



جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

الدراسات العليا

قسم المحاسبة

أثر الاستعلام من طرف ثالث في تحسين عملية الفحص الضريبي لوحدة

كبار المكلفين في دمشق

"دراسة ميدانية"

دراسة أعدت استكمالاً لنيل درجة الماجستير في مراجعة الحسابات

إعداد: رشا أحمد زيدان

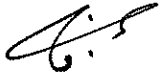
إشراف: الدكتور إبراهيم العدي

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

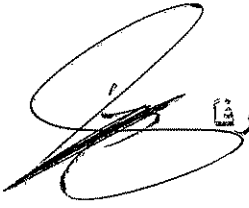
قسم المحاسبة

## لجنة الحكم والمناقشة

عضواً  


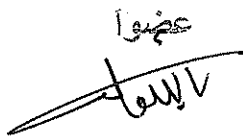
د. بطرس ميالة

الأستاذ في قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق

عضواً مشرفاً  


د. إبراهيم العدي

الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة كلية الاقتصاد - جامعة دمشق

عضواً  


د. ياسين أسعد

الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق

## بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

" وقل رب زدني علماً "

صدق الله العظيم

(سورة طه ( الآية ١١٤ )

" وما أوتيتم من العلم إلا قليلاً "

صدق الله العظيم

( سورة الإسراء ( الآية ٨٥ )

" قل هل يستوي الذين يعلمون والذين لا يعلمون "

صدق الله العظيم

( سورة الزمر ( الآية ٩ )

## الإهداء

إلى من كان رضاها أعلى ما أملك

والديّ الحبيبين

إلى رفيق دربي

زوجي حباً واحتراماً

إلى من أعيش بهم سعادتي وأرى فيهم غايتي رمز الحاضر والمستقبل

أبنائي: دانيال – يوشع

إلى إخوتي وأخواتي الأعزاء

تقديراً واحتراماً

إليهم جميعاً أهدي هذا الجهد المتواضع

## الشكر والتقدير

أقدم بخالص شكري وعظيم امتناني إلى أستاذي الفاضل الأستاذ الدكتور ابراهيم العدي، لتفضله بتحمل عناء الإشراف على هذه الرسالة، والذي كان لملاحظاته القيّمة وتوجيهاته السديدة ومساندته الكبيرة أبلغ الأثر في إتمامها.

كما يشرفني أن أتوجه بالشكر لأعضاء لجنة الحكم والمناقشة الأفاضل على تفضلهم بقراءة وتقييم ومناقشة هذه الرسالة وإثرائها بأرائهم الأستاذ الدكتور بطرس ميالة، والدكتور باسل أسعد.

كما يطيب لي أن أتقدم بشكري وامتناني الكبير إلى الدكتور مدين الضابط على ملاحظاته وارشاداته القيّمة في كل من الجانب النظري و الدراسة الميدانية.

## قائمة المحتويات

رقم الصفحة	الموضوع
أ	آيات قرآنية
ب	الإهداء
ت	الشكر والتقدير
ج	قائمة المحتويات
ح	قائمة الجداول
خ	الملخص
١	الإطار العام للدراسة
٢	مقدمة
٤	مشكلة الدراسة
٥	أهمية الدراسة
٥	أهداف الدراسة
٦	فرضيات الدراسة
٦	منهجية الدراسة
٧	الدراسات السابقة
١٢	الفصل الأول: الفحص الضريبي
١٣	المبحث الأول: طبيعة الفحص الضريبي
١٤	أولاً: مفهوم الفحص الضريبي
١٧	ثانياً: أهمية الفحص الضريبي
١٧	ثالثاً: مقومات الفحص الضريبي
١٩	رابعاً: معوقات الفحص الضريبي
٢٢	المبحث الثاني: أنواع وأساليب ومراحل الفحص الضريبي
٢٣	أولاً: أنواع الفحص الضريبي
٢٨	ثانياً: أساليب الفحص الضريبي
٣١	ثالثاً: مراحل الفحص الضريبي
٣٥	المبحث الثالث: الفحص الضريبي في سورية
٤٠	الفصل الثاني: الأطراف المكونة للمعادلة الضريبية في إطار عملية الفحص الضريبي
٤١	المبحث الأول: الإدارة الضريبية
٤١	أولاً: تعريف الإدارة الضريبية
٤٢	ثانياً: وظائف الإدارة الضريبية
٤٤	ثالثاً: مديريات الهيئة الضريبية
٤٦	المبحث الثاني: المكلف
٤٦	أولاً: تعريف المكلف
٤٧	ثانياً: تصنيف المكلف
٥١	المبحث الثالث: الطرف الثالث
٥١	أولاً: الطرف الثالث في القوانين والتشريعات الضريبية المقارنة
٥٧	ثانياً: الطرف الثالث في القوانين والتشريعات الضريبية السورية
٦٥	الفصل الثالث: الدراسة الميدانية
٦٦	المبحث الأول: جمع البيانات والأساليب المستخدمة في تحليلها

٦٦	أولاً: منهج الدراسة
٦٦	ثانياً: تصميم أداة الدراسة
٦٧	ثالثاً: مجتمع وعينة الدراسة
٦٨	رابعاً: اختبار صدق أداة الدراسة وثباته
٦٩	خامساً: الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات
٧٠	المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار فروض الدراسة
٧٠	أولاً: تحليل البيانات العامة
٧٢	ثانياً: تحليل الاستبيان
٩٠	ثالثاً: اختبار الفرضيات
٩٦	النتائج والتوصيات
٩٧	أولاً: النتائج
٩٩	ثانياً: التوصيات
١٠١	المراجع
١٠٤	الملاحق

## قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم مسلسل
٦٧	الصيغة الكمية المستخدمة في تحويل الإجابات الوصفية إلى صيغة رقمية	١
٧٠	توزيع أفراد العينة حسب البيانات الشخصية	٢
٧٢	الدراسة الإحصائية لآراء المجتمع حول متغيرات المحور الثاني	٣
٧٤	الدراسة الإحصائية لآراء المجتمع حول متغيرات المحور الثاني	٤
٧٦	دراسة الإحصائية لآراء المجتمع حول متغيرات المحور الثاني	٥
٧٨	دراسة الإحصائية لآراء المجتمع حول متغيرات المحور الثاني	٦
٨١	اختبار t ومعنوية الدلالة لمتغيرات المحور الثاني	٧
٨٣	دراسة الإحصائية لآراء المجتمع حول متغيرات المحور الثالث	٨
٨٦	دراسة الإحصائية لآراء المجتمع حول متغيرات المحور الثالث	٩
٨٩	اختبار t ومعنويات الدلالة لمتغيرات المحور الثالث	١٠
٩١	اختبار T Test لمتغيرات المشكلة للفرضية الثانية	١١
٩٢	القوة التفسيرية للمتغيرات بالاختبار	١٢
٩٢	اختبار التباين لمعنوية النموذج المقترح	١٣
٩٣	قيم معاملات الانحدار للمقدرات والاختبارات المعنوية الإحصائية لهذه المعاملات	١٤
٩٤	اختبار T Test لمتغيرات المشكلة للفرضية الثالثة	١٥



## الملخص

أثر الاستعلام من طرف ثالث في تحسين عملية الفحص الضريبي لوحدة كبار المكلفين في

دمشق

### "دراسة ميدانية"

تناولت الدراسة أحد الجوانب الهامة والمؤثرة في تحسين عملية الفحص الضريبي، والمتمثلة في أثر الاستعلام من طرف ثالث في تحسين عملية الفحص الضريبي، حيث هدفت هذه الدراسة الى التعرف على أهمية هذا الطرف في دعم عمليات الفحص الضريبي بهدف التوصل إلى الالتزامات الضريبية الصحيحة اضافة الى التعرف على مدى تغطية التشريع الضريبي السوري لموضوع الطرف الثالث، ولتحقيق هذه الأهداف تم تقسيم الدراسة الى قسمين هما:

أولاً: القسم النظري وقد تم تقسيمه الى فصلين، الاول بعنوان الفحص الضريبي تضمن ثلاثة مباحث تناول الاول منها طبيعة الفحص الضريبي، وتناول الثاني أنواع وأساليب ومراحل الفحص الضريبي بينما تناول المبحث الثالث الفحص الضريبي في سورية.

الفصل الثاني بعنوان الأطراف المكونة للمعادلة الضريبية في إطار عملية الفحص الضريبي تضمن ثلاثة مباحث تناول الاول منها الإدارة الضريبية، وتناول الثاني المكلف بينما تناول المبحث الثالث الطرف الثالث.

ثانياً: القسم العملي خصص له الفصل الثالث وتضمن هذا الفصل مبحثين تناول المبحث الأول منهما جمع البيانات والأساليب المستخدمة في تحليلها، اما المبحث الثاني تناول تحليل البيانات واختبار فروض الدراسة.

وقد خلصت هذه الدراسة الى النتائج التالية:

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

وفي ضوء النتائج التي توصلت إليها الدراسة تم تقديم التوصيات التالية :

- ١- ضرورة قيام المشرع الضريبي بإدخال مصطلح الطرف الثالث إلى التشريع الضريبي، مع وضع إجراءات ومعايير محددة يتم الاستناد إليها عند القيام بالفحص والاتصال مع الطرف الثالث.
- ٢- تفعيل دور مراجع الحسابات باعتباره مصدر هام من مصادر معلومات الطرف الثالث.
- ٣- تعديل قانون الاستعلام الضريبي من حيث الإجراءات المعتمدة من قبل عناصر الاستعلام الضريبي في الحصول على المعلومات اللازمة من الطرف الثالث.
- ٤- إعادة النظر في القرار رقم \١٤٦٢\ لعام \٢٠٠٦\ باعتبار الزبائن والموردين مصدر هام من مصادر معلومات الطرف الثالث.
- ٥- إعادة تأهيل وبناء بيئة تدقيق على درجة عالية من التماسك والنضوج.

## الإطار العام للدراسة

- ١- مقدمة.
- ٢- مشكلة الدراسة.
- ٣- أهمية الدراسة.
- ٤- أهداف الدراسة.
- ٥- فرضيات الدراسة.
- ٦- منهجية الدراسة.
- ٧- الدراسات السابقة.

## الإطار العام للدراسة

### ١- مقدمة:

يعد النظام الضريبي صياغة وترجمة عملية للسياسة الضريبية في المجتمع من أجل تحقيق أهدافها الخاصة بتحقيق حصيلة ضريبية ملائمة لتمويل النفقات العامة للدولة، بالإضافة إلى رفع الكفاءة الاقتصادية في استغلال الموارد الاقتصادية المتاحة والإسراع بمعدلات التنمية الاقتصادية وتحقيق العدالة في توزيع الدخل القومي بين أفراد المجتمع<sup>١</sup>.

ولكي يحقق النظام الضريبي هدفه لابد من توافر شرطين أساسيين :

أولهما: توافر تشريع ضريبي سليم وشفاف وعادل تتوافر فيه قواعد الضريبة الجيدة.

ثانيهما: تقبل المكلفين لهذا التشريع وعدم اللجوء إلى التهرب الضريبي بطريقة أو بأخرى، لما ينجم عن هذا التهرب من آثار سيئة في مالية الدولة ومن زعزعة عدالة النظام الضريبي، والمساس بحصيلة الضريبة، وما ينتج عن ذلك من آثار اقتصادية تؤثر في أوضاع المنتجين وشروط المنافسة<sup>٢</sup>.

لقد تطورت الإدارة الضريبية بشكل كبير نتيجة لتطور الأنظمة الضريبية وتنوع العمليات التي تقوم بإدارتها وأعطت عملية التدقيق الضريبي اهتماماً كبيراً بهدف التأكد من صحة الالتزامات الضريبية المقدمة من قبل لمكلفين، حيث قامت بفرض الغرامات والعقوبات القانونية على المكلفين في حال كانت نتيجة التدقيق الضريبي تدل عن وجود حالات للغش والاحتيال والتلاعب الضريبي، فتأكدت الإدارة الضريبية على أداء أعمال التدقيق في إطار سلوك مهني وأخلاقي يتسم بالجودة وبتكلفة فعّالة، على قواعد العدالة والموضوعية في التكليف ونزاهة واستقامة القيمتين على العملية، وبتخفيض العبء الضريبي المترتب على أداء تلك الأعمال بالاستخدام الأمثل لعناصر الوقت والجهد والتكلفة، والحد من الضغط النفسي على المكلفين، سيؤدي بما لا يدعو للشك إلى تحسين التزامهم الطوعي وتخفيض معدلات التهرب الضريبي في إطار نظام ضريبي منتج يحوز على ثقة المكلفين ودعمهم<sup>٣</sup>.

لقد تم الاعتماد على المكلف في التصريح عن دخله الصافي الناتج عن ممارسة الأنشطة

<sup>١</sup> لطفي، أمين السيد أحمد، فلسفة المحاسبة عن الضريبة على الدخل، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٧، ص ٢.

<sup>٢</sup> المهاني، محمد خالد، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، ٢٠١٠، ص ٢.

<sup>٣</sup> الضابط، مدين، مدى تبني معايير المراجعة المقبولة عموماً كمعايير لتدقيق الضرائب على الدخل في سورية، رسالة دكتوراه، جامعة دمشق، ٢٠٠٦، ص ٢.

والأعمال والفعاليات التي تخضع للضريبة، وبما أن هدف الفاحص الضريبي هو التأكد من صحة الالتزامات التي صرح عنها المكلف بهدف التوصل إلى الضريبة الحقيقية منطلقين من توزيع عادل للعبء الضريبي وتحقيق الوفرة في الحصيلة، نرى حاجة الإدارة الضريبية إلى القيام بعمليات البحث والتحقق في جميع مصادر المعلومات المتاحة بهدف جمع الأدلة اللازمة للتأكد من صحة المعلومات المقدمة لها من قبل المكلفين والتحديد الدقيق لالتزاماتهم الضريبية، هذه المعلومات تعتبر من الأدلة الهامة التي تساهم في دعم عملية الفحص الضريبي والتي تستطيع الإدارة الحصول عليها عن طريق اتصالها بطرف ثالث ذو علاقة مع المكلف وذلك ضمن شروط وإجراءات محددة.

يعرف الطرف الثالث في الأدبيات الضريبية بأنه كل شخص غير المكلف أو من يمثله له علاقة مع المكلف أو طرف في تعاملاته وصفقاته المختلفة، وإن الاتصال أو طلب المعلومات من هذا الطرف من قبل الإدارة الضريبية يجب أن يتعلق وبشكل محدد بعملية تحديد الالتزامات الضريبية موضوع التكاليف الضريبي، وبالتالي يمكن أن يكون هذا الطرف الموردون والزبائن والمستهلكون والوكلاء والمراجعون المستقلون و..... الخ<sup>1</sup>.

لذلك ستعنى الباحثة بدراسة مدى اعتماد الدوائر المالية في سورية وخاصة فيما يتعلق بتكاليف وحدة كبار المكلفين بالضريبة على دخل الأرباح الحقيقية على الطرف الثالث، إما من حيث مدى توفر التشريعات والتعليمات والقرارات الإجرائية النازمة لهذه العملية، ومن ثم مدى فعاليتها في إطار عملية الفحص الضريبي لهؤلاء المكلفين.

---

1Teufel ,Tom , Talley, Mike : Examination Procedures Third Party Contacts , Tax Exempt and Government Entities ,IRS ,2000,p57.

## ٢- مشكلة الدراسة:

يساهم التطور الاقتصادي في أي دولة بتطور أنظمتها الضريبية، حيث تلعب الضريبة الدور المهم في تأمين احتياجات مستوى التطور الاقتصادي والاجتماعي ومتطلباته المتعددة، ومن أهم أنواع هذه الضرائب الضريبة على الدخل باعتبارها تشكل إحدى المصادر الهامة لإيرادات الدولة، الأمر الذي ساهم في ظهور تعارض في المصالح بين الدولة من جهة والمكلفين من جهة أخرى، حيث تسعى الدولة إلى تحصيل أكبر قدر ممكن من الضريبة في حين يسعى المكلفون إلى التهرب منها من خلال التصريح عن أرباح أقل من الواقع بتخفيض التزاماتهم الضريبية الموجبة، أي أن الاعتماد على المكلف في الحصول على المعلومات اللازمة للتأكد من صحة الالتزامات المقدمة من قبله قد يكون غير كافياً في كثير من الأحيان ما لم تتم عملية المقاطعة مع مصادر معلومات أخرى ولعلّ من بين أهم تلك المصادر الاتصال مع طرف ثالث، وهو أي طرف على علاقة مع المكلف موضوع الفحص أو التدقيق يمكن للفاحص الضريبي استدعائه للحصول على معلومات وأدلة إضافية تخص المكلف، هذا الإجراء يتوافق مع معيار فنيات الفحص وهو إحدى معايير تدقيق الضريبة على الدخل، حيث أوجب هذا المعيار القيام بجميع إجراءات التدقيق و البحث اللازمة من أجل جمع المعلومات الكافية والصالحة لتحديد الالتزام الضريبي الصحيح<sup>١</sup>.

وبالتالي تبرز مشكلة الدراسة من خلال الإجابة على الأسئلة التالية:

- ١- ما هو مدى تغطية التشريعات والقوانين والتعليمات والقرارات الضريبية النافذة لموضوع الطرف الثالث بكافة مكوناته؟
- ٢- هل هناك إجراءات محددة تحكم عملية الاتصال والحصول على المعلومات من الطرف الثالث؟
- ٣- ما هو أثر الاعتماد على الطرف الثالث كمصدر من مصادر المعلومات في تدعيم أدلة الإثبات اللازمة وبالتالي تحسين عملية الفحص الضريبي لوحد كبار المكلفين؟

<sup>١</sup> الضابط، مدين، مدى تبني معايير المراجعة المقبولة عموماً كمعايير لتدقيق الضرائب على الدخل في سورية، مرجع سابق، ص ١٢٦.

### ٣- أهمية الدراسة:

تأتي أهمية الدراسة من خلال ما يلي:

- ١- أهمية الاتصال مع الطرف الثالث للحصول على أدلة إثبات إضافية تساعد الفاحص الضريبي في التأكد من صحة الالتزامات الضريبية المقدمة من قبل المكلفين، وهذا يتوافق مع معيار فنيات الفحص الضريبي وهو أحد معايير التدقيق الضريبي الأمريكي، الذي أوجب القيام بجميع الإجراءات اللازمة من أجل جمع المعلومات الكافية والأدلة اللازمة لتحديد الالتزام الضريبي الصحيح.
- ٢- أهمية تفعيل دور الطرف الثالث في أعمال الفحص الضريبي، بما يساهم بتحسين عملية الفحص الضريبي، وذلك عن طريق وضع إجراءات ومعايير محددة يتم الاستناد إليها عند القيام بعملية الاتصال مع الطرف الثالث .

### ٤- أهداف الدراسة:

هدفت الدراسة إلى التعرف على أحد الجوانب الهامة والتي لها الدور الكبير في مصداقية البيان الضريبي، والمتمثلة في أثر الاعتماد على الطرف الثالث في تدعيم عملية الفحص الضريبي، وذلك من خلال:

- ١- التعرف على أهمية هذا الطرف في دعم عمليات الفحص الضريبي بهدف التوصل إلى الالتزامات الضريبية الصحيحة، والحد من التهرب الضريبي والذي يصب بالنتيجة في زيادة الحصيلة الضريبية.
- ٢- التعرف على مدى تغطية التشريع الضريبي السوري لموضوع الطرف الثالث.
- ٣- التعرف على أوجه القصور في الإجراءات المتبعة عند الاتصال بالطرف الثالث.
- ٤- التعرف على مدى الاعتماد على الطرف الثالث كمصدر من مصادر المعلومات في تحسين عملية الفحص الضريبي.

## ٥- فرضيات الدراسة:

ارتباطاً بمشكلة البحث وأهدافه فإن فرضيات الدراسة هي:

**الفرضية الأولى:** هناك قصور في التشريع الضريبي القائم في سورية من حيث الإفصاح عن الطرف الثالث بكل مكوناته ومحددات الاتصال وطلب المعلومات منه في إطار عملية الفحص الضريبي.

**الفرضية الثانية:** تؤثر الإجراءات المتبعة في الاتصال وطلب المعلومات من الطرف الثالث في تحسين عملية الفحص الضريبي لوحدة كبار المكلفين في سورية.

**الفرضية الثالثة:** يؤثر الاعتماد على الطرف الثالث كمصدر من مصادر المعلومات في تحسين عملية الفحص الضريبي لوحدة كبار المكلفين في سورية.

## ٦- منهجية الدراسة:

استخدمت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي الأكثر ملائمة للدراسة الحالية الذي يعتمد على التحليل والتفسير العلمي المنظم لوصف ظاهرة أو مشكلة محددة وتصويرها كميًا عن طريق جمع بيانات ومعلومات مقننة عن الظاهرة أو المشكلة وتصنيفها وتحليلها وإخضاعها للدراسة الدقيقة، كما أنه من أكثر المناهج استخداماً في دراسة الظواهر الاجتماعية والإنسانية<sup>١</sup>.

حيث تتجسد هذه المنهجية على النحو التالي:

١- العودة إلى الكتب والدوريات المتخصصة والأبحاث العلمية المرتبطة بموضوع البحث،

والتي تناولت موضوع الفحص الضريبي.

٢- اجراء مقارنة بين الطرف الثالث في التشريع الضريبي الأمريكي، والطرف الثالث في

التشريع الضريبي السوري، وذلك لاختبار الفرضية الأولى لمعرفة مدى كفاية تشريع

آليات الاتصال وطلب المعلومات من الطرف الثالث في إطار عملية الفحص الضريبي

لوحدة كبار المكلفين في سورية.

<sup>١</sup>مقداد، محمد، الفراء، ماجد، مناهج البحث العلمي والتحليل الإحصائي في العلوم الإدارية، الطبعة الأولى، غزة، دار المقداد للطباعة، ٢٠٠٤، ص ١١٤



٣- تم الاعتماد على الاستبانة للحصول على البيانات اللازمة لإجراء الدراسة الميدانية، وذلك لاختبار كل من الفرضيتين الثانية والثالثة، من أجل معرفة مدى فعالية الإجراءات المتبعة في الاتصال مع الطرف الثالث في تدعيم عملية الفحص الضريبي، إضافة إلى معرفة مدى الاعتماد على الطرف الثالث في عملية الفحص الضريبي لوحدة كبار المكلفين في سورية.

#### ٧- الدراسات السابقة:

##### أ- الدراسات باللغة العربية:

١- دراسة الحمادي بعنوان "دور مهنة مراجعة الحسابات في سورية في ظل القانون رقم ٢٠١ لعام ١٩٩١".<sup>١</sup>

هدفت الدراسة إلى دراسة مواد القانون رقم ٢٠١ فيما يتعلق بالمهنة، والوقوف على الدور الحقيقي الذي تلعبه جمعية المحاسبين القانونيين في ظل هذا القانون، وأثر هذا الدور على الموازنة العامة، وأيضاً دراسة دور المهنة في سورية مقارنة مع الدور الذي تلعبه المهنة في دول أخرى للوصول إلى تحديد الثغرات التي تحول دون نهوض المهنة بالدور الملقى على عاتقها، واقتراح الحلول المناسبة. وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

أ- إن عدم تطبيق أسلوب الفوترة في النظام الضريبي السوري يعطل القانون رقم ٢٠١، وذلك إن كافة الأنظمة الضريبية المطبقة تعتبر الفوترة الركيزة الأساسية في فرض الضريبة على المكلفين.

ب- عدم وجود رقابة حقيقية من قبل الجمعية على التقارير التي يصدرها مراجعو الحسابات بما فيها البيانات الضريبية المقدمة إلى الدوائر المالية، والتي تعتمد من قبل مراجعي الحسابات، وبالتالي ضعف صيغة التقارير الحالية الصادرة عن الجمعية.

<sup>١</sup> الحمادي، خالد، دور مهنة مراجعة الحسابات في سورية في ظل القانون رقم ٢٠ لعام ١٩٩١، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، ٢٠٠٠م.

## ٢- دراسة حوسو بعنوان "التدقيق للأغراض الضريبية"<sup>١</sup>.

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.

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

## ٣-دراسة سرحان بعنوان " دور إجراءات التدقيق الضريبي في الحد من التهرب في الجمهورية اليمنية"<sup>٢</sup>.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على كل من مفهوم وأنواع إجراءات التدقيق الضريبي ومعرفة ما إذا كانت إجراءات التدقيق المتبعة تحد من التهرب الضريبي في حال تنفيذها من قبل المدقق الضريبي في اليمن، من خلال استناد المدقق الضريبي على معايير التدقيق الدولية عند أداء أعمال التدقيق الضريبي، إضافة إلى ما يتبعه المدقق من إجراءات كالتأكد من التزام المكلف بالمبادئ والفروض المحاسبية، ومدى قيامه بالتدقيق المبني على وجود مخاطر كالتهرب واستخدامه للإجراءات التحليلية لكشف التهرب إن وجد، ومدى وجود نصوص تشريعية تنظم كل ذلك وتحكم جودة أداء التدقيق.

ومن أبرز النتائج وجود قصور في نصوص التشريع الضريبي اليمني فيما يتعلق بتنظيم إجراءات التدقيق الضريبي وتطوير أساليبه، وإن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية حول الإجراءات التي يقوم بتنفيذها مدققي ضريبة الدخل والتي من شأنها الحد من التهرب الضريبي،

<sup>١</sup> حوسو، محمد محمود، التدقيق للأغراض الضريبية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، ٢٠٠٥م.

<sup>٢</sup> سرحان، عرفات صدام، دور إجراءات التدقيق الضريبي في الحد من التهرب الضريبي في الجمهورية اليمنية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، ٢٠١٠.

أيضاً هناك اتفاق حول عدم كفاءة الإدارة الضريبية في اليمن في أداء أعمال التدقيق الضريبي بكفاءة

#### ٤- دراسة الضابط بعنوان "مدى تبني معايير المراجعة المقبولة عموماً كمعايير لتدقيق الضرائب على الدخل في سورية"<sup>١</sup>.

يهدف هذا البحث إلى تقديم خطة إصلاح على مستوى إدارة أعمال تدقيق الضرائب على الدخل في سورية سيما فيما يتعلق بالضريبة على دخل الأرباح باعتبارها ضريبة القانون العام، من خلال تبني معايير المراجعة كمعايير لتدقيق الضرائب على الدخل، تقدّم مجموعة من المقاييس الهامة لمستويات الأداء المهني بتحديداتها للآلية التي يجب أن تمارس فيها تلك الأعمال في إطار سلوك مهني وأخلاقي يتسم بالجودة.

وتوصلت الدراسة إلى أن تبني وتطبيق معايير المراجعة كمعايير لتدقيق الضرائب على الدخل، سيضمن أداء تلك الأعمال على درجة عالية من الجودة ويعيد إلى المكلفين ثقتهم بعدالة وموضوعية ونزاهة كوادر التدقيق والتكليف الضريبي في آن واحد، كما يدفعهم إلى الالتزام طوعياً بالتصريح عن التزاماتهم الضريبية الفعلية، الأمر الذي ينعكس على الحد من التهرب الضريبي وزيادة الحصيلة الضريبية.

#### ٥- دراسة مرعي بعنوان " دور مدقق الحسابات في مصداقية البيان الضريبي"<sup>٢</sup>.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية دور مدقق الحسابات في تعزيز الثقة بالبيانات المقدمة للدوائر المالية، وبمهنة التدقيق من خلال تصديقه للبيان الضريبي، إضافة إلى التعرف على تأثير كلاً من القوانين والتشريعات الضريبية وجمعية المحاسبين القانونيين على مصداقية البيان الضريبي.

وكان من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة هي:

<sup>١</sup> الضابط، مدين، مدى تبني معايير المراجعة المقبولة عموماً كمعايير لتدقيق الضرائب على الدخل في سورية، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، ٢٠٠٦.

<sup>٢</sup> مرعي، عثمان، دور مدقق الحسابات في مصداقية البيان الضريبي، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، ٢٠١٠م.

١- تعد المتغيرات المستقلة (القوانين والتشريعات الضريبية، القوانين المنظمة لمهنة التدقيق، جمعية المحاسبين القانونيين) ذات تأثير إيجابي على المتغير التابع ( مصداقية البيان الضريبي).

٢- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مصداقية البيان الضريبي واستقلالية مدقق الحسابات، فكلما ازدادت استقلالية مدقق الحسابات ارتفعت مصداقية البيان الضريبي.

ب- الدراسات باللغة الأجنبية:

١- دراسة Savell بعنوان: "Exam Team can only Obtain Third-party Tax Information Possessed by other IRS Sources on a Need to Know Basis"<sup>1</sup>.

تناولت الدراسة إمكانية أن يحصل فريق الفحص الضريبي على المعلومات الضريبية من طرف ثالث على قاعدة الحاجة للمعرفة، وقد توصل كبير مستشارين الإدارة الضريبية الأمريكية إلى أن فريق الفحص الضريبي قد يتوصل إلى معلومات عن طريق طرف ثالث يتعاملون مع المكلف باستخدام تلك المعلومات في عملية الفحص الضريبي

كما توضح الدراسة آليات الاتصال مع ذلك الطرف ومبررات هذا الاتصال طالما أن فريق التدقيق هو بحاجة إلى تلك المعلومات لإنجاز تدقيقاته.

٢ - دراسة Teufel و Talley بعنوان:

" Examination Procedures Third Party Contacts"<sup>2</sup>.

تتضمن هذه الدراسة أهمية إرفاق رأي المحاسبين في القوائم المالية للمكلفين كجزء منها، وأهمية مراجعة الأثنين معاً من قبل فريق التدقيق لتحديد الالتزامات الضريبية النهائية.

كما تضمنت النص الصريح على إمكانية طلب أوراق العمل المحتفظ بها من قبل المحاسب القانوني بخصوص الإجراءات المتبعة، وتنفيذ الاختبارات، والمعلومات التي تم الحصول عليها والنتائج التي تم التوصل إليها من خلال عملية التدقيق.

تمثل أوراق العمل هذه دعماً مهماً لرأي المحاسب القانوني المستقل حول العدالة التي تمثلها القوائم المالية وطبقاً لمعايير التدقيق المقبولة عموماً.

1 Savell, Kenneth: Exam Team can only Obtain Third-party Tax Information Possessed by other IRS Sources on a Need to Know Basis", ERS examination team, Journal of the Tax Adviser, July, 2000.

<sup>2</sup> Teufel, Tom , Talley, Mike: Examination Procedures Third Party Contacts, Tax Exempt and Government Entities, IRS, 2000.

كما تضمنت الدراسة توصيفاً لدور المدقق، وتحديد آلية طلب أوراق عمل المدققين من قبل الإدارة الضريبية حيث اعتبرت أن الدخول إلى أوراق عمل المدققين (مراجعي الحسابات) يحدث في ظروف عمل غير اعتيادية، حيث تعتبر سجلات المكلف المصدر الأساسي للمعلومات الداعمة للبيان الضريبي في الحالة الطبيعية، وإن الدخول إلى أوراق العمل هذه يتم فقط في حالة عدم تمكن الدوائر المالية من الحصول على المعلومات المطلوبة من سجلات المكلف، وخلصت الدراسة إلى أن تبني أو عدم تبني الرأي النهائي للمحاسب القانوني يعود إلى تقدير الموظف المختص ولا يعتبر ملزماً.

#### وما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة مايلي:

- ١- ركزت الدراسات السابقة على موضوع الفحص الضريبي بشكل عام ، وأهمية وجود معايير وإجراءات معينة يتم الاعتماد عليها عند القيام بأعمال الفحص الضريبي مع المكلف، وذلك دون التطرق على عملية التدقيق والفحص مع الطرف الثالث ودورها في تدعيم عملية الفحص الضريبي.
- ٢- ركزت بعض الدراسات السابقة على دور مراجع الحسابات في مصداقية البيان الضريبي، دون التطرق على مكونات الطرف الثالث الأخرى كالمزبائن والموردين والمراجعون المستقلون وغيرها ودورها في تدعيم عملية الفحص الضريبي.
- ٣- تناولت الدراسة القصور الواضح في التشريع الضريبي فيما يتعلق بعملية الاتصال والتدقيق مع الطرف الثالث.
- ٤- ركزت هذه الدراسة على إبراز أثر الاعتماد على الطرف الثالث في تدعيم عملية الفحص الضريبي، ومدى الاعتماد عليه ضمن أعمال الفحص الضريبي في سورية.

# الفصل الأول

## الفحص الضريبي

المبحث الأول: طبيعة الفحص الضريبي

المبحث الثاني: أنواع وأساليب ومراحل الفحص الضريبي.

المبحث الثالث: الفحص الضريبي في سورية.

## المبحث الأول: طبيعة الفحص الضريبي

يعد الفحص الضريبي من أهم وأقوى الإجراءات المستخدمة في مكافحة التهرب الضريبي، كما أنه يكتسب أهمية كبيرة نظراً لطبيعة النظام الضريبي الذي يقوم على التصريحات المقدمة من قبل المكلفين والتي يكون البعض منها غير صحيح، فهو يقوم على التأكد والتحقق من صحة المعلومات الواردة بالبيانات الضريبية المقدمة، وذلك من أجل تحديد الضريبة الواجبة الأداء من قبل المكلف.

بناءً على ما سبق، سيتناول هذا الفصل دراسة طبيعة الفحص الضريبي وذلك من خلال مايلي:

أولاً: مفهوم الفحص الضريبي.

ثانياً: أهمية الفحص الضريبي.

ثالثاً: مقومات الفحص الضريبي.

رابعاً: معوقات الفحص الضريبي.

## أولاً: مفهوم الفحص الضريبي:

أصبح الفحص الضريبي يلعب دوراً أساسياً في تحقيق أهداف الإدارة الضريبية، كالعادلة في التكلفة، والوفرة في الحصيلة من خلال تشجيع المكلفين على الامتثال والأداء الطوعي للضريبة الصحيحة، مقابل ثقة هؤلاء بعدالة التكلفة وموضوعيته، وكفاءة وموضوعية الفحص الضريبي، واستقامة ونزاهة منفيته، لذلك أولت الإدارات في الأنظمة الضريبية الحديثة اهتماماً متزايداً به، من خلال تطوير أعماله وإجراءاته معتمدة بشكل أساسي على علم تدقيق الحسابات للتشابه الكبير بين كل منهما، سواء في الإجراءات والأعمال الضابطة لها، أو في دور القائمين عليها، سيما أن أدبيات تدقيق الحسابات تصنف أعمال الفحص الضريبي من باب تدقيق الالتزام، كما تصنف الفاحصين الضريبيين من باب أنواع المدققين، على الرغم من هذا التشابه يمكن أن نجد فرقاً بالمعنى الاصطلاحي لكل من الفحص الضريبي والتدقيق<sup>١</sup>.

فالتدقيق يمكن تعريفه على أنه: عملية نظامية ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق<sup>٢</sup>.

أما الفحص الضريبي فيعرف على أنه: جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات المصرح عنها من قبل المكلفين بموجب البيانات الضريبية المقدمة من قبلهم، لتحديد فيما إذا كانت الالتزامات الضريبية المقدمة صحيحة بشكل جوهري في ضوء قوانين وأنظمة الضريبة على الدخل والتقرير عن ذلك، ويجب أداء عمليات التدقيق من قبل فاحص أو فريق تدقيق يتصف بالكفاءة والموضوعية<sup>٣</sup>.

أو هو: عملية فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والحسابات والدفاتر الخاصة بالنشاط مستندياً وفتياً، والتحليل الانتقادي المنظم، وتقدير الحسابات والدخل الصافي الفعلي بما يتفق

١ الخطيب، ناصر، خصائص جودة الفحص الضريبي، دراسة ميدانية على دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في الأردن، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية - سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (٢٩)، العدد (٤)، ٢٠٠٧، ص ١٣١.

٢ الدهراوي، كمال، سرايا، محمد، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الإسكندرية، المكتب الجامعي الحديث، ٢٠٠٦، ص ١٥٦.

٣ الضابط، مدين، مدى تبني معايير المراجعة المقبولة عموماً كمعايير لتدقيق الضرائب على الدخل في سورية، مرجع سابق، ص ٦٤.



وقانون ضريبة الدخل، بقصد إصدار قرار ضريبي يحدد بموجبه وعاء الضريبة وسعرها وقيمتها<sup>١</sup>.

كما قامت إحدى الدراسات بتعريفه على أنه عملية منظمة لجمع أكبر قدر من الأدلة والقرائن التي تساعد في التحقق من أن ما تم إدخاله في قائمة الأرباح والخسائر هي نفقات فعلية، ومعقولة، ومقبولة ضرائبياً، تم إحداثها وفقاً لقواعد المحاسبة، ثم تمّ تكيفها بخطوة لاحقة تتماشى مع القانون الضريبي<sup>٢</sup>.

وعرفته دراسة أخرى بأنه: عملية لغرض التحقق من التزام المكلف بأحكام قانون الضرائب، تستند على مجموعة من المعايير والقواعد المتعارف عليها، وعلى مجموعة من الإجراءات والأساليب المحاسبية التحليلية والكمية، للحصول على أدلة إثبات كافية تساعد المدقق الضريبي على الاطمئنان لسلامة نظام الرقابة الداخلي، ودراسة العلاقة بين البيانات المالية وغير المالية ليتمكن من تحديد الوعاء الضريبي بشكل سليم، وإتمام عملية المراجعة الضريبية في الوقت المناسب<sup>٣</sup>.

كما عرف على أنه: التحقق من تنفيذ أحكام التشريع الضريبي، فيما يتعلق بإخضاع كافة الإيرادات المختلفة للضريبة من خلال نظام بحث وتقصّي موضوعي للظواهر المتعلقة بالعمليات الحقيقية التي يتضمنها الإقرار الضريبي، والذي تقدمه الشركة لمصلحة الضريبة بهدف التأكد من صدق تمثيل بيانات الإقرار<sup>٤</sup>.

كما يتضح من التعريفات السابقة أن الفحص الضريبي يهدف إلى:

- ١- تحديد الوعاء الضريبي بشكل دقيق وصحيح، وبالتالي تحديد الضريبة الواجبة الأداء.
- ٢- توفير المعلومات اللازمة والكافية والشاملة عن المكلف محل الفحص الضريبي.

<sup>١</sup> الخطيب، ناصر، توثيق إجراءات الفحص الضريبي من منظور متطلبات إدارة الجودة الشاملة، دراسة تطبيقية على دائرة ضريبة الدخل في وزارة المالية في الأردن، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، المجلد ٢٩، العدد الثاني، ٢٠٠٧، ص ١٨٧.

<sup>٢</sup> حوسو، محمد محمود، التدقيق لأغراض الضريبة، جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا، ٢٠٠٥، ص ٣.

<sup>٣</sup> سرحان، عرفات، دور إجراءات التدقيق الضريبي في الحد من التهرب في الجمهورية اليمنية، دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، ٢٠١٠، ص ١٩.

<sup>٤</sup> صلاح الدين، نادر، مدى مصداقية البيانات المالية المقدمة لدى دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية، رسالة ماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين، ص ٨٤.

- ٣- التأكد من أن المكلف قد قدم بيانه الضريبي بشكل صحيح ودقيق، ولم يغفل أي بند من بنود الإيرادات أو المصروفات كان من الواجب حذفه أو إضافته بالبيان الضريبي إن كان عمداً أو عن حسن نية، وذلك وفقاً للقوانين والتشريعات الضريبية السائدة.
- ٤- التأكد من صحة ودقة الدفاتر والمستندات الخاصة بالمكلف محل الفحص، وعلى أنها شاملة لنشاط المكلف، وأنه لم يخفي أي نشاط أو مستند أو أنه قدم بيانات غير صحيحة للتهرب من الضريبة الموجبة عليه.
- ٥- تعزيز ثقة المكلفين بالإدارة الضريبية، وبالتالي تحسين التزامهم الطوعي بالتصريح عن التزاماتهم الضريبية الفعلية، مما يساعد على تخفيض مستوى التهرب الضريبي، وبالتالي زيادة الإيرادات الضريبية التي تستخدمها الدولة في تمويل نفقاتها العامة.
- ٦- المحافظة على حقوق المكلفين من تعسف وإهمال الإدارة.
- ٧- تحقيق العدالة بين المكلفين بالضريبة في دفع الضريبة المستحقة.

## ثانياً: أهمية الفحص الضريبي:

يرى الكثير من المكلفين أن الضريبة هي مجرد عبء على نفوذهم المالي، مما يجعلهم يلجئون إلى مختلف الوسائل والطرق التي تمكنهم من التهرب من دفع الضريبة، فيقومون بتقديم بياناتهم الضريبية للإدارة الضريبية والتي تكون في أغلبها تقوم على تصريحات غير صحيحة وذلك نتيجة أخطاء ترتكب عن حسن نية أو عمداً، مما يؤثر و بشكل مباشر على خزينة الدولة.

لذلك فقد أولت الإدارة الضريبية اهتماماً كبيراً للفحص الضريبي بهدف التحقق من صحة البيانات المقدمة من قبل المكلفين والوثائق المرفقة لها لأجل التأكد من صحة المعلومات والبيانات الواردة فيها، من أجل الوصول إلى الالتزامات الضريبية الفعلية والصحيحة.

حيث تكمن أهمية الفحص الضريبي في كونه وسيلة مهمة تهدف إلى خدمة الإدارة الضريبية في تحديد الوعاء الضريبي على نحو علمي منظم يحافظ على حقوق المكلفين وحقوق خزانة الدولة جنباً إلى جنب، بالإضافة إلى زيادة مستوى الالتزام بأحكام التشريع الضريبي والامتثال له والتقليل من حالات التهرب الضريبي، وزيادة حصيلة الضرائب، وكلها تساند النظام الضريبي في تحقيق أهدافه المالية والاقتصادية والاجتماعية<sup>1</sup>.

كما تنبع أهمية الفحص الضريبي من أهمية الإيرادات الضريبية كأهم مصدر من مصادر تمويل الإنفاق العام، وانخفاض هذا المصدر بشكل غير مبرر ينعكس بشكل عجوزاً في الموازنات العامة وضغوطاً تضخمية، وتراجعاً في دور الدولة التدخلي في الحياة الاقتصادية والاجتماعية.

## ثالثاً: مقومات الفحص الضريبي:

لإنجاح عملية الفحص الضريبي لابد من توافر المقومات التالية:

### ١ - البيان الضريبي:

تمثل البيانات الضريبية المقدمة من قبل المكلفين للإدارة الضريبية مصدراً هاماً من مصادر المعلومات التي يعتمد عليها الفاحص الضريبي عند قيامه بعملية الفحص من أجل تحديد الأرباح التي تحتسب على أساسها الضريبة، إذ يعتبر البيان الضريبي الأساس الأول الذي يعتمد عليه الفاحص الضريبي عند بدء أعمال فحصه لنشاط المكلف.

<sup>1</sup> الخطيب، ناصر، توثيق إجراءات الفحص الضريبي من منظور متطلبات إدارة الجودة الشاملة، مرجع سابق، ص ١٨٨.

وبما أن الأساس في طرح الضريبة هو البيان المقدم من قبل المكلف، فإنه يجب عليه التزام الدقة والأمانة والشمولية بالنسبة للبيانات والمعلومات الواردة في البيان، بما يمكن الإدارة من الوصول إلى نتائج الفحص بشكل دقيق مع توفير الجهد والوقت والتكلفة، فإما أن تقبل الإدارة بالبيان أو ترفضه في حال عدم التأكد من صدقه، أو تعدّله إذا كانت الأخطاء لا تمثل أو تمس بشكل جوهري صحة المعلومات الواردة فيه.

كما يجب الأخذ بعين الاعتبار أن البيان الضريبي ملزم بتقديمه جميع المكلفين الخاضعين للضريبة حتى ولو كانت جميع عمليات أنشطتهم قد انتهت بخسارة، وإن تقديم المكلف لأي بيان ضريبي لا يمثل واقع نشاطه يعتبر تهرب ضريبي.

## ٢- النظام المحاسبي والحسابات الختامية:

أن صحة عناصر القوائم المالية لا تتوقف على الدقة الحسابية فقط وتأييدها مستندياً، ولكن الأمر أبعد من ذلك، فقد يكون هناك عمليات أجريت في السجلات تؤيدها مستندات مصنعة لا تعبر عن الواقع، وقد تزاوّل المنشأة أنشطة أو أعمال لا تثبت في الدفاتر وذلك بغرض عدم إظهار حقيقة نتيجة أعمال ونشاط المنشأة، لذلك فالأمر لا يتوقف على الدقة الحسابية فقط وإنما على تسجيل وتبويب جميع العمليات المالية، وعدم إغفال أي عمليات ناتجة عن نشاط المنشأة العادي وغير العادي، وأن تكون عملية التسجيل هذه في الدفاتر والسجلات المحاسبية التي ألزم التشريع الضريبي المكلف بإمسакها.

إن القوائم المالية التي يمدنا بها النظام المحاسبي تعتبر من أهم الوثائق المرفقة بالبيان الضريبي والتي يعتمد عليها الفاحص الضريبي عند قيامه بعملية الفحص الضريبي، لذا كان لا بد من أن تتصف بالوضوح والدقة والعدالة في تعبيرها عن المركز المالي للمنشأة.

إذاً إن معظم البيانات اللازمة للتصريح عن أرباح المكلف يوفرها النظام المحاسبي، وهنا نؤكد على أهمية وجود نظام محاسبي ضريبي يتسم بالبساطة والملائمة مع طبيعة نشاط المكلف، وهذا بدوره يساعد في تسهيل وإنجاح عمل الفاحص الضريبي.

## رابعاً: معوقات الفحص الضريبي:

هناك بعض المعوقات التي تعترض القيام بعملية الفحص الضريبي بشكل سليم نذكر منها مايلي:

### ١ - عدم تقديم البيان الضريبي:

يتخلف الكثير من المكلفين عن تقديم بياناتهم الضريبية للإدارة الضريبية، وذلك لأنهم بالأصل لم يقوموا بالتصريح عن نشاطاتهم التجارية، أي يكون هناك كتمان كلي للنشاط الذي يقومون به بحيث لا يصل عنه أي معلومات موثقة للإدارة الضريبية، أي لا يقومون بدفع الضرائب على الإطلاق.

إن عدم اهتمام المكلف بتقديم البيان الضريبي للإدارة الضريبية له تأثير كبير في صعوبة أعمال الفحص التي يقوم بها الفاحص، لعدم وجود الأساس الأول الذي يعتمد عليه الفاحص عند بدء أعمال فحصه لنشاط المكلف.

مما سبق ترى الباحثة إن ظاهرة عدم تقديم البيان الضريبي تعد إحدى أشكال التهرب الضريبي التي يلجأ إليها المكلف للتهرب من دفع الضريبة المستحقة، لذا كان لابد من إعطاء الأهمية الكافية لعملية تقديم البيان الضريبي للحد من التهرب الضريبي، إضافة إلى تشديد العقوبات على من يمتنع عن تقديم بيانه الضريبي.

### ٢ - عدم إمساك المكلفين للدفاتر المحاسبية:

تلزم جميع التشريعات الضريبية في أي دولة كانت بعض المكلفين بمسك الدفاتر المحاسبية المنتظمة والتي تعبّر عن النشاط الذي يقومون به، باعتبار أن هذه الدفاتر إحدى أهم المقومات التي يعتمد عليها الفاحص عند قيامه بعملية الفحص الضريبي، لما تتيح له من إمكانية التحقق من إيرادات ونفقات المكلف بدرجة كبيرة من الدقة، ومن ثم عدم لجوء الفاحص الضريبي إلى التقدير المباشر للضريبة و التي تؤدي إلى كثرة المنازعات الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية، إلا أن بعض المكلفين يعمدون إلى عدم مسك الدفاتر المحاسبية المنتظمة، ويمكن حصر الأسباب التي تحول دون مسك المكلفين للدفاتر المنتظمة فيما يلي<sup>١</sup>:

١ - إن إمساك الدفاتر المنتظمة يستغرق الكثير من الوقت والجهد والتكاليف.

<sup>١</sup> عطا، محمد، الفكر الضريبي للأنشطة، مرجع سبق ذكره، ص ص ٦٩-٧٠.

٢- قيام الفاحص الضريبي بإهدار دفاتر بعض المكلفين بالرغم من انتظامها لأسباب شكلية لا تمس أمانتها أو نظاميتها، وذلك بدلاً من قيامه بتعديل نتيجة أعمال المكلف بإضافة الإيرادات التي لم يذكرها أو استبعاد التكاليف من الحسابات الختامية التي يرى وجوب استبعادها، مما كان له الأثر الكبير في إحجام الكثير من المكلفين عن إمساك الدفاتر المحاسبية.

٣- إن الدفاتر يجب أن تكون بمفردها دليلاً على أرباح المكلفين ورقم أعمالهم دون ما حاجة إلى قرائن أخرى للتحقق من صحة النتائج التي أوردتها، إلا أن الطريقة التي يلجأ إليها الأغلبية العظمى من الفاحصين وهي طرح الدفاتر جانباً واللجوء إلى التقدير الجزافي، كان له أثر كبير في عدم التزام الكثير من المكلفين بإمساك الدفاتر المحاسبية المنتظمة طبقاً لما أوجبه القانون الضريبي.

لذا كان لا بد من توعية المكلفين بأهمية مسك الدفاتر المحاسبية، لما لها من أهمية في تسهيل عمل الفاحص الضريبي وزيادة دقة عملية الفحص الضريبي، وبالتالي عدم لجوء الفاحص الضريبي إلى التقدير المباشر للضريبة، إضافة أنه لا بد من تشديد العقوبات على كل من المكلف في حال عدم مسكه للدفاتر المحاسبية وعلى الفاحص الضريبي في حال إهماله لهذه الدفاتر وقيامه بإهدارها دون سبب.

### ٣- المغالاة في تقدير أرباح المكلفين:

يتم تقدير الضريبة وفقاً للبيان الضريبي المقدم من قبل المكلف، حيث يقوم الفاحص الضريبي بفحص البيان الضريبي مع مرفقاته من وثائق ومستندات، وعند انتهاءه أما أن يقبل به ويحدد الضريبة الموجبة على المكلف، أو يقوم بتعديل البيان الضريبي وفقاً لما هو متوفر لديه من معلومات من خلال اطلاعه على المستندات والوثائق الخاصة بالمكلف محل الفحص، وفي حال عدم ثقته بهذه المعلومات يقوم برفض البيان الضريبي ويلجأ إلى التقدير المباشر للضريبة وإهدار دفاتر وسجلات المكلف.

وقد يلجأ الفاحص إلى التقدير المباشر للضريبة الموجبة على المكلف بسبب إهداره للدفاتر والسجلات لأسباب شكلية لا تؤثر على نظاميتها وأمانتها، أو بسبب الفاحص نفسه حيث يلجأ إلى التقدير المباشر بسبب التراكم في الملفات الضريبية وضيق الوقت المتاح لديه، أو من الممكن أن يلجأ إلى التقدير المباشر بسبب عدم كفاءته من الناحية العلمية والعملية، أو بسبب القصور والغموض في بعض التعليمات الصادرة والخاصة بربط الضريبة.

قد ينتج عن عملية التقدير المباشر المغالاة في فرض الضريبة على المكلف مما يؤدي إلى ضعف ثقته بالإدارة الضريبية والقوانين والتشريعات المعمول بها، والذي يؤدي بدوره إلى تهرب الكثير من المكلفين من تقديم بياناتهم الضريبية، مما انعكس بشكل سلبي على الحصيلة الضريبية، ولعلاج هذه المشكلة فإن ذلك يتم من خلال<sup>1</sup> :

١- استناد التقدير على أسس سليمة من المعاينات والمناقشات والتحريرات والأدلة والقرائن المقبولة.

٢- أن تتسم التعليمات الصادرة من قبل الإدارة الضريبية بالمرونة والوضوح والبساطة.

٣- تحديد ضوابط صارمة وواضحة للأخذ بالتقدير المباشر وعدم ترك الأخذ به سهلاً وغير خاضع للضوابط مما يؤثر بالثقة والعدالة.

---

<sup>1</sup> عطاء، حامد، الفكر الضريبي للأنشطة، نفس المرجع السابق ذكره، ص ٧٦.

## المبحث الثاني: أنواع وأساليب ومراحل الفحص الضريبي:

هناك طريقتان رئيسيتان لفحص بيانات المكلفين وهما الفحص الضريبي الشامل لجميع البيانات المقدمة من قبل المكلفين أو الفحص الضريبي بالعينة وذلك لجزء من بيانات المكلفين، فبعد أن يتم تحديد أي نوع من النوعين السابقين التي سيتبعها الفاحص في عملية الفحص، فإنه يبدأ بإجراءات الفحص الضريبي بدءاً من المرحلة التمهيدية للفحص وانتهاءً بإعداد تقرير الفحص الضريبي، ومن ضمن تلك الإجراءات على الفاحص أن يحدد أسلوب الفحص الذي سيتبعه، فإما أن يتبع أسلوب الفحص التفصيلي لجميع الدفاتر والوثائق والملفات المقدمة من قبل المكلف، أو يتبع أسلوب الفحص الاختباري وذلك لجزء من ملفات المكلف، أو يتبع أسلوب الفحص التحليلي للبيانات الخاصة بالمكلف، أو أسلوب الفحص التقديري في حال عدم مصداقية المكلف أو عدم تقديمه للدفاتر والمستندات المؤيدة.

انطلاقاً من ذلك سوف يتم البحث بالتفصيل في هذا المبحث لكل من أنواع وأساليب وإجراءات الفحص الضريبي وذلك من خلال:

أولاً: أنواع الفحص الضريبي.

ثانياً: أساليب الفحص الضريبي.

ثالثاً: مراحل الفحص الضريبي.



## أولاً: أنواع الفحص الضريبي:

هناك نوعان رئيسيان للفحص الضريبي وهما:

### ١- الفحص الضريبي الشامل (التفصيلي):

يقصد بالفحص الضريبي الشامل فحص كافة البيانات الضريبية المقدمة من قبل المكلفين، أيًا كان حجم نشاط المنشأة موضوع الفحص، أو ما تسفر عنه نتائج أعمالها<sup>١</sup>.

إلا أن تطبيق هذا الأسلوب يشوبه العديد من العيوب والتي تتمثل في الآتي<sup>٢</sup>:

١- صعوبة فحص جميع الملفات الضريبية فحصاً دقيقاً وعادلاً نتيجة زيادة أعداد الملفات

الضريبية، وهذا يحتاج إلى زيادة أعداد الفاحصين الضريبيين.

٢- زيادة المتأخرات الضريبية وعدم تحقيق الحصيلة المستهدفة.

٣- لا يشجع المكلفين على الالتزام الطوعي نظراً لأنه يُخضع الجميع للفحص ويستوفي ذلك الملتزم بتقديم البيانات صحيحة و غير الملتزم بذلك.

٤- يؤدي إلى عجز في تنفيذ خطة الفحص، وعدم توفير الوقت الكافي للفاحص لتجميع البيانات وفحص الحالات المكلف بها، مما يترتب عليه تراكم سنوات التحاسب الضريبي.

٥- تعرّض بعض الحالات للسقوط بالتقادم، وذلك لعدم القدرة على فحص جميع الحالات ضمن المدة القانونية.

٦- زيادة الأعباء الضريبية على المكلف، بسبب تراكم المستحقات لديهم لفترات طويلة نتيجة تأخر الفحص لبعض السنوات، وهذا يؤدي بدوره إلى صعوبة تحصيلها.

مما سبق ترى الباحثة أن أسلوب الفحص الضريبي الشامل يعتمد على الكم وليس على الكيف، دون الاهتمام بمستوى جودة الفحص، وبالتالي أصبح عبئاً كبيراً على كل من المكلف والإدارة الضريبية، مما أدى إلى عدم الالتزام الطوعي من قبل المكلف، وبالتالي زيادة عدد المنازعات الضريبية بين المكلفين والإدارة الضريبية، السبب الذي أدى إلى زيادة عدد حالات التهرب الضريبي، وبالتالي عدم تحقيق أهداف الفحص الضريبي.

<sup>١</sup> الشافعي، جلال، الموسوعة الحديثة في المحاسبة الضريبية، طرائق وأساليب الفحص الضريبي، الجزء الرابع، كلية التجارة جامعة الزقازيق، ٢٠٠٧، ص ٢٧.

<sup>٢</sup> عيسوي، أحمد، الفحص الضريبي بالعينة دراسة تطبيقية، مجلة الدراسات المالية والتجارية، جامعة القاهرة، العدد الأول، ٢٠٠٤، ص ١٧١.

## ٢- الفحص الضريبي بالعينة (الانتقائي)<sup>١</sup>:

يقصد بالفحص الضريبي الانتقائي لبيانات المكلفين أن تخضع نسبة محددة من البيانات الضريبية المقدمة لفحص دقيق في ضوء محددات ومؤشرات معينة، في حين تعتمد باقي البيانات بالحالة التي أعدت عليها وبدون فحص، وبمعنى آخر يقصد به اختيار مجموعة من المكلفين كعينة وفحصها ضريبياً، طبقاً لمؤشرات معينة، وسريان نتيجة الفحص على كافة المكلفين الممثلين للمجتمع الذي تم منه انتقاء هذه العينة.

ولكن ولتطبيق أسلوب الفحص الضريبي بالعينة لابد من توافر المقومات التالية:

### أ- توفير نظام متكامل للمعلومات:

بحيث يتم جمع البيانات وتشغيلها وتحليلها وترتيبها وتقديمها بشكل يسمح باتخاذ قرارات محددة في الوقت الملائم. ويرتبط ذلك بما يعرف (بتكنولوجيا المعلومات) والتي تعنى استخدام الحاسبات الآلية والوسائل الالكترونية الحديثة لتشغيل وتوزيع المعلومات، وهو ما يتطلب استخدام أدوات ووسائل تكنولوجيا المعلومات والاتصالات.

### ب- استخدام ضوابط ومؤشرات دقيقة في تطبيق أسلوب الفحص الضريبي الانتقائي:

إذ يتطلب تطبيق أسلوب الفحص الضريبي الانتقائي وجود ضوابط ومؤشرات دقيقة لاختيار الملفات والمكلفين التي تكون محل الفحص: الطريقة الأولى: عن طريق وضع مؤشرات للحكم على مدى مصداقية بيانات المكلف من خلال تحليل البيانات المتوفرة عنه، والتحقق من صحتها وعمل علاقات بين البيانات وتفسيرها للتأكد من صحة البيانات والمعلومات الواردة بالبيانات الضريبية والمستندات المرفقة بها، بحيث تعبر بشكل صادق عما تمثله، وتكون خالية من التحيز، وتقل فيها الأخطاء المادية إلى أقل حد ممكن بالصورة التي تحقق الثقة بها، ثم الاعتماد عليها بدرجة مرتفعة في الفحص الضريبي.

الطريقة الثانية: باستخدام أسلوب تحليل المخاطر الذي يشمل تحليل الأحداث الغير مرغوب حدوثها، والتي تتمثل في مجال الضرائب بعدم الالتزام بتنفيذ أحكام القوانين والتعليمات الضريبية، وذلك عن طريق وضع بعض المؤشرات التي يمكن منها توقع حدوث عدم

<sup>١</sup> الشافعي، جلال، مبادئ المحاسبة الضريبية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، ٢٠٠٦، ص ص ٤٢٥-٤٢٩.

الالتزام من جانب المكلفين في الفترات التالية، وبالتالي تساعد في اختيار الملفات أو الحالات الأولى في الفحص الضريبي وفق منهج يعتمد على أسلوب تحليل المخاطر.

ت- تنمية التأهيل الفني والذاتي للفاحص الضريبي:

يمكن تحقيق تنمية التأهيل الذاتي للفاحص الضريبي بإتباع مايلي:

- ١- الاهتمام بكفاية التأهيل العلمي والعملية، وبرامج التعليم المهني المستمر للفاحص الضريبي.
- ٢- تحسين وتنمية قدرات واستعدادات الفاحصين، وتزويدهم بالمعلومات الفنية المطلوبة، لضمان إلمامهم بأسلوب الفحص الضريبي الانتقائي، عن طريق الدورات التدريبية الجادة المستمرة.
- ٣- العمل على مراعاة مستوى المبادئ الأساسية للسلوك المهني للفحص الضريبي الانتقائي من حيث الموضوعية، والكفاءة المهنية، والعناية الواجبة.

#### ث - تدعيم جسور الثقة بين المكلفين والإدارة الضريبية:

مما لا شك فيه أن تدعيم جسور الثقة المتبادلة بين المكلفين والإدارة الضريبية يُزيل إلى حد كبير عوائق العمل الضريبي، كما أن تدعيم العلاقة بين المكلفين وممثليهم تدعو الجميع من مكلفين ومحاسبين ومحامين وإدارة ضريبية إلى بذل الجهد الوفير لتدعيم هذه العلاقة، تحقيقاً للصالح العام، الذي يعود على الجميع بالخير، ويعمل على نجاح أسلوب الفحص الضريبي بالعينه.

ومن مجالات تدعيم الثقة بين المكلفين والإدارة الضريبية مايلي:

- ١- الحصر الشامل للمجتمع الضريبي، لما له من آثار غير محدودة على المكلفين الملتزمين، وعلى الحصيلة الضريبية، وكذلك في تحقيق العدالة في تحميل الأعباء.
- ٢- مكافحة التهرب الضريبي بكافة الوسائل الممكنة.
- ٣- تنمية الوعي الضريبي لدى المكلفين من خلال وسائل الإعلام المختلفة.
- ٤- تشجيع المكلفين على الالتزام الاختياري، من حيث إلزامهم بتقديم البيانات الضريبية في المواعيد القانونية، وإمساك دفاتر وسجلات منتظمة وأمينه.
- ٥- وجود جهاز ضريبي منظم ومتفهم وقادر على التطبيق الصحيح للقانون، وإجراءات الضريبة بدقة وموضوعية، دون شطط أو مغالاة.

ونظام الفحص بالعينة له العديد من الميزات التي يمكن تلخيصها في النقاط التالية<sup>١</sup>:

- ١- اختصار الوقت والجهد اللازمين لإتمام الفحص وبالتالي اقتصاد التكاليف.
  - ٢- أنه يشجع على الالتزام الطوعي من المكلفين، نظراً لأنه يلاحق حالات عدم الالتزام.
  - ٣- أنه يعالج سلبيات أسلوب الفحص الضريبي الشامل.
  - ٤- أنه يحقق مردوداً إيجابياً لنشاط الفحص الضريبي.
  - ٥- أنه يحقق رقابة فعّالة على المجتمع الضريبي إذ يسهل تتبع غير المستجيبين لأحكام القانون بينما يكون ذلك صعباً في حالة الفحص الشامل.
  - ٦- أنه يؤدي إلى جودة أعمال الفحص بالتركيز على الكيف وليس الكم.
  - ٧- أنه يستثمر القوى العاملة في الفحص الضريبي الاستثمار الجيد، حيث يوفر الوقت للفاحص الضريبي ليكتسب خبرة فحص الملفات الكبيرة والهامة، وينظم حجم العمل .
  - ٨- يساعد على توفير تخطيط عادل وموضوعي، ويوحد الإجراءات الأساسية في الفحص الضريبي، كما أنه يساعد على توفير الوقت والجهد ويخفف الأعباء الإدارية عن كاهل الإدارة الضريبية ويعمل على سرعة التحاسب الضريبي بكفاءة.
- بالرغم من الميزات التي يحققها الفحص الضريبي بالعينة إلا أنه قد يواجه ببعض الصعوبات التي لا بد من مواجهتها للاستفادة من مزايا الفحص الضريبي بالعينة ومن بين هذه الصعوبات<sup>٢</sup>:

- ١- العديد من المكلفين لا يقدمون بيانات ضريبية، الأمر الذي يصعب معه إتباع الفحص بالعينة، وهذا يتطلب تغليظ عقوبة عدم تقديم البيان الضريبي، وفحص ملفات المكلفين الذين لا يقدمون بياناتهم الضريبية فحصاً شاملاً.
- ٢- عدم توافر بيانات كاملة عن المجتمع الضريبي.
- ٣- العديد من المكلفين لا يمسكون دفاتر منتظمة، وهذا يتطلب ضرورة تشجيع المكلفين على الاحتفاظ بدفاتر وحسابات منتظمة بتبسيط الدفاتر المنتظمة بالقدر الذي يمكن للمنشأة من تبيان نتيجة نشاطها، مع تغليظ عقوبة عدم إمساك دفاتر منتظمة، ومنح مزايا للمكلفين الذين يمسكون الدفاتر والحسابات المنتظمة.
- ٤- صعوبة الاعتماد التام على تقرير مراجع الحسابات، حيث أن بعض مكاتب المحاسبة وليس كلها يقومون بمساعدة المكلفين على التهرب الضريبي لتحقيق مصالح مادية أو

<sup>١</sup> عطية، يوحنا، مقومات نجاح الفحص الضريبي باستخدام العينة، المؤتمر الضريبي الحادي عشر الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٠٠٦.

<sup>٢</sup> عيسوي، أحمد، الفحص الضريبي بالعينة مرجع سابق، ص ١٧٣ - ١٧٤.

لعلاقات اجتماعية مع المكلفين، وهذا يتطلب تقرير عقوبات على مراجع الحسابات الذي يساعد المكلف على تقديم بيانات من شأنها أن تهرّبه من أداء الضريبة.

٥- إذا انتهى بيان المكلف بخسارة ولم يخضع للفحص فإن ذلك سوف يؤثر على السنوات التالية لاستفادة المكلف من ترحيل الخسارة في السنوات التالية.

مما سبق ترى الباحثة أن الفحص الضريبي بالعينة يتميز عن الفحص الضريبي الشامل، ذلك لأنه يتلافى جميع سلبيات الفحص الضريبي الشامل من حيث توفير التكلفة والوقت والجهد اللازم لإنجاز عملية الفحص الضريبي، وهو أكثر ملائمة للتطور الضخم في حجم النشاط الاقتصادي، وأنه يعتمد على النوعية وليس الكم مما يؤثر وبشكل إيجابي على جودة أعمال الفحص الضريبي.

## ثانياً: أساليب الفحص الضريبي:

تتعدد أساليب الفحص الضريبي التي يتبعها الفاحص لإجراء الفحص الضريبي الميداني نذكر منها:

### ١- الفحص الضريبي التفصيلي:

وفقاً لهذا الأسلوب يقوم الفاحص الضريبي بفحص شامل لجميع مستندات ودفاتر المكلف وسجلاته وحساباته بهدف التأكد من صحة ودقة البيانات والمعلومات الواردة بالبيان الضريبي الذي أعده، وغالباً ما يتم انتقال الفاحص الضريبي إلى مقر منشأة المكلف بغرض دراسة مجموعتها الدفترية والاطلاع على نظامها المحاسبي ومعرفة أوجه نشاطها وعملياتها الرئيسية<sup>١</sup>.

نستنتج مما سبق أن هذا الأسلوب يحتاج إلى الكثير من الوقت والجهد إضافة إلى زيادة الأعباء والتكلفة الإدارية، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة التراكمات وتأخر المتحصلات الضريبية، لاسيما وأنه يتعدّر بل ويستحيل إتباع هذا الأسلوب مع الشركات الضخمة ذات العمليات المتعددة.

### ٢- الفحص الضريبي الاختباري<sup>٢</sup>:

يقصد بالفحص الضريبي الاختباري أن يقتصر الفاحص على اختبار عدد معين من المستندات والدفاتر والعمليات لفحصها على سبيل العينة، فإذا تبين له أن هذه العينة خالية من الخطأ والغش، فإنه يحق له أن يفترض صحة بقية المستندات والدفاتر والعمليات الأخرى التي يتم فحصها.

ولتحديد حجم العينة الاعتبارات التالية:

١- نظام الرقابة الداخلية الموجود في المنشأة: إذ يتوقف حجم العينة على مدى فاعلية وكفاءة

نظام الرقابة الداخلية، بحيث يتناسب تناسباً عكسياً معه، فإذا كان نظام الرقابة الداخلية

ضعيفاً كان حجم العينة أكبر نسبياً عما لو كان هذا النظام متيناً.

٢- الأهمية النسبية للبنود موضوع الفحص: إذ أنه كلما كانت الأهمية النسبية للبنود التي يتم

فحصها كبيرة، كلما زادت أدلة الإثبات المطلوبة، وكبر حجم العينة.

٣- مدى تعرّض بعض العمليات في المنشأة للغش والخطأ، إذ أنه يؤثر تأثيراً مباشراً في

حجم العينة المطلوبة.

<sup>١</sup> مريود، مسعود، استخدام أساليب الفحص التحليلي في رفع كفاءة وفعالية نظام الفحص الضريبي في الجماهيرية الليبية، رسالة دكتوراه، جامعة دمشق، ٢٠١٠، ص ص ٢٩-٣٠.  
<sup>٢</sup> الشافعي، جلال، مبادئ المحاسبة الضريبية، مرجع سابق ص ص ١٠١-١٠٢.

مما سبق ترى الباحثة أن هذا الأسلوب قد عالج سلبيات أسلوب الفحص التفصيلي من حيث توفير الوقت والجهد والأعباء والتكاليف الإدارية، إضافة إلى أنه يتناسب مع عمليات فحص المنشآت الكبيرة ذات العمليات الضخمة.

### ٣- الفحص الضريبي التحليلي:

يعرف الفحص التحليلي بأنه: تلك الاختبارات الأساسية التي تتضمن دراسة وتقييم العلاقات بين عناصر المعلومات المالية وغير المالية، ومقارنة هذه العلاقات والأرصدة الدفترية بتقديرات المراجع للعلاقات والأرصدة المتوقعة وفحص التغيرات الجوهرية<sup>١</sup>.

يتبين مما سبق أن الفحص التحليلي يقصد به مجموعة من الإجراءات التحليلية التي تشمل العمليات التالية<sup>٢</sup>:

أ – التنبؤ بالقيم الممكنة للأرصدة محل الفحص.

ب – مقارنة الأرصدة المتوقعة (المتنبئ بها) مع تلك التي تم التقرير عنها في القوائم المالية.

ج – تقييم أهمية وجوهرية تلك الانحرافات والتقلبات، بغرض تحديد مدى ثقة الفاحص في الفحص التحليلي، وامتداد إجراء اختبارات تفصيلية إضافية.

وعندما يقوم الفاحص الضريبي بتطبيق إجراءات الفحص التحليلي في عملية الفحص الضريبي فإنه يحقق العديد من الأهداف التالية<sup>٣</sup>:

١- تفهم مجال عمل العميل والنشاط الذي يمارسه.

٢- تقدير قدرة الشركة محل الفحص على الاستمرار.

٣- الإشارة إلى تحريفات ممكنة في القوائم المالية.

٤- تخفيض الاختبارات التفصيلية.

٥- تخفيض الوقت و عملية الفحص .

مما سبق ترى الباحثة أن أسلوب الفحص التحليلي يساعد الفاحص على توفير الوقت والجهد وتكلفة استخدام أسلوب الفحص الضريبي التفصيلي، لذلك يمكن اعتبار هذا الأسلوب من أفضل

<sup>١</sup> البديوي، منصور، شحاته، شحاته، دراسة في الاتجاهات الحديثة في المراجعة، الإسكندرية، الدار الجامعية للنشر، ٢٠٠٧، ص ١٩٠.

<sup>٢</sup> لطفي، أمين، المراجعة المتقدمة، القاهرة، مكتبة شادي، ١٩٩١، ص ٧.

<sup>٣</sup> أريترز، لويك، أليفن، جيمس، المراجعة مدخل متكامل، مرجع سابق، ص ٢٥٤-ص ٢٥٦.

الأساليب المستخدمة في عملية مراجعة وفحص القوائم المالية، حيث تساعد الفاحص على تحقيق أهداف الفحص بكفاءة وفعالية.

#### ٤- الفحص الضريبي التقديري<sup>١</sup>:

تلجأ الإدارة الضريبية إلى تحديد وعاء الضريبة بطريقة التقدير إذا لم تعتمد حسابات ودفاتر المكلف، أو إذا قدم بيان لا يستند إلى دفاتر وحسابات، أو لم يقدم بياناً.

ولذلك تلجأ الإدارة الضريبية عادةً إلى إصدار تعليمات تنفيذية للفحص بشأن العناصر الأساسية التي يجب أن يراعيها الفاحص الضريبي عند قيامه بتحديد وعاء الضريبة بأسلوب التقدير، ويتم قياس الدخل الخاضع للضريبة بصورة تقريبية أساسها العلاقة المفترضة بين عناصر المادة الخاضعة للضريبة إيراداً ومصروفاً، وذلك وفقاً لما يقضي به التشريع الضريبي من حيث الحالات التي يقتصر استخدام هذا الأسلوب بالنسبة لها، ومن حيث المعيار الذي يستخدم في القياس.

ومما يؤخذ على طريقة التقدير أنه لا يؤدي إلى فرض الضريبة على الدخل أو الإيراد الحقيقي، كما قد يؤدي إلى مغالاة الإدارة الضريبية في التقدير.

---

<sup>١</sup> لطي، أمين، فلسفة المحاسبة عن الضريبة على الدخل، الإسكندرية، الدار الجامعية، ٢٠٠٧. ص ٦٤.



## ثالثاً: مراحل الفحص الضريبي:

تمرّ عملية الفحص الضريبي بعدة مراحل وهي:

### ١- المرحلة التمهيدية للفحص الضريبي:

تكتسب هذه المرحلة أهميتها من كونها تساعد الفاحص الضريبي على بناء إطار فكري عن المنشأة محل الفحص من أجل جمع الأدلة والبراهين عن صحة البيانات المالية المقدمة من قبل المكلف، ليستطيع الفاحص من خلال هذه المرحلة تحديد برنامج فحص ضريبي بغرض<sup>١</sup>:

١- تسهيل أداء مهمته في الفحص.

٢- تحديد الخطوات التي سيقوم بها عند القيام بالفحص لتحديد النقاط الهامة التي ستكون محل اهتمامه وبحيث تبنى كل خطوة منها على سابقتها.

٣- توفير الوقت والجهد خاصة إذا كان البرنامج معداً إعداداً جيداً.

والمرحلة التمهيدية للفحص الضريبي يجب أن تشمل على خطوات متعددة نورد أهمها<sup>٢</sup>:

١- التأكد من تقديم البيان الضريبي والمستندات المرفقة به التي نص عليها القانون الضريبي والمتمثلة في حساب التشغيل أو المتاجرة، والميزانية العمومية، وكشف بتفصيل المصروفات الواردة بحساب الأرباح والخسائر.

٢- دراسة البيان الضريبي المقدم من قبل المكلف من حيث أنه تم تقديمه في المواعيد المحددة أم لا، وكذلك الوقوف على نسب توزيع الأرباح وكيفية تحديدها.

٣- عمل ملخص عن فحص السنوات السابقة وما إذا كان قد انتهى إلى اعتماد دفاتر وسجلات المنشأة أو إهدارها وتحليل أسبابها، والاطلاع على ما صدر من قرارات لجان أو أحكام أو طعون تتعلق بالسنوات السابقة.

٤- دراسة مرفقات البيان الضريبي المقدم .

٥- عمل المقارنات اللازمة بين البيانات الواردة بالبيان الضريبي الخاص بسنة الفحص وبين البيانات الضريبية المماثلة في السنوات السابقة وما تم الربط عليها، وكذلك تجميع البيانات عن معاملات المكلف مع الغير، مثل الجهات الحكومية والشركات والهيئات والمؤسسات والمصارف التي يتعامل معها المكلف.

<sup>١</sup> عطا، محمد، الفكر الضريبي للأنشطة، مرجع سابق، ص ٣١.

<sup>٢</sup> أمريود، مسعود، استخدام أساليب الفحص التحليلي في رفع كفاءة وفعالية الفحص الضريبي في الجماهيرية الليبية، مرجع سابق، ص ٣٥.

إذاً المرحلة التمهيدية لعملية الفحص تعتبر من أهم مراحل عملية الفحص الضريبي، وتعتبر الأساس الذي يتم الاعتماد عليه لاستكمال المراحل اللاحقة، وهي أيضاً أساس لنجاح عملية الفحص الضريبي.

## ٢- الإعداد للفحص:

وتشمل هذه المرحلة الخطوات التالية<sup>١</sup>:

- أ- دراسة المجموعة الدفترية ونظام القيد بها، وعلاقة الدفاتر ببعضها من ناحية القيد والترحيل، واستيضاح النظام المحاسبي.
- ب- استعراض بنود الحسابات الختامية وطلب الإيضاحات اللازمة.
- ت- مناقشة تقرير مراجع الحسابات، والتعرف على أوجه النقص أو التحفظات التي أبقاها.
- ث- التعرف على نوعية السلع التي ينتجها المكلف وكميتها وقيمتها ومكوناتها وأسلوب صناعتها وإنتاجها.
- ج- دراسة الحسابات الختامية والميزانية للسنة أو السنوات موضوع الفحص من واقع البيانات الضريبية، ومقارنتها بحساب السنوات السابقة، ثم دراسة هذه المقارنات، حيث يمكن عن طريق هذه الدراسة أن يضع الفاحص يده على النقط الهامة التي يجب أن يشملها الفحص، وكذلك الأسلوب الممكن إتباعه في عملية الفحص.

بعد ذلك يقوم الفاحص بإعلام المكلف عن رغبته في القيام بزيارة للمنشأة في وقت معين للقيام بعملية الفحص الضريبي، حيث يقوم الفاحص الضريبي بعد وصوله إلى مقر المنشأة بطلب كافة الدفاتر والسجلات والمستندات اللازمة وفحصها وتدقيقها للتأكد من مدى مصداقية البيان الضريبي المقدم للإدارة الضريبية ومطابقته للواقع، وعلى ضوء النتائج التي يتم التوصل إليها يقوم الفاحص بتحديد أسلوب الفحص الواجب إتباعه لإتمام عملية الفحص الضريبي.

## ٣- الحكم على نظامية الدفاتر<sup>٢</sup>:

بعد أن ينتهي الفاحص من فحص الدفاتر يجب عليه أن يحدد موقفه بالنسبة لأمانتها ولانتظامها من عدمه على ضوء ما أسفر عنه الفحص، وتقدير نظامية الدفاتر أمر متروك لتقدير الفاحص بعد دراسة الحسابات وما يؤيدها من مستندات، مع الأخذ في الاعتبار طبيعة عمل المنشأة ومدى

<sup>١</sup> الشافعي، جلال، الموسوعة الحديثة في المحاسبة الضريبية، مرجع سابق، ص ١٢.

<sup>٢</sup> الشافعي، جلال، الموسوعة الحديثة في المحاسبة الضريبية، نفس المرجع السابق، ص ١٦-١٧.

اتساعه، وما تتطلبه طبيعة أعمال المنشآت الكبرى من ضرورة وجود رقابة داخلية محكمة بعكس المنشآت الصغيرة التي لا تسمح مواردنا بإتباع نظام الرقابة الداخلية التي تكلفها فوق طاقتها.

ولا اعتماد الدفاتر يتعين على الفاحص مراعاة مايلى وإثباته بالتقرير:

- ١- أن تكون الدفاتر ممسوكة بطريقة فنيّة وفقاً للأصول الصحيحة.
  - ٢- أن يسفر الفحص عن سلامة نظام الرقابة الداخلية.
  - ٣- أن يكون الفحص قد أظهر صحّة الجرد من حيث الكميّة والقيمة.
  - ٤- أن يكون الفحص قد أسفر عن تمشي نسبة مجمل الربح المحققة في سنة أو سنوات الفحص مع النسبة التي أظهرتها دفاتر المنشأة في السنوات السابقة، ومع مثيلاتها في دفاتر المنشأة ذات النشاط المماثل، وإنها تتفق مع النسب المستخرجة من واقع فواتير الشراء والبيع في بعض أيام متفرقة من السنة موضوع الفحص، فإذا أظهر الفحص وجود اختلاف في نسب مجمل الربح المشار إليها، فلا يتم اعتماد الدفاتر إلا بعد الاقتناع بأسباب الاختلاف.
  - ٥- أن يكون قد اتضح عند مراجعة كشوف البنك وحساب الصندوق في فترة ما أن القيود تنطبق على حركة المنشأة مع المقبوضات والمدفوعات.
- وفي حالة انتهاء الفحص إلى رفض الدفاتر فيجب أن تكون أسباب الرفض مدعمة بالأدلة الكافية التي تثبت عدم أمانتها وبعدها عن الحقيقة، وأهم مبررات رفض الدفاتر هي عدم توفر الأسباب التي يتعين وجودها لاعتمادها والسابق ذكرها.

#### ٤- إعداد تقرير الفحص الضريبي:

يقوم الفاحص الضريبي بعد انتهائه من فحص الدفاتر والمستندات بإبداء رأيه عن مدى مصداقيتها وشموليّتها لكافة أوجه نشاط المكلف، ومدى انتظامها وتمشيها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والقوانين والتشريعات الضريبية المعمول بها.

وفي هذه الحالة أما أن يقبل الفاحص الضريبي بالبيان المقدم كما هو دون تعديل وعندها يتم تقدير الضريبة المتوجبة على المكلف وفقاً لما ورد بالبيان، أو يكون هناك بعض التعديلات على البيان حتى يصبح موافقاً للقوانين والتشريعات الضريبية المعمول بها، أو يتم رفض البيان الضريبي، وهنا لابد من بيان أسباب الرفض وعندها يتم تقدير الضريبة على المكلف بشكل مباشر.

وبعد الانتهاء من كتابة التقرير وفقاً لما أسفرت إليه عملية الفحص كان لابد من إعلام المكلف بانتهائه.

## المبحث الثالث: الفحص الضريبي في سورية:

تتصف الأنظمة الضريبية في معظم البلدان النامية بأنها معقدة ومرهقة ومثقلة بكثير من أنواع الضرائب والتي تحد من تحقيق المردود المطلوب منها إلى خزينة الدولة.

ولكي تحقق هذه الأنظمة هدفها في زيادة الحصيلة الضريبية لابد من توافر تشريع ضريبي سليم يقوم على إجراءات واضحة وسهلة ومفهومة من قبل كل من المكلف والإدارة الضريبية، باعتبار أن التشريع الضريبي هو أحد أهم الأدوات التشريعية التي تستخدمها الدولة من أجل ضبط العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، وذلك منعاً للتهرب الضريبي وتحقيقاً للعدالة الضريبية ولتغذية الخزينة العامة للدولة.

إن مكافحة التهرب الضريبي في سورية ليس بالأمر السهل، وذلك بسبب إتباع المكلفين لأساليب وطرق عديدة مشروعة وغير مشروعة للتهرب من دفع الضريبة، ولعلّ من أهم الوسائل المتبعة لمكافحة التهرب الضريبي هو الفحص الضريبي القائم على إجراءات ومعايير واضحة ودقيقة يستند إليها الفاحص الضريبي للتأكد من صحة البيانات المقدمة من قبل المكلف.

حيث يعاني الفحص الضريبي في سورية الكثير من المشاكل والثغرات والمآخذ التي تتعلق بالإدارة الضريبية من جهة وبنصوص التشريع الضريبي من جهة أخرى، والتي تؤدي إلى عدم قدرته في تحقيق الأهداف المطلوبة منه، فقد مرّ الفحص الضريبي بعدة مراحل بدءاً من صدور المرسوم التشريعي رقم ٨٥\ لعام ١٩٤٩\ مروراً بتشريع أسلوب التدقيق المبسط (خطة الانجاز) عام ١٩٨٤\ وحتى صدور القانون رقم ٢٤\ لعام ٢٠٠٣\ وتعديلاته.

تضمن المرسوم التشريعي رقم ٨٥\ في عام ١٩٤٩\ تشريعاً لضرائب نوعية على الدخل، وحدد أساس التكاليف على أساس الربح الصافي المحقق خلال سنة الأعمال، وألزم المكلفين بتقديم بياناتهم الضريبية المعبرة عن أرباحهم أو خسارتهم خلال سنة التكاليف والمرفقة بالوثائق ذات العلاقة وذلك للتأكد من صحة المعلومات الواردة في البيان الضريبي، إلا أنه وبالرغم من القصور الذي كان يشوب أعمال الفحص الضريبي في هذه الفترة إلا أنه كان يتسم ببعض الصفات الهامة منها<sup>١</sup>:

١- اعتماد أسلوب التقدير الذاتي الذي يعتمد على المكلف في تحديد أرباحه الصافية الخاضعة للضريبة، من خلال تقديمه للبيان الضريبي والدفاتر والقيود ذات العلاقة.

<sup>١</sup> الضابط، مدين، مدى تبني معايير المراجعة المقبولة عموماً كمعايير لتدقيق الضرائب على الدخل، مرجع سابق، ص ص ١٩٤-١٩٥.

٢- اعتماد أسلوب التدقيق المستندي الكامل ولجميع المكلفين دون استثناء من قبل الدوائر المالية.

٣- جواز استخدام أسلوب التدقيق بالعينة بالنسبة إلى كبار المكلفين، والذين يكون عدد العمليات التي تتضمنها فعاليتهم من الضخامة بحيث يتعذر التدقيق الكامل لها .

٤- اعتبار تدني نسب أرباح المكلفين عن أمثالهم من المكلفين دون مبرر إخفاء لجزء من مطرح الضريبة.

٥- تشديد العقوبات والغرامات المترتبة على إخلال المكلفين بالواجبات المنصوص عنها (أسس التكاليف).

٦- توفر بيئة تدقيق جيدة لجهة الفوترة والاستعلام وغيرها.

٧- توافر بعض معايير التدقيق الضريبي عموماً.

لقد ظل هذا الأسلوب سارياً حتى تشريع أسلوب التدقيق المبسط (خطة الإنجاز) بدءاً من تكاليف عام/١٩٨٤، فقد عملت هذه الخطة ولسنوات عديدة على إعداد الكثير من التكاليف الضريبية على أساس التقدير المباشر الجزافي، مما أدى إلى انعدام الثقة المتبادلة بين المكلف والإدارة الضريبية بسبب عدم ثقة المكلف بالتشريع الضريبي المطبق والإجراءات الضريبية المتبعة من قبل الفاحص الضريبي، وبالتالي عدم الالتزام الطوعي من قبل المكلف بتقديم البيانات الضريبية المعبرة عن أرباحه الحقيقية، وهذا بدوره انعكس بشكل سلبي على جودة أعمال الفحص وبالتالي على الحصيلة الضريبية.

بعد ٥٥ عاماً من تطبيق المرسوم التشريعي رقم /٨٥/ لعام ١٩٤٩ وتعديلاته، تم إعداد وإصدار القانون الجديد للضرائب على الدخل تحت رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ الذي ألغى العمل بأسلوب التدقيق المبسط معتمداً أسلوب التدقيق المستندي الكامل ولجميع المكلفين، وسوف يتم عرض المواد المتعلقة بعملية الفحص الضريبي من القانون ٢٤\ وتعديلاته اللاحقة، كون هذا القانون وتعديلاته تمثل الوضع الراهن في سورية الآن.

فقد ألزم المشرع الضريبي في المادة ١١٧\ الفقرة أ\ من هذا القانون المكلفين أن يقدموا بيانات أرباحهم السنوية المنصوص عليها في المواد ١١٣\ و١٤\ من هذا القانون معتمدة من قبل محاسب قانوني مجاز أصولاً من غير العاملين في وزارة المالية، ومنه يُلاحظ أنه على جميع مكلفي ضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية أن يقدموا بيانات أعمالهم معتمدة من محاسب قانوني مجاز، وقد وردت هنا كلمة معتمدة لأن المشرع يطالب المحاسب القانوني أن يدرس و يدقق القيود والوثائق المقدمة له من المكلف ويبين بتقرير مستقل عن شهادة التدقيق نتائج تدقيقه لهذه

القيود والوثائق ومواقع الخلل إن وجدت مع بيان لرأيها لصريح بصحة أو عدم صحة النتائج التي أظهرتها قيود المكلف ، لقد جاءت هذه المادة مشابهة للقانون رقم ٢٠١ لعام ١٩٩١ من حيث اعتماد المحاسب القانوني للبيان الضريبي المقدم من قبل المكلفين باستثناء توسيع شريحة المكلفين لتشمل جميع مكلفي الأرباح الحقيقية.

وقد حدد القانون ٣٣١ لعام ٢٠٠٩ القاضي بتشكيل مجلس المحاسبة والتدقيق مسؤولية اعتماد البيان الضريبي على عاتق المحاسب القانوني حيث جاء في المادة ٣٥١ منه، لا تعتبر البيانات المالية والضريبية معتمدة بصورة قانونية إلا إذا جرى اعتمادها من قبل محاسب قانوني.

كما حددت المادة ٤٤١ من القانون نفسه مسؤولية إعداد البيان الضريبي على عاتق المكلف وحدّرت المحاسب القانوني من القيام بتدقيق البيانات الضريبية في حال قيامه بالمشاركة في تنظيم دفاتر المكلف أو حساباته.

أما في الفقرة ب من المادة ١٧٨ من القانون ٢٤١ فقد نصّت على أنه يتم بقرار من وزير المالية الملاحقة القضائية للمحاسبين القانونيين الذين يثبت أنهم اعتمدوا البيانات أو قدموا تقارير أو شهادات بشكل يغيّر الحقيقة ولا يتوافق مع القواعد المحاسبية المتعارف عليها وهم على علم بذلك بهدف التهرب الضريبي.

بعد أن يقدم المكلف بيانه الضريبي المنصوص عنه في المواد ١٣-١٤-١٧ من القانون ٢٤١، ويقدم الدفاتر والقيود والوثائق والمستندات المؤيدة المنصوص عنها في المواد ٥-٦-٧-٨-١٤-١٨ من ذات القانون ، تقوم الدوائر المالية بإجراءات التدقيق للتأكد من صحة البيانات المقدمة لها من قبل المكلف، فقد جاء في الفقرة أ من المادة ٢٤١ بأنه على الدوائر المالية المكلفة بتحقيق الضريبة تدقيق البيانات الواجب تقديمها بمقتضى هذا القانون ولها أن تستوضح وتناقش ذوي العلاقة إذا رأت فائدة من ذلك وإذا قبل المكلف ملاحظات الدوائر المالية يعتبر التعديل الناتج عن ذلك جزءاً متمماً لبيانه ويحرر ضبط بذلك، وجاء في التعليمات التنفيذية للقانون أن هذه الفقرة تعطي الدوائر المالية الحق الذي بموجبه يمكنها مناقشة المكلف في بيان أعماله المقدم إليها، كإضافة بعض النفقات غير المقبولة قانوناً وأن تتوصل باتفاق معه إلى تعديلات لهذا البيان، بموجب محضر ضبط يجري توقيعه من الطرفين أصولاً حيث يصبح التعديل الناتج جزءاً متمماً لبيانه.

أما في الفقرة ب من المادة ٢٤١ فقد تم التصريح بعملية التدقيق المكتبي، فجاء بها خضوع البيان المقدم من قبل مؤسسات وشركات القطاع العام للتدقيق المكتبي في الدوائر المالية وتفرض

الضريبة على أساس الأرباح المصرح بها بعد تدقيقها، ويجري حساب الضريبة بصورة نهائية على أساس الميزانية الختامية للمؤسسة أو الشركة الصادر بشأنها قرار قبول من قبل الجهاز المركزي للرقابة المالية.

كما جاء في نص المادة \٢٦\ تصريح بعملية الفحص الميداني، بحيث يجوز للدوائر المالية في سبيل تحقيق الضريبة على المكلفين أن تقوم أو أن توعد بالقيام بكل تدقيق وتحقيق من شأنه أن ينيها وأن تطلب منهم ومن المكلفين الآخرين ومن الإدارات أو المؤسسات العامة وجهات القطاع العام جميع الوثائق الحسابية والقوائم والعقود، وكل من تكون لديه المعلومات والوثائق التي تطلبها الدوائر المالية ويرفض إعطائها يعاقب بغرامة مالية قدرها ٥٠٠٠٠٠٠ ليرة سورية عن كل مخالفة بقرار من وزير المالية وفي حال التكرار تضاعف الغرامة.

أما فيما يتعلق بالمادة \٢٧\ من القانون، تنص على أنه يبلغ المكلف إخباراً خطياً فردياً، يعتبر بمثابة تكليف مؤقت يتضمن مفردات الضريبة ويسلم صورة عن تقرير التكليف في حال طلبه مالم يكن متضمناً معلومات سرية، أو امتنع المكلف عن تقديم القيود والوثائق، عندها يعطى المكلف أسس التكليف فقط.

لقد تزامن إصدار قانون ضريبة الدخل رقم /٢٤/ لعام /٢٠٠٣/ مع إصدار قانون الاستعلام الضريبي رقم /٢٥/ لنفس العام، والهدف من القانون هو مكافحة التهرب الضريبي عن طريق استقصاء المعلومات الموثقة عن أوضاع المكلفين المالية، وجمع البيانات والمعلومات والوثائق عن مطارح الضرائب والرسوم وضبط حالات التهرب منها والتحقيق في الشكاوى والإخبارات المتعلقة بالتهرب الضريبي، وتحري أبرز طرق التهرب ومعالجتها مع الجهات المختصة وإعداد وتنفيذ الخطط الكفيلة بنشر الوعي الضريبي بين المكلفين، وأشار القانون إلى الاشتراط لإشغال وظائف أعمال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي النجاح في دورة تدريب وتأهيل مسلكية، تحدد بقرار من الوزير شروط الالتحاق بها أو الإعفاء منها بالنسبة إلى القائمين على العمل في المديرية.

ويحق للعاملين في مجال الاستعلام الاطلاع على البيانات والمعلومات والوثائق المتعلقة بالتكليف بالضرائب والرسوم مع مراعاة أحكام سرية المصارف؛ كما أشار إلى صلاحية القسم بتدقيق الوثائق والمستندات خارج أماكن إدارة عمل المكلف إذا أثبتت التحريات وجودها، وذلك بعد أخذ إذن النيابة العامة.



إلا أن هذا القانون لم يحقق الهدف المنشود منه في مكافحة التهرب الضريبي ونشر الوعي الضريبي بين المكلفين، وذلك بسبب عدم تطبيق نظام الفوترة بشكل صحيح من قبل المكلفين والذي يعد الأساس في نجاح أعمال الفحص الضريبي، من حيث توفيره لأدلة الإثبات الضرورية اللازمة للوصول إلى الالتزامات الفعلية للمكلفين، والخلل في بنية المعلومات المتوفرة لدى الدوائر المالية، وما يعاني منه قسم الاستعلام الضريبي من حيث التقصير الواضح في الإجراءات المتخذة لعمليات استقبال المعلومات ونظم إيصالها.

مما سبق ترى الباحثة أنه ولكثرة التعديلات التشريعية في السنوات الأخيرة منذ إصدار القانون \٢٤\ لعام \٢٠٠٣\ وتعديلاته المختلفة والتعليمات والقرارات الوزارية المختلفة التي صدرت في الآونة الأخيرة، وخصوصاً في ظل تطبيق نظام الضرائب النوعية، جعلت هذه التشريعات معقدة ومربكة ومتضاربة أحياناً بالنسبة لكل من المكلف عند إعداده للبيان الضريبي وبالنسبة للفاحص الضريبي عند قيامه بالتحقق من البيانات الضريبية المقدّمة، إضافة إلى زيادة الأعباء الإدارية المترتبة عن ذلك، مما أدى إلى إضعاف ثقة المكلف بالإدارة الضريبية من حيث تشريعها لهذه القوانين ومن حيث تطبيقها من قبل الفاحص الضريبي، هذا كله حال دون القيام بأعمال الفحص الضريبي على درجة عالية من الدقة والجودة وبما يكفل منع حالات التهرب الضريبي.

إذاً أعمال الفحص الضريبي في سورية عانت معاناة كبيرة بدءاً من صدور المرسوم التشريعي رقم \٨٥\ عام \١٩٤٩\ مروراً بتشريع أسلوب التدقيق المبسط(خطة الانجاز) عام \١٩٨٤\ وحتى صدور القانون \٢٤\ لعام \٢٠٠٣\ وتعديلاته، حيث لا تزال الإدارة الضريبية تقوم بتدقيق جميع البيانات الضريبية المقدمة لها من قبل المكلفين دون الأخذ بعين الاعتبار أهمية البيانات الضريبية المقدمة أو حجمها أو مدى خطورتها، وذلك كله في ظل محدودية الموارد المتاحة لدى الإدارة الضريبية، إذ أن إتباع هذا الأسلوب يحتاج إلى أعداد كبيرة من العاملين وبالتالي زيادة تكلفة تحصيل الضريبة إضافة إلى هدر الكثير من الوقت والجهد وبالتالي تراكم للتكاليف الضريبية الغير منجزة وتأخر في تحصيل الضريبة المستهدفة .

وترى الباحثة أنه لا بد من إعادة هيكلة النظام الضريبي القائم بما يتناسب مع التطورات الاقتصادية التي شهدتها سورية من عام \١٩٤٩\ وحتى الآن والسعي إلى وضع إجراءات ومعايير محددة تقوم على أساسها عملية الفحص الضريبي، وذلك كما في التشريعات الضريبية المتقدمة التي اعتبرت أعمال الفحص الضريبي بمثابة نظام قائم بحد ذاته له تشريعاته القانونية وتعليماته وإجراءاته وحتى معايير الخاصة.

## الفصل الثاني

### الأطراف المكونة للمعادلة الضريبية في إطار عملية الفحص الضريبي

#### مقدمة:

إن نجاح أي نظام ضريبي في أي مجتمع هو رهن لأطراف المعادلة الضريبية الثلاثة والتي تشكل الأطراف الفاعلة التي تقوم عليها منظومة الضريبة على الدخل وعملية الفحص الضريبي، هذه الأطراف تتمثل بطرفي الضريبة الرئيسيين، وهما المكلف والإدارة الضريبية، والطرف الثالث وهو إما أن يكون مراجع الحسابات أو الموردون أو الزبائن المتعاملين مع المكلف أو أي شخص آخر على علاقة مع المكلف، ومن الممكن أن يكون له دوراً مهماً في مساعدة المكلف والإدارة الضريبية في زيادة الالتزام الضريبي للمكلف وتدعيم الثقة الضريبية بين الطرفين. وسوف يتم الحديث الآن عن أطراف المعادلة الضريبية هذه:

المبحث الأول: الإدارة الضريبية.

المبحث الثاني: المكلف.

المبحث الثالث: الطرف الثالث.

## المبحث الأول: الإدارة الضريبية:

### أولاً: تعريف الإدارة الضريبية:

تعرف الإدارة الضريبية بأنها الإدارة التي يناد بها تنفيذ القوانين الضريبية والتحقق من سلامة تطبيقها حماية لحقوق الدولة من جهة وحقوق المكلفين من جهة أخرى، واقتراح التعديلات على التشريعات الضريبية التي ترتقي بالنظام الضريبي إلى درجات الإتقان والكمال وتساعد الدولة على تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية<sup>١</sup>.

حيث تعد الإدارة الضريبية همزة الوصل بين التشريع الضريبي والمكلف، فهي تقوم بالتحقق من المعلومات الموجودة بالبيان الضريبي المقدم من قبل المكلف، مما يتطلب وجود إدارة ضريبية على درجة عالية من الكفاءة الفنية والعلمية لتحقيق أهداف النظام، كما أنها تعد الأداة التي تركز عليها الدولة في تطبيق إحدى أهم السياسات المالية، حيث يقع على عاتقها اقتراح التعديلات والتشريعات الضريبية وذلك بما يتلاءم مع الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

### ثانياً: وظائف الإدارة الضريبية:

وتتمثل الوظائف التي يجب على الإدارة الضريبية القيام بها لتتمكن من تحقيق أهدافها بما يلي<sup>٢</sup>:

١-التخطيط: يعد التخطيط الوظيفة الأولى للإدارة الضريبية فهي الوظيفة التي تقوم عليها الوظائف الإدارية الأخرى، والتخطيط عملية مستمرة تتضمن تحديد المنهج العلمي لسير العمل في ضوء خطوات متتابعة، فهو النشاط الأساسي الذي تنتهجه الإدارة كمدخل لحل مشكلاتها المختلفة، ويعني التخطيط التنبؤ بما سيكون عليه المستقبل مع الاستعداد لهذا المستقبل.

٢- التنظيم: تتمثل وظيفة التنظيم من خلال قيام الإدارة بإعداد هياكل تنظيمية تتناسب مع أهداف عمل الإدارة وتحدد مهام هذه الهياكل وسلطاتها، ويؤخذ بإعداد هذه الهياكل الموارد البشرية والمادية للإدارة، وغاية التنظيم تنفيذ المهام بتأليف الهياكل لتحقيق الأهداف المرسومة بكفاءة وفاعلية.

<sup>١</sup> دراز، حامد عبد المجيد، النظم الضريبية، الدار الجامعية، بيروت، ١٩٩٣، ص ١٠٩.

<sup>٢</sup> ونوس، هشام، دور الإدارة الضريبية في تفعيل عملية التحصيل الضريبي، رسالة دكتوراه، جامعة دمشق، ٢٠١٢، ص ٣٦-٤٢.

٣- التوجيه: يشار إلى وظيفة التوجيه على أنها التحفيز، أو القيادة، أو الإرشاد، أو العلاقات الإنسانية، لهذه الأسباب يعد التوجيه الوظيفة الأكثر أهمية في المستوى الإداري الأدنى لأنه ببساطة مكان تركيز معظم العاملين في الإدارة.

٤- الرقابة: للحفاظ على كفاءة وظائف الإدارة الضريبية يجب أن تقوم الإدارة بالرقابة فهي المعنية بتقييم الأداء تجاه الأهداف الموضوعية وتحديد الانحرافات ودراسة السبل اللازمة لمعالجة هذه الانحرافات.

ففي سورية تم إحداث الهيئة العامة للضرائب والرسوم وذلك تطبيقاً للقانون ١٤١ الصادر بتاريخ ١٣١ / ١٢ / ٢٠٠٧، حيث تتمتع الهيئة العامة للضرائب والرسوم بالشخصية الاعتبارية والاستقلال المالي والإداري وترتبط بوزير المالية، وتهدف الإدارة إلى اقتراح وتنفيذ السياسة الضريبية في ضوء السياسة المالية والاقتصادية العامة للدولة ووضع الخطط اللازمة وتنفيذها بما يخدم المساهمة الفعالة في تنفيذ خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية، ومن ضمن المهام التي حددها القانون ١٤١ للهيئة العامة للضرائب والرسوم مايلي<sup>١</sup>:

- ١- اقتراح مشاريع الصكوك التشريعية المتعلقة بفرض الضرائب وتحصيله.
- ٢- إعداد تقديرات الإيرادات السنوية للموازنة العامة للدولة من الضرائب والرسوم.
- ٣- وضع وتنفيذ خطة مكافحة التهرب الضريبي.
- ٤- إبرام المعاهدات والاتفاقيات المتعلقة بالضرائب والرسوم.
- ٥- التنسيق مع الأجهزة الرقابية بما يكفل حسن تنفيذ تشريعات الضرائب والرسوم.
- ٦- التنسيق مع مديرية الجمارك العامة.
- ٧- ممارسة أية مهام أخرى تعهد إليها من الوزير.

ويتولى إدارة الهيئة مجلس إدارة يتألف من:

١- الوزير رئيساً.

٢- المدير العام نائباً للرئيس.

---

<sup>١</sup> القانون رقم ١٤١ لعام ٢٠٠٧.

٣- مندوب عن وزارة المالية برتبة مدير على الأقل عضواً.

٤- المدير العام للجمارك عضواً.

٥- خبراء واختصاصيين ثلاثة أعضاء.

**ثالثاً: مديريات الهيئة<sup>١</sup>:**

حيث تتضمن الهيئة المديريات التالية:

**ثالثاً: مديريات الهيئة:**

**١- مديرية السياسة الضريبية:**

تضمن النظام الداخلي مهام المديرية وشملت إعداد الدراسات الضريبية والإحصاءات المتعلقة بالضرائب ووضع الخطط ومتابعة تنفيذها، وتوثيق الإجراءات المتخذة وإعداد الموازنة وتحديد تقديرات الضرائب وتقديم دراسات تحليلية للاقتصاد ولقطاعاته المختلفة.

**٢- مديرية التشريع:**

تقوم بتقديم الاستشارات والتفسير للقوانين الضريبية ومعالجة الاستفسارات، وإعداد مشاريع الصكوك التشريعية وتنظيم لجان البت بالاعتراضات والمشاركة بالمباحثات الدولية بخصوص موضوعات الضرائب ومتابعة عمل المنظمات الدولية المختصة بالضرائب.

**٣- مديرية المعلوماتية:**

تتمثل مهام المديرية بالاستفادة من علوم الحاسوب وتطوير البرامج التطبيقية المستخدمة، وربط مديريات الهيئة بشبكة حاسوبية، ووضع قاعدة معطيات وكافة الموضوعات المتعلقة بالحواسب وبرامجها.

**٤- مديرية خدمات المكلف:**

تتولى المديرية مساعدة المكلفين بتسهيل أعمالهم ومتابعة استفساراتهم والشكاوى ومتابعة غير المسجلين من المكلفين، ووضع البيانات الإحصائية المتعلقة بخدمات المكلفين، والمساعدة بموضوعات الوعي الضريبي والأرقام الضريبية ووضع الخطط الكفيلة بتطوير هذه الخدمات.

<sup>١</sup> ونوس، هشام، دور الإدارة الضريبية في تفعيل عملية التحصيل الضريبي، مرجع سابق، ص ص ٤٤ - ٤٧.

## ٥- مديرية الالتزام:

تتولى استقصاء المعلومات الموثقة عن الأوضاع المالية للمكلفين، ومداد مديرية المتابعة بما تحتاجه ووضع الدراسات التمهيدية لتصنيف المكلفين، ودراسة وتحليل الإحصاءات المتعلقة بالتحقيقات والتحصيلات وتحديد مواطن الفاقد الضريبي ووضع معايير نظام إدارة المخاطر.

دراسة فعالية برامج التدقيق وفق المؤشرات الموضوعية، ووضع استراتيجيات ومعايير انتقاء الملفات الخاضعة للتدقيق وفقاً لسياسة التدقيق المحددة، والعمل على رفع مستوى الالتزام الضريبي لدى المكلفين، ووضع أسس برامج التدقيق الميداني والمكتبي الواجبة التنفيذ.

## ٦- مديرية المتابعة وإدارة الديون:

تتولى المديرية الإشراف على أعمال تحصيل الضرائب، وإعداد مشاريع أنظمة ترقين الضرائب والرسوم وتأجيل التحصيل ووقف التدابير الإجرائية واقتراح خطط العمل والبرامج التنفيذية للمديرية، وإجراء الدراسات لتحسين العمل والأداء ومتابعة تحصيل الضرائب وإعداد التقارير الإحصائية المتعلقة بنتائج الإحصاءات الخاصة بالذمم الشخصية والمطالب المالية.

## ٧- مديرية الضرائب والرسوم على العقارات:

تتولى المديرية كافة الأمور المتعلقة بالتشريع الضريبي للعقارات، من حيث الرد على الاستفسارات المتعلقة بالضرائب، وإعداد مشاريع القرارات التنظيمية المتعلقة بلجان الضرائب وتوجيه ومتابعة أقسام الضرائب وإبداء الرأي بالقضايا المرفوعة على الهيئة، وتنظيم إحصاءات الإيرادات الفعلية من الضرائب والرسوم على العقارات.

## ٨- مديرية الرقابة الداخلية:

تتمتع هذه المديرية بأهمية كبيرة في إنجاز أعمال الهيئة بالجودة المناسبة وسندرج الأعمال المطلوبة منها فيما يلي:

- الكشف عن مواطن الخلل والهدر وأسباب قصور الإنجاز ومعالجته مع الإدارة بالسرعة القصوى.
- مؤازرة الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش في أداء مهامها بما يخص الهيئة.
- التحقيق في المخالفات الإدارية والمسلكية التي يجري كشفها.
- تزويد الإدارة بالمعلومات الضرورية حول كفاءة وفعالية الإدارة الضريبية.

- دراسة تبسيط إجراءات العمل وتطويرها واستبعاد الازدواجية.
  - التنسيق مع الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش والجهاز المركزي للرقابة المالية بما يكفل حسن تنفيذ التشريعات الضريبية.
  - متابعة أعمال الرقابة في مديريات الهيئة في المحافظات.
- ٩- مديرية مكافحة التهرب الضريبي:**

المسؤوليات الكبيرة التي أسندت للهيئة هي مكافحة التهرب الضريبي، وتتطلب مكافحته إعداد الدراسات لتحديد أسبابه ومن خلال الدراسة يمكن سد الثغرات التي أدت إلى توسيع هذه الظاهرة التي انعكست سلبياتها على الاقتصاد الوطني بأشكال مختلفة وأهمها الشكل المالي.

أعمال التدقيق الضريبي على مستوى المحافظات في القطر تم تقسيم المكلفين الى ثلاث شرائح أو فئات، وإحداث قسم خاص لكل فئة أو شريحة تعنى بإنجاز تلك الأعمال على مستوى كل محافظة بالتنسيق مع الهيئة وفق البنية التنظيمية المشار إليه.

## المبحث الثاني: المكلف:

### أولاً: تعريف المكلف:

يقصد بلفظ المكلف دافع الضريبة أو بعبارة أدق هو الشخص الطبيعي أو الاعتباري الذي يلتزم بتمويل الخزنة العامة لمواجهة النفقات العامة للدولة بما يقوم بسداده من ضرائب مقررة نتيجة قيامه بنشاط أو كنتيجة لعمله أو لما يحصل عليه من عوائد على رؤوس أمواله، وذلك في إطار القوانين والتعليمات النازمة<sup>١</sup>.

### ثانياً: تصنيف المكلف:

بشكل عام يتم تصنيف المكلفين باختلاف نوع النظام الضريبي المطبق، حيث نجد في معظم التشريعات التي تطبق نظام الضريبة الموحدة تقسم المكلفين بضرريبة الدخل إلى نوعين أساسيين: ١- أشخاص طبيعيين. ٢- الشركات.

أما في النظام الضريبي السوري الذي يعتمد على الضرائب النوعية لا يقسم المكلفين على هذا النحو، حيث عدت المادة ١٢١ من القانون ١٢٤١ أنواع المكلفين الذين يخضعون لضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية سواء كانوا أشخاص طبيعيين وسواء كانوا شركات أشخاص أو أموال.

بعد إنشاء الهيئة العامة للضرائب والرسوم اعتمد تقسيم من نوع آخر بالنسبة لمكلفي الضريبة على دخل الأرباح الحقيقية يقوم على حجم وملاءة المكلف المالية، فقد تم تقسيم المكلفين في سورية إلى ثلاثة شرائح أو فئات وفق معايير محددة على النحو التالي:

أ- وحدة كبار المكلفين.

ب- وحدة متوسطي المكلفين.

ت- وحدة صغار المكلفين.

فقد تم تعريف كبار المكلفين على أنهم<sup>٢</sup>: هم كبار دافعي الضرائب في المجتمع الضريبي.

حيث تم صدور قرار السيد وزير المالية رقم /٢٤٢٨/ تاريخ ٢٣/٨/٢٠٠٦ والمتضمن إحداث قسم لكبار المكلفين في مديرية مالية دمشق، ويعنى بأمور كبار المكلفين في كل من محافظتي دمشق وريف دمشق.

<sup>١</sup> لطي، أمين، فلسفة المحاسبة عن الضريبة على الدخل، مرجع سابق، ص ٤٤.

<sup>٢</sup> محاضرة معاون وزير المالية لشؤون الضرائب والرسوم محمد خضر السيد أحمد، دمشق، ٢٠٠٧، ص ٥-١٩.



وقد تم تحديد معايير التسجيل والحذف لكبار المكلفين كما يلي:

هناك مجموعة من المعايير يتم على أساسها تحديد كبار المكلفين، فبعض الدول اعتمدت معياراً واحداً وبعضها اتجه لاعتماد أكثر من معيار، وأهم المعايير المعتمدة في تحديد كبار المكلفين تتمثل في: ١- رقم العمل السنوي. ٢- الربح الصافي السنوي المحقق.

٣- بعض الأنشطة تحديداً.

فقد تم اعتماد أكثر من معيار باعتبار أن تنوع وتعدد المعايير تحقق موضوعية ومنطقية أكثر في اختيار كبار المكلفين من حالة اعتماد معيار واحد، وبناءً عليه فقد صدر قرار السيد وزير المالية رقم /٢٩٣٧/ تاريخ ٢٠٠٦/١٠/٥ والمتضمن تحديد معايير التسجيل في قسم كبار المكلفين - في المادة الأولى منه - وفقاً للأسس التالية:

أ- كل مكلف من فئة مكلفي الأرباح الحقيقية الذي يبلغ رقم عمله السنوي /٧٠.٠٠٠.٠٠٠/ ل.س بموجب بيانه المقدم للدوائر المالية.

ب- كل مكلف من فئة مكلفي ضريبة الدخل المقطوع يبلغ رقم عمله السنوي /٧٠.٠٠٠.٠٠٠/ ل.س بحسب قرار التكاليف القطعي.

ج- كل مكلف من أي فئة من فئات المكلفين بلغت أرباحه السنوية الصافية مبلغ /٥.٠٠٠.٠٠٠/ ل.س وذلك بموجب بيانه الضريبي المقدم للدوائر المالية أو قرار التكاليف القطعي بالنسبة لمكلفي ضريبة الدخل المقطوع.

د- المؤسسات التي تمارس الأنشطة الاقتصادية التالية:

- المصارف.

- شركات التأمين وإعادة التأمين.

- الشركات المساهمة مهما كان نوع نشاطها.

ه- يجوز للدوائر المالية ولاعتبارات أخرى اقتراح اعتبار بعض المكلفين من عداد قسم كبار المكلفين.

كما حدد هذا القرار في المادة الثانية منه معايير حذف التسجيل حيث نصت على:

يتم حذف التسجيل في قسم كبار المكلفين حين فقدان أحد شروط التسجيل الذي تم التسجيل على أساسه لسنتين متتاليتين.

أما بالنسبة للهيكل الإداري والتنظيمي لقسم كبار المكلفين فهو يتكون من مجموعة من الدوائر والشعب ترتبط جميعها برئاسة القسم، وترتبط رئاسة القسم بمدير مالية المحافظة الذي يرتبط بدوره بوزارة المالية، وهكذا نجد أن القسم يتألف من ست دوائر:

١- دائرة الخدمات: وهي عبارة عن نقطة التواصل الأولى فيما بين المكلفين والإدارة الضريبية وهي المسؤولة عن تقديم كافة الخدمات وبأسرع وقت ممكن.

٢- دائرة التسجيل والحذف: وتكون مسؤولة عن تسجيل كبار المكلفين وإصدار شهادات تسجيلهم ومنحهم الرقم الضريبي والبطاقة الضريبية، إضافة إلى حذف تسجيلهم.

٣- دائرة الالتزام: وتكون مسؤولة عن تدقيق كافة أنواع الضرائب والرسوم وإنجاز التكاليف الضريبية وفق مبدأ التقدير الذاتي.

٤- دائرة المتابعة وإدارة الديون: وتكون مسؤولة عن معالجة ومتابعة كافة المستحقات الضريبية من التحقق والتحصيل وجميع الأمور القانونية المتعلقة بذلك

٥- دائرة الأرشيف والشؤون الإدارية: وتكون مسؤولة عن تنظيم الأعمال الإدارية للقسم وعن بناء قاعدة بيانات مركزية تساعد في إعداد الدراسات والتقارير اللازمة عن كافة أعمال القسم.

٦- دائرة المعلوماتية: وتكون مسؤولة عن دعم القسم بالبرمجيات اللازمة والمقترحة لأتمتة العمل في كافة الدوائر، إضافة للإشراف على صيانة وتشغيل كافة التجهيزات الحاسوبية المتواجدة بالقسم.

إن هذا القسم يقدم لكبار المكلفين مزايا كثيرة وهي على سبيل المثال وليس الحصر:

١- اعتماد مبدأ التدقيق بالعينة لبيانات المكلفين، وفق مبدأ التقدير الذاتي مستقبلاً.

٢- إجراءات مبسطة وشفافة: تم توضيحها في وصف دقيق لسير العمليات والدورات المستندية لجميع معاملات المكلفين مع هذا القسم.

٣- بيئة ودية قائمة على التعاون من خلال فهم أكبر لاحتياجات المكلفين من قبل موظفي القسم.

٤- السرعة في تقديم الخدمات: وذلك من خلال إدارة شؤون المكلف بـمكان واحد واختصار الكثير من الإجراءات الروتينية.

٥- توعية وإرشاد المكلفين وإطلاعهم على المستجدات أول بأول: وذلك من خلال التركيز المستمر والدائم على توعية المكلفين كهدف أساسي من أهداف هذا القسم.

٦- تزويدهم بكافة المعلومات عن طريق البروشورات والكتيبات ووسائل الاتصال الحديثة المختلفة مثل موقع الانترنت والاي ميل والفاكسات والإجابة على كافة الاستفسارات الهاتفية وما إلى ذلك.

٧- الاستفادة من مجموعة المزايا التي نص عليها المرسوم التشريعي رقم /٥١/ لعام ٢٠٠٦ ( قبول النفقات الشخصية، حضور لجان الطعن، مزايا معنوية ... الخ )

و سوف تحصل وزارة المالية من جراء إنشاء أقسام كبار المكلفين على الكثير من الفوائد والمزايا، نذكر منها:

١- ستكون هذه الأقسام خطوة هامة لاستكمال عملية الإصلاح الضريبي .

٢- تزويد السيد الوزير بتقارير شفافة ودقيقة، وتوفير معطيات واقعية وصحيحة لصانعي ومتخذي القرار، وذلك من خلال قاعدة البيانات المؤتمتة التي ستتوفر في هذه الأقسام.

٣- معالجة مسألة الشفافية وتحديد المسؤوليات.

٤- أيضاً ستتمكن وزارة المالية من تحصيل الإيرادات الضريبية بجذوى اقتصادية عالية وذلك من خلال انخفاض التكلفة التي تتحملها الإدارة الضريبية باعتمادها على التقدير الذاتي بدلاً من التقدير الإداري المتبع حالياً والذي يكلف الإدارة الضريبية تكاليف عالية جداً مقارنة مع التقدير الذاتي.

مما سبق يمكن القول أنه مهما كان نوع التصنيف أو التقسيم الذي يناول هذا الطرف من العلاقة أي المكلفين، فإن الهدف دائماً هو في تحقيق الإفادة لكل من الإدارة الضريبية والمكلف في أن واحد، وذلك من خلال تسهيل الإجراءات أو تبسيطها لتخفيف العبء الضريبي على كل من الإدارة والمكلف، والسماح لتلك الإدارة بالوصول بشكل أفضل إلى الالتزامات الضريبية

المرتبة على المكلفين من خلال اتباع الإجراءات الموصوفة والتي تشكل ما يسمى الفحص الضريبي أو التدقيق الضريبي، في الوقت الذي يتم فيه التأكد أكثر على إلزام المكلف بواجباته اتجاه هذه الإدارة من تقديم البيانات والدفاتر والوثائق والمستندات وكل ما من شأنه افساح المجال لموظفي الإدارة الضريبية لإنجاز أعمال التدقيق المفترضة أو المطلوبة.

## المبحث الثالث: الطرف الثالث

أولاً: الطرف الثالث في القوانين والتشريعات الضريبية المقارنة:

### ١- مقدمة:

لقد قامت الإدارة الضريبية الأمريكية بتطوير معايير لتدقيق الضريبية على الدخل من واقع معاييرها المهنية في مجال مهنة المراجعة، وذلك بما ينسجم وطبيعة وأهداف الفحص الضريبي، فقامت بوضع مجموعة من المعايير يستند إليها الفاحص عند القيام بعملية الفحص الضريبي، حيث تبرز أهمية هذه المعايير في توفير عمليات تدقيق أكثر فعالية وأكثر كفاءة.

وبما أن المعلومات التي يتم الحصول عليها من المكلف للتأكد من صحة الالتزامات الضريبية المقدمة من قبله غير كافية، كان لا بد من أن تتم عملية مقاطعة مع مصادر معلومات أخرى للحصول على أدلة ومعلومات إضافية تخص المكلف وتفيد في التأكد من صحة الالتزامات الضريبية المقدمة من قبل المكلفين، وهذا الإجراء يتوافق مع أحد هذه المعايير التي تم إصدارها من قبل الإدارة الضريبية الأمريكية وهو معيار فنيات الفحص الضريبي، والهدف منه هو فحص مدى كفاية ومصداقية المعلومات من خلال إتباع مجموعة من الفنيات، حيث جاء فيه<sup>١</sup>:

أ- إن إجراءات التدقيق وفنيات الفحص الملائمة بما فيها المقابلات الشخصية، طلبات الأسئلة المكتوبة، الاستقصاء(البحث والتحقيق)، الملاحظة أو المعاينة، وفنيات تقصي الحقائق الأخرى، يجب أن تستخدم جميعاً من أجل جمع المعلومات الكافية والصالحة لتحديد الالتزام الضريبي الفيدرالي الصحيح.

ب- يشجع الفاحصون على استخدام عدد كبير من فنيات الفحص التي تتنوع وفقاً لظروف كل قضية على حده، كما يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار فنيات الفحص الآلية بما فيها استخدام تقنيات أو فنيات العينة الإحصائية وغيرها من الطرق الآلية المشابهة، لاستخلاص وتحليل الأعداد الضخمة من المعلومات.

ج - يجب أن يتم احترام الاتفاقات الناتجة عن التواصل والاتصال مع المكلف، كما يجب أن تجرى المقابلات الشخصية مع الأشخاص المناسبين، وتؤدي أعمال الفحص أو التدقيق في مواقع ملائمة بما فيها:

<sup>١</sup> الضابط، مدين، مدى تبني معايير المراجعة المقبولة عموماً كمعايير لتدقيق الضرائب على الدخل في سورية، مرجع سابق، ص ١١٩.

- مكاتب المكلف الرئيسية.
  - مواقع السجلات الرئيسية.
  - مكان تواجد الهيئة المطلعة، أو التي عملت على تحضير البيان الضريبي.
  - أية مواقع أخرى وثيقة الصلة بالموضوع.
- د- يجب ضمان الحصول على المعلومات من المكلف ومن المصادر الأخرى للتأكيد على التطور الكامل للقضايا، ويتم ذلك من خلال:

- تحضير طلبات توثيق المعلومات المكتوبة أبكر ما يمكن وبشكل عملي ومناقشتها مع المكلف.
- يستخدم لهذه الغاية أيضا سجل طلب توثيق المعلومات لتوفير التسجيل المناسب لطلبات المعلومات المرسلة والمستعملة.
- يجب على الفريق أن يطلب مساعدة إدارية أو أن يستحضر إجراءات جديدة في حال نشوء صعوبات في الحصول على المعلومات، حيث يتم القيام أولاً بجهود معقولة مع المكلف لحل صعوبات كهذه، وفي حال تمنعه التام عن إعطاء المعلومات، للمنظمة الحق في استدعاء المكلف ليمثل أمام قاضي محكمة الضرائب المختص.
- ثم يتم تقييم تلك المعلومات التي تم الحصول عليها لضمان صحة نتائج التدقيق.
- تخضع أية معلومات يتم الحصول عليها عن طريق الطرف الثالث إلى تعليمات الاتصال مع الطرف الثالث المشرعة في قانون إصلاح وإعادة بناء خدمة الإيراد الوطني IRS الصادر في عام ١١٩٩٨١ القسم رقم ١٣٤١٧١ المعدل بالقسم الجديد رقم ١٧٦٠٢١.

و- يصار إلى طلب الفحص الداعم، عندما تصبح عملية الفحص من قبل أعضاء فريق المقاطعة في موقع الشركة التابعة أو الفرع، غير عملية من حيث المبدأ بسبب البعد الجغرافي، ويجب أن يتم طلب هذا الدعم بشكل مبكر، وفي هذه الحالة يحق للمقاطعة الأخرى التي ستقدم الفحص الداعم المشاركة في التخطيط لعملية استخدام المصادر.

ه- إن الطلبات المتعلقة باستخدام الاختصاصيين والخبرات الخارجية في أعمال الفحص أو التدقيق يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار بشكل مسبق، وذلك حالما تتطلب الأهمية النسبية للقضايا الاستفادة من معارف وخبرات هؤلاء الاختصاصيين، كما ينبغي طلب مساعدة قسم استشاري المقاطعة في القضايا التي يتمخض عنها أثر ضريبي كبير، أو عند مواجهة تطبيقات صناعية معقدة أو قضايا قانونية صعبة.

و- يجب الاستئناس بالتوجيهات الموضوعية سابقاً، والمتعلقة باستعمال فنيات التدقيق أو الفحص المناسبة وفقاً للقضايا والصناعات المختلفة التي يتم تدقيقها وكلما كان ذلك ممكناً، كما يجب على الفريق أن يستدعي المكلف في حال واجه بنوداً تشغيلية أو مالية استثنائية وذات شأن.

من خلال استعراض المعيار السابق نرى أنه يثير الأساليب والإجراءات التي يمكن للفاحص الضريبي إتباعها للحصول على المعلومات والأدلة الواجب جمعها من الهيئات أو الإدارات الأخرى أو ما يسمى حسب التشريع الضريبي الأمريكي بالطرف الثالث، وذلك عند القيام بأعمال الفحص الضريبي، باعتبار أن نقص أو غياب المعلومات أو البيانات الخاصة ببعض المكلفين يعد سبباً يعرقل الإدارة الضريبية في تادية مهامها على أحسن ما يرام وعلى أحسن وجه، لذا كان لا بد من توطيد العلاقات بين الإدارة الضريبية والطرف الثالث، باعتبار أن هذا الطرف يمكن أن يساعد في تبادل المعلومات الموجودة بحوزته ووضعها تحت خدمة مصالح الإدارة الضريبية المختصة.

٢- تعريف الطرف الثالث حسب تعليمات رقم (٧٦٠٢) المعدلة للتعليمات رقم (٣٤١٧) من قانون إصلاح وإعادة بناء خدمة الإيراد الوطني IRS:

إن سياسة الإدارة الضريبية الأمريكية تتمثل في الحصول على المعلومات ذات العلاقة بتحصيل أي التزام ضريبي من المكلف كلما كان بالإمكان ذلك.

بشكل عام، إن الاتصال بالطرف الثالث يتم فعلاً عندما نكون غير قادرين على الحصول على المعلومات من المكلف أو من يمثله، أو من أجل التحقق من صحة المعلومات المقدمة من قبله. وعليه فإن على موظفي الإدارة بذل كل جهد ممكن للحصول على المعلومات من المكلف أو من يمثله.

يعرف الطرف الثالث بأنه كل شخص غير المكلف أو من يمثله له علاقة مع المكلف أو طرف في تعاملاته وصفقاته المختلفة، وإن الاتصال أو طلب المعلومات من هذا الطرف من قبل الإدارة الضريبية يجب أن يتعلق وبشكل محدد بعملية تحديد الالتزامات الضريبية موضوع التكاليف الضريبي، وبالتالي يمكن أن يكون هذا الطرف الموردون والزبائن والمستهلكون والوكلاء والمراجعون المستقلون و..... الخ<sup>١</sup>.

---

2 Teufel, Tom, Talley, Mike: Examination Procedures Third Party Contacts, previous reference, p57.

من التعريف نستنتج بأنه يعد الاتصال من قبل الفاحص أو فريق الفحص اتصالاً مع طرف ثالث في حال:

١- الاتصال المباشر مع شخص آخر غير المكلف، ويدخل في إطار التعريف بالطرف الثالث.

٢- توجيه أسئلة محددة إلى هذا الشخص بخصوص المكلف موضوع التدقيق وفيما يتعلق بأعمال التدقيق حصراً، مع امتلاك الفاحص أو الفريق الحق باستدعاء هذا الشخص من خلال إصدار طلب رسمي بذلك.

٣- بعض الحالات التي لا تعتبر اتصال مع طرف ثالث كما ورد في التشريع الضريبي الأمريكي:

هناك بعض الحالات تم تعدادها على سبيل الذكر لا الحصر كأمثلة على اتصالات تقوم بها الإدارة الضريبية من خلال الفاحصين الضريبيين ولا يعتبر اتصال مع طرف ثالث:

١- الاتصال مع موظفين آخرين في الإدارة الضريبية بما فيهم الموظفين مع المكتب الاستشاري.

٢- الحصول على معلومات من قواعد بيانات إلكترونية.

٣- عندما يكون المكلف عبارة عن فعالية أو نشاط فإن الاتصالات التي تتم مع الموظفين في هذه الفعالية أثناء دوامهم الرسمي لا تعتبر اتصال مع طرف ثالث، ولكن يفضل هنا الطلب من المكلف صاحب الفعالية أن يحدد سلفاً مجموع الموظفين الذين يحق لهم التحدث، وفي هذه الحالة يكون الاتصال مع بقية الموظفين يعتبر اتصال مع طرف ثالث.

٤- الاتصالات لأغراض الحصول على معلومات عن صناعة، أسواق أو أية معلومات يتم جمعها عندما تتم العملية في إطار تدقيق مكلف لأول مرة.

٥- الاتصال مع مسؤولي الحكومة للحصول على المعلومات المتاحة للعامة، أي الاتصال مع الخدمة البريدية للحصول على العنوان الحالي للمكلف.

٦- المعلومات الواردة من الطرف الثالث عندما يبدأ الطرف الثالث بالاتصال.

٧- التواصل مع الأفراد الذين لديهم سلطة قانونية كوكيل عن المكلف.



#### ٤- كيف يتم الاتصال مع الطرف الثالث:

بشكل عام يتم الاتصال مع طرف ثالث عندما لا يتمكن الفاحص الضريبي من الحصول على المعلومات من المكلف أو عندما يضطر إلى التحقق من المعلومات التي تقدم بها المكلف إلى الإدارة الضريبية. وعليه فإن من الضروري عند الاتصال بالطرف الثالث الالتزام بالواجبات التالية:

١- إعلام المكلف: حيث لا يقوم الفاحص الضريبي بالاتصال بأي شخص غير المكلف دون تقديم إعلام معلل إلى المكلف بالطرف الثالث الذي سيتم الاتصال به، وعند المباشرة بالاتصال بالطرف الثالث يتم الانتظار مهلة عشرة أيام قبل البدء بعملية الفحص معه، ولكن هناك حالات لا يتم إعلام المكلف بها بالطرف الثالث الذي سوف يتم الاتصال به وذلك عندما يشكل هذا الاتصال خطر على إجراءات الجباية والتحقق أو التحصيل، أو عندما يتعلق الموضوع بتهرب ضريبي واضح وصريح، وإلا فإن هذه الإجراءات لن تؤدي إلا إلى المزيد من العدوانية والكراهية وعدم الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية.

٢- تسجيل كل اتصال مع طرف ثالث.

٣- تقديم قائمة إلى المكلف بالاتصالات التي حصلت مع الطرف الثالث عندما يطلب المكلف ذلك.

كما أنه يجب على الدوائر المالية المحافظة على سرية المعلومات الخاصة بمعاملات المكلف مع الطرف الثالث وعدم الاطلاع عليها من قبل أي شخص غير الموظفين المختصين والمكلف نفسه أو من يمثله تحت طائلة المساءلة القانونية، و أيضاً يجب عدم إطلاع المكلف موضوع الفحص الضريبي على المعلومات التي يتم الحصول عليها من الطرف الثالث أثناء القيام بعملية الفحص مع الطرف الثالث و التي لها علاقة بمكلفين آخرين خوفاً على مصالحهم.

أيضاً كان لابد من إعلام الطرف الثالث بأن الغاية من مسألته وطلب المعلومات منه هو التحقق فقط من معلومات البيان الضريبي المقدم من قبل المكلف، وذلك عن طريق فهم لطبيعة العلاقة التي تربطه مع المكلف دون أن يكون هناك أي إجراء يثير الشك لدى الطرف الثالث بما يدين العلاقة بينه وبين المكلف، وللحفاظ أيضاً على استقلالية الفاحص الضريبي.

حيث يقوم الفاحص الضريبي بعملية البحث والتحقيق في جميع مصادر المعلومات المتاحة و المسموح بها، بهدف جمع أدلة الإثبات والمعلومات اللازمة أما لاستكمال المعلومات الموجودة

لدى الإدارة الضريبية أو للتأكد من صحة المعلومات المقدمة لها من قبل المكلف، وتشمل المعلومات المأخوذة من الملفات الموجودة لدى الجهات الحكومية والخاصة والتي تعود إلى المكلف موضوع الفحص الضريبي، والتي لها التأثير الهام على نتائج الفحص، فمن الممكن أن يكون هذا المصدر، مكلف آخر تربط بينه وبين المكلف موضوع الفحص الضريبي صفقة تجارية، أي من الممكن أن يكون هذا المكلف هو مورّد أو زبون، حيث توصل كبير المستشارين في الإدارة الضريبية الأمريكية على أنه يمكن لفريق الفحص الضريبي الحصول على المعلومات الضريبية من طرف ثالث يتعامل مع المكلف على قاعدة الحاجة إلى المعرفة لاستخدام تلك المعلومات في عملية الفحص الضريبي، حيث من الممكن للفاحص الضريبي أن يقوم بالاتصال مع الموردين والزبائن الذين تربطهم مع المكلف علاقات تجارية كعقود شراء أو بيع للحصول منهم على المعلومات اللازمة والتي لها علاقة مباشرة مع المكلف للاستفادة منها في عملية الفحص الضريبي<sup>1</sup>، أيضاً من الممكن الحصول على المعلومات الضريبية من مصادر أخرى مثل العاملين بالشركة<sup>2</sup>، أو عن طريق التواصل مع أحد أفراد عائلته.

---

1Savell, Kenneth: Exam Team can only Obtain Third-party Tax Information Possessed by other IRS Sources on a Need to Know Basis, ERS examination team, Journal of the Tax Adviser, July, 2000, p74.

<sup>2</sup> أريترز، لويك، أليفن، جيمس، المراجعة مدخل متكامل، مرجع سابق، ص ٢٢.

## ثانياً: الطرف الثالث ضمن القوانين والتشريعات الضريبية السورية:

بعد الحديث عن الطرف الثالث في القوانين والتشريعات الضريبية الأمريكية، وعن أهمية دوره في تقليص مستويات التهرب الضريبي، وعن آلية التواصل معه، سوف يتم الحديث الآن عن الطرف الثالث في سورية، بالرغم من عدم وجود هذا المصطلح (الطرف الثالث) بشكل واضح وصريح ضمن القوانين والتشريعات الضريبية السورية، ولكن تمّ التتويه عنه فقط ضمن بعض القوانين والقرارات والتشريعات الصادرة، نذكر منها:

### ١- قانون ضريبة الدخل رقم ١٢٤\ لعام ٢٠٠٣ المادة ١٢٦١:

جاء في نص المادة ١٢٦١ من قانون ضريبة الدخل ١٢٤\ لعام ٢٠٠٣ بأنه يجوز للدوائر المالية في سبيل تحقيق الضريبة على المكلفين أن تقوم أو أن توّزع بالقيام بكل تدقيق وتحقيق من شأنه أن ينيهرها وأن تطلب منهم ومن المكلفين الآخرين ومن الإدارات أو المؤسسات العامة وجهات القطاع العام جميع الوثائق الحسابية والقوائم والعقود، وكل من تكون لديه المعلومات والوثائق التي تطلبها الدوائر المالية ويرفض إعطائها يعاقب بغرامة مالية قدرها ٥٠٠٠٠٠٠ ليرة سورية عن كل مخالفة بقرار من وزير المالية وفي حال التكرار تضاعف الغرامة.

تشرع هذه المادة كما نلاحظ القيام بعملية الفحص الميداني من قبل الإدارة الضريبية، حيث يمكن للفاحص الضريبي هنا أن ينتقل في عملية البحث عن الأدلة من مقر المنشأة إلى أي مؤسسة حكومية أو خاصة لكي يوسع بذلك عملية البحث والتقصي عن الأدلة اللازمة للحصول على معلومات أكثر تفيد في عملية الفحص الضريبي، إلا أن هذه المادة يشوبها بعض القصور بما يخص الاتصال مع الطرف الثالث وهي:

أ- عدم وجود نص في القانون حول الطرف الثالث والمعايير الضابطة له ميدانياً، يجعل

عملية الحصول على المعلومات من هذا الطرف مهمة.

ب- لم ينص التشريع الضريبي بشكل واضح ودقيق ما هي إجراءات التدقيق التي يجب

إتباعها من قبل الفاحص الضريبي عند قيامه بعملية الفحص الضريبي بما يخص

الطرف الثالث، أي انه لم يحدد أسلوب و توقيت وطبيعة ونطاق عملية الفحص بما

يتناسب مع حجم ونوعية النشاط الذي يقوم به المكلف، وذلك من أجل جمع أدلة الإثبات

اللازمة للتحقق من مصداقية البيان الضريبي المقدم من قبل المكلف، إضافة إلى عدم

توضيح آلية الحصول على هذه المعلومات.

- ت- لم ينص بشكل واضح وصريح على مسؤوليات الفاحص الضريبي اتجاه المكلف عند القيام بعملية التدقيق بما يخص الاتصال مع الطرف الثالث.
- ث- لم ينص بشكل واضح وصريح على مسؤوليات الفاحص الضريبي اتجاه الطرف الثالث عند القيام بعملية التدقيق بما يخص الاتصال مع طرف ثالث.
- ج- لم يوضح بشكل دقيق من هي المؤسسات والإدارات التي يطبق عليها اسم الطرف الثالث كما في التشريع الضريبي الأمريكي.
- ح- لم يوضح ما هي الحالات التي لا تعتبر اتصال مع طرف ثالث كما في التشريع الضريبي الأمريكي.
- خ- لم ينص التشريع الضريبي على عقوبات للفاحص في حال عدم قيامه بالاتصال مع الطرف الثالث للتأكد من صحة البيان الضريبي المقدم من قبل المكلف.
- د- لا يعتبر مبلغ ٥٠٠٠٠٠٠ ل.س مبلغ رادع لعدم تعاون الطرف الثالث مع الإدارة الضريبية في عملية الفحص الضريبي.
- ذ- لم ينص التشريع على إجراءات محددة يستند إليها للتأكد من صحة المعلومات المقدمة من قبل الطرف الثالث وعلى كيفية التعامل مع تلك المعلومات التي يتم الحصول عليها من الطرف الثالث.

## ٢- قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤\ لعام ٢٠٠٣ المادة ١٧\ منه:

ألزم المشرع الضريبي في المادة ١٧\ الفقرة أ\ من القانون ٢٤\ لعام ٢٠٠٣ المكلفين أن يقدموا بيانات أرباحهم السنوية المنصوص عليها في المواد ١٣\ و١٤\ من هذا القانون معتمدة من قبل محاسب قانوني مجاز أصولاً من غير العاملين في وزارة المالية، إذاً يجب على جميع مكلفي ضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية أن يقدموا بيانات أعمالهم معتمدة من محاسب قانوني مجاز، وقد وردت هنا كلمة معتمدة لأن المشرع يطالب المحاسب القانوني أن يدرس ويدقق القيود والوثائق المقدمة له من المكلف، ويبين بتقرير مستقل عن شهادة التدقيق نتائج تدقيقه لهذه القيود والوثائق ومواقع الخلل إن وجدت مع بيان لرأيها الصريح بصحة أو عدم صحة النتائج التي أظهرتها قيود المكلف .

أما في الفقرة ب من المادة ١٧\ من القانون ٢٤\ فقد نصت على أنه يتم بقرار من وزير المالية الملاحقة القضائية للمحاسبين القانونيين الذين يثبت أنهم اعتمدوا البيانات أو قدموا تقارير

أو شهادات بشكل يغير الحقيقة ولا يتوافق مع القواعد المحاسبية المتعارف عليها وهم على علم بذلك بهدف التهرب الضريبي.

يعتبر مراجع الحسابات طرف ثالث هام وأساسي يجب الاتصال والتواصل معه من قبل الفاحص الضريبي كون المكلف ملزم باعتماد بيانه من قبل مراجع الحسابات إلا أن هذه المادة يشوبها بعض القصور وذلك من خلال:

- أ- لم ينص التشريع الضريبي على معايير وإجراءات واضحة يستند إليها الفاحص عند الاتصال مع مراجع الحسابات كمصدر هام من مصادر معلومات الطرف الثالث.
- ب- لم ينص التشريع الضريبي على أهمية مراجع الحسابات كمصدر هام من مصادر معلومات الطرف الثالث.
- ت- لم ينص التشريع الضريبي بشكل واضح ودقيق على عقوبات رادعة على مراجع الحسابات في حال تعاونه مع المكلف على التهرب الضريبي.
- ث- لم ينص التشريع الضريبي على مسؤوليات مراجع الحسابات اتجاه الفاحص الضريبي.
- ج- لقد ترك المشرع الضريبي عملية تعيين وتحديد أتعاب مراجع الحسابات الذي يعتمد البيان الضريبي للمكلف وأهمل بذلك دور جمعية المحاسبين القانونيين.

### ٣- القرار رقم \١٤٦٢\ تاريخ ٢٠٠٦\٥\١١:

بالنسبة إلى مرفقات البيان الضريبي التي تم التحدث عنها في المادة \١٤\ من القانون \٢٤\ فإننا نشير إلى أنه تم إضافة مرفق آخر من مرفقات البيان الضريبي في قرار وزارة المالية رقم \٣٨١٤\ تاريخ ٢٠٠٤\١٢\٢٢ المتعلق بإلزام المكلفين إرفاق البيان الضريبي بقائمة بأسماء الزبائن والموردين والمتعاملين معهم، والذي تم تعديله بالقرار رقم \١٤٦٢\ تاريخ ٢٠٠٦\٥\١١، حيث تم تعديل أسماء المكلفين ومبالغ المتعاملين معهم وفق ثلاث زمر:

أ- الزمرة الأولى: حيث تم تحديد المكلفين الخاضعين لهذه الزمرة والزمهم المشرع بإرفاق جدول مع البيان الضريبي السنوي يتضمن المعلومات التالية:

- ١- أسماء الزبائن المحليين المتعاملين مع المكلف وقيمة البضائع المباعة لهم أو المسلمة إليهم بهدف بيعها وذلك للزبون الذي تتجاوز استجراراته السنوية مبلغ ٧٠٠٠٠٠٠ ليرة سورية ويستثنى، من ذلك المبيعات التي تتم بالمفرق إلى المستهلك النهائي مباشرة.

٢- أسماء الموردين المحليين المتعاملين مع المكلف الذين يقومون بتوريد البضائع والمواد الأولية ولوازم الإنتاج، وكذلك أسماء من يقدم للمكلف مواد لزوم استهلاك المؤسسة والخدمات وذلك للمورّد أو مقدم الخدمة الذي تتجاوز توريداته أو خدماته السنوية مبلغ ٧٠٠٠٠٠٠ ليرة سورية.

وفي حال عدم قيام المكلف بإرفاق هذا الجدول بالبيان الضريبي فإنه يعاقب كما جاء في الفقرة ١٨ من المادة ٢ باعتبار مجموع مبيعات المكلف من قبيل مبيعات المرفق وعلى الدوائر المالية أخذ ذلك بعين الاعتبار عند تحديد نسبة الربح الصافية.

ب- الزمرة الثانية: حيث تم تحديد المكلفين الخاضعين لهذه الزمرة وألزمهم المشرّع بإرفاق جدول مع البيان الضريبي السنوي يتضمن أسماء المورّدين المحليين الذين يقومون بتوريد البضائع والمواد الأولية ولوازم استهلاك المؤسسة أو الخدمات وذلك للمورّد أو مقدم الخدمة الذي تتجاوز توريداته أو خدماته السنوية مبلغ ٤٠٠٠٠٠٠ ليرة سورية.

ج- الزمرة الثالثة: حيث تم تحديد المكلفين الخاضعين لهذه الزمرة وألزمهم المشرّع بإرفاق جدول مع البيان الضريبي السنوي يتضمن المعلومات التفصيلية لمن يقدم للمكلف مواد لزوم استهلاك المؤسسة أو خدمات وذلك لمقدم المواد أو الخدمات تتجاوز قيمة مواده أو خدماته السنوية مبلغ ٢٠٠٠٠٠٠ ليرة سورية.

وفي حال عدم قيام المكلف بإرفاق هذا الجدول بالبيان الضريبي فإنه كما جاء في الفقرة ب من المادة ١٢/ يعتبر موجبا لإجراء التكاليف المباشر، لكون هذا الجدول من مرفقات البيان الضريبي سندا لأحكام المادة /١٤/ من القانون رقم ١٢٤/ لعام ٢٠٠٣/ والفقرة ب من المادة ١٦/ من القانون ١٢٥/ لعام ٢٠٠٣/.

أما الفقرة ج من المادة ١٢/ جاء بها على أنه يتوجب على المكلف في حال عدم وجود متعاملين معه تتجاوز استجراتهم أو توريداتهم أو خدماتهم المبالغ المذكورة في الزمر الثلاثة السابقة تقديم تصريح خطي وعلى مسؤوليته يتضمن عدم وجودهم ويرفق هذا التصريح مع البيان الضريبي، ويجب أن يكون هذا التصريح موثق بقيود المكلف كي تتمكن الدوائر المالية من الاطلاع عليها عند تدقيقها للقيود.

كما جاء في المادة ١٣/ من القرار السابق على أنه يجب أن تتضمن الجداول المطلوب إرفاقها مع البيان الضريبي استنادا لأحكام المادة الأولى من هذا القرار المعلومات التالية:

الاسم الثلاثي- العنوان التفصيلي- السجل التجاري أو الصناعي أو الحرفي أو المهني أو الزراعي أو الرقم الوطني(حسب الحال)- مبلغ الاستجرار أو التوريد أو الخدمة وفق النموذج المرفق.

أما في المادة ١٨ و ١٩ و الفقرة ج من المادة ١٧ فقد تم تحديد العقوبات والغرامات المفروضة في حال عدم تقيد المكلفين بالواجبات المذكورة في المواد ١٣ و ١٤ و ١٥ و ٢٣ من القانون ٢٤ لعام ٢٠٠٣.

بعد عرض ما جاء في هذا القرار فإننا نحدد نقاط القصور التالية:

- ١- لم يوضح هذا القانون هدف وأهمية مرفق قائمة الزبائن والموردين الذين يتعامل معهم المكلف في عملية الفحص الضريبي كمصدر مهم من مصادر معلومات الطرف الثالث.
- ٢- لم يحدد هذا القرار إجراءات واضحة ودقيقة أو أسلوب معين يتم الاستناد إليها عند تدقيق هذه الجداول من قبل الفاحص الضريبي.
- ٣- لم ينص التشريع الضريبي على كيفية التعامل بالنسبة للزبائن والموردين خارج سورية المتعاملين مع المكلف محل الفحص الضريبي، وعلى كيفية الحصول على المعلومات اللازمة منهم وإيصالها في الوقت المناسب إلى الدوائر المالية.
- ٤- لم ينص التشريع الضريبي على عقوبات رادعة على الفاحص الضريبي في حال أهمل تدقيق هذا المرفق كمصدر مهم من مصادر معلومات الطرف الثالث.
- ٥- لم ينص المشرع الضريبي على عقوبات رادعة على الزبائن والموردين المتعاملين مع المكلف محل الفحص في حال رفضهم لإعطاء المعلومات اللازمة أو إعطاء معلومات خاطئة أو ناقصة عن المكلف.

٤- قانون الاستعلام الضريبي رقم ١٢٥١ لعام ٢٠٠٣:

لقد تزامن إصدار قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣/ مع إصدار قانون الاستعلام الضريبي رقم ٢٥/ لنفس العام، والهدف من القانون هو مكافحة التهرب الضريبي عن طريق استقصاء المعلومات الموثقة عن أوضاع المكلفين المالية، وجمع البيانات والمعلومات والوثائق عن مطارح الضرائب والرسوم وضبط حالات التهرب منها والتحقيق في الشكاوى والإخبارات المتعلقة بالتهرب الضريبي وتحريّ أبرز طرق التهرب ومعالجتها مع الجهات المختصة وإعداد وتنفيذ الخطط الكفيلة بنشر الوعي الضريبي بين المكلفين، وأشار القانون إلى الاشتراط لإشغال وظائف أعمال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي النجاح في دورة تدريب وتأهيل مسلكية،

تحدد بقرار من الوزير شروط الالتحاق بها أو الإعفاء منها بالنسبة إلى القائمين على العمل في المديرية.

ويحق للعاملين في مجال الاستعلام الاطلاع على البيانات والمعلومات والوثائق المتعلقة بالتكليف بالضرائب والرسوم مع مراعاة أحكام سرية المصارف؛ كما أشار إلى صلاحية القسم بتدقيق الوثائق والمستندات خارج أماكن إدارة عمل المكلف إذا أثبتت التحريات وجودها، وذلك بعد أخذ إذن النيابة العامة.

### مهام المديرية وصلاحيتها

#### المادة ٣ -

أ - مهمة المديرية ، مكافحة التهرب الضريبي عن طريق استقصاء المعلومات الموثقة عن الأوضاع المالية للمكلفين وجمع البيانات والمعلومات والوثائق عن مطارح الضرائب والرسوم وضبط حالات التهرب منها والتحقيق في الشكاوي والإخبارات المتعلقة بالتهرب الضريبي وتحري أبرز طرق التهرب الضريبي ومعالجتها مع الجهات المختصة وإعداد وتنفيذ الخطط الكفيلة بنشر الوعي الضريبي بين المكلفين

#### المادة ٦ -

أ - يتمتع العاملون في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي بحق الاطلاع على البيانات والمعلومات والوثائق المتعلقة بالتكليف بالضرائب والرسوم مع مراعاة أحكام سرية المصارف .  
ب - يلتزم الأشخاص الطبيعيون والاعتباريون في كل من القطاع الخاص والمشارك بتقديم البيانات والجدول والوثائق التي يحددها وزير المالية بقرار منه مع البيان الضريبي السنوي .  
ج - تلتزم جهات القطاع العام والتعاوني والمشارك بما في ذلك الهيئات العامة ذات الطابع الإداري والمنظمات والنقابات بتقديم البيانات والمعلومات والوثائق كافة التي يطلبها العاملون في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي والتي من شأنها أن تساعد الدوائر المالية في عملها .  
د - على المكلفين من القطاع الخاص في حال غيابهم وضع البيانات والمعلومات والوثائق تحت تصرف من يرونه مناسباً من نوابهم أو المدير المسئول أو العاملين لديهم وإبرازها عند أي طلب من العاملين في المديرية أو أقسامها أو دوائرها

#### مادة ٧ -

أ - يتم الاطلاع على البيانات والمعلومات المحددة في المادة ٦ من هذا القانون من قبل عاملين



- أنتين على الأقل خلال الأيام التي يمارس فيها المكلفون أعمالهم ويجري التدقيق خلال ساعات العمل العادية وبالسرعة الممكنة دون أن يؤدي ذلك إلى عرقلة أعمال المكلفين .
- ب - على العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي القيام بتحريات لأماكن إدارة العمل المعتادة للمكلفين بناء على طلب المدير أو مدير المالية للتأكد من صحة تطبيق هذا القانون.
- ج - عند قيام العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي بأداء المهام المنصوص عليها في الفقرة (ب) السابقة ، يجب مراعاة ما يلي :
- ١- إبراز بطاقتهم الخاصة الصادرة عن وزير المالية وتعريف المكلف بطبيعة مهماتهم .
  - ٢- في حال عثور العاملين على وثائق أو بيانات أو معلومات بما فيها الحسابات المستخلصة من واقع سجلات الحاسب مخفاة عن التكاليف الضريبي فعليهم إثبات ذلك بموجب محضر رسمي يذكر فيه نوع الوثائق أو البيانات أو المعلومات ويذيل بتوقيعهم وتوقيع المكلف أو من ينوب عنه على وجود الوثيقة ، فإذا رفض يحق للعاملين الموما إليهم مصادرة الأوراق المخفاة وتحريزها وربطها بالمحضر- ويجوز لهم عند الاقتضاء - الاستعانة بأفراد القوى العامة .
  - ٣- إذا دلت التحريات أو الإخبارات على وجود وثائق أو مستندات في غير أماكن إدارة عمل المكلف المعتادة فلا يتم التدقيق إلا بعد أخذ الأذن من النيابة العامة لتفتيش المكان بناء على طلب معلل من المدير أو مدير المالية وعلى العاملين في هذه الحالة إبراز أذن النيابة العامة .
  - ٤- إذا تعرض أحد المكلفين أو الأشخاص للعاملين أثناء قيامهم بمهامهم أو منعهم من القيام بها فيتم تنظيم محضر رسمي بذلك<sup>١</sup> .

الا أن بيئة التدقيق المفككة التي تعاني منها أعمال الفحص الضريبي في سورية حالت دون تحقيق قانون الاستعلام الضريبي للهدف المنشود منه في مكافحة التهرب الضريبي ونشر الوعي الضريبي بين المكلفين، إضافة إلى وجود عدة نقاط قصور في تشريع هذا القانون حالت دون فعالية إجراءات التدقيق المتبعة منها:

- ١- لم ينص التشريع الضريبي على مسؤوليات عناصر الاستعلام الضريبي اتجاه المكلف عند القيام بالفحص الضريبي بما يخص الاتصال مع الطرف الثالث.
- ٢- لم ينص التشريع الضريبي على مسؤوليات عناصر الاستعلام الضريبي اتجاه الطرف الثالث عند القيام بالفحص الضريبي بما يخص الاتصال مع الطرف الثالث.

<sup>١</sup> قانون الاستعلام الضريبي رقم ١٢٥١ لعام ٢٠٠٣ .

٣- لم ينص المشرع الضريبي على إجراءات واضحة ودقيقة تضمن الحصول على المعلومات من طرف ثالث، وإيصالها إلى الدوائر المالية بحيث تضمن عدم تسريب هذه المعلومات وإيصالها بشكل كامل ودقيق في الوقت المناسب.

٤- لم ينص التشريع الضريبي على عقوبات على عناصر الاستعلام في حال أهمل إيصال هذه المعلومات أو أخفى جزء منها لمعاونة المكلف على التهرب الضريبي.

٥- لم يوضّح المشرّع الضريبي ما المقصود من اعتماد مبدأ السرية بالنسبة للمصارف التي يتعامل معها المكلف وما هي الإجراءات المتبعة لتدقيق هذا الطرف كمصدر مهم من مصادر معلومات الطرف الثالث.

من خلال ما سبق تم إثبات صحة الفرضية الأولى: هناك قصور في التشريع الضريبي القائم في سورية من حيث الإفصاح عن الطرف الثالث بكل مكوناته ومحددات الاتصال وطلب المعلومات منه في إطار عملية الفحص الضريبي.

أما فيما يتعلق بالفرضية الثانية والثالثة فسيتم التأكد من صحة الفرضيتين من خلال طرح مجموعة من الأسئلة باستخدام أداة الاستبيان والتي يمكن من خلالها قياس هذين المتغيرين تمهيداً لاختبارهما إحصائياً.

## الفصل الثالث

### الدراسة الميدانية

يتناول هذا الفصل تحليلاً للبيانات التي احتوتها الاستبانة، والتي أعدتها الباحثة في ضوء منهج وفروض الدراسة، ووزعتها على الفاحصين الضريبيين في وحدة كبار المكلفين في المديرية المالية في دمشق، وذلك بهدف اختبار فروض الدراسة.

وتتضمن هذا الفصل ما يلي:

**المبحث الأول:** جمع البيانات والأساليب المستخدمة في تحليلها.

**المبحث الثاني:** تحليل البيانات واختبار الفروض.

## المبحث الأول

### جمع البيانات والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليلها

أولاً: منهج الدراسة:

تهدف الدراسة الى التعرف على "أثر الاستعلام من طرف ثالث في تحسين عملية الفحص الضريبي لوحدية كبار المكلفين في دمشق - دراسة ميدانية"، فقد استخدمت الباحثة في إعداد الجزء التطبيقي من هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي ذلك لأنه يعتبر من الناحية التطبيقية عاملاً مشتركاً بين كل المناهج إذ لا يمكن أن يستغني عنه أي باحث عند دراسته لأي ظاهرة بغض النظر عن نوع منهج البحث المستخدم في الدراسة، ويوفر المنهج الوصفي التحليلي كمية من المعلومات المهمة للباحث عن الحالة موضوع الدراسة.

ثانياً: تصميم أداة الدراسة:

اعتمدت الباحثة على أسلوب الاستبانة كأداة أساسية لجمع البيانات، وأساساً لمعرفة آراء واتجاهات عينة البحث، حيث تعتبر الاستبانة من الأدوات المهمة والأساسية لجمع البيانات في الدراسة الميدانية ويعود ذلك إلى إمكانية تحكم الباحثة في الأسئلة والحقائق المراد جمعها من مجتمع البحث.

وقد تمّ تقسيم الاستبانة إلى قسمين كالتالي:

القسم الأول: تتضمن مجموعة من الأسئلة العامة عن المشاركين في الاستبانة (العمر، المؤهل الدراسي، سنوات الخبرة، التخصص العلمي، عدد الدورات التدريبية).

القسم الثاني: الخاص بالأسئلة المتعلقة بفرضية الدراسة الثانية، واشتمل على (٢٠) متغير تتعلق بمحور الإجراءات المتبعة (انظر في ملحق الاستبيان).

القسم الثالث: تتضمن أسئلة متعلقة بفرضية الدراسة الثالثة، واشتمل على (١٥) متغير تتعلق بمحور مدى الاعتماد على الطرف الثالث كمصدر ثالث من مصادر المعلومات (انظر في ملحق الاستبيان).

ولتحويل الآراء الوصفية إلى صيغة كمية تمّ استخدام مقياس (Likert) الخماسي، إذ تمّ التعبير عن الإجابات الوصفية بصيغة رقمية، حيث تمّ تحديد أوزان للإجابات كما هو موضح في الجدول رقم (١).

## الجدول (١)

الصيغة الكمية المستخدمة في تحويل الإجابات الوصفية إلى صيغة رقمية

الرتبة / الوزن	العبرة
٥	موافق جداً
٤	موافق
٣	حيادي
٢	غير موافق
١	غير موافق نهائياً

وتم حساب الوزن النسبي لأثر المتغير (تحديد اتجاه الأثر) من خلال المتوسط ودرجة القياس الكلية /٥/ وبالتالي يكون التأثير قوي عندما يكون الوزن النسبي أعلى من ٦٠ % و تأثير ضعيف عندما يكون الوزن النسبي أقل من ٦٠ % و حيادي عند الوزن النسبي ٦٠ % .

### ثالثاً: مجتمع وعينة الدراسة:

ويقصد بالمجتمع "الكل الذي يمثل الأصل تمثيلاً كاملاً بجميع طبقاته وشرائحه وخصائصه وبشكل موحد يعكس الإطار العام لوجوده"، وهنا يمثل مجتمع الدراسة من الفاحصين الضريبيين وهم العاملين في قسم وحدة كبار المكلفين في مديرية مالية دمشق وعددهم /٥٠/ فاحص، فقد تم استهداف مجتمع الدراسة بالكامل، حيث تم توزيع ١٥٠١ استبانة، وبلغ عدد الاستبانات المستلمة ١٤٥١ استبانة أي بنسبة ٩٠%، من إجمالي عدد الاستبانات الموزعة.

رابعاً: اختبار صدق أداة الدراسة وثباتها:

أ- صدق أداة الدراسة:

تهدف هذه العملية إلى التأكد من أن الأداة التي تم استخدامها في هذه الدراسة تقيس فعلياً ما ينبغي قياسه، ومن اختبارات الصدق التي تم استخدامها في هذه الدراسة:

**الصدق الظاهري :**

ويعد أحد أنواع صدق الأداة التي يُعتمد عليها في القياس حيث أنه يعرف "بقدره المقياس على قياس ما ينبغي قياسه من خلال النظر إليه وتفحص مدى ملائمة بنوده لقياس أبعاد المتغير المختلفة.

وللتأكد من الصدق الظاهري للاستبانة وأنها تقيس ما وضعت لأجله، قامت الباحثة بعرض الاستبانة في صورتها الأولية على عدد من المحكمين من ذوي الخبرة والاختصاص من أعضاء هيئة التدريس بجامعة دمشق، وقد تفضلوا مشكورين بإبداء ملاحظاتهم ومقترحاتهم حول محتويات الاستبانة ، ثم قامت الباحثة بإجراء التعديلات والإضافات التي أوصى بها المحكمين.

**ب-ثبات أداة الدراسة:**

لغرض التأكد من الصدق المنطقي للاستبانة ووضوحها، قامت الباحثة بقياس مدى الاتساق الداخلي لأسئلة الاستبانة حيث استخدم معامل كرونباخ (Cranach's coefficient Alpha) الذي يقيس نسبة تباين الإجابات ومدى الثبات والترابط الداخلي لأسئلة الاستبانة ، بحيث تكون مع بعضها البعض مجموعة واحدة مما يساعد على مقدرتها في إعطاء نتائج متوافقة لردود المستجيبين تجاه أسئلة الاستبانة، وعادة تتراوح قيمة معامل ألفا كرونباخ ( صفر - واحد ) وكلما اقتربت من الواحد كلما عكس قوة التماسك الداخلي للمقياس .

وقد أوضحت نتائج هذا الاختبار بأن معامل الاتساق الداخلي ( ألفا كرونباخ ) قد بلغ ( ٨١,٩% ) لجميع أسئلة الاستبيان، وبالتالي تعد هذه القيمة مؤشراً جيداً ومعقولاً على وجود اتساق داخلي مقبول لإجابات أفراد عينة الدراسة، حيث تجاوزت الحد الأدنى المطلوب (٦٠%).

## خامساً: الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

لتحليل بيانات هذه الدراسة تحليلاً علمياً وتفسير نتائجها والاستفادة منها في تحقيق أهدافها التي بُنيت عليها واختبار فرضياتها، فإنه سيتم استخدام الأسلوب الإحصائي الوصفي (النسب المئوية، والمتوسطات الحسابية، والانحراف المعياري) لتفسير المؤشرات الإحصائية الخاصة بآراء المعنيين في الدراسة، ولاختبار فرضيات الدراسة سيتم استخدام تحليل الأحادي (One Sample T test) واختبارات أخرى ومن ثم استخلاص نتائجها وذلك على النحو التالي:

- ١- التكرارات والنسب المئوية لوصف أفراد الدراسة وتحديد نسب إجاباتهم على عبارات الاستبانة.
- ٢- المتوسط الحسابي لترتيب إجابات أفراد الدراسة لعبارات الاستبانة حسب درجة الموافقة.
- ٣- الوزن النسبي لأثر المتغيرات حيث الدرجة الكلية للقياس ٥.
- ٤- الانحراف المعياري لقياس تجانس استجابات أفراد الدراسة حول متوسطات موافقتهم نحو متغيرات الدراسة. "حيث يدل على كفاءة الوسط الحسابي في تمثيل مركز البيانات بحيث يكون الوسط الحسابي أكثر جودة كلما قلت قيمة الانحراف المعياري.
- ٥- اختبار  $t$  test One sample للفرضيات حيث تم القيام بأخذ متوسطات الأسئلة المتعلقة بهذه الفرضية وتطبيق اختبار  $T$ -Test لقياس الفروقات المعنوية بين المتوسطات أي اختبار فرضية تتعلق بالوسط الحسابي للعينة عند قيمة ثابتة وتقدير فترة الثقة لمتوسط المتغير، حيث نقوم بمقارنة مستوى الدلالة القياسية  $\text{sig}=0.05$  مع مستوى الدلالة الحسابي والتي تظهر معنا في الجدول، فإذا كانت قيمة مستوى الدلالة الحسابية  $\text{sig} < 0.05$  فإننا نرفض فرضية العدم ونتبنى البديلة بوجود الفروق المعنوية، والقيمة الثابتة هنا التي نقارن عليها هي (٣) كون المقياس الذي نقيس به هو ليكرت الخماسي فمتوسط القيم هو (١٥/٥) يساوي ٣.

## المبحث الثاني

### تحليل البيانات واختبار فروض الدراسة

أولاً : تحليل البيانات العامة:

فيم ايلي تحليل للخصائص الرئيسية لأفراد عينة الدراسة، والتي تم استخلاصها من فقرة البيانات العامة التي تضمنتها الاستبانة.

#### جدول ( ٢ )

توزيع أفراد العينة حسب البيانات الشخصية

المتغير	فئات المتغير	العدد	النسبة
العمر	أقل من ٣٠ سنة	١٦	٣٥.٦
	من ٣٠-٣٩ سنة	١٥	٣٣.٣
	من ٤٠-٤٩ سنة	١٢	٢٦.٧
	أكثر من ٥٠ سنة	٢	٤.٤
	Total	٤٥	١٠٠.٠
التخصص العلمي	محاسبة	٣٥	٧٧.٨
	ادارة أعمال	٥	١١.١
	اقتصاد	٤	٨.٩
	علوم مالية ومصرفية	١	٢.٢
	Total	٤٥	١٠٠.٠
المؤهل العلمي	بكالوريوس	٣٢	٧١.١
	دبلوم	٤	٨.٩
	ماجستير	٥	١١.١
	دكتوراه	٤	٨.٩
	Total	٤٥	١٠٠.٠
سنوات الخبرة	أقل من خمس سنوات	٢٣	٥١.١
	من ٥-١٠ سنوات	١٣	٢٨.٩
	أكثر من ١٠ سنوات	٩	٢٠.٠
	Total	٤٥	١٠٠.٠
عدد الدورات التدريبية	من ١-٤ دورات	٤٠	٨٨.٩
	أكثر من ٤ دورات	٥	١١.١
	Total	٤٥	١٠٠.٠



يتضح من الجدول السابق أن عينة الدراسة توزعت حسب ما يلي:

١- **العمر** : النسبة الأكبر هي في الفئة العمرية أقل من ٣٠ سنة بنسبة ٣٥.٦ % ثم الفئة العمرية من ٣٠-٣٩ سنة بنسبة ٣٣.٣ % يليها الفئة العمرية من ٤٠-٤٩ بنسبة ٢٦.٧ % ، تدل النسب السابقة أن غالبية أفراد العينة هم في أعمار شبابية ناضجة ، أي أنهم درسوا أساليب واجراءات التدقيق الحديثة خلال مرحلتهم الجامعية.

٢- **التخصص العلمي**: إن النسبة الأكبر من أفراد العينة لهم تخصصات في المحاسبة بنسبة ٧٧.٨% ثم الادارة بنسبة ١١.١% ثم علوم مالية ومصرفية بنسبة ٨.٩% ثم الاقتصاد بنسبة ٢.٢% ، تدل النسب السابقة أن غالبية أفراد العينة لهم تخصصات في المحاسبة، أي أن العينة على دراية بطبيعة متغيرات الدراسة وهذا يعطي انطبعا جيدا بأن المعلومات التي تم الحصول عليها ستكون في المستوى المطلوب بما يخدم الدراسة.

٣- **المؤهل العلمي** : تشكل شهادة البكالوريوس النسبة الأعلى في مجتمع الدراسة بحدود ٧١.١ % ثم الماجستير ١١.١ % ودكتوراه ٨.٩ % و الدبلوم ٨.٩% ، وهذا يدل على أن شهادة البكالوريوس هي الشهادة الدنيا لكل أفراد مجتمع الدراسة، أي أن المؤشرات السابقة تدل على وجود وعي لدى أفراد العينة بفهم أسئلة الاستبيان، ومقدرتهم على الإجابة عن الأسئلة الواردة فيه.

٤- **سنوات الخبرة** : النسبة الأعلى هي للفئة من ١-٥ سنوات بنسبة ٥١.١ % و من ٥-١٠ سنوات بنسبة ٢٨.٩ % ، والفئة الخبرة أكثر من ١٠ سنوات ٢٠ % ، وهذا يدل على أنه يغلب على أفراد العينة اكتسابهم لخبرة قليلة باعتبار الأهمية النسبية لوحدة كبار المكلفين وحجم الضرائب المتوقع الحصول عليها منها.

٥- **عدد الدورات التدريبية التي التحقت بها ذات الصلة بالضريبة** : توزعت الإجابات بين ١-٤ دورات بنسبة ٨٨.٩ % و أكثر من ٤ دورات بنسبة ١١.١ % ، وهذا يدل على قلة الدورات التدريبية التي يخضع لها أفراد العينة بما لا يتناسب مع خصوصية العمل في وحدة كبار المكلفين، مما ينعكس بشكل سلبي على إجراءات التدقيق المتبعة عند القيام بعملية الفحص الضريبي.

## ثانياً: تحليل أسئلة الاستبيان:

ستقوم الباحثة باستعراض نتائج التحليل الوصفي باعتماد الوسط الحسابي والأهمية النسبية لكل عنصر من عناصر المحورين، وكذلك إيجاد الانحراف لها لمعرفة درجة توافق أو تباين الآراء بين أفراد عينة الدراسة:

### أ- تحليل أسئلة المحور الثاني:

يهدف إلى دراسة أثر الإجراءات المتبعة في الاتصال وطلب المعلومات من الطرف الثالث في تحسين الفحص الضريبي لوحدة كبار المكلفين في سورية، وقد تم قياس هذا الأثر بشكل إحصائي كنسبة مئوية ومتوسط ووزن نسبي وإيجاد درجة قوة التأثير، ويبين الجدول رقم(٣) نتائج تحليل آراء العينة حول متغيرات المحور الثاني.

جدول ( ٣ ) الدراسة الإحصائية لآراء عينة الدراسة حول متغيرات المحور الثاني

درجة التأثير	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط	النسبة المئوية %	العدد	
تستند إلى معايير وإجراءات محددة كأساس لإجراء التدقيق والاتصال مع الطرف الثالث						
مؤثر قوي	٧٧.٤	١.١٦٠	٣.٨٧	٤.٤	٢	غير موافق جداً
				١٣.٣	٦	غير موافق
				٦.٧	٣	محايد
				٤٢.٢	١٩	موافق
				٣٣.٣	١٥	موافق جداً
				١٠٠.٠	٤٥	Total
تستخدم جميع فنيات الفحص الضريبي المتعلقة بالطرف الثالث لجمع أدلة وقرائن توثيق كافية ومناسبة للتأكد من صحة البيان الضريبي المقدم من قبل المكلف.						
ضعيف	٥٢.٤	١.٤١٩	٢.٦٢	٢٢.٢	١٠	غير موافق جداً
				٤٠.٠	١٨	غير موافق
				٨.٩	٤	محايد
				١١.١	٥	موافق
				١٧.٨	٨	موافق جداً
				١٠٠.٠	٤٥	Total
هناك صعوبة في الحصول على عناوين (الطرف الثالث) للحصول على المعلومات وأدلة الإثبات اللازمة.						
قوي	٦٩.٨	١.٢١٨	٣.٤٩	٨.٩	٤	غير موافق جداً
				١٧.٨	٨	غير موافق

				٤.٤	٢	محايد
				٥٣.٣	٢٤	موافق
				١٥.٦	٧	موافق جداً
				١٠٠.٠	٤٥	Total
<b>تقوم بإعلام المكلف قبل إجراء الاتصال مع الطرف الثالث</b>						
				١٥.٦	٧	غير موافق جداً
				٦٢.٢	٢٨	غير موافق
				٦.٧	٣	محايد
				٨.٩	٤	موافق
				٦.٧	٣	موافق جداً
				١٠٠.٠	٤٥	Total
ضعيف	٤٥.٨	١.٠٥٨	٢.٢٩			

من خلال الجدول السابق يتبين ما يلي :

- ١- المتغير /تستند إلى معايير وإجراءات محددة كأساس لإجراء التدقيق والاتصال مع الطرف الثالث/ تبين النتائج أن النسبة الأعلى هي موافقة على هذا الطرح وهي ٤٢.٢ % ويضاف إليها ٣٣.٣ % موافق جداً بمتوسط إجابات ٣.٨٧ وانحراف معياري ١.١٦ ومتوسط نسبي ٧٧.٤ % يدل على أثر قوي لهذا المتغير.
- ٢- المتغير / تستخدم جميع فنيات الفحص الضريبي المتعلقة بالطرف الثالث لجمع أدلة وقرائن توثيق كافية ومناسبة للتأكد من صحة البيان الضريبي المقدم من قبل المكلف / تبين النتائج أن النسبة الأعلى هي غير موافقة على هذا الطرح وهي ٤٠.٠ % ويضاف إليها ٢٢.٢ % غير موافق جداً بمتوسط إجابات ٢.٦٢ وانحراف معياري ١.٤١٩ ومتوسط نسبي ٥٢.٤ % يدل على أثر ضعيف لهذا المتغير
- ٣- المتغير / هناك صعوبة في الحصول على عناوين (الطرف الثالث) للحصول على المعلومات وأدلة الإثبات / تبين النتائج أن النسبة الأعلى هي موافقة على هذا الطرح وهي ٥٣.٣ % ويضاف إليها ١٥.٦ % موافق جداً بمتوسط إجابات ٣.٤٩ وانحراف معياري ١.٢١ ومتوسط نسبي ٦٩.٨ % يدل على أثر قوي لهذا المتغير.
- ٤- المتغير / تقوم بإعلام المكلف قبل إجراء الاتصال مع الطرف الثالث / تبين النتائج أن النسبة الأعلى هي غير موافقة على هذا الطرح وهي ٦٢.٢ % ويضاف إليها ١٥.٦ % غير موافق جداً بمتوسط إجابات ٣.٨٧ وانحراف معياري ١.٠٥ ومتوسط نسبي ٤٥.٨ % يدل على أثر ضعيف لهذا المتغير.

من الواضح من الجدول السابق أنه بالنسبة للمتغير الأول، نلاحظ أن أغلبية الإجابات كانت موافقة على وجود معايير وإجراءات يتم الاستناد عليها كأساس للتدقيق والاتصال مع الطرف الثالث، ولكن من خلال دراسة المقارنة التي أجريت في الفصل السابق تبين أن هنالك قصور في التشريع الضريبي، من حيث تشريع إجراءات الاتصال مع الطرف الثالث، إذا تدل أغلبية الموافقة على وجود هذه الإجراءات إلى أن

أفراد العينة المتمثلين في العاملين في قسم وحدة كبار المكلفين على غير إطلاع ودراية دقيقة بالقوانين والتشريعات الضريبية الصادرة، وهذا التقصير يدل على تهاون العاملين في هذا القسم بأهمية هذا القسم من حيث قيامه بأعمال الفحص والتدقيق مع كبار المكلفين، حيث تعتبر الضرائب المتحصلة منهم من أهم الإيرادات التي تعتمد عليها الدولة.

أما فيما يتعلق باستخدام فنيات الفحص الضريبي المتعلقة بالطرف الثالث واستثمارها في جمع الأدلة والقرائن الكافية للتأكد من صحة البيان الضريبي فنلاحظ أن درجة التأثير ضعيفة، و كما يتضح أن إعلام المكلف قبل إجراء الاتصال مع الطرف الثالث لا يتم بالصورة المطلوبة كإجراء من إجراءات الاتصال مع هذا الطرف، علماً أن صعوبة الحصول على عناوين الطرف الثالث والتي هي كبيرة بسبب عدم تقديم المكلفين لبياناتهم كاملة وإهمال الفاحصين الضريبيين لهذه النواحي ليست مبرراً للإخفاق الذي أشرنا إليه بالنسبة للمتغيرين السابقين.

#### تابع جدول ( ٤ ) الدراسة الإحصائية لآراء عينة الدراسة حول متغيرات المحور الثاني

درجة التأثير	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط	النسبة المئوية %	العدد	
تقوم بتوثيق أعمال التدقيق التي قمت بها عند تدقيق الطرف الثالث وإعداد تقرير عن هذه الإجراءات.						
ضعيف	٤٢.٦	.٩٩١	٢.١٣	٢٠.٠	٩	غير موافق جداً
				٦٤.٤	٢٩	غير موافق
				٢.٢	١	محايد
				٨.٩	٤	موافق
				٤.٤	٢	موافق جداً
				١٠٠.٠	٤٥	Total
تعلم الطرف الثالث الغاية من مسانلته وإجراء الاتصال به.						
ضعيف	٤٧.٦	١.١٣٤	٢.٣٨	١٧.٨	٨	غير موافق جداً
				٥٥.٦	٢٥	غير موافق
				٢.٢	١	محايد
				٢٠.٠	٩	موافق
				٤.٤	٢	موافق جداً
				١٠٠.٠	٤٥	Total
تميز عند الاتصال بطرف ثالث بين حالة تدقيق اعتيادية للمكلف وبين واقعة تهرب ضريبي لمكلف آخر.						
ضعيف	٤٧.٢	.٨٨٣	٢.٣٦	٦.٧	٣	غير موافق جداً
				٦٨.٩	٣١	غير موافق
				٨.٩	٤	محايد
				١٣.٣	٦	موافق
				٢.٢	١	موافق جداً
				١٠٠.٠	٤٥	Total

تقوم بتأمين كافة المعلومات التي تخص معاملات المكلف مع الطرف الثالث عند القيام بإجراءات الاتصال مع الطرف الثالث						
ضعيف	٤٥.٤	٩٨٦	٢.٢٧	١٣.٣	٦	غير موافق جداً
				٦٤.٤	٢٩	غير موافق
				١١.١	٥	محايد
				٤.٤	٢	موافق
				٦.٧	٣	موافق جداً
				١٠٠	٤٥	Total
تقوم باعتماد مبدأ الأهمية النسبية أو درجة المخاطرة عند اختيار الطرف الثالث ضمن أعمال التدقيق المتعلقة بالمكلف						
ضعيف	٥٢.٤	.٩٨٤	٢.٦٢	٤.٤	٢	غير موافق جداً
				٥٥.٦	٢٥	غير موافق
				١٧.٨	٨	محايد
				١٧.٨	٨	موافق
				٤.٤	٢	موافق جداً
				١٠٠.٠	٤٥	Total

من خلال الجدول السابق يتبين ما يلي :

- ١- المتغير / تقوم بتوثيق أعمال التدقيق التي قمت بها عند تدقيق الطرف الثالث وإعداد تقرير عن هذه الإجراءات / تبين النتائج أن النسبة الأعلى هي غير موافقة على هذا الطرح وهي ٦٤.٤ % ويضاف إليها ٢٠.٠ % غير موافق جداً بمتوسط إجابات ٢.١٣ وانحراف معياري ٠.٩٩ ومتوسط نسبي ٤٢.٦ % يدل على أثر ضعيف لهذا المتغير.
- ٢- المتغير / تعلم الطرف الثالث الغاية من مسائلته وإجراء الاتصال به. / تبين النتائج أن النسبة الأعلى هي غير موافقة على هذا الطرح وهي ٥٥.٦ % ويضاف إليها ١٧.٨ % غير موافق جداً بمتوسط إجابات ٢.٣٨ وانحراف معياري ١.١٣ ومتوسط نسبي ٤٧.٦ % يدل على أثر ضعيف لهذا المتغير.
- ٣- المتغير / تميز عند الاتصال بطرف ثالث بين حالة تدقيق اعتيادية للمكلف وبين واقعة تهرب ضريبي لمكلف آخر / تبين النتائج أن النسبة الأعلى هي غير موافقة على هذا الطرح وهي ٦٨.٩ % ويضاف إليها ٦.٧ % غير موافق جداً بمتوسط إجابات ٢.٣٦ وانحراف معياري ٠.٨٨ ومتوسط نسبي ٤٧.٢ % يدل على أثر ضعيف لهذا المتغير.
- ٤- المتغير / تقوم باعتماد مبدأ الأهمية النسبية أو درجة المخاطرة عند اختيار الطرف الثالث ضمن أعمال التدقيق المتعلقة بالمكلف / تبين النتائج أن النسبة الأعلى هي غير موافقة على هذا الطرح وهي ٥٥.٦ % ويضاف إليها ٤.٤ % غير موافق جداً بمتوسط إجابات ٢.٦٢ وانحراف معياري ٠.٩٨ ومتوسط نسبي ٥٢.٤ % يدل على أثر ضعيف لهذا المتغير.
- ٥- المتغير / تقوم بتأمين كافة المعلومات التي تخص معاملات المكلف مع الطرف الثالث عند القيام بإجراءات الاتصال مع الطرف الثالث. / تبين النتائج أن النسبة الأعلى هي غير موافقة على هذا

الطرح وهي ٦٤.٤ % ويضاف إليها ١٣.٣ % غير موافق جداً بمتوسط إجابات ٢.٢٧ وانحراف معياري ٠.٩٨ ومتوسط نسبي ٤٥.٤ % يدل على أثر ضعيف لهذا المتغير.

من الجدول السابق نلاحظ أن المتغيرات ذات العلاقة بإجراءات الاتصال مع الطرف الثالث للحصول على المعلومات المناسبة لها تأثير ضعيف، وإن إجابات بعض أفراد العينة بقيامهم ببعض هذه الإجراءات والذين نسبتهم قليلة جداً تدل على اجتهادات شخصية منهم للقيام بها، ذلك لأن هذه الإجراءات غير مقنونة وغير مشرعة ضمن التشريع الضريبي، وهذا ينافي إجاباتهم بموافق على المتغير الأول في الفرضية بأن هناك معايير يتم الاستناد عليها للحصول على المعلومات وأدلة الإثبات الإضافية للتأكد من صحة البيان الضريبي.

#### تابع جدول (٥) الدراسة الإحصائية لآراء عينة الدراسة حول متغيرات المحور الثاني

درجة التأثير	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط	النسبة المئوية %	العدد	
تستخدم أساليب محددة كالعينة الإحصائية أو أي أسلوب آخر للتدقيق بالنسبة للمعلومات التي يتم الحصول عليها من قبل الطرف الثالث.						
ضعيف	٤٦.٦	.٨٢٦	٢.٣٣	٦.٧	٣	غير موافق جداً
				٦٦.٧	٣٠	غير موافق
				١٥.٦	٧	محايد
				٨.٩	٤	موافق
				٢.٢	١	موافق جداً
				١٠٠.٠	٤٥	Total
تقوم بإعلام المكلف فقط بالمعلومات التي تم الحصول عليها من طرف ثالث والتي تخص عملية الفحص الضريبي لجهة عدم الإضرار بمصالح الطرف الثالث والمكلفين المنافسين						
ضعيف	٥١.٦	١.١٩٦	٢.٥٨	١١.١	٥	غير موافق جداً
				٥٥.٦	٢٥	غير موافق
				٨.٩	٤	محايد
				١٣.٣	٦	موافق
				١١.١	٥	موافق جداً
				١٠٠.٠	٤٥	Total
تلتزم بسرية المعلومات التي تخص المكلف محل الفحص عن الاتصال والفحص مع الطرف الثالث.						
ضعيف	٥٢.٨	١.٢٠٩	٢.٦٤	١١.١	٥	غير موافق جداً
				٥١.١	٢٣	غير موافق
				١١.١	٥	محايد
				١٥.٦	٧	موافق
				١١.١	٥	موافق جداً
				١٠٠.٠	٤٥	Total

عند الحصول على المعلومات اللازمة من طرف ثالث تقوم بفحصها والتأكد من صحتها لاستخدامها في التأكد من صحة البيان الضريبي.						
ضعيف	٥١.٦	١.٣٥٧	٢.٥٨	٢٦.٧	١٢	غير موافق جداً
				٣١.١	١٤	غير موافق
				٨.٩	٤	محايد
				٢٤.٤	١١	موافق
				٨.٩	٤	موافق جداً
				١٠٠.٠	٤٥	Total
تقوم بتدقيق مرفق البيان الضريبي الخاص باعتماد مراجع الحسابات ورأيه بالبيان الضريبي.						
ضعيف	٥٢.٠	١.١٣٦	٢.٦٠	٨.٩	٤	غير موافق جداً
				٥٧.٨	٢٦	غير موافق
				٤.٤	٢	محايد
				٢٢.٢	١٠	موافق
				٦.٧	٣	موافق جداً
				١٠٠.٠	٤٥	Total
تقوم بتدقيق مرفق البيان الضريبي الخاص بالزبائن والموردين الذي يتم إرفاقه مع البيان الضريبي المقدم من قبل المكلف.						
ضعيف	٥٢.٤	١.١١٤	٢.٦٢	٦.٧	٣	غير موافق جداً
				٦٠.٠	٢٧	غير موافق
				٤.٤	٢	محايد
				٢٢.٢	١٠	موافق
				٦.٧	٣	موافق جداً
				١٠٠.٠	٤٥	Total

من خلال الجدول السابق يتبين ما يلي :

- ١- المتغير / تستخدم أساليب محددة كالعينة الإحصائية أو أي أسلوب آخر للتدقيق بالنسبة للمعلومات التي يتم الحصول عليها من قبل الطرف الثالث./ تبين النتائج أن النسبة الأعلى هي غير موافقة على هذا الطرح وهي ٦٦.٧ % ويضاف إليها ٦.٧ % غير موافق جداً بمتوسط إجابات ٢.٣٣ وانحراف معياري ٠.٨٢ ومتوسط نسبي ٤٦.٦ % يدل على أثر ضعيف لهذا المتغير.
- ٢- المتغير / تقوم بإعلام المكلف فقط بالمعلومات التي تم الحصول عليها من طرف ثالث والتي تخص عملية الفحص الضريبي لجهة عدم الإضرار بمصالح الطرف الثالث والمكلفين المنافسين./ تبين النتائج أن النسبة الأعلى هي غير موافقة على هذا الطرح وهي ٥٥.٦ % ويضاف إليها ١١.١ % غير موافق جداً بمتوسط إجابات ٢.٥٨ وانحراف معياري ١.١٩ ومتوسط نسبي ٥١.٦ % يدل على أثر ضعيف لهذا المتغير.
- ٣- المتغير / تلتزم بسرية المعلومات التي تخص المكلف محل الفحص عن الاتصال والفحص مع الطرف الثالث./ تبين النتائج أن النسبة الأعلى هي غير موافقة على هذا الطرح وهي ٥١.١ % ويضاف إليها ١١.١ % غير موافق جداً بمتوسط إجابات ٢.٦٤ وانحراف معياري ١.٢٠ ومتوسط نسبي ٥٢.٨ % يدل على أثر ضعيف لهذا المتغير.

٤- المتغير / عند الحصول على المعلومات اللازمة من طرف ثالث تقوم بفحصها والتأكد من صحتها لاستخدامها في التأكد من صحة البيان الضريبي../. تبين النتائج أن النسبة الأعلى هي غير موافقة على هذا الطرح وهي ٣١.١ % ويضاف إليها ٢٦.٧ % غير موافق جداً بمتوسط إجابات ٢.٥٨ وانحراف معياري ١.٣٥ ومتوسط نسبي ٥١.٦ % يدل على أثر ضعيف لهذا المتغير.

٥- المتغير / تقوم بتدقيق مرفق البيان الضريبي الخاص باعتماد مراجع الحسابات ورأيه بالبيان الضريبي../. تبين النتائج أن النسبة الأعلى هي غير موافقة على هذا الطرح وهي ٥٧.٨ % ويضاف إليها ٨.٩ % غير موافق جداً بمتوسط إجابات ٢.٦٠ وانحراف معياري ١.١٣ ومتوسط نسبي ٥٢.٠ % يدل على أثر ضعيف لهذا المتغير.

٦- المتغير / تقوم بتدقيق مرفق البيان الضريبي الخاص بالزبائن والموردين الذي يتم إرفاقه مع البيان الضريبي المقدم من قبل المكلف../. تبين النتائج أن النسبة الأعلى هي غير موافقة على هذا الطرح وهي ٦٠.١ % ويضاف إليها ٦.٧ % غير موافق جداً بمتوسط إجابات ٢.٦٢ وانحراف معياري ١.١١ ومتوسط نسبي ٥٢.٤ % يدل على أثر ضعيف لهذا المتغير.

من الجدول السابق نلاحظ أنه بالنسبة للمتغيرات السابقة التي تخص الإجراءات المتعلقة بكيفية إيصال المعلومات المتحصلة من الطرف الثالث وكيفية تدقيقها لها أثر ضعيف، يدل على عدم قيام أفراد العينة المتمثلين بالفاحصين الضريبيين العاملين في قسم وحدة كبار المكلفين بهذه الإجراءات، وكما قلنا سابقاً أن قيام بعض الفاحصين الضريبيين وهم نسبتهم قليلة جداً بهذه الإجراءات هو اجتهادات شخصية منهم فقط.

### تابع جدول (٦) الدراسة الإحصائية لآراء عينة الدراسة حول متغيرات المحور الثاني

درجة التأثير	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط	النسبة المئوية %	العدد	
بيئة العمل ضمن الإدارة الضريبية (وسائل نقل، اتصال، تكنولوجيا معلومات.... إلخ) تساعدك في توسيع أعمال الفحص لتشمل الاتصال مع الطرف الثالث.						
ضعيف	٤٢.٢	.٧٤٥	٢.١١	١٥.٦	٧	غير موافق جداً
				٦٤.٤	٢٩	غير موافق
				١٣.٣	٦	محايد
				٦.٧	٣	موافق
				١٠٠.٠	٤٥	Total
تشتمل الدورات التدريبية التي خضعت لها ان وجدت أو أي مصادر أخرى على اكتساب مهارات محددة تمكنك من الاتصال بالطرف الثالث.						
ضعيف	٢٧.٦	.٦١٤	١.٣٨	٦٨.٩	٣١	غير موافق جداً
				٢٤.٤	١١	غير موافق
				٦.٧	٣	محايد
				١٠٠.٠	٤٥	Total
				يقوم عناصر الاستعلام الضريبي بعملية الاتصال مع الطرف الثالث والحصول على معلومات تعزز عملية الفحص الضريبي التي تقوم بها.		
ضعيف	٥٠.٦	١.٠١٤	٢.٥٣	٨.٩	٤	غير موافق جداً



				٥٣.٣	٢٤	غير موافق
				١٧.٨	٨	محايد
				١٥.٦	٧	موافق
				٤.٤	٢	موافق جداً
				١٠٠.٠	٤٥	Total
<b>تصلك هذه المعلومات من الاستعلام الضريبي في الوقت المناسب</b>						
ضعيف	٥١.٢	١.٠٣٥	٢.٥٦	٨.٩	٤	غير موافق جداً
				٥٣.٣	٢٤	غير موافق
				١٥.٦	٧	محايد
				١٧.٨	٨	موافق
				٤.٤	٢	موافق جداً
				١٠٠.٠	٤٥	Total
<b>تعاني الدوائر حالياً من تراكم ضريبي يحول دون التوسع في عملية الفحص الضريبي لتشمل عملية الاتصال مع الطرف الثالث</b>						
قوي	٧٨.٢	.٩٠٠	٣.٩١	١١.١	٥	غير موافق
				١١.١	٥	محايد
				٥٣.٣	٢٤	موافق
				٢٤.٤	١١	موافق جداً
				١٠٠.٠	٤٥	Total

من خلال الجدول السابق يتبين ما يلي :

- ١- المتغير / بيئة العمل ضمن الإدارة الضريبية (وسائل نقل، اتصال، تكنولوجيا معلومات.... إلخ) تساعدك في توسيع أعمال الفحص لتشمل الاتصال مع الطرف الثالث.. / تبين النتائج أن النسبة الأعلى هي غير موافقة على هذا الطرح وهي ٦٤.٤ % ويضاف إليها ١٥.٦ % غير موافق جداً بمتوسط إجابات ٢.١١ وانحراف معياري ٠.٧٥ ومتوسط نسبي ٤٢.٢ % يدل على أثر ضعيف لهذا المتغير.
- ٢- المتغير / تشتمل الدورات التدريبية التي خضعت لها ان وجدت أو أي مصادر أخرى على اكتساب مهارات محددة يمكنك من الاتصال بالطرف الثالث / تبين النتائج أن النسبة الأعلى هي غير موافقة جداً على هذا الطرح وهي ٦٨.٩ % ويضاف إليها ٢٤.٤ % غير موافق جداً بمتوسط إجابات ١.٣٨ وانحراف معياري ٠.٦١٤ ومتوسط نسبي ٢٧.٦ % يدل على أثر ضعيف لهذا المتغير
- ٣- المتغير / يقوم عناصر الاستعلام الضريبي بعملية الاتصال مع الطرف الثالث والحصول على معلومات تعزز عملية الفحص الضريبي التي تقوم بها. / تبين النتائج أن النسبة الأعلى هي غير

موافقة على هذا الطرح وهي ٥٣.٣ % ويضاف إليها ٨.٩ % غير موافق جداً بمتوسط إجابات ٢.٥٣ وانحراف معياري ١.٠١ ومتوسط نسبي ٥٠.٦ % يدل على أثر ضعيف لهذا المتغير  
٤- المتغير / تصلك هذه المعلومات من الاستعلام الضريبي في الوقت المناسب./ تبين النتائج أن النسبة الأعلى هي غير موافقة على هذا الطرح وهي ٥٣.٣ % ويضاف إليها ٨.٩ % غير موافق جداً بمتوسط إجابات ٢.٥٦ وانحراف معياري ١.٠٣ ومتوسط نسبي ٥١.٢ % يدل على أثر ضعيف لهذا المتغير.

٥- المتغير / تعاني الدوائر حالياً من تراكم ضريبي يحول دون التوسع في عملية الفحص الضريبي لتشمل عملية الاتصال مع الطرف الثالث اتبين النتائج أن النسبة الأعلى هي موافقة على هذا الطرح وهي ٥٣.٣ % ويضاف إليها ٢٤.٤ % موافق جداً بمتوسط إجابات ٣.٩١ وانحراف معياري ٠.٩٠ ومتوسط نسبي ٧٨.٢ % يدل على أثر قوي لهذا المتغير.

من خلال الجدول السابق ترى الباحثة أن المتغير المتعلق ببيئة العمل ضمن الإدارة الضريبية أثره ضعيف، وهذا دليل على أن بيئة العمل غير محفزة للفاحص الضريبي للقيام بأعمال الفحص والتدقيق مع الطرف الثالث.

أيضاً بالنسبة للمتغير المتعلق بالدورات التدريبية التي خضع لها الفاحص الضريبي له أثر ضعيف أيضاً، يدل على عدم الاهتمام بالفاحص الضريبي من خلال صقله بالمعرفة العلمية والعملية اللازمة، وذلك من خلال إخضاعهم للدورات التدريبية التي تكسيهم مهارات تمكنهم من القيام بإجراءات الاتصال مع الطرف الثالث والحصول منه على المعلومات المناسبة..

أما بالنسبة لمتغيري الدراسة المتعلقان بعناصر الاستعلام الضريبي، نلاحظ أيضاً أن هناك أثر ضعيف يدل على عدم وجود تعاون قوي بين عناصر الاستعلام الضريبي و الفاحصين الضريبيين، وذلك من حيث حصول عناصر الاستعلام الضريبي على المعلومات من الطرف الثالث وإيصالها بشكل كامل ودقيق وفي الوقت المناسب إلى الفاحص الضريبي، وهذا سوف يؤثر بشكل سلبي على عملية الفحص الضريبي من حيث عدم الحصول على المعلومات اللازمة وفي الوقت المناسب للتأكد من صحة البيان الضريبي المقدم من قبل المكلفين.

أما بالنسبة إلى المتغير الأخير / تعاني الدوائر حالياً من تراكم ضريبي يحول دون التوسع في عملية الفحص الضريبي لتشمل عملية الاتصال مع الطرف الثالث / فقد كان له أثر قوي يدل على أن التراكم الضريبي يبرر عدم التوسع في عملية الفحص الضريبي والقيام بإجراءات الاتصال مع الطرف الثالث، ويعود السبب في التراكم الضريبي إلى تخلف الأساليب المتبعة في عمليات التدقيق، وضعف الكادر البشري إن كان من حيث الكم والنوع.

وبدراسة معنوية الدلالة للمتغيرات المشكلة للمحور الثاني نحصل على اختبار t ومعنوية الدلالة حسب ماهو موضح في الجدول التالي

جدول (٧) اختبار t ومعنوية الدلالة لمتغيرات المحور الثاني

النتيجة	Sig.	df	دالة t القياس	الانحراف المعياري	المتوسط	
دال إحصائيا	.٠٠٠	٤٤	٥.٠١٢	١.١٦٠	٣.٨٧	تستند إلى معايير وإجراءات محددة كأساس لإجراء التدقيق والاتصال مع الطرف الثالث.
غير دال إحصائيا	.٠٨١	٤٤	-١.٧٨٦	١.٤١٩	٢.٦٢	تستخدم جميع فنيات الفحص الضريبي المتعلقة بالطرف الثالث لجمع أدلة وقرائن توثيق كافية ومناسبة للتأكد من صحة البيان الضريبي المقدم من قبل المكلف.
دال إحصائيا	.٠١٠	٤٤	٢.٦٩٣	١.٢١٨	٣.٤٩	هناك صعوبة في الحصول على عناوين (الطرف الثالث) للحصول على المعلومات وأدلة الإثبات اللازمة.
دال إحصائيا	.٠٠٠	٤٤	-٤.٥٠٩	١.٠٥٨	٢.٢٩	تقوم بإعلام المكلف قبل إجراء الاتصال مع الطرف الثالث
دال إحصائيا	.٠٠٠	٤٤	-٥.٨٦٧	.٩٩١	٢.١٣	تقوم بتوثيق أعمال التدقيق التي قمت بها عند تدقيق الطرف الثالث وإعداد تقرير عن هذه الإجراءات.
دال إحصائيا	.٠٠١	٤٤	-٣.٦٨١	١.١٣٤	٢.٣٨	تُعلم الطرف الثالث الغاية من مسانلته وإجراء الاتصال به.
دال إحصائيا	.٠٠٠	٤٤	-٤.٨٩٦	.٨٨٣	٢.٣٦	تميز عند الاتصال بطرف ثالث بين حالة تدقيق اعتيادية للمكلف وبين واقعة تهرب ضريبي لمكلف آخر.
دال إحصائيا	.٠١٣	٤٤	-٢.٥٧٦	.٩٨٤	٢.٦٢	تقوم باعتماد مبدأ الأهمية النسبية أو درجة المخاطرة عند اختيار الطرف الثالث ضمن أعمال التدقيق المتعلقة بالمكلف
دال إحصائيا	.٠٠٠	٤٤	-٥.٤١٦	.٨٢٦	٢.٣٣	تستخدم أساليب محددة كالعينة الإحصائية أو أي أسلوب آخر للتدقيق بالنسبة للمعلومات التي يتم الحصول عليها من قبل الطرف الثالث.
دال إحصائيا	.٠٠٠	٤٤	-٤.٩٨٨	.٩٨٦	٢.٢٧	تقوم بتأمين كافة المعلومات التي تخص معاملات المكلف مع الطرف الثالث عند القيام بإجراءات الاتصال مع الطرف الثالث
دال إحصائيا	.٠٢٢	٤٤	-٢.٣٦٧	١.١٩٦	٢.٥٨	تقوم بإعلام المكلف فقط بالمعلومات التي تم الحصول عليها من طرف ثالث والتي تخص عملية الفحص الضريبي لجهة عدم الإضرار بمصالح الطرف الثالث والمكلفين المنافسين
دال إحصائيا	.٠٥٥	٤٤	-١.٩٧٣	١.٢٠٩	٢.٦٤	تلتزم بسرية المعلومات التي تخص المكلف محل الفحص عن الاتصال والفحص مع الطرف الثالث.
دال إحصائيا	.٠٤٣	٤٤	-٢.٠٨٨	١.٣٥٧	٢.٥٨	عند الحصول على المعلومات اللازمة من طرف ثالث تقوم بفحصها والتأكد من صحتها لاستخدامها في التأكد من صحة البيان الضريبي.
دال إحصائيا	.٠٢٣	٤٤	-٢.٣٦٢	١.١٣٦	٢.٦٠	تقوم بتدقيق مرفق البيان الضريبي الخاص باعتماد مراجع الحسابات ورأيه بالبيان الضريبي.
دال إحصائيا	.٠٢٨	٤٤	-٢.٢٧٥	١.١١٤	٢.٦٢	تقوم بتدقيق مرفق البيان الضريبي الخاص بالزبائن والموردين الذي يتم إرفاقه مع البيان الضريبي من قبل المكلف.

دال إحصائيا	.٠٠٠	٤٤	-٨.٠٠٠	.٧٤٥	٢.١١	بيئة العمل ضمن الإدارة الضريبية (وسائل نقل، اتصال، تكنولوجيا معلومات....الخ) تساعدك في توسيع أعمال الفحص لتشمل الاتصال مع الطرف الثالث.
دال إحصائيا	.٠٠٠	٤٤	-١٧.٧٢٩	.٦١٤	١.٣٨	تشتمل الدورات التدريبية التي خضعت لها إن وجدت أو أي مصادر أخرى على اكتساب مهارات محددة تمكنك من الاتصال بالطرف الثالث.
دال إحصائيا	.٠٠٣	٤٤	-٣.٠٨٩	١.٠١٤	٢.٥٣	يقوم عناصر الاستعلام الضريبي بعملية الاتصال مع الطرف الثالث والحصول على معلومات تعزز عملية الفحص الضريبي التي تقوم بها.
دال إحصائيا	.٠٠٦	٤٤	-٢.٨٨١	١.٠٣٥	٢.٥٦	تصلك هذه المعلومات من الاستعلام الضريبي في الوقت المناسب
دال إحصائيا	.٠٠٠	٤٤	٦.٧٩١	.٩٠٠	٣.٩١	تعاني الدوائر حالياً من تراكم ضريبي يحول دون التوسع في عملية الفحص الضريبي لتشمل عملية الاتصال مع الطرف الثالث

إن نتائج الجدول الحالي تدعم النتائج السابقة من حيث وجود الدلالة الإحصائية بين المتغير المستقل استخدام إجراءات الاتصال مع الطرف الثالث والمتغير التابع المتعلق بأثر هذه الإجراءات في تحسين عملية الفحص الضريبي لوحدة كبار المكلفين، أما بالنسبة للمتغير الثاني غير دال إحصائياً لا يؤثر على مجمل نتائج اختبار الفرضية باعتبار أن وزنه النسبي بحسب المؤشرات الإحصائية الأولى أظهرت ضعفاً في علاقة التأثير.

ب- المحور الثالث: يهدف إلى دراسة أثر الاعتماد على الطرف الثالث كمصدر ثالث من مصادر المعلومات في تحسين عملية الفحص الضريبي لوحدة كبار المكلفين في سورية، وقد تم قياس هذا الأثر بشكل إحصائي كنسبة مئوية ومتوسط ووزن نسبي وإيجاد درجة قوة التأثير، ويبين الجدول رقم (٨) نتائج تحليل آراء العينة حول متغيرات المحور الأول.

جدول (٨) الدراسة الإحصائية لآراء عينة الدراسة حول متغيرات المحور الثالث

درجة التأثير	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط	النسبة المئوية %	العدد	
يقوم الطرف الثالث بإعطائك معلومات خاطئة عن المكلف محل الفحص بهدف تضليل سير عملية الفحص الضريبي						
	٧٥.٢	١.٠٤٨	٣.٧٦	٤.٤	٢	غير موافق جداً
				١١.١	٥	غير موافق
				٨.٩	٤	محايد
				٥٥.٦	٢٥	موافق
				٢٠.٠	٩	موافق جداً
				١٠٠.٠	٤٥	Total
يقوم الطرف الثالث بالامتناع عن اعطائك أي معلومات عن المكلف بهدف التعاون مع المكلف بالتهرب الضريبي.						
	٦٨.٨	١.١٣٩	٣.٤٤	٢.٢	١	غير موافق جداً
				٢٨.٩	١٣	غير موافق
				٦.٧	٣	محايد
				٤٦.٧	٢١	موافق
				١٥.٦	٧	موافق جداً
				١٠٠.٠	٤٥	Total
يقوم الطرف الثالث بإعطائك معلومات ناقصة عن المكلف بهدف التعاون مع المكلف بالتهرب الضريبي						
	٦٨.٤	١.٢١٥	٣.٤٢	١١.١	٥	غير موافق جداً
				١٥.٦	٧	غير موافق
				٤.٤	٢	محايد
				٥٧.٨	٢٦	موافق
				١١.١	٥	موافق جداً
				١٠٠.٠	٤٥	Total
هناك معايير وإجراءات محددة تستند إليها للتأكد من صحة المعلومات المقدمة من قبل الطرف الثالث.						
	٣١.٦	.٧٢٣	١.٥٨	٥٥.٦	٢٥	غير موافق جداً
				٣١.١	١٤	غير موافق
				١٣.٣	٦	محايد
				١٠٠.٠	٤٥	Total

العقوبات التي حددها القانون وهي ٥٠٠٠٠٠٠ ل.س على الأطراف الغير متعاونة مع الفاحص في جمع المعلومات وأدلة الإثبات اللازمة تعتبر رادعة لهذه الأطراف لعدم تعاونها.						
ضعيف	٣١.٢	.٧٥٥	١.٥٦	٥٧.٨	٢٦	غير موافق جداً
				٣١.١	١٤	غير موافق
				٨.٩	٤	محايد
				٢.٢	١	موافق
				١٠٠.٠	٤٥	Total
بينة التدقيق المفككة التي يعمل فيها الفاحص كعدم تطبيق نظام فوترة سليم يقف عائق أمام توافر مصادر المعلومات وأدلة الإثبات اللازمة من الطرف الثالث.						
قوي	٨٣.٦	.٥٧٦	٤.١٨	٨.٩	٤	محايد
				٦٤.٤	٢٩	موافق
				٢٦.٧	١٢	موافق جداً
				١٠٠.٠	٤٥	Total
عدم ثقة الطرف الثالث بالقوانين والتشريعات الضريبية الصادرة عن الإدارة الضريبية تؤثر على مدى الاعتماد عليه في التحقق من صحة البيان الضريبي.						
قوي	٨٤	.٥٤٨	٤.٢٠	٦.٧	٣	محايد
				٦٦.٧	٣٠	موافق
				٢٦.٧	١٢	موافق جداً
				١٠٠.٠	٤٥	Total
عدم ثقة الطرف الثالث بالإجراءات الضريبية المتبعة عند التدقيق والفحص معه من قبل الفاحص الضريبي تؤثر على مدى الاعتماد عليه في التحقق من صحة البيان الضريبي.						
قوي	٨١.٤	.٧٥١	٤.٠٧	٤.٤	٢	غير موافق
				١١.١	٥	محايد
				٥٧.٨	٢٦	موافق
				٢٦.٧	١٢	موافق جداً
				١٠٠.٠	٤٥	Total

من خلال الجدول السابق يتبين ما يلي :

- المتغير / يقوم الطرف الثالث بإعطائك معلومات خاطئة عن المكلف محل الفحص بهدف تضليل سير عملية الفحص الضريبي./ تبين النتائج أن النسبة الأعلى هي موافقة على هذا الطرح وهي ٥٥.٦ % ويضاف إليها ٢٠.٠ % موافق جداً بمتوسط إجابات ٣.٧٦ وانحراف معياري ١.٠٤ ومتوسط نسبي ٧٥.٢ % يدل على أثر قوي لهذا المتغير.
- المتغير / يقوم الطرف الثالث بالامتناع عن إعطاءك أي معلومات عن المكلف بهدف التعاون مع المكلف بالتهرب الضريبي./ تبين النتائج أن النسبة الأعلى هي موافقة على هذا الطرح وهي ٤٦.٧ % ويضاف إليها ١٥.٦ % موافق جداً بمتوسط إجابات ٣.٤٤ وانحراف معياري ١.١٣ ومتوسط نسبي ٦٨.٨ % يدل على أثر قوي لهذا المتغير.

٣. المتغير / يقوم الطرف الثالث بإعطائك معلومات ناقصة عن المكلف بهدف التعاون مع المكلف بالتهرب الضريبي./ تبين النتائج أن النسبة الأعلى هي موافقة على هذا الطرح وهي ٥٧.٨ % ويضاف إليها ١١.١ % موافق جداً بمتوسط إجابات ٣.٤٢ وانحراف معياري ١.٢١ ومتوسط نسبي ٦٨.٤ % يدل على أثر قوي لهذا المتغير
٤. المتغير / هناك معايير وإجراءات محددة تستند إليها للتأكد من صحة المعلومات المقدمة من قبل الطرف الثالث./ تبين النتائج أن النسبة الأعلى هي غير موافقة جداً على هذا الطرح وهي ٥٥.٦ % ويضاف إليها ٣١.١ % غير موافق بمتوسط إجابات ١.٥٨ وانحراف معياري ٠.٧٢ ومتوسط نسبي ٣١.٦ % يدل على أثر ضعيف لهذا المتغير.
٥. المتغير / العقوبات التي حددها القانون وهي ٥٠٠٠٠٠٠ ل.س على الأطراف الغير متعاونة مع الفاحص في جمع المعلومات وأدلة الإثبات اللازمة تعتبر رادعة لهذه الأطراف لعدم تعاونها/ تبين النتائج أن النسبة الأعلى هي غير موافقة جداً على هذا الطرح وهي ٥٧.٨ % ويضاف إليها ٣١.١ % غير موافق بمتوسط إجابات ١.٥٦ وانحراف معياري ٠.٧٥ ومتوسط نسبي ٣١.٢ % يدل على أثر ضعيف لهذا المتغير.
٦. المتغير / بيئة التدقيق المفككة التي يعمل فيها الفاحص كعدم تطبيق نظام فوترة سليم يقف عائق أمام توافر مصادر المعلومات وأدلة الإثبات اللازمة من الطرف الثالث./ تبين النتائج أن النسبة الأعلى هي موافقة على هذا الطرح وهي ٦٤.٤ % ويضاف إليها ٢٦.٧ % موافق جداً بمتوسط إجابات ٤.١٨ وانحراف معياري ٠.٥٧ ومتوسط نسبي ٨٣.٦ % يدل على أثر قوي لهذا المتغير.
٧. المتغير / عدم ثقة الطرف الثالث بالقوانين والتشريعات الضريبية الصادرة عن الإدارة الضريبية تؤثر على مدى الاعتماد عليه في التحقق من صحة البيان الضريبي / تبين النتائج أن النسبة الأعلى هي موافقة على هذا الطرح وهي ٦٦.٧ % ويضاف إليها ٢٦.٧ % موافق جداً بمتوسط إجابات ٤.٢٠ وانحراف معياري ٠.٥٤ ومتوسط نسبي ٨٤.٠ % يدل على أثر قوي لهذا المتغير.
٨. المتغير / عدم ثقة الطرف الثالث بالإجراءات الضريبية المتبعة عند التدقيق والفحص معه من قبل الفاحص الضريبي تؤثر على مدى الاعتماد عليه في التحقق من صحة البيان الضريبي / تبين النتائج أن النسبة الأعلى هي موافقة على هذا الطرح وهي ٥٧.٨ % ويضاف إليها ٢٦.٧ % موافق جداً بمتوسط إجابات ٤.٠٧ وانحراف معياري ٠.٧٥ ومتوسط نسبي ٨١.٤ % يدل على أثر قوي لهذا المتغير.

مما سبق ترى الباحثة أن الطرف الثالث غير متعاون بشكل جيد مع الفاحص الضريبي، فهو يقوم بإعطائه معلومات ناقصة أو خاطئة أو يمتنع عن إعطائه أية معلومات تخص معاملات المكلف محل الفحص الضريبي معه، وذلك بهدف التعاون مع المكلف على التهرب الضريبي، ومما يعزز هذا التعاون من المتغيرات السابقة، أن العقوبات التي فرضها القانون وهي ٥٠٠٠٠٠٠ ل.س على الأطراف الغير متعاونة مع الفاحص الضريبي في جمع المعلومات وأدلة الإثبات اللازمة لا تعتبر رادعة لعدم تعاونها، إضافة إلى عدم وجود إجراءات ومعايير محددة يعتمد عليها الفاحص الضريبي للتأكد من صحة المعلومات المقدمة من قبل الطرف الثالث، وذلك بسبب بيئة التدقيق المفككة التي يعمل بها الفاحص الضريبي، فكما نلاحظ من الجدول السابق أن عدم تطبيق نظام فوترة سليم يقف عائق أمام توافر مصادر المعلومات وأدلة الإثبات

اللازمة من الطرف الثالث، إضافة إلى عدم ثقة الطرف الثالث بالقوانين والتشريعات الضريبية الصادرة عن الإدارة الضريبية، وذلك بسبب القصور والغموض الذي يشوب تشريع هذه القوانين، إضافة إلى عدم ثقته بالإجراءات الضريبية المتبعة من قبل الفاحص عند قيامه بعملية الفحص الضريبي.

### تابع الجدول (٩) الدراسة الإحصائية لآراء عينة الدراسة حول متغيرات المحور الثالث

درجة التأثير	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط	النسبة المئوية %	العدد	
						يوفر مرفق البيان الضريبي الخاص بالموردين والزبائن المتعاملين مع المكلف معلومات كافية عن مصادر دخل المكلف.
ضعيف	٤٠	.٧٠٧	٢.٠٠	٢٠.٠	٩	غير موافق جداً
				٦٤.٤	٢٩	غير موافق
				١١.١	٥	محايد
				٤.٤	٢	موافق
				١٠٠.٠	٤٥	Total
						اعتماد البيان الضريبي من قبل مراجع الحسابات يزيد من مصداقية البيان الضريبي.
ضعيف	٤٧.٢	١.٠٠٤	٢.٣٦	١٥.٦	٧	غير موافق جداً
				٥٣.٣	٢٤	غير موافق
				١٣.٣	٦	محايد
				١٥.٦	٧	موافق
				٢.٢	١	موافق جداً
				١٠٠.٠	٤٥	Total
						لعقوبات المفروضة على مراجع الحسابات في حال تعاونه مع المكلف على التهرب الضريبي رادعة لعدم تعاونه.
ضعيف	٣٣.٤	١.١٦٨	١.٦٧	٦٨.٩	٣١	غير موافق جداً
				١١.١	٥	غير موافق
				٨.٩	٤	محايد
				٦.٧	٣	موافق
				٤.٤	٢	موافق جداً
				١٠٠.٠	٤٥	Total

						تعيين مراجع الحسابات الذي يعتمد البيان الضريبي وتحديد أتعابه من قبل المكلف يؤثر على مصداقيته كطرف ثالث عند اعتماده للبيان الضريبي.
قوي	٧٨.٢	.٩٤٩	٣.٩١	٢.٢	١	غير موافق جداً
				٨.٩	٤	غير موافق
				٨.٩	٤	محايد
				٥٥.٦	٢٥	موافق
				٢٤.٤	١١	موافق جداً
				١٠٠.٠	٤٥	Total



هناك ضوابط وأسس تستند إليها للتأكد من أن مراجع الحسابات غير متعاون مع المكلف في التهرب الضريبي.						
ضعيف	٢٨	.٧٢٠	١.٤٠	٧١.١	٣٢	غير موافق جداً
				٢٠.٠	٩	غير موافق
				٦.٧	٣	محايد
				٢.٢	١	موافق
				١٠٠.٠	٤٥	Total
غياب دور جمعية المحاسبين القانونيين في تعيين وتحديد أتعاب مراجع الحسابات ومسائلته يؤثر سلباً على دوره في اعتماد البيان الضريبي.						
قوي	٨١.٤	.٧٥١	٤.٠٧	٦.٧	٣	غير موافق
				٤.٤	٢	محايد
				٦٤.٤	٢٩	موافق
				٢٤.٤	١١	موافق جداً
				١٠٠.٠	٤٥	Total
تعيين مدقق للبيان الضريبي مختلف عن المدقق الذي قام بمراجعة القوائم المالية يزيد من مصداقية البيان الضريبي						
قوي	٨٠	.٧٩٨	٤.٠٠	٦.٧	٣	غير موافق
				١١.١	٥	محايد
				٥٧.٨	٢٦	موافق
				٢٤.٤	١١	موافق جداً
				١٠٠.٠	٤٥	Total

من خلال الجدول السابق يتبين ما يلي :

١. المتغير / يوفر مرفق البيان الضريبي الخاص بالموردين والزبائن المتعاملين مع المكلف معلومات كافية عن مصادر دخل المكلف / تبين النتائج أن النسبة الأعلى هي غير موافقة على هذا الطرح وهي ٦٤.٤ % ويضاف إليها ٢٠.٠ % غير موافق جداً بمتوسط إجابات ٢.٠٠ وانحراف معياري ٠.٧٠ ومتوسط نسبي ٤٠.٠ % يدل على أثر ضعيف لهذا المتغير.
٢. المتغير / اعتماد البيان الضريبي من قبل مراجع الحسابات يزيد من مصداقية البيان الضريبي/ تبين النتائج أن النسبة الأعلى هي غير موافقة على هذا الطرح وهي ٥٣.٣ % ويضاف إليها ١٥.٦ % غير موافق جداً بمتوسط إجابات ٢.٣٦ وانحراف معياري ١.٠٠ ومتوسط نسبي ٤٧.٢ % يدل على أثر ضعيف لهذا المتغير
٣. المتغير / لعقوبات المفروضة على مراجع الحسابات في حال تعاونه مع المكلف على التهرب الضريبي رادعة لعدم تعاونه./ تبين النتائج أن النسبة الأعلى هي غير موافقة جداً على هذا الطرح وهي ٦٨.٩ % ويضاف إليها ١١.١ % غير موافق بمتوسط إجابات ١.٦٧ وانحراف معياري ١.١٦ ومتوسط نسبي ٣٣.٤ % يدل على أثر ضعيف لهذا المتغير.
٤. المتغير / تعيين مراجع الحسابات الذي يعتمد البيان الضريبي وتحديد أتعابه من قبل المكلف يؤثر على مصداقيته كطرف ثالث عند اعتماده للبيان الضريبي/ تبين النتائج أن النسبة الأعلى هي موافقة

- على هذا الطرح وهي ٥٥.٦ % ويضاف إليها ٢٤.٤ % موافق جداً بمتوسط إجابات ٣.٩١ وانحراف معياري ٠.٩٤ ومتوسط نسبي ٧٨.٢ % يدل على أثر قوي لهذا المتغير.
٥. المتغير / هناك ضوابط وأسس تستند إليها للتأكد من أن مراجع الحسابات غير متعاون مع المكلف في التهرب الضريبي/ تبين النتائج أن النسبة الأعلى هي غير موافقة جداً على هذا الطرح وهي ٧١.١ % ويضاف إليها ٢٠.٦ % غير موافق بمتوسط إجابات ١.٤٠ وانحراف معياري ٠.٧٢ ومتوسط نسبي ٢٨. % يدل على أثر ضعيف لهذا المتغير.
٦. المتغير / غياب دور جمعية المحاسبين القانونيين في تعيين وتحديد أتعاب مراجع الحسابات ومسائلته يؤثر سلباً على دوره في اعتماد البيان الضريبي./ تبين النتائج أن النسبة الأعلى هي موافقة على هذا الطرح وهي ٦٤.٤ % ويضاف إليها ٢٤.٤ % موافق جداً بمتوسط إجابات ٤.٠٧ وانحراف معياري ٠.٧٥ ومتوسط نسبي ٨١.٤ % يدل على أثر قوي لهذا المتغير.
٧. المتغير / تعيين مدقق للبيان الضريبي مختلف عن المدقق الذي قام بمراجعة القوائم المالية يزيد من مصداقية البيان الضريبي./ تبين النتائج أن النسبة الأعلى هي موافقة على هذا الطرح وهي ٥٧.٨ % ويضاف إليها ٢٤.٤ % موافق جداً بمتوسط إجابات ٤.٠٠ وانحراف معياري ٠.٧٩ ومتوسط نسبي ٨٠.٠ % يدل على أثر قوي لهذا المتغير.

مما سبق ترى الباحثة أن أغلبية الفاحصين الضريبيين يرون أن مرفق البيان الضريبي الخاص بالموردين والزبائن المتعاملين مع المكلف لا يوفر المعلومات الكافية عن مصادر دخل المكلف، فهو بنظر الفاحصين الضريبيين إجراء روتيني فقط لا يساعدهم في الحصول على المعلومات اللازمة للتأكد من صحة البيان الضريبي.

أيضاً لا يمكن الاعتماد على مراجع الحسابات في التأكد من صحة البيان الضريبي المقدم من قبل المكلف بشكل كبير، وذلك بسبب تعيين مراجع الحسابات الذي يقوم باعتماد البيان الضريبي من قبل المكلف محل الفحص الضريبي، إضافة إلى غياب دور جمعية المحاسبين القانونيين في تعيين وتحديد أتعاب ومسائلة مراجع الحسابات مما يفقده استقلاليتته، وبالتالي المكلف هو من يتحكم بوضع التقرير النهائي الذي يقوم بإعداده مراجع الحسابات المعتمد، إضافة إلى عدم وجود ضوابط وأسس يتم الاستناد إليها للتأكد من أن مراجع الحسابات غير متعاون مع المكلف في التهرب الضريبي، والعقوبات المفروضة على مراجع الحسابات في حال تعاونه لا تعتبر رادعة لعدم تعاونه، مما يفقد البيان الضريبي المعتمد من قبل مراجع الحسابات لمصداقيته، أما بالنسبة إلى المتغير المتعلق بتعيين مدقق للبيان الضريبي مختلف عن المدقق الذي قام بمراجعة القوائم المالية نلاحظ أنه له تأثير قوي على مصداقية البيان الضريبي.

وبدراسة معنوية الدلالة للمتغيرات المشكلة للمحور الأول نحصل على اختبار t ومعنوية الدلالة حسب ماهو موضح في الجدول التالي:

### الجدول (١٠) اختبار t ومعنويات الدلالة لمتغيرات المحور الثالث

النتيجة	Sig.	df	t دالة القياس	الانحراف المعياري	المتوسط	العدد	
دال إحصائياً	.٠٠٠	٤٤	٤.٨٣٧	١.٠٤٨	٣.٧٦	٤٥	يقوم الطرف الثالث بإعطائك معلومات خاطئة عن المكلف محل الفحص بهدف تضليل سير عملية الفحص الضريبي
دال إحصائياً	.٠١٢	٤٤	٢.٦١٧	١.١٣٩	٣.٤٤	٤٥	يقوم الطرف الثالث بالامتناع عن إعطاءك أي معلومات عن المكلف بهدف التعاون مع المكلف بالتهرب الضريبي.
دال إحصائياً	.٠٢٤	٤٤	٢.٣٣١	١.٢١٥	٣.٤٢	٤٥	يقوم الطرف الثالث بإعطائك معلومات ناقصة عن المكلف بهدف التعاون مع المكلف بالتهرب الضريبي
دال إحصائياً	.٠٠٠	٤٤	-١٣.٢٠٢	.٧٢٣	١.٥٨	٤٥	هناك معايير وإجراءات محددة تستند إليها للتأكد من صحة المعلومات المقدمة من قبل الطرف الثالث.
دال إحصائياً	.٠٠٠	٤٤	-١٢.٨٢٦	.٧٥٥	١.٥٦	٤٥	العقوبات التي حددها القانون وهي ٥٠.٠٠٠.٠٠٠ ل.س على الأطراف الغير متعاونة مع الفاحص في جمع المعلومات وأدلة الإثبات اللازمة تعتبر رادعة لهذه الأطراف لعدم تعاونها.
دال إحصائياً	.٠٠٠	٤٤	١٣.٧٢٦	.٥٧٦	٤.١٨	٤٥	بيئة التدقيق المفككة التي يعمل فيها الفاحص كعدم تطبيق نظام فوترة سليم يقف عائق أمام توافر مصادر المعلومات وأدلة الإثبات اللازمة من الطرف الثالث.
دال إحصائياً	.٠٠٠	٤٤	-٩.٤٨٧	.٧٠٧	٢.٠٠	٤٥	يوفر مرفق البيان الضريبي الخاص بالموردين والزبائن المتعاملين مع المكلف معلومات كافية عن مصادر دخل المكلف.
دال إحصائياً	.٠٠٠	٤٤	-٤.٣٠٨	١.٠٠٤	٢.٣٦	٤٥	اعتماد البيان الضريبي من قبل مراجع الحسابات يزيد من مصداقية البيان الضريبي.
دال إحصائياً	.٠٠٠	٤٤	-٧.٦٥٩	١.١٦٨	١.٦٧	٤٥	العقوبات المفروضة على مراجع الحسابات في حال تعاونه مع المكلف على التهرب الضريبي رادعة لعدم تعاونه.
دال إحصائياً	.٠٠٠	٤٤	٦.٤٣٩	.٩٤٩	٣.٩١	٤٥	تعيين مراجع الحسابات الذي يعتمد البيان الضريبي وتحديد أتعابه من قبل المكلف يؤثر على مصداقيته كطرف ثالث عند اعتماده للبيان الضريبي.
دال إحصائياً	.٠٠٠	٤٤	-١٤.٩١٠	.٧٢٠	١.٤٠	٤٥	هناك ضوابط وأسس تستند إليها للتأكد من أن مراجع الحسابات غير متعاون مع المكلف في التهرب الضريبي.
دال إحصائياً	.٠٠٠	٤٤	٩.٥٣١	.٧٥١	٤.٠٧	٤٥	غياب دور جمعية المحاسبين القانونيين في تعيين وتحديد أتعاب مراجع الحسابات ومسائلته يؤثر سلباً على دوره في اعتماد البيان الضريبي.

دال احصائياً	.٠٠٠	٤٤	٨.٤٠٩	.٧٩٨	٤.٠٠	٤٥	تعيين مدقق للبيان الضريبي مختلف عن المدقق الذي قام بمراجعة القوائم المالية يزيد من مصداقية البيان الضريبي
دال احصائياً	.٠٠٠	٤٤	١٤.٦٩٧	.٥٤٨	٤.٢٠	٤٥	عدم ثقة الطرف الثالث بالقوانين والتشريعات الضريبية الصادرة عن الإدارة الضريبية تؤثر على مدى الاعتماد عليه في التحقق من صحة البيان الضريبي.
دال احصائياً	.٠٠٠	٤٤	٩.٥٣١	.٧٥١	٤.٠٧	٤٥	عدم ثقة الطرف الثالث بالإجراءات الضريبية المتبعة عند التدقيق والفحص معه من قبل الفاحص الضريبي تؤثر على مدى الاعتماد عليه في التحقق من صحة البيان الضريبي.

إن نتائج الجدول الحالي تدعم النتائج السابقة من حيث وجود الدلالة الإحصائية بين المتغير المستقل الاعتماد على الطرف الثالث والمتغير التابع المتعلق بأثر الاعتماد على الطرف الثالث في تحسين عملية الفحص الضريبي لوحدة كبار المكلفين في سورية.

### ثالثاً: اختبار الفرضيات :

بعد تحليل وعرض نتائج الدراسة يتم في هذا الجزء اختبار الفرضيات، وذلك عن طريق القيام بأخذ متوسطات الأسئلة المتعلقة بهذه الفرضية وتطبيق اختبار T-Test لقياس الفروقات المعنوية بين المتوسطات، أي اختبار فرضية تتعلق بالوسط الحسابي للعينة عند قيمة ثابتة وتقدير فترة الثقة لمتوسط المتغير، حيث نقوم بمقارنة مستوى الدلالة القياسية  $\text{sig}=0.05$  مع مستوى الدلالة الحسابي والتي تظهر معنا في الجدول، فإذا كانت قيمة مستوى الدلالة الحسابية  $\text{sig} < 0.05$  فإننا نرفض فرضية العدم ونتبنى البديلة بوجود الفروق المعنوية والقيمة الثابتة هنا التي نقارن عليها هي ( ٣ ) كون المقياس الذي نقيس به هو ليكرت الخماسي فمتوسط القيم هو ( ١٥/٥ ) يساوي ٣ .

أولاً: الفرضية الثانية: تؤثر الإجراءات المتبعة في الاتصال وطلب المعلومات من الطرف الثالث في تحسين عملية الفحص الضريبي لوحدة كبار المكلفين في سورية.

فرضية العدم : لا يوجد دلالة معنوية لأثر الإجراءات المتبعة في الاتصال وطلب المعلومات من الطرف الثالث في تحسين عملية الفحص الضريبي لوحدة كبار المكلفين في سورية.

الفرضية البديلة : يوجد دلالة معنوية لأثر الإجراءات المتبعة في الاتصال وطلب المعلومات من الطرف الثالث في تحسين عملية الفحص الضريبي لوحدة كبار المكلفين في سورية.

بإجراء اختبار One Sample T Test على متغيرات المحور الثاني وحصلنا على النتائج التالية:

### جدول (١١) اختبار T Test لمتغيرات المشكلة للفرضية الثانية

One-Sample Statistics						
Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	N			
.٠٩٨٧٧	.٦٦٢٥٨	٢.٥٦٣٩	٤٥	تؤثر الإجراءات المتبعة في الاتصال وطلب المعلومات		
One-Sample Test						
Test Value = ٣						
٩٥% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (٢-tailed)	df	t	
Upper	Lower					
-.٢٣٧١	-.٦٣٥٢	-.٤٣٦١١	.٠٠٠	٤٤	-٤.٤١٥	تؤثر الإجراءات المتبعة في الاتصال وطلب المعلومات

من خلال الجدول السابق نجد أن معنوية الدلالة الحسابية  $\text{sig}=0.000$  وهي أصغر من مستوى الدلالة القياسية  $\text{sig}=0.05$ ، مما يدل على رفض فرضية العدم وتبني البديلة، يوجد دلالة معنوية لأثر الإجراءات المتبعة في الاتصال وطلب المعلومات من الطرف الثالث في تحسين عملية الفحص الضريبي لوحدة كبار المكلفين في سورية، وهذا واضح من خلال المتوسط القياسي ٣ و الحسابي ٢.٥٦ بانحراف معياري ٠.٦٦.

إن وجود الدلالة المعنوية لأثر الإجراءات المتبعة في الاتصال وطلب المعلومات من الطرف الثالث في تحسين عملية الفحص الضريبي لوحدة كبار المكلفين في سورية يعني أن هناك علاقة وهناك تأثير، إلا أنه من استعراض المؤشرات الإحصائية المتعلقة بالجدول السابقة يتبين أن هذا الأثر هو ضعيف.

وكما يتضح أن هناك بعض الإجراءات المتبعة وغير مقنونة أو مشرعة ضمن منظومة معينة في عملية الاتصال مع الطرف الثالث، إلا أنها غير فعّالة في تحسين عملية الفحص الضريبي لوحدة كبار المكلفين، وهذا يتسق مع اتجاه الدراسة التطبيقية والتفسير المذكور سابقاً.

ولدراسة هذا الأثر تم إجراء اختبار تحليل الانحدار :

والذي يدرس اتجاه العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع من خلال نموذج انحدار يبين أثر

المتغيرات المستقلة على المتغير التابع كما يلي :

جدول (١٢) القوة التفسيرية للمتغيرات بالاختبار

الخطأ في الانحراف	المصحح	معامل التفسير	الارتباط	Model	
٠.١٤٦٧٧	٠.٨٠٠	٠.٨٠٥	٠.٨٩٧	١	

لدينا المقياس R وهو معامل الارتباط قيمته جيدة  $R=0.89$ ، وأيضاً لدينا المقياس معامل التفسير والذي قيمته  $0.805$  و المعدلة  $0.80$  أي أن المتغير المستقل في هذا النموذج له تأثير بمقدار  $0.80\%$  على المتغير التابع مما يعني أن المتغير المستقل (التفسيري) استطاع أن يفسر  $80\%$  من التغيرات الحاصلة في تحسين عملية الفحص الضريبي (Y) والباقي يعزى إلى عوامل أخرى.

جدول (١٣) اختبار التباين لمعنوية النموذج المقترح

ANOVA <sup>b</sup>					
Sig.	F	مربع المتوسط	df	مجموع المربعات	Model
٠.٠٠٠٠	١٧٧.٣٤٠	٣.٨٢٠	١	٣.٨٢٠	Regression ١

يظهر لنا الجدول قيم مجاميع المربعات و درجات الحرية الخاصة بكل مجموع مربعات بالإضافة إلى متوسطي مربعات الخطأ والبواقي، ويمثل جدول تحليل التباين والذي يمكن المعرفة من خلاله على القوة التفسيرية للنموذج ككل عن طريق إحصائية F، وكما نشاهد من جدول تحليل التباين المعنوية العالية لاختبار  $F=177.3$  و معنوية الدلالة الحسابية ( $sig=0.0000$ ) وهي أصغر من المعنوية الدلالة القياسية  $sig=0.05$ . مما يؤكد القوة التفسيرية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية أي النموذج ككل ذا دلالة معنوية.

الجدول (١٤) قيم معاملات الانحدار للمقدرات والاختبارات المعنوية الإحصائية لهذه المعاملات

Coefficientsa						
Sig.	t	معامل القياس	اختبار		Model	
		Beta	Std. Error	B		
0.0000	18.804		0.088	1.662	(Constant)	1
0.0000	13.317	0.897	0.033	0.445	الاجراءات المتبعة في الاتصال وطلب المعلومات	

وتكون معادلة الانحدار المقدرة:

(الإجراءات المتبعة في الاتصال وطلب المعلومات)  $= 1.66 + 0.445$  = تحسين عملية الفحص الضريبي

ومن خلال الجدول نجد أن بعد الإجراءات المتبعة في الاتصال وطلب المعلومات مقبول له معنوية في هذا النموذج حسب نموذج T  $13.317$  حيث دالة المعنوية قيمتها  $sig=0.0000$  أصغر من  $0.05$  القياسية.

وتدل المعادلة السابقة أن كل زيادة في مستوى الإجراءات المتبعة في الاتصال وطلب المعلومات بمقدار وحدة واحدة يقابله تزايد بمقدار ٠.٤٤٥ لتحسين عملية الفحص الضريبي و هو أثر إيجابي الاتجاه.

ثانياً: الفرضية الثالثة: يؤثر الاعتماد على الطرف الثالث كمصدر ثالث من مصادر المعلومات في تحسين عملية الفحص الضريبي لوحدة كبار المكلفين في سورية .

فرضية العدم: لا يوجد دلالة معنوية لأثر الاعتماد على الطرف الثالث كمصدر ثالث من مصادر المعلومات في تحسين عملية الفحص الضريبي لوحدة كبار المكلفين في سورية.

الفرضية البديلة : يوجد دلالة معنوية لأثر الاعتماد على الطرف الثالث كمصدر ثالث من مصادر المعلومات في تحسين عملية الفحص الضريبي لوحدة كبار المكلفين في سورية.

بإجراء اختبار One Sample T Test على متغيرات المحور الثالث وحصلنا على النتائج التالية:

جدول (١٥) اختبار T Test لمتغيرات المشكلة للفرضية الثالثة

One-Sample Statistics						
Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	N			
.٠٤٤٦٢	.٢٩٩٢٩	٣.٠٤٠٠	٤٥	أثر الاعتماد على الطرف الثالث كمصدر ثالث من مصادر المعلومات		
One-Sample Test						
Test Value = ٣						
٩٥% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (٢-tailed)	df	t	
Upper	Lower					
.١٢٩٩	-.٠٤٩٩	.٠٤٠٠٠	.٣٧٥	٤٤	.٨٩٧	أثر الاعتماد على الطرف الثالث كمصدر ثالث من مصادر المعلومات



من خلال الجدول السابق نجد أن معنوية الدلالة الحسابية  $\text{sig}=0.375$  وهي أصغر من مستوى الدلالة القياسية  $\text{sig}=0.05$  مما يدل على قبول فرضية العدم، لا يوجد دلالة معنوية لأثر الاعتماد على الطرف الثالث كمصدر من مصادر المعلومات في تحسين عملية الفحص الضريبي لوحدة كبار المكلفين في سورية وهذا واضح من خلال المتوسط القياسي ٣ و الحسابي ٣.٠٤ بانحراف معيار ٤٤ .

إن عدم جود دلالة معنوية هذا يعني أنه لا يمكن الاعتماد على الطرف الثالث كمصدر ثالث من مصادر المعلومات في تحسين عملية الفحص الضريبي لوحدة كبار المكلفين في سورية.

## النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج.

ثانياً: التوصيات.

## أولاً: النتائج:

من خلال الدراسة المقارنة التي قامت بها الباحثة بين الطرف الثالث في التشريع الضريبي الأمريكي والطرف الثالث في التشريع الضريبي في سورية، ومن خلال الدراسة الميدانية التي تم بها تقديم وصف للإجراءات المتبعة في الاتصال والتدقيق مع الطرف الثالث، ومدى الاعتماد عليه في سورية، فقد تم التوصل إلى النتائج التالية:

١- أهمل المشرع الضريبي موضوع الطرف الثالث من حيث الإفصاح والتصريح عنه بشكل واضح ودقيق في التشريع الضريبي، ومن حيث وضع إجراءات ومعايير محددة يتم الاستناد إليها عند القيام بالفحص والاتصال مع الطرف الثالث.

٢- لم يحدد المشرع الضريبي مسؤوليات الفاحص الضريبي عند الفحص و الاتصال مع الطرف الثالث، من حيث عدم إساءة الفاحص لهذا الحق واستعماله لأغراض لا تتعلق بفرض الضريبة على الدخل، إضافة إلى أنه لم يحدد أي عقوبة على الفاحص في حال عدم قيامه بعملية الاتصال مع الطرف الثالث للحصول على أدلة إثبات إضافية للتأكد من صحة البيان الضريبي المقدم من قبل المكلف.

٣- لم يحدد المشرع الضريبي مسؤوليات الطرف الثالث اتجاه الفاحص الضريبي عند القيام بعملية الفحص والتدقيق، وذلك من حيث تقديم كافة المعلومات التي يحتاجها الفاحص والمتعلقة بمعاملاته مع المكلف محل الفحص الضريبي، حيث لا تعتبر العقوبات التي فرضها القانون على الطرف الثالث صارمة ورادعة لعدم تعاونه.

٤- إن هدف المشرع الضريبي من اعتماد البيان الضريبي من قبل مراجع الحسابات للتأكد من صحة ما تقدم به المكلف من بيانات لم يتحقق حتى الآن وذلك لعدة أسباب:

أ- غياب دور جمعية المحاسبين القانونيين في تعيين وتحديد أتعاب مراجع الحسابات، وإحالتها للقضاء في حال مخالفته.

ب- إهمال الفاحص الضريبي لمرفق البيان الضريبي الخاص باعتماد مراجع الحسابات، واعتبار هذا الإجراء شكلي وروتيني لا تأثير له على مصداقية البيان الضريبي.

٥ - لم يحقق قانون الاستعلام الضريبي الهدف المرجو منه في مكافحة التهرب الضريبي عن طريق استقصاء كافة المعلومات الموثقة عن أوضاع المكلف المالية، سواء من المكلف نفسه أو من مصادر المعلومات الأخرى (الطرف الثالث) وذلك لعدة أسباب منها:

أ- لا يوجد إجراءات محددة يتم الاستناد إليها من قبل عناصر الاستعلام من أجل جمع البيانات و المعلومات والوثائق للحصول على أدلة الإثبات الإضافية من الطرف الثالث.

ب- عدم إيصال هذه المعلومات التي تم الحصول عليها من طرف ثالث في الوقت المناسب إلى الفاحص الضريبي.

٦- عدم إعطاء أهمية للمعلومات التي يتم الحصول عليها من الزبائن والموردون والمتعاملين مع المكلف كمعلومات طرف ثالث تساعد على التحقق من الالتزامات المقدمة من قبل المكلف وذلك لعدة أسباب منها:

أ- عدم تحديد إجراءات أو معايير محددة عند تدقيق أسماء الزبائن والموردين المتعاملين مع المكلف محل الفحص داخل سورية وخارجها.

ب- إهمال الفاحص الضريبي لهذه الجداول كأحد مرفقات البيان الضريبي، واعتبارها إجراء روتيني لا يؤثر على مصداقية البيان الضريبي.

ت- قيام بعض المكلفين بإخفاء بعض أسماء الموردين والزبائن في هذه الجداول وبالتالي إخفاء لجزء كبير من أرباحهم الحقيقية.

٧- عدم توافر بيئة تدقيق ملائمة لعمل الفاحص الضريبي للقيام بعملية الاتصال والتدقيق مع الطرف الثالث وذلك لعدة أسباب منها:

أ- عدم تطبيق نظام فوترة سليم ينظم ويضبط جميع التعاملات والصفقات المتبادلة بين المكلف والطرف الثالث المتعامل معه.

ت- بيئة العمل ضمن الإدارة الضريبية من ( وسائل نقل، اتصال، تكنولوجيا معلومات،...)، لا تساعد الفاحص على عملية الفحص والاتصال مع الطرف الثالث.

ث- عدم توافر وتنفيذ برامج للتأهيل والتدريب والتعليم المستمر للفاحص الضريبي لا سيما معرفة كيفية الاتصال والتدقيق مع الطرف الثالث.

ج- أسلوب التدقيق المتبع، الذي كان السبب في التراكم الضريبي الذي تعاني منه الدوائر المالية، وبالتالي عدم قيام الفاحص بالتوسع بأعمال الفحص لتشمل عملية الفحص مع الطرف الثالث.

## ثانياً: التوصيات:

في ضوء النتائج التي أسفرت عنها الدراسة، توصي الباحثة بالتوصيات التالية:

١- ضرورة إدخال مصطلح الطرف الثالث إلى التشريع الضريبي، مع وضع معايير وإجراءات واضحة يعتمد عليها الفاحص الضريبي عند إجراء عملية الفحص الضريبي مع الطرف الثالث، و تبيين آلية الاتصال معه والحصول منه على المعلومات المناسبة كأدلة إثبات إضافية تفيد في التحقق من صحة البيان الضريبي، بحيث تضمن هذه الإجراءات حقوق كل من المكلف والطرف الثالث، مع وضع عقوبات صارمة على كل من الفاحص الضريبي في حال إهماله الحصول على المعلومات من الطرف الثالث، وعلى الطرف الثالث في حال عدم تعاونه مع الفاحص.

٢- تفعيل دور مراجع الحسابات باعتباره مصدر هام من مصادر معلومات الطرف الثالث، وذلك من خلال تفعيل دور جمعية المحاسبين القانونيين، من حيث تعيين مراجع الحسابات وتحديد أتعابه، وذلك بما يضمن استقلاليته، والقيام بأعمال المساءلة القانونية له، وذلك في حال اعتماده بيان ضريبي لا ينسجم مع الواقع الذي يعبر عنه.

٣- تعديل قانون الاستعلام الضريبي من حيث الإجراءات المعتمدة من قبل عناصر الاستعلام الضريبي في الحصول على المعلومات اللازمة من الطرف الثالث، وآلية إيصالها إلى الدوائر المالية، إضافة إلى فرض عقوبات صارمة على عناصر الاستعلام الضريبي في حال إهمالها الحصول على المعلومات من الطرف الثالث وإيصالها في الوقت المناسب إلى الدوائر المالية.

٤- إعادة النظر في القرار رقم ١٤٦٢\ لعام ٢٠٠٦ وذلك من حيث:

- أ- وضع تعليمات تنفيذية واضحة ودقيقة تبين آلية الاتصال والحصول على المعلومات من الزبائن والموردين المتعاملين مع المكلف محل الفحص الضريبي سواء داخل سورية أو خارجها.
- ب- تحديد أسلوب معين لتدقيق أسماء الزبائن والموردين المتعاملين مع المكلف، حيث لا يمكن القيام بإجراءات الاتصال مع كافة الأسماء الواردة بالجدول، لذا يتم أخذ عينة أما عشوائية أو حسب درجة المخاطرة أو الأهمية النسبية وتدقيقها وتعميم النتيجة على باقي الأسماء الواردة.
- ت- تشديد العقوبات على المكلف في حال إخفائه لبعض أسماء الزبائن والموردين المتعاملين بهدف إخفاء جزء كبير من الأرباح الحقيقية.
- ث- تشديد العقوبات على الفاحص الضريبي في حال إهماله تدقيق مرفق الزبائن والموردين المتعاملين مع المكلف.
- ج- تشديد العقوبات على الزبائن والموردين في حال امتناعهم عن إعطاء كافة المعلومات المطلوبة للفاحص الضريبي، أو إعطائه معلومات خاطئة بهدف مساعدة المكلف على التهرب الضريبي.

- ٥- إعادة تأهيل وبناء بيئة تدقيق على درجة عالية من التماسك والنضوج وذلك من خلال:
- أ- تطبيق نظام فوترة سليم ينظم جميع التعاملات والصفقات المتبادلة بين المكلف والطرف الثالث بمختلف أنواعها ويعمل على ضبطها.
  - ب- العمل على تحسين بيئة العمل ضمن الإدارة الضريبية بالشكل الذي يساعد على القيام بأعمال التدقيق والاتصال مع الطرف الثالث.
  - ت- إعادة تأهيل الفاحصين الضريبيين من الناحية العلمية والعملية، عن طريق إقامة دورات تدريبية تساعدهم على اكتساب مهارات تمكنهم من الاتصال والتدقيق مع الطرف الثالث.
  - ث- العمل على إنهاء التراكم الضريبي الذي تعاني منه الدوائر الضريبية، عن طريق تحديث لأساليب التدقيق المتبعة مع المكلفين، بما يوقر الوقت والجهد والتكلفة لإفساح المجال أمام الفاحص الضريبي للقيام بأعمال الاتصال والتدقيق مع الطرف الثالث.

## المراجع

### أولاً: المراجع العربية:

#### أ-الكتب

- ١- أريترز، لويك، أليفن، جيمس، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد الديسبيطي، السعودية، دار المريخ للنشر، ٢٠٠٢.
- ٢- البديوي، منصور، شحاته، شحاته، دراسة في الاتجاهات الحديثة في المراجعة، الإسكندرية، الدار الجامعية للنشر، ٢٠٠٧.
- ٣- الشافعي، جلال، مبادئ المحاسبة الضريبية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، ٢٠٠٦.
- ٤- الشافعي، جلال، الموسوعة الحديثة في المحاسبة الضريبية، الجزء الرابع، طرائق وأساليب التدقيق الضريبي، القصر للطباعة والدعاية والإعلان، ٢٠٠٧.
- ٥- الدهراوي، كمال، سرايا، محمد، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الإسكندرية، المكتب الجامعي الحديث، ٢٠٠٦.
- ٦- عطا، محمد، الفحص الضريبي للأنشطة في ظل الضريبة الموحدة، المجلد الثالث من سلسلة الموسوعة الضريبية، الدار الجامعية الإسكندرية، ١٩٩٤.
- ٧- دراز، حامد عبد المجيد، النظم الضريبية، الدار الجامعية، بيروت، ١٩٩٣.
- ٨- لطفي، أمين السيد أحمد، فلسفة المحاسبة عن الضريبة على الدخل، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٧.
- ٩- لطفي، أمين السيد أحمد، المراجعة المتقدمة، القاهرة، مكتبة شادي، ١٩٩١.
- ١٠- المهائني، محمد خالد، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، ٢٠١٠.
- ١١- مقداد، محمد، الفراء، ماجد، مناهج البحث العلمي والتحليل الإحصائي في العلوم الإدارية، الطبعة الأولى، غزة، دار المقداد للطباعة، ٢٠٠٤.

#### ب-الرسائل الجامعية

- ١- الحمادي، خالد، دور مهنة مراجعة الحسابات في سورية في ظل القانون رقم ٢٠ لعام ١٩٩١، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، ٢٠٠٠م.
- ٢- حوسو، محمد محمود، التدقيق للأغراض الضريبية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، ٢٠٠٥م.
- ٣- سرحان، عرفات، دور إجراءات التدقيق الضريبي في الحد من التهرب في الجمهورية اليمنية، دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، ٢٠١٠.

- ٤- الضابط، مدين، مدى تبني معايير المراجعة المقبولة عموماً كمعايير لتدقيق الضرائب على الدخل في سورية، رسالة دكتوراه، جامعة دمشق، ٢٠٠٦.
- ٥- مسعود، مريود، استخدام أساليب الفحص التحليلي في رفع كفاءة وفعالية نظام الفحص الضريبي في الجماهيرية الليبية، رسالة دكتوراه، جامعة دمشق، ٢٠١٠.
- ٦- مرعي، عثمان، دور مدقق الحسابات في مصداقية البيان الضريبي-دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، ٢٠١٠.
- ٧- ونوس، هشام، دور الإدارة الضريبية في تفعيل عملية التحصيل الضريبي، دراسة تطبيقية في سورية، رسالة دكتوراه، جامعة دمشق، ٢٠١٢.

### ت-أبحاث علمية

- ١- الخطيب، ناصر، توثيق إجراءات الفحص الضريبي من منظور متطلبات إدارة الجودة الشاملة، دراسة تطبيقية على دائرة ضريبة الدخل في وزارة المالية في الأردن، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، المجلد ٢٩، العدد الثاني، ٢٠٠٧.
- ٢- الخطيب، ناصر، خصائص جودة الفحص الضريبي دراسة ميدانية على دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في الأردن، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية - سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٩، العدد الرابع، ٢٠٠٧.
- ٣- عطية، يوحنا، مقومات نجاح الفحص الضريبي باستخدام العينة، المؤتمر الضريبي الحادي عشر، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٠٠٦.
- ٤- عيسوي، أحمد، الفحص الضريبي بالعينة دراسة تطبيقية، مجلة الدراسات المالية والتجارية، جامعة القاهرة، العدد الأول، ٢٠٠٤.
- ٥- محاضرة معاون وزير المالية لشؤون الضرائب والرسوم محمد خضر السيد أحمد، دمشق، ٢٠٠٧.

### ث-القوانين والمراسيم التشريعية

- ١- المرسوم التشريعي رقم ١٨٥/ لعام ١٩٤٩.
- ٢- القانون رقم ١٢٠١ لعام ١٩٩١.
- ٣- قانون ضريبة الدخل رقم ١٢٤١ لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته.
- ٤- قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي رقم ١٢٥١ لعام ٢٠٠٣.
- ٥- القرار رقم ١٤٦٢ تاريخ ٢٠٠٦/٥/١١ المتعلق بالزام المكلفين إرفاق البيان الضريبي بقائمة بأسماء الزبائن والموردين والمتعاملين معهم.
- ٦- القانون رقم ١٤١١ لعام ٢٠٠٥.



## ثانياً: المراجع الأجنبية:

- ١- Kenneth S. Savell: Exam Team can only Obtain Third-party Tax Information Possessed by other IRS Sources on a Need to Know Basis, ERS examination team, Journal of the Tax Adviser, July, ٢٠٠٠.
- ٢-Teufel, Tom, Talley, Mike: Examination Procedures Third Party Contacts, Tax Exempt and Government Entities, IRS, ٢٠٠٠.

# الملاحق

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

### استبيان

السادة الفاحصين الضريبيين في مديرية مالية دمشق

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تحية طيبة وبعد:

تم إعداد هذا الاستبيان بهدف الحصول على البيانات المتعلقة بالجانب الميداني من البحث التالي (أثر الاستعلام من طرف ثالث في تحسين عملية الفحص الضريبي لوحدية كبار المكلفين في دمشق - دراسة ميدانية)

وتهدف الدراسة إلى التعرف على أهمية دور الطرف الثالث في دعم عمليات الفحص الضريبي بهدف التوصل إلى الالتزامات الضريبية الصحيحة والحد من التهرب الضريبي.

وبالتالي سيكون لاهتمامكم بالإجابة على أسئلة هذا الاستبيان بأمانة وموضوعية الدور الأكبر في إنجاح هذا العمل والوصول إلى نتائج مفيدة وواقعية، علماً بأن إجاباتكم سيتم استخدامها لأغراض البحث العلمي حصراً وستحاط بالسرية التامة.

شاكرين لكم حسن تعاونكم

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير

إشراف

الدكتور ابراهيم العدي

إعداد

رشا زيدان

## البيانات العامة

الرجاء وضع دائرة حول الإجابة المناسبة:

### ١-العمر:

- أ- أقل من ٣٠ سنة.  
ب- من ٣٠-٣٩.  
ت- من ٤٠-٤٩ سنة.  
ث- أكثر من ٥٠ سنة.

### ٢- المؤهل العلمي:

- أ- بكالوريوس.  
ب- دبلوم.  
ت- ماجستير.  
ث- دكتوراه.  
ج- غير ذلك ..... حدده من فضلك.

### ٣- التخصص العلمي:

- أ- محاسبة.  
ب- إدارة أعمال.  
ت- اقتصاد.  
ث- علوم مالية ومصرفية.  
ج- غير ذلك ..... حدد من فضلك.

### ٤- سنوات الخبرة:

- أ- أقل من خمس سنوات.  
ب- من ٥-١٠ سنوات.  
ت- أكثر من ١٠ سنوات.

### ٥- عدد الدورات التدريبية التي التحقت بها ذات الصلة بالضريبة والتدقيق عليها:

- أ- لا يوجد.      ب- من ١-٤ دورات.      ت- أكثر من ٤ دورات.

**الفرضية الثانية:** تؤثر الإجراءات المتبعة في الاتصال وطلب المعلومات من الطرف الثالث في تحسين عملية الفحص الضريبي لوحدة كبار المكلفين في سورية.

الرقم	العوامل	موافق جداً	موافق	حيادي	غير موافق	غير موافق نهائياً
١	تستند إلى معايير وإجراءات محددة كأساس لإجراء التدقيق والاتصال مع الطرف الثالث.					
٢	تستخدم جميع فنيات الفحص الضريبي المتعلقة بالطرف الثالث لجمع أدلة وقرائن توثيق كافية ومناسبة للتأكد من صحة البيان الضريبي المقدم من قبل المكلف.					
٣	هناك صعوبة في الحصول على عناوين (الطرف الثالث) للحصول على المعلومات وأدلة الإثبات اللازمة.					
٤	تقوم بإعلام المكلف قبل إجراء الاتصال مع الطرف الثالث.					
٥	تقوم بتوثيق أعمال التدقيق التي قمت بها عند تدقيق الطرف الثالث وإعداد تقرير عن هذه الإجراءات.					
٦	تعلم الطرف الثالث الغاية من مسائلته وإجراء الاتصال به.					
٧	تميز عند الاتصال بطرف ثالث بين حالة تدقيق اعتيادية للمكلف وبين واقعة تهرب ضريبي لمكلف آخر.					
٨	تقوم باعتماد مبدأ الأهمية النسبية أو درجة المخاطرة عند اختيار الطرف الثالث ضمن أعمال التدقيق المتعلقة بالمكلف.					
٩	تستخدم أساليب محددة كالعينة الإحصائية أو أي أسلوب آخر للتدقيق بالنسبة للمعلومات التي يتم الحصول عليها من قبل الطرف الثالث.					
١٠	تقوم بتأمين كافة المعلومات التي تخص معاملات المكلف مع الطرف الثالث عند القيام بإجراءات الاتصال مع الطرف الثالث.					

					١١	تقوم بإعلام المكلف فقط بالمعلومات التي تم الحصول عليها من طرف ثالث والتي تخص عملية الفحص الضريبي لجهة عدم الإضرار بمصالح الطرف الثالث والمكلفين المنافسين
					١٢	تلتزم بسرية المعلومات التي تخص المكلف محل الفحص عن الاتصال والفحص مع الطرف الثالث.
					١٣	عند الحصول على المعلومات اللازمة من طرف ثالث تقوم بفحصها والتأكد من صحتها لاستخدامها في التأكد من صحة البيان الضريبي.
					١٤	تقوم بتدقيق مرفق البيان الضريبي الخاص باعتماد مراجع الحسابات ورأيه بالبيان الضريبي.
					١٥	تقوم بتدقيق مرفق البيان الضريبي الخاص بالزبائن والموردين الذي يتم إرفاقه مع البيان الضريبي من قبل المكلف.
					١٦	بيئة العمل ضمن الإدارة الضريبية (وسائل نقل، اتصال، تكنولوجيا معلومات..... إلخ) تساعدك في توسيع أعمال الفحص لتشمل الاتصال مع الطرف الثالث.
					١٧	تشتمل الدورات التدريبية التي خضعت لها ان وجدت أو أي مصادر أخرى على اكتساب مهارات محددة يمكنك من الاتصال بالطرف الثالث.
					١٨	يقوم عناصر الاستعلام الضريبي بعملية الاتصال مع الطرف الثالث والحصول على معلومات تعزز عملية الفحص الضريبي التي تقوم بها.
					١٩	تصلك هذه المعلومات من الاستعلام الضريبي في الوقت المناسب.
					٢٠	تعاني الدوائر حالياً من تراكم ضريبي يحول دون التوسع في عملية الفحص الضريبي لتشمل عملية الاتصال مع الطرف الثالث.

**الفرضية الثالثة:** يؤثر الاعتماد على الطرف الثالث كمصدر ثالث من مصادر المعلومات في تحسين عملية الفحص الضريبي لوحدة كبار المكلفين في سورية.

الرقم	العوامل	موافق	موافق جداً	محايد	غير موافق	غير موافق نهائياً
١	يقوم الطرف الثالث بإعطائك معلومات خاطئة عن المكلف محل الفحص بهدف تضليل سير عملية الفحص الضريبي					
٢	يقوم الطرف الثالث بالامتناع عن اعطائك أي معلومات عن المكلف بهدف التعاون مع المكلف بالتهرب الضريبي.					
٣	يقوم الطرف الثالث بإعطائك معلومات ناقصة عن المكلف بهدف التعاون مع المكلف بالتهرب الضريبي					
٤	هناك معايير واجراءات محددة تستند اليها للتأكد من صحة المعلومات المقدمة من قبل الطرف الثالث.					
٥	العقوبات التي حددها القانون وهي ٥٠٠٠٠٠٠ ل.س على الاطراف الغير متعاونة مع الفاحص في جمع المعلومات وأدلة الاثبات اللازمة تعتبر رادعة لهذه الاطراف لعدم تعاونها.					
٦	بيئة التدقيق المفككة التي يعمل فيها الفاحص كعدم تطبيق نظام فوترة سليم يقف عائق أمام توافر مصادر المعلومات وأدلة الاثبات اللازمة من الطرف الثالث.					
٧	يوفر مرفق البيان الضريبي الخاص بالموردين والزبائن المتعاملين مع المكلف معلومات كافية عن مصادر دخل المكلف.					
٨	اعتماد البيان الضريبي من قبل مراجع الحسابات يزيد من مصداقية البيان الضريبي.					
٩	لعقوبات المفروضة على مراجع الحسابات في حال تعاونه مع المكلف على التهرب الضريبي رادعة لعدم تعاونه.					
١٠	تعيين مراجع الحسابات الذي يعتمد البيان الضريبي وتحديد أتعابه من قبل المكلف يؤثر على مصداقيته كطرف ثالث عند اعتماده للبيان الضريبي.					

					١١	هناك ضوابط وأسس تستند إليها للتأكد من أن مراجع الحسابات غير متعاون مع المكلف في التهرب الضريبي.
					١٢	غياب دور جمعية المحاسبين القانونيين في تعيين وتحديد أتعاب مراجع الحسابات ومسائلته يؤثر سلباً على دوره في اعتماد البيان الضريبي.
					١٣	تعيين مدقق للبيان الضريبي مختلف عن المدقق الذي قام بمراجعة القوائم المالية يزيد من مصداقية البيان الضريبي
					١٤	عدم ثقة الطرف الثالث بالقوانين والتشريعات الضريبية الصادرة عن الإدارة الضريبية تؤثر على مدى الاعتماد عليه في التحقق من صحة البيان الضريبي.
					١٥	عدم ثقة الطرف الثالث بالإجراءات الضريبية المتبعة عند التدقيق والفحص معه من قبل الفاحص الضريبي تؤثر على مدى الاعتماد عليه في التحقق من صحة البيان الضريبي.

ملاحظات:



## **Abstract**

### **The impact of the query from a third party in improving the tax examination of the large taxpayer unit in Damascus process (A Field Study )**

The study dealt with one important and influential aspects in improving the tax examination process , and of the impact of the query from a third party to improve the tax examination process, This study aimed to identify the importance of the party in support of tax inspections in order to reach the correct tax liabilities Adaqh to identify the extent of coverage of the Syrian tax legislation to the subject of the third party , and to achieve these goals the study was divided into two parts:

First, the theoretical section has been divided into two classes , the first entitled tax examination included three sections dealt with first , including the nature of the tax examination , eat second types , methods and stages of the tax examination while addressing the third tax examination section in Syria Chapter II is entitled constituent parties of the tax equation in the framework of the tax examination process included three sections dealing with tax administration , including the first , second and eat while in charge of the third on a third party.

Second, the practical section devoted to him the third quarter included two sections of this chapter dealt with the first part, both the data and methods used in the analysis of the collection , while the second part, dealing with the analysis of the data and test hypotheses of the study.

This study has concluded the following results:

\. There are shortcomings in the tax legislation in terms of disclosure of the term third party and permit him clearly and accurately , and in terms of the development of specific procedures and standards are

invoked when doing examination and communication with the third party.

۲. The purpose of the tax legislator from the adoption of the tax statement by the auditor to verify the authenticity of the above by the taxpayer of the data has not been achieved yet .

۳. did not achieve the tax law to query its purpose in the fight against tax evasion .

۴. not to give importance to the information obtained from customers and suppliers and dealers charge as information with a third party.

۵. The lack of adequate scrutiny of the work of the tax examiner to carry out communication and checking with third-party environment .

In light of the findings of the study was to provide the following recommendations:

۱. The need for the tax legislator introducing the term third party to the tax legislation , with the development of specific procedures and standards are invoked when doing examination and communication with the third party .

۲. activating the role of the auditor as a significant source of third-party information.

۳. Tax Amendment Act of query where the procedures adopted by the tax elements of the query to obtain the necessary information from the third party .

۴. reconsider Resolution \ ۱۴۶۲ \ in \ ۲۰۰۶ \ customers and suppliers as an important source of third-party information.

۵. rehabilitation and construction of a check on a high degree of cohesion and mature environment.

University of Damascus

Faculty Economic

Department of Accounting



The impact of the query from a third party in  
improving the tax examination of the large  
taxpayer unit in Damascus process

**(A Field Study )**

Study prepared to complement the Master's degree in audit

**Submitted by: Rasha Zedan**

**Main Advisor: Ibrahim Al adde**

2014