مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية

اسم المقال: تقييم جودة الفحص الضريبي في ظل قانون ضريبة الدخل رقم (24) وتعديلاته في سورية (دراسة ميدانية على مديريات المال في الساحل السوري)
اسم الكاتب: د. مدين إبراهيم الضابط
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/4476
تاريخ الاسترداد: 2026/11/03 13:24 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية – ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (35) العدد (8) 2013
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (35) No. (8) 2013

تقييم جودة الفحص الضريبي في ظل قانون ضريبة الدخل رقم (24) وتعديلاته في سورية (دراسة ميدانية على مديريات المال في الساحل السوري)

الدكتور مدين إبراهيم الضابط*

(تاريخ الإيداع 27 / 11 / 2013. قُبِل للنشر في 31 / 12 / 2013)

□ ملخّص □

يعد انخفاض الحصيلة الضريبية والارتفاع المهم في معدل التهرب الضريبي، وانخفاض قدرتها على تمويل متطلبات الإنفاق العام المتزايد، من المشكلات المهمة التي يعاني منها النظام الضريبي السوري. وباعتبار أن الفحص الضريبي هو من أهم الوظائف التي تقوم بها الإدارة الضريبية، للتحقق من مدى صحة الالتزامات الضريبية التي يصرح عنها المكلفون، فإن مدى جودته يحدد بشكل كبير مستوى قدرتها على تأمين الموارد الضريبية.

يهدف هذا البحث التعرف على الفحص الضريبي بوصفه مفهوماً وإجراءات في ظل قانون ضريبة الدخل رقم /24/ لعام 2003 وتعديلاته، والوسائل المعتمدة التي تضمن جودته في حال وجودها. كما يهدف إلى قياس تلك الجودة، بالاعتماد على معايير يتم تطبيقها في نظم ضريبية أخرى، إذا ما تم التأكد من خلو النظام الضريبي السوري من تلك الوسائل.

وقد أظهرت نتائج هذا البحث عدم توافر هذه الوسائل بالفعل، الأمر الذي فرض إجراء عملية القياس باستخدام معايير رقابة الجودة بوصفها إحدى تلك الوسائل المعتمدة في أنظمة ضريبية أخرى. وأفضت إلى أن عملية الفحص الضريبي لا تتم بالجودة المطلوبة.

وعليه، فقد أوصت الدراسة بضرورة تبني تلك الوسائل من جهة، وتبني مقترحات بتطبيق معايير رقابة الجودة من شأنها أن تحسّن جودة الفحص الضريبي في ضوء عملية التقييم التي تم القيام بها، من جهة أخرى.

الكلمات المفتاحية: الفحص الضريبي، جودة الفحص الضريبي، معايير قياس الجودة.

* مدرس – قسم المحاسبة– كلية الاقتصاد الثانية– جامعة تشرين– طرطوس– سورية.

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (35) العدد (8) 2013
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (35) No. (8) 2013

The Evaluation of Tax Examination Quality Under the Income Tax Law N.24 of 2003, and its Amendments in Syria (An Field Study on Tax Directorates in Syrian Coast)

Dr.madian Aldabet*

(Received 27 / 11 / 2013. Accepted 31 / 12 / 2013)

□ ABSTRACT □

The decrease in the tax revenues, as a result of the significant increase in the rate of tax evasion that causes a decline in their abilities to finance the requirements of public spending growing, is considered one of the crucial problems that affect the tax system in Syria. As well-known, the examination of the tax is one of the most important functions carried out by the tax administration to verify the validity of the tax liabilities which are disclosed by the taxpayers. Thus, the extent of the examination quality determines their abilities to secure the tax resources.

This research aims to identify the tax examination as a concept and procedures under the Income Tax Law No. / 24 / of 2003, and the means, if any, that have been adopted and used to ensure that the tax examination performing meets the quality requirements. Also, it aims to measure the tax examination based on quality standards, as one of these means, which are applied in other tax systems. These will be done, if these means are not found in Syrian tax system.

The results of this research showed that these means are not available in the tax system in Syria. Which forces a measurement process by using the quality control standards, as one of these means, that had been adopted in other tax systems. The results of measurement showed that the tax examination performing does not meet the quality requirements.

The study recommends the need to adopt these means, and the proposals to apply the quality control standards that will improve the quality of the tax examination in the light of the evaluation process that has been done.

Keywords: tax examination, tax examination quality, quality control standards**.**

***Assistant Professor, Accounting, Second Economics faculty in Tartous, Tishreen University, Lattakia, Syria.**

مقدمة:

تعرف الضريبة على أنها دفع قسري للحكومة، لا تتعلق بالسلع والخدمات التي تقدمها (Escoffier and Fortin, 2006) (1). ويعد النظام الضريبي في أي دولة مكوناً أساسياً من مكونات السياسة الاقتصادية العامة، وعاملاً من عوامل نجاحها أو فشلها. فالنظام الضريبي المتعسف، أو المستخدم بشكل سيء، عادة ما يكون سبباً من أسباب عزوف المشروعات عن الالتزام، وزيادة مساحة الاقتصاد غير الرسمي، وهروب رؤوس الأموال أو انخفاض القدرة على جذبها، مما ينعكس سلباً على معدلات التنمية (حنا، 2005)، واستنزافاً مستمراً في موارد الخزينة نتيجة تزايد حالات الغش والتهرب الضريبي (Monaco, 1991) (2).

تختص الإدارة الضريبية بوصفها أحد أركان النظام الضريبي، بالإضافة إلى التشريع والمجتمع الضريبي، بتطبيق التشريع الضريبي بهدف حماية حقوق الدولة، من خلال تأمين الموارد التي تشكل النسبة الأكبر من موارد الموازنة العامة للدولة من جهة، وحقوق المكلفين أفراداً أو شركات من جهة أخرى (ونوس، 2012) (3). فتقوم بالبحث والتقصي الموضوعي للظواهر المتعلقة بالعمليات الحقيقية التي تتضمنها بيانات المكلفين للتأكد من صدق تمثيل البيانات لنتيجة تلك العمليات وفقاً لمتطلبات المحاسبة الضريبية، وهو ما يعرف بالفحص الضريبي (الشافعي، 2007) (4).

وفي هذا المجال بالذات تجمع العديد من الدراسات والأبحاث الحديثة، إلى أن قيام الإدارة الضريبية بأداء أعمال تدقيق على درجة عالية من الجودة، وبتكلفة فعالة على قواعد العدالة والموضوعية في التكليف ونزاهة واستقامة القيّمين 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 (O'Hanlon, 1992) (5). لذلك تسعى. وبشكل دؤوب، للتأكد من مدى قيام نظام الفحص لديها بهذه العملية على نحو كفء، من خلال إتباع مجموعة من الوسائل التي تم تطويرها لهذا الغرض، من أهمها: وضع معايير للفحص الضريبي، القيام بفحص النظير، إنشاء نظام ومعايير لقياس جودة الفحص الضريبي (الضابط، 2005) (6).

بالاستناد إلى ما سبق، سيتم تسليط الضوء على الفحص الضريبي في ظل قانون ضريبة الدخل السوري رقم (24) لعام 2003 وتعديلاته بوصفه مفهوماً وإجراءات في حال وجودها، والتأكد من مدى جودة هذا الفحص باستخدام معايير لقياس الجودة يتم تطبيقها في نظم ضريبية أخرى، إذا ما تم التأكد من خلو التشريع الضريبي في سورية من الوسائل المذكورة.

مشكلة البحث:

من خلال تتبع الأرقام الواردة في الموازنات العامة للدولة، وقطع حسابات الموازنة للإيرادات من الضرائب والرسوم. وبعض المؤشرات على مستوى الاقتصاد الكلي يتبين ما يلي:

-تدني معدل تمويل الضريبة على الدخل من إجمالي الإيرادات الضريبية في سورية خلال الخطة الخمسية العاشرة، والذي بلغ بالمتوسط حوالي /17.5%/، ومن الإيرادات غير النفطية معدل /23.3/ (الجدول رقم 1)، في حين تبلغ معدل /60%/ في دول منظمة التعاون والتنمية (OECD) (Heady, 2002) (7).

ملخص بعض العمليات المالية-(بالمليارات ل.س)-جدول رقم(1)

البيان	فعلي	فعلي	الموازنة	بيانات	الموازنة	التوقعات	الموازنة	التوقعات
	2006	2007	2008	2008	2009	2009	2010	2010
الإيراد	435.3	459.1	408.1	491.2	459.3	533	577.9	592.4
غير النفطي	310.2	358.9	317.5	359.5	373.3	421.5	428.8	443.2
الضريبة	198.6	221.4	214.1	258	243.4	296.2	299.4	319.2
الدخل والأرباح	65	69.8	81.2	88.6	102.7	105.2	131.1	116.8
معدل ضريبة الدخل من الإيرادات	14.9	15.2	19.9	18	22.4	19.7	22.7	19.7
معدل ضريبة الدخل من غير النفطية	21	19.5	25.6	24.6	27.5	25	30.6	26.4

المصادر: الموازنات العامة للدولة، وتقارير وزارة المالية حول الموازنات، وقطع الحسابات، بالإضافة إلى تقريري صندوق النقد الدولي.

إعداد الباحث.

-الانخفاض الشديد في معدل تمويل الضريبة على الدخل من القطاع الخاص الذي يقل عن معدل /5%/ من الناتج المحلي عن الفترة نفسها، على الرغم من أن مساهمته في هذا الناتج تزيد عن /65%/.

-الارتفاع الكبير في مؤشر التهرب الضريبي الذي تراوحت تقديراته ما بين /6-15%/ من الناتج المحلي، مع العلم أن هناك القليل من الدراسات التي حاولت أن تقيس معدل التهرب الضريبي في سورية، وخاصة في ظل غياب المؤشرات والإحصاءات الرسمية في هذا المجال (الضابط، مرجع سابق).

يجعل من تقصي أسباب الخلل في النظام الضريبي أمراً لا غنى عنه لمعالجة هذه المشكلة المهمة ووضع الحلول الملائمة. ولعل من أهم تلك الأسباب هو التدني المحتمل على مستوى جودة أعمال الفحص الضريبي.

ومن هنا سيسعى البحث للإجابة عن التساؤلين الآتيين:

- هل تتوفر في النظام الضريبي السوري الوسائل التي تتيح قياس جودة الفحص الضريبي بشكل دوري؟
- إلى أي مدى تتم عملية إنجاز الفحص الضريبي في ظل قانون ضريبة الدخل رقم /24/ لعام 2003 وتعديلاته بالجودة المطلوبة؟

أهمية البحث وأهدافه:

تتمثل أهمية البحث في كونه يتناول قضية في غاية الأهمية، وهي التعرف على الأسباب الكامنة خلف تدني الحصيلة الضريبية من الضرائب على الدخل وزيادة معدل التهرب الضريبي، ومنعكساته السلبية على الدور المطلوب لهذا النوع من الضرائب في تمويل الموازنة العامة للدولة. وتحديداً، ذلك السبب المحتمل في كون أعمال الفحص الضريبي لا تتم بالجودة المطلوبة من قبل العاملين في الإدارة الضريبية، لاسيما مراقبي الدخل. لذلك سيهدف البحث إلى التعرف على الفحص الضريبي في ظل قانون ضريبة الدخل رقم /24/ لعام 2003 وتعديلاته، والوسائل المعتمدة التي تضمن هذه الجودة في حال وجودها، ومن ثم قياسها بالاعتماد على معايير يتم تطبيقها في نظم ضريبية أخرى، بهدف التوصل إلى توصيات، إذا ما تم تطبيقها، ستؤدي إلى تحسين جودة الفحص الضريبي وتشجع القيمين على الإدارة الضريبية على تبني معايير مماثلة تؤمن قياساً مستمراً لمستوى الجودة القائم.

فرضيات البحث:

- الفرضية الأولى: يتوافر في النظام الضريبي السوري وسائل تمكّن من قياس جودة الفحص الضريبي.
- الفرضية الثانية: إن عملية الفحص الضريبي تتم دائماً بالجودة المطلوبة؟

مجتمع البحث وعينته:

إن المجتمع الإحصائي للبحث يتمثل بمراقبي الدخل العاملين في مجال الفحص الضريبي في مديريات المال في الساحل السوري، أما عينة البحث التي سيتم اختيارها عشوائياً، فتتمثل بعينة من هؤلاء المراقبين، وعددهم /70/ مراقباً للدخل.

منهجية البحث:

بغية تحقيق أهداف البحث فقد تمَ استخدام الأسلوبين الآتيين:

في الإطار النظري: تمَ الاعتماد على الأسلوب الوصفي التحليلي لأهم المعلومات الواردة في الكتب والمراجع والدوريات العربية والأجنبية، والإحصاءات والتقارير الرسمية المتعلقة بموضوع البحث.

في الإطار التطبيقي: تمَ الاعتماد على أسلوب الاستقصاء (استبانه) بوصفها أداة بحثية لجمع البيانات حيث تم توزيعها على /70/ مراقباً. تم استبعاد 10 استمارات لعدم صلاحيتها للتحليل بنسبة إجابة /85.7%/، وقد تم إجراء مقابلات شخصية، ولاسيما مع رؤساء أقسام الدخل لضمان عملية فهم الاستبيان والإجابة عنه بالشكل الملائم من قبل العاملين لديهم. وتمَ تحليل البيانات التي تمّ جمعها باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، ومقياس ليكرت الخماسي.

الدراسات السابقة:

1- دراسة (الخطيب، 2007) (8): تناولت هذه الدراسة التشريع الضريبي في الأردن, ولاحظت إلى أنه لم يتطرق إلى معايير للفحص, أو إلى معايير لجودته، كما أنّ نظام إدارة الجودة الشاملة المُتبع في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات, لم يولِ ذلك الفحص الأهمية المطلوبة، مما أفقد نظام الجودة كثيراً من فوائده ومزاياه. ولهذا عمل على إيجاد خصائص فرضية, تحدد جودة الفحص, بلغت أربعاً وثلاثين خاصية, وزعت بواسطة استبيان على فئتين، شملت: مقدري ضريبة الدخل، والمبيعات، ومدققي الحسابات القانونيين، انبثق عن البحث مجموعة من التوصيات، أبرزها: ضرورة إيجاد معايير للفحص الضريبي، وضرورة وضع إجراءات عمل له وتوثيقها، وإلزام الفاحصين بها، وكذلك وضع آداب وقواعد سلوك للفحص, وإلزام الفاحصين بالتمسك بها, وتطبيق قواعدها، والاهتمام بالحوافز المالية التي ترتبط بنوعية العمل وصعوبته، لما لها من دور في تحسين العمل وتطويره, وزيادة كفاءته وفعاليته.

2- دراسة (حسين، 2010) (9): هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية، وأثر ذلك في الحد من حالات التهرب الضريبي والكشف عنها. تم استخدام المنهج الوصفي، وعينة مؤلفة من /150/ مفردة موزعة ما بين فاحصين ضريبيين ومدققي الحسابات والمدراء الماليين. وقد أظهرت نتائج الدراسة أن جودة الفحص الضريبي تتأثر جوهرياً بمدى تحلي الفاحصين بالتأهيل والتدريب الكافيين،

ومدى التزامهم بمعايير التدقيق الدولية عند القيام بأعمال الفحص، بالإضافة إلى خصائص بيئية مهمة كضرورة التعاون بين الإدارة الضريبية ومدققي الحسابات، وزيادة الثقة بين تلك الإدارة من جهة والمكلفين من جهة أخرى.

3- دراسة (سمية، 2011) (10): هدفت الدراسة لاستكشاف العلاقة بين المراجعة الجبائية (الفحص الضريبي) ودورها في تحسين جودة التصريحات الجبائية، إذ تشكل المراجعة الجبائية عاملاً هاماً ضمن النظام الضريبي التصريحي في قدرتها على إدارته بعدالة وإنصاف، وتبني جودة التصريح على مدى صحة ودقة المعلومات التي يقدمها المكلف بالضريبة. تم اختبار ذلك وفقا لدراسة تقويمية لنتائج المراجعة الجبائية، بالإضافة إلى دراسة إستبيانية لتدعيم الإجابة على فرضيات الدراسة، وتمQ~ التوصل من خلالها إلى أن للمراجعة الجبائية دوراً ايجابياً في تحسين جودة التصريح الجبائي من حيث إن برنامج المراجعة الجبائية، وخاصة الفعّال. وما يتوفر عليه المراجع الجبائي من مؤهلات علمية وعملية ودقة عمليات المراجعة الجبائية، تمكّن من تشجيع المكلفين على أن تكون تصريحاتهم بالضريبة صحيحة ودقيقة، وهذا من شانه زيادة الإيرادات الضريبية.

4- (Wonglimpiyarat, 2010) (11): تتعلق هذه الدراسة بالتحديات التي تمليها الابتكارات الاقتصادية على التدقيق الضريبي والمالي. تملي الظروف الاقتصادية الحالية على حكومة تايلاند وضع ممارسات جديدة كفيلة بتحسين مهنة التدقيق. وعليه، فإن كل من اتحاد مهنة المحاسبة وقسم الإيرادات يطالبان بتعزيز وحماية المصلحة العامة. التدقيق الضريبي هو إستراتيجية وزارة المالية لمنع وقمع التهرب الضريبي من أجل تحقيق نظام ضريبي متجدد. وتهدف الخطة الضريبية المقترحة من قبل قسم الإيرادات إلى تبسيط الإجراءات الإدارية الضريبية. والحدّ من التهرب الضريبي. تظهر النتائج أن التدقيق الضريبي المحسن سيوفر تدقيقات عالية الجودة على عملية إعداد التقرير المالي لأغراض قانونية، مما يحسن القدرة على التحصيل الضريبي، ويطور أداء النظام الضريبي.

مما سبق يتبين أن الدراسات السابقة تجمع على:

-الأهمية التي يتم إيلاؤها لعملية تحسين جودة الفحص أو التدقيق الضريبي ودورها الفاعل في الحد من التهرب الضريبي، وزيادة المقدرة على التحصيل.

-تعدد الأساليب المستخدمة في تحسين هذه الجودة منها: تبني معايير للتدقيق، تعزيز دور الإدارة الضريبية وتطويره، عمليات التطوير على مستوى الموارد البشرية العاملة في هذا المجال، اقتراح نظام ومعايير للرقابة على جودة الفحص الضريبي.

وبالفعل سارعت الكثير من الدول المتقدمة وبعض الدول النامية لتبني العديد من تلك الأساليب التي تشجع الفاحصين الضريبيين على العمل الكفء، ومن هنا كانت فكرة هذا البحث التي تقوم على التأكد من توافر مثل هذه الأساليب والوسائل في النظام الضريبي السوري أولاً ، ومن ثم قياس مدى جودة الفحص الضريبي بتطبيق إحدى هذه الوسائل في ظل قانون ضريبة الدخل رقم /24/ لعام 2003 وتعديلاته ثانياً، تمهيداً لاقتراح تبني مثل هذه الوسائل في حال كانت النتائج سلبية.

الجانب النظري للبحث:

تعريف الفحص الضريبي:

يمكن إيراد بعض التعاريف التي تناولت التدقيق الضريبي كما يلي:

يعرف مكتب المحاسبة العام الفحص الضريبي على أنه: "جمع وتقييم الأدلة المصرح عنها بموجب البيان الضريبي المقدم من قبل المكلف لتحديد فيما إذا قام بتسديد مبلغ الضريبة الصحيح" (G.A.O, 1997) (12).

كما عرف من قبل أدبيات مهنة التدقيق على أنه: "جمع وتقييم الأدلة المصرح عنها بموجب البيان الضريبي المقدم من قبل المكلف لتحديد فيما إذا كان صافي الدخل الخاضع للضريبة قد تم التوصل إليه بما يتفق وأحكام قانون ضريبة الدخل" (آرينز, ولوبك, 1996) (13).

أما معهد منفذي الضرائب في الولايات المتحدة فيعرّف الفحص الضريبي على أنه: "عملية إدارة فحص أو تدقيق نوعي, لتحديد فيما إذا كانت الالتزامات الضريبية المقرر عنها في البيانات الضريبية المقدمة قد تم فحصها جوهرياً بشكل صحيح, وذلك من قبل فاحص ضريبي، أو فريق تدقيق يتصف بالكفاءة والموضوعية" (Tax Executive Institute, 1994) (14).

ويعرف أيضاً على أنه: نظام البحث والتقصي الموضوعي للظواهر المتعلقة بالعمليات الحقيقية التي تتضمنها الإقرارات الضريبية (البيانات الضريبية) التي يقدمها الممول (المكلف) بهدف التأكد من صدق تمثيل بيانات الإقرارات لنتيجة تلك العمليات، وفقاً لمتطلبات المحاسبة الضريبية (الشافعي، مرجع سابق) (الشكل رقم 1).

خصائص التعريف:

1- المعلومات والتحاسب الضريبي في ظل قانون ضريبة الدخل وتعليماته المقررة سلفاً: لإجراء الفحص أو التدقيق الضريبي لا بد من توفر عاملين أساسيين :

-المعلومات: وتتمثل عادةً بجميع المصادر المتوفرة التي تمكن من التحقق من صحة أو خطأ الدخل المصرح به من قبل المكلف, بما فيها بيان المكلف ودفاتره وسجلاته, والقوائم المالية والبيانات والجداول وغيرها.

-التحاسب الضريبي في ظل قانون ضريبة الدخل وتعليماته: وتتمثل هنا بقانون الدخل وتعليماته, بما في ذلك النص على أية معايير أخرى يجب أن يتقيد بها الفاحص الضريبي عند دراسته وتقييمه لتلك المعلومات, كالنص على ضرورة أن يتبع المكلف معايير المحاسبة المالية FASP, كما هو الحال في القانون الضريبي الأمريكي, أو النص على إتباع معايير المحاسبة الدولية, كما هو الحال في القانون الضريبي اللبناني (نقابة خبراء المحاسبين المجازين في لبنان, 1997) (15).

2- جمع وتقييم الأدلة:

تعرف أدلة التدقيق على أنها: " جميع المعلومات التي يستخدمها المدققون للوصول إلى نتائج تصلح بوصفها أساساً لإبداء الرأي المناسب (Louwers and Others, 2008) (16). تعتبر عملية جمع الأدلة بالنسبة إلى التدقيق الضريبي, من أهم العمليات, ومن دونها لن يتمكن الفاحص الضريبي من التأكد من صحة المبالغ الضريبية المصرح عنها من قبل المكلف في بيانه الضريبي, ومن ثم من تحديد الالتزام الضريبي الصحيح؛ ومن هنا يتم التأكيد على ضرورة أن يقوم الفاحص الضريبي بإثارة القضايا الصحيحة وليس لمجرد إثارتها (Tax Executive Institute, 1996) (17). كما إن إثارة القضايا الصحيحة لا يمكن أن يتم دون توفير الدعم الكافي من الأدلة, وإن حجم ونوع هذا الدعم مرتبط بمستوى التأكد من خلال التوجيه باتجاه المناطق ذات الخطر المرتفع, وفي ضوء الأهمية النسبية (California Franchise Tax Board, 2003) (18).

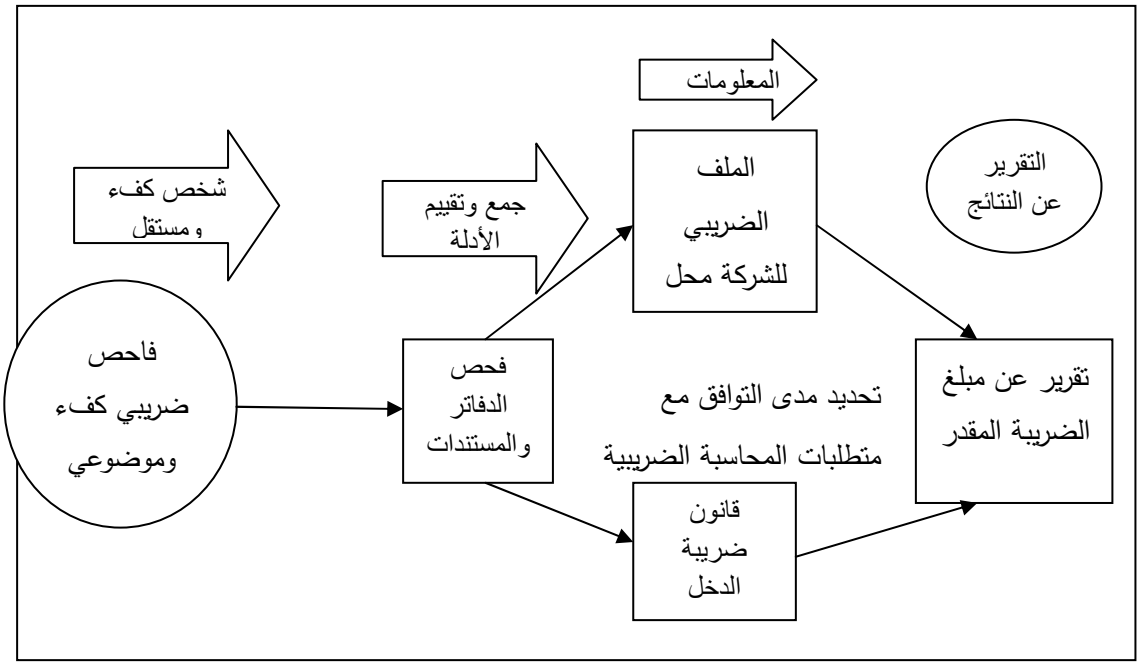
3- الشخص الكفء والمستقل:

أكدت العديد من الأنظمة الضريبية على ضرورة اتصاف الفاحصين الضريبيين بالكفاءة والموضوعية. أشارت معايير تدقيق ضريبة الدخل الأمريكية عند تعرضها لمعيار " الموضوعية والاستقامة " على أنه " يجب على أعضاء فرق الفحص الضريبي أن يتحرروا من كل شائبة تمس موضوع الاستقلال, كما يجب أن يدار الفحص باستقامة ونزاهة

وفي إطار موضوعي", كما نص المعيار الأول " الحكم المهني " على أنه " يجب على الفريق الكفء والمدرب بشكل كافٍ, أن يؤالف بين جميع مظاهر عملية الفحص بشكل وجداني (بذل العناية المهنية الملائمة) لإتمام فحص نوعي (I.R.M, 2000) (19). كما تم اعتبار مدى توفر المهنية والأخلاقية في سلوك الفاحصين الضريبيين ومدراء القضايا, من مؤشرات تقييم الأداء, وذلك من خلال التأكيد على تجنب السلبية التي تنتج عن تواصل غير صحيح مع المكلف, وعلى الالتزام وعدم الاستهتار والغش بمختلف أنواعه (William M. Burk, 1990) (20).

4- التقرير:

يعدّ التقرير المرحلة الأخيرة في عملية الفحص أو التدقيق, ويهدف إلى إعلام كل من الإدارة الضريبية والمكلف بمدى التوافق بين الدخل المصرح به بموجب البيان الضريبي وبين القوانين الضريبية, وتحديد التعديلات في حال وجودها, بما ينسجم ونتائج عملية الفحص أو التدقيق, وقد أفردت معايير التدقيق الضريبي معياراً خاصاً بالتقرير.



الشكل رقم (1) مراحل أعمال الفحص الضريبي

المصدر: إعداد الباحث، بالاعتماد على (آرينز, ولوبك, 1996).

- **وسائل تشجيع الفاحصين في مجال الفحص الضريبي على العمل الكفء (التأكد من جودة الفحص الضريبي):**

تم تطوير العديد من الوسائل التي تضمن تدقيقاً نوعياً، يهدف إلى تحديد الالتزام الضريبي الصحيح وبأقل التكاليف, وبطريقة تؤكد على كسب ثقة المكلفين في الخدمة المؤداة. كما يهدف إلى تلبية احتياجات المكلفين بتخفيض عبء الامتثال وتفعيل الالتزام الطوعي, مستفيدة من الوسائل التي تم تبنيها في مجال مهنة التدقيق، وبما ينسجم وطبيعة عمليات التدقيق الضريبي والنظام الضريبي القائم؛ ولعل من أهم تلك الوسائل:

-تبني معايير للفحص الضريبي Income Tax Auditing Standards.

-فحص النظير " Peer Review ".

-نظام قياس جودة الامتحانات: "Examination Quality Measurement System".

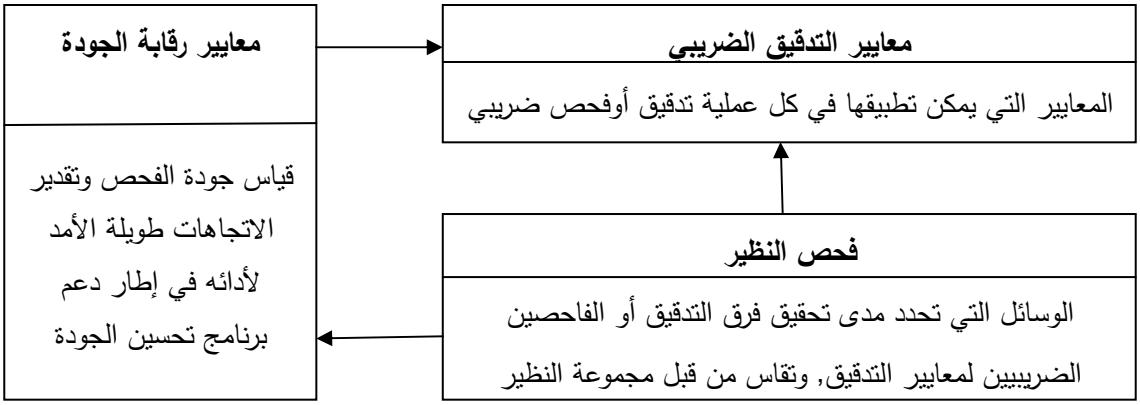
على أن تطبيق تلك الوسائل المستمدة أصلاً من مهنة التدقيق ،كما أشرنا في مجال الفحص الضريبي، قد تتطلب بعض التغيير الذي يرجع إلى:

-التعامل مع منشأة محاسبة وحيدة وهي الإدارة الضريبية .

-تشكيل لجنة أو قسم فحص النظير من موظفين أكفاء هم جزء من كادر عمل تلك الإدارة.

-اختيار معايير لقياس الجودة تعطي تأكيداً مناسباً على كفاءة أعمال التدقيق المتبعة في كل عملية تدقيق من جهة, وهي معنية بالتحسين على مستوى النظام ككل من جهة أخرى.

مع العلم أن تطبيقها مجتمعة يمثل حالة من الكمال النسبي الذي يعدّ هدفاً من الأهداف الإستراتيجية التي تسعى الإدارة الضريبية في أي نظام ضريبي لتحقيقه، للعلاقة الوثيقة التي تربط بينها مجتمعة (الشكل 2).



الشكل رقم (2) العلاقة بين وسائل القياس الثلاثة التي تشجع الفاحصين الضريبيين على العمل الكفء

المصدر: إعداد الباحث، بالاعتماد على (آرينز, ولوبك, 1996).

1- تبني معايير للفحص الضريبي.

تعد الإدارة الضريبية الأمريكية من أولى الإدارات التي عملت على تطوير معايير لتدقيق الضريبة على الدخل من واقع معاييرها المهنية في مجال مهنة التدقيق. تشكل هذه المعايير آلية عمل متكاملة بدءاً من ضرورة توفر بعض المواصفات العامة أو الشخصية في الفاحص الضريبي, ومروراً بالمعايير التي تضبط أعمال الفحص الميداني، وانتهاءً بمعايير إعداد التقرير والرد على اعتراضات المكلفين؛ شارك في وضع هذه المعايير العديد من المؤسسات البحثية والمهنية (IRM, PR).

2- فحص النظير.

هو عملية قياس مدى التزام الفاحصين الضريبيين أو فرق التدقيق, بتطبيق معايير التدقيق الضريبي في كل عملية تدقيق يقومون بها؛ إن " مجموعة فحص النظير " المكلفة بالقيام بمراجعة الجودة, يجب أن تزود الإدارة بتقرير مستقل حول مدى استجابة هؤلاء الفاحصين لمعايير التدقيق, هذا التقرير يعد بمثابة مرجعية قيمة لإدارة متميزة حول الكيفية التي يمكن من خلالها تحقيق أهدافها النوعية بشكل ملائم ((Inspector General, 2000) (21).

3-نظام قياس جودة الفحص الضريبي.

إن نظام قياس جودة الفحص, هو آلية لجمع البيانات, تساعد على تقدير الاتجاهات الطويلة الأجل لأداء النظام, في إطار قياسات متوازنة؛ لذلك فإن البيانات سيتم استخدامها من قبل الإدارة لتقييم الأداء, وبوصفها مؤشراً

على مدى قدرة الفاحصين في تطبيق النظام الضريبي على الجميع باستقامة وعدالة من جهة, ومن جهة أخرى، فإن تلك البيانات ستستخدم أيضاً في تحديد التغييرات الواجب إدخالها في النظام (IRS, IRM, 2000-2001) (22).

لا شك أن العملية المشار إليها هي عبارة عن نظام متكامل لقياس جودة الفحص، تشكل فيه معايير الرقابة على جودة تلك الفحوص العنصر الأهم في عملية القياس ككل. وهي تصلح لأن تكون خارطة طريق تحدد اتجاهات تطوير أعمال الفحص الضريبي في أي نظام ضريبي آخر لبساطتها ووضوحها وشمولها في عملية القياس لمدى جودة تلك الأعمال، واختبارها من خلال عملية التطبيق لعدة سنوات.

•معايير قياس الجودة:

يعتمد النظام قياس مدى جودة الفحص الضريبي على مجموعة من المعايير التي تم وضعها بعناية من قبل الإدارة الضريبية الأمريكية ويعمل بها حالياً، وهي عبارة عن ثمانية معايير سيتم اعتمادها لاحقاً لقياس جودة الفحص الضريبي في النظام الضريبي السوري.

المعيار الأول: تخطيط الفحص، ويقيس هذا المعيار فيما إذا كانت خطة الفحص قد حددت القضايا ذات الأهمية النسبية، والطلبات الأولية للمعلومات بشكل واضح ومختصر ومناسب, مع عنونة للقضايا التي من المحتمل أن يتم اختيارها للتدقيق، ومدى اتخاذ جميع الخطوات الضرورية التي ستشكل لاحقاً أرضية عمل لفحص أو تدقيق كامل.

المعيار الثاني: مجال الفحص، ويقيس هذا المعيار مدى إعطاء الاهتمام الكافي لبنود البيان الضريبي الكبيرة وغير الاعتيادية والمثيرة للتساؤل " LUQ ", كما يقيس مدى إعطاء الاهتمام الكافي لعملية تقديم البيانات الضريبية, واحتمال الفحص أو التدقيق لجميع البيانات التي يجب أن تقدم من قبل المكلفين وفيما إذا تم اتخاذ الخطوات الملائمة لتأكيد الالتزام.

المعيار الثالث: التقصي وتحديد الدخل، ويقيس هذا المعيار فيما إذا كانت الخطوات التي اتخذت قد صادقت على أن المقدار المناسب للدخل قد تم التصريح عنه. إن الخطوات المتخذة أثناء فحص أو تدقيق الدخل قد اعتمدت على وقائع وظروف الحالة, ويجب أن يتم التركيز على معلومات البيان الضريبي وسجلات ودفاتر المكلف, كما يجب الأخذ بعين الاعتبار أجوبة المكلف على الأسئلة الموجهة إليه أثناء المقابلة الشخصية, ونتيجة الحد الأدنى من التحقيقات المتعلقة بمدى صحة الدخل المصرح عنه ونتائج تحليل الأنشطة المالية، وفحص إجمالي المقبوضات لتحديد فيما إذا كان المكلف يحتفظ " بطقمين " من الدفاتر والسجلات. يجب تقييم البيانات الضريبية المتعلقة بالمهن فإنه يجب تقييم الرقابة الداخلية للمكلف لفهم السياسات والإجراءات المستخدمة في حماية الموجودات لتجنب تضليل ذي أهمية نسبية في المعلومات المالية. وأخيراً يجب المطابقة بين ما ورد في الدفاتر والسجلات وبين البيان الضريبي المقدم من حيث النتيجة.

المعيار الرابع: الفحص الفني أو التدقيق، ويقيس هذا المعيار فيما إذا كانت القضايا التي تم فحصها قد أكملت إلى مستوى وقوى توفير المعلومات الكافية لتحديد الضريبة الصحيحة بشكل جوهري. ويصار إلى تقرير عمق الفحص من خلال استخدام أدلة الإثبات كالبحث والتحقيق وطرح الأسئلة والمقابلات الشخصية والملاحظة وتحليل الوثائق ذات العلاقة، ودفاتر الأستاذ واليومية والاختبارات الشفهية وسجلات الفريق الثالث ...الخ. التأكد من التطوير التام للوقائع المناسبة المتعلقة بالقضايا المثارة؛ إذ توفر المقابلات الشخصية معلومات لا توفرها الوثائق, فالمقابلة المخطط لها والمنفذة بشكل مناسب ستؤمن فهماً لتاريخ المكلف المالي وعمليات التشغيل والسجلات المحاسبية. ينبغي

إشراك المتخصصين عندما تكون خبراتهم مطلوبة للتأكد من أن تطوراً ملائماً قد حصل فعلاً لتلك القضايا الاستثنائية (الفريدة) أو المعقدة.

المعيار الخامس: أوراق العمل والتقارير، ويقيس هذا المعيار عملية توثيق مراحل الفحص أو التدقيق والأمور الفنية المستخدمة والإجراءات المطبقة والجهد المبذول من قبل الفاحص في القضية الخاضعة للتدقيق، وهو يقيس أيضاً فيما إذا كانت أوراق العمل والتقارير قد قامت بتوثيق عملية التدقيق بشكل كافٍ لدعم النتائج التي تم التوصل إليها، وفيما إذا كانت حسابات الضريبة وفقاً لذلك دقيقة. تعد أوراق العمل بمثابة المستند الأساسي لتقرير الفاحص, فهي توثق الإجراءات المطبقة واختبارات التدقيق المنجزة والمعلومات التي تم التفتيش عنها، والحصول عليها، والنتائج التي تم التوصل إليها أثناء عملية الفحص؛ تقدم التقارير تلخيصاً مكتوباً عن وقائع التدقيق على شكل فهرسة وبصياغة أنيقة ودقيقة؛ يحتوي التقرير على جميع المعلومات الضرورية بما فيها تقديم الانطباع بالفهم الواضح من قبل الفاحصين لسبب كل تسوية من تسويات الفحص.

المعيار السادس: تطبيق القانون / تحديد الضريبة، الغرض من المعيار: يقيس هذا المعيار فيما إذا كانت النتائج التي تم التوصل إليها قد بنيت على أساس التطبيق الصحيح لقانون ضريبة الدخل. يأخذ هذا المعيار بعين الاعتبار عملية تطبيق القانون والأنظمة وقرارات محكمة الضرائب فيما يتعلق بالقضايا المعترض عليها أمام هذه المحكمة وغيرها, وذلك من أجل تأمين الدعم اللازم للنتائج من الناحيتين الفنية والفعلية بما فيها موضوع الغرامات.

المعيار السابع: الاستخدام الفعّال للوقت، ويقيس هذا المعيار مدى الانتفاع من الوقت, والاستخدام الفعّال للزمن في أداء الأنشطة خلال عمليات الامتحان أو الفحص. يعتبر الوقت أو الزمن عنصراً أساسياً لأداء فحص نوعي؛ إذ إن الزمن يجب أن ينسجم ومدى تعقد القضايا, ويتضمن الزمن أو الوقت كلاً من المدى المطلوب لإتمام القضية وكمية الوقت / بالساعات / اللازمة لإتمام الفحص, فكل مظاهر الوقت توجه بهذا المعيار. إن عناصر المعيار تفصل الآتي:

-فيما إذا كان الوقت المطبق يتماشى والعمل المنجز.

-فيما إذا كان الفاحص الضريبي تتحرك القضية بطريقة انسيابية وميسرة.

المعيار الثامن: علاقات الزبون / المهنية، ويقيس هذا المعيار حاجات المكلف التي يتم تلبيتها فوراً, إذ يتم تخفيض العبء المترتب على المكلف بالقيام باتصال فوري وبطريقة مهنية وباحترام حقوقه. ومن أجل للارتقاء بعلاقات زبون جيدة مع المكلف, تسعى الإدارة الضريبية لتوفير الخدمة لكل مكلف بجعل عملية التصريح وتقديم البيانات الضريبية أسهل, كما توفر الخدمة النوعية إلى المكلف الذي يحتاج إلى مساعدة في تقديم البيان الضريبي أو في الحسابات, كما تعمل على تقديم معالجة فورية ومهنية ومفيدة إلى المكلفين في الحالات التي تكون فيها الضرائب الإضافية مستحقة الدفع. تعني خدمة الزبون تبني ممارسات عملية تجعل من الالتزام أكثر سهولة، وتؤكد على أن القوانين الضريبية تطبق بعدالة في حين تكون حقوق المكلف نصب أعين الإدارة الضريبية.

• الفحص الضريبي في ظل قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام 2003 وتعديلاته.

لقد تناولت المواد /24-25-26/ من القانون المذكور تشريع وأداء أعمال التدقيق أو الفحص الضريبي من قِبل الدوائر المالية, وذلك على النحو التالي:

1- مرحلة التدقيق المكتبي:

لقد نصت المادة /24/ من القانون – الفقرة /أ / على قيام الدوائر المالية المكلفة بتحقيق الضريبية, بتدقيق البيانات الواجب تقديمها بمقتضى هذا القانون – المواد /6-14-15/، 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 في مناقشة المكلف في بيان أعماله المقدم إليها, كإضافة بعض النفقات غير المقبولة قانوناً والتوصل إلى اتفاق معه بغية تعديلات هذا البيان, وذلك بموجب محضر ضبط يجري توقيعه من الطرفين أصولاً، حيث يصبح التعديل الناتج جزءاً متمماً لبيانه؛ وقد جاء في الفقرة /ب/ من المادة ذاتها, خضوع البيان المقدم من شركات القطاع العام للتدقيق المكتبي في الدوائر المالية, وفرض الضريبة على أساس الأرباح المصرح بها بعد تدقيقها, ويجري حساب الضريبة بصورة نهائية على أساس الميزانية الختامية للمؤسسة، أو الشركة صاحبةقرار قبول من قِبل الجهاز المركزي للرقابة المالية.

2- مرحلة الفحص الميداني:

تناولت هذه المرحلة المادتان /25-26/ من القانون, حيث نصت المادة /25/ منه: "على أنه وعند قبول الدوائر المالية بيان المكلف من دون تعديل, أن تحدد الضريبة على أساس الأرباح المصرح بها, وإلاّ فتطرح الضريبة على أساس التعديلات التي ترى الدوائر المالية لزوم إدخالها على البيان بحسب نتائج التحقيق", ونلاحظ هنا أن المادة قد شرعت عملياً أعمال التدقيق. فبعد أن يتقدم المكلف ببيان عن نتائج أعماله، على الدوائر المالية أن تتحقق من صحة هذا البيان, فإذا وجدت، بعد تدقيقها للدفاتر والقيود والمستندات والمعلومات المتوفرة لديها أنه تبين تماماً حقيقة أعمال المكلف، ولا يوجد أي مبرر لتعديله, عندها تحدد الضريبة وفق الأسس والنتائج المصرح بها, أما إذا وجدت نتيجة التدقيق أن البيان يجب تعديله, فعلى هذه الدوائر أن تطرح الضريبة على أساس التعديلات التي توصلت إليها بحسب نتائج التحقيق.

أما المادة /26/ فنصت على أنه يجوز للدوائر المالية، في سبيل تحقق الضريبة على المكلفين، أن تقوم أو توعز بالقيام بكل تدقيق وتحقيق من شأنه أن ينيرها, وأن تطلب منهم، ومن المكلفين الآخرين ومن الإدارات والمؤسسات العامة وجهات القطاع العام جميع الوثائق الحسابية والقوائم والعقود, كما إن كل مَن تكون لديه المعلومات والوثائق التي تطلبها الدوائر المالية بمقتضى الفقرة السابقة ويرفض إعطاءها يعاقب بغرامة قدرها /5000/ ل.س عن كل مخالفة بقرار من وزير المالية, وفي حال التكرار تضاعف الغرامة.

أما المادة /27/ فتفيد مرحلة إنجاز تقرير التكليف المؤقت وتبليغ المكلف إخباراً بنتائجه, فبعد أن تقوم الدوائر المالية بدراسة بيان أعمال المكلف، وتنظم التقرير بنتائج تدقيقاتها التي بموجبها تم تعديل الأرباح المصرح عنها في البيان, وتبلغ نتائج التعديل إلى المكلف بموجب إخبار خطي فردي يعتبر بمثابة تكليف مؤقت, فإن للمكلف الحق بأن يحصل على أسس تكليفه بمنحه صورة عن تقرير التكليف المؤقت في حال طلبه, ما لم يكن هذا التقرير متضمناً معلومات سرية. والمقصود بالمعلومات السرية المعلومات التي حصلت عليها الدوائر المالية من الآخرين بوثائق خطية غير قابلة للتأويل إضافة إلى التصريحات الخطية الموقعة من هؤلاء الغير, ويقصد بالآخرين هنا الأفراد ومدراء الشركات الخاصة – منعاً للمنازعات الشخصية, أما المعلومات التي حصلت عليها الدوائر المالية من دوائر الدولة ومؤسساتها وشركات القطاع العام فيمكن إطلاع المكلف عليها لكي يتسنى له الدفاع عن مواقفه بخصوص هذه المعلومات. هذا وفي حالات الخلاف يترك إلى اللجان الضريبية البت في موضوع إطلاع المكلف على هذه المعلومات

ومدى سريتها, كما إنه لا يمكن منح المكلف صورة عن تقرير التكليف إذا كان قد امتنع عن تقديم القيود والوثائق عند طلبها للتدقيق, ففي هذه الحالات يعطى المكلف أسس التكليف دون منحه صورة كاملة عن هذا التقرير.

مما سبق يتبين أن تشريع أعمال الفحص الضريبي قد جاء، من حيث المبدأ، بنص المادة /26/ منه فقط، دون أن نجد أي مواد تحدد آليات عمل ناظمة لأعمال الفحص، أو تقرر أي من الوسائل المذكورة سابقاً والتي تشجع الفاحصين الضريبيين على العمل الكفء، بوصفها معايير للفحص، أو فحص النظير، أو نظام للجودة يقرر معايير محددة يمكن من خلالها قياس جودة الفحص الضريبي. لذلك وللتأكد من جودة هذا الفحص عملياً، سيتم قياسه باستخدام معايير قياس الجودة التي تم ذكرها سابقاً، مع الاستعانة بدليل كل معيار في بناء مؤشرات القياس التي ستصاغ على شكل أسئلة محددة تجمعها استبانة ستصمم لهذا الغرض.

النتائج والمناقشة:

الفرضية الأولى: يتوافر في النظام الضريبي السوري وسائل تمكن من قياس جودة الفحص الضريبي.

تتحدد هنا الفرضية العدم بعدم توافر هذه الوسائل في النظام الضريبي مقابل الفرضية البديلة التي تؤكد على توافر هذه الوسائل في النظام الضريبي.

جدول رقم (2) توصيف إحصائيات اختبار الفرضية الأولى

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
الأولى الفرضية	60	2.5000	.52883	.06827

المصدر: الباحث باستخدام برنامج SPSS 20

من خلال الجدول رقم (2) يظهر الاستبيان توافر وسائل تمكن من قياس جودة الفحص في النظام الضريبي السوري بمتوسط 2.5 وانحراف معياري 0.52883 في عينة مؤلفة من 60 استبيان.

جدول رقم (3) اختبار الفرضية الأولى

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
الفرضية الأولى	-7.324-	59	.000	-.50000-	-.6366-	-.3634-

المصدر: الباحث باستخدام برنامج SPSS 20

من خلال الجدول رقم (3) نلاحظ أنه، عند اختبار الفرضية الأولى كانت نتيجة الاختبار 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة 5%، ونقبل بالفرضية العدم التي تنص على عدم توافر وسائل تمكن من قياس جودة الفحص الضريبي في النظام الضريبي السوري.

الفرضية الثانية: إن عملية الفحص الضريبي تتم دائماً بالجودة المطلوبة.

إن تحقق عملية الفحص الضريبي بالجودة المطلوبة يتطلب تحقق ثمانية معايير أساسية تتمثل بكل من: التخطيط للفحص، مجال الفحص، تقصي وتحديد الدخل، فنيات الفحص، أوراق العمل والتقارير، تطبيق القانون وتحديد الضريبة، الاستخدام الفعال للوقت، علاقات الزبون(المهنية)؛ سنقوم باختبار كل معيار على حدا ثم اختبار الفرضية الأساسية الثانية.

جدول رقم (4) توصيف إحصائيات اختبار الفرضية الثانية

One-Sample Statistics

المعيار	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	التقييم
الأول	60	2.9333	.53783	.06943	حيادي
الثاني	60	2.3000	.45597	.05887	غير موافق
الثالث	60	1.8556	0.20691	0.0267	غير موافق
الرابع	60	2.2667	.35856	.04629	غير موافق
الخامس	60	3.1200	.78217	.10098	حيادي
السادس	60	3.2667	1.09235	.14102	موافق
السابع	60	2.3500	.83767	.10814	غير موافق
الثامن	60	2.7800	.75572	.09756	حيادي

المصدر: الباحث باستخدام برنامج SPSS 20

ويوضح لنا الجدول رقم (4) المتوسط والانحراف المعياري لكل معيار من المعايير الثمانية وبشكل عام نلاحظ، بشكل عام، أن أغلبية المعايير غير محققة من خلال التوصيف الإحصائي المبدئي لهذه المعايير.

المعيار الأول: وهنا نختبر الفرضية العدم؛ التي تنص على عدم تطبيق معيار التخطيط للفحص في النظام الضريبي السوري، مقابل الفرضية البديلة التي تنص على تطبيقه.

جدول رقم (5) اختبار المعيار الأول

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
الأول المعيار	-.960-	59	.341	-.06667-	-.2056-	.0723

المصدر: الباحث باستخدام برنامج SPSS 20

من خلال الجدول رقم (5) نجد أن قيمة معنوية الاختبار أعطت القيمة 0.341 وهي أكبر من قيمة مستوى الدلالة 5%. ومن ثم نرفض الفرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على تطبيق هذا المعيار في النظام الضريبي السوري.

المعيار الثاني: وهنا نختبر الفرضية العدم التي تنص على عدم تطبيق معيار مجال الفحص في النظام الضريبي السوري، مقابل الفرضية البديلة التي تنص على تطبيقه.

جدول رقم (6) اختبار المعيار الثاني

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
المعيار الثاني	-11.891-	59	.000	-.70000-	-.8178-	-.5822-

المصدر: الباحث باستخدام برنامج SPSS 20

من خلال الجدول رقم (6) نجد أن قيمة معنوية الاختبار أعطت القيمة 0.000 وهي أصغر من قيمة مستوى الدلالة 5% وبالتالي نقبل الفرضية العدم التي تنص على عدم تطبيق هذا المعيار في النظام الضريبي السوري.

المعيار الثالث: وهنا نختبر الفرضية العدم التي تنص على عدم تطبيق معيار تقصي وتحديد الدخل في النظام الضريبي السوري، مقابل الفرضية البديلة التي تنص على تطبيقه.

جدول رقم (7) اختبار المعيار الثالث

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
المعيار الثالث	-42.844-	59	.000	-1.14444-	-1.1979-	-1.0910-

المصدر: الباحث باستخدام برنامج SPSS 20

من خلال الجدول رقم (7) نجد أن قيمة معنوية الاختبار أعطت القيمة 0.000 وهي أصغر من قيمة مستوى الدلالة 5% وبالتالي نقبل الفرضية العدم التي تنص على عدم تطبيق هذا المعيار في النظام الضريبي السوري.

المعيار الرابع: وهنا نختبر الفرضية العدم التي تنص على عدم تطبيق معيار فنيات الفحص في النظام الضريبي السوري، مقابل الفرضية البديلة التي تنص على تطبيقه.

جدول رقم (8) اختبار المعيار الرابع

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
المعيار الرابع	-15.842-	59	.000	-.73333-	-.8260-	-.6407-

من خلال الجدول رقم (8) نجد أن قيمة معنوية الاختبار أعطت القيمة 0.000 وهي أصغر من قيمة مستوى الدلالة 5% وبالتالي نقبل الفرضية العدم التي تنص على عدم تطبيق هذا المعيار في النظام الضريبي السوري.

المعيار الخامس: وهنا نختبر الفرضية العدم التي تنص على عدم تطبيق معيار أوراق العمل والتقارير في النظام الضريبي السوري، مقابل الفرضية البديلة التي تنص على تطبيقه.

جدول رقم (9) اختبار المعيار الخامس

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
الخامس المعيار	1.188	59	.239	.12000	-.0821-	.3221

المصدر: الباحث باستخدام برنامج SPSS 20

من خلال الجدول رقم (9) نجد أن قيمة معنوية الاختبار أعطت القيمة 0.239 وهي أكبر من قيمة مستوى الدلالة 5%، نرفض الفرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على تطبيق هذا المعيار في النظام الضريبي.

المعيار السادس: وهنا نختبر الفرضية العدم التي تنص على عدم تطبيق معيار تطبيق القانون وتحديد الضريبة في النظام الضريبي السوري، مقابل الفرضية البديلة التي تنص على تطبيقه.

جدول رقم (10) اختبار المعيار السادس

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
السادس المعيار	1.891	59	.064	.26667	-.0155-	.5488

المصدر: الباحث باستخدام برنامج SPSS 20

من خلال الجدول رقم (10) نجد أن قيمة معنوية الاختبار أعطت القيمة 0.064 وهي أكبر من قيمة مستوى الدلالة 5% وبالتالي نرفض الفرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على تطبيق هذا المعيار في النظام الضريبي السوري.

المعيار السابع: وهنا نختبر الفرضية العدم؛ التي تنص على عدم تطبيق معيار الاستخدام الفعال للوقت في النظام الضريبي السوري، مقابل الفرضية البديلة التي تنص على تطبيقه.

جدول رقم (11) اختبار المعيار السابع

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
السابع المعيار	-6.011-	59	.000	-.65000-	-.8664-	-.4336-

المصدر: الباحث باستخدام برنامج SPSS 20

من خلال الجدول رقم (11) نجد أن قيمة معنوية الاختبار أعطت القيمة 0.000 وهي أصغر من قيمة مستوى الدلالة 5%، ومن ثم نقبل الفرضية العدم التي تنص على عدم تطبيق هذا المعيار في النظام الضريبي السوري.

المعيار الثامن: وهنا نختبر الفرضية العدم؛ التي تنص على عدم تطبيق معيار علاقات الزبون (المهنية) في النظام الضريبي السوري، مقابل الفرضية البديلة التي تنص على تطبيقه.

جدول رقم (12) اختبار المعيار الثامن

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
الثامن المعيار	-2.255-	59	.028	-.22000-	-.4152-	-.0248-

المصدر: الباحث باستخدام برنامج SPSS 20

من خلال الجدول رقم (12) نجد أن قيمة معنوية الاختبار أعطت القيمة 0.028 وهي أصغر من قيمة مستوى الدلالة 5% ، ومن ثم نقبل الفرضية العدم التي تنص على عدم تطبيق هذا المعيار في النظام الضريبي السوري.

الفرضية الثانية: وهنا نختبر الفرضية العدم؛ التي تنص على أن عملية الفحص الضريبي لا تتم بالجودة المطلوبة، مقابل الفرضية البديلة التي تنص على أنها تتم بالجودة المطلوبة.

جدول رقم (13) توصيف احصائيات اختبار الفرضية الثانية

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
الفرضية الثانية	60	2.6271	.36687	.04736

المصدر: الباحث باستخدام برنامج SPSS 20

من خلال الجدول رقم (13) نجد نجد أن الاستبيان أظهر لنا أن عملية الفحص الضريبي تتم بالجودة المطلوبة في النظام الضريبي السوري بمتوسط 2.6271 وانحراف معياري 0.36687 في عيّنة مؤلفة من 60 استبيان.

جدول رقم (14) اختبار الفرضية الثانية

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
الفرضية الثانية	-7.874-	59	.000	-.37292-	-.4677-	-.2781-

المصدر: الباحث باستخدام برنامج SPSS 20

من خلال الجدول رقم (14) نلاحظ أنه عند اختبار الفرضية الثانية كانت نتيجة الاختبار 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة 5% ، ومن ثم فإننا نقبل بالفرضية العدم التي تنص على أن عملية الفحص الضريبي لا تتم بالجودة المطلوبة في النظام الضريبي السوري.

الاستنتاجات والتوصيات:

الاستنتاجات:

توصلت الدراسة إلى الاستنتاجات الآتية:

-عدم توافر وسائل تشجع مراقبي الدخل على العمل الكفء، وتمكن من قياس جودة الفحص الضريبي في النظام الضريبي السوري. الأمر الذي فرض إجراء عملية القياس باستخدام إحدى تلك الوسائل المعتمدة في أنظمة ضريبية أخرى.

-أفضت عملية تقييم جودة الفحص الضريبي في ظل قانون ضريبة الدخل رقم /24/ وتعديلاته، وفي النظام الضريبي السوري القائم، من خلال قياسه بتطبيق معايير لرقابة الجودة، إلى أن عملية الفحص الضريبي لا تتم بالجودة المطلوبة، وحددت نقاط القوة والضعف كما يلي:

- يتم التخطيط للفحص الضريبي من قبل مراقبي الدخل، ولكن نلاحظ من التقييم الأولي، أن العملية لا تتم بالشكل المطلوب (الجدول رقم 4).
- عدم تطبيق المعيار الثاني المتعلق بمجال الفحص الضريبي، كالاهتمام الكافي ببنود البيان الضريبي الكبيرة وغير الاعتيادية والمثيرة للتساؤل " LUQ ", والحد أو التوسع من مجال الفحص وفقاً لذلك، واتخاذ الخطوات الملائمة لتأكيد الالتزام.
- عدم تطبيق المعيار الثالث المتعلق بقيام مراقبي الدخل بكل ما يلزم لتقصي وتحديد الدخل، أي بعدم كفاية الخطوات التي من شأنها التحقق من أن المقدار المناسب للدخل قد تم التصريح عنه. وهو ما يفسر على سبيل المثال: شكلية الإجراءات المتعلقة بفحص دفاتر وقيود ومستندات المكلف، ووجود طقمين من الدفاتر، وعدم تقييم الرقابة الداخلية للمكلف لفهم السياسات والإجراءات المستخدمة في حماية الموجودات لتجنب تضليل ذي أهمية نسبية في المعلومات المالية.
- عدم تطبيق المعيار الرابع المتعلق بالاستخدام الموسع لفنيات الفحص لجهة التأكد من جمع الأدلة المناسبة لتحديد الضريبة الصحيحة بشكل جوهري، كالمقابلات الشخصية وتوثيقها، وطلب المعلومات الضرورية والمناسبة، والاتصال مع الطرف الثالث، واستشارة متخصصين، والتتبع الملائم لمؤشرات الغش والاحتيال.
- تطبيق المعيار الخامس المتعلق بإعداد أوراق العمل والتقارير، مع ملاحظة ضعف عملية التطبيق، كما يظهر من الجدول رقم /4/.
- تطبيق المعيار السادس المتعلق بتطبيق القانون بشكل صحيح لأغراض احتساب الضريبة.
- عدم تطبيق المعيار السابع المتعلق بالاستخدام الفعّال للوقت، مما يفسر التراكم الضريبي، وجنوح معظم المكلفين للاعتراض أمام لجنة الطعن كونه يوقف عملية التحصيل، وتأخر عمليات التحصيل أو تعثرها لعدم وضع مهل زمنية محددة لإنجاز الفحص والرد على الاعتراضات.
- عدم تطبيق المعيار الثامن المتعلق بالعلاقة المهنية مع الزبون وتحسينها.

التوصيات:

وتوصلت الدراسة إلى التوصيات التالية:

-ضرورة أن تتوافر في النظام الضريبي السوري وسائل تشجع مراقبي الدخل على العمل الكفء، وتمكن في ذات الوقت ذاته من قياس جودة الفحص الضريبي، بوصفها معايير للفحص الضريبي وفحص النظير ومعايير لرقابة الجودة.

-تحسين جودة الفحص الضريبي من خلال التأكيد على توافر جميع مقومات هذا الفحص التي تكفل التوصل إلى الالتزامات الضريبية الصحيحة، وتحد من عمليات الغش والاحتيال والتهرب الضريبي، مما يعزز من دور الموازنة العامة في تمويل متطلبات الإنفاق المتزايدة. وفي هذا الإطار نوصي بما يلي:

- التخطيط لعملية الفحص الضريبي بشكل كاف وملائم.
- الاهتمام بمجال الفحص الضريبي، كإيلاء بعض البنود الواردة في البيان الضريبي الكبيرة منها وغير الاعتيادية والمثيرة للتساؤل الاهتمام الكافي، والتي تقرر الحد أو التوسع بهذا المجال، واتخاذ الخطوات الملائمة لتأكيد التزام المكلف السابق وعدم التزامه بالمهل والواجبات التي نص عليها القانون، ومعالجة حالات عدم الالتزام.
- ضرورة قيام مراقبي الدخل بأعمال التقصي وتحديد الدخل الخاضع للضريبة، وذلك بالتأكد من استخدام الفنيات الملائمة وتوثيقها، واستخدام تقنيات العينة، والفحص الدقيق للدفاتر والقيود والمستندات المؤيدة، وتقييم نظام الرقابة الداخلية، وكل ما من شأنه أن يكفل التحديد الدقيق لالتزامات المكلف الضريبية.
- الاستخدام الفعّال والكفؤ لفنيات الفحص المختلفة التي تضمن جمع الأدلة الكافية والملائمة، كالمقابلات الشخصية وتوثيقها، وطلبات الأسئلة المكتوبة، والاتصال بالطرف الثالث، واستشارة متخصصين، وتتبع مؤشرات الغش والاحتيال.
- التأكيد على إعداد أوراق العمل الخاصة بكل عملية فحص، والتي تثبت قيام مراقب الدخل بكل ما من شأنه التأكد من صحة الالتزامات الضريبية التي يصرح عنها المكلف، وإرفاقها مع التقرير. وضرورة أن تتضمن مراحل الفحص والزمن الذي استغرقته كل مرحلة، والأنشطة، والمراسلات، والاتصال مع الطرف الثالث، والاتفاقات وفنيات الفحص المختلفة التي تم تطبيقها، وذلك بشكل متسلسل ومنطقي تفسر النتائج التي خلص إليها التقرير. مع التأكيد على كتابة التقرير وفقاً لإجراءات محددة.
- وضع مهل زمنية محددة وذلك على النحو الآتي:
  - ✓ تاريخ زمني محدد للبدء بأعمال الفحص الضريبي.
  - ✓ فترة زمنية محددة لإنجاز الفحص الضريبي.
  - ✓ فترة زمنية محددة للرد على اعتراضات المكلفين أمام لجنة الطعن.
  - ✓ فترة زمنية محدد للرد على اعتراضات المكلفين أمام لجنة إعادة النظر.
- تحسين عملية مشاركة المكلف بأعمال الفحص والمراحل اللاحقة، والذي من شأنه أن يحسّن من ثقة المكلف بالنظام الضريبي، ويعمق من حالة الالتزام الطوعي، كشرح النتائج التي خلص لها التقرير وإقناعه بها، والرد على تساؤلاته، وإشراكه بعملية البت في اعتراضه، والمحافظة على مبدأ السرية بالنسبة للمكلف وأنشطته، والتأكد من القيام بكل ذلك باللغة والمظهر المهنيين.

المراجع:

1- حنا، نعيم فهيم. *نحو حوكمة النظام الضريبي المصري (نموذج مقترح).* المؤتمر العلمي الخامس حوكمة الشركات، جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، 2005، 85.

2- Monaco, J. *The New Coordinated Program*, Journal of Tax Executive, U.S.A, V43. N3. 1991, 167.

3-ونوس، هشام سليمان. *دور الإدارة الضريبية في تفعيل عملية التحصيل الضريبي- دراسة تطبيقية في سورية*، رسالة دكتوراه، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2012، 274.

4-الشافعي، جلال. *الموسوعة الحديثة في المحاسبة الضريبية*، الجزء الرابع والخامس، جامعة الزقازيق، كلية التجارة، مصر، 2007، 404.

5-الضابط، مدين. *مدى تبني معايير المراجعة المقبولة عموماً كمعايير لتدقيق الضرائب على الدخل في سورية*، رسالة دكتوراه، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2005، 380.

6- Escoffier, S.D; Fortin, K.A. *Taxation for Decision Makers.* Pearson Prentice Hall. Inc, New Jersey, 2006, 546.

7-Heady, C. *Tax Policy Developing Countries: What Can We Learned from OECD Experience?* Institute of Development Studies, France, 2002, 15.

8- الخطيب، ناصر. *خصائص جودة الفحص الضريبي- دراسة ميدانية على قسمي ضرائب الدخل والمبيعات في الأردن*، مجلة جامعة تشرين، العلوم الاقتصادية والقانونية، اللاذقية، سورية، العدد 4، المجلد 29، 2007، 20.

9-حسين، رلى عبدالرزاق. *مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد من والكشف على حالات التهرب الضريبي*، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2010، 180.

10-سمية، قحموش. *دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية*، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي، مرباح، ولاية بسكرة، الجزائر، 2011، 184.

11-Wonglimpiyarat, J. *Economic Innovation Challenges of Financial and Tax Auditing,* Journal of Economics and International Finance, Vol. 2(12), 2010, 8.

12-G.A.O. *Tax Administration: Factors Affecting Results from Auditing of Large Corporations*, General Government Division, D.C.20548, Washington, 1997, 18.

13—آرينز، آلفين. *المراجعة – مدخل متكامل*, تعريب محمد محمد عبد القادر الديسطي, الجزء الأول، المنصورة, مصر, 1996.

14- Tax Executive Institute. *TEI-IRS Liaison Meeting*, Journal of Tax Executive, U.S.A, V.46. N.6. TEI-INC, 1994,10.

15-- نقابة خبراء المحاسبة المجازين في لبنان. *معايير المحاسبة الدولية*, ترجمة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية كما هي في 1997/12/31, بيروت, 1998.

16-Louwers; Ramsay; Sinason; Strawser. *Auditing and Assurance Services.* 3. Ed. McGraw- Hill Irwin. New York. 2008. 863.

17- Tax Executive Institute. *TEI-IRS Liaison Meeting*. Journal of Tax Executive, U.S.A, May-June, 1996, 512.

18- California, Franchise. *Tax Board Internal Procedures Manual*, General Tax Audit Manual, v.5, Rev, April, 2003,25.

19-- I.R.S. *Internal Revenue Manual*, IRM, Hand Book, U.S.A, 1999- 2000.

20- William, M. comments on CEP, Evaluation of Agent Performance and the IRS,s Ethics Initiative Journal of Tax Executive, V.42, N.1, TEI-INC, 1990, 55.

21-Inspector General for Tax Administration. *Improvements in the Quality Review Program of Large Corporate Examinations are Needed to Demonstrate its Effectiveness*, Department of the Treasury, Washington, D.C.20220, R.N.2000-30-145, 2000.

22- I.R.S, IRM. *Examination Quality Measurement System*, Part.4, Chapter.8, U.S.A, 2000-2001.