الجمهورية العربية السورية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
الجامعة السورية الخاصة
كلية العلوم الإدارية
قسم المحاسبة

العوامل المؤثرة في فعالية التدقيق الضريبي في سورية

(دراسة ميدانية)

Factors Affecting the Tax Audit Effectiveness in Syria

(A field study)

مشروع تخرج للحصول على درجة الإجازة في العلوم الإدارية اختصاص محاسبة

إعداد الطالبة:

بتول رجب وسوف

إشراف:

د. شادي كراز

العام الدراسي 2024-2025

ملخص الدراسة

هدف هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل التي تؤثر في تحقيق فعالية التدقيق الضريبي في الجمهورية العربية السورية من خلال دراسة قانون ضريبة الدخل السوري رقم 24 لعام 2003 وتعديلاته في الجمهورية العربية السورية.

إذ اعتمدت الباحثة على المقاربة الاستنباطية كطريقة عامة للتفكير وعلى المنهج الوصفي التحليلي منهجاً عاماً للبحث؛ وقامت بالاعتماد على عينة مكونة من 150 مدقق ضريبي للحصول على البيانات المالية وتم الاعتماد على الانحدار الخطي البسيط والمتعدد لاختبار الفرضيات من خلال استخدام برنامج spss 24.

توصل البحث إلى مجموعة من النتائج كان من أهمها أنه يوجد أثر إيجابي لكل من كفاءة مدققي الدخل، وتطبيق التشريع الضريبي، وجودة التدقيق الضريبي في فعالية التدقيق الضريبي في سورية.

وأوصت الدراسة بإيجاد نص صريح للإطار المفاهيمي والإجرائي المحاسبي الذي يعتمد عليه كل من المكلف ومراقب الدخل لتحديد الالتزامات الضريبية، والتطبيق الصارم والفعال للتشريعات الضريبية، إضافة إلى العمل على رفع الرواتب والحوافز لمراقبي الدخل بالشكل الذي يشبع حاجاتهم ويحد من احتمالية تواطؤهم مع المكلفين لمساعدتهم على التهرب، وزيادة كفاءة مدققي الدخل من خلال التدريب الجيد واستخدام التقنيات المتقدمة وتحسين مهاراتهم، كما أوصت بتحسين جودة التدقيق الضريبي الذي بدوره يؤدي إلى زيادة فعالية التدقيق الضريبي

الكلمات المفتاحية: التدقيق الضريبي، فعالية التدقيق الضريبي، المدقق الضريبي.

Abstract

This research aimed to identify the factors that affect the achievement of tax auditing in the Syrian Arab Republic by studying the Syrian Income Tax Law No. 24 of 2003 and its amendments in the Syrian Arab Republic.

The researcher relied on the deductive approach as a general way of thinking and the descriptive-analytical approach as a general method of research; she relied on a sample of 150 tax auditors to obtain financial data and relied on simple and multiple linear regression to test the hypotheses through the use of the spss 24 program.

The research came up with a set of results, the most important of which were: There is a statistically significant role for the competence of income auditors, the application of tax legislation and the quality of tax auditing on the effectiveness of tax auditing. The study recommended the creation of an explicit text for the conceptual and procedural accounting framework that both the taxpayer and the income controller rely on to determine tax obligations, and the strict and effective application of tax legislation, in addition to working to raise salaries and incentives for income controllers in a way that satisfies their needs and limits the possibility of their collusion with taxpayers to help them evade. Increasing the efficiency of income auditors through proper training, the use of advanced technologies, and the enhancement of their skills. It also recommended improving the quality of tax audits, which in turn leads to increased tax audit effectiveness.

Keywords: Tax Audit, Tax Audit Effectiveness, Tax Auditor.

فهرس البحث

الموضوع		رقم الصفحة
ملخص البحث		2
فهرس البحث		3
الإطار العام للبحث		5
1/1	مقدمة	5
½	الدراسات السابقة	6
3/1	مشكلة البحث	10
¼	أهمية البحث	11
5/1	أهداف البحث	11
6/1	فرضيات البحث	12
7/1	منهجية البحث	12
8/1	محددات البحث	13
9/1	مخطط البحث	13
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الضريبي		14
1/1/2	مقدمة	14
2/1/2	تعريف التدقيق الضريبي	15
3/1/2	أنظمة التقدير الضريبي	17
4/1/2	مراحل التدقيق الضريبي	19
5/1/2	ملخص الفصل	22
الفصل الثاني: فعالية التدقيق الضريبي والعوامل المؤثرة فيها		23

1/2/2	مقدمة	23
2/2/2	التشريع الضريبي	23
3/2/2	جودة التشريع الضريبي	25
4/2/2	كفاءة مراقب الدخل	26
	الفصل الثالث: التشريع الضريبي في سورية	
1/4	نظام التقدير الضريبي في سورية	28
2/4	عينة التدقيق الضريبي	29
3/4	إجراءات التدقيق الضريبي	29
4/4	الاعتراض الضريبي في سورية	30
5/4	العقوبات التي نص عليها التشريع الضريبي في سورية	32
	الفصل الرابع: الدراسة الميدانية	
1/5	مجتمع وعينة البحث	34
2/5	أداة البحث	35
3/5	صدق وثبات الاستبانة	35
4/5	الإحصاءات الوصفية	43
5/5	اختبار الفرضيات	52
	النتائج والتوصيات	
1/6	نتائج الدراسة	60
2/6	توصيات الدراسة	60
	الملاحق والمراجع	

الإطار العام للبحث

1. مقدمة:

تُعنى الحكومات في جميع بلدان العالم المتقدمة والنامية بتوفير المرافق الأساسية والخدمات الاجتماعية الأخرى للأفراد، وتتكبد في سبيل ذلك نفقات عامة ضخمة تمولها من الإيرادات العامة للدولة والتي تمثل الإيرادات الضريبية أهم مصادرها لا سيما في البلدان النامية، عرّف (حمادة، 2014، ص38) الضريبة على أنها مبلغ نقدي تفرضه الدولة أو احدى الهيئات المحلية فيها جبراً، يتم تحصيله من المكلف بشكل نهائي ودون مقابل، وفق قانون أو تشريع محدد بهدف المساهمة في تغطية نفقات الدولة المختلفة وتحقيق بعض الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي تسعى الدولة إلى تحقيقها.

وبهدف ضمان توريد هذه الإيرادات الضريبية إلى الخزانة العامة للدولة، تقوم الإدارة الضريبية بتحصيل الضرائب ومتابعة المكلفين والتأكد من التزامهم بالتشريعات والقوانين الضريبية وادائهم للالتزامات الضريبية الصحيحة المترتبة عليهم، وذلك من خلال اجراء تدقيق ضريبي يقوم به مدققو الضرائب على مستوى عالٍ من الكفاءة والمهارة، فيتحقق بذلك هدف الحفاظ على حقوق كل من المكلفين والدولة الذي ينعكس من خلال زيادة الحصيلة الضريبية بشكل عادل وكشف حالات الغش والتهرب الضريبي وردعها وزيادة حالات الامتثال للقوانين الضريبية من قبل المكلفين. ولكي يتمكن المدقق الضريبي من تحقيق الأهداف المرجوة منه لا بد من وجود تشريع ضريبي قادر على تلبية متطلباته كما يتطلب وجود مدققي ضرائب يتمتعون بالمهارات والكفاءة اللازمة.

يعاني النظام الضريبي في سورية من مشكلات هامة منها انخفاض الحصيلة الضريبية وعدم قدرتها على تمويل متطلبات الإنفاق العام المتزايد، وارتفاع معدلات التهرب الضريبي (الضابط، 2013، ص65)، وتلك المؤشرات تدل على وجود قصور في قدرة التدقيق الضريبي على تحقيق أهدافه المرجوة.

مما سبق وبهدف رفع مستوى مرونة النظم الضريبية وتبسيطها وتطويرها بما يتماشى مع التوجهات المعاصرة في هذا المجال من حيث إيجاد التوليفة المناسبة والموازنة بين العدالة الضريبية وبين متطلبات دفع عجلة الإنتاج والاستثمار، الأمر الذي يحتم على المشرع الضريبي في سورية إيجاد السبل ورسم عوامل نجاح النظام الضريبي ومحدداته وتحقيقه الفوائد المرجوة من تصميمه، ومن هنا جاءت فكرة البحث الحالية لتسليط الضوء على العوامل التي تؤثر في فعالية التدقيق الضريبي على مستوى المدقق الضريبي.

2. الدراسات السابقة:

أولاً_ الدراسات العربية:

1. **دراسة (محمد، محمد، 2025) بعنوان:** دور نظم المعلومات المحاسبية في الحد من التهرب الضريبي.

استهدفت هذه الدراسة استكشاف دور نظم المعلومات المحاسبية في الحد من التهرب الضريبي وتعزيز الشفافية والموثوقية في التقارير المالية. تم تطبيق الدراسة على عينة من موظفي إدارة الضرائب في ترهونة ومسلاته. اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وتم جمع البيانات من خلال استبيان وُزِّعَ على عينة عشوائية مكونة من ثلاثين موظفًا. بلغت نسبة الاستجابة 83.33%، حيث تم استرجاع خمس وعشرين استمارة. أظهرت نتائج التحليل الإحصائي أن 70% من المشاركين يرون أن نظم المعلومات المحاسبية تُحسِّن دقة وشفافية التقارير المالية، بينما أشار 60% إلى أنها تُساهم في الحد من التهرب الضريبي. كما كشفت الدراسة عن تحديات تواجه الموظفين، من أبرزها ضعف البنية التحتية التقنية وصعوبة استخدام النظام. قدمت الدراسة عدة توصيات، أهمها تنظيم برامج تدريبية مكثفة لموظفي إدارة الضرائب لتحسين كفاءتهم في استخدام نظم المعلومات المحاسبية، وتطوير البنية التحتية التقنية لدعم نظم المعلومات المحاسبية، وضمان توفير تحديثات دورية لتحسين كفاءتها وفعاليتها.

2. **دراسة (الناغي، حسن، ومعاطى، 2023) بعنوان:** أثر مستويات أداء الفحص الضريبي على جودة الفحص في ظل الحوكمة الضريبية دراسة ميدانية.

هدفت الدراسة إلى صياغة إطار لمستويات أداء الفحص الضريبي في الضريبة على الدخل بغرض رفع مستوى جودة الفحص الضريبي، في ضوء تطبيق الإدارة الضريبية للحوكمة.

اعتمدت الدراسة على المنهج الاستنباطي والمنهج الوصفي التحليلي لكل ما تم الحصول عليه من دراسات سابقة، وتم استخدام المنهج الاستقرائي أيضاً لتحليل المعلومات التي تم الحصول عليها من خلال قائمة الاستبيان التي تم توزيعها على عينة مكونة من 384 فاحصاً ضريبياً في الضريبة على الدخل.

توصلت الدراسة إلى وجود علاقة طردية بين عناصر الإطار المقترح لمستويات أداء الفحص الضريبي (المؤهلات والتدريب، والاستقلال، والتخطيط والرقابة، وأدلة الفحص، وتقرير الفحص) ومستوى جودة الفحص الضريبي.

وأوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بالإعداد العلمي والعملي الجيد للفاحص الضريبي، وتدعيم استقلال الفاحص، وحث الفاحص على ممارسة الشك المهني المحايد، وتطوير دليل للحوكمة الضريبية في مصر على غرار الدليل المصري لحوكمة الشركات.

3. **دراسة (مقرامنت، ضيافي، والمبارك، 2021)** بعنوان: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق المرتبطة بتسيير مهمة التدقيق.

ركزت الدراسة على تحديد العوامل التي تؤثر على كفاءة المدقق المرتبطة بتسيير مهمة التدقيق، ومعرفة وجهة نظر مُعدّي القوائم المالية حول طبيعة ودرجة هذا التأثير.

تم استخدام الاستبانة لتحقيق أهداف هذه الدراسة حيث تم توزيع 80 استبيان على عدد من المؤسسات ومكاتب المحاسبة على مستوى ولاية سيدي بلعباس.

توصلت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية بين العوامل المتعلقة بتنظيم وتسيير مهمة التدقيق وجودة التدقيق لأنها تساعد المدقق على أداء مهامه بفعالية وبالجودة المطلوبة.

ثانياً_ الدراسات الأجنبية:

1. **دراسة (Ostaev, Kozmenkova, Alborov, and Kondrat'ev, 2025)**

بعنوان: Tax Audit: Methodology and Mangement Consideraion.

التدقيق الضريبي: المنهجية واعتبارات الإدارة.

تناولت الدراسة فعالية التدقيق الضريبي التي تتطلب نهجاً متكاملاً ومركّزاً.

هدفت الدراسة إلى تطوير الجوانب المنهجية للتدقيق الضريبي بالإضافة إلى مناهج عملية وتنظيمية لإجرائه.

استخدمت الدراسة منهج التحليل والنمذجة والتجريد في تحقيق أهدافها المرجوة.

توصلت الدراسة إلى أنه بناءً على تحليل أوجه الاختلاف والتشابه بين المناهج المتبعة للتدقيق الضريبي في إطار التدقيق الداخلي والخارجي، يجب تصنيف التدقيق الضريبي حسب الفئة والكشف عن أساليب التدقيق وتصنيفها وفقاً لمعايير محددة، حيث أن النهج الشامل المقترح للتدقيق الضريبي سيساعد المؤسسات على الامتثال للمتطلبات القانونية وتحسين الالتزامات الضريبية.

2. **دراسة (Taib, Muhammad, and Hamid, 2024) بعنوان:** A Critical Review of Tax Audit Quality Factors: A Research Synthesis.

مراجعة نقدية لعوامل جودة التدقيق الضريبي: دراسة بحثية موسعة.

هدفت الدراسة إلى مراجعة الأدبيات الحالية بشكل منهجي لتحديد العوامل المؤثرة في جودة عمليات التدقيق الضريبي وتحليل هذه العوامل، كما تهدف إلى سد الفجوة المعرفية وتوفير دليل شامل للباحثين والممارسين في مجال الضرائب.

تم الحصول على مصادر البيانات من المجلات الأكاديمية من خلال تحديد المواضيع والأنماط الرئيسية التي تغطي جميع أنحاء العالم ودول جنوب شرق اسيا، وضمن نطاق الدراسات الماليزية يتيح تصنيف دراسات جودة التدقيق الضريبي، وتحديد الاختلافات في متغيرات وتقنيات البحث المستخدمة، بالإضافة إلى فهم السياق الثقافي والإقليمي لمشكلة دراسة جودة التدقيق الضريبي.

استنتجت الدراسة وجود العديد من العوامل الرئيسة التي تؤثر في جودة التدقيق الضريبي، بما في ذلك مهارات المدقق والمعرفة والخبرة، وتكنولوجيا المعلومات، والرضا الوظيفي وكذلك الوقت.

كما توصلت الدراسة إلى أن التفاعل بين هذه العوامل يمكن أن يعزز أو يُضعف جودة التدقيق الضريبي. حيث من الممكن لهذه النتائج أن تساعد السلطات الضريبية وشركات التدقيق وصانعي السياسات وخاصة هيئة الإيرادات الداخلية الماليزية في وضع استراتيجيات أكثر فعالية لتحسين جودة التدقيق الضريبي.

3. **دراسة (Abebwa, 2020) بعنوان:** Factors Affecting Tax Audit Effectiveness a Study on Category “A” and “B” Taxpayers in North Shewa Zone Revevnue Office, Ethiopia.

العوامل التي تؤثر في فعالية التدقيق الضريبي على فئة "أ" و"ب" من المكلفين ومدققي الضرائب في مكتب إيرادات منطقة شيوا الشمالية، إثيوبيا.

هدفت هذه الدراسة إلى التحقيق في العوامل التي تؤثر في فعالية التدقيق الضريبي على فئة "أ" و"ب" من المكلفين ومدققي الضرائب في مكتب إيرادات منطقة شيوا الشمالية.

استخدمت الدراسة استبانة موجهة إلى عينة عشوائية من مدققي الضرائب كأداة لجمع البيانات، وتم إجراء عدة مقابلات مع قائد فريق التدقيق، ثم تم تحليل البيانات على أساس كمي باستخدام ارتباط بيرسون وتحليل الانحدار الخطي والاحصاءات الوصفية.

توصلت الدراسة إلى أنه لكل من جودة التدقيق الضريبي والاستقلال التنظيمي ودعم الإدارة العليا وكفاءة المدققين وأنظمة المعلومات تأثيراً ذو دلالة احصائية في فعالية التدقيق الضريبي. في حين أنه للإعداد التنظيمي تأثيره الإيجابي ولكن غير الهام في فعالية التدقيق

الضريبي. بينما أظهر التشريع الضريبي تأثيراً سلبياً ذا دلالة احصائية على التدقيق الضريبي.

ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة:

يتميز البحث عن الدراسات السابقة في جوانب عدة، حيث يركز على تحديد العوامل التي تؤثر في فعالية التدقيق الضريبي في سورية، مما يسهم في فهم أعمق للموضوع مقارنة بالدراسات السابقة التي قد لا تكون تناولت هذه العوامل بصورة كاملة، ويتناول البحث تأثير التشريع الضريبي وخاصة قانون /24/ لعام 2003 على فعالية التدقيق الضريبي، مما يضيف بعداً قانونياً مهماً لم تتناوله الدراسات السابقة بشكلٍ كافٍ. كما يركز البحث على السياق السوري، مما يجعله ذا أهمية خاصة للباحثين والممارسين في هذا المجال، حيث أن معظم الدراسات السابقة قد تكون تناولت سياقات أخرى أو لم تتناول الوضع الحالي في سورية بشكل دقيق.

يشير البحث إلى أهمية التعرف على الأسباب الكامنة وراء التهرب الضريبي وتدني الحصيلة الضريبية، مما يعكس الحاجة إلى دراسة معمقة في هذا المجال وهو ما قد يكون غاب عن بعض الدراسات السابقة، كما يسعى البحث إلى تقديم توصيات عملية بناءً على النتائج المستخلصة، مما يجعله أكثر تطبيقية مقارنة ببعض الدراسات السابقة التي ركزت على الجوانب النظرية. بشكل عام، يسهم هذا البحث في ملء الفجوات الموجودة في الأدبيات السابقة من خلال تقديم تحليل شامل ومحدد للعوامل المؤثرة في فعالية التدقيق الضريبي في سورية.

3. مشكلة البحث:

تعاني سورية كغيرها من البلدان النامية من مشاكل مزمنة على مستوى انخفاض حصيلة الايرادات الضريبية وانخفاض قدرتها على تمويل متطلبات الإنفاق العام المتزايد، هذا ما أكدنه العديد من الدراسات التي تناولت الواقع الضريبي في سورية، والانخفاض الشديد في معدل تمويل الضريبة على الدخل من القطاع الخاص، والارتفاع الكبير في مؤشر التهرب الضريبي. ودراسة الدالي وداؤود (2015) التي أكدت على أن ظاهرة التهرب الضريبي في سورية تستفحل عاماً بعد آخر، لعل عملية

التدقيق الضريبي في سورية لا تتسم بالفعالية اللازمة التي تمكنها من تقيق أهدافها في زيادة حصيلة الإيرادات الضريبية ومحاربة التهرب الضريبي، هذا استوجب تسليط الضوء على عملية التدقيق الضريبي في سورية ومراحلها لتحديد العوامل المؤثرة في فعاليتها، وأثار التساؤل البحثي التالي:

- ماهي العوامل المؤثرة في فعالية التدقيق الضريبي في ظل القانون 24 لعام 2003 وتعديلاته في سورية؟

ومنه تفرع الأسئلة الفرعية الآتية:

- هل تؤثر كفاءة مراقبي الدخل (مدققي الضرائب) في فعالية التدقيق الضريبي؟
- هل يؤثر التشريع الضريبي في فعالية التدقيق الضريبي؟
- هل تؤثر جودة التدقيق الضريبي في فعالية التدقيق الضريبي؟

4. أهمية البحث:

1.4. الأهمية العلمية:

تنبع الأهمية العلمية من كونه يتناول قضية في غاية الأهمية وهي التعرف على الأسباب الكامنة وراء تدني الحصيلة الضريبية من الضرائب على الدخل وزيادة معدل التهرب الضريبي في سورية، وانعكاساته السلبية على الدور المطلوب لهذا النوع من الضرائب في تمويل الموازنة العامة، وتحديداً ذلك السبب المحتمل في كون عملية التدقيق الضريبي لا تتم على مستوى عالٍ من الفعالية.

2.4. الأهمية العملية:

قدم هذا البحث نتائج وتوصيات مفيدة لكل من المشرع الضريبي والمكلفين والباحثين في هذا المجال وللمجتمع ككل، كونها تساهم في رفع مستوى فعالية التدقيق الضريبي في سورية، إذا ما تم تطبيقها في صور كشف التهرب الضريبي وردعه وزيادة الحصيلة الضريبية.

5. أهداف البحث:

انطلاقاً من المشكلة المطروحة آنفاً فإن الهدف الرئيس لهذا البحث هو بيان العوامل المؤثرة في فعالية التدقيق الضريبي في ظل القانون رقم /24/ لعام 2003 وتعديلاته في سورية ومنه يتفرع الهدف الآتي:

بيان أثر كفاءة مراقبي الدخل في فعالية التدقيق الضريبي.

بيان أثر التشريع الضريبي في فعالية التدقيق الضريبي.

بيان أثر جودة التدقيق الضريبي في فعالية التدقيق الضريبي.

6. فرضيات البحث:

- الفرضية الأولى: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) لكفاءة مراقبي الدخل على فعالية التدقيق الضريبي.
- الفرضية الثانية: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) للتشريع الضريبي على فعالية التدقيق الضريبي.
- الفرضية الثالثة: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) لجودة التدقيق الضريبي على فعالية التدقيق الضريبي.

7. متغيرات البحث:

المتغير التابع: فعالية التدقيق الضريبي.

المتغير المستقل متمثلاً ب : (كفاءة مراقبي الدخل – التشريع الضريبي – جودة التدقيق الضريبي)

8. منهجية البحث:

1.8. المنهج المتبع:

تم اعتماد المنهج الوصفي في بيان العوامل المؤثرة في فعالية التدقيق الضريبي، كما تم اعتماد أسلوب الدراسة الميدانية للإطار التطبيقي، واستخدام المنهج الكمي لدراسة العلاقة ودرجة التأثر بين المتغيرات واختبار الفرضيات.

2.8. مصادر جمع البيانات:

تم اعتماد الاستبانة كمصدر أولي للبيانات لغرض معالجة الجوانب التحليلية لموضوع البحث، وتم تطوير هذه الاستبانة بما يلائم تساؤلات البحث.

1.8. مجتمع البحث وعينته:

تمثل مجتمع الدراسة في جميع مراقبي الدخل المعنيين في الجمهورية العربية السورية ونظراً لكبر حجم مجتمع الدراسة وعدم امكانية حصره فقد تم الاعتماد على عينة عشوائية بسيطة من (150) مراقب من مراقبي الدخل المعنيين بالتدقيق حيث تم توزيع (150) واسترداد (126) استبانة والتي تمت خلال موسم الصيف 2024-2025 وبنسبة قدرها (84 %).

4.8. أداة القياس:

تم الاستفادة من المراجع والدراسات السابقة التي لها صلة بالموضوع في بناء الاستبانة حول العوامل المؤثرة في فعالية التدقيق الضريبي في سورية وتحديداً دراسة (Abebaw,2020) كونها من احدث الدراسات التي تناولت موضوع البحث في بلد نام.

9. محددات البحث:

غطى هذا البحث أعمال التدقيق الضريبي على ضريبة دخل الأرباح الحقيقية لكبار المكلفين لأهميتها من حيث الحصيلة والعدد القليل للمكلفين ضمن هذه الفئة مقارنةً مع باقي فئات المكلفين. كما تشمل الحدود المكانية كل من المنطقة الوسطى والساحلية والجنوبية في الجمهورية العربية السورية.

10. مخطط البحث:

الإطار العام للبحث.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الضريبي.

الفصل الثاني: فعالية التدقيق الضريبي والعوامل المؤثرة فيها.

الفصل الثالث: التشلريع الضريبي في سورية

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية.

الفصل الأول

الإطار المفاهيمي للتدقيق الضريبي

1- تمهيد:

تُعنى الحكومات في جميع بلدان العالم بتوفير المرافق الأساسية والخدمات الاجتماعية الأخرى للأفراد، وتتكبد في سبيل ذلك نفقات عامة ضخمة تمولها من الإيرادات العامة للدولة، تعد إدارة مصادر الإيرادات من أولويات البلدان النامية لأن إدارتها بصورة ملائمة تعزز التطور وتقلل من درجة اعتماد الحكومة على الحكومات الخارجية (Lubana, 2014, p 84).

تعد الضرائب من أهم مصادر تلك الإيرادات، التي ينبغي تحصيلها في الوقت الملائم للحفاظ عليها من خطر التهرب الضريبي وللحفاظ على التقدم الاقتصادي، لذلك تسعى الإدارة الضريبية إلى تفعيل التدقيق الضريبي كأحد أهم الأدوات الرقابية للتصدي للتهرب الضريبي وحفظ حقوق المكلفين والإدارة الضريبية معاً، كما يعد التدقيق الضريبي ضابطاً لا يستهان به على النظام المحاسبي بشكل عام لاعتباره المدخل الأساسي لتحديد الدخل الخاضع للضريبة وقياسه (القطوي،2017، ص 42).

تعددت أسباب التدقيق الضريبي وأهمها تحصيل الإيرادات الضريبية المناسبة اللازمة للموازنة والسعي نحو الحفاظ على استقرار النظام الاقتصادي والمالي وتقليل درجة التهرب الضريبي، إضافة إلى تحسين درجة الامتثال الضريبي.

يحقق التدقيق الضريبي أهدافاً عدة تتمثل من وجود دفاتر وسجلات محاسبية لغرض تحديد الأرباح والخسائر الخاضعة للضريبة للوصول إلى الضريبة المستحقة الدفع، وكشف الأخطاء المحاسبية والحسابية في البيان الضريبي وتصحيحها، وكشف التهرب الضريبي وتقديم الملاحظات إلى الجهات المختصة بشأن مختلف أحكام القانون الضريبي والتوصية بالتغييرات الممكنة (Emmanuel,2016 p 4,).

2- تعريف التدقيق الضريبي:

تعددت تعاريف التدقيق الضريبي وتطورت مع تطور الدور الذي يشغله التدقيق الضريبي، بعضها ركز على دوره في التأكد من تطبيق المكلف للقوانين ذات الصلة، حيث عرف (Badara, 2012, p 74) التدقيق الضريبي على أنه "فحص البيان الضريبي للفرد أو المنظمة من قبل السلطات الضريبية ذات الصلة من أجل التأكد من الامتثال لقوانين وأنظمة الضرائب المعمول بها في الدولة"، وتعاريف أخرى نوهت إلى المفهوم الاجرائي للتدقيق الضريبي مثل تعريف حمادة (2014) بأنه "جمع الأدلة وتقييمها للتأكد من صحة المعلومات المصرح عنها بموجب البيان الضريبي المقدم من قبل المكلف، لتحديد فيما إذا كان صافي الدخل الخاضع للضريبة قد تم التوصل إليه بما يتفق مع أحكام قانون ضريبة الدخل".

لعلّ تعريف التدقيق الضريبي الذي كان أكثر دقة وتفصيلاً هو تعريف الضابط (2006) حيث قال:

"التدقيق الضريبي هو جمع وتقييم الأدلة والمعلومات المصرح عنها من قبل المكلفين بموجب البيانات الضريبية، لتحديد فيما إذا كانت الالتزامات الضريبية المقدمة صحيحة بشكل جوهري في ضوء قوانين وأنظمة ضريبة الدخل والتقرير عن ذلك، ويجب أداء عمليات التدقيق من قبل مراقب الدخل (مدقق ضريبي) أو فريق تدقيق يتصف بالكفاءة والموضوعية".

انطلاقاً من التعريف السابق يمكن استنتاج خصائص تعريف التدقيق الضريبي، وهي على النحو التالي:

- جمع الأدلة والمعلومات وتقييمها: أي الابتعاد عن التقدير الجزافي للضريبة، واجراء التدقيق الضريبي بناء على الوثائق والمستندات وجميع المعلومات التي يستطيع أن يستخدمها المدقق الضريبي للتأكد من صحة الدخل المصرح عنه في البيان الضريبي للمكلف، مما يسهم في عدالة التدقيق الضريبي وموضوعيته.

- الالتزامات الضريبية الصحيحة: أي التأكد من التزام المكلف الضريبي بالتصريح عن التزاماته الضريبية الصحيحة والتي تعكس واقع أعماله خلال فترة التكليف الضريبي، بناء على المبادئ والمعايير المحاسبية والضريبية ذات الصلة.
- قوانين ضريبة الدخل وأنظمتها: أي التأكد من إعداد البيان الضريبي للمكلف بناء على أحكام التشريعات الضريبية النافذة، من حيث شكل البيان والتصريح عن الاعفاءات وتقديم البيان ضمن المهلة المحددة ووفق الاجراءات المتبعة أصولاً.
- مراقب الدخل الكفء والموضوعي: هو القائم على تنفيذ التدقيق الضريبي، فمن الضروري تنفيذ عمليات التدقيق الضريبي من قبل أشخاص على مستوى عالٍ من الكفاءة والمهنية والاستقامة والنزاهة، نظراً للأدوار العديدة الموكلة إليهم فهم المحرك الأساسي لعملية التدقيق الضريبي.

استناداً لما ذكر آنفاً يتبين وجود ثلاث محددات رئيسة للتدقيق الضريبي وهي التشريع الضريبي والإدارة الضريبية والمدقق الضريبي؛ فالتشريع الضريبي يتمثل بمجموعة اللوائح والقوانين والتشريعات التي تصدرها الجهات المختصة لفرض الضرائب وتحصيلها، وكافة الأحكام الأخرى والقرارات المتعلقة بالمنازعات الضريبية (الحلاق وعبد الله، 2015، ص187)، ومن غاياته العدالة في فرض الضرائب وزيادة الحصيلة الضريبية إلى أقصى حد ومكافحة التهرب الضريبي (حمادة، 2014، ص18)، فلا بد من توفر تشريع ضريبي يؤطر عملية التدقيق الضريبي بشكل قانوني ويوفر المتطلبات القانونية للإدارة الضريبية ليمكنها من اجراء التدقيق الضريبي بفعالية. وتعد الإدارة الضريبية الجهاز الفني والإداري الذي يحمل مسؤولية تنفيذ التشريع الضريبي من حيث فرض الضرائب وجبايتها (الدوس، 2014، ص40)، ويطبق أحكام هذا التشريع ونصوصه بهدف حماية حقوق الدولة وحفظ الإيرادات الضريبية ومنع الغش والاحتيال والتهرب الضريبي دون تدخل من قبل الإدارة الضريبية في وضع التشريعات الضريبية (حمادة، 2014، ص 15)، حيث تقع على عاتقها مسؤولية توفير كافة الموارد اللازمة لتنفيذ عملية التدقيق الضريبي على مستوى عالٍ من الفعالية بشكل يضمن تحقيق الأهداف المرجوة منها. بينما يمثل المدقق الضريبي العنصر البشري القائم على تنفيذ عملية التدقيق الضريبي، وهو ملزم قانونياً ومهنياً في إظهار الواقع الحقيقي والتأكيد على

التمثيل العادل للبيانات المالية وذلك وفق قواعد ومعايير تتطلب التخطيط وتنفيذ اجراءات تدقيق معينة للتوصل إلى درجة معقولة من القناعة بأن البيانات المالية لا تتضمن أية أمور جوهرية غير صحيحة (الدالي وداؤود، 2015، ص288)، ولا بد أن يكون مؤهلاً علمياً ومدرباً عملياً ولديه الخبرة الكافية لممارسة مهنة التدقيق الضريبي (حمادة، 2014، ص 30)، فإجراء عملية التدقيق الضريبي الفعالة تعتمد بشكل أساسي على مهارات المدقق الضريبي وكفاءته المهنية.

وعليه فإن تحقيق فعالية التدقيق الضريبي تعتمد على ثلاثة محددات متمثلة بتوفر التشريع الضريبي الملائم والإدارة الضريبية الكفوءة والمدقق الضريبي ذو الكفاءة والمهارة العالية.

3- أنظمة التقدير الضريبي:

هناك نوعان من انظمة التقدير الضريبي، وهما نظام التقدير الإداري ونظام التقدير الذاتي.

- **نظام التقدير الإداري:**

يتم تقدير ضريبة الدخل من قبل الدوائر الضريبية بموجب نظام التقدير الإداري، حيث تقع على عاتقها مسؤولية فحص البيانات المالية وحساب مبلغ الضريبة المستحقة وإخطار المكلفين بالتزاماتهم الضريبية، ثم يقوم المكلفون بأداء التزاماتهم ودفع الضريبة او الاعتراض عليه (Abebaw, 2020, p20).

وكان واضحاً خلال التطبيق العملي لهذا النظام تكريسه للعديد من السلبيات منها احتمال عدم توصله إلى فرض الضريبة على الدخل أو الإيراد الحقيقي، كما أنه يساوي بين المكلف الملتزم وغير الملتزم، في الوقت الذي يكبد الإدراة الضريبية تكاليف كبيرة، وقد يؤدي إلى تعسف الإدارة الضريبية وعدم تحقيق العدالة الضريبة (الضابط، 2014، ص37).

- **نظام التقدير الذاتي:**

يقبل نظام التقدير الذاتي حقيقة أنه لا توجد إدارة ضريبية لديها موارد كافية لتحديد الالتزامات الضريبية الصحيحة لكل مكلف، كما يعترف بأن المكلفين أنفسهم – بمساعدة مناسبة من الإدارة الضريبية – هم الأقدر على تحديد التزاماتهم الضريبية، نظراً لامتلاكهم المعرفة بشؤون أعمالهم ومعاملاتهم المالية، ولديهم إمكانية الوصول بسهولة إلى السجلات المحاسبية الأساسية، وبالتالي يقوم المكلفون بحساب ودفع الضرائب الخاصة بهم دون تدخل من قبل الإدارة الضريبية مما يعزز فكرة الامتثال الطوعي للمكلفين (Abebaw, 2020, p21).

وعليه يعرف نظام التقدير الذاتي بأنه قيام المكلف بتقدير التزاماته الضريبية عن طريق تقديم البيان الضريبي الذي يعلن فيه عن دخله الإجمالي والاقتطاعات المسموح بها، على أن يقدم هذا البيان جنباً إلى جنب مع دفع التزام الضريبي المحسوب في البيان المذكور آنفاً(K.Sarker, 2003, p8).

تقبل الإدراة الضريبية البيانات الضريبية كما هي وقد يتم اجراء بعض الفحوصات البسيطة، ومع ذلك فإن التركيز ينصب على ضمان الدقة الحسابية وأن المكلف قد اكمل العناصر المناسبة في نموذج البيان الضريبي (Abebaw, 2020, p21).

يعد أسلوب التقدير الذاتي نظاماً له مدخلات ومعالجة ومخرجات، تتمثل مدخلاته بالبيانات الضريبية التي يقوم المكلفين بتقديمها وفقاً للنصوص التشريعية والمهل القانونية، والمعالجة تتمثل في المعالجة المحوسبة لتلك البيانات أما المخرجات فهي عبارة عن فرز البيانات إلى صحيحة تقبل كما هي، وأخرى تدخل في عينة التدقيق الضريبي.

إن تطبيق نظام التقدير الذاتي إذا ما تم بطريقة صادقة وأمنية من قبل المكلف، يجعل من دور الإدارة الضريبية مقتصر على حماية هذا النظام ومراقبته والتأكد من صحة البيانات المقدمة (الضابط، 2014، ص36)، وعلى مساعدة المكلفين على فهم حقوقهم والتزاماتهم بموجب القوانين النافذة، كما ينقل عملية التدقيق الضريبي من مرحلة قبل تقديم البيان الضريبي وأداء الضريبة إلى ما بعدها (Abwbaw, 2020, p21).

4- مراحل التدقيق الضريبي:

يجري التدقيق الضريبي على ثلاثة مراحل، تبدأ عند خضوع المكلف الضريبي للتدقيق الضريبي، ثم مرحلة اجراء التدقيق لاكتشاف حالات عدم الامتثال في حال وجودها، وأخيراً مرحلة عقوبة المكلفين غير الممتثلين(Umar, et al., 2019 ,p9).

- **مرحلة الخضوع للتدقيق الضريبي:**

تعد نقطة دخول المكلف في عينة التدقيق نقطة البداية في اجراء التدقيق الضريبي، تتأثر هذه المرحلة بحسب نطاق التدقيق الضريبي المعتمد تطبيقه، حيث ينقسم التدقيق الضريبي حسب النطاق إلى نوعين:

التدقيق الشامل: يقوم المدقق الضريبي في هذه الطريقة بتدقيق جميع القيود الواردة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للتحقق من أن جميع العمليات مثبتة بانتظام وأنها صحيحة وليس فيها أخطاء أو تلاعب (Emmanuel, 2016, p4). يتميز هذا النوع باستخدامه في الدول النامية التي ينقص فيها الوعي الضريبي، ويعاب عليه تعقيد الاجراءات وطول مدتها فضلاً عن تركيزه على الكمّ بدلاً من الاهتمام بمستوى جودة التدقيق الضريبي (دياب، 2017، ص9).

التدقيق باستخدام العينة (الانتقائي): يقصد به خضوع نسبة محددة من البيانات الضريبية المقدمة والملفات لفحص دقيق في ضوء محددات ومؤشرات معينة، في حين تقبل باقي البيانات الضريبية كما وردت من المكلفين دون تعديل. تقوم الإدارة الضريبية باختيار المكلفين الأكثر خطورة وإدخالهم إلى عينة التدقيق الضريبي بهدف توجيه مواردها المحدودة إلى المكلفين غير الممتثلين (Abdi, 2010, p76) ومن أهم معايير اختيار عينة التدقيق الضريبي هي الخسائر المستمرة، ووجود حالات استرداد، وعدم تقديم البيان الضريبي، وانخفاض العائد الضريبي، والاشتباه في التهرب الضريبي أو التجنب الضريبي أو الاحتيال، وغيرها من المؤشرات (Emmanuel, 2016 ,p5).

يتميز التدقيق الانتقائي بملائمته لتطور حجم النشاط الاقتصادي والثورة التكنولوجية، كما يوفر الوقت والجهد للإدارة الضريبية مركزاً على الجودة في التدقيق الضريبي وليس الكمّ، ولكن يعاب بكونه يمثل

فرصة للمكلفين غير الممتثلين في حال لم يدخلوا ضمن عينة التدقيق الضريبي (دياب، 2017، ص10).

تعد مرحلة الخضوع للتدقيق الضريبي مرحلة مهمة جداً كونها أساس المراحل اللاحقة، فإذا كانت مرحلة اجراء التدقيق الضريبي ومرحلة فرض العقوبات تتم على مستوى عالٍ من الفعالية، فلن يعاني المكلف غير الممتثل من اكتشاف عدم امتثاله والعقوبة حتى يخضع للتدقيق في المقام الأول (Umar and et al. 2019, p10).

- **مرحلة اجراء التدقيق الضريبي والاعتراض:**

تعتمد هذه المرحلة بشكل أساسي على كفاءة المدقق الضريبي الذي يقوم بجمع الأدلة وتقييمها للتأكد من صحة المبالغ والالتزامات الضريبية المقدمة صحيحة في ضوء قوانين ضريبة الدخل وأنظمتها والتقرير عن ذلك بهدف إعلام كل من الإدارة الضريبية والمكلف في آن واحد بنتيجة التدقيق الضريبي (الضابط، 2006، ص15). يقوم المدقق الضريبي بإجراء تدقيق مكتبي من خلال فحص الدفاتر والسجلات المالية المقدمة للدوائر المالية من قبل المكلف الضريبي في الإدارة الضريبية، وتدقيق ميداني يتم في مكتب المكلف الضريبي مما يتيح للمدقق الضريبي فرصة فحص المستندات والحسابات اللازمة في مكان عمل المكلف، والحصول على معلومات واضحة من العاملين هناك (Emmanuel, 2016, p6).

لا تنتهي مرحلة التدقيق الضريبي عند التقرير عن نتائج عمليات التدقيق بل تمتد إلى مرحلة متابعة تنفيذ المكلفين للتوصيات الناتجة عن عملية التدقيق والتي قد يعترض المكلف عليها إذا شعر المكلف بأن قرار تقدير الضريبة الصادر بحقه مجحف أو لا يستند إلى أساس قانوني أو لا يمت للحقيقة بصلة.

يعد الاعتراض الضريبي من أهم حقوق المكلفين والتي نصت عليه معظم النظم الضريبية في العالم وكذلك منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)، حيث ينطبق حق الاعتراض على أي قرار تتخذه السلطات الضريبية بحق المكلفين سواء فيما يتعلق بتطبيق القانون أو الأحكام الإدارية، بشرط

أن يكون المكلف معنياً بشكل مباشر (الضابط، 2020، ص64)، وأن يكون خلال فترة زمنية محددة ووفق شروط تحدد بالتشريع الضريبي، كما يحق للمكلف اللجوء إلى القضاء في حال تقديم الاعتراض إلى الإدارة الضريبية ولم تقبل به او ترد عليه (الشيخ، 2018، ص119).

تعد مرحلة اجراء التدقيق الضريبي مرحلة مفصلية من مراحل التدقيق الضريبي، فلو كانت عملية اختيار عينة التدقيق وفرض العقوبات فعالة، فإن وجود فجوة في اجراء التدقيق الضريبي تجعلهما بلا جدوى (Umar and et al, 2019, p11).

- **مرحلة فرض العقوبات:**

يختار المكلف الالتزام بأحكام القانون أو انتهاكه بناءً على المكاسب والعواقب المترتبة على أفعاله (Mzee and Chalu, 2017, p10)، فإذا كانت العقوبة ستكلفه مادياً أو معنوياً أكثر من الضرائب المتوجبة عليه فإنه سيعتمد إلى تأدية تلك الضرائب والعكس صحيح (عيسى، 2020، ص33).

يسهم التدقيق الضريبي في تعزيز الامتثال الطوعي من قبل المكلفين من خلال تذكيرهم بمخاطر عدم الامتثال ومن خلال خلق الثقة في المجتمع بأن الانتهاكات الجسيمة لقوانين الضرائب سيتم اكتشافها ومعاقبة مرتكبيها بشكل مناسب (Isa and Pope, 2011, p43)، ولكن الاعتقاد الخاطئ بأن عمليات تدقيق الضرائب تهدف بشكل أساسي إلى استرداد المزيد من الضرائب أو معاقبة غير الممتثلين فقط يدفع المكلفين إلى عدم الامتثال بشكل طوعي(Mebratu,2016 , p4)، في حين أن النظام الضريبي الذي ينظر إليه على أنه عادل ومنصف ويعاقب المكلفين غير الممتثلين يبني ثقة المجتمع ويشجع على الامتثال الضريبي على نطاق أوسع

.(Abdi, 2010, p77)

وعليه إذا كانت عملية اختيار عينة التدقيق تحدث على مستوى عالٍ من الكفاءة وكانت مرحلة اجراء التدقيق الضريبي فعالة أيضاً، فإن العقوبة غير الفعالة ستجعل عملية التدقيق الضريبي برمتها عديمة الفائدة (Umar and et al.,2019, p11).

مما سبق نستنتج أن التدقيق الضريبي يتم اجراؤه على ثلاثة مراحل تشكل نظاماً متكاملاً لا يمكن الاستغناء عن أي عنصر من عناصره.

أوجدت الدول التدقيق الضريبي كأداة للحفاظ على ايراداتها الضريبية وفي سبيل اجراء تدقيق ضريبي فعال لا بد من وجود قانون وتشريع ضريبي يعرف المكلفين بواجباتهم وحقوقهم الضريبية ويشرع التدقيق الضريبي ويحدد عقوبات عدم الامتثال، فضلاً عن وجود أداة تنفيذية تقوم بتطبيق التشريع الضريبي لتحصيل الضرائب واجراء التدقيق الضريبي وهي الإدارة الضريبية، على أن تضم كادراً من المدققين يتمتع بمؤهلات خاصة علمية وعملية تمكنه من اجراء التدقيق الضريبي بفعالية وبالتالي تحقيق أهداف التدقيق الضريبي وحماية حقوق الدولة والمكلف.

إن كل محدد من محددات التدقيق الضريبي (التشريع الضريبي وجودة التدقيق الضريبي والمدقق الضريبي) على قدر كاف من الاهمية وأي خلل قد يصيب أحدهم ينعكس على الآخرين مما قد يحول دون تحقيق التدقيق الضريبي لأهدافه المنشودة، فتصبح العملية غير فعالة، وعليه لا بد من الوقوف بشيء من التفصيل على مكونات تلك المحددات وأهم العوامل التي قد تؤثر في فعالية التدقيق الضريبي وهذا ما سيتم تناوله في الفصل الثالث.

الفصل الثاني

فعالية التدقيق الضريبي والعوامل المؤثرة فيها

1- تمهيد:

تتحقق فعالية أي نظام عندما يصبح قادراً على تحقيق الأهداف المرجوة منه، وتتمثل فعالية التدقيق الضريبي في ضوء أهدافه المذكورة في الفصل الثاني بقدرة التدقيق الضريبي على زيادة الحصيلة الضريبية بعدالة، وتحقيق الامتثال الضريبي، وقدرته على كشف التهرب الضريبي وردعه وتطبيق العقوبات على المكلفين غير الممتثلين والمتهربين ضريبياً.

يمكن النظر إلى التدقيق الضريبي على أنه عملية ديناميكية تتشكل من خلال التفاعل بين عوامل عدة، ولاحقاً للدراسة المعمقة لأهم المراجع والدراسات السابقة في مجال البحث في هذه العوامل تم اختيار العوامل التي تبين أن لها أثراً هاماً في فعالية التدقيق الضريبي وهي مشتركة بين أغلب الدراسات السابقة، وذلك لدراسة أثرها في فعالية التدقيق الضريبي في سورية، وهي التشريع الضريبي، وجودة التدقيق الضريبي وكفاءة المدقق الضريبي.

2- التشريع الضريبي:

عرف عبد الله (2015) التشريع الضريبي على أنه مجموعة اللوائح والقوانين والتشريعات التي تصدرها الجهات المختصة بفرض الضرائب وتحصيلها وكافة الأحكام والقرارات المتعلقة بالمنازعات الضريبية، ومن غاياته العدالة في فرض الضرائب وزيادة الحصيلة الضريبية إلى أقصى حد ومكافحة التهرب الضريبي، والتوفيق بين هذه الغايات ليس بالأمر السهل (حمادة، 2014، ص18)، فلا بد من وضع تشريع ضريبي مرن وفعال قادر على تحقيق تلك الغايات ويتمتع بمجموعة من الصفات مثل حسن الصياغة واتساقه مع الوضع الاقتصادي كما يجب اعداده إعداداً جيداً ومتناغماً ومترابطاً بحيث لا يتضمن ثغرات تترك مجالاً للتهرب وعدم المساواة (العدي، 2015، ص82).

اكدت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD (2006) على ضرورة توفر إطار قانوني يضمن للمدقق الضريبي الوصول إلى السجلات التي يحتفظ بها المكلف لضمان ردع عدم الامتثال الضريبي واجراء التدقيق الضريبي بنزاهة، وعليه فإن كفاءة التدقيق الضريبي وفعاليته تعتمد بشكل أساسي على طبيعة الصلاحيات الممنوحة للإدارة الضريبية والمدقق الضريبي في القانون الأساسي النافذ (Ayalew, 2014, p5). ولكي تستطيع الإدارة الضريبية ممارسة مهامها والقيام بواجباتها على أكمل وجه لا بد من منحها السلطة والحقوق الواسعة كالفحص والرقابة وتحصيل الضرائب من المكلفين وكذلك حق توقيع الجزاءات والعقوبات على غير الممتثلين(جاسم، 2011، ص15)، كما يمكّن حق الرقابة الإدارة الضريبية من التأكد من صحة المعلومات المدرجة ضمن البيان الضريبي المقدم من قبل المكلفين، الأمر الذي يتطلب الزام المكلفين بموجب التشريع الضريبي بالاحتفاظ بالدفاتر والسجلات المناسبة، وتزويد الإدارة الضريبية بها(Nurebo, et al. , 2019 , p37).

يختلف المكلفون فيما بينهم من حيث المستوى التعليمي ومستوى الدخل والثقافة والمعرفة الضريبية، وعليه فلا بد من أن يكون النظام الضريبي بسيط قدر المستطاع وان يتصف البيان الضريبي بالبساطة بحيث تكون المعلومات متاحه بسهولة ضمن السجلات التجارية والشخصية للمكلفين، كما يجب أن تكون القوانين والاجراءات الضريبية بسيطة بالنسبة للمكلفين فقد لا يمتثل المكلفون طواعية إذا كان النظام الضريبي نفسه يجعل الامتثال الضريبي صعب أو مكلف للغاية بالنسبة لهم.

ينظر لتعقيد التشريع الضريبي على أنه مدى الاختلاف في المعالجة الضريبية للأنشطة الاقتصادية ذات الصلة، هذا النوع من التعقيد يخلق فرصاً للتهرب الضريبي، كما انه يسبب صعوبات أمام المكلفين الممتثلين وقد يسبب أخطاء يصعب التمييز بينها وبين حالة عدم الصدق والاحتيال في إعداد البيان الضريبي، يعد تعقيد التشريع الضريبي أحد أهم عوامل عدم الامتثال مما يؤثر سلباً في فعالية التدقيق الضريبي، وهذا هو السبب الذي دفع العديد من الدول إلى تعديل التشريع الضريبي النافذ فيها في محاولة لتبسيطه خلال العقد المنصرم، حيث أن الاستقرار والبساطة هما من أهم العوامل التي تجعل النظام الضريبي للبلد ملائماً(Azene, 2016 ,p30).

3- جودة التدقيق الضريبي:

يقصد بها تنفيذ عملية التدقيق الضريبي بكفاءة للتحقق من صحة البيان الضريبي والوصول إلى الوعاء الخاضع للضريبة بأسس موضوعية وذلك في ضوء مجموعة من المعايير والأسس المتعارف عليها (ابراهيم، 2016، ص577)، تظهر جودة التدقيق من خلال قدرة مكتب التدقيق على تقديم نتائج وتوصيات تدقيق مفيدة، وتعد أحد أبرز العوامل التي ترتكز عليها فعالية التدقيق الضريبي (Ayalew, 2014, p4)، يوجد ثمانية **معايير** لقياس جودة التدقيق الضريبي وهي (الضابط، 2013، ص74):

- معيار تخطيط التدقيق: يقيس ما إذا خطة التدقيق قد حددت القضايا ذات الأهمية النسبية بشكل واضح ومختصر ومناسب، مع عنونة للقضايا التي من المحتمل أن يتم اختيارها للتدقيق ومدى اتخاذ جميع الخطوات الضرورية التي ستشكل لاحقاً أرضية عمل لتدقيق كامل.
- معيار مجال التدقيق: يقيس مدى إيلاء الاهتمام الكافي لبنود البيان الضريبي الكبيرة وغير الاعتيادية والمثيرة للتساؤل، وكذلك الاهتمام الكافي لعملية تقديم البيانات الضريبية واحتمال تدقيق جميع البيانات الواجب تقديمها من قبل المكلفين وفيما إذا تم اتخاذ الخطوات الملائمة لتأكيد الالتزام.
- معيار التقصي وتحديد الدخل: يقيس ما إذا كانت الخطوات التي اتخذت قد صادقت على صحة الدخل المصرح عنه في البيان الضريبي، واعتمدت على وقائع وظروف الحالة، حيث يتوجب التركيز على معلومات البيان الضريبي وسجلات ودفاتر المكلف، وتقييم الرقابة الداخلية للمكلف لفهم السياسات والاجراءات المستخدمة في حماية الموجودات، والمطابقة بين ما ورد في الدفاتر والسجلات والبيان الضريبي من حيث النتيجة.
- معيار التدقيق الفني: يقيس هذا المعيار ما إذا كانت القضايا التي تم تدقيقها تتناسب مع مستوى توفر المعلومات الكافية لتحديد الضريبة الصحيحة بشكل جوهري. ويصار إلى تقرير

عمق التدقيق من خلال استخدام أدلة الإثبات كالبحث والتحقيق وطرح الأسئلة والمقابلات الشخصية والملاحظة وتحليل الوثائق ذات العلاقة ودفاتر الأستاذ واليومية وغيرها.

- معيار أوراق العمل والتقارير: يقيس عملية توثيق مراحل التدقيق والأمور الفنية المستخدمة والاجراءات المطبقة والجهد المبذول من قبل المدقق في القضية الخاضعة للتدقيق، كما يقيس فيما إذا كانت أوراق العمل والتقارير قد قامت بتوثيق عملية التدقيق بشكل كاف لدعم النتائج التي تم التوصل إليها، يقدم التقرير تلخيصاً مكتوباً عن واقع التدقيق على شكل فهرسة بصياغة أنيقة ودقيقة، على أن يحتوي جميع المعلومات الضرورية التي تبين بوضوح سبب كل تسوية من تسويات التدقيق.
- معيار تطبيق القانون: يقيس هذا المعيار ما 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.
- معيار الاستخدام الفعال للوقت: يقيس هذا المعيار مدى الانتفاع من الوقت والاستخدام الفعال للزمن في أداء الأنشطة خلال عملية التدقيق. يعد الوقت عنصراً أساسياً لأداء فحص نوعي، حيث يجب أن ينسجم الوقت المستغرق مع مدى تعقد القضايا الخاضعة للتدقيق.
- معيار المهنية: يقيس حاجات المكلف التي تتم تلبيتها فوراً، إذ يتم تخفيض العبء المترتب على المكلف من خلال الاتصال الفوري معه واحترام حقوقه. ومن أجل الارتقاء بعلاقات جيدة مع المكلف تسعى الإدارة الضريبية لتوفير الخدمة لكل مكلف بجعل عملية التصريح وتقديم البيانات الضريبية أسهل، كما توفر خدمة نوعية للمكلف الذي يحتاج مساعدة في تقديم البيان الضريبي. وخدمة المكلف من خلال تبني ممارسات عملية تجعل من الالتزام أكثر سهولة وتؤكد على ان القوانين الضريبية تطبق بعدالة في حين تكون حقوق المكلف نصب أعين الإدارة الضريبية.

4- كفاءة مراقب الدخل (المدقق الضريبي):

المدقق الضريبي هو المحرك البشري الذي يقوم باجراءالتدقيق الضريبي ويهدف عمله بشكل أساسي إلى التأكد من صحة الالتزامات الضريبية المصرح عنها من قبل المكلفين، بالإضافة إلى ذلك غالباً ما يطلب من المدقق الضريبي تفسير قوانين الضرائب المعقدة وغيرها من المهام المتعددة، لذلك يجب أن يتمتع مدققو الضرائب بالكفاءة والتي تتمثل بالمعرفة المكتسبة والمهارات الفنية والمهارات الشخصية والمهارات الجيدة في التعامل مع الآخرين في مجالات الاتصال والتعاون لأداء واجباتهم بفعالية (Abebaw,2020, p22)، كما يجب على المدقق أن يتمتع بالتأهيل العلمي والعملي والكفاءة المهنية وحاصل على شهادة علمية في المحاسبة أو الاختصاصات ذات الصلة ولديه الخبرة الكافية والوعي ليتمكن من تطوير نفسه ومعرفته وملماً بالقطاعات الاقتصادية المختلفة مما ينعكس إيجاباً على موضوعية قراراته (الشيخ، 2018، ص129).

تعد كل من الاستقلالية والنزاهة والاستقامة سمات لها أثر هام في تقديم خدمة تدقيق ضريبي فعالة (Ayalew, 2014, p4)، لأن النظام الضريبي المتعسف أو المستخدم بشكل سيء من قبل المدققين من أهم أسباب عدم الالتزام الضريبي، كما أن طغيان الجانب المادي وزيادة الاغراءات ومطالب الحياة وعدم إعطاء القيم الأخلاقية الاهتمام المطلوب يجعل المدقق يقع تحت ضغط مادي ونفسي قد تؤثر سلباً على تقرير التدقيق (ابراهيم، 2016، ص580)، وعليه يجب أن يكون المدقق مستقلاً بما فيه الكفاية عن المكلفين ليتمكن من القيام بعمله بدقة وموضوعية حيث يجب تحرر المدقق من كل شائبة تمس بموضوع الاستقلال، وأن تدار عملية التدقيق الضريبي باستقامة ونزاهة وفي إطار موضوعي ومن جهة أخرى فإن مواقف مدققي الضرائب أثناء اجراء التدقيق الضريبي تؤثر في سلوك امتثال المكلفين، على سبيل المثال إذا تم التعامل مع المكلفين باحترام أثناء اجراء التدقيق الضريبي فقد يكون لدى المكلف حافزاً أقوى للامتثال الطوعي (الضابط، 2006، ص30).

الفصل الثالث: التشريع الضريبي السوري

فيما يلي تحليلاً وصفياً لأحكام التشريع الضريبي السوري وأهم المعلومات الواردة في الدراسات والأبحاث ذات الصلة بموضوع البحث والتي أجريت في سورية.

1- نظام التقدير الضريبي المتبع في سورية:

يتضمن القانون /24/ لعام 2003 تشريعاً لأربع ضرائب نوعية على الدخل وهي الضريبة على دخل الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية وقسّمها إلى فئة مكلفي الأرباح الحقيقية وفئة مكلفي الدخل المقطوع، والضريبة على المبالغ المدفوعة لغير المقيمين والأشخاص غير السوريين عن خدماتهم المؤداة في سورية، والضريبة على الرواتب والأجور، والضريبة على رع رؤوس الأموال المتداولة.

حدد القانون /24/ لعام 2003 في الفصل الأول من باباه الأول المكلفين الخاضعين لضريبة الأرباح الحقيقية، وألزمهم بموجب المادة /13/ منه بتقديم بياناً ضريبياً خطياً إلى الدوائر المالية يبين نتائج أعمالهم الصافية من ربح أو خسارة عن سنة التكليف، وفق نموذج البيان الضريبي الذي يصدره وزير المالية ومرفقاته ضمن مهل زمنية محددة.

يتبين مما سبق أن القانون قد اعتمد أسلوب التقدير الذاتي بشكل جزئي نصاً وتطبيقاً جهة إلزام فئة مكلفي الأرباح الحقيقية بتقديم البيان الضريبي والدفاتر والقيود والوثائق ذات الصلة، وننوه إلى أن المرسوم التشريعي رقم /64/ لعام 2010 قد نص في المادة /14/ منه على أن يعتمد نظام التقدير الذاتي لمعالجة الأوضاع الضريبية لكبار ومتوسطي المكلفين على أن تحدد أسسه وتاريخ العمل به بقرار من وزير المالية، تماشياً مع الاتجاه الحديث المتبع في الدول النامية لكنه لم يطبق لغاية تاريخه. أما باقي الضرائب النوعية فيطبق عليها نظام التقدير الإداري حيث يتم تقدير مبلغ ضريبة الدخل من قبل الدوائر الضريبية.

2- عينة التدقيق الضريبي في سورية:

إن ضريبة دخل الأرباح الحقيقية هي الضريبة النوعية الوحيدة على الدخل التي تمارس عليها أعمال التدقيق الضريبي، وعليه فإن مجرد تصنيف المكلف ضمن فئة مكلفي الأرباح الحقيقية يدخله ضمن عينة التدقيق الضريبي وذلك باتباع أسلوب التدقيق الشامل.

3- اجراءات التدقيق الضريبي في سورية:

إن الدوائر المالية في سورية هي الجهة الملزمة بتطبيق التشريع الضريبي السوري والقائمة على تنفيذه، وقد كُلِّفت بإجراء التدقيق الضريبي قانوناً بالمادة /24/ لعام 2003، حيث نصت على قيام الدوائر المالية المكلفة بتحقيق الضريبة بتدقيق البيانات الضريبية المقدمة من قبل مكلفي فئة الأرباح الحقيقية، وأعطاها صلاحيات في أن تستوضح وتناقش ذوي العلاقة إذا رأت فائدة في ذلك، وفي حال قبول المكلف لملاحظات الدوائر المالية بعد تدقيقها للدفاتر والقيود والمستندات والمعلومات المتوفرة لديها أنها تعكس تماماً حقيقة أعمال المكلف، ولا يوجد أي مبرر لتعديل البيان الضريبي، عندها تحدد الضريبة وفق الأسس والنتائج المصرّح عنها، أما إذا وجدت نتيجة التدقيق أن البيان واجب التعديل، فعلى الدوائر المالية أن تطرح الضريبة على أساس التعديلات التي توصلت إليها بحسب نتائج التحقيق.

كما أن القانون أجاز للدوائر المالية في المادة /26/ منه أن تقوم بكل تدقيق وتحقيق من شأنه أن ينيرها، وأن تطلب من المكلفين قيد التدقيق أو المكلفين الآخرين ومن الإدارات والمؤسسات العامة وجهات القطاع العام جميع الوثائق الحسابية والقوائم والعقود ذات الصلة.

نجد مما سبق أن القانون الضريبي يشرّع أعمال التدقيق الضريبي مكتبياً وميدانياً مما يجعلا عملية مرهقة قد تستغرق وقتاً طويلاً لقيام مراقب الدخل بالجلوس مع المكلفين ومناقشتهم ومحاورتهم والقيام بزيارات ميدانية لمقر أعمالهم، وربما تؤدي الاتصالات المنتظمة والزيارات بين المكلفين ومراقبي الدخل إلى تشجيع أعمال الفساد والتهرب الضريبي، مما قد يؤثر سلباً في فعالية التدقيق الضريبي.

تناول القانون تشريع التدقيق الضريبي وأداءه، حيث منحت الدوائر المالية سلطة وحق في أداء التدقيق الضريبي، ولكن جاء فقط من حيث المبدأ دون وجود أي مواد تحدد آليات عمل ناظمة لأعمال التدقيق أو وجود وسائل تشجع مراقبي الدخل على العمل الكفء (الضابط، 2013، ص77)، كما يعاني من مشكلة في وجود النص الصريح للإطار المفاهيمي والإجرائي المحاسبي الذي يعتمد عليه كل من المكلف ومراقب الدخل لتحديد الالتزامات الضريبية (عبد الله، 2015، 184)، وافتقار قانون ضريبة الدخل لنص صريح حول آلية التدقيق الضريبي وعدم استصدار لوائح وتعليمات ناظمة لتلك الآلية قد يقف عائقاً حقيقياً أمام إنجاز تدقيق ضريبي فعال وقادر على تحقيق الأهداف المرجوة منه.

ولكن الإدارة الضريبية في سورية كسائر الإدارات الضريبية في البلدان النامية تعاني من عجز في تأمين الكوادر اللازمة والموارد اللازمة والكافية التي تمكنها من أداء مهامها بفعالية وكفاءة، فضلاً عن شح الموارد المادية والمالية والرواتب والحوافز التي لا تشبع حاجة العاملين مما قد يدفعهم إلى التقصير بمسؤولياتهم الوظيفية (بوعكاز، 2015، ص206)، كما تعاني الإدارات الضريبية في سورية من عوائق الوساطة والنفوذ السياسي لبعض المكلفين الذي يحول دون تكليفهم ضريبياً، إضافة إلى انخفاض مستوى الرواتب والأجور التي يتقاضاها القائمين على العمل مما قد يدفعهم للتعاون مع المكلفين ومساعدتهم على التهرب الضريبي (غندور، 2017، ص275).

4- الاعتراض الضريبي في سورية:

نصت المادة /28/ من القانون على منح المكلف حق الاعتراض الضريبي من خلال الاعتراض إلى الدوائر المالية المحلية على أن يبين في اعتراضه التقديرات التي يقبل بها وأن يقدم الوثائق التي تثبت ادعاءه، يتم عرض التكاليف المعترض عليها على لجنة فرض الضريبة ويكون مراقب الدخل المختص عضواً في هذه اللجنة دون أن يشارك في التصويت، وبعدها تقوم لجنة فرض الضريبة بدراسة جميع التكاليف المؤقتة المعترض عليها، ثم تقر اللجنة التكاليف بعد تعديلها عند الاقتضاء زيادة أو نقصاناً، يتم تبليغ كل من المكلفين المعترضين أو الذين عدلت اللجنة تكليفهم المؤقت إخباراً فردياً مرفقاً به صورة عن قرار لجنة فرض الضريبة أو لجنة الإدارة المالية.

أعطت المادة /32/ من القانون المكلفين الذين ردت لجنة فرض الضريبة اعتراضهم أو الذين طرأ تعديل على تكليفهم المؤقت حق طلب إعادة النظر في تكليفهم، حيث تقدم طلبات إعادة النظر إلى الدوائر المالية وترسل مشفوعة برأيها إلى لجنة إعادة النظر التي تشكل في وزراة المالية، ثم تحكم لجنة إعادة النظر التي تشكل في وزارة المالية، ثم تحكم لجنة إعادة النظر في الطلبات بقرارات معللة قطعية.

يجوز للمكلف الطعن بقرارات لجان إعادة النظر أمام القضاء المختص وفق نص المادة /40/ من القانون على أن يكون الاعتراض فقط في الأساس القانوني للتكليف من حيث الخضوع الضريبي أو عدم الخضوع له أو في حال تضمن قرار لجنة إعادة النظر زيادة أو تخفيضاً لأرباح التكليف بنسبة تزيد أو تنقص عن 25% عما هو محدد من قبل لجان الفرض ولجان الإدارة المالية.

يتبين مما سبق أنه لا يوجد محاكم ضريبية مختصة، بل تتولى الدوائر المالية النظر في اعتراضات المكلفين سواءً في مرحلة الطعن أو في مرحلة إعادة النظر، بالإضافة إلى أن عملية الاعتراض تشهد مشكلة اجرائية هامة تتمثل في غياب المهل الزمنية التي تضبط كل خطوة من خطوات الاجراء على النحو التالي (الضابط، 2020، ص72):

- تم تحديد مهلة زمنية أقصاها خمس سنوات لبدء التكليف الضريبي إلا أن القانون لم يحدد زمناً لانتهاء مرحلة التدقيق الضريبي.
- عدم الزام مراقب الدخل بمهلة للرد على الاعتراض وتقديمه إلى لجنة الطعن بالضريبة.
- عدم تحديد مهلة زمنية لرفع القضايا إلى لجان إعادة النظر.
- عدم تحديد مهلة زمنية لقيام لجنة إعادة النظر بالبت في الاعتراضات المقدمة إليها.
- إن عدم تحديد فترات زمنية معينة منصوص عليها لمراحل التدقيق والاعتراض يفسح المجال أمام المكلفين والدوائر المالية لمزيد من التقاعس والتحايل والتهرب الضريبي، كون الاعتراض أمام لجنة الطعن بالضريبة يوقف التحصيل.

تم إحداث مديرية خدمات المكلفين في الهيئة العامة للضرائب والرسوم في سياق عملية الإصلاح الضريبي في سورية لتنسجم مع فكرة الإدارة الضريبية الحديثة، على أن تهتم بتقديم المشورة ومساعدة المكلفين بهدف زيادة الالتزام الطوعي لديهم. ونتيجة للإدراك بأن اختلاف حجم نشاط الأعمال للمكلفين يتطلب اختلافاً في المعاملة الضريبية، حيث من الضروري انشاء مراكز لكبار المكلفين يتضمن الشريحة الكبرى من مكلفي الخزانة العامة، ووضع مبادئ تنظيمية جديدة ونظم ودراسات ضريبية ملائمة تناسب طبيعة ونمط هذه الكيانات الكبرى، فأضافت وحدات خاصة بكبار المكلفين إلى الهيكل التنظيمي للإدارة الضريبية في سورية، وحددت المهام الملقاة على عاتق هذه الوحدة وأسلوب العمل فيها بالمرسوم التشريعي رقم /51/ لعام 2006 المعدل لبعض مواد القانون /24/ لعام 2003.

5- العقوبات التي نص عليها التشريع الضريبي السوري:

تضمن قانون ضريبة الدخل العديد من المواد التي تبين العقوبات المفروضة في حال عدم الالتزام بأحكام القانون، ويمكن تفنيدها على النحو التالي:

- عقوبات على المكلفين غير الممتثلين:

نصت المادة /17/ على فرض غرامة وقدرها 10% من الضريبة المترتبة على المكلفين الذين يقدمون بيانات ضريبية غير معتمدة من قبل محاسب قانوني مجاز أصولاً من غير العاملين في وزارة المالية.

نصت المادة /18/ على فرض غرامة وقدرها 10% من الضريبة المترتبة على المكلف الذي لا يقدم اليان الضريبي ضمن المهل المحددة، وغرامة قدرها 50% من الضريبة المترتبة على المكلف الذي لم يبرز القيود المحاسبية ذات الصلة أو رفض تقديم المستندات والوثائق المنصوص عليها في القانون، وكذلك تم فرض غرامة تعادل مثلي فرق الضريبة على الربح المكتوم الذي قدم بياناً ضريبياً غير شامل لبعض نشاطات المكلف.

نصت المادة /19/ على عقوبة كل مكلف أبرز تأييداً لبيانه دفاتر محاسبية تضمنت معلومات ثبُت عدم صحتها أو استعمل في تنظيمها أساليب احتيالية بغية التهرب من الضريبة بشكل كلّي أو جزئي بإحالته إلى القضاء بقرار من وزير المالية، ويعاقب بالحبس لمدة شهر واحد ويحرم من اجازات التصدير والاستيراد وتجميد عضويته في غرف التجارة والصناعة والزراعة لمدة سنة واحدة تلي اكتساب الحكم درجة القطعية، وتضاعف العقوبة في حال تكرار المخالفة.

- عقوبات على الأطراف الأخرى التي تعرقل التدقيق:

نصت المادة /26/ على فرض غرامة على كل من تكون لديه المعلومات والوثائق التي تطلبها الدوائر المالية بغية اجراء التدقيق الضريبي ويرفض اعطاءها لتلك الدوائر وتضاعف الغرامة في حال تكرار ذلك.

- عقوبات على موظفي الإدارة الضريبية:

نصت المادة /114/ على معاقبة كل شخص تدخل بحكم وظيفته أو صلاحياته في تحقيق ضريبة الدخل أو تحصيلها أو حل الخلافات الناشئة عنها ولم يتقيد بسر المهنة بموجب المادة /565/ من قانون العقوبات.

نصت المادة /121/ على إحالة كل عامل في الدوائر المالية تم تكليفه بتدقيق أو تحقيق الضريبة واستغل وظيفته ليسهل تهرب المكلف جزئياً أو كلياً من الضريبة إلى المحكمة المسلكية لاتخاذ الاجراءات التأديبية والقانونية الأخرى بحقه.

وبالرغم من نص التشريع الضريبي لتلك العقوبات وفرضها بهدف تثبيط حالات عدم الامتثال والتهرب الضريبي وبالرغم من منع الإدارة الضريبية والقائمين على تنفيذ التدقيق الضريبي من اساءة استخدام السلطة الممنوحة لهم بحق المكلفين، إلا أن هذه العقوبات لا تعد رادعة عند مقارنتها مع المكاسب التي قد يجنيها المكلف في حال التهرب الضريبي أو عدم الامتثال، مما قد يشجعه على انتهاك القانون أو التواطؤ مع القائمين على تطبيق التدقيق الضريبي بهدف عدم تأدية تلك الضرائب، مما قد يعكس آثاراً سلبية على تحقيق التدقيق الضريبي لأهدافه المرجوة.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية

قامت الباحثة في هذا الفصل بدراسة ميدانية على مراقبي الدخل المعنيين بالتدقيق على كبار مكلفي ضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية ، للوقوف على دور كلاً من (كفاءة مراقبي الدخل – التشريع الضريبي – جودة التدقيق الضريبي) على فعالية التدقيق الضريبي موضوع الدراسة. وذلك من خلال تصميم استبيان وتوزيعه على عينة من مراقبي الدخل المعنيين بالتدقيق فيما يتعلق بالمتغيرات المدروسة، واختبار تأثير هذه العوامل علة فعالية التدقيق الضريبي في الجمهورية العربية السورية.

وبناءً على الإجابات المجمعة قامت الباحثة بالتحليل الإحصائي المناسب، بما في ذلك اختبار صدق وثبات أداة الدراسة، واختبار فرضياتها باستخدام برنامج Spss.V24.

1- مجتمع وعينة الدراسة:

تمثل مجتمع الدراسة في جميع مراقبي الدخل المعنيين في الجمهورية العربية السورية ونظراً لكبر حجم مجتمع الدراسة وعدم امكانية حصره فقد تم الاعتماد على عينة عشوائية بسيطة من (150) مراقب من مراقبي الدخل المعنيين بالتدقيق حيث تم توزيع (150) واسترداد (126) استبانة والتي تمت خلال موسم الصيف 2024-2025 وبنسبة قدرها (84 %).

2- أداة الدراسة

تم تصميم استبيان بهدف الحصول على المعلومات اللازمة عن أثر العوامل (كفاءة مراقبي الدخل – التشريع الضريبي – جودة التدقيق الضريبي) على فعالية التدقيق الضريبي حيث وضعت عبارات الاستبيان

بالاستناد إلى الأدبيات والمراجع العلمية التي تناولت متغيرات الدراسة.

و بالتالي اشتملت أداة الدراسة بشكلها النهائي على أسئلة عن المتغيرات المستقلة و التابعة المشتملة على:

- أسئلة تقيس كفاءة مراقبي الدخل (Q1 إلى Q6).
- أسئلة تقيس التشريع الضريبي (Q7 إلى Q12).
- أسئلة تقيس جودة التدقيق الضريبي (Q13 إلى Q18).
- أسئلة تقيس فعالية التدقيق الضريبي (Q19 إلى Q24).

3- صدق وثبات الاستبيان

يقصد به قدرة الاستبيان على قياس متغيرات الدراسة وتفسيرها، ومدى تعبيره عن جميع العناصر المرتبطة بالظواهر المدروسة والمؤثرة فيها. في حين يقيس الثبات مدى الاستقرار في نتائج الاستبيان في حال تكراره أكثر من مرة على المستجيبين مع تماثل الشروط والظروف المحيطة.

وبشكل عام قامت الباحثة بالتأكد من صدق عبارات الاستبيان بطريقتين:

3-1 الصدق الظاهري (صدق المحتوى):

تم عرض الاستبيان بصورته الأولية و المصمم بعد الاطلاع على الدراسات و الأبحاث السابقة المرتبطة بموضوع الدراسة على عدد من المحكمين ذوي الخبرة و الاختصاص الملحق رقم (2) ، لإبداء ملاحظاتهم على عباراته و سلامة صياغتها اللغوية و مدى شمولها على المتغيرات المؤثرة في قياس " **تأثير** (كفاءة مراقبي الدخل – التشريع الضريبي – جودة التدقيق الضريبي) على فعالية التدقيق الضريبي

وفي ضوء ملاحظات السادة المحكمين وتوصياتهم قامت الباحثة بتعديل بعض عبارات الاستبيان من إعادة صياغة بعضها و حذف بعضها الآخر بحيث أصبح الاستبيان بشكله النهائي مكون من (24) عبارة.

3-2 صدق الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان:

يقصد بالاتساق الداخلي مدى ارتباط عبارات الاستبيان المكونة للمحور مع الدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه، ولذلك يتم قياس الاتساق الداخلي من خلال معامل الارتباط بيرسون والدلالة المقابلة له بين كل عبارة من عبارات المحاور مع الدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه. وفيما يلي معاملات الارتباطات الثنائية (بيرسون) مقسمة بحسب المحاور.

3-2-1- صدق الاتساق الداخلي لمحور كفاءة مدققي الدخل:

الجدول رقم (3-1) الاتساق الداخلي لعبارات محور كفاءة مدققي الدخل

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	الدلالة
1	**مراقبو الدخل لديهم المعرفة الكافية بالقوانين والأنظمة الضريبية**	0.611**	دال إحصائياً
2	**مراقبو الدخل قادرون على تحليل البيانات المالية بدقة وسرعة**	0.734**	دال إحصائياً
3	**يتمتع مراقبو الدخل بمهارات تواصل فعالة مع المكلفين بالضريبة**	0.668**	دال إحصائياً
4	**مراقبو الدخل يتلقون تدريباً مستمراً لتحسين أدائهم الوظيفي**	0.551**	دال إحصائياً
5	**مراقبو الدخل قادرون على تحديد الأخطاء الضريبية بسهولة.**	0.496**	دال إحصائياً
6	**مراقبو الدخل يعملون بموضوعية واستقلالية في أداء مهامهم**	0.496**	دال إحصائياً

المصدر من مخرجات برنامج Spss. V24

** الارتباط دال عند مستوى دلالة 0.01

أن الارتباطات الثنائية بيرسون لعبارات محور كفاءة مراقبي الدخل بالدرجة الكلية للمحور تتراوح بين [0.496 – 0.734] و كانت جميعها دالة إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05 > Sig. مما يدل على صلاحية عبارات المحور واتساقها، و قابلية تطبيقها على عينة الدراسة.

3-2-2- صدق الاتساق الداخلي لمحور التشريع الضريبي

الجدول رقم (3-2) الاتساق الداخلي لعبارات محور التشريع الضريبي

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	الدلالة
7	**التشريعات الضريبية الحالية واضحة وسهلة الفهم من قبل المكلفين بالضريبة**	0.736**	دال إحصائياً
8	**التشريعات الضريبية تتسم بالمرونة الكافية لتلبية احتياجات المكلفين بالضريبة**	0.719**	دال إحصائياً
9	**التشريعات الضريبية تُحدّث بشكل دوري لمواكبة التغيرات الاقتصادية**	0.738**	دال إحصائياً
10	**التشريعات الضريبية توفر حوافز لتعزيز الامتثال الضريبي**	0.711**	دال إحصائياً
11	**التشريعات الضريبية تُطبق بشكل عادل على جميع المكلفين بالضريبة**	0.689**	دال إحصائياً
12	**التشريعات الضريبية تساهم في تقليل التهرب الضريبي**	0.725**	دال إحصائياً

المصدر من مخرجات برنامج Spss. V24

** الارتباط دال عند مستوى دلالة 0.01

أن الارتباطات الثنائية بيرسون لعبارات محور التشريع الضريبي بالدرجة الكلية للمحور تتراوح بين [0.689 – 0.738] و كانت جميعها دالة إحصائياً عند مستوى دلالة Sig < 0.05. مما يدل على صلاحية عبارات المحور واتساقها، وقابلية تطبيقها على عينة الدراسة.

3-2-3- صدق الاتساق الداخلي لمحور جودة التدقيق الضريبي

الجدول رقم (3-3) الاتساق الداخلي لعبارات محور **جودة التدقيق الضريبي**

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	الدلالة
13	**عملية التدقيق الضريبي تتم بشكل منهجي ومنظم**	0.648**	دال إحصائياً
14	**يتم استخدام أدوات وتقنيات متقدمة في عملية التدقيق الضريبي**	0.826**	دال إحصائياً
15	**تقارير التدقيق الضريبي تتسم بالدقة والشفافية**	0.739**	دال إحصائياً
16	**عملية التدقيق الضريبي تساهم في تحسين الامتثال الضريبي**	0.617**	دال إحصائياً
17	**يتم إجراء التدقيق الضريبي في الوقت المناسب دون تأخير**	0.629**	دال إحصائياً
18	**عملية التدقيق الضريبي تأخذ في الاعتبار خصوصية المكلفين بالضريبة**	0.671**	دال إحصائياً

المصدر من مخرجات برنامج Spss. V24

** الارتباط دال عند مستوى دلالة 0.01

أن الارتباطات الثنائية بيرسون لعبارات محور **جودة التدقيق الضريبي** بالدرجة الكلية للمحور تتراوح بين [0.617 – 0.826] و كانت جميعها دالة إحصائياً عند مستوى دلالة Sig < 0.05. مما يدل على صلاحية عبارات المحور واتساقها، وقابلية تطبيقها على عينة الدراسة.

3-2-4- صدق الاتساق الداخلي لمحور فعالية التدقيق الضريبي

الجدول رقم (3-4) الاتساق الداخلي لعبارات محور فعالية التدقيق الضريبي

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	الدلالة
19	**التدقيق الضريبي يساهم في زيادة تحصيل الإيرادات الضريبية بشكل فعال**	0.587**	دال إحصائياً
20	**عملية التدقيق الضريبي تساعد في تقليل نسبة التهرب الضريبي**	0.680**	دال إحصائياً
21	**يتم تنفيذ التدقيق الضريبي بكفاءة عالية وبأقل تكلفة ممكنة**	0.770**	دال إحصائياً
22	**التدقيق الضريبي يعزز ثقة المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي**	0.594**	دال إحصائياً
23	**نتائج التدقيق الضريبي تُستخدم لتحسين السياسات الضريبية**	0.560**	دال إحصائياً
24	**التدقيق الضريبي يتم بشكل عادل ولا يتسم بالتحيز تجاه فئة معينة**	0.578**	دال إحصائياً

المصدر من مخرجات برنامج Spss. V24

** الارتباط دال عند مستوى دلالة 0.01

أن الارتباطات الثنائية بيرسون لعبارات محور اتخاذ القرار الشرائي بالدرجة الكلية للمحور تتراوح بين [0.560 – 0.770] و كانت جميعها دالة إحصائياً عند مستوى دلالة Sig < 0.05. مما يدل على صلاحية عبارات المحور واتساقها، وقابلية تطبيقها على عينة الدراسة.

3-3 الصدق البنائي

قامت الباحثة بقياس الصدق البنائي لأداة الدراسة وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط بيرسون والدلالة المقابلة لها بين الدرجة الكلية لكل محور من محاور الاستبيان والدرجة الكلية للاستبيان ككل وكانت النتائج كما يلي:

الجدول (4-5) معاملات الصدق البنائي

المحور	معامل الارتباط	النتيجة
كفاءة مدققي الدخل	0.920**	دال إحصائياً
التشريع الضريبي	0.707**	دال إحصائياً
جودة التدقيق الضريبي	0.880**	دال إحصائياً
فعالية التدقيق الضريبي	0.945**	دال إحصائياً

من الجدول (4-5) نجد: أن معاملات الارتباط بين الدرجة الكلية لكل محور من محاور الاستبيان والدرجة الكلية للاستبيان ككل تتراوح بين [0.707 – 0.920]. وتدل على وجود ارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05 > Sig مما يؤكد الصدق البنائي لمحاور الاستبيان واتساقها وصلاحيتها للدراسة، وعدم الحاجة لحذف أياً منها.

4-3 ثبات الاستبيان

يقصد بثبات الاستبيان مدى استقرار نتائجه واتساقها إذا أعيد تطبيقه على العينة أكثر من مرة مع تماثل الشروط. و لقياس الثبات قامت الباحثة بحساب معامل ألفا كرونباخ و الذي تتراوح قيمته بين

[0 – 1] وتـــدل زيـــادة قيمـــة المعامـــل علـــى ارتفـــاع الثبـــات لعبـــارات الاســـتبيان. حيث يجب أن لا تقل قيمة معامل ألفا كرونباخ في البحوث الاجتماعية عن 60% كحد أدنى[1]. وفيما يلي قامت الباحثة بإيجاد قيمة معامل ألفا كرونباخ لمحاور الدراسة كل على حدة، و من ثم معامل الثبات لجميع عبارات الاستبيان معاً، و كانت النتائج كما يلي:

الجدول (4–6) قيم معامل ألفا كرونباخ

المتغير	المحور	عدد العبارات	ألفا كرونباخ	النتيجة
المستقل	كفاءة مدققي الدخل	6	0.819	ثابت
	التشريع الضريبي	6	0.725	ثابت
	جودة التدقيق الضريبي	6	0.797	ثابت
التابع	فعالية التدقيق الضريبي	6	0.770	ثابت
الاستبيان ككل		24	0.942	ثابت

المصدر من مخرجات برنامج Spss v.24

من الجدول (4–6) نجد: أن قيم معاملات ألفا كرونباخ لكل محور من محاور الدراسة وللاستبيان ككل أكبر من 0.6، مما يدل على صلاحية محاور وعبارات الاستبيان وتمتعها بدرجة عالية من الثبات ولا داعي لحذف أي عبارة.

[1] SEKRAN U, (1984) **Research Methods for Managers a Skill-Building Approach**, Wiley and Sons, pp 227

4- الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة

في الفقرات التالية تناولت الباحثة دراسة آراء و اتجاهات عينة الدراسة نحو عبارات الاستبيان، حيث تم توزيع الدرجات على أسئلة الاستبيان وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي، والذي يعبر من خلاله أفراد العينة عن مدى موافقتهم أو عدم موافقتهم عن كل عبارة من عبارات الاستبيان ضمن خمس درجات كما يلي:

الجدول (4-7) قيم مقياس ليكرت الخماسي

درجة الموافقة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الرتبة	1	2	3	4	5

ولتحديد مستوى الموافقة تم استخدام الأدوات التالية:

- **المتوسط الحسابي:** بغية الوقوف على متوسط إجابات المستجيبين حول عبارات الاستبيان ومقارنتها.
- **الانحراف المعياري:** و الذي يعبر عن التشتت في إجابات أفراد العينة، بحيث تدل القيمة القريبة من الصفر على تركز الإجابات حول المتوسط و عدم تشتتها.
- **المدى لتحديد طول الفئة:** و ذلك للوقوف على اتجاهات المستجيبين نحو كل عبارة من عبارات الاستبيان، وهل هم موافقون بدرجة عالية جداً أم بدرجة عالية أو محايدون أو موافقون بدرجة منخفضة أو منخفضة جداً.

طول الفئة = (رتبة أعلى درجة – رتبة أدنى درجة) / عدد المستويات

أي طول الفئة = (5 – 1) / 5 = 0.8 و بذلك نحصل على المجالات التالية:

مجال المتوسط الحسابي	مقياس ليكرت	درجة الموافقة	مجال الوزن النسبي
من 1 حتى 1.79 درجة	غير موافق بشدة	منخفضة جداً	أقل من 36 %
من 1.8 حتى 2.59 درجة	غير موافق	منخفضة	من 36% إلى 52%
من 2.6 حتى 3.39 درجة	محايد	متوسطة	من 52.1% إلى 68%
من 3.4 حتى 4.19 درجة	موافق	عالية	من 68.1% إلى 84%
من 4.2 حتى 5 درجة	موافق بشدة	عالية جداً	من 84.1% إلى 100%

❖ اختبار الانحدار البسيط لمعرفة فيما إذا كان لمتغير مستقل أثر معنوي على متغير تابع.

فيما يلي قامت الباحثة بتحليل آراء واتجاهات أفراد عينة الدراسة تجاه عبارات الاستبيان من خلال إيجاد المتوسطات والانحرافات المعيارية لإجابات المستجيبين، وتحديد درجة الاستجابة حسب محاور الاستبيان وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي وكانت النتائج كما يلي:

1- عرض وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة تجاه عبارات محور التشريع الضريبي

الجدول (4-8) الإحصاءات الوصفية لعبارات محور التشريع الضريبي

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	معامل الاختلاف	درجة الموافقة
1	**التشريعات الضريبية الحالية واضحة وسهلة الفهم من قبل المكلفين بالضريبة**	3.08	0.576	61.6	18.70	متوسطة
2	**التشريعات الضريبية تتسم بالمرونة الكافية لتلبية احتياجات المكلفين بالضريبة**	2.76	0.558	55.2	20.21	متوسطة
3	**التشريعات الضريبية تُحدّث بشكل دوري لمواكبة**	2.84	0.542	56.8	19.08	متوسطة

	التغيرات الاقتصادية					
4	**التشريعات الضريبية توفر حوافز لتعزيز الامتثال الضريبي**	2.73	0.421	54.6	15.42	متوسطة
5	**التشريعات الضريبية تُطبق بشكل عادل على جميع المكلفين بالضريبة**	2.81	0.367	56.2	13.06	متوسطة
6	**التشريعات الضريبية تساهم في تقليل التهرب الضريبي**	3.03	0.367	60.6	12.11	متوسطة
	كامل المحور	2.87	0.325	57.4	11.32	متوسطة

المصدر من مخرجات برنامج Spss v.24

من الجدول (4-8) نجد:

- تحتل العبارة رقم (1) المرتبة الأولى " **التشريعات الضريبية الحالية واضحة وسهلة الفهم من قبل المكلفين بالضريبة** " بمتوسط حسابي (3.08) وبأهمية نسبية (61.6) % (بدرجة متوسطة) والتي تدل على أن أفراد عينة الدراسة **يوافقون على مضمونها بشكل متوسط ويرون أن التشريعات الضريبية تتصف بالسهولة والوضوح وسهلة التفسير ولكن ليس بمجملها وانما هناك بعض الثغرات التي لا بد من معالجتها والاهتمام بها.**

- في حين تحتل العبارة رقم (4) المرتبة الأخيرة " **التشريعات الضريبية توفر حوافز لتعزيز الامتثال الضريبي** " بمتوسط حسابي (2.73) وبأهمية نسبية (54.6)% (بدرجة متوسطة) والتي تدل على أن أفراد عينة الدراسة **يوافقون على مضمونها بشكل متوسط ويرون أن التشريعات الضريبية محل الدراسة لا تراعي الشفافية والمصداقية في معلوماتها وصولاً الى الامتثال الضريبي الفعال.**

– بملاحظة قيم معامل الاختلاف لجميع عبارات المحور يتبين أن أدنى قيمة لمعامل الاختلاف CV=12.11 في حين كانت أعلى قيمة له CV=20.21 مما يدل على وجود تجانس مقبول في إجابات أفراد عينة الدراسة فيما يتعلق بعبارات محور كفاءة مدققي الدخل موضوع الدراسة.

– إن قيمة المتوسط الحسابي لإجمالي إجابات أفراد العينة على عبارات التشريع الضريبي تبلغ (2.87) و كان الوزن النسبي الإجمالي (57.4)% (بدرجة متوسطة) وهذا يعني **أن أفراد العينة محل الدراسة لديهم مواقف أو آراء متوسطة تجاه عبارات التشريع الضريبي التي تم طرحها عليهم، ويشير هذا إلى أن أفراد العينة لديهم بعض التحفظات أو الشكوك حول التشريع الضريبي أو أنهم غير مبالين به إلى حد ما ويحتاجون إلى مزيد من المعلومات أو التحسينات في التشريع ليصبحوا أكثر تأييداً له.**

2- عرض وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة تجاه عبارات محور كفاءة مدققي الدخل

الجدول (4-9) الإحصاءات الوصفية لعبارات محور كفاءة مدققي الدخل

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	معامل الاختلاف	درجة الموافقة
7	**مراقبو الدخل لديهم المعرفة الكافية بالقوانين والأنظمة الضريبية**	3.31	0.502	66.2	15.16	متوسطة
8	**مراقبو الدخل قادرون على تحليل البيانات المالية بدقة وسرعة**	3.52	0.386	70.4	10.96	مرتفعة
9	**يتمتع مراقبو الدخل بمهارات تواصل فعالة مع المكلفين بالضريبة**	3.59	0.534	71.8	14.87	مرتفعة
10	**مراقبو الدخل يتلقون تدريباً مستمراً لتحسين أدائهم الوظيفي**	3.19	0.455	63.8	14.26	مرتفعة
11	**مراقبو الدخل قادرون على تحديد الأخطاء**	3.46	0.535	69.2	15.46	مرتفعة

	الضريبية بسهولة.					
12	**مراقبو الدخل يعملون بموضوعية واستقلالية في أداء مهامهم**	3.37	0.514	67.4	15.25	متوسطة
	كامل المحور	3.40	0.347	68	10.20	مرتفعة

المصدر من مخرجات برنامج Spss v.24

من الجدول (4-9) نجد:

- تحتل العبارة رقم (9) " **يتمتع مراقبو الدخل بمهارات تواصل فعالة مع المكلفين بالضريبة** " المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (3.59) وبأهمية نسبية (71.8) % (بدرجة مرتفعة) والتي تدل على أن أفراد عينة الدراسة **كانوا موافقون بأن مدققو الدخل على الأرباح يتمتعون بمهارات تواصل وتفاعل متميزة مع المكلفين بالضريبة وقادرين على شرح كافة المعلومات البيانات والمعطيات التي تخص موضوع عملهم.**

- في حين تحتل العبارة رقم (10) المرتبة الأخيرة " **مراقبو الدخل يتلقون تدريباً مستمراً لتحسين أدائهم الوظيفي** " بمتوسط حسابي (3.19) وبأهمية نسبية (63.8) % (بدرجة متوسطة) والتي تدل على أن أفراد عينة الدراسة **يوافقون على مضمونها بشكل متوسط ويرون أن المؤسسة التابعون لها لا تقوم بإجراء التدريب المناسب لهؤلاء الموظفين من أجل اكسابهم المهارات اللازمة لعملهم وانما يعتمدون على الخبرات والمعارف المتراكمة لديهم.**

- بملاحظة قيم معامل الاختلاف لجميع عبارات المحور يتبين أن أدنى قيمة لمعامل الاختلاف CV=10.96 في حين كانت أعلى قيمة له CV=15.46 مما يدل على وجود تجانس مقبول في إجابات أفراد عينة الدراسة فيما يتعلق بعبارات محور كفاءة مدققي الدخل.

– إن قيمة المتوسط الحسابي لإجمالي إجابات أفراد العينة على عبارات محور كفاءة مدققي الدخل تبلغ (3.40) و كان الوزن النسبي الإجمالي 68% (بدرجة مرتفعة) وهذا يعني **أن هذه النتائج تترك مجالاً للتحسين، خاصة في الجوانب التي حصلت على تقييم أقل وبناءً على ذلك، يمكن تعزيز كفاءة مدققي الدخل، مثل استخدام أدوات تكنولوجية حديثة وتدريب المدققين على المهارات المطلوبة.**

3- عرض وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة تجاه عبارات محور جودة مدققي الدخل

الجدول (4–10) الإحصاءات الوصفية لعبارات محور جودة مدققي الدخل

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	معامل الاختلاف	درجة الموافقة
13	**عملية التدقيق الضريبي تتم بشكل منهجي ومنظم**	3.48	0.265	69.6	7.61	مرتفعة
14	**يتم استخدام أدوات وتقنيات متقدمة في عملية التدقيق الضريبي**	3.35	0.510	67.0	15.22	متوسطة
15	**تقارير التدقيق الضريبي تتسم بالدقة والشفافية**	3.72	0.499	74.4	13.41	مرتفعة
16	**عملية التدقيق الضريبي تساهم في تحسين الامتثال الضريبي**	3.29	0.342	65.8	10.39	متوسطة
17	**يتم إجراء التدقيق الضريبي في الوقت المناسب دون تأخير**	3.41	0.342	68.2	10.02	مرتفعة
18	**عملية التدقيق الضريبي تأخذ في الاعتبار خصوصية المكلفين بالضريبة**	3.18	0.342	63.6	10.75	متوسطة
	كامل المحور	3.40	0.303	68.0	8.91	مرتفعة

المصدر من مخرجات برنامج Spss v.24

من الجدول (4-10) نجد:

- تحتل العبارة رقم (15) " **تقارير التدقيق الضريبي تتسم بالدقة والشفافية** " المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 3.72 وبأهمية نسبية 74.4 % (بدرجة مرتفعة) والتي تدل على أن أفراد عينة الدراسة كانوا **موافقون فيما يتعلق بأهمية التقارير المرفوعة وأنها تتسم بالشفافية والوضوح والسرية.**

- في حين تحتل العبارة رقم (18) " **عملية التدقيق الضريبي تأخذ في الاعتبار خصوصية المكلفين بالضريبة** " المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي 3.18 وبأهمية نسبية 68.0% (بدرجة متوسطة) والتي تدل على أن أفراد العينة يرون أن عملية التدقيق الضريبي **لا تأخذ في الاعتبار بشكل كافٍ خصوصية المكلفين بالضريبة وذلك بسبب عدم وجود سياسات واضحة تحمي خصوصية المكلفين أثناء عملية التدقيق، وشعور المكلفين بالضريبة بأن عملية التدقيق تتسم بالصرامة أو تفتقر إلى المرونة في التعامل مع حالاتهم الفردية.**

- بملاحظة قيم معامل الاختلاف لجميع عبارات المحور يتبين أن أدنى قيمة لمعامل الاختلاف CV=7.61 في حين كانت أعلى قيمة له CV=15.22 مما يدل على وجود تجانس مقبول في إجابات أفراد عينة الدراسة فيما يتعلق بعبارات محور التسويق المباشر الالكتروني في شركات التأمين موضوع الدراسة.

- إن قيمة المتوسط الحسابي لإجمالي إجابات أفراد العينة على عبارات محور جودة مدققي الدخل تبلغ (3.40) وكان الوزن النسبي الإجمالي 68.0% (بدرجة مرتفعة) وهذه **النتائج تشير إلى أن**

أفراد العينة يرون أن جودة مدققي الدخل مرتفعة إلى حد كبير، مما يعكس ثقة في أدائهم وقدراتهم، ويمكن تعزيز ذلك من خلال توفير تدريب متخصص لمدققي الدخل على أفضل الممارسات العالمية في التدقيق، مع التركيز على تحسين الجودة، واستخدام التكنولوجيا الحديثة، مثل الذكاء الاصطناعي وتحليل البيانات، لتحسين دقة وكفاءة عملية التدقيق، وتوفير قنوات اتصال مفتوحة بين مدققي الدخل والمكلفين لضمان فهم أفضل للعمليات وتحسين الثقة المتبادلة، ومراجعة معايير التدقيق بشكل دوري لضمان أنها تلبي أعلى معايير الجودة، وإجراء تقييمات دورية لأداء مدققي الدخل لتحديد مجالات التحسين.

9- عرض وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة تجاه عبارات محور فعالية التدقيق الضريبي

الجدول (4-11) الإحصاءات الوصفية لعبارات محور فعالية التدقيق الضريبي

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	معامل الاختلاف	درجة الموافقة
19	التدقيق الضريبي يساهم في زيادة تحصيل الإيرادات الضريبية بشكل فعال	3.54	0.655	70.8	18.50	مرتفعة
20	عملية التدقيق الضريبي تساعد في تقليل نسبة التهرب الضريبي	3.31	0.636	66.2	19.21	متوسطة
21	يتم تنفيذ التدقيق الضريبي بكفاءة عالية وبأقل تكلفة ممكنة	3.86	0.642	77.2	16.63	مرتفعة
22	التدقيق الضريبي يعزز ثقة المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي	3.44	0.593	68.8	17.23	مرتفعة
23	نتائج التدقيق الضريبي تُستخدم لتحسين السياسات الضريبية	3.82	0.722	76.4	18.90	مرتفعة
24	التدقيق الضريبي يتم بشكل عادل ولا يتسم بالتحيز تجاه فئة معينة	3.25	0.760	65.0	23.38	متوسطة
	كامل المحور	3.53	0.419	70.6	11.86	مرتفعة

المصدر من مخرجات برنامج Spss v.24

من الجدول (4-11) نجد:

- تحتل العبارة رقم (21) " **يتم تنفيذ التدقيق الضريبي بكفاءة عالية وبأقل تكلفة ممكنة** " المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 3.86 وبأهمية نسبية 77.22 % (بدرجة مرتفعة) و التي تدل على أن أفراد عينة الدراسة **كانوا موافقون على هذه العبارة ويرون أن ذلك يعود إلى أن هذا يشير إلى أن الجهات المسؤولة عن التدقيق الضريبي تنجح في تحقيق التوازن بين الكفاءة وتقليل التكاليف، مما يعكس إدارة فعالة للموارد.**

- في حين تحتل العبارة رقم (24) " **التدقيق الضريبي يتم بشكل عادل ولا يتسم بالتحيز تجاه فئة معينة** " المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (3.25) بأهمية نسبية 65.0% (بدرجة متوسطة) والتي تدل على أن أفراد عينة الدراسة **لا يوافقون على مضمونها بشكل كامل ويرون أن هذا يشير إلى أن أن هناك تحيزاً في عملية التدقيق الضريبي، سواء كان ذلك لصالح فئات معينة (مثل الشركات الكبرى) أو ضد فئات أخرى (مثل الأفراد أو الشركات الصغيرة).**

- بملاحظة قيم معامل الاختلاف لجميع عبارات المحور يتبين أن أدنى قيمة لمعامل الاختلاف CV=16.63 في حين كانت أعلى قيمة له CV=23.84 مما يدل على وجود تجانس مقبول في إجابات أفراد عينة الدراسة فيما يتعلق بعبارات محور فعالية التدقيق الضريبي موضوع الدراسة.

- إن قيمة المتوسط الحسابي لإجمالي إجابات أفراد العينة على عبارات محور فعالية التدقيق الضريبي تبلغ (3.53) وكان الوزن النسبي الإجمالي 70.6% (بدرجة متوسطة) وهذه **النتائج تشير**

إلى أن أفراد العينة يرون أن التدقيق الضريبي فعال إلى حد كبير، ولكن هناك بعض الجوانب التي يمكن تحسينها لزيادة مستوى الفعالية، وهذا التقييم يعكس رضا عاماً، ولكنه ليس في أعلى مستوياته، مما يعني أن هناك فرصًا لتعزيز فعالية التدقيق الضريبة، وبالتالي يجب العمل على تعزيز استخدام التكنولوجيا لتحسين دقة وكفاءة عملية التدقيق، وتحسين تدريب المدققين على أفضل الممارسات العالمية في التدقيق الضريبي، وتحسين شفافية عملية التدقيق من خلال توضيح المعايير المستخدمة في اختيار الحالات للتدقيق، ونشر نتائج التدقيق بشكل دوري، وتبسيط الإجراءات الإدارية التي قد تستهلك وقتاً وتقلل من فعالية عملية التدقيق، وإجراء استطلاعات دورية لقياس رضا المكلفين بالضريبة حول فعالية التدقيق، واستخدام النتائج لتحسين العمليات بشكل مستمر.

5- اختبار الفرضيات

لاختبار الفرضيات نتبع الخطوات التالية:

❖ **صياغة فرضية العدم والفرضية البديلة:**

حيث نتوقع في فرضية العدم H_0 (الفرضية الصفرية) عدم وجود علاقة (حيث تصاغ هذه الفرضية على أمل رفضها). أما الفرضية البديلة H_1 تقر بوجود العلاقة.

❖ **الأدوات الإحصائية لاختبار الفرضيات:**

لإثبات الفرضية سيتم اختبار تحليل الانحدار الخطي البسيط والمتعدد للكشف عن علاقة الارتباط بين المتغير المستقل والمتغير التابع.

❖ **مستوى الدلالة:**

تم استخدام مستوى الدلالة 0.05= α و الذي يعبر عن احتمال رفض فرضية العدم بينما هي صحيحة (و الذي يسمى الوقوع في الخطأ من النوع الأول)

❖ **قاعدة اتخاذ القرار:**

نقارن مستوى المعنوية Sig المحسوب باستخدام برنامج Spss مع مستوى الدلالة 0.05= α

فإذا كانت قيمة Sig أكبر أو تساوي α نقبل فرضية العدم و نرفض فرضية العدم.

أما **إذا كانت قيمة Sig أصغر من α نرفض فرضية العدم و نقبل الفرضية البديلة.**

هدفت هذه الدراسة إلى قياس العوامل المؤثرة على فعالية التدقيق الضريبي في الجمهورية العربية السورية وبما أن عينة البحث لدينا أكبر من 30 مستجيب (عدد الاستبيانات يساوي 125استبانه) فحسب نظرية النهاية المركزية سيكون توزيعها طبيعي أو قريب من الطبيعي وبالتالي فان شروط تطبيق الاختبارات المعلمية محققة نظرياً ونستطيع إجراء بعض الإحصاءات المعلمية.

اختبار الفرضية الفرعية الأولى:

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) لكفاءة مراقبي الدخل على فعالية التدقيق الضريبي.

لاختبار الفرضية قامت الباحثة بتطبيق الانحدار الخطي البسيط لاختبار علاقة الارتباط والتأثير بين كفاءة مراقبي الدخل وبين فعالية التدقيق الضريبي وكانت النتائج كما يلي:

الجدول رقم (4-12) نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى

المعنوية الكلية لنموذج الانحدار		القدرة التفسيرية		المعنوية الجزئية لنموذج الانحدار (المتغير التابع فعالية التدقيق الضريبي)			
F	**Sig**	**R**	**R^2**		**B**	**t**	**Sig**
1476.606	0.000	0.911	0.829	Constant (الثابت)	-0.078	-1.017	0.310
				كفاءة مراقبي الدخل	1.257	38.427	0.000

المصدر من مخرجات برنامج Spss.v.24

من الجدول (4-12) نجد:

- بلغ معامل الارتباط بين كفاءة مدققي الدخل وفعالية التدقيق الضريبي مقدار 0.911 ويدل على ارتباط قوي جداً بين المتغيرين، ويدل على ذلك قيمة معامل التحديد R^2=0.829 والذي يعني أن 83% من إجمالي التغير في فعالية التدقيق الضريبي (كمتغير تابع) يعزى إلى التغيرات في كفاءة مدققي الدخل والنسبة الباقية 17% تعود لأسباب أخرى لم تؤخذ في الدراسة.

- بلغت قيمة F لمعنوية العلاقة بين كفاءة مدققي الدخل وفعالية التدقيق الضريبي مقدار 1476.606 بمستوى دلالة 0.05 > 0.000 = Sig، مما يعني أن النموذج بمتغيره المستقل صالح للتنبؤ بالمتغير التابع.

- بلغت درجة التأثير (1.257) أي أن الزيادة بقيمة وحدة واحدة في كفاءة مدققي الدخل سيقابله زيادة في فعالية التدقيق الضريبي بمقدار (1.257) **والتي تدل على أثر طردي قوي جداً لكفاءة مدققي الدخل على فعالية التدقيق الضريبي بمستوى دلالة 0.05 > 0.000 =Sig.**

وبالتالي نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة، وبالتالي نقبل الفرضية الفرعية الأولى، ويمكننا القول أنه **يوجد دور ذو دلالة إحصائية لكفاءة مدققي الدخل على فعالية التدقيق الضريبي.**

وبالتالي فإن زيادة كفاءة مدققي الدخل (من خلال التدريب الجيد، استخدام التقنيات المتقدمة، تحسين المهارات التحليلية) والتي تشير إلى مدى قدرة المدققين الضريبيين على أداء مهامهم بدقة وسرعة وفعالية وهذا يشمل مهاراتهم الفنية، معرفتهم بالقوانين الضريبية، قدرتهم على تحليل البيانات، واستخدامهم للأدوات والتقنيات الحديثية يؤدي إلى زيادة فعالية التدقيق الضريبي (اكتشاف المزيد من حالات التهرب، زيادة الإيرادات، تحقيق العدالة الضريبية) .

اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) للتشريع الضريبي على فعالية التدقيق الضريبي.

لاختبار الفرضية قامت الباحثة بتطبيق الانحدار الخطي البسيط لاختبار علاقة الارتباط والتأثير بين التشريع الضريبي وبين فعالية التدقيق الضريبي، وكانت النتائج كما يلي:

الجدول رقم (4-13) نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية

المعنوية الكلية لنموذج الانحدار		القدرة التفسيرية		المعنوية الجزئية لنموذج الانحدار (المتغير التابع فعالية التدقيق الضريبي)			
F	**Sig**	**R**	**R^2**		**B**	**t**	**Sig**
169.497	0.000	0.787	0.619	Constant (الثابت)	1.070	7.841	0.000
				التشريع الضريبي	0.640	13.019	0.000

المصدر من مخرجات برنامج Spss.v.24

من الجدول (4-13) نجد:

- بلغ معامل الارتباط بين التشريع الضريبي وفعالية التدقيق الضريبي مقدار 0.787 و يدل على ارتباط قوي بين المتغيرين، و يدل على ذلك قيمة معامل التحديد R^2=0.619 و الذي يعني أن 61.9% من إجمالي التغير في فعالية التدقيق الضريبي (كمتغير تابع) يعزى إلى التغيرات في التشريع الضريبي ، والنسبة الباقية 38.1% تعود لأسباب أخرى لم تؤخذ في الدراسة.

- بلغت قيمة F لمعنوية العلاقة بين التشريع الضريبي و فعالية التدقيق الضريبي مقدار 169.497 بمستوى دلالة 0.05 > 0.000 = Sig، مما يعني أن النموذج بمتغيره المستقل صالح للتنبؤ بالمتغير التابع .

- بلغت درجة التأثير (0.640) أي أن الزيادة بقيمة وحدة واحدة في التشريع الضريبي سيقابله زيادة في فعالية التدقيق الضريبي بمقدار (0.640) **والتي تدل على أثر طردي متوسط للتشريع الضريبي على فعالية التدقيق الضريبي بمستوى دلالة 0.05 > 0.000 =Sig.**

وبالتالي نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة، وبالتالي نقبل الفرضية الفرعية الثانية، ويمكننا القول أنه **يوجد دور ذو دلالة إحصائية لتطبيق التشريع الضريبي على فعالية التدقيق الضريبي.**

وبالتالي فإن التطبيق الصارم والفعال للتشريعات الضريبية (من خلال فرض العقوبات، توفير التوجيهات، ضمان الامتثال) والتي تشير إلى مدى التزام الجهات الضريبية بتطبيق القوانين والأنظمة الضريبية بشكل دقيق وعادل. وهذا يشمل فرض العقوبات على المخالفين، وتوفير التوجيهات اللازمة للمكلفين، وضمان أن الجميع يلتزمون بالقواعد الضريبية يؤدي إلى زيادة فعالية التدقيق الضريبي (اكتشاف المزيد من حالات التهرب، زيادة الإيرادات، تحقيق العدالة الضريبية).

اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) لجودة التدقيق الضريبي على فعالية التدقيق الضريبي.

لاختبار الفرضية قامت الباحثة بتطبيق الانحدار الخطي البسيط لاختبار علاقة الارتباط والتأثير بين جودة التدقيق الضريبي وبين فعالية التدقيق الضريبي، وكانت النتائج كما يلي:

الجدول رقم (4-14) نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

المعنوية الكلية لنموذج الانحدار		القدرة التفسيرية		المعنوية الجزئية لنموذج الانحدار (المتغير التابع فعالية التدقيق الضريبي)			
F	**Sig**	**R**	**R^2**		**B**	**t**	**Sig**
891.161	0.000	0.857	0.734	Constant (الثابت)	-0.551	-4.842	0.000
				جودة التدقيق الضريبي	1.104	29.852	0.000

المصدر من مخرجات برنامج Spss.v.24

من الجدول (4-14) نجد:

- بلغ معامل الارتباط بين جودة التدقيق الضريبي وفعالية التدقيق الضريبي مقدار 0.857 ويدل على ارتباط قوي بين المتغيرين، ويدل على ذلك قيمة معامل التحديد R^2=0.734 والذي يعني أن 73.4% من إجمالي التغير في فعالية التدقيق الضريبي (كمتغير تابع) يعزى إلى التغيرات في جودة التدقيق الضريبي، والنسبة الباقية 26.6% تعود لأسباب أخرى لم تؤخذ في الدراسة.

- بلغت قيمة F لمعنوية العلاقة بين جودة التدقيق الضريبي وفعالية التدقيق الضريبي مقدار 891.161 بمستوى دلالة 0.05 > Sig = 0.000، مما يعني أن النموذج بمتغيره المستقل صالح للتنبؤ بالمتغير التابع .

- بلغت درجة التأثير (1.104) أي أن الزيادة بقيمة وحدة واحدة في جودة التدقيق الضريبي سيقابله زيادة في فعالية التدقيق الضريبي بمقدار (1.104) **والتي تدل على أثر طردي قوي لجودة التدقيق الضريبي على فعالية التدقيق الضريبي بمستوى دلالة 0.05 > Sig= 0.000.**

وبالتالي نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة، وبالتالي نقبل الفرضية الفرعية الثالثة، ويمكننا القول أنه **يوجد دور ذو دلالة إحصائية لجودة التدقيق الضريبي على فعالية التدقيق الضريبي.**

وبالتالي كلما كان مدى دقة وشمولية وكفاءة عملية التدقيق الضريبي أعلى كلما كانت الجودة أعلى، وكان التدقيق أكثر دقة في اكتشاف الأخطاء أو التهرب الضريبي، **وهذا** يعني مدى نجاح التدقيق في تحقيق أهدافه، مثل ضمان الامتثال للقوانين الضريبية، وتحقيق العدالة الضريبية، وزيادة الإيرادات الحكومية، وهذا يعني أن تحسين جودة التدقيق الضريبي (من خلال تدريب المدققين، استخدام تقنيات متقدمة، تحسين الإجراءات) يؤدي إلى زيادة فعالية التدقيق الضريبي (اكتشاف المزيد من الأخطاء، تقليل التهرب الضريبي، زيادة الإيرادات).

النتائج والتوصيات

1) النتائج:

نلاحظ مما سبق أن عملية التدقيق الضريبي تعد عملية ديناميكية تتشكل باستمرار من خلال التفاعل بين عدة عوامل على مستوى كل من التشريع الضريبي والمدقق الضريبي وجودة عملية التدقيق بوصفهم محددات التدقيق الضريبي وإن عزل احدهم يؤدي إلى خلل عملية التدقيق، حيث يمكن تلخيص نتائج البحث بما يلي:

1. **يوجد دور ذو دلالة إحصائية لكفاءة مدققي الدخل على فعالية التدقيق الضريبي:**

وبالتالي فإن زيادة كفاءة مدققي الدخل (من خلال التدريب الجيد، استخدام التقنيات المتقدمة، تحسين المهارات التحليلية) والتي تشير إلى مدى قدرة المدققين الضريبيين على أداء مهامهم بدقة وسرعة وفعالية وهذا يشمل مهاراتهم الفنية، معرفتهم بالقوانين الضريبية، قدرتهم على تحليل البيانات، واستخدامهم للأدوات والتقنيات الحديثية يؤدي إلى زيادة فعالية التدقيق الضريبي (اكتشاف المزيد من حالات التهرب، زيادة الإيرادات، تحقيق العدالة الضريبية) .

2. **يوجد دور ذو دلالة إحصائية لتطبيق التشريع الضريبي على فعالية التدقيق الضريبي:**

وبالتالي فإن التطبيق الصارم والفعال للتشريعات الضريبية (من خلال فرض العقوبات، توفير التوجيهات، ضمان الامتثال) والتي تشير إلى مدى التزام الجهات الضريبية بتطبيق القوانين والأنظمة الضريبية بشكل دقيق وعادل. وهذا يشمل فرض العقوبات على المخالفين، وتوفير التوجيهات اللازمة للمكلفين، وضمان أن الجميع يلتزمون بالقواعد الضريبية يؤدي إلى زيادة فعالية التدقيق الضريبي (اكتشاف المزيد من حالات التهرب، زيادة الإيرادات، تحقيق العدالة الضريبية).

3. **يوجد دور ذو دلالة إحصائية لجودة التدقيق الضريبي على فعالية التدقيق الضريبي:**

وبالتالي كلما كان مدى دقة وشمولية وكفاءة عملية التدقيق الضريبي أعلى كلما كانت الجودة أعلى، وكان التدقيق أكثر دقة في اكتشاف الأخطاء أو التهرب الضريبي، وهذا يعني مدى نجاح التدقيق في تحقيق أهدافه، مثل ضمان الامتثال للقوانين الضريبية، وتحقيق العدالة الضريبية، وزيادة الإيرادات الحكومية، وهذا يعني أن تحسين جودة التدقيق الضريبي (من خلال تدريب المدققين، استخدام تقنيات متقدمة، تحسين الإجراءات) يؤدي إلى زيادة فعالية التدقيق الضريبي (اكتشاف المزيد من الأخطاء، تقليل التهرب الضريبي، زيادة الإيرادات).

2) التوصيات:

لاحقاً لما تم عرضه في هذا الفصل عن واقع التدقيق الضريبي في سورية والنتائج التي توصلت إليها المعالجة الاحصائية نوصي بما يلي:

1. إيجاد نص صريح للإطار المفاهيمي والإجرائي المحاسبي الذي يعتمد عليه كل من المكلف ومراقب الدخل لتحديد الالتزامات الضريبية.
2. التطبيق الصارم والفعال للتشريعات الضريبية (من خلال فرض العقوبات، توفير التوجيهات، ضمان الامتثال) والتي تشير إلى مدى التزام الجهات الضريبية بتطبيق القوانين والأنظمة الضريبية بشكل دقيق وعادل. وهذا يشمل فرض العقوبات على المخالفين، وتوفير التوجيهات اللازمة للمكلفين، وضمان أن الجميع يلتزمون بالقواعد الضريبية يؤدي إلى زيادة فعالية التدقيق الضريبي (اكتشاف المزيد من حالات التهرب، زيادة الإيرادات، تحقيق العدالة الضريبية).

3. العمل على رفع الرواتب والحوافز لمراقبي الدخل بالشكل الذي يشبع حاجاتهم وبحد من احتمالية تواطؤهم مع المكلفين لمساعدتهم على التهرب الضريبي وعدم الامتثال مقابل تحقيق مكاسب مالية غير شرعية.
4. زيادة كفاءة مدققي الدخل (من خلال التدريب الجيد، استخدام التقنيات المتقدمة، تحسين المهارات التحليلية) والتي تشير إلى مدى قدرة المدققين الضريبيين على أداء مهامهم بدقة وسرعة وفعالية وهذا يشمل مهاراتهم الفنية، معرفتهم بالقوانين الضريبية، قدرتهم على تحليل البيانات، واستخدامهم للأدوات والتقنيات الحديثية يؤدي إلى زيادة فعالية التدقيق الضريبي (اكتشاف المزيد من حالات التهرب، زيادة الإيرادات، تحقيق العدالة الضريبية) .
5. إن تحسين جودة التدقيق الضريبي (من خلال تدريب المدققين، استخدام تقنيات متقدمة، تحسين الإجراءات) يؤدي إلى زيادة فعالية التدقيق الضريبي (اكتشاف المزيد من الأخطاء، تقليل التهرب الضريبي، زيادة الإيرادات) **وبالتالي كلما** كان مدى دقة وشمولية وكفاءة عملية التدقيق الضريبي أعلى كلما كانت الجودة أعلى، وكان التدقيق أكثر دقة في اكتشاف الأخطاء أو التهرب الضريبي، **وهذا** يعني مدى نجاح التدقيق في تحقيق أهدافه، مثل ضمان الامتثال للقوانين الضريبية، وتحقيق العدالة الضريبية، وزيادة الإيرادات الحكومية.

قائمة المراجع

أولاً_ المراجع العربية:

1. ابراهيم، طه خيري طه. (2016). **مدخل مقترح لتطوير الفحص الضريبي بهدف تحسين جودة الأداء الضريبي والحد من التقديرات الشخصية**. جامعة عين شمس، كلية التجارة، قسم المحاسبة، المجلد 20. العدد 3.
2. بوعكاز، سميرة. (2015). **مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي (دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة)**. رسالة دكتوراه. كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة: الجزائر.
3. الحلاق، محمد وعبد الله، أحمد. (2015). **المعاملة الضريبية لكبار المكلفين في إطار التشريع الضريبي السوري**. مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية. سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 37، العدد 6.
4. حماده، قوت. (2014). **مدى التزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق وأثر ذلك في تحسين فعالية التدقيق الضريبي**. جامعة الشرق الأوسط، الكويت.
5. الدوس، محمد معاذ. (2014). **دور المدقق الخارجي في التكليف الضريبي في سورية (دراسة ميدانية)**. رسالة ماجستير. كلية الاقتصاد، جامعة دمشق: سورية.
6. الشيخ، أحلام. (2018). **العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية ودورها في تحسين سياسات الفحص الضريبي (دراسة ميدانية على الفاحصين الضريبيين في بعض مديريات المال في سورية)**. مجلة جامعة حماه. المجلد1. العدد 5.
7. الضابط، مدين. (2006). **مدى تبني معايير المراجعة المقبولة عموماً كمعايير لتدقيق الضرائب على الدخل في سورية**. رسالة دكتوراه. كلية الاقتصاد، جامعة دمشق: سورية.
8. الضابط، مدين. (2013). **تقييم جودة الفحص الضريبي في ظل قانون ضريبة الدخل /24/ وتعديلاته في سورية (دراسة ميدانية على مديريات المال في الساحل السوري)**.

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية– سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية. المجلد 35. العدد 8.

9. الضابط، مدين. (2014). **مدى توافر نظام تقدير ذاتي متكامل وفعال في ظل قانون ضريبة الدخل /24/ وتعديلاته في سورية (دراسة ميدانية على مديريات المال في الساحل السوري)**. مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية– سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية. المجلد 36. العدد 5.

10. الضابط، مدين. (2020). **تقييم حقوق المكلفين في ظل قانون ضريبة الدخل رقم /24/ لعام 2003 وتعديلاته (دراسة ميدانية)**. مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية –سلسلة العلوم الاقتصادية والقانوينة. المجلد 42. العدد 5.

11. العدي، ابراهيم. (2015). **أثر تعقيد النظام الضريبي في التهرب الضريبي (دراسة ميدانية في بيئة الأعمال السورية)**. مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية. المجلد 31. العدد 1.

12. عوض، أريج. (2018). **مدى استخدام الدوائر الضريبية لأساليب التدقيق الحديثة وأثر ذلك على زيادة الإيرادات الضريبية**. رسالة ماجستير. كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس: فلسطين.

ثانياً_ المراجع الأجنبية:

1. Abdi, Mohammad. (2010). **Role of Tax Audit in Improving Tax Compliance: Case of Iranian Taxation System**. Iran.
2. Abe Azene, Kibret. (2016). **Tax Audit Effectiveness in Addis Ababa, Ethiopia: Tax Auditors' Perception in Ethiopian Revenues and Custom Authority (ERCA) Eastern Addis Ababa Branch Office**. Addis Ababa, Ethiopian.

3. Abebaw. (2020). **Factors Affecting Tax Audit Effectiveness a Study on Category "A" and "B" Taxpayers in North Shewa Zone Revenue Office, Ethiopia**. North Shewa, Ethiopia.
4. Ayalew, Elias. (2014). **Factors Affecting Tax Audit Effectiveness a study on Category 'A' Taxpayers in Bahir Dar City Administration** Revenue Office. Bahir Dar, Ethiopia.
5. Badara, Mu''azu. (2012). **The Effect of Tax Audit on Tax Comliance in Nigeria (A Study of Bauchi stste Board of Internal Revenue)**. Research Journal of Finance and Accounting. Vol.3.No 4.
6. Drogalas, George. Ioannis, Sorros, Dimitra, Karagiorgou and Ioannis, Diavastis. (2015). **Tax audit effectiveness in Greek firms: Tax auditors' perception**. Journal of Accounting and taxation.
7. Emmanuel, Oyedokun. (2016). **Relevance of Tax Audit and Tax Investigation in Nigeria**. Nigeria.
8. Isa, Khadijah and Pop, Jeff. (2011). **Corporate Tax Audits: Evidence from Malaysia**. Global Review of Accounting and Finance, Vol. 2, No. 1, pp 42-56.
9. Kasper, Matthias., and Alm, James. (2020). **Audit, and Audit effectiveness, and Post-Audit Tax Compliance**. Tulane University, Department of Economics. Vienna.
10. K. Sarker, Tapan. (2003). **Improving Tax Compliance in Developing Countries via Self-Assessment sustem- What Could**

Bangladesh Learn from Japan. Asia-Pacific Tax Bulletin. Vol. 9, No.6.

11. Masood, Anam and Lodhi, Rab Nawaz. (2015). **Factors Affecting the Success of Government Audits: A Case Study of Pakistan**. Universal Journal of Management: Pakistan.

12. Mebratu, Agumas. (2016). **Impact of Tax Audit on Improving Taxpayer Compliance: Emperical Evidaence from Ethiopian Revenue Authority at Federal Level**. International Journal of Accounting Research. Vol, 2. No, 12.

13. Mzee, Hassan and Chalu, Henry. (2017). **Determinants of TAX audit effectiveness in Tanzania**. Managerial Auditing Journal.

14. Nurebo, Beyene. Lekaw, Deresse, Dimitra and Mariam, Mathewos. (2019). **Effectiveness of Tax Audit: A Study in Kembata Temaro Zone, Southern Ethiopia**. International Journal of Commerce and Finance, Vol. 5, Issue 1. Pp 34-50.

15. Umar, Mohammed. Derashid, Chek and Popoola, Oluwatoyin. (2019). A **Multidimensional Framework for Understanding Tax Audit Effectiveness in Developing Countries**. Indian-Pacific Journal of Accounting and Finance (IPJAF), Vol. 3, No 2. Pp 4-14.

16. Promtong, Nantiya, Phornlaphatrachakorn, Kornchai and Raksong, Saranya. (2018). **Factors Affecting Tax Auditors' Professional Audit Proficiency**. WMS journal of Management: Thailand.

ملحق

الجمهورية العربية السورية

وزارة التعليم العالي

الجامعة السورية الخاصة

كلية العلوم الادارية

الموضوع: استبانة دراسة مشروع تخرج

تحية طيبة وبعد:

الموضوع: "**العوامل المؤثرة في فعالية التدقيق الضريبي في سورية (دراسة ميدانية)**"

إلى السّادة أصحاب الشأن المحترمين.

نضع بين أيديكم استمارة استبانة والتي تشكّل جزءاً هامّاً من الدّراسة الّتي يقوم بها الباحثة لاستكمال متطلّبات الحصول على درجة الاجازة في العلوم الادارية، وتهدف هذه الاستمارة إلى تحليل العوامل المؤثرة في فعالية التدقيق الضريبي في سورية

نرجو التّكرّم لتعبئة جميع بنود الاستمارة بدقّة وموضوعيّة، أملنا كبير في تعاونكم معنا في قراءة فقرات الاستمارة والإجابة عنها، إنّ نجاح هذه الدّراسة يعتمد على درجة استجابة المبحوثين وبما يتمثّل فيها من دقّة وموضوعيّة، علماً إنّ هذه الدّراسة لا تستهدف تشخيص نقاط القوّة والضّعف، بقدر ما تستخدم لأغراض البحث العلمي واستخراج نتائج عامّة، علماً بأنّ البيانات المدوّنة تتسم بطابع السرّيّة والأمانة العلميّة، ولا داعي لتثبيت الاسم أو التّوقيع على الاستمارة، وتشكركم الباحثة على حسن تعاونكم وبذلكم جهود إضافيّة تتمثّل في الوقت اللازم للإجابة على الاستمارة.

ولكم فائق التّقدير على تعاونكم الصّادق لإنجاح هذه الدّراسة

الباحثة: بتول وسوف

يرجى الإجابة على الأسئلة الآتية من خلال وضع إشارة (✓) في المكان المناسب:

ت	الأسئلة العامة	الإجابات (ضع إشارة ✓ إلى يسار الإجابة الصحيحة)

العوامل المؤثرة في فعالية التدقيق الضريبي:

رقم السؤال	الأسئلة الاختصاصية (ضع إشارة ✓ تحت الخيار المناسب)	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
	محور التشريع الضريبي					
1	التشريعات الضريبية الحالية واضحة وسهلة الفهم من قبل المكلفين بالضريبة					
2	التشريعات الضريبية تتسم بالمرونة الكافية لتلبية احتياجات المكلفين بالضريبة					
3	التشريعات الضريبية تُحدّث بشكل دوري لمواكبة التغيرات الاقتصادية					
4	التشريعات الضريبية توفر حوافز لتعزيز الامتثال الضريبي					
5	التشريعات الضريبية تُطبق بشكل عادل على جميع المكلفين بالضريبة					
6	التشريعات الضريبية تساهم في تقليل التهرب الضريبي					
	كفاءة مدققي الدخل					
7	مراقبو الدخل لديهم المعرفة الكافية بالقوانين والأنظمة					

	الضريبية					
8	مراقبو الدخل قادرون على تحليل البيانات المالية بدقة وسرعة					
9	يتمتع مراقبو الدخل بمهارات تواصل فعالة مع المكلفين بالضريبة					
10	مراقبو الدخل يتلقون تدريباً مستمراً لتحسين أدائهم الوظيفي					
11	مراقبو الدخل قادرون على تحديد الأخطاء الضريبية بسهولة.					
12	مراقبو الدخل يعملون بموضوعية واستقلالية في أداء مهامهم					
	البحوث					
13	عملية التدقيق الضريبي تتم بشكل منهجي ومنظم					
14	يتم استخدام أدوات وتقنيات متقدمة في عملية التدقيق الضريبي					
15	تقارير التدقيق الضريبي تتسم بالدقة والشفافية					
16	عملية التدقيق الضريبي تساهم في تحسين الامتثال الضريبي					
17	يتم إجراء التدقيق الضريبي في الوقت المناسب دون تأخير					
18	عملية التدقيق الضريبي تأخذ في الاعتبار خصوصية المكلفين بالضريبة					