

## تقييم الخطر الضريبي لدى كبار المكلفين في محافظة طرطوس دراسة ميدانية

أ.د. مدين الضابط\*

هديل احمد\*\*

(تاريخ الإيداع 2023 /2/16 – تاريخ النشر 2023 /6/13)

### □ ملخص □

هدف هذا البحث إلى تقييم الخطر الضريبي لدى كبار المكلفين في محافظة طرطوس من خلال توزيع استبانة على عينة من مجتمع كبار المكلفين في محافظة طرطوس، ولتحقيق هدف البحث تم تحليل البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS)؛ إذ تم احتساب الإحصاءات الوصفية واختبار الفرضية باستخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T-Test). توصل البحث إلى نتيجة مفادها أنه لا يوجد تقييم للخطر الضريبي لدى كبار المكلفين في محافظة طرطوس بالإضافة إلى أنه لا يوجد إدراك للمسبب الرئيس للخطر الضريبي في الشركة، وأوصى البحث بضرورة إجراء تقييم مستمر للخطر الضريبي من أجل تحديد مواطن الضعف لدى كبار المكلفين من خلال تقديم دورات تدريبية في هذا المجال من جهة وتعزيز العلاقة مع السلطات الضريبية من جهة أخرى.

**الكلمات المفتاحية:** الخطر الضريبي، تقييم الخطر الضريبي، كبار المكلفين.

\* أستاذ، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة طرطوس، طرطوس، سورية.

\*\* حاصلة على درجة الماجستير، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة طرطوس، طرطوس، سورية.

# Tax Risk Assessment on the Large Taxpayers in Tartous Governorate An Field Study

Dr. Madian Aldabet \*  
Hadeel Ahmad \*\*

(Received 16/2/2023.Accepted 13/6/2023)

## □ABSTRACT □

The aim of this research is to assess tax risk at the large taxpayers in Tartous governorate by distributing a questionnaire to a sample of the large taxpayers in Tartous governorate. To achieve the objective of the research, the data was analyzed using the statistical program (SPSS); Descriptive statistics were calculated and the hypothesis was tested using the T-test (One Sample T-Test). The research concluded that there is no assessment of tax risk at large taxpayers in Tartous governorate, in addition to the fact that there is no realization of the main cause of tax risk in the company, and the research recommended the necessity of conducting a continuous assessment of tax risk in order to identify the weaknesses at large taxpayers through providing training courses in this field on the one hand and strengthening the relationship with the tax authorities on the other hand.

**Key Words:** Tax Risk, Tax Risk Assessment, Large Taxpayers.

---

\* Professor, Department of Accounting, Faculty of Economics, Tartous University, Tartous, Syria.

\*\* Master's Degree, Department of Accounting, Faculty of Economics, Tartous University, Tartous, Syria.

## مقدمة:

بدأت إدارة المخاطر في الظهور كأداة هامة في أدبيات السياسة والأعمال في نهاية القرن العشرين، ودخلت تفكير الإدارة في القطاعين العام والخاص (Cozmei & Serban, 2014). لذلك اتخذت مسؤولية الإدارة شكلاً جديداً من وجهة نظر قانون (Sarbanes-Oxley SOX)<sup>١</sup>، إذ توجب عليها تحمل المسؤولية عن فعالية الرقابة الداخلية للشركة في إعداد التقارير المالية، وتقييم هذه الفعالية باستخدام معايير رقابية ودعم عملية التقييم مع تقديم أدلة كتابية للتقييم في نهاية السنة المالية (Erasmus, 2009). ومن هذا المبدأ تم استخدام استراتيجيات إدارة المخاطر للرقابة على المخاطر الخاصة للشركة، وتتمثل المهمة الرئيسة لهذه الاستراتيجيات في تحديد المخاطر المحتملة قبل حدوثها، وإيجاد أنشطة من أجل معالجة المخاطر (Booyesen et al., 2018). إن عملية تحديد وتقييم الخطر الضريبي هي الروابط المركزية لإدارة الخطر الضريبي، والتي ترتبط دقتها ارتباطاً مباشراً بنجاح أو فشل عملية إدارة الخطر الضريبي (D.Cai et al., 2015, P.2). وعلى الرغم من ذلك، أكد Wunder (2009) أن هناك ندرة في الأبحاث التجريبية حول كيفية تقييم الشركات لأنواع الخطر الضريبي.

وعليه سعى هذا البحث إلى تقييم الخطر الضريبي لدى كبار المكلفين في محافظة طرطوس، ومعرفة مدى وجود تطبيق فعلي لهذه العملية.

## مشكلة البحث:

بما أن نظام الضرائب المطبق في سورية هو نظام الضرائب النوعي، ونظراً لضعف البيئة الضريبية في سورية وافقارها للعديد من مقومات الكفاءة والمهنية، وكثرة حالات التهرب الضريبي (العدي، ٢٠١٥)، لذلك كان لا بد من دراسة تقييم الخطر الضريبي لدى كبار المكلفين في محافظة طرطوس، وعليه تم صياغة التساؤل البحثي التالي:

هل يوجد تقييم للخطر الضريبي لدى كبار المكلفين في محافظة طرطوس؟

## أهمية البحث:

يمكن توضيح أهمية البحث من ناحيتين، هما:

**الأهمية العلمية:** تتمثل الأهمية العلمية لهذا البحث في أنه يتناول موضوعاً مهماً وهو تقييم الخطر الضريبي لدى كبار المكلفين في محافظة طرطوس إذ يعد هذا المجال من المجالات التي زاد الاهتمام بها على مستوى البحث المحاسبي، كما تكمن الأهمية العلمية في ندرة الدراسات المتخصصة والأبحاث التي تناولت الخطر الضريبي لدى فئة كبار المكلفين وعلى وجه الخصوص في سورية -في حدود علم الباحثة- بالإضافة إلى المساهمة في تقييم الواقع الضريبي؛ لذلك يعد هذا البحث إضافة علمية في هذا المجال.

**الأهمية العملية:** تتمثل الأهمية العملية لهذا البحث من خلال النتائج التي تم التوصل إليها عن طريق الإجابة على التساؤل البحثي والذي قد يساعد كبار المكلفين في محافظة طرطوس على تحديد مناطق الخطر الضريبي وكيفية التعامل معه وتقييمه وتحديد المخاطر الأكثر أهمية، بالإضافة إلى تقديم بعض النتائج التي تدعم الواقع العملي وتوجه

<sup>١</sup> قانون Sarbanes-Oxley (SOX) لعام ٢٠٠٢ هو قانون أصدره الكونغرس الأمريكي لحماية المساهمين من قيام الشركات بالأعمال المحاسبية الاحتيالية، واقتضى قانون SOX إصلاحات صارمة لتعزيز الإفصاحات المالية من قبل الشركات ولتجنب الاحتيال المحاسبي رداً على سلسلة من الفضائح المالية البارزة التي حدثت في أوائل القرن الحادي والعشرين في شركات منها (Enron -WorldCom -Tyco) والتي هزت ثقة المستثمرين (عبد القادر، ٢٠٠٨).

نظر المتخصصين في المجال المحاسبي والضريبي لتطوير طرق وأساليب في التعامل مع الخطر الضريبي وعلى وجه الخصوص عملية تقييمه وزيادة الوعي لدى كبار المكلفين بأهمية السيطرة على الخطر الضريبي وتعزيز بناء علاقة سليمة مع الإدارة الضريبية بما ينعكس إيجاباً على الطرفين.

### أهداف البحث

يهدف هذا البحث إلى تقييم الخطر الضريبي لدى كبار المكلفين في محافظة طرطوس، بالإضافة إلى بيان مدى إدراكهم للخطر الضريبي بأنواعه والمسبب الرئيس له.

### فرضيات البحث:

يقوم هذا البحث على الفرضية التالية:

H0: لا يوجد تقييم للخطر الضريبي لدى كبار المكلفين في محافظة طرطوس.

### منهجية البحث:

تمثل المجتمع الإحصائي بكبار المكلفين في محافظة طرطوس والبالغ عددهم (٢١٦) مكلفاً، وتم الاعتماد على استبانة تم تصميمها اعتماداً على دراسة Elgood et al. (2004)، تم توزيعها على عينة من كبار المكلفين مؤلفة من (١٤٠) مكلفاً كبيراً، وتم استرداد (١٢٢) استبانة، كانت (١٠٩) منها قابلة للتحليل و(١٣) منها غير قابلة للتحليل بمعدل استجابة (٨٧%). تم استخدام المنهج الوصفي، وتحليل البيانات باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية في العلوم الاجتماعية (SPSS)؛ إذ تم احتساب الإحصاءات الوصفية (المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري)، وتم اختبار الفرضية باستخدام اختبار T لعينة الواحدة (One Sample T-Test).

### حدود البحث:

- تم حصر مجتمع البحث بكبار المكلفين في محافظة طرطوس دون متوسطي وصغار المكلفين؛ لأن كل مجموعة منهم تمثل مخاطر مختلفة وتتطلب استراتيجيات مختلفة لمعالجتها، كما أن المخاطر لدى متوسطي وصغار المكلفين ليست بنفس مستوى أهمية المخاطر لدى كبار المكلفين.

- عدم توزيع الاستبانة على كامل المجتمع الإحصائي.

### الدراسات السابقة:

-دراسة Elgood et al. (2004) بعنوان

### Tax Risk Management.

#### إدارة الخطر الضريبي.

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم مجموعة من الأفكار الحالية حول إدارة الخطر الضريبي، وتحديد أصحاب المصلحة المعنيون بهذه الإدارة من خلال تبني إطار لإدارة الخطر الضريبي (TRM) مع تحديد إرشادات حول المهارات والمعارف الضرورية لإدارته وتوضيح أهمية وجود تقييم للخطر الضريبي.

لتحقيق هذا الهدف قدمت الدراسة شرحاً تفصيلياً لكل ما يعنيه كل مكون من مكونات إطار (COSO)

من حيث إدارة الخطر الضريبي.

من أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة هي وضع قائمة مرجعية بأفضل الممارسات لإدارة الخطر الضريبي في الشركة وتناولت أهمية تقييم الخطر الضريبي وتحديثه، وتسلط الضوء على المناطق عالية الخطر

كونها مناطق ذات مخاطر معروفة، وكذلك المناطق التي لا تكون فيها المخاطر محددة والتي قد تؤدي إلى مخاطر لم يتم تحديدها بعد.

-دراسة European Commission (2006) بعنوان

### **Risk Management Guide for Tax Administrations.**

دليل إدارة المخاطر للإدارات الضريبية.

هدفت هذه الدراسة إلى إعداد دليل من قبل الإدارة العامة لاتحاد الضرائب والجمارك التابعة للمفوضية الأوروبية لإدارة الخطر الضريبي.

لتحقيق هذا الهدف تم تناول مفهوم المخاطر وتقييمها وإدارتها من خلال إجراء تقييم شامل لها من أجل تحديدها ومعرفة مصادرها ومستوياتها وتحليلها وتقييمها وصولاً إلى إيجاد سبل لمعالجتها.

-دراسة Walicka (2014) بعنوان

### **Tax Risks Sources and Consequences as a Part of Intercultural Management at Family Companies.**

مصادر المخاطر الضريبية ونتائجها كجزء من الإدارة المشتركة بين الثقافات في الشركات العائلية.

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم توضيح حول الاستراتيجيات الضريبية التي يمكن تطبيقها في الشركات العائلية، والتي تساعد في الحد من الخطر الضريبي؛ فضلاً عن فحص مصادره ومعرفة مواطن الضعف وإجراء تقييمات مستمرة لمستويات الخطر الضريبي، وطريقة إدارة هذا الخطر وعواقب عدم وجود هذه الإدارة.

لتحقيق هذا الهدف تم تنفيذ أربع دراسات حالة باستخدام أسلوب المقابلة الجماعية المركزة في مجموعات موسعة

بين ٤ و ٦ أعضاء.

من أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة أن الخطر الضريبي يسبب فقدان السيولة المالية من خلال الحجز المصرفي أو فقدان الممتلكات والحجز عليها، كما أشارت الدراسة إلى أنه يجب تقييم الخطر الضريبي وتحديد الممارسات التي تساعد على تحليل مستوياته لأنه من الممكن أن يكون له عواقب مالية خطيرة ما يقوض الثقة في العائلة.

-دراسة Cozmei & Serban (2014) بعنوان

### **Risk Management Triggers: from the Tax Risk Pitfalls to Organizational Risk.**

محفزات إدارة الخطر: من مأزق الخطر الضريبي إلى الخطر التنظيمي.

هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف مفهوم إدارة الخطر الضريبي باستخدام الأدبيات وتقنيات هيكل التمثيل

البصري.

لتحقيق هذا الهدف تم تحليل البيئة الضريبية باستخدام بعض المخططات الدائرية لتوصيف العلاقات بين

المتغيرات.

من أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة أن هناك الكثير من العوامل التي لها تأثير كبير على الخطر

الضريبي مثل تغيير التشريعات والقوانين الضريبية، وسمعة الشركات لدى الإدارة الضريبية وحجمها ومدى توسعها

جغرافياً، كما أشارت الدراسة إلى أنه يجب تخصيص الموارد لكل من المناطق عالية الخطورة والمناطق منخفضة الخطورة، لأن المناطق منخفضة الخطورة من الممكن أن تتحول أيضاً إلى مناطق عالية الخطورة.

-دراسة (2014) Segal & Maroun بعنوان

### **Tax Risk Management Analysis: Comparison between The United States, The United Kingdom and South Africa.**

**تحليل إدارة الخطر الضريبي: مقارنة بين الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة وجنوب أفريقيا.**  
هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف السياسات والإجراءات التي تعتمد عليها السلطات الضريبية في الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة وجنوب أفريقيا لتشجيع الالتزام بالقوانين الضريبية.  
لتحقيق هذا الهدف تم إجراء تحليلٍ ضريبيٍ مقارن من خلال تلخيص مختلف السياسات قيد التطبيق في كل من الولايات المتحدة والمملكة المتحدة وجنوب أفريقيا.  
من أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة أنه يوجد مجموعة واسعة من السياسات والإجراءات الضريبية التي تغطي جميع المخاطر العامة والخاصة باستثناء خطر المحاسبة المالية، فيما تتعامل المملكة المتحدة وجنوب أفريقيا مع خطر المعاملات، ولكن التركيز في هذه الولايات هو أكبر على خطر الامتثال والخطر التشغيلي، كما تغطي السياسات الخطر التشغيلي وخطر الإدارة.

-دراسة (2022) Boateng et al. بعنوان

### **Tax risk assessment, financial constraints and tax compliance: A bibliometric analysis.**

**تقييم الخطر الضريبي، القيود المالية والامتثال الضريبي: تحليل بيبليومتري.**  
هدفت هذه الدراسة إلى إجراء تحليلٍ شاملٍ لمعرفة مدى توجيه جهود الأبحاث والأدبيات السابقة في مجال تقييم الخطر الضريبي والقيود المالية، والامتثال الضريبي.  
لتحقيق هذا الهدف تم إجراء تحليلٍ بيبليومتريٍ للأدبيات التجريبية خلال الفترة ما بين 1981-2022 باستخدام قاعدة بيانات Scopus، وتم تطوير العديد من المؤشرات والأدوات لتحليل وقياس مساهمة الأدبيات.  
من أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة هي أن الأدبيات السابقة لم تأخذ بعين الاعتبار العلاقة بين المتغيرات الثلاثة (تقييم الخطر الضريبي، والقيود المالية، والامتثال الضريبي)، كما توصلت الدراسة إلى أن هناك ندرةً في الأدبيات حول كيفية تأثير تقييم الخطر الضريبي على سلوك الامتثال الضريبي، وأوصت الدراسة بضرورة رعاية هذا المجال من خلال إجراء المزيد من الدراسات والأبحاث المستقبلية في المجال الضريبي.

### **التعليق على الدراسات السابقة:**

من خلال مراجعة الدراسات السابقة لوحظ قلة توفر في الدراسات التي ركزت على تقييم الخطر الضريبي بشكلٍ مباشرٍ وقد كان ذلك عاملاً مشجعاً لإجراء البحث والوقوف على مدى وجود تقييمٍ للخطر الضريبي لدى كبار المكلفين في محافظة طرطوس، فالدراسات ذات الصلة بالموضوع والتي تمت مراجعتها والاستفادة منها تناولت مفهوم الخطر الضريبي بشكلٍ عام؛ إذ ركزت دراسة Elgood et al. (2004) على أهمية إدارة الخطر الضريبي وضرورة وجود تقييمٍ للخطر الضريبي بشكلٍ مستمر، بينما قدمت دراسة Walicka (2004) لمحة عن مصادر الخطر الضريبي في الشركات العائلية، ومن جهةٍ ثانيةٍ تناولت دراسة Cozmei &

Serban (2014) الأسباب والعوامل التي تسبب الخطر الضريبي، أما دراسة Segal & Maroun (2014) ركزت على مفهوم الخطر الضريبي وأنواعه السبعة والإجراءات التي تغطي هذا الخطر، في حين قدمت دراسة Boateng et al. (2022) نظرة عامة عن تقييم الخطر الضريبي من خلال الأبحاث والأدبيات السابقة ودرست أيضاً علاقته بالقيود المالية على الشركة من جهة والامتثال الضريبي من جهة أخرى.

### الإطار النظري للبحث:

#### مفهوم الخطر الضريبي لدى كبار المكلفين:

على الرغم من أن مفهوم الخطر الضريبي هو نابعٌ ومشتقٌ من الضريبة إلا أنه ما زال مفهوماً جديداً في الأدبيات ولم يتم مناقشته بشكلٍ جيدٍ في التشريعات الضريبية عالمياً، حيث يوجد الخطر الضريبي في أي علاقةٍ ضريبيةٍ متمثلةٍ بطرفين هما: الهيئات الضريبية أو سلطات تحصيل الإيرادات والمكلفين<sup>٢</sup> بالضريبة، إذ ينشأ بسبب الطريقة التي يتعامل بها أحد الطرفين، ويعرف الخطر الضريبي بأنه إمكانية حدوث خسائر مالية غير مقصودة لدى الحكومات أو الشركات في إطار العلاقات الضريبية فيما بينهما (Artemenko et al., 2017).

عرفت دائرة الإيرادات والجمارك التابعة للملكة المتحدة (HMRC)<sup>٣</sup> الخطر الضريبي بأنه خطرٌ ناتجٌ عن عدم دفع العميل المبلغ الضريبي أو الرسم بشكلٍ صحيحٍ (Freedman et al., 2009, P. 4). حيث يقوم دافع الضريبة بتقدير الضريبة المستحقة من خلال نظام التقدير الذاتي وهنا يوجد احتمالٌ لحساب المبلغ الضريبي أقل مما يجب، وإن الفشل في حساب هذه الضريبة المستحقة أو التقليل من الأعباء الضريبية يعتبر خطراً ضريبياً (Lipniewicz, 2017). يعزو Wilson (2013) الخطر الضريبي إلى التفسير المختلف للقانون الضريبي من قبل دافعي الضرائب عن تفسير الإدارة الضريبية، وما ينتج عن ذلك من تقديم بياناتٍ ضريبيةٍ غير مرضيةٍ للإدارة الضريبية. لذلك تعتبر دراسة (Bruehne & Schanz, 2018) أن توضيح القانون الضريبي والتشريعات الضريبية وتفسير مناطق الغموض فيها من الممكن أن يزيد من معدلات الامتثال وهذا سيؤدي إلى انخفاض عمليات التدقيق من قبل السلطات الضريبية.

#### تقييم الخطر الضريبي:

ركزت الشركات ومقدمو الخدمات الضريبية مؤخراً على إدارة الخطر الضريبي من أجل تحسين النتائج المتوقعة للاستراتيجيات الضريبية للشركات (Neuman et al., 2013). كما حظيت إدارة الخطر الضريبي باهتمامٍ كبيرٍ في السنوات الأخيرة من جانب دافعي الضرائب وسلطات الإيرادات على حد سواء (Freedman et al. 2009; KPMG, 2012<sup>٤</sup>). وتؤكد دراسة (Pratomo, 2018, P. 53) على أن "دافعي الضرائب من الشركات وهيئة الضرائب كهيئة قانونية ترى الخطر الضريبي بشكلٍ مختلفٍ على الرغم من أن المبدأ الأساسي هنا هو أنه يجب إدارة الخطر الضريبي بشكلٍ مناسبٍ من قبل الطرفين من أجل تحقيق أهدافهما".

تبدأ عملية إدارة المخاطر بتحديد المخاطر ثم تحليلها، وتقييمها تمهيداً لتحديد الأولويات في معالجة المخاطر وتقييم عملية المعالجة (European Commission, 2006). وتأكيداً على ذلك، أشارت دراسة (OECD, 2017) أن

<sup>٢</sup> إن مصطلح المكلف مشتقٌ من الالتزام والتكليف الذي يفرضه القانون الضريبي على الأفراد، وبالتالي فإن كل شخص يتوجب عليه دفع الضريبة يطلق عليه "مكلفاً" (عبد الغفور، ٢٠٠٨).

<sup>٣</sup> Her Majesty's Revenue and Customs

<sup>٤</sup> KPMG هي شركة خدمات مهنية متعددة الجنسيات تأسست عام ١٩٨٧، تقدم خدمات التدقيق المالي والاستشارات الضريبية.

عمليات تقييم الخطر الضريبي تعتبر جزءاً من الإطار العام لإدارة الخطر الضريبي ويجب أن تخضع هذه العمليات لتقييم ومراجعة مستمرة. وعلى الرغم من أن البيئات التنظيمية والتجارية في البلدان متباينة إلا أنها تؤكد جميعها على أن التقييم الفعال للخطر الضريبي يعد أمراً أساسياً لكل من سلطات الإيرادات ودفاعي الضرائب في الشركات، وعلى وجه الخصوص أثبتت سلطات الإيرادات في جميع أنحاء العالم أن تقييم الخطر الضريبي من قبل الشركات يلعب دوراً مهماً في تحقيق الامتثال الضريبي، وأن تقييم الخطر الضريبي احتل مكانة مركزية في الآونة الأخيرة (Boateng et al., 2022). وتؤكد دراسة (OECD, 2017) على أهمية توافر أدوات تقييم الخطر الضريبي والتي تشير إلى المناطق التي تحتاج إلى المزيد من الامتثال الضريبي أو تشير إلى مناطق الخطر من أجل تخصيص الموارد المحدودة لها بشكل أكبر. وفي ذات السياق أكدت Rozas et al. (2019) على أهمية توجيه القدرات البشرية والموارد لتقييم الخطر الضريبي والذي يحد من التهرب الضريبي وغيره من الممارسات الضريبية التي تهدف إلى التلاعب بالأرباح. إذ يعد عدم الامتثال الضريبي مشكلة اقتصادية للعديد من البلدان والتي تقوض النظام الضريبي وتزيد من الفجوة الضريبية والتي تمثل الفرق بين مبلغ الضريبة الذي يجب تحصيله والمبلغ المحصل بالفعل (Didimo et al., 2020).

وفي سياق ذلك أشارت دراسة (Elgood et al., 2004) إلى أهمية عملية تقييم الخطر الضريبي والتي تتعلق باستجابة الشركة للمخاطر وكيفية التعامل معها، وقياسها من عدة جوانب من أجل إيجاد طرق لمعالجة المخاطر، وتتمثل الخطوة الأولى بتحديد الخطر الضريبي الذي ينشأ من أنشطة ومواقف الشركة اليومية، أو قد يكون ناتجاً عن التغييرات في القوانين والتشريعات الضريبية، وبعد أن يتم تحديد الخطر الضريبي بشكل دقيق يتم في الخطوة الثانية تقديره ومعرفة التأثير المحتمل له على مستوى الشركة لاتخاذ القرارات بشأن نوع الخطر الذي يحتاج إلى التركيز عليه بشكل أكبر ومعالجته قبل أن يتحول إلى خطر أكبر، أما الخطوة الثالثة والأخيرة تتعلق بالطريقة التي تستجيب لها الشركة للخطر الضريبي، وتختلف عملية الاستجابة تبعاً لتكلفة الوسائل المتوفرة للتخفيف ومدى تأثير المخاطر على الشركة، والجدير بالذكر أن الخبرة المهنية والقدرة على التنبؤ بالمستقبل يلعبان دوراً مهماً في عملية التقييم بخطواتها كافة. وفي هذا السياق يجب أن تشمل عملية تقييم الخطر الضريبي مسؤولون أو مشاركون ذوي خبرة وكفاءة في هذا المجال، أو أن تشمل متخصصين في المجال الضريبي وإدارة الخطر (OECD, 2017).

### الدراسة العملية:

يتم تصنيف كبار المكلفين في سورية وفقاً للأسس الآتية بقرار وزارة المالية رقم /٢٩٣٧/ تاريخ ٢٠٠٦/١٠/٥ في المادة /١/ المتضمنة معايير التسجيل في قسم كبار المكلفين، وهي:

- كل مكلف من فئة مكلفي الأرباح الحقيقية الذي يبلغ رقم عمله السنوي /٧٠ مليون/ ل.س بموجب بيانه الضريبي المقدم للدوائر المالية.
- كل مكلف من فئة مكلفي ضريبة الدخل المقطوع يبلغ رقم عمله السنوي /٧٠ مليون/ ل.س بحسب قرار التكاليف القطعي.
- كل مكلف من أي فئة من فئات المكلفين بلغت أرباحه السنوية الصافية مبلغ /٥ مليون/ ل.س وذلك بموجب بيانه الضريبي المقدم للدوائر المالية أو قرار التكاليف القطعي بالنسبة لمكلفي ضريبة الدخل المقطوع.



-الشركات التي تمارس الأنشطة الاقتصادية التالية: المصارف، شركات التأمين وإعادة التأمين، الشركات المساهمة مهما كان نوع نشاطها.

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

وأشارت المادة /٢/ من نفس القرار على أنه يتم حذف التسجيل في قسم كبار المكلفين حين فقدان أحد شروط التسجيل الذي يتم التسجيل على أساسه لسنتين متتاليتين.

#### صدق أداة الدراسة وثباتها

تم الاعتماد على دراسة Elgood et al. (٢٠٠٤) في تصميم الاستبانة ومن ثم تم تحكيمها من قبل أكاديميين مختصين بحيث تناسب عباراتها المجتمع قيد الدراسة، وبعد ذلك تم حساب معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) والذي يقيس ثبات الاستبانة وتتراوح قيمة هذا المعامل بين الصفر والواحد، وتعد القيمة مقبولة كلما كانت أكبر من (٠.٦)، واقتربها من الواحد الصحيح يشير إلى وجود ثباتٍ عالٍ، وقد بلغت قيمة معامل الثبات (0.856) وهي قيمة مقبولة في العلوم الاجتماعية.

الجدول رقم (١) نتيجة حساب معامل ألفا كرونباخ

Cronbach's Alpha	N of Items
0.856	٨

المصدر: إعداد الباحثة اعتماداً على نتائج برنامج (SPSS 22)

#### النتائج والمناقشة:

#### التحليل الوصفي

يوضح الجدول (٢) معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات محور تقييم الخطر الضريبي مع الدرجة الكلية

للمحور .

الجدول (٢) معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات محور تقييم الخطر الضريبي والدرجة الكلية للمحور

فقرات المحور	معامل الارتباط	قيمة الدلالة (sig)
١	0.٣٣٧	٠.٠٠٣
٢	0.٢١٩	٠.٠٠٦
٣	0.٦٢٤	٠.٠٠٠
٤	0.٤١٩	٠.٠٠٠
٥	0.743	٠.٠٠٠
٦	0.٦٠٠	٠.٠٠٠
٧	0.٥٤٠	٠.٠٠٠
٨	0.٤٢١	٠.٠٠٠

المصدر: إعداد الباحثة اعتماداً على نتائج برنامج (SPSS 22)

يتضح من الجدول (٢) أن معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات محور تقييم الخطر الضريبي والدرجة

الكلية للمحور دالة إحصائياً عند مستوى دلالة (٥%)، باستثناء العبارة الثانية فهي دالة إحصائياً عند مستوى دلالة (١٠%).

بهدف معرفة مدى وجود تقييم للخطر الضريبي لدى كبار المكلفين في محافظة طرطوس من خلال استبانة تمثل المكون الثاني (تقييم الخطر الضريبي) من مكونات إطار (COSO)، تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات المحور لبيان أهمية كل عبارة، وتم تحديد الاتجاه العام وفقاً للجدول (٣):

الجدول (٣) مجالات تصنيف قيم الاتجاه العام

الاتجاه العام	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
درجة	١.٨٠-١	٢.٦٠-١.٨١	٣.٤٠-٢.٦١	٤.٢٠-٣.٤١	٥-٤.٢١

المصدر: (الكنعان، ٢٠١٤)

يتضمن محور تقييم الخطر الضريبي ثماني عباراتٍ موجهةً لاختبار الفرضية والتي تتمحور حول مدى وجود تقييم للخطر الضريبي لدى كبار المكلفين في محافظة طرطوس.

الجدول (٤) الإحصاءات الوصفية الخاصة بعبارات محور تقييم الخطر الضريبي

المصدر: إعداد الباحثة اعتماداً على نتائج برنامج (SPSS 22)

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	مواضع				عبارات محور تقييم الخطر الضريبي	
			موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق		
			تكرار	تكرار	تكرار	تكرار		
			%	%	%	%		
غير موافق	0.665	2.23	٢	٥	13	86	3	هناك إجراءات مطبقة لتقييم الخطر الضريبي في الشركة.
غير موافق	0.700	2.30	2	6	18	80	3	تغطي هذه الإجراءات كافة فئات الخطر الضريبي.
محايد	0.637	3.10	6	7	91	2	3	تدرك الشركة المسبب الرئيس للخطر الضريبي في الشركة.
محايد	0.686	3.19	3	26	72	5	3	لدى الشركة عمليات مطبقة لإدارة هؤلاء المسببين.
موافق	1.049	3.64	16	63	11	13	6	تدرك الشركة فئات الخطر الضريبي السبعة.
غير موافق	0.765	2.26	3	7	11	83	5	تستخدم الشركة تخطيط السيناريو لتقييم الخطر الضريبي.
محايد	0.885	3.29	8	٣٣	٥٧	٥	6	يتم النظر في الخطر الضريبي بشكل إجمالي من أجل توفير نظرة شاملة لمحفظه من المخاطر التي يجب أخذها بالاعتبار.
محايد	0.861	3.28	9	29	59	8	4	تقييم الخطر الضريبي موثق.
محايد	0.265	2.91	8.3	26.6	54.1	7.3	3.7	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام للمحور

يوضح الجدول (٤) تلخيص عبارات محور تقييم الخطر الضريبي بأهمية وحيادية بمتوسط إجمالي (2.91) وانحراف معياري (0.265) وبنتيجة محايد. يتضح من الجدول (٤) ما يلي:

-معظم أفراد العينة لا يوافقون على وجود إجراءات مطبقة لتقييم الخطر الضريبي في الشركة، وكانت نسبة عدم الموافقة (81.7%) باتجاه عام (غير موافق)، وكانت آراء أفراد العينة حول مدى تغطية هذه الإجراءات لكل فئات الخطر الضريبي تتجه نحو عدم الموافقة أيضاً بنسبة (76.2%) باتجاه عام (غير موافق).  
-كانت آراء أفراد العينة محايدة فيما يتعلق بإدراك الشركة للمسبب الرئيس للخطر الضريبي بنسبة (83.5%) باتجاه عام (محايد)، ومدى وجود عمليات مطبقة لإدارة هؤلاء المسببين بنسبة (66%) باتجاه عام (محايد).  
-يوافق أفراد العينة على أن الشركة مدركة لفئات الخطر الضريبي السبعة<sup>٥</sup>، وكانت نسبة الموافقة (72.5%) باتجاه عام (موافق).

-إن ما نسبته (80.7%) من أفراد العينة تراوحت آراؤهم بين غير موافق وغير موافق على الإطلاق فيما يتعلق باستخدام الشركة "تخطيط السيناريو-Scenario Planning" لتقييم الخطر الضريبي باتجاه عام (غير موافق).  
-معظم آراء أفراد العينة كانت محايدة فيما يتعلق بأن النظر في الخطر الضريبي يتم بشكل إجمالي من أجل توفير نظرة شاملة لمحفظه من المخاطر، وكانت نسبة المحايدة (52.3%) باتجاه عام (محايد).  
-فيما يتعلق بأن تقييم الخطر الضريبي موثوق، فإن (54.1%) من أفراد العينة كانت آراؤهم محايدة باتجاه عام (محايد).

يتضح أن الاتجاه العام لعبارات المحور الثاني هو (محايد)، وهذا يدل بشكل مبدئي على أن كبار المكلفين في محافظة طرطوس محايدون برأيهم فيما يتعلق بوجود تقييم للخطر الضريبي؛ إذ إن معظم عبارات المحور كان اتجاهها العام (غير موافق) و(محايد) باستثناء العبارة رقم (٥) المتعلقة بإدراك الشركة لفئات الخطر الضريبي السبعة، إذ كان الاتجاه العام لها هو (موافق)؛ وقد يعود ذلك إلى أن كبار المكلفين في محافظة طرطوس يدركون وجود فئات الخطر الضريبي السبعة، ولكن ليس لديهم القدرة على تقييمها بشكل جيد.

#### اختبار فرضية البحث

الفرضية H0: لا يوجد تقييم للخطر الضريبي لدى كبار المكلفين في محافظة طرطوس.

<sup>٥</sup> خطر المعاملات، الخطر التشغيلي، خطر الامتثال، خطر المحاسبة المالية، خطر المحفظه، خطر الإدارة، خطر السمعة (Rensburg, 2012).

## الجدول (٥) النتائج الإحصائية الخاصة بالفرضية

## One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
تقييم الخطر الضريبي	١٠٩	2.9151	.26565	.02544

## One-Sample Test

Test Value = 3						
تقييم الخطر الضريبي	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
	-3.335-	١٠٨	.001	.08486	-1.1353-	-.0344-

المصدر: إعداد الباحثة اعتماداً على نتائج برنامج (SPSS 22)

يتضح من الجدول (٥) أن الفرق بين متوسط العينة (2.9151) ومتوسط المجتمع المدروس (٣) هو (-0.08486)، وأن حدّي الثقة لا يتضمنان القيمة صفر؛ وهذا يعني أنه يوجد فرقاً جوهرياً بين المتوسطين، ويتضح أيضاً أن قيمة مؤشر ستيوننت ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (5%) حيث إن قيمة  $sig > 0.05$ ، وهذا يدل على أن متوسط العينة لا يمثل متوسط المجتمع، وبما أن متوسط العينة  $> 3$  بالتالي لا يوجد تقييم للخطر الضريبي لدى كبار المكلفين في محافظة طرطوس، وقد يعود السبب كما ذكرنا في الإطار النظري لتعقيد القوانين الضريبية أو حتى بسبب التعديلات المستمرة عليها، أو بسبب ضعف في إدارة الضريبة داخل الشركة نتيجة عدم تبني نظام إدارة الخطر الضريبي في استراتيجية الشركة والذي تدرج ضمنه عملية تقييم الخطر الضريبي وهذا ما أكدت عليه دراسة Elgood et al. (٢٠٠٤) التي تتفق مع نتائج هذا البحث في التأكيد على أهمية اكتشاف وتحديد وتقييم الخطر الضريبي داخل الشركة وصولاً إلى إيجاد طرق مناسبة للتعامل معه، كما تتفق نتائج هذا البحث مع نتائج دراسة European Commission (٢٠٠٦) بأهمية وجود تقييم للخطر الضريبي وفقاً لمعايير محددة تمهيداً لتحديد أولويات في المعالجة، من جهة أخرى فإن نتائج هذا البحث تتعارض مع نتائج دراسة Segal & Maroun (2014) التي أشارت إلى أنه في الولايات المتحدة والمملكة المتحدة وجنوب إفريقيا هناك تركيزاً أكبر على تحديد الخطر الضريبي وكيفية التعامل معه وتقييمه من خلال مجموعة من السياسات والإجراءات الضريبية التي تغطي فئاته كافة، أما نتائج البحث كانت تشير إلى عدم وجود إجراءات فعالة تغطي فئات الخطر الضريبي كافة.

## النتائج والتوصيات:

بناءً على الدراسة العملية تم التوصل إلى النتائج التالية:

- لا يوجد لدى كبار المكلفين في محافظة طرطوس تقييم للخطر الضريبي.
- على الرغم من وجود إدراك ومعرفة بفئات الخطر الضريبي لدى كبار المكلفين في محافظة طرطوس إلا أنه لا يوجد إجراءات تقييم فعلية تشمل فئات الخطر الضريبي.
- لا يوجد إدراك للمسبب الرئيس للخطر الضريبي في الشركة.

- لا يوجد اعتماد لمصطلح "تخطيط السيناريو-Scenario Planning" لدى كبار المكلفين في محافظة طرطوس على الرغم من الدور الكبير الذي يلعبه في تنظيم أمور الشركة المستقبلية ودراسة القوى والمخاطر التي يمكن أن تؤثر في الوصول إلى النتيجة المرجوة وليس القصد بدراستها العمل على إلغائها بل السيطرة عليها وتقييمها بطريقة تمكن من تقليل أثرها السلبي على القرار الذي يجب اتخاذه.

يوصي البحث بما يلي:

- يجب تعزيز الشفافية والثقة بين السلطات الضريبية وكبار المكلفين، من أجل زيادة اليقين في القانون الضريبي من قبل كبار المكلفين من خلال قوانين ضريبية واضحة ومتجاوزة لثغرات القوانين السابقة وهذا يسهم فعلياً في تقليل الخطر الضريبي لدى الطرفين.
- من الأفضل لدى كبار المكلفين في محافظة طرطوس إجراء تقييم للخطر الضريبي بشكلٍ دقيقٍ وبصورةٍ منتظمةٍ من أجل السيطرة عليه، ووضع أدواتٍ مناسبةٍ تستخدم في عملية التقييم قابلة للتعديل عند الحاجة.
- رفع مستوى المهارات لدى كبار المكلفين من خلال إجراء دوراتٍ تدريبيةٍ في التعامل مع الخطر الضريبي مع توفير الفرصة للاطلاع على المستجدات التقنية وتبادل الخبرات لإيجاد طرقٍ في التعامل مع الخطر الضريبي.

## المراجع

### المراجع العربية:

- عبد الغفور، حسام (٢٠٠٨). العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجبائية. رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا: جامعة النجاح الوطنية: فلسطين.
- عبد القادر، عبد الرحمن. (٢٠١٨). انعكاسات قانون ساربينز أوكسلي على دور ومسؤولية المدقق في اكتشاف ومنع الاحتيال. مجلة الإدارة والاقتصاد. العدد ١١٧.
- العدي، إبراهيم. (٢٠١٥). أثر تعقيد النظام الضريبي في التهرب الضريبي-دراسة ميدانية في بيئة الأعمال السورية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٣١، العدد ١.
- الكنعان، أماني. (٢٠١٤). أثر عناصر الرقابة الداخلية في جودة المعلومات المحاسبية-دراسة ميدانية. رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق: سورية.

### القوانين والأنظمة:

- قرار وزارة المالية رقم (٢٩٣٧) بتاريخ ١٠/٥/٢٠٠٦ لتحديد معايير التسجيل والحذف في قسم كبار

المكلفين.

### المراجع الأجنبية:

- Artemenko, Dmitry; Aguzarova, Larisa; Aguzarova, Fatim; & Porollo, Elena. (2017). Causes of tax risks and ways to reduce them. *European Research Studies Journal*, Vol. 20, No. 3, PP. 453-459.
- Boateng, K., Omane-Antwi, K. B., & Ndori Queku, Y. (2022). Tax risk assessment, financial constraints and tax compliance: A bibliometric analysis. *Cogent Business & Management*, 9(1), 2150117.

- Booyesen, Janine & Booyesen, Walter & Kleingeld, Marius. (2018). A risk management strategy to identify and prioritise factors affecting industry's carbon tax liability. *South African Journal of Industrial Engineering*, Vol.29, No.3, PP.26-39.
- Bruehne, Alissa & Schanz, Deborah. (2018). Building p a Protective Shield: The Role of Tax Communication for Corporate Tax Risk Management. Working Paper, LMU Munich.
- Cozmei, Catalina & Serban, Elena. (2014). Risk management triggers: from the tax risk pitfalls to organizational risk. *Procedia Economics and Finance*, Vol. 15, PP. 1594 – 1602.
- Didimo, W., Grilli, L., Liotta, G., Menconi, L., Montecchiani, F., & Pagliuca, D. (2020). Combining network visualization and data mining for tax risk assessment. *IEEE Access*, Vol. 8, PP.16073-16086.
- Elgood, Tony & Paroissien, Ian & Quimby, Larry. (2004). Tax Risk Management. PWC Publication. Available at: <https://www.pwc.com/gx/en/tax-management-strategy/pdf/tax-risk-management-guide.pdf>.
- Erasmus, Daniel. (2009). Tax Risk Management under SOX 404 and FIN 48. Research Paper, No. 1480978. Thomas Jefferson School of Law.
- European Commission. (2006). Risk Management Guide for Tax Administrations. VERSION 1.02. Available at [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/tax\\_cooperation/gen\\_overview/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_cooperation/gen_overview/index_en.htm).
- Freedman, Judith & Loomer, Geoffrey & Vella, John. (2009). Corporate Tax Risk and Tax Avoidance: New Approaches. *British Tax Review*, Vol. 1, No. 13, PP. 74-116.
- KPMG. (2012). Tax Risk Management in China. Hong Kong.
- Lipniewicz, Rafał. (2017). Tax administration and risk management in the digital age. *Information Systems in Management*, Vol. 6, No.1, PP. 26-37.
- Neuman, Stevanie; Omer, Thomas & Schmidt, Andrew. (2013). Risk and return: Does tax risk reduce firms' effective tax rates? Working paper, Texas A&M University and North Carolina State University.
- OECD. (2017). Country-by-Country Reporting: Handbook on Effective Tax Risk Assessment. Paris, [www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting-handbook-on-effective-tax-risk-assessment.pdf](http://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting-handbook-on-effective-tax-risk-assessment.pdf).
- Pratomo, Mochammad. (2018). Investigating tax compliance risks of large businesses in Indonesia. Doctoral dissertation, College of Business, RMIT University.
- Rensburg, Leon Jansen van. (2012). Tax risk management: A framework for implementation. Thesis on Master Degree of Taxation, University of Pretoria, South Africa.
- Rozas, José & Natri, Maria Pia & Sonetti, Enza. (2019). Assessing Tax Risk by “Country-by-Country Reporting. In De Vincentiis, Paola &

Culasso, Francesca & Cerrato, Stefano A (Eds.) **The Future of Risk Management** (PP. 397-420). doi:10.1007/978-3-030-14548-4\_17.

– Segal, Talya & Maroun, Warren. (2014). Tax risk-management analysis: comparison between The United States of America, The United Kingdom and South Africa. *Journal of Economic and Financial Sciences*, Vol. 7, No. 2, PP. 375-392.

– Walicka, Monika. (2014). Tax risks sources and consequences as a part of intercultural management at family companies. *Journal of Intercultural Management*, Vol. 6, No. 4, PP. 191–201.

– Wilson, Brain. (2013). Board Oversight of Tax Risk. The Canadian Institute of Chartered Accountants

– Wunder, Haroldene. (2009). Tax risk management and the multinational enterprise. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 18, PP. 14–28.



الجمهورية العربية السورية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة طرطوس  
كلية الاقتصاد  
قسم المحاسبة

السادة الكرام..

نقدم لحضرتكم قائمة الاستبانة التالية في إطار الدراسة الميدانية لبحث بعنوان " تقييم الخطر الضريبي

لدى كبار المكلفين في محافظة طرطوس-دراسة ميدانية"

إن هذه الاستبانة هي أداة لجمع البيانات من أجل دراسة تقييم الخطر الضريبي لدى كبار المكلفين. يسعدني أن أطلب منكم المشاركة في الإجابة على أسئلة الاستبانة من خلال وضع إشارة (x) في خانة العبارة التي تتوافق مع رأيكم، وتود الباحثة أن تعلمكم أن الإجابات على أسئلة الاستبانة سيتم استخدامها لأغراض البحث العلمي فقط.

#### شاكرين تعاونكم واستجابتكم الكريمة

م	العبارة	غير موافق بشدة (١)	غير موافق (٢)	محايد (٣)	موافق (٤)	موافق بشدة (٥)
تقييم الخطر الضريبي						
١	هناك إجراءات مطبقة لتقييم الخطر الضريبي في الشركة.					
٢	تغطي هذه الإجراءات كافة فئات الخطر الضريبي.					
٣	تدرك الشركة المسبب الرئيس للخطر الضريبي في الشركة.					
٤	لدى الشركة عمليات مطبقة لإدارة هؤلاء المسببين.					
٥	تدرك الشركة فئات الخطر الضريبي السبعة.					
٦	تستخدم الشركة تخطيط السيناريو لتقييم الخطر الضريبي.					
٧	يتم النظر في الخطر الضريبي بشكل إجمالي من أجل توفير نظرة شاملة لمحفظه من المخاطر التي يجب أخذها بالاعتبار.					
٨	تقييم الخطر الضريبي موثوق					