

أثر الفروق الدفترية الضريبية على الأحكام والتصرفات التشككية لمأمور الفحص الضريبي "دراسة تجريبية"

د/ عمرو السيد زكي

استاذ المحاسبة والمراجعة المساعد
كلية الاعمال - جامعة الاسكندرية

Amr.elsaid.Zaki@alexu.edu.eg

أحمد رجب سالم

باحث ماجستير بقسم المحاسبة
كلية الاعمال - جامعة الاسكندرية

ahmedragab74@gmail.com

د/ محمود موسى عبد العال

استاذ المحاسبة والمراجعة المساعد
كلية الاعمال - جامعة الاسكندرية

mahmoud.metwally@alexu.edu.eg

ملخص البحث

يهدف البحث إلى دراسة واختبار أثر الفروق الدفترية الضريبية على الأحكام والتصرفات التشككية لمأمور الفحص الضريبي، وذلك خلال عملية الفحص التي تقوم بها السلطة الضريبية بالدولة للإقرار المقدم من قبل الممول. حيث تشمل الأحكام التشككية لمأمور الفحص الضريبي على مدى معقولة صافي الربح الخاضع للضريبة وتشمل التصرفات التشككية لمأمور الفحص الضريبي على كلاً من التوسع في عملية الفحص الضريبي وأجراء تعديلات على بيانات الإقرار الضريبي. واستناداً إلى المدخل التجريبي، صمم الباحث تجربة عملية (2 × 2) بين المجموعات تشمل المتغير الرئيسي الفروق الدفترية الضريبية (مرتفعة/ منخفضة)، وسينتج عن ذلك وجود عدد من الحالات العملية، ستقدم لعينة من مأموري الفحص الضريبي العاملين في مصلحة الضرائب المصرية، وتجميع الاستجابات للتوصل لنتائج البحث عن طريق تقديم أدلة علمية وعملية عن تأثير الفروق الدفترية الضريبية على الأحكام والتصرفات التشككية لمأمور الفحص الضريبي.

ويكون مجتمع الدراسة التجريبية من مأموري الفحص الضريبي، وقد تمثلت عينة الدراسة في عينة انتقائية حكمية من ذلك المجتمع يبلغ حجمها 136 مفردة. وقد توصلت الدراسة إلى قبول الفرض الرئيسي للبحث بدلالة فرعياته كلياً حيث تؤثر الفروق الدفترية الضريبية على الحكم التشككي لمأمور الفحص الضريبي بجعله أكثر تحفظاً وظهر التأثير على التصرف التشككي بجعله أكثر تشدداً. ويساهم البحث في تناول الجوانب السلوكية المرتبطة بالعنصر البشري داخل مصلحة الضرائب باعتباره أهم عناصر المنظومة الضريبية للدولة، وما تتضمن تلك الجوانب السلوكية من أحكام وتصرفات تشككية للكشف عن أنشطة التهرب والتجنب الضريبي للأشخاص الاعتبارية من ممولى الضرائب على الدخل.

الكلمات الدالة: الفروق الدفترية الضريبية - الأحكام التشككية - التصرفات التشككية - الفحص الضريبي.

The Effect of Book Tax Differences on Tax Examiner's Skeptical Judgments and Actions "An Experimental Study

Abstract

The research aims to study the effect of book tax differences on tax examiner's skeptical judgments and actions, and that's during the income tax returns examination process carried out by the state tax authority. The Tax examiner's skeptical judgment includes the reasonableness of taxable income and the Tax examiner's skeptical action includes the expansion in both the tax examination & makes adjustments on income tax returns data. This research uses a 2×2 between subjects' experiment, that includes main variable book tax differences (Low vs. High). This is going to result some practical cases, which are provided to sample of tax examiners in the Egyptian tax authority, and collect the responses to reach research results by providing scientific and practical evidence for the effect of book tax differences on tax examiner's skeptical judgments and actions.

The experimental study community consists of tax examiners, and the study sample consisted of a selective, judgmental sample from that Community of 136 individuals. The study concluded that the Main hypothesis was accepted in full of its subsidiary implications, as book tax differences effect on the tax examiner's skeptical judgments by making it more conservative, and the effect on his skeptical actions by making it more strict.

The research contributes to addressing the behavioral aspects related to the human element within the Tax Authority as the most important element of the tax system, and what these behavioral aspects include in terms of skeptical judgments and actions to uncover tax evasion and avoidance activities and earning management for companies.

Key words: Book tax differences – Skeptical judgments – Skeptical actions

1- المقدمة

تعكس الفروق الدفترية الضريبية (Book-Tax Differences) (BTDS) الفرق بين الربح المحاسبي والربح الضريبي. إذ يتحدد الربح المحاسبي وفقاً للمعايير المحاسبية ذات الصلة، في حين يتحدد الربح الضريبي وفقاً للقوانين والتشريعات الضريبية للدولة. ونتيجة للاختلاف بين الأهداف التي تخدمها كلاً من المعايير المحاسبية والتشريعات والقوانين الضريبية ينشأ عن ذلك تباين بين الربح المحاسبي والربح الضريبي فيما يسمى الفروق الدفترية الضريبية. وتنقسم الفروق الدفترية الضريبية إلى نوعين رئيسيين، أولهما، الفروق الدفترية الضريبية الدائمة (Permanent Book-Tax Differences) (PBTDS)، وثانيهما، الفروق الدفترية الضريبية المؤقتة (Temporary Book-Tax Differences) (TBTDS). وأن معيار التفرقة الرئيسي بينهما يرتبط بأن الفروق الدفترية الضريبية الدائمة يستمر أثرها ولا يختفي مع مرور الوقت بعكس الفروق المؤقتة التي يزول أثرها مع مرور الوقت ويترتب على وجودها ضرورة الاعتراف بأرصدة للضرائب المؤجلة (Adelaide and Adhariani, 2019).

وعلى صعيد آخر تظهر أهمية ودور عملية الفحص الضريبي الذي يقوم به مأمور الفحص الضريبي، حيث يعتمد حجم الإيرادات التي تجمعها الدولة من السياسة الضريبية المتبعة - أهم مصادر الموارد بالموازنة العامة للدول - على مدى فاعلية عمليات الفحص الضريبي للسلطة الضريبية داخل الدولة متمثلة في مصلحة الضرائب (Best et al., 2021). ولذلك يعتبر الفحص الضريبي أحد نقاط الاتصال الهامة بين الدولة متمثلة في السلطة الضريبية ودافعي الضرائب، ولذلك تظهر أهمية ومردود ما يتخذه مأمور الفحص الضريبي من أحكام وتصرفات كونه أحد الأدوات التي تمكن السلطة الضريبية من اكتشاف ومعاينة الممولين غير الممثلين ضريبياً، وبالتالي أصبحت دراسة واختبار أثر وجود الفروق الدفترية الضريبية على الأحكام والتصرفات المهنية التشككية لمأمور الفحص الضريبي تشكل أهمية قصوى.

وعلى الرغم من أهمية المحتوى المعلوماتي للفروق الدفترية الضريبية، هذا بالإضافة إلى أن مأمور الفحص الضريبي يعد أحد أهم مستخدمي التقارير المالية، إلا أن الباحث قد لاحظ وجود ندرة في البحوث المحاسبية التي تناولت انعكاسات وأثر الفروق الدفترية الضريبية على عملية الفحص الضريبي الذي تقوم به السلطة الضريبية للدولة متمثلة في مصلحة الضرائب وذلك بهدف التأكد من مدى اتساق المعلومات الواردة بالقوائم المالية وتلك المفصّل عنها بالإقرارات الضريبية المقدمة من تلك الشركات مع التشريعات والقوانين واللوائح الضريبية للدولة، وما إذا كانت تلك القوائم والإقرارات الضريبية تعبر بصدق عن العمليات الخاصة بالشركة وأنها لا يشوبها أي من عمليات التهرب الضريبي أو أي أنشطة اتخذتها إدارة الشركة

بهدف تخفيض مدفوعاتها الضريبية مع إظهار الوضع الاقتصادي للشركة على غير حقيقته بما يحقق المصالح الانتهازية للإدارة.

وفي هذا الصدد فقد توصلت دراسات عدة إلى أن الفروق الدفترية الضريبية قد تكون دليلاً على قيام إدارات الشركات بممارسات إدارة الأرباح أو التخطيط الضريبي (e.g. Graham et al., 2010; Tang and Firth, 2011; Blaylock et al, 2012; AbdulWahab and Holland, 2014) على أهمية المحتوى المعلوماتي للفروق الدفترية الضريبية فقد توصلت عدة دراسات إلى أن الزيادة في حجم الفروق الدفترية الضريبية ما هي إلا انعكاس لزيادة مستويات التجنب الضريبي داخل الشركات (Manzon and Plesko, 2002; Mills et al., 2003; Plesko, 2004). كما يدعى البعض بأن الشركات التي تم تصنيفها أنها تشارك في أنشطة التجنب والحماية الضريبية لديها فروق دفترية ضريبية بصورة أكبر مقارنة بغيرها من الشركات (Wilson 2009; Frank et al., 2009; Cho et al., 2006). حيث أشار كلاً من Mills & Newberry (2001) إلى أن الفروق الدفترية الضريبية تعد أحد أشكال العدوانية الضريبية مما يزيد من تكلفة احتمال اكتشاف الإدارة الضريبية لتلك العدوانية على الشركة، كما تستخدم الإدارة حسابات المخصصات والاحتياطيات؛ كونها أكثر الحسابات تأثيراً على الفروق الدفترية الضريبية؛ للتلاعب في الأرباح. الخلاصة مما سبق أن هناك عدة دراسات توصلت إلى أن حجم الفروق الدفترية الضريبية يعد مؤشراً على ممارسات التجنب الضريبي (Gleason and Mills, 2002; Schrand and Wong, 2003; Dhaliwal et al., 2004).

ويؤكد ذلك ما ورد بالمادة (17) من قانون الضرائب على الدخل (91) لسنة 2005 والتي أكدت على أن "يتحدد صافي الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية، كما يتحدد وعاء الضريبة بتطبيق أحكام هذا القانون على صافي الربح المشار إليه". فيتضح من نص المادة أن وعاء الضريبة يتحدد من خلال مرحلتين: أولهما، الوصول إلى صافي الربح المحاسبي عن طريق استخدام معايير المحاسبة المصرية، وثانيهما، الوصول إلى الوعاء الضريبي عن طريق تعديل صافي الربح المحاسبي وفقاً لما ورد بالقانون ولائحته التنفيذية من قيود وشروط وأحكام لبعض المعالجات المحاسبية.

لذلك تجدر الإشارة إلى أن مأمور الفحص الضريبي من أهم مستخدمي القوائم المالية للشركة، وذلك نظراً لأن عملية الفحص الضريبي تعتبر من عوامل الكشف عن أنشطة إدارة الأرباح والتجنب والتهرب الضريبي والوقوف على أي تلاعب أو تضليل بالقوائم المالية للشركات. وبشكل أكثر تحديداً يقوم المأمور بعملية الفحص الضريبي مستنداً إلى نظرية التفكير النقدي (Critical Thinking) حيث تعد جوهر عملية الفحص الضريبي وهي تعكس استخدام المعايير والمقاييس بصورة منطقية وكذلك الأدلة المتاحة للتوصل

إلى الأحكام السليمة التي تتسم بالدقة والوضوح، وما يندرج داخل طيات نظرية التفكير النقدي من أحكام الشك المهني (Professional Skepticism) وهو تقييم لأدلة المراجعة وصولاً للأدلة الكافية التي تدعم استنتاج محدد مقارنة بباقي الاستنتاجات الأخرى. وذلك على مدار كافة مراحل عملية الفحص الضريبي التي تبدأ بمرحلة تخطيط أعمال الفحص الضريبي ومن ثم الانتقال إلى مرحلة تنفيذ أعمال الفحص الضريبي وصولاً إلى مرحلة التقرير عن أعمال الفحص الضريبي (عيد، 2019).

وفي ضوء ما سبق يمكن التعبير عن مشكلة البحث في صورة التساؤلات البحثية التالية:

- ما هي الفروق الدفترية الضريبية، وما هي أنواعها وأسباب نشأتها؟
- ما هو أثر وجود الفروق الدفترية الضريبية على الأحكام والتصرفات التشككية لمأمور الفحص الضريبي؟

من خلال الإجابة على التساؤلات البحثية السابقة، يحقق البحث أهدافه، والمتمثلة في دراسة واختبار أثر وجود الفروق الدفترية الضريبية (BTDS) على الأحكام والتصرفات التشككية لمأمور الفحص الضريبي، وذلك أثناء قيامه بعملية الفحص الضريبي للإقرارات المقدمة من قبل الشركة، وما يتضمنه الفحص الضريبي من تفكير نقدي وما ينطوي عليه من تنفيذ اعتبارات وأحكام الشك المهني.

ويستمد البحث أهميته الأكاديمية من مسيرته للبحوث التي اهتمت بدراسة انعكاسات وتأثيرات وجود الفروق الدفترية الضريبية على قرارات مستخدمى التقارير المالية بصفة عامة. فضلاً عن وجود ندرة نسبية بالبحوث الأكاديمية سواء المصرية أو الأجنبية بشأن تأثير تلك الفروق على الأحكام والتصرفات التشككية لمأمور الفحص الضريبي بصفة خاصة، فضلاً عن وجود ندرة بالبحوث الأكاديمية سواء المصرية أو الأجنبية بشأن الجانب السلوكي ذو الصلة بأحكام وتصرفات مأمور الضرائب القائم بعملية الفحص الضريبي. إذ تعتبر مصلحة الضرائب على الدخل كممثل للسلطة الضريبية المصرية بمثابة أحد أهم مستخدمى تلك التقارير وذلك لما للمعلومات المتضمنة بتلك التقارير من دور هام في إتمام عملية الفحص الضريبي، ومن ثمَّ يحتمل أن يكون للمعلومات بشأن الفروق بين الربح الضريبي والربح المحاسبي تأثيرات جوهرية على قرارات مستخدميها. كما يستمد البحث أهميته العملية لكونه يسعى لتقديم تفسيرات منطقية لرد فعل مأمور الفحص الضريبي تجاه الإقرار الضريبي المقدم من الممول، وهو ما يوفر مردوداً عملياً للبحث المحاسبي في هذا المجال. كما يقف وراء هذا البحث العديد من الدوافع من أهمها: التطرق لمجال بحثي يعانى من ندرة ملموسة وإيجاد دليل علمي وعملي على مدى صحة العلاقة الرئيسية محل الدراسة في بيئة الأعمال المصرية وفق منهجية بحثية علمية في محاولة لاستكمال البحوث المصرية المماثلة في هذا الصدد.

بالرغم من تعدد أهداف البحث وكثرة دوافعه؛ إلا أن من **حدود البحث** أنه يقتصر على دراسة واختبار أثر الفروق الدفترية الضريبية على الأحكام والتصرفات التشكيفية لمأمور الفحص الضريبي ومن ثم يخرج من نطاق البحث أى عوامل أو محددات أخرى قد تؤثر على أحكام وتصرفات مأمور الفحص الضريبي، وذلك دون أن يتطرق البحث لقرارات وأحكام غيره من المتعاملين مع الإقرار الضريبي للممول كلجان الفحص الداخلية أو لجان الطعن أو غيرها من اللجان.

2- الإطار النظري واشتقاق الفروض

يتناول الباحث فى هذه الفرعية الإطار النظري للبحث من خلال تحليل الدراسات السابقة ذات الصلة واشتقاق فروض البحث. وتحقيقاً لذلك الهدف سيتم تناول المفاهيم ذات الصلة بالفروق الدفترية الضريبية بنوعها الدائمة والمؤقتة، وكذلك التعرف على أسباب نشأتها. ومردود وجود الفروق الدفترية الضريبية من منظور محاسبي، وبما يعكس المتضمنات المحاسبية لهذه الفروق. كما يمتد البحث ليشمل توضيح لبعض المفاهيم ذات الصلة بعملية الفحص الضريبي وأركانها المختلفة، مع التركيز على دور مأمور الفحص الضريبي فى هذا الصدد. وينتهى البحث إلى تحليل العلاقة بين الفروق الدفترية الضريبية وأحكام وتصرفات مأمور الفحص الضريبي وبما يمكن الباحث من اشتقاق فرض البحث الرئيسي وفرعياته.

2-1 الفروق الدفترية الضريبية: المفهوم والأنواع وأسباب النشأة

نظراً لأن القوائم المالية السنوية للشركات توضح الربح المحاسبي فى حين أن الإقرارات الضريبية المقدمة من قبل تلك الشركات توضح الربح الخاضع للضريبة ويعتمد كلاً منهما فى قياسه على قواعد ومعايير قد تكون مختلفة إلى حد ما (Comprix et al., 2011). ومن هنا تأتى أهمية التعرف على ماهية الفروق الدفترية الضريبية، وأنوعها وأسباب نشأتها، وهو ما سيتم تناوله من خلال الفقرات التالية.

2-1-1 مفهوم الفروق الدفترية الضريبية وأسباب نشأتها

تعكس **الفروق الدفترية الضريبية (BTDS)** الفرق بين صافى الربح المحاسبي وصافى الربح الضريبي. إذ أنه ونظراً إلى وجود اختلاف بين المعايير المحاسبية المستخدمة فى إعداد القوائم المالية من ناحية، والأسس الضريبية التى تنص عليها القوانين والتشريعات الضريبية من ناحية أخرى، فحتماً سيؤدى ذلك إلى وجود اختلاف بين صافى الربح المحاسبي الذى يتم الوصول إليه فى ضوء تطبيق المعايير المحاسبية وصافى الربح الضريبي الذى يتم الوصول إليه وفقاً للقوانين والتشريعات الضريبية للدولة. وقد عرف (Hanlon et al. (2012) **الفروق الدفترية الضريبية** على أنها: "الفرق بين ما تفصح عنه الشركة

كربح خاضع للضريبة وما تصنفه الشركة كربح محاسبي مالي". وقد بينت دراسة عيسى (2021) أن الفروق الدفترية الضريبية تنشأ نتيجة الاختلاف بين قيمة الربح المحاسبي والربح الضريبي حيث يتحدد الربح المحاسبي نتيجة تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS)، بينما يتحدد الربح الضريبي في ضوء التشريعات والقواعد الضريبية السارية.

وفي ذات السياق، يعبر الربح المحاسبي عن صافي الربح أو الخسارة المعترف به بقائمة الدخل نتيجة تحقيق المقابلة السليمة بين الإيرادات والمصروفات عن فترة مالية معينة، ويعرف أيضاً بأنه ربح أو خسارة الفترة قبل خصم عبء الضرائب وذلك وفقاً لما ورد بمعايير المحاسبة المصرية، أما الربح الخاضع للضريبة فقد عرف في ضوء ما ورد بمعيار المحاسبة المصري (24) على أنه: "الربح أو الخسارة عن فترة ما مقررراً طبقاً للقواعد الموضوعية من قبل السلطات الضريبية أى أن الربح الخاضع للضريبة بوجه عام هو قيمة الربح المستخدم لحساب الضريبة المستحقة على الأفراد والشركات ويوصف الربح الخاضع للضريبة بصورة عامة على أنه صافي الربح المحاسبي المعدل أو صافي الربح مطروحاً منه أية خصومات أو إعفاءات مضافاً إليه أية إيرادات خاضعة وفقاً للقانون الضريبي. ويمكن تعريفه على أنه الربح المحاسبي بعد تعديله بما يتناسب مع القوانين الضريبية للدولة حيث أنه إذا تعارضت المعالجة المحاسبية لأغراض التقرير المالي مع التشريعات والقوانين الضريبية فيتم اعتماد وتطبيق ما جاء بالقانون على حساب المعالجة الواردة بالمعايير المحاسبية (يوسف، 2016).

وبخصوص أسباب نشأة الفروق الدفترية الضريبية فقد أرجعتها دراسة Huang and Wang (2013) إلى أن اختلاف الهدف من المحاسبة المالية عن الهدف من تطبيق قانون الضرائب، حيث تكون صياغة القوانين الضريبية بهدف تحقيق أهداف السياسة المالية للدولة، والمتمثلة في زيادة الإيرادات العامة للدولة وتقديم حوافز لدافعي الضرائب للانخراط في أنشطة اقتصادية محددة، بينما تهدف المحاسبة المالية إلى توفير معلومات موثوقة، ويمكن الاعتماد عليها، وذات صلة بأداء المنشأة وبالتالي فإن المعلومات المطلوبة من قبل السلطة الضريبية المتمثلة في مصلحة الضرائب تختلف إلى حد ما عن تلك المعلومات المطلوبة من باقي المستخدمين مما يؤدي لاختلاف الربح المحاسبي عن الربح الضريبي.

وقد قدم كلاً من زكي (2015)، (Hsu et al. (2021) ثلاثة أسباب لنشأة الفروق الدفترية الضريبية وهم: الاختلافات بين تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبلاً عام والقوانين/القواعد الضريبية، وإدارة النفقات والمدفوعات الضريبية من قبل بعض الشركات من خلال عملية التخطيط الضريبي وأنشطة الحماية الضريبية لتقليل القيمة الحالية للضرائب المستحقة، وأخيراً إدارة الأرباح حيث تسمح المبادئ المحاسبية المقبولة قبلاً عام ببعض الحرية للمديرين لإعداد التقارير المالية التي تعكس الحالة الاقتصادية

للشركة فيستغل المديرين ذلك لإظهار الشركة بشكل أفضل من خلال التلاعب الانتهازي بالأرباح لتحقيق مصالحهم على عكس القوانين و اللوائح الضريبية التي لا توفر تلك الحرية.

2-1-2 أنواع الفروق الدفترية الضريبية

وفيما يتعلق بأنواع الفروق الدفترية الضريبية، فهي تنقسم إلى نوعين، وهما: الفروق الدفترية الضريبية الدائمة (PBTDs) Permanent Book-Tax Differences والفروق الدفترية الضريبية المؤقتة (TBTDS) Temporary Book-Tax Differences. وأن معيار التفرقة بينهما يرجع لأسباب نشأة تلك الفروق. إذ تنشأ الفروق الدفترية الضريبية الدائمة نتيجة اختلاف معالجة المحاسبية لبعض عناصر الإيرادات والمصروفات عن المعالجة الضريبية لها (ضاهر، 2017). وبشكل أكثر تحديداً تنشأ الفروق الدائمة عندما تحدد كل من معايير المحاسبة والتشريعات الضريبية معالجات مختلفة لبعض بنود الإيرادات والمصروفات مما يؤدي إلى وجود فروق دائمة لن يتم عكسها عبر الزمن كما في حالة الإيرادات المعفاة من الضريبة والتي يعترف بها محاسبياً ولا يعترف بها ضريبياً والمصروفات المعتمدة محاسبياً وغير قابلة للخصم من وجهة نظر الضرائب، حيث تظل هذه الفروق قائمة مادامت التشريعات المرتبطة بنشأتها سارية (Moore and Xu, 2018).

بينما تنشأ الفروق الدفترية الضريبية المؤقتة نتيجة اختلاف توقيت الاعتراف ببعض بنود الإيرادات والمصروفات للأغراض المحاسبية عنها بالنسبة للأغراض الضريبية (زكي، 2015). وبشكل أكثر تحديداً تنشأ الفروق المؤقتة نتيجة عدم تطابق الفترة التي يتم فيها إدراج بعض بنود الإيرادات والمصروفات للربح الخاضع للضريبة مع الفترة التي يتم فيها إدراج تلك البنود للربح المحاسبى، حيث تنعكس الفروق المؤقتة في الفترات التالية بحيث يصبح تأثيرها التراكمى بمرور الوقت صفراً (عبد البارى، 2015). ووفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (24) والخاص بالمحاسبة عن ضرائب الدخل تعرف الفروق المؤقتة على أنها "الفرق بين القيمة الدفترية للأصول/الالتزامات فى قائمة المركز المالى والأساس الضريبى لهذه الأصول/الالتزامات". ويعرف الأساس الضريبى بأنه "القيمة المتعلقة بهذا الأصل أو الالتزام للأغراض الضريبية".

وفيما يتعلق بالوضع فى مصر وبالرغم من أن المادة 17 من القانون 91 لسنة 2005 أكدت على أن الربح الخاضع للضريبة يتحدد فى ضوء صافى الربح من واقع قائمة الدخل المعدة وفقاً للمعايير المحاسبية المصرية إلا أن وعاء الضريبة يتحدد فى ضوء تطبيق أحكام هذا القانون على صافى الربح المشار إليه، ونتيجة لذلك تظهر الفروق الدفترية الضريبية. وعن أسباب نشأة الفروق الدفترية الضريبية فى مصر فى ضوء أحكام القانون 91 لسنة 2005 فهى كثيرة سواء كان ذلك متعلقاً بالفروق الدائمة أو الفروق المؤقتة.

فعلى سبيل المثال، نجد أن من أسباب نشأة الفروق الدفترية الضريبية الدائمة، تلك الإيرادات التي تدرج بقائمة الدخل وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية، وهي معفاة من الضريبة وفقاً لأحكام المادتين (31)، (50) من القانون 91 لسنة 2005.

أما عن أهم أسباب نشأة الفروق الدفترية الضريبية المؤقتة وفي ضوء ما ورد بالقانون 91 لسنة 2005 فقد نصت المادة (25) من القانون على طرق احتساب الإهلاك الضريبية لأصول المنشأة، وفي الوقت نفسه فقد تستخدم الشركة طرق ومعدلات إهلاك تتوافق مع المعايير المحاسبية وطبيعة نوع الأصل ومدى الاستفادة منه وقد تختلف مع الطرق والمعدلات الوارد بالقانون الضريبي، وهو ما ينتج عنه فروق دفترية ضريبية مؤقتة بين القيمة الدفترية للأصل وأساسه الضريبي. كما أن البند الأول من المادة (24) من قانون 91 لسنة 2005 الذي ينص على أنه لا يعد من التكاليف واجبة الخصم الاحتياطات والمخصصات على اختلاف أنواعها. فنجد أنه وفقاً للمعايير المحاسبية تقوم الشركة بتكوين مخصص لمواجهة الالتزام مستقبلي سواء كان محتمل أو مؤكد الحدوث وهو ما يظهر بالقوائم المالية للشركة، ولكن غير معترف به ضريبياً إلا عند انقضاء الغرض منه أو استخدامه بما يتوافق مع شروط المادة (22) من قانون 91 لسنة 2005 للتكاليف والمصروفات واجبة الخصم، وهو ما ينتج عنه فروق دفترية ضريبية مؤقتة.

يخلص الباحث مما سبق، إلى أن التشريع الضريبي المصري يحمل في طياته العديد من الأحكام والنصوص التشريعية التي تنطوي على أسباب جوهرية لنشأة الفروق الدفترية الضريبية بنوعها الدائمة والمؤقتة وبقيم كبيرة نسبياً؛ مما يستلزم ضرورة اختبار أثر وجود تلك الفروق على قرارات وأحكام مستخدمى التقارير المالية بصفة عامة وقرارات وأحكام مأمور الفحص الضريبي بصفة خاصة باعتباره المعنى بالتعامل مع البيانات الوارد بالإقرار الضريبي للممول، والمعنى بصورة أكبر باتخاذ قراراته في ضوء ما تم التقرير عنه وما صاحب ذلك من وجود فروق دفترية ضريبية.

2-2 المتضمنات المحاسبية للفروق الدفترية الضريبية

اهتمت عدة دراسات سابقة بالمتضمنات المحاسبية لحجم الفروق الدفترية الضريبية، فقد أهتم البعض بالعلاقة بين جودة الأرباح المحاسبية وحجم الفروق الدفترية الضريبية، والبعض الآخر اعتبر الفروق الدفترية الضريبية مؤشراً على إدارة الأرباح، كما اعتبرها البعض أحد عوامل التنبؤ بالإفلاس وكذلك أحد العوامل المؤثرة في مخاطر منح الائتمان (Desai and Dharmapala, 2006; Jackson, 2009; Tang and Firth, 2011; Blaylock et al., 2012; Huang and Wang, 2013; Noga and Schnader, 2013).

فبالنسبة لعلاقة الفروق الدفترية الضريبية بجودة الأرباح فقد تبين وجود انعكاسات للفروق الدفترية الضريبية على جودة المعلومات والتقارير المالية وتبعات ذلك على قرارات مستخدمى تلك التقارير وغيرهم من أصحاب المصالح المعنيين بأمر الوحدة الإقتصادية. وفى هذا الصدد ناقشت دراسة Desai and Dharmapala (2006) الأدلة بشأن فضائح كبرى الشركات مثل: (Xerox – Tyco – Enron) وأثبتت أن المديرين يستغلون الفروق بين إعداد التقارير المالية وإعداد التقارير الضريبية بشكل انتهازى بما يحقق مصالحهم؛ وهذا بدوره يؤثر سلباً على جودة الأرباح سواء المحاسبية أو الضريبية.

واختبرت دراسة أجراها Huang & Wang (2013) العلاقة بين الفروق الدفترية الضريبية وجودة الأرباح باستخدام عينة من البنوك التجارية فى تايوان، حيث تتوافق الأدلة فى تلك الدراسة مع الافتراض القائل بأن الفروق الدفترية الضريبية المؤقتة الكبيرة مرتبطة بانخفاض جودة الأرباح مما يعد دليلاً للاستنتاجات التى تفيد بأن هناك ارتباط بين الفروق الدفترية الضريبية وجودة الأرباح فى القطاع المصرفى، وقد يعمم ذلك على القطاع المصرفى فى البلدان الناشئة الأخرى. كما أشارت نتائج الدراسة إلى أن الفضائح المالية والمحاسبية التى حدثت فى شركات Enron & WorldCom & Tyco & Xerox أدت إلى دراسة ما إذا كانت الفروق بين الربح المحاسبى والربح الضريبى تقدم إشارات تحذيرية وتعتبر دليل على التلاعب وإدارة الأرباح وانخفاض جودتها.

وفيما يتعلق بعلاقة الفروق الدفترية الضريبية بإدارة الأرباح فقد أشار Jackson (2009) بأن حجم الفروق الدفترية الضريبية ما هى إلا انعكاس لعمليات إدارة الأرباح، فكلما انخفضت تلك الفروق كان ذلك دليل على عدم ممارسة الشركات لعمليات إدارة الأرباح. وفى السياق ذاته، وبالتطبيق على عينة من الشركات الصينية، تناولت دراسة Tang and Firth (2011) العلاقة بين حجم الفروق الدفترية الضريبية وإدارة الأرباح وإدارة الضرائب، وتوصل الباحثان إلى أن الشركات التى لديها حوافز قوية لإدارة الأرباح وكذلك إدارة الضرائب تكون لديها مستويات مرتفعة غير طبيعية للفروق الدفترية الضريبية؛ وقد أشار الباحثان إلى أن السبب فى ذلك يرجع إلى المرونة التى تتصف بها المعايير المحاسبية وذلك فيما يتعلق باختيار الطرق المحاسبية ذات الصلة بالاهلاكات والمخصصات وتقييم الأصول؛ حيث يتجه المديرين الذين لديهم حافز للتلاعب فى أداء الشركة لاستخدامها بشكل انتهازى مع القوانين الضريبية مما يؤدي لظهور الفروق الدفترية الضريبية غير الطبيعية. فى حين أشارت دراسة Blaylock et al., (2012) إلى أن الشركات التى لديها فروق دفترية ضريبية كبيرة إيجابية من المحتمل أن تكون بسبب إدارة الأرباح المتزايدة أو التجنب الضريبى.

أما فيما يتعلق بعلاقة الفروق الدفترية الضريبية بالتنبؤ بالإفلاس فقد اعتبرت دراسة Noga and Schnader(2013) المعلومات بشأن الفروق الدفترية الضريبية أحد عوامل التنبؤ بالإفلاس، فقد أشارت نتائج الدراسة إلى أن المعلومات المتعلقة بالتغيرات غير الطبيعية في الفروق الدفترية الضريبية تزيد من القدرة على التعرف المسبق على الشركات التي تزيد لديها احتمالية الإفلاس خلال الخمس سنوات القادمة نظراً لقيام الدراسات بالربط بين الفروق الدفترية الضريبية وانخفاض جودة الأرباح وانخفاض التصنيف الائتماني وكذلك تدفقات نقدية اقل استمرارية، حيث أن مصدر الفروق الدفترية الضريبية المشكوك به يكون نتيجة للتلاعب بالبيانات أو التهرب الضريبي فالفجوة الكبيرة غير المتسقة بين الفروق الدفترية الضريبية تشير إلى وجود مخاطر على مستوى الشركة. كما أرجعت الدراسة نشأت الفروق الدفترية الضريبية لسببين، أولهما: أسباب مشروعة، وثانيهما: أسباب مشكوك فيها. إذ تتمثل الأسباب المشروعة في الاختلافات بين نظامي تحديد الربح المحاسبي عن الربح الضريبي، وإتباع سياسات التخطيط الضريبي السليم. في حين تتمثل الأسباب المشكوك في مدى مشروعيتها في التلاعب بالبيانات المالية والتهرب الضريبي أو اللجوء إلى طرق ضريبية غير قانونية.

وعن الوضع في مصر فلم تكن نتائج الدراسات مختلفة عن مثيلاتها والتي أجريت في الدول الأجنبية والسابق الإشارة إليها. فقد تناولت دراسة عبد العال (2011) الفروق الدفترية الضريبية المؤقتة التي ينتج عنها اختلاف بين مصروف ضريبة الدخل الذي يحمل لإيرادات الفترة وقيمة ضريبة الدخل المسددة بالفعل مما يؤدي لظهور الضريبة المؤجلة وما تمثله من تأثير سلبي على قابلية القوائم المالية للمقارنة حيث أن قابلية القوائم المالية للمقارنة بشقيها الرأسي والافقي واحدة من أهم خصائص جودة المعلومات المحاسبية لما لها من دور هام بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية في تقييم أداء الشركة في ظل عدم توافر مقاييس مطلقة لتقييم أداء الشركات وكذلك ما يرتبط بها من تأثير على منفعة القوائم المالية اتجاه أصحاب المصالح.

ومؤخرًا تناولت دراسة عيسى (2021) الاتساق في الفروق الدفترية الضريبية باعتباره مؤشرًا لجودة الأرباح المحاسبية، وهو ما أكدته الدراسة بالتطبيق على عينة من المنشآت المصرية المدرجة في مؤشر EGX100 خلال الفترة من 2014 إلى 2018، وتوصل الباحث إلى عدة نتائج منها انخفاض جودة الأرباح المحاسبية بشكل معنوي مع انخفاض درجة اتساق الفروق الضريبية، وبالرغم من حتمية وجود الفروق الدفترية الضريبية في الكثير من الأحيان إلا أنها تحمل العديد من المعلومات للمستثمرين وأصحاب المصالح حيث لا يقتصر وجودها على الاختلاف بين المعايير المحاسبية والتشريعات الضريبية بل قد

تنشأ نتيجة العديد من القرارات الإدارية والمالية والمحاسبية كما في حالة التجنب الضريبي وممارسات إدارة الأرباح.

وفي ذات السياق تناولت دراسة أمين (2023) اختبار أثر المحاسبة عن الأصول الضريبية المؤجلة على مخاطر وقرارات منح الائتمان حيث تعتبر الأصول الضريبية المؤجلة بمثابة وفر ضريبي مستقبلي ينتج عن عدة أسباب رئيسية وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (24) منها الفروق الدفترية ضريبية المؤجلة القابلة للخصم، وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير سلبي للإفصاح عن الأصول الضريبية المؤجلة على مخاطر الائتمان ولكن لا يوجد تأثير على قرارات منح الائتمان وذلك باستخدام مجتمع دراسة يتكون من كافة الشركات المقيدة في بورصة الأوراق المالية المصرية وذلك خلال الفترة من عام 2016 وحتى عام 2020 وعددها 176 شركة بعد استبعاد البنوك والمؤسسات المالية لاختبار أثر الإفصاح عن الأصول المؤجلة على مخاطر الائتمان وباستخدام مجتمع دراسة يتكون من كافة محلي الائتمان العاملين بأقسام منح الائتمان بالبنوك التجارية المصرية لاختبار أثر الإفصاح عن الأصول الضريبية المؤجلة على قرار منح الائتمان.

وتبنى آخرون وجه نظر أخرى تعكس القلق بشأن الفروق الدفترية الضريبية وتحديداً ما إذا كانت تلك الفروق تنعكس على عملية المراجعة وجودتها وما يتخذه مراجع الحسابات من أحكام وتصرفات مهنية. فقد توصل البعض إلى وجود علاقة إيجابية بين الفروق الدفترية الضريبية وجودة المراجعة؛ حيث يمكن للمراجع استخدام المعلومات بشأن الفروق الدفترية الضريبية للتحقق من مصداقية البيانات المالية (Riguen et al., 2018). وقد أشارت دراسة (Fourati and Mardessi (2020 إلى أنه كلما زاد التوافق والتطابق بين الربح المحاسبي مع الربح الضريبي، كلما انخفضت أتعاب المراجعة، وبما يشير إلى أن انخفاض الفروق الدفترية الضريبية يعد ضماناً لمصداقية وانتظام الوضع المالي للشركة. وقد توصلت دراسة أجراها (Amr and Aref (2021 إلى وجود تأثير لمرأى مراجع الحسابات المعدل على العلاقة بين الفروق الدفترية الضريبية وقيمة الشركة وذلك باستخدام عينة من الشركات المصرية المدرجة بمؤشر EGX100 في الفترة من 2014 حتى 2018. وتعكس نتائج تلك الدراسات بصورة ضمنية ارتفاع في مستوى مخاطر عملية المراجعة جراء انخفاض جودة التقارير المالية وذلك بسبب توقع وجود سلوك انتهازي من قبل الإدارة ظهرت نتائجه في صورة فروق دفترية ضريبية كبيرة إلى حد ما.

ويخلص الباحث مما سبق أن للفروق الدفترية الضريبية انعكاساً يظهر بصورة واضحة على جودة التقارير المالية وكذلك جودة الأرباح وبما يعكس السلوك الانتهازي لإدارات الشركات لتحقيق مصالحهم الخاصة. حيث يمتلك المديرون ثلاث استراتيجيات لاستغلال الفروق الدفترية الضريبية في هذا الصدد.

أولهما: إدارة الربح المحاسبى والربح الخاضع للضريبة فى اتجاه معاكس ويحدث ذلك عندما يتم التقرير عن ربح محاسبى أعلى وربح ضريبى منخفض. وتتمثل الاستراتيجية الثانية فى إدارة الربح المحاسبى مع الحفاظ على الربح الخاضع للضريبة ثابت. وأخيراً إدارة الربح الخاضع للضريبة مع الحفاظ على الربح المحاسبى ثابت وذلك بهدف تخفيض المدفوعات الضريبية وتأجيل سداد الضرائب المستحقة. وبغض النظر عن الإستراتيجية المتبعة من قبل الإدارة فالمحصلة النهائية لها هى التأثير على الربح الخاضع للضريبة للوصول إلى مدفوعات ضريبية أقل بما يعكس السلوك الانتهازى للمديرين فيما يحقق مصالحهم وما تسببه تلك الإجراءات من اتساع الفجوة بين الربح المحاسبى والربح الضريبى. وبالتالي يظهر دور وأهمية عملية الفحص الضريبى وما يتخذة مأمور الفحص الضريبى من أحكام وتصرفات نتيجة للتحقق من المعلومات المفصح عنها بالتقارير المالية للشركة مقارنة بما تم الإقرار عنه للأغراض الضريبية.

2-3 الفحص الضريبى من منظور محاسبى ومهنى

الفحص الضريبى هو التقييم الموضوعى للبيانات المدرجة بالإقرار الضريبى المقدم من قبل الممول إلى مصلحة الضرائب لبيان الموقف المالى لتلك الشركات عن فترة محددة مع بيان مدى صحة تلك البيانات وصدقها والخروج من تلك العملية بمجموعة من الأدلة المنطقية عن مدى التزام الشركة بالقوانين والتشريعات الضريبية (ابراهيم، 2016). ويعتبر مأمور الفحص الضريبى هو المسئول عن عملية الفحص لكونه المفوض من قبل مصلحة الضرائب لدراسة ومراجعة والتحقق من البيانات والمعلومات الواردة بالإقرارات المقدمة، والوصول لمدى صحة الربح الضريبى المدرج بها، ومن هنا تأتى أهمية عملية الفحص لما لها من تأثير على مدى الالتزام الضريبى للممولين على اختلاف أنواعهم.

2-3-1 الفحص الضريبى: المفهوم والأهداف والأهمية والمراحل

تعد عملية الفحص الضريبى التى يقوم بها مأمور الضرائب كمثلاً عن السلطة الضريبية للدولة عملية محورية وهامة للكشف عن أنشطة التجنب أو التهرب الضريبى أو أى تلاعب بالبيانات المالية للشركات لإظهار مركزها المالى على غير حقيقته وهى بمثابة المرحلة النهائية فى عملية التحاسب الضريبى والتى تهدف إلى تحديد الالتزام الضريبى المستحق على الممول وذلك استناداً إلى العديد من الأسس والقواعد أهمها المعايير المحاسبية ذات الصلة والقوانين والتشريعات الضريبية الحاكمة. وهو ما يؤثر بدوره فى نجاح السياسة الضريبية للدولة لما ينتج عن عملية الفحص من تأثير على مستوى الالتزام الضريبى للشركات بالإضافة إلى الوصول إلى الربح الضريبى الصحيح بما يساعد فى زيادة حجم الحصيلة الضريبية المحققة اعتماداً على قيمة الضرائب التى يدفعها الممولين إلى السلطة الضريبية بصورة

صحيحة وحقيقية خالية من أى تلاعب. إذ تعد الحصيلة الضريبية الداعم الاساسى والممول الرئيسى للإيرادات بالموازنة العامة للدولة.

وبخصوص **النظام الضريبي** كوحدة واحدة فأننا نجد أنه يتضمن العناصر الأساسية لنظام الاتصال والتي تشمل على: (1) **المرسل (المصدر)**، ويتمثل فى الهيئة التشريعية التى تقوم بصياغة واعتماد القوانين الضريبية بالإضافة إلى السلطة التنفيذية متمثلة فى مصلحة الضرائب باعتبارها الجهة المنوط بها إصدار التعليمات والكتب الدورية ذات الصلة. و(2) **الرسالة**، وهى المواد والنصوص الواردة بالقوانين الضريبية واللوائح التنفيذية ذات الصلة والتي تستند إلى مفاهيم ومصطلحات تمثل اللغة المشتركة بين جميع الأطراف التى تتعامل مع النظام الضريبي. و(3) **قناة الاتصال**، وتتمثل فى الإدارة التنفيذية الضريبية (مصلحة الضرائب) والتي تتولى مهمة تطبيق القانون الضريبي بهدف تحديد وعاء الضريبة وربط الضريبة المستحقة وفقاً للقواعد والأسس التى وردت بالرسالة ويمثلها فى القيام بالدور المنوط بها القيام به مأمور الفحص الضريبي. و(4) **المستقبل**، ويتمثل فى الممول الخاضع للقانون الضريبي ويعتبر من أهم عناصر الاتصال فى النظام الضريبي. وأخيراً (5) **التغذية العكسية**، وتعكس رد فعل المستقبل " الممول" على رسالة المصدر وبالتالي تتمثل فى الإقرار الضريبي الذى يقدمه الممول ومدى التزامه بالقانون الضريبي (زكى، 2002). ويمكن أن يضيف الباحث إلى النموذج السابق رد فعل مأمور الفحص الضريبي والذى ينتج فى صورة أحكام وتصرفات تشككيه تنتج عن قيام بتنفيذ أعمال الفحص الضريبي.

بالإضافة لما سبق يمكن النظر إلى **عملية الفحص الضريبي** على أنها أحد أنواع مراجعة الحسابات لأغراض خاصة وهو المرحلة الأساسية والفنية من مراحل عمل الإدارة الضريبية ويهدف الفحص الضريبي إلى التأكد من صحة ما ورد بالإقرار الضريبي مع ما ورد بالدفاتر والسجلات والقوائم المالية للممول، والتي تم إعدادها فى ضوء المبادئ والسياسات والمعايير المحاسبية المتعارف عليها وذلك من خلال إجراء اختبارات المصادقية وفقاً لقوانين الضرائب السارية، وذلك للوصول إلى تحديد وعاء الضريبة المستحقة بشكل عادل وموضوعي. بالإضافة لذلك تشكل عملية الفحص الضريبي المرحلة الجوهرية فى المحاسبة الضريبية عن طريق التحقق من مراعاة الممول لأحكام ومتطلبات القانون الضريبي عند إعداد الإقرار الضريبي يشمل كافة العمليات التى نص قانون الضرائب على خضوعها (الطاهر ومعمري، 2019).

وفى ذات السياق تتمثل **أهداف عملية الفحص الضريبي** فى: (1) تشجيع الالتزام الطوعي بالقوانين الضريبية وتصحيح مسار الممولين؛ فنجد أن الفحص يسعى لتحقيق هذا الهدف من خلال التنكير بمخاطر عدم الالتزام الضريبي مع ربط أى مخالفة للقانون الضريبي بالعقاب المناسب والتركيز على بناء الثقة فى المجتمع الضريبي مما يساعد على الالتزام بالنظم والقوانين والتشريعات الضريبية ومعايير ومبادئ

المحاسبة والمراجعة الدولية. (2) التحقق من صحة بيانات الإقرار الضريبي محل الفحص وتطبيق أحكام القانون وتحديد وعاء الضريبة بطريقة عادلة من خلال التحقق من أن الدفاتر والسجلات منتظمة من حيث الشكل ومعدة وفقاً للقواعد والأصول القانونية والمحاسبية التي تنظم عملية القيد والاحتفاظ بالدفاتر، والتأكد من أن الدفاتر والسجلات تحتوي على كافة أنشطة الممولين وتتضمن الأرباح الحقيقية، واكتشاف ما تحتويه الدفاتر والسجلات من أخطاء سواء كانت حسابية أو كتابية، (3) حصر وتحديد حالات عدم الالتزام عن طريق الرقابة الفعالة على المجتمع الضريبي حيث أن نجاح عملية الفحص الضريبي في اكتشاف وتحديد الإقرارات الغير صحيحة يساعد رفع نسبة دقة إعداد الإقرارات الضريبية. (4) اكتشاف أساليب وممارسات التجنب والتهرب الضريبي. (5) ردع حالات عدم الالتزام عن طريق اتخاذ إجراءات رادعة اتجاه عدم الالتزام الطوعى بما يؤدي إلى تحولها على المدى القريب إلى الالتزام الطوعى وهو ما يأتي من خلال عملية فحص الحالات غير الملتزمة وتحديد فرق الضريبة بدقة وبأدلة قاطعة للحفاظ على حق مصلحة الضرائب بما يحقق الردع الفعلى لحالات عدم الالتزام (ابراهيم، 2016؛ الطاهر ومعمري، 2019).

وفى ضوء ذلك **يخلص الباحث** إلى أن الفحص الضريبي هو مجموعة من الاجراءات والأساليب التي يقوم بها مأمور الفحص الضريبي لفحص الإقرارات الضريبية المقدمة من قبل الشركات ومن خلال عملية الفحص يتم تحديد مدى توافق تلك الإقرارات والقوانين والتشريعات الضريبية مع الوصول إلى مقدار الضريبة المستحق بصورة سليمة وموضوعية. بالإضافة لذلك فإن الأهداف الخاصة بعملية الفحص الضريبي تعمل جميعها فى اتجاه تحقيق هدف رئيسى وجوهري وهو خفض الفرق بين الحصيلة الضريبية التي تتوقع السلطة الضريبية تحصيلها من الممولين والحصيلة الضريبية المحصلة بالفعل، وذلك من خلال العمل على القضاء على تلك الفرق إلى حد ما، وبما يساعد على زيادة الحصيلة الضريبية للدولة وهو ما يؤدي بدوره إلى زيادة حجم الإيرادات داخل الموازنة العامة للدولة.

وعن **أهمية عملية الفحص الضريبي** فهي أداة هامة من أدوات الإدارة الضريبية؛ وذلك لما لها من أثر على زيادة الالتزام الضريبي للمسجلين فى الوقت الراهن وفى المستقبل، وكذلك تنعكس أهميتها من خلال تأثيرها على الضريبة المستحقة والفجوة الضريبية(عبد العزيز، 2020). وفى السياق ذو الصلة بأهمية عملية الفحص الضريبي فقد أشارت دراسة جزر (2012) إلى أن أحد مداخل قياس الالتزام الضريبي تعتمد على الإدارة الضريبية؛ حيث يقوم موظفو الإدارة الضريبية بمراجعة الإقرارات الضريبية لممولين وتقييم سلوكهم الضريبي باعتبارهم ملتزمين أو غير ملتزمين بالقانون الضريبي وأحد الأمثلة الشائعة على هذا المدخل الذى يعتمد على المراجعة الضريبية هو برنامج قياس الالتزام الضريبي للممولين

فى الولايات المتحدة الامريكىة منذ عام 1963 وفى هذه الحالة فأن وجهة نظر الفاحص الضريبى تكون لها تأثيراً هاماً على ما تم اعتباره التزاماً أو عدم التزام ويؤثر ذلك على احتمالية فحص الإقرار الضريبى من قبل مصلحة الضرائب، حيث يميل معدو الإقرارات الضريبية الخاصة بالممولين إلى عدم تبني العدوانية الضريبية وذلك تجنباً للتكاليف الضريبية الناتجة من الفحص الضريبى للإقرار المقدم؛ والمتمثلة فى إدخال تعديلات جوهرية على بنود الإقرار الضريبى.

أما بالنسبة لمراحل عملية الفحص الضريبى فنظراً لكون عملية الفحص الضريبى أحد أنواع مراجعة الحسابات لأغراض خاصة؛ فهى تمر بمجموعة من المراحل، بداية من التخطيط مروراً بالتنفيذ وتنتهى بالتقرير عن أعمال الفحص الضريبى. وبالتالي فإن أى قصور فى المراحل يعد سبباً مباشراً فى حدوث الممارسات المسببة لوجود واتساع الفجوة الضريبية وفى ضوء ما ورد بدراسة عيد (2019) تتمثل متطلبات تخفيض الفجوة الضريبية من منظور مراحل عملية الفحص الضريبى فى المتطلبات التالية:

- **مرحلة تخطيط أعمال الفحص الضريبى**، وتهدف هذه المرحلة إلى إرشاد وتوجيه الفحص الضريبى إلى الأنشطة والممولين والمعاملات الأكثر ارتباطاً بالممارسات المسببة للفجوة الضريبية.
- **مرحلة تنفيذ أعمال الفحص الضريبى**، وفيها يتم تنفيذ أعمال الفحص الضريبى بغرض اكتشاف الممارسات المسببة للفجوة الضريبية تمهيداً لعلاجها أو الحد منها.
- **مرحلة التقرير عن أعمال الفحص الضريبى**، حيث تنتهى الأعمال بضرورة التقرير عن أعمال الفحص الضريبى بما يعبر عن حقيقة الموقف الضريبى للممول مع توضيح ما قد يرتكبه الممول من ممارسات مسببة للفجوة الضريبية.

ويعتقد الباحث بأن المراحل المختلفة التى تمر بها عملية الفحص الضريبى تتضمن اتخاذ أمور الفحص الضريبى للعديد من الأحكام والقرارات ذات الصلة. ومن ثم يخلص الباحث إلى وجود ثمة دوافع للتقارب بين مهنة المراجعة وعملية الفحص الضريبى فكلاهما يستند فى المقام الأول إلى مفاهيم الشك المهنى (Professional Skepticism) وما يدعمها من نظريات وأهمها نظرية التفكير النقدى (Critical Thinking)، والتى يلقى الباحث الضوء عليها فى الفرعية التالية.

2-3-2 نظرية التفكير النقدى والشك المهنى

يستند أساس وجوه علمية الفحص الضريبى على مفاهيم نظرية التفكير النقدى (Critical Thinking Theory)، وما ينطوى عليه من تطبيق لمفاهيم الشك المهنى (Professional Skepticism) من جانب مأمور الفحص الضريبى أثناء تخطيط وتنفيذ عملية الفحص الضريبى بل يمتد تأثير ذلك أيضاً إلى

نتائج عملية الفحص وما يتم اتخاذه من قرارات وأحكام. كما يعتقد الباحث بأن دور مأمور الفحص الضريبي متماثل في مضمونه مع دور مراجع الحسابات من حيث المهام والوظيفة التي يقوم بتأديتها كلاً منهما مع اختلاف المنتج النهائي والجهة المقدم لها نتيجة الفحص/عملية المراجعة وأن كلٍ منهما يستخدم نظرية التفكير النقدي وما تنطوي عليها من الأحكام والتصرفات المهنية التشككية.

حيث يمكن تناول **مفهوم التفكير النقدي** على أنه ذلك النمط من التفكير الذي يتضمن إخضاع وتحليل وفرز وتمحيص المعلومات لمعرفة مدى ملائمتها وتأكيد صدقها وثباتها وذلك للترقية بين كلاً من الصواب والخطأ (Robert H. Ennis, 1989). فقد توصلت دراسة الجمال (1997) إلى تعريف التفكير النقدي على أنه ذلك النمط من التفكير يلجأ إليه الفرد عندما يطلب منه إبداء الرأي أو الحكم في قضية أو موضوع ما، ويركز على الملاحظة الدقيقة للوقائع ذات الصلة بموضوع القضية، وتقويم هذه الموضوعات، والقدرة على استخلاص النتائج فيها بطريقة منطقية مع مراعاة الموضوعية والبعد عن العوامل الذاتية. وقد ارتبط مفهوم التفكير النقدي بالأحكام التي تصدرها أو الحلول التي تقترحها للمشكلات، فهو الذي يقيم بتأن وحذر الأحكام المقبولة أو المرفوضة أو المعلقة، وهو بذلك وسيلة لاختبار الحلول المقترحة لمعرفة ما إذا كانت صحيحة أم غير صحيحة (جميل، 2012). وفي ذات السياق فقد أرجعت دراسة النشار (2018) أصل مصطلح التفكير النقدي Critical Thinking إلى كلمتين يونانيتين Kriticos التي تعنى الحكم الصحيح، وكلمة Kriterion، والتي تعنى معايير ومقاييس، وبذلك يكون التفكير النقدي يتناول في معناه الحكم الصحيح المستند إلى المعايير، أو إصدار الأحكام العقلية بشكل يتسم بالدقة والتحليل والوضوح.

ونجد أن **الغرض من التفكير النقدي** هو تحقيق فهم وتقييم وجهات النظر وحل المشكلات، ولا شك أن النقد بصفة عامة يعنى امتحان شيء ما من جهة قيمته (الماظ، 2020). بالإضافة لذلك تتحدد مهارات التفكير النقدي (The Critical Thinking Skills) إجرائياً في: مهارة التمييز بين الحقائق والآراء ومهارة التعرف على الافتراضات ومهارة الكشف عن الصحة والخطأ في الاستنتاجات ومهارة الاستقراء ومهارة الاستنباط ومهارة التفسير ومهارة تقويم الحجج (عبد المالك، 2020).

ويخلص الباحث إلى أنه سواء على مستوى عملية المراجعة التي يقوم بها مراجع الحسابات أو على مستوى عملية الفحص الضريبي التي يقوم بها مأمور الضرائب يكون التفكير النقدي مكوناً رئيسياً لكل عملية منهما. لما ينطوي عليه من قدرة على تقييم الأدلة بشكل موضوعي وصولاً للاستنتاجات والنتائج والتقارير عنها. حيث أنه نمط التفكير الذي يلجأ إليه كلاً مراجع الحسابات وكذلك مأمور الفحص الضريبي للوصول إلى حكم سواء في موضوع المراجعة أو الفحص وذلك استناداً على أحكام الشك المهني.

وفى سياق مراجعة القوائم المالية يمكن تناول مفهوم الشك المهني على أنه أحد العوامل المؤثرة على جودة الأداء المهني فهو يوفر القدرة على احتواء مقدار من الثقة اثناء عمليه الفحص والمراجعة مع الوصول إلى التوازن المطلوب بين إظهار الثقة وممارسة الشك المهني فى نفس الوقت نظراً لأن الفشل فى تحقيق ذلك التوازن سيؤدى إلى مخاطر كبيرة (Kopp et al., 2003). إذ يوجد العديد من وجهات النظر للشك المهني منها من ما يرتبط بتقصر الشك المهني على أنه الذهن المتسائل والتقييم لأدلة المراجعة دون افتراض مسبق من جانب القائم بعملية المراجعة للنزاهة أو عدم النزاهة لإدارة الشركة (Fullerton and Durtschi, 2004). ويعرف (Hurt (2007) الشك المهني على أنه ميل الفرد إلى الاستنتاجات للدرجة التي تتوفر عندها الأدلة الكافية لدعم تفسير محدد مقارنة بالآخرين. أو كما أشارت دراسة Nelson (2009) أن الشك المهني يعد تعبير أو دلالة على أحكام المراجع و قراراته التي تعكس تقييم مرتفع لوجود مخاطر لمعلومات متاحة غير صحيحة.

ووفقاً لأبو الفضل (2016) أن مفهوم الشك المهني ينطوى على حاجة مراجع الحسابات إلى أدلة مراجعة كافية وملائمة كاستجابة لافتراض المخاطر المرتفعة فى عملية المراجعة ويعتبر ممارسة الشك المهني من المؤثرات الهامة على جودة الحكم المهني لمراجع الحسابات. وقد أكد المعيار ISA, 220 على أن مسئولية فريق المراجعة تتضمن الاحتفاظ بمستوى مناسب من التفكير الموضوعى وممارسة الشك المهني من خلال إثارة الأسئلة مع أعضاء الفريق الأكثر خبرة مع تطوير قنوات الاتصال بين فريق عملية المراجعة، كما أن المعيار ذاته أكد على ضرورة ممارسة مراجع الحسابات للشك المهني أثناء عملية المراجعة لاحتمالية وجود أخطاء جوهرية بسبب الاحتيال بالرغم من خبرة المراجع السابقة مع عميل المراجعة.

وفيما يتعلق بجوانب الشك المهني فقد توصلت دراسة خليل (2016) إلى أن الشك المهني يشتمل على العديد من الجوانب لعل من أهمها: مؤشر ممارسة الشك المهني، والذي ينطوى على إصدار أحكام مهنية موضوعية متأنية، وأدوات ممارسة الشك المهني، وتشمل ممارسة الاستجواب العقلي، وبذل العناية المهنية اللازمة، والفحص والتحرى، وأخيراً التقييم الانتقادي، ومجالات ممارسة الشك المهني، وتتضمن الأدلة والمستندات التي تم الحصول عليها، والإقرارات والإجابات المقدمة، ومناطق المخاطر المتوقعة فى جميع مراحل عملية المراجعة، وأخيراً نتائج ممارسة الشك المهني، وتتمثل فى تحقيق جودة عملية المراجعة ككل، وزيادة الثقة فى المعلومات المحاسبية.

وفيما يتعلق بخصائص الشك المهني فقد توصل الصايغ (2017) إلى أن الشك المهني ينقسم لعدد من المستويات وهم: **الثقة**، حيث يتم افتراض الثقة التامة في موضوعية ونزاهة الإدارة مع عدم وجود أى تلاعب أو ممارسات احتيالية عند إعداد التقارير المالية ويخرج هذا النوع من إطار الشك المهني حيث انه لا يتضمن أى نوع من أنواع الشك ، **والتشكك المحايد**، وهذا المستوى من الشك لا يكون الفرد متحيزاً خلال تكوين معتقداته ويكون عليه الالتزام بالحياد بألا يكون له تحيز موجب لصالح الإدارة أو تحيز سالب ضد الإدارة ، **والشك الافتراضى**، حيث يعتمد هذا المستوى على وجهة نظر تفترض خيانة الأمانة من قبل الإدارة ما لم تثبت الأدلة خلاف ذلك، **والتشكك الكامل/ اليقيني**، وهو ذلك المستوى الذى يكون فيه الشك فى اعلى حالاته، ويحدث ذلك عندما تسفر اختبارات المراجعة الأولية عن خطأ أو غش منهجى يؤدي بطبيعته إلى تحريفات جوهرية.

وتجدر الإشارة إلى أن الشك المهني للفاحص الضريبي يعتبر من المعايير الهامة والضرورية لإتمام عملية الفحص الضريبي، وذلك حتى يستطيع الفاحص التعامل بكفاءة مع مختلف مراحل عملية الفحص التى تتطلب ممارسته للشك المهني بداية من إعداد خطة الفحص، وجمع الأدلة الكافية والملائمة، ومن المعروف أن الشك المهني يصنف إلى اتجاهين الأول: الشك المحايد وهو ألا يكون الفاحص الضريبي متحيزاً سواء تحيز موجب لصالح الممول أو سالب ضده، والثاني: الشك التحفظى ويقوم على افتراض الفاحص الضريبي بوجود قدرأ من التلاعب فى البيانات المقدمة من الممول ما لم تثبت أدلة الفحص خلاف ذلك (الناغى وأخرون، 2023)

وفى ذات السياق نجد أن دراسة فوزى (2014) تناولت مهمة الفاحص الضريبي حيث أنها تقوم على إتباع وتنفيذ مجموعة من النظم والأساليب والإجراءات للتحقق من صحة الإقرار الضريبي المقدم من الممول وما يرتبط به من حسابات وقوائم مالية ومستندات. وهو ما يعتمد بصورة مباشرة على استخدام مبادئ "الشك المهني"، وخاصتاً خلال مرحلة التخطيط لعملية الفحص الضريبي من خلال الأحكام التشكيبية للفاحص والتي تنطوى على تحديد مدى معقولية صافى الربح الخاضع للضريبة المدرج بإقرار الشركة وما قبل مرحلة التنفيذ وجمع أدلة الإثبات حيث يقوم الفاحص بجمع أكبر قدر ممكن من أدلة الإثبات، ومن خلال التصرفات التشكيبية للفاحص والتي تنطوى فى تلك المرحلة على مدى احتمالية إجراء توسع فى عملية الفحص الضريبي عن طريق زيادة حجم العينة. وصولاً إلى مرحلة التقرير عن نتائج الفحص والتوصل إلى رأى بشأن سلامة حسابات الممول وتحديد ما يجب إجراؤه من تعديلات على بيانات الإقرار الضريبي وهو الشك الثانى من التصرفات التشكيبية للفاحص.

ويخلص الباحث إلى أن الشك المهني يعد من أهم أركان العمل المهني لما يتضمنه من تساؤلات وتقييم للأدلة والمعلومات للتأكد من عدم وجود أي تحريفات جوهرية ناتجة عن خطأ أو عملية غش وصولاً إلى أحكام مهنية موضوعية سواء على مستوى عملية مراجعة الحسابات التي يقوم بها مراجع الحسابات أو على مستوى عملية الفحص الضريبي التي يقوم بها مأمور الضرائب. لذا نجد أن كلاً من التفكير النقدي والشك المهني لكلاً منهما دور كبير سواء على مستوى أحكام وتصرفات مأمور الضرائب خلال عملية الفحص الضريبي وخصوصاً فيما يتعلق بالفروق الدفترية الضريبية باعتبارها من الحسابات التقديرية الأكثر عرضة للتلاعب والتحريف من قبل ممولى مصلحة الضرائب.

2-4 تحليل العلاقة بين الفروق الدفترية الضريبية وأحكام وتصرفات مأمور الفحص الضريبي واشتقاق فروض البحث

نظراً لأن مأمور الفحص الضريبي هو المعنى بتطبيق مراحل عملية الفحص الضريبي بصفته ممثلاً عن الإدارة الضريبية القائمة على تطبيق القوانين والتشريعات الضريبية على المجتمع الضريبي الذي يمارس الأنشطة الخاضعة للفحص الضريبي؛ لذلك يمكن القول بأن مأمور الفحص الضريبي يؤثر ويتأثر في تصرفاته وأحكامه بجميع المعلومات والتقارير التي تشتمل عليها عملية الفحص الضريبي ومن أهمها القوائم المالية للممول والمرفقة بإقراره الضريبي. وبالتالي فالفروق الدفترية الضريبية قد تؤثر وبصورة كبيرة على أحكامه وتصرفاته. فقد أكد البعض على زيادة احتمالات قيام مصلحة الضرائب بفحص الإقرارات الضريبية للممولين الذين تزداد لديهم فجوة الفروق الدفترية الضريبية بالمقارنة بالممولين الذين تقل لديهم تلك الفروق؛ ونظراً لأن كلاً من الربح المحاسبي والربح الضريبي يتم حسابهما عموماً على أساس نفس المعاملات الاقتصادية الأساسية (Zeng, 2002). وكما ذكر الباحث سابقاً بأن دور مأمور الفحص الضريبي يتمثل في مضمونه مع دور مراجع الحسابات من حيث المهام والوظيفة التي يقوم بتأديتها كلاً منهما مع اختلاف المنتج النهائي والجهة المقدم لها نتيجة الفحص وأن كلٍ منهما يستخدم نظرية التفكير النقدي وما تنطوي عليها من الأحكام والتصرفات المهنية التشككية.

وقد تناولت دراسة Ojala et al. (2020) تأثير العدوانية الضريبية على عملية الفحص الضريبي واحتمالية إجراء تعديلات ضريبية على البيانات المدرجة بالإقرارات الضريبية السنوية المقدمة من قبل الشركات وذلك باستخدام مجموعة من البيانات الخاصة بمصلحة الضرائب الفنلندية عن سنة 2010 بالإضافة إلى بيانات عن الدخل الخاضع للضريبة لعدد 19500 شركة، وتوصلت الدراسة إلى أن الفروق

الكبيرة بين الضريبة المستحقة على الشركة المقررة عنها بالإقرار الضريبي وفقاً لدفاتر الشركة وما تتوصل إليه مصلحة الضرائب من تعديلات على تلك الضريبة يعد نتيجة من نتائج العدوانية الضريبية.

وفي ذات السياق، ناقشت دراسة (Rahayu (2022) فاعلية عمليات الفحص الضريبي في الكشف عن إدارة الأرباح والتجنب الضريبي للشركات مع أثر الفروق الدفترية الضريبية على إدارة الأرباح وذلك باستخدام قوائم مالية لعدد من الشركات الصناعية المدرجة في مؤشر IDX خلال الفترة من 2017 حتى 2020 وتوصلت الدراسة إلى أن الفروق الدفترية الضريبية لها تأثير كبير على عملية إدارة الأرباح داخل الشركات وهو ما يعكس بصورة واضحة على قيام الشركة بالتجنب الضريبي ولذلك برزت أهمية عملية الفحص الضريبي في الكشف عن إدارة الأرباح والتجنب الضريبي.

وبشكل أكثر تفصيلاً تناولت دراسة (khan and Nuryanah(2023) تأثير السياسات الضريبية على العدوانية الضريبية وذلك على عينة من الشركات المدرجة في البورصة بإندونيسيا مكونة من 402 شركة وذلك خلال الفترة من 2013 حتى 2018 وتوصلت الدراسة إلى أنه ينظر إلى العدوانية الضريبية على أنها جزء من أنشطة التجنب الضريبي للشركات يتم وضعها كإستراتيجية من قبل مديري الشركة بغرض زيادة الربح بعد الوفاء بكافة الالتزامات القانونية المستحقة للدولة، وذلك نظراً لاعتبارها عبئاً كبيراً ولذلك تحاول الشركات القيام بعمليات التجنب الضريبي نظراً لعدم وجود فائدة مباشرة من الضريبة.

وقد استهدفت دراسة (Kotsogiannis et al. (2024) بحث العلاقة بين الفحص الضريبي وسلوك الإفصاح عن البيانات المالية للشركات وذلك من خلال التطبيق على عينة من الشركات برواندا وتوصلت إلى أن الفروق الدفترية الضريبة من أهم العوامل التي تؤدي إلى انخفاض الحصيلة الضريبية باعتبارها مؤشر قوى لعمليات إدارة الأرباح والتخطيط والتجنب الضريبي بما يؤثر على الامتثال الضريبي للشركات، وهو ما سلط الضوء على أهمية الفحص الضريبي لما لها من تأثير إيجابي على الامتثال الضريبي للشركات نظراً لما يمثله الفحص الضريبي من عامل ردع للشركات لتخفيض الفجوة بين الربح الضريبي والربح المحاسبي ومن ثم زيادة المدفوعات الضريبية و الارتقاء بالحصيلة الضريبية للدولة.

وفيما يتعلق بالبيئة المصرية، فقد تعرضت دراسة إبراهيم (2014) لاختبار تأثير الفجوة الضريبية - الفرق بين الربح المحاسبي والربح الضريبي- على عملية التحاسب الضريبي الذي تقوم به مصلحة الضرائب المصرية وهل أثرت تلك الفجوة سلباً على فاعلية التحاسب الضريبي أم لا؟. وقد توصلت نتائج الدراسة إلى وجود تأثير للفروق الدفترية الضريبية على فاعلية التحاسب الضريبي، وقد أرجعت الدراسة السبب الرئيسي لوجود تعديلات وتسويات على إقرار الممول التي تنتج عن اختلاف الربح المحاسبي عن

واختبرت دراسة أجراها زكي (2015) العلاقة بين حجم الفروق الدفترية الضريبية والخصائص المالية للشركات المقيدة في البورصة. وبعد التعرف على أسباب نشأة تلك الفروق والمتمثلة في: اختلاف القواعد المحاسبية عن القواعد الضريبية عند قياس الدخل، التخطيط الضريبي، إدارة الأرباح؛ توصلت إلى نتيجة هامة مفادها أن هناك تكاليف ضريبية ناتجة عن ارتفاع حجم الفروق الدفترية الضريبية فلا تستطيع أي شركة تعظيم أرباحها المحاسبية بشكل منفصل عن ربحها الضريبي وبالتالي إذا تم تعظيم الربح المحاسبى دون زيادة الربح الضريبي - زيادة الفروق الدفترية الضريبية - فسيؤدي ذلك إلى زيادة التعديلات التي تقوم بها الإدارة الضريبية عند مراجعة الإقرار الضريبي ثم زيادة الغرامات والجزاءات مع زيادة احتمال المراجعة الضريبية للإقرار الضريبي في السنوات المقبلة ومنظور محاسبى تظهر للفروق الدفترية الضريبية عدة دلالات محاسبية فقد تكون مؤشراً على إدارة الأرباح وعدم استمرارية الأرباح في المستقبل كما قد تكون دليلاً على تعقد أعمال الشركة وزيادة احتمالية الإفلاس.

وفي ذات السياق تناولت دراسة البنا ومحمد (2021) المهمة التي يقوم بها الفاحص الضريبي من فحص ومراجعة الحسابات الخاصة بالشركات للوصول لصحة ما أدرج بالإقرارات الضريبية المقدمة لمصلحة الضرائب من أجل اعتماد ما ورد بها من بيانات مالية لغرض ربط الضريبة المستحقة على الممول بعدالة وموضوعية من خلال التأكد من أتباع الشركة لأحكام التشريع الضريبي الموضوع من قبل الدولة خلال إعداد الإقرارات الضريبية مع أدرج كافة الإيرادات التي نص عليها القانون الضريبي وخصم كافة المصروفات والتكاليف وفقاً لما ورد بنص القانون مع عدم وجود أي إيرادات أو مبالغ كان يجب خصوعها للضريبة أو مبالغ تم خصمها على سبيل المصاريف أو التكاليف قد أغفلتها الشركة عمداً أو بحسن نية. وهو ما سلط الضوء على أهمية عملية الفحص الضريبي مع العمل على تطوير المنظومة الضريبية بهدف رفع كفاءة الفحص الضريبي للحد من التهرب وعدم الالتزام الضريبي (توفيق وبربري، 2023).

ويخلص الباحث من تحليل الدراسات السابقة إلى أن حجم الفروق الدفترية الضريبية من المحتمل أن يكون لها تأثير كبير على عملية الفحص الضريبي ونتائجها والمتمثلة فيما يتخذه مأمور الفحص الضريبي من أحكام وتصرفات وذلك أثناء قيامه بعملية الفحص الضريبي، قد تظهر في بذل مزيد من الجهد في عملية الفحص من خلال التوسع وزيادة الوقت والجهد المبذول في عملية الفحص في حالة إذا تراءى لمأمور الفحص الضريبي وجود ما يستلزم ذلك من خلال البيانات المالية المرفقة بالإقرار الضريبي للممول

وما يترتب على ذلك من إصراره على إجراء تعديلات على الإقرار الضريبي المقدم من الممول وصلاً إلى الوعاء الضريبي الصحيح من وجهة نظره. وفي ضوء ذلك يمكن للباحث اشتقاق الفرض الرئيسي للبحث ليكون على النحو التالي:

H1: تؤثر الفروق الدفترية الضريبية معنوياً على الأحكام والتصرفات التشككية لمأمور الفحص الضريبي.

وفي ضوء نموذج الشك المهني المقدم من قبل تنطوي أحكام وتصرفات مأمور الفحص الضريبي أثناء تنفيذ عملية فحص الإقرارات الضريبية المقدمة من قبل الممولين على تقييمه لمدى معقولية صافي الربح الخاضع للضريبة، واحتمالية التوسع في عملية الفحص الضريبي للإقرار، واحتمال إصراره على إجراء التعديلات على صافي الربح الخاضع للضريبة المقدم بالإقرار الضريبي موضع الفحص، وبالتالي فمن المنطقي تقسيم الفرض الأول إلى ثلاث فروض فرعية على النحو التالي.

ونظراً لاعتماد مأمور الفحص الضريبي أثناء عملية فحص الإقرارات الضريبية المقدمة من قبل الممولين على نظرية التفكير النقدي (Critical Thinking) بما تتضمنه من تحليل وتقييم للمعلومات المدرجة بالإقرارات الضريبية، مع استخدام الشك المهني (Professional Skepticism) للتحقق من مدى مصداقية تلك المعلومات ودرجة الثقة بها وفقاً لمتطلبات عملية الفحص الضريبي. مما يولد لدى مأمور الضرائب خلال عملية الفحص مجموع من الأحكام المهنية اتجاه ما تتضمنه الإقرارات الضريبية من معلومات بشأن الوعاء الضريبي "صافي الربح الخاضع للضريبة" وما يترتب على تلك الأحكام من تصرفات تشككية مهنية، وقد تناولت الدراسة تعريف الأحكام المهنية على أنها تطبيق الخبرة والمعرفة الملائمة في سياق معايير المحاسبة والمراجعة المتوفرة وأيضاً قواعد السلوك المهني للاختيار من بين بدائل التصرف الممكنة للوصول إلى القرار المناسب. فنجد أنه يتم ممارسة الأحكام المهنية في مجال المحاسبة والمراجعة على ثلاث محاور: تقييم الأدلة، تقدير الاحتمالات واتخاذ القرار مع وجود ثلاث مجموعات لمحددات الأحكام المهنية: مجموعة مرتبطة بمهمة الفحص الضريبي، الثانية مرتبطة بمأمور الضرائب ومجموعة مرتبطة بالعلاقة بين مأمور الفحص الضريبي والأطراف الأخرى (أبو الفضل، 2016).

ويخلص الباحث من تحليل الدراسات السابقة إلى أن الحكم المهني لمأمور الفحص الضريبي ينطوي على تحديد مدى معقولية صافي الربح الخاضع للضريبة المدرج بإقرار الشركة وما قبل مرحلة التنفيذ وتقييم أدلة الإثبات حيث يقوم الفاحص بجمع أكبر قدر ممكن من أدلة الإثبات وبالتالي فمن المنطقي أن يشتق الفرض الفرعي (H1a) ليكون على النحو التالي:

H1a: تؤثر الفروق الدفترية الضريبية معنوياً على تقييم مأمور الفحص الضريبي لمدى معقولية صافي الربح الخاضع للضريبة.

وفيما يتعلق بما يتبع الأحكام المهنية من تصرفات تشككيه مهنية لتحديد وتقييم المخاطر خلال عملية الفحص الضريبي للتحقق من عدم وجود أو وجود أخطاء ناتجة من الغش أو الخطأ، وذلك للوقوف على مدى معقولية صافي الربح الخاضع للضريبة. فتظهر تلك التصرفات بصورة واضحة من خلال التوسع في إجراءات وعمليات الفحص الضريبي. وفي هذا الصدد توصلت دراسة (Mills et al. (2000 إلى أن احتمالية أن الفحص الضريبي تكون أكبر للحالات التي ينتج عنها فروق دفترية ضريبية وذلك على عكس الحالات التي لا ينتج عنها فروق دفترية ضريبية. كما أشارت دراسة (Lin et al. (2014 أنه من المرجح أن يتم التوسع بعملية الفحص والتدقيق الضريبي للشركات التي لديها مزيد من الفروق التي تعمل على تقليل الدخل الذي تقر عنه الشركة وذلك بالتطبيق على عينة من الشركات الصينية وفقاً للتقارير المالية عن الفترة 2007-2008.

وقد استهدفت دراسة (Rahmayanti et al. (2020 بحث العلاقة بين الوعي الضريبي للممولين وعملية الفحص الضريبي والعقوبات الضريبية على الامتثال الضريبي للشركات وذلك على عينة مكونة من 142 شركة من دافعي الضرائب الأندونيسيين خلال سنة 2019 وتوصلت الدراسة إلى أن التوسع في عمليات الفحص الضريبي للشركات غير الملتزمين ضريبياً يؤدي بدوره إلى الكشف عن عمليات الاحتيال والتجنب الضريبي مما يمثل عامل ردع للشركات وحثها على الامتثال الضريبي. كما ربطت دراسة (John et al. (2021 بين الفروق الدفترية الضريبية وزيادة مخاطر عملية المراجعة والفحص الضريبي نظراً لارتباط تلك الفروق بالعدوانية الضريبية مما يؤدي إلى زيادة الجهد المبذول من قبل الفاحص الضريبي أثناء عملية الفحص وذلك للحد من تلك المخاطر الضريبية.

وقد توصلت دراسة (Santi & Elivia (2022 إلى أنه يتم استخدام الفروق الدفترية الضريبية كمقياس للتجنب والتهرب الضريبي نظراً للاعتماد عليها كمؤثر لإدارة الأرباح مما يتطلب جهد أكبر خلال عملية الفحص الضريبي للكشف عن أي عمليات تجنب أو تهرب وتم التوصل لذلك باستخدام عينة مكونة من 158 شركة مسجلة في بورصة إندونيسيا في الفترة من 2015 إلى 2019. وفي ذات السياق ناقشت دراسة (Schwab et al. (2022 أن استخدام المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عام في إعداد القوائم المالية من الممكن أن يؤدي إلى قيام الشركات بالتجنب الضريبي نظراً لاختلاف المعالجات بين المبادئ المحاسبية والقانون الضريبي مما يعمل على انخفاض معدلات سداد الضريبة الفعلية، ولذلك يظهر دور

الفحص الضريبي للعمل على كشف وتعديل تلك الانحرافات الكبيرة في معدلات الضريبة الفعلية وفقاً للقانون الضريبي للدولة.

ويخلص الباحث مما سبق إلى أن قيام أمور الفحص الضريبي بالتوسع في عملية الفحص تعد احد التصرفات التشككية وذلك للتحقق من مدى معقولية صافي الربح الضريبي ووصولاً إلى نتائج أكثر دقة ومنطقية من خلال عملية الفحص للحد من عمليات التهرب والتجنب الضريبي، وبالتالي فمن المنطقي أن يشتق الفرض الفرعي (H1b) ليكون على النحو التالي:

H1b: تؤثر الفروق الدفترية الضريبية معنوياً على زيادة احتمال قيام أمور الفحص الضريبي بالتوسع في عملية الفحص الضريبي.

ونجد أن النتائج الطبيعية لعملية الفحص الضريبي هي مذكرة الفحص. حيث يقوم أمور الضرائب بمناقشة جميع جوانب القوائم المالية للشركة، مع تحديد الجوانب التي عليها ملاحظات ضريبياً بما يتوافق مع رأيته اتجاه المعلومات والبيانات المالية التي ظهرت أمامه خلال عملية الفحص، وصولاً إلى إمكانية إجراء تعديلات على بيانات الإقرار الضريبي المقدم من الشركة موضع الفحص. وقد ناقشت دراسة Mills et al.(2000) تأثير الفروق الدفترية الضريبية على احتمالية الفحص الضريبي لمعالجات الشركات لمعاملاتها وكذلك احتمالية تحصيل مصلحة الضرائب لمقدار اضافي من الضريبة. وتوصلت الدراسة إلى أنه من المرجح أن تحتوى الحالات التي خضعت للفحص الضريبي على تعديلات بالبيانات المدرجة بإقرارها المقدم مما ينتج عنه سداد مبلغ اضافي من الضريبة كنتيجة طبيعية لتلك التعديلات، كما توصلت الدراسة إلى أن الحالات التي يتم فحصها ضريبياً وما إذا كانت تحتوى على فروق دفترية ضريبية من عدمه نجد أنها من المرجح أن تكشف عن مستوى أقل من الالتزام الضريبي للشركات.

وفي ذات السياق تناول Jeffrey et al. (2012) أثر عمليات الفحص الضريبي على ردع قيام الشركات بالتهرب الضريبي وذلك على عينة من شركات العامة بالولايات المتحدة، وقد أشارت الدراسة إلى أنه نتيجة لعمليات التخطيط والتهرب الضريبي وما يترتب عليها من فجوة ضريبية بما يؤدي قيام السلطة الضريبية الأمريكية بتعديلات على البيانات المالية للشركة عن طريق التدقيق الضريبي الفعال وهو ما يؤدي بدوره للحد التهرب الضريبي. حيث تركز مصلحة الضرائب بشكل كبير على التحقق من الحالات التي ينحرف فيها الدخل الدفترى بشكل خطير عن الدخل الخاضع للضريبة بما يعزز تصور الفاحص الضريبي عن إمكانية قيام الشركة بعمليات إدارة الأرباح والتخطيط الضريبي بهدف تعظيم الأرباح. حيث أشارت دراسة زكي (2015) إلى أنه من الأسباب الرئيسية التي ينتج عنها تعديلات من قبل الإدارة

الضريبية على بيانات الإقرار الضريبي المقدمة من الشركات من خلال عملية الفحص الضريبي هي الفروق الدفترية الضريبية لما لها من انعكاسات على القيام بإدارة الأرباح والتخطيط الضريبي.

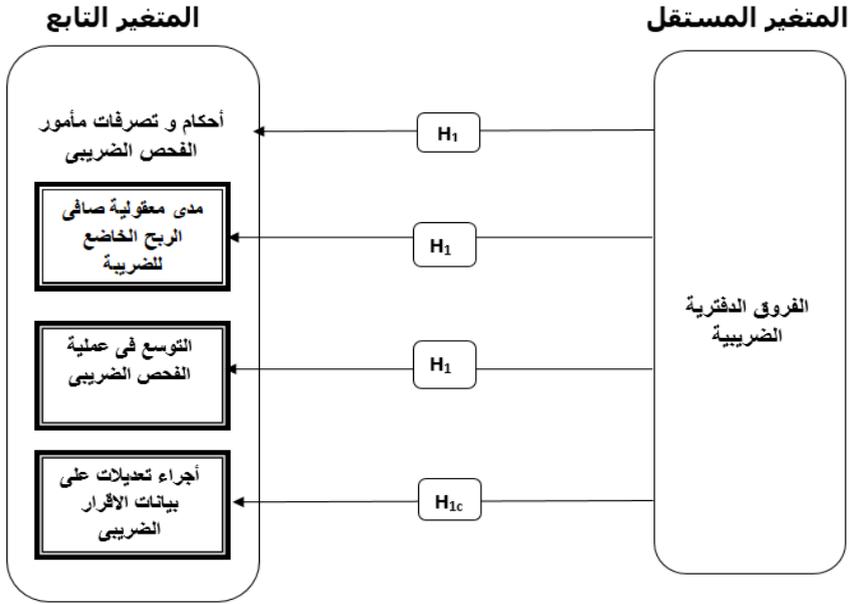
في حين أكدت دراسة (Kelvin and Lillian (2015) على أنه نظراً لقيام الشركات بتوفير تمويل إضافي للاستثمارات المستقبلية و ذلك عن طريق التخطيط والعدوانية الضريبية كبديل أقل تكلفة من مصادر التمويل الخارجية من مقرضين بما لا يحقق التوازن بين الريح المحاسبى والريح الضريبي وهو ما يؤدي بدوره إلى ارتفاع حجم تعديلات الفحص الضريبي من قبل مصلحة الضرائب. وقد تناولت دراسة (Lennox et al.(2019) العوامل المحددة والعواقب المترتبة على عمليات الفحص الضريبي وذلك على عينة من دافعي الضرائب بالعين وتوصلت الدراسة إلى أن الشركات أصحاب الفروق الدفترية الضريبية الأعلى تكون أكثر عرضة لإجراء تعديلات ينتج عنها مدفوعات ضريبية أكبر خلال عملية الفحص الضريبي.

في حين أشارت دراسة (Kay et al. (2020) إلى أن وصول السلطات الضريبية أثناء الفحص إلى القوائم المالية وفقاً لما تم مراجعته من قبل المراجعين القانونيين للشركات خاصة فيما يخص الفرق بين الريح الضريبي والريح المحاسبى مما يساعد على رفع كفاءة الفحص الضريبي والتعديلات المرتبطة بتلك العملية وصولاً إلى الوعاء الضريبي الصحيح ومبلغ الضريبة السليم المستحق بما يساعد على زيادة العائدات الضريبية للدولة وصولاً للقضاء على العدوانية الضريبية وزيادة الامتثال الضريبي للشركات. وإضافة لما سبق نجد أن دراسة (Stylianios et al. (2023) قد توصلت إلى أنه يجب على السلطة الضريبية تعزيز جودة تقرير الفحص الضريبي وما يترتب عليه من تعديلات للحد من عمليات التهرب والتخطيط الضريبي وكذلك إدارة الأرباح للشركات التي تستغل عدم التوافق بين المعايير المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً والقانون الضريبي.

ويخلص الباحث من تحليل الدراسات السابقة إلى أن المستويات المرتفعة للفروق الدفترية الضريبية تعد مؤشراً قيام الشركات بالتخطيط والتجنب الضريبي وإدارة الأرباح مما يجعل الإقرارات الضريبية للشركات لا تعبر في حقيقتها عن القيمة الضريبة واجبة الأداء للسلطة الضريبية مما يؤدي إلى زيادة احتمالية إجراء تعديلات على الإقرارات المقدمة وصولاً للضريبة واجبة الأداء مع الحد من عمليات العدوانية الضريبية، وبالتالي فمن المنطقي أن يشتق الفرض الفرعي (H1c) ليكون على النحو التالي:

H1c: تؤثر الفروق الدفترية الضريبية معنوياً على زيادة احتمال قيام مأمور الفحص الضريبي بإجراء تعديلات على بيانات الإقرار الضريبي موضع الفحص.

وفى ضوء ما سبق عرضه وما انتهى إليه الباحث بشأن اشتقاق فروض البحث الرئيسية والفرعية والتي تعكس التأثيرات والعلاقات المتوقعة بين متغيرات البحث ، وهو ما يتضح من خلال الشكل رقم (1).



شكل 1: نموذج البحث

3- منهجية البحث

يعرض الباحث في هذه الفرعية منهجية البحث، وذلك من خلال التعرف على المدخل المستخدم في اختبار فرض البحث وفرعياته. وبما يمكن الباحث من الوصول إلى إجابات وافية بشأن التساؤلات البحثية. وحتى يتحقق ذلك فقد اعتمد الباحث على المدخل التجريبي حيث صمم الباحث تجربة علمية (2×2) خضع لها مجموعة من مأموري الفحص الضريبي العاملين بمصلحة الضرائب المصرية. وسوف يتناول الباحث منهجية البحث على النحو الوارد بالفرعيات التالية وقد أتبع نفس المنهجية (Ratzinger-sakal and Theis, 2019; Asbahr and Ruhnke, 2019; عبد العال، 2020; محمود، 2024).

3-1 الهدف من الدراسة التجريبية

تستهدف الدراسة التجريبية اختبار فروض البحث تجريبياً وتحديداً اختبار أثر الفروق الدفترية الضريبية على الأحكام والتصرفات التشككية لمأمور الفحص الضريبي، حيث تتطوى الأحكام التشككية للفاحص الضريبي على تقييمه لمدى معقولية صافي الربح الخاضع للضريبة أما التصرفات التشككية للفاحص

الضريبي تشمل كلاً من أمكانية التوسع في عملية الفحص ومدى أمكانية إجراء تعديلات على بيانات الإقرار الضريبي.

3-2 مجتمع وعينة الدراسة وأدواتها وإجراءاتها

يتكون مجتمع الدراسة من كافة مأموري الفحص الضريبي للأشخاص الاعتبارية من العاملين بمصلحة الضرائب المصرية. وقد اشتملت عينة على 136 مفردة تتمثل في 73 مفردة للحالة الاولى التي تحتوى على فروق دفترية ضريبية منخفضة و63 مفردة للحالة الثانية التي تحتوى على فروق دفترية ضريبية مرتفعة.

وقد قام الباحث بتصميم التجربة العملية في صورة ورقية وأخرى الكترونية من أجل اختبار فروض البحث عملياً؛ إذ تم تصميم حالتين عمليتين وتتضمن كلاً منهما بيانات افتراضية لبعض الممولين الخاضعين للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية بموجب القانون 91 لسنة 2001 حيث تشمل الحالة الأولى على بيانات تتصف بانخفاض قيمة الفروق الدفترية الضريبية الفروق الدفترية، بينما الحالة الثانية تشمل على بيانات تتصف بارتفاع قيمة الفروق الدفترية الضريبية. ويوضح الجدول (1) عدد الحالات الموزعة ونسبة كل حالة من الحالات الموزعة والتي ستخضع للتحليل الإحصائي.

جدول 1: الحالات الموزعة

البيان	الحالة الأولى (فروق دفترية ضريبية منخفضة)	الحالة الثانية (فروق دفترية ضريبية مرتفعة)	الاجمالي
عدد الحالات الموزعة	73	63	136
النسبة	%53.7	%46.3	%100

3-3 قياس متغيرات الدراسة

من خلال استقراء وتحليل الدراسات السابقة توصل الباحث إلى وجود مجموعة من المتغيرات يحتمل أن تكون لها تأثير على العلاقة موضوع البحث. حيث تعتبر الفروق الدفترية الضريبية بمثابة المتغير المستقل الرئيسي، في حين تمثل الأحكام والتصرفات التشككية لمأمور الفحص الضريبي المتغير التابع.

3-3-1 المتغير المستقل: الفروق الدفترية الضريبية

يعكس المتغير المستقل حجم الفروق الدفترية الضريبية (BOOK-Tax Differences) (BTDs) والذي يعرف بأنه "الفرق بين ما تقدمه الشركة كربح خاضع للضريبة وما تصنفه الشركة كربح محاسبي مالى" (Hanlon et al., 2012). ولأغراض إجراء الدراسة التجريبية سيقوم الباحث بقياس المتغير المستقل من خلال تضمين إحدى الحالتين إقرار ضريبي مقدم من قبل أحد الممولين لمصلحة الضرائب المصرية يحتوى على فروق دفترية ضريبية كبيرة نسبياً وذلك فى مقابل حالة افتراضية أخرى تتضمن إقرار ضريبي مقدم يحتوى على فروق دفترية ضريبية ولكن حجم الفجوة بين الربح المحاسبي والضريبي أقل. مقارنة بالحالة الأولى وذلك قياساً على العديد من الدراسات التجريبية التى أجريت فى هذا الصدد وقد أتت نفس المنهجية (Ratzinger-sakal and Theis, 2019; Asbahr and Ruhnke, 2019; عبد العال، 2020).

3-3-2 المتغير التابع: الأحكام والتصرفات التشككية لمأمور الفحص الضريبي

حيث تشتمل الدراسة على متغير تابع رئيسى وهو: الأحكام والتصرفات التشككية لمأمور الفحص الضريبي. إذ يقوم مأمور الفحص بتكوين حكماً تشككياً إذا أدرك وجود مشكلة أثناء تحليل الإقرار الضريبي المقدم لمصلحة الضرائب وما يشمله من بيانات مالية تعبر عن حجم الفروق الدفترية الضريبية عن الفترة الضريبية محل الفحص، وهو ما ينعكس على التصرفات التشككية لمأمور الفحص أثناء عملية الفحص الضريبي وما تتطلبه من بذل مزيد من الجهد والوقت لإتمام عملية الفحص والخروج بالنتائج المرجوة منها. وذلك قياساً على ما ورد بالدراسات التى أجريت فى سياق مماثل بشأن الأحكام والتصرفات التشككية (Ratzinger-sakal and Theis, 2019 ; Asbahr and Ruhnke, 2019; عبد العال، 2020). ويقاس هذا المتغير بدلالة الإجابة على عدة تساؤلات مرفقة بالحالات الافتراضية وذلك على النحو التالى:

- السؤال(1): هل يعتبر صافى الربح الضريبي/الخسارة الضريبية (المعدل) الوارد بالإقرار منطقي ومعقول؟
- السؤال(2): هل يعتبر الفرق بين صافى الربح (الخسارة) المحاسبي وصافى الربح (الخسارة) الضريبي (المعدل) منطقي ومعقول؟
- السؤال(3): ما هو متوسط عدد مرات (زيارات) الفحص للممول عن فترة ضريبية واحدة فى الظروف العادية؟
- السؤال(4): ما هى احتمالات زيادة حجم عينة الفحص والتوسع فى إجراءات الفحص؟
- السؤال(5): ما هى احتمالات الاحتياج إلى معلومات إضافية من مصادر أخرى بخلاف المستندات المقدمة من الشركة؟

- السؤال(6): ما هو عدد جلسات الفحص التي تحتاجها الحالة؟

- السؤال(7): ما هي احتمالات القيام بأجراء تعديلات على صافي الربح الضريبي/الخسارة الضريبية (المعدل) الوارد بإقرار الممول؟

وسوف يتم قياس الأحكام التشككية (Skeptical Judgment) لمأمور الفحص الضريبي والتي تتطوى على تقييمه لمدى معقولية صافي الربح الخاضع للضريبة من خلال تحديد إجابة عينة الدراسة على السؤال الأول والثاني وتكون الإجابة عليه من خلال مقياس تتراوح قيمته من (1) "أقل معقولية" إلى (5) "أكثر معقولية". في حين تقاس التصرفات التشككية (Skeptical Action) والتي تشمل كلاً من إمكانية التوسع في عملية الفحص ويتم قياسها من خلال الإجابة على الأسئلة من الثالث إلى السادس، ومدى إمكانية إجراء تعديلات على بيانات الإقرار الضريبي من خلال الإجابة السؤال السابع، وتكون الإجابة عليها من خلال مقياس تتراوح قيمته من (1) "احتمال منخفض" إلى (5) "احتمال مرتفع".

3-4 التصميم التجريبي للبحث والمعالجات والمقارنات اللازمة لاختبار الفرض الرئيسي وفرعياته

في سبيل تحقيق أهداف البحث واختبار فروضه، اعتمد الباحث بصورة أساسية على المدخل التجريبي (Experimental Approach)، من خلال تصميم تجربة عملية (2x2)، حيث سيقدم للمشاركين في التجربة من مأموري الفحص الضريبي حالة افتراضية خاصة بأحد الممولين متضمنة ملخصاً لبيانات الإقرار الضريبي وكذلك القوائم المالية المرفقة بالإقرار في ضوء مستويين مختلفين للفروق الدفترية الضريبية وسوف يُطلب من المشاركين في التجربة الإجابة على سبع تساؤلات تعكس الأحكام والتصرفات المهنية التشككية ذات الصلة بفحص الإقرار الضريبي، والسابق عرضها في الفرعية السابقة. ويعرض الجدول التالي التصميم التجريبي للبحث. مصحوبه بالمقارنات اللازمة لاختبار الفروض الفرعية للبحث.

جدول 2: التصميم التجريبي للبحث

التصرفات التشككية لمأمور الفحص الضريبي		الاحكام التشككية لمأمور الفحص الضريبي	المتغير التابع المتغير المستقل
(c) 1	(b) 1	(a) 1	الفروق الدفترية الضريبية (منخفضة)
(c) 2	(b) 2	(a) 2	الفروق الدفترية الضريبية (مرتفعة)

- (a) : معقولية صافي الربح الخاضع للضريبة ويقاس بدلالة الإجابة على السؤالين الأول والثاني.

- (b) : احتمالية إجراء توسع في عملية الفحص الضريبي ويقاس بدلالة الإجابة على التساؤلات من الثالث إلى السادس.

- (c) : احتمالية إجراء تعديلات على بيانات الإقرار الضريبي ويقاس بدلالة الإجابة على التساؤل السابع.

ومن أجل اختبار فروض الدراسة وحيث يتم اختبار كل فرض من فروض البحث ، سوف يقوم الباحث بإجراء العديد من المقارنات بين المعالجات التجريبية السابق الإشارة إليها، وذلك على النحو الوارد بالجدول رقم (3).

جدول 3: فروض البحث والمقارنات اللازمة لإخبارها

المقارنة اللازمة	الفرض
$(a2) \times (a1)$	(H1a): تؤثر الفروق الدفترية الضريبية على تقييم مأمور الفحص الضريبي لمدى معقولية صافي الربح الخاضع للضريبة.
$(b2) \times (b1)$	(H1b): تؤثر الفروق الدفترية الضريبية على زيادة احتمال قيام مأمور الفحص الضريبي بالتوسع في علمية الفحص الضريبي.
$(c2) \times (c1)$	(H1c): تؤثر الفروق الدفترية الضريبية على زيادة احتمال قيام مأمور الفحص الضريبي بإجراء تعديلات على بيانات الإقرار الضريبي موضع الفحص.

3-5 الإحصاءات الوصفية واختبار الاعتدالية

يعرض الجدول رقم (4) وصف لبيانات الدراسة عن طريق احتساب الوسط الحسابي والوسيط والانحراف المعياري وأقل وأكبر قيمة لكل متغيرات الدراسة على مستوى الحالتين، وكذلك لعينة الدراسة الإجمالية.

جدول (4) الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة

البيان	الوسط	الوسيط	الانحراف المعياري	ادنى قيمة	أكبر قيمة		
الحالة	فروق منخفضة	السن	39	35	10	59	
		مدى معقولية صافي الربح	3.3	3.0	1.3	1.0	5.0
		التوسع في عملية الفحص	2.9	2.7	1.2	1.0	6.7
فروق مرتفعة	احتمالات إجراء تعديلات على صافي الربح الضريبي	السن	40	37	10	59	
		مدى معقولية صافي الربح	1.8	1.5	0.8	1.0	4.0
		التوسع في عملية الفحص	3.9	4.0	0.9	2.3	6.7
الإجمالي	احتمالات إجراء تعديلات على صافي الربح الضريبي	السن	40	36	10	59	
		مدى معقولية صافي الربح	2.6	2.5	1.3	1.0	5.0
		التوسع في عملية الفحص	3.4	3.7	1.2	1.0	6.7
		احتمالات إجراء تعديلات على صافي الربح الضريبي	4	4	1	1	5

ويتضح من الجداول (4) التي توضح الإحصاءات الوصفية على مستوى إجمالي العينة، بأن تقييم مأمور الفحص الضريبي لمدى معقولية صافي الربح الخاضع للضريبة يتراوح بين 1.0 إلى 5.0، وبمتوسط يقدر بـ 3.0. وعند المقارنة على مستوى الحاليتين، كما يتضح أن متوسط تقييم مأمور الفحص الضريبي لمدى معقولية صافي الربح الخاضع للضريبة يتساوى مع متوسط العينة في حالة الفروق المنخفضة، ويقال عن متوسط العينة في حالة الفروق المرتفعة. وأن إمكانية قيام مأمور الفحص الضريبي بالتوسع في عملية الفحص يتراوح بين 1.0 إلى 6.7، وبمتوسط يقدر بـ 3.85. وعند المقارنة على مستوى الحاليتين، كما يتضح أن متوسط احتمالية قيام مأمور الفحص الضريبي بالتوسع خلال عملية الفحص يتساوى مع متوسط العينة في حالة الفروق المنخفضة، ويزيد عن متوسط العينة في حالة الفروق المرتفعة. وأن احتمالية قيام مأمور الفحص الضريبي بأجراء تعديلات على صافي الربح الخاضع للضريبة يتراوح بين 1 إلى 5، وبمتوسط يقدر بـ 3. وعند المقارنة على مستوى الحاليتين، كما يتضح أن متوسط احتمالية قيام مأمور الفحص الضريبي بأجراء تعديلات على صافي الربح الخاضع للضريبة يتساوى مع متوسط العينة في حالة الفروق المنخفضة، وفيما يتعلق بالانحراف المعياري لتقييم مدى معقولية صافي الربح الخاضع للضريبة، وإمكانية التوسع في عملية الفحص الضريبي، ومدى احتمالية إجراء تعديلات على صافي الربح الخاضع للضريبة؛ فيتضح أنه أصغر من الوسط الحسابي لكل الحالات وعلى مستوى إجمالي العينة، بما يشير إلى تشتت أقل بين مفردات عينة الدراسة.

ومن أجل تحديد طبيعة الأساليب الإحصائية التي سيتم الاعتماد عليها في اختبار فروض البحث. قام الباحث بإجراء اختبار الاعتدالية وذلك للتحقق من ما إذا كان المجتمع الذي سحبت منه العينة موزعاً طبيعياً أم غير طبيعي، وذلك من خلال اختبارى Kolmogorov-Smirnov و Wilk-Shapiro. إذ أن فرض العدم (H_0) هو اعتبار أن المجتمع الذي سحبت منه عينة الدراسة يتبع التوزيع الطبيعي. وبالتالي إذا أظهرت نتائج هذا الاختبار قيمة P-Value أكبر من مستوى المعنوية المستخدم (5%) فإنه يتم قبول فرض العدم ومن ثم الاعتماد على الاختبارات المعلمية **Parametric Tests**¹ لاختبار فروض البحث، أما إذا أظهرت نتائج الاختبار قيمة P-Value أقل من مستوى المعنوية المستخدم (5%) فإنه يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل القائل بأن المجتمع الذي سحبت منه البيانات لا يتبع التوزيع

¹ الاختبارات المعلمية Parametric Tests: هي الاختبارات الإحصائية التي يمكن تطبيقها على أي مجموعة من البيانات مهما بلغ حجمها ونوعها بشرط إتباعها للتوزيع الطبيعي، ومن أمثلة الاختبارات المعلمية اختبار (T-Test) والذي يستخدم لتحديد مدى وجود فروق معنوية بين متغيرات عينة الدراسة، ويمكن إجراء هذا الاختبار لعينة واحدة وعينتين مستقلتين وعينتين مترابطتين، اختبار تحليل التباين (ANOVA) والذي يستخدم لحساب الفروق بين متغيرات الدراسة مع وجود أكثر من قيمتين لأحد المتغيرات، ومعامل الارتباط البسيط (Pearson) الذي يستخدم لدراسة قوة وإتجاه العلاقة بين متغيرين (Derric et al., 2019; Orcan, 2020).

مدى ومعنوية الفروق بين متوسط الإجابات على الحالتين تمكن الباحث من اختبار الفرض الرئيسي للبحث.

ويعرض الجدول رقم (5) إحصائيات (Mann-Whitney)، (Wilcoxon) ومتوسط الرتب وإحصائية (Z) ومستوى الدلالة (P-Value). حيث تشير النتائج إلى وجود اختلاف ذو دلالة معنوية بين متوسط إجابات الدراسة فيما يتعلق بـ (H1a) (Z= 6.189, P-Value = 0.000)، (H1b) (Z= 5.049, P-Value = 0.000)، (H1c) (Z= 4.547, P-Value = 0.000) لكل منهما على التوالي، بما يشير إلى قبول الفروض (H1a) و(H1b) و(H1c).

جدول 6: نتائج اختبار الفرض الأول

أثر الفروق الدفترية الضريبية على الأحكام والتصرفات التشككية لمأمور الفحص الضريبي

مستوى الدلالة (Sig)	إحصائية Z	Mean Rank	إحصائية (Wilcoxon)	إحصائية Mann- (Whitney)	المتغير التابع	الفروض	
0.000	6.189	87.66	C1	2917.000	901.000	مدى معقولية صافي الربح الخاضع للضريبة	(H1a)
		46.30	C2				
0.000	5.049	52.74	C1	3850.000	1149.000	التوسع في عملية الفحص الضريبي	(H1b)
		86.76	C2				
0.000	4.547	54.82	C1	4001.500	1300.500	إجراء تعديلات على بيانات الإقرار الضريبي	(H1c)
		84.36	C2				
الفروق المنخفضة C1 = 73 ، الفروق المرتفعة C2 = 63						ن = 136	

وبشكل أكثر تحديداً وفيما يتعلق بالفرض الفرعي (H1a) والذي جاءت نتائج اختباره إحصائياً لتشير إلى وجود تأثير للفروق الدفترية الضريبية على الأحكام التشككية لمأمور الفحص الضريبي مقاساً لتقييمه لمدى معقولية صافي الربح الخاضع للضريبة. إذ تشير النتائج إلى وجود علاقة معنوية عكسية⁴ بينهما،

4 تشير العلاقة العكسية إلى أن الفروق الدفترية الضريبية المرتفعة يترتب عليها قيام مأمور الفحص الضريبي باتخاذ أحكام تشككية أكثر تحفظاً.

حيث أن متوسط الرتب للحالة الثانية قيمته (46.30) أقل منه في الحالة الأولى وقيمته (87.66). بما يفيد قيام مأمور الفحص الضريبي باتخاذ أحكاماً أكثر تحفظاً في ظل وجود فروق دفترية ضريبية مرتفعة. أو بمعنى آخر يمكن القول بأنه في ظل وجود فروق دفترية ضريبية كبيرة فإن تقييم المشاركين بالتجربة يكون بانخفاض معقولة صافي الربح الخاضع للضريبة، وهو ما يتفق مع بعض الدراسات التي أشارت إلى أنه يمكن لمأمور الفحص الضريبي استخدام الفروق الدفترية الضريبية للتحقق من مصداقية البيانات المالية، كما أن انخفاض الفروق الدفترية الضريبية تعد ضماناً لمصداقية وضع الشركة (Fourati and Mardessi, 2020؛ Riguen et al., 2018).

وعلى صعيد آخر، وفيما يتعلق بالفرض الفرعي (H1b) والذي جاءت نتائج اختباره إحصائياً لتشير إلى وجود تأثير للفروق الدفترية الضريبية على التصرفات التشككية لمأمور الفحص الضريبي مفاًساً بزيادة احتمال قيامه بالتوسع في عملية الفحص الضريبي. إذ تشير النتائج إلى وجود علاقة إيجابية⁵ بينهما، حيث أن متوسط الرتب للحالة الثانية (فروق دفترية ضريبية مرتفعة) قيمته (86.76) أكبر منه في الحالة الأولى (فروق دفترية ضريبية منخفضة) وقيمته (52.74). بما يعنى قيام مأمور الفحص الضريبي باتخاذ تصرفات تشككية أكثر تشدداً في ظل الفروق الدفترية الضريبية المرتفعة. أو بمعنى آخر يكون احتمال قيام مأمور الفحص الضريبي بالتوسع في عملية الفحص الضريبي في ظل وجود فروق دفترية ضريبية مرتفعة. وتتفق هذه النتيجة مع دراسة Zeng (2002) والتي أشارت إلى زيادة احتمالات فحص الإقرارات الضريبية للممولين أصحاب الفروق الدفترية الضريبية المرتفعة، وتتفق هذه النتيجة مع ما توصلت إليه الدراسات (Lin et al., 2014؛ Mills et al., 2000) انه من المرجح أن يتم التوسع بعملية الفحص الضريبي للشركات التي تملك فروق دفترية مرتفعة.

وفيما يتعلق بالفرض (H1c) والذي جاءت نتائج اختباره إحصائياً لتشير إلى وجود تأثير للفروق الدفترية الضريبية على التصرفات التشككية لمأمور الفحص الضريبي مفاًساً بزيادة احتمال قيامه بإجراء تعديلات على بيانات الإقرار الضريبي موضع الفحص. إذ تشير النتائج إلى وجود علاقة إيجابية بينهما، حيث أن متوسط الرتب للحالة الثانية قيمته (84.36) أكبر منه في الحالة الأولى وقيمته (54.82). بما يعنى قيام مأمور الفحص الضريبي باتخاذ تصرفات تشككية أكثر تشدداً في ظل الفروق الدفترية الضريبية المرتفعة. أو بمعنى آخر يكون احتمال قيام مأمور الفحص الضريبي بإجراء تعديلات على بيانات الإقرار الضريبي موضع الفحص في ظل وجود فروق دفترية ضريبية مرتفعة. وهو ما يتفق مع دراسة Cho et

5. تشير العلاقة الإيجابية إلى أن الفروق الدفترية الضريبية المرتفعة يترتب عليها قيام مأمور الفحص الضريبي باتخاذ تصرفات تشككية أكثر تشدداً.

(2006).al التي أشارت إلى أن زيادة حجم الفروق الدفترية الضريبية يؤدي بدوره إلى زيادة التعديلات على بنود الإقرار أثناء عملية الفحص الضريبي، وتتفق هذه النتيجة مع ما توصلت إليه نتائج الدراسات (Lennox et al.,2019; Mills et al.,2000) والتي أوضحت أن الشركات الأكثر عرضة لأجراء التعديلات هي الشركات التي تمتلك فروق دفترية ضريبية مرتفعة.

ويخلص الباحث مما سبق عرضه إلى **قبول الفرض (H₁)** **بدلالة فرعياته**، حيث تأثرت الأحكام والتصرفات التشككية لمأمور الفحص الضريبي بالفروق الدفترية الضريبية. فنجد أن مأمور الفحص الضريبي يبدأ عملية الفحص بتحليل بيانات الإقرارات الضريبية المقدمة من قبل الشركة محل الفحص وهو ما يسمى بمرحلة تخطيط أعمال الفحص الضريبي، ومن ثم يتكون لديه حكم تشككي اتجاه الوضع المالي ومدى مصداقية القوائم المالية للشركة، وذلك بدلالة الفروق الدفترية الضريبية ومدى معقوليتها. وهو ما ينعكس بدوره على التصرفات التشككية له والتي تتمثل في احتمالية التوسع بعملية الفحص والتي تكون من خلال مرحلة تنفيذ أعمال الفحص الضريبي وصولاً إلى زيادة احتمالات إجراء تعديلات على بنود الإقرار الضريبي بالمرحلة الأخيرة من مراحل الفحص الضريبي والتي تسمى بمرحلة التقرير عن أعمال الفحص الضريبي.

ويعتقد الباحث أن ما توصل إليه البحث الحالي يعد بمثابة نتيجة منطقية وهامة تتفق مع الدوافع الرئيسية لعملية التحاسب الضريبي، فمن أهم هذه الدوافع تغيير توجهات مأمور الفحص الضريبي ولفت انتباهه إلى البنود الهامة ذات المخاطر المرتفعة، حيث أن الفروق الدفترية الضريبية لها تأثير في دعم سمات الشك المهني لمأمور الفحص الضريبي. فضلاً عن أن الفروق الدفترية الضريبية المرتفعة تمثل تحدياً؛ حيث أن هذه الفروق المرتفعة تتطلب مزيداً من الأحكام الشخصية من قبل مأمور الفحص الضريبي، وهو ما يجعل أحكامه وتصرفاته التشككية بشأنها أكثر تحفظاً وتشدداً.

جدول 7: ملخص نتائج اختبار الفروض الرئيسية للبحث

طبيعة العلاقة	نتيجة الاختبار	الفرض	
		تؤثر الفروق الدفترية الضريبية على الأحكام والتصرفات التشككية لمأمور الفحص الضريبي.	H ₁
		تؤثر الفروق الدفترية الضريبية على تقييم مأمور الفحص الضريبي ومدى معقولية صافي الربح الخاضع للضريبة.	H _{1a}
	قبول الفرض	تؤثر الفروق الدفترية الضريبية على زيادة احتمال قيام مأمور الفحص الضريبي بالتوسع في عملية الفحص الضريبي.	H _{1b}
		تؤثر الفروق الدفترية الضريبية على زيادة احتمال قيام مأمور الفحص الضريبي بإجراء تعديلات على بيانات الإقرار الضريبي موضع الفحص.	H _{1c}
- يؤثر بجعل الحكم التشككي أكثر تحفظاً.			
- يؤثر باتخاذ تصرفات تشككية أكثر تشدداً.			

5- الخلاصة والنتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة

يستهدف الباحث في هذه الجزئية عرض خلاصة البحث وأهم النتائج التي توصل إليها البحث في شقه النظري والعملى، ومن ثم الإجابة عن تساؤلاته البحثية، بالإضافة إلى عرض أهم التوصيات، وكذلك أهم مجالات البحث المقترحة، وأخيراً المساهمة العلمية التي حققها البحث. حيث استهدف البحث دراسة واختبار أثر وجود الفروق الدفترية الضريبية على الأحكام والتصرفات التشككية لمأمور الفحص الضريبى.

وقد **خلص البحث فى الشق النظرى** منه إلى أن الفروق الدفترية الضريبية تناولتها الدراسات ذات الصلة كأحد محددات جودة التقارير المالية. حيث أن الفروق الدفترية الضريبية تعد أحد بدائل وممارسات إدارة الأرباح فبعض مدرء القطاع المالى والمحاسبين يميلون إلى اتباع ممارسات محاسبية لإدارة الأرباح من خلال استخدام ممارسات تتفق مع مرونة المعايير المحاسبية للتلاعب بنتائج أعمال المنشأة لإغراض تتعلق بالتأثير على قيمة المنشأة. كما تناول الباحث عملية الفحص الضريبى التى يقوم بها مأمور الضرائب حيث يعد ممثلاً عن السلطة الضريبية خلال عملية الفحص، وذلك للكشف عن أي أنشطة للتهرب أو التهرب الضريبى أو أى تلاعب بالبيانات المالية. حيث يستند أساس وجوه علمية الفحص الضريبى على مفاهيم نظرية التفكير النقدى (Critical Thinking)، وما ينطوى عليه من أحكام الشك المهنى (Professional Skepticism) من جانب مأمور الفحص الضريبى أثناء تصميم وتنفيذ عملية الفحص. وخلص الباحث إلى أن الفروق الدفترية الضريبية قد تؤثر على الأحكام والتصرفات التشككية لمأمور الفحص الضريبى وفى ضوء ذلك قام الباحث باشتقاق الفرض الرئيسى الأول للبحث وفرعياته.

ومن خلال دراسة تجريبية على مأمور الفحص الضريبى **خلص البحث فى شقه التطبيقى**. ومن خلال تطبيق اختبار (Mann-Whitney) للتحقق من معنوية الفروق بين متوسط العينتين المستقلتين. جاءت نتائج اختبار الفرض الرئيسى للبحث، والذي تم قبوله كلياً **بدلالة فرعياته**؛ لتشير النتائج إلى أن الأحكام والتصرفات التشككية لمأمور الفحص الضريبى تأثرت بالفروق الدفترية الضريبية. حيث يتخذ مأمور الفحص الضريبى أحكام تشككية أكثر تحفظاً وتصرفات تشككية أكثر تشدداً. ففى ظل الفروق الدفترية المرتفعة يتم تقييم مدى معقولية صافى الربح الضريبى من قبل المشاركين على أنها أقل ملائمة. وكذلك مع اتخاذ إجراء التوسع فى عملية الفحص وارتفاع قابلية إجراء تعديلات على بيانات الإقرار الضريبى موضع الفحص.

ويخلص الباحث إلى أن الأحكام والتصرفات التشككية لمأمور الفحص الضريبى ذات الصلة بالفروق الدفترية الضريبية تبدو كدالة فى العديد من المحددات. وفى ضوء ذلك، وعلى الرغم مما توصل إليه

البحث من نتائج تشير إلى أهمية الفروق الدفترية الضريبية الواردة بالإقرارات الضريبية؛ وذلك لما لها من دور في توجيه انتباه مأموري الفحص الضريبي نحو العناصر والعمليات الهامة، وتعزيز ممارسات الشك المهني بشأنها؛ إلا أن هذه الفروق الدفترية الضريبية قد يكون لها بعض السلبات إذا استخدمتها الإدارة كأداة للتلاعب وإدارة الأرباح عن طريق استغلال تلك الفروق بشكل يخدم مصالحهم التي تدور حول تخفيض التكاليف بأقصى قدر ممكن ومن ضمنها الضريبة المستحقة على الشركة، وعليه تقوم الإدارة باستخدام الفروق الدفترية الضريبية لتخفيض العبء الضريبي على الشركة ومن ثم الوصول إلى مستوى جيد من الأرباح يكون مرضى للإدارة. وهو ما يجعل من الفروق الدفترية مؤشراً لجودة الأرباح وكذلك جودة المعلومات المحاسبية والتقارير المالية الصادرة من قبل الشركات لما لها من أهمية في تقييم الوضع المالي المحاسبي والضريبي للشركات.

في ضوء هدف البحث وما انتهى إليه من نتائج هامة، والتي أكدت في مجملها أهمية الفروق الدفترية الضريبية سواء من منظور أصحاب المصالح أو منظور مأموري الفحص الضريبي، لذلك يوصى الباحث بضرورة اهتمام وزارة المالية ومصلحة الضرائب المصرية بإصدار تعليمات استرشادية وملزمة للشركات فيما يخص استغلال الفروق الدفترية الضريبية بصورة غير سليمة، مع إصدار عقوبات رادعة تطول كل شركة تقوم باستخدام الفروق الدفترية الضريبية بما يخدم مصالحهم الخاصة عن طريق التلاعب وإدارة الأرباح.

وعلى المستوى الأكاديمي يوصى الباحث بمزيد من البحوث المستقبلية تتناول تبعات الفروق الدفترية الضريبية من منظور مأمور الفحص الضريبي، من خلال استخدام مقاييس بديلة يمكن من خلالها قياس جودة الأحكام والتصرفات التشككية. ومن الممكن أن تمتد البحوث المستقبلية أيضاً لتشمل:

- أثر التحول الرقمي للمنظومة الضريبية للدولة على الحد من الفروق الدفترية الضريبية وانعكاسات ذلك على جودة المعلومات المحاسبية.
- أثر استخدام الأساليب المتقدمة للفحص الضريبي على الحد من الفروق الدفترية الضريبية.
- أثر استخدام برامج فحص النظم والحسابات الآلية على جودة عملية الفحص الضريبي.

المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

- ابراهيم، غادة احمد نبيل (2014). "تحليل الفجوة الضريبية بين الريح المحاسبي و الريح الضريبي بهدف تدنية الفجوة و زيادة فاعلية التحاسب الضريبي دراسة حالة على شركة ذات مسئولية محدودة". *المجلة العلمية للأقتصاد والتجارة، كلية التجارة - جامعة عين شمس، العدد الثالث، 41-113*.
- ابراهيم، طه خيرى طه (2016). "مدخل مقترح لتطوير الفحص الضريبي بهدف تحسين جودة الأداء الضريبي والحد من التقديرات الشخصية "الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة، كلية التجارة - جامعة عين شمس، العدد الثالث، 567-642.
- أبو الفضل، عبد العال مصطفى (2016). "اطار مقترح لخصائص الشك المهني وأثره على سلامة حكم مراقبي الحسابات على تقييم الإدارة لفرض الاستمرارية : دراسة ميدانية". *مجلة البحوث المحاسبية، قسم المحاسبة، كلية التجارة - جامعة طنطا، العدد الثاني، 174-240*.
- البناء، بشير عبد العظيم محمد ومحمد، ناهد عبد الباسط عبد الحميد (2021). "أثر تطبيق القرارات الإلكترونية والفحص الإلكتروني فى تحديد الوعاء الضريبي: دراسة ميدانية "المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة - جامعة المنصورة، المجلد الخامس والاربعون، العدد الثاني، 56-89.
- الجمال، محمد ماهر محمود (1997). "التفكير العلمى ودور المؤسسات التربوية فى تنميته". القاهرة، دار الوفاء للطباعة والنشر والتوزيع.
- الصايغ، عماد سعد محمد (2017). "اطار مقترح لاستخدام التشكك المهني فى ترشيد قياس التقديرات المحاسبية: دراسة ميدانية". *الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة، كلية التجارة - جامعة عين شمس، المجلد الواحد والعشرون، العدد الرابع، 1150-1214*.
- الطاهر ومعمري؛ الطاهر، تويتية ومعمري، رميسة (2019). "دور مبادئ الحوكمة الضريبية فى تفعيل اليات الفحص الضريبي: دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية ام البواقي "مجلة المالية وحوكمة الشركات، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ومخبر الابتكار والهندسة المالية- جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي ، المجلد الثالث العدد الثاني، 42-75.

الماض، محمد السيد فرج (2020). "التربية وتكوين العقل النقدي من السلطوية الى الحوار". مجلة البحث العلمي فى التربية، كلية البنات للأداب والعلوم والتربية - جامعة عين شمس، المجلد الخامس، العدد الواحد والعشرون، 77-132.

الناغى وأخرون، محمد السيد، كمال عبد السلام، محمد كمال معاطى، عبد السميع محمد (2023). "أثر مستويات أداء الفحص الضريبي على جودة الفحص فى ظل الحوكمة الضريبية: دراسة ميدانية". المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة- جامعة المنصورة، المجلد السابع والأربعون، العدد الثالث، 130-161.

النشار، مصطفى النشار (2018). "الفلسفة التطبيقية وتطوير الدرس الفلسفى العربى". مصر الجديدة، روابط النشر.

أمين، زينب أحمد (2023). "أثر المحاسبة عن الأصول الضريبية المؤجلة على مخاطر وقرارات منح الائتمان". رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية.

توفيق، محمد سامى و برى، وائل محمد أحمد (2023). "تطوير منظومة الضرائب الرقمية المصرية لرفع كفاءة الفحص الضريبي الشامل كمدخل للحد من التهيب الضريبي: دراسة تطبيقية" المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية، كلية التجارة - جامعة السادات، المجلد الخامس عشر، العدد الثانى، 1-37.

جزر، ماجد محمد السيد محمد (2012). "أثر ادراك معدى الاقرار الضريبي لأحكام قانون ضريبة الدخل على مستوى الالتزام الضريبي". رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة - جامعة الاسكندرية.

جميل، عصام زكريا جميل (2012). "المنطق والتفكير الناقد". عمان، دار المسيرة للنشر والتوزيع.

خليل، محمد أحمد ابراهيم (2016). "تحسين مستوى الشك المهني فى ضوء التغيير الدورى لمراقب الحسابات وأثره على جودة المراجعة: دراسة نظرية اختبارية". مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة - جامعة بنها، المجلد السادس والثلاثون، العدد الرابع، 1-60.

زكى، عمرو السيد (2002). "دراسة الابعاد السلوكية للمحاسبة الضريبية وأثرها على الافصاح عن الربح الضريبي". رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة - جامعة الاسكندرية.

زكى، عمرو السيد (2015). "دراسة واختبار العلاقة بين الخصائص المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية وحجم الفروق الدفترية الضريبية من منظور محاسبى" **الفكر المحاسبى**، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة - جامعة عين شمس، المجلد التاسع عشر، العدد الرابع، 151-199.

ضاهر، سامح سعيد محمود (2017). "تأثير الفروق الضريبية على جودة الأرباح: دراسة تطبيقية على سوق الأوراق المالية المصرية". **المجلة العلمية للأقتصاد والتجارة**، كلية التجارة - جامعة عين شمس، العدد الاول، 207-244.

عبد البارى، ايهاب عبد السميع (2015). "دراسة تجريبية لبيان أثر التغير فى الأصول الضريبية المؤجلة ومخصصها التقديرى على إدارة الضريبة وإدارة الأرباح". رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة - جامعة الاسكندرية.

عبد العال، محمود موسى (2011). "أثر أختلاف المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة على منفعة وقابلية القوائم المالية للمقارنة". رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة - جامعة الاسكندرية.

عبد العال، محمود موسى (2020). "أثر افصاح مراقب الحسابات بتقريره عن تقديرات القيمة العادلة كأحد أمور المراجعة الاساسية على احكامه وتصرفاته المهنية التشككية - دراسة تجريبية". **مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية**، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة - جامعة الاسكندرية، العدد الثانى، 487-562.

عبد العزيز، غريب محمد محمد (2020). "تفعيل استخدام تكنولوجيا المعلومات فى الفحص الضريبى للحد من الفجوة الضريبية"، **الفكر المحاسبى**، قسم المحاسبة و المراجعة، كلية التجارة - جامعة عين شمس، المجلد الرابع والعشرون، العدد الثانى، 1-35.

عبد المالك، هذى حسن أحمد (2020). "برنامج تدريبي مقترح قائم على تنمية مهارات التفكير النقدى كمدخل لتحسين جودة الحياة لدى الشباب الجامعى"، **بحوث فى التربية النوعية**، كلية التربية النوعية - جامعة القاهرة، العدد السابع والثلاثون، 747-775.

عمرو وعارف (2021). قياس أثر تقرير المراجع ذوي الرأي المتحفظ على العلاقة بين الفروق الضريبية وقيمة المنشأة: دليل علمي من البيئة المصرية، مجلة المحاسبة والمراجعة لأتحاد الجامعات العربية، العدد الثالث، 35-58.

- عيد، احمد عبد الوهاب احمد. (2019). "مدخل مقترح لتخفيض الفجوة الضريبية فى مصر باستخدام تكامل اساليب الفحص الضريبى: دراسة نظرية ميدانية". *مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة- جامعة بنها، العدد الرابع، 107-170*.
- عيسى، عارف محمود كامل. (2021). "قياس أثر الفروق الضريبية على جودة الأرباح المحاسبية والقيمة السوقية للمنشأة: دراسة عملية". *الفكر المحاسبى، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة - جامعة عين شمس، المجلد الخامس والعشرون، العدد الثانى، 1-34*.
- فوزى، فوزى عبد الباقي. (2014). "تقييم الوضع الحالى للفحص الضريبى فى مصر فى ضوء المستجدات المعاصرة". *مجلة البحوث التجارية، قسم المحاسبة، كلية التجارة - جامعة الزقازيق، المجلد السادس والثلاثون، العدد الثانى، 35-62*.
- محمود، أحمد عصام. (2024). " أثر توكيد مراقب الحسابات على إفصاح الشركات عن مؤشر أدائها المالى عبر وسائل التواصل الاجتماعى على قرارات الاستثمار فى الاسهم". رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة، كلية التجارة - جامعة الاسكندرية.
- يوسف، عائشة موسى محمد. (2016). "أثر الاختلاف بين الربح المحاسبى و الربح الضريبى على جودة المعلومات المالية : دراسة ميدانية بالتطبيق على قطاع البنوك التجارية المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية". *مجلة الدراسات العليا، كلية الدراسات العليا- جامعة النيلين، المجلد السادس، العدد الثالث و العشرون، 252-277*.

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية

- Abdul Wahab, N. S., Holland, K. (2015). The persistence of book–tax differences. *The British Accounting Review*, 47(4), 339–350.
- Adelaide, S., Adhariani, D. (2019). Analysis of book–tax difference’s effect on auditfees: corporate governance as a moderating variable. *Advances in Economics, Business and Management Research*, 72, 218–224.
- Asbahr, K., Ruhnke, K. (2019). Real effects of reporting key audit matters on auditors' judgment and choice of action. *International Journal of Auditing*, 23(2), 165–180.
- Best, M., J. Shah, and M. Waseem. (2021). *Detection Without Deterrence: Long-Run Effects of Tax Audit on Firm Behavior*, Tech. rep., Mimeo, University of Manchester.
- Blaylock, B., Shevlin, T., Wilson, R. (2012). Tax Avoidance, Large Positive Temporary Book–Tax Differences and Earnings Persistence. *The Accounting Review*, 87(1), 91–121.
- Cho, J., Wong, J., Wong, N. (2006). Book–tax differences and Inland Revenue audit adjustments in New Zealand. *Journal of Business Finance & Accounting*, 33(9&10), 1650–1667.
- Comprix, J., Graham, R., Moore, J. (2011). Empirical evidence on the impact of book–tax differences on divergence of opinion among investors. *Journal of the American Taxation Association*, 33(1), 51–78.
- Corder, G. W., & Foreman, D. I. (2011). *Nonparametric statistics for non-statisticians*. Wiley.
- Derrick, B., White, P., & Toher, D. (2019). Parametric and non-parametric tests for the comparison of two samples which both include paired and unpaired observations. *Journal of Modern Applied Statistical Methods*, 18(1), 1–23.

- Desai, M., Dharmapala D. (2006). Corporate tax avoidance and high-powered incentives. *Journal of Financial Economics*, 79, 145-179.
- Dhaliwal, D., Gleason, C., Mills, L. (2004). Last-chance earnings management: using the tax expense to meet analysts' forecasts. *Contemporary Accounting Research*, 21(2), 431-459.
- Fourati, Y. and Mardessi, S. (2020). EFFECT OF BOOK-TAX CONFORMITY ON AUDIT QUALITY: EVIDENCE FROM CANADA. *Journal of Commerce & Accounting Research*, 9(3), 51-62.
- Frank, M., Lynch, L. and Rego, S. (2009). Tax reporting aggressiveness and its relation to aggressive financial reporting. *The Accounting Review*, 84(2), 467-496.
- Fullerton, R.R. and Durtschi, C. (2004). The Effect of Professional Skepticism on The Fraud Detection Skills of Internal Auditors. *Working Paper*, Utah State University.
- Gleason, C. and Mills, L. (2002). Materiality and contingent tax liability reporting. *The Accounting Review* 77(2), 317-342.
- Graham, J.R., Raedy, J.S. and Schackelford, D.A. (2010). Research in accounting for income taxes. *Journal of Accounting and Economics*, 53(1-2), 412-434.
- Hanlon, M., G. Krishnan, and L. Mills. (2012). Audit Fees and Book-Tax Differences. *The Journal of the American Taxation Association* 34.1 (2012): 55-86.
- Hsu, A., Lee, C.F., Liu, S. (2021). Book-tax differences, CEO overconfidence, and bank loan contracting. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, September, 1-36.
- Huang, D. F. and Wang C. L. (2013). Book-tax differences and earnings quality for the banking industry: evidence from Taiwan. *Pacific Accounting Review*, 25(2), 145- 164.

- Hurt R. K. (2007). Professional Skepticism: An Audit Specific Model and Measurement Scale. *Working Paper*, Baylor University.
- Jackson, M. (2009). *Book-tax differences and earnings growth*. University of Oregon working paper SSRN.
- Jeffrey L. Hoopes, Devan Mescall and Jeffrey A. Pittman. (2012). Do IRS Audits Corporate Tax Avoidance? *The Accounting Review*, 87(5), 1603–1639.
- John, L A., Andrew, R F., Eric, T R., James, S. (2021). External Auditor Responses to Tax Risk. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 36(3), 489–516.
- Kay Blaufus, Jens Robert and Stefan Wielenberg. (2020). Strategic Interactions between Tax and Statutory Auditors and Different Information Regimes: Implications for Tax Audit Efficiency. *Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre Quantitative Research in Taxation*, arqus Discussion Paper No. 249.
- Kelvin K.F. Law and Lillian F. Mills. (2015). Taxes and Financial Constraints: Evidence from Linguistic Cues. *Journal of Accounting Research*, 53(4).
- Khan, M.A., & Nuryanah, s. (2023). Combating Tax Aggressiveness: Evidence from Indonesia's Tax Amnesty Program. *Cogent Economics & Finance*, 11 (2), 2229177.
- Kopp, I., Lemon, M. and Rennie, M. (2003). A Model of Trust and Professional Skepticism in The Auditor-Client Relationship. *Presentation School of Accountancy Seminar Series*, University of Waterloo.
- Kotsogiannis C, Salvadori L, Karangwa J and Mukamana T. (2024). Do tax audits have a dynamic impact? Evidence from corporate income tax administrative data. *Journal of Development Economics*, Volume 170.
- Lennox, C., W. Li, J. Pittman, and Z. Wang. (2019). The determinants and consequences of tax audits: Some evidence from China. *Journal of the American Taxation Association*, 41 (1): 91–122.

- LIN, K.; L. F. MILLS; AND F. ZHANG. (2014). The tradeoffs between tax savings and financial reporting costs: Public versus private firms in China. *The Journal of the American Taxation Association*.
- Manzon, G. B., Jr. and G. A. Plesko. (2002). The relation between financial and tax reporting measures of income. *Tax Law Review*, 55(2), 175–214.
- Mills, L., Sansing, R. C. (2000). Strategic tax and financial reporting decisions: Theory and evidence. *Contemporary Accounting Research*, 17(1), 85–106.
- Mills, L., & Newberry, K. (2001). *The influence of tax and non-tax costs on book-tax reporting differences: Public and private firms*. The Journal of the American Taxation Association, 23(1), 1–19.
- Mills, L., K. Newberry, and G. Novack. (2003). How well does Compustat NOL data identify firms with U.S. tax return loss carryovers? *Journal of the American Tax Association* 25(2), 1–17.
- Moore, J. A., Xu, L. (2018). Book-tax differences and costs of private debt. *Advances in Accounting*, 42, 70–82.
- Nelson, M. (2009). A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(2), 1–34.
- Noga, T. J., and A. L. Schnader. (2013). Book-tax differences as an indicator of financial distress. *Accounting Horizons*, 27(3), 469–489.
- Ojala, H., Malo, P., & Penttinen, E. (2023). Private firms' tax aggressiveness and lightweight pretax-audit interventions by the tax administration. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 51, 100550.
- Orcan, F. (2020). Parametric or non-parametric: Skewness to test normality for mean comparison. *International Journal of Assessment Tools in Education*, 7(2), 255–265.
- Plesko, G. A. (2004). Corporate Tax Avoidance and the Properties of Corporate Earnings. Forthcoming, *National Tax Journal*, 57(September), 729–737.

- Rahayu, S K. (2022). Tax Audit Effectiveness: Detection of Tax Sheltering Through Implication Book Tax Differences on Earnings Management. *PROCEEDING BOOK, The 5th International Conference on Business, Economics, Social Sciences, and Humanities* ISSN: 2830-0637.
- Rahmayanti, N P., Sutrisno, T., Prihatiningtias, Y W, (2020). Effect of tax penalties, tax audit, and taxpayer's awareness on corporate taxpayers' compliance moderated by compliance intentions. *International Journal of Research in Business and Social Science*, 9(2), 118-124.
- Ratzinger-Sakel, N. V. S., Theis, J. (2019). Does Considering Key Audit Matters Affect Auditor Judgement Performance? *Corporate Ownership & Control*, 17(1), 196-210.
- Riguen, R., Kachouri, M., & Jarboui, A. (2018). Book-tax differences, corporate governance effectiveness and audit quality: An interactive effect. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 29(4), 20-36.
- Robert H. Ennis. (1989). Critical Thinking and Subject Specificity: Clarification and Needed Research. *Education Researcher*, 18(3), 4-10.
- Santi, Y., Elivia. (2022). The Effect of Corporate Social Responsibility, Family Ownership on Tax Avoidance: The Effect of Audit Quality Moderation. *Indonesian Journal of Economics, Social, And Humanities*, 4(1), 29-40.
- Schrand, C., Wong, F. (2003). Earnings management using the valuation allowance for deferred tax assets under SFAS No. 109. *Contemporary Accounting Research*, 20(3), 579-611.
- Schwab, MC., Stomberg, B., Xia, J. (2022). What Determines Effective Tax Rates? The Relative Influence of Tax and Other Factors. *Contemporary Accounting Research*, 39(1), 459-497.
- Stylianos Floropoulos, Maria Tsipouridou, Charalambos. (2023). Book-tax conformity and earnings management: a research agenda. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*.

TANG, T., FIRTH, M. (2011). Can book–tax differences capture earningsmanagement and tax Management? Empirical evidence from China. *The International Journal of Accounting*, 46(2), 175–204.

Wilson, R.J., 2009. An Examination of Corporate Tax Shelter Participants. *The Accounting Review* 84 (3), 969–999.

Zeng, T. (2002). Taxpayers' Tax and Financial Reporting Decisions in a GameTheoretical Model. *Canadian Journal of Administrative Sciences*, 19(2), 155–172.

الحالة الإفتراضية الأولى

بإفتراض استخراج تلك البيانات من إقرار ضريبي مقدم لمصلحة الضرائب

قائمة الإقرار التفصيلية

سنة الإقرار	البند	1-بيانات قائمة الدخل
68,000,000	10	*صافى إيرادات للنشاط الصناعى والتجارى / الخدمى
63,000,000	10	* تكلفة المبيعات / الحصول على الأيراد
5,000,000	10	* مجمل الربح / (الخسارة) من قائمة الدخل
74,000	10	* الأيرادات الأخرى من قائمة الدخل
4,000,000	10	* اجمالى المصروفات بما فيها المخصصات والاحتياطيات والاهلاكات وضريبة الدخل والضريبة المؤجلة
1,074,000	10	2 - يضاف الى صافى الربح المحاسبى أو يخصم من الخسائر المحاسبية الأتى
8,300,000	20	* قيمة اهلاكات الأصول الثابتة المادية أو المعنوية المحملة على الحسابات
9,374,000	21	* اجمالى الربح الضريبي/ (الخسارة الضريبية)
8,500,000	30	3 - يخصم من اجمالى الربح الضريبي / يضاف الى اجمالى الخسارة الضريبية
874,000	30	* قيمة الاهلاكات الضريبية المحسوبة طبقاً للنسب الواردة بالقانون صافى الربح الضريبي/ الخسارة الضريبية (المعدل)

نود لفت انتباه حضرتك أن بعض الأسئلة سوف تكون الإجابة عنها من واقع خبرات سيادتكم بأعمال الفحص وبعض الأسئلة الأخرى تستلزم الإجابة عليها الرجوع لبيانات الحالة العملية المتاحة اعلاه.

1. بالرجوع إلى الحالة السابقة، هل يعتبر صافي الربح الضريبي/الخسارة الضريبية (المعدل) الواردة بالاقرار السابق عرضه منطقي ومعقول من وجهة نظرك؟
(ضع علامة √) على المقياس التالي:

5	4	3	2	1

أكثر منطقية

أقل منطقية

2. بالرجوع إلى الحالة السابقة، هل يعتبر الفرق بين صافي الربح المحاسبي/(الخسارة المحاسبية) وصافي الربح الضريبي/الخسارة الضريبية (المعدل) منطقي ومعقول من وجهة نظرك؟
(ضع علامة √) على المقياس التالي:

5	4	3	2	1

أكثر منطقية

أقل منطقية

3. بصفة عامة، من واقع خبرتك في مجال الفحص الضريبي، ما هو متوسط عدد مرات (زيارات) الفحص لأقرار ضريبي عن فترة ضريبية واحدة وذلك في الظروف العادية؟
(ضع علامة √) على المقياس التالي

أكثر من 5 زيارات	5	4	3	2

4. بالرجوع إلى الحالة السابقة، ما هي احتمالات زيادة حجم عينة الفحص والتوسع في إجراءات الفحص؟
(ضع علامة √) على المقياس التالي

5	4	3	2	1

أحتمال مرتفع

أحتمال منخفض

5. بالرجوع إلى الحالة السابقة، ما هي احتمالات الاحتياج إلى معلومات إضافية من مصادر أخرى بخلاف المستندات المقدمة من الشركة؟
(ضع علامة √) على المقياس التالي

5	4	3	2	1

أحتمال مرتفع

أحتمال منخفض

6. بالرجوع إلى الحالة السابقة، من وجهة نظرك ما هو عدد جلسات الفحص التي تحتاجها تلك الحالة؟ (.....)
7. بالرجوع إلى الحالة السابقة، ما هي احتمالات قيامك بإجراء تعديلات على صافي الربح الضريبي المعدل الوارد باقرار الممول؟
(ضع علامة √) على المقياس التالي

5	4	3	2	1

أحتمال مرتفع

أحتمال منخفض

الحالة الافتراضية الثانية

بافتراض استخراج تلك البيانات من إقرار ضريبي مقدم لمصلحة الضرائب

قائمة الإقرار التفصيلية

سنة الإقرار	البند	1-بيانات قائمة الدخل
113,100,000	10	*صافي إيرادات للنشاط الصناعي والتجاري / الخدمي
104,800,000	10	* تكلفة المبيعات / الحصول على الإيراد
8,300,000	10	* مجمل الربح / (الخسارة) من قائمة الدخل
14,300,000	10	* الإيرادات الأخرى من قائمة الدخل
22,500,000	10	* اجمالي المصروفات بما فيها المخصصات والاحتياطيات والإهلاكات وضريبة الدخل والضريبة المؤجلة * صافي الربح المحاسبي / (الخسارة المحاسبية)
100,000	10	2- يضاف الى صافي الربح المحاسبي أو يخصم من الخسائر المحاسبية الآتي
7,700,000	20	* قيمة اهلاكات الاصول الثابتة المادية أو المعنوية المحملة على الحسابات
835,000	20	* الاحتياطيات والمخصصات على اختلاف انواعها
8,635,000	21	* اجمالي الربح الضريبي / (الخسارة الضريبية)
10,900,000	30	3 - يخصم من اجمالي الربح الضريبي / يضاف الى اجمالي الخسارة الضريبية
840,000	30	* قيمة الاهلاكات الضريبية المحسوبة طبقاً للنسب الواردة بالقانون
470,000	30	* مخصصات واحتياطيات سبق خضوعها للضريبة
(3,575,000)	30	* المستخدم من المخصصات لمواجهة تكاليف واجبة الخصم صافي الربح الضريبي/ الخسارة الضريبية (المعدل)

نود لفت انتباه حضرتك أن بعض الأسئلة سوف تكون الإجابة عنها من واقع خبرات سيادتكم بأعمال الفحص وبعض الأسئلة الأخرى تستلزم الإجابة عليها الرجوع لبيانات الحالة العملية المتاحة اعلاه.

8. الرجوع إلى الحالة السابقة، هل يعتبر صافي الربح الضريبي/الخسارة الضريبية (المعدل) الواردة بالاقرار السابق عرضه منطقي ومعقول من وجهة نظرك؟

ضع علامة (√) على المقياس التالي:

5	4	3	2	1
---	---	---	---	---

أكثر منطقية

أقل منطقية

9. بالرجوع إلى الحالة السابقة، هل يعتبر الفرق بين صافي الربح المحاسبى/(الخسارة المحاسبية) وصافى الربح الضريبى/الخسارة الضريبية (المعدل) منطقي ومعقول من وجهة نظرك؟
(ضع علامة √) على المقياس التالى:

5	4	3	2	1
---	---	---	---	---

أكثر منطقية

أقل منطقية

10. بصفة عامة، من واقع خبرتك فى مجال الفحص الضريبى، ما هو متوسط عدد مرات (زيارات) الفحص لأقرار ضريبى عن فترة ضريبية واحدة وذلك فى الظروف العادية؟
(ضع علامة √) على المقياس التالى

أكثر من 5 زيارات	5	4	3	2
------------------	---	---	---	---

11. بالرجوع إلى الحالة السابقة، ما هى احتمالات زيادة حجم عينة الفحص والتوسع فى إجراءات الفحص؟
(ضع علامة √) على المقياس التالى

5	4	3	2	1
---	---	---	---	---

أحتمال مرتفع

أحتمال منخفض

12. بالرجوع إلى الحالة السابقة، ما هى احتمالات الاحتياج الى معلومات إضافية من مصادر اخرى بخلاف المستندات المقدمة من الشركة؟
(ضع علامة √) على المقياس التالى

5	4	3	2	1
---	---	---	---	---

أحتمال مرتفع

أحتمال منخفض

13. بالرجوع إلى الحالة السابقة، من وجهة نظرك ما هو عدد جلسات الفحص التى تحتاجها تلك الحالة؟ (.....)

14. بالرجوع إلى الحالة السابقة، ما هى احتمالات قيامك باجراء تعديلات على صافى الخسارة الضريبية المعدلة الوارد باقرار الممول؟
(ضع علامة √) على المقياس التالى

5	4	3	2	1
---	---	---	---	---

أحتمال مرتفع

أحتمال منخفض

ملحق 2

وصف عينة الدراسة

الاجمالي		الحالة				
		فروق مرتفعة (63) %46.3		فروق منخفضة (73) %53.7		
%	Count	%	Count	%	Count	
31.6%	43	47.6%	30	17.8%	13	اقل منطقية
22.8%	31	33.3%	21	13.7%	10	2
19.1%	26	15.9%	10	21.9%	16	3
15.4%	21	3.2%	2	26.0%	19	4
11.0%	15	0.0%	0	20.5%	15	اكتر منطقية
100.0%	136	100.0%	63	100.0%	73	Total
30.9%	42	49.2%	31	15.1%	11	اقل منطقية
18.4%	25	22.2%	14	15.1%	11	2
21.3%	29	22.2%	14	20.5%	15	3
12.5%	17	4.8%	3	19.2%	14	4
16.9%	23	1.6%	1	30.1%	22	اكتر منطقية
100.0%	136	100.0%	63	100.0%	73	Total
37.5%	51	28.6%	18	45.2%	33	زيارتين
35.3%	48	42.9%	27	28.8%	21	ثلاث زيارات
14.0%	19	11.1%	7	16.4%	12	اربعة زيارات
9.6%	13	12.7%	8	6.8%	5	خمسة
3.7%	5	4.8%	3	2.7%	2	اكتر من
100.0%	136	100.0%	63	100.0%	73	Total
5.1%	7	3.2%	2	6.8%	5	أحتمال
24.3%	33	6.3%	4	39.7%	29	2
19.1%	26	23.8%	15	15.1%	11	3
22.8%	31	17.5%	11	27.4%	20	4
28.7%	39	49.2%	31	11.0%	8	أحتمال مرتفع
100.0%	136	100.0%	63	100.0%	73	Total
9.6%	13	1.6%	1	16.4%	12	أحتمال
18.4%	25	6.3%	4	28.8%	21	2
17.6%	24	17.5%	11	17.8%	13	3
21.3%	29	25.4%	16	17.8%	13	4
33.1%	45	49.2%	31	19.2%	14	أحتمال مرتفع
100.0%	136	100.0%	63	100.0%	73	Total

الاجمالي		الحالة				
		فروق مرتفعة (63) %46.3		فروق منخفضة (73) %53.7		
%	Count	%	Count	%	Count	
5.9%	8	3.2%	2	8.2%	6	1
27.9%	38	12.7%	8	41.1%	30	2
36.0%	49	47.6%	30	26.0%	19	3
11.0%	15	11.1%	7	11.0%	8	4
13.2%	18	19.0%	12	8.2%	6	5
1.5%	2	1.6%	1	1.4%	1	6
2.2%	3	1.6%	1	2.7%	2	7
2.2%	3	3.2%	2	1.4%	1	10
100.0%	136	100.0%	63	100.0%	73	Total
8.1%	11	1.6%	1	13.7%	10	1
19.1%	26	7.9%	5	28.8%	21	2
12.5%	17	7.9%	5	16.4%	12	3
20.6%	28	28.6%	18	13.7%	10	4
39.7%	54	54.0%	34	27.4%	20	5
100.0%	136	100.0%	63	100.0%	73	Total

ما هو عدد جلسات الفحص التي تحتاجها تلك الحالة؟

أحتمالات اجراء تعديلات على صافي الربح الضريبي

المقارنة الاولى: وذلك لاختبار الفرض H_{1a}.

الحالة		Mean	مدى معقولية صافي الربح
فروق مرتفعة	فروق منخفضة		
1.8	3.3	Median	
1.5	3.0	Standard Deviation	
0.8	1.3		

NPar Tests
Mann-Whitney Test

Ranks				
	الحالة	N	Mean Rank	Sum of Ranks
مدى معقولية صافي الربح	فروق منخفضة	73	87.66	6399.00
	فروق مرتفعة	63	46.30	2917.00
	Total	136		

Test Statistics^a

مدى معقولة صافي الربح	
Mann-Whitney U	901.000
Wilcoxon W	2917.000
Z	-6.189
Asymp. Sig. (2-tailed)	.000

a. Grouping Variable: الحالة

المقارنة الثانية: وذلك لاختبار الفرض H_{1b}.

الحالة		Mean	التوسع في عملية الفحص
فروق مرتفعة	فروق منخفضة		
3.9	2.9		
4.0	2.7	Median	
0.9	1.2	Standard Deviation	

NPar Tests

Mann-Whitney Test

	Ranks			
	الحالة	N	Mean Rank	Sum of Ranks
التوسع في عملية الفحص	فروق منخفضة	73	52.74	3850.00
	فروق مرتفعة	63	86.76	5466.00
	Total	136		

Test Statistics^a

التوسع في عملية الفحص	
Mann-Whitney U	1149.000
Wilcoxon W	3850.000
Z	-5.049
Asymp. Sig. (2-tailed)	.000

a. Grouping Variable: الحالة

المقارنة الثالثة: وذلك لاختبار الفرض H_{1c}.

الحالة				
فروق مرتفعة		فروق منخفضة		
%	Count	%	Count	
1.6%	1	13.7%	10	1
7.9%	5	28.8%	21	2
7.9%	5	16.4%	12	3
28.6%	18	13.7%	10	4
54.0%	34	27.4%	20	5
5		3		Median

NPar Tests

Mann-Whitney Test

Ranks

الحالة	N	Mean Rank	Sum of Ranks
أحتمالات إجراء تعديلات على صافي الربح الضريبي	73	54.82	4001.50
فروق منخفضة	63	84.36	5314.50
فروق مرتفعة			
Total	136		

Test Statistics^a

أحتمالات إجراء تعديلات
على صافي الربح الضريبي

Mann-Whitney U	1300.500
Wilcoxon W	4001.500
Z	-4.547
Asymp. Sig. (2-tailed)	.000

a. Grouping Variable: الحالة