تقييم مخاطر استخدام المعاينة فى الفحص الضريبى
(دراسة تحليلية وميدانية)

دكتور
هشام فاروق مصطفى الإبيارى
مدرس بقسم المحاسبة
كلية التجارة - جامعة طنطا

تقييم مخاطر استخدام المعاينة في الفحص الضريبي

(دراسة تحليلية وميدانية)

مقدمة البحث

يتوقف تأثير السياسة الضريبية على هيكل الاقتصاد القومي على مدى فعالية واستمرارية الإصلاح الضريبى . ويعتمد الإصلاح الضريبى على تطور التشريع الضريبى باعتباره أحد الركائز الهامة لاستدامة التنمية القائمة على أسس تضمن تطوير وتحسين الأداء وتحقيق العدالة ووفرة الموارد . هذا ويرتبط التشريع الضريبى بعلاقات مترابطة ومتبادلة مع عناصر النظام الضريبى الأخرى ، فيؤثر فيها ويتأثر بها من خلال مجموعة من العلاقات البينية فى إطار من قيود بيئية داخلية وخارجية[1].

ولقد شهد التشريع الضريبى المصرى مع صدور القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ مرحلة هامة فى تطوره العلمى والميدانى ، حيث امتد للاستفادة من فروع المعرفة الأخرى ليكون وراء حركة التطوير به . وأحد هذه الفروع هو استخدام نظرية المعاينة فى الفحص الضريبى لإقرارات ممولى الضريبة على الدخل .

فقد تبنى التشريع الضريبى الجديد - قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ - فلسفة جديدة تقوم على أساس الثقة المتبادلة بين مجتمع الممولين والإدارة الضريبية ، إذ تثق الإدارة الضريبية بأن الممول سيكون أميناً فى الإعلان عن دخله، ويثق الممول فى أن الإدارة الضريبية ستعامله بعدالة واحترام . وقد انعكست هذه الفلسفة فى اعتبار الإقرار الضريبى المقدم من الممول هو أساس ربط الضريبة كمبدأ عام ، وبالتالى تلتزم الإدارة الضريبية بقبول الإقرار الضريبى على مسئولية الممول ويلتزم الممول بسداد مبلغ الضريبة المستحق من واقع الإقرار الضريبى المقدم . وهذا يعنى أن الإدارة تلتزم بقبول الإقرار الضريبى كما جاء من الممول ،

---

[1] - يتكون النظام الضريبى من ثلاثة عناصر أساسية هى التشريع الضريبى والجهاز الضريبى ومجتمع الممولين . وأى تغيير فى أحد هذه العناصر إنما يكون مدفوعاً بعوامل بيئية داخلية (تعمل بين أجزاء النظام وتؤدى إلى حدوث التفاعل والتأثير بين هذه الأجزاء) وخارجية (تعمل خارج النظام) ومؤثراً على باقى عناصر النظام الضريبى الأخرى .

وبالتالى تكون العبرة فى الدفاتر والمستندات والسجلات التي يمسكها الممول بأمانتها ومدى إظهارها للحقيقة وانتظامها من حيث الشكل وفقاً للمعايير المحاسبية المقررة ، ولا يجوز للإدارة الضريبية عدم الاعتداد بها إلا بناءاً على دلائل موضوعية تثبت عدم صحتها .

وقد انعكست هذه الفلسفة على طبيعة عمل الإدارة الضريبية من خلال التحول من أسلوب الفحص الشامل للمجتمع الضريبى إلى أسلوب الفحص بالعينة . حيث أقر المشرع الضريبى فى المادة (٩٤) من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فحص إقرارات الممولين سنوياً من خلال عينة يصدر بقواعد ومعايير تحديدها قراراً من الوزير بناءاً على عرض رئيس المصلحة الضريبية . وهكذا يتضح تبنى التشريع الضريبى الجديد لأسلوب الفحص بالعينة على مستوى مجتمع الممولين ، فضلاً على أن طبيعة عمل الفاحص الضريبى تفرض عليه ، عادةً ، استخدام المعاينة عند فحص إقرارات الممولين . كما أعترف المشرع الضريبى بطبيعة عمل المحاسب القانونى المستقل فيما يتعلق باعتماد إقرارات ممولى الضريبة على الدخل القائم على الفحص الاختبارى (الفحص بالعينة)[٢].

مشكلة البحث

إذا كانت عملية الفحص الضريبى هى حجر الزاوية فى العملية الضريبية فإن الاهتمام بها يعتبر أمراً طبيعياً باعتبارها وسيلة التحقق من إقرارات الممولين وإقامة الدليل على صحة وصدق ما تحويه هذه الإقرارات من أرقام تتخذ أساساً لتحديد وربط الضريبة .

وتقرير الحاجة إلى استخدام المعاينة فى الفحص الضريبى يعد أمراً منطقياً مع تعذر القيام بالفحص الشامل فى ضوء قيدى الوقت - محدودية الفترة المخصصة للفحص - والتكلفة ، سواء كان ذلك على مستوى الإدارة الضريبية أو على مستوى القائمين بالفحص وذلك لما يلى :-

---

[٢] - قواعد وتعليمات عامة رقم (١) لسنة ٢٠٠٦ فى شأن ضوابط اعتماد المحاسب القانونى المستقل للإقرار الضريبى

أولاً : على مستوى الإدارة الضريبية ، يعتبر الفارق العددى الكبير بين حجم المجتمع الضريبى وعدد الفاحصين بالجهاز الضريبى هو السبب الرئيسي الذى كان وراء الحاجة إلى التحول من نظام الفحص الضريبى الشامل إلى نظام الفحص الضريبى بالعينة . حيث يعانى الجهاز الضريبى من عدم كفاية عدد الفاحصين مقارنة بعدد الحالات المراد فحصها . الأمر الذى أدى إلى ظاهرة تراكم الحالات الضريبية وما فرضته على الإدارة الضريبية من ضرورة الإسراع فى فحص الحالات الضريبية بشكل قد لا يتناسب مع أهميتها خوفاً من التقادم أو التزاماً بمواعيد محددة من ناحية ، وعلى الفاحص الضريبى من قصور فى الاهتمام بمستوى العمل المهنى قدر الاهتمام بإنجاز ما كلف به من فحص فى الوقت المحدد من ناحية أخرى . وكانت النتيجة زيادة حجم المنازعات الضريبية المعروضة على اللجان الداخلية للجهاز الضريبى ولجان الطعن والمحاكم بدرجاتها المختلفة فضلاً على تنامي ظاهرة المتأخرات . هذا وقد حاول الجهاز الضريبى معالجة المشكلة السابقة من خلال استخدام أسلوب الفحص الانتقائي الذى يقوم على انتقاء وفحص عدد من الحالات - كإقرارات كبار الممولين والإقرارات التى انتهت بخسائر وإقرارات الممولين الجدد - إلا أن هذا الأسلوب قد بات غير فعال لإهماله المتعمد لقطاع كبير من المجتمع الضريبى .

ثانياً : على مستوى القائمين بالفحص ، يواجه الفاحص الضريبى - عند فحصه لمكونات الإقرار الضريبى على مستوى الممول - بنود ناتجة عن عمليات مالية عديدة ومتكررة ومدعمة بالعديد من المستندات ذات نفس الخصائص والصفات الى حد ما . ولن تتحقق فعالية التكلفة واقتصاديات عملية الفحص بالفحص الشامل لمجتمعات الفحص المتجانسة (Yancey 1999, 1) دون اللجوء إلى استخدام أسلوب الفحص بالعينة .

وهذا يعنى أن أسلوب الفحص بالعينة يلعب دوراً هاماً فى تحديد وعاء الضريبة (Batcher 2004, 236) ويزيد من مقدرة الجهاز الضريبى فى إنجاز الحالات المقرر فحصها فى الوقت المناسب ، ويقلل من احتمال لجوء الفاحص الضريبى إلى

التقدير الأمر الذى يزيد من درجة الثقة والرضا بين الممـــول والإدارة الضـــريبية (Chau 1994, 4; Yancey 1999, 1-2).

وقد استجاب المشرع الضريبى لدوافع الحاجة لاستخدام المعاينة فـــى الفحـــص الضريبى عند إصدار قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والذى أقـــر بتطبيق أسلوب جديد للفحص يراعى اعتبارات الوقت والتكلفة والجهد مـــن ناحيـــة وحجم مجتمع الممولين وعدد القائمين بالفحص من الناحية الأخرى ، وهو أســـلوب الفحص بالعينة (شحاته وآخرون ٢٠٠٦، ١٤٣).

هذا ويمكن تعريف الفحص الضريبى بالعينة على أنه تطبيق إجراءات الفحـــص والتحقق على نسبة مئوية (أقل من ١٠٠ %) مختارة من المجتمع الضريبى محل الفحص بهدف إقامة الدليل على صدقه وعدالته .

وتطبيق أسلوب الفحص الضريبى بالعينة يتأتى فى مرحلتين هما :-

- اختيار الإقرارات الضريبية محل الفحص (على مستوى الإدارة الضريبية) .
- إتمام عملية الفحص بالعينة للإقرارات الضريبية المختارة (على مستوى القائمين بالفحص) .

فبعد أن يتقدم الممول بإقراره الضريبى عن دخله خلال فترة معينة مرفقاً به كافة المستندات والحسابات والقوائم المالية ويقع عليه الاختيار ، يقوم الفاحص الضريبى بما يلى :-

أولاً : الإعداد لبرنامج الفحص الضريبى من خلال دراسة وتحليل القـــوائم الماليـــة للسنة أو السنوات المالية محل الفحص وتقرير مراقبى الحسابات عنها مع التعـــرف على أهم الملاحظات والتحفظات الواردة بالتقرير وثغرات نظام الرقابة الداخلية لدى الممول ، فضلا على التعرف على ما يلى :-

- السياسات المحاسبية المستخدمة فى إعداد القوائم المالية ، ومعرفة مدى تغير تلك السياسات المحاسبية من فترة لأخرى ، وأثر التغير الذى تم فى تلك السياسات على الفترة الجارية والفترات التالية .

– صافى الربح أو الخسارة خلال الفترة محل الفحص من النشاط ومن البنود غير العادية ومن الأنشطة التى تقرر إيقافها .

– الأخطاء الهامة بالقوائم المالية .

ثانياً : الدراسة التفصيلية – باستخدام أسلوب الفحص بالعينة – لبنود الحسابات الختامية للسنة المالية محل الفحص الواردة بالإقرار الضريبى المقدم من الممول . فضلاً على دراسة تعديل الربح المحاسبى بالقانون الضريبى للتحقق من صحة وعاء الضريبة .

هذا ويقع خارج نطاق تطبيق أسلوب الفحص بالعينة كل مما يلى :-

– الاستفسارات والمشاهدات Inquiry and Observation كالاستفسارات والمشاهدات بشأن عناصر النظام المحاسبى وعناصر نظام الرقابة الداخلية لدى العميل .

– الفحص التحليلى Analytical Procedures لبنود الإقرارات الضريبية كمقارنات أرصدة السنة الحالية بأرصدة السنوات السابقة ومقارنة النسب المالية عبر الفترات المحاسبية .

– الفحص الشامل لبعض محتويات الإقرار الضريبى . فأحياناً قد يرى الفاحص أنه من الضرورى فحص بعض مكونات الإقرار الضريبى فحصاً شاملاً إما لأهميتها أو لاحتمال وجود أخطاء أو تحريفات بها أو لأسباب أخرى (Guy and Carmichael 1999, 350-1,3,5) .

– العمليات والأرصدة المقرر عدم اختبارها . ففى بعض الحالات قد يقرر الفاحص أن نوع معين من العمليات أو رصيد معين بالإقرار الضريبى لا يحتاج لفحص إما لأنه غير هام أو لأن مخاطر وجود أخطاء هامة به منخفضة ومقبولة .

وإذا كان هناك إقرار بأهمية استخدام الفحص الضريبى بالعينة ، فإن هذا الاستخدام يصاحب بالعديد من الصعوبات والمشكلات بعضها يتعلق بكيفية استخدام نظرية المعاينة والبعض الأخر يتعلق بمدى حاجة الفاحص الضريبى لاكتساب المعرفة بالمعاينة والمهارة التطبيقية اللازمة . حيث يترتب على استخدام الفاحص الضريبى لأسلوب الفحص بالعينة تعرضه لمخاطر تسمى مخاطر المعاينة

Sampling Risk . وتعرف مخاطر المعاينة بأنها احتمال توصل الفاحص الضريبى لاستنتاجات غير صحيحة بشأن المجتمع محل الفحص نتيجة استخدامه للمعاينة - الاعتماد على العينة وليس المجتمع - عند الفحص[٣]. وهو احتمال من جزأين ، الأول وهو احتمال وجود أخطاء بمجتمع الفحص الضريبى والثانى هو احتمال فشل إجراءات الفحص بالعينة فى اكتشاف هذه الأخطاء والتحريفات (Chau 1994, 2).

وتختلف مخاطر المعاينة عن تحيز المعاينة Sampling Bias . فمخاطرة المعاينة هى احتمال اختلاف تقدير وعاء الضريبة اعتماداً على عينة الفحص عن التقدير اعتماداً على مجتمع الفحص ، بينما تحيز المعاينة هو اتجاه محتمل تكون معه العينة متحيزة إما لتقدير أعلى أو أقل لوعاء الضريبة (Yancey 1999, 2).

ومخاطر المعاينة الناتجة عن استخدام فاحص الضريبة لأسلوب الفحص بالعينة لها مسببات تؤثر سلباً على كل من كفاءة وفعالية التحاسب الضريبى. هذا وقد انقسم الفكر المحاسبى بشأن مسببات مخاطر المعاينة إلي قسمين هما :-

- القسم الأول ويتبنى رؤية عامة لمسببات مخاطر المعاينة Generic View .
- القسم الثانى ويتبنى رؤية جوهرية لمسببات مخاطر المعاينة Substantive View.

أولاً : الرؤية العامة لمسببات مخاطر المعاينة وتقوم على أن مخاطر المعاينة هى لمسبب رئيسى واحد . وقد أختلف الفكر المحاسبى بشأن تحديد هذا المسبب . فبعض الدراسات أكدت على مسبب حجم العينة باعتباره محدد دقة استنتاجات الفحص . حيث ربطت هذه الدراسات مخاطر المعاينة بمسبب حجم العينة بشكل أساسي لضمان مستوى مقبول لمخاطرة المعاينة ، مؤكدةً على أهمية كفاية حجم العينة لتخفيض مخاطر المعاينة شريطة مراعاة العلاقة التعويضية بين كل من مخاطر المعاينة وتكاليف المعاينة بما تتضمنه من تكلفة كلية لتخطيط واختيار واختبار

---

٣ - أنظر على سبيل المثال : (Guy and Carmichael 1999, 350-1; Mc Rae 1974, 14; Strayhorn 2003, 2; Yancey 1999, 1).

وفحص العينة بالإضافة إلى تكاليف تدريب الفاحصين على الاستخدام الجيد للمعاينة عند الفحص . حيث ترى هذه الدراسات أن العينات التى يعتمد عليها الفاحص يجب أن تكون كافية لتبرير رأيه ، كما أكدت هذه الدراسات على ضرورة التأكد من كفاية خبرة الفاحص لتقدير كفاية كل من اختبارات الفحص والعينات[٤]. فى حين أشارت بعض الدراسات الأخرى إلى مسبب الاختيار الموجة لوحدات العينة كمسبب أساسى لمخاطر المعاينة (Batcher 2004, 236). فى حين أكدت معايير المراجعة على مسبب عدم تمثيل العينة لمجتمع الفحص كمسبب أساسي لمخاطر المعاينة عند الفحص والمراجعة (Guy and Carmichael 1999, 350-1,3,5) .

ويعتقد الباحث أن اهتمام هذه الدراسات بمسبب واحد لمخاطر المعاينة لم يعطى الاهتمام الكاف باحتمال وجود مسببات أخرى قد تلعب دوراً هاماً فى خلق وتكوين خطر المعاينة .

ثانياً : الرؤية الجوهرية لمسببات مخاطر المعاينة وتنادى بوجود أكثر من مسبب لمخاطر المعاينة وهى بذلك تتمشى مع ما تنادى به نظرية المعاينة من عدم تحديد مسبب معين لمخاطر المعاينة لوجود عدد من المسببات تتداخل وتتفاعل معاً فى خلق وتكوين مخاطر المعاينة . إلى أن هذه الدراسات لم تستقر على مسببات معينة لمخاطر المعاينة . فبعضها أعتبر مسبب حجم العينة ومسبب عدم تمثيل العينة لمجتمع الفحص وعدم تجانس مجتمع الفحص هى مسببات خطر المعاينة (Strayhorn 2003, 2) بينما اعتبر بعضها مسبب حجم العينة ومسبب الاختيار الموجه لوحدات العينة هى مسببات خطر المعاينة (Arens and Loebbecke 2000, 438) ، فى حين أشار البعض الأخر لوجود مسببات لخطر المعاينة بخلاف حجم العينة دون تحديد واضح لها (Crowley 2006, 6; Mc Rae 1974, 14).

هدف البحث

يهدف البحث إلى تحليل مسببات مخاطر استخدام المعاينة فى الفحص الضريبى لإقرارات الممولين ، باعتبارها خطوة أولية وضرورية لخلق إدراك كاف لدى

---

٤ - انظر على سبيل المثال : (Barnett and Read 1986, 78; Mackevicius and Pranckeviciute 2004, 3; Yancey 1999, 2)

فاحصى الضريبة بمسببات مخاطر المعاينة بما قد يسهم فى رفع كفاءتهم فى مجال استخدامهم لأسلوب الفحص الضريبى بالعينة . هذا بالإضافة إلى محاولة الكشف ميدانياً عن درجة تعرض فاحصى الضريبة - فى مصر - لمسببات مخاطر المعاينة المختلفة .

أهمية البحث

قد ترجع أهمية هذا البحث إلى تناوله متطلبات تطبيق أسلوب الفحص بالعينة فى التحاسب الضريبى بالإضافة إلى العوامل المؤثرة فى هذا التطبيق وذلك فى ظل غياب إطار وقواعد محددة وواضحة بهذا الشأن فى التشريع الضريبى .

هذا ويعتبر البحث من الموضوعات المطروحة حديثاً ، والدراسات فيه نادرة نسبياً فى البيئة المصرية . وقد يعد البحث ، على صعيد الدراسة الميدانية ، من أوائل الدراسات فى مجال تحديد مدى تعرض فاحصى الضريبة لمسببات مخاطر استخدام المعاينة فى الفحص الضريبى لإقرارات الممولين . كما قد يحتل البحث - من وجهة نظر الباحث - أهمية خاصة باعتباره يسعى لدراسة تطوير الوضع الضريبى القائم وتأثيره على إعادة بناء هيكل النظام الضريبى الحالى ، وهو ما قد يدخله ضمن دراسات الهندسة الضريبية Tax Engineering[٥].

فروض البحث

تقوم الدراسة فى هذا البحث على فرضين أساسيين هما :-

الفرض الأول : يتعرض فاحصو الضريبة لمسببات مخاطر المعاينة عند استخدام المعاينة فى فحص الإقرارات الضريبية .

الفرض الثانى : تختلف درجة أهمية مسببات مخاطر المعاينة التى يتعرض لها فاحصى الضريبة فى البيئة الضريبية المصرية .

---

[٥] - مفهوم الهندسة الضريبية هو مفهوم مستحدث ومشتق من مفهوم هندسة النظم Systems Engineering . وهندسة النظم هى عملية إدارية وفنية تسعى إلى تطويع المنظومة المعرفية فى خدمة الاستخدامات العملية . وقد بدأ تطبيقها أساساً فى تقنيات الانتاج الحديثة بهدف الموائمة بين دورة حياة المنتج والتغيرات المستمرة فى أذواق المستهلكين مع الارتقاء فى نفس الوقت بالجودة الكلية . وتعمل الهندسة الضريبة ، فى سعيها لتحقيق أهدافها، على تفكيك عناصر النظام الضريبى ودراسة كل جزء على حدة ثم إعادة تركيب أجزاءه على أسس علمية تراعى البيئة وعوامل التكلفة والعائد .

وسيلة البحث

يعتمد الباحث على استخدام قائمة الاستقصاء كوسيلة للبحث وذلك لجمع البيانات اللازمة لإجراء الدراسة الميدانية ، حيث يتم استخدام البيانات المستخلصة من قائمة الاستقصاء فى اختبار مدى صحة فروض البحث .

منهج البحث

انطلاقاً من أن طبيعة مشكلة البحث تفرض المنهج العلمى المستخدم فى سبيل تحقيق هدف البحث ، يستخدم الباحث المنهج الإيجابى لشرح ظاهرة البحث - مخاطر المعاينة فى الفحص الضريبى - وتحليل مسبباتها . كما يستخدم الباحث المنهج الاستقرائي فى استقراء مدى تعرض فاحصى الضريبة لمسببات مخاطر المعاينة فى بيئة الفحص الضريبى المصرية .

حدود البحث

يتناول البحث ظاهرة الفحص الضريبى بالعينة للإقرارات الضريبية التى تستند إلى دفاتر منتظمة - بشكل إجبارى أو اختيارى - والتى تكون مصحوبة بالحسابات والقوائم المالية التى تؤيد تحقيق الوعاء المحاسبى والضريبى .

خطة البحث

يتكون هذا البحث من ثلاثة أجزاء هى : الأول وهو الدراسة التحليلية ، والثانى وهو الدراسة الميدانية ، والثالث وهو خلاصة البحث وتوصياته . هذا وتتكون الدراسة التحليلية من مبحثين هما : -

المبحث الأول : المخاطر المرتبطة باستخدام المعاينة فى الفحص الضريبى لإقرارات الممولين .

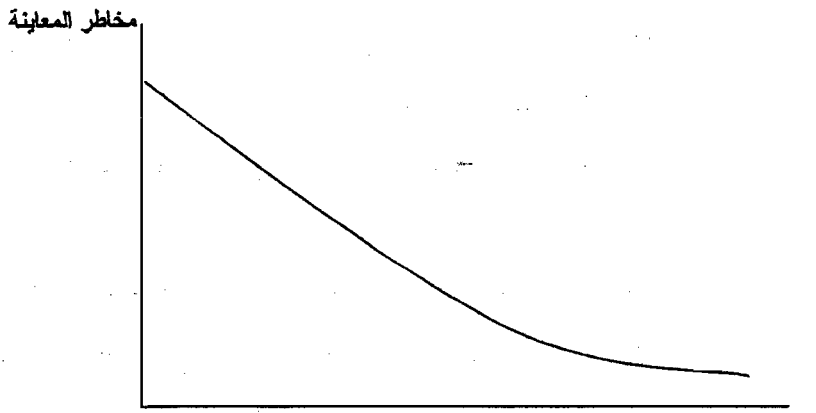
المبحث الثانى : مسببات مخاطر المعاينة فى الفحص الضريبى .

أولاً : الدراسة التحليلية

المبحث الأول : المخاطر المرتبطة باستخدام المعاينة فى الفحص الضريبى Sampling Risk .

يترتب على استخدام الفاحص الضريبى للمعاينة عند الفحص تعرضه لقدر موجب من مخاطر المعاينة . ويتحكم فى هذا القدر الموجب مدى جودة استخدام الفاحص للمعاينة . بمعنى أن الاستخدام الملائم للمعاينة يخفض بشكل معنوى من درجة مخاطر المعاينة التى يتعرض لها الفاجص عند فحصه لإقرارات الممولين ، فى حين أن الاستخدام غير الملائم للمعاينة يزيد من درجة مخاطر المعاينة التى يتعرض لها الفاحص الضريبى . وهو ما يوضحه الشكل التالى :-

شكل رقم (١) مدى ارتباط مخاطر المعاينة بجودة استخدام الفاحص للمعاينة



هذا ويمكن تبويب مخاطر المعاينة إلى نوعين رئيسيين هما :-

- مخاطر الرفض غير الصحيح للإقرار الضريبى أو لأحد أو أكثر من مكوناته Alpha Risk . وهذا النوع من الخطر ينتج عنه خطأ يسمى بخطأ النوع الأول Type 1 Error ، ويترتب عليه قيام الفاحص بمزيد من الاختبارات الإضافية غير الضرورية مما يزيد من تكلفة الفحص ويؤثر سلباً على كفاءة الفحص (خطر كفاءة).

- مخاطر القبول غير الصحيح للإقرار الضريبى أو لأحد أو أكثر من مكوناته Beta Risk . وهذا النوع من الخطر ينتج عنه خطأ يسمى بخطأ النوع الثانى Type 11 Error والذى يؤثر سلباً على كل من فعالية الفحص الضريبى والعدالة والحصيلة الضريبية (خطر فعالية) .

هذا ومن غير المناسب تقدير مخاطر المعاينة قبل الفحص الضريبى بشكل متحفظ لما يحدثه ذلك من تأثير سلبى على كفاءة الفحص الضريبى نتيجة تكلفة إجراءات الفحص غير الضرورى . كما وأنه من الضرورى تجنب التقديرات المتفائلة على نحو مفرط لمخاطر المعاينة عند الفحص لما لها أيضاً من تأثير سلبى على فعالية الفحص الضريبى .

هذا ويعتقد الباحث أن مخاطر المعاينة الأكثر احتمالاً للحدوث عند الفحص الضريبى لإقرارات الممولين ترتبط بقبول إقرارات ضريبية بها أخطاء جوهرية (مخاطر القبول غير الصحيح) . حيث فرض المشرع الضريبى على الفاحص الضريبى - عند رفضه إقرار ضريبى - إقامة الدليل على عدم صدق أو أمانة الإقرار الضريبى الأمر الذى يخفض من احتمال تعرض الفاحص الضريبى لرفض إقرارات ضريبية تعطى صورة صادقة وعادلة عن الوعاء الضريبى . وهو ما يعنى بشكل أخر أن الخطر الأكثر احتمالاً المرتبط باستخدام المعاينة عند الفحص الضريبى هو خطر فعالية يرتبط بالدرجة الأولى بعدم التزام الفاحص الضريبى بالعناية المهنية الواجبة عند الفحص . ويجب أن ينعكس سعى الجهاز الضريبى لضمان جودة استخدام المعاينة فى الفحص فى العمل على تخفيض مخاطر المعاينة (خطر بيتا) .

ويترتب على تخفيض مخاطر المعاينة زيادة مستوى ثقة الفاحص الضريبى فى نتائج فحصه للإقرارات الضريبية . هذا ويتكون مستوى الثقة المحقق عند الفحص [C] من جزأين هما :-

- مستوى ثقة المعاينة (مكمل خطر المعاينة) [M]
- مستوى ثقة الفحص (مكمل خطر عدم المعاينة) [F]

أولاً : مستوى ثقة المعاينة [M] ، وهو احتمال أن تشمل جميع العينات الممكنة ذات نفس الحجم القيمة الحقيقية للمجتمع محل الفحص ، أو بتعبير آخر هو احتمال أن يكون تقدير الفاحص المبنى على المعاينة صحيحاً ، وهو ما يعنى أيضاً مدى ثقة الفاحص الضريبى فى حكمه الذى يحصل عليه من فحص العينة . ومستوى ثقة المعاينة ما هو إلا مقياس للمستوى المرغوب لتأكد الفاحص من نتائج استدلاله من العينة . وإذا كانت زيادة مستوى ثقة المعاينة تزيد الدقة فى الاستدلال ، فإن الفاحص الضريبى لا يستطيع أن يعظم مستوى ثقته دائماً أو يستخدم مستوى ثقة عال Safest لارتباط مستوى الثقة بعوامل عديدة أهمها حجم العينة (Hall et al. 1989, 65). فعلى سبيل المثال ، وجد أن التحول من مستوى ثقة ٩٥% إلى مستوى ثقة ٩٩% قد يزيد حجم العينة بنسبة ٥٠% تقريباً . لذا يجب على الفاحص الضريبى العمل دائماً مع مستوى معقول للثقة .

ثانياً : مستوى ثقة الفحص [F] ، وهو احتمال وقوع الخاصية الحقيقية لمجتمع الفحص داخل حدود أو مدى الدقة Precision Limits . هذا ويتحكم فى تقدير الفاحص الضريبى لمستوى ثقة الفحص عدد من العوامل هى :-

- درجة الثقة التى يحصل عليها الفاحص من اختبارات الفحص (ارتباطاً بنوعية وملائمة الاختبارات وتوقيتها) [x1] .
- درجة الثقة التى يحصل عليها الفاحص من الطبيعة الكامنة للمجتمع محل الفحص [x2] .
- درجة ثقة الفاحص فى جودة نظام الرقابة الداخلية للمجتمع محل الفحص لدى الممول [x3] .
- درجة الثقة المستنبطة من المعلومات التى يحصل عليها الفاحص من فحصه للمجتمع فى الفترات السابقة ومن علاقته بالممولين وسمعة الممولين وغير ذلك [x4].

هذا وتحدد قيم كل من مستوى ثقة المعاينة [M] ومستوى ثقة الفحص [F] مستوى الثقة الكلية المقرر ، حيث يعتمد المستوى المناسب للثقة فى الفحص ، عملياً، على القيم المقدرة لهذه المتغيرات داخل قيود الوقت والتكلفة . وكلما كانت قيم

F,M عالية (درجة اعتماد عالية) كلما أمكن للفاحص الضريبى العمل بمخاطرة أقل وبالتالى تحقيق مستوى مرتفع نسبياً للثقة الكلية عند الفحص . هذا ولا يمكن بلوغ الحد الأقصى لمستوى الثقة (١٠٠%) نظراً لاستحالة بلوغ مستوى ثقة الفحص [F] الحد الأقصى (١٠٠%) لاستحالة أن تصل مخاطرة عدم المعاينة إلى الصفر .

وبناءً على ما سبق يمكن توضيح مستوى الثقة المقرر عند الفحص الضريبى [C] بالمعادلة التالية :-

$$C = M * F$$

$$C = M * [X1* X2* X3* X4]$$

ويتضح من المعادلة السابقة ، أنه كلما انخفضت مخاطرة المعاينة كلما زاد مستوى الثقة [C] ، حتى إذا وصلت مخاطرة المعاينة إلى الصفر (حالة فحص المجتمع فحصاً شاملاً) ارتفع مستوى الثقة [C] إلى مستوى عال يفصله ويتحكم فى درجة قربه من مستوى ١٠٠% درجة مخاطرة عدم المعاينة . وعلى ذلك فإن تحديد مستوى الثقة عند الفحص الضريبى هى مشكلة معلوماتية وليست مشكلة إحصائية تتطلب من الفاحص ، لمواجهتها ، دقة تقدير مخاطر المعاينة . حيث تتأثر كفاءة عملية الفحص إذا ما تم تقدير المخاطر لتكون أكبر من المستوى المناسب لها، وما يتبع ذلك من عمل فحص أكثر من اللازم . كما تتأثر فعالية عملية الفحص إذا ما تم تقدير المخاطر لتكون أقل من المستوى المناسب لها وما يترتب على ذلك من عمل فحص أقل من اللازم .

هذا وتبلغ المخاطر - مخاطر المعاينة ومخاطر عدم المعاينة - حدها الأقصى فى حالة خطأ الفاحص الضريبى فى تحديد مجتمع الفحص وما يترتب عليه من تحديد خاطىء لوحدة المعاينة . ويعكس الخطأ فى تحديد مجتمع الفحص عدم كفاية تأهيل الفاحص الضريبى علمياً وعملياً لفحص بنود الإقرارات الضريبية . هذا ويتوقف تحديد المجتمع محل الفحص على هدف الفحص . فمثلاً ، عندما يكون هدف الفحص هو التحقق من سلامة كمية المبيعات بفواتير البيع فإن المجتمع محل الفحص قد يكون مجتمع أوامر العملاء أو مجتمع مستندات الشحن ، وعندما يكون الهدف هو

التحقق من الدقة الحسابية لفواتير البيع فإن مجتمع الفحص هو فواتير المبيعات ، وعندما يكون هدف الفحص هو التحقق من صحة رصيد العملاء الوارد بالإقرار الضريبى فإن مجتمع الفحص هو مجتمع المصادقات وليس مجتمع حسابات العملاء.

هذا وتختلف درجة الثقة الكلية من مهمة فحص إلى مهمة أخرى تأثراً بطبيعتها . كما وأنه من الصعوبة تحديد مستوى الثقة موضوعياً داخل نقطة مئوية محددة ، ولكن على الفاحص الضريبى التمييز بين مستوى الثقة العالى ومستوى الثقة المنخفض بموضوعية معقولة .

كما وأنه من غير المناسب العمل بمستوى ثقة واحد مع مجتمع ضريبى غير متجانس ، حتى لو تم تقسيمه إلى طبقات متجانسة . هذا ويجب أن يعتمد الفاحص الضريبى عند اختيار مستوى الثقة – بالإضافة للعوامل والمتغيرات السابقة – على توقعه بخطورة نتيجة استدلاله الخاطىء بشأن المجتمع الضريبى بحيث إذا توقع أن نتيجة استدلاله الخاطىء ليست خطيرة أمكنه العمل بمستوى ثقة معقول ، فى حين أن توقعه بخطورة استدلاله الخاطىء توجب عليه العمل بمستوى عال (مرتفع نسبياً) .

وإذا كان تخفيض مخاطر المعاينة يؤدى إلى زيادة ثقة (درجة اعتماد) الجهاز الضريبى فى نتائج فحص المجتمع الضريبى ، فإن زيادة الثقة تزيد من جودة الفحص على اعتبار أن درجة الاعتماد هى إحدى محددات دقة الفحص . فتحقيق درجة اعتماد عالية يزيد الدقة ، إلا أن زيادة الدقة الناتجة عن زيادة (تحسن) درجة الاعتماد غير خطية . كما وأن دقة الفحص لا يمكن أن تكون أكبر من درجة الاعتماد على الفحص وذلك لأن دقة الفحص بالعينة دالة لدرجة الاعتماد ومتغيرات أخرى عديدة منها فعالية إجراءات الفحص وعدد الفاحصين والتأهيل العلمى للفاحصين ودرجة تناوب الفاحصين والوقت المتاح للفحص ودرجة مهارة الفاحص ومدى الخبرة وغيرها من المتغيرات التى يجب على الجهاز الضريبى أن يوليها عنايته بجانب عنايته بتخفيض مخاطر المعاينة (Stewart 2001, 204).

هذا ويتطلب تخفيض مخاطر المعاينة ضرورة التعرف على مسببات مخاطر المعاينة والتى ترتبط بالاستخدام غير المناسب للمعاينة ، باعتبارها خطوة ضرورية فى سبيل العمل على توجيه الفاحصين والإدارة الضريبية نحو الاستخدام المناسب للمعاينة وبالتالي نحو العمل على تخفيض مخاطر المعاينة .

المبحث الثانى : مسببات مخاطر استخدام المعاينة فى الفحص الضريبى

تنتج مخاطرة المعاينة فى الفحص الضريبى بسبب مجموعة من العوامل (المسببات) تمثل ثغرات أو نقاط ضعف فى الاستخدام الجيد للمعاينة عند الفحص الضريبى لإقرارات الممولين تزيد من احتمال تعرض الفاحص الضريبى لإصدار رأى أو حكم غير ملائم بشأن مدى صدق وعدالة هذه الإقرارات الضريبية . فمسببات مخاطر المعاينة هى مجموعة من العوامل التى ترتبط بالعينة تزيد من احتمال فشل الفاحص الضريبى فى اكتشاف ما بالإقرار الضريبى من أخطاء ومخالفات هامة . هذا ويتوقف تقييم مخاطر المعاينة على تقييم مسبباتها . كما تعطى هذه المسببات ، فى مجملها ، انطباعاً عن عدم بذل الفاحص الضريبى العناية المهنية المعقولة عند الفحص . هذا ويمكن - من وجهة نظر الباحث - حصر مسببات مخاطر المعاينة فى الفحص الضريبى فيما يلى :-

- خطر عدم كفاية حجم عينة الفحص .
- خطر عدم تمثيل مفردات العينة للمجتمع الضريبى محل الفحص .
- خطر الاختيار الموجه لوحدات المعاينة .
- خطر تقدير الخطأ (المتوقع والمسموح به) بالمجتمع الضريبى .

وفيما يلى عرضاً وتحليلاً لهذه المسببات .

أولاً : خطر عدم كفاية حجم عينة الفحص Sample Size Risk

"Improved Audit Decision Making and Enhanced Quality of Work can be Obtained with a Small Investment of Time and Effort" (Chau 1994, 4)

يقصد بخطر عدم كفاية حجم العينة الخطر الناتج عن فحص حجم عينة أقل من اللازم لغرض الفحص بما يزيد من احتمال توصل الفاحص لنتائج مضللة . وتحديد

حجم عينة الفحص الكاف يعد أمراً بالغ التعقيد عند الفحص الضريبى . ويمكن الكشف عن درجة التعقيد من خلال تحليل دالة تكلفة المعاينة الكلية المتوقعة د(ت م) والتى يعتقد الباحث أنها تتكون من ثلاثة عناصر هى : -

- تكلفة المعاينة الثابتة متضمنة تكلفة وضع خطة المعاينة (ث) .

- تكلفة فحص وحدات المعاينة المتوقعة (ف ن) حيث (ف) تكلفة فحص وحدة المعاينة ، (ن) حجم العينة .

- الخسارة الكلية المتوقعة من استخدام المعاينة فى فحص حجم العينة ، ويرمز لها بالرمز (خ ن) ، وهى ناتجة عن أحد مصدرين هما :-

- الخسارة الناتجة من احتمال تعرض الفاحص الضريبى لمخاطرة قبول مجتمع ضريبى يحوى أخطاء وتحريفات هامة (مخاطرة بيتا) والتى تتمثل فى قيمة الضرائب المتوقع فقدها (خ ن ض) .

- الخسارة الناتجة من احتمال تعرض الفاحص الضريبى لمخاطرة رفض مجتمع ضريبى خال من الأخطاء والتحريفات الهامة (مخاطرة ألفا) والتى تتمثل فى تكلفة الفحص الإضافى غير الضرورى المتوقعة (خ ن ر) .

هذا ويعتمد حجم مخاطر المعاينة المرتبطة باتخاذ قرارات غير صحيحة على قيمة خطأ المجتمع الكلى الحقيقى (ى) . فتعرف مخاطرة بيتا عند (ى) أكبر من مستوى الأهمية النسبية ، بينما تعرف مخاطرة ألفا عند (ى) أقل من مستوى الأهمية النسبية .

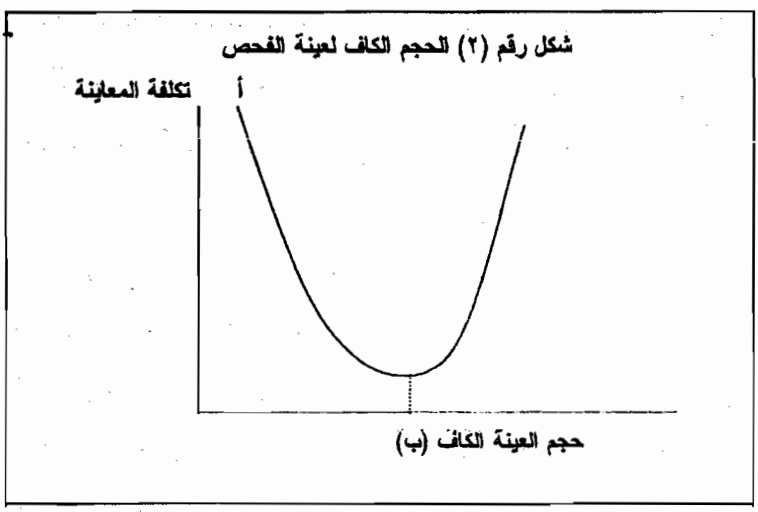
وتحت افتراض أن دالة تكلفة المعاينة الكلية المتوقعة هى دالة خطية فإنها قد تأخذ الشكل التالى :-

$$د (ت م) = ث + ف ن + خ ن$$

وإذا كان حجم عينة الفحص الضريبى يؤثر فى قيمة كل من عنصرى تكلفة المعاينة المتغيرة (ف ن) والخسارة المتوقعة (خ ن) ، فإنه من المفترض أن يسعى الفاحص الضريبى - عند تحديد حجم العينة - إلى تدنية كل من تكلفة المعاينة المتغيرة (ف ن) والخسارة المتوقعة (خ ن) فى ذات الوقت . إلا أن علاقة التكلفة

المتغيرة بالخسارة المتوقعة هى علاقة عكسية ، فزيادة تكلفة المعاينة المتغيرة يخفض الخسارة المتوقعة والعكس صحيح . وهذه العلاقة العكسية تؤكد مدى صعوبة تحديد حجم العينة الكاف ، حيث يجب على الفاحص الضريبى أن يسعى - عند تحديد حجم عينة الفحص - إلى جعل الزيادة فى تكلفة المعاينة المتغيرة أقل من قيمة الوفر فى الخسارة المتوقعة . أو بمعنى أخر ، ألا يترتب على زيادة حجم العينة زيادة التكلفة الكلية بمقدار يتخطى الوفر فى عناصر التكاليف الأخرى .

ومع توقع أن تزيد تكلفة المعاينة الكلية المتوقعة للمجتمع الضريبى بمعدل ثابت بزيادة حجم عينة الفحص وأن تنخفض الخسارة المتوقعة بمعدل متزايد ، فإن دالة التكلفة الكلية المتوقعة هى دالة تأخذ شكل حرف U U-Shaped Function فيما يتعلق بحجم العينة كما بالشكل التالى :-



ومن الشكل يتضح أن زيادة حجم عينة الفحص الضريبى خلال المدى (أب) يؤدى إلى كل من زيادة تكلفة المعاينة المتغيرة بمعدل معين وتخفيض قيمة الخسارة المتوقعة بمعدل أكبر ، مع بقاء تكلفة المعاينة الثابتة على حالها ، مما يؤدى إلى وفر فى التكاليف الكلية للمعاينة يصل أقصاه عند النقطة (ب) (حجم العينة الكاف) . ولكن مع استمرار الزيادة فى حجم العينة بعد النقطة (ب) تزداد تكلفة المعاينة المتغيرة بمعدل أكبر من معدل الوفر فى تكاليف الخسارة المتوقعة مما يؤدى إلى

ارتفاع تكلفة المعاينة الكلية وانخفاض كفاءة خطة المعاينة (Leslie et al. 1980, 210) . حيث تتصف خطة المعاينة بالكفاءة إذا أمكن للفاحص الضريبى الحصول على النتائج المرجوة باستخدام حجم عينة أصغر مما تتطلبه خطة معاينة أخرى . وتعانى خطة المعاينة من عدم الكفاءة إذا قامت على حجم عينة أكبر من اللازم استجابة لسياسة الحيطة والحذر[٦] وما يترتب عليها من أداء فحص إضافى غير ضرورى وزيادة عبء وتكلفة الفحص . وتعكس كفاءة خطة المعاينة إمكانية العمل على تخفيض حجم عينة الفحص للحجم الكاف لتخفيض تكلفة المعاينة دون زيادة معنوية لمخاطرة المعاينة (Crowley 2006, 6) ، وبما قد يساهم فى تحقيق رقابة على المستوى المقبول من مخاطرة المعاينة عند الفحص (Chau 1994, 3).

كما يخضع تحديد حجم عينة الفحص الضريبى لقانون تناقص الغلة Law of Diminishing Return والذى ينص على أن زيادة حجم العينة حتى حد معين يؤدى إلى زيادة قيمة المعلومات الإضافية المستنبطة منها على التكلفة ، بعده تزيد التكلفة على القيمة . فهناك دائماً علاقة تعويضية بين التكلفة المرتبطة بزيادة حجم عينة الفحص لتحقيق دقة أفضل والمنافع المرتبطة بهذه الدقة (Batcher 2004, 237). وهذا يعنى أنه مع زيادة حجم العينة ترتفع الدقة فى الاستدلال من العينة للمجتمع الضريبى حتى حد معين ، بعده تكون الزيادة فى الدقة غير معنوية لتبرير تكلفة زيادة حجم العينة . وهذا الحد يمثل حجم العينة الكاف والذى يجب على كل من الإدارة الضريبية والفاحص الضريبى الاقتراب منه والتخلى عن منهج تدنية حجم عينة الفحص القائم على حجة الاطمئنان بزيادة القيمة على التكلفة . ذلك المنهج الذى قد يعرض الإدارة الضريبية لمشكلة قصور الفعالية والتى ترتبط بتحديد حجم عينة أقل من اللازم (قبل النقطة ب) وما قد ينتج عن ذلك من أداء فحص أقل من الضرورى . فالهدف من التخطيط الجيد للمعاينة هو تحديد حجم عينة كاف وأيضاً كفء يوازن بين اعتبارات التكلفة والمخاطرة ويجنب الفاحص والإدارة الضريبية

---

[٦] – تعنى سياسة الحيطة والحذر أن يأخذ الجهاز الضريبى بمبدأ التحوط عند تحديد حجم العينة . والأخذ بمبدأ التحوط يعنى الأخذ بأسوأ الفروض عند تقدير حجم العينة كافتراض وجود نسبة خطأ مرتفعة بالمجتمع الضريبى وافتراض توقع الأخطاء بالعينة ، وهذه الافتراضات ينتج عنها حجم عينة أكبر من اللازم .

عناء القيام بفحص أكثر من اللازم أو تحمل مسئولية القيام بفحص أقل من الضرورى Unwarranted Reliance .

هذا وتنادى اقتصاديات المعاينة Economics of Sampling بأن اعتماد الدقة فى الاستدلال على الحجم المطلق للعينة أفضل من اعتمادها على نسبة العينة من المجتمع الضريبى ، إذ يؤدى حجم المجتمع الضريبى دوراً ثانوياً نسبياً فى تحديد دقة الاستدلال (Mc Rae 1974, 28-29).

وعلى ذلك يتحدد حجم العينة الكاف عند النقطة (ب) والتى عندها تكون تكلفة المعاينة الكلية عند أدنى قيمة لها . هذا ومن الصعوبة الوصول إلى حجم العينة الكاف عملياً . فإذا كان من السهولة نسبياً حساب التكلفة الإضافية لسحب وفحص وحدة معاينة إضافية فإنه من الصعوبة حساب قيمة الوفر فى الخسارة المتوقعة وبالتالى فى التكلفة الكلية . كما وأن هناك صعوبات أخرى تواجه الفاحص الضريبى عند تحديد حجم العينة الكاف أهمها :-

- صعوبة اختيار دالة الخسارة الملائمة ، فقد تكون دالة الخسارة خطية أو غير خطية (تربيعية Quadratic Loss Function أو درجية Step Loss Function أو غير ذلك) . هذا ومن غير المناسب استخدام نموذج محدد لكل مواقف الفحص العملية التى قد تواجه الإدارة أو الفاحص الضريبى (Menzefricke 1984, 583).
- أحياناً قد يشوب العلاقة بين التكلفة الكلية للمعاينة وحجم العينة بعض التذبذب ، فأحياناً تكون التكلفة الكلية غير حساسة نسبياً للانحرافات عن حجم العينة الكاف ، وأحياناً أخرى تكون غير حساسة للأخطاء فى تقدير معلمات دالة الخسارة (Roy 1984, 59).

ثانياً : خطر عدم تمثيل عينة الفحص للمجتمع الضريبى Non Representativeness Risk

يقصد بخطر عدم تمثيل عينة الفحص للمجتمع الضريبى احتمال الحصول على عينة لا تحمل نفس خصائص مجتمع الفحص ، على اعتبار أن تمثيل العينة للمجتمع يعنى أن تكون العينة صورة مصغرة للمجتمع الضريبى محل الفحص . ويتحقق

تمثيل العينة للمجتمع عندما تقترب إحصاءات العينة Statistic من معلمات المجتمع Parameters .

وتحقيق عينة ممثلة للمجتمع يتطلب من الفاحص الضريبى التعرف على الطبيعة المشتركة بين مفردات المجتمع الضريبى محل الفحص حتى يمكن تحديد شكل التوزيع الاحتمالى للمجتمع الذى بدوره يساعد الفاحص الضريبى على الحصول على عينة ممثلة لهذا المجتمع على اعتبار أن تحديد شكل التوزيع الاحتمالى لمجتمع الفحص هو متطلب أساسى للحصول على عينة ممثلة له وبالتالى تخفيض خطر عدم التمثيل .

هذا وقد أكد الفكر المحاسبى على أن معظم المجتمعات المحاسبية الواردة بالإقرارات الضريبية محل الفحص لا تتبع التوزيع الطبيعى - بسبب عدم تجانس القيم المالية لمفرداتها - وإنما تتبع توزيعاً احتمالياً ملتوياً إلى اليمين أقرب ما يكون للتوزيع البواسونى[٧].

هذا وقد حاولت الإدارة الضريبية التعامل مع مشكلة عدم تجانس المجتمع الضريبى (مجتمع الممولين) من خلال تقسيمه طبقياً من منظور القيمة إلى قسمين هما مجتمع كبار الممولين ومجتمع صغار الممولين سعياً وراء تحقيق عينة أكثر كفاءة (المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين ، معايير المراجعة ، ١٤٥) . إلا أن مشكلة عدم تجانس المجتمع - فى اعتقاد الباحث - لا ترتبط بالقيمة فحسب وإنما يمكن رؤيتها من منظورين معاً هما منظور القيمة ومنظور احتمال الخطأ والتحريف، ومن ثم يمكن تقسيم المجتمع الضريبى محل الفحص إلى ثلاث طبقات هى :-

- وحدات المعاينة كبيرة القيمة .
- وحدات المعاينة الحرجة أو غير العادية Key Items وهى تلك الوحدات الأكثر احتمالاً لتحوى أخطاء أو تحريفات هامة إضافة إلى الوحدات التى وجد بها أخطاء

---

٧ انظر على سبيل المثال : Abedel-Khalik and Soloman 1988, 32; Kaplan 1973, 239-250; Matsumura and Tsui 1982, 160-169

أو انحرافات هامة فى الماضى كإقرارات الممولين التى تم إهدارها سابقاً والإقرارات التى تم اكتشاف أخطاء جوهرية بها .

- وحدات المعاينة الأخرى . والأخطاء أو التحريفات بهذه الوحدات هى أخطاء أو تحريفات ممكنة Possible Errors . وهذه الوحدات هى التى يراد التخطيط لفحصها (Leslie et al. 1980, 19-20) .

هذا ويعتقد أن الآثار المالية للأخطاء بوحدات المعاينة كبيرة القيمة والحرجة هامة نسبياً بما يوجب ، أحياناً ، ضرورة وضعها فى طبقة خاصة Top Stratum لتفحص فحصاً كاملاً بعيداً عن العينة . وهو ما يعنى أن التعامل مع وحدات المعاينة المختلفة بدرجة متماثلة يزيد من خطر عدم التمثيل بقدر درجة تماثل المعاملة مما يؤدى إلى زيادة مخاطر المعاينة عند الفحص الضريبى . وهو ما يعنى أيضاً توقف درجة خطر عدم التمثيل على مدى إدراك الفاحص الضريبى لخصائص مجتمع الفحص وفهمه لطبيعته .

ثالثاً : خطر الاختيار الموجه لوحدات العينة

يقصد بخطر الاختيار الموجه لوحدات العينة الخطر الناتج عن الاختيار المتحيز لكل أو بعض وحدات العينة تأثراً بقيمتها أو باحتمال تعرضها للخطأ أو التحريف أو بعوامل أخرى .

وتأثر الجهاز الضريبى أو الفاحص الضريبى بقيمة وحدات العينة عند الفحص Value-Oriented Selection يكشف عن سلوك دفاعى قائم على تبنى هدف للمعاينة يسمى هدف الحماية Protective Sampling . ويقوم هدف الحماية على فلسفة فحص الجزء الأكبر من قيمة المجتمع عن طريق تعظيم القيمة النقدية لوحدات المعاينة المختارة داخل العينة لتوفير الحماية ضد وجود أخطاء هامة غير مكتشفة بمجتمع الفحص . فمع هدف الحماية تصبح وحدات المعاينة كبيرة القيمة أكثر احتمالاً للاختيار ضمن وحدات العينة مقارنة بوحدات المعاينة الأخرى على اعتبار وجود ارتباط موجب بين قيمة وحدات العينة وقيمة الخطأ بها . إلا أن هذا الارتباط إن كان متوقعاً فإنه مشروط بحالة وجود الأخطاء بالزيادة Overstatement

Errors بالمجتمع الضريبى كحالة المغالاة فى بنود المصروفات والخصوم . حيث يزيد الأثر المالى لهذا النوع من الأخطاء كلما زادت قيمة المجتمع محل الفحص . فى حين أنه لا توجد علاقة بين قيمة المجتمع والأثر المالى للأخطاء بالنقص . حيث لا يوجد حداً أعلى لهذا النوع من الأخطاء ، فخطأ بالنقص ذو أثر مالى كبير يمكن أن يوجد فى قيمة دفترية كبيرة أو صغيرة على حد سواء .

أما تأثر الجهاز الضريبى أو الفاحص الضريبى عند اختيار وحدات العينة باحتمال تعرض وحدات المعاينة للخطأ أو التحريف إنما يكون بسبب تبنى هدف أخر للمعاينة يسمى هدف التصحيح Corrective Sampling . ويكشف هدف التصحيح عن توجه سلوك الإدارة الضريبية والفاحص الضريبى ناحية بنود أو إقرارات ضريبية معينة يحوم حولها الشك فى وجود أخطاء هامة بها وباعتبارها هى البنود التى تحوى أقصى عدد من الأخطاء تحقيقاً للرغبة فى تدنية عدد الأخطاء الباقية فى المجتمع محل الفحص . ويعد هذا التوجه ترجمة لمدخل هجومى من قبل الإدارة أو الفاحص الضريبى ضد الأخطاء والتلاعب بالمجتمع الضريبى محل الفحص . وتبنى الإدارة أو الفاحص الضريبى لهدف التصحيح عند الاختيار قد يؤدى إلى توجه خاطىء لخطة المعاينة يتمثل فى البدء باختيار وحدات المعاينة قبل تحديد حجم العينة. وهو ما يجعل هدف التصحيح هدفاً غير ملائم حكمياً وإحصائياً لمبادىء المعاينة.

وتختلف نتائج المعاينة باختلاف طريقة اختيار وحدات العينة ، حتى مع ثبات كل من تصميم وحجم العينة (Batcher 2004, 236) . هذا ويعد استخدام الاختيار العشوائى لوحدات العينة السبيل لتخفيض خطر الاختيار الموجه والوصول به إلى أدنى مستوى مقبول له . ويعنى الاختيار العشوائى اختيار بنود وحدات العينة بطريقة غير متحيزة يكون معها لكل وحدة معاينة احتمال متساو للاختيار ، على أن يكون اختيار كل بند فى العينة مستقلاً عن اختيار البنود الأخرى .

هذا ويحقق الاختيار العشوائى هدف معاينة هام يسمى بهدف الإعاقة Preventive Sampling ، والذى يعنى إعاقة أو منع كل من الجهاز الضريبى

والفاحص الضريبى وممولى الضريبة من توقع وحدات المعاينة التى ستقع بالعينة وتخضع للفحص (Mc Rae 1982, 43-44) . حيث يخلق الاختيار العشوائى درجة كبيرة من عدم التأكد - سواء من جانب الإدارة الضريبية أو الفاحص الضريبى أو من جانب الممول ذاته - بشأن وحدات المعاينة التى سيقع عليها الاختيار لتكون محلاً للفحص . فالإدارة ، على سبيل المثال ، لا تعرف أية إقرارات ضريبية ستدخل العينة حتى تقوم بسحب العينة . وهكذا يمنع الاختيار العشوائى لوحدات العينة الفاحص أو الإدارة الضريبة من إعمال إرادتها فى هذا الاختيار، وذلك شرط أساسى لإمكان تقويم النتائج بدرجة يمكن الاعتماد عليها حكمياً أو إحصائيا .

وهذا لا يمنع الجهاز الضريبى من اختيار وحدات معاينة أخرى لم ترد فى العينة إذا رأى ضرورة فحصها لاحتمال احتوائها على أخطاء أو تلاعب أو لكبر قيمتها أو لأهميتها أو لغير ذلك شريطة ألا تدخل نتائج فحصها ضمن تقويم نتائج فحص العينة.

هذا ويعكس الاختيار العشوائى لوحدات العينة العناية المهنية الواجبة عند الاختيار والتى يمكن من خلالها زيادة احتمال تمثيل العينة للمجتمع الضريبى (Arens and Loebbecke 1991, 409) .

كما وأن الاختيار العشوائى قد يساعد الإدارة الضريبية والفاحص الضريبى على مواجهة مشكلتى الأرصدة الصفرية والأرصدة السالبة للإقرارات الضريبية . خاصة وأن المشرع الضريبى قد تطلب من الممول تقديم إقراره الضريبى فى جميع أحوال وعاء الضريبة سواء كان موجباً أو صفرياً أو سالباً (خسارة) .

رابعاً : خطر تقدير الخطأ (المتوقع والخطأ المسموح به) بالمجتمع الضريبى

يعد تقدير كل من الخطأ المتوقع والخطأ المسموح به بمجتمع الفحص من المتطلبات والمحددات الهامة لتخطيط المعاينة . والخطأ فى تقدير إحداهما أو كلاهما يترتب عليه خطر يسمى بخطر تقدير الخطأ . وهذا يعنى أن خطر تقدير الخطأ هو

احتمال قيام الفاحص الضريبى بتقدير غير صحيح للخطأ (المتوقع أو المسموح به) بمجتمع الفحص . هذا ويرتبط خطر تقدير الخطأ بحالتين هما :

- حالة التقدير المتفائل للخطأ المتوقع بمجتمع الفحص .
- حالة التقدير المتفائل (غير المتشدد) للخطأ المسموح به بمجتمع الفحص .

أولاً : حالة التقدير المتفائل للخطأ المتوقع بمجتمع الفحص

يمكن تعريف الخطأ محل الاهتمام عند الفحص الضريبى بأنه الخطأ ذو الأثر المالى الهام على ناتج الإقرار الضريبى (صافى الربح المحاسبى ووعاء الضريبة[٨]) والذى يشمل كافة الأخطاء المحاسبية (التى ترتبط بتطبيق معايير المحاسبة المصرية) وغير المحاسبية (التى ترتبط بعمليات الإضافة والخصم المقررة باللائحة التنفيذية لقانون الضرائب وبالعمليات الحسابية وغيرها) التى ينتج عنها تخفيض وعاء الضريبة . وهذا يعنى أن الأخطاء محل اهتمام الفاحص الضريبى هى من نوعية الأخطاء بالنقص Understatement Errors تلك التى تؤدى إلى نقص وعاء الضريبة عن قيمته الحقيقية . فعلى سبيل المثال ، يجب أن يخشى الفاحص الضريبى من تدنية قيمة كل من المخزون المبيعات وأرصدة حسابات المدينين . ودوافع الممولين لارتكاب نوعية الأخطاء بالنقص لا تقتصر على تخفيض أو التهرب الضريبى وإنما قد تعكس سياسات قد تكون كامنة وراء وجود هذه الأخطاء فى المجتمعات الضريبية محل المعاينة ، والتى من أهمها :-

- الرغبة فى تخفيض قيمة أسهم الشركة فى سوق الأوراق المالية لكى يتمكن مديرو الشركة من شرائها بثمن بخس ثم بيعها بعد رفع الأرباح فى السنة التالية وتحقيق مكاسب الفرق بين سعر الشراء والبيع .
- الحصول على معونة حكومية .
- تكوين احتياطيات سرية كبيرة[٩].

---

[٨] - حيث يتكون الإقرار الضريبى المقدم من الممول من جزأين الأول يمثل صافى الربح المحاسبى ، والثانى يمثل التعديلات (بالإضافة والخصم من صافى الربح المحاسبى) وصولاً الى صافى الربح الضريبى (وعاء الضريبة) .

[٩] - هذا لا يمنع من حدوث حالات نادرة يتجه معها الممول إلى المغالاة فى وعاء الضريبة لأغراض معينة كالحصول على قروض بنكية أو الاندماج بشركات معينة أو غير ذلك .

وحالة التقدير المتفائل للخطأ المتوقع بمجتمع الفحص هى حالة تقدير الخطأ المتوقع بالمجتمع بأقل من اللازم[١٠] القائمة على افتراض الفاحص لمعدل خطأ منخفض أو صفرى بالعينة . وهى حالة يترتب عليها تضييق نطاق الفحص الضريبى مما قد يزيد من احتمال توصل الفاحص الضريبى إلى استنتاجات غير صحيحة بشأن عدالة وصدق الإقرار الضريبى وقبول مجتمعات ضريبية تحوى أخطاء هامة (زيادة مخاطرة بيتا) وما يترتب على ذلك من خسائر فقد أو تخفيض الحصيلة الضريبية .

ثانياً : حالة التقدير المتفائل (غير المتشدد) للخطأ المسموح به بمجتمع الفحص .

يرتبط تعريف حد الخطأ المسموح به (حد الأهمية النسبية) بتعريف الخطأ المتوقع عند الفحص الضريبى ، فتعريف خطأ العينة النقدى بأنه مقدار الزيادة أو النقص فى قيم بنود الإقرار الضريبى والتى يترتب عليها خطأ بالنقص فى الوعاء الضريبى يعنى إمكانية التعبير عن الخطأ المسموح به كنسبة من الربح الضريبى .

وحالة تقدير التقدير المتفائل للخطأ المسموح به بمجتمع الفحص هى حالة مغالاة الفاحص الضريبى فى تقدير أقصى مبلغ للأخطاء يمكنه قبوله بإقرارات الممولين الضريبية . وما يترتب على ذلك من تضييق معنوى لنطاق الفحص يؤثر سلباً على جودة الحكم على مدى صدق وعدالة مجتمع الفحص .

هذا ويزداد خطر تقدير الخطأ كلما زاد الفارق بين الخطأ المتوقع والخطأ المسموح به . وهذا يعنى أن اقتراب الخطأ المتوقع من الخطأ المسموح به يخفض خطر تقدير الخطأ بسبب ما ينتج عن هذا الاقتراب من توسيع نطاق الفحص .

نموذج مقترح لقياس مخاطر المعاينة فى الفحص الضريبى

يقوم النموذج المقترح لقياس مخاطر المعاينة فى الفحص الضريبى على افتراضين أساسيين هما :-

---

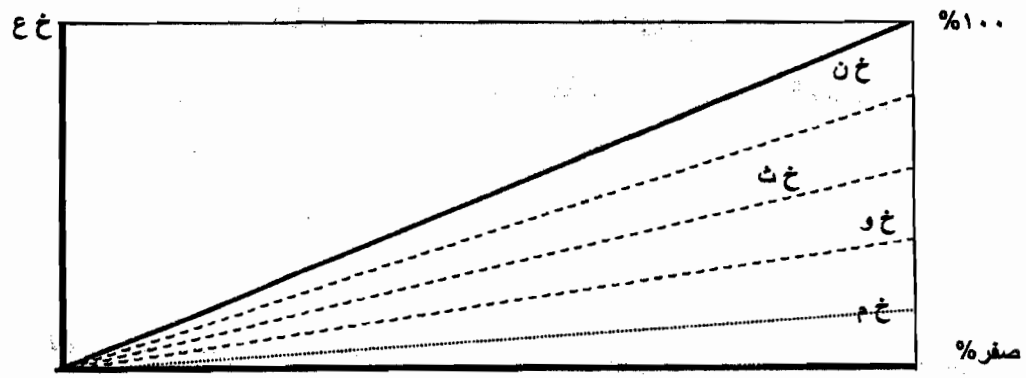
[١٠] – لا يؤثر التقدير المتشائم للخطأ المتوقع بمجتمع الفحص على خطر تقدير الخطأ لكنه يدفع الفاحص الضريبى للقيام بفحص أكثر من اللازم وما يترتب على ذلك من ارتفاع تكلفة الفحص .

الافتراض الأول : هناك أربعة مسببات رئيسية لمخاطر المعاينة عند الفحص الضريبى ، تعتبر فى ذات الوقت مكونات مخاطر المعاينة وهى :-

- خطر عدم كفاية حجم عينة الفحص الضريبى (خ ن) .
- خطر عدم تمثيل العينة لمجتمع الفحص (خ ث) .
- خطر الاختيار الموجه لوحدات العينة (خ و) .
- خطر تقدير الخطأ (المتوقع والمسموح به) بمجتمع الفحص (خ م) .

الافتراض الثانى : عدم استقلال مسببات (مكونات) مخاطر المعاينة عند الفحص الضريبى . وهو ما يعنى أن هناك علاقات متداخلة (تأثر وتأثير) بين مسببات مخاطر المعاينة . فعلى سبيل المثال يؤدى التعامل المحايد مع بنود المجتمع الضريبى عند الاختيار كوحدات معاينة إلى تخفيض خطر الاختيار الموجه لوحدات المعاينة ، وفى ذات الوقت يؤدى إلى زيادة احتمال تمثيل العينة للمجتمع الضريبى وبالتالى تخفيض خطر عدم تمثيل العينة لمجتمع الفحص . كما وأن زيادة حجم العينة بالقدر الواجب قد يؤدى إلى تخفيض كل من خطر عدم كفاية حجم العينة وخطر عدم تمثيل العينة لمجتمع الفحص . فى حين أن زيادة الخطأ المتوقع بمجتمع الفحص أو اقترابه من الخطأ المسموح به (حد الأهمية النسبية) يخفض خطر التقدير المتفائل للخطأ بمجتمع الفحص وفى ذات الوقت يزيد من حجم عينة الفحص والتى تخفض بدورها خطر عدم كفاية حجم العينة .

هذا ويمكن توضيح مسببات مخاطر المعاينة عند الفحص الضريبى من خلال الشكل التالى :- **شكل رقم (٣) مسببات مخاطر المعاينة فى الفحص الضريبى**



مسببات مخاطر المعاينة

هذا ويعتقد الباحث أنه يمكن قياس خطر المعاينة عند الفحص الضريبى لإقرارات الممولين من خلال النموذج التالى :-

خ ع = خ ن + خ ث + خ و + خ م - خ ن خ ث - خ ن خ و - خ ن خ م - خ ث خ و - خ ث خ م - خ و خ م - خ ن خ ث خ و - خ ن خ ث خ م - خ ث خ و خ م - خ ن خ و خ م - خ ن خ ث خ و خ م .

ومن النموذج المقترح يتضح تحقق مخاطر المعاينة عند الفحص الضريبى طالما كانت هناك قيمة موجبة لمكون أو أكثر من مكونات الخطر . وهو ما يعنى أن وجود قيم صفرية لأحد أو بعض مكونات الخطر لا يؤدى بالضرورة لمخاطر معاينة صفرية . كما وأن تخطى ناتج النموذج للحد الأقصى لقيمة خطر المعاينة وهو ١٠٠% يؤكد بلوغ مخاطر المعاينة الحد الأقصى .

ومن خلال تقدير مكونات (مسببات) مخاطر المعاينة يمكن الوقوف على درجة الخطر التى يتعرض لها الفاحص الضريبى عند فحص إقرارات الممولين والتى على أساسها يمكن تقدير درجة الثقة فى نتائج الفحص .

ثانياً : الدراسة الميدانية

تستهدف الدراسة الميدانية الكشف عن مدى تعرض فاحصى الضريبة لمسببات مخاطر المعاينة عند استخدام المعاينة فى الفحص الضريبى . وهو ما قد يكشف عن مدى إدراك فاحصى الضريبة للكيفية التى يجب أن تطبق بها المعاينة عند الفحص ، باعتبار الإدراك مجموعة من التصورات Perceptions والأحاسيس Feeling الخاصة بفاحص الضريبة حول جوانب الفحص بالعينة تؤثر على السلوك عند أداء الفحص بالعينة . هذا بالإضافة إلى محاولة الكشف عن مدى تأثير كل من تأهيل الفاحص الضريبى العلمى والعملى (الخبرة) على مدى التعرض لمسببات مخاطر المعاينة عند الفحص الضريبى لإقرارات الممولين الضريبية .

٢-١ مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من المحاسبين العاملين بمأموريات ضرائب الدخل والضرائب العامة على المبيعات المنتشرة بمحافظات وسط الدلتا وتشمل محافظة الغربية (وتمثلها مأموريات ضرائب طنطا والمحلة الكبرى) ومحافظة المنوفية (وتمثلها مأموريات ضرائب شبين الكوم) ومحافظة الدقهلية (وتمثلها مأموريات ضرائب المنصورة) ومحافظة كفر الشيخ (وتمثلها مأموريات ضرائب كفر الشيخ والحامول) .

٢-٢ فروض الدراسة

تم تحديد فروض الدراسة بما يمكن من تحقيق أهداف الدراسة وتم صياغتها كما يلى :-

الفرض الأول : يتعرض فاحصو الضريبة - باختلاف مستوياتهم العلمية والعملية - لمسببات مخاطر المعاينة عند الفحص الضريبى بالعينة لإقرارات الممولين الضريبية.

الفرض الثانى : تختلف درجة حدوث مسببات مخاطر المعاينة فى بيئة الفحص الضريبية المصرية .

٢-٣ أسلوب جمع البيانات

اعتمد الباحث فى تجميع البيانات اللازمة لاختبار فروض الدراسة على استخدام قائمة استقصاء موحدة (ملحق١) تم إعدادها بحيث تفي بهذا الغرض . وقد قام الباحث بجمع البيانات من أفراد العينة بأسلوبين هما :-

أ - أسلوب مشاركة الباحث فى بعض البرامج التدريبية كمحاضر لمجموعة من فاحصي الضريبة بمأموريات ضرائب وسط الدلتا (طنطا - كفر الشيخ - المنصورة- شبين الكوم - المحلة الكبرى - الحامول) . حيث قام الباحث بتسليم أفراد العينة قائمة الاستقصاء ثم مناقشة ما بها من أسئلة بهدف تقديم الإيضاحات اللازمة لأفراد العينة والإجابة على استفساراتهم بم يضمن فهمهم لما بقائمة الاستقصاء من أسئلة والتأكد من كفايتها ، بعدها تم مطالبتهم بالإجابة على أسئلة قائمة الاستقصاء وتجميعها منهم .

ب - أسلوب المقابلة الشخصية مع بعض فاحصى الضريبة بمأموريات الضرائب على الدخل بكل من طنطا وكفر الشيخ بقصد شرح طبيعة وهدف وأهمية البحث . هذا وقد تركت قائمة الاستقصاء لدى المستقصى منهم لمدة أسبوع تقريباً بعدها تم استلامها وفحصها .

٢-٤ تفريغ وتبويب البيانات

بلغ عدد قوائم الاستقصاء التى تم توزيعها كعينة عشوائية على أفراد البحث اثنان وسبعون استمارة . استلم منها الباحث ثلاثة وستون استمارة - أى ما يعادل ٨٧,٥% من أجمالي وحدات العينة ، حيث لم يستطع الباحث الحصول على القوائم الخاصة بتسع وحدات - أى ما يعادل ١٢,٥% من إجمالى وحدات العينة . كما تم استبعاد أربعة استمارات لوجود تعارض فى إجابات أفراد البحث على أسئلة متماثلة تم تضمينها بقائمة الاستقصاء بصيغ مختلفة ، وقد بلغت نسبتها ٥,٥٦% من إجمالى عدد قوائم الاستقصاء الموزعة . كما تم استبعاد ثلاث استمارات بسبب التأهيل العلمى غير المناسب لأفرادها ، حيث أنهم حاصلون على ليسانس الحقوق ويعملون فى إدارة الفحص الضريبى ، وقد بلغت نسبتها ٤,١٦% من إجمالى عدد قوائم

الاستقصاء المورعة على أفراد البحث . وبذلك فقد بلغ عدد القوائم الصحيحة التى تم استلامها ست وخمسون قائمة استقصاء بنسبة ٧٧,٧٨% من إجمالى عدد قوائم الإستقصاء الموزعة على أفراد البحث . ويوضح الجدول التالى تحليلاً لحجم العينة محل الدراسة .

جدول (١) خصائص عينة البحث

بيان	عدد سنوات الممارسة (الخبرة)				درجة التأهيل العلمى	
	أقل من ٣ سنوات	٣-٥ سنوات	٥-١٠ سنوات	أكثر من ١٠ سنوات	بكالوريوس محاسبه	دراسات عليا فى المحاسبة
عدد	٦	٦	١٢	٣٢	٤٢	١٤
نسبة	%١٠,٧١	%١٠,٧١	%٢١,٤٣	%٥٧,١٥	%٧٥	%٢٥
إجمالى	٥٦				٥٦	

هذا وقد تم تفريغ ردود أفراد العينة المشتركين فى جداول (ملحق ٢) حتى يمكن إخضاعها للتحليل الإحصائي .

٢-٥ متغيرات الدراسة

تتمثل متغيرات الدراسة فى أربعة متغيرات تمثل مسببات مخاطر استخدام المعاينة فى الفحص الضريبى وهذه المتغيرات . هذا وقد قام الباحث بالتعبير عن كل متغير من خلال عدد من الحالات فى شكل عدد من الأسئلة بقائمة الاستقصاء (ملحق ١) وذلك كما يلى :-

١- خطر عدم كفاية حجم العينة وتمثله الحالات ب ، ز ، س ، ش (ملحق ١) والتى تعبر عنها المتغيرات Y11,Y10,Y9,Y2 (ملحق ٢) على التوالى .

٢- خطر عدم تمثيل العينة لمجتمع الفحص وتمثله الحالات ص ، ض ، ط ، ظ ، ع، غ (ملحق ١) والتى تعبر عنها المتغيرات Y17,Y16, Y15,Y14,Y13,Y12 (ملحق ٢) على التوالى .

٣- خطر الاختيار الموجه لوحدات المعاينة وتمثله الحالات أ ، ج ، د ، ه ، و، ى (ملحق١) والتى تعبر عنها المتغيرات Y7,Y6, Y5,Y4,Y3,Y1 (ملحق ٢) على التوالى .

٤- خطر تقدير الخطأ (المتوقع والمسموح به) بمجتمع الفحص وتمثله الحالات ف، ق ، ك (ملحق ١) والتى تعبر عنها المتغيرات Y20,Y19,Y18 (ملحق ٢) على التوالى .

وتعتبر المتغيرات السابقة - من وجهة نظر الباحث - بمثابة المتغيرات المستقلة للمتغير التابع المتمثل فى جودة الفحص الضريبى بالعينة والتى يمكن التعبير عنها بإمكانية توصل الفاحص الضريبى إلى تقديرات كافية Adequate لتكوين أراء وأحكام تتصف بالعناية المهنية Due Professional Care . هذا ويمكن قياس كفاية التقدير بمدى تعرض فاحصى الضريبة لمسببات خطر المعاينة عند الفحص الضريبى والتى تؤثر سلبياً على كل من دقة أحكامهم وثقتهم فيها .

وقد تم معالجة ردود أفراد العينة بعد ترتيبها طبقاً لمقياس ريكرت المكون من خمس درجات[١١]. كما تم استخدام عدد من الأساليب الإحصائية - وذلك من خلال استخدام البرنامج الاحصائى للعلوم الاجتماعية Statistical Package for Social Science [SPSS] - لإجراء التحليلات الإحصائية اللازمة تمثلت فى الأساليب الإحصائية التالية :

- المتوسط الحسابى
- اختبار Mann-Whiteny
- اختبار Kruskal-Wallis
- اختبار Chi-Square

هذا ويتم استخدام مستوى معنوية ٥% كأساس لرفض أو عدم رفض الفرض الأصلى وقبول أو عدم قبول الفرض البديل ، وهو ما يعكس مستوى ثقة ٩٥% .

٢-٦ نتائج الدراسة وتحليلها

كشف تحليل أراء أفراد العينة عن تعرض فاحصى الضريبة - باختلاف مستوياتهم العلمية والعملية - لمسببات مخاطر المعاينة الناتجة عن استخدام المعاينة

---

[١١] - تم إعطاء الرأى موافق تماماً خمس نقاط بينما أعطى الرأي موافق أربع نقاط والرأى المحايد ثلاث نقاط والرأى غير موافق نقطتين والرأى غير موافق تماماً نقطة واحدة .

فى فحص إقرارات الممولين الضريبية . الأمر الذى يرجح صحة الفرض الأول بشأن تعرض فاحصى الضريبة – بغض النظر عن سنوات خبرتهم أو تأهيلهم العلمى – لمسببات مخاطر المعاينة . كما كشفت نتائج تحليل أراء أفراد العينة عن اختلاف احتمال حدوث مسببات مخاطر المعاينة عند الفحص الضريبى بالعينة لإقرارات الممولين . حيث جاء خطر الاختيار الموجه لوحدات العينة فى المرتبة الأولى يليه خطر عدم تمثيل العينة لمجتمع الفحص ثم خطر تقدير الخطأ المتوقع والمسموح به بمجتمع الفحص وأخيراً خطر عدم كفاية حجم عينة الفحص ، وهو ما يؤكد صحة الفرض الثانى بشأن اختلاف درجة أهمية مسببات مخاطر المعاينة فى بيئة الفحص الضريبية المصرية . وفيما يلى نتائج الدراسة التفصيلية وتحليلاتها :-

أولاً : مدى تعرض فاحصى الضريبة لمسببات مخاطر المعاينة عند الفحص الضريبى بالعينة.

أ – مدى تعرض فاحصى الضريبة لخطر عدم كفاية حجم العينة لأغراض الفحص الضريبى.

كشفت الحالات (ب ، ز ، س ، ش) عن تعرض فاحصى الضريبة لخطر عدم كفاية حجم عينة الفحص – وهو أحد مسببات مخاطر المعاينة عند الفحص الضريبى بالعينة – بنسبة تراوحت بين حد أدنى ٤٢,٩% وحد أعلى ٥٨,٩% بمتوسط ٥٠,٩% (ملحق ٢) .

كما كشفت نتائج اختبار Kruskal-Wallis للحالات السابقة عن عدم وجود أثار معنوية لخبرة الفاحصين المشتركين فى الدراسة ومدى التعرض أو عدم التعرض لمسبب خطر عدم كفاية حجم عينة الفحص بدرجة ثقة ٩٥% . وهو ما يعنى استقلال سنوات ممارسة الفحص الضريبى عن التعرض أو عدم التعرض لخطر عدم كفاية حجم عينة الفحص الأمر الذى يزيد من احتمال تعرض فاحصى الضريبة لخطر عدم كفاية حجم العينة بغض النظر عن سنوات خبرتهم (ممارستهم)

كما كشفت نتائج اختبار Mann-Whiteny للحالات السابقة عن عدم ملائمة تأهيل فاحصى الضريبة العلمى فى تجنب خطر عدم كفاية حجم عينة الفحص .

حيث كشفت النتائج عن عدم وجود أثار معنوية للمستوى العلمى لفاحصى الضريبة ومدى التعرض أو عدم التعرض لمسبب خطر عدم كفاية حجم عينة الفحص بدرجة ثقة ٩٥% . وهو ما يعنى استقلال المستوى التأهيلى (العلمى) لفاحصى الضريبة عن التعرض لخطر عدم كفاية حجم عينة الفحص . ويؤكد من ناحية أخرى على قصور التأهيل وحاجة الفاحصين لتأهيل خاص بالمعاينة .

كما أكد التحليل الإحصائى لنتائج اختبار Chi-Square على ما ورد من نتائج كل من اختبار Kruskal-Wallis واختبار Mann-Whiteny بشأن استقلال كل من سنوات ممارسة الفحص الضريبى والتأهيل العلمى لفاحصى الضريبة ومدى التعرض أو عدم التعرض لمسبب خطر عدم كفاية حجم عينة الفحص بدرجة ثقة ٩٥% .

ب – مدى تعرض فاحصى الضريبة لخطر عدم تمثيل العينة لمجتمع الفحص .

كشفت الحالات (ص ، ض ، ط ، ظ ، ع ، غ) عن تعرض فاحصى الضريبة لخطر عدم تمثيل العينة لمجتمع الفحص بنسبة تراوحت بين حد أدنى ٥٠% وحد أعلى ٦٦,١% بمتوسط ٥٧,٤٣% (ملحق ٢) .

كما أوضحت نتائج كل من اختبار Kruskal-Wallis واختبار Mann-Whiteny واختبار Chi-Square للحالات السابقة عدم وجود ارتباط بين كل من خبرة الفاحصين المشتركين فى الدراسة أو تأهيلهم العلمى ومدى التعرض أو عدم التعرض لخطر عدم تمثيل العينة لمجتمع الفحص بدرجة ثقة ٩٥ % . وهو ما يعنى التأثير غير المعنوى لكل من سنوات ممارسة الفحص الضريبى والمستوى العلمى لفاحصى الضريبة ومدى التعرض أو عدم التعرض لخطر عدم تمثيل العينة لمجتمع الفحص بدرجة ثقة ٩٥% . وتؤكد النتائج السابقة على عدم ملائمة كل من التأهيل العلمى والعملى فى تجنب خطر عدم تمثيل العينة لمجتمع الفحص .

ج – مدى تعرض فاحصى الضريبة لخطر الاختيار الموجه لوحدات العينة .

كشفت الحالات (أ ، ج ، د ، ه ، و ، ى) عن تعرض فاحصى الضريبة لخطر الاختيار الموجه لوحدات العينة بنسبة بلغ حدها الأدنى ٦٦,١% وحدها الأقصى ٧٨,٦% بمتوسط ٧٢,٣٣% (ملحق ٢) .

كما كشفت نتائج كل من اختبار Kruskal-Wallis واختبار Mann-Whiteny واختبار Chi-Square للحالات السابقة عن عدم وجود أثار معنوية لكل من خبرة الفاحصين المشتركين فى الدراسة وتأهيلهم العلمى ومدى التعرض أو عدم التعرض لمسبب خطر الاختيار الموجه لوحدات العينة بدرجة ثقة ٩٥% . وهو ما يعنى استقلال كل من سنوات ممارسة الفحص الضريبى والمستوى التأهيلى (العلمى) لفاحصى الضريبة عن التعرض أو عدم التعرض لخطر الاختيار الموجه لوحدات العينة . الأمر الذى يرجح احتمال تعرض فاحصى الضريبة لخطر الاختيار الموجه بغض النظر عن سنوات خبرتهم وتأهيلهم العلمى . ويؤكد من ناحية أخرى على قصور التأهيل العلمى والعملى لفاحصى الضريبة فى تجنب خطر الاختيار الموجه لوحدات العينة .

د – مدى تعرض فاحصى الضريبة لخطر تقدير الخطأ (المتوقع والمسموح به) عند الفحص الضريبى بالعينة .

كشفت الحالات (ف ، ق ، ك) عن تعرض فاحصى الضريبة لخطر تقدير الخطأ المتوقع والمسموح به بمجتمع الفحص – وهو أحد مسببات خطر المعاينة عند الفحص الضريبى بالعينة – بنسبة تراوحت بين حد أدنى ٥١,٨% وحد أقصى٥٨,٩% بمتوسط ٥٥,٣٧% (ملحق ٢) .

كما أوضحت نتائج كل من اختبار Kruskal-Wallis واختبار Mann-Whiteny واختبار Chi-Square للحالات السابقة استقلال كل من سنوات ممارسة الفحص الضريبى والمستوى العلمى لفاحصى الضريبة ومدى التعرض أو عدم التعرض لمسبب خطر تقدير الخطأ بدرجة ثقة ٩٥% . الأمر الذى يرجح احتمال تعرض فاحصى الضريبة لخطر تقدير الخطأ بغض النظر عن سنوات ممارستهم

للفحص الضريبى وتأهيلهم العلمى ، ويؤكد من ناحية أخرى على عدم ملائمة التأهيل العلمى فى تجنب خطر تقدير الخطأ عند الفحص الضريبى بالعينة .

وهكذا تؤكد النتائج السابقة صحة الفرض الأول بشأن تعرض فاحصى الضريبة باختلاف سنوات ممارستهم أو تأهيلهم العلمى لمسببات مخاطر المعاينة . وهو ما قد يكشف عن التأثير غير المعنوى لكل من تأهيل الفاحص الضريبى العلمى وسنوات ممارسته للفحص الضريبى على مدى التعرض لمسببات مخاطر المعاينة .

ثانياً : مدى أهمية مسببات مخاطر المعاينة فى بيئة الفحص الضريبى المصرية .

بتحليل نتائج الحالات السابقة (ملحق ٢) يتضح ما يلى :-

أ - جاء خطر الاختيار الموجه لوحدات العينة فى مقدمة مسببات مخاطر المعاينة التى يتعرض لها فاحصى الضريبة المشتركين بالدراسة ، فقد حصل خطر الاختيار الموجه لوحدات العينة على متوسط عام بلغ ٧٢,٣٣% وهو أعلى متوسط حصل عليه مسببات مخاطر المعاينة عند الفحص الضريبى .

ب - جاء خطر عدم تمثيل العينة لمجتمع الفحص فى الترتيب الثانى لمسببات مخاطر المعاينة التى يتعرض لها فاحصى الضريبة وقد حصل على متوسط عام بلغ ٥٧,٤٣%.

ج - جاء خطر تقدير الخطأ فى الترتيب الثالث لمسببات خطر المعاينة التى يتعرض لها فاحصى الضريبة عند الفحص الضريبى حيث حصل على متوسط عام بلغ ٥٥,٣٧%.

د - وأخيراً ، جاء خطر عدم كفاية حجم عينة الفحص فى الترتيب الأخير لمسببات خطر المعاينة التى يتعرض لها فاحصى الضريبة حيث حصل على أقل متوسط عام لمسببات مخاطر المعاينة والذى قد بلغ ٥٠,٩% .

هذا وقد جاءت نتائج ردود أفراد البحث بشأن إمكانية تعرضهم للمسبب الثالث (خطر الاختيار الموجه لوحدات العينة) مرتفعة تقترب من قمة مقياس ليكرت المستخدم فى القياس بقوة اتجاه موجب مرتفع بلغت ٦٥,٧٢ % (ملحق ٢)[١٢]. بينما

---

[١٢] - تم حساب قوة الاتجاه باستبعاد نسبة الإجابات المحايدة لأفراد البحث من نسبة التعرض لمسبب مخاطر المعاينة .

جاءت نتائج ردود أفراد البحث بشأن إمكانية تعرضهم للمسبب الثانى (خطر عدم تمثيل العينة لمجتمع الفحص الضريبى) قريبة من المتوسط بقوة اتجاه موجب متوسط بلغت ٥٢,١% (ملحق ١) . فى حين أن نتائج ردود أفراد البحث بشأن إمكانية تعرضهم لكل من المسبب الأول (خطر عدم كفاية حجم عينة الفحص) والرابع (خطر تقدير الخطأ المتوقع والمسموح به بمجتمع الفحص) جاءت بدرجة أقل من المتوسط بقوة اتجاه موجب قريب من المتوسط بلغت ٤٩,١%، ٤٨,٨% على التوالى (ملحق ١) .

وهكذا تؤكد النتائج السابقة صحة الفرض الثانى بشأن اختلاف درجة أهمية مسببات مخاطر المعاينة عند استخدام أسلوب الفحص بالعينة لإقرارات الممولين الضريبية . وهو ما قد يعكس اختلاف احتمال حدوث كل مسبب من مسببات مخاطر المعاينة عند استخدام المعاينة فى بيئة الفحص الضريبية المصرية .

ثالثاً : الخلاصة والتوصيات

مع تبنى التشريع الضريبى الجديد - قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ - لأسلوب الفحص الضريبى بالعينة استجابة للحاجة إلى استخدام المعاينة فى الفحص الضريبى كان من الضرورى التوجه نحو الكشف عن مشاكل استخدام هذا الأسلوب والتى تتمثل فى مجملها فيما يسمى بمخاطرة المعاينة عند الفحص الضريبى بالعينة . فتعرض هذا البحث إلى تحليل مخاطر استخدام المعاينة فى الفحص الضريبى وتحليل مسبباتها ، من خلال محاولة الإجابة على سؤالين أساسيين هما :-

السؤال الأول : ما هى مسببات مخاطر المعاينة عند الفحص الضريبى لإقرارات الممولين الضريبية ؟

السؤال الثانى : ما هى الدرجة من المخاطرة التى يتعرض لها فاحصى الضريبة - فى مصر - من كل مسبب من هذه المسببات ؟

وبالنسبة للسؤال الأول فقد توصل الباحث ، بعد دراسة وتحليل مخاطر المعاينة فى الفحص الضريبى ، إلى أن الرؤية العامة لمخاطر المعاينة عند الفحص الضريبى دون الاهتمام بمسببات هذه المخاطر تعد رؤية قاصرة لن تساهم فى تحسين جودة

الفحص الضريبى . هذا وقد اتضح للباحث - من خلال البحث - أن هناك أربعة مسببات أساسية تكون فى مجموعها مخاطر المعاينة وهى :-

- خطر عدم كفاية حجم عينة الفحص .
- خطر عدم تمثيل مفردات العينة للمجتمع الضريبى محل الفحص .
- خطر الاختيار الموجه لوحدات العينة .
- خطر تقدير الخطأ المتوقع والمسموح به بمجتمع الفحص .

كما اتضح للباحث أن هذه المسببات غير مستقلة وأنها تتداخل وتتفاعل معاً فى خلق وتكوين خطر المعاينة .

أما بالنسبة للسؤال الثانى ، فقد اتضح للباحث اختلاف درجة أهمية مسببات مخاطر المعاينة فى بيئة الفحص الضريبية المصرية . وهو ما يعكس اختلاف درجة احتمال تعرض فاحصى الضريبة لكل مسبب من هذه المسببات عند استخدام المعاينة فى الفحص الضريبى . هذا وقد جاءت درجة أهمية مسببات مخاطر المعاينة فى الفحص الضريبى حسب الترتيب التنازلى التالى :-

١- خطر الاختيار الموجه لوحدات العينة .
٢- خطر عدم تمثيل مفردات العينة للمجتمع الضريبى محل الفحص .
٣- خطر تقدير الخطأ المتوقع والمسموح به بمجتمع الفحص .
٤- خطر عدم كفاية حجم عينة الفحص .

هذا ويمكن للباحث أن يقرر أن نتائج الإطار التحليلى النظرى تتفق مع نتائج الدراسة الميدانية بشأن تعرض فاحصى الضريبة لمسببات خطر المعاينة ، واختلاف أهمية كل مسبب منها عند الفحص الضريبى بالعينة لإقرارات الممولين الضريبية .

وقد اقترح الباحث سبلاً لمحاولة تخفيض كل مسبب من مسببات خطر المعاينة عند الفحص الضريبى والتى تسهم فى مجملها فى تخفيض خطر المعاينة وبالتالى تحسين جودة أداء الفحص الضريبى .

هذا ويوصى الباحث بضرورة العمل على تنمية الوعى لدى كل من الإدارة الضريبية وفاحصى الضريبة بمسببات خطر المعاينة وبسبل تخفيضها ، حتى يمكن

للإدارة الضريبية ولفاحصى الضريبة العمل عند مستوى مقبول من مخاطر المعاينة. كما يوصى الباحث بضرورة أن تولى المنظمات المهنية من ناحية ، والبحوث المحاسبية من ناحية أخرى ، اهتماماً أكثر بمسببات مخاطر المعاينة عند الفحص الضريبى بهدف تخفيض أو تحجيم مخاطر المعاينة عند الفحص وتحسين درجة الثقة فى نتائج الفحص الضريبى .

كما يوصى الباحث ، أيضاً ، بأهمية دراسة مسببات مخاطر المعاينة الأخرى التى قد يكون لها تأثير معنوى على خطر المعاينة وبالتالى على درجة ثقة الفحص الكلية. مع إجراء مزيد من البحوث حول أثر مسببات مخاطر المعاينة المختلفة على نتائج الفحص الضريبى .

كما يرى الباحث أنه يجب على الإدارة الضريبية إدراك أن منهجية الفحص بالعينة تفرض عليها ضرورة الحكم على مجتمع الممولين عند فحص عينة من إقراراتهم . بمعنى ضرورة وصول الإدارة الضريبية إلى قرار بقبول أو عدم قبول المجتمع الضريبى ككل فى نهاية الفحص وعدم الاكتفاء بمجرد التحقق من إقرارات العينة . فالتحقق من إقرارات العينة ليس الهدف من الفحص وإنما هو وسيلة لهدف التحقق من إقرارات المجتمع (قبول أو عدم قبول المجتمع الضريبى) .

هذا وقد توصل الباحث - من خلال الدراسة الميدانية - إلى نتائج هامة بشأن تعرض فاحصى الضريبة المشتركين فى الدراسة لمسببات خطر المعاينة عند الفحص الضريبى بالعينة بغض النظر عن سنوات ممارستهم للعمل الضريبى أو مستواهم العلمى . الأمر الذى قد يكشف عن أحد أمرين ، إما عن عدم كفاية التأهيل العلمى والعملى الحاليين لفاحصى الضريبة بشأن استخدام أسلوب الفحص الضريبى بالعينة ، أو عن عدم ملاءمته لاستخدام المعاينة عند الفحص الضريبى . وكلا الأمرين يكشف عن حاجة كل من الإدارة الضريبة وفاحص الضريبة إلى تأهيل وتدريب خاص بالاستخدام المناسب للمعاينة عند الفحص الضريبى . لذا يوصى الباحث بضرورة الاهتمام بتوفير التأهيل العلمى الكاف وعقد دورات تدريبية لفاحصى الضريبة لشرح أسلوب الفحص الضريبى بالعينة وكيفية تطبيقه ، وبيان أثر

ذلك على كل من كفاءة وفعالية الفحص والتحاسب الضريبى . كما يوصى الباحث بضرورة إشراك المنظمات المهنية مع الجامعات المصرية وغير المصرية فى وضع برامج التعليم والتدريب اللازمين لرفع كفاءة وفعالية استخدام أسلوب الفحص الضريبى بالعينة لكافة أعضاء الجهاز الضريبى وعلى كافة المستويات . كما يجب على المنظمات المهنية (كجمعية الضرائب المصرية) وضع المعايير التى تكفل سلامة وكفاية قدرة ومعرفة القائمين بالفحص على استخدام أسلوب الفحص بالعينة ، مع ضرورة إشراك كل من الإدارة الضريبية وفاحصى الضريبة فى مناقشات موضوعات معايير الفحص الضريبى بالعينة حتى تلقى فهماً وقبولاً من قبلهم .

وفى النهاية ، يوصى الباحث بأهمية توفير قاعدة بيانات Data Base كافية عن المجتمع الضريبى المصرى على أن تكون محدثة بشكل مستمر ، يمكن من خلالها التعرف على طبيعة هذا المجتمع لما لها من تأثير بالغ على إمكانية استخدام المعاينة فى الفحص الضريبى .

مراجع البحث

- المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين . ٢٠٠٠ . *معايير المراجعة*.
- شحاته عبد السلام ، هاله جمال ، أحمد شوقى . ٢٠٠٦ . دليل الضرائب . *كتاب الأهرام الاقتصادى* - مارس - العدد ٢٢٢ .
- Abdel-Khalik, A. R., and I. Soloman. 1988. *Research Opportunities in Auditing.* The Second Decade. AAA : 1-2.
- Arens, A. A., and J. K. Loebbecke. 2000. *Auditing: An Integrated Approach.* Prentice-Hall.
- Arkin, H. 1982. *Sampling Methods for the Auditor: An Advanced Treatment.* Mc Graw-Hill.
- Barnett, A. H., and W. J. Read. 1986. Sampling in Small Business Audits. *Journal of Accountancy 161* (January).
- Batcher, M. 2004. Statistical Sampling in Tax Fillings: New Confirmation from the IRS. Tax Executive(May/Jun). Available at: http://WWW.Proquest/ Sampling Risk in Tax/ pdf.
- Chau, Chak-Tong. 1994. Finding the Bad Egg: Audit Sampling Risk. *The National Public Accountant.* Available at: http://WWW.Proquest/Sampling Risk in Tax/ pdf.
- Crowley, B.F. 2006. Computer Assisted Audit Techniques: Using Computers to Simplify Tax Audit. Massachusetts, Department of Revenue-Audit Division. Available at: http://WWW.Yahoo.com/Sampling. Risk in Tax/htm.
- Guy, D. M., and D. R. Carmichael. 1999. *The-1999 Student s GAAS Guide.* John Wiley & Sons, Inc.
- Hall, T. W., B. J. Pierce, and W. R. Ross. 1989. Planning Sample Sizes for Stringer Method Monetary unit and Single-Stage Attribute Sampling Plans. *Auditing: A journal of Practice & Theory(Spring).*
- Kaplan, R. S. 1973. Statistical Sampling in Auditing with

Auxiliary Information Estimators. *Journal of Accounting Research(Autumn).*

- Leslie, D. A., A. D. Teitlebaum, and R. J. Anderson. 1980. *Dollar Unit Sampling: A Practical Guide for Auditors.* Toronto: Copp, Clark and Pitman. of Practice and Theory 12 (Supplement).
- Mackevicius, J., and L. Pranckeviciute. 2004. Audit Risk Assissment in the National Audit Office of the Republic of Lithuania: Evaluation and Development. EKONOMIKA. Available at: http://WWW.Yahoo.com/Sampling Risk/ Sampling Risk in Tax/pdf.
- Matsumura, E. M., and K. Tsui. 1982. Stein-Type Poisson Estimators in Audit Sampling. *Journal of Accounting Research(Spring).*
- Mautz, R. K., and H. A. Sharaf. 1986. *The Philosophy of Auditing.* AAA. Thirteenth Printing.
- Mc Rae T. W. 1974. *Statistical Sampling for Audit and control.* John Wiley & Sons, Inc.
- ----------. 1982. A study of Application of Statistical Sampling to External of Auditing. *The Institute of Chartered Accountants in England and Wales.*
- Menzefricke, U. 1984. Using Decision Theory for Planning Audit Sample Size with Dollar Unit Sampling. *Journal of Accounting Research (Autumn).*
- Roy, S. R. 1984. A Strategy for More Efficient Audit Sample

Determination. *Accounting and Business Research(Summer)*.

- Stewart, T.R. 2001. Improving Reliability of Judgmental Forecasts. Principles of Forecasting : A Handbook for Researchers and Practitioners, J.Scott Armstrong(ed.): Norwell, Makluwwer.Academic Publishers: 1-2.
- Strayhorn, C. K. 2003. Texas Audit Manual: Sampling Manual. Office of the Texas Comptroller, Texas Controller of Public Accounts. Available at : http://WWW.CPA.State.TX.US/taxinfo/Audit/Sampling/htm.
- Yancey, W. 1999. Sampling for Sales and Use Tax Audits. IPT Sales Tax Report(July-August). Available at : http://WWW.Willyancey.com/Sampling/sampling Risk in Tax/htm.

ملحق (١) قائمة الاستقصاء

القسم الأول : معلومات عامة

١- الاسم .....

٢- الوظيفة أو مجال العمل فى مأمورية الضرائب .....

٣- أسم القطاع أو الإدارة المسئول عنها .....

٤- عدد سنوات ممارسة المهنة

أقل من ٣ سنوات □	٣-٥ سنوات □	٥-١٠ سنوات □	أكثر من ١٠ سنوات □

٥-الدرجات العلمية :

بكالوريوس محاسبة □	ماجستير محاسبة □	دكتوراه فى المحاسبة □	دبلوم أو دراسات عليا أخرى □

القسم الثانى : تحتوى القائمة التالية على مجموعة من الأسئلة والاستفسارات عن إمكانية تطبيق أسلوب الفحص بالعينة عند الفحص الضريبى لإقرارات ممولى الضريبة ، والمطلوب من سيادتكم توضيح وجهة نظركم بشأن كل منها .

أولاً : عند فحصكم لدفاتر الممول ومستنداته وغيرها ، فإنه يتم فحص ما يلى :

□ كل الدفاتر والمستندات والبيانات .□ عينة من الدفاتر والمستندات والبيانات

□ كل ما سبق .

أ – بعد تحديد حجم العينة ، هل تعلمون مسبقاً الإقرارات الضريبية التى ستخضع للفحص قبل اختيارها ؟

□ نعم □ لا

ب – عند فحصكم لجزء من المستندات أو العمليات أو الحسابات المؤيدة لمحتويات الإقرار الضريبى ، فإن طبيعة عملكم تفرض عليكم أن يكون هذا الجزء

□ أكبر ما يمكن □كبير □ متوسط □ صغير □أصغر ما يمكن

ثانياً : ما مدى اتفاقكم بشأن أهمية كل من الاعتبارات الآتية لديكم عند تطبيق نظام الفحص الضريبى بالعينة (برجاء وضع علامة (✓) أسفل العمود الذى ترونه ملائماً)

	موافق تماماً	موافق إلى حد ما	غير متأكد	غير موافق إلى حد ما	غير موافق بالمرة
ج – تعتبر الإقرارات ذات القيم لكبيرة عند الفحص الضريبى ، هامة جداً .					
د– يجب تضمين العينة كافة الإقرارات كبيرة القيمة.					
ه – يجب تضمين العينة أية إقرارات عرضة للخطأ أو الانحراف .					
و–يجب تضمين العينة كافة الإقرارات الضريبية التى خضعت لتعديلات جوهرية فى السنوات السابقة .					
ى– عند فحص عينة من المستندات والحسابات المؤيدة لأحد بنود الإقرار الضريبى ، فإنها تخضع للفحص بغض النظر عن قيمتها المالية أو احتمال تعرضها للخطأ والتلاعب .					
ز– عند فحصكم لجزء من المستندات أو العمليات فإن طبيعة عملكم تفرض عليكم أن يكون هذا الجزء أكبر ما يمكن .					
س– عند تحديدكم للجزء من المستندات أو الحسابات أو العمليات المؤيدة لبنود الإقرار الضريبى والتى ستخضع للفحص فإنكم تميلون لأن يكون كبيراً تخوفاً من وجود نسب أخطاء عالية به.					
ش– تفترضون وجود أخطاء بالمستندات أو الحسابات أو العمليات التى ترغبون فى فحص جزء منها .					
ص– عند تحديدكم للجزء من المستندات أو الحسابات أو العمليات محل الفحص فإنه عادة ما يغطى سنة الفحص ويتضمن مستندات لعمليات كبيرة ومتوسطة وصغيرة القيمة.					
ض– عند فحصكم لأحد بنود الإقرار الضريبى، فإن كل مكونات هذا البند تلقى اهتماماً متساوياً منكم ، مما يعنى أن أياً منها يحتمل أن يخضع للفحص .					

	موافق تماماً	موافق إلى حد ما	غير متأكد	غير موافق إلى حد ما	غير موافق بالمرة
ط- هل تعتقد أن الإدارة الضريبية ، عند اختيارها الإقرارات الضريبية محل الفحص ، تميل لاختيار إقرارات من كبار وصغار الممولين والممولين الجدد والممولين الذين حققوا خسائر أو حققوا وعاءاً ضريبي صفري .					
ظ- هل تعتقد أن الإدارة الضريبية لا تعلم مسبقاً إقرارات الممولين التى ستدخل العينة وتخضع للفحص.					
ع- هناك بعض الممولين لا يخضعون ، عادة، للفحص الضريبى إما لاعتبارهم من صغار الممولين أو لعدم وجود وعاء ضريبى موجب بإقراراتهم .					
غ- عند فحص أحد بنود أو حسابات الإقرار الضريبى فإنه يتم عادة اختيار عمليات شهر أو عدد من الأشهر المتتابعة لتخضع للفحص.					
ف- تتوقع عادة عند فحص بنود الإقرار الضريبى وجود أخطاء كبيرة بها .					
ق- عند فحص عينة من بنود الإقرار الضريبى فإنه عادة ما يفترض أنها خالية من الأخطاء الهامة .					
ك- من المفترض أن الإقرارات الضريبية المقدمة من الممولين عادلة وصادقة طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية وقانون الضرائب واللائحة التنفيذية .					

ملحق (٢) التحليل الإحصائى لنسب تعرض إجابات فاحصى الضريبة لمسببات خطر المعاينة .

الحالات	المتغير	وصف المتغير	سنوات الممارسة				التأهيل العلمى		النسبة الإجمالية	قوة الاتجاه
			أقل من ٣ سنوات	٣-٥ سنوات	٥-١٠ سنوات	أكثر من ١٠ سنوات	بكالوريوس محاسبة	دراسات عليا		
(أ)	Y1	خطر الاختيار الموجه	٨٣,٣	٥٠	٦٦,٧	٨٧,٥	٧٨,٦	٧٨,٦	٧٨,٦	------
		مستوى المعنوية	١٤(١٣,٨) ١٣ ١٤				١٦ (١٠٠) ١٥ ١٠٠			
(ب)	Y2	خطر عدم كفاية حجم العينة	٥٠	٣٣,٣	٤١,٧	٤٣,٨	٤٥,٣	٣٥,٧	٤٢,٩	٣٩,٣
		مستوى المعنوية	٠,٩٩ (٠,٦٢)				٠,٦٨ (٠,٧٥)			
(ج)	Y3	خطر الاختيار الموجه	٥٠	٣٣,٣	٥٨,٣	٨٤,٤	٧١,٤	٦٤,٣	٦٩,٧	٦٠,٨
		مستوى المعنوية	٠,١٤ (٠,١٢١)				٠,٧٣ (٠,٦٥)			
(د)	Y4	خطر الاختيار الموجه	٦٦,٧	٣٣,٣	٦٦,٧	٨٤,٤	٧٦,٢	٦٤,٣	٧٣,٢	٧١,٤
		مستوى المعنوية	٠,٤٨ (٠,١٢)				٠,٦٢ (٠,٣٩)			
(ه)	Y5	خطر الاختيار الموجه	٥٠	٣٣,٣	٥٠	٨١,٢	٦٦,٦	٦٤,٣	٦٦,١	٥٨,٩
		مستوى المعنوية	٠,٢٤ (٠,١٨)				٠,٨٦ (٠,٧٤)			
(و)	Y6	خطر الاختيار الموجه	٦٦,٧	٣٣,٣	٥٨,٤	٨٤,٤	٧٣,٨	٦٤,٣	٧١,٤	١٩,٦
		مستوى المعنوية	٠,٣٠ (٠,٢٧)				٠,٨٥ (٠,٦٦)			
(ى)	Y7	خطر الاختيار الموجه	١٠٠	٥٠	٥٨,٣	٨١,٣	٧٨,٦	٦٤,٣	٧٥	١٧,٩
		مستوى المعنوية	٠,٤٢ (٠,١١)				٠,٩٨ (٠,٤٩)			

[١٣] - نتائج اختبار Kruskal-Wallis

[١٤] - نتائج اختبار Chi-Square لأثر متغير سنوات الممارسة على مدى التعرض لمسببات مخاطر المعاينة

[١٥] - نتائج اختبار Mann-Whiteny

[١٦] - نتائج اختبار Chi-Square لأثر متغير التأهيل العلمى على مدى التعرض لمسببات مخاطر المعاينة

(ز)	Y9	خطر عدم كفاية حجم العينة	٥٠	١٦,٧	٥٨,٣	٥٠	٤٢,٩	٦٤,٣	٤٨,٢	٤٨,٢
		مستوى المعنوية	٠,٣٤ (٠,٨١)				٠,١٦ (٠,١٦)			
(س)	Y10	خطر عدم كفاية حجم العينة	٥٠	٣٣,٣	٥٨,٣	٥٦,٣	٥٠	٦٤,٣	٥٣,٦	٥١,٨
		مستوى المعنوية	٠,٨٥ (٠,٥٦)				٠,١٤ (٠,١٥)			
(ش)	Y11	خطر عدم كفاية حجم العينة	٦٦,٧	٣٣,٣	٥٨,٤	٦٢,٥	٥٧,١	٦٤,٣	٥٨,٩	٥٧,١
		مستوى المعنوية	٠,٨٤ (٠,٣٦)				٠,٢٤ (٠,٢٤)			
(ص)	Y12	خطر عدم تمثيل العينة لمجتمع الفحص	٦٦,٧	٨٣,٣	٦٦,٧	٦٢,٥	٦١,٩	٧٨,٥	٦٦,١	٦٦,١
		مستوى المعنوية	٠,٩٩ (٠,٩١)				٠,١٢ (٠,١٤)			
(ض)	Y13	خطر عدم تمثيل العينة لمجتمع الفحص	٣٣,٤	٥٠	٥٨,٣	٥٣,١	٤٥,٢	٧١,٤	٥١,٨	٤٤,٦٦
		مستوى المعنوية	٠,٨٩ (٠,٥٩)				٠,١١ (٠,١١)			
(ط)	Y14	خطر عدم تمثيل العينة لمجتمع الفحص	٥٠	٥٠	٥٨,٤	٥٦,٣	٥٠	٧١,٥	٥٥,٣	٤٩,٩
		مستوى المعنوية	٠,٩٣ (٠,٥٩)				٠,٠٨ (٠,٠٩)			
(ظ)	Y15	خطر عدم تمثيل العينة لمجتمع الفحص	٦٦,٧	٦٦,٧	٧٥	٥٣,٢	٥٤,٨	٧٨,٦	٦٠,٧	٥٧,٤
		مستوى المعنوية	٠,٨٨ (٠,٩٣)				٠,٠٧ (٠,٠٨)			
(ع)	Y16	خطر عدم تمثيل العينة لمجتمع الفحص	٦٦,٧	٦٦,٧	٦٦,٧	٣٧,٦	٤٥,٢	٦٤,٣	٥٠	٣٥,٧
		مستوى المعنوية	٠,١٣ (٠,١٦)				٠,٤١/٠,٤٥			
(غ)	Y17	خطر عدم تمثيل العينة لمجتمع الفحص	٨٣,٣	١٠٠	٨٣,٣	٤٠,٦	٥٩,٥	٦٤,٣	٦٠,٧	٥٨,٩
		مستوى المعنوية	٠,٠٧ (٠,٠٠)				٠,٧٨ (٠,٧٨)			

(ف)	Y18	خطر تقدير الخطأ	٦٦,٧	٥٠	٧٥	٥٣,٢	٥٩,٥	٥٧,١	٥٨,٩	٥٣,٥
		مستوى المعنوية	٠,٤٩ (٠,٧٧)				٠,٦٠ (٠,٥٣)			
(ك)	Y19	خطر تقدير الخطأ	٦٦,٧	٥٠	٦٦,٧	٤٣,٨	٥٤,٧	٤٢,٩	٥١,٨	٤٢,٩
		مستوى المعنوية	٠,٢٠ (٠,٣١)				٠,٢٩ (٠,٣١)			
(ك)	Y20	خطر تقدير الخطأ	٦٦,٧	٦٦,٧	٦٦,٧	٤٦,٩	٥٩,٦	٤٢,٩	٥٥,٤	٥٠
		مستوى المعنوية	٠,١٨ (٠,٥٢)				٠,٢٣ (٠,٢٣)			