

## بحث بعنوان

إطار مقترح لتفعيل دور الفاحص الضريبي والزكوي للحد من الفجوة في الحصيلة

باستخدام أساليب التحول الرقمي: دراسة ميدانية

إعداد

أ/ عيسى زيد سعدي العتيبي

باحث ماجستير – كلية التجارة – جامعة المنصورة

د. عبد السميع محمد عبد السميع عناني

أ.د. أحمد كمال مطاوع

مدرس المحاسبة

أستاذ ورئيس قسم المحاسبة

كلية التجارة – جامعة المنصورة

كلية التجارة – جامعة المنصورة

## المخلص:

يهدف البحث إلى التعرف على دور أساليب التحول الرقمي في تفعيل دور الفاحص الضريبي والزكوي في الحد من الفجوة في الحصيلة بهيئة الزكاة والضريبة في المملكة العربية السعودية، واعتمد الباحث في جمع بيانات عينة الدراسة الحالية على عينة عشوائية بسيطة حجمها (٢٤٥) من موظفي هيئة الضرائب والزكاة بالمملكة العربية السعودية.

وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير معنوي لتفعيل دور الفاحص الضريبي والزكوي في الحد من الفجوة في الحصيلة الضريبية والزكوية في المملكة العربية السعودية، ووجود تأثير معنوي لأساليب التحول الرقمي في الحد من الفجوة في الحصيلة الضريبية والزكوية في المملكة العربية السعودية، ووجود تأثير تفاعلي لدور الفاحص الضريبي والزكوي وأساليب التحول الرقمي في الحد من الفجوة في الحصيلة الضريبية والزكوية في المملكة العربية السعودية.

وتوصي الدراسة بأهمية وضرورة تفعيل تطبيقات التحول الرقمي ما لها من أثر كبير على دمج الاقتصاد غير الرسمي في الاقتصاد الرسمي، مما يعمل على الحد من التهرب الضريبي، وزيادة الإيرادات الضريبية، الأمر الذي يدعم التنمية المستدامة للاقتصاد السعودي، من خلال تحسين مستوي الامتثال الضريبي وتشجيع البيئة التنافسية بالهيئات، وضرورة حصول الفاحص الضريبي على أدلة فحص كافية وملائمة خلال قيامه بإجراءات الفحص، وفي حالة عدم توافر مصادر معلومات كافية وملائمة لدى المنشأة محل الفحص، فإن عليه البحث عن المعلومات التي يحتاج إليها من مصادر أخرى قبل إصدار حكمه على الوعاء الضريبي.

**الكلمات المفتاحية:** الفحص الضريبي الزكوي، التحول الرقمي

## Abstract:

The research aims to: identify the role of digital transformation methods in activating the role of the tax and zakat inspector in reducing the gap in the proceeds of the Zakat and Tax Authority in the Kingdom of Saudi Arabia. The researcher relied on collecting data for the current study sample on a simple random sample of (245) employees of the Zakat and Tax Authority in the Kingdom of Saudi Arabia.

The study concluded that there is a significant impact of activating the role of the tax and zakat auditor in reducing the gap in tax and zakat revenue in the Kingdom of Saudi Arabia, and there is a significant impact of digital transformation methods in reducing the gap in tax and zakat revenue in the Kingdom of Saudi Arabia, and there is an interactive impact of the role of the tax and zakat auditor and digital transformation methods in reducing the gap in tax and zakat revenue in the Kingdom of Saudi Arabia.

The study recommends the importance and necessity of activating digital transformation applications, which have a significant impact on integrating the informal economy into the formal economy, which works to reduce tax evasion and increase tax revenues, which supports the sustainable development of the Saudi economy, by improving the level of tax compliance and encouraging a competitive environment in the authorities, and the necessity for the tax examiner to obtain sufficient and appropriate examination evidence during his examination procedures, and in the event that sufficient and appropriate sources of information are not available to the facility subject to examination, he must search for the information he needs from other sources before issuing his judgment on the tax base.

**Keywords: Tax and zakat inspector, digital transformation.**

## المقدمة:

بدأت المملكة العربية السعودية في عام ٢٠١٧ بتطوير استراتيجية الهيئة العامة للزكاة والدخل في سياق هدف استراتيجي أساسي، يتمثل في زيادة كفاءة عمليات التحصيل والامتثال الضريبي، كما أنها طورت نظاماً خاصاً بتقنية المعلومات والتحليل، وحالياً يجري التركيز على رقمنة وتحسين إجراءات الهيئة بشكل عام، والإجراءات الضريبية بشكل خاص (الفليج، ٢٠٢٢)، ومن المعلوم أن قطاع الضرائب من الركائز الأساسية لدعم الإيرادات في المملكة العربية السعودية بشكل كبير؛ فمنذ عام (٢٠١٦) طرحت المملكة العربية السعودية رؤية (٢٠٣٠) التي تهدف في الأساس إلى التحرر من الاعتماد على النفط في

الاقتصاد، وإلى زيادة الإيرادات غير النفطية في موازنة الدولة، ومنها توجهت الدولة إلى فرض أنواع جديدة من الضرائب (القليطي، ٢٠٢٠).

وحيث أن التحول الرقمي يلعب دوراً مهماً في دعم المنظومة الضريبية الإلكترونية ومساهمته في نشر الفكر الضريبي المتقدم في ظل المتغيرات الضريبية المعاصرة، وانطلاق الرؤية المستقبلية لتطوير الأنشطة الضريبية في ظل التحديات الحالية التي تواكب التغيرات ورفع كفاءة الإدارة الضريبية عن طريق تبسيط الإجراءات على الممولين، والعاملين بالمصلحة، وإتاحة أحدث تكنولوجيا رقمية متطورة في الأعمال الضريبية من خلال موظفين أكفاء، وتقليل تكلفة التحصيل، وزيادة الحصيلة (عبد المحسن، ٢٠٢٤).

### أولاً: مشكلة البحث:

قد أوضحت العديد من الدراسات السابقة أن النظام الضريبي السعودي الحالي يواجه العديد من أوجه القصور التي تتعلق بجوانبه التشريعية والتطبيقية، حيث ساهمت هذه الأوجه في تدني مستويات الكفاءة والفعالية بكافة أركان هذا النظام، والتي لا شك تقف حائلاً أمام تحقيق الأهداف والرؤى الاستراتيجية لمصلحة الضرائب بصفة خاصة والدولة السعودية بصفة عامة (الزهراني، ٢٠٢٣)، ولقد أدى هذا الأمر إلى مزيد من المتطلبات من الفاحص الضريبي والركوي حيث أصبح هناك ضرورة للإلتزام بمعايير ومواصفات تتوافق مع مبادئ الشفافية في الأداء والعدالة عند حل المشكلات الضريبية، وهو الأمر الذي يشير إلى زيادة دور الهيئة والفاحص في بذل المزيد من الجهد في سبيل تطوير الأداء والأهم انعكاس هذا التطور في الأداء على أصحاب المصالح، ويتطلب ذلك بالتبعية ضرورة امتداد عمل الفاحص ليشتمل على أدوات وتقنيات للفحص عند حل المشكلات الضريبية المختلفة (عايد، ٢٠١٧).

ومما سبق يمكن للباحث صياغة مشكلة الدراسة في السؤال الرئيسي التالي:

ما دور أساليب التحول الرقمي في تفعيل دور الفاحص الضريبي والزكوي في الحد من الفجوة في  
الحصيلة بهيئة الزكاة والضريبة في المملكة العربية السعودية؟

ويتفرع من السؤال الرئيسي التساؤلات الفرعية التالية:

- ١- إلى أى مدى يساهم تفعيل دور الفاحص الضريبي والزكوي في الحد من الفجوة في الحصيلة  
الضريبية والزكوية في المملكة العربية السعودية؟
- ٢- كيف تساهم أساليب التحول الرقمي في الحد من الفجوة في الحصيلة الضريبية والزكوية في المملكة  
العربية السعودية؟
- ٣- ما هو التأثير التفاعلي لدور الفاحص الضريبي والزكوي وأساليب التحول الرقمي في الحد من الفجوة  
في الحصيلة الضريبية والزكوية في المملكة العربية السعودية؟

**ثانياً: أهمية البحث:**

تنقسم أهمية الدراسة إلي قسمين:

**(أ) الأهمية العلمية:**

- تضيف معرفة جديدة للباحثين حول أهمية التحول الرقمي ودوره في زيادة حصيلة الإيرادات  
الضريبية، في ظل التطورات التي فرضتها الثورة الصناعية الرابعة، وهذا ما يغطيه الجانب النظري  
الوارد من دراسات سابقة استند إليها الباحث إلى جانب ما يتعلق بالواقع الحالي.
- الاستفادة من التحول الرقمي بالمنظومة الضريبية في الانتقال من التحاسب الضريبي اليدوي إلى  
التحاسب الضريبي الإلكتروني من خلال رقمنة النظام الضريبي وتبسيط إجراءات العمل.

**(ب) الأهمية العملية:**

- تعتبر هذه الدراسة بمثابة موجه لصناع القرار حول جوانب الضعف في التحول الرقمي وسبل  
تدعيمه لتفعيل دور الفاحص الضريبي والزكوي للحد من الفجوة في الحصيلة.
- تزايد الحاجة إلى التحول الرقمي الشامل والخدمات الإلكترونية الحكومية، وما لذلك من أثر عملي  
على كل من أداء الإدارة الضريبية وإلتزام المجتمع الضريبي ومجتمع الأعمال بشكل عام، لذا يتوقع

أن تسهم نتائج الدراسة في خدمة الإدارة الضريبية والمجتمع الضريبي والجهات الرقابية والتنظيمية في البيئة السعودية.

### ثالثاً: أهداف البحث:

يتمثل الهدف الرئيسي لهذه الدراسة في التعرف على دور أساليب التحول الرقمي في تفعيل دور الفاحص الضريبي والزكوي في الحد من الفجوة في الحصيلة بهيئة الزكاة والضريبة في المملكة العربية السعودية.

حيث يتفرع من هذا الهدف مجموعة من الأهداف الفرعية المتمثلة في التالي:

١- التعرف على دور تفعيل الفاحص الضريبي والزكوي في الحد من الفجوة في الحصيلة الضريبية والزكوية في المملكة العربية السعودية.

٢- بيان دور أساليب التحول الرقمي في الحد من الفجوة في الحصيلة الضريبية والزكوية في المملكة العربية السعودية.

٣- تحديد التأثير التفاعلي لدور الفاحص الضريبي والزكوي وأساليب التحول الرقمي في الحد من الفجوة في الحصيلة الضريبية والزكوية في المملكة العربية السعودية.

### رابعاً: منهج البحث:

اعتمد الباحث علي المنهجين التاليين:

١- المنهج الاستنباطي (الاستدلالي): الذي يعتمد علي التسلسل المنطقي من الفروض أو البديهيات المسلم بها إلي استنتاجات معينة، تؤدي إلي تكوين نظريات خاصة محددة المعالم، تُفسر أوضاع خاصة، أي يتجه البحث فيه من العام إلي الخاص (أبو العز، ٢٠١٤)، وذلك من خلال إطلاع الباحث علي الأدبيات ذات الصلة بموضوع الدراسة.

٢- المنهج الاستقرائي: الذي يستند إلي استنتاج معالم وحقائق عامة من واقع مفردات معينة، أي يتجه البحث فيه من الخاص إلي العام (أبو العز، ٢٠١٤)، وذلك من خلال استقراء الواقع والمشاكل ذات

الصلة بموضوع الدراسة، حيث قام الباحث بدراسة ميدانية لتفعيل دور الفاحص الضريبي والزكوي للحد من الفجوة في الحصيلة باستخدام اساليب التحول الرقمي.

### خامساً: خطة البحث:

ينقسم البحث إلى النقاط التالية:

- ١- الدراسات السابقة.
- ٢- دور الفاحص في الحد من الفجوة في الحصيلة الضريبية.
- ٣- دور التحول الرقمي في تفعيل دور الفاحص الضريبي في الحد من الفجوة.
- ٤- إطار مقترح لتأثير التحول الرقمي وتفعيل دور الفاحص في الحد من الفجوة في الحصيلة.
- ٥- الدراسة الميدانية.
- ٦- الخلاصة والنتائج.
- ٧- التوصيات.
- ٨- المراجع.

### سادساً: فروض الدراسة:

بناءً على مشكلة الدراسة وأهدافها، يُمكن صياغة فروض الدراسة كما يلي:

- ١- يوجد تأثير معنوي لتفعيل دور الفاحص الضريبي والزكوي في الحد من الفجوة في الحصيلة الضريبية والزكوية في المملكة العربية السعودية.
- ٢- يوجد تأثير معنوي لأساليب التحول الرقمي في الحد من الفجوة في الحصيلة الضريبية والزكوية في المملكة العربية السعودية.
- ٣- يوجد تأثير تفاعلي لدور الفاحص الضريبي والزكوي وأساليب التحول الرقمي في الحد من الفجوة في الحصيلة الضريبية والزكوية في المملكة العربية السعودية.

## سابعًا: الدراسات السابقة:

يمكن عرض الدراسات السابقة من حيث ارتباطها بمتغيرات الدراسة كالتالي:

- دراسة (عبد العزيز، ٢٠٢٠) بعنوان: تفعيل استخدام تكنولوجيا المعلومات فى الفحص الضريبي للحد من الفجوة الضريبية، وهدفت الدراسة إلى تفعيل استخدام تكنولوجيا المعلومات فى الفحص الضريبي للمسجلين بالضريبة على القيمة المضافة على الضريبة المستحقة والفجوة الضريبية، وتم تصميم برنامج حاسوبي للفحص الضريبي، وتوصلت إلى أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ٠،٠٥ فى نتائج الفحص الضريبي ترجع إلى استخدام تكنولوجيا المعلومات فى الفحص الضريبي، ساهمت فى زيادة الضريبة المستحقة بقيمة الفروق الضريبية المكتشفة والتي تحد من الفجوة الضريبية.
- دراسة (Hama, 2022) بعنوان: تأثير جودة فاحصي الضرائب ونزاهة فاحصي الضرائب ونسبة فاحصي الضرائب على امتثال دافعي الضرائب، وهدفت الدراسة إلى تحديد تأثير جودة الفاحص الضريبي ونزاهته على الامتثال الضريبي، وتوصلت إلى وجود تأثير لجودة الفحص الضريبي ونزاهة الفاحص على الامتثال الضريبي.
- دراسة (Sudarman, 2022) بعنوان: تعمل تكنولوجيا المعلومات على تعزيز العلاقة بين خبرة عمل فاحصي الضرائب وجودة التدقيق، وهدفت الدراسة إلى تحليل العلاقة بين الخبرة العملية لفاحصي الضرائب وجودة عمليات الفحص بتوسيط تكنولوجيا المعلومات، حيث استخدم تصميم البحث بحثًا وصفيًا كميًا باستخدام البيانات الأولية، وتوصلت إلى أن الخبرة العملية للفاحص الضريبي كان لها تأثير معنوي وإيجابي على جودة عمليات الفحص، كما أن علاقة خبرة الفاحص الضريبي بجودة الفحص قادرة على تعزيز العلاقة بين الخبرة العملية وجودة المراجعة، بحيث كلما كان دور تكنولوجيا المعلومات أقوى، زادت جودة عمليات الفحص.
- دراسة (عناني، وآخرون، ٢٠٢٣) بعنوان: أثر مستويات أداء الفحص الضريبي على جودة الفحص فى ظل الحوكمة الضريبية، وهدفت الدراسة إلى صياغة إطار لمستويات أداء الفحص الضريبي فى الضريبة على الدخل بغرض رفع مستوى جودة الفحص الضريبي، فى ضوء تطبيق

الإدارة الضريبية للحكومة، وتوصلت إلى وجود علاقة طردية بين عناصر الإطار المقترح لمستويات أداء الفحص الضريبي (المؤهلات والتدريب، والاستقلال، والحكم المهني، والشك المهني المحايد، والتخطيط والرقابة، وتقييم نظام الرقابة الداخلية للممول، وأدلة الفحص، وتقرير الفحص) ومستوى جودة الفحص الضريبي، وتوصلت أيضاً إلى وجود علاقة طردية بين الحوكمة الضريبية ومستوى جودة الفحص الضريبي، كما توصلت الدراسة إلى وجود تأثير طردي معنوي للعلاقة التفاعلية (الحوكمة الضريبية، المؤهلات والتدريب، والاستقلال، والحكم المهني، والشك المهني المحايد، والتخطيط والرقابة، وتقييم نظام الرقابة الداخلية للممول، وأدلة الفحص، وتقرير الفحص) على مستوى جودة الفحص الضريبي.

• **دراسة (Abdullah & Al- Khafaji, 2023) بعنوان: دور فاحص الضرائب في زيادة أو خفض الإيرادات الضريبية، وهدفت الدراسة إلى بيان دور إجراءات الفاحص الضريبي في تحقيق صحة الوعاء الخاضع للضريبة وانعكاسه على الحصيلة الضريبية، وكذلك استعرض إجراءات الفاحص الضريبي المتعلقة بعملية الفحص والتدقيق الضريبي للبيانات المالية، وكذلك عرض البيانات المالية إلى قسم مستقل ومحايد وهو قسم الرقابة والتدقيق الداخلي الذي يضمن للطرفين فحص وتدقيق هذه البيانات، وتوصلت إلى أن إجراءات الفاحص الضريبي تلعب دوراً مهماً في التحقيق من صحة الوعاء من خلال فحص الإيرادات والإفصاح عما تم إخفاؤه منها، وكذلك فحص المصروفات واستبعاد ما تم تضخيمه منها وهذا سوف ينعكس على الحصيلة الضريبية بالزيادة أو النقصان.**

• **دراسة (أبو العينين، أحمد سعد محمد، ٢٠٢٣) بعنوان: أثر التحول الرقمي في تحسين مستوى كفاءة النظام الضريبي المصري والحد من ظاهرة التهرب الضريبي في مصر، وهدفت الدراسة إلى توضيح أثر التحول الرقمي في تحسين كفاءة النظام الضريبي المصري، والحد من ظاهرة التهرب الضريبي في ضوء رؤية ٢٠٣٠م، وقامت الدراسة بالمزج بين المنهجين الاستقرائي والاستنباطي، وطبقت على عينة قوامها (١٩٥) عضو هيئة تدريس بالجامعات المصرية والعاملين بمصلحة الضرائب المصرية، باستخدام أداة الاستبيان لجمع البيانات والمعلومات ذات الصلة، وتوصلت إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التحول الرقمي، وتحسين مستوى كفاءة النظام الضريبي**

المصري، كما يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التحول الرقمي والحد من ظاهرة التهرب الضريبي في البيئة المصرية.

### الفجوة البحثية من خلال الدراسات السابقة:

من العرض السابق توصل الباحث إلى أن الدراسات السابقة لم تتناول مدى إمكانية وضع إطار لدور دور الفاحص الضريبي والزكوي للحد من الفجوة في الحصيلة باستخدام أساليب التحول الرقمي، وهذا ما سيركز عليه الباحث من خلال دراسته الحالية.

### ثامناً: الإطار النظري:

#### أ. دور الفاحص في الحد من الفجوة في الحصيلة الضريبية.

إن هناك تغيرات عديدة مرت عبر الزمن شهدتها الحصيلة الضريبية، حيث في البداية كانت تسلم صلاحية التحصيل إلى شخص خاص أو شركة ويقوم بدوره بتحويل الحصيلة إلى خزينة الدولة، ثم أصبح التحصيل مخولاً لمندوبي المكلفين لكنه لم يكن ناجحاً لكون المردود المالي ضئيلاً جداً، وبالنظر لعجز عملية التحصيل وفق هذه الأساليب تحول صلاحيات التحصيل للإدارة المالية للدولة (هيئة الضرائب) فضلاً عن تدخل جهات رقابية للمساعدة في عملية التحصيل.

كما أن عملية تحصيل الإيرادات هي أمر ضروري لأي نظام ضريبي، لسد احتياجات البنية الأساسية عن طريق تمويل الإنفاق الحكومي الجاري والتنموي، كذلك تعبئة الإيداع المحلي وتوجيهه نحو بناء المشاريع الاستثمارية المنتجة اجتماعياً.

#### ١. مفهوم الفحص الضريبي:

تناولت العديد من الدراسات السابقة مفهوم الفحص الضريبي حيث يرى أحد الكتاب أن الفحص الضريبي هو عملية منظمة فنياً تتضمن مجموعة من الإجراءات والخطوات المتتابعة للحصول بموضوعية على أدلة إثبات حول ما أورده المنشأة بإقراراتها لتحديد مدى صدق وعدالة القوائم المالية، والتحقق من نتيجة الأعمال بقصد تحديد الوعاء الضريبي (غنيم، ٢٠١٩).

ويرى آخر أنه إجراء عملية تحليل وتقييم للقوائم المالية وسجلات ودفاتر وحسابات الممول، طبقاً للقواعد المقررة فى التشريع الضريبي، ووفقاً للقواعد والمبادئ والسياسات المحاسبية المتعارف عليها، بهدف التأكد من صحة صافي الربح الضريبي والضرائب المربوطة وفقاً للإقرار (عطية، ٢٠١٦).

كما تم تعريفه على أنه نوع من 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 والتقارير المالية للمنشأة والتي تم إعدادها فى ضوء الأصول والمبادئ والسياسات والمعايير المحاسبية المتعارف عليها، وذلك من خلال إجراءات إختبارات المصادقية وفقاً لقانون الضريبة وفى ضوء معايير المراجعة ذات العلاقة (عبد العزيز، ٢٠٢٠).

كما أنه مجموعة من الأساليب والإجراءات التي تركز على القوانين والقواعد التشريعية والمحاسبية المتبعة فى التحقق من صحة ودقة إحتساب الضريبة الواردة فى إقرار الممول للضريبة ومرفقاتها للوصول إلى تحديد الدخل الخاضع للضريبة (الحروري، ٢٠١٨).

فى ضوء ما سبق يرى الباحث أن الفحص الضريبي هو استخدام أحد برامج الحاسب الآلي سواء كانت الجاهزة أو المصممة خصيصاً لهذا الغرض من قبل الإدارة الضريبية وذلك لفحص وتدقيق سجلات وحسابات والقوائم المالية الخاصة بالمولين والمعدة إلكترونياً، وذلك للتأكد من صحة البيانات والعمليات التي تمت (المدخلات)، والتأكد من صحة معالجة هذه البيانات (عمليات التشغيل)، للتأكد من صحة البيانات الواردة بالإقرار الضريبي المقدم وأنها مطابقة للقانون الضريبي، وأنه مقدم وفقاً للمعايير والقواعد المحاسبية والتشريعية التي تحددها الإدارة الضريبية.

## ٢. محددات فعالية الفحص الضريبي:

إن فعالية الفحص الضريبي قد تأثرت بعوامل مختلفة ويمكن تصنيف هذه العوامل إلى عوامل تنظيمية وفاحص ضريبي والممولين (المكلف) وعوامل تنظيمية أخرى، بعض هذه العوامل لها علاقة إيجابية قوية مع فعالية الفحص الضريبي وهى توافر وتطبيق اللوائح والمعايير للفحص الضريبي وكفاءة

الإدارة الضريبية، وقد تبع ذلك، حسب الأهمية تنفيذ توصيات الفاحصين من قبل الإدارة ودافعي الضرائب تجاه الفحص الضريبي (Chalu, 2018).

وهناك مجموعة من المحددات المؤثرة على فعالية الفحص والتي من أهمها الآتي:

#### (أ) المحددات التنظيمية للفحص الضريبي (مرقص، ٢٠١٦):

لكي تتجح السلطات الضريبية في إجراء الفحص الضريبي، سيكون هناك بعض العوامل الداخلية والخارجية التي يجب أخذها في الاعتبار:

- إعطاء وظيفة الفحص أهمية كبيرة وميزانية مالية كافية.
- توفير الدعم من حيث التدريب لفريق الفحص.
- توفير أدلة كافية للفحص.
- توفير أنظمة معلومات تساعد على فعالية الفحص.
- التغييرات المستمرة في التشريعات الضريبية.
- متغيرات تشمل مدى ملائمة نوع الفحص المستخدم ومدى ملائمة طرق إختيار أدوات الفحص وأساليب الفحص المستخدمة وكذلك خبرة وقدرة الفاحصين.

#### (ب) المحددات المتعلقة بالفاحص الضريبي (البريري، ٢٠١٨):

تتأثر فعالية الفحص الضريبي بشكل إيجابي بالعوامل المتعلقة بالفاحص الضريبي، وهى تلك العوامل المرتبطة بفاحصي الضرائب، فيمكن النظر إلى معدى الضرائب على أنهم وكلاء للحكومة، فهناك علاقة مزدوجة بين كلاً من الفاحص والحكومة والفاحص والممول وهذه العلاقة المزدوجة تعقد دور الفاحص الضريبي من حيث الاستقلالية والثقة، لذلك يمكن تعزيز هذه العلاقة لزيادة الإلتزام الضريبي عن طريق زيادة الكفاءة المهنية لفاحصي الضرائب عن طريق:

- التعليم والخبرة والتواصل والاستقلال.
- يحتاج الفاحص الضريبي إلى فهم جيد لنشاط الممولين.
- استخدام استراتيجيات الفحص المناسبة لضمان الحفاظ على الحصيلة الضريبية.

- استخدام الفاحص الضريبي الشك المهني المحايد، فيمكنهم التخطيط لمراجعة الحسابات الخاصة بهم بشكل صحيح للتأكد من أنهم يكتشفون الممارسات الخاطئة الكبيرة وعدم الامتثال في المستقبل.

### (ج) المحددات المتعلقة بدافعي الضرائب (جرجس، ٢٠٢٠):

يعتبر الممول عاملاً حاسماً في فعالية الفحص الضريبي حيث تتأثر فعالية الفحص الضريبي بشكل إيجابي بالعوامل المتربطة بالمول والتي تتمثل في الآتي:

- الإمتثال للقوانين واللوائح الضريبية.

- تقديم معلومات دقيقة وصحيحة.

- استعادة جسور الثقة بين الممول والسلطات الضريبية.

### ٣. مفهوم الحصيلة الضريبية:

لا شك أن الحصيلة الضريبية تلعب دوراً هاماً في تمويل النفقات الداعمة لأي دولة، وهي المصدر الرئيسي لتمويل الموازنات العامة في معظم الدول، وذلك للإنفاق على التعليم والصحة والبحث العلمي.

ولقد أوردت العديد من الدراسات مفهوم الحصيلة الضريبية، حيث يرى أحد الباحثين أنها نسبة المقدار التي تحصل عليه الدولة من الأموال مقابل الوعاء الخاضع للضريبة من كل شخص كان فرد أم شركة يمتلك وعاء وجبت عليه الضريبة ضمن القوانين والتعليمات الخاصة بالدولة (Abdullah, 2023). ويمكن التنبؤ به بين مفهوم كل من الحصيلة الضريبية الإجمالية والحصيلة الضريبية الصافية، حيث تعرف الحصيلة الضريبية الإجمالية على أنها المجموع الكلي للضرائب المستحقة على فرد أو شركة قبل أي تخفيضات أو استبعادات، وهذا التعريف يظهر الإلتزام الضريبي الكامل قبل تطبيق أي تعديلات (العادلي، ٢٠٢٢)، كما أنها تعبر عن المبلغ الضريبي الذي يتم تحصيله على الدخل الشخصي أو الشركات وتشمل هذه الحصيلة جميع الإيرادات والمكاسب التي تخضع للضريبة ويتم حسابها استناداً إلى النظام الضريبي المعمول به (عياد، ٢٠٢٠)، كما تعرف الحصيلة الضريبية الصافية على أنها المبلغ الفعلي الذي يتم تحصيله بعد خصم أي امتيازات ضريبية أو تكاليف مؤهلة من الحصيلة الإجمالية وإنها

تظهر الكمية الفعلية التي يجب على الفرد أو الكيان دفعها للسلطات الضريبية، فهي الحصيلة الضريبية المتوقعة عن التقدير المسبق للمبلغ الضريبي الذي من المتوقع أن يتم تحصيله خلال فترة زمنية محددة، ويستند هذا التقدير إلى التوقعات المالية والمعلومات المتاحة في وقت معين (يوسف، ٢٠٢١).

من خلال استقراء الباحث للتعريفات التي أوردها غيره من الباحثين فيما يتعلق بمفهوم الحصيلة الضريبية يرى الباحث أنه يمكن تعريف الحصيلة الضريبية على أنها المجموع الكلي للإيرادات التي يتم جمعها من الأفراد والشركات على سبيل الضرائب وهي المجموع الإجمالي للأموال التي يتعين على الأفراد والشركات دفعها للسلطات الضريبية.

#### ٤. مفهوم الفجوة الضريبية:

عند تحليل الإطار المفاهيمي للفجوة الضريبية يتبين في تعريف الفجوة الضريبية أنها قد تأثرت بالتوجهات التي تحكمها، فالدراسات المحاسبية تناولت تعريف الفجوة الضريبية من خلال الارتباط بمفهوم عدم الالتزام الضريبي.

والفجوة الضريبية هي الفرق والاختلاف بين الضريبة التي يُتوقع تحصيلها نظرياً في ضوء فرضية عدم وجود أي تأثير لكافة الممارسات المسببة لعدم تحصيلها، وتلك الضريبة المحصلة فعلياً خلال فترة زمنية معينة، في ظل الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والتنظيمية والقانونية السائدة في كل مجتمع (عنانى، ٢٠٢٢).

#### ٥. أسباب فجوة الحصيلة الضريبية:

إن للحصيلة الضريبية دور هام لا يمكن إنكاره حيث أنها تساعد في تمويل الخزانة العامة للدولة، كما ذكر الباحث سلفاً، ولكن هناك فارق واضح بين المستهدف من الحصيلة وبين الواقع الفعلي المعدل وهذا الفارق يتمثل في الفجوة الضريبية التي يمكن أن تكون لها أسباب عديدة أوردتها الدراسات السابقة.

ويمكن التعرف على أهم الأسباب التي تؤدي إلى تفعيل الحصيلة الضريبية وحدوث الفجوة وهي كما يلي (Sofianti, 2024):

١- **ضعف التخطيط الضريبي:** غالبًا ما تفتقر الشركات للموارد اللازمة لتطوير استراتيجيات ضريبية فعالية، وقد يفتقر أصحاب الأعمال في هذه الشركات إلى المعرفة الضريبية اللازمة أو الوقت الكافي للتركيز على تخطيط الضرائب.

٢- **قيود الموارد المالية:** قد تكون المنشآت مقيدة بشكل كبير من حيث الموارد المالية، مما قد يؤدي إلى الاستثمار في تطوير الأنظمة والعمليات الضريبية.

٣- **تعقيدات النظام الضريبي:** يمكن أن تكون قوانين الضرائب المحلية والوطنية معقدة للغاية، مما يصعب على أصحاب الشركات فهمها والامتثال لها بشكل صحيح.

٤- **قلة الموارد البشرية المتخصصة:** قد تكون الشركات عرضة لنقص الخبرة أو الخبرة القليلة في مجال الضرائب، مما يؤثر على القدرة على الامتثال للتشريعات الضريبية وتحديد الإجراءات الضريبية الفعالة.

٥- **تأثير الظروف الاقتصادية:** يمكن أن تؤثر الظروف الاقتصادية السيئة، مثل الركود الاقتصادي أو الانكماش الاقتصادي، على أداء الشركات وبالتالي تقليل حجم الأرباح وبالتالي الحصيلة الضريبية.

٦- **قلة الوعي الضريبي:** قد يفتقر بعض أصحاب الشركات إلى الوعي الكافي بالمسائل الضريبية والالتزامات المالية المرتبطة بها، مما قد يؤدي إلى الاستهتار أو الإهمال في الامتثال للتشريعات الضريبية.

ويرى الباحث أنه يجب على الشركات العمل على تعزيز الوعي الضريبي وتحسين التخطيط الضريبي واستثمار الموارد في تطوير أنظمة وعمليات ضريبية فعالة لتحسين حصيلتها الضريبية.

#### **ب. دور التحول الرقمي في تفعيل دور الفاحص الضريبي في الحد من الفجوة:**

يلعب التحول الرقمي دوراً مهماً في دعم المنظومة الضريبية الإلكترونية ومساهمته في نشر الفكر الضريبي المتقدم في ظل المتغيرات الضريبية المعاصرة، وإنطلاق الرؤية المستقبلية لتطوير الأنشطة الضريبية في ظل التحديات الحالية التي تواجه التغيرات ورفع كفاءة الإدارة الضريبية عن طريق تبسيط الإجراءات على الممولين، والعاملين بالهيئة.

## ١. مفهوم التحول الرقمي:

يُعد التحول الرقمي من أهم الموضوعات التي تبلور استخدامها حديثاً، ونادت المؤسسات الدولية والمحلية على ضرورة تطبيقه في أعمالها، وخصوصاً بعد الثورة الصناعية الرابعة، والتي ساهمت في دمج التقنيات بجميع أنواعها من (إنترنت الأشياء، والروبوتات، والذكاء الاصطناعي، والطباعة ثلاثية الأبعاد، والحوسبة السحابية، والتقنيات الخلوية، والأشياء الذكية وغيرها من التقنيات)، والتي ساهمت وتساهم في إضافة تحسينات في نقل التعليمات الرقمية إلى العالم المادي، وإجراء تحولات تربط العالم المادي بالعالم الافتراضي الذي عمل على زيادة قدرة المعالجة غير المسبوقة، وإضافة سعة تخزينية هائلة، ووصل غير محدود من المعارف، هذا بدوره يسهم في تحقيق الأهداف الاستراتيجية في المجتمعات على الصعيد العام، والمؤسسات على الصعيد الخاص، بأقل تكلفة وجهد وجودة مرتفعة (عبد الرزاق، ٢٠١٩).

عُرف التحول الرقمي بأنه عملية إنتقال وتحول المؤسسات الحكومية للعمل وفقاً لنماذج الأعمال والتي تعتمد على التكنولوجيا الرقمية، والبنية التحتية والمعلومات الذكية والمبنية على المعرفة والإبتكار والإبداع في تقديم المنتجات والخدمات للمتفاعلين بكفاءة وفاعلية وبأسلوب آمن، ومن خلال وسائل تكنولوجية رقمية، مثل الهاتف المحمول والحاسبات الآلية وغيرها (غنيم، ٢٠١٩). ويرى (Reddy, 2017) أن التحول الرقمي هو الإطار الذي يعيد تشكيل طرق التفكير والتفاعل والتعايش والتواصل بين الأفراد، بالاعتماد على تقنيات متاحة وفق تخطيط وسعي دائم لإعادة صياغة الخبرات العلمية، حيث يوفر إمكانيات تنافسية مستدامة للمؤسسات، بإحداث تغيير جذري في تقديم الخدمات لجميع الأطراف من عملاء، ومستهلكين، وموظفين، مع العمل على تحسين إنتاجيتهم بإتباع سلسلة من العمليات المتناسقة مع الإجراءات اللازمة للتفعيل والتنفيذ.

في حين عرف التحول الرقمي بأنه "التغير في أعمال المؤسسات ونمطها بحيث يضمن تحقيق الأهداف المنشودة وفق الاستراتيجيات المرسومة بأقل تكلفة وأكثر دقة وبجودة عالية، بتسخير التكنولوجيا الرقمية بما يتماشى وأعمال المؤسسات، وبما يخدم الحد من مظاهر الفساد في أعمال المنظمات" (Muehlburger, 2019).

فى ضوء ما سبق يمكن للباحث تعريف التحول الرقمي بأنه تحول المنظمات تدريجيا من الشكل التقليدي والتعامل مع الماديات فقط إلى نماذج عمل تعتمد على التكنولوجيا والتقنيات الرقمية مع ضرورة الإسراع والاستمرارية فى تطبيق تلك التقنيات لمواكبة التطور الحاصل فى التكنولوجيا.

## ٢. أهمية التحول الرقمي:

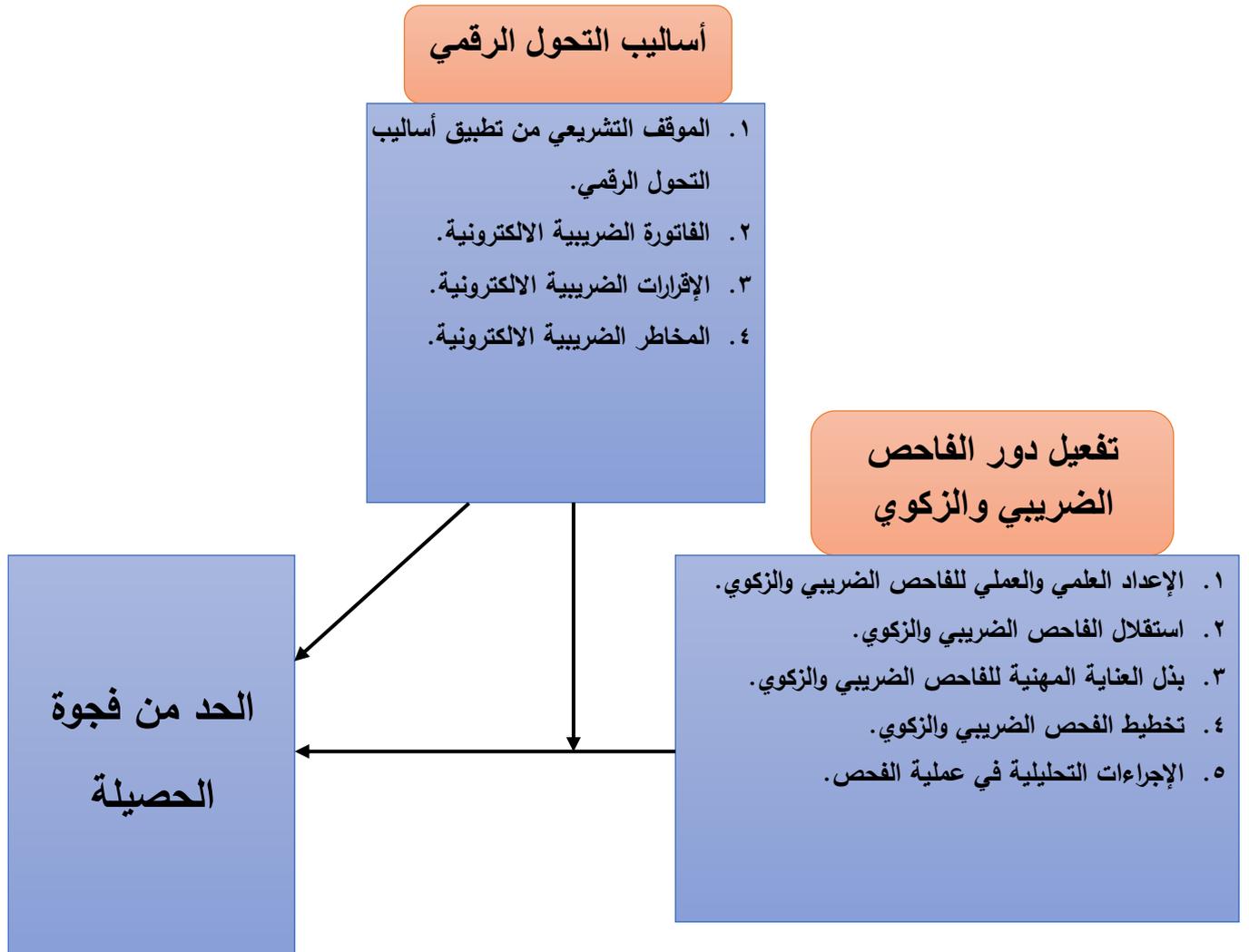
إن التحول الرقمي يحقق أهمية مختلفة لكل من هيئة الزكاة والضريبة والممولين، تظهر أهمية التحول الرقمي بشكل عام وفى هيئة الزكاة والدخل بشكل خاص من خلال مجموعة من العناصر تتمثل فى الآتى (عبد المحسن، ٢٠٢٤):

- أ- تقديم الخدمات بشكل أسهل وأسرع دون اللجوء إلى الإنتظار لفترات طويلة.
- ب- تحسين كفاءة الفحص الضريبي للتحول إلى الفحص الإلكتروني والممكن وزيادة دقته مما يؤدي إلى قلة التقديرات الجزافية وتقليل أعباء مشاكل الفحص والمنازعات القضائية.
- ج- ضرورة إتجاه مصلحة الضرائب لمواكبة العصر والإتجاه نحو إستخدام التكنولوجيا لتطبيق التحول الرقمي فى تقديم الخدمات لتحقيق رضا العملاء.
- د- السرعة والمرونة حيث يمكن لأى شخص إجراء أى معاملة تجارية أيا كان موضعه أو توقيت المعاملة أن يقوم بعملية إرسال وإستقبال أى مبلغ من العملات الإلكترونية فى لحظات فى أى مكان وأى زمان لذلك فهو يلغى العوائق الجغرافية والعوائق الزمنية.
- هـ- يساعد التحول الرقمي الحكومة على ضم الاقتصاد غير الرسمي لمنظومة الاقتصاد الرسمي وبالتالي سهولة عملية الرقابة والمراجعة الداخلية والخارجية على جميع المؤسسات مما ينعكس على جوانب عديدة مختلفة مثل زيادة معدلات التشغيل وإرتفاع نصيب الفرد من إجمالي الناتج المحلي.
- و- إن التحول الرقمي سيعمل على إصدار تشريعات تلزم بإظهار حقيقة الحركات المالية والاقتصادية بين جميع الأطراف.
- ز- يساعد أيضاً فى كشف الفساد والرشاوي وغسيل الأموال، وتسهيل أعباء الإلتزامات القانونية التي تقع على عبء الممولين والتي منها تقديم الإقرارات إلكترونياً والفاتورة الإلكترونية والإبصال الإلكتروني والفحص الإلكتروني أو الممكن والإخطارات الإلكترونية.

ويرى الباحث أن التحول الرقمي في الهيئة يعد ضرورة حتمية، وأصبح واقعًا ملموسًا، وتتبع أهميته للهيئة من تخفيض تكاليف تحصيل الضرائب، وتخفيض العبء الإداري على الإدارة الضريبية، ويحسن كفاءة وفعالية الإدارة الضريبية، ويوفر وقت ومجهود العاملين في الإدارة الضريبية، ومن جانب الممولين تتبع أهمية التحول الرقمي من توفير وقت وجهد وتكلفة إعداد وتقديم الإقرارات الضريبية، ويؤدي إلى تبسيط الإجراءات الضريبية، ويزيد ثقة الممولين في الإدارة الضريبية.

### ج. إطار مقترح لتأثير التحول الرقمي وتفعيل دور الفاحص في الحد من الفجوة في الحصيلة:

هذا ويمكن عرض الإطار المقترح من خلال الشكل التالي:



شكل رقم (١)

الإطار المقترح للدراسة

## ١. تفعيل دور الفاحص الضريبي والزكوي:

يتضح من خلال الشكل السابق أنه من أجل تفعيل دور الفاحص الضريبي والزكوي وضمان إجراء عملية المراجعة والفحص الضريبي بجودة عالية يجب أن يتم بواسطة أفراد لديهم الكفاءة التي تلائم طبيعة العمل الذين يقومون به، حيث يوجد مجموعة من المعايير التي ترفع من مستوى الكفاءة للفاحص الضريبي، وهي كما يلي (عسكر، ٢٠٢٠؛ Arens, 2011):

١-١. الإعداد العلمي والعملية للفاحص الضريبي والزكوي: يُعد التأهيل العلمي للفاحص الضريبي شرطاً أساسياً لتحقيق كفاءته، في حال أراد القيام بعمله بعناية وكفاءة عالية لا بد أن يمتلك التأهيل العلمي المناسب الذي يمكنه من أداء عمله بكفاءة، ويقصد به شهادة جامعية مناسبة تأهله للقيام بهذا العمل.

٢-١. بذل العناية المهنية من قبل الفاحص الضريبي والزكوي: تُعد الخبرة المهنية عاملاً مهماً لرفع مستوى الكفاءة للفاحص الضريبي، وهي تسير جنباً إلى جنب مع التأهيل العلمي والعملية للفاحص، فكفاءة الفاحص تشق من المستوى العلمي والخبرة الشخصية، إذ أن الفاحص الذي يمتلك مستوى عالي من الخبرة تمكنه من التعرف على طبيعة المشكلة وفهمها والتفرقة بين المعلومات الملائمة عن غيرها، مما يجعله قادراً على وضع الاستراتيجية الناجمة لحل تلك المشكلات، وتقديم الاقتراحات البناءة للإدارة الضريبية، ووضع البرامج الجيدة لعملية المراجعة، ما ينعكس بشكل إيجابي على جودة عملية الفحص الضريبي

٣-١. استقلال الفاحص الضريبي والزكوي: يجب أن يتمتع الفاحص الضريبي بالاستقلالية والتي تعتبر أحد العوامل التي تؤثر في تحقيق جودة الفحص حيث إن الاستقلالية تعني أن يكون رأي الفاحص الضريبي خالياً من أى تأثيرات شخصية أو وظيفية أو عملية لأنه مطالب بإعداد تقرير فني عن مدى صدق وأمانة البيانات التي اطلع عليها وقدمها له المكلف سواء من خلال إقراره الضريبي أو دفاتره المحاسبية، ويتضمن استقلال الفاحص الضريبي كلاً من الاستقلال المادي بحيث لا يكون تحت أى ضغوط مادية من شأنها التأثير في كفاءته أو فعالية بأداءه بالإضافة

إلى ذلك فإن الفاحص الضريبي يجب أن يكون مستقلاً ذاتياً وذهنياً عند أداء مهام الفحص وعدم الخضوع تحت تأثير ضغط المكلفين أو تعرضه لضغوط من قبل رؤسائه في الإدارة الضريبية.

٤-١. **تخطيط الفحص الضريبي والذكوي:** وتعرف عملية تخطيط الفحص الضريبي بأنها عملية منظمة ومستمرة لتحقيق الأهداف المستقبلية للإدارة الضريبية بوسائل مناسبة، واستثمار الموارد والإمكانات بشكل أفضل، وفقاً لأولويات مختارة بعناية

٥-١. **الإجراءات التحليلية في عملية الفحص:** تعتبر الإجراءات التحليلية من أهم الإجراءات التي يلجأ إليها الفاحص في عملية الفحص، للتعرف على المؤشرات الخاصة بالشركة، والتي يتم عن طريقها الكشف عن مواطن الضعف والقوة فيها، وتعتمد الإجراءات التحليلية بصورة عامة على النسب والقيم المالية وغير المالية الحالية مع النتائج والقيم المالية وغير المالية للفتترات السابقة.

## ٢. أساليب التحول الرقمي في المنظومة الضريبية:

١-٢. **الموقف التشريعي من تطبيق أساليب التحول الرقمي:** لقد ألزمت إدارة الفحص الضريبي في المملكة العربية السعودية المكلفين الخاضعين لأحكام ضريبة القيمة المضافة بإصدار فاتورة ضريبية عند توريد أى نوع من السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة، وأن تتضمن الفاتورة مجموعة من العناصر المحددة وفق الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة (مجلة الزكاة والدخل الرياض، ٢٠٢٠).

٢-٢. **الفاتورة الضريبية الإلكترونية:** تعد الفاتورة مستند رقمي يثبت معاملات بيع السلع والخدمات ولهذا المستند مكونات وخصائص، ويتم إعداده والتوقيع عليه إلكترونياً، وإرساله واستلامه من خلال منظومة الفواتير الإلكترونية وبمعرفة الممول، كما يتم مراجعته والتحقق منه لحظياً من جانب مصلحة الضرائب (عيسى، ٢٠١٦).

٣-٢. **الإقرارات الضريبية الإلكترونية:** يمثل مصطلح الإقرارات الإلكترونية E-filing عملية إعداد وإرسال بيانات الإقرارات الضريبية لمصلحة الضرائب عبر الإنترنت، وتؤدي منظومة الإقرارات الإلكترونية إلى تخفيض تكلفة إعداد وإرسال الإقرارات بمعدل (٢٠) مرة أقل بالمقارنة بالإقرارات الورقية التقليدية (Ragupathi, 2015)، وتساعد منظومة الإقرارات الإلكترونية الممولين على

تقديم الإقرارات الضريبية، والتعامل مع الإدارة الضريبية على مدار اليوم خلال (٢٤) ساعة، وفي كل أيام الأسبوع، ويعني ذلك التعامل إلكترونياً مع الإدارة الضريبية حتي أيام العطلات الرسمية (Made, 2020).

## ٢-٤. المخاطر الضريبية الإلكترونية:

توجد العديد من المخاطر التي تنتج من استخدام التكنولوجيا الرقمية في المنظومة الضريبية ومن هذه المخاطر ما يلي:

٢-٤-١. المخاطر المرتبطة بأدلة الفحص: حيث أنه نتيجة للتطور السريع في نظم الاتصال وتكنولوجيا المعلومات في السنوات الأخيرة أدى ذلك إلى ظهور أنشطة التجارة الإلكترونية حيث يرى أحد الكتاب لكي يصل المراجع إلى درجة من التأكد والقناعة عند إبداء رأيه الفني فهو بلا شك بحاجة إلى أدلة تصل به إلى تلك الدرجة، ولذا فإن عملية جمع وتقييم أدلة الإثبات عملية جوهرية يمكن اعتبارها أساس عملية المراجعة وصولاً لتحقيق الهدف منها والتي تعتمد على نظم تكنولوجيا الحسابات الآلية في القيام بجميع الأنشطة الاقتصادية بشكل كبير.

٢-٤-٢. المخاطر الخاصة بعدم وجود سند الفحص: سند المراجعة عبارة عن مجموعة من التقييمات التي يمكن من تتبع العملية من مصدرها وحتى نتائجها النهائية، أو العكس، حيث يتحدد مضمون سند المراجعة على أساس الغرض منه ويرى البعض أن هذه الأغراض تتمثل في السماح بتتبع العملية من مصدرها وحتى نتائجها النهائية أو العكس والإجابة على التساؤلات وتصحيح الأخطاء وتحديد عواقب الأخطار والحد من حالات الغش ومراقبة الأمن وإعداد نسخة احتياطية ومراقبة الأداء وإعادة تدريب المستخدم.

المخاطر الخاصة بعدم الفصل بين الوظائف: يتضمن القسم الخاص بالحاسب الإلكتروني خاصة في المؤسسات الكبيرة بعض الأفراد الذين تختلف وظائفهم مثل محلي الأنظمة ومصممي البرامج والقائمين بعملية التشغيل، أما في الشركات المتوسطة والصغيرة فلا توجد أقسام خاصة

بالحاسب الإلكتروني حيث أن المنافع المترتبة على إنشاء هذه الأقسام المتخصصة لا تبرز  
تحمل تكلفة مرتفعة.

### ٣. الحد من فجوة الحصيلة:

هناك مجموعة من الخطوات والإجراءات التي يقوم بها الفحص الضريبي نتيجة للوصول إلى نشاط الشركة الحقيقية. ولما كان التخطيط والتنفيذ والتقارير عن أعمال الفحص الضريبي يتم بواسطة الإدارة الضريبية القائمة على تطبيق القوانين والتشريعات الضريبية على المجتمع الذي يمارس الأنشطة الخاضعة للفحص الضريبي، ولذلك يمكن القول بأن الفحص الضريبي يؤثر ويتأثر بجميع مكونات النظام الضريبي، وأن أى قصور في التخطيط أو التنفيذ أو التقرير عن أعمال الفحص الضريبي يجد سبباً مباشراً في حدوث الممارسات المسببة لوجود واتساع نطاق الفجوة الضريبية. وعلى هذا فإن التخطيط غير السليم لأساليب الفحص الضريبي سوف يقدم استراتيجية يترتب عليها تطبيق غير ملائم واختيار غير ملائم لأساليب الفحص الضريبي، كما سيؤدى إلى تنفيذ الفحص الضريبي باستخدام إجراءات فحص غير كافية، مما يؤدى إلى إصدار تقارير فحص لا تعبر عن حقيقة الموقف الضريبي للممول نظراً لأن هناك ممارسات مسببة للفجوة الضريبية قد لا تدخل ضمن نطاق الفحص الضريبي، وبالتالي يفقد الفحص الضريبي أهميته.

ويمكن تحديد متطلبات تخفيض الفجوة الضريبية من منظور الفحص الضريبي في المتطلبات

التالية (عطية، ٢٠٢٣):

- **المطلب الأول:** وهو يرتبط بمرحلة تخطيط أعمال الفحص الضريبي ويتمثل في إرشاد وتوجيه الفحص الضريبي إلى الأنشطة والممولين والمعاملات الأكثر ارتباطاً بالممارسات المسببة للفجوة الضريبية.
- **المطلب الثاني:** وهو يرتبط بمرحلة تنفيذ أعمال الفحص الضريبي ويتمثل في تنفيذ أعمال الفحص الضريبي بغرض اكتشاف الممارسات المسببة للفجوة الضريبية تمهيداً لعلاجها أو الحد منها.

• **المطلب الثالث:** وهو يرتبط بمرحلة التقرير عن أعمال الفحص الضريبي ويتمثل في التقرير عن أعمال الفحص الضريبي بما يعبر عن حقيقة الموقف الضريبي للممول مع توضيح ما قد يرتكبه الممول من ممارسات مسببة للفجوة الضريبية.

**في ضوء ما سبق يرى الباحث أن** الحصيلة الضريبية تمثل المورد الرئيسي في تمويل الموازنة العامة للدولة وتعد بالتالي من الركائز الأساسية في تمويل التنمية الاقتصادية وكلما كانت الإدارة الضريبية على درجة من الكفاءة كلما أدى ذلك إلى زيادة قدرتها على تحصيل الضرائب المستحقة على الأفراد والشركات والمؤسسات بأقل تكلفة ممكنة والحد من التهرب الضريبي.

#### ٤. أثر تفعيل دور الفاحص الضريبي والزكوي على الحد من الفجوة:

بينت دراسة البربري (٢٠١٧) إلى إمكانية إجراء التكامل بين أساليب الفحص الضريبي في شكل إطار مقترح يقدم استراتيجيات لتخطيط الفحص الضريبي بما يتلاءم مع درجة ارتباط الممولين والأنشطة بالممارسات المسببة للفجوة الضريبية.

وضحت دراسة (عيد، ٢٠١٩) أن تمكن الاستراتيجيات المتنوعة للفحص التي قدمتها الدراسة لمصلحة الضرائب من تخطيط الفحص الضريبي على الوجه الذي يساعد في الحد من الممارسات المسببة للفجوة الضريبية. بينما أكدت دراسة (Abdullah & Al- Khafaji, 2023) إلى أن إجراءات الفاحص الضريبي تلعب دوراً مهماً في التحقيق من صحة الوعاء من خلال فحص الإيرادات والإفصاح عما تم إخفائه منها، وكذلك فحص المصروفات واستبعاد ما تم تضخيمه منها وهذا سوف ينعكس على الحصيلة الضريبية بالزيادة أو النقصان.

#### ٥. أثر التحول الرقمي على الحد من الفجوة:

وضحت دراسة (شحاتة، ٢٠٢٠) إلى وجود ضرورة حتمية لإصلاح التشريعات الضريبية، وتحسين نظم السياسات الضريبية من خلال ميكنة النظام الضريبي بإدخال بنية تكنولوجية حديثة تسهم في تكوين قواعد بيانات متكاملة تشمل المعلومات الكمية والمالية بمصلحة الضرائب، مما يساهم في

تحقيق العدالة الضريبية وتحصيل حق الدولة. حيث أكدت دراسة (عبد العزيز، ٢٠٢٠) إلى وجود تأثير للفحص الضريبي باستخدام تكنولوجيا المعلومات في زيادة الضريبة المستحقة والحد من الفجوة الضريبية. كما بينت دراسة (نصير، ٢٠٢١) إن تطبيق المنظومة الالكترونية يدعم نظام التحول الرقمي الذي تسعى إليه المصلحة من خلال رقمنة الشركات. وضم الاقتصاد غير الرسمي إلى المنظومة الرسمية لرفع مستوى الأداء بالحصيلة الضريبية.

توصلت دراسة (الميهي، ٢٠٢٢) حتمية إصلاح النظام الضريبي، من خلال الاستفادة من آليات التحول الرقمي، وتبسيط إجراءات الدفع والتحصيل الإلكتروني. كما بينت دراسة (خليفة، ٢٠٢٢) إلى أن التحول الرقمي يعمل على بناء نظام ضريبي متكامل ومحكم لرفع كفاءة جوانب النظام الضريبي، مما يساعد في زيادة الإيرادات الضريبية. كما توصلت دراسة (حسن، ٢٠٢٢) إلى وجود علاقة ارتباط إيجابي بين التحول الرقمي في الأنظمة المحاسبية، وزيادة حجم الإيرادات الضريبية. بينما وضحت دراسة (أبو العينين، ٢٠٢٣) إلى وجود علاقة إيجابية بين التحول الرقمي والحد من ظاهرة التهرب الضريبي وزيادة الحصيلة الضريبية. في حين بينت دراسة (عبد المحسن، ٢٠٢٤) إلى وجود علاقة طردية بين جودة الفحص الضريبي في ظل التحول الرقمي وبين الحصيلة الضريبية.

## تاسعاً: الدراسة الميدانية:

أ. منهجية الدراسة:

١. مجتمع الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة الموظفين المحاسبين والمراجعين بمكاتب المحاسبين القانونيين وأساتذة الجامعات في المحاسبة والمراجعة الموظفين العاملين داخل هيئة الزكاة والضريبة بمنطقة الرياض بالمملكة العربية السعودية.

## جدول رقم (١)

### يوضح مجتمع الدراسة

الجامعات	عدد الجامعات الحكومية والأهلية بالرياض	العدد الكلي
أساتذة الجامعات والمحاضرين والمعيدین فی قسم المحاسبة	٥ جامعات	٢٤٣
مكاتب المحاسبة والمراجعة	عدد المكاتب المرخص لها بمزاولة المهنة بالرياض	العدد الكلي
المحاسبين العاملين فی مكاتب المحاسبة والمراجعة والمرخص لهم	١١٥ محاسب ومراجع	٢٤٦
موظفي الفحص الضريبي		العدد الكلي
موظفي الفحص الضريبي والزكوي والضريبة بالرياض		٩٥٠
المجموع الكلي		١٤٣٩

٢. عينة الدراسة: قام الباحث باختيار عينة عشوائية بسيطة حجمها ٢٤٥ من موظفي هيئة الضرائب والزكاة بالرياض وأعضاء هيئة التدريس بالجامعات ومراجع خارجي بمكاتب المحاسبة والمراجعة، وذلك لجمع البيانات الخاصة بالدراسة، حيث تم توزيع عدد ٢٦٠ قائمة استقصاء الكترونياً تحسباً لأي إخفاق في الحصول على رد من بعض أفراد العينة، حيث تم استبعاد القوائم التي لا تتوافر بها الشروط اللازمة.

ب. نتائج اختبار الفروض:

اختبار الفرض الأول: يوجد تأثير معنوي لتفعيل دور الفاحص الضريبي والزكوي في الحد من الفجوة في الحصيلة الضريبية والزكوية في المملكة العربية السعودية.

متغيرات الفرض:

- تفعيل دور الفاحص الضريبي والزكوي.

- الحد من الفجوة في الحصيلة الضريبية .

الإسلوب الإحصائي المستخدم:

- تم اختبار الفرض من خلال استخدام أسلوب تحليل الانحدار المتعدد كما يلي:

-تحليل الانحدار المتعدد:

اختبار وجود تأثير لمتغير تفعيل دور الفاحص الضريبي والزكوي متمثل في أبعاده (الإعداد العلمي والعملية للفاحص الضريبي والزكوي- استقلال الفاحص الضريبي والزكوي- بذل العناية المهنية الواجبة من قبل الفاحص الضريبي والزكوي- تخطيط الفحص الضريبي والزكوي- استخدام الإجراءات التحليلية في عملية الفحص) على الحد من الفجوة في الحصيلة الضريبية (كمتغير تابع) وذلك باستخدام أسلوب الانحدار المتعدد، لقياس هذه التأثيرات كل على حده، وعمّا إذا كانت تلك التأثيرات جوهرية أم إنها غير دالة إحصائياً.

### جدول رقم (٢)

تحديد معنوية أهم أبعاد تفعيل دور الفاحص الضريبي والزكوي تأثيراً على الحد من الفجوة في الحصيلة الضريبية باستخدام نموذج الانحدار الخطي المتعدد

r معامل الارتباط	R <sup>2</sup> معامل التحديد	F. test		t. test		Beta $\beta$	المتغير المستقل
		مستوى المعنوية	القيمة	مستوى المعنوية	القيمة		
٠,٦١٧	%٣٨,١	**٠,٠١	٨٠,٢٧١	**٠,٠١	٤,٣٨٧	١,٢٧٤	الجزء الثابت
				**٠,٠١	٢,٧٥٥	٠,١٩٨	١-الإعداد العلمي والعملية للفاحص الضريبي والزكوي
				**٠,٠١	٢,٩٨٤	٠,٢٠٩	٢-استقلال الفاحص الضريبي والزكوي
				**٠,٠١	٣,١٣٠	٠,٢٣٨	٣-بذل العناية المهنية الواجبة من قبل الفاحص الضريبي والزكوي
				**٠,٠١	٣,٣٨٨	٠,٢٥١	٤-تخطيط الفحص الضريبي والزكوي
				**٠,٠١	١,٩١١	٠,١٨٨	٥-استخدام الإجراءات التحليلية في عملية الفحص

\*\*دالة عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠١).

من الجدول السابق يتضح:

- معامل ارتباط (r): توجد علاقة ايجابية ذات دلالة إحصائية بين " تفعيل دور الفاحص الضريبي والزكوي والحد من الفجوة في الحصيلة الضريبية"، حيث بلغ معامل الارتباط (٠,٦١٧) بمستوى معنوية أقل من (٠,٠٥).

- معامل التحديد ( $R^2$ ): نجد أن المتغيرات المستقلة لإجمالي أبعاد (تفعيل دور الفاحص الضريبي والزكوي) تفسر (٣٨,١%) من التغير الكلي في المتغير التابع المتمثل في الحد من الفجوة في الحصيلة الضريبية.

- اختبار معنوية المتغير المستقل: باستخدام اختبار ( $t.test$ ) نجد أن المتغير المستقل تفعيل دور الفاحص الضريبي والزكوي والمتمثل في أهم أبعاده تأثيراً على الترتيب (تخطيط الفحص الضريبي والزكوي - بذل العناية المهنية الواجبة من قبل الفاحص الضريبي والزكوي - استقلال الفاحص الضريبي والزكوي - الإعداد العلمي والعملي للفاحص الضريبي والزكوي - استخدام الإجراءات التحليلية في عملية الفحص) ذات تأثير معنوي على الحد من الفجوة في الحصيلة الضريبية، وذلك عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠٥) حيث بلغت قيم البيتا " $\beta$ " (٠,٢٥١)، (٠,٢٣٨)، (٠,٢٠٩)، (٠,١٩٨)، (٠,١٨٨) على الترتيب.

- معادلة النموذج:

$$\text{المتغير التابع} = \text{الجزء الثابت} + x1\beta + x2\beta + x3\beta + x4\beta + x5\beta .$$

الحد من الفجوة في الحصيلة الضريبية = ١,٢٧٤ + ٠,٢٥١ الإعداد العلمي والعملي للفاحص الضريبي والزكوي + ٠,٢٣٨ استقلال الفاحص الضريبي والزكوي + ٠,٢٠٩ بذل العناية المهنية الواجبة من قبل الفاحص الضريبي والزكوي + ٠,١٩٨ تخطيط الفحص الضريبي والزكوي + ٠,١٨٨ استخدام الإجراءات التحليلية في عملية الفحص.

- مما يدلنا على التأثير الدال والفعال لأبعاد تفعيل دور الفاحص الضريبي والزكوي، ولكن هذه التأثيرات متفاوتة على الحد من الفجوة في الحصيلة الضريبية، ونجد تخطيط الفحص الضريبي والزكوي أكثر الأبعاد تأثيراً.

**النتيجة:** قبول الفرض الأول بوجود تأثير معنوي لتفعيل دور الفاحص الضريبي والزكوي في الحد من الفجوة في الحصيلة الضريبية والزكوية في المملكة العربية السعودية.

**اختبار الفرض الثاني:** يوجد تأثير معنوي لأساليب التحول الرقمي في الحد من الفجوة في الحصيلة الضريبية والزكوية في المملكة العربية السعودية.

### متغيرات الفرض:

- أساليب التحول الرقمي.
- الحد من الفجوة في الحصيلة الضريبية.
- الإسلوب الإحصائي المستخدم:
- تم اختبار الفرض من خلال استخدام أسلوب تحليل الانحدار المتعدد كما يلي:
- تحليل الانحدار المتعدد:

اختبار وجود تأثير لمتغير أساليب التحول الرقمي متمثل في أبعاده (الموقف التشريعي من تطبيق أساليب التحول الرقمي - الفاتورة الضريبية الالكترونية - الإقرارات الضريبية الالكترونية - المخاطر الضريبية الالكترونية) على الحد من الفجوة في الحصيلة الضريبية (كمتغير تابع) وذلك باستخدام أسلوب الانحدار المتعدد، لقياس هذه التأثيرات كل على حده، وعمّا إذا كانت تلك التأثيرات جوهرية أم إنها غير دالة إحصائياً.

### جدول رقم (٣)

تحديد معنوية أهم أبعاد أساليب التحول الرقمي تأثيراً على الحد من الفجوة في الحصيلة الضريبية باستخدام نموذج الانحدار الخطي المتعدد

r	R <sup>2</sup>	F. test		t. test		Beta $\beta$	المتغير المستقل
		مستوى المعنوية	القيمة	مستوى المعنوية	القيمة		
٠,٦٤٣	% ٤١,٤	**٠,٠١	٤٤,٨٥١	**٠,٠١	٥,٤٦٦	١,٢٦٤	الجزء الثابت
				**٠,٠١	٥,٨٣٢	٠,٣٧١	١- الموقف التشريعي من تطبيق أساليب التحول الرقمي
				**٠,٠١	١,٧٣٣	٠,١٣٠	٢- الفاتورة الضريبية الالكترونية
				**٠,٠١	١,٩٤٩	٠,١٤١	٣- الإقرارات الضريبية الالكترونية
				**٠,٠١	٣,٥٢٤	٠,٢٢٣	٤- المخاطر الضريبية الالكترونية

\*\*دالة عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠١).

## من الجدول السابق يتضح:

- معامل ارتباط (r): توجد علاقة ايجابية ذات دلالة إحصائية بين " أساليب التحول الرقمي والحد من الفجوة في الحصيلة الضريبية"، حيث بلغ معامل الارتباط (٠,٦٤٣) بمستوى معنوية اقل من (٠,٠١).
- معامل التحديد ( $R^2$ ): نجد أن المتغيرات المعدلة لإجمالي أبعاد (أساليب التحول الرقمي) تفسر (٤١,٤%) من التغير الكلي في المتغير التابع المتمثل في الحد من الفجوة في الحصيلة الضريبية.
- اختبار معنوية المتغير المعدل: باستخدام اختبار ( $t.test$ ) نجد أن المتغير المعدل أساليب التحول الرقمي والمتمثل في أهم ابعاده تأثيراً على الترتيب (الموقف التشريعي من تطبيق أساليب التحول الرقمي - المخاطر الضريبية الالكترونية - الإقرارات الضريبية الالكترونية - الفاتورة الضريبية الالكترونية) ذات تأثير معنوي على الحد من الفجوة في الحصيلة الضريبية، وذلك عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠٥) حيث بلغت قيم البيتا " $\beta$ " (٠,٢٢٣)، (٠,٣٧١)، (٠,١٤١)، (٠,١٣٠) الترتيب.

## - معادلة النموذج:

$$\text{الحد من الفجوة في الحصيلة الضريبية} = ١,٢٦٤ + ٠,٣٧١ \text{ الموقف التشريعي من تطبيق أساليب التحول الرقمي} + ٠,١٣٠ \text{ الفاتورة الضريبية الالكترونية} + ٠,١٤١ \text{ الإقرارات الضريبية الالكترونية} + ٠,٢٢٣ \text{ المخاطر الضريبية الالكترونية}$$

- مما يدلنا على التأثير الدال والفعال لأبعاد أساليب التحول الرقمي، ولكن هذه التأثيرات متفاوتة على الحد من الفجوة في الحصيلة الضريبية، كما اتضح من النتائج أن الحد من المخاطر الضريبية الالكترونية أكثر الأبعاد تأثيراً على الحد من الفجوة في الحصيلة الضريبية.

**النتيجة:** قبول الفرض الثاني بوجود تأثير معنوي لأساليب التحول الرقمي في الحد من الفجوة في الحصيلة الضريبية والزكوية في المملكة العربية السعودية.

**اختبار الفرض الثالث:** يوجد تأثير تفاعلي لدور الفاحص الضريبي والزكوي وأساليب التحول الرقمي في الحد من الفجوة في الحصيلة الضريبية والزكوية في المملكة العربية السعودية.

## متغيرات الفرض:

- الدور التفاعلي لدور الفاحص الضريبي والزكوي وأساليب التحول الرقمي.

- الحد من الفجوة في الحصيلة الضريبية .

الإسلوب الإحصائي المستخدم:

- تم اختبار الفرض من خلال استخدام أسلوب تحليل الانحدار المتعدد كما يلي:

-تحليل الانحدار المتعدد:

اختبار وجود تأثير المتغير المعدل والدور التفاعلي لتفعيل دور الفاحص الضريبي والزكوي وأساليب التحول الرقمي متمثل في أبعاده (الإعداد العلمي والعملي للفاحص الضريبي والزكوي- استقلال الفاحص الضريبي والزكوي- بذل العناية المهنية الواجبة من قبل الفاحص الضريبي والزكوي- تخطيط الفحص الضريبي والزكوي- استخدام الإجراءات التحليلية في عملية الفحص)\* مع أساليب التحول الرقمي على الحد من الفجوة في الحصيلة الضريبية (كمتغير تابع) وذلك باستخدام أسلوب الانحدار المتعدد، لقياس هذه التأثيرات كل على حده.

جدول رقم (٤)

تحديد معنوية أهم أبعاد العلاقة التفاعلية تأثيراً على الحد من الفجوة في الحصيلة الضريبية باستخدام نموذج الانحدار الخطي المتعدد

r معامل الارتباط	R <sup>2</sup> معامل التحديد	F. test		t. test		Beta $\beta$	العلاقة التفاعلية
		مستوى المعنوية	القيمة	مستوى المعنوية	القيمة		
٠,٧٢٧	%52.9	**٠,٠١	٨٠,٢٧١	**٠,٠١	٤,٥٦٩	٠,٧١٥	الجزء الثابت
				**٠,٠١	٢,٨٦٣	٠,٢٥٧	١- العلاقة التفاعلية (الإعداد العلمي والعملي للفاحص الضريبي والذكوي* أساليب التحول الرقمي)
				**٠,٠١	٢,٩٩٩	٠,٢٩٤	٢- العلاقة التفاعلية (استقلال الفاحص الضريبي والذكوي* أساليب التحول الرقمي)
				**٠,٠١	٣,٢٨٤	٠,٣٠١	٣- العلاقة التفاعلية (بذل العناية المهنية الواجبة من قبل الفاحص الضريبي والذكوي* أساليب التحول الرقمي)
				**٠,٠١	٣,٥١٥	٠,٣٥٧	٤- العلاقة التفاعلية (تخطيط الفحص الضريبي والذكوي* أساليب التحول الرقمي)
				**٠,٠١	٢,٣٥١	٠,١٩٧	٥- العلاقة التفاعلية (استخدام الإجراءات التحليلية في عملية الفحص* أساليب التحول الرقمي)

\*\*دالة عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠١).

من الجدول السابق يتضح:

- معامل الارتباط (r): توجد علاقة ايجابية ذات دلالة إحصائية بين العلاقة التفاعلية لتفعيل دور الفاحص الضريبي والذكوي وأساليب التحول الرقمي وبين الحد من الفجوة في الحصيلة الضريبية، حيث بلغ معامل الارتباط (٠,٧٢٧) بمستوى معنوية أقل من (٠,٠٥).
- معامل التحديد (R<sup>2</sup>): نجد أن متغيرات العلاقة التفاعلية لإجمالي أبعاد (تفعيل دور الفاحص الضريبي والذكوي)\* وأساليب التحول الرقمي تفسر (٥٢,٩%) من التغير الكلي في المتغير التابع المتمثل في الحد من الفجوة في الحصيلة الضريبية.

- اختبار معنوية العلاقة التفاعلية: باستخدام اختبار (t.test) نجد أن العلاقة التفاعلية لتفعيل دور الفاحص الضريبي والزكوي والمتمثل في أهم ابعاده تأثيراً على الترتيب (العلاقة التفاعلية) تخطيط الفحص الضريبي والزكوي \* أساليب التحويل الرقمي) - العلاقة التفاعلية (بذل العناية المهنية الواجبة من قبل الفاحص الضريبي والزكوي \* أساليب التحويل الرقمي) - العلاقة التفاعلية (استقلال الفاحص الضريبي والزكوي \* أساليب التحويل الرقمي) - العلاقة التفاعلية (الإعداد العلمي والعملي للفاحص الضريبي والزكوي \* أساليب التحويل الرقمي) - العلاقة التفاعلية (استخدام الإجراءات التحليلية في عملية الفحص \* أساليب التحويل الرقمي) ذات تأثير معنوي على الحد من الفجوة في الحصيلة الضريبية، وذلك عند مستوى معنوية أقل من (0,05) حيث بلغت قيم البيتا " $\beta$ " (0,357)، (0,301)، (0,294)، (0,257)، (0,197) على الترتيب.

- مما يدلنا زيادة التأثير الدال والفعال بوجود المتغير المعدل في العلاقة التفاعلية لتفعيل دور الفاحص الضريبي والزكوي وأساليب التحويل الرقمي، وهذه التأثيرات متفاوتة على الحد من الفجوة في الحصيلة الضريبية.

**النتيجة:** قبول الفرض الثالث بوجود تأثير تفاعلي لدور الفاحص الضريبي والزكوي وأساليب التحويل الرقمي في الحد من الفجوة في الحصيلة الضريبية والزكوية في المملكة العربية السعودية

## عاشراً: الخلاصة والنتائج:

تهدف الدراسة الحالية إلى التعرف على دور أساليب التحويل الرقمي في تفعيل دور الفاحص الضريبي والزكوي في الحد من الفجوة في الحصيلة بهيئة الزكاة والضريبة في المملكة العربية السعودية.

ويركز الباحث على دور الفاحص الضريبي والزكوي للحد من الفجوة في الحصيلة باستخدام أساليب التحويل الرقمي من خلال عدة فروض للدراسة تتمثل في الآتي: الفرض الأول: يوجد تأثير معنوي لتفعيل دور الفاحص الضريبي والزكوي في الحد من الفجوة في الحصيلة الضريبية والزكوية في المملكة العربية السعودية، الفرض الثاني: يوجد تأثير معنوي لأساليب التحويل الرقمي في الحد من الفجوة في الحصيلة الضريبية والزكوية في المملكة العربية السعودية، الفرض الثالث: يوجد تأثير تفاعلي لدور الفاحص

الضريبي والزكوي وأساليب التحول الرقمي في الحد من الفجوة في الحصيلة الضريبية والزكوية في المملكة العربية السعودية، واعتمد الباحث في جمع بيانات عينة الدراسة الحالية على عينة عشوائية بسيطة بلغ حجمها (٢٤٥) من موظفي هيئة الضرائب والزكاة بالمملكة العربية السعودية، حيث تم توزيع عدد (٢٦٠) قائمة استقصاء إلكترونياً تحسباً لأي إخفاق في الحصول على رد من بعض أفراد العينة.

حيث توصلت النتائج إلى وجود تأثير معنوي لتفعيل دور الفاحص الضريبي والزكوي في الحد من الفجوة في الحصيلة الضريبية والزكوية في المملكة العربية السعودية، ووجود تأثير معنوي لأساليب التحول الرقمي في الحد من الفجوة في الحصيلة الضريبية والزكوية في المملكة العربية السعودية، ووجود تأثير تفاعلي لدور الفاحص الضريبي والزكوي وأساليب التحول الرقمي في الحد من الفجوة في الحصيلة الضريبية والزكوية في المملكة العربية السعودية.

#### حادي عشر: التوصيات:

- في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها توصي الدراسة بما يلي:
- أهمية وضرورة تفعيل تطبيقات التحول الرقمي ما لها من أثر كبير على دمج الاقتصاد غير الرسمي في الاقتصاد الرسمي، مما يعمل على الحد من التهرب الضريبي، وزيادة الإيرادات الضريبية، الأمر الذي يدعم التنمية المستدامة للاقتصاد السعودي، من خلال تحسين مستوي الامتثال الضريبي وتشجيع البيئة التنافسية بالهيئات.
  - ينبغي على هيئة الزكاة والضريبة السعودية تطبيق إطار مقترح لدور الفاحص الضريبي والزكوي للحد من الفجوة في الحصيلة باستخدام أساليب التحول الرقمي وذلك لما يقدمه من مساهمات فعليه في تخطيط أساليب الفحص الضريبي بما يضمن تحقيق المطلب الرئيسي من متطلبات تخفيض الفجوة الضريبية، والعمل في إرشاد وتوجيه الفاحص الضريبي إلى الممول والأنشطة الأكثر ارتباطاً بالممارسات المسببة لفجوة الضريبية.
  - ضرورة حصول الفاحص الضريبي على أدلة فحص كافية وملائمة خلال قيامه بإجراءات الفحص، وفي حالة عدم توافر مصادر معلومات كافية وملائمة لدى المنشأة محل الفحص، فإن عليه البحث عن المعلومات التي يحتاج إليها من مصادر أخرى قبل إصدار حكمه على الوعاء الضريبي.

- توعية الفاحص الضريبي بضرورة بذل العناية المهنية الواجبة وحسن انتقاء الأساليب الملائمة لعملية الفحص الضريبي استناداً منه على سابق خبرته في هذا المجال إضافة إلى فهمه لنشاط العميل وقدرته على اكتشاف الأخطاء بسهولة.

## ثاني عشر: الدراسات المستقبلية

يمكن إجراء مزيد من الدراسات المستقبلية، تتمثل فيما يلي:

- أثر تطبيقات البيانات الضخمة والذكاء الاصطناعي في دعم الإيرادات الضريبية وتحسين مستويات الامتثال الضريبي.
- اختيار أثر ممارسات التحول الرقمي على الحوكمة الضريبية ودعم الإيرادات الضريبية.
- مدخل مقترح لأثر حوكمة الإدارة الضريبية في ظل تقنيات التحول الرقمي على إدارة المخاطر الضريبية بالبيئة السعودية، مع دراسة ميدانية.
- دور الفاحص الضريبي في التأكيد على المحتوي المعلوماتي لتقارير الإستدامة

## المراجع

### • المراجع باللغة العربية:

- ١- أبو العزم، أحمد (١٩٩٦) مقومات هيكل معرفة المراجع وتخفيض الجوانب السلبية للمعرفة بهدف تخفيض أخطاء التحيز فى أحكام المراجعة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، القاهرة، جامعة عين شمس، ص ١٤٨.
- ٢- أبو العينين، أحمد سعد محمد (٢٠٢٣) أثر التحول الرقمي فى تحسين مستوى كفاءة النظام الضريبي المصري والحد من ظاهرة التهرب الضريبي فى مصر، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جمعة دمياط، م(٤)، ع(٢)، ص ص ٢٠٥ - ٢٤٩.
- ٣- البربري، رفيق البربري محمد (٢٠١٨)، "دراسة تطبيقية لقياس مدى تأثير مستويات الفجوة الضريبية باستراتيجية تخطيط أساليب الفحص الضريبي المطبقة بمصلحة الضرائب المصرية ٢٠١٨"، مجلة إدارة الأعمال، جمعية إدارة الأعمال العربية، ع ١٦١، ص ص ٦٧ - ٧٤.
- ٤- البربري، رفيق محمد (٢٠١٧) إطار مقترح لتكامل أساليب الفحص الضريبي وفقاً لمتطلبات علاج الفجوة الضريبية، دراسة تطبيقية، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الإدارية، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية.
- ٥- جرجس، عايدة حنا (٢٠٢٠)، "استخدام نظم الخبرة وهندسة المعرفة في زيادة كفاءة الفحص الضريبي"، مجلة المال والتجارة، نادي التجارة، ع ٦١٩، ص ص ٢٤ - ٣٥.
- ٦- الحروري، كمال أبو بكر عبد القادر (٢٠١٨) مدى فاعلية تطبيق نظام الفحص الضريبي الإلكتروني، دراسة ميدانية فى الإدارة الضريبية اليمنية، رسالة ماجستير فى المحاسبة، كلية العلوم الإدارية، جامعة إربد.
- ٧- حسن، سيدة أحمد أحمد حسن (٢٠٢٢) التحول الرقمي للأنظمة المحاسبية وأثره على الإيرادات الضريبية، دراسة تطبيقية على مصلحة الضرائب بالقاهرة، المجلة العلمية للبحوث التجارية، جامعة المنوفية، ع(١٩)، ص ص ٨٥ - ١٠٢.
- ٨- خليفة، حسام أحمد (٢٠٢٢) دور التحول الرقمي لمنظومة التحاسب الضريبي المصرية فى دعم حصيلة الإيرادات الضريبية، فى ضوء رؤية مصر ٢٠٢٠/٢٠٣٠، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، جامعة قناة السويس، م(١٣)، ع(٣)، ص ص ٥٢ - ١٠٠.
- ٩- الزهراني، هالة بنت على بن سعيد؛ الزهراني، صالح بن عبد الرحمن السعد (٢٠٢٣) مدى إمكانية تطبيق ضوابط وآليات الحوكمة على إدارة الفحص الضريبي فى المملكة العربية

السعودية، دراسة ميدانية استكشافية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الملك عبد العزيز، جدة.

١٠- شحاتة، محمد موسي (٢٠٢٠) دور تفعيل آليات التحول الرقمي في تحسين كفاءة النظام الضريبي المصري كمرتكز للحد من التهرب الضريبي في ضوء رؤية مصر ٢٠٣٠ م. "بين حتمية التغيير ونتائج التطبيق، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية، جامعة مدينة السادات، م ٦، ع ١٤، ص ٦٢-١.

١١- العادلي، مرفت (٢٠٢٢) مدخل مقترح لكشف التلاعب في المعالجة المحاسبية للعناصر غير الملموسة بالقوائم المالية وأثره على تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح، مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بور سعيد، م(٢٤)، ع(٤)، ص ص ٣٠٧-٣٨٠.

١٢- عايد، علياء عبد اللطيف أحمد (٢٠١٧) تطوير أداء الفاحص الضريبي لتحسين الكفاءة والفعالية عند التصدي للمشكلات الضريبية في مصر، مجلة مركز صالح عبد الله كامل للاقتصاد الإسلامي، جامعة الأزهر، م(٢١)، ع(٦١)، ص ص ٤٣١-٥٣٣.

١٣- عبد الرزاق، سحر مصطفى (٢٠١٩) التحول الرقمي تحدي جديد لمهنة المحاسبة والمراجعة لدعم التنمية المستدامة، المؤتمر السنوي الرابع والعشرون لبحوث الأزمات بعنوان: إدارة التحول الرقمي لتطبيق رؤية مصر ٢٠٣٠، جامعة عين شمس.

١٤- عبد العزيز، غريب محمد غريب (٢٠٢٠) تفعيل استخدام تكنولوجيا المعلومات في الفحص الضريبي للحد من الفجوة الضريبية، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، م(٢٤)، ع(٢).

١٥- عبد المحسن، ناريمان وصفي؛ منصور، أشرف محمد إبراهيم؛ فاضل، أحمد محمد إبراهيم (٢٠٢٤) أثر التحول الرقمي على جودة الفحص الضريبي وانعكاسه على الحصيلة الضريبية، دراسة تطبيقية، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية، كلية التجارة، جامعة مدينة السادات، م(١٦)، ع(٢)، ص ص ٥٢٩-٥٥٨.

١٦- عسكر، حميد طامي؛ يعقوب، فيحاء عبد الله (٢٠٢٠) كفاءة الفاحص الضريبي وأثرها في الحد من مخاطر التهرب الضريبي، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، مج(١٥)، ع(٥٣)، ص ص ٤٤-٦٠.

١٧- عطية، متولي السيد متولي (٢٠٢٣) أثر تطبيقات التحول الرقمي على كفاءة المراجع الضريبي والامتثال الطوعي، دليل تطبيقي بمصلحة الضرائب المصرية، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، جامعة قناة السويس، م(١٤)، ع(٣)، ص ص ١-٣١.

- ١٨- عطية، يوحنا نصحي (٢٠١٦) استخدام منهج إدارة المعرفة فى تفعيل أداء الفحص الضريبي، المؤتمر العلمي الضريبي الرابع والعشرين، دور الضرائب فى تحقيق إستراتيجية ٢٠٣٠، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، مصر.
- ١٩- عناني، عبد السميع محمد عبد السميع (٢٠٢٢) إطار مقترح لمستويات أداء الفحص الضريبي فى ظل الحوكمة الضريبية وأثره على جودة الفحص، دراسة ميدانية، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة المنصورة
- ٢٠- عناني، عبد السميع محمد عبد السميع؛ الناغي، محمود السيد؛ حسن، كمال عبد السلام علي؛ معاطي، محمد كمال (٢٠٢٣) أثر مستويات أداء الفحص الضريبي على جودة الفحص فى ظل الحوكمة الضريبية، دراسة ميدانية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، م(٤٧)، ع(٣)، ص ص ١٣٠ - ١٦١.
- ٢١- عياد، محمد سمير سعيد (٢٠٢٠) مدى التزام المكلفين بدفع الضريبة وأثرها على الحصيلة الضريبية فى فلسطين، دراسة حالة الضفة الغربية، رسالة ماجستير، <https://hdl.handle.net/20.500.11888/17367>.
- ٢٢- عيد، أحمد عبد الوهاب (٢٠١٩) مدخل مقترح لتخفيض الفجوة الضريبية فى مصر باستخدام تكامل أساليب الفحص الضريبي، دراسة نظرية ميدانية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، م(٣٩)، ع(٤)، ص ص ١٠٧ - ١٧٠.
- ٢٣- عيسى، قارة مولود (٢٠١٦) النظام القانوني للفاخرة الإلكترونية، مجلة معارف، قسم العلوم القانونية، العدد (١٢)، ص ٨٠.
- ٢٤- غنيم، عبد الوهاب (٢٠١٩) التحول الرقمي ورؤية مصر ٢٠٣٠، فى مؤتمر إدارة التحول الرقمي لتحقيق رؤية مصر ٢٠٣٠، المؤتمر السنوي الرابع والعشرين لوحد، أ.د/ محمد رشاد الحملاوي لبحوث الأزمات، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ص ١١.
- ٢٥- الفليج، عبد الله عصام؛ داود، ياسر إبراهيم محمد؛ شحاتة، محمد موسى علي (٢٠٢٢) أثر التحول الرقمي على تطوير النظم الضريبية فى ظل جائحة كورونا، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية، م(١٣)، ص ص ١٠٩٥ - ١١١٤.
- ٢٦- القليطي، إبراهيم عبد المجيد؛ الكيشان، إسماعيل محمد (٢٠٢٠) أثر تطبيق ضريبة القيمة المضافة على إيرادات الهيئة العامة للزكاة والدخل، دراسة ميدانية، مجلة العلوم الاقتصادية

والإدارية والقانونية، المركز القومي للبحوث، فلسطين (قطاع غزة)، م(٤)، ع(٥)، ص ص ٨٠-١٠٢.

٢٧- مرقص، فوزي عبد الباقي فوزي (٢٠١٦)، "تطوير الفحص الضريبي في إطار نظام شامل للضريبة علي الدخل في مصر"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة . جامعة الزقازيق، ص ١٠.

٢٨- المملكة العربية السعودية (٢٠٢٠) مجلة الزكاة والدخل الرياض، هيئة الزكاة والضريبة والجمارك، ع(٣)، ص ص ١-٨٦.

٢٩- الميهي، رمضان عبد الحميد؛ البسطويسي، مروة أحمد عبد الرحمن؛ السوداني، إيمان قطب رجب (٢٠٢٢) أثر تطبيق نظام الفحص الضريبي الإلكتروني كأحد آليات التحول الرقمي على تحسين المنظومة الضريبية المصرية في ضوء رؤية مصر ٢٠٣٠م، دراسة ميدانية، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية، كلية التجارة، جامعة مدينة السادات، م(١٣)، ع(٢).

٣٠- نصير، مبروك محمد السيد (٢٠٢١) نموذج مقترح لتعزيز دور التحول الرقمي بالمنظومة الضريبية الإلكترونية بهدف تعظيم موارد الحصيلة الضريبية بالتطبيق على مصلحة الضرائب المصرية، مجلة الدراسات والبحوث المحاسبية، جامعة بنها، ع(٢)، ص ص ٥٩-٨٧.

٣١- يوسف، حاج سعيد؛ بو عبد الله، رابحي (٢٠٢١) إصلاح ضريبة الدخل الإجمالي للمرتبات والأجور بين هدفي الزيادة في الحصيلة المالية وتحقيق العدالة الضريبية في الجزائر الفترة ١٩٩٢-٢٠٢٠ أنموذجًا، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، جامعة غرداية، م(١٤)، ع(٣).

#### • المراجع باللغة الإنجليزية:

- 1- Abdullah Ali Hadi, and Al-Khafaji, Ali Abbas, (2023), The role of the tax examiner in increasing or decreasing tax revenues, Journal of Accounting and Financial Studies, Higher Institute of Accounting and Financial Studies, University of Baghdad, Volume 18, Issue 64, Iraq.
- 2- Arens, Alvin, Elder, Rondel, Beasley, mark (2011), "Auditing and Assurance Services :an integrated approach" 14th edition ,Pearson Education Inc, NEW Jersey, USA
- 3- Chalu, H., and Mzee, H., (2018), "Determinants of tax audit effectiveness in Tanzania", Managerial Auditing Journal, Vol. 33 No. 1, pp. 35-63
- 4- Hama, Aloisius (2022) The influence of the quality of tax examiners, the integrity of tax examiners and the ratio of tax examiners on taxpayer

- compliance, Indonesia Accounting Research Journal (IACRJ), 10 (02), pp. 62-69
- 5- Muehlburger, M., Rueckel,D., & Koch's. (2019). A Framework of Factors enabling digital transformation p 150.
  - 6- Ragupathi and G. Prabu (2015) An empirical study of awareness of E-filling, International Journal of Advanced Scientific Research & Development, Vol. (2), Iss. (3), p.p 50-65.
  - 7- Reddy,s.k., & Reinartz,w(2017),Digital transformation and volue creation: sea change ahead GFK Marketing intelligence Review,9 (1), p:p 10: 17
  - 8- Sofianti, E., Aminda, R. S., & Lysandra, S. (2024). The Determinant of Micro, Small, and Medium Tax Revenue on Tax Office Performance Moderated the Tax Target. Asian Journal of Management Analytics, 3(1), 77-98.
  - 9- Sudarman, S., & Kusuma, S. Y. (2022). Information technology strengthens tax examiner's work experience relationship to audit quality. International Journal of Health Sciences, 6(S1), 6664–6676.