

# تفعيل استخدام تكنولوجيا المعلومات في الفحص الضريبي للحد من الفجوة الضريبية

## Activate the use of information technology in tax audit to reduce the tax gap

د. غريب محمد محمد عبد العزيز

أستاذ مساعد بكلية إدارة الأعمال - جامعة حفر الباطن - السعودية

مدرس المحاسبة والمراجعة بالمعهد العالي للتسويق والتجارة ونظم المعلومات بمصر

### ملخص البحث

هدفت الدراسة تفعيل استخدام تكنولوجيا المعلومات في الفحص الضريبي للمسجلين بالضريبة على القيمة المضافة VAT على الضريبة المستحقة والفجوة الضريبية، وتناولت الدراسة تعريف الفحص الضريبي، وتعريف الضريبة على القيمة المضافة والفجوة الضريبية، وتطور نظم الفحص الضريبي من التقليدي إلى مرحلة استخدام تكنولوجيا المعلومات في الفحص بأسلوب الفحص حول الحاسب أو أسلوب الفحص من خلال الحاسب، وتحديد دواعي استخدام تكنولوجيا المعلومات في الفحص الضريبي، كما تم تصميم برنامج حاسوبي للفحص الضريبي، وتطبيق البرنامج على المنشآت التجارية لاختبار فروض الدراسة، وخلصت الدراسة إلى أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0,05 في نتائج الفحص الضريبي ترجع إلى استخدام تكنولوجيا المعلومات في الفحص الضريبي؛ ساهمت في زيادة الضريبة المستحقة بقيمة الفروق الضريبية المكتشفة والتي تحد من الفجوة الضريبية، وأوصت الدراسة بضرورة استخدام البرنامج المقترح- الذي تم تصميمه- في تطوير وتوحيد أساليب وإجراءات الفحص الضريبي للمسجلين بقانون الضريبة على القيمة المضافة، و توحيد طرق إعداد وعرض تقارير الفحص الضريبي بالإدارة الضريبية، مما يسهم في زيادة جودة العمل الضريبي.

**المصطلحات الأساسية:** تكنولوجيا المعلومات، الفحص الضريبي، الضريبة على القيمة المضافة، نظم الخبرة، الفجوة الضريبية.

### Abstract:

The study aimed to activate the use of information technology in the tax examination for registrants with VAT on the tax due and the tax gap, and the study dealt with the definition of tax examination, the definition of value-added tax and the tax gap, and the evolution of tax examination systems from the traditional to the stage of using information technology in the examination by examination method About the computer or the method of examination through the computer, and determining the reasons for using information technology in the tax examination. A computer program was also designed for the tax examination, and the application of the program to commercial establishments to test the hypotheses of the study. Aceh that there are statistically significant differences at the level of 0.05 in tax examination results due to the use of information technology in the tax examination; Contributed to increasing sovereign revenue by the value of the tax differences discovered that reduce the tax gap, and the study recommended that the proposed program - which was designed - should be used to develop and standardize methods and procedures for tax examination for registrants in the VAT law, and to standardize methods for preparing and displaying tax examination reports in the tax administration , Which contributes to increasing the quality of tax work.

**Key Word:** information technology, Tax Audit, Value Added Tax, Expert System, Tax Gap.

## تفعيل استخدام تكنولوجيا المعلومات في الفحص الضريبي للحد من الفجوة الضريبية

### مقدمة

يواجه الفحص الضريبي تحديات مهمة في ظل التغيرات التكنولوجية الحالية؛ مما يستدعي تطوير أسلوب وطريقة الفحص المطبقة على المنشآت المختلفة؛ لكي يحقق الأهداف الأساسية التي تطمح الإدارة الضريبية تحقيقها، خاصة ضبط وإحكام المجتمع الضريبي والحد من الفجوة الضريبية.

وقد ظهرت أنواع مختلفة من نظم المعلومات الحاسوبية الإلكترونية والتي تمتاز بالسرعة والدقة اللامتناهية والتي ينبغي أن تتفاعل الإدارة الضريبية معها بنفس النمط، ولا شك إن العنصر البشري المعد بشكل جيد للتعامل مع هذه النظم من خلال الفحص الضريبي هو الركيزة الأساسية لنجاح التطبيق ويشمل ذلك الجانب المعرفي لنظم الضرائب وأساليب وإجراءات الفحص بأنواعها المختلفة.

وتعتبر من أبرز التطورات في السنوات الأخيرة استخدام ما يعرف بالنظم الخبيرة والذكاء الاصطناعي Expert Systems & Artificial Intelligence في مجال المحاسبة والمراجعة (عبد العزيز، ٢٠٠٢). وتعتبر الفجوة الضريبية من أهم المشكلات الضريبية في العديد من الدول؛ فقد جاءت المملكة المتحدة في ٢٠١٥-٢٠١٦ لتسجل أقل نسبة فجوة ضريبية عالمياً مقارنة بدول أخرى؛ حيث بلغت ١٢,٧ بليون جنيه إسترليني، بنسبة ٦,٥%، في حين سجلت إيطاليا أعلى نسبة بمقدار ٣٤% و ٢٣% في المكسيك و ١٦,٣% في الولايات المتحدة الأمريكية (HM Revenue & Customs, 2017).

ونظراً لعدم وجود أرقام تفصيلية عن الحصيلة الضريبية من القطاعات الاقتصادية المختلفة لا يمكن تقييم الفجوة الضريبية في مصر، ولكن الفجوة كبيرة (عبد القادر، ٢٠١٧)؛ حيث إنه يوجد العديد من الآثار السلبية للفجوة الضريبية على الموازنة العامة للدولة فيما يتعلق بالإنفاق الحكومي على الخدمات العامة؛ فكلما زادت الفجوة الضريبية قلت الضريبة المستحقة، وقل الإنفاق على الخدمات العامة.

### مشكلة البحث

هناك العديد من المشكلات الضريبية المتعلقة بالفحص الضريبي والتأهيل العلمي والعملي للفاحص، ومن أهم آثارها ضعف القدرة على الحد من الفجوة الضريبية (حماد، ٢٠٠٣، الشافعي، ٢٠٠٧، عبد العزيز، ٢٠٠٩، فتح الله، ٢٠١٤، البحوث الضريبية، ٢٠١٤، محمد، ٢٠١٤، محمد، ٢٠١٦، Mohamed, 2014).

ولا يعني عدم وجود فروق ضريبية أن المنشأة ملتزمة بأحكام القانون، بل يمكن أن يكون هناك تهرب ضريبي وإيرادات لم تقرر عنها المنشأة ولم يستطع الفاحص اكتشافها، وقد يرجع ذلك إلى نقص خبرة الفاحص العلمية والعملية أو بسبب اختلاف، ونقص أساليب وإجراءات الفحص التي تؤدي إلى عدم القدرة

على اكتشاف التهرب الضريبي، وتحديد مقدار الفجوة الضريبية؛ بما يعوق تحقيق الهدف من الضريبة، ويعود بالسلب على الضريبة المستحقة، وزيادة الفجوة الضريبية.

وتتمثل مشكلة البحث الأساسية في عدم قدرة الفاحص الضريبي باستخدام أساليب وإجراءات الفحص الضريبي التقليدية في اكتشاف التهرب الضريبي والحد من الفجوة الضريبية وبالتالي فإن مشكلة البحث تتلخص في الإجابة عن السؤال الرئيس الآتي: **كيف يمكن تفعيل استخدام تكنولوجيا المعلومات في الفحص الضريبي للحد من الفجوة الضريبية؟** ويتفرع منه الأسئلة الآتية:

- ١- ما الفلسفة التنظيمية لاستخدام تكنولوجيا المعلومات في الفحص الضريبي؟
- ٢- هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوي ٠,٠٥ في نتائج الفحص الضريبي ترجع إلى اختلاف طريقة الفحص (الطريقة التقليدية، طريقة الحاسوب)؟
- ٣- ما التوصيات اللازمة لتفعيل استخدام تكنولوجيا المعلومات في الفحص الضريبي للحد من الفجوة الضريبية؟

## منهج البحث

في ضوء مشكلة البحث وأهدافه وفروضه فإنه تم اتباع المناهج الآتية:

- ١- **المنهج الاستقرائي:**  
تم اتباع المنهجية بدراسة واستقراء بعض الكتابات والدراسات السابقة والدوريات العلمية التي يتضمنها الفكر المحاسبي والضريبي والمتعلقة بموضوع البحث، وكذلك تم القيام باختبار فروض الدراسة من خلال مقارنة النتائج التي تم التوصل إليها بالدراسة التطبيقية مع نتائج الفحص الضريبي التقليدي على الحالة المختارة، وتم التأكد من النتائج باستخدام برنامج التحليل الإحصائي SPSS بهدف الوصول إلى نتائج جزئية وتعميم هذه النتائج على الدراسات المماثلة وتحقيق الهدف.

- ٢- **المنهج الاستنباطي:**  
تم اتباع المنهجية باستنباط وتصميم الإطار المقترح لبرنامج فحص إلكتروني يستند إلى الخبرة العملية في فحص مئات الملفات للمسجلين بالضريبة على القيمة المضافة لدعم الإدارة الضريبية والفاحص الضريبي.

## أهداف البحث

- ١- التعرف على الفلسفة التنظيمية لاستخدام تكنولوجيا المعلومات في الفحص الضريبي.
- ٢- تحديد الفروق الإحصائية في نتائج الفحص الضريبي التي ترجع إلى اختلاف طريقة الفحص المستخدمة (الطريقة التقليدية، طريقة الحاسوب).

٣- وضع بعض التوصيات لتفعيل استخدام الحاسب الآلي في الفحص الضريبي للحد من الفجوة الضريبية.

## فروض البحث

سعي البحث للتحقق من صحة الفرض الرئيس التالي: "توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ٠,٠٥ في نتائج الفحص الضريبي ترجع إلى اختلاف طريقة الفحص: الطريقة التقليدية، طريقة الحاسوب"، ويتفرع منه الفروض الآتية:

١- توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ٠,٠٥ في نتائج الفحص الضريبي ترجع إلى عنصر الوقت.

٢- توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ٠,٠٥ في نتائج الفحص الضريبي ترجع إلى قيمة الإيرادات الخاضعة للضريبة.

٣- توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ٠,٠٥ في نتائج الفحص الضريبي ترجع إلى قيمة الضريبة المستحقة.

## حدود البحث

التزمت الدراسة بالحدود الآتية:

١- تم التركيز على أحد كبرى المنشآت التجارية دون غيرها من الأنشطة الأخرى وذلك للتشابه الكبير في الأسس والمبادئ والفروض والمعاملات المالية التي تقوم بها مع المنشآت المثيلة.

٢- كما تم التركيز على الأنشطة التجارية في البحث وذلك لتشابهها في عمليات البيع والشراء التي تعتمد على نظم معلومات محاسبية آلية بسيطة وكذلك اعتمادها على نسب مجمل ربح ثابتة إلى حدا ما وكذلك بيعها السلع على حالتها دون إجراء أي تغير مع الأخذ في الاعتبار النسب الفعلية من واقع فواتير المسجلين ووفقا لآليات السوق المتعارف عليها.

## أهمية البحث

نبعت أهمية البحث من خلال ما يلي:

### ١- من الناحية الأكاديمية

يشغل بال المفكرين والأكاديميين وواضعي السياسات الضريبية تحديد أسباب عدم الالتزام الطوعي لدى المسجلين وذلك لزيادة حالات التهرب الضريبي التي تعمل على زيادة الفجوة الضريبية مما يعود بالأثر السلبي على الضريبة المستحقة للدولة، لذا فمن المهم أكاديميا تحديد مدى إمكانية استخدام تكنولوجيا المعلومات في تطوير وتوحيد أسس الفحص الضريبي للحد من الفجوة الضريبية.

## ٢- من الناحية العملية

المساهمة في دعم الإدارة الضريبية والفاحص الضريبي ببرنامج فحص إلكتروني لمساعدته في القيام بمهام عمله على أكمل وجه وتحقيق الهدف من الفحص والتحقق من مصداقية المسجلين وتوحيد أساليب وإجراءات الفحص الضريبي للحد من الفجوة الضريبية.

### الدراسات السابقة

قام الباحث بفحص الدراسات السابقة وعرضها من حيث أهدافها، وأهم ما توصلت إليه، وتم عرضها زمنيا من الأقدم إلى الأحدث، وتفصيل ذلك على النحو الآتي:

١- هدفت دراسة Linton (2006) توضيح أهمية ومزايا استخدام النظم الخبيرة في الضريبة على الدخل، وخلصت إلى أن استخدام النظم الخبيرة في الضرائب مكنت دافعي الضرائب من تقديم إقراراتهم الضريبية إلكترونيا، وأن عدد كبير منهم لا يفضلون الاستعانة بالمحاسبين المتخصصين، حيث ساعد استخدام تقنية النظم الخبيرة على زيادة الخيارات لدى العملاء.

٢- وخلصت دراسة عبد العزيز (٢٠٠٩) إلى أنه توجد مشاكل ضريبية متعلقة بالتأهيل العلمي والعملية للفاحصين ترجع لنقص الخبرة، وأن استخدام النظم الخبيرة في الفحص الضريبي عمل على تحسين جودة مخرجات تقارير الفحص الضريبي وذلك بتوحيد أسلوب الفحص، وأن النظم الخبيرة ستكون أداة مساعدة وداعمة لنظام العمل بالإدارة الضريبية مما يزيد من زيادة فاعلية وفعالية عملية التحاسب الضريبي بضرائب الدخل.

٣- وهدفت دراسة Yohann (2014) عرض دور التقدم التكنولوجي في بيئة الأعمال وآثره في التغييرات المستمرة في مجال الفحص، وأشارت إلى أن التقدم في النظم الخبيرة بالمنشآت ساهم بصورة مباشرة ومستمرة في زيادة قدرة المحاسبة والفحص على إظهار الإبداع في معالجة العمليات وإيجاد الحلول اللازمة لحل المشكلات التي تواجهها، وقد خلصت الدراسة إلى أن تطبيق التكنولوجيا ساعد على جعل إجراءات الفحص مستمرة في بيئة الأعمال، كما يمكن التغلب على بعض معوقات تطبيق التكنولوجيا من خلال مراجعة تاريخ الفحص وعلاقته بالنظم الخبيرة وتحديد الإجراءات الملائمة لذلك التطور.

٤- كما جاءت دراسة محمد (٢٠١٤) بتوضيح أثر تطبيق معايير المحاسبة على الممارسات المحاسبية من المنظور الضريبي، وتناولت المشكلات التي قد تنجم من تطبيق هذه الممارسات، وخلصت الدراسة إلى أن الممارسات المحاسبية الخاصة بالضريبة غير المباشرة تؤدي إلى فروق فحص ضريبي مما يشكل التزام على المنشأة بعد إعداد القوائم المالية، وتؤثر هذه الفروق على نتائج الأعمال للفترة التي اكتشفت فيها مما يستوجب تكوين مخصص لمواجهةها.

٥- وتناولت دراسة Lina&Edita (2015) أثر النظم الخبيرة على النظم المحاسبية ببيئة الأعمال الخارجية والداخلية للنظام المحاسبي من خلال منهج دراسة حالة على قطاع البنوك، وقدمت نظام محاسبي أكثر فاعلية وبه تحسينات مستمرة للمنظمات العاملة في بيئات الأعمال المختلفة، وخلصت الدراسة إلى أن استخدام النظم الخبيرة له اثر فعال على نظام المحاسبة والمراجعة ويشكل نقطة انطلاق لعملية اتخاذ القرار بطريقة اكثر فعالية.

٦- وهدفت دراسة سليمان & متعب (٢٠١٥) توضيح اثر تطبيق النظم الخبيرة على إجراءات الفحص الإلكتروني ودورها في زيادة كفاءة إجراءات الفحص الإلكتروني وذلك من وجهة نظر المحاسبين القانونيين الخارجيين، كما أوضحت الدراسة أهمية النظم الخبيرة في البنوك التجارية في تسهيل إجراءات الفحص الإلكتروني كالسرعة في تنفيذ المهام والحصول على البيانات والمعلومات اللازمة لبيان الرأي حول خدمات البنك وتطابقها مع معايير المحاسبة والفحص الدولية والأنظمة والتعليمات المفروضة من قبل البنك وعدالة ومصداقية القوائم والتقارير المالية، كما أنها تساعد في تعزيز كفاءة الفحص وزيادة جودته وتوفير الجهد والوقت والكلف المخصصة لتنفيذ إجراءات الفحص وخطته.

٧- كما هدفت دراسة Cindy (2017) عرض أثر الذكاء الاصطناعي على مهنة المحاسبة والمراجعة، وتناولت الدراسة التطور التاريخي لتكنولوجيا الذكاء الاصطناعي واستخدامه في مجال المحاسبة والمراجعة، وأشارت إلى أن هناك العديد من البرامج التي أتت العديد من العمليات المحاسبية والضريبية ومسك الدفاتر وعمليات الفحص، وخلصت الدراسة إلى أن مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة في تطور مستمر مع نمو الذكاء الاصطناعي.

٨- وقامت دراسة البربري (٢٠١٧) بوضع اطار مقترح في مرحلة تخطيط أعمال الفحص الضريبي سواء على مستوى المجتمع ككل أو على مستوى كل ممول على حدا، وذلك بتوجيه وإرشاد الفحص الضريبي نحو الأنشطة والممولين الأكثر ارتباطا بالممارسات المسببة للفجوة الضريبية والتي تم قياسها وتحديدها من خلال مؤشرات لقياس مدي ارتباط الأنشطة والممولين بهذه الممارسات، وخلصت الدراسة إلى إمكانية إجراء التكامل بين أساليب الفحص الضريبي في شكل اطار مقترح يقدم استراتيجيات لتخطيط الفحص الضريبي بما يتلاءم مع درجة ارتباط الممولين والأنشطة بالممارسات المسببة للفجوة الضريبية.

٩- وأخيرا هدفت دراسة يونس- سمحي (٢٠٢٠) الى تحديد مشكلات المعاملة الضريبية لتطبيقات تكنولوجيا البلوك تشين في مصر ومقترحات علاجها في ضوء الأنظمة الضريبية الأجنبية، وقد تم استخدام أسلوب الدراسة المقارنة، بالإضافة الى استطلاع آراء عينة من (٤٨) مفردة من خبراء الضرائب والتكنولوجيا لتحديد مشكلات المعاملة الضريبية لتطبيقات البلوك تشين بهدف توضيحها للإدارة الضريبية

حتى يمكنها تقديم حلا لها سواء بإصدار إرشادات أو تعليمات تفسيرية للمعاملة الضريبية لها. وقد توصلت الدراسة إلى أن طبيعة تكنولوجيا البلوك تشين وتطبيقاتها تثير عدة مشكلات مرتبطة بقصور التشريعات الضريبية تتمثل أهمها فيما يلي: مشكلة إخضاع أم إعفاء تطبيقات البلوك تشين للضرائب، مشكلة حدوث ازدواج ضريبي دولي، ظهور اختلال في العدالة الضريبية، عدم وجود معاملة ضريبية محددة لإيرادات التنقيب عن العملات المشفرة، عدم وجود معاملة ضريبية محددة لمكاسب أو خسائر التعامل في العملات المشفرة، عدم وجود معاملة ضريبية محددة للاحتفاظ بالعملات المشفرة، عدم وجود معاملة ضريبية محددة للانقسام في شبكة البلوك تشين، عدم وجود معاملة ضريبية محددة لنشاط الدفع مقابل السلع والخدمات، عدم وجود معاملة ضريبية محددة لنشاط العرض الاولي للعملة، عدم وجود معاملة ضريبية محددة للتبرع بالعملات المشفرة، عدم وجود معاملة ضريبية محددة لاستخدام العقود الذكية، وأوصت الدراسة بتعديل قانون الضريبة على الدخل وقانون الضريبة على القيمة المضافة بما يوفر الصلاحية القانونية للمعاملة الضريبية لتكنولوجيا البلوك تشين وتطبيقاتها في مصر، وتدريب وتأهيل الإدارة الضريبية على الفحص والتحاسب الضريبي في ظل تكنولوجيا البلوك تشين وتطبيقاتها.

وباستقراء الدراسات السابقة العربية والأجنبية يتضح الآتي:

- يوجد أثر إيجابي وفعال لاستخدام تكنولوجيا المعلومات بصفة عامة في مجال المحاسبة والفحص وسيظهر ذلك التطور بشكل ملحوظ في المستقبل.
- إن تطبيق تكنولوجيا المعلومات في مجال الفحص الإلكتروني يعمل على زيادة كفاءة إجراءات الفحص.
- تعمل تكنولوجيا المعلومات على تعزيز كفاءة الفحص وزيادة جودته وتوفير الجهد والوقت والتكلفة المخصصة لتنفيذ خطة وإجراءات الفحص.
- توجد العديد من المشكلات الضريبية بالفحص الضريبي تؤثر سلبا في الفجوة الضريبية.
- إن عدم التزام المجتمع الضريبي يرجع إلى عدم وجود عدالة في الفحص الضريبي من حيث عدم الالتزام بتطبيق أساليب وإجراءات الفحص الضريبي كاملة من فاحص لآخر.
- اختلاف قدرات الفاحصين العلمية والعملية في تنفيذ إجراءات الفحص الضريبي له إثر كبير في زيادة الفجوة الضريبية.
- تمتاز النظم الخبيرة بقدرتها على القيام بمهام الخبراء البشريين في حل العديد من المشكلات الضريبية بسرعة ودقة عالية.

- تمتاز النظم الخبيرة بالعمل على نقل الخبرات على مر الأجيال دون الحاجة إلى وجود العنصر البشري الذي قام بوضع الخبرة.
  - إن استخدام النظم الخبيرة يعمل على تخفيض التكلفة على المدى البعيد وتقليل الأخطاء في تفسير القوانين واللوائح.
  - تعمل النظم الخبيرة على الحد من الأخطاء المتعلقة بتفسير النظم الضريبية، حيث إن معظم الأخطاء البشرية تعود إلى عدم القدرة على تفسير النظم واللوائح الضريبية بالطريقة الصحيحة من قبل القائمين.
  - إن النظم الخبيرة تتوقف فعالية استخدامها على المستوى الثقافي والعلمي لمستخدمي النظام وإن النتائج سوف تكون ذات أهمية وفقا لهذا المستوى.
- ويتضح مما سبق عرضه أنه توجد ندرة نسبية في الدراسات السابقة فيما يتعلق باستخدام التقنيات الحديثة بصفة عامة بالوطن العربي عامة مقارنة بالدول الأجنبية في مجال المحاسبة والفحص وبصفة خاصة في استخدام النظم الخبيرة بالفحص الضريبي وتساوم الدراسة الحالية في الحد من هذه الندرة، كما أن هناك حاجة ملحة تدعو إلى الانتقال إلى التطبيق الفعلي للنظم الخبيرة في كافة المجالات الضريبية توحيدا لأسلوب العمل بالإدارة الضريبية، إذ يعتبر البحث الحالي امتداد لاستخدام النظم الخبيرة في مجال الفحص الضريبي.

### خطة البحث

- تحقيقاً لأهداف البحث فقد اشتملت الدراسة على ثلاث مباحث كالتالي:
- المبحث الأول: الفلسفة التنظيمية لاستخدام تكنولوجيا المعلومات في الفحص الضريبي.
- المبحث الثاني: الدراسة التطبيقية.
- المبحث الثالث: الخلاصة والنتائج والتوصيات.

- مراجع البحث.
- ملاحق البحث.



## المبحث الأول

### الفلسفة التنظيمية لاستخدام تكنولوجيا المعلومات في الفحص الضريبي

يعتبر الفحص الضريبي جوهر العمل الضريبي الذي يبدأ منذ بداية علاقة المصلحة مع المنشأة أياً كان شكلها ونشاطها وحتى يتم ربط الضريبة نهائياً على تلك المنشأة.

وقد أجاب المبحث الأول عن السؤال الفرعي الأول ونصه: ما الفلسفة التنظيمية لاستخدام تكنولوجيا المعلومات في الفحص الضريبي؟ وللإجابة عنه تناول المبحث تعريف الفحص الضريبي، وتطور نظم الفحص الضريبي، ودواعي استخدام تكنولوجيا المعلومات في مجال الفحص الضريبي، وفيما يلي التفصيل:

#### أولاً- تعريف الفحص الضريبي

يقصد بالفحص الضريبي تحقق الفاحص من صحة ما أدرج بالإقرارات الضريبية سواء فيما يتعلق بالدخول الخاضعة للضريبة أو الإعفاء منها؛ لتحقيق الأهداف التالية (السيد، ٢٠٠٢):

- التحقق من انتظام الدفاتر والسجلات من ناحية الشكل وفقاً للقواعد والأصول القانونية والمحاسبية التي تكفل تنظيم والاحتفاظ والقيود بالدفاتر.
- التحقق من صحة ودقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات ومدى الاعتماد عليها في التوصل إلى أرباح أو خسائر المنشأة الحقيقية.
- التأكد من أن الدفاتر والسجلات تشمل كافة أنشطة الممول وتتضمن أرباحه الحقيقية.
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء بكافة أنواعها.
- معالجة كما ما جاء بالدفاتر والسجلات من وجهة النظر الضريبية.

كما يعرف الفحص الضريبي بأنه نوع من أنواع تدقيق 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 في ضوء الأصول والمبادئ والسياسات والمعايير المحاسبية المتعارف عليها، وذلك من خلال إجراء اختبارات المصادقية وفقاً لقانون الضريبة على القيمة المضافة وفي ضوء معايير المراجعة ذات العلاقة.

ويعتبر الفحص الضريبي أداة من أدوات الإدارة الضريبية؛ لما له من أثر على زيادة الالتزام الضريبي للمسجلين في الوقت الراهن وفي المستقبل، وكذلك تنعكس أهمية الفحص من خلال أثره على الضريبة

المستحقة والفجوة الضريبية، فكلما كان هناك جودة عالية بالفحص الضريبي أثر ذلك على الضريبة المستحقة بالزيادة، وحد من الفجوة الضريبية، والعكس صحيح.

ومن الجدير بالذكر أن الفحص الضريبي يتم من خلال فاحص ضريبي مؤهل علمياً وعملياً؛ حيث إنه يقوم بإعداد تقارير الفحص في ضوء اختبارات المصادقية التي يتبعها، وربط الضريبة في ضوء أحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة، كما أن الفحص لا يقوم به الفاحص الضريبي فقط وإنما يقوم به المحاسب أو المراجع القانوني بصفته خبيراً في شئون الضرائب تمهيداً لاعتماد الإقرار الضريبي للمنشأة، ويتم الفحص في ضوء مبادئ وفروض وسياسات المحاسبة والمراجعة المتعارف عليها مهنيًا، بهدف التحقق من مصداقية دفاتر وسجلات المنشأة الخاضعة لأحكام القانون وصحة الضريبة المقر عنها بالإقرار.

وهناك بعض المفاهيم المرتبطة بالفحص الضريبي في هذا البحث؛ ينبغي التعرض لها، وتحديد علاقتها بالفحص الضريبي، وتمثلت هذه المفاهيم في: تعريف الضريبة على القيمة المضافة، وتعريف الفجوة الضريبية، وتوضيح كليهما على النحو الآتي:

- **الضريبة على القيمة المضافة:** تعرف بأنها نوع من أنواع الضرائب غير المباشرة، والتي تُفرض بصفة عامة على جميع السلع والخدمات التي يتم شراؤها وبيعها من قبل المنشآت إلا المستثنى منها، وتُفرض الضريبة على القيمة المضافة في كل مرحلة من مراحل سلسلة الإمداد، ابتداءً من الإنتاج ومروراً بالتوزيع وحتى مرحلة البيع النهائي للسلعة أو الخدمة وبنسبة محددة، وفي حالات محددة لتحقيق أهداف محددة، ويقوم المستهلك بدفع ضريبة القيمة المضافة على السلع والخدمات التي يشتريها إلى البائع، أما المنشآت فتدفع للجهة المسؤولة عن تحصيل ضريبة القيمة المضافة التي يتم تحصيلها من عمليات شراء المستهلكين، وتسترد المنشآت ضريبة القيمة المضافة التي دفعتها لمورديها، وتعرف الضريبة على القيمة المضافة بأنها ضريبة تفرض على مبيعات السلع والخدمات مع السماح بخصم الضريبة المحملة على السلع والخدمات المشتراه كمدخلات من الضريبة المستحقة على المخرجات (عبد المنعم، ٢٠١٦).

- **الفجوة الضريبية:** تعرف بانها الفرق بين الضريبة المدفوعة والضريبة الواجب دفعها وفقاً لنص القانون (HM Revenue & Customs 2017)، كما تعرف أيضاً بانها الفارق بين ما يتم تحصيله وما ينبغي تحصيله وترجع أسباب الفجوة الضريبية إلى سببين أساسيين هما: فجوة السياسة الضريبية، وفجوة عدم الالتزام الضريبي (عبد القادر، ٢٠١٧).

## ثانياً - تطور نظم الفحص الضريبي

يتطلب من الفاحص المقبل على الفحص الضريبي على أية منشأة تجارية، أن يتعرف على طبيعة نظام المعلومات المحاسبي بالمنشأة. وأن يكون لديه قدر كاف من المعلومات حوله والتي تمكنه من التخطيط الجيد لإنجاح عملية الفحص.

وقد مرت نظم الفحص الضريبي على المنشآت التجارية بالمراحل الآتية:

أ- **مرحلة الفحص التقليدي:** الفحص الضريبي هو مرحلة أساسية وفنية من مراحل عمل الإدارة الضريبية ويعتبر من أهم أنواع فحص الحسابات لأغراض خاصة، ويتم الفحص التقليدي من خلال الاطلاع ودراسة وتحليل وتقييم للقوائم المالية وسجلات ودفاتر وحسابات المنشأة محل الفحص بالطريقة التقليدية يدويا والتي تعتمد على خبرة وكفاءة الفاحص فكلما زادت خبرة وكفاءة الفاحص كلما اثر ذلك بالإيجاب على جودة تقرير الفحص والعكس صحيح، ويعاب عليها طول فترة الفحص، اعتمادها على خبرة الفاحص في معرفة الإجراءات والأساليب التي ينبغي أن يتبعها للتحقق من إقرارات المنشأة، جميع الإجراءات والتسجيل والكتابة لتقرير الفحص يدوية، وقد تتعرض للتلف بمرور الوقت.

ب- **مرحلة استخدام تكنولوجيا المعلومات:** تحتوي هذه المرحلة أيضا على وضع أهداف الفحص وذلك من خلال إعداد أسلوب للفحص يتفق مع المنشأة محل الفحص، ويحدد فيه أسلوب الفحص المناسب حيث إن هناك أسلوبان للفحص هما (شحاتة، ٢٠٠٠):

### ١- أسلوب الفحص حول الحاسب

يقوم هذا الأسلوب علي افتراض أن إجراءات تشغيل البيانات ليست ذات أهمية طالما إن النتائج النهائية يمكن تتبعها حتي المدخلات الأصلية وإن هذه المدخلات يمكن التأكد من أنها صحيحة، والأساس المنطقي لهذا الأسلوب انه إذا كانت المدخلات صحيحة وإن المخرجات قد تم تداولها بطريقة صحيحة عند خروجها من الحاسب الآلي فإن العمليات والإجراءات الوسيطة لابد وان تكون صحيحة أيضا بمعنى أن يتم التركيز علي المدخلات والمخرجات.

وعلي أساس هذا الأسلوب يقوم الفاحص بفحص عدد من الحسابات تحليليا-حيث يعدها يدويا- (عمل الإجراءات المحاسبية لعملية بيع أو شراء يدويا والوصول إلى نتائج الأرصدة المتعلقة بها وأثرها على الحسابات المختلفة) ثم مقارنة الأرصدة الناتجة بالأرصدة الناتجة عن الحاسب فإذا تطابقا دل ذلك علي صحة العملية.

### ٢- أسلوب الفحص من خلال الحاسب

ويقوم أسلوب الفحص باستخدام الحاسب الآلي أو ما يسمى "الفحص الإلكتروني" على أساس الاستفادة من قدرات وإمكانيات الحاسب الآلي في أداء عملية الفحص؛ حيث يستخدم الحاسب ذاته كأداة للفحص لتنفيذ العديد من الاختبارات والتحليلات الجوهرية وذلك من خلال مجموعة من البرامج الإلكترونية التي يعدها الفاحص بنفسه، وتعرف "ببرامج الفحص المتخصصة".

كما يقوم هذا الأسلوب على أساس أنه إذا كان التشغيل الداخلي يمكن الوثوق من صحته فإن احتمالات سلامة وصحة المخرجات تزيد وذلك بفرض صحة المدخلات إلى الحاسب، ويتمثل الأسلوب في قيام الفاحص بفحص واختبار عملية تشغيل البيانات داخل الحاسب، علاوة على التحقق من صحة المدخلات والمخرجات، إذ أن أسلوب الفحص من خلال الحاسب لا يتجاهل وجود الحاسب بل يأخذه في الاعتبار ويستخدمه في عملية الفحص.

ويقوم الفحص الإلكتروني - إلى جانب فحص وتقييم إجراءات الرقابة التي يتضمنها برنامج الممول باستخدام الأساليب المتقدمة للفحص - بتنفيذ بعض مهام الفحص بكفاءة وسرعة فائقة من خلال استخدام البرامج الإلكترونية للفحص.

وقد تلاحظ من الواقع العملي ان هناك فجوة كبيرة بين ما تحتويه المعايير المهنية وتعديلاتها وخبرة الفاحص الضريبي بسبب عدم متابعتها والامام بها، وذلك يرجع لوجود العديد من الأسباب من أهمها عبء الانجاز المطلوب تحقيقه كما وكيفا عند إجراء الفحص لكل مسجل في إطار قانون الضريبة على القيمة المضافة الأمر الذي قد يؤثر على جودة تقرير الفاحص، وهناك بعض التحديات التي تتعلق بإجراءات الفحص الضريبي مثل:

- زيادة الوقت المستغرق عند اتباع أسلوب الفحص التقليدي مما يؤثر على عمل الفاحص من حيث الكم والكيف لمطالبته بكم انجاز معين غالبا يؤدي إلى الإضرار بجودة تقرير الفحص مما يعود بالأثر السلبي على الضريبة المستحقة.
- عدم القدرة على زيادة الفاحصين (مأموري الضرائب) وذلك راجع لزيادة التكلفة الضريبية مقارنة بالعائد ولذلك لا يتم الاستعانة بعاملين جدد.
- وجود العديد من القضايا المتداولة بالمحاكم والتي يتم خسارة معظمها بسبب عدم وجود أسلوب موحد ومتفق عليه من حيث اختلاف قدرات الفاحصين عند اعداد تقارير الفحص في تسنيد وتوثيق اعمال الفحص مما يجع الملف عرضة للانتقاد من قبل الخبراء الامر الذي يؤدي الى خسارة أي قضايا ضريبية مرفوعة ضد المصلحة.

- ضعف إمكانيات بعض الفاحصين وقلة مهارتهم وعدم وجود فكر محاسبي مهني مما يقلل من جودة تقارير الفحص الضريبي.
  - ضعف بعض إدارات الفحص الضريبي مما يعطي الفرصة للمولين والمسجلين في عدم اعطاء أهمية لامسك دفاتر وسجلات منتظمة يمكن الفحص من خلالها.
  - عدم قدرة الفحص على تحقيق الهدف منه والذي يتمثل في زيادة الالتزام الطوعي للمسجل ويتضح ذلك من خلال وجود مشاكل ضريبية عند فحص ملف معين لعدد من فترات الفحص الضريبي.
  - وجود ضغوط من رؤساء المجموعات ومديري الإدارات على فكر وعمل الفاحصين حيث غالبا ما يتأثر فكر الفاحصين بآراء الرؤساء عموما.
  - عدم قدرة الكثير من الفاحصين على استيعاب النقاط الفنية في قانون الضريبة على الدخل وقانون الضريبة العامة على المبيعات معا.
  - عدم وجود إلزام بأسلوب وطرق الفحص من قبل المصلحة وعادة يتوقف الامر على مهارة وامكانيات الفاحصين الذاتية والفكر الروتيني والتقليدي لمديري الفحص ورؤساء المجموعات. وعلية يتضح ان هناك حاجة إلى تدريب متخصص للفاحص الضريبي؛ لكي يتمكن من التعامل مع نظم المعلومات المحاسبية المتطورة الالكترونية، ولكي يتخلص من التحديات التي تتعلق به لا بد من وجود سمات للفاحص حتى يستطيع القيام بالفحص الضريبي الالكتروني على الوجه الأكمل ومن أهمها:
١. معرفة أساسية بنظم الحاسب الآلي ومكوناتها ووظائفها وإمكانياتها التشغيلية.
  ٢. التمتع بالكفاءة الفنية اللازمة لإنجاز أعمال الفحص فهي تساعد على جميع الأدلة في بيئة الحاسب الآلي.
  ٣. المقدرة على التصميم وإنشاء خرائط لتدفق لنظم المعلومات المحاسبية وتحليلها للتعرف على مواطن القوة والضعف في هذه النظم.

### ثالثا- دواعي استخدام تكنولوجيا المعلومات في الفحص الضريبي

تطورت تكنولوجيا المعلومات في الفترة الأخيرة في كافة الأوجه الأمر، الذي جعل هناك عدم صلاحية للأساليب التقليدية للفحص الضريبي والتي تعتمد بصورة أساسية على إجراء الجرد الفعلي اليدوي للأصول والمراجعة المحاسبية والمستندية.

وعرف (إبراهيم بخيتي، ٢٠٠٥) تكنولوجيا المعلومات بأنها مجموعة الطرق والتقنيات الحديثة المستخدمة؛ بهدف تبسيط نشاط معين ورفع أداؤه، أو يمكن تعريفها بأنها تطوير وتطبيق الأدوات وإدخال الميكنة والمواد والعمليات التلقائية، والتي تساعد على حل المشكلات البشرية الناتجة عن الخطأ البشري. وفي ضوء ما سبق، يمكن القول إن تكنولوجيا المعلومات تستخدم في تجميع البيانات وتصنيفها وتحويرها ومعالجتها ونقلها من خلال الأنشطة المتكاملة لكل من الحاسبات والمعلومات والاتصالات والمعروفة بالنظم الخبيرة؛ فيما يخدم غايات المنظمة وأغراضها.

وقد أشارت دراسة (Zulkarnain-2009) إلى أن نظم المعلومات المحاسبية تعمل على زيادة قيمة المعلومات وزيادة السرعة في معالجة البيانات المالية بأنظمة المعلومات المحاسبية الآلية ويؤدي إلى سرعة الحصول على المعلومات المالية للمنظمات، وبذلك تتغلب على الضعف الإنساني في معالجة البيانات المالية، والوصول إلى المعلومات المالية؛ مما يحسن من إدارة الموارد وعملية المراقبة والتحكم والتنبؤ بالأعمال في المستقبل بشكل أفضل.

كما يمكن القول إن نظم المعلومات المحاسبية سوف تعمل على معالجة التغيرات المرتبطة بالمشكلات التي تعوق المراجع التقليدي، ومن أهم هذه المشكلات ما يلي (فؤاد ٢٠٠٩):

- مشكلات متعلقة بالتأهيل العلمي والعملية للمراجع.
- مشكلات متعلقة بنظام الرقابة الداخلية لنظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني.
- مشكلات متعلقة بجمع أدلة الإثبات الإلكترونية والتعامل معها.

ومما سبق؛ يخلص الباحث إلى أن هناك شقاً أساسياً من تكنولوجيا المعلومات يطلق عليه اسم تكنولوجيا الحاسبات، وهي ما تعتمد عليها التكنولوجيا المتقدمة، سواء في مجال الإنتاج والتصنيع أو في مجال العمل المكتبي، وذلك من خلال أنظمة تعتمد على الحاسبات الآلية بصورة جزئية أو متكاملة تشمل كل النظام الإنتاجي بشكل أكثر تطوراً من الشكل الميكانيكي التقليدي، ويطلق على هذا الشكل المتطور اسم النظم الآلية Automation System.

ولعل من أبرز التطورات الحديثة في مجال تكنولوجيا المعلومات ظهور ما يعرف بالنظم الخبيرة والذكاء الاصطناعي Expert Systems & Artificial Intelligence، واستخدامها في مجال المحاسبة والفحص.

وتعرف النظم الخبيرة Expert System بأنها برامج يتم تصميمها بالاعتماد على الحاسب الإلكتروني، وتختص بتصميم نموذج للخبرة المتراكمة لدى أحد الخبراء أو مجموعة من الخبراء المتخصصين في مجال ما، ويمكن للمستخدم الحصول على النصيحة المناسبة من واقع تلك الخبرة لأداء

المهام ذات المنطق المعقدة أو المهام غير الهيكلية، وتبرير الاستفسارات، وكذلك تفسير النتائج التي يتم التوصل إليها (الصعيدي، ٢٠٠٠، Sangster,1991,Murphy,1994).

كما تعرف النظم الخبيرة بأنها عبارة عن برامج يتم تصميمها باستخدام الحاسب الآلي تعمل على جمع أفكار وخبرات الخبراء البشريين المتخصصين في مجال ما، ويتم تخزينها في قواعد معرفة، بهدف استخدامها في حل المشكلات الخاصة بالمجال المحدد، واتخاذ القرار وتفسير النتائج التي تم التوصل إليها، وتتميز بالسرعة والدقة والحياد في النتائج التي يتم التوصل لها (عبد العزيز، ٢٠٠٢)، Elmer & Allen,1990; Holsapple,1988; Borowski,1988).

وتحتوي النظم الخبيرة على مئات أو حتى الألاف من الساعات لعمل الخبراء البشريين التي تدخل في إنشاء قاعدة المعرفة، ويصمم النظام في العديد من القضايا لكي يتم استخدامه بواسطة الأشخاص الذين يمتلكون الخبرة في مجال البرنامج (Linton,2006).

وقد تم تسمية النظم الخبيرة المستخدمة في مجال الضرائب بعدة مسميات فقد سميت بالعبقرية، وأيضا هي معروفة باسم (نظم قواعد المعرفة)، وتعرف كتطبيقات للحاسب الآلي التي تحتوي على الكميات الكبيرة من المعرفة المتعلقة بتنفيذ مهمة معينة (Sara,2006).

وتلعب النظم الخبيرة دوراً أساسياً في تطوير النظم المحاسبية على أساس من الابتكار، ومن ثم المساعدة في توفير الطاقة والموارد، وتأمين البنية التحتية المطلوبة، حيث تشتمل النظم الخبيرة على واجهة تفاعلية تمكن المستخدمين من إجراء التفكير المعرفي.

ومما سبق يتضح أن استخدام النظم الخبيرة في المجال الضريبي ظهر مبكراً في حل العديد من المشكلات التي يتطلب حلها الفكر المنطقي، والمتعلقة بالاستنتاج والمنطق في حلها والتي تصل في النهاية إلى إيجاد أفضل الحلول لمشكلة معينة.

كما أن عدم وجود أسلوب ملزم لإدارات الفحص من قبل الإدارة الضريبية يؤثر سلباً على الضريبة المستحقة وزيادة الفجوة الضريبية؛ مما يدعو لضرورة استخدام اختبارات المصادقية باستخدام التقنيات الحديثة.

ونظراً لما تمتاز به النظم الخبيرة في مجال المحاسبة عموماً فسوف يتم عمل برنامج مقترح لتنفيذ استخدام تكنولوجيا المعلومات في الفحص الضريبي وذلك من خلال إجراء اختبارات المصادقية للمعاملات الواردة بالدفاتر والسجلات والمخازن وعمل المعادلات المحاسبية التي تساعد في الوصول إلى الوعاء الضريبي وتحديد الضريبة المستحقة على المنشأة بهدف الحد من الفجوة الضريبية، ويتم ذلك وفقاً للأسس والمعايير المحاسبية وقانون الضريبة على القيمة المضافة ولائحته التنفيذية.

## المبحث الثاني الدراسة التطبيقية

أجاب المبحث الحالي عن السؤال الفرعي الثالث ونصه: هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ٠,٠٥ في نتائج الفحص الضريبي ترجع إلى اختلاف طريقة الفحص (الطريقة التقليدية، طريقة الحاسوب)؟ وللإجابة عنه مرت الدراسة التطبيقية بثلاثة إجراءات هي: تصميم برنامج حاسوبي للفحص الضريبي، وتطبيق البرنامج على المنشآت التجارية، واختبار فروض الدراسة، وفيما يلي التفصيل:

### أولاً- تصميم برنامج الفحص الضريبي الإلكتروني

وفقاً لمعايير الفحص الضريبي فإن عملية فحص نظم المعلومات المحاسبية تمر بمرحلتين أساسيتين المرحلة الأولى الفحص المكتبي (مرحلة جمع البيانات)، والمرحلة الثانية تنفيذ عملية الفحص (اختبارات المصادقية للنظام المحاسبي).

وتعتمد المرحلة الأولى في الأساس على عملية مناقشة المسؤولين عن المنشأة بهدف جمع المعلومات والتي تمثل البيانات المدخلة للبرنامج، والتعرف على النظام الأساسي للمنشأة هي أهم مرحلة تتعلق بصفة أساسية بعملية الفحص للأغراض الضريبية، حيث يتم معرفة ما إذا كانت المنشأة تتعامل بالتجارة الإلكترونية أم لا، والتعرف على طرق تسجيل العمليات سواء كان آلياً أو يدوياً حيث يوجد اختلاف بين دورة التوريدات في التجارة التقليدية والتجارة الإلكترونية من حيث الوسائل المستخدمة وتتم مرحلة جمع البيانات بهدف التأكد من صحتها.

وفي المرحلة الثانية يقوم الفاحص بإجراء اختبار مصادقية نظام المعلومات المحاسبي بالبرنامج المقترح باستخدام النظم الخبيرة، ومن ضمن اختبارات المصادقية الأساسية قبل الشروع في الفحص القيام بفحص نظام الرقابة الداخلية حتى يطمئن الفاحص إلى النظام المستخدم بالمنشأة وتقييمه ويتم إجراء الفحص الضريبي للمنشأة محل الفحص لأربع خطوات هي: إدخال البيانات، ومعالجتها، وصدور التقرير النهائي، والتغذية الراجعة، وسوف يتم تناول الخطوات السابقة بالتفصيل من خلال النقاط التالية:

### الخطوة الأولى- إدخال البيانات، ويتم تنفيذها من خلال:

١. إعطاء كود رقمي للمنشأة (رقم التسجيل) للتعامل من خلاله، ويقترح الباحث إعطاء الرقم الضريبي الموحد لكل منشأة والصادر لها من الإدارة الضريبية لتحديد هوية المنشأة نظراً لوجود أسم للمنشأة غالباً ما يكون مختلف عن السمة التجارية لها.



٢. تحديد موقع المنشأة من حيث كونه موقعا عاديا، أو متميزا، ومن ثم قدرته على تحقيق الإيراد، مع الأخذ في الاعتبار التعليمات والمنشورات الصادرة عن الإدارة الضريبية ونسب مجمل الربح المتفق عليها مع الغرف التجارية.

٣. استدعاء بيانات الإقرار الضريبي، وذلك بهدف التعرف على الموقف الضريبي للمسجل ولأغراض المقارنة الضريبية، ويتحقق ذلك في حالة تعميم النظم الخبيرة في الفحص الضريبي مستقبلا، حيث من المفترض وجود جميع البيانات الخاصة بكل الشركات والمؤسسات داخل قواعد بيانات مخزنة بالإدارة الضريبية، ويتم استدعاء البيانات بالرقم الكودي لها ويتم العمل عليها والاستفادة منها من خلال البرنامج وفقا للشكل رقم (١).

تقرير التدقيق الضريبي وفقا لقانون الضريبة على القيمة المضافة

اسم المنشأة شركة X التجارية الرقم المميز 3000571003 النشاط

النشاط تجاري زراعي الفئة العامة 13%

الفترة الضريبية

البيان	القيمة	الفئة	الضريبة
المبيعات بالإقرار		13%	
المشتريات بالإقرار		13%	
تسويات ضريبية بالإقرار			
الضريبة المدفوعة بالإقرار			

شكل رقم (١) بيانات المنشأة والإقرار الضريبي

٤. إدخال جميع فواتير المشتريات الضريبية الواجبة للخصم لفحصها فحفا شامل (لإمكانية الاستفادة بها في قاعدة البيانات من حيث التحقق من التعاملات الخاصة بمسجلين آخرين) والتحقق من صحتها وفقا للشروط الواردة بالقانون واللائحة التنفيذية لكل فترة ضريبية على حده وفقا للشكل رقم (٢).

رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة	اسم المنشأة	رقم التسجيل	بيان السلعة	إجمالي الفاتورة	القيمة	الفئة	الضريبة
							13%	0.00
							14%	0.00
الإجمالي					0.00	0.00		0.00

شكل رقم (٢) بيان المشتريات بفواتير ضريبية

٥. تسجيل الفواتير غير واجبة الخصم لكونها أعمال يحاسب عليها المسجل وذلك للقيام بالاحتساب العكسي للضريبة وفقا للشكل رقم (٣).

رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة	اسم المنشأة	رقم التسجيل	بيان السلعة	إجمالي الفاتورة	القيمة	الفئة	الضريبة
								0.00
								0.00
الإجمالي					0.00	0.00		0.00

شكل رقم (٣) بيان المشتريات بدون فواتير ضريبية

٦. إجراء المعاينة اللازمة لجرد المخزون السلعي، وذلك لقطع المخزون في نهاية الفترة المالية لجميع مقار المنشأة محل الفحص، حيث يتم إدخال البيانات المطلوبة للنظام من واقع محضر الجرد الفعلي والذي سيتم الاعتماد عليه بصفة أساسية كمدخلات للنظام مع الأخذ في الاعتبار تأثير السياسات المحاسبية المتعلقة بتقييم المخزون التي تتخذها الإدارة على قيمة المخزون من أن إلى آخر ومدى ثباتها وأخذ القيمة الفعلية للمخزون، حيث لا يؤخذ بمبدأ التكلفة أو القيمة السوقية أيهما أقل لاختلاف الهدف من عملية التقييم.

٧. الاطلاع على الدفاتر والسجلات المقدمة من المسؤولين عن المنشأة وتسجيل الإيرادات بالبرنامج وفقا لما يتطلبه مرحلة التشغيل التالية، مع تحديد الفئة الضريبية عند إدخال كل تعامل (صفر %، ٥%، ١٣%، ١٤%) أو كون الإيراد متعلق بأعمال معفاة أو جهات معفاة وذلك وفقا للشكل رقم (٤).

وبالاطلاع على الدفاتر والسجلات المقدمة اليها من صاحب الشأن تبين الاتي			بيان
القيمة	الفئة	الضريبة	
	13%	0.00	توريدات المركز الرئيسي ارقام الفواتير
	13%	0.00	توريدات الفرع 1 ارقام الفواتير
	13%	0.00	توريدات الفرع 2 ارقام الفواتير
	13%	0.00	توريدات الفرع .... ارقام الفواتير
	13%	0.00	توريدات غير مقر عليها
			تسويات ضريبية
0	13%		اجمالي

شكل رقم (٤) بيان تسجيل الإيرادات بالبرنامج

٨. يتم إدخال البيانات من قبل الفاحص بكل دقة وعناية بعد مراجعتها محاسبيا وضريبيا مع ملاحظة أن قيمة المشتريات يتم استدعائها تلقائيا بمجرد إدخال بيان المشتريات السابق الإشارة إليه وفقا للشكل رقم (٥).

الضريبة	الفترة	القيمة	بيان التوريدات المشتراة
0.00	13%		اجمالي التوريدات المشتراة
			تسويات ضريبية

شكل رقم (٥) بيان إجمالي المشتريات

### الخطوة الثانية- معالجة البيانات

١. ويتم تشغيل البرنامج على المدخلات السابق الإشارة إليها لجميع الفترات الضريبية والقيام بإجراء اختبارات المصدقية والعمليات الحسابية (ضرب، قسمة، طرح، جمع) للوصول إلى قيمة التوريدات الحقيقية وفقا للشكل رقم (٦).

تقرير التدقيق الضريبي وفقا لقانون الضريبة على القيمة المضافة	
<b>قيمة المبيعات الحقيقية</b>	
****	مخزون اول المدة في -----
+	+
*****	مشتريات الفترة مضاف اليها كافة المصروفات المباشرة
-	-
*****	مردودات المشتريات والمسوحات والخصم المكتسب
=	=
*****	المتاح للبيع
-	-
*****	مخزون اخر الفترة في -----
=	=
*****	تكلفة المبيعات الحقيقية
+	+
%****	القيمة المضافة ( نسبة محمل الربح وفقا لآليات السوق)
=	=
*****	قيمة المبيعات الحقيقية خلال الفترة بعد اضافة القيمة المضافة
<b>قيمة المبيعات الفعلية</b>	
*****	قيمة مبيعات المركز الرئيس
+	+
*****	قيمة مبيعات الفروع
-	-
*****	قيمة مردودات المبيعات والمسوحات والخصم المسوح به
=	=
*****	اجمالي قيمة المبيعات الفعلية
<b>قيمة المبيعات المقفولة = (المبيعات الحقيقية - المبيعات الفعلية)</b>	
****	****
x	x
*****	فئة الضريبة
=	=
*****	قيمة الضريبة الواجبة السداد

شكل رقم (٦) بيان اختبارات المصدقية والعمليات الحسابية

٢. إدراج التوريدات غير المقر عنها ضمن البرنامج تلقائيا وفقا للشكل رقم (٧).

0.00	13%	توريدات غير مقر عنها
------	-----	----------------------

شكل رقم (٧) التوريدات غير المقر عنها

٣. تحديد الضريبة المستحقة من واقع الفحص وفرق الضريبة الواجبة السداد إن وجدت وفقا للشكل رقم (٨).

0.00	الضريبة المستحقة من واقع التدقيق
0.00	فرق الضريبة الواجب السداد
	نتيجة التدقيق والقرار
رقم المدقق	اسم المدقق

شكل رقم (٨) تحديد الضريبة المستحقة من واقع الفحص وفرق الضريبة الواجبة السداد

٤. تحديد مصداقية إقرارات المسجل من حيث مطابقة الفحص للدفاتر والسجلات والقوائم المالية أم غير ذلك (مطابق أو مخالف)، حيث يتم التوجيه باتخاذ اللازم تجاه المسجل وفقا لحالته التي ظهرت بالنتيجة وفقا للقانون ولائحته التنفيذية.

#### الخطوة الثالثة - صدور التقرير النهائي

بعد إنهاء العمليات الحسابية الخاصة بالبرنامج (مرحلة التحاسب الضريبي) يتم استخراج تقرير يضم

جميع نتائج الفحص ويتضمن التقرير ما يلي:

تقرير التدقيق الضريبي وفقا لقانون الضريبة حتى القيمة المضافة			اسم المنشأة	سرعة	الرقم التجاري	الرقم المميز	3000571003
			المنطقة	تجاري	صناعي	صناعي	
			الفترة العامة	13%	الفترة الضريبية		
			بيانات				
			المبيعات بالاقرار				
			المشتريات بالاقرار				
			تسويات ضريبية بالاقرار				
			الضريبة المدفوعة بالاقرار				
			وبالاضافة على الدفاتر والسجلات المقدمة اليها من صاحب الشأن تبين الاتي				
			بيانات				
			توريدات الخزائن الرئيسية				
			ارقام الفواتير				
			توريدات الفرع 1				
			ارقام الفواتير				
			توريدات الفرع 2				
			ارقام الفواتير				
			توريدات الفرع .....				
			ارقام الفواتير				
			توريدات غير مقر عنها				
			تسويات ضريبية				
			اجمالي				
			بيانات التوريدات المشتراة				
			اجمالي التوريدات المشتراة				
			تسويات ضريبية				
			الضريبة المستحقة من واقع التدقيق				
			فرق الضريبة الواجب السداد				
			نتيجة التدقيق والقرار				
			رقم المدقق				
			اسم المدقق				

شكل رقم (٩) التقرير النهائي

## الخطوة الرابعة- التغذية العكسية

ويتم هنا أخذ أي اقتراحات من الخبراء والمتخصصين في مجال التحاسب والفحص الضريبي وكذلك أي تعديلات تطرأ على قانون الضريبة على القيمة المضافة بخصوص أسس التحاسب الضريبي عن الأنشطة، من حيث الفئة الضريبية ونسب مجمل الربح، حتى يمكن إيجاد قدر كاف من المرونة في البرنامج؛ لكي يتناسب مع إمكانيات المستخدمين من الإدارة الضريبية.

كما يزود البرنامج بالبيانات التفصيلية، وكافة طرق المساعدة في التعرف على ماهية قانون الضريبة على القيمة المضافة، واللائحة التنفيذية، والتعليمات، والمنشورات من خلال وسيلة مساعدة للمستخدمين. وتتضمن الخطوة الأخيرة قائمة المساعدة، وهي عبارة عن قائمة المساعدة للمستخدم والمتاحة بالبرنامج وهي مهمة ومفيدة لمن لا يعلم كيفية تشغيل وعمل البرنامج حيث تمكن مستخدم البرنامج من التعرف على:

- طبعة البرنامج.
- قانون الضريبة على القيمة المضافة وتعديلاته.
- اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة وتعديلاتها.
- التعليمات والمنشورات الصادرة عن الإدارة الضريبية لكافة الأنشطة.
- كيفية عمل النظام وفقا للدراسة النظرية المقترحة.
- كيفية التحاسب الضريبي عن الإيرادات والأعمال الخاضعة لقانون الضريبة على القيمة المضافة.

## ثانيا- تطبيق البرنامج على المنشآت التجارية

لاختبار فروض الدراسة تم اختيار أحد المنشآت التجارية (مع تعديل الفترات والأرقام بمعامل حفاظا على السرية) وكانت أسباب اختيار الحالة بالدراسة التطبيقية هي:

- فحص المسجل عن فترات سابقة، ولم يسفر الفحص عن فروق ضريبية.
- يتمثل النشاط الرئيس للمنشأة في التجارة، ويتعامل في سلعة واحدة تخضع للضريبة بفئة ضريبية.
- وجود رصيد دائن مستحق للمسجل بمقدار (-٩٨٠٣٦) وعدم وجود أي مدفوعات من تاريخ تسجيله حتى تاريخ الفحص.
- وجود تعاملات للمسجل مع شركات مسجلة مما يسهل معه حصر تعاملات المسجل الخاصة بمشترياته.

- وجود محضر معاينة ومناقشة مع صاحب الشأن في فترات سابقة وقد تبين من المعاينة وجود مخزون أول المدة باجمالى ٢٠٤١٩٢١.
- وجود محضر معاينة بمخزون آخر المدة باجمالى ١٢٢٣٦٩٠.
- وفقا لما ورد بفواتير البيع للمسجل تبين أن هامش الربح الذي يتم احتسابه يبلغ ١٠% وهو يعتبر مماثل للسوق.

وبتطبيق البرنامج المقترح وفقا لما تم سرده في الإطار النظري، وبعد تشغيل البرنامج على المدخلات السابق الإشارة إليها لجميع الفترات الضريبية، وذلك وفقا لما هو وارد بالملاحق رقم (١)، ورقم (٢)، ورقم (٣)، وبإجراء العمليات الحسابية (ضرب، قسمة، طرح، جمع)، جاء ملخص نتيجة أعمال الفحص للفترة من ٢٠١٦-٩ حتى ٢٠١٧-٦ وفقا للشكل رقم (١٠).

تقرير التدقيق الضريبي وفقا لقانون الضريبة على القيمة المضافة		
اسم المنشأة	شركة	الرقم المعيز
النشاط	التجارية	999-999-999
الفئة العامة	تجاري	صناعي
	زراعي	اخرى
	13%	14%
من سبتمبر 2016 حتى يونيو 2017		
الفترة الضريبية	القيمة	النسبة
بيانات		
المبيعات بالاقرار	7315819.47	13%
المشتريات بالاقرار	8069947.59	13%
تسويات ضريبية بالاقرار	0.00	
الضريبة المتوقعة بالاقرار	-98036.66	
وبالاطلاع على الفواتير والسجلات المقدمة اليها من صاحب الشأن تبين الاتي		
بيانات	القيمة	النسبة
توريدات المركز الرئيسي	3255678.93	13%
ارقام الفواتير	411-700 / 1-150	
توريدات الفرع 1	4060140.54	13%
ارقام الفواتير	501-824 / 1-92	
توريدات غير مقر عنها	2461177.97	13%
تسويات ضريبية	0.00	
اجمالي	9776997.44	13%
بيانات التوريدات المشتراء	القيمة	النسبة
اجمالي التوريدات المشتراء	8069947.59	13%
تسويات ضريبية	0.00	
الضريبة المستحقة من واقع التدقيق	221916.48	
فرق الضريبة الواجب السداد	319953.14	
نتيجة التدقيق والقرار	مخالف	

شكل رقم (١٠) التقرير النهائي بعد الفحص

ثالثا - اختبار فروض الدراسة

وفقا لما ورد بنتائج الدراسة التطبيقية تم اختبار فروض الدراسة كالتالي:

اختبار الفرض الفرعي الأول: والذي ينص علي: "توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ٠,٠٥ في نتائج الفحص الضريبي ترجع إلى عنصر الوقت"، وللتحقق من صحة الفرض جاء جدول رقم (١) والذي يوضح الفرق بين الوقت المستغرق في الفحص قبل وبعد استخدام البرنامج:

جدول رقم (١) الفرق بين الوقت المستغرق في الفحص قبل وبعد استخدام البرنامج

Time After	Time Before	بيان خطوات العمل بالفحص
٦	٦	الفحص المكتبي
٣	٦	المقابلة وتجميع البيانات وعمل المعاينة والجرد
٤	٦	مراجعة ومطابقة مبيعات المركز الرئيس
٣	٦	تدقيق ومطابقة مبيعات الفروع
٥	٦	تدقيق ومطابقة المشتريات
٤	٦	إدخال البيانات الخاصة بالمركز الرئيس
٣	٦	إدخال البيانات الخاصة بالفروع
٢	٦	إدخال البيانات الخاصة بالمشتريات واستخلاص النتائج
٣٠	٤٨	الإجمالي

يتضح من الجدول السابق وفقا لتصنيف الملف بالإدارة الضريبية أن إجمالي الساعات قبل استخدام البرنامج بلغ (٤٨) ساعة عمل بينما بلغ إجمالي الساعات بعد استخدام البرنامج (٣٠) ساعة عمل، مما يدل على وجود فرق بين وقت الفحص الضريبي قبل وبعد استخدام البرنامج بلغ (١٨) ساعة عمل، أي أن البرنامج ساهم في توفير الوقت والجهد بنسبة ٣٧,٥% مقارنة بالفحص الضريبي التقليدي وسيساهم ذلك في زيادة فاعلية وفاعلية تقرير الفحص الضريبي من خلال إنجاز العمل بسرعة. ولتحديد دلالة الفروق الإحصائية بين مجموعتي الوقت المستغرق وهما: وقت الفحص باستخدام الطرق التقليدية، ووقت الفحص باستخدام الحاسوب استخدم الباحث اختبار Paired – Samples T جدول رقم (٢).

جدول رقم (٢) تحديد دلالة الفروق الإحصائية بين مجموعتي الوقت المستغرق

باستخدام اختبار Paired – Samples T

مستوي الدلالة الإحصائية	درجة الحرية	قيمة T	المتوسطات	
			بعد	قبل
٠,٠٠٢	٧	٤,٩٦	٣,٧٥	٦

يتضح من الجدول السابق أن متوسطات الوقت قبل إجراء الفحص بالنظام المقترح بلغت ٦ ساعات عمل لليوم مقارنة بالمتوسطات بعد إجراء الفحص والتي بلغت ٣,٧٥ ساعة عمل لليوم، وبالمقارنة الإحصائية بين هذين المتوسطين باستعمال اختبار T عند مستوي معنوية ٥% نلاحظ أن قيمة T المحسوبة (٤,٩٦) أكبر من قيمة T المجدولة (١,٩٦) وهذا يدل على وجود اختلاف معنوي بين وقت الفحص قبل وبعد استخدام تكنولوجيا المعلومات (مستوي المعنوية ٠,٠٠٢ وهو أقل من ٠,٠٥) وبالتالي فإن الباحث يقبل الفرض الفرعي الأول بما يؤكد على أهمية استخدام تكنولوجيا المعلومات في تطوير أساليب وإجراءات الفحص الضريبي بالشكل الذي يؤثر على فاعلية وفعالية الفحص الضريبي من خلال خفض الوقت المستغرق بالفحص الضريبي وبالتالي ينعكس ذلك على أداء الفاحص في الانتهاء من تقارير الفحص الضريبي قبل الوقت المحدد لها.

**اختبار الفرض الفرعي الثاني:** والذي ينص علي: "توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوي ٠,٠٥ في نتائج الفحص الضريبي ترجع إلى قيمة الإيرادات الخاضعة للضريبة، وللتحقق من صحة الفرض جاء جدول رقم (٣) والذي يوضح الفرق بين الإيرادات الخاضعة للضريبة قبل وبعد استخدام البرنامج: جدول رقم (٣) الفرق بين الإيرادات الخاضعة للضريبة قبل وبعد استخدام البرنامج

Revenue After	Revenue Before	بيان
٨٧٦٤٣٩,٨٤٦٩	٦٣٠٣٢٢,٠٥	سبتمبر ٢٠١٩
٨٦٠٨٤٢,٨٨٦٩	٦١٤٧٢٥,٠٩	أكتوبر ٢٠١٦
٩٧١٨١١,٤١٦٩	٧٢٥٦٩٣,٦٢	نوفمبر ٢٠١٦
٧٦٤٣٤١,٨٤٦٩	٥١٨٢٢٤,٠٥	ديسمبر ٢٠١٦
١٣٨٦٢٦٣,١١٧	١١٤٠١٤٥,٣٢	يناير ٢٠١٧
١٢٠٧٩٦٩,٤٢٧	٩٦١٨٥١,٦٣	فبراير ٢٠١٧
٩٩٩٤٤٢,٠٩٦٩	٧٥٣٣٢٤,٣٠	مارس ٢٠١٧
٩١٦٩٢٩,٧٤٦٩	٦٧٠٨١١,٩٥	أبريل ٢٠١٧
٧٩٥٧٨٨,١٦٦٩	٥٤٩٦٧٠,٣٧	مايو ٢٠١٧
٩٩٧١٦٨,٨٨٦٩	٧٥١٠٥١,٠٩	يونيو ٢٠١٧
٩٧٧٦٩٩٧,٤٣٩	٧٣١٥٨١٩,٤٧	الإجمالي

يتضح من الجدول السابق أن إجمالي الإيرادات الخاضعة للضريبة قبل استخدام البرنامج بلغت (٧٣١٥٨١٩) جنيها بينما بلغت الإيرادات الخاضعة للضريبة بعد استخدام البرنامج (٩٧٧٦٩٩٧)



جنيها، مما يدل على وجود فرق بين الإيرادات الخاضعة للضريبة (وعاء الضريبة على القيمة المضافة) قبل الفحص والإيرادات الخاضعة بعد الفحص بإجمالي ٢٤٦١١٧٧ جنيها، أي أن هناك فجوة ضريبية بين الإيرادات الواجب الإقرار عنها والإيرادات المقر عنها المسجل بنسبة ٣٣,٦% وهي إيرادات لم يقر عنها المسجل، وتمثل زيادة في قيمة الإيرادات الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة تعمل على خفض الفجوة الضريبية بمقدار الضريبة المستحقة عليها.

ولتحديد دلالة الفروق الإحصائية بين مجموعتي الإيرادات الخاضعة للضريبة وهما: الإيرادات الخاضعة للضريبة الفحص باستخدام الطرق التقليدية، الإيرادات الخاضعة للضريبة باستخدام الحاسوب استخدم الباحث اختبار Paired – Samples T وفقا للجدول رقم (٤).

جدول رقم (٤) تحديد دلالة الفروق الإحصائية بين مجموعتي الإيرادات الخاضعة للضريبة

باستخدام اختبار Paired – Samples T

مستوي الدلالة الإحصائية	درجة الحرية	قيمة T	المتوسطات	
			بعد	قبل
٠,٠٠١	٩	١٨٤٥٨٨٤٦٥٥٥	٩٧٧٦٩٩	٧٣١٤٨١

ويتضح من الجدول السابق أن متوسطات الإيرادات الخاضعة للضريبة قبل إجراء الفحص بالنظام المقترح بلغت ٧٣١٤٨١ جنيها مقارنة بالمتوسطات بعد إجراء الفحص والتي بلغت ٩٧٧٦٩٩ جنيها. وبالمقارنة الإحصائية بين هذين المتوسطين باستعمال اختبار T عند مستوى معنوية ٥% نلاحظ أن قيمة T المحسوبة (١٨٤٥٨٨٤٦٥٥٥) أكبر من T المجدولة (١,٩٦) وهذا يدل على وجود اختلاف معنوي بين الإيرادات الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة قبل وبعد استخدام تكنولوجيا المعلومات (مستوي المعنوية يساوي ٠,٠٠١ وهو أقل من ٠,٠٥) وبالتالي وبالتالي فإن الباحث يقبل الفرض الفرعي الثاني، بما يؤكد على أهمية استخدام تكنولوجيا المعلومات في تطوير أساليب وإجراءات الفحص الضريبي بالشكل الذي يؤثر على فاعلية وفعالية الفحص الضريبي من خلال الفروق بين نتائج الفحص الضريبي باستخدام تكنولوجيا المعلومات ونتائج الفحص الضريبي التقليدي بالنسبة للإيرادات الخاضعة للضريبة.

**اختبار الفرض الفرعي الثالث:** والذي ينص على: "توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ٠,٠٥ في نتائج الفحص الضريبي ترجع إلى قيمة الضريبة المستحقة، وللتحقق من صحة الفرض جاء جدول رقم (٥) والذي يوضح الفرق بين الضريبة على القيمة المضافة المستحقة قبل وبعد استخدام البرنامج:

رقم (٥) الفرق بين الضريبة على القيمة المضافة المستحقة قبل وبعد استخدام البرنامج

VAT Tax After	VAT Tax before	بيان
١١٣٩٣٧,١٨	٨١٩٤١,٨٧	سبتمبر ٢٠١٩
١١١٩٠٩,٥٨	٧٩٩١٤,٢٦١٧٠	أكتوبر ٢٠١٦
١٢٦٣٣٥,٤٨	٩٤٣٤٠,١٧	نوفمبر ٢٠١٦
٩٩٣٦٤,٤٤	٦٧٣٦٩,١٣	ديسمبر ٢٠١٦
١٨٠٢١٤,٢١	١٤٨٢١٨,٨٩	يناير ٢٠١٧
١٥٧٠٣٦,٠٣	١٢٥٠٤٠,٧١	فبراير ٢٠١٧
١٢٩٩٢٧,٤٧	٩٧٩٣٢,١٦	مارس ٢٠١٧
١١٩٢٠٠,٨٧	٨٧٢٠٥,٥٥	أبريل ٢٠١٧
١٠٣٤٥٢,٤٦	٧١٤٥٧,١٥	مايو ٢٠١٧
١٢٩٦٣١,٩٦	٩٧٦٣٦,٦٤	يونيو ٢٠١٧
١٢٧١٠٠٩,٦٧	٩٥١٠٥٦,٥٣	الإجمالي

يتضح من الجدول السابق أن إجمالي الضريبة المستحقة قبل استخدام البرنامج بلغت (٩٥١٠٥٦) جنيها بينما بلغت الإيرادات الخاضعة للضريبة بعد استخدام البرنامج (١٢٧١٠٠٩) جنيها، مما يدل على فرق بين الضريبة المستحقة قبل الفحص والضريبة المستحقة بعد الفحص بإجمالي فروق ضريبية ٣١٩٩٥٣ جنيها، أي إن هناك فجوة ضريبية بين الضريبة المدفوعة بالإقرار والضريبة الواجبة السداد لم يتم الإقرار عنها بنسبة ٣٣,٦% وهي تمثل زيادة في قيمة الضريبة المستحقة وتعمل على خفض الفجوة الضريبية بمقدار الفروق الضريبية.

ولتحديد دلالة الفروق الإحصائية بين مجموعتي الضريبة المستحقة وهما: الضريبة المستحقة باستخدام الطرق التقليدية، الضريبة المستحقة باستخدام الحاسوب استخدم الباحث اختبار Paired - Samples T وفقا للجدول رقم (٦).

جدول رقم (٦) تحديد دلالة الفروق الإحصائية بين مجموعتي الضريبة المستحقة

باستخدام اختبار Paired - Samples T

مستوي الدلالة الإحصائية	درجة الحرية	قيمة T	المتوسطات	
			قبل	بعد

٠,٠٠١	٩	٤١٤٧٩٣٥٠	١٢٧١٠٠	٩٥١٠٥
-------	---	----------	--------	-------

يتضح من الجدول السابق أن متوسطات الضريبة المستحقة قبل إجراء الفحص بالنظام المقترح بلغت (٩٥١٠٥) جنيها مقارنة بالمتوسطات بعد إجراء الفحص والتي بلغت ١٢٧١٠٠ جنيها. وبالمقارنة الإحصائية بين هذين المتوسطين باستعمال اختبار T عند مستوى معنوية ٥% نلاحظ أن قيمة T المحسوبة (٤١٤٧٩٣٥٠) أكبر من T المجدولة (١,٩٦) وهذا يدل على وجود اختلاف معنوي بين الضريبة المستحقة (VAT) قبل وبعد استخدام تكنولوجيا المعلومات (مستوي المعنوية يساوي ٠,٠٠١ وهو أقل من ٠,٠٥) وبالتالي فإن الباحث يقبل الفرض الفرعي الثالث.

وبناء على ما سبق؛ يمكن قبول الفرض الأصل للدراسة والذي ينص على: "توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ٠,٠٥ في نتائج الفحص الضريبي ترجع إلى اختلاف طريقة الفحص: الطريقة التقليدية، طريقة الحاسوب"، حيث ساهم استخدام التقنية الحديثة من خلال البرنامج المقترح في تطوير أساليب وإجراءات الفحص الضريبي بالشكل الذي يؤثر على فاعلية وفعالية تقارير الفحص الضريبي من خلال الفروق بين نتائج الفحص الضريبي باستخدام تكنولوجيا المعلومات ونتائج الفحص الضريبي التقليدي بالنسبة للضريبة على القيمة المضافة المستحقة بالشكل الذي يحد من الفجوة الضريبية.

## المبحث الرابع

### الخلاصة والنتائج والتوصيات

أجاب المبحث الحالي عن السؤال الفرعي الأخير ونصه: ما التوصيات اللازمة لتفعيل استخدام الحاسب الآلي في الفحص الضريبي على المنشآت التجارية؟ وللإجابة عنه تناول المبحث خلاصة البحث، ونتائجه، وتوصياته، وتفصيل ذلك على النحو الآتي:

#### أولاً- الخلاصة

يعتبر الفحص الضريبي من أهم الأدوات التي تساهم في تحقيق الالتزام الطوعي للمسجلين في الوقت الحاضر وفي المستقبل؛ لذا فإن استخدام تكنولوجيا المعلومات يؤثر بالإيجاب في تطوير وتوحيد أساليب وإجراءات الفحص الضريبي للحد من الفجوة الضريبية، وتحقيقاً لهدف البحث الرئيس تم استخدام التقنيات الحديثة في تطوير وتوحيد أساليب وإجراءات الفحص الضريبي للمسجلين بقانون الضريبة على القيمة المضافة لتفادي الآثار السلبية للفحص التقليدي من حيث الوقت والدقة والعدالة الضريبية، وتحقيقاً لأهداف البحث تم الإجابة عن أسئلة البحث من خلال مبحثين.

جاء المبحث الأول بعنوان (الفلسفة التنظيمية لاستخدام تكنولوجيا المعلومات في الفحص الضريبي) وتضمن تعريف الفحص الضريبي، وتطور نظم الفحص الضريبي، ودواعي استخدام تكنولوجيا المعلومات في مجال الفحص الضريبي، وتبين أن هناك ضرورة لتطبيقها؛ لما لها من مزايا عديدة في عملية الفحص الضريبي.

وجاء المبحث الآخر بعنوان (الدراسة التطبيقية) وتضمن تصميم برنامج حاسوبي للفحص الضريبي، وتطبيق البرنامج على المنشآت التجارية، واختبار فروض الدراسة على أحد المنشآت التجارية وتحليل بيانات الدراسة من خلال برنامج SPSS، وأظهرت نتائج التحليل أن برنامج الفحص الضريبي الإلكتروني المقترح يمتاز بالدقة والسرعة والعدالة الضريبية في التطبيق وفي ضوء متطلبات القانون الضريبي، وقد ساهم في تحسين جودة مخرجات عملية الفحص الضريبي، وسيكون أداؤه مساعدة ومدعمه لنظام العمل بالإدارة الضريبية والفاحصين في توحيد طرق التحاسب الضريبي بصفة عامة والأنشطة التجارية بصفة خاصة، كما سيعمل على تقليل المشكلات بين الإدارة الضريبية وبين المسجلين بما يعود بالآثر الإيجابي على زيادة الضريبة المستحقة والحد من الفجوة الضريبية.

## ثانياً - النتائج

توصل الباحث إلى النتائج التالية:

١. يرجع عدم التزام المجتمع الضريبي إلى عدم وجود عدالة في الفحص الضريبي، من حيث عدم الالتزام الكامل بتطبيق أساليب وإجراءات الفحص الضريبي من فاحص لآخر.
٢. يؤثر عدم وجود أسلوب موحد بالفحص الضريبي سلبا على الضريبة المستحقة، ويسهم في زيادة الفجوة الضريبية، فكلما كان هناك جودة عالية بالفحص الضريبي أثر ذلك على الضريبة المستحقة بالزيادة، وحد من الفجوة الضريبية.
٣. ظهر استخدام النظم الخبيرة في المجال الضريبي مبكرا، وساهم في حل العديد من مشكلات الفحص الضريبي باستخدام الطرق التقليدية.
٤. يعمل استخدام النظم الخبيرة بالفحص الضريبي على زيادة درجة الثقة والمصادقية في نتائج تقارير الفحص الضريبي، من حيث السرعة، والحياد في إعطاء النتائج، ويعمل على نقل الخبرات الضريبية على مر الأجيال دون الاعتماد على أي فرد.
٥. توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ٠,٠٥ في نتائج الفحص الضريبي ترجع إلى عنصر الوقت.
٦. توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ٠,٠٥ في نتائج الفحص الضريبي ترجع إلى قيمة الإيرادات الخاضعة للضريبة.
٧. توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ٠,٠٥ في نتائج الفحص الضريبي ترجع إلى قيمة الضريبة المستحقة.
٨. ومن ثم توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ٠,٠٥ في نتائج الفحص الضريبي ترجع إلى اختلاف طريقة الفحص: الطريقة التقليدية، طريقة الحاسوب.

## ثالثاً - التوصيات

- على ضوء نتائج الدراسة النظرية والتطبيقية يوصى الباحث بما يلي:
١. ضرورة استخدام البرنامج المقترح- الذي تم تصميمه- في تطوير وتوحيد أساليب وإجراءات الفحص الضريبي للمسجلين بقانون الضريبة على القيمة المضافة (VAT).
  ٢. ضرورة توحيد طرق إعداد وعرض تقارير الفحص الضريبي بالإدارة الضريبية، مما يسهم في زيادة جودة العمل الضريبي.

٣. ضرورة توحيد المعاملة الضريبية بين المسجلين، واستخدام اختبارات المصادقية باستخدام التقنيات الحديثة بالبرنامج المقترح؛ لضبط ورقابة المجتمع الضريبي والحد من الفجوة الضريبية.
٤. ضرورة التدريب المستمر للفاحصين لزيادة قدرتهم العلمية والفنية باستمرار لمواكبة التغييرات التكنولوجية المحيطة، ودعم الإدارة الضريبية بقدرات بشرية كفاء تستطيع استخدام التقنيات الحديثة.

## مراجع البحث

### أولاً-المراجع العربية

- ١- 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.
- ٢- البشتاوي، سليمان حسين & البقمي، متعب عايش، (٢٠١٥)، "أثر تطبيق النظم الخبيرة في البنوك التجارية على إجراءات الفحص الإلكتروني من وجهة نظر المحاسبين القانونيين الخارجيين، دراسة مقارنة في المملكة الأردنية الهاشمية والمملكة العربية السعودية"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد ١١، العدد ١.
- ٣- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين S O C O P (٢٠١٧)، الضريبة على القيمة المضافة.
- ٤- الناغي، محمود السيد (٢٠١٤)، تحديات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر والآليات المطلوبة، المؤتمر العلمي الضريبي العشرين، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
- ٥- أ.م. للبحوث الضريبية (٢٠١٤)، "دراسة تحليلية مقارنة لتجارب التطبيق في بعض الدول للضريبة على القيمة المضافة"، مصلحة الضرائب المصرية، [www.salestax.gov.eg](http://www.salestax.gov.eg).
- ٦- الشافعي، جلال (٢٠٠٧)، "الفحص الضريبي من الناحيتين النظرية والعملية"، مركز تدريب مصلحة الضرائب المصرية.
- ٧- الشافعي، جلال (٢٠٠٣)، "التجارة الإلكترونية والضرائب"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة - جامعة الزقازيق، العدد الثاني - المجلد الرابع والعشرون.
- ٨- الصعيدي، إبراهيم أحمد وآخرون (٢٠٠٠)، "نظم المعلومات المحاسبية (المتقدمة)"، مكتبة كلية التجارة - جامعة عين شمس.
- ٩- حماد، طارق عبد العال (٢٠٠٣)، "مشكلات ضريبية معاصرة"، الدار الجامعية للطبع والنشر، الإسكندرية،
- ١٠- خضر، سعاد حسن (٢٠٠٠)، "دراسة تحليلية عن تطور النظم الخبيرة المستخدمة في المراجعة"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة الأزهر، العدد الرابع.
- ١١- شحاته، حسين (٢٠٠٠)، "أصول المراجعة والرقابة في ظل الكمبيوتر والإنترنت"، مجلة كلية التجارة - جامعة الأزهر.

١٢-د. فكري فؤاد، "عناصر مهمة في نظم المعلومات المحاسبية"، الأهرام الاقتصادي، العدد ١٢٦-٩ مارس ٢٠٠٩.

١٣-د. عبد العزيز السيد مصطفى، "أساسيات الرقابة على نظم التبادل الإلكتروني للبيانات وانعكاساتها على أساليب الفحص الضريبي لصفقات التجارة الإلكترونية"، مؤتمر التجارة الإلكترونية- الأفق والتحديات، جامعة الإسكندرية، المجلد الثاني،، يوليو ٢٠٠٢. ص ص ٤٢٧-٤٢٩.

١٤-عبد الله، محمد عبد العزيز (٢٠٠٢)، "الاتجاهات الحديثة في نظم المراجعة في ظل طرق التشغيل الإلكتروني للبيانات"، بحث مرجعي غير منشور مقدم إلى اللجنة العلمية الدائمة للترقية إلى الأستاذ المساعد في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة قناة السويس.

١٥-عبد الهادي، إبراهيم عبد الحفيظ (١٩٩٩)، "إطار مقترح للتعديلات الضريبية اللازمة للتحويل إلى عالم التجارة الإلكترونية"، مجلة الدراسات التجارية- العلوم الإدارية، كلية التجارة ببني سويف، جامعة القاهرة، العدد الثاني، أكتوبر.

١٦-عبد القادر، مصطفى (٢٠١٧)، "الفجوة الضريبية ونتيجة الإعفاءات"،

<http://www.almasryalyoum.com/tag/536501>

١٧-فتح الله، عصام محمد (٢٠١٤)، "إطار مقترح لتطوير المشكلات التطبيقية للمحاسبة عن الضريبة علي المبيعات بغرض الانتقال إلي تطبيق الضريبة علي القيمة المضافة (دراسة تطبيقية)" كلية التجارة، جامعة المنصورة المجلد الثامن والثلاثون، العدد الرابع.

١٨-محمد، عبد المنعم لطفي (٢٠١٦)، "الضريبة على القيمة المضافة في مصر"، المركز الاقتصادي للدراسات الاقتصادية ECES، ورقة عمل رقم ١٨٣.

١٩-محمد، طنطاوي سالم (٢٠١٤)، "التحليل المحاسبي للمشكلات الناجمة عن تطبيق الممارسات المحاسبية المرتبطة بالضرائب غير المباشرة ومقترحات التطوير"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة السويس.

٢٠-مراد، سامي محمود (٢٠١٣)، "مشكلات المحاسبة عن الضريبة على القيمة المضافة للخدمات المالية في البنوك وشركات التأمين - دراسة مقارنة"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة - كلية التجارة - جامعة عين شمس، العدد الثالث.

٢١-الضريبة على القيمة المضافة (٢٠١٦) مصلحة الضرائب المصرية - قانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر بالقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ ولائحته التنفيذية.



٢٢-يونس حسن عقل؛ سمحي عبد العاطي حامد، "مشكلات المعاملة الضريبية لأنشطة وعمليات تكنولوجيا البلوك تشين (Blockchain) في مصر "دراسة دولية مقارنة"، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، المقالة ٦، المجلد ٢٤، العدد ١، الربيع ٢٠٢٠، الصفحة ٣٨٤-٣٢٢.

## **Second: English References**

- 1- Alan Sangster,(1991) "Expert System In The Accounting: A Textbook Review", The British Accounting Review, Vol 23- No 2.
- 2- Eugene Porter; (1994) "Tax Expert Systems And Future Development"; The CPA Journal Online.
- 3- Cindy Greenman , (2017)," Exploring the Impact of Artificial Intelligence on the Accounting Profession", Journal of Research in Business, Economics and Management (JRBEM), www.scitecresearch.com, Volume 8, Issue 3.
- 4- Clyde W. Hollsopple, Kar Yan Tam, & Andrew B. Whinston; (1988) " Expert Systems- Applications In Finance Adapting Expert System Technology" To Financial Management", Journal Of The Financial Management Association , Vol.17,No.2.
- 5- Finkenaur., Allen, (1990), Tax Executive ; "Expert Systems-Applications In Finance – Adapting Expert System Technology", [Http://www.thefreelibrary.com/Tax+Executive/1990/May](http://www.thefreelibrary.com/Tax+Executive/1990/May), P. 552.
- 6- Lina Kloviene,1, Edita Gimzauskiene, ( 2015 )" The Effect of Information Technology on Accounting System's Conformity with Business Environment: A Case Study In Banking Sector Company", Procedia Economics and Finance, www.sciencedirect.com, 32, P.P 1707 – 1712.
- 7- J. Efrim Boritz And Anthony K. P. Wensley; (1992), "Evaluating Expert Systems With Complex Outputs: The Case Of Audit Planning ", Auditing – A Journal Of Practice & Theory, Vol. 11, No. 2.
- 8- Joseph L. Heller Stein & David A. Klein ; (1990), " Expert Systems In Data Processing- Applications Using IBM's Knowledge (Tool)"; IBM Thomas J. Watson Research Center.
- 9- John Currie, (1990),"The Development And Use Of An Expert System To Interpret An Accounting Standard"; The Journal Of The British Accounting Association, Vol.22, No.4.
- 10- HM Revenue & Customs (2016); "Measuring tax gaps 2017 edition –Tax gap estimates for 2015-16"; Corporate Communications;

<https://www.gov.uk/government/news/uk-tax-gap-falls-to-65-as-hmrc-targets-the-dishonest-minority>

- 11- Mohamed, Abdelmonem Lotfy; (2014) , “ Towards a Full-Fledged Value-Added Taxation in Egypt”; International Journal of Economics and Finance; Vol. 6, No. 7.
- 12- Michel Klein, Leif.B. Methlie; (1990) , "Expert Systems – A Decision Support Approach with Applications in Management and Finance"; Norwegian School Of Economics.
- 13- Peter J. Elmer And David M. Borowski., (1988); "An Expert System Approach To Financial Analysis: The Case Of Savings And Loan "S&L" Bankruptcy "; Journal Of The Financial Management Association, Vol.17,No.3.
- 14- Sara M Linton, Jd, PhD, Msis, (2006) , " Technology And Taxes: The Development Of Expert Systems In Taxation And Their Effect on The Demand For Professional Tax Preparation"; Case Study Workshop– Indiana University Northwest, Smlinton@iun.edu
- 15- Yohann, D. Aboa.(2014)." Continuous Auditing: Technology Involved", Undergraduate Honors Theses, East Tennessee State University Paper.209. Available at : <http://dc.etsu.edu/honors/209>.
- 16- Zulkarnain Muhamad Sori, (2009)" Accounting Information Systems (Ais) And Knowledge Management: A Case Study", American Journal Of Scientific Research ,Issn 1450-223x Issue 4, Pp36-44, <http://www.eurojournals.com/ajsr.htm>



### ملحق رقم (٣)

بيان إجراء اختبارات المصادقية لمعادلة المخزون لفترات الفحص

تقرير التدقيق الضريبي وفقا لقانون الضريبة على القيمة المضافة

قيمة المبيعات الحقيقية	
2041922	مخزون اول المدة في 1/1/2016
+	+
8069947.59	مشتريات الفترة مضاف اليها كافة المصروفات المباشرة
-	-
0	مردودات المشتريات والسموحات والخصم المكتسب
=	=
10111869.59	المتاح للبيع
-	-
1223690	مخزون اخر الفترة في 31/12/2016
=	=
8888179.59	تكلفة المبيعات الحقيقية
+	+
10%	القيمة المضافة ( نسبة مجمل الربح وفقا لآليات السوق x تكلفة المبيعات الحقيقية)
=	=
9776997.55	قيمة المبيعات الحقيقية خلال الفترة بعد اضافة القيمة المضافة
قيمة المبيعات الفعلية	
3255678.93	قيمة مبيعات المركز الرئيس
+	+
4060140.54	قيمة مبيعات الفروع
-	-
0	قيمة مردودات المبيعات والسموحات والخصم المسموح به
=	=
7315819.47	اجمالي قيمة المبيعات الفعلية
2461178.08	قيمة المبيعات المفقودة = (المبيعات الحقيقية - المبيعات الفعلية)
x	x
13%	فئة الضريبة
=	=
319953.1503	قيمة الضريبة الواجبة السداد