



الأنظمة الرقابية الإلكترونية ودورها في الحد من التهرب الضريبي

م.م حيدر محمد خضر

جامعة واسط / كلية التربية البدنية وعلوم الرياضة

الملخص:

تناولت الدراسة موضوع التهرب الضريبي بوصفه أحد التحديات الكبرى التي تواجه الإدارات الضريبية على مستوى العالم، حيث يُعد عائقاً رئيسياً أمام تحصيل الإيرادات العامة وتنفيذ السياسات المالية المنصوص عليها في قوانين العدالة والمساواة. وعلى الرغم من شيوع هذه الممارسة، فإنها تُعد غير أخلاقية وتُعيق جهود الحكومات في تنفيذ المشاريع التنموية الحيوية.

جاءت هذه الدراسة بهدف تحليل مستويات المتغيرات المدروسة في بيئة الأعمال العراقية، والمتمثلة في أنظمة الرقابة الإلكترونية بوصفها متغيراً مستقلاً، والتهرب الضريبي كمتغير تابع. كما سلطت الضوء على أهمية الرقابة الإلكترونية بأبعادها الثلاثة: الرقابة على الأجهزة والمعدات، الرقابة على البرمجيات، والرقابة على قواعد البيانات، إضافة إلى دراسة أسباب التهرب الضريبي وآثاره السلبية على الإدارات الضريبية، وانعكاساته الاقتصادية والاجتماعية على الدولة.

اعتمد الباحث المنهج الوصفي التحليلي لما له من أهمية في تحليل البيانات واستخلاص النتائج الدقيقة، حيث تم استعمال أدوات وبرامج تحليلية متقدمة لتحقيق أهداف الدراسة. ومن أبرز النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

• جاءت تقييمات عينة الدراسة لأبعاد أنظمة الرقابة الإلكترونية بمستوى متوسط، حيث حصلت الرقابة على الموارد البشرية على أعلى متوسط حسابي بلغ (3.59)، تلتها الرقابة على الأجهزة والمعدات (3.48)، ثم الرقابة على البرمجيات (3.47)، وأخيراً الرقابة على قواعد البيانات (3.45).

• أكدت الدراسة على ضرورة التحقق من عدد الأجهزة والمعدات الإلكترونية وصلاحياتها، والاستعانة بخبراء النظم لفحص البرامج المحاسبية وضمان سلامتها، زيادة على ذلك، توفير أنظمة حماية فعالة، ومراجعة برمجيات الدفع الإلكتروني والتأكد من تطبيقها بالشكل الصحيح.

المقدمة:

شهدت تكنولوجيا المعلومات تطورًا هائلًا أدى إلى تنوع وتقدم نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات، مما أسهم في تلبية احتياجات المستخدمين بكفاءة وفعالية عالية. وفي ظل هذا التحول الرقمي، سعت العديد من المنظمات إلى تبني أحدث تقنيات المعلومات والاتصالات بهدف تحسين وتطوير طرق تقديم خدماتها ومنتجاتها لعملائها. ونظرًا لأهمية المعلومات المحاسبية في دعم اتخاذ القرارات الرشيدة، أصبح من الضروري تحسين هذه المعلومات وتصنيفها لتكون دقيقة وملائمة، مما يعزز من جودة القرارات المتخذة في ظل بيئة الأعمال المتغيرة والمتسارعة.

وقد أسهم هذا التطور في تحويل نظم المعلومات المحاسبية من الشكل التقليدي إلى النمط الإلكتروني، وظهور أنماط جديدة للعمل المحاسبي الرقمي (فوده وآخرون، 2019، 361). حيث عززت هذه النظم قدرة المؤسسات على تخزين ومعالجة كميات ضخمة من البيانات المحاسبية بسرعة ودقة، إلى جانب تحسين الاتصال الشبكي وتبادل المعلومات بين الفروع المختلفة، الأمر الذي فرض على المدققين ضرورة مواكبة هذه التحولات من خلال تبني أساليب رقابية حديثة تعتمد على التكنولوجيا المتقدمة والتحليل الذكي (القرشي، 2015، 2).

وتسعى الرقابة الإلكترونية إلى تنظيم العمل وتحديد المسؤوليات بوضوح، بما يضمن حماية الأموال من التلاعب والاختلاس، وذلك من خلال استعمال تقنيات المعلومات في مراجعة الوثائق والاتصالات، والرقابة على شبكات الاتصال ومخرجات الأنظمة الإلكترونية، مما يساعد في كشف الانحرافات والتلاعبات الضريبية المحتملة (وردة، 2021، 63).

ويُعد التهرب الضريبي من أبرز التحديات التي تواجه السلطات الضريبية في العديد من الدول، خاصة تلك التي تعتمد على الضرائب كمصدر رئيسي للدخل. وعلى الرغم من أن تكنولوجيا المعلومات تسهم في تحسين جودة البيانات والتفاعلات، فإن استعمالها بشكل غير سليم من قبل المكلفين بالضريبة بقصد التهرب، يستدعي وجود رقابة إلكترونية (Adelheid et al, 2021، صارمة لضمان الاستعمال الأمثل للتكنولوجيا والتحقق من الالتزام بالقوانين الضريبية (239

وبناءً على ما سبق، جاءت هذه الدراسة لتسلط الضوء على أثر أساليب الرقابة الإلكترونية في الحد من التهرب الضريبي داخل بيئة الأعمال العراقية، في ظل التحول من النظم التقليدية إلى النظم الإلكترونية المتقدمة، وتزايد تعقيد أنظمة الدفع والمعلومات المالية والضريبية.

الفصل الاول

المبحث الاول (منهجية البحث)

1. 1 مشكلة الدراسة:

يعدُّ التهرب الضريبي من المشاكل الخطيرة التي تواجه مصلحة الضرائب على المستوى العالمي، ومن ثمَّ فإنَّ التهرب الضريبي يعرقل تحصيل الضرائب والإنفاق على النحو المنصوص عليه في قانون العدل والمساواة، فهو ممارسة غير أخلاقية على الرغم من أنها ممارسة شائعة وتُعوق الحكومة على تنفيذ المشاريع الهامة. كما أنَّ الاتجاه المتزايد نحو العولمة وسقوط الحواجز التجارية وثورة الاتصالات والمعلومات من أهم العوامل التي تكسب ظاهرة التهرب الضريبي

خطورة متنامية، ومن ثمَّ فإن المشكلة ليست بوجود التهرب الضريبي نفسه، بل في إمكانية معرفة المدى الذي يبلغه لاتخاذ جميع الطرق والأساليب المتاحة لحصره على الأقل مادام من المستحيل القضاء عليه نهائياً (بوزيد، 2015، 119). الأمر الذي يتطلب الرقابة الإلكترونية على الأنظمة الإدارية والمحاسبية الإلكترونية المتبعة في المنظمات للتأكد من سلامتها والتحقق من مدى التزام المكلفين بالقوانين والتشريعات الضريبية المفروضة، وفي ظل هذه المعطيات، لم تعد المشكلة مقتصرة على وجود التهرب الضريبي بحد ذاته، بل أصبحت تكمن في ضعف القدرة على قياس مدى انتشاره وتحديد آلياته بدقة، مما يعيق الجهات الضريبية عن اتخاذ الإجراءات الوقائية والرقابية المناسبة. ومن هنا برزت الحاجة إلى تفعيل الأنظمة الإلكترونية الرقابية على الأنظمة الإدارية والمحاسبية في المؤسسات، لضمان سلامة البيانات والتحقق من مدى التزام المكلفين بالتشريعات الضريبية.

وومن ثمَّ تتمثل مشكلة الدراسة في السؤال الرئيس الآتي:

هل هناك أثر لتطبيق الأنظمة الإلكترونية الرقابية (الرقابة على الأجهزة والمعدات، الرقابة على البرمجيات، الرقابة على قاعدة البيانات، الرقابة على شبكات الاتصال، الرقابة على الموارد البشرية) في الحد من التهرب الضريبي في بيئة الأعمال العراقية؟

وللإجابة عنه تم تجزئته للتساؤلات الفرعية الآتية:

1. هل هناك أثر لتطبيق الأنظمة الإلكترونية الرقابية على الأجهزة والمعدات في الحد من التهرب الضريبي في بيئة الأعمال العراقية؟
2. هل هناك أثر لتطبيق الأنظمة الإلكترونية الرقابية على البرمجيات في الحد من التهرب الضريبي في بيئة الأعمال العراقية؟
3. هل هناك أثر لتطبيق الأنظمة الإلكترونية الرقابية على قاعدة البيانات في الحد من التهرب الضريبي في بيئة الأعمال العراقية؟

1. 2 أهداف الدراسة:

1. التعرف على مستويات المتغيرات المدروسة (أنظمة الرقابة الإلكترونية، التهرب الضريبي) في بيئة الأعمال العراقية.
2. تسليط الضوء على أهمية متغيرات الدراسة المتمثلة بأنظمة الرقابة الإلكترونية (الرقابة على الأجهزة والمعدات، الرقابة على البرمجيات، الرقابة على قاعدة البيانات) كمتغير مستقل، والتهرب الضريبي كمتغير تابع.
3. التعرف على أسباب التهرب الضريبي وآثاره السلبية على الإدارات الضريبية وومن ثمَّ على الوضع الاقتصادي والاجتماعي للدولة.
4. بيان الأثر المباشر وغير المباشر لأبعاد أنظمة الرقابة الإلكترونية في الحد من التهرب الضريبي في بيئة الأعمال العراقية.

1. 3 أهمية الدراسة:

يمكن توضيح أهمية الدراسة الحالية في ما يأتي:

1. الأهمية العلمية:

- التوسع في عرض المتغيرات المدروسة من خلال تقديم إطار نظري يساهم في تحديد المفاهيم الأساسية لأنظمة الرقابة الإلكترونية، وللتهرب الضريبي والدور الهام لأنظمة الرقابة الإلكترونية في الحد منه، ليكون عوناً للباحثين في المجال الضريبي والرقابي.
- تقديم مجموعة من النتائج والتوصيات بعد معرفة طبيعة العلاقة بين المتغيرات المدروسة من الجانب النظري والميداني، وتقديم اقتراحات لأبحاث مستقبلية.

2. الأهمية العملية:

- تنبيه الإدارة الضريبية في العراق لأهمية أنظمة الرقابة الإلكترونية في التنبؤ بالتلاعبات والاختلاسات في ظل التطور التكنولوجي المتسارع، وجاءت هذه الدراسة لبيان أهمية أنظمة الرقابة الإلكترونية في ظل الاستعمال الكبير لتكنولوجيا المعلومات.
- يعُدُّ المجال الضريبي أحد الركائز الهامة للاقتصاد والمجتمع، وتعد ظاهرة التهرب الضريبي أبرز العقبات التي تواجهها الدولة مما يستدعي مراقبتها للحد منها، ورفع كفاءة الإدارة الضريبية وزيادة التحصيل الضريبي عبر إجراءات الرقابة الإلكترونية في ظل استعمال نظم المعلومات المحاسبية الإلكتروني.

1. 4 فرضيات الدراسة:

بعد استطلاع مشكلة الدراسة الرئيسية وتساؤلاتها الفرعية، تم وضع الفرضيات الآتية:

الفرضية الرئيسية:

H0: "لا يوجد أثر لتطبيق الأنظمة الإلكترونية الرقابية (الرقابة على الأجهزة والمعدات، الرقابة على البرمجيات، الرقابة على قاعدة البيانات) في الحد من التهرب الضريبي عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) في بيئة الأعمال العراقية".

ويتفرع منها الفرضيات الفرعية الآتية:

H0.1: "لا يوجد أثر لتطبيق الأنظمة الإلكترونية الرقابية (الرقابة على الأجهزة والمعدات) في الحد من التهرب الضريبي مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) في بيئة الأعمال العراقية".

H0.2: "لا يوجد أثر لتطبيق الأنظمة الإلكترونية الرقابية (الرقابة على البرمجيات) في الحد من التهرب الضريبي عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) في بيئة الأعمال العراقية".

H0.3: "لا يوجد أثر لتطبيق الأنظمة الإلكترونية الرقابية (الرقابة على قاعدة البيانات) في الحد من التهرب الضريبي عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) في بيئة الأعمال العراقية".

اما الفرضيات البديلة:

H₁-1 يوجد أثر لتطبيق الرقابة على الأجهزة والمعدات في الحد من التهرب الضريبي عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) في بيئة الأعمال العراقية.

H₁-2 يوجد أثر لتطبيق الرقابة على البرمجيات في الحد من التهرب الضريبي عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) في بيئة الأعمال العراقية.

H₁-3 يوجد أثر لتطبيق الرقابة على قاعدة البيانات في الحد من التهرب الضريبي عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) في بيئة الأعمال العراقية.

1. 5 متغيرات الدراسة ونموذجها:

بعد اطلاع الباحث على الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع الدراسة، وانسجماً مع مشكلة الدراسة وأهدافها، فقد تم تحديد المتغيرات المستقلة والتابعة التي تؤدي أغراض الدراسة الحالية من ناحية معالجة مشكلة الدراسة ووصولاً إلى تحقيق أهدافها، وتنقسم متغيرات الدراسة إلى:

1. **المتغير المستقل:** الأنظمة الإلكترونية الرقابية (الرقابة على الأجهزة والمعدات، الرقابة على البرمجيات، الرقابة على قاعدة البيانات).

2. **المتغير التابع:** التهرب الضريبي.

1. 6 منهج الدراسة:

لقد اعتمد المنهج الوصفي التحليلي للبيانات؛ لأنه يعدّ عاملاً مشتركاً بين كل المناهج لا يمكن الاستغناء عنه، حيث توفر كمية من المعلومات الهامة للباحث عن موضوع الدراسة من خلال العودة إلى الدراسات السابقة ذات الصلة من كتب وأطروحات علمية وأبحاث أكاديمية لوصف المتغيرات المرتبطة بالدراسة.

المبحث الثاني / (دراسات سابقة)

1.2.1 دراسات عربية:

1.2.1.1 دراسة (بلواضح، 2022) بعنوان: "التحقيق المحاسبي كآلية للحد من التهرب الضريبي-دراسة نموذج حالة بمديرية الضرائب لولاية المسيلة: ش.ذ.م.م أكلوليكس للفترة 2017-2020"

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مفهوم التهرب الضريبي والبحث في كيفية الحد منه، وتقييم آلية التحقيق المحاسبي بهدف تفعيلها لتمكين الخزينة العمومية من استعادة إيراداتها المالية، اعتمدت الدراسة الأسلوب التحليلي من خلال دراسة حالة لمديرية الضرائب لولاية المسيلة التي باشرت مصالحها المختصة في التحقيق المحاسبي لشركة "ش.ذ.م.م. أكلوليكس" للفترة الزمنية 2017 إلى 2020. بينت نتائج الدراسة ارتفاع حجم التهرب الضريبي على المستوى المحلي، وأن من أهم الوسائل المخصصة للحد من التهرب الضريبي هو التحقيق المحاسبي، كما تعاني الإدارة الضريبية من نقص كمي

ونوعي في الموارد البشرية المخصصة لإدارة مصالحها، بالإضافة لغياب وعدم إدراك أعوان الإدارة الضريبية للمعارف المختلفة في المجال الجبائي والمحاسبي، وجهل في التشريعات الضريبية والمحاسبية.

2.2.1.1 دراسة (ميداني، 2021) بعنوان: "دور الحوكمة الضريبية كمتغير وسيط بين أنظمة المعلومات والحد من التهرب الضريبي لدى دائرة ضريبة الدخل في الضفة الغربية"

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة دور الحوكمة الضريبية كمتغير وسيط بين أنظمة المعلومات والحد من التهرب الضريبي لدى دوائر ضريبة الدخل في الضفة الغربية، ولتحقيق هدف الدراسة تم استعمال المنهج الوصفي من خلال تصميم استبانة كأداة لجمع البيانات، حيث بلغ حجم العينة النهائية (132) مبحوثاً، بينت وجود دور لأبعاد الحوكمة الضريبية (الشفافية، المساءلة، الإفصاح، الالتزام الأخلاقي، الكفاءة والفعالية) وأبعاد أنظمة المعلومات (المستلزمات المادية، المستلزمات البرمجية، المستلزمات البشرية، المستلزمات التنظيمية) في الحد من التهرب الضريبي لدى دائرة ضريبة الدخل في الضفة الغربية. أوصت الدراسة ضرورة تطبيق كامل لأبعاد الحوكمة الضريبية في دوائر ضريبة الدخل في الضفة الغربية، والعمل على استعمال أنظمة المعلومات التكنولوجية المتطورة والحديثة لتلبية احتياجات دوائر ضريبة الدخل في الضفة الغربية وأعمال المكلف بالضريبة وذلك للحد من عمليات التهرب الضريبي التي تؤثر على إيرادات الدولة الفلسطينية.

3.2.1.1 دراسة (العدوان & السرحان، 2020) بعنوان: "أثر الرقابة الإلكترونية على مستوى أداء العاملين في مؤسسات التمويل الحكومية الأردنية"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر الرقابة الإلكترونية على مستوى أداء العاملين في مؤسسات التمويل الحكومية الأردنية، انتهجت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي حيث شملت الدراسة (7) مؤسسات، وبلغ عدد المبحوثين (113) فرد من كافة العاملين في دوائر الرقابة في مؤسسات التمويل الحكومية. بينت نتائج الدراسة أن تطبيق الرقابة الإلكترونية بأبعادها (الرقابة على المدخلات، الرقابة على التشغيل، الرقابة على سلوك العاملين) يؤدي إلى تحسين مستوى أداء العاملين في المؤسسات المبحوثة، أوصت الدراسة التدريب المستمر للعاملين على كيفية استعمال أساليب العمل والأدوات الرقابية وتطويرها، والتحديث المستمر لأنظمة وبرمجيات الرقابة بما يتوافق والتطورات التكنولوجية الحديثة.

4.2.1.1 دراسة (ادريس، 2019) بعنوان: "الرقابة الإلكترونية وأثرها على كفاءة الأداء في المؤسسات العامة في السودان: دراسة حالة الهيئة القومية للطرق والجسور في الفترة 2008-2018"

هدفت هذه الدراسة للتعرف على أثر استعمال الرقابة الإلكترونية على كفاءة الأداء في الهيئة القومية للطرق والجسور في السودان، انتهجت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي والتاريخي بمنهج دراسة الحالة في الفترة من 2008-2018. تم استعمال أسلوب العينة القصدية وبلغ حجم العينة النهائية (90) موظف من العاملين في قسم التحصيل والقسم الإلكتروني ومدرء الإدارات. بينت نتائج الدراسة وجود أثر إيجابي للرقابة الإلكترونية على كفاءة الأداء بالهيئة، وإن عدم الاستفادة من النظم الحديثة في الرقابة الإلكترونية يؤثر سلباً على كفاءة الأداء. أوصت الدراسة: بضرورة اهتمام الهيئة القومية للطرق والجسور بالعملية الإدارية الإلكترونية وأن تقوم بتطوير نظام الرقابة الإلكترونية بالهيئة ووضع خطة لإلغاء كافة أنظمة الرقابة التقليدية وتدريب وتشجيع العاملين بالهيئة لممارسة الرقابة الإلكترونية.

2.2.1 دراسات اجنبية:

1.2.2.1دراسة (Nawaf et al, 2022) بعنوان:

"The Mediating Role of Innovation on the Relationship Between Information Technologies and Reducing Tax Evasion"

هدفت هذه الدراسة معرفة العلاقة بين تقنية المعلومات والحد من التهرب الضريبي. كما تم استكشاف متغير وسيط في العلاقة بين تكنولوجيا المعلومات والتهرب الضريبي في هذه الدراسة، والذي أطلق عليه اسم "الابتكار". اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، حيث بلغ حجم استبيانات النهائية الصالحة للتحليل إلى (121) المستردة من مدقي الحسابات في الشركات الأردنية المدرجة. كشفت النتائج أن تكنولوجيا المعلومات (من حيث جودة النظام وجودة المستخدم) قد تساعد في منع التهرب الضريبي. لقد ثبت أن دور الابتكار كوسيط له علاقة إيجابية وجوهرية بين تكنولوجيا المعلومات والحد من التهرب الضريبي. وأكدت هذه النتائج على زيادة اعتماد الشركة الأردنية على تكنولوجيا المعلومات من أجل تنفيذ الالتزامات الضريبية، مما سيساعدها في جهودها لمنع التهرب الضريبي.

2.2.2.1دراسة (Adegbola et al, 2021) بعنوان:

"E-tax system effectiveness in reducing tax evasion in Nigeria"

هدفت هذه الدراسة لبيان أثر نظام الضرائب الإلكتروني في الحد من التهرب الضريبي في ابوجا بنيجيريا، حيث تم قياس نظام الضرائب الإلكتروني (الإيرادات الضريبية، مستوى خدمات الضرائب الإلكترونية) وتم قياس التهرب الضريبي (الامتثال الضريبي، عقلية دافعي الضرائب تجاه نظام الضرائب الإلكترونية). اتبعت المنهج الوصفي التحليلي حيث وُزع استبيان على (60) موظف من العاملين في الإدارات الضريبية في أبوجا، كما تم جمع البيانات الضريبية للفترة 2000-2019. بينت نتائج الدراسة بأن التطبيق السليم للنظام الضريبي الإلكتروني يساعد في التخفيف من مشكلة التهرب الضريبي الذي يسبب أضراراً اقتصادية واجتماعية في نظام الغدارة الضريبية.

3.2.2.1دراسة (Adelheid et al, 2021) بعنوان:

"The Effect of Information Technology and Perceived Risk in Anticipating Tax Evasion"

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد ديناميكيات التهرب الضريبي في ظل تصور مخاطر استعمال تكنولوجيا المعلومات الضريبية، فقد تم دراسة المخاطر المتصورة كمتغير معتدل في العلاقة بين تقنية المعلومات (IT) والتهرب الضريبي. انتهجت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي تم جمع (100) استبيان من دافعي الضرائب، أظهرت النتيجة أن تكنولوجيا المعلومات يمكن أن تقلل التهرب الضريبي، كما أظهرت الدراسة نتيجة اختبار الاعتدال أيضاً أن إدراك دافعي الضرائب للمخاطر يمكن أن يزيد من استعمال تكنولوجيا المعلومات لتقليل التهرب الضريبي. كما أن نجاح السلطات الضريبية في تحديث الإدارة الضريبية لتقليل التهرب الضريبي مع زيادة جودة الخدمة الضريبية يتم من خلال تحسين استعمال

تكنولوجيا المعلومات. أوصت الدراسة السلطات الضريبية بضرورة إدخال تحديثات مستمرة في تكنولوجيا المعلومات المستدامة لتبسيط إدارة الضرائب، وتحسين خدمات دافعي الضرائب وتنفيذ القانون الضريبي.

4.2.2.1 دراسة (Mahdi et al, 2020) بعنوان:

"The effect of auditor characteristics on tax avoidance of Iranian companies"

هدفت هذه الدراسة للتحقق في العلاقة بين خصائص المدقق (الفترة الزمنية لعمل المدقق، التخصص الصناعي للمدقق، تقارير التدقيق، آتاعب التدقيق) ومستوى التهرب الضريبي في السوق الناشئة في إيران، اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وشملت عينة الدراسة عدد من الشركات المدرجة في بورصة طهران لمدة ست سنوات من 2012-2017 حيث بلغ عدد الاستبانات (546) من (91) شركة، كما اخذ بعين الاعتبار حجم الشركة والرافعة المالية وعمر الشركة وحجم الشركة ومكتب التدقيق. بينت نتائج الدراسة بأنه لم يتم التأكيد بين وظيفة التدقيق وتخصص المدقق مع التهرب الضريبي، إلا أن النتائج أظهرت بوجود علاقة ذات دلالة بين آتاعب التدقيق والتهرب الضريبي.

الفصل الثاني(تكنولوجيا المعلومات والأنظمة الرقابية الإلكترونية)

تمهيد :

يشكل الاهتمام بتكنولوجيا المعلومات أحد أبرز مظاهر العصر الحديث، حيث أصبحت تمثل ميزة تنافسية للمنظمات التي توظف هذا العامل التكنولوجي بكفاءة لتحقيق أهدافها الاستراتيجية. ويُعد توظيف تكنولوجيا المعلومات في مجالي الرقابة والتدقيق من القضايا المعاصرة التي حظيت باهتمام متزايد، خاصة من قبل مدققي الحسابات، نظرًا للتوسع الكبير في حجم البيانات التي تتطلب المعالجة والتخزين، وما صاحب ذلك من تطور في أدوات وتقنيات المعلومات التي تسهم في تعزيز السيطرة والتحكم بهذه البيانات.

وقد شهدت أساليب الرقابة تطورًا ملحوظًا استجابةً للتغيرات المتسارعة في مجال تكنولوجيا المعلومات، مما أدى إلى ظهور ما يُعرف بالأنظمة الرقابية الإلكترونية، التي تعتمد على استعمال تقنيات المعلومات في تنفيذ العمليات الرقابية. هذا التحول الرقمي فرض على العاملين في مجالي التدقيق والرقابة ضرورة مواكبة هذه التطورات، والانتقال من الأساليب اليدوية التقليدية إلى الأساليب الإلكترونية الحديثة.

وفي هذا السياق، تناول الباحث في هذا الفصل المفاهيم الأساسية المرتبطة بأنظمة الرقابة الإلكترونية وتكنولوجيا المعلومات، بهدف توضيح دورها في تحسين جودة العمليات الرقابية وتعزيز كفاءة الأداء في بيئة الأعمال المعاصرة.

1.1.2 مفهوم الأنظمة الإلكترونية الرقابية:

إن التطور في ذكاء الأعمال واستعمال الحواسيب أدى إلى زيادة الاهتمام باستعمال التقنيات الحديثة في عملية الرقابة والتدقيق، إذ يؤدي ذلك إلى التغلب على جوانب القصور في العمل البشري عند ممارسة الحكم المهني، وينعكس ذلك على تحسين كفاءة وفعالية عملية الرقابة، إذ أن منهجيات التدقيق الجديدة تتبنى مفهوم المخاطرة والذي يتضمن بعداً استراتيجياً فيما يتعلق بقدرة الوحدة الاقتصادية على تحقيق أهدافها، الأمر الذي يتطلب من مدقق الحسابات الاعتماد على التكنولوجيا المتقدمة التي يمكن أن تحدد العوامل التي تمنع الوحدة من تحقيق أهدافها، حيث تأسهم تقنيات ذكاء الأعمال

في بناء المنظمات وخدمة العملاء والمنافسة في الأسواق، وتساعد تكنولوجيا المعلومات في اتخاذ القرارات وتحسين الإنتاجية لدى منظمات الأعمال، زتعد من أهم الوسائل المستعملة في تقديم المنتجات والخدمات ومعالجة البيانات والاحداث الاقتصادية.

2.1.2 أهداف وأهمية الأنظمة الإلكترونية الرقابية:

إن استعمال الأنظمة الإلكترونية الرقابية في أعمال التدقيق والرقابة يهدف إلى تحقيق الآتي: (بوسبعين وعميروش، 2019، 37)

. صيانة المعارف البشرية من فقدان والضياع والمحافظة على الخبرة المهنية في المجالات المتخصصة المختلفة لمكاتب التدقيق، وذلك بتوثيقها ضمن النظم الخبيرة والإضافة إليها وصقلها وفق لتراكم الممارسات، إذ أن غالبية المعارف لدى قلة من الخبراء، حيث غالباً ما يؤدي فقدانهم إلى خسارة كبيرة، فإن النظم التكنولوجية والبرامج الإلكترونية الرقابية تعدّ مستودعاً أميناً لهذه الخبرة.

- تحسين إنتاجية العاملين في مكاتب التدقيق، حيث توضع الخبرة الفنية التي اكتسبها الخبراء في المكتب تحت تصرف المبتدئين.

- نشر وتوزيع الخبرة داخل مكاتب التدقيق من خلال الأنظمة الإلكترونية الرقابية، وهو أمر أيسر من انتقال العنصر البشري ويعد أقل تكلفة.

- زيادة المقدرة على معالجة التحليلات المركبة والمعقدة التي قد تكون في متناول الفرد العادي في جزئيتها، إلا أن الكم الكبير من التفصيلات والبيانات والحقائق التي يجب اعتبارها قد تتطلب خبيراً محنكاً.

- تمنح الأنظمة الإلكترونية الرقابية تكوين وفهم عميق للمعرفة، مما قد يحمل خبراء المكتب إعادة النظر في ممارساتهم بوضعها أمامهم بشكل واع وعميق، بالإضافة لمساعدة المبتدئين في اقتناء المعرفة، واستعمال تلك النظم كمساعدات تدريبية.

3.1.2 خصائص ومراحل الأنظمة الإلكترونية الرقابية:

"إن لأنظمة الرقابة الإلكترونية خصائص تميزها عن عمليات الرقابة والتدقيق اليدوية، بالإضافة إلى هذا فإن التدقيق باستعمال تكنولوجيا المعلومات يلعب دوراً رئيساً يجعل الشركات والهيئات تحقق ميزتها التنافسية، وهذه الخصائص هي: (تافكة، 2021، 526)

- **الكفاءة والفعالية:** أي أن عملية الرقابة الإلكترونية تقدم خدمات مرضية وتلبي حاجات المستفيدين، وهذا يترتب على استعمال برامج الأنظمة الإلكترونية الرقابية، ونظم الخبرة، كما أن كفاءة عملية الرقابة والتدقيق وفعاليتها تعرف من حيث قدرتها على تحقيق أهداف التدقيق، وإنجاز مهماتها والقيام بمسؤولياتها بمصداقية وثقة وبأقل تكلفة وجهد، وبما ينسجم مع القوانين المالية المعتمدة والمعايير الدولية، كما أشار البيان الدولي رقم "1009" إلى أن استعمال تقنيات تكنولوجيا المعلومات والاتصالات يسهم بتحسين كفاءة وفعالية إجراءات عملية التدقيق.

- **الضمان والموثوقية:** أي أن التدقيق والرقابة في بيئة تكنولوجيا المعلومات يوفر ضمانات بأن الضوابط الداخلية كافية وموثوق بها، وتعمل بطريقة فعالة وكفوءة، حيث تزداد الثقة في تقرير المدقق الذي يوفر معلومات مهمة للمراقب عن المشاكل التي يجب أن ينصب تركيزه عليها.

- **مرحلة التدقيق التطبيقي:** وتأتي بعد مرحلة التدقيق التنظيمي لتدقيق خطوات تطوير نظام المعلومات المحاسبية، للتأكد من أن النظام حقق أهدافه ومتطلباته من جميع جوانبه الفنية والاقتصادية والتشغيلية والقانونية، فيما إذا تم الانتقال من النظام القديم إلى الجديد بشكل سليم لا يخل بالنظام القائم.

- **مرحلة التدقيق التفصيلي:** تكمن أهمية هذه المرحلة في تدقيق البرمجيات المحاسبية المعالجة لبيانات المعاملات في نظام المعلومات المحاسبية، وذلك من خلال التأكد من سلامة المدخلات ودقتها، والتأكد من أن معالجتها تخضع لرقابة فعالة ومستقلة.

4.1.2 أساليب الأنظمة الإلكترونية الرقابية:

على الرغم من استعمال الحواسيب في تشغيل البيانات، إلا أن آليات العمل تقتضي ضرورة وجود مجموعة جيدة من الأساليب والإجراءات الرقابية في ظل العمل المحاسبي الإلكتروني، وومن ثم ينبغي أن تتضمن الأنظمة الرقابية الإلكترونية ما يلي:

1. **الرقابة على المدخلات:** ويقصد بها إعداد البيانات وتجهيزها وفحص المستندات الأصلية للعمليات والتدقيق عليها، ويكون الهدف من هذه الرقابة التحقق من دقة البيانات قبل إدخالها لنظام الحاسوب، وذلك بالعمل على منع الأخطاء والمخالفات واكتشافها أو الرقابة على تصحيحها، ويتم إدخال البيانات أما بطريقة الإدخال الجماعي حيث يتم تجميع البيانات من المستندات الأصلية بعد تصحيحها وإدخالها في مجموعات، أو وفق طريقة الإدخال الفوري التي تكون الوحدات الطرفية على اتصال مباشر بالحاسوب، حيث يتم إدخال العمليات للحاسوب بمجرد الانتهاء منها (بلسدي، 2017، 60).

2. **الرقابة على تشغيل البيانات:** تعد وظيفة داخلية يقوم بها الحاسوب وذلك وفقاً لأوامر تشغيل، ويضمن التشغيل واحداً أو أكثر من العمليات الآتية "إجراء العمليات المحاسبية، عقد المقارنة، التلخيص، تحديث الملفات وصيانتها، الاستقهام، التحقق من صحة البيانات وتصحيح الأخطاء" (بلسدي، 2017، 60). كما تهدف للتحقق من البيانات التي تم تشغيلها بصورة دقيقة وبشكل صحيح، وأنه تم معالجة كافة الوسائل المتعلقة بالتشغيل. ومن أهم الإجراءات التي يجب على المدقق القيام بها لإتمام تدقيق تشغيل البيانات الإلكتروني ما يلي: (أحمد، 2017، 70)

- يجب على المدقق التعرف على الأسلوب المستخدم في إعداد برامج التشغيل الإلكتروني.

- يجب على المدقق اختبار وفحص برامج التشغيل الإلكتروني.

- يجب على المدقق أن يتأكد من وجود رقابة دقيقة ومحكمة على عمليات التشغيل الإلكتروني، ويجب فحصها ومراجعتها.

3. الرقابة على المخرجات: وهي تهدف للتأكد من أن نتائج مخرجات عملية التشغيل كاملة وصحيحة ودقيقة، وأنه تم تسليمها وتوزيعها للأشخاص المسموح لهم باستلامها والاطلاع عليها، وتستند الرقابة على المخرجات على عملية الرقابة على التشغيل، فإذا كانت الرقابة على المدخلات وعملية التشغيل جيدة ودقيقة، فهذا يؤدي للحصول على مخرجات سليمة ودقيقة (رزق، 2020، 37). ومن أهم الإجراءات التي يجب على المدقق القيام بها لإتمام تدقيق مخرجات التشغيل الإلكتروني ما يلي: (أحمد، 2017، 70)

- يجب التأكد من أن كل المخرجات قد تم تسجيلها في سجل خاص (سجل المخرجات).

- يجب تدقيق مخرجات التشغيل الإلكتروني يدوياً.

- يجب التأكد من أن تلك المخرجات في الشكل والمحتوى المناسب

5.1.2 معايير التدقيق في ظل الأنظمة الإلكترونية الرقابية:

حرصت الجمعيات المهنية الدولية والجهات المعنية بمهنة التدقيق، وعلى رأسها الاتحاد الدولي للمحاسبين، على وضع مجموعة من المعايير المهنية والأخلاقية التي تُعد بمثابة دستور لمهنة التدقيق، التي ينبغي على المدققين الالتزام بها وتطبيقها في ممارساتهم العملية. وتتنوع هذه المعايير بين ما يرتبط مباشرة بعمليات التدقيق في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات، وما يشير بشكل غير مباشر إلى أهمية تدقيق الأنظمة الإلكترونية.

وفي هذا السياق، أقر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، ممثلاً بمجلس معايير التدقيق (ASB)، أن أدلة الإثبات التي كانت تُحفظ سابقاً في شكل وثائق ورقية أصبحت تُخزن غالباً بصيغة إلكترونية، مما يتطلب من المدققين تطوير أدواتهم وأساليبهم بما يتناسب مع هذا التحول الرقمي. وقد أصدر المجلس بيان معايير التدقيق رقم (SAS No. 80)، الذي يهدف إلى تعزيز تركيز المدققين على أدلة الإثبات الإلكترونية، من خلال إدخال تحسينات على البيان السابق (SAS No. 31)، لا سيما فيما يتعلق بكيفية التعامل مع المخاطر في البيئة الإلكترونية.

7.1.2 مداخل الأنظمة الإلكترونية الرقابية:

تعدُّ هذه الأنظمة برامج رقابية وتدقيقية، تستعمل المواصفات التي يحددها المدقق لإنشائها والقيام بوظائف الرقابة والتدقيق، وتستعمل هذه البرامج كجزء من إجراءات العمل الرقابي لمعالجة البيانات ذات الأهمية الرقابية الواردة في أنظمة معلومات الشركات (Romney & Steinbart, 2018, 362)، وتوجد أساليب مختلفة للأنظمة الإلكترونية الرقابية:

1. التدقيق حول الحاسوب: وفق هذا الأسلوب يقوم المدقق باتباع مسار التدقيق حتى النقطة التي دخلت فيها البيانات المالية والإدارية إلى الحاسوب واختيار هذه البيانات مرة أخرى عند ظهورها في شكل معالجة مخرجات للحاسوب، ويفترض المدقق أن وجود مخرجات دقيقة يتحقق من عمليات المعالجة المناسبة، لذلك فإن هذا النوع من التدقيق والرقابة لا يأخذ بالاعتبار إجراءات الرقابة داخل الحاسوب (Bagranoff et al., 2010, 460)، وفي ظل هذا المنهج يتوصل المدقق إلى فهم الرقابة الداخلية وأداء كل من اختبارات الرقابة والاختبارات الجوهرية للعمليات وإجراءات التحقق من أرصدة الحسابات على نفس المنهج الذي يتم تنفيذه في ظل النظم اليدوية (Arens et al., 2014, 380)، وعند تنفيذ

التدقيق والرقابة حول الحاسوب يجب أن يتمكن المدقق من التوصل إلى قدر كاف من المستندات الأصلية وقائمة تفصيلية للمخرجات في شكل قابل للقراءة، ويكون ذلك ممكناً فقط عند التحقق من الحالات الآتية: (داود والمعيني، 2021، 232)

2. التدقيق من خلال الحاسوب: عندما تكون الشركة تستعمل التقنيات الإلكترونية فقط في عملياتها، وعندما تكون الوثائق والمستندات مثل الفواتير وأوامر الشراء وسجلات الفواتير والسجلات المحاسبية مثل سجل المبيعات وقوائم الجرد والسجلات الفرعية الأخرى للحسابات الإلكترونية فقط، يجب على المدقق تغيير منهج التدقيق من المنهج التقليدي على منهج إلكتروني ويطلق على هذا الأسلوب التدقيق من خلال الحاسوب (Arens et al., 2017, 386)، ويقوم هذا الأسلوب على التحقق من دقة البيانات المحاسبية التي تمت معالجتها، نظراً لأن هذا النوع من التدقيق والرقابة يختبر وجود وعمل إجراءات الرقابة، وعادة ما يفترض هذا الأسلوب أن وحدة المعالجة المركزية والأجهزة الأخرى تعمل بصورة صحيحة، حيث يترك للمدقق التحقق من صحة المعلومات والرقابة بدلاً من دقة الحاسوب (Bagranoff et al., 2010, 461).

3. التدقيق بواسطة الحاسوب: يشمل التدقيق بواسطة الحاسوب مجموعة متنوعة من التقنيات وغالباً ما يشار إليها باسم تقنيات التدقيق بواسطة الحاسوب، وغالباً ما تتضمن استعمال أجهزة كمبيوتر صغيرة لمساعدة المدقق، ويقوم هذا الأسلوب على استعمال تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق لأداء بعض أعمال التدقيق التي كان يجب القيام بها يدوياً، حيث لم يعد استعمالها من لدن المدققين اختياريًا، حيث يعدُّ أمر ضروري؛ وذلك لأن معظم البيانات أصبحت موجودة إلكترونياً، ومن غير المنطقي تحويل البيانات الإلكترونية إلى شكل ورقي لأغراض التدقيق، ومن ثمَّ فإن استعمال تكنولوجيا المعلومات ضروري لزيادة فعالية وكفاءة عملية التدقيق (Bodnar & Hopwood, 2013, 485).

8.1.2 دور الأنظمة الإلكترونية الرقابية:

أولاً: الأنظمة الإلكترونية الرقابية ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي:

"تعمل الأنظمة الإلكترونية الرقابية في تحسين جودة مهنة التدقيق الخارجي، ويمكن توضيح ذلك في النقاط الآتية:

- أن استعمال الأنظمة الإلكترونية الرقابية في المرحلة الأولى من عملية التدقيق وهي مرحلة التخطيط لعملية التدقيق يؤدي إلى تحسين جودة خدمة التدقيق، من خلال الاستفادة من مزايا تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق والمساهمة في تطوير وتقديم مهنة التدقيق ومواكبتها للتطورات التكنولوجية المتعلقة بالمهنة على المستوى المحلي والدولي.

- يقوم استعمال تكنولوجيا المعلومات إلى تحسين جودة خدمة التدقيق؛ وذلك بسبب ما يوفره استعمال هذه التكنولوجيا من إنجاز الأعمال بسرعة أكبر، وكون استعمال الأنظمة الإلكترونية الرقابية يحسن من جودة الإجراءات الرقابية على البرامج والملفات الإلكترونية المستعملة في الشركة مكان التدقيق، التي يصعب تدقيقها دون الاستعانة بتكنولوجيا المعلومات، كما أن قيام المدقق باستعمال تكنولوجيا المعلومات يخفض من تكاليف عمليات التدقيق ويزيد من دقتها.

ثانياً . الأنظمة الإلكترونية الرقابية ودورها في تحقيق الميزة التنافسية في قطاع الرقابة والتدقيق:

يرى عدد من الباحثين أن الميزة التنافسية في مجال الرقابة والتدقيق تنبع من قدرة مكاتب وشركات التدقيق على تقديم خدماتها وفقاً للمعايير المهنية والقانونية، خاصة عند توظيف تكنولوجيا المعلومات. وتتمثل هذه الميزة في بُعدين رئيسيين:

- البُعد الداخلي: ويعتمد على الإمكانيات التقنية والمهارات المتخصصة في تكنولوجيا المعلومات التي تمتلكها مكاتب التدقيق.

- البُعد الخارجي: ويتعلق بقدرة هذه المكاتب على مواكبة التطورات التكنولوجية واستعمالها في الأنظمة المحاسبية والإبلاغ المالي، بما يتوافق مع المتطلبات المهنية والقانونية في بيئة الأعمال الإلكترونية.

ومن خلال هذه الأبعاد، تستطيع شركات التدقيق أن تحقق التفوق على منافسيها عبر تبني الأنظمة الإلكترونية الرقابية والتدقيق الإلكتروني، مما يعزز من قدرتها على تقديم خدمات ذات جودة عالية وفعالية أكبر (بربري وبن بو علي، 2017)

ثالثاً: دور الأنظمة الإلكترونية الرقابية في تحسين الرقابة الداخلية

يختلف هيكل الرقابة الداخلية في ظل الأنظمة الإلكترونية الرقابية عن الهيكل التقليدي اليدوي، مما يستدعي اعتماد مناهج مختلفة لتقدير مخاطر الرقابة. ولتحقيق فهم شامل لبيئة الرقابة المرتبطة بتكنولوجيا المعلومات، يركز المدقق على فلسفة الإدارة ونمط التشغيل، خاصة فيما يتعلق باتجاهات الإدارة نحو استعمال التكنولوجيا في العمليات الرقابية. هذا التركيز يساعد المدقق في تقييم مدى فعالية الرقابة الداخلية، وتحديد نقاط القوة والضعف في النظام الإلكتروني، مما يُسهم في تعزيز سلامة المعلومات المالية والضريبية، والحد من فرص التلاعب أو الانحراف في الأداء المؤسسي.

الفصل الثالث / المبحث الاول (التهرب الضريبي)

التمهيد:

تعد ظاهرة التهرب من الضريبة ظاهرة على مستوى العالم، لا تخص فقط الدول النامية في دول أخرى، حيث تلازم نظام العمل الضريبي، زتعدُّ إحدى المعوقات الرئيسة للنمو الاقتصادي وتحقيق الوفر المالي ومن ثمَّ يستوجب العمل على الحد منها بشكل مستمر وذلك بتعزيز الآليات المكافحة لها والتشريع الجبائي الذي يزيد من فعالية التدقيق للحد منها، ومن ثمَّ فالتهرب من الضريبة ظاهرة تمس بصورة غير محددة البلدان المتطورة والبلدان النامية، منذ سبعينيات القرن الماضي، بدأت ظاهرة التهرب الضريبي تكتسب أهمية متزايدة، وذلك نتيجة للنمو السريع في النشاط الاقتصادي العالمي، وما ترتب عليه من توسع في حجم المعاملات المالية والتجارية. وتُعد الضرائب من أبرز مصادر الإيرادات العامة التي تعتمد عليها الدول في تمويل نفقاتها وتنفيذ مشاريعها التنموية، بهدف تلبية احتياجات المواطنين وتحقيق الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي.

ونظراً لتعدد أشكال التهرب الضريبي وخطورته على الاقتصاد الوطني، يهدف هذا الفصل إلى تقديم صورة شاملة عن هذه الظاهرة، من حيث أسبابها، وأساليبها، وانعكاساتها على الإيرادات العامة، مع التركيز على أهمية الرقابة الإلكترونية كأداة للحد من هذه الممارسات وتعزيز الالتزام الضريبي في بيئة الأعمال الحديثة

3. 1 مفهوم التهرب الضريبي:

تعددت التعاريف المتعلقة بالتهرب من الضريبة واختلفت وجاء التنظر بين كل من الباحثين القانونيين والاقتصاديين في هذا الموضوع، في حين أن رجال القانون يؤكدون على الجانب القانوني للتهرب الضريبي عندما تكون الطرق المستعملة مشروعة أو غير مشروعة ويميزون بين أنواعه، أما رجال الاقتصاد لا يجدون فرق بين أنواع التهرب الضريبي ويؤكدون بأنه التهرب هو عدم تحمل عبئ الضريبة أي كان نوعها (كريم، 2016، 23). ويمكن أن نعرف "التهرب الضريبي" بأنه:

- "هو السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر، ويعتمد المكلف أو المتهرب من الضريبة على عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة" (بوحنيك، 2018، 27).
- "هو الفعل الشخصي المتعمد الذي يقوم به المكلف وذلك باستعمال تقنيات قانونية تسمح له بتجنب الحدث المنشئ للضريبة القانونية" (عطاب، 2018، 32).
- ومن ثم يتضح لدينا مما سبق بأنه لتحقيق التهرب الضريبي يتخذ المكلف القانوني عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة، وعلى هذا الأساس يمكن التمييز بين شكلين للتهرب الضريبي هما: (أوغاري، 2017، 31)
- تهرب ضريبي بدون انتهاك القانون الضريبي وهو ما يعرف بالتجنب الضريبي.
- تهرب ضريبي بانتهاك القانون الضريبي وهو ما يعرف بالغش الضريبي.

3. 2 أشكال وصور التهرب الضريبي:

قد يلجأ المكلفون في سبيل ذلك إلى إحدى الأشكال الآتية للتهرب من الضريبة وهي:

1. **التهرب الضريبي المشروع "التجنب الضريبي":** يقصد به أن يتخلص المكلف من أداء الضريبة نتيجة الاستفادة من بعض التغيرات الموجودة في تشريع القانون الضريبي أي الاستفادة من ثغرات القانون التي تتيح للمكلف التخلص من دفع الضريبة، دون أن يوجد مخالفة للنص القانوني (أوغاري، 2017، 31). ومن صور التهرب الضريبي المشروع امتناع المكلف عن الأعمال التي تلزم المكلف الضريبي بدفع الضريبة، أو الاتجاه نحو النشاطات التي تخضعه لنسبة ضريبية أقل، مثل نقل مقدار من أموال المشروع من الدولة التابعة لها سياسياً إلى دولة أخرى أجنبية تكون الضريبة فيها أقل وطأة، والتهرب المشروع ظاهرة سليمة قد اعترفت بها معظم الدول بالفقه والقضاء، كما يعد عمل مباح لا يعاقب القانون عليه ولا يتعرض مرتكبه لأي نوع من العقوبات القانونية (المهايني والخطيب، 2011، 559).

2. **التهرب الضريبي غير المشروع "الغش الضريبي"**: يأتي هذا النوع من التهرب غير المشروع عندما يخالف المكلف بالضرائب الأحكام القانونية بالاحتيايل والخداع للتشريعات الضريبية ومخالفة الأحكام والتعليمات القانونية الصادرة عن إدارة الضرائب، بارتكاب جرائم مالية يعاقب عليها القانون. ومن الطرق التي يلجأ إليها المكلف لتقليل مقدار الضريبة: (العلي، 2015، 81-82)

- **تزوير السجلات والدفاتر من قبل المكلف من أجل التلاعب بمصادر الدخل**: من خلال قيام المكلف بمسك نوعين من السجلات أحدهما صحيحاً والآخر مزوراً.
- **قيام المكلف بإخفاء بعض مصادر الدخل بشكل كامل**: في حال تعدد مصادر الدخل لدى المكلف يقوم بالإقرار عن بعض هذه المصادر ويخفي وجود بعضها الآخر، ومن ثم يحاسب عن جزء من مصادر دخله.

وفيما يلي جدول يوضح أهم نقاط التشابه والاختلافات بين الشكلين السابقين: (دهام، 2018، 66)

جدول رقم (1) أوجه التشابه والاختلاف بين التهرب الضريبي المشروع والتهرب الضريبي الغير مشروع

أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
كلاهما يأسهم في تقليل العبء الضريبي.	الغش يخالف القانون على عكس التجنب.
كلاهما ناتج عن انعدام الحس المدني.	الغش الضريبي يوقع على المكلف عقوبة أو جزاء على غرار التجنب الضريبي.
كلاهما ينتج من سوء النية.	

المصدر: (دراسة دهام، 2018، 66)

ومن الباحثين من رأي بأن أشكال التهرب الضريبي وفقاً لمكان وقوعه هي: (هاوكر، 2017، 139-140)

1- التهرب الضريبي الداخلي

يحدث هذا النوع من التهرب داخل حدود الدولة نفسها، حيث تقتصر ممارسات المكلف على استغلال الثغرات الموجودة في النظام الضريبي المحلي، أو اللجوء إلى أساليب أخرى تهدف إلى تقليل مبلغ الضريبة المستحق. ومن بين هذه الأساليب، امتناع الفرد عن القيام بالفعل الذي يُنشئ الالتزام الضريبي، كأن يتجنب شراء سلعة خاضعة للضريبة لتفادي دفعها. ورغم أن هذا السلوك يُعد وسيلة للتهرب، إلا أن تطبيقه يتطلب إرادة قوية وتضحية شخصية، وهو أمر يصعب تحقيقه في كثير من الحالات. فعلى سبيل المثال، من غير المرجح أن يمتنع مدخن مدمن عن شراء السجائر لمجرد تفادي دفع الرسم المفروض عليها، مما يدفع المكلفين إلى البحث عن ثغرات قانونية في النظام الضريبي تمكنهم من التهرب بطريقة أكثر واقعية.

2- التهرب الضريبي الدولي

يتجسد هذا النوع من التهرب في محاولة المكلف التخلص من دفع الضريبة في بلده الأصلي، من خلال تحويل الأرباح والمداخل الخاضعة للضريبة إلى دولة أخرى تتميز بانخفاض معدلات التحصيل الضريبي. ويستغل المكلف في هذه الحالة مبدأ السيادة الإقليمية للأنظمة الضريبية، حيث يقوم بتحرير ممتلكاته أو تحويل نشاطه إلى دولة أجنبية بهدف الاستفادة من التسهيلات الضريبية المتاحة هناك.

وعلى الرغم من أن الاتفاقيات الدولية لمكافحة التهرب الضريبي قد بدأت تُسهم في الحد من هذه الظاهرة، إلا أن التهرب الضريبي الدولي لا يزال يشكل تحديًا كبيرًا،

3. 3 صور التهرب الضريبي تتمثل في الأنماط الآتية: (مقراني ومنلايخاف، 2016، 14)

- الامتناع: هو رفض المكلف من دفع الضريبة المستحقة بعدم تقديم الإقرارات لصالح الإدارة الضريبية، أو الامتناع عن الترخيص بمزاولة عمله أو ممارسته دون امتلاك سجل تجاري، وذلك لتجنب دفع الضريبة.
- الإحلال: هي إحدى الوسائل التي ابتكرها المشرع الجبائي من أجل تحقيق الاكتفاء الذاتي وذلك بخلق مناصب عمل بقصد القضاء على البطالة، حيث قام المشرع بفرض ضرائب أقل على بعض الأنشطة، كالإعفاءات الضريبية لمدة معينة للعاملين في المجال الزراعي "الفلاحين" لتحفيزهم وتشجيعهم على العمل.
- الاستفادة من ثغرات القانون: تعدّ من الأساليب التي يعاقب عليها القانون؛ لأن المكلف يتهرب من دفع الضريبة دون أن يرتكب خطأ يعاقب عليه، كما أن المشرع هو الذي يضع هذه الثغرات لتوجيه الأفراد إلى أنشطة تتماشى مع السياسة الضريبية المخطط لها، ويتم هذا النمط من قبل الشركات التي تستعمل ملحقاً خاصاً بالضريبة.

3. 4 مجالات التهرب الضريبي:

تتمثل مجالات التهرب الضريبي في العديد من القطاعات وهي: (الصلع، 2018، 27)

- قطاع النشاط التجاري: يشمل هذا القطاع بالخصوص كل من تجار الجملة والتجزئة والمستوردين، وكما هو معلوم بأن هذا القطاع يمثل نسبة كبيرة في الدول النامية.
- قطاع المهن الحرة: أن قطاع المهن الحرة يشمل بصفة خاصة الأطباء والمحامين والمستشارين، عن التهرب الضريبي في هذا القطاع يزداد نظراً لأن عدد كبير من أصحاب هذا القطاع لا يصرحون بحقيقة أرقام أعمالهم، وعدم مسك الكثير منهم الدفاتر والسجلات القانونية، وعدم استقرار أحكام القانون الجبائي من سنة لأخرى بخصوص هذه الفئة، بالإضافة لعدم إخضاع هذه الفئة للمراقبة إلا في حالات نادرة.
- قطاع المعاملات العقارية: يعرف هذا القطاع ارتفاعاً ملحوظاً للتهرب يتزايد من سنة إلى أخرى خصوصاً ما تعلق منه بحقوق التسجيل والضريبة على الدخل الإجمالي، وذلك نظراً لارتباطه بفئة واسعة من الجمهور من جهة، وضعف إمكانيات الإدارة الضريبية في المتابعة والمراقبة من جهة أخرى.

3. 6 أسباب التهرب الضريبي:

"يعدُّ النظام الضريبي الجانب الهام للدولة بوصفه القاعدة العامة لفرض التشريعات من أجل تنظيم أفضل، ولكن يترتب عنه سلبيات تتمثل في التعقيد وعدم استقرار نصوصه التشريعية، بالإضافة لنقص في الإمكانيات المادية والبشرية التي تعتمد على الإدارة في تأدية المهام المنوطة بها جميع تلك السلبيات والنقائص التي تعرقل الضريبة بالإضافة إلى العوامل النفسية وجميع العوامل المحيطة بالفرد من عوامل اقتصادية واجتماعية وسياسية التي تعمل على انتشار الظاهرة بصورة غير مباشرة" (جوهر، 2017، 9).

أولاً . الأسباب المباشرة: لعل من أهم الأسباب للتهرب من الضريبة ما تنطوي عليه الضرائب من عبء يزيد عن توقعات المكلفين واستعدادهم النفسي لتحمله، ومن أهم الأسباب المباشرة التي تجعل التهرب من الضريبة تنفّش بصورة كبيرة:

1. الأسباب التشريعية: "نظراً للأوضاع التي عاشتها مختلف بلدان العالم الثالث بعد الاستقلال خاصة الفراغ القانوني الذي شمل العديد من المجالات، وأمام اضطرار هذه الدول لاعتماد السياسة الضريبية كأداة لتمويل سياستها التنموية ارتكزت تلك النظم والقوانين الضريبية التي خلفها الاستعمار غير أنها لم تصل إلى تحقيق تنمية اقتصادية والأهداف المتوخاة وذلك لتعقدها وعدم استقرارها بالإضافة إلى تميزها بثقل الاقتطاع، كما أن هذه الدول اعتمدت في ترقية نظمها الضريبية على اقتباس ما في نظم الدول المتقدمة دون مراعاة الاختلاف البيئي وإمكانية تطبيق ذلك في الواقع الفعلي" (منشقل، 2018، 34). وتتمثل هذه الأسباب في:

- تعقد التشريعات الضريبية: ومن الأمثلة على هذا التعقيد ما تتضمنه قوانين الضرائب من تخفيضات وإعفاءات وإضافة في معدل الضريبة، كل هذه التعقيدات تخلق مشاكل للإدارة المالية وتزيد من احتمال التهرب من الضريبة، ولو أن الباعث وراء هذا التعقيد قد يكون في كثير من الأحيان تحقيق العدالة وإرضاء المكلفين (الصلع، 2018، 29).

- عدم استقرار التشريعات: تتطلب التغيرات الاقتصادية والسياسية والمالية للبلد تغيير في التشريع الضريبي التي تساعد المكلف على التهرب من الضريبة، كما تعدُّ هذه التغييرات ثغرة للمكلف للتخلص من الضريبة مستنداً إلى غموضها حيث أن تلك التغيرات المستمرة والدائمة التي تحدث في مجال التشريعات الضريبية تجعل من نظام الضرائب دوماً غامضاً بسبب الإفراط في تعدد القوانين، وهذا الشيء يخلق بمرور الزمن مشاكل في تأويل نصوص التشريعات الضريبية، وكذلك في تطبيقها حيث تكون المادة أو القاعدة القانونية أقل وضوحاً، وتترك مجال أكبر لتدخل الإدارة لسد النقص والثغرات الموجودة في النصوص (عيسى، 2015، 9).

2. إهمال الإدارة الضريبية: يتطلب نجاح أي سياسة ضريبية توفير إدارة ضريبية تتسم بالكفاءة والخبرة والنزاهة وتتبع أساليب عمل مرنة تتوافق مع الظروف الاقتصادية العامة بالإضافة إلى أن نظام الضرائب لأي دولة يتعلق بنظامها الاجتماعي والاقتصادي وتدخل دور السلطة العامة في حياة كليهما، إلا أن الإدارة الضريبية في البلدان النامية قد تلاقى صعوبات تعرقل مسيرتها مما يشجع المكلف على التهرب، وقد تعتمد الإدارة إلى ربط الضريبة ربطاً جزافاً باقل من القيمة الحقيقية أو بأكثر من قيمتها مما يؤدي إلى إحداث آثار معنوية تشجع على التهرب،: (خوجة وبومدين، 2020، 24-23)

ثانياً . الأسباب غير المباشرة: أن خطورة ظاهرة التهرب الضريبي والآثار الناتجة قد تكون نتيجة الأسباب المباشرة التي تم ذكرها سابقاً، وقد تكون نتيجة أسباب غير مباشرة تعمل على تفشي هذه الظاهرة والمتمثلة في نفسية المكلف وطابعه المدني من جهة ومحيطه الاجتماعي والاقتصادي، بالإضافة إلى المحيط السياسي السائد من جهة أخرى، وجميعها لها تأثيرات خاصة على تأدية الضريبة وسنعرضها في الآتي:

1. الأسباب النفسية: تلعب العوامل النفسية دوراً مهماً في التهرب من الضريبة فكلما زادت المعرفة والوعي بدفع الضريبة لدى المكلف بها، قل الباعث على التهرب منها والنقص، وكلما كان الوعي الضريبي منخفضاً كان الباعث النفسي على التهرب كبيراً ولموساً، ويقصد بـ "الوعي الضريبي" مدى اقتناع المكلف بدفع ما عليه من التزامات وتحملها باقتناع، ومعرفة القيمة التي يستوجب عليها أن يسدها (لصلح، 2018، 32)، وإذا تحقق ذلك يقل التهرب من الضريبة.
2. الأسباب الاقتصادية: أن الوضعية الاقتصادية المتدهورة قد تؤثر على سلوك المكلف، مما يدفع به إلى التهرب الضريبي، ومن ثم تدفع به إلى التطور في هذا المجال ليما يترتب عليه فوائد مقابل ذلك، وقد يجد المكلف في بعض الأحيان نفسه في وضعية اقتصادية صعبة لهذا يلجأ إلى التهرب من دفع الضريبة، وقد يساعده ذلك على تجاوز الصعوبات التي يعاني منها. كما أنه ليست الوضعية الشخصية للمكلف وحدها تؤثر على توسع التهرب من الضريبة، بل أيضاً البنية الاقتصادية العامة (خوجة وبومدين، 2020، 27).
3. الأسباب الاجتماعية والأخلاقية: إن السبب الرئيس للتهرب الضريبي هو ضعف المستوى الأخلاقي لدى المكلفين بصورة خاصة، فإننا نجد المكلف يفقد شيئاً فشيئاً المعنى الحقيقي بواجبه الضريبي، فكثير من 3 . 7 آثار التهرب الضريبي:

3 . 7 الإصلاح الضريبي ومعايره:

بالإصلاح الضريبي يعني اصلاح نظام الضرائب في الدولة بما يجعله متوافقاً مع السياسة العامة فيها ومع حاجة الاقتصاد من خلال إدخال ضرائب أكثر تطوراً، والبحث عن آليات ضريبية تضمن العدالة الاجتماعية وإعادة توزيع الدخل والثروة وإلغاء أنواع الضرائب التي تسوء الاقتصاد واختيار كادر الجهاز الضريبي من الأشخاص المؤهلين علمياً وفنياً وأخلاقياً بما يعني زيادة قدرة الحكومة على القضاء على التهرب الضريبي بحيث تصبح إيرادات الضرائب كافية لتحقيق النهوض بمشاريع الدولة وتمويل إنفاقها ومنع مظاهر التهرب الضريبي بتطبيق القانون حيال ذلك، وهكذا أصبح الإصلاح الضريبي ضرورة أساسية لا بد منها حتى تستطيع الدول أن تستمر في تطبيق سياسات التنمية ومعدلات النمو الاقتصادي من خلال زيادة الموارد المالية اللازمة لعملية الإصلاح الاقتصادي زتعدُّ الولايات المتحدة الأمريكية من أهم الدول التي تعمل وتحاول بصفة مستمرة على إصلاح النظام الضريبي فيها، كبرامج الرعاية والمعاشات والضمان الاجتماعي والمساعدات وغيرها من البرامج (نصر، 2013، 27-29).

1.7.3 معايير الإصلاح الضريبي: يراد بها القواعد الأساسية التي ينبغي على المشرع مراعاتها عند فرض الضرائب وتتبع أهميتها من ضرورة التوفيق بين مصلحتي المكلف والدولة على حد سواء، ويعدُّ آدم سميث أول من وضع هذه القواعد التي تتمثل في المعايير الآتية: (شريف، 2017، 17)

- العدالة في التنظيم الفني للضرائب

- الشفافية في القواعد القانونية:

- الاقتصاد في تكاليف الجبائية.

3. 8 حوسبة النظام الضريبي وأهميته وأهدافه:

لقد كان للتقنيات المتطورة في مجال التكنولوجيا دوراً مهماً في تطوير الأداء الإداري والتقليل من التكاليف والتحول من الإدارة التقليدية إلى الإدارة الإلكترونية الأمر الذي أسهم بتبني الخدمات الإلكترونية في العمل العام والخاص، حيث تحولت ممارسة العمل من الممارسات التقليدية إلى استعمال أجهزة الحاسب، التي قامت بتحديث جوانب حياة الممارسين بما في ذلك إعداد وتخطيط الضرائب في بيئة تكنولوجيا المعلومات (الحسن علي، 2020، 47).

حيث عرفت الحوسبة الضريبية بأنها "استعمال الحاسب الآلي في عمليات جمع الضريبة المختلفة لتسهيل وإدارة عملية دافعي الضرائب مع الدوائر الضريبية، وتقليل الوقت اللازم لعملية الضريبة بين دافعي الضرائب، وتركيز انتباه المدقق الضريبي على العمل الميداني الذي يقع في صميم عملية الفحص الضريبي، بدلاً من الانشغال بعمل المكاتب الناتج عن الروتين، وتقليل التعاون مع مسؤولي الضرائب في البلدان الأخرى للحد من طرق التهريب الضريبي لدافعي الضرائب والشركات" (Qassim & Abbas, 2018, 6). أما الأسباب التي أدت لظهور الحوسبة الضريبية فهي "ارتفاع تكلفة تحصيل الضرائب، تضخم عدد الهياكل الإدارية وتدهور وضعيتها، اتساع حجم الاقتصاد الموازي واستفحال ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي"، حيث تسعى إدارة الضرائب المختلفة إلى حوسبة نظمها الضريبية من أجل "رفع المردودية المالية للضريبة، محاربة ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي، تخفيض التكاليف الإدارية وزيادة رضا المكلفين"،

3. 9 دور التدقيق الضريبي في الحد من التهرب الضريبي:

يعرف التدقيق الضريبي بأنه: "عبارة عن جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات المصرح بها من قبل المكلفين بموجب البيانات الضريبية المقدمة من قبلهم لتحديد فيما إذا كانت الالتزامات الضريبية المقدمة صحيحة بشكل جوهري في ضوء قوانين وأنظمة الضريبة على الدخل والتقرير عن ذلك، وتتم هذه العملية من خلال مدقق أو فريق تدقيق يتصف بالكفاءة والموضوعية" (دهام، 2018، 20). ويستمد التدقيق الضريبي أهميته "باعتبار الضريبة أحد أهم الموارد الاقتصادية للبلدان، ومن ثم فإن التدقيق عليها يحافظ على تدفق تلك الموارد ويقلل قدر الإمكان من التهرب الضريبي، بالإضافة لوجود تعارض بين أهداف واهتمامات الأفراد الذين يضعون القوائم المالية وبين الأفراد الذين يستفيدون منها، بالإضافة التكاليف العالية المرتبطة بعملية التدقيق والأضرار المرتبطة بوجود خلل فيها" (Opoku, 2015, 18).

3. 10 طرق مكافحة التهرب الضريبي:

نظراً للأضرار الجسيمة الناجمة عن التهرب من الضريبة بأشكاله المختلفة، كان من الضروري أن تبذل الدول قصارى جهدها لمكافحته بجميع الوسائل المتاحة، ويكون أساليب مكافحة التهرب من الضريبة والحد منها من خلال استعمال أساليب وقائية عبر منع وقوع التهرب من الضريبة والحيلولة دون وقوع أسبابه، أو باستعمال أساليب علاجية من خلال

معاقبة مرتكبيه، وأما باستعمال الاساليب الدولية من خلال المعاهدات لمكافحة التعرب من جميع جوانبه (عليقات، 2013، 118-119)، ومن وسائل مكافحة التهرب الضريبي يمكن ذكر ما يلي: (العدي، 2015، 82-83)

- **مراجعة التشريع الضريبي:** يحتوي التشريع الضريبي الجيد على مجموعة من السمات من حيث حسن الصياغة الجيدة والمتوافقة ومع الوضع الاقتصادي، ويجب ألا يحتوي التشريع الضريبي الجيد على ثغرات تفسح المجال للتهرب من الضريبة وومن ثمّ وعدم المساواة، حيث يجب اللجوء إلى التدابير الوقائية من خلال تعديل الأحكام القانونية المرتبطة بتحصيل الضرائب وتحقيقها بالسرعة المطلوبة، وعدم ترك أي مجال للتهرب.
- **نشر الوعي الضريبي:** وذلك بإعلام المكلفين بالضريبة وطبيعتها وشرعية حق الدولة في تحصيلها، والهدف من إنفاذها عبر وسائل الإعلام المختلفة، حيث يقتنع المكلف بدفع الضريبة المستحقة عليه، وهذا يتطلب من السلطة ترشيد الإنفاق العام بما يخدم المصلحة العامة، بحيث يشعر المكلف بأن الضريبة تحقق له خدمات ومنافع قد تكون مباشرة أو غير مباشرة.
- **تحقيق العدالة الضريبية:** يتطلب تحقيق مبدأ العدالة الضريبية مجموعة من الوسائل والإجراءات منها: (دهام، 2018، 71)
 - **شمولية الضريبة:** بحيث تؤثر على جميع الدخل، ولا يشعر المكلف بالضريبة.
 - **معدل الضريبة:** يجب أن يكون معدل الضريبة معقول وليس مرتفع حتى لا يترك أي أثر سلبي على نفسية المكلف بالضريبة، مما يؤدي به إلى التهرب من الضريبة.
 - **الإعفاءات الضريبية:** يجب دراسة الإعفاءات الضريبية بعناية حتى لا يستفيد منها البعض على حساب البعض الآخر، وتؤدي إلى التهرب الضريبي.

المبحث الثاني الإطار العملي للدراسة

2.3 تحليل نتائج البحث

1.2.3 تحليل بيانات المتغير المستقل للأنظمة الإلكترونية الرقابية :

من أجل وصف وتحليل فقرات المتغير المستقل "الأنظمة الإلكترونية الرقابية" قام الباحث باحتساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات المتغيرات المدروسة، كما هو موضح بالجدول الآتية التي تظهر مستوى أهمية كل فقرة من وجهة نظر العاملين في الهيئة العامة للضرائب العراقية كما يلي:

أولاً . تحليل الإجابات المجمعة من الفقرات المتعلقة بمتغير (الرقابة على الاجهزة والمعدات)

جدول رقم (2) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير الرقابة على الأجهزة والمعدات

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب الأهمية	مستوى الأهمية
1	التحقق من تعداد الأجهزة والمعدات الإلكترونية.	3.51	0.941	2	متوسط
2	التحقق من جاهزية الأجهزة والمعدات الإلكترونية.	3.45	0.939	3	متوسط
3	التأكد من وجود أجهزة حماية آلية بالأجهزة والمعدات.	3.85	0.379	1	مرتفع
4	التأكد من وجود صيانة دورية ومراقبة مستمرة للأجهزة والمعدات الإلكترونية.	3.33	1.068	4	متوسط
5	إعداد تقارير عن فعالية وجاهزية الأجهزة والمعدات الإلكترونية بشكل دوري.	3.25	1.047	5	متوسط
الإجمالي		3.48	0.631	متوسط	

المصدر: من إعداد الباحث استناداً لمخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)، النسخة (25)

إذ يوضح الجدول رقم (4 . 10) إجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات الاستبانة المتعلقة بمتغير "الرقابة على الأجهزة والمعدات" إذ تراوحت المتوسطات الحسابية بين (3.25- 3.85) بمتوسط إجمالي قدره (3.48) وفق مقياس "ليكرت" الخماسي، مما يدل على المستوى المتوسط لمتغير الرقابة على الأجهزة والمعدات حسب آراء العاملين في الهيئة العامة للضرائب العراقية. إذا جاءت في المرتبة الأولى فقرة "التأكد من وجود أجهزة حماية آلية بالأجهزة والمعدات" بمتوسط حسابي (3.85) أعلى من المتوسط الحسابي الإجمالي (3.48) الأمر الذي يؤكد على أهمية تركيب أجهزة انذار وحماية من خلال وضع كلمات سر للتطبيقات ورسائل انذار للمسؤولين عند محاول غير المسؤولين المخولين بالعمل على الأجهزة والمعدات، وبلغ الانحراف المعياري (0.379)، فيما حصلت الفقرة "إعداد تقارير عن فعالية وجاهزية الأجهزة والمعدات الإلكترونية بشكل دوري"، على المرتبة الخامسة والأخيرة بمتوسط حسابي متوسط (3.25) أدنى من المتوسط الحسابي الإجمالي (3.48) وهذا يدل على وجود متوسط لآلية القيام بإعداد التقارير عن فعالية وجاهزية عمل التي من الواجب الإخبار من لدن المسؤولين عن عملها عن حاجتها لتحديث أو الصيانة بشكل منتظم بما يضمن صحة وسلامة سير العمل، وانحراف معياري (1.047)، أما المتوسط الحسابي لجميع إجابات عينة الدراسة على فقرات متغير الرقابة على الأجهزة والمعدات جاءت متوسطة.

ثانياً . تحليل الإجابات المجمعة من الفقرات المتعلقة بمتغير (الرقابة على البرمجيات)

جدول رقم (3) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير الرقابة على البرمجيات

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب الأهمية	مستوى الأهمية
1	التحقق من توفر أنظمة الحماية اللازمة لبرمجيات نظم المعلومات المحاسبية.	3.70	0.592	1	متوسط
2	التحقق من صحة نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية.	3.25	1.022	5	متوسط
3	فحص برمجيات نظام الدفع الإلكتروني والتحقق من تطبيقها.	3.45	0.890	3	متوسط
4	الاستعانة بخبراء النظم للتحقق من صحة البرامج المحاسبية الإلكترونية.	3.61	0.789	2	متوسط
5	التحقق من حرص الهيئة على اقتناء أحدث البرمجيات المحاسبية والرقابية والضريبية بشكل مستمر.	3.32	1.089	4	متوسط
الإجمالي		3.47	0.671	متوسط	

المصدر: من إعداد الباحث استناداً لمخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)، النسخة (25)

إذ يوضح الجدول رقم (4 . 11) إجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات الاستبانة المتعلقة بمتغير "الرقابة على البرمجيات"، إذ تراوحت المتوسطات الحسابية بين (3.25- 3.70) بمتوسط إجمالي قدره (3.47) وفق مقياس "ليكرت" الخماسي، مما يدل على المستوى المتوسط لمتغير الرقابة على البرمجيات حسب آراء العاملين في الهيئة العامة للضرائب العراقية ومديرياتها. إذا جاءت في المرتبة الأولى فقرة "التحقق من توفر أنظمة الحماية اللازمة لبرمجيات نظم المعلومات المحاسبية" بمتوسط حسابي (3.70) أعلى من المتوسط الحسابي الإجمالي (3.47) حيث وبلغ الانحراف المعياري (0.592)، حيث تسعى الهيئة لحماية البرمجيات المحاسبية لضمان سريتها وسلامة سير العمل. فيما حصلت الفقرة كل من الفقرة "التحقق من صحة نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية" على المرتبة الخامسة والأخيرة بمتوسط حسابي متوسط (3.25) أدنى من المتوسط الحسابي الإجمالي (3.47) وعلى الرغم من اهتمام الهيئة بالرقابة على البرمجيات فإن هناك نقص بالخبرات والمهارات اللازمة لكي تتحقق من صلاحية وفعالية النظم الإلكترونية في العمل المحاسبي، وبلغ الانحراف المعياري (1.022)، أما المتوسط الحسابي لجميع إجابات عينة الدراسة على فقرات متغير الرقابة على البرمجيات جاءت متوسطة.

ثالثاً . تحليل الإجابات المجمعة من الفقرات المتعلقة بمتغير (الرقابة على قاعدة البيانات)

جدول قم (4) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير الرقابة على قاعدة البيانات

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب الأهمية	مستوى الأهمية
1	التأكد بدقة من صحة قاعدة المعلومات حول مكلفي الضريبة.	3.69	0.633	1	مرتفع
2	التحقق من قيام الهيئة بتحديث قاعدة بيانات مكلفي الضريبة بشكل دوري.	3.23	1.064	5	متوسط
3	التأكد من امتلاك كل مكلف لسجل ورقم تعريفه ضريبي يستخدم لواجبات الامتثال الضريبي.	3.43	0.923	3	متوسط
4	التحقق من قيام الهيئة بتخزين البيانات الهامة على الأقراص الممغنطة.	3.61	0.811	2	متوسط
5	القيام من قيام الهيئة بتحليل البيانات وتبويبها وتلخيص المعلومات.	3.31	1.108	4	متوسط
الإجمالي		3.45	0.697	متوسط	

المصدر: من إعداد الباحث استناداً لمخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)، النسخة (25)

إذ يوضح الجدول رقم (4 . 12) إجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات الاستبانة المتعلقة بمتغير "الرقابة على قاعدة البيانات"، إذ تراوحت المتوسطات الحسابية بين (3.23 - 3.69) بمتوسط إجمالي قدره (3.45) وفق مقياس "ليكرت" الخماسي، مما يدل على المستوى المتوسط لمتغير الرقابة على قاعدة البيانات حسب آراء العاملين في الهيئة العامة للضرائب العراقية ومديرياتها. إذا جاءت في المرتبة الأولى فقرة "التأكد بدقة من صحة قاعدة المعلومات حول مكلفي الضريبة" بمتوسط حسابي (3.69) أعلى من المتوسط الحسابي الإجمالي (3.45) فمن المهم للغاية وجود تحقق من صحة المعلومات المرتبطة بمكلفي الضريبة والتحقق من صحتها وسلامتها بشكل دوري، وبلغ الانحراف المعياري (0.633)، فيما حصلت الفقرة "التحقق من قيام الهيئة بتحديث قاعدة بيانات مكلفي الضريبة بشكل دوري"، على المرتبة الخامسة والأخيرة بمتوسط حسابي متوسط (3.23) أدنى من المتوسط الحسابي الإجمالي (3.45) ما يدل على ضرورة اهتمام بمعلومات المكلفين وأهمية تحديث تلك المعلومات بشكل منتظم للتحقق من صحة المعلومات والجبايات الضريبية المتعلقة بذلك المكلف، وبلغ الانحراف المعياري (1.064)، أما المتوسط الحسابي لجميع إجابات عينة الدراسة على فقرات متغير الرقابة على قاعدة البيانات جاءت متوسطة.

3.3 اختبار الفرضيات :

1.3.3 اختبار الفرضية الرئيسية: H0: "لا يوجد أثر تطبيق الأنظمة الإلكترونية الرقابية (الرقابة على الأجهزة والمعدات، الرقابة على البرمجيات، الرقابة على قاعدة البيانات)، في الحد من التهرب الضريبي عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) في بيئة الأعمال العراقية".

لاختبار الفرضية الرئيسية لجأ الباحث لاستعمال أسلوب "تحليل الانحدار المتعدد" على اعتبار أن هذه الفرضية تدرس العلاقة بين أبعاد المتغير المستقل الأنظمة الإلكترونية الرقابية بـ " (الرقابة على الأجهزة والمعدات، الرقابة على البرمجيات، الرقابة على قاعدة البيانات، الرقابة على شبكات الاتصال، الرقابة على الموارد البشرية)" ومتغير تابع واحد

جدول رقم (5) نتائج اختبار الفرضية الرئيسية										
الفرضية	المتغيرات المستقلة	المتغير التابع	قيمة T	مستوى الدلالة	قيمة بيتا B	معامل الارتباط	معامل ل التحدد	معامل التحديد المعدل	الانحراف المعياري	قيمة Sig
H0	الرقابة على الأجهزة والمعدات	التهرب الضريبي	2.9	0.004	0.10	0.925	0.8	0.85	0.202	0.00
	الرقابة على البرمجيات		4.1	0.000	0.23					
	الرقابة على قاعدة البيانات		4.1	0.000	0.66					

هو "التهرب الضريبي"، وتم اختبار العلاقة وفق الجدول الآتي:

المصدر: من إعداد الباحث استناداً لمخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)، النسخة (25)

نلاحظ من الجدول (4 . 17) "أن قيم (t) التي تم حسابها وفق أسلوب التحليل المعتمد لجميع المتغيرات كانت أكبر من القيمة الجدولية عند مستوى دلالة (0.05) ومن ثمَّ نَقبل الفرضية البديلة ونرفض الفرضية الصفرية، كما تبين من التحليل أن معامل الارتباط قد بلغ (0.925) أي أن هناك علاقة قوية جداً بين المتغيرات المستقلة أبعاد الأنظمة الإلكترونية الرقابية ومستوى التهرب الضريبي في بيئة ال العراقية. كما بينت نتائج الاختبار أن قيمة معامل التحديد قد بلغت (0.856) ومن ثمَّ هنالك علاقة قوية بين المتغيرات المستقلة ومستوى المتغير التابع، أما معامل التحديد المعدل بلغت قيمته (0.854) أي أن المتغيرات التفسيرية المستقلة تستطيع تفسير (85.4%) من التغيرات الحاصلة في التهرب الضريبي والباقي (14.6%) يعود لعوامل أخرى، كما بلغ الخطأ المعياري (0.202)".

نلاحظ من الجدول السابق أيضاً، ومن العمود (B) وبالعودة إلى للنموذج المقترح من أجل التنبؤ بمستوى المتغير التابع من خلال تأثير المتغيرات المستقلة الآتية:

- الرقابة على الأجهزة والمعدات: أن الزيادة في الرقابة على الأجهزة والمعدات بمقدار (1) يؤدي لزيادة التهرب الضريبي بمقدار (0.101).
 - الرقابة على البرمجيات: أن الزيادة في الرقابة على البرمجيات بمقدار (1) يؤدي لزيادة التهرب الضريبي بمقدار (0.239).
 - الرقابة على قاعدة البيانات: أن الزيادة في الرقابة على قاعدة البيانات بمقدار (1) يؤدي لزيادة التهرب الضريبي بمقدار (0.665).
- 2.3.3 اختبار الفرضية الفرعية الأولى H0.1: "لا يوجد أثر لتطبيق (الرقابة على الأجهزة والمعدات) في الحد من التهرب الضريبي مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) في بيئة الأعمال العراقية".

لكي يتم اختبار هذه الفرضية استعمال الباحث اختبار "تحليل الانحدار البسيط" على اعتبار أن هذه الفرضية تبحث في أثر متغير مستقل واحد "الرقابة على الأجهزة والمعدات" على متغير تابع واحد "التهرب الضريبي" التي يوضحها الجدول الآتي:

جدول رقم (6) نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى

Std. Error	R ² .Adj	R ²	R	P-value	T	الفرضية	المتغير التابع	المتغير المستقل
0.333	0.601	0.602	0.776	0.000	23.065	H0.1	التهرب الضريبي	الرقابة على الأجهزة والمعدات

المصدر: من إعداد الباحث استناداً لمخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)، النسخة (25)

نلاحظ من الجدول (4 . 18) "أن قيم (t) التي تم حسابها وفق أسلوب التحليل المعتمد لجميع المتغيرات كانت أكبر من القيمة الجدولية عند مستوى دلالة (0.05) ومن ثمَّ نقبل الفرضية البديلة ونرفض الفرضية الصفرية أي يوجد علاقة بين المتغيرات المدروسة، كما تبين من التحليل أن معامل الارتباط قد بلغ (0.776) أي أن هناك علاقة ارتباط قوية بين المتغير المستقل الرقابة على الأجهزة والمعدات ومستوى التهرب الضريبي في بيئة الأعمال العراقية. كما بينت نتائج الاختبار أن قيمة معامل التحديد قد بلغت (0.602) ومن ثمَّ هنالك علاقة قوية بين الرقابة على الأجهزة والمعدات ومستوى التهرب الضريبي، أما معامل التحديد المعدل بلغت قيمته (0.601) أي أن المتغير التفسيري المستقل استطاع تفسير (60.1%) من التغيرات الحاصلة في التهرب الضريبي والباقي يعود لعوامل أخرى، كما بلغ الخطأ المعياري (0.333)".

3.3.3 اختبار الفرضية الفرعية الثانية H0.2: "لا يوجد أثر لتطبيق (الرقابة على البرمجيات) في الحد من التهرب الضريبي عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) في بيئة الأعمال العراقية".

لكي تختبر هذه الفرضية استعمل الباحث اختبار "تحليل الانحدار البسيط" على احتساب أن هذه الفرضية تبحث في أثر متغير مستقل واحد "الرقابة على البرمجيات" على متغير تابع واحد "التهرب الضريبي"، التي يوضحها الجدول الآتي:

جدول رقم (7) نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية

المتغير المستقل	المتغير التابع	الفرضية	T	P-value	R	R ²	R ² .Adj	Std. Error
الرقابة على البرمجيات	التهرب الضريبي	H0.2	34.692	0.000	0.880	0.774	0.773	0.251

المصدر: من إعداد الباحث استناداً لمخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)، النسخة (25)

نلاحظ من الجدول (4 . 19) "أن قيم (t) التي تم حسابها وفق أسلوب التحليل المعتمد لجميع المتغيرات كانت أكبر من القيمة الجدولية عند مستوى دلالة (0.05) ومن ثمَّ نَقبل الفرضية البديلة ونرفض الفرضية الصفرية أي يوجد علاقة بين المتغيرات المدروسة، كما تبين من التحليل أن معامل الارتباط قد بلغ (0.880) أي أن هناك علاقة ارتباط قوية بين المتغير المستقل الرقابة على البرمجيات ومستوى التهرب الضريبي في بيئة الأعمال العراقية. كما بينت نتائج الاختبار أن قيمة معامل التحديد قد بلغت (0.774) ومن ثمَّ هناك علاقة قوية بين الرقابة على البرمجيات ومستوى التهرب الضريبي، أما معامل التحديد المعدل بلغت قيمته (0.773) أي أن المتغير التفسيري المستقل استطاع تفسير (77.3%) من التغيرات الحاصلة في التهرب الضريبي والباقي يعود لعوامل أخرى، كما بلغ الخطأ المعياري (0.251)".

4.3.3 اختبار الفرضية الفرعية الثالثة H0.3: "لا يوجد أثر لتطبيق (الرقابة على قاعدة البيانات) في الحد من التهرب الضريبي عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) في بيئة الأعمال العراقية".

لكي يتم اختبار هذه الفرضية استعمال الباحث اختبار "تحليل الانحدار البسيط" على اعتبار أن هذه الفرضية تبحث في أثر متغير مستقل واحد "الرقابة على قاعدة البيانات" على متغير تابع واحد "التهرب الضريبي"، التي يوضحها الجدول الآتي:

جدول رقم (8) نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

المتغير المستقل	المتغير التابع	الفرضية	T	P-value	R	R ²	R ² .Adj	Std. Error
الرقابة على قاعدة البيانات	التهرب الضريبي	H0.3	35.360	0.000	0.883	0.780	0.780	0.247

المصدر: من إعداد الباحث استناداً لمخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)، النسخة (25)

نلاحظ من الجدول (4 . 20) "أن قيم (t) التي تم حسابها وفق أسلوب التحليل المعتمد لجميع المتغيرات كانت أكبر من القيمة الجدولية عند مستوى دلالة (0.05) ومن ثمَّ نقبل الفرضية البديلة ونرفض الفرضية الصفرية أي يوجد علاقة بين المتغيرات المدروسة، كما تبين من التحليل أن معامل الارتباط قد بلغ (0.883) أي أن هناك علاقة ارتباط قوية بين المتغير المستقل الرقابة على قاعدة البيانات ومستوى التهرب الضريبي في بيئة الأعمال العراقية. كما بينت نتائج الاختبار أن قيمة معامل التحديد قد بلغت (0.780) ومن ثمَّ هنالك علاقة قوية بين الرقابة على قاعدة البيانات ومستوى التهرب الضريبي، أما معامل التحديد المعدل بلغت قيمته (0.780) أي أن المتغير التفسيري المستقل استطاع تفسير (78%) من التغيرات الحاصلة في التهرب الضريبي والباقي يعود لعوامل أخرى، كما بلغ الخطأ المعياري (0.247)".

الفصل الرابع

الاستنتاجات والتوصيات:

المبحث الاول/ النتائج المتعلقة بالتحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة :

1. أظهرت النتائج التحليلية الوصفية بما يتعلق بأبعاد المتغير المستقل الأنظمة الإلكترونية الرقابية والمتمثلة بـ (الرقابة على الأجهزة والمعدات، الرقابة على البرمجيات، الرقابة على قاعدة البيانات كانت متوسطة وهذا يقدم مؤشر بأن مستوى استعمال وتطبيق الأنظمة الإلكترونية الرقابية في الهيئة العامة للضرائب جاء متوسط، إذ جاءت قيم المتوسطات الحسابية لآراء عينة الدراسة على أبعاد المتغير المستقل حيث بلغت (3.59) للرقابة على الموارد البشرية وهو بالمرتبة الأولى وبأهمية متوسطة، (3.48) للرقابة على الأجهزة والمعدات وهي بالمرتبة الثانية وبأهمية متوسطة، (3.47) للرقابة على البرمجيات وهو بالمرتبة الثالثة بأهمية متوسطة، (3.45) للرقابة على قاعدة البيانات .

2. النتائج المتعلقة باختبار فرضيات الدراسة :

1. "يوجد أثر لتطبيق الأنظمة الإلكترونية الرقابية (الرقابة على الأجهزة والمعدات، الرقابة على البرمجيات، الرقابة على قاعدة البيانات) في الحد من التهرب الضريبي عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) في بيئة الأعمال العراقية".
2. "يوجد أثر لتطبيق (الرقابة على الأجهزة والمعدات) في الحد من التهرب الضريبي مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) في بيئة الأعمال العراقية"، حيث بلغ معامل الارتباط (0.776) وهذا ما يؤكد على وجود علاقة ارتباط قوية بين المتغيرين.
3. "يوجد أثر لتطبيق (الرقابة على البرمجيات) في الحد من التهرب الضريبي مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) في بيئة الأعمال العراقية"، حيث بلغ معامل الارتباط (0.880) وهذا ما يؤكد على وجود علاقة ارتباط قوية بين المتغيرين.
4. "يوجد أثر لتطبيق (الرقابة على قاعدة البيانات) في الحد من التهرب الضريبي مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) في بيئة الأعمال العراقية"، حيث بلغ معامل الارتباط (0.883) وهذا ما يؤكد على وجود علاقة ارتباط قوية بين المتغيرين.

وومن ثمَّ تتفق نتائج هذه الدراسة مع ما توصلت إليه دراسة علاء سعيد حسين (2014) التي هدفت إلى تقييم دور نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي في فلسطين. حيث أكدت الدراسة أن تطبيق الأنظمة الإلكترونية الرقابية، لا سيما تلك المتعلقة بالبرمجيات وقواعد البيانات، يسهم بشكل فعال في تقليل فرص التهرب الضريبي من خلال تعزيز الرقابة على العمليات المالية وتوفير بيانات دقيقة وشفافة. وهذا يتماشى مع نتائج الدراسة الحالية التي أظهرت وجود علاقة ارتباط قوية بين الرقابة على البرمجيات (معامل ارتباط 0.880) والرقابة على قاعدة

البيانات (معامل ارتباط 0.883) وبين الحد من التهرب الضريبي، مما يعزز أهمية تبني الأنظمة الإلكترونية في بيئة الأعمال العراقية.

وفي المقابل، تخالف نتائج هذه الدراسة ما توصلت إليه دراسة منشورة في جامعة تشرين، التي تناولت أثر هيكل رأس المال وحجم الشركات على التهرب الضريبي، حيث أشارت إلى أن التهرب الضريبي يرتبط بشكل أكبر بخصائص الشركات المالية مثل حجم الديون والرافعة المالية، ولم تجد علاقة مباشرة بين استعمال الأنظمة الإلكترونية وبين الحد من التهرب الضريبي. هذا التباين قد يُعزى إلى اختلاف البيئة الاقتصادية والتشريعية بين العراق وسوريا، أو إلى تفاوت مستوى نضج الأنظمة الإلكترونية المستعملة في كل بلد، مما يستدعي إجراء دراسات مقارنة مستقبلية لتحديد مدى تأثير السياق المحلي في فعالية هذه الأنظمة

المبحث الثاني/ التوصيات :

1. التأكيد على أهمية سعي الهيئة العامة للضرائب لتوفير شبكات اتصال حديثة لخدمات الدفع الضريبي الإلكتروني، وتحديث أجهزتها وشبكاتها بشكل مستمر لتحسين الأداء فيها، بالإضافة لفحص جاهزية الشبكات والتأكد من وجود برامج تؤمن حمايتها.

2. ضرورة حرص الهيئة العامة للضرائب العراقية على اقتناء أحدث البرمجيات المحاسبية والرقابية والضريبية بشكل مستمر، والتحقق من صحة نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية، بالإضافة لفحص برمجيات نظام الدفع الإلكتروني والتأكد من تطبيقها.

3. التأكيد على أهمية قيام الهيئة العامة للضرائب العراقية بتحديث قاعدة بيانات مكلفي الضريبة بشكل دوري، وتحليل البيانات وتبويبها وتلخيص المعلومات، والحرص على امتلاك كل مكلف لسجل ورقم تعريف ضريبي يستخدم لواجبات الامتثال الضريبي.

4. ضرورة قيام الهيئة العامة للضرائب العراقية بالتأكد من وجود صيانة دورية ومراقبة مستمرة للأجهزة والمعدات الإلكترونية، وإعداد تقارير عن فعالية وجاهزية الأجهزة والمعدات الإلكترونية بشكل دوري.

5. ضرورة توافر التأهيل التقني المناسب للعاملين في الهيئة العامة للضرائب العراقية من أجل التعامل مع الأجهزة والبرمجيات الحديثة على اعتبار أن تطبيق الدفع الضريبي الإلكتروني يقلل من استعمال التقديرات الجرافية من قبل العاملين. والتأكيد على أهمية المحافظة على سرية بيانات مكلف الضريبة من قبل العاملين وعدم إفشائها إلا في الحالات التي يشرعها القانون.

6. نشر ثقافة التحصيل الضريبي في بيئة الأعمال العراقية من خلال تحفيز المكلفين على عدم القيام بإخفاء نشاط أو أكثر من الأنشطة الخاضعة للضريبة، وتقديم الحسابات الحقيقية، من خلال تقديم نفقاته الفعلية، وعدم إلغاء أو تعديل بعض مبيعاته، وضرورة مسك دفاتر حسابات رسمية.

7. سن التشريعات والقوانين التي تفرض أشد العقوبات بالتهرب عن أداء واجبه الضريبي في حال اكتشاف ذلك، بالإضافة لمنح بعض التسهيلات لدفع الضريبة، وإعفاء بعض المشاريع الاستثمارية.

8. ضرورة مواكبة المسؤولين والعاملين في الهيئة العامة للضرائب للعمل الإلكتروني الرقابي والضريبي بما يسهم بزيادة فعالية التحصيل الضريبي وتحقيق المنفعة للاقتصاد الوطني.

المراجع:

المراجع العربية:

1. أحمد، أزهرى أحمد. (2017). "دور المراجعة الإلكترونية في زيادة كفاءة وفعالية نظام التشغيل الإلكتروني للبيانات: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة السودانية"، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان.
2. آدم. خالد محمد موسى (2020). "دور المراجعة الإلكترونية في تقييم الأداء المالي: دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة بولاية الخرطوم"، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان.
3. أغمين، يعقوب. (2012). "أثر المعالجة الآلية للبيانات على فاعلية المراجعة الخارجية من وجهة نظر محافظي الحسابات والخبراء المهنيين"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، بسكرة، الجزائر.
4. أوغاري، فاطمة الزهراء. (2017). "التهرب الضريبي وأثره على الخزينة العمومية: دراسة ميدانية على مستوى الخزينة العمومية -مستغانم"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر.
5. الباز، فوزي. (2015). "السحابة الإلكترونية: إطار مقترح لتطوير الخدمات الإلكترونية بالتطبيق على مصلحة الضرائب"، المؤتمر الضريبي 22، جمعية الضرائب المصرية، القاهرة، مصر.
6. بربري، محمد أمين. بن بوعلي، خديجة. (2017). "أهمية التدقيق الإلكتروني في تعزيز أداء الحكومة الإلكترونية"، مجلة نماء للاقتصاد والتجارة، المجلد 1، العدد 1، ص: 34-50.
7. بلسعدى، خيرة. (2017). "دور التدقيق في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات المحاسبية في تفعيل الرقابة الداخلية: دراسة حالة"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر.
8. بن قطيب، علي. (2017). "دور التدقيق المحاسبي في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية: دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر.
9. بوحنيك، أيوب. (2018). "فعالية المراجعة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر: دراسة ميدانية مديرية الضرائب لولاية بسكرة"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر.

المراجع الأجنبية:

1. Arens Alvin A., Elder Randal J., Mark S., Chris E. (2017). "Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach", Pearson; 16th edition, U, S, A.
2. Arens, A. Elder, R. Beasley, M. (2012). "Auditing and Assurance Services", Pearson Education (14) Edition.

3. Arens, Alvin A., Elder Randal J., Mark S. (2014). "Auditing and Assurance Services “, Pearson Education, Inc; 15th edition, U, S, A.
4. Bagranoff, N, Simkin, M. Norman, C.(2010). "Accounting Information Systems", Wiley, 11th edition, U, S, A.
5. Bodnar, G. Hopwood, W. (2013). "Accounting Information Systems", Wiley, Hoboken, NJ,11th edition, U, S, A.
6. Opoku J. S, (2015), "The Role Of Tax Audit In Revenue Mobilization In Ghana Revenue Authority The Case Of Ashanti Region", Master Thesis, Faculty of Arts and Social Sciences, School of Business, University of Science and Technolog
7. Qassim, M. Abbas, Sh. (2018). "The Impact of Electronic Taxation on Reducing Tax Evasion Methods of Iraqi Companies listed in the Iraqi Stock Exchange" , Academy of Accounting and Financial Studies Journal, Vol. 22, No.4, p:1-15.
8. Romney, M. Steinbart, P. (2018). "Accounting Information Systems", Global Edition ,14th edition, U.S.A.
9. Adegbola, O. Tony, N. Damilola, E. (2021). "E-tax system effectiveness in reducing tax evasion in Nigeria", Problems and Perspectives in Management, Vol. 19, No. 4, p:175-185.