



**Tikrit Journal of Administration
and Economics Sciences**

مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية

ISSN: 1813-1719 (Print)



Assessing the reality of internal control over sales tax in the e-commerce environment

Empirical study in the General Commission of Taxes

Prof. Dr. Zeyad Hashem Y. Al-Saqa
College of Administration and Economics
University of Mosul
drzyadh@yahoo.com

Researcher: Ali Hani Najim
College of Administration and Economics
University of Mosul
ali.bap257@student.uomosul.edu.iq

Abstract:

The research aims to assess the internal control in the public sector (the General Commission of Taxes), and to show the impact of the e-commerce environment on the effectiveness of internal control in the collection of sales tax, and to indicate the most important accounting and auditing requirements for tax accounting in the e-commerce environment, and to explain the reality of internal control over sales tax in e-commerce. In the General Commission of Taxes, the researcher conducted a personal interview with the staff of the Control and Audit Department at the General Commission of Taxes, where questions were directed to a sample consisting of (25) employees in the department regarding the application of the procedures of the internal control system. On the collection of sales tax in the e-commerce environment and the response varied from one employee to another, for this reason the researcher resorted to distributing checklists, which were presented to the experts and included (6) axes, each axis consisting of (8) questions regarding the procedures of the internal control system. On the collection of sales tax in the e-commerce environment, and the formula of the list was to answer with the word yes or no. The research reached many conclusions, the most important of which can be mentioned that the concept of internal control is gradually developing to confront rapid and broad electronic technologies in the economic field, and that the tax accounting process in the e-commerce environment requires the internal control system to re-evaluate and update its components and methods that it implements in the control process, and concluded The research has several recommendations that may contribute to the success and modernization of the regulatory system, the most prominent of which is the necessity of adapting the supervisory staff of the General Tax Authority to the electronic environment, and the need for an efficient, effective internal control system.

Keywords: internal control, sales tax, electronic commerce, tax accounting.

تقييم واقع الرقابة الداخلية على ضريبة المبيعات في بيئة التجارة الالكترونية بحث ميداني في الهيئة العامة للضرائب

الباحث: علي هاني نجم
كلية الإدارة والاقتصاد
جامعة الموصل

أ.د. زياد هاشم يحيى السقا
كلية الإدارة والاقتصاد
جامعة الموصل

المستخلص:

يهدف البحث إلى تقييم الرقابة الداخلية في القطاع العام (الهيئة العامة للضرائب)، وبيان تأثير بيئة التجارة الالكترونية على فاعلية الرقابة الداخلية في تحصيل ضريبة المبيعات، وبيان اهم المتطلبات المحاسبية والتدقيقية للتحاسب الضريبي في بيئة التجارة الالكترونية، وتفسير واقع الرقابة الداخلية على ضريبة المبيعات في التجارة الالكترونية في الهيئة العامة للضرائب، وقام الباحث بإجراء المقابلة الشخصية مع كادر قسم الرقابة والتدقيق في الهيئة العامة للضرائب، حيث تم توجيه الأسئلة لعينة تتألف من (25) موظف في القسم بخصوص تطبيق إجراءات نظام الرقابة الداخلية على تحصيل ضريبة المبيعات في بيئة التجارة الالكترونية وكان الرد متباين من موظف الى آخر، لهذا السبب التجأ الباحث الى توزيع قوائم الفحص، حيث تم عرضها على السادة الخبراء وتتضمن (6) محاور كل محور يتألف من (8) اسئلة فيما يخص إجراءات نظام الرقابة الداخلية على تحصيل ضريبة المبيعات في بيئة التجارة الالكترونية، وكانت صيغة القائمة الاجابة بكلمة نعم او كلا.

توصل البحث إلى العديد من الاستنتاجات يمكن ذكر أهمها ان مفهوم الرقابة الداخلية يتطور بشكل تدريجي لمواجهة التقنيات الالكترونية السريعة والواسعة في المجال الاقتصادي، وان عملية التحاسب الضريبي في بيئة التجارة الالكترونية تتطلب من نظام الرقابة الداخلية الاعادة والتقييم والتحديث لمكوناته وأساليبه التي ينفذها في عملية الرقابة، واختتم البحث بعدة توصيات لعلها تساهم في نجاح وتحديث النظام الرقابي ابرزها هي ضرورة تكيف كادر الهيئة العامة للضرائب الرقابي مع البيئة الالكترونية، وضرورة وجود نظام رقابة داخلية كفوء وذو فاعلية.

الكلمات المفتاحية: الرقابة الداخلية، ضريبة المبيعات، التجارة الالكترونية، التحاسب الضريبي.

المقدمة

إن إنشاء نظام فعال وكفوء للرقابة الداخلية في الوحدة الاقتصادية يكون من مهام الإدارة العليا ويتوجب عليها مسؤولية المحافظة على هذا النظام لضمان سلامة عمله، حيث ان هناك مسؤولية قانونية تقع على الوحدة والمتمثلة بإدارتها العليا بإمسك دفاتر الحسابات المنتظمة وخاصة في حالة المنشآت والشركات المساهمة الضخمة، بحيث لا يمكن وجود حسابات دقيقة بدون وجود نظام جيد للرقابة الداخلية، وتعد الرقابة الداخلية مكون مهم يعتمد المدقق في القيام بعمليات التدقيق الإداري او المحاسبي، حيث نلاحظ ان المعيار (2) من معايير العمل الميداني الذي نص على القيام بدراسة كافية لتقييم هيكل الرقابة الداخلية المستخدمة كأساس لتحديد مدى الاختبارات الناتجة عنه والتي سوف تقتصر عليها الإجراءات لعمل التدقيق.

شهدت التجارة الالكترونية تطوراً واسعاً خصوصاً في عملية البيع للسلع والخدمات، وهذا التطور ولد تساؤلات عدة بخصوص النظام الضريبي المناسب في التعامل معها في الواقع الذي

يضم نظام ضريبي كلاسيكي (تقليدي) يفرض على التجارة الحالية للسلع والمنتجات المادية التي يمكن حصرها وتتبعها.

المبحث الاول: منهجية البحث

١-١. **مشكلة البحث:** تتمثل مشكلة البحث في التساؤل الآتي: هل إجراءات الرقابة الداخلية المطبقة في الهيئة العامة للضرائب تعمل بشكل فاعل عند التحاسب عن ضريبة المبيعات في بيئة التجارة الالكترونية؟

١-٢. **أهمية البحث:** تكمن أهمية البحث من أهمية الحاجة إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية وأهمية تحصيل ضريبة المبيعات في بيئة التجارة الالكترونية، وتقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل مستمر يحدد الانحرافات ويساعد على اتخاذ الإجراءات التصحيحية وتفاذي الوقوع بها مستقبلاً والذي يعمل على تحديد مسار نظام الرقابة الداخلية ورفع كفاءة أدائها مما يساهم في تحقيق التحاسب الضريبي وزيادة الحصيلة الضريبية.

١-٣. **هدف البحث:** يهدف البحث الى تحقيق الآتي:

- تقييم الرقابة الداخلية في القطاع العام (الهيئة العامة للضرائب).
- بيان تأثير بيئة التجارة الالكترونية على فاعلية الرقابة الداخلية في تحصيل ضريبة المبيعات.
- بيان اهم المتطلبات المحاسبية والتدقيقية للتحاسب الضريبي في بيئة التجارة الالكترونية.
- واقع الرقابة الداخلية على ضريبة المبيعات في التجارة الالكترونية في الهيئة العامة للضرائب.
- ١-٤. **فرضية البحث:** بناءً على مشكلة البحث ولتحقيق أهدافها، يمكن صياغة فرضية البحث بالآتي: تُطبق إجراءات الرقابة الداخلية المطبقة في الهيئة العامة للضرائب بفاعلية وكفاءة عند التحاسب عن ضريبة المبيعات في بيئة التجارة الالكترونية، ويمكن اشتقاق الفرضيات الفرعية التالية:

- تُطبق إجراءات نظام الرقابة الداخلية باستقلالية وموضوعية.
- تُطبق إجراءات نظام الرقابة الداخلية بنزاهة وشفافية.
- تُطبق إجراءات نظام الرقابة الداخلية وفقاً لمعايير السلوك المهني.
- يتم تحصيل ضريبة المبيعات بطريقة الكترونية.
- يتم تحصيل ضريبة المبيعات وفقاً لمعايير السلوك المهني.
- يتم تحصيل ضريبة المبيعات وفقاً لإجراءات وسياسات متبعة.

١-٥. **منهج البحث:**

- أ. المنهج الوصفي: اعتمد في الجانب النظري من خلال الآتي:
 - الكتب والدوريات والنشرات العربية والاجنبية.
 - الأطاريح والرسائل الجامعية.
 - المقالات والدراسات التي لها علاقة بموضوع الدراسة.
- ب. المنهج التحليلي: من خلال البحث الميداني في الهيئة العامة للضرائب.

١-٦. **حدود البحث:**

- الحدود الزمانية: الفترة من 2021/4/1 الى 2021/12/1.
- الحدود المكانية: الهيئة العامة للضرائب.

المبحث الثاني: تقييم الرقابة الداخلية في القطاع العام

١-٢. الرقابة الداخلية:

١-١-٢. المفهوم: أصبح مفهوم الرقابة الداخلية متطوراً بشكل تدريجي ومهم بما يقابله من التطورات التكنولوجية في بيئة الحياة الاقتصادية، إذ لم تقتصر الرقابة الداخلية على الوسائل التي تحافظ على الأموال من عمليات الاختلاس والسرقة، حيث أنها طورت نفسها لتتضمن عدة أساليب وآليات تساند الإدارة العليا بكفاءة وفاعلية في تحقيق أهدافها المرجوة، وتعدد مفهوم الرقابة الداخلية حسب المنظمات وكما يلي: (نوري وآخرون، ٢٠١٣: ٧٨)

المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة "انتوساي": عرفت بأنها "عملية متكاملة تنجز عن طريق إدارة وأفراد الجهة، ويتم تصميمها بقصد معالجة المخاطر، وتوفير درجة معقولة من الاطمئنان، لبلوغ الأهداف العامة التالية: (تنفيذ عمليات منظمة وأخلاقية وتنسم بالاقتصاد والكفاءة والفاعلية، الوفاء بمتطلبات المسائلة، الالتزام بالقوانين واللوائح السارية، حماية ممتلكات الجهة من الضياع وسوء الاستخدام والتلف)". (طينة وحمدان، ٢٠١٥: ١٤٣).

معياري التدقيق الدولي رقم (315) (ISA NO.315) عام 2007 عرف الرقابة الداخلية بأنها: "العملية المصممة والمنفذة من قبل أولئك المكلفين بالرقابة والإدارة والموظفين الآخرين لتوفير أكيد معقول بشأن تحقق أهداف المنشأة فيما يتعلق بموثوقية تقديم التقارير المالية وفاعلية وكفاءة العمليات والامتثال للقوانين والأنظمة المطبقة ويتبع ذلك ان الرقابة الداخلية يتم تصميمها وتنفيذها لتناول مخاطر العمل التي تهدد تحقيق اي من هذه الأهداف". (الدوجي وايمان، ٢٠١٣: ٤٠٥)

وحسب (KPMG) عرفت الرقابة الداخلية على إنها: "العملية التي ينفذها مجلس إدارة الشركة، المديرين، الإدارة، الموظفين الآخرين، صممت لتوفير ضمان معقول في تحقيق الأهداف المتعلقة بالعمليات والتقارير والامتثال". (Hamdan, 2019: 129).

من جهة أخرى تعرفها هيئة السوق المالي الفرنسية بأنها "أداة محددة في الشركة ويتم تنفيذها في إطار مسؤولياتها، تتضمن مجموعة من الموارد والإجراءات التي تعمل على: - المساهمة في السيطرة على أنشطتها، وفعالية عملياتها والاستخدام الفعال للموارد. - مراعاة المخاطر الهامة سواء التشغيلية والمالية أو الامتثال (خالد وعبدالله، ٢٠١٦: ١٤).

١-٢. أهداف الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO: وفقاً لإطار COSO تهدف الرقابة الداخلية إلى تحقيق كفاءة وفاعلية تشغيل العمليات وتقديم بيانات ومعلومات سليمة وذات مصداقية وفي الوقت المناسب للجهات المستفيدة على شكل تقارير مالية أو غير مالية وهي: (بوعبدالله وعبدالقادر، ٢٠٢٠: ٢٣٧)

- أهداف تتعلق بالعمليات، يجب ان تكون ذات كفاءة وفاعلية.
- أهداف تتعلق بالالتزام للأنظمة والقوانين والتشريعات واللوائح والإجراءات.
- أهداف تتعلق بالتقارير، يجب ان تكون ملائمة ويمكن الاعتماد عليها.

١-٣. أنواع الرقابة الداخلية:

أولاً. من حيث التوقيت: تنفرع الرقابة الداخلية تبعاً لتوقيت تنفيذها إلى ثلاثة اشكال هي :
أ. الرقابة السابقة: تتضمن في الاجراءات والأساليب والأعراف التي تحكم العمل وتحول دون التدخل وتنظم خط الأنشطة الى الاتجاه الصواب لذلك هي تسبق معرفة تكوين الخطأ والانحراف.

ب. الرقابة المتزامنة: وهي تتضمن أنشطة الرقابة التي تتزامن مع إجراء الأعمال، مثل ملاحظة المسؤولين للعمال وإعطاء النصائح وتقديم الإسناد لهم، وتنفيذ الأساليب المصححة لعلاج كل الأعطال في الأقسام الإنتاجية والخدمية، وتضم كذلك ما تواجه به أقسام الرقابة الداخلية خلال العمل، إذن هي تقوم على إعطاء التوجيه وتصحيح ارتكاب الخطأ وتكوين الانحراف عند بداية وقوعه، لعدم تفاقمه.

ج. الرقابة اللاحقة: وهي تتضمن فحص وبحث تقارير النشاط والتنفيذ ومواطن القصور والضعف وكيفية ارتكاب الخطأ والانحراف، ومعرفة من المتسبب في ذلك، والقيام بإجراءات مصححة كاملة عن طريق القوانين والأساليب والأنظمة والتطوير وغيرها (كلاب، ٢٠٠٤: ٤٩).

ثانياً. من حيث طبيعتها: أن لنظام الرقابة الداخلية أربعة فروع رئيسية هي:

أ. الرقابة الإدارية: تتضمن الخطة التنظيمية والإجراءات لتحقيق السياسات الإدارية، إذ تشمل هذه الرقابة على كل ما هو إداري، مثل برامج تدريب العاملين، طرق التحليل الإحصائي وبحث حركة المؤسسة عبر مختلف الأزمنة، تقارير الأداء، الرقابة على الجودة. (عميروش، ٢٠١١: ٨٤) وتتكون الرقابة الإدارية من: (الموازنات التقديرية، حسابات الكلفة، التقارير الاحصائية،

تقارير الأداء، الرقابة على الجودة، برامج التدريب المتنوعة للموظفين) (دليل التدقيق رقم ٤، ٦)
ب. الرقابة المحاسبية: تعرف الرقابة المحاسبية بأنها "خطة تنظيمية وما يرتبط بها من إجراءات وأساليب محاسبية هدفها حماية الاصول ودقة البيانات المحاسبية المستخدمة في السجلات والدفاتر المحاسبية، ومن بين المقومات الأساسية لتحقيق هذه الرقابة هو النظام المحاسبي المستخدم بالمؤسسة". وأهداف الرقابة المحاسبية هي: (الاركوزي، ٢٠٠٨: ٢١)

- تنفيذ العمليات طبقاً للتفويض العام او الخاص للسلطة.

- تسجيل العمليات بشكل يسمح بإعداد التقارير المالية طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمساءلة المحاسبية عن الاصول.

- تداول الاصول طبقاً لبرنامج تفويض السلطات والاختصاصات.

- مطابقة أرصدة حسابات الاصول على مدد مختلفة مع الاصول الموجودة في حيازة المسؤولين.

ج. نظام الضبط الداخلي: ويقصد به تحديد إجراءات معينة تتبع لإتمام وتنفيذ العمليات والقيود المتعلقة بها بطريقة تلقائية ومستمرة. (دليل الرقيب المالي: الفصل ٢)

ويعرف نظام الضبط الداخلي بأنه: "مجموعة الأساليب التي تضعها الإدارة لغرض ضبط عملياتها ومراقبتها بطريقة تلقائية ومستمرة لضمان سير العمل، وتلافي الأخطاء أو الغش أو التلاعب أو حتى الاختلاس في اصول المؤسسة وتزوير الحسابات". (عميروش، ٢٠١١: ٨٤)

د. التدقيق الداخلي: عملية تبدي بصورة رئيسية الرأي القاطع والموضوعي للمنشأة عن مدى مساندة البيئة الرقابية الداخلية لإكمال أهداف المؤسسة، إضافة الى دعم خدمي واستشاري بشكل مستقل وموضوعي لتقديم العون للإدارة بما يخص تطوير نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة (مجيد، ٢٠١٩: ١١١).

٢-١-٤. مكونات الرقابة الداخلية: تضم الرقابة الداخلية عدة مكونات اساسية تتداخل وترتبط مع بعضها البعض في هيئة إطار، حيث تم تعيينها طبقاً لمفهوم (COSO) وقد اعتمدت من قبل (AICPA) والتي تم صياغتها بناءً على منهج الإدارة لتيسير العمليات واكتمال عمليات الإدارة، وهذه المكونات هي: (Delaney & Hopkins, 2001: 121).

أولاً. البيئة الرقابية: وهي "مجموعة العوامل التي تساعد في ممارسة الرقابة الداخلية بفاعلية، وتتكون بيئة الرقابة من عدة عناصر هي النزاهة والقيم الأخلاقية، المؤثرات الخارجية، مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق، فلسفة الإدارة ونمط التشغيل، الهيكل التنظيمي، تحديد المسؤوليات وتفويض الصلاحيات، السياسات المتعلقة بالموارد البشرية وتطبيقها (الجوهر، ١٩٩٩: ٤٥).

ثانياً. تقدير المخاطر: يقصد بها "معرفة المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف المنشأة الاقتصادية وتحليلها وكيفية مواجهتها بشكل ملائم". (الانتوساي، ٢٠٠٧: ٢٠).

ثالثاً. الأنشطة الرقابية: هي سياسات وإجراءات وضعت ل يتم تطبيقها في مواجهة المخاطر وتحقيق أهداف الشركة، وحتى تصبح الأنشطة الرقابية ذو فاعلية فيجب أن تكون ملائمة وذات التكاليف منخفضة وشاملة ومتداخلة في أهداف الشركة". (الانتوساي، ٢٠٠٧: ٢٤).

رابعاً. المعلومات والاتصال: المعلومات تعني "الحاجة الفعلية لمتخذ القرار من النتائج العملية لمعالجة البيانات التي حدثت في النظام" (صحيب، ٢٠١٩: ٦٠٢)، ويجب أن تكون المعلومات ذو دقة عالية ومترابطة ومتناسقة فيما بينها ليتمكن الموظفين من تنفيذ مسؤولياتهم، بينما الاتصال هو "تدفق المعلومات من أعلى إلى الأسفل أو بالعكس، ويجب هناك إمكانية الاتصال الفعال مع الجهات الخارجية". (Walker & Shenkir, 2011: 20).

خامساً. المراقبة: هي تقويم فاعلية عناصر إدارة المخاطر وتنقسم إلى المراقبة المستمرة وعمليات التقييم المنفصلة. وفي عام 2013 طور إطار COSO للرقابة الداخلية الذي يتضمن على المبادئ نفسها التي طبقت في إطار 1992 والذي يعطي شرحاً دقيقاً وواضحاً أوسع من مكونات الرقابة الداخلية حيث المؤسسات يتطلب عملها في إطار حديث لعملية التقييم فيما إذا كان نظام الرقابة ذو فاعلية ويتضمن الإطار (17) مبدأً وتعد هذه المبادئ عوامل مهمة لتقييم المنشآت الاقتصادية في تصميم وتشغيل فاعلية الضوابط وتحسينها وتمكين الإدارة من معرفة الفرص المتاحة لمنهجية التنظيم والتشغيل. (Burns and Herrygers, 2014: 1).

٢-٢. إجراءات الرقابة الداخلية في الهيئة العامة للضرائب: الهيئة العامة للضرائب نظام كبير يعمل على إدارة إجراءات تحقق وتحصيل الضرائب ومنها تحصيل ضريبة المبيعات بغرض توفير الأموال اللازمة للخزينة العامة للدولة وأهداف اقتصادية واجتماعية وكذلك جمع المعلومات الضرورية للسلطة العليا، وتعتمد وظائف عناصر النظام في الهيئة على الأنظمة الفرعية التي يتضمنها كالنظام الرقابي ونظام المعلومات ونظام الشركات ونظام الحاسوب الإلكتروني وغيرها، وذلك حسب طبيعة العمل وتتفاعل مكونات هذه الأنظمة بأكملها لتحقيق الأهداف المرجوة، وفيما يلي توضيح لإجراءات نظام الرقابة على تحصيل ضريبة المبيعات: (الشرع، ٢٠١٠: ٧٩).

ان قسم الرقابة والتدقيق هو المسؤول عن نظام الرقابة الداخلية حسب النظام الداخلي لوزارة المالية رقم (1) لسنة 1990 يشمل التعريف بمهام القسم المذكور ويتولى مسؤولية الرقابة على الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات والإجراءات وطرق العمل وإعطاء الاقتراحات التي تتعلق بتطوير طرق العمل استناداً إلى الحالات التي تم كشفها وعمل جولات ميدانية للتعرف على كيفية إجراء برامج التدقيق وتقويم أداء الأقسام بالترتيب مع الفروع الأخرى في مركز الهيئة، ان الإدارة الضريبية تقوم بعملية الفحص الضريبي من خلال ثلاث طرق وهي الآتي:

أولاً. الفحص المكتبي: ان هذا النوع من الفحص يعتمد على فحص إقرارات الخاضعين لضريبة المبيعات والبيانات والمعلومات الملتزمين بتقديمها والمراجعة لها مكتبياً، ويشمل هذا الفحص

التاريخ الضريبي للمنشأة الاقتصادية والشكل القانوني لها، والمخمن هو من يقوم بالفحص، لذا عند إجراء عملية الفحص الضريبي يجب على جميع المكلفين بتقديم الإقرار السنوي في الموعد المقرر. **ثانياً. الفحص الميداني:** هو ذلك الفحص الذي تعمل به الإدارة الضريبية من خلال الانتقال الى موقع عمل المكلف بدفع ضريبة المبيعات والتأكد من إمكانية مطابقة الإقرار المقدم مع الدفاتر والسجلات المحاسبية وعندما يكون هناك شكوك بأن الإقرار المقدم غير منطقي، يستوجب ذلك تشكيل لجنة بقرار من المدير العام (الهيئة العامة للضرائب) تقوم بإجراء الفحص الضريبي، وعادة ما ينفذه أعضاء من قسم الرقابة في مركز الهيئة العامة.

ثالثاً. الفحص الضريبي في مركز الهيئة: هو الفحص الذي ينفذ في قسم الرقابة والتدقيق الداخلي في الهيئة العامة للضرائب بسبب عدم الاتفاق بين المكلف بدفع ضريبة المبيعات والجهة المالية على الربح المحاسبي الذي يظهر في بيانات المكلف او يجري بسبب توفر معلومات عن نشاط خفي للمكلف يتخذ بناءً عليه وضع اليد على سجلات المكلف وإجراء الفحص عليها ويضمن ذلك فترة سنة مالية أو أكثر.

المبحث الثالث: تأثير بيئة التجارة الالكترونية على الرقابة الداخلية في تحصيل ضريبة المبيعات

تعتبر التجارة الالكترونية شكلاً حديثاً ومتطوراً من الاعمال الاقتصادية على مستوى العالم، وبدأت بوقت كانت فيه البنوك تتبادل المدخلات (البيانات) المالية والمخرجات (المعلومات) الخاصة بالعمليات الحسابية الالكترونية بواسطة (تحويل الارصدة الالكترونية) في اواخر ستينات القرن المنصرم بدلاً عن (التبادل الالكتروني) والذي يجري بواسطته مرور البيانات والمستندات التي تم الافصاح عنها بواسطة الحاسوب من منشأة الى أخرى عن طريق نماذج تفرضها معايير محددة.

٣-١. بيئة التجارة الالكترونية: ان استخدام الأساليب التقنية الحديثة في جميع النواحي قد يساهم بالبحث عن مدى الاستخدام الافضل لها في نطاق الاعمال الدولية بشكل عام ونطاق اعمال التجارة بشكل خاص، وهذا الشيء يدل على ظهور مفهوم " التجارة الالكترونية " الذي يهتم بالممارسات العديدة في مجالات الاعلان والتسويق والبيع والشراء لكافة السلع والخدمات من خلال الوسائل الالكترونية المختلفة (السقا، ٢٠١٢: ١٨٣)، ويمكن تناول بيئة التجارة الالكترونية من خلال توضيح الآتي:

٣-١-١. مفهوم التجارة الالكترونية: هناك العديد من التعريفات التي تناولت مفهوم التجارة الالكترونية وهي كالآتي: كل ما يتصل بعمليات شراء وبيع البضائع والخدمات وتبادل البيانات والمعلومات والمستندات عبر شبكة الأنترنت والشبكات التجارية العلمية الأخرى وتبادل البيانات والمعلومات والتفاوض مع الزبائن وسداد الالتزامات المالية". (Nearon, 2000: 10) (عبد الهادي، ١٩٩٩: ١٩٦) وهناك من يقول بانها: "فعالية تستخدم بعض اشكال الاتصالات الالكترونية في الخزين والتبادل والإعلان والتوزيع وسداد قيمة السلع والخدمات". (Berkowitz, 2000: 204)

٣-١-٢. خصائص التجارة الالكترونية: تتميز التجارة الالكترونية بما يلي: (جمعة وعطالله، ٢٠٠١: ٢٩٣) و(Bill, 1999: ١٢٨)

- عمليات البيع والشراء من خلال تقنية المعلومات والاتصالات الحديثة، حيث يتم مزاولة النشاط التجاري على شبكة الأنترنت.

- الأنشطة التجارية المتمثلة في عرض وإكمال النشاط والتسديد وتقديم المنتج أو الخدمة تتم بشكل الكتروني من دون مستند ورقي، لكن هذا يشكل خلل قانوني وجبائي. (النجار، ٢٠٠٤: ١٦)

- تتم العملية بين المنشآت، أو بين المنشآت والأفراد، أو بين المنشآت والأفراد ودوائر الدولة.

- من المقومات الأساسية للتجارة الالكترونية هي عملية التسديد الكترونياً، لكن هذا الشيء لا يحافظ على امن المعلومات وسريتها للفرد والمنشأة، حيث يمكن التلاعب بالرقم السري بالرغم من تطور الاجراءات الامنية الالكترونية المتمثلة بالتشفير الالكتروني. (الصالح، ٢٠٠٥: ٤)

٢-٣. نظام التحاسب الضريبي: يجب الأخذ بعين الاعتبار التطور التكنولوجي للأحداث الاقتصادية المهمة ومواكبتها، إذ إن سياسة النظام الضريبي تعد الآلية الرئيسية لتمويل إنفاق الدولة على حاجة المجتمع من السلع والخدمات.

١-٢-٣. مفهوم التحاسب الضريبي: يعتبر مستوى عمل هذا النظام الأساس الذي يتحكم في مستوى تجسيد أهداف السياسة الضريبية في الواقع لأن أهداف النظام الضريبي مهما كانت تطمح ومهما كانت ذات ادوات فنية واعداد وتنظيم متقن ومعدة لتلبية احتياجات المصلحة العليا لأفراد المجتمع على اساس معطيات الاوضاع السياسية والاجتماعية والاقتصادية والمالية للدولة والمجتمع. (أمين، ٢٠٠٠: ٥١)

عرف (الحسون والقيسي، ١٩٩١: ٢٠) التحاسب الضريبي على انه "مجموعة من الإجراءات والمراحل والمتطلبات المرتبطة والمتبادلة فيما بينها وبمجموعها تسمى آلية التحاسب الضريبي وهي تتضمن أجزاء أو أنظمة فرعية كنظام التسجيل والإدارة ونظام المعلومات ونظام التخمين ونظام التدقيق ونظام الجباية وجميع هذه الأنظمة تتداخل بعلاقات وطيدة فيما بينها".

٢-٢-٣. المكونات الأساسية لنظام التحاسب الضريبي:
أولاً. **القواعد التشريعية** أن التطور الدستوري للدول الحديثة قد أدى إلى قاعدة دستورية مستقرة تعرف بقاعدة "قانونية الضريبة"، ومضمون هذه القاعدة أن فرض وتعديل وإلغاء وإعفاء الضرائب لا يمكن الا بوجود قانون، أي لابد أن يكون التشريع مصدرها (البطريق، ١٩٨٤: ٢٠٢).
ثانياً. **التنظيم الإداري:** هو تنظيم العلاقة بين السلطة الضريبية والمكلفين بالشكل الذي يعمل زرع الثقة المتبادلة بينهم وسهولة الإجراءات الإدارية المتعلقة بعملية التحاسب الضريبي.

ثالثاً. **القضاء الضريبي:** وهي المحاكم التي ينيط بها المشرع اختصاص الفصل في المنازعات التي تنشأ بين طرفي العلاقة الضريبية المتمثلين بالمكلف والسلطة المالية، عند قيام الأخيرة بتقدير الدخل الخاضع للضريبة واعتراض المكلف وعدم موافقته على ذلك.

٣-٢-٣. القواعد الأساسية لعملية التحاسب الضريبي: تم التوصل من قبل آدم سميث إلى أربع قواعد يجب مراعاتها في مجال التنظيم الفني للضرائب بهدف التوافق بين مصلحتي الخزينة العامة والمكلفين وهذه القواعد هي:

أولاً. **قاعدة العدالة:** يرى الاتجاه المالي الحديث أن الضرائب النسبية غير عادلة بل أن الذي يحقق العدالة الصحيحة هي الضرائب التصاعدية كونها معيار أكثر عدالة في تقدير المقدرة على الدفع (القدرة التكاليفية) لكل شخص في تحمل الأعباء العامة وذلك كون العبء المالي الحدي مختلف مستويات الدخل المختلفة. (الكعبي، ٢٠٠٨: ٨)

ثانياً. قاعدة اليقين: ويقصد بها أن تكون الضريبة ذات قيمة واضحة وتحكم استناداً إلى الواقعة التي انشأتها والمبلغ الذي يرجع لها وموعد إيفائها وأدائها ووعائها الخاضع للضريبة (الخطيب ونادية، ٢٠٠٨: ٢٧).

ثالثاً. قاعدة الاقتصاد: وهو أن تكون نفقات جباية الضريبة في الحدود الدنيا إذ يجب أن تنظم كل ضريبة حيث لا يزيد ما يؤخذ من المكلفين عما يعود إلى خزينة الدولة إلا بمبلغ ذا قيمة قليلة ممكنة. **رابعاً قاعدة الملائمة:** وهو أن يتم تحصيل الضريبة في وقت وآلية تناسب الخاضع للضريبة بحيث تكون الآلية ووقت جبايتها تلائم ظرف المكلف ووقت حصوله على الدخل (أبو حشيش، ٢٠٠٤: ٤٤).

٣-٢-٤. مقومات فاعلية نظام التحاسب الضريبي في بيئة التجارة الإلكترونية: من أهم المقومات التي تجعل نظام التحاسب الضريبي فعال هي كالاتي: (كداوي، ٢٠١٣: ٤٨)

أولاً. تحديث معايير وإجراءات التقدير الضريبي لتعيين الوعاء الإلكتروني: يجب على السلطة الضريبية اللجوء إلى اختيار التقدير الإداري، ومن الضروري استناد ذلك التقدير إلى التحليلات العلمية والتجريبية المعمقة التي تنصب في تحديث المعايير والإجراءات الأكثر كفاءة ودقة للاقترب إلى حقيقة الوعاء الضريبي الذي هو أساس التقدير، إضافة إلى قدرة البحث في الأنظمة خارج العمل المحاسبي والتي تساعد في تحديث وتطوير التقدير الضريبي.

ثانياً. السلطة القضائية للتحاسب الضريبي: القضاء هو السلطة الدستورية التي تختص في تفسير القوانين والتحقق من صحة تطبيقها، إذ يقوم بمهام الرقابة القضائية على صحة وسلامة الالتزام بتطبيق التشريعات الضريبية الخاصة بأنشطة التجارة الإلكترونية وتحقيق العدالة الضريبية في فرض الضريبة على معاملات التجارة الإلكترونية كما تفرض وبعادلة على التجارة التقليدية، حيث يعتبر الدستور الشرعي للأفراد الخاضعين للضريبة عند حصول تنازعات بينهم وعندها يصبح كالحكم العدل.

٣-٣. نظام التسديد في التجارة الإلكترونية: يتضمن هذا النظام عدة أساليب وهي كالاتي: (تعلب، ٢٠١١: ٢٦٣)

أولاً. النظم الإلكترونية للبطاقة الائتمانية: هي النظم التي تقوم بتأدية الخدمات الآمنة لعملية التسديد من خلال البطاقة الائتمانية عبر الأنترنت، والمحافظة على سرية وأمن البيانات والمعلومات الإلكترونية بين الزبائن ومواقع الصفقات والبنوك المتعاملة.

ثانياً. النظم الإلكترونية لدفع الرصيد المخزون: نظام يسهل آلية الدفع من خلال الخط المباشر لقيمة الرصيد المخزون في الحساب الإلكتروني.

ثالثاً. النقد الإلكتروني: هي الهيئة الإلكترونية للعملة، عملها تسديد شراء الصفقات الكبيرة والصغيرة، وعليه يمكن للزبون أن يتعامل مع زبون آخر يستخدم نفس النقد، أو بائع تجزئه على الأنترنت.

رابعاً. النظم الإلكترونية لدفع القيم الصغيرة: هي عملية تسديد الصفقات الصغيرة التي هي أقل من (\$10)، حيث لا تتناسب مع طريقة الدفع للبطاقة الائتمانية، مثلاً عند تسديد الأشخاص لخدمة من خلال الأنترنت قيمتها (\$2).

٣-٤. ضريبة المبيعات:

٣-٤-١. مفهوم ضريبة المبيعات: تعد ضريبة المبيعات من الوسائل الحديثة نسبياً في تمويل التنمية الاقتصادية وعلى الرغم من استخدامها في الدول المتطورة لكن تبقى بلدان العالم

الثالث الأكثر استخداماً لها وتم اختبار جواز تطبيقها في البلدان ذات الاقتصاد المتدني (عثمان والعشماوي، ٢٠٠٧: ٢٠٥)، إذ تعد من أنواع الضرائب غير المباشرة يتم فرضها على كل أو معظم الخدمات والسلع. (زردق، ١٩٩٨: ١٨)

وعرفت بعدة تعاريف منها "الضريبة التي تفرض على السلعة أو الخدمة أثناء أداءها، أي تخضع للضريبة عند البيع، ويمكن فرض هذه الضريبة على جميع السلع دون تمييز". (خليل واللوذي، ٢٠١٣: ٢٢٠)

وهناك مفهوم آخر لضريبة المبيعات أيضاً "بأنها الضريبة التي تفرض على حجم المعاملات في الاستهلاك والإنتاج والتصدير والاستيراد". (صبري، ٢٠١٥: ٢٣٤)

اقتصر قانون ضريبة المبيعات في العراق على خدمات محدودة وبمبسطة ليس لها أي نسبة في إيرادات الدولة في تمويل الموازنة العامة وتركزت اللجوء الى للتنوع في باقي ضرائب مبيعات مثل الضريبة الخاصة للمبيعات في الحرف وأشكال العمل وأي مهنة وهي ضريبة غير محدودة ولها إيراد كبير يعود للدولة من شأنه ان يمول الموازنة العامة. (العواد وعبد الامير، ٢٠١٧: ٨٧) وتتصف هذه الضريبة بعدالتها فيما لو تم فرضها على مختلف الحاجات او البضاعة الكمالية او الخدمية الي تخص ذوي الدخل العالي بل تزداد نسبة هذه الحاجات والسلع وايضا من العدالة ان تخفض نسب الضريبة للسلع الاساس التي سيعتمد عليها الفقراء او يتم الإعفاء عنها، بيد ان واقع بعض الدول لم ترتعي جوانب العدل بصورة شاملة في وضع نسب الضريبة. (القضاء، ٢٠١٦: ٢٢) ونلاحظ ان ضريبة المبيعات تحاط بجملة من التحديات والمشكلات المتجددة مثل المشاكل الواقعة على التجارة الالكترونية وهناك جملة من افكار حديثة ظهرت بخصوص ما ممكن لهذه الضريبة إنجازها فيما يخص الخدمات المالية والقطاع العام. (العبادي ومأمون، ٢٠١٧: ١٣٣).

٣-٤-٢. خصائص ضريبة المبيعات: تعد ضريبة المبيعات من الضرائب غير مباشرة وتمتاز بالآتي:

- أ. ضريبة عامة، أي إن الاصل في الضريبة على المبيعات هو الخضوع حتى بوجود استثناء أو إعفاء، وتكون عامة خاضعة لها كل السلع والخدمات على الصعيد المحلي او المستوردة اكثرها مما يؤدي الى القضاء على المشاكل الناتجة من انعدام الدقة في توصيف السلع الخاضعة للضريبة اضافة الى ان بعضها يخضع والبعض الآخر لا يخضع. (علي، ١٩٩٥: ١٨)
- ب. تكون شهرية، إذ يجب ان يوردها المكلف بإحرازها بشكل دوري وهي تساعد في إنفاق الحكومة وهي مختلفة عن الضريبة المباشرة التي يكون توريدها بفترات قريبة ما بين الشهر عند عدد من البلدان الى ثلاث أشهر في بلدان أخرى. (القلموني، ١٩٩٨: ٣١)
- ج. يكون عبئها قليل على المكلف وتكون فرص التهرب منها هذ عكس الضريبة المباشرة إذ تكون طول مدة توريدها تعمل على زيادة فرص التهرب منها قليلة لا يجعل عبئها كبير على المكلف ويقلل من فرص التهرب منها. (عوض، ٢٠٠٨: ١٣)
- د. ان ضريبة المبيعات عينية، تتناول المادة الخاضعة للضريبة أي نفس الايراد، كما ان تتساوى السلع المصنوعة محليا او المستوردة في البيع وهذا ما يميزها عن الضرائب الشخصية التي تقع على الشخص ويراعى المقدرة التكاليفية فيها مثل الضرائب المباشرة. (عز، ١٩٩٥: ١٠٨)
- هـ. سهولة جبايتها مقارنة مع الضرائب الاخرى، إذ تحصل عند دفع الثمن، ومن حق البائعين وعامة الناس فهمها بشكل سهل وخاصة الدول النامية. (عثمان والعشماوي، ٢٠٠٧: ٢١١)

- اما إقرارات الضريبة التي يقدمها المكلف فتتسم بالسهولة والبساطة ووضوح البيانات ويتم التعامل معها بطرق حديثة باستعمال وسائل متطورة. (الشريبي، ٢٠٠٢: ٤٤)
- و. تكون حصيلتها وفيرة وذات صفة عامة، حيث يتم دفعها من قبل معظم المجتمع الغني والفقير والصغير والكبير الكل سواسية في ذلك وتكون حصيلتها ذات صفة مستمرة مع الوقائع والممارسات للمنشآت وذلك من قبل الأفراد مثل الاستهلاك والخدمات وتكون ذات مرونة أكبر من الضرائب المباشرة وذات تأثير سريع بالوضع الاقتصادي. (حمود، ٢٠١٧: ٣٣٠)
- ز. عدم وجود ازدواج ضريبي فيها، ذلك لأنها تفرض على القيمة المضافة ولجميع المراحل الإنتاجية للسلع والخدمات وتسمى بضريبة القيمة المضافة مما يعمل على عمل نوع من الرقابة الذاتية ويمنع التهرب من الضريبة. (ارشيد، ٢٠٠٤: ١٧)
- ٣-٤-٣ آليات **تحصيل ضريبة المبيعات**: قدمت مقترحات بديلة لعملية التحصيل الضريبي، حيث يصبح العنصر المشترك لتلك المقترحات هو تحميل مسؤولية التحصيل على التاجر، وهذه المقترحات تتمثل بالآتي: (الشوابكة، ٢٠٠٧: ٥٢٢)
- المقترح الاول**: (التحصيل عن طريق أطراف ثالثة).
- المقترح الثاني**: (التحصيل باستخدام وسائل تكنولوجية).
- **تحصيل الضريبة بواسطة أطراف ثالثة**: بالإمكان الاعتماد على طرف ثالث يعتبر كمحصل جديد في تحصيل ضريبة المبيعات على معاملات التجارة الالكترونية، وهذا الطرف إما أن يكون وسطاء ماليين او مزودي خدمة الأنترنت.
- أ. **الوسطاء الماليون**: يقترح بعض الباحثين مثل (Varian & Lighart) التحاسب الضريبي والاقتطاع للمنتج والسلع والخدمات الرقمية من خلال منشآت مالية رصينة كمنشأة البطاقة الائتمانية، ويحصل ذلك عند البيع وطبقاً للنسبة الضريبية المعتمدة في دولة الزبون أو التاجر، ومن الجدير بالذكر ان هذا المقترح سيستلزم من تلك المنشآت المالية ان تحتفظ بقاعدة البيانات الضريبية لكافة الدول، بالإضافة الى تقديم التجار معلومات ضرورية بخصوص بضاعتهم والجهات التي تعنى بصفة البيع مثل رقم حساب التاجر والزبون ومقدار المبيعات ومقدار الضريبة وعنوان الزبون.
- ب. **مزودو خدمة الأنترنت**: يقترح بعض الباحثين مثل (Soete & Terweel) إشراك مزودو خدمة الأنترنت المتمكنين فنياً من متابعة كافة المعاملات الالكترونية للزبائن باعتبارهم طرف ثالث معتمد وذو ثقة لإنجاز عملية إخضاع وتحصيل وتحويل ضريبة المبيعات المفروضة على البضائع والخدمات الرقمية، وفي البداية يجب على مزودو خدمة الأنترنت التسجيل في هيئة الضرائب التي بدورها تحول العائد الضريبي للجهات التي لها الحق في ذلك.
- **استخدام الوسائل التكنولوجية**: عرضت على اللجنة الاستشارية الامريكية الالكترونية اقتراحات عدة تعتمد بصورة أساسية على التقنيات التكنولوجية لحل مشكلات فرض وتحصيل ضريبة المبيعات على معاملات التجارة الالكترونية، وكانت فكرة تلك المقترحات هي الاندماج لتكنولوجيا البرامج الالكترونية الموجودة فعلاً او التي سوف تكون موجودة بالوقت القريب مع معاملات التجارة الالكترونية.
- ٣-٥. **المتطلبات المحاسبية في بيئة التجارة الالكترونية**: من الضرورة ان يصبح المحاسب ملماً بكافة تفاصيل وإجراءات هذا الاتجاه الحديث، وفي حالة المحافظة على معلومات النظام المحاسبي بموثوقية عالية جداً يجب توفر شرطين: (دهمش وألقشي، ٢٠٠٤: ١١)

الأول: تأمين الحماية الكافية للنظام المحاسبي من الاختراق الإلكتروني عبر الأنترنت.

الثاني: وضع طرق لتأمين حماية عمل التجارة الإلكترونية والمواقع الإلكترونية عبر الأنترنت.

قدم (AICPA) خدمة حديثة للكادر المحاسبي والمتمثلة في تجهيزهم ببرامج حديثة تمكنهم من معرفة درجة موثوقية النظم المحاسبية التي تركز الى التقنيات المتطورة للمعلومات.

وتتوفر الكثير من الامور المرتبطة بعمل المحاسبة لمنشآت التجارة الإلكترونية كضرورة الإعادة لبحث خصائص الأخطاء في مختلف انواع الحسابات في منشآت التجارة الإلكترونية، وتعيين أشكال الحسابات التي هي عرضة للأخطاء في هذه المنشآت. (المعتاز والعميري، ٢٠٠٧: ١٥٩).

وهناك أبعاد محاسبية عدة في بيئة التجارة الإلكترونية يمكن تلخيصها بالآتي:

(السيد، ٢٠٠٩: ٢٨٢)

- أ. ازدياد الوزن النسبي للأصول غير الملموسة للمنشآت المشاركة في عملية التجارة الإلكترونية.
- ب. تكتمل الصفقات أو جزءها الأساس في التجارة الإلكترونية بشكل الكتروني، وعليه لا يوجد اي وثائق او مستندات ورقية وحتى الإضاءات تتم بشكل الكتروني والتسديد يكون الكتروني.
- ج. طريقة توافر خدمات الثقة التي يضعها مراجع الحسابات، والمعايير التي تضعها المنظمات الخاصة بالتدقيق للتأكد من تعاملات التجارة الإلكترونية.
- د. المعاملة المحاسبية عبر الأنترنت، حيث يزداد الطلب في زمن تقنيات المعلومات على نوعية المعاملة المحاسبية لإيصال الطمأنينة الى المستفيدين من المعلومات عن دقة وصحة هذه المعلومات والمحافظة على أمنها، ولتحقق هذا الشيء وجوب التفرقة بين الأبعاد التالية: (العتار، ٢٠٠٥: ٤٣٨)
- طمأنينة الكادر المختص بعملية تشغيل البيانات المحاسبية يجب أن يشمل الهدف من تصميم المعلومات المحاسبية، والمحافظة على الطمأنينة وثقة المساهم في كادر تشغيل البيانات لدى وكيله.
- طمأنينة امن المعلومات مع الاعتماد على البيانات الغير مرئية والمعلومات من خلال الأنترنت.

٣-٦. المتطلبات التدقيقية على أنشطة التجارة الإلكترونية:

٣-٦-١. الرقابة الداخلية في بيئة التجارة الإلكترونية: يمكن وصف الرقابة الداخلية بأنها النظام الذي يتألف من مجموعة مقومات ومكونات غايتها تحقيق العديد من الأهداف ضمن الهدف العام للمنشأة التي يعمل فيها، حيث يمكن ان تصنف الرقابة الداخلية باعتبارها نظاماً فرعياً ضمن نظم المعلومات المحاسبية في منشأة ما وأحد عناصره الأربعة (المدخلات، العمليات التشغيلية، المخرجات، التغذية العكسية) (السقا، ٢٠٠٦: ٧٩). إن وجود أشكال عديدة لأنظمة التشغيل الإلكتروني وتطور أجهزة الحاسوب بشكل سريع، عمل ذلك على صعوبة عمل تلك الأنظمة، فأصبح النظام الإلكتروني للمعلومات يتكون من عدة حواسيب وفي اماكن مختلفة تربطه شبكة اتصالات واحدة وأنظمة معينة. (نوري وآخرون، ٢٠١٣: ٨٣)

٣-٦-٢. تأثيرات أنشطة التجارة الإلكترونية على الرقابة الداخلية: وضعت لجنة (COSO) في عام 2003 إطاراً لبيان تأثير التجارة الإلكترونية على مفهوم وأهداف ومكونات الرقابة الداخلية، وهذا الإطار يشمل الآتي:

اولاً. تأثير بيئة التجارة الإلكترونية على مفهوم الرقابة الداخلية: ان التجارة الإلكترونية تعتمد على مفهوم الرقابة الداخلية يتسم بالفاعلية والكفاءة، لذا وضعت لجنة (COSO) تعريفاً للرقابة الداخلية: "هي عمليات تنفذ بواسطة مجلس إدارة الوحدة أو الإدارة وكل الموظفين، وتصمم لتوفير تأكيد معقول لتحقيق أهداف المنظمة والمتمثلة في الاعتماد على القوائم المالية والالتزام بتنفيذ القوانين والتطبيقات وكافة العمليات".

- ثانياً. تأثير بيئة التجارة الالكترونية على أهداف الرقابة الداخلية: ان أهداف الرقابة الداخلية لا تتغير سواء في تشغيل البيانات الكترونياً او بصورة آلية وهي كالآتي: (Arens et al., 2005: 273)
- التأكد من صحة ودقة المدخلات (البيانات) والمخرجات (المعلومات).
 - التأكد من صحة النظم المحاسبية والمالية وقدرتها على تشغيل البيانات بكفاءة.
 - الحفاظ على سلامة الأصول والتأكد من فاعلية تشغيلها.
 - التأكد من كفاءة ودقة الخطة التنظيمية وقدرتها على الالتزام بالأنظمة لتحقيق أهداف الوحدة.
- أما (COSO) حددت أهداف الرقابة الداخلية كالآتي: (الاعتماد على البيانات المالية، والالتزام بالقوانين، والتأكد من كفاءة وفاعلية العمليات). (جمعة وعطا الله، ٢٠٠١: ٢٩٠)
- ثالثاً. تأثير بيئة التجارة الالكترونية على مكونات نظام الرقابة الداخلية: ان تأثير بيئة التجارة الالكترونية على مكونات نظام الرقابة الداخلية يكون كالآتي:
- أ. تأثير بيئة التجارة الالكترونية على البيئة الرقابية: عند معرفة المفهوم الواسع للبيئة الرقابية، يجب التركيز على التالي:
- استراتيجية الإدارة وآلية تشغيل البيانات.
 - الهيكل التنظيمي بخصوص معالجة البيانات الكترونياً بصورة مركزية ام غير مركزية.
 - أساليب الرقابة الإدارية.
 - الأنظمة والأساليب المختصة بالأفراد والإجراءات الإدارية فيما يخص الحوافز وتطوير الكادر المختص بتقنية المعلومات. (Taylor & William, 1999: 440)
- ومن المفروض ان يصبح الإطار للبيئة الرقابية في ظل التجارة الالكترونية أوسع من الإطار للبيئة الرقابية في ظل الأنشطة الكلاسيكية ليضاف عليه العناصر التالية: (الأساليب التكنولوجية للمعلومات، الأساليب الإدارية للمعلومات، وقيمة وسلوك المعلومات). (زغلول، ٢٠٠٦: ٧)
- ب. تأثير بيئة التجارة الالكترونية على تقييم المخاطر: أوضح المعيار (400) من معايير التدقيق فيما يخص تقدير المخاطر والرقابة الداخلية والذي يصدر عن (مجلس معايير التدقيق والضمان الدولي) وصف المخاطر التدقيقية بانها مخاطر ناشئة عن الفشل في اعطاء الرأي السليم للمدقق بخصوص القوائم المالية وتشمل الآتي: (المخاطر الجوهرية، المخاطر الرقابية، مخاطر الاكتشاف، المخاطر الناجمة عن التطبيقات التقنية للمعلومات، المخاطر الناتجة عن البنى التحتية لتقنية المعلومات). (الجوهر والشوابكة، ٢٠٠٩: ١٠)
- وتعد الأساليب التحليلية من أفضل الطرق لتقدير المخاطر واختصاراً للوقت، وتعد أيضاً الطريقة المفضلة لمعرفة واكمال احتياجات الزبائن. (Dennes, 2000: 2)
- إن مراحل التقييم لمخاطر تقنية المعلومات تتضمن (اختبار اكتمال النظم وإثباتها، التدقيق والتوثيق والملكية لتلك النظم، ومدى التراجع في الاستمرارية لتخطيط العمل، والتقييم للسياسات والأساليب الخاصة بالكادر الوظيفي، الاختبار لنظام الرقابة الداخلية) (Russell, 2003: 3).
- تعد عملية تقييم مخاطر التجارة الالكترونية تقيماً لمستويات مخاطر المعلومات وتتضمن:
- بيان العوامل المؤثرة في تحقيق الأهداف.
 - بيان الموجودات والتي تتضمن كافة التطبيقات والمعدات.
 - تقسيم المعلومات الخاصة للوحدة الاقتصادية بحسب الأهمية. (زغلول، ٢٠٠٦: ٧)

ج. تأثير بيئة التجارة الالكترونية على أنشطة الرقابة: تعرف أنشطة الرقابة على انها: "الأنظمة والأساليب التي توضع من قبل الادارة تحقيقاً لأهداف المنشأة فضلاً عن البيئة الرقابية"، وتعمل على إنهاء المخاطر أو التقليل منها الى اقل ما يمكن، وتعمل ايضاً على عدم حدوث الاخطاء او اكتشافها في المدخلات والمخرجات المحاسبية.

أن أنشطة الرقابة تتداخل في كافة عمليات المنشأة، وتشمل العديد من السياسات التي من الممكن اعتمادها في البيئة الالكترونية واليدوية للنشاط. (Konrath, 2004: 211)

وهناك رأي آخر يقول ان أنشطة بيئة التجارة الالكترونية تتمثل بالآتي: (الرقابة على معالجة المعلومات، والرقابة على التغيرات في النظم والتطبيقات، وتوفير الحماية الملزمة للأصول والسجلات، والرقابة المادية على الأصول، والرقابة على تسجيل الصفقات في الوقت المناسب، والرقابة على التوثيق المناسب للصفقات والفصل بين الوظائف). (William, 2002: 6)

د. تأثير بيئة التجارة الالكترونية على الاتصالات والمعلومات: تعد اساليب الاتصالات والمتمثلة في (السيطرة على النظم عن بعد، والبريد الالكتروني "الايميل"، وانتقال الملفات) تطوراً لأداء المدقق، وتوفيراً مباشراً لعملية التغذية العكسية التي يحتاجها المدقق في نظام الرقابة الداخلية، وتعد أنظمة الاتصالات في المنشآت التي تزاوّل التجارة الالكترونية عاملاً في نجاح المنشأة واستمرارها، إذ إنها طريقة لتواصل الإدارة بالكادر يجري فيها توصيل المعلومات للكادر بشأن الأمن والسرية. (هلدي والغبان، ٢٠١٠: ١٠)

ه. تأثير بيئة التجارة الالكترونية على أنشطة المراقبة (المتابعة): ان عملية المتابعة في بيئة النشاط الالكتروني تستلزم الفصل بين الوظائف والمسؤوليات للكادر الوظيفي، يعود ذلك الأمر على القدرة في اكتشاف نقاط الضعف وفي الوقت المناسب، والمتابعة المستمرة بشأن التقيد بالإجراءات الأمنية والحفاظ على السرية وتحديثها بما يتناسب مع الحالات الطارئة (كالتهديد) بطريقة يتم فيها معالجة المشكلات واحتواءها، وتتضمن عملية المتابعة في بيئة التجارة الالكترونية وتقنية المعلومات الآتي (Baccasam, 2003: 1): (المتابعة لنشاط وعمل المستفيد، المتابعة لأنشطة وعمليات المنشأة، المتابعة لرقابة التطبيقات).

٣-٦-٣. المتطلبات الأساسية للتجارة الالكترونية: عند توافر التجارة عبر الأنترنت في أي بلد، من الضروري تواجد كافة العوامل والمتطلبات الضرورية تساعد في القيام بعملها الالكتروني، وهذه المتطلبات تتمثل بالآتي: (عبد، ٢٠١٢: ٤٦٥)

أولاً. العناصر الضرورية للتجارة الالكترونية، بدونها لا يستمر عمل التجارة الالكترونية وهي:

أ. الشبكات (net work) وتشمل شبكة الأنترنت وشبكة الإكسترانت.

ب. البرمجيات (soft ware) وتضم برامج التشغيل وبرامج المتصفح وكافة برامج التجارة الالكترونية التي تعمل على إنجاز الصفقات الالكترونية من خلال النت.

ج. الأجهزة والمعدات (hard ware) وتشمل الحواسيب، وموجه المعلومات (routers)، والاتصال.

د. العنصر البشري ذو الكفاءة والخبرة في المجالين التقني والإداري. (محمد، ٢٠٠٩: ٣٥)

ثانياً. توفير الأساليب وأنظمة الأمان الخاصة بالمعاملات الالكترونية والتي تتضمن فرض إجراء أمن وحماية سرية ذو فعالية للمحافظة على المعلومات الالكترونية.

ثالثاً. تطبيق العمل بأسلوب الإمضاء الالكتروني في كافة الصفقات التجارية عند التسديد الكترونياً.

رابعاً. ضرورة الترابط بين المواقع الالكترونية والأنظمة الفرعية (التخزين، الشحن، الدفع الالكتروني ... الخ) التي تسهم في إكمال الصفقات. (ابراهيم، ٢٠١٠: ٣٢).

المبحث الرابع: واقع الرقابة الداخلية على ضريبة المبيعات في بيئة التجارة الالكترونية في الهيئة العامة للضرائب

٤-١. نبذة تعريفية عن الهيئة العامة للضرائب: يمكن القول ان مؤسسة الضريبة العراقية واحدة من أقدم المؤسسات الضريبية في العالم العربي، وربما في كل المنطقة، فقد شرع العراق أول قانون لضريبة الدخل بعد تأسيس الحكومة الوطنية إذ صدر قانون ضريبة الدخل رقم 52 في عام 1927. أما قوانين الضرائب في بقية الدول العربية فقد صدرت في تواريخ لاحقة. وقبل ذلك ظل تشريع الضريبة العثماني سائداً في العراق لعدة قرون، الأمر الذي يدعونا للقول بأن العراق يتمتع بتاريخ تشريعي في ميدان الضرائب يمتد لقرون.

أولاً. قانون نشوء الهيئة العامة للضرائب: استحدثت الهيئة العامة للضرائب بتاريخ 27/2/1982 استناداً إلى قانون وزارة المالية المرقم 92 لسنة 1981 وبقيت الهيئة هي إحدى تشكيلات وزارة المالية والتي أنشأت نتيجة دمج مديرية الدخل العامة والتي كانت تطبق قانون ضريبة الدخل مع مديرية الواردات العامة والتي كانت تطبق قانون ضريبة العقار وقانون ضريبة العرصات وسميت الهيئة العامة للضرائب حيث حلت محل المديريتين اعلاه.

ثانياً. أهداف الهيئة العامة للضرائب الرئيسية التي تسعى لتحقيقها: هو تحقيق الإيرادات التي تساهم في تمويل ميزانية الدولة، والالتزام بالتطبيق الأفضل للقوانين الضريبية في جباية المبالغ المتحققة، وإيجاد مصادر دخل جديدة، وتوسيع قاعدة الوعاء الضريبي للحد من التهرب الضريبي، وتحقيق التوازن الاقتصادي في ضوء تطبيق مبدأ عدالة ضريبة لكافة المكلفين وتحقيق المساواة في التكاليف الضريبي، وتعميق ثقافة الالتزام الطوعي للمكلفين، ووضع كافة الإمكانيات وأساليب العمل المتطورة لخدمة المواطنين. (<https://tax.mof.gov.iq>)

٤-٢. تحليل نتائج البحث الاستطلاعية:

٤-٢-١. وصف أداة البحث: استمارة الفحص تحتوي على 6 محاور كل محور يمثل فرضية فرعية يتألف من 8 اسئلة وكالاتي:

الرمز	دلالة ذلك الرمز
A1	المحور الاول: تطبيق إجراءات نظام الرقابة الداخلية باستقلالية وموضوعية: (Q1-Q8)
A2	المحور الثاني: تطبيق إجراءات نظام الرقابة الداخلية بنزاهة وشفافية: (Q9-Q16)
A3	المحور الثالث: تطبيق إجراءات نظام الرقابة الداخلية وفقاً لمعايير السلوك المهني: (Q17-Q24)
A4	المحور الرابع: تحصيل ضريبة المبيعات بطريقة الكترونية: (Q25-Q32)
A5	المحور الخامس: تحصيل ضريبة المبيعات وفقاً لمعايير السلوك المهني: (Q33-Q40)
A6	المحور السادس: تحصيل ضريبة المبيعات وفقاً لإجراءات وسياسات متبعة: (Q41-Q48)

٤-٢-٢. وصف مجتمع وعينة البحث: قام الباحث بإجراء المقابلة الشخصية مع كادر قسم الرقابة والتدقيق في الهيئة العامة للضرائب، حيث تم توجيه الاسئلة لعينة تتألف من (25) موظف في القسم بخصوص تطبيق إجراءات نظام الرقابة الداخلية على تحصيل ضريبة المبيعات في بيئة التجارة الالكترونية وكان الرد متباين من موظف الى آخر، لهذا السبب التجأ الباحث الى توزيع استمارة الفحص، حيث تم عرضها على السادة الخبراء وعدلت حسب ملاحظاتهم ووزعت بشكل كامل ولا توجد استمارة مستبعدة.

٤-٢-٣. صدق وثبات الاستبانة:

أولاً. اختبار صدق المحتوى (الاتشاق الداخلي): ويقصد به درجة استقلالية المتغيرات عن بعضها البعض، وذلك من خلال معامل الارتباط البسيط (Spearman's Correlation). اذ يعتمد الباحث على اختبار الارتباط (Spearman) لغرض معرفة واختبار محتوى الاستبانة بوصفها أداة الدراسة الرئيسية، حيث يطبق هذا الاختبار بين المتغيرات لغرض معرفة مستوى استقلال كل متغير عن الآخر، اذ تشير الارتباطات المعنوية وفقاً لقيمتها نحو مستويات المصادقية التي تمتلكها كل فقرة من فقرات الدراسة، اذ كلما ارتفعت القيمة عن (0.05) دلالة على وجود ارتباط قوي بين المتغيرات، وكلما قلت القيمة عن (0.05) دلالة على استقلالية المتغير عن الآخر.

ثانياً. اختبار الثبات: يقصد بالثبات قدرة المقياس (استمارة الاستبيان) على إظهار نفس النتائج عندما يتم إعادة تطبيقها على الأفراد أنفسهم مرة أخرى وذلك من خلال استخدام مقياس (ألفا كرونباخ)، ويبين الجدول أن معاملات ألفا كرونباخ كانت مرتفعة مما يعني أن الثبات في الإجابات بلغ درجة كبيرة، وكما يلي:

المحور	محتوى المحور	عدد الفقرات	معامل الفا كرونباخ
1	تطبيق إجراءات نظام الرقابة الداخلية باستقلالية وموضوعية	8	0.464
2	تطبيق إجراءات نظام الرقابة الداخلية بنزاهة وشفافية	8	0.479
3	تطبيق إجراءات نظام الرقابة الداخلية وفقاً لمعايير السلوك المهني	8	0.675
4	تحصيل ضريبة المبيعات بطريقة الكترونية	8	0.531
5	تحصيل ضريبة المبيعات وفقاً لمعايير السلوك المهني	8	0.401
6	تحصيل ضريبة المبيعات وفقاً لإجراءات وسياسات متبعة	8	0.719
	الاجمالي	48	0.888

٤-٢-٤. المقاييس الوصفية العامة لعينة البحث: ينقسم الإحصاء الوصفي إلى قسمين رئيسيين، قسم يهتم بمقاييس النزعة المركزية مثل المتوسط (الوسط الحسابي)، حيث تعتبر أعلى قيمة له مؤشر على أن الإجابات تسير نحو القبول، وأقل قيمة له مؤشر على أن الإجابات تسير نحو الرفض، وقسم آخر يعنى بمقاييس التشتت مثل الانحراف المعياري، حيث تدل أعلى قيمة له على ازدياد التفاوت بالإجابات، وأصغر قيمة له تدل على أكثر تجانس في الإجابات، وظهرت النتائج ما يلي:

- الأسئلة (9، 22) تشير الى مؤشر ايجابي في الإجابات حيث كانت النسبة المئوية (88%) للإجابة بكلمة نعم والاکثر تجانس في الإجابات بين مفردات العينة.
- السؤال (11) يشير الى الرفض حيث كانت نسبة الإجابات بكلمة لا (80%).
- الأسئلة (1، 4، 7، 15، 17، 19، 26، 30، 32، 43، 47) تعتبر مؤشر على ازدياد التفاوت بالإجابات.
- من ناحية المحاور تعتبر الإجابات في المحور الثالث الأكثر ايجابية وتجانس بين المحاور، اما المحوران الاول والرابع فالإجابات تشير الى الرفض والى الازدياد في التفاوت.

٤-٢-٥ اختبار فرضيات البحث:

أولاً. الفرضية الرئيسية: تُطبق إجراءات الرقابة الداخلية على التحاسب الضريبي في بيئة التجارة الالكترونية بكفاءة وفعالية، كانت جميع القوائم صالحة ولا يوجد قائمة مستبعدة وتم الرد على جميع القوائم من قبل الكادر الرقابي في الهيئة، اما النتائج على مستوى الفرضية الرئيسية كانت تشير الى ان الفرضية الرئيسية تطبق بنسبة (76%) ومستوى دلالة (0.05) معنوي وهذا مؤشر على قبول الفرضية.

اختبار جودة النموذج من الملاءمة		
Chi-Square	القيمة	35.899
	df	24
	مستوى الدلالة	.050
سجل محدد	مصفوفة غير مقيدة	-12.217-
	مصفوفة مقيدة	-10.598-
وفقاً لافتراض النموذج الموازي تماماً		

ثانياً. الفرضيات الفرعية:

أ. الفرضية الفرعية الاولى: تطبيق إجراءات نظام الرقابة الداخلية باستقلالية وموضوعية: النتائج على مستوى الفرضية الفرعية الاولى كانت تشير الى ان الفرضية تطبق ولكن بنسبة (50%) وضمن مستوى دلالة معنوي (0.02).

اختبار جودة النموذج من الملاءمة		
Chi-Square	القيمة	59.931
	df	41
	مستوى الدلالة	.0280
سجل محدد	مصفوفة غير مقيدة	-13.786-
	مصفوفة مقيدة	-11.006-
وفقاً لافتراض النموذج الموازي تماماً		

ب. الفرضية الفرعية الثانية: تطبيق إجراءات نظام الرقابة الداخلية بنزاهة وشفافية: النتائج على مستوى الفرضية الفرعية الثانية كانت تشير الى ان الفرضية تطبق ولكن بنسبة (39%) وضمن مستوى دلالة (0.00) اقل من (0.01) عالي المعنوية.

اختبار جودة النموذج من الملاءمة		
Chi-Square	القيمة	112.129
	df	41
	مستوى الدلالة	.000
سجل محدد	مصفوفة غير مقيدة	-16.120-
	مصفوفة مقيدة	-10.917-
وفقاً لافتراض النموذج الموازي تماماً		

ج. الفرضية الفرعية الثالثة: تطبيق إجراءات نظام الرقابة الداخلية وفقاً لمعايير السلوك المهني: النتائج على مستوى الفرضية الفرعية الثالثة كانت تشير الى ان الفرضية تطبق ولكن بنسبة (67%) وضمن مستوى دلالة معنوي (0.02).

اختبار جودة النموذج من الملاءمة		
Chi-Square	القيمة	61.079
	df	41
	مستوى الدلالة	.0230
سجل محدد	مصفوفة غير مقيدة	-15.106-
	مصفوفة مقيدة	-12.272-
وفقاً لافتراض النموذج الموازي تماماً		

د. الفرضية الفرعية الرابعة: يتم التحاسب الضريبي بطريقة الكترونية: النتائج على مستوى الفرضية الفرعية الرابعة كانت تشير الى ان الفرضية لا تطبق لأن مستوى دلالة (0.18) أي انه أكثر من (0.05) حيث يعتبر غير معنوي.

اختبار جودة النموذج من الملاءمة		
Chi-Square	القيمة	49.029
	df	41
	مستوى الدلالة	.1820
سجل محدد	مصفوفة غير مقيدة	-13.307-
	مصفوفة مقيدة	-11.032-
وفقاً لافتراض النموذج الموازي تماماً		

ه. الفرضية الفرعية الخامسة: يتم التحاسب الضريبي وفقاً لمعايير السلوك المهني: النتائج على مستوى الفرضية الفرعية الخامسة كانت تشير الى ان الفرضية تطبق ولكن بنسبة (44%) وضمن مستوى دلالة معنوي (0.05).

اختبار جودة النموذج من الملاءمة		
Chi-Square	القيمة	56.037
	df	41
	مستوى الدلالة	.050
سجل محدد	مصفوفة غير مقيدة	-13.596
	مصفوفة مقيدة	-10.996
وفقاً لافتراض النموذج الموازي تماماً		

و. الفرضية الفرعية السادسة: يتم التحاسب الضريبي وفقاً لإجراءات وسياسات متبعة: النتائج على مستوى الفرضية الفرعية السادسة كانت تشير الى ان الفرضية تطبق ولكن بنسبة (71%) وضمن مستوى دلالة (0.00) اقل من (0.01) عالي المعنوية.

اختبار جودة النموذج من الملاءمة		
Chi-Square	القيمة	79.887
	df	41
	مستوى الدلالة	.0000
سجل محدد	مصفوفة غير مقيدة	-15.236
	مصفوفة مقيدة	-11.529
وفقاً لافتراض النموذج الموازي تماماً		

مما سبق نستنتج الآتي:

- ان الفرضية الرئيسية تطبق بنسبة (76%) عند مستوى دلالة (0.05).
- اما الفرضيات الفرعية تطبق خمس فرضيات منها:
- الفرضية الاولى بنسبة (50%) بمستوى دلالة (0.02).
- الفرضية الثانية تطبق ولكن بنسبة (39%) بمستوى دلالة (0.00) عالي المعنوية.
- الفرضية الثالثة تطبق بنسبة (67%) وضمن مستوى دلالة معنوي (0.02).
- الفرضية الفرعية الخامسة تطبق ولكن بنسبة (44%) وضمن مستوى دلالة معنوي (0.05).
- الفرضية الفرعية السادسة تطبق بنسبة (71%) بمستوى دلالة (0.00) عالي المعنوية.
- ان الفرضيتين الثانية والسادسة تطبق بمستوى دلالة عالٍ (اقل من 0.01) وهذا يعتبر مؤشر جيد. وهناك فرضية فرعية واحدة لا تطبق وهي الفرضية الرابعة التحاسب الضريبي بطريقة الكترونية لأن مستوى دلالة (0.18) أي انه أكثر من (0.05) حيث يعتبر غير معنوي وهذا مؤشر على ان الهيئة العامة للضرائب لا تطبق الطريقة الالكترونية في عملية التحاسب الضريبي.

المبحث الخامس: الاستنتاجات والتوصيات

أولاً. الاستنتاجات:

١. ان الهيئة العامة للضرائب لا تتكيف مع البيئة الالكترونية، حيث ثبت من خلال الدراسة بأن كادرها الرقابي لا يستخدم التقنيات الحديثة في عملية تحصيل ضريبة المبيعات.
٢. عدم التنسيق بين السلطة الضريبية والمكلفين بدفع الضريبة، هذا ما ينتج عدم المصادقية بين الأفراد والسلطة الضريبية من خلال تصرف السلطة الضريبية بشكل سيء.
٣. ان إدارة الهيئة العامة للضرائب لا تقوم بمتابعة عملية معالجة مواطن ضعف في عملية التحصيل وهذا قد يؤدي الى عدم حدوث المعالجة اصلاً لعدم الاهتمام بها.
٤. ان عمليات التجارة الالكترونية تفتقر الى نظام للرقابة الداخلية لا يتصف بالكلاسيكية، يؤثر وبشكل واضح وفعال في عملية تحصيل ضريبة المبيعات.
٥. عدم وجود أي حماية لعملية التسديد (الدفع) الالكتروني، اذ يتم عبر الانترنت بدون اية رقابة.
٦. في بيئة التجارة الالكترونية، ضعف وسائل الحماية والتشفير الالكتروني او عدم الالتزام بها عند عملية التحصيل لضريبة المبيعات.

ثانياً. التوصيات:

١. ضرورة تكيف كادر الهيئة العامة للضرائب الرقابي مع البيئة الالكترونية، اذ يجب استخدام التقنيات الحديثة في عملية تحصيل ضريبة المبيعات لمواكبة التطورات العالمية.
٢. من اجل إتمام عملية تحصيل ضريبة المبيعات، ضرورة التنسيق بين السلطة الضريبية والمكلفين بدفع الضريبة لتكوين مصادقية بين المكلفين وبين كادر التحصيل الضريبي.
٣. متابعة إدارة الهيئة عملية المعالجة لنقاط الضعف في عملية تحصيل ضريبة المبيعات.
٤. التركيز على ما يسمى بالمحاسبة الالكترونية لإنتاج معلومات مفيدة من خلال معالجة البيانات وتحويلها الى معلومات تدعم الكادر الرقابي في عملية تحصيل ضريبة المبيعات.
٥. ضرورة حماية عملية التسديد (الدفع) الالكتروني من خلال وضع اجراءات واساليب الكترونية محكمة وأمنة للمحافظة على سرية البطاقات الائتمانية وعدم اختراقها في عملية التسديد.
٦. ضرورة وجود نظام حماية وتشفير الكتروني، هذا ما يجعل صفقات التجارة الالكترونية تتم بأمان دون اختراق ولعدم دخول الاشخاص الفضوليين للبرامج الالكترونية.

المصادر**أولاً. المصادر العربية:****أ. الوثائق والتقارير الرسمية:**

١. انتوساي، المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة، (٢٠٠٧)، الدليل الإرشادي لمعايير الرقابة الداخلية للقطاع العام (Gov9130)، فيينا.
٢. ديوان الرقابة المالية، دائرة الشؤون الفنية والدراسات (٢٠٠٣)، دليل الرقيب المالي.
٣. ديوان الرقابة المالية الاتحادي، مجلس المعايير المحاسبية والرقابية (٢٠٠٠)، دليل التدقيق رقم (٤)، بحث وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

ب. الرسائل والأطاريح:

١. ابراهيم، مصطفى علي، (٢٠١٠)، التهرب الضريبي في مجال التجارة الالكترونية، بحث دبلوم عالي معادل للماجستير، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد.
٢. ارشيد، علي نواش محمد، (٢٠٠٤)، الضريبة العامة على المبيعات في الاردن وانعكاسها على الهيكل الضريبي والعبء الضريبي، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، جامعة اليرموك.
٣. الاركوآزي، كنعان ياور حسن، (٢٠٠٨)، تقويم وتطوير إجراءات الرقابة الداخلية في مجلس النواب العراقي، بحث لنيل شهادة المحاسبة القانونية، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين.
٤. أمين، عبدالله محمود، (٢٠٠٠)، تقويم فاعلية نظام التحاسب الضريبي لضريبة الدخل في العراق، أطروحة دكتوراه، كلية الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية.
٥. السقا، زياد هاشم، (٢٠٠٦)، استخدام تقنيات المعلومات في نظم المعلومات المحاسبية بحث لعينة مختارة من الشركات العراقية، أطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد جامعة الموصل، العراق.
٦. الشرع، إيمان حسين داود، (٢٠١٠)، دور نظام الرقابة الداخلية في تحقيق العدالة الضريبية/بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب، بحث دبلوم عالي، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد.
٧. عميروش، بوبكر، (٢٠١١)، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة: بحث ميدانية بمؤسسة مطاحن الهضاب العليا، رسالة ماجستير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر.
٨. كداوي، علي طلال محمود، (٢٠١٣)، مدخل محاسبي مقترح للتحاسب الضريبي في بيئة التجارة الالكترونية بحث استطلاعية الهيئة العامة للضرائب/فرع نينوى، رسالة ماجستير، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
٩. كلاب، سعيد يوسف حسن، (٢٠٠٤)، واقع الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي: بحث ميدانية على وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة.
١٠. محمد، فائزة عبدالكريم، (٢٠٠٩)، مدى امكانية تطبيق التجارة الالكترونية في صناعة التأمين بحث حالة في شركة التأمين الوطنية، بحث دبلوم عالي معادل للماجستير، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية.

ج. الدوريات:

١. بوعبدالله، هوان، شاعة عبد القادر، (٢٠٢٠)، مدى إدراك المؤسسات الفندقية بمستغانم بأهمية الرقابة الداخلية وفقا لإطار COSO في تحسين الاداء التشغيلي: بحث تحليلية، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد ١٦، العدد ٢٤، الجزائر.

٢. جمعة، احمد حلمي، عطا الله خليل، (٢٠٠١)، معايير التدقيق وتكنولوجيا المعلومات، مجلة أفاق جديدة، العدد الاول والثاني، جامعة المنوفية.
٣. حمود، محمد خلف، (٢٠١٧)، التهرب الضريبي في القطاع السياحي وانعكاسه على وعاء ضريبة المبيعات، مجلة الادارة والاقتصاد، العدد ١١٢، الجامعة المستنصرية، العراق.
٤. دهمش، نعيم، ظاهر ألقشي، (٢٠٠٤)، مدى ملائمة مهنة المحاسبة لبيئة التجارة الالكترونية، مجلة اربد للبحوث العلمية، العدد ٢، المجلد ٨.
٥. الدوغجي، علي حسين، ايمان مؤيد الخيرو، (٢٠١٣)، تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وفق أنموذج COSO، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، المجلد ١٩، العدد ٧٠.
٦. زغلول، هشام، (٢٠٠٦)، نحو نظام الكتروني للرقابة الداخلية يتلائم وأنشطة التجارة الالكترونية، مجلة الرقابة المالية، العدد ١٤.
٧. الشوابكه، ابراهيم كامل، (٢٠٠٧)، ضريبة المبيعات على التجارة الالكترونية، مجلة دراسات علوم الشريعة والقانون، المجلد ٣٤ (ملحق)، جامعة اليرموك، الاردن.
٨. صبري، جمال طارق محمد، (٢٠١٥)، الضريبة العامة على المبيعات ودورها في الإيرادات العامة في الاردن للمدة (٢٠١٢-١٩٩٨)، مجلة دراسات مالية ومحاسبية، المجلد ١٠، العدد ٣٣.
٩. صحيب، رسول ماجد، (٢٠١٩)، العلاقة بين تكنولوجيا المعلومات المستخدمة ونظام الرقابة الداخلية المستخدم في جامعة ميسان، مجلة اشراقات تنموية، العدد ٢٠، ميسان.
١٠. طينة، كمال نوماس، خولة حسين حمدان، (٢٠١٥)، استعمال تصنيف براون للمخاطر في تقييم الرقابة الداخلية بحث تطبيقي في جامعة كربلاء، مجلة دراسات مالية ومحاسبية، المجلد ١٠، العدد ٣٣، جامعة بغداد، العراق.
١١. العبادي، إبراهيم جويفل، مأمون محمد القضاة، (٢٠١٧)، أثر طرق احتساب ضريبة المبيعات لشركات الاتصالات الاردنية على الإيرادات العامة: بحث تحليلية مقارنة، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد ٤١ (٢)، كانون الثاني.
١٢. عبد، سهاد كشكول، (٢٠١٢)، أثر التجارة الالكترونية في فرض الضرائب، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، المجلد ١٨، العدد ٦٨.
١٣. عبد الهادي، إبراهيم عبد الحفيظ، (١٩٩٩)، إطار مقترح للتعديلات الضريبية اللازمة للتحويل إلى عالم التجارة الالكترونية، مجلة الدراسات المالية والتجارية، مجلد ٩، العدد ٢، كلية التجارة، بني سويف، مصر.
١٤. العطار، حسن عبد الحميد، (٢٠٠٥)، بحث تحليلية لأساليب المحاسبة والمراجعة لعمليات التجارة الالكترونية في القطاع المصرفي، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، السنة ٢٥، العدد الأول، بنها، مصر.
١٥. العواد، اسعد محمد، عبد الامير صبار، (٢٠١٧)، "دور ضريبة المبيعات في تمويل الموازنة العامة للدولة: بحث استطلاعي لواقع اصحاب الاعمال والمهن في محافظة كربلاء المقدسة، المجلة العراقية للعلوم الادارية، المجلد ١٣، العدد ٥٤، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة كربلاء.
١٦. القضاة، مأمون محمد، (٢٠١٦)، مدى فاعلية منظومة ضريبة المبيعات في الاردن وأثرها على حجم الإيرادات من وجهة نظر مدققي دائرة ضريبة الدخل والمبيعات"، مجلة الجامعة الاسلامية للدراسات الاقتصادية والادارية، المجلد ٢٤، العدد ١.

١٧. مجيد، علي عبدالقادر، (٢٠١٩)، دور مكونات الرقابة الداخلية وفقاً لآطار (COSO) في تعزيز جودة الخدمات المصرفية، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد ١٥، العدد ٤٥، ج ١، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة تكريت.
١٨. المعتاز، إحسان بن صالح، محمد بن فواز العميري، (٢٠٠٧)، أثر التجارة الالكترونية على تخطيط أعمال المراجعة في المملكة العربية السعودية، مجلة الملك عبد العزيز، العدد ٢، المجلد ٢١، المملكة العربية السعودية.
١٩. نوري، بتول محمد، احمد فيصل الحايك، عمر اقبال توفيق، (٢٠١٣)، انعكاسات عمليات التجارة الالكترونية على هيكل الرقابة الداخلية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد ٨، العدد ٢٢، الفصل الاول.
٢٠. هلدني، الان عجيب، ثائر صبري الغبان، (٢٠١٠)، دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني بحث تطبيقية على عينة من المصارف في إقليم كردستان العراق، مجلة علوم إنسانية، السنة السابعة، العدد ٤٥.
- د. المؤتمرات والندوات:**
 ١. الجوهر، كريمة علي، حكم الشوابكة، (٢٠٠٩)، تحليل مخاطر التكنولوجيا كمدخل لتقييم وبناء أنشطة الرقابة الداخلية في دوائر التسجيل في بعض الجامعات الاردنية الخاصة، مؤتمر جامعة الزرقاء الاهلية.
 ٢. الصالحي، نضال، (٢٠٠٥)، التجارة الإلكترونية وأهميتها وسبل الاستفادة منها، المؤتمر العلمي السابع، جامعة اربد، ٣-٥/٥، عمان، الأردن.
- ه. الكتب:**
 ١. ابو حشيش، خليل عواد، (٢٠٠٤)، دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية، دار الحامد للنشر والتوزيع عمان، الاردن.
 ٢. البطريق، يونس احمد، (١٩٨٤)، المالية العامة، دار النهضة العربية بيروت، لبنان.
 ٣. تغلب، سيد صابر، (٢٠١١)، نظم المعلومات الادارية، دار الفكر ناشرون وموزعون، ط ١، عمان، الاردن.
 ٤. الجوهر، كريمة علي كاظم، (١٩٩٩)، الرقابة المالية، الطبعة الاولى، الجامعة المستنصرية، بغداد.
 ٥. الحسون، عادل محمد، خالد ياسين القيسي، (١٩٩١)، النظم المحاسبية، مطبعة دار الشؤون الثقافية العامة، الطبعة الاولى، بغداد.
 ٦. خالد، مقدم، عبدالله مايو، (٢٠١٦)، نظام الرقابة الداخلية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح/ورقلة، الجزائر.
 ٧. الخطيب، خالد شحادة، نادية فريد طافش، (٢٠٠٨)، الاصول العلمية والعملية في المحاسبة الضريبية، عمان، الاردن.
 ٨. خليل، علي محمد، سليمان احمد اللوزي (٢٠١٣)، المالية العامة، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الاردن.
 ٩. زردق، احمد عبد الرحيم، (١٩٩٨)، اقتصاديات المالية العامة، بحث نظرية، الجزء الاول، مطبعة الاهرام، القاهرة.
 ١٠. السقا، زياد هاشم، (٢٠١٢)، تقنيات المعلومات المحاسبية، دار الطارق للنشر والتوزيع، ط ١، الموصل، العراق.

١١. السيد، سيد عطا الله، (٢٠٠٩)، نظم المعلومات المحاسبية، دار الراية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن.
 ١٢. الشربيني، محمد سعيد، (٢٠٠٢)، جرائم التهريب من ضريبة المبيعات، دار النهضة، القاهرة.
 ١٣. عثمان، سعيد عبد العزيز، شكري رجب العشماوي، (٢٠٠٧)، اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر.
 ١٤. عز، احمد ماهر، (١٩٩٥)، اول المالية العامة، الجامعيون المتحدون للطباعة، مصر.
 ١٥. علي، عبد المنعم عبد الغني، (١٩٩٥)، الضريبة على القيمة المضافة، دار النهضة العربية، القاهرة.
 ١٦. عوض، خالد عبد العليم السيد، (٢٠٠٨)، الضريبة العامة على المبيعات مشكلات وحلول، ايتراك للطباعة، القاهرة.
 ١٧. القلموني، محمود ابراهيم حسن، (١٩٩٨)، المنازعات العامة على ضريبة المبيعات، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية.
 ١٨. الكعبي، جبار محمد علي، (٢٠٠٨)، التشريعات الضريبية في العراق، دار السجاد، ط٢.
 ١٩. النجار، فريد، (٢٠٠٤)، الاستثمار الكوني، بيت الادارة، القاهرة، مصر العربية.
- ثانياً. المصادر الأجنبية:

A. Official publications:

1. COSO, E., (2013), Internal Control–Integrated Framework Executive Summary, The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

B. Researches & Journals:

1. Dennes, A., (2000), Best Practice for Audit Efficiency, Journal of Accountancy, September1.
2. Hamdan, Khawla Hussein, (2019), Applying COSO Internal Control Framework to Disaster Management Evaluation According to Hyogo Framework for Action (HFA) In Iraq, Al-Muthanna Journal of Administrative and Economic Sciences, Vol. 9, No. 2.
3. Nearon, H., 2000, Auditing E- Business, The ACP Journal, Vol. 70.

C. Books:

1. Arens, Alvin A., Randal Jandal J., elder & Mark S. Beasley, (2005), Auditing an Integrated Approach, Pearson Education, Inc.,10th.
2. Baccasam, V. P., (2003), Continuous Monitoring of Application Risk, IIA, Vol 6.
3. Berkowitz, Eric N., Kerin, Roger A., Hartley, Steven W., and Rudelius, William, (2000), Marketing, 6th ed., (Boston: Irwin-McGraw-Hill).
4. Bill, R., (1999), The Four Keys Doing Business online, Financial planning.
5. Burns, Jennifer & Herrygers, Sandy, (2014), Challenges and Leading Practices Related to Implementing COSO's Internal Control-Integrated Framework. Deloitte, 5 September.
6. Delaney, patricr, detrar Hopkins-wiley, (2001), auditing, CPA.
7. konrath, Larry, f., (2004), Audiing Arisk Analysis, Approach, 5 th edidition, copyrith by south western.

8. Russell, Larry, (2003), CPA have Right to Perform IT Risk Assessment for Clients, California.
9. Walker, Paul L., William G. Shenkir, (2011), Enterprise Risk Management, Frameworks, Elements, and Integration, Institute of Management Accountants.
10. Taylor, Donald & William, Glezen, (1999), Auditing, Prentice hall, John Wiley & Sons, USA.
11. William, Mair, (2002), ESAC Risk and Control Environment, The Institute of Internal Auditors, Vol. 5, April.

ثالثاً. الأنترنت:

1. <https://tax.mof.gov.iq/>