

UKJAES

University of Kirkuk Journal
For Administrative
and Economic Science

ISSN:2222-2995 E-ISSN:3079-3521

University of Kirkuk Journal For
Administrative and Economic Science



Khudhur Hayder Mohammed. The Impact of Implementing Electronic Regulatory Systems on Reducing Tax Evasion Rates.
University of Kirkuk Journal For Administrative and Economic Science (2026) 16 (1):251-270.

The Impact of Implementing Electronic Regulatory Systems on Reducing Tax Evasion Rates

Hayder Mohammed Khudhur

University of Wasit / College of Physical Education and Sports Sciences, Wasit, Iraq

haidar.alnaeemi@uowasit.ed.iq

Abstract: Tax evasion represents one of the most serious challenges facing tax administrations at the global level, as it fundamentally obstructs the process of public revenue collection and hinders the implementation of planned government spending programs in accordance with the principles of justice and equality. Despite being an unethical practice, it is characterized by widespread prevalence and limits governments' ability to implement vital and strategic projects necessary for economic and social development.

This study seeks to achieve a deep understanding of the levels of key variables in the Iraqi business environment, represented in electronic monitoring systems and tax evasion rates, with a focus on highlighting the strategic importance of the main study variables. Electronic monitoring systems include both the monitoring of communication networks, which enables the tracking and monitoring of financial and commercial operations with precision and immediacy, and the monitoring of human resources, which ensures performance efficiency and compliance with established procedures. As for tax evasion, the study focuses on two pivotal aspects: tax compliance and awareness, which reflects the level of taxpayers' awareness of their tax responsibilities, and tax laws and legislation in terms of their clarity and effectiveness in practical application.

The study methodology relied on the descriptive-analytical approach to data, as it is a fundamental and common element among all research methodologies and is indispensable in rigorous scientific analysis. Advanced and specialized analytical programs and tools were applied with the aim of achieving the best, most accurate and reliable results, thereby ensuring the provision of genuine benefit and valuable information to the studied sample and the parties benefiting from the research findings.

Keywords: Electronic regulatory systems, Tax evasion, Tax units.

أثر تطبيق الأنظمة الإلكترونية الرقابية في تقليل معدلات التهرب الضريبي

م.م حيدر محمد خضر

جامعة واسط / كلية التربية البدنية وعلوم الرياضة، واسط، العراق

haidar.alnaeemi@uowasit.edu.iq

المستخلص. يشكل التهرب الضريبي واحداً من أخطر التحديات التي تواجه الإدارات الضريبية على المستوى العالمي، حيث يعرقل بشكل جوهري عملية تحصيل الإيرادات العامة ويعيق تنفيذ برامج الإنفاق الحكومي المخططة وفقاً لمبادئ العدالة والمساواة. رغم كون هذه الممارسة سلوكاً غير أخلاقي، إلا أنها تنسم بالانتشار الواسع وتحد من قدرة الحكومات على تنفيذ المشاريع الحيوية والاستراتيجية اللازمة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية. وتسعى هذه الدراسة إلى تحقيق فهم عميق لمستويات المتغيرات الأساسية في بيئة الأعمال العراقية، والمتمثلة في أنظمة الرقابة الإلكترونية ومعدلات التهرب الضريبي، مع التركيز على إبراز الأهمية الاستراتيجية لمتغيرات الدراسة الرئيسية. تشمل أنظمة الرقابة الإلكترونية كلاً من الرقابة على شبكات الاتصال التي تمكن من مراقبة وتتبع العمليات المالية والتجارية بدقة وفورية، والرقابة على الموارد البشرية التي تضمن كفاءة الأداء والالتزام بالجراءات المحددة. أما بالنسبة للتهرب الضريبي، فتركز الدراسة على جانبين محوريين هما الالتزام والوعي الضريبي الذي يعكس مستوى إدراك المكلفين لمسؤولياتهم الضريبية، والقوانين والتشريعات الضريبية من حيث وضوحها وفعاليتها في التطبيق العملي. واعتمدت منهجية الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي للبيانات، باعتباره عنصراً أساسياً ومشاركاً بين جميع المناهج البحثية والذي لا يمكن الاستغناء عنه في التحليل العلمي الدقيق. تم تطبيق برامج وأدوات تحليلية متطورة ومتخصصة بهدف الوصول إلى أفضل النتائج وأكثرها دقة وموثوقية، مما يضمن تقديم فائدة حقيقية ومعلومات قيمة للبيئة المدروسة والجهات المستفيدة من نتائج البحث.

الكلمات المفتاحية: الأنظمة الإلكترونية الرقابية، التهرب الضريبي، الوحدات الضريبية.

Corresponding Author: E-mail: haidar.alnaeemi@uowasit.edu.iq

المقدمة

شهدت تكنولوجيا المعلومات تطوراً هائلاً أدى إلى ظهور نظم متقدمة للتشغيل الإلكتروني للبيانات تتميز بقدرتها على تلبية احتياجات المستفيدين المتنوعة بمستويات عالية من الكفاءة والفعالية. هذا التطور التقني دفع العديد من المنظمات للسعي نحو الاستفادة من أحدث تقنيات المعلومات والاتصالات بهدف تطوير وتحسين الطرق والأساليب المستخدمة في تقديم خدماتها ومنتجاتها لعملائها. وبما أن المعلومات المحاسبية تشكل الأساس الجوهري لعملية صنع واتخاذ القرارات الرشيدة والمدروسة، فقد أصبح من الضروري العمل على تحسينها وتطويرها وتصنيفها بطريقة منهجية لضمان الحصول على معلومات سليمة وملائمة، مما يساهم في اتخاذ قرارات صائبة إلى حد كبير في ظل التطورات المتسارعة التي يشهدها العصر الحالي. هذا الأمر ساهم بشكل مباشر في تطوير أنماط نظم المعلومات المحاسبية لتتحول من الشكل التقليدي إلى الشكل الإلكتروني المتطور، بالإضافة إلى ظهور أنماط وأساليب جديدة ومبتكرة للعمل المحاسبي. ولقد ساهمت نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية بصورة فعالة في تعزيز وتقوية قدرة المنظمات على تخزين كميات ضخمة من البيانات والمعلومات المحاسبية المعقدة ومعالجتها وتشغيلها بسرعة فائقة ودقة عالية لا يمكن تحقيقها بالطرق التقليدية. كما ساهمت في التطور الملحوظ في مجال الاتصال الشبكي وتبادل المعلومات والبيانات بين المنظمات والفروع والوحدات المختلفة بسهولة ويسر، مما فرض على المدققين والمراقبين ضرورة حتمية لمواكبة هذه التطورات التقنية المتسارعة، وبالتالي العمل على تغيير وتطوير أساليب العمل التقليدية القديمة واستبدالها بأساليب ومناهج حديثة ومتطورة تعتمد بشكل أساسي على الأساليب التكنولوجية المتقدمة والطرق التحليلية المتطورة لتنفيذها.

في ضوء ما تم عرضه وتناوله، ونتيجة للتطور الملحوظ والمتسارع في نظم المعلومات المحاسبية وانتقالها من البيئة التقليدية الورقية إلى البيئة الإلكترونية المتطورة، وظهرت أنظمة الدفع الإلكتروني للضرائب والرسوم المختلفة، ومع تزايد وتعاطف نظم المعلومات الإلكترونية وتشابكها، أصبح من الضروري والحتمي استخدام أساليب وطرق رقابية إلكترونية متطورة ومتخصصة للتحقق والتأكد من صحة وسلامة ودقة المعلومات المالية والضريبية المختلفة. لذلك جاءت هذه الدراسة البحثية لتسليط الضوء وبيان الأثر الفعلي والحقيقي لأساليب وطرق الرقابة الإلكترونية المختلفة في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي وتقليل معدلاتها في بيئة الأعمال العراقية المعاصرة.

المبحث الاول (منهجية البحث) Chapter One: Section One Research Methodology

اولاً: مشكلة البحث:

يُشكل التهرب الضريبي تحدياً جوهرياً يواجه الإدارات الضريبية على النطاق العالمي، حيث يُعرقل عملية تحصيل الإيرادات الضريبية ويحول دون تنفيذ برامج الإنفاق العام وفقاً لمبادئ العدالة والمساواة المنصوص عليها قانونياً، مما يجعله سلوكاً يفتقر للأخلاقيات رغم انتشاره الواسع وتأثيره السلبي على قدرة الحكومات في تنفيذ المشروعات الحيوية والاستراتيجية. وقد ساهمت التطورات المعاصرة المتمثلة في تسارع وتيرة العولمة وإزالة القيود التجارية والتقدم الهائل في تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في تفاقم خطورة ظاهرة التهرب الضريبي وتعقيدها بشكل متنامٍ، الأمر الذي يجعل التحدي الحقيقي لا يكمن في مجرد وجود هذه الظاهرة، وإنما في القدرة على تحديد حجمها الفعلي وقياس أبعادها بدقة لتطوير واستخدام كافة الاستراتيجيات والآليات المتاحة للحد من انتشارها قدر الإمكان، خاصة في ظل استحالة القضاء عليها بصورة نهائية، مما يستدعي ضرورة تطبيق أنظمة الرقابة الإلكترونية المتطورة على الأنظمة الإدارية والمحاسبية الرقمية المستخدمة في المؤسسات والمنظمات لضمان سلامة عملياتها والتحقق من مستوى التزام المكلفين بالأنظمة والقوانين الضريبية المعمول بها.

ثانياً: أهداف البحث:

استكشاف وتحليل واقع المتغيرات الأساسية للدراسة والمتمثلة في أنظمة الرقابة الإلكترونية ومستويات التهرب الضريبي ضمن السياق التطبيقي لبيئة الأعمال في العراق، وإبراز الدور الجوهري والأهمية الاستراتيجية لمتغيرات الدراسة بحيث تشمل أنظمة الرقابة الإلكترونية بأبعادها المختلفة المتمثلة في رقابة الأجهزة والمعدات التقنية ورقابة الأنظمة البرمجية ورقابة قواعد البيانات والمعلومات ورقابة شبكات الاتصال والربط ورقابة العنصر البشري والكوادر المختصة باعتبارها المتغير المؤثر، والتهرب الضريبي بجوانبه الأساسية الشاملة لمستوى الالتزام والوعي الضريبي لدى المكلفين وفعالية القوانين والأنظمة الضريبية المطبقة باعتبارها المتغير المتأثر، وتحديد وتحليل العوامل والأسباب الجذرية المؤدية إلى ظاهرة التهرب الضريبي ودراسة تداعياتها وانعكاساتها الضارة على أداء الإدارات الضريبية وما ينجم عن ذلك من تأثيرات سلبية على الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية العامة للدولة، وأخيراً قياس وتقييم التأثير الفعلي بنوعيه المباشر وغير المباشر لمختلف عناصر ومكونات أنظمة الرقابة الإلكترونية في تقليل وتقييد معدلات التهرب الضريبي وذلك في إطار التطبيق العملي على بيئة الأعمال العراقية.

ثالثاً: أهمية الدراسة:

التوسع في عرض وتناول المتغيرات الأساسية للدراسة من خلال بناء وتقديم إطار نظري شامل ومتكامل يساهم بشكل فعال في تحديد وتوضيح المفاهيم الجوهرية والأساسية لأنظمة الرقابة الإلكترونية وآلياتها المختلفة، وكذلك للتهرب الضريبي بأبعاده وجوانبه المتنوعة والدور المحوري والهام الذي تؤديه أنظمة الرقابة الإلكترونية في الحد من هذه الظاهرة ومكافحتها، بحيث يشكل هذا الإطار النظري مرجعاً علمياً ومعرفياً يكون عوناً ومساعداً للباحثين والدارسين في المجالين الضريبي والرقابي، وتقديم مجموعة متنوعة وشاملة من النتائج والاستنتاجات المستندة إلى الأدلة العلمية والتوصيات العملية القابلة للتطبيق بعد التوصل إلى معرفة دقيقة وواضحة لطبيعة العلاقة التفاعلية والتأثيرية بين المتغيرات المدروسة من الناحيتين النظرية والميدانية التطبيقية. وتنبه وتوجيه الإدارة الضريبية في العراق إلى الأهمية البالغة والضرورة الحتمية لأنظمة الرقابة الإلكترونية في التنبؤ المبكر بالتلاعبات والممارسات الاحتيالية والاختلاسات المالية في ظل التطور التكنولوجي المتسارع والمتنامي، حيث جاءت هذه الدراسة لتسلط الضوء على الأهمية الاستراتيجية والحيوية لأنظمة الرقابة الإلكترونية في ظل الاستخدام الواسع والمتزايد لتكنولوجيا المعلومات والاتصالات في مختلف جوانب العمل الإداري والمالي، خاصة وأن المجال الضريبي يُعتبر أحد الركائز الأساسية والهامة للاقتصاد الوطني والمجتمع ككل.

رابعاً: 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 شبكات الاتصال، الرقابة على الموارد البشرية) في الحد من التهرب الضريبي عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) في بيئة الأعمال العراقية".
ويتفرع منها الفرضيات الفرعية التالية:

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

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

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

خامساً: متغيرات الدراسة ونموذجها:

بعد اطلاع الباحث على الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع الدراسة، وانسجاماً 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:

١. المتغير المستقل: الأنظمة الإلكترونية الرقابية (الرقابة على شبكات الاتصال، الرقابة على الموارد البشرية).

٢. المتغير التابع: التهرب الضريبي.

سادساً: منهج الدراسة:

سيتم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي للبيانات لأنه يعتبر 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،

سابعاً: مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجال الدراسة في الهيئة العامة للضرائب والرسوم في واسط. أما مجتمع الدراسة فيتكون من مراقبي الدخل العاملين في الهيئة العامة للضرائب ومديرياتها العراقية، سيعتمد الباحث على أسلوب العينة العشوائية البسيطة من خلال توزيع استبيان على مجتمع الدراسة، حيث سيتم توزيع (١٠٠) استبيان بشكل ميداني في الهيئة العامة للضرائب والرسوم في واسط ليتم جمع البيانات اللازمة للدراسة ليتم تحليلها واختبار الفرضيات عبر البرنامج الإحصائي (SPSS) وتقديم النتائج.

الدراسات السابقة:

أولاً: الدراسات العربية:

١. دراسة (ادريس، ٢٠١٩) بعنوان: "الرقابة الإلكترونية وأثرها على كفاءة الأداء في المؤسسات العامة في السودان: دراسة حالة الهيئة القومية للطرق والجسور في الفترة ٢٠٠٨-٢٠١٨"

هدفت هذه الدراسة للتعرف على أثر استخدام الرقابة الإلكترونية على كفاءة الأداء في الهيئة القومية للطرق والجسور في السودان، انتهجت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي والتاريخي بمنهج دراسة الحالة في الفترة من ٢٠٠٨-٢٠١٨. تم استخدام أسلوب العينة القصدية وبلغ حجم العينة النهائية (٩٠) 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.

٢. دراسة (العدوان & السرحان، ٢٠٢٠) 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 (٧) مؤسسات، وبلغ عدد المبحوثين (١١٣) 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 استخدام أساليب العمل والأدوات الرقابية وتطويرها، والتحديث المستمر لأنظمة وبرمجيات الرقابة بما يتوافق والتطورات التكنولوجية الحديثة.

٣. دراسة (بلواضح، ٢٠٢٢) بعنوان: "التحقيق المحاسبي كآلية للحد من التهرب الضريبي-دراسة نموذج حالة بمديرية الضرائب لولاية المسيلة: ش.ذ.م.م أكلوليكس للفترة ٢٠١٧-٢٠٢٠"

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 ٢٠١٧ إلى ٢٠٢٠. 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.

٤. دراسة (ميداني، ٢٠٢١) 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 استخدام المنهج الوصفي من خلال تصميم استبانة كأداة لجمع البيانات، حيث بلغ حجم العينة النهائية (١٣٢) 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 استخدام 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.

ثانياً: الدراسات باللغة الأجنبية:

١. دراسة (Sanaa & Tariq, 2020) بعنوان: "The Effect of Computerized Tax Services in Improving Tax Performance Moderated by Governance"

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم أثر الخدمات الضريبية المحوسبة في تحسين الأداء الضريبي من خلال تعديل مبادئ الحوكمة في دوائر الدخل الضريبي الأردني. اعتمدت الدراسة على أسلوب المنهج الوصفي التحليلي حيث وزعت استبانة على مدققي ضريبة الدخل الذين تم اختيارهم بطريقة العينة العشوائية البسيطة بحيث خضع (١٧٠) استبانة للتحليل الإحصائي. ومن أبرز نتائج البحث أن تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية من خلال تقديم خدمات ضريبية محوسبة يعكس في زيادة الثقة بين دافعي الضرائب ودوائر ضريبة الدخل، وكفاءة الأداء الضريبي، وعائدات الضرائب. كما أشارت الدراسة إلى أهمية قيام دوائر ضريبة الدخل بإعداد خطط إستراتيجية بشأن تطوير ومتابعة التقنيات المتعلقة بالخدمات الضريبية المحوسبة. خاصة فيما يتعلق بربط وتحصيل الضريبة من دافعي الضرائب من خلال نظام دفع وتحصيل الضريبة الإلكتروني، وذلك لضمان سرعة الإنجاز ودقة الحساب ورفع كفاءة الأداء الضريبي.

٢. دراسة (clement & Ayobolawole, 2018) بعنوان: "Application of Tax Audit and Investigation on Tax Evasion Control in Nigeria"

هدفت هذه الدراسة لفحص مدى تطبيق التدقيق والتحقيق الضريبي في مراقبة التهرب الضريبي في نيجيريا وعلى وجه التحديد تأثير (التدقيق المكتبي، التدقيق الميداني، التدقيق العكسي، التحقيق الضريبي) على مراقبة التهرب الضريبي. اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم توزيع الاستبانات على العينة المدروسة والبالغة عددها (١٩٤) استبانة. بينت نتائج الدراسة بأن التدقيق الضريبي في شكل (تدقيق مكتبي، تدقيق عكسي) له دور كبير في الحد من التهرب الضريبي، في حين أن التحقيق الضريبي والتدقيق الميداني لا يؤثران في السيطرة على عمليات الاحتيال الضريبي في شكل التهرب. أوصت الدراسة بضرورة قيام الإدارات الضريبية بإجراء التدقيق المكتبي والميداني بشكل متكرر لانهما يساهمان بالسيطرة على التهرب الضريبي، بالإضافة لوضع آليات مناسبة للتدقيق الضريبي يجنب مفتشي الضرائب المشاجرات مع المتهربين من الضريبة.

٣. دراسة (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 استخدام 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 (١٠٠) 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 استخدام 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 استخدام تكنولوجيا المعلومات. أوصت الدراسة السلطات الضريبية بضرورة إدخال تحديثات مستمرة في تكنولوجيا المعلومات المستدامة لتبسيط إدارة الضرائب، وتحسين خدمات دافعي الضرائب وتنفيذ القانون الضريبي.

٤. 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، أتعاب 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 ٢٠١٢-٢٠١٧ حيث بلغ عدد الاستبيانات (٥٤٦) من (٩١) 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 اتعاب التدقيق والتهرب الضريبي.

المبحث الثاني: (تكنولوجيا المعلومات والأنظمة الرقابية الإلكترونية)

Chapter Two: (Information Technology and Electronic Regulatory Systems)

التمهيد:

في عصر التطور التكنولوجي المعاصر، أصبحت تكنولوجيا المعلومات تمثل ميزة تنافسية حاسمة للمنظمات التي تسعى لتحقيق أهدافها من خلال الاستغلال الأمثل للعامل التكنولوجي. يُعد توظيف تكنولوجيا المعلومات في مجالات الرقابة والتدقيق من المسائل الحديثة التي أكدت على ضرورة اعتمادها من قبل مدققي الحسابات، خاصة مع تزايد حجم المعلومات التي تتطلب معالجة وتخزين وتقديم فعال. لقد ساهم التطور المستمر في تكنولوجيا المعلومات في تعزيز قدرات السيطرة والتحكم على هذه المعلومات، حيث شهدت عمليات الرقابة تطوراً ملحوظاً لمواكبة هذه التطورات التكنولوجية، مما أدى إلى ظهور الأنظمة الرقابية الإلكترونية التي تعتمد على استخدام التكنولوجيا في العمليات الرقابية. إن تزايد الاهتمام بهذه الأنظمة فرض على العاملين في مجال التدقيق والرقابة ضرورة حتمية لمواكبة التغيرات التكنولوجية المستمرة والانتقال من أساليب التشغيل اليدوية التقليدية إلى نظم التشغيل الإلكترونية المتطورة، وهو ما دفع الباحث لتناول المفاهيم الأساسية المرتبطة بأنظمة الرقابة الإلكترونية وتكنولوجيا المعلومات في هذا السياق البحثي.

أولاً: فكرة الأنظمة الإلكترونية الرقابية:

لقد أدى التطور المتسارع في ذكاء الأعمال واستخدام الحواسيب إلى تزايد الاهتمام بتوظيف التقنيات الحديثة في عمليات الرقابة والتدقيق، حيث يساهم ذلك في التغلب على أوجه القصور المرتبطة بالعمل البشري عند ممارسة الحكم المهني، وينعكس هذا التطور إيجابياً على تحسين كفاءة وفعالية العمليات الرقابية. تتبنى منهجيات التدقيق الحديثة مفهوم المخاطرة الذي يشمل بُعداً استراتيجياً يتعلق بقدرة الوحدة الاقتصادية على تحقيق أهدافها، مما يتطلب من مدققي الحسابات الاعتماد على التكنولوجيا المتقدمة القادرة على تحديد العوامل التي قد تحول دون تحقيق هذه الأهداف. تساهم تقنيات ذكاء الأعمال في بناء المنظمات وخدمة العملاء والمنافسة في الأسواق، بينما تساعد تكنولوجيا المعلومات في اتخاذ القرارات وتحسين الإنتاجية لدى منظمات الأعمال، وتُعتبر من أهم الوسائل المستخدمة في تقديم المنتجات والخدمات ومعالجة البيانات والأحداث الاقتصادية. لقد أثر استخدام المعلومات المؤتمتة على الأنظمة المالية والمحاسبية والإدارية وضوابط الرقابة الداخلية، مما ترتب عليه ضرورة دخول تقنيات الذكاء الاصطناعي في أداء أعمال الرقابة والتدقيق، حيث تساعد الرقابة الإلكترونية في تحسين كفاءة وفعالية عملية التدقيق وإنجاز المهام الرقابية بأقل وقت وتكلفة وتحسين جودة العملية الرقابية وتقليل المخاطر. وفي هذا السياق، تُعرف الأنظمة الإلكترونية الرقابية بأنها:

١. عملية جمع وتقييم المعلومات لتحديد مدى مساهمة الحاسوب في حماية موجودات الشركة وتأكيد سلامة بياناتها وتحقيق أهدافها بفعالية واستخدام مواردها بكفاءة.
٢. عملية تطبيق أي نوع من الأنظمة باستخدام تكنولوجيا المعلومات لمساعدة المدقق في التخطيط والرقابة وتوثيق أعمال الرقابة والتدقيق، وتشمل أيضاً التطبيقات والبرامج الحاسوبية التي تجمع الخبرات البشرية في مجال المحاسبة والتدقيق والتي تعمل على محاكاة التفكير البشري في حل المشاكل واتخاذ القرارات لمساعدة المحاسبين والمدققين في تحسين نوعية عملية التدقيق في مجال التخطيط وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد خطر التدقيق.

ثانياً: أهداف وأهمية الأنظمة الإلكترونية الرقابية:

ظهرت أهداف وأهمية الأنظمة الإلكترونية الرقابية كنتيجة طبيعية لعالم تسوده التكتلات الاقتصادية، وتعاظم حجم التجارة العالمية، وضخامة الاستثمارات، والتقدم المذهل في تكنولوجيا المعلومات المبنية على استخدام الحاسبات الإلكترونية ونظم الاتصالات، وعليه فإن أهمية الأنظمة الإلكترونية الرقابية جاءت نتيجة للأثار السلبية التي خلفتها المتغيرات العالمية على مهنة التدقيق كضعف الموقف التنافسي بمكاتب المحاسبة والتدقيق المحلية أمام مكاتب التدقيق العالمية، فقدان كثير من المكاتب المهنية الصغيرة والمتوسطة الحجم لعملائها، استقطاب مكاتب التدقيق الأجنبية لذوي الخبرة والكفاءة والمتميزون من المكاتب المحلية، كل هذه الآثار وغيرها أدى لظهور حاجة ملحة لخدمات الأنظمة الإلكترونية الرقابية لتحسين جودة عملية التدقيق في ظل التطورات التكنولوجية (محمد والتوم، ٢٠١٩، ٦).

- رقابة جودة الأداء خلال تنفيذ عملية التدقيق واتساق الممارسات بين أفراد وأعضاء فريق التدقيق المختلفين/ وتوفير بعض الضمان لتطبيق الأساليب المتفق عليها والموثقة بالأنظمة الإلكترونية الرقابية.
- قدرة الأنظمة الإلكترونية الرقابية على القيام بأداء مهام معقدة نظراً لاحتوائها على معارف خبراء متعددين في مجال التدقيق، مما يؤهلها للقيام بذلك على مستوى يجاري أن لم يتفوق على الخبرات البشرية في المجال نفسه.
- كما تساهم الأنظمة الإلكترونية الرقابية بتحقيق الأهداف التالية: (محمد والتوم، ٢٠١٩، ٥)
- التأكد من فعالية الرقابة الداخلية للبيانات وأجهزة الحاسوب الإلكتروني وشبكات توصيل الأجهزة من وصول غير المصرح لهم، بهدف النسخ أو التعديل أو التدمير.
- التأكد من أن امتلاك البرامج وتطويرها يتم بموجب تفويض الإدارة.

- التأكد من أن أي تعديل للبرنامج يتم بموجب تفويض وموافقة الإدارة.
- التأكد من أن معالجة العمليات المالية والملفات والتقارير واي سجلات إلكترونية أخرى تتم بدقة وبشكل كامل.
- "تتطلب عملية الرقابة والتدقيق في ظل المعالجة الآلية للمعلومات أن يكون لدى المدقق دراية ومعرفة بطبيعة النظام الإلكتروني، ومن الأفضل إشراك المدقق في تصميم جوانب الرقابة والتدقيق لأنظمة الرقابة الإلكترونية، والتي تبرز أهميتها" في: (زقوت، ٢٠١٦، ٧٤)
- ضمان اكتشاف الأمور الشاذة وتقليل احتمال التحليل والتلاعب بالحاسوب نظراً لإمكانية وضع نظم رقابية محاسبية أفضل.
- تمكن المدقق من استخدام أفضل الأساليب لجمع الأدلة والقرائن وتزويد من احتمال اكتشاف الأخطاء والغش.
- معالجة المشكلات المتعلقة بفقدان الدليل المستندي وعدم توافر مسار للتدقيق.

ثالثاً: خصائص ومراحل الأنظمة الإلكترونية الرقابية:

- تتميز أنظمة الرقابة الإلكترونية بخصائص مميزة تجعلها تتفوق على عمليات الرقابة والتدقيق اليدوية التقليدية، حيث يلعب التدقيق المعتمد على تكنولوجيا المعلومات دوراً محورياً في تمكين الشركات والهيئات من تحقيق ميزتها التنافسية في السوق من خلال هذه الخصائص المتقدمة..
- **الصحة والدقة:** أي أن استعمال التقنية الحديثة توفر في الوقت المناسب معلومات صحيحة تتميز بالدقة والمصادقية من أجل صنع واتخاذ القرارات السليمة والفعالة.
- **الجودة:** أي أن استخدام تكنولوجيا المعلومات في تنفيذ مهام وأعمال التدقيق يقدم فوائد لمكاتب التدقيق، تتعلق بأنها أعمال مقررة بسرعة وبدقة وبأقل تكلفة ممكنة، مما سينعكس ذلك على تحسين جودة عمليات وخدمات التدقيق، فمن بين العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الوقت والجهد المبذول".
- يمكن أن تسير عملية الرقابة وفق الأنظمة الإلكترونية (التدقيق الإلكتروني) في عدة مراحل هي: (يخلف وطرشي، ٢٠٢٠، ٧٦٩-٧٧٠)
- **مرحلة التدقيق التنظيمي:** وهي أول مرحلة لتدقيق النظام، وتعتمد على حصر عناصر هذا النظام من معدات، وثائق ومستندات، افراد، إجراءات، تعليمات ووظائف وتقارير.

رابعاً: أساليب الأنظمة الإلكترونية الرقابية:

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

١. الرقابة على المدخلات:

- تتضمن هذه العملية إعداد وتجهيز البيانات مع فحص المستندات الأصلية للعمليات والتصديق عليها، بهدف التحقق من دقة البيانات قبل إدخالها لنظام الحاسوب من خلال منع الأخطاء والمخالفات واكتشافها أو الرقابة على تصحيحها. يتم إدخال البيانات إما بطريقة الإدخال الجماعي حيث يتم تجميع البيانات من المستندات الأصلية بعد تصحيحها وإدخالها في مجموعات، أو وفق طريقة الإدخال الفوري التي تكون فيها الوحدات الطرفية على اتصال مباشر بالحاسوب بحيث يتم إدخال العمليات للحاسوب بمجرد الانتهاء منها.
- تهدف هذه العملية إلى ضمان أن البيانات التي تم إدخالها إلى النظام أدخلت في الوقت المناسب وبشكل صحيح، وضمان سير تلك البيانات خلال خطوط الاتصال وعدم فقدانها أو تغييرها واكتشاف أي أخطاء تتعلق بالبيانات قبل عملية تشغيلها، وذلك لضمان خلو البيانات من أي أخطاء والحصول على مخرجات سليمة بناءً على مدخلات سليمة. لذلك لا بد من الحصول على مدخلات البيانات في مرحلة مبكرة من معالجتها في النظام لإمكانية تصحيح الأخطاء التي تم اكتشافها في البيانات التي تم رفضها في بداية إدخالها والرجوع إلى المستندات الخاصة بها وفحص أسباب رفضها، حيث أن اعتماد الأنظمة الرقابية على مدخلات جيدة يمكنها من الحصول على مخرجات جيدة، وهناك إجراءات مهمة يجب على المدقق القيام بها لإتمام تدقيق مدخلات التشغيل الإلكتروني منه:
- يجب التأكد من أن البيانات التي تسجل داخل الشركة مسجلة على نماذج خاصة.
- يجب أن تتوافر في النماذج المعدة للبيانات الوضوح، حيث يجب أن يكون النموذج مطبوعاً وليس مكتوباً باليد أو مصوراً، وأن يكون حجمه متناسباً مع البيانات التي تسجل فيه.
- يجب ترميز النماذج بطريقة تسهل من عملية رقابتها.
- يجب التأكد من البيانات التي يجب أن يغذى بها الحاسوب قد تم تغذيته بها فعلاً.
- يجب تتبع كل الخطوات والمراحل والأساليب الرقابية التي تمر بها المدخلات.

٢. الرقابة على تشغيل البيانات:

- تعتبر هذه العملية وظيفة داخلية يقوم بها الحاسوب وفقاً لأوامر تشغيل محددة، حيث يضمن التشغيل تنفيذ واحدة أو أكثر من العمليات التالية وهي إجراء العمليات المحاسبية وعقد المقارنات والتلخيص وتحديث الملفات وصيانتها والاستفهام والتحقق من صحة البيانات وتصحيح الأخطاء. كما تهدف هذه العملية للتحقق من أن البيانات تم تشغيلها بصورة دقيقة وبشكل صحيح، وأنه تمت معالجة كافة الوسائل المتعلقة بالتشغيل، وهناك إجراءات مهمة يجب على المدقق القيام بها لإتمام تدقيق تشغيل البيانات الإلكتروني منها.

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

- يجب على المدقق أن يتأكد من عدم وجود أي تعديلات من جانب المشغلين على برامج التشغيل.
- يجب على المدقق أن يتأكد من عدم قيام المشغلين بتغذية الحاسوب بأي برامج تشغيل دون معرفة الإدارة.

٣. الرقابة على المخرجات:

وهي تهدف للتأكد من أن نتائج مخرجات عملية التشغيل كاملة وصحيحة ودقيقة، وأنه تم تسليمها وتوزيعها للأشخاص المسموح لهم باستلامها والإطلاع 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 ومن أهم الإجراءات التي يجب على المدقق القيام بها لإتمام تدقيق مخرجات التشغيل الإلكتروني ما يلي:

- 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.

خامساً: معايير التدقيق في ظل الأنظمة الإلكترونية الرقابية:

لقد وضعت الجمعيات المهنية الدولية والقائمون على مهنة التدقيق، وخاصة الاتحاد الدولي للمحاسبين، مجموعة من المعايير المهنية والأخلاقية التي يجب على المدققين الالتزام بها في ممارساتهم العملية، حيث تُعتبر هذه المعايير دستور مهنة التدقيق مما يتطلب من جميع المدققين معرفة هذه المعايير وكيفية تطبيقها في الواقع العملي للالتزام بها. يرتبط بعض هذه المعايير مباشرة بالتدقيق في ظل تكنولوجيا المعلومات بينما يرتبط البعض الآخر بشكل غير مباشر ويتضمن الإشارة إلى موضوع تدقيق تكنولوجيا المعلومات. أقر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين من خلال مجلس معايير التدقيق أن أدلة التدقيق التي كانت موجودة سابقاً في شكل وثائقي أصبحت حالياً في الغالب في صورة ملف إلكتروني، كما أصدر مجلس معايير التدقيق التابع للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بيان معايير التدقيق رقم ثمانين والذي جاء لمساعدة المدقق للتركيز أكثر على أدلة الإثبات الإلكترونية من خلال إدخال التحسينات على معيار التدقيق رقم واحد وثلاثين وكان أهم هذه التغييرات هو كيفية التعامل مع المخاطر في البيئة الإلكترونية. كذلك أصدر مجلس معايير التدقيق التابع للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين النشرة رقم أربع وتسعين التي تضمنت أثر تكنولوجيا المعلومات على نظام الرقابة الداخلية بالشركة والاعتبارات الخاصة بأساليب تكنولوجيا المعلومات التي يجب اهتمام المدقق بها وأنواع ووسائل الرقابة الداخلية المعتمدة على أساليب تكنولوجيا المعلومات وضرورة استخدام المدقق لمساعدتين ذوي مهارات متميزة في هذا المجال وأخيراً ضرورة فهم المدقق للكيفية التي يتم بها إعداد التقارير المالية الإلكترونية

كما أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين المعايير والبيانات الدولية لمهنة التدقيق التالية:

- **المعيار الدولي رقم (٢٠٠) الأهداف والمبادئ الرئيسية التي تحكم تدقيق البيانات المالية:** والذي يحدد وجوب قيام المدقق بالالتزام، بالإضافة إلى المتطلبات الأخلاقية والمتطلبات القانونية التي ترتبط بمهنة التدقيق، والتي تصدرها الدولة، أن يرتبط بمعايير التدقيق المتعلقة بتقنية المعلومات.
- **المعيار الدولي رقم (٤٠١) التدقيق في بيئة أنظمة معلومات تستعمل الحاسوب:** يهدف هذا المعيار لتوفير الإجراءات التي يجب اتباعها عند تنفيذ عملية التدقيق على الشركة ذات التشغيل الإلكتروني لبياناتها المالية، وعلى المدقق أن يتمتع بالمعرفة الكافية بأسلوب عمل نظم المعلومات التي تستخدم الحاسوب الآلي، وعليه أن يقرر فيما إذا كانت هناك حاجة خلال عملية التدقيق إلى الاستعانة بمهارات متخصصة في نظم المعلومات التي تستخدم الحاسوب الآلي.
- **المعيار الدولي رقم (٤٠٢) اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمؤسسات التي تستخدم مؤسسات خدمية الحاسوب:** يجب على المدقق دراسة كيفية تأثير المؤسسة الخدمية على النظام المحاسبي وعلى نظام الرقابة الداخلية للعميل وذلك لكي يقوم بالتخطيط لعملية التدقيق وتطوير طريقة فعالة لتنفيذها.
- **بيان التدقيق الدولي رقم (١٠٠٢) بيئة أنظمة المعلومات المحوسبة- أنظمة الحواسيب المباشرة:** وهي تلك الأنظمة التي تمكن المستخدمين من الوصول إلى البيانات والبرامج مباشرة من خلال أجهزة طرفية، ويتضمن البيان شرحاً لأنظمة الحواسيب المباشرة وأنواعها وخواصها، بالإضافة لضوابط الرقابة في مثل هذه الأنظمة وتأثيراتها في النظام المحاسبي، والرقابة الداخلية، وإجراءات التدقيق.

منافذ الأنظمة الإلكترونية الرقابية:

تعتبر هذه الأنظمة برامج رقابية وتدقيقية، تستخدم المواصفات التي يحددها المدقق لإنشائها والقيام بوظائف الرقابة والتدقيق، وتستخدم هذه البرامج كجزء من إجراءات العمل الرقابي لمعالجة البيانات ذات الأهمية الرقابية الواردة في أنظمة معلومات الشركات وتوجد أساليب مختلفة للأنظمة الإلكترونية الرقابية:

١. **التدقيق حول الحاسوب:** وفقاً لهذا 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 كمخرجات للحاسوب، حيث يفترض المدقق أن وجود مخرجات دقيقة يتحقق من عمليات المعالجة المناسبة، لذلك فإن هذا النوع من التدقيق والرقابة لا يأخذ بالاعتبار إجراءات الرقابة داخل الحاسوب. في 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، 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 التالية:

- توفر المستندات الأصلية في شكل واضح قابل للقراءة.
- يتم حفظ المستندات بشكل يمكن معه البحث عنها بما يتلاءم مع أغراض الرقابة والتدقيق.
- يتم إعداد قائمة للمخرجات بتفصيل كاف لتمكين المدقق من تتبع العمليات المالية الفردية من المستندات الأصلية إلى المخرجات وبالعكس، أي من أن يتمكن المدقق من تتبع تدفقات العمليات المالية من المستندات الأصلية.
- ويتميز مدخل التدقيق حول الحاسوب ببساطة وسهولة خطوات وإجراءات عملية التدقيق انخفاض تكلفتها، ويتطلب قدرة منخفض من المهارة والخبرة اللازمة لعمليات الحاسب الإلكتروني، ومساعدة بسيطة من قبل موظفي الحسابات، ويعاب على هذا المدخل أنه لا يقوم بعمل اختبارات كافية ولا يهتم بفحص المعاملات غير العادية عند اختيار العمليات المحاسبية العادية، كما لا يستخدم الحاسوب الذي يعتبر أداة فعالة في عمل الاختبارات ومعالجتها (الفتاح، ٢٠٢٠، ٤٣).

٢. التدقيق من خلال الحاسوب: عندما تستخدم الشركة التقنيات الإلكترونية فقط في عملياتها وتكون 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 إلى منهج إلكتروني ويُطلق على هذا الأسلوب التدقيق من خلال الحاسوب. يقوم 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، وبشكل عام فإن قيام المدقق بالتدقيق من خلال الحاسوب يصبح ضرورياً بسبب الأمور التالية:

- جزء مهم من الرقابة الداخلية موجود في برنامج الحاسوب.
- وجود الفجوات ذات الأهمية في مسار التدقيق المرئي.
- حجم التعامل الكبير وحجم السجلات الكبير الذي يجعل عملية الاختبار بمدخل حول الحاسوب غير عملي".

يمتاز مدخل التدقيق من خلال الحاسوب في تمكين المدقق من اختيار وسائل الرقابة على النظام الإلكتروني، اختبار إمكانات برامج الحاسوب في معالجة العمليات المحاسبية، حث المدقق على المشاركة في عمليات الحاسوب والمعالجة الإلكترونية، بالإضافة لإلمام المدقق بمواطن الضعف والقوة في نظام الشركة، ويعاب على هذا المدخل يتطلب جهداً كبيراً من موظفي قسم معالجة البيانات والمحاسبة في الشركة، يتطلب أن يتمتع المدقق بمهارات ودراية وعلم كافي بعمليات الحاسوب والنظم الإلكترونية.

ويستخدم المدقق مناهج وطرق لاختبار فعالية الرقابة الإلكترونية عند إجراء التدقيق من خلال الحاسوب وفيما يلي توضيح لهذه الطرق:

- "المحاكاة المتوازية: في هذه الطريقة يقوم المدقق بمعالجة بيانات الشركة الفعلية باستخدام برامج مشابهة لتلك التي يستخدمها العميل، ويقوم المدقق باستخدام هذا الأسلوب عدة مرات خلال السنة تحت التدقيق، وغالباً ما تستخدم هذه الطريقة في الاختبارات الجوهرية كعمليات الاحتساب، ومن مزايا هذا المدخل التحقق من العمليات عن طريق تتبع المستندات الأصلية، كما يمكن زيادة حجم العينة بشكل كبير دون تحمل تكاليف كبيرة، ويستطيع المدقق إدارة الاختبارات بشكل مستقل" (الذنيات، ٢٠١٠، ٣٤٠).

- "البيانات الاختبارية: باستخدام هذا المدخل يقوم المدقق باختبار عمليات وهمية يقوم بإعدادها ومن ثم يقوم بمعالجتها باستخدام برامج حاسوب العميل، ويهدف هذا المدخل إلى تحديد ما إذا كانت برامج الحاسب الإلكتروني لدى العميل يمكنها أن تشغل العمليات المالية الحقيقية والوهمية، وللتحقق من ذلك يقوم المدقق بإدخال أنواع مختلفة من العمليات المالية في برنامج العميل تحت إشرافه، حيث يتم تحديد ما إذا كانت برامج الحاسب الإلكتروني لدى العميل ستعالج الأنواع المختلفة من البيانات بالشكل الصحيح وكما هو مبرمج لها، وهذه الطريقة غالباً ما تستخدم في اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات، وعند استخدام هذه الطريقة على المدقق أن يتحقق من أن البيانات الاختبارية تشمل جميع الحالات التي ينوي المدقق اختبارها، وذلك باستخدام بيانات حقيقية ووهمية، أن الاختبارات تنفذ على البرامج التي يستخدمها العميل خلال السنة وليس فقط في نهايتها، لأن العميل قد يقوم بإدخال تعديلات على البرامج بالتالي لا بد من اختبار هذه البرامج قبل وبعد التعديلات، كما يجب على المدقق التأكد من إلغاء جميع البيانات الاختبارية بعد الانتهاء من عملية الاختبار" (سمور، ٢٠١٤، ٢٨).

٣. التدقيق بواسطة الحاسوب: يمكن للمدقق من تنفيذ عملية التدقيق من خلال برامج تدقيق خاصة بالحاسوب، سواء كانت مكتوبة من قبله أو يستخدم البرامج لدى الشركة موضوع التدقيق، أو يمكن استعمال البرنامج العام الذي يتم تصميمه بواسطة شركة المحاسبة أو أي منظمة أخرى، ويتكون البرنامج العام من مجموعة من برامج الحاسوب التي تؤدي معاً وظائف مختلفة لتشغيل البيانات، ويمكن وصف هذا البرنامج بأنه معالج للبيانات، ويتم استعمال "بعض التطبيقات المعينة على نحو متكرر، كالمعاينة العشوائية، وتجميع الأعمدة الرقمية، حيث يتم برمجتها وتمثيلها في صورة أوامر في البرنامج حيث يمكن استخدام البرامج الحاسوبية في عمليات التدقيق المختلفة وفي كافة مراحل عملية التدقيق سواء كان ذلك في التخطيط أو تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات التفصيلية، وتستخدم هذه البرامج في عملية التخطيط والتوثيق وتحديد أحجام العينات واختيار مفرداتها وتقييم نتائجها، وهناك مجموعة من البرامج التي تستخدم لهذه الأغايات منها":

- برامج الرقابة والتدقيق الخاصة: هذه البرامج مخصصة للقيام ببعض مهام التدقيق الخاصة وبما يتفق مع نظام العميل، وعند إعداد هذه البرامج قد يقوم المدقق بالاستعانة بمصممي برامج العميل أو الخبراء المتخصصين في هذه البرامج، وعند إعداد هذه البرامج لا بد من مراعاة أن تتناسب هذه البرامج مع الهدف من مهمة التدقيق، وهذا يتطلب تحديد الأهداف قبل تصميم البرامج، وصف إجرائي لكافة التفاصيل الخاصة بالمهمة أو العملية حتى يتم اخذ كافة التفاصيل عند تصميم البرنامج.

- برامج الرقابة والتدقيق العامة: وهي برامج عامة لا تخص تطبيق معين أو عميل معين، وإنما يمكن استخدامها على مدى واسع لعملاء مختلفين ولتطبيقات مختلفة، وتستخدم لإجراء اختبارات التحقق من الأرصدة والمجاميع وعمليات الاحتساب لكثير من الحسابات والعمليات، مثل المخصصات والخصم واحتساب النسب المالية ومخزون إعادة الطلب وغيرها.

ولا بد للمدقق في ظل البيئة الإلكترونية الرقابية أن يستخدم إجراءات تدقيق مختلفة عن تلك المطبقة في ظل النظم اليدوي وذلك للأسباب التالية:

- عدم توافر جميع الأدلة المستندية الورقية الملموسة والتي يمكن قراءتها للتحقق من تنفيذ الإجراءات الرقابية المستخدمة في النظم الحاسوبية، مما يضطر المدقق إلى استخدام أساليب بديلة معتمدة على الحاسوب كلياً أو جزئياً بحسب مستوى تطور النظام في إجراء اختبارات الالتزام بالسياسات والإجراءات الرقابية.
- لا يمكن للمدقق قراءة الملفات والسجلات الحاسوبية إلا بواسطة الحاسوب مما يتطلب استخدام الحاسوب في جمع أدلة التدقيق.
- هناك احتمال كبير لوجود تلاعب وإخفاء في ظل المعالجة الآلية للمعلومات لذلك فإنه يجب الاهتمام بجودة أساليب الرقابة على التطبيقات نظراً لأهميتها في الحكم على مدى الاعتماد على أدلة إثبات التدقيق.
- تتميز معالجة البيانات بالحاسوب بالسرعة والدقة العالية مما يؤدي إلى انخفاض احتمال حدوث أخطاء الإهمال.

سادساً: دور الأنظمة الإلكترونية الرقابية:

١- الأنظمة الإلكترونية الرقابية ودورها في تحقيق الميزة التنافسية في قطاع الرقابة والتدقيق:

تساهم الأنظمة الإلكترونية الرقابية في تخفيض تكلفة خدمات التدقيق وزيادة ربحية مكاتب التدقيق من خلال استخدام برامج التدقيق في تدقيق البيانات المالية مما يؤدي لإنجاز خدمات التدقيق بالسرعة، وبالتالي إنجاز الكثير من هذه الأعمال لعدد كبير من الشركات، وتخفيض الوقت اللازم للتخطيط حيث يستعان بها لتخطيط وتحديد عينات الاختبارات، ولتحقيق هذه الميزة لابد أن يكون مدقق الحسابات على مستوى مرتفع من التأهيل العلمي والعمل في مجال استخدام برامج التدقيق الإلكترونية والاستعانة بالبرمجيات في التخطيط لمهام التدقيق، واستخدام أجهزة بمواصفات وكفاءات تساهم في تحقيق هدفها. وأن تطبيق تكنولوجيا المعلومات مكنت مكاتب التدقيق من إنجاز المهام بكفاءة وفعالية من خلال استخدام البرمجيات، كما سهلت لمدقق الحسابات استخدام وسائل دعم القرار كالأساليب الإحصائية والرياضية، كذلك تمكنت مكاتب التدقيق من التغلب على الكثير من المشاكل منها تدقيق الفروع الأجنبية والتعرف بدقة على صناعة ونشاط العميل، وتدقيق حسابات شركات مستخدمة للحاسب... الخ.

٢- الأنظمة الإلكترونية الرقابية ودورها في تحسين الرقابة الداخلية:

بما أن هيكل الرقابة الداخلية في ظل الأنظمة الإلكترونية الرقابية يختلف عن هيكل الرقابة الداخلية التي تتم بشكل يدوي فإن تقدير خطر الرقابة يتم وفقاً لمناهج مختلفة، ومن أجل الحصول على فهم لبيئة الرقابة التي تؤثر على بيئة تكنولوجيا المعلومات فإن المدقق يركز على فلسفة الإدارة وطريقة التشغيل التي تتعلق باتجاهات الإدارة المتعلقة بالاستثمارات ومنافع المعالجة الإلكترونية للبيانات وهيكل الشركة الذي يتعلق بمركزية ولا مركزية المعالجة الإلكترونية للبيانات والتي تعتبر ذات أهمية للمدققين لفهم نظام الرقابة الداخلية، بالإضافة لطرق الرقابة الإدارية التي تتعلق باهتمام المدقق في بيئة العمل الإلكترونية باتجاهات وأفكار الإدارة التي تدور حول إثبات المدقق للتغيرات التي تتم في أنظمة وسياسات وإجراءات الرقابة واحتفاظ المدقق بالبرامج والملفات وإمكانية العبور المصرح به لوثائق وسجلات الحاسوب، كما يركز المدقق أيضاً لفهم بيئة الرقابة الداخلية على السياسات والإجراءات المتعلقة بالأفراد والتي تتعلق بسياسات الإدارة اتجاه مكافأة وتدريب وتقييم وتعويز الموظفين المرتبطة أعمالهم بالحاسوب (بن قطيب، ٢٠١٧، ١٢٠).

"حيث أن هيكل الرقابة الداخلية الإلكتروني ينطوي على بعض الضوابط الرقابية للوقاية ضد نوعين من الاخطار هما: (آدم، ٢٠٢٠، ٣٨)

- خطر الوصول إلى ملفات البيانات السرية نظراً لإمكانية وصول عدد كبير من الأشخاص للوحدة المركزية لمعالجة البيانات: بالتالي يخصص رمز أو كلمة سرية لكل فرد مصرح له باستخدام النظام لتقليل خطر الرقابة المرتبط بهذه النظم، بالإضافة لتغيير كلمات السر من وقت لآخر، وتحديد الاختصاصات والواجبات فيما يتعلق بعناصر قاعدة البيانات".
- خطر ضياع مسار التدقيق بقصد إخفاء حالات الغش والتلاعب بواسطة المنفذين من خلال عمليات التحديث الفورية للملفات الرئيسية حيث يتم تحديث الملفات بصورة مستمرة لحماية مسار التدقيق من الضياع.
- بالتالي لابد أن يتوفر للمدقق الدراية والفهم لعناصر هيكل الرقابة الداخلية في ظل الأنظمة الإلكترونية الرقابية للمعلومات (بيئة الرقابة، النظام المحاسبي، الإجراءات الرقابية)، والتركيز على وجود دليل كافي بخصوص قوة وفعالية هيكل الرقابة من أجل الحد من خطر الرقابة للمستوى الأدنى.

حيث يشمل نظام الرقابة الداخلية في ظل الأنظمة الرقابية الإلكترونية للبيانات على إجراءات الرقابة العامة والرقابة التطبيقية للوقوف على أوجه القوة والضعف فيه وبالتالي تحديد الاختبارات التي يقوم بها المدقق للحصول على أدلة التدقيق المطلوبة وتوقيت القيام بإجراءات التدقيق وتحديد الأنشطة التي تحتاج إلى تركيز خاص من جانب المدقق والتي سوف يتبعها (محمد، ٢٠١٨، ٤٩).

٣- الأنظمة الإلكترونية الرقابية ودورها في دعم استراتيجيات الرقابة والتدقيق:

تعرف استراتيجية الرقابة والتدقيق بأنها الخطة التي يضعها المدقق لإنجاز عملية التدقيق خلال فترة محددة، حيث يعتمد المدقق على توزيع العمل بين المدققين وفق برنامج التدقيق المصمم والذي يعكس أهداف التدقيق على شكل إجراءات عملية يمكن تتبعها والإشراف على أداءها وتسهم الرقابة الإلكترونية وفق المداخل والاستراتيجيات التالية: (السامرائي والشريدة، ٢٠٢٠، ٢٣)

- **استراتيجية المدخل الجوهري:** بسبب الفشل والإعسار المالي الناتج عن تزايد حالات الغش والتلاعب، وتوجيه انتقادات قاسية لمدققي الحسابات واتهامهم بالتقصير بسبب الاكتفاء بتقييم نظام الرقابة الداخلية، ركز هذا المدخل على إجراء تدقيق شامل وعدم الاكتفاء بالاعتماد على نظام الرقابة للشركة، حيث تساعد الأنظمة الرقابية الإلكترونية في تنفيذ مهام استراتيجية المدخل الجوهري من خلال التنوع في البرامج الإلكترونية من المحاسبة المتوازية والاختيارية وبرامج التدقيق والرقابة العامة والخاصة.

- **استراتيجية المدخل المهني:** تتم وفق معايير التدقيق المتعارف عليها، حيث تساعد الأنظمة الإلكترونية الرقابية في تنفيذ مهام استراتيجية المدخل المهني من خلال الاستعانة بتكنولوجيا المعلومات في تخطيط مهام التدقيق والرقابة وتنفيذها وإصدار التقرير.

المبحث الثالث: (التهرب الضريبي)

Chapter Three: (Section One Tax Evasion)

التمهيد:

ان ظاهرة التهرب من الضريبة ظاهرة عالمية لا تقتصر على الدول النامية دون غيرها، حيث تلازم نظام العمل الضريبي وتعتبر إحدى المعوقات الرئيسية للنمو الاقتصادي وتحقيق الوفرة المالي مما يستوجب العمل على الحد منها بشكل مستمر من خلال تعزيز آليات مكافحتها والتشريع الجبائي الذي يزيد من فعالية التدقيق للحد منها. إن التهرب من الضريبة ظاهرة تمس بصورة غير محددة البلدان المتطورة والبلدان النامية على حد سواء، ومنذ السبعينيات ازدادت أهمية التهرب الضريبي بسبب النمو السريع للنشاط الاقتصادي، كما تُعد الضرائب من أهم مصادر الإيرادات بالنسبة للدولة من أجل تغطية نفقاتها وقيامها بالمشاريع المختلفة التي تعمل على سد الحاجات المتنوعة لأفراد المجتمع، إلا أن هناك أشخاصاً طبيعيين أو اعتباريين مكلفين بدفع الضريبة يسعون بشتى الوسائل للتقليل من مبلغ الضريبة الذي يقومون بدفعه من خلال استغلالهم للثغرات في قانون الضريبة أو القيام ببعض المعاملات الوهمية، وقد يأخذ التهرب أشكالاً غير مشروعة من خلال استعمال وسائل مخالفة للقانون بغية إخفاء الحسابات الصحيحة وبالتالي تقليل قيمة مبالغ الضريبة، ومن خلال هذا السياق سيتم إعطاء صورة عامة عن ظاهرة التهرب الضريبي.

أولاً: مفهوم التهرب الضريبي:

تعددت التعاريف المتعلقة بالتهرب من الضريبة واختلفت وجهات النظر بين كل من الباحثين القانونيين والاقتصاديين في هذا الموضوع، حيث يؤكد رجال القانون على الجانب القانوني للتهرب الضريبي عندما تكون الطرق المستعملة مشروعة أو غير مشروعة ويميزون بين أنواعه، بينما لا يجد رجال الاقتصاد فرقاً بين أنواع التهرب الضريبي ويؤكدون بأن التهرب هو عدم تحمل عبء الضريبة أيّاً كان نوعها.

- يمكن تعريف التهرب الضريبي بأنه: 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 (بوحنك، ٢٠١٨، ٢٧).

- كما يُعرف أيضاً بأنه الفعل الشخصي المتعمد الذي يقوم به المكلف وذلك باستعمال تقنيات قانونية تسمح له بتجنب الحدث المنشئ للضريبة القانونية (عطاب، ٢٠١٨، ٣٢).

. بالتالي يتضح 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 التهرب الضريبي بدون انتهاك القانون الضريبي وهو ما يُعرف بالتجنب الضريبي، والتهرب الضريبي بانتهاك القانون الضريبي وهو ما يُعرف بالغش الضريبي.

ثانياً: أشكال وصور التهرب الضريبي:

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

- **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.

- **قيام المكلف بالتهرب من خلال مرحلة التحصيل:** إذ يقوم المكلف بالتهرب عن تسديد المبالغ المستحقة عليه عن طريق المماطلة أو تهريب أمواله إلى الخارج.

- **قيام المكلف بالتلاعب بملكية مصدر الدخل:** مثل قيام المكلف بالتنازل بشكل شكلي عن مصادر دخله إلى هيئة خيرية معفاة من الضرائب مع الحفاظ على السيطرة الفعلية على مصادر الدخل.

وفيما يلي جدول يوضح أهم نقاط التشابه والاختلافات بين الشكلين السابقين: (دهام، ٢٠١٨، ٦٦)

ومن الباحثين من رأي بأن أشكال التهرب الضريبي وفقاً لمكان وقوعه هي: (هاوكر، ٢٠١٧، ١٣٩-١٤٠)

- **التهرب الضريبي على مستوى وعاء الضريبة:** ينشأ هذا الشكل عندما يتم إخفاء الوعاء الضريبي عن عين السلطة الضريبية الوطنية في حين يبقى مكشوفاً أمام أعين السلطة الضريبية الغربية، كالسفينة التي ترفع في بعض الأحيان رايات غير جديّة لتتمكن

من أن تتفادى متطلبات القانون الضريبي والاجتماعي للبلد التي يكون اصلاً، أما الشركات المتعددة الجنسيات فهي تلجأ أيضاً إلى هذا النوع من التهرب الضريبي عن طريق تمرير أرباحها إلى الدول التي لا توجد فيها ضرائب معدومة أو خفيفة.

– **التهرب الضريبي على مستوى تحصيل الضريبة:** ويظهر ذلك في محاولة المكلف وضع نفسه خارج الدولة التي يجب أن يدفع فيها الضريبة، وهذا يسمى بالتهرب الضريبي الشخصي، ويصبح هذا التهرب مادياً عندما لا يترك المكلف أي أموال منقولة كانت أم غير منقولة تصلح ليتم تحصيل الضريبة منها، والتاريخ اعطى امثلة كثيرة في هذا المجال مثل البريطانيين الذين تركوا بلادهم وأقاموا في بلاد بعيدة تجنباً لدفع الضريبة.

بالتالي فإن التطورات العالمية في العصر الحالي والانفتاح الاقتصادي واتساع نطاق التجارة الدولية واندماج الاقتصاديات المتعددة في الاقتصاد العالمي "العولمة" خلق الأنواع السابقة من التهرب الضريبي "المحلي والإقليمي" وتعود الأسباب في اختلاف شكل ونوع التهرب من الضريبة للعديد من الأسباب منها: (تاوريت، ٢٠١٧، ١٥)

– عدم تماثل التشريع الضريبي بين الدول المختلفة، فقد تختار بعض دول العالم التشريعات الضريبية الأقل حدة وذلك لتحقيق أكبر منفعة ممكن وأقل عبء ضريبي ممكن.

– مبدأ السيادة الضريبية: حيث أن كل دولة لها نظاماً ضريبياً خاصاً بها بحيث لا تسمح بتطبيق أي نظام ضريبي خاص بدولة أخرى على أقاليمها.

ثالثاً: طرق التهرب الضريبي:

تتمثل طرق التهرب الضريبي في:

١. **التهرب عن طريق العمليات القانونية والمادية:** هذا الأسلوب منظم أكثر من الأسلوب الأول، حيث يمارس المكلف عمليات وهمية عن طريق وضع فواتير الشراء دون القيام بالشراء أو البيع كتابياً دون جذب الاهتمام أو التشكيك فيه وتقسيم إلى: (لصع، ٢٠١٨، ٢٦)

– **التهرب عن طريق عمليات مادية:** يتمثل في إخفاء السلع أو مواد أولية خاضعة للضريبة ويأخذ شكلين هما:
○ **الإخفاء الجزئي:** يتمثل في إخفاء جزء من أملاكه أو جزء من المخزون الي تكون خاضعة للضريبة ليتم إعادة بيعها في السوق السوداء، مثل إخفاء جزء من الورثة، أما بالنسبة للواردات من الخارج استخدام فواتير وهمية بالاتفاق مع المصدر الأجنبي.
○ **الإخفاء الكلي:** يقوم أصحاب المشاريع بإنشاء مصانع صغيرة في المناطق الريفية لجعل الوصول إليها صعباً، وبالتالي يتم بيع الإنتاج المحصل عليه منها دون فواتير ويسمى بالاقتصاد السري بعيد عن كل مراقبة.

– **التهرب عن طريق العمليات القانونية:** وتكون من خلال خلق وضع قانوني يبدو مخالفاً للوضع الحقيقي ويعد من أرقى التقنيات وتتمثل في: (منشغل، ٢٠١٨، ٣٣)

○ إعداد فواتير مزورة لعمليات بيع أو شراء مزيفة يمكن للمتهرب من خلالها الاستفادة من حق الحسم على الرسوم للمشتريات الوهمية.

○ تزيف وضع أو حالة قانونية خاضعة للضريبة بشكل أساسي إلى وضع أو حالة تجعلها تُعفى من الضريبة أو تخضع لخصم أقل ويظهر غالباً في (تصنيف مبيعات خاضعة إلى مبيعات معفية، توزيع الشركات للأرباح على المساهمين في شكل رواتب وأجور لتخفيض بذلك معدل الضريبة حينما يتعلق بالرواتب والأجور).

٢. **عن طريق المعاملات المحاسبية:** تعد طرق وتقنيات التهرب الضريبي التي تمتد من التخفيض العيبي لمبالغ المبيعات أو الواردات دون ترخيص إلى إهمال قيد الإيرادات على الدفاتر المحاسبية مروراً بالمبالغة بالأعباء القابلة للحسم (كريم، ٢٠١٦، ٣٢)، وعليه فأهم طرق التهرب الضريبي عن طريق الإخفاء المحاسبي هي:

– **التهرب بتخفيض الإيرادات:** تعتبر الطريقة الأفضل والأكثر استخداماً، والتي من خلالها يعمل المكلف على تخفيض وتقليص وعاء الضريبة وتجنب التصريح عن جزء كبير من الإيرادات التي تدخل في حساب الربح الخاضع للاقتطاع، ويتم بعد التسجيل المحاسبي لبعض الإيرادات بصفة كلية أو جزئية تفادي التصريح بها تحت أي شكل من الأشكال (أو غاري، ٢٠١٧، ٣٣)، ويتبع المكلفون بالضريبة الطرق التالية لتخفيض الإيرادات: (لصع، ٢٠١٨، ٢٥)

○ التخفيض من مبلغ المبيعات محاسبياً، حيث يقوم المكلف باسترجاع بضائع وهمية مسترجعة أو خصومات تجارية ممنوحة بشكل مبالغ.

○ عدم التسجيل المحاسبي لبعض التنازلات على الاستثمارات المحققة لفائض القيمة.

○ يلجأ عدد من المكلفين إلى تسجيل قيمة المبيعات بأقل من ثمنها وذلك بالتواطؤ مع الزبون.

رابعاً: مجالات التهرب الضريبي:

تتمثل مجالات التهرب الضريبي في العديد من القطاعات وهي: (لصع، ٢٠١٨، ٢٧)

– **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 الأشغال العامة:** أن هذا القطاع يعرف ارتفاعاً كبيراً هو الآخر في مجال التهرب من الضريبة، نظراً لكونه مرتبط بالبناء بكل أصنافه، إضافة لتعدد الضرائب والرسوم المفروضة على المكلف المنتمي لهذا القطاع ويتضح التهرب أساساً في (البيع غير الشرعي لمواد البناء، استخدام فواتير شراء وهمية ومزورة قصد الاستفادة من الرسوم المحملة على المشتريات).

خامساً: أسباب التهرب الضريبي:

"يعتبر النظام الضريبي الجانبي الهام للدولة باعتباره 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 والتي تعتمد على الإدارة في تأدية المهام المنوطة بها جميع تلك السلبيات والنقائص التي تعوق الضريبة بالإضافة إلى العوامل النفسية وجميع العوامل المحيطة بالفرد من عوامل اقتصادية واجتماعية وسياسية التي تعمل على انتشار الظاهرة بصورة غير مباشرة" (جوهر، ٢٠١٧، ٩).

– **ثقل الاقتطاع الضريبي:** أن كثرة وتعدد الضرائب وارتفاع سعرها، يجعل وطاقتها تشتت على المكلف فيكون ذلك حافزاً للتهرب منها، والثابت أنه كلما ارتفع سعر الضريبة وازداد عبئها، كلما كان ذلك حافزاً للتهرب منها، وهنا لا بد من الإشارة إلى مفهوم ثقل الاقتطاع أو (الضغط الضريبي)، بأن تعدد الضرائب وزيادة أسعارها هو وجه من أوجه الضغط على القدرة المالية للمكلف، بالتالي تهربه لعدم تناسبه مع القدرة التكاليفية، ومنه فإن تحديد الحد الأمثل للنقل الاقتطاع الضريبي (الضغط الضريبي) يختلف من دولة إلى أخرى إلا أنه يتوقف على عاملين، العامل الأول يتمثل بالقدرة التكاليفية وهي مدى استطاعة الأفراد تحمل العبء الضريبي في حال نقص دخلها، على اعتبار بأن زيادة الضغط الضريبي سيؤثر على انفاق الأفراد المكلفين وبالتالي يحد من استهلاكهم، أما إذا زاد دخلهم بشكل يفوق إنفاقهم فإن الضغط الضريبي لا يحقق ضرراً لهم. أما العامل الثاني فهو الضغط الضريبي النفسي، ويقصد به الشعور أو الإحساس لدى المكلفين لحرمانهم من الاستفادة من استهلاك معين، مما يؤدي إلى التخفيض من استهلاك بعض المواد أي تخفيض إنفاق دخلهم (منشغل، ٢٠١٨، ٣٥-٣٦).

– **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 تعوق مسيرتها مما يشجع المكلف على التهرب، وقد تعتمد الإدارة على ربط الضريبة ربطاً جزئياً بأقل من القيمة الحقيقية أو بأكثر من قيمتها مما يؤدي إلى إحداث آثار معنوية تشجع على التهرب، وهذا راجع لسوء الإدارة مما يؤثر عدة قضايا ومشكلات بينها: (خوجة وبومدين، ٢٠٢٠، ٢٣-٢٤).

– **قلة العناصر الإدارية والفنية القادرة على تحمل مسؤوليات وأحكام القوانين الضريبية:** مما يؤدي إلى الاتجاه نحو تبسيط الأحكام الضريبية والتوسع بفرض ضرائب تتميز بانعدام التعقيدات في مشاكل تطبيقها وذلك من أجل الرغبة في تحقيق كل من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للنظام الضريبي وعدالة العبء الضريبي.

– **تدني مستوى التنشئة الأخلاقية لدى العاملين في الإدارات الضريبية بالدرجة التي تنطوي على مخاطر تفوق في آثارها مخاطر تدني مستوى تدريبهم أو تأهيلهم،** كما أن تدني مستوى الامانة والنزاهة لدى العاملين يحتم تواطؤهم مع المكلفين بهدر حقوق الخزينة العامة، ومثال على ذلك إفشاء موظفي الإدارة الضريبية ما تحتويه إقرارات المكلفين من أسرار تتعلق بأنشطتهم وأرقام أعمالهم ودخولهم وثرواتهم.

– **الأسباب السياسية:** يلعب عدم الاستقرار والاستقلال السياسي للبلاد وسياسة الإنفاق العام في الدولة دوراً رئيسياً في التهرب من الضريبة، فكلما كان استخدام الدولة للأموال العامة بشكل أفضل، كلما قل ميل المكلفين فيها نحو التهرب من الضريبة، أي أن سياسة الدولة المتبعة في الإنفاق العام تلعب دوراً مهماً في التهرب من الضريبة، فإذا جرى الإنفاق في وجوه نافعة شعر الأفراد أن ما يتم دفعه يعود عليهم بالمنفعة، وهذا يقلل من التهرب الضريبي، والعكس في حال بددت الدولة حصيلة الضرائب (دهام، ٢٠١٨، ٦٨).

سادساً: آثار التهرب الضريبي:

ينشأ على التهرب من دفع الضريبة آثار ضارة تنعكس في عدة جوانب هي:

١. **الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي:** تعتبر الضريبة متغيراً اقتصادياً هاماً، لذلك يؤدي التهرب من الضريبة إلى انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني وذلك في عدة جوانب منها: (الدالي ودأود، ٢٠١٥، ٢٨٦).

– **أثر التهرب الضريبي على توجيه الاستثمارات:** أن نقص إيرادات الدولة بسبب التهرب الضريبي لا يسمح بتكوين ادخار عام، وهذا يحد من مقدرة الدولة على القيام بالمشاريع الاستثمارية التي تقتضيها التنمية، كما أن انخفاض معدلات الادخار يجعل الدولة تقلص حجم الإعفاءات الممنوحة في إطار ترقية الاستثمارات، وهذا ينتج عنه ركود اقتصادي، وذلك بارتفاع معدل التضخم ومعدل البطالة.

– **أثر التهرب الضريبي على قواعد المنافسة:** حيث تصبح المنظمات المتهربة من الضريبة أفضل من تلك التي تؤديها من حيث إمكانية تحسين جهاز الإنتاج، وتعزيز مكانتها في السوق، إذ يؤدي التهرب من الضريبة إلى تدهور ظروف المنافسة بين المشاريع، وتكون الفرصة أكبر للمشاريع الأكثر قدرة على التهرب الضريبي، وبحققها التفوق على غيرها من المشاريع التي قد تكون أكثر إنتاجاً أو فائدة للمجتمع، حيث تنخفض بالنسبة لها نفقات الإنتاج بمقدار ما تهربت منه ضريبياً، وهو ما يحقق لها ميزة انخفاض التكاليف مقارنةً مع غيرها من المشروعات التي تعمل في ظل سيادة القانون من خلال الالتزام الضريبي، وتتافسها بطريقة غير متكافئة، الأمر الذي يشجع المشاريع الأخرى الممتثلة للضريبة على التهرب منها لمواجهة المنافسة غير المتكافئة والاستمرار في السوق.

٢. الآثار المالية للتهرب الضريبي: يقود التهرب من الضريبة إلى انعكاسات سلبية على الخزينة العامة للدولة وذلك في عدة جوانب منها: (بو حنيك، ٢٠١٨، ٣٢)

- أثر التهرب الضريبي على الإنفاق العام: يؤدي التهرب من الضريبة إلى الإضرار بالخزينة العامة للدولة بحيث تفقد جزءاً هاماً من مواردها المالية، ويترتب على ذلك عجزها على القيام بالإنفاق العام على أكمل وجه، وتصبح غير قادرة على أداء واجباتها تجاه المواطنين، وفي ظل هذا العجز تلجأ الدولة إلى اللجوء إلى وسائل تمويلية أخرى كالإصدار النقدي أو الاقتراض.

- أثر التهرب الضريبي على الإيرادات العامة: يلجأ المكلفين للتهرب من دفع الضرائب سواء كانوا طبيعيين أو اعتباريين، من خلال التملص من دفع واجباتهم الضريبية التي تنعكس على إيرادات الخزينة العامة للدولة ووجود عجز فيها، وبالتالي تعطيل المشاريع التي تعود بالنفع العام على أفراد المجتمع.

٣. الآثار الاجتماعية للتهرب الضريبي: يؤدي التهرب من الضريبة إلى إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع، كما يؤدي لعدم المساواة بين مكلفي الضرائب في تحمل العبء الضريبي، حيث يتحمل البعض الضريبة بالكامل بينما يتهرب من أدائها من يستطيع فعل ذلك، أي التوزيع غير العادل للعبء الضريبي، ويؤدي كثرة التهرب الضريبي إلى لجوء الدولة لرفع معدلات الضرائب الحالية أو إضافة ضرائب جديدة، فيزداد العبء الضريبي على من لم يتهرب من الضريبة، لذلك تصبح الضريبة عاجزة عن تحقيق التكافل الاجتماعي بين أفراد المجتمع، بالإضافة لذلك تصبح الضريبة عامل للفساد الأخلاقي من خلال البحث عن جميع الوسائل القانونية أو غير القانونية للاحتيال والتهرب من الالتزامات الضريبية (كريم، ٢٠١٦، ٣٢).

سابعاً: واقع الرقابة الداخلية في الإدارات الضريبية:

أدى التوسع في النشاطات التي تمارسها الإدارات الضريبية، وتعدد مهامها لضرورة منع وتخفيض عمليات الاحتيال والتلاعب وحماية أصول الدوائر الضريبية، وإجراء تقييم داخلي لفاعلية وكفاءة الإجراءات الضريبية المختلفة، بالتالي هناك أهمية كبيرة لوجود نظام رقابة داخلية يتميز بالقوة، يساهم في تحديد مدى نجاح وقوة نظام الرقابة الداخلية في معرفة حجم الوعاء الضريبي الحقيقي بناء على تقدير المدقق، بالتالي فإن الرقابة الداخلية تهدف إلى: (شاهين، ٢٠١٢، ١٤)

- حماية أصول الدائرة الضريبية: تشمل حماية أصول الدائرة الضريبية من أي استيلاء أو حيازة بغير وجه حق، كأن يخفي أحد المكلفين أو يقلل مبيعاته بإخفاء المستندات الرسمية من أجل تخفيض ربحه، بالتالي فإن الضريبة الواجب دفعها أقل مما يجب دفعه في الواقع، بالإضافة إلى الحماية من أي احتيال أو تلاعب أو إخفاء الخطأ الضريبي والمحاسبي من دائرة الضرائب.

- تحقيق الكفاءة الإنتاجية: يعمل نظام الرقابة الداخلية على تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة، وزيادة درجة فاعلية الدائرة الضريبية من خلال الإجراءات الداخلية التي ترتبها الإدارة الضريبية بالاعتماد على المعلومات والبيانات التي تم الحصول عليها.

- التأكد من أن العمل يتوافق مع السياسات الموضوعية: أن الالتزام عند تنفيذ الأعمال بالسياسات التي تضعها إدارة الضرائب تساعد على تنفيذ الأوامر الإدارية والإجراءات من خلال احترام الأنظمة والقوانين واللوائح والإجراءات.

- ضمان المعلومات ودقتها: أن نظام الرقابة الداخلية يجب أن يضمن درجة الثقة والمصادقية في البيانات والمعلومات ودرجة الاعتماد عليها في عملية اتخاذ القرارات.

تختلف مكونات ومقومات نظام الرقابة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات والتحصيل الضريبي الإلكتروني عنها في التشغيل اليدوي - ويرجع هذا الاختلاف بسبب تأثير استخدام الحاسب والبرامج وقواعد البيانات على الإجراءات والأساليب في العمل وبالتالي الأساليب الرقابية، ومن هذه التأثيرات "اختفاء السجلات العادية، تحتاج النظم الإلكترونية إلى إدارة قواعد معرفة وقاعدة بيانات النظام وإدارة عمليات وشبكات، قد تقع أخطاء في التشغيل أو فشل في تخزين واستدعاء المعلومات، صعوبة أو عدم القدرة على اكتشاف جرائم الحاسوب" بالتالي فإن هذه التطورات التكنولوجية في العمل الضريبي والإداري والانتقال للحوسبة الضريبية يتطلب وجود نظم فعالة للرقابة الداخلية تساهم في تقليل واختفاء تلك الآثار (الحسن علي، ٢٠٢٠، ١١٢).

حيث تعمل معظم الإدارات في الوقت الحالي ومنها إدارة الضرائب على استعمال التكنولوجيات المتطورة المعتمدة على الحاسبات الإلكترونية في تشغيل بياناتها، الأمر الذي أدى لزيادة وسهولة وإمكانية التلاعب في المعلومات المحاسبية، وصعوبة اكتشاف مثل هذه التلاعبات، خاصة مع إمكانية حدوث سرقة وفقدان للمعلومات والسجلات دون ترك أي أثر وعلى الأخص في حال عدم تواجد أي مستندات ورقية، الأمر الذي أدى للاهتمام بالرقابة الداخلية على أمن المعلومات وسلامتها في ظل البيئة الرقمية نظراً لتزايد المخاطر التي تهدد أمن المعلومات وسلامتها وزيادة التهرب الضريبي (علي وشحاتة، ٢٠١٤، ٢١٥-٢١٦).

ثامناً: 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، وتتكون أساليب مكافحة التهرب من الضريبة والحد منها من خلال استعمال أساليب وقائية عبر منع وقوع التهرب من الضريبة والحيلولة دون وقوع أسبابه، أو باستخدام أساليب علاجية من خلال معاقبة مرتكبيه، وإما باستخدام الأساليب الدولية من خلال المعاهدات لمكافحة التهرب من جميع جوانبه (علي، ٢٠١٣، ١١٨-١١٩).

ومن وسائل مكافحة التهرب الضريبي يمكن ذكر ما يلي: (العلي، ٢٠١٥، ٨٢-٨٣)

- 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

وبالتالي 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 إنفاقها 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، ٢٠١٨، ٧١) **○ الأخذ بمبدأ الشخصية الضريبية:** "يجب أن تأخذ الضرائب بعين الاعتبار الوضع الاجتماعي للمكلف، واعتماد مبدأ القدرة على الدفع".

○ **تشجيع المكلفين على مسك الدفاتر التجارية:** "تساعد الدفاتر المحاسبية الإدارات المالية في تحديد أرباح المكلفين بشكل دقيق، مما يساهم في تقليل عملية التهرب الضريبي".

○ **الترابط بين مختلف الجهات في الدولة:** يسمح التشريع الضريبي للإدارة الضريبية بالحصول على بيانات جميع المكلفين من مختلف السلطات في الدولة بشكل منظم لمساعدتها على معرفة جميع أنشطة المكلف، ووضع نهاية للتهرب.

○ **تحسين الجهاز الإداري الضريبي:** "يتحقق ذلك من خلال تعزيز الجهاز الضريبي بالتكنولوجيا الحديثة ورفع مهارة الموظفين في الإدارة المالية، والاهتمام بتدريبهم في الواقع العملي".

○ **اشتراك المحاسبين في المسؤولية:** "يجب على المحاسب القانوني التعاون مع إدارة الضرائب وعدم إهمال مصلحة الخزنة العامة للدولة، مما يساهم في تقديم إقرارات ضريبية من قبل المكلفين ذو موثوقية".

○ **إعادة النظر في عقوبات المتهربين** "تشديد العقوبات على كل من يرتكب جريمة التهرب الضريبي".

– **مكافحة التهرب الداخلي:** حيث تلجأ الدولة إلى عدة وسائل لمكافحة التهرب الضريبي من أهمها: (علي ومنصور، ٢٠١٣، ١٤٧)

○ تنمية وعي المكلف الضريبي وأخلاقياته المالية وتعريفهم بضرورة التزامهم الضريبي، وهذا يتطلب تعريف الأفراد بواجباتهم الضريبية بوسائل الإعلام المختلفة وتشجيعهم على تنظيم حساباتهم المالية حتى يسهل للإدارة الضريبية محاسبتهم عن إيراداتهم الحقيقية وتعريفهم دائماً وباستمرار بمختلف الإنجازات التي تقوم بها الدول بفضل أدائهم للضريبة.

○ تشديد العقوبة المقررة على من يرتكب جرم التهرب من الضريبة مع مراعاة أن هذه الجريمة تشكل اعتداء على حقوق المجتمع لا تقل خطورة عن الاعتداء على الحقوق الفردية.

○ اللجوء إلى إجراءات الحماية الوقائية والتي تتمثل بتعديل الأحكام المتعلقة بتقييم وتحصيل الضرائب بما يقلل احتمالات التهرب من الضريبة.

○ حق الاطلاع: أي يحق لموظفي إدارة الضرائب الاطلاع على السجلات والدفاتر والملفات والوثائق الخاصة بالمكلف حتى يتمكنوا من ربط الضريبة، بدقة واكتشاف أي مخالفات قد تحدث من أجل التخلص من دفع الضريبة.

– **مكافحة التهرب الدولي:** تساعد الوسائل السابقة في الحد من التهرب المحلي والدولي، ومع ذلك هناك عدة إجراءات خاصة لمكافحة التهرب الدولي ومنها: (العدوي، ٢٠١٥، ٨٣)

○ إلزام المكلف بالضريبة بأن يبين في إقراراته أملكه الموجودة خارج الدولة وجوانب النشاط الذي يباشره في الخارج.

○ فرض الضوابط على النقد الأجنبي ومنع الأجانب من مغادرة الدولة قبل تصفية وتحصيل الضرائب المستحقة عليهم.

كما رأى بعض الباحثين أنه على الدول اتخاذ بعض الإجراءات للحد من ظاهرة التهرب الضريبي وذلك من خلال: (هاوكر، ٢٠١٧، ١٤٧)

○ **الاطلاع على واقع أموال الأفراد في الخارج:** أن يقوم الأفراد بتقديم إقراراتهم عن دخولهم وإيراداتهم المتحققة في الخارج، والاطلاع على ملفات الأفراد وأوراقهم المالية، وكذلك الحصول على الإقرارات والبيانات عن دخول الأفراد عن طريق المصارف التي تتعامل بأموال الأفراد، وأن تقوم هذه المصارف في بعض الحالات بخصم الضرائب المستحقة على العملاء وتحويلها للخزينة العامة مباشرة.

○ **عقد المعاهدات الدولية الموسعة:** تعتبر هذه المعاهدات ضرورية لحصول الدولة على المعلومات المالية عن المكلفين بسهولة وتحصيل الضرائب التي تستحق عليهم، وفرض العقوبات الضرورية على المكلفين الذين يتهربون من دفع التزاماتهم الضريبية

المبحث الرابع: (الإطار العملي للدراسة)
Section Four: (Practical Framework of the Study)

أولاً: تحليل البيانات:

١- 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 التالية والتي تظهر مستوى أهمية كل فقرة من وجهة نظر العاملين في الهيئة العامة للضرائب في واسط كما يلي:

أ- تحليل الإجابات المجمعة من الفقرات المتعلقة بمتغير (الرقابة على شبكات الاتصال)

الجدول (٣): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير الرقابة على شبكات الاتصال

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب الأهمية	مستوى الأهمية
١	يعد النظام الرقابي الإلكتروني منفذ أمن عبر شبكة الانترنت للتسجيل وتحديث البيانات.	٣,٥٨	٠,٤٩٥	٢	متوسط
٢	للتأكد من سعي الهيئة لتوفير شبكات اتصال حديثة لخدمات الدفع الضريبي الإلكتروني.	٣,٢٢	١,٠٧٢	٥	متوسط
٣	التحقق من قيام الهيئة بتحديث أجهزتها وشبكاتها بشكل مستمر لتحسين الأداء فيها.	٣,٣٢	١,٠٧٦	٣	متوسط
٤	فحص جاهزية الشبكات والتأكد من وجود برامج تؤمن حمايتها.	٣,٢٤	١,٠٦٣	٤	متوسط
٥	التأكد من اتصال الهيئة مع فروعها عبر شبكات الاتصال بما يسهل تبادل المعلومات.	٣,٦٧	٠,٤٨٣	١	مرتفع
	الإجمالي	٣,٤١	٠,٦٧٣	متوسط	

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

إذ يوضح الجدول رقم (٣) إجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات الاستبانة المتعلقة بمتغير "الرقابة على شبكات الاتصال" إذ تراوحت المتوسطات الحسابية بين (٣,٢٢ - ٣,٦٧) بمتوسط إجمالي قدره (٣,٤١) وفق مقياس "ليكرت" الخماسي، مما يدل على المستوى المتوسط لمتغير الرقابة على شبكات الاتصال حسب آراء العاملين في الهيئة العامة للضرائب العراقية ومديرياتها. إذا جاءت في المرتبة الأولى فقرة "التأكد من اتصال الهيئة مع فروعها عبر شبكات الاتصال بما يسهل تبادل المعلومات" بمتوسط حسابي (٣,٦٧) أعلى من المتوسط الحسابي الإجمالي (٣,٤١) الأمر الذي يبين أهمية الاتصال بين الهيئة ومديرياتها الفرعية في المحافظة من أجل تبادل المعلومات وتيسير العمل وتبادل البيانات والمعلومات بما يحقق الإنجاز الجيد، وبلغ الانحراف المعياري (٠,٤٨٣)، فيما حصلت الفقرة "التأكد من سعي الهيئة لتوفير شبكات اتصال حديثة لخدمات الدفع الضريبي الإلكتروني"، على المرتبة الخامسة والأخيرة بمتوسط حسابي (٣,٢٢) أدنى من المتوسط الحسابي الإجمالي (٣,٤١) ما يؤكد على ضرورة اهتمام الهيئة بمتابعة التحديثات المتعلقة بالعمل الشبكي لتسهيل تبادل المعلومات وعلى الرغم من أن اهتمام الهيئة حسب المتوسط كان الضعيف إلا أنه من الضروري تحديث تلك الشبكات بشكل مستمر لمواكبة التطورات في البيئة المتغيرة. وبلغ الانحراف المعياري (١,٠٧٢)، أما المتوسط الحسابي لجميع إجابات عينة الدراسة على فقرات متغير الرقابة على شبكات الاتصال متوسطة.

ب- تحليل الإجابات المجمعة من الفقرات المتعلقة بمتغير (الرقابة على الموارد البشرية)

الجدول (٤): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير الرقابة على الموارد البشرية

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب الأهمية	مستوى الأهمية
١	إن تطبيق الدفع الضريبي الإلكتروني يقلل من استخدام التقديرات الجزافية من قبل العاملين.	٣,٦٢	٠,٧٠٢	٤	متوسط
٢	التأكد من قدرة عاملي الهيئة على التحكم الفعال والجيد لمختلف تطبيقات حوسبة العمل الضريبي.	٣,٧٢	٠,٤٦٢	٢	مرتفع
٣	التأكد من قيام الهيئة بإحاطة عاملها بدورات تدريبية داخل وخارج الوطن لمواكبة تطورات نظم حوسبة العمل الضريبي.	٣,٧٤	٠,٤٤١	١	مرتفع
٤	يتوفر لدى المدقق الداخلي العامل في الهيئة التأهيل التقني المناسب للتعامل مع الأجهزة والبرمجيات الحديثة.	٣,٢٤	١,٠٤٣	٥	متوسط
٥	يحافظ المدقق الداخلي بالهيئة على سرية بيانات مكلف الضريبة ولا يفشيها إلا في الحالات التي يشرعها القانون.	٣,٦٦	٠,٦٤٦	٣	متوسط
	الإجمالي	٣,٥٩	٠,٤٥٩	متوسط	

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

إذ يوضح الجدول رقم (٤) إجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات الاستبانة المتعلقة بمتغير "الرقابة على الموارد البشرية" إذ تراوحت المتوسطات الحسابية بين (٣,٢٤ - ٣,٧٤) بمتوسط إجمالي قدره (٣,٥٩) وفق مقياس "ليكرت" الخماسي، مما يدل على المستوى المتوسط لأهمية الرقابة على الموارد البشرية حسب آراء العاملين في الهيئة العامة للضرائب العراقية ومديرياتها. إذا جاءت في المرتبة الأولى فقرة "التأكد من قيام الهيئة بإحقاق عاملها بدورات تدريبية داخل وخارج الوطن لمواكبة تطورات نظم حوسبة العمل الضريبي" بمتوسط حسابي (٣,٧٤) أعلى من المتوسط الحسابي الإجمالي (٣,٥٩) وهذا ما يؤكد ضرورة أن تلحق الهيئة العامة للضرائب مراقبو الدخل بدورات تدريبية على العمل الإلكتروني الرقابي وكيفية العمل في التحصيل الضريبي الإلكتروني، وبلغ الانحراف المعياري (٠,٤٤١)، فيما حصلت الفقرة "يتوفر لدى المدقق الداخلي العامل في الهيئة التأهيل التقني المناسب للتعامل مع الأجهزة والبرمجيات الحديثة" على المرتبة الخامسة والأخيرة بمتوسط حسابي متوسط (٣,٢٤) أدنى من المتوسط الحسابي الإجمالي (٣,٥٩) وهذا ما يدل على حاجة المدقق الداخلي في الهيئة لمزيد من الدورات التدريبية والندوات والمحاضرات التي تعزز مهاراته المهنية في التعامل مع متطلبات العمل الإلكتروني (الرقابي والضريبي)، وبلغ الانحراف المعياري (٠,٤٣)، أما المتوسط الحسابي لجميع إجابات عينة الدراسة على فقرات متغير الرقابة على الموارد البشرية جاءت متوسطة.

وبتلخيص لأبعاد المتغير المستقل قام الباحث بتجميع البيانات السابقة الإجمالية على النحو التالي:

الجدول (٥): أبعاد المتغير المستقل الأنظمة الإلكترونية الرقابية

المتغير	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية	الترتيب
الرقابة على شبكات الاتصال	٣,٤١	٠,٦٧٣	متوسط	٥
الرقابة على الموارد البشرية	٣,٥٩	٠,٤٥٩	متوسط	١

المصدر: من إعداد الباحث استناداً لمخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)، النسخة (٢٥)

نلاحظ من الجدول رقم (٥) ترتيب متغيرات الأنظمة الإلكترونية الرقابية حيث جاء في المرتبة الأولى الرقابة على الموارد البشرية، تلاها في المرتبة الثانية الرقابة على الأجهزة والمعدات، في حين جاء في المرتبة الثالثة الرقابة على البرمجيات، وجاء في المرتبة الرابعة الرقابة على قاعدة البيانات، وأخيراً جاء متغير الرقابة على شبكات الاتصال.

اختبار الفرضيات:

اختبار الفرضية الرئيسية: H_0 : "لا يوجد أثر تطبيق الأنظمة الإلكترونية الرقابية (الرقابة على شبكات الاتصال، الرقابة على الموارد البشرية) في الحد من التهرب الضريبي عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) في بيئة الأعمال العراقية".

لاختبار الفرضية الرئيسية لجأ الباحث لاستخدام أسلوب "تحليل الانحدار المتعدد" على اعتبار أن هذه الفرضية تدرس العلاقة بين أبعاد المتغير المستقل الأنظمة الإلكترونية الرقابية بـ " (الرقابة على شبكات الاتصال، الرقابة على الموارد البشرية) " ومتغير تابع واحد هو "التهرب الضريبي"، وتم اختبار العلاقة وفق الجدول التالي:

الجدول (٦): نتائج اختبار الفرضية الرئيسية

الفرضية	المتغيرات المستقلة	المتغير التابع	قيمة T	مستوى الدلالة	قيمة بيتا B	معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل	الانحراف المعياري	قيمة Sig
الرقابة على شبكة الاتصال			٨,٩٦٣	٠,٠٠٠	٠,٣٥٧					
الرقابة على الموارد البشرية			٣,٥٨٨	٠,٠٠٠	٠,١١٩					

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

نلاحظ من الجدول رقم (٦)، ومن العمود (B) وبالعودة إلى للنموذج المقترح من أجل التنبؤ بمستوى المتغير التابع من خلال تأثير المتغيرات المستقلة التالية:

- الرقابة على شبكات الاتصال: أن الزيادة في الرقابة على شبكات الاتصال بمقدار (١) يؤدي لزيادة التهرب الضريبي بمقدار (٠,٣٥٧).

- الرقابة على الموارد البشرية: أن الزيادة في الرقابة على الموارد البشرية بمقدار (١) يؤدي لزيادة التهرب الضريبي بمقدار (٠,١١٩).

اختبار الفرضية الفرعية الرابعة $H_{0.4}$: "لا يوجد أثر لتطبيق (الرقابة على شبكات الاتصال) في الحد من التهرب الضريبي عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) في بيئة الأعمال العراقية".

لكي يتم اختبار هذه الفرضية استخدام الباحث اختبار "تحليل الانحدار البسيط" على اعتبار أن هذه الفرضية تبحث في أثر متغير مستقل واحد "الرقابة على شبكات الاتصال" على متغير تابع واحد "التهرب الضريبي"، والتي يوضحها الجدول التالي:

الجدول (٧): نتائج اختبار الفرضية الفرعية الرابعة

Std. Error	R ² .Adj	R ²	R	P- value	T	الفرضية	المتغير التابع	المتغير المستقل
٠,٢٦٥	٠,٧٤٧	٠,٧٤٨	٠,٨٦٥	٠,٠٠٠	٣٢,٣٢١	H0.4	التهرب الضريبي	الرقابة على شبكات الاتصال

المصدر: من إعداد الباحث استناداً لمخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)، النسخة (٢٥)

نلاحظ من الجدول (٧) "أن قيم (t) التي تم حسابها وفق أسلوب التحليل المعتمد لجميع المتغيرات كانت أكبر من القيمة الجدولية عند مستوى دلالة (٠,٠٥) بالتالي نقبل الفرضية البديلة ونرفض الفرضية الصفرية أي يوجد علاقة بين المتغيرات المدروسة، كما تبين من التحليل أن معامل الارتباط قد بلغ (٠,٨٦٥) أي أن هناك علاقة ارتباط قوية بين المتغير المستقل الرقابة على شبكات الاتصال ومستوى التهرب الضريبي في بيئة الأعمال العراقية. كما بينت نتائج الاختبار أن قيمة معامل التحديد قد بلغت (٠,٧٤٨) بالتالي هنالك علاقة قوية بين الرقابة على شبكات الاتصال ومستوى التهرب الضريبي، أما معامل التحديد المعدل بلغت قيمته (٠,٧٤٧) أي أن المتغير التفسيري المستقل استطاع تفسير (٧٤,٧٪) من التغيرات الحاصلة في التهرب الضريبي والباقي يعود لعوامل أخرى، كما بلغ الخطأ المعياري (٠,٢٦٥)".

اختبار الفرضية الفرعية الخامسة H0.5: "لا يوجد أثر لتطبيق (الرقابة على الموارد البشرية) في الحد من التهرب الضريبي عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) في بيئة الأعمال العراقية".

لكي يتم اختبار هذه الفرضية استخدام الباحث اختبار "تحليل الانحدار البسيط" على اعتبار أن هذه الفرضية تبحث في أثر متغير مستقل واحد "الرقابة على الموارد البشرية" على متغير تابع واحد "التهرب الضريبي" والتي يوضحها الجدول التالي:

الجدول (٨): نتائج اختبار الفرضية الفرعية الخامسة

Std. Error	R ² .Adj	R ²	R	P- value	T	الفرضية	المتغير التابع	المتغير المستقل
٠,٣٣٩	٠,٥٨٦	٠,٥٨٧	٠,٧٦٦	٠,٠٠٠	٢٢,٣٥٥	H0.5	التهرب الضريبي	الرقابة على الموارد البشرية

المصدر: من إعداد الباحث استناداً لمخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS)، النسخة (٢٥)

نلاحظ من الجدول (٨) "أن قيم (t) التي تم حسابها وفق أسلوب التحليل المعتمد لجميع المتغيرات كانت أكبر من القيمة الجدولية عند مستوى دلالة (٠,٠٥) بالتالي نقبل الفرضية البديلة ونرفض الفرضية الصفرية أي يوجد علاقة بين المتغيرات المدروسة، كما تبين من التحليل أن معامل الارتباط قد بلغ (٠,٧٦٦) أي أن هناك علاقة ارتباط قوية بين المتغير المستقل الرقابة على الموارد البشرية ومستوى التهرب الضريبي في بيئة الأعمال العراقية. كما بينت نتائج الاختبار أن قيمة معامل التحديد قد بلغت (٠,٥٨٧) بالتالي هنالك علاقة قوية بين الرقابة على الموارد البشرية ومستوى التهرب الضريبي، أما معامل التحديد المعدل بلغت قيمته (٠,٥٨٦) أي أن المتغير التفسيري المستقل استطاع تفسير (٥٨,٦٪) من التغيرات الحاصلة في التهرب الضريبي والباقي يعود لعوامل أخرى، كما بلغ الخطأ المعياري (٠,٣٣٩)".

المبحث الرابع: (الاستنتاجات والتوصيات)

Chapter Four: (Conclusions and Recommendations)

المبحث الأول: النتائج المتعلقة بالتحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة:

١. أظهرت النتائج التحليلية الوصفية بما يتعلق بأبعاد المتغير المستقل الأنظمة الإلكترونية الرقابية والمتمثلة بـ (الرقابة على شبكات الاتصال، الرقابة على الموارد البشرية) كانت متوسطة وهذا يقدم مؤشر بأن مستوى استخدام وتطبيق الأنظمة الإلكترونية الرقابية في الهيئة العامة للضرائب جاء متوسط، إذ جاءت قيم المتوسطات الحسابية لأراء عينة الدراسة على أبعاد المتغير المستقل حيث بلغت (٣,٥٩) للرقابة على الموارد البشرية وهو بالمرتبة الأولى و (٣,٤١) للرقابة على شبكات الاتصال وجاء في المرتبة الثانية

٢. أظهرت النتائج التحليلية الوصفية لإجابات أفراد عينة الدراسة فيما يخص المتغير المستقل "الأنظمة الإلكترونية الرقابية"، على ضرورة التحقق من تعداد الأجهزة والمعدات الإلكترونية وجاهزيتها، والاستعانة بخبراء النظم للتحقق من صحة البرامج الحاسوبية الإلكترونية، وتوفير أنظمة الحماية اللازمة لها بالإضافة لفحص برمجيات نظام الدفع الإلكتروني والتحقق من تطبيقها.

كما بينت ضرورة التأكد بدقة من صحة قاعدة المعلومات حول مكلفي الضريبة، وامتلاك كل مكلف في الهيئة العامة للضرائب ومديرياتها لسجل ورقم تعريف ضريبي يستخدم لواجبات الامتثال الضريبي، والتحقق من قيام الهيئة بتخزين البيانات الهامة على

الأقراص الممغنطة لضمان الرجوع إليها بشكل دقيق وصحيح في أي وقت يستلزم ذلك. كما أظهرت النتائج بأن النظام الرقابي الإلكتروني يعتبر منفذ أمن عبر شبكة الانترنت للتسجيل وتحديث البيانات من خلال التأكد من اتصال الهيئة مع فروعها عبر شبكات الاتصال بما يسهل تبادل المعلومات، والتحقق من قيام الهيئة بتحديث أجهزتها وشبكاتهما بشكل مستمر لتحسين الأداء فيها. أما ما يخص الرقابة على الموارد البشرية فقد بينت النتائج ضرورة التأكد من قدرة عاملي الهيئة على التحكم الفعال والجيد لمختلف تطبيقات حوسبة العمل الضريبي، وإلحاقهم بدورات تدريبية داخل وخارج العراق لمواكبة تطورات نظم حوسبة العمل الضريبي لضمان سلامة ودقة العمل وبالتالي تحسين التحصيل الضريبي بما يعود بالمنفعة على الخزينة العامة للدولة. تفق النتائج مع دراسات البنك الدولي (٢٠٢٤) التي تشير إلى أن السلطات الضريبية في البلدان منخفضة الدخل تتبنى الحلول التكنولوجية تدريبياً لتحسين وظائفها الأساسية. هذا يدعم النتيجة التي توصلت إليها الدراسة حول المستوى المتوسط للتطبيق في الهيئة العامة للضرائب. غم الدعم الأكاديمي للنتائج، تشير دراسات أخرى إلى وجود قيود وتحديات في تطبيق تقنيات المعلومات لتعبئة الإيرادات الضريبية، مما يؤكد أهمية النهج التدريجي والمدرّس في التطبيق. بشكل عام، تجد نتائج الدراسة دعماً قوياً من الأدبيات الدولية، خاصة فيما يتعلق بأهمية العنصر البشري والحاجة للتطوير التدريجي للأنظمة الرقابية الإلكترونية.

النتائج المتعلقة باختبار فرضيات الدراسة:

١. "يوجد أثر لتطبيق الأنظمة الإلكترونية الرقابية (الرقابة على شبكات الاتصال، الرقابة على الموارد البشرية) في الحد من التهرب الضريبي عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) في بيئة الأعمال العراقية".
٢. "يوجد أثر لتطبيق (الرقابة على شبكات الاتصال) في الحد من التهرب الضريبي مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) في بيئة الأعمال العراقية"، حيث بلغ معامل الارتباط (٠,٨٦٥) وهذا ما يؤكد على وجود علاقة ارتباط قوية بين المتغيرين.
٣. "يوجد أثر لتطبيق (الرقابة على الموارد البشرية) في الحد من التهرب الضريبي مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) في بيئة الأعمال العراقية"، حيث بلغ معامل الارتباط (٠,٧٦٦) وهذا ما يؤكد على وجود علاقة ارتباط قوية بين المتغيرين.

التوصيات:

١. التأكيد على أهمية سعي الهيئة العامة للضرائب لتوفير شبكات اتصال حديثة لخدمات الدفع الضريبي الإلكتروني، وتحديث أجهزتها وشبكاتهما بشكل مستمر لتحسين الأداء فيها، بالإضافة لفحص جاهزية الشبكات والتأكد من وجود برامج تؤمن حمايتها.
٢. 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.
٣. 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.
٤. 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.
٥. 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 استخدام 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.
٦. 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.

المصادر

أولاً: المصادر العربية:

١. بوركايب، محمد عبد الماجد. (٢٠١٧). "معوقات مهنة تدقيق الحسابات بالجزائر في ظل خصائص بيئة المحاسبة الإلكترونية"، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة يحي فارس بالمدية، الجزائر.
٢. بوسعين، تسعديت. عميروش، عربان. (٢٠١٩). "تدقيق نظم المعلومات المحاسبية باستخدام تطبيقات النظم الخبيرة (System Expert) للذكاء الصناعي في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات والاتصال"، مجلة المحاسبة والتدقيق والمالية، المجلد ١، العدد ٢.
٣. تافكة، مهدي عزيز. (٢٠٢١). "دور الالتزام بتطبيق التدقيق الإلكتروني في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: دراسة استطلاعية لآراء عينة من المحاسبين القانونيين والأساتذة الجامعيين في محافظة أربيل- إقليم كردستان/ العراق"، مجلة الجامعة العراقية، العدد ٥١، الجزء ٢.
٤. تاوريت، حنان رحمة. (٢٠١٧). "البيات مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر"، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر.
٥. جوهر، فاطمة الزهراء. (٢٠١٧). "دور التدقيق المحاسبي في كشف التهرب الضريبي"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر.
٦. خطاب، عزمي أحمد يوسف. (٢٠١٠). "الضرائب ومحاسبتها"، الطبعة الأولى، دار الإعمار العلمي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

٧. خوجة، نادية. بومدين، مريم. (٢٠٢٠). "طرق التحصيل الضريبي ومحاربة التهرب الضريبي: دراسة حالة لمديرية الضرائب بولاية مستغانم"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر.
٨. الدالي، سليمان. داؤود، رواد. (٢٠١٥). "دور التدقيق الضريبي في اكتشاف التهرب الضريبي: دراسة ميدانية في مديريات المال بحافظة اللاذقية"، مجلة جامعة تشرين، المجلد ٣٧، العدد ١.
٩. داود، عبد المجيد. المعيني، سعد سلمان. (٢٠٢١). "دور التدقيق الإلكتروني في التحقق من أسس ومداخل القياس المحاسبي للأدوات المالية عند تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS: بحث تطبيقي"، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد ١١، العدد ١.

ثانياً: المصادر العربية مترجمة

- 1- Al-Dali, Suleiman & Daoud, Rawad (2015). "The Role of Tax Auditing in Detecting Tax Evasion: A Field Study in the Finance Directorates of Latakia Governorate." *Tishreen University Journal*, Vol. 37, No. 1.
- 2- Bourkaib, Mohammed Abdelmajid (2017). "Obstacles to the Auditing Profession in Algeria in Light of the Characteristics of the Electronic Accounting Environment." PhD Dissertation, Faculty of Economic Sciences, University of Yahia Farès, Algeria.
- 3- Bousbaine, Tassadit & Oumairouche, Arban (2019). "Auditing Accounting Information Systems Using Expert Systems Applications of Artificial Intelligence (Expert System) in the Environment of Information and Communication Technology." *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, Vol. 1, No. 2.
- 4- Dawood, Abdul-Majid & Al-Ma'een, Saad Salman (2021). "The Role of Electronic Auditing in Verifying the Foundations and Approaches of Accounting Measurement for Financial Instruments under the Adoption of International Financial Reporting Standards (IFRS): An Applied Study." *Al-Muthanna Journal of Administrative and Economic Sciences*, Vol. 11, No. 1.
- 5- Jawhar, Fatima Al-Zahraa (2017). "The Role of Accounting Auditing in Detecting Tax Evasion." Master's Thesis, Faculty of Economic Sciences, Abdelhamid Ibn Badis University, Algeria.
- 6- Khattab, Azmi Ahmed Youssef (2010). *Taxes and Their Accounting*, 1st ed., Dar Al-I'sar Al-Ilmi for Publishing and Distribution, Amman, Jordan.
- 7- Khouja, Nadia & Boumediene, Meriem (2020). "Methods of Tax Collection and Combating Tax Evasion: A Case Study of the Directorate of Taxes in Mostaganem Province." Master's Thesis, Faculty of Economic Sciences, Abdelhamid Ibn Badis University, Algeria.
- 8- Tafaka, Mahdi Aziz (2021). "The Role of Commitment to Implementing Electronic Auditing in Reducing Creative Accounting Practices: An Exploratory Study of the Opinions of a Sample of Certified Accountants and University Professors in Erbil Governorate – Kurdistan Region, Iraq." *Iraqi University Journal*, Issue 51, Part 2.
- 9- Taourit, Hanan Rahma (2017). "Mechanisms to Combat Tax Evasion in Algeria." Master's Thesis, Faculty of Law and Political Science, Abdelhamid Ibn Badis University, Algeria.

ثالثاً: المصادر الاجنبية

1. Adelheid, P. Jesica, Y. Steven, K. Yenni, M. (2021). "The Effect of Information Technology and Perceived Risk in Anticipating Tax Evasion", *Jurnal Reviu Akuntansi dan Keuangan*, Vol. 11, No. 2, p. 238-249.
2. Clement, O. Ayobolawole, O. (2018). " Application of Tax Audit and Investigation on Tax Evasion Control in Nigeria", *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, Vol. 4, No.1, p: 79-92
3. Mahdi, S. Hossein, T. Tahereh, Sh. (2020). "The effect of auditor characteristics on tax avoidance of Iranian companies", *Journal of Asian Business and Economic Studies* Vol. 27 No. 2, p. 119-134.
4. Nawaf, T. Basel, A. Mithkal, A. Hussam, T. (2022). " The Mediating Role of Innovation On the Relationship Between Information Technologies and Reducing Tax Evasion", *Information Sciences Letters An International Journal*, Vol.11m no.5, p:1359-1370.
5. Qassim, A. Abbas, Sh. Dhyaa, A. (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:1-13.
6. Romney, M. Steinbart, P. (٢٠١٨). "Accounting Information Systems", Global Edition , ٤th edition, U.S.A.
7. Sanaa, N. Tariq, H. (2020). " The Effect of Computerized Tax Services in Improving Tax Performance Moderated by Governance", *Journal of Asian Finance, Economics and Business* Vol. 7, No. 12, p:1167-1174.