

الفحص الضريبي الإلكتروني كأداة لتفعيل عمل الإدارة الضريبية: نحو نموذج لنظام المعلومات الإلكترونية في الإدارة الضريبية في الجزائر

Electronic Tax Inspection as a tool for activating tax administration work: Towards a model of electronic information system for tax administration in Algeria

أ/ الحمزة عبد الحليم

أستاذ مساعد " أ "

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

جامعة تيسة - الجزائر

elhamza_d16@hotmail.fr

ملخص: يهتم هذا البحث بدراسة الجوانب المتعلقة بالفحص الضريبي الإلكتروني، وقد تم في هذه الدراسة الاستعانة بالمنهج الوصفي والتحليلي، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى أن الفحص الضريبي الإلكتروني هو دراسة وتحليل وفحص النظم المحاسبية الإلكترونية والقوائم والتقارير المالية والمعدة في ظل نظام محاسبي إلكتروني غير ورقي، الأمر الذي يؤدي إلى تنفيذ العديد من إجراءات الفحص الضريبي بدقة عالية بأسرع وقت ممكن، وينبغي أن يكون الفاحص على دراية كافية بتطبيقات وبرامج تشغيل الحاسب الآلي، كما ينبغي أن يحصل الفاحص على المعلومات الخاصة بظروف التشغيل الإلكتروني للبيانات المتعلقة بخطة الفحص، كما ينبغي أثناء الفحص والتقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية أن يتعرف على النظام المحاسبي للمؤسسات.

الكلمات المفتاحية: الفحص الضريبي الإلكتروني؛ السجلات الإلكترونية؛ نظم المعلومات الإلكترونية؛ أسلوب المحاكاة المتوازية.

Abstract : This research is concerned with the study of the aspects related to electronic tax examination. In this study, the descriptive and analytical method was used. The results of the study indicated that the electronic tax examination is the study, analysis and examination of

the electronic accounting systems and the financial lists and reports prepared under the electronic paperless system, Which leads the procedures are to be implemented as quickly as possible. The examiner should be familiar with computer applications and software. The examiner should also obtain information on the electronic operating conditions of the data related to the examination plan. In the initial examination and evaluation of the internal control system, should be also the recognized accounting system of the institutions.

Keywords: Electronic tax inspection; electronic records; electronic information systems; parallel simulation.

الفحص الضريبي الإلكتروني كأداة لتفعيل عمل الإدارة الضريبية: نحو نموذج لنظام المعلومات الإلكترونية في الإدارة الضريبية في الجزائر

Electronic Tax Inspection as a tool for activating tax administration work: Towards a model of electronic information system for tax administration in Algeria

مقدمة:

إن الفحص الضريبي هو جوهر عمل الإدارة الضريبية ومع تطور تكنولوجيا المعلومات وانتقال معظم الشركات الكبرى العاملة في مختلف المجالات والمؤثرة في الحصة الضريبية من الاعتماد على النظم المحاسبية اليدوية إلى الاعتماد على النظم المحاسبية الإلكترونية واختفاء أدلة الإثبات الورقية وظهور أدلة الإثبات الإلكترونية وبما أن في نظم الفحص الضريبي التقليدي (اليدوي) يتم الاعتماد على أمانة ونظامية الدفاتر والسجلات، أدى ذلك إلى الانتقال إلى نظم الفحص الضريبي الإلكتروني حتى تظمّن الإدارة الضريبية وذلك لدقة نظم الرقابة الداخلية لاستخدام عمليات الحاسب الإلكتروني وأنظمة الرقابة على تغذية الحاسب بالبيانات داخل الحاسب الآلي وكذلك المخرجات ونتائج هذا التشغيل، ولتقييم خطر الرقابة الداخلية وتحديد درجة الثقة في نظام

الرقابة الداخلية والتحقق من تفاصيل الأرصدة الحسابية الإلكترونية وذلك باستخدام برامج الفحص الضريبي للتأكد من صحة هذه الأرصدة الإلكترونية وجميع التقارير الإلكترونية والتأكد من صحة المعالجات والتسويات الضريبية ومطابقة ذلك لما هو وارد بالإقرارات الضريبية.

إشكالية البحث: تتمثل مشكلة البحث في أن اغلب حصيلة مصالح الضرائب تأتي من كبار الممولين، وأن معظم كبار الممولين لديهم شركات ضخمة والعمليات الاقتصادية التي تقوم بها هذه الشركات تعتمد على نظم محاسبية إلكترونية وإعداد قوائم مالية إلكترونية، وقد أدى ذلك إلى اختفاء أدلة الإثبات التقليدية وظهور أدلة إثبات جديدة ولم يعد أسلوب الفحص التقليدي مناسباً لهذا النوع من الشركات وأن أسلوب الفحص الضريبي الإلكتروني هو المناسب لفحص هذه الشركات، وانطلاقاً من ذلك يمكن صياغة إشكالية البحث كما يلي: ما هي أساليب الفحص الضريبي الإلكتروني والاعتبارات التي يجب مراعاتها عند استخدام الفحص الضريبي الإلكتروني ؟

الأسئلة الفرعية: انطلاقاً من إشكالية البحث يمكن وضع الأسئلة التالية:

- ما هو الفحص الضريبي الإلكتروني ؟
- ما هي الاعتبارات التي يجب مراعاتها عند استخدام الفحص الضريبي الإلكتروني ؟

- ما هي أساليب الفحص الضريبي الإلكتروني ؟

أهداف البحث: يهدف هذا البحث إلى إجراء دراسة تحليلية للجوانب المتعلقة بالفحص الضريبي الإلكتروني، ووضع نموذج لنظام المعلومات الإلكترونية في الإدارة الضريبية في الجزائر.

أهمية البحث: أهمية هذا البحث ترجع إلى أن أهمية الفحص الضريبي الإلكتروني الذي يؤدي إلى تنفيذ العديد من إجراءات الفحص الضريبي في أسرع وقت ممكن والدقة في عمليات الفحص وزيادة الحصيلة وانخفاض تكلفة التحصيل وعدم تأخير الفحص الضريبي وسهولة حصر المتخلفين عن تقديم الإقرارات.

منهج البحث: يقوم البحث على المنهج الوصفي والتحليلي الذي يقوم على عرض وتحليل المفاهيم ذات الصلة بموضوع البحث والتي قام الباحث بتجميعها بمختلف الطرق والوسائل وذلك للإجابة على إشكالية البحث وعرض النتائج والتوصيات.

خطة البحث: تتمثل خطة البحث في العناصر التالية:

- ماهية الفحص الضريبي الإلكتروني.
- معوقات الفحص الضريبي الإلكتروني.
- أساليب الفحص الضريبي الإلكتروني.
- نموذج مبسط لنظام معلومات على مستوى مصالح الضرائب في الجزائر.

أولاً: ماهية الفحص الضريبي الإلكتروني

إن الفحص الضريبي الإلكتروني له أهدافه ومعوقاته حيث سوف يتم العرض في هذا المبحث ماهية الفحص الضريبي الإلكتروني وهدف الفحص الضريبي الإلكتروني والطرق والإجراءات التي يتبعها الفاحص الضريبي للوصول لهذا الهدف وكذلك سوف يتم التعرض لمعوقات استخدام الحاسب الإلكتروني.

1- تعريف الفحص الضريبي الإلكتروني : لا يوجد تعريف محدد وموحد

للفحص الضريبي الإلكتروني، فقد عرف بأنه دراسة وتحليل وفحص النظام المحاسبية الإلكترونية والقوائم والتقارير المالية والمعدة في ظل نظام محاسبي إلكتروني غير ورقي ارتكازاً على القواعد المقررة في التشريع الضريبي وفقاً للقواعد والأصول والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها مهنياً بغرض التأكد من صحة الربح المعد طبقاً للمعايير المحاسبية والمعتمدة من المحاسب والتأكد من صحة الضرائب المربوطة وفقاً للإقرار المقدم.¹

وطبقاً للمفهوم السابق يتضح أن هدف المحاسبة الضريبية هو التأكد من صحة احتساب الربح طبقاً للمعايير المحاسبية والمعتمدة من المحاسب والتأكد من صحة الضرائب المربوطة وفقاً للإقرار المقدم.

وبالتالي لن يتأثر الفحص الضريبي سواء كان الفحص الضريبي التقليدي أو الفحص الضريبي الإلكتروني، ويقتصر التأثير على الأساليب والإجراءات

المتبعة في تنفيذ عملية الفحص، فإذا كان الفحص الضريبي التقليدي يعتمد على أمانة ونظامية الدفاتر والسجلات فإن الفحص الضريبي الإلكتروني يعتمد على أمانة ونظامية الملفات والسجلات الإلكترونية وقواعد البيانات الإلكترونية والمدخلات ونظم التشغيل والمخرجات، وبالتالي لن يغير هذا التأثير من الهدف الرئيسي للفحص الذي يتمثل في فحص القوائم المالية والحسابات الختامية وذلك للتأكد من مطابقتها للإقرارات المقدمة.²

2- إجراءات الفحص الضريبي الإلكتروني: حتى نصل إلى الهدف من الفحص الضريبي الإلكتروني لا بد من دراسة الطرق والإجراءات التي يتبعها الفاحص الضريبي وهي كالآتي:³

- إجراءات الفاحص الضريبي للحصول على فهم كافي عن النظام المحاسبي الإلكتروني ونظام الرقابة الداخلية المرتبطة به وكذلك البرامج المستخدمة فيه.
- تقييم الفاحص الضريبي للخطر الحتمي وخطر الرقابة عندما يقوم بتقييم خطر الفحص.

- إجراء اختبارات التحقق من تفاصيل الأرصدة الحسابية الإلكترونية وذلك باستخدام برامج الفحص الضريبي للتأكد من صحة هذه الأرصدة الإلكترونية وجميع الملفات والسجلات والتقارير الإلكترونية.
وبناء على ذلك يتأسس تقييم إجراءات الفحص الضريبي الإلكتروني على الآتي:⁴

- **الثقة:** أي أن الرقابة الداخلية للنظام تعطي الثقة المستمرة عن طبيعة معالجة العمليات المالية، وبالتالي تكون البيانات والمعلومات صحيحة ودقيقة وكاملة وأمنة.

- **الإجراءات:** أي أن إجراءات المعالجة صحيحة وفعالة أثناء تشغيل النظام.

- **الدقة:** أي أن النظام ينتج معلومات تتميز بالدقة.

- **الكفاءة والفعالية:** سوف يتم تقييم تكلفة الكفاءة والفعالية للنظام وذلك إذا كانت أجهزة النظام والبرامج تقدمان خدمة جيدة ومرضية تلبي احتياجات

المستفيدين وكذلك التأكد من كفاءة نظام الرقابة الداخلية في جميع الأنشطة الإدارية والمالية والتشغيلية.

ويرى البعض أن مراجعة الحسابات المعدة إلكترونياً لها تأثير إيجابي على إجراءات وعمليات المراجعة وأن استخدام الحاسب الآلي والتطبيقات في عملية فحص الحسابات المعدة إلكترونياً يزيد من درجة الثقة والحيادية في الحصول على المعلومات ويقلل من الوقت والجهد اللازم للقيام بعمليات الفحص.⁵

وفي ضوء ما تقدم يمكن تناول إجراءات الفحص الضريبي لنظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية في النقاط التالية:⁶

- التأكد من فعالية الرقابة الداخلية وأجهزة الحاسب وشبكات توصيل الأجهزة من الوصول غير المصرح بههدف النسخ والتعديل أو التدمير.
- التأكد من امتلاك البرامج وتطويرها بموجب تفويض من الإدارة.
- التأكد من أن أي تعديل للبرنامج يتم بموجب تفويض وموافقة الإدارة.
- التأكد من أن معالجة العمليات المالية والملفات وأي سجلات إلكترونية أخرى تتم بدقة وبشكل كامل.
- التأكد من البيانات المصدرة التي بها أخطاء يتم تمييزها ومعالجتها طبقاً لسياسات الإدارة.
- التأكد من أن ملفات نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني تتميز بالدقة والاكتمال والسرية.

ويتم التحقق من تلك الإجراءات التي تؤثر في تقييمها من خلال التحقق من موضوعية فحص النظم المحاسبية الإلكترونية والفرعية لتحديد مستوى الثقة وذلك من خلال تحليل النظم، ويشمل تحليل النظم: كيفية تدفق البيانات من خلال النظام، الملفات التي يستخدمها الممول، إنشاء السجلات والملفات، العمليات اليدوية التي تتعلق بتدفق البيانات، وجود الضوابط الداخلية.⁷ ومعظم النظم المحاسبية الإلكترونية لا تشمل المعاملات الورقية في التبادل الإلكتروني للبيانات، وكذلك تؤثر عملية التبادل الإلكتروني للبيانات على

الضوابط العامة الموجودة، والمهم أن تبقى وثائق النظام موجودة والغرض الأساسي من أي فحص ضريبي هو ضمان لكل من الممولين والإدارة الضريبية من أن البيانات الموجودة بالسجلات الإلكترونية دقيقة وكاملة وتعبر بأمانة عن جميع التعاملات التي تمت بين الممولين والغير، وذلك حتى نصل إلى التأكد من صحة احتساب الربح والتأكد من سلامة الضرائب المربوطة وفقا للإقرار المقدم من الممول.

ثانيا: معوقات الفحص الضريبي الإلكتروني

توجد العديد من المعوقات التي تنتج من استخدام الحاسبات الإلكترونية بصفة عامة ومن هذه المعوقات ما يلي:

- 1- المعوقات المرتبطة بأدلة الإثبات:** حيث أنه نتيجة للتطور السريع في نظم الاتصال وتكنولوجيا المعلومات في السنوات الأخيرة، أدى ذلك إلى ظهور أنشطة التجارة الإلكترونية، فلكي يصل المراجع إلى درجة من التأكد والقناعة عند إبداء رأيه الفني فهو بلا شك بحاجة إلى أدلة تصل به إلى تلك الدرجة، ولذا فإن عملية جمع وتقييم أدلة الإثبات عملية جوهرية يمكن اعتبارها أساس عملية المراجعة وصولا لتحقيق الهدف منها والتي تعتمد على نظم تكنولوجيا الحاسبات الآلية في القيام بجميع الأنشطة الاقتصادية بشكل كبير، بمعنى أن جميع الوظائف المحاسبية في ظل نظام المحاسبة الإلكترونية ويتم إعدادها جميعا باستخدام الحاسب الآلي من بداية التسجيل والترحيل والتلخيص واستخراج التقارير المالية، بالإضافة إلى القيام بعمليات البيع والشراء والسداد، وإن اختلاف شكل دليل المراجعة الإلكترونية عن الدليل المراجعة الورقي، واختلاف توقيت جمع أدلة الإثبات الإلكترونية عن توقيت جمع أدلة الإثبات الورقية، حيث أن أدلة الإثبات الإلكترونية تكون متوفرة لفترة قصيرة من الوقت الأمر الذي يعني ضرورة جمعها بشكل مستمر على مدار السنة وليس في نهاية فترة المراجعة، نقص الخبرات العلمية أو المهنية لدى مراقب الحسابات الأمر الذي يعني صعوبة إصدار حكم مهني سليم على الأدلة

الإلكترونية، اختلاف إجراءات ووسائل المراجعة عند جمع وتقييم أدلة الإثبات في ظل النظم المحاسبية الإلكترونية.⁸

وبناء على ذلك ظهرت تحديات وصعوبات تواجه الفاحص الضريبي بسبب اختفاء أدلة الإثبات المستندية التي كان يعتمد عليها الفاحص الضريبي في حالة إتباع نظم المراجعة التقليدية (المستندية)، بالإضافة إلى مخاطر عمليات التحريف والتغيير والتدمير لأدلة الإثبات، مما يؤدي إلى التأثير بشكل جوهري على حقيقة ودقة الأرقام والقيم الواردة بالتقارير المالية، وبالتالي ضرورة استحداث وسائل جديدة تتماشى مع طبيعة الأدلة الإلكترونية مثل برامج المراجعة المخفاة والمعاينة الفورية والمراجعة عن بعد، وزيادة الاهتمام بالإجراءات التحليلية وخاصة في ظل النظم المحاسبية الإلكترونية الفورية، وذلك نظرا لاختفاء الأدلة الورقية، وجود نظام رقابة داخلية قوي وفعال لدى العميل في ظل استخدام هذه النظم المحاسبية الإلكترونية.

2- المعوقات الخاصة بعدم وجود سند الفحص: سند المراجعة عبارة عن

مجموعة مراجع التشغيل الذي يمكن من تتبع العملية من مصدرها وحتى نتائجها النهائية أو العكس، حيث يتحدد مضمون سند المراجعة على أساس الغرض منه ويرى البعض أن هذه الأغراض تتمثل في السماح بتتبع العملية من مصدرها وحتى نتائجها النهائية أو العكس والإجابة على التساؤلات وتصحيح الأخطاء وتحديد عواقب الأخطار والحد من حالات الغش ومراقبة الأمن وإعداد نسخة احتياطية ومراقبة الأداء وإعادة تدريب المستخدم.⁹

وتشمل مخاطر سند المراجعة في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات ما يلي:¹⁰

- عدم إتاحة (وجود) المستندات الأصلية بعد الإدخال المبدئي حيث يتم التخلص منها.

- عدم وجود دفاتر يومية حيث يتم الإدخال مباشر لدفاتر الأستاذ.
- لا يمكن ملاحظة التتابع والتشغيل، حيث أنه يتم داخل الحاسب ويمكن مواجهة تلك المخاطر المتعلقة بسند المراجعة في ظل بيئة التشغيل الإلكتروني للبيانات من خلال كافة أجزاء النظام.

3- المعوقات الخاصة بعدم الفصل بين الوظائف:

يتضمن القسم الخاص بالحاسب الإلكتروني خاصة في المؤسسات الكبيرة بعض الأفراد الذين تختلف وظائفهم مثل محلي الأنظمة ومصممي البرامج والقائمين بعملية التشغيل، أما في الشركات المتوسطة والصغيرة فلا توجد أقسام خاصة بالحاسب الإلكتروني حيث أن المنافع المترتبة على إنشاء هذه الأقسام المتخصصة لا تبرر تحمل تكلفة مرتفعة.

إن تركيز بعض العمليات داخل الحاسب في يد شخص في موقع تنظيمي يسمح له بتنفيذ وظيفتين أو أكثر قد يمكنه ذلك من إخفاء الأخطاء المقصودة وغير المقصودة، مما يفقد الرقابة الداخلية أحد مقوماتها الأساسية وهي الفصل بين الوظائف، ونجد في النظام المحاسبي القائم على استخدام الحاسبات الإلكترونية تتركز المهام على مجموعة محددة من الأفراد وهم الذين تم تدريبهم على البرامج الخاصة باستخدام الحاسب ويؤدي هذا التركيز في توزيع المهام إلى عدم وجود الفصل الملائم بين هذه المهام بما يحقق الضبط الداخلي كما نجد أن عملية الاستقلال التي كانت موجودة نتيجة لقيام الأفراد بالوظائف المختلفة في أقسام عديدة أصبحت الآن تؤدي في مكان واحد وهو غرفة الحاسب الإلكتروني مما ساعد العاملين في هذا المكان من الاطلاع على العديد من العمليات التي تتم على البيانات وقد يؤدي ذلك إلى سهولة عملية الغش والاحتيال في أنظمة التشغيل الإلكتروني¹¹.

ويتحقق الفصل بين الوظائف في ظل أنظمة التشغيل الإلكتروني للبيانات عن طريق الفصل بين عمليات الإدخال للبيانات والرقابة على الإدخال وأيضا الفصل بين الرقابة على تشغيل البيانات وعملية تعديل البرامج وصيانتها وأيضا يجب الفصل بين عملية الرقابة على المدخلات وعملية حفظ المستندات الخاصة بالنظام، وعلى ذلك فإنه يمكن لإدخال البيانات أن يتم تحديد مجموعة من البيانات ويقوم بإدخالها فرد معين من الأفراد المسؤولين عن عمليات الإدخال يكون هذا الشخص مسئول عن هذه المجموعة من البيانات وهذا سوف يؤدي إلى عدم حدوث التلاعب في البيانات التي يتم إدخالها إلى الحاسب¹².

ومن أمثلة الرقابة على إدخال البيانات تخصيص شفرة معينة ومختلفة لكل شخص مسؤول عن إدخال البيانات والتأكد من أن كل شخص يستخدم الشفرة الخاصة به مع ضرورة تغييرها من وقت لآخر. يرى البعض أن سبب وجود خسائر مالية كبيرة بسبب التعديات على أمن ونظم المعلومات المحاسبية بواسطة أشخاص من داخل وخارج تلك المنشآت وأن أهم المخاطر التي تهدد أمن نظم المعلومات الإلكترونية في المنشآت تتمثل في الإدخال المتعمد وغير المتعمد لبيانات غير سليمة وكذلك التدمير غير المتعمد للبيانات من قبل موظفي المنشآت.¹³ كما يعد اشتراك موظفي المنشآت في استخدام كلمات السر وإدخال فيروسات إلى النظام المحاسبي وتدمير أو طمس بعض مخرجات النظام المحاسبي والكشف عن بعض المعلومات الهامة لأشخاص غير مرخص لهم بالاطلاع عليها، وكذلك توجيه بعض مخرجات الحاسب الآلي إلى أشخاص غير مخول لهم باستلامها والاطلاع عليها من المخاطرة الهامة التي تهدد أمن نظم المعلومات الإلكترونية في المنشآت.

ثالثا: أساليب الفحص الضريبي الإلكتروني

إن استخدام أسلوب الفحص الضريبي الإلكتروني الذي يتم باستخدام الحاسب الآلي ذاته، على أساس الاستفادة من قدرات وإمكانيات الحاسب الآلي في أداء عملية الفحص الضريبي الإلكتروني، حيث يستخدم الحاسب ذاته كأداة للفحص الضريبي لتنفيذ العديد من الاختبارات الأساسية والتحليلات الجوهرية، وذلك من خلال برامج متخصصة تقدمها مصالح الضرائب للفاحصين للعمل بها ويقوم الفحص الضريبي الإلكتروني إلى جانب فحص وتقييم الرقابة الداخلية التي يتضمنها برنامج العمل باستخدام الأساليب المتقدمة للفحص بتنفيذ بعض مهام الفحص بكفاءة وسرعة فائقة من خلال استخدام البرامج ومن بين هذه المهام ما يلي:¹⁴

- اختبار مجموعة من العمليات أو أرصدة الحسابات والتأكد من صحة تنفيذ الإجراءات الحسابية الخاصة بها.

- استخراج بعض البيانات من الملفات بهدف المقارنة بين العناصر المختلفة، والربط بينها حتى يتمكن الفاحص الضريبي من تكوين رأيه عن مدى صحة العنصر موضوع الفحص.
- إجراء العديد من الاختبارات التحليلية، مثل نسب التغير بين بنود المصروفات الفعلية والتقديرية للسنة الحالية مقارنة بالسنة السابقة، وإيجاد العلاقة بين المدخلات وبين المخرجات الناتجة عنها علاوة على عمليات تحليل الاتجاهات وكل ما يرتبط بأسلوب الفحص التحليلي.
- المساعدة في تحديد الأهمية النسبية للعناصر التي تؤثر بشكل جوهري على البيانات والقوائم المالية، مما يؤدي إلى إيجاد نوع من الثبات في تقدير هذه الأهمية، مما يؤدي إلى تجنب الأحكام أو التقديرات الشخصية.
- تحديد حجم العينة المطلوبة، وما يتعلق بها من تحليلات إحصائية مختلفة مما يؤدي إلى تخفيض تكلفة الفحص والوقت اللازم للفحص الضريبي.
- اختبار فجوات فواتير المبيعات.
- تكرار فواتير المشتريات.
- وحتى نصل إلى ذلك يرى البعض أن تطبيق برامج المراجعة العامة في الفصول الدراسية لمقررات مراجعة الحسابات الإلكترونية، وتحديد الموارد اللازمة لمساعدة القائمين بتدريس مقررات مراجعة الحسابات بالجامعات على دمج وتطبيق برامج المراجعة المعروفة مثل برنامج لغة أوامر المراجعة (ACL) والبرنامج التفاعلي لاستخراج البيانات وتحليلها (IDEA) والتي أثبت نجاحها وفعاليتها في تدريس مقررات مراجعة الحسابات الإلكترونية، كما أن تطبيق هذه التجربة ودراسة برامج المراجعة العامة سوف يرفع من كفاءة وفعالية الفاحص الضريبي عند تطبيقها في الفحص الضريبي.¹⁵
- 1- الاعتبارات التي يجب مراعاتها عند استخدام الفحص الإلكتروني:** إن التطورات الحديثة لمتغيرات تكنولوجيا المعلومات كان لها آثار على عملية الفحص الضريبي واستخدام الحسابات الآلية، فقد أدت إلى اختصار وقت عملية الفحص والتحقق من دقة وسلامة ومعالجة البيانات وفي نفس الوقت

يجب عدم الاستغناء عن الفحص التقليدي، ويجب دعمها باستخدام الحاسبات الآلية لأن استخدام الفحص الإلكتروني يساعد على تقليل الأخطاء وزيادة دقة وصحة البيانات وزيادة الثقة في المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية.¹⁶ كما أن استخدام الفحص التقليدي لم يعد ملائم في مواجهة التحديات التي تواجه مهنة الفحص الضريبي والتي ترتبط بالتطورات السريعة والمتلاحقة في تكنولوجيا المعلومات العولمة واقتصاديات السوق.

يجب على الفاحص الضريبي أخذه في حسابه عند القيام بالفحص في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات يمكن إيجازه على النحو التالي:¹⁷

- **المهارة والكفاءة:** ينبغي أن يكون الفاحص على دراية كافية بالحساب كجهاز وتطبيقات وبرامج تشغيل الحاسب الآلي، وفهم أثر التشغيل الإلكتروني على دراسة وتقييم الرقابة الداخلية، وعلى تطبيق إجراءات الفحص بما في ذلك أساليب الفحص الإلكتروني.

- **خطة الفحص:** ينبغي أن يحصل الفاحص على المعلومات الخاصة بظروف التشغيل الإلكتروني للبيانات المتعلقة بخطة الفحص ومنها: أجهزة الحاسب الإلكتروني والتطبيقات المستخدمة بواسطة المنشأة، خطة استخدام التطبيقات الجديدة، معرفة كيفية تنظيم عملية تشغيل البيانات، تحديد درجة اعتماده على نظم رقابة التشغيل الإلكتروني للبيانات، تخطيط إجراءات الفحص باستخدام أساليب الفحص الإلكتروني.

- **نظم الرقابة الداخلية:** ينبغي على الفاحص أثناء الفحص والتقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية أن يتعرف على النظام المحاسبي ليتمكن من تفهم المجال العام للرقابة وإن كان ينوي الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية في عملية الفحص التي يقوم بها.

- **أدلة الإثبات:** قد يؤثر التشغيل الإلكتروني للبيانات على تطبيق إجراءات مدى الالتزام وإجراءات التحقق من نواحي متعددة مثل: استخدام أساليب الفحص الإلكتروني، ومنها على سبيل المثال عدم وجود مستندات المدخلات

وهذا بدوره يعوق الفاحص الضريبي عن فحص الأدلة المستندية، عدم وجود مسار واضح للفحص، عدم وجود مخرجات منظورة.

2- مراحل الفحص الضريبي الإلكتروني: إن استخدام الحاسب الآلي في تشغيل البيانات المالية يؤثر بشكل ملموس على النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية المتعلقة به إلا أنه يمكن القول بصفة عامة أن استخدام الحاسب الإلكتروني لم يؤثر على أهداف النظام المحاسبي، ويقتصر تأثيره على الأساليب والإجراءات المتبعة في تنفيذ الدورة المحاسبية وما يرتبط بها من مستندات وسجلات وتقارير وقوائم مالية، وبالتالي لم يغير هذا الاستخدام من الهدف الرئيسي للفحص الذي يتمثل في فحص صحة القوائم المالية، وإلى أي مدى تمثل حقيقة المركز المالي للمنشأة، وإن كان قد غير من شكل الكثير من السجلات والمستندات وطرق إعدادها، الأمر الذي يتطلب من الفاحص ضرورة الأخذ في الاعتبار أثر استخدام الحاسب على فحص ومراجعة المعلومات الواردة بها.

إن الفاحص الضريبي يستطيع أن يطمئن إلى دقة نظام الرقابة الداخلية على عمليات الحاسب الإلكتروني وأنظمة الرقابة على كل من تغذية الحاسب بالبيانات وتشغيل البيانات حيث يقوم مراجع الشركة بالتأكد من سلامة ذلك، ولقد أوجبت المعايير الدولية على الفاحص أن يقوم بإجراء فحص مبدئي وتقييم أولي لأساليب الرقابة المحاسبية لنظم التشغيل الإلكتروني للبيانات. إن مقومات تطبيق أسلوب الفحص الضريبي يجب أن يكون هناك نماذج ميكنة لكافة إجراءات وأعمال الفحص أي الاتجاه لإعداد نظام مميكن لانتقاء عينة موحدة من ملفات الممولين للفحص حيث من الضروري الاعتماد على نماذج موحدة لكافة إجراءات الفحص بحيث تكون قادرة على تحديث قاعدة البيانات وعلى تشغيل برنامج انتقاء العينة بكفاءة ومن أهم هذه النماذج، نموذج بيانات الأساسية، نموذج تحقيق البيانات، نموذج الدراسة التمهيدية للفحص، نموذج محضر الأعمال، ونموذج نتائج الفحص.

إن الفحص الضريبي الإلكتروني للأدوات والأساليب والإجراءات التي تتبعها مصلحة الضرائب على المبيعات لفحص الشركات التي تمارس التجارة الإلكترونية والتي لا تمارس التجارة الإلكترونية هي كالاتي.¹⁸

- يقوم الفاحص بعمل محضر مناقشة مع المسؤول عن الأنظمة المالية بالشركة وذلك للتعرف على البرامج المستخدمة في إعداد الحسابات المالية، والتعرف على كافة تفاصيل البرامج المستخدمة بالشركة بهدف اختبارها والتأكد من أن الشركة تعتمد على أنظمة آلية متكاملة لا يمكن التلاعب أو إخفاء حسابات مؤثرة على حساب الضريبة بحيث يكون لكل قيد حسابي له مردود على كل ملف آلي مما يؤكد على إحكام عملية الرقابة الداخلية على ملفات الشركة، ثم يتم تحديد البيانات المطلوب سحبها وعمل التحليلات الخاصة بها باستخدام برنامج المراجع (IDEA) الخاص بمصلحة الضرائب على المبيعات للوصول إلى الفحص الآلي لبيانات الشركة ويعد محضر المناقشة أحد أساليب جمع البيانات عن الشركة التي تمسك حسابات آلية أو يدوية يقوم بها الفاحص.

- يقوم فاحص النظم بسحب نسخة من البيانات التي لها تأثير على حساب الضريبة والتي تتمثل في ملف المشتريات والمبيعات والمخزون وملف الحسابات العامة ويتم سحبها بواسطة مسؤول الحاسب الآلي المختص بالشركة. يتم سحب هذه البيانات على وسيط تخزين أو من خلال الكمبيوتر المحمول الخاص بالفاحص ويقوم فاحص النظم بأخذ نسخة من ملف بيانات الشركة محل الفحص، وإدخالها على برنامج (IDEA) الخاص بعمليات الفحص لإجراء عمليات التحليل حيث يقوم برنامج المراجعة بالتعرف تلقائيا على ملفات من نوع (Access – Excel- Data Bases File).

ويتم ذلك من خلال القيام بعدة مهام أساسية هي.¹⁹

- عملية فصل قاعدة بيانات الشركة (ويتم خلالها فصل إيرادات الشهور عن بعضها البعض حيث يتم فصل الإيرادات المحملة بضريبة عن الإيرادات غير محملة بضريبة وفصل إيرادات فرع عن فرع آخر.

- عملية فهرست البيانات وهي تساعد على سهولة تحليل البيانات.

- عملية اكتشاف الفجوات (ويتم من خلاله اختبار تسلسل الفواتير الآلية واكتشاف الفواتير غير المدرجة).
- عملية تقسيم البيانات إلى طبقات رقمية أو زمنية (وهي تهدف إلى إمكانية المقارنة بالإقرارات الشهرية، للتحقق من مصداقية بيانات الشركة محل الفحص).
- عملية معالجة البيانات.
- عملية التجميع أو التلخيص (تهدف إلى الحصول على إجماليات كل ملف لمقارنتها بما هو مدرج في القوائم المالية).
- يتم فحص الرقابة الداخلية من خلال إجراء الاختبارات مقارنة للملفات المؤثرة في حساب ضريبة المبيعات، حيث يتم الربط بين ملفات المبيعات وملفات المخازن، واختبار مقارنة بين ملف المنصرف من المخازن والملف المنصرف من البيع من واقع فواتير البيع، ثم يتم الحصول على النتيجة النهائية، وبالمثل يتم الربط بين ملف المشتريات وملف المخازن حيث يتم المقارنة بين كمية المشتريات الواردة من واقع ملفات المخازن مع كميات المشتريات من واقع ملف فواتير المشتريات.²⁰
- إن هذا الأسلوب من أساليب الفحص الإلكتروني هو أسلوب المحاكاة المتوازية وأنه بالإضافة لمقارنة ملف المنصرف من المخازن مع ملف فواتير البيع يتم مقارنته أيضا مع ملف العملاء وملف البيع الآجل وملف النقدية وذلك في حالة البيع أما في حالة الشراء يتم مقارنة ملف الوارد إلى المخازن مع ملف المشتريات النقدية والمشتريات الآجلة وملف الموردين، وبعد انتهاء برنامج المراجعة من تحليل البيانات يقوم الفاحص بإعداد تقرير فحص النظم الآلية يتضمن التحليلات والاختبارات، البيانات، النظام الآلي.
- رابعاً: نموذج مبسط لنظام معلومات على مستوى مصالح الضرائب في الجزائر

يتكون نظام المعلومات على مستوى مصلحة الضرائب من أربعة وحدات هي: وحدة البيانات الداخلة (المدخلات) ووحدة العمليات التشغيلية والتخزين ووحدة

المعلومات الخارجة (المخرجات) ووحدة التغذية المرتدة بالمعلومات (التغذية العكسية)، وفيما يلي توضيح موجز لمكونات كل وحدة وكيف تتفاعل مع الوحدات الأخرى.

1- وحدة البيانات الداخلة (المدخلات) : تقوم هذه الوحدة باستقبال البيانات الداخلة إلى نظام المعلومات سواء أكانت في صورة كشوف ورقية أو بطاقات أو شرائط مختلفة حسب طبيعة نظام المعلومات ذاته، فإذا كان النظام يدويا فتكون في شكل كشوف ورقية، أما إذا كان النظام آليا أو الكترونيا فتكون على شكل بطاقات أو شرائط أو نحو ذلك، ويقوم الموظف المختص بتبويب هذه البيانات تمهيدا لتخزينها في وحدة التخزين الخاصة بها. من أهم البيانات التي ترد إلى وحدة البيانات الداخلة في نظم المعلومات على مستوى مصلحة الضرائب ما يلي:

- بيانات أساسية إحصائية مثل: اسم المصلحة، رقم الملف، اسم الممول وعنوانه ونشاطه، مهنته، رقم البطاقة الضريبية، رقم الملف الضريبي، حدود الإعفاءات إلى غير ذلك من البيانات ذات الطابع الإحصائي.

- بيانات الذمة المالية: وتتضمن بيانات عن ثروة الممول من واقع إقرار الذمة المالية الذي يقدمه إلى الجهات المختصة بتلقي مثل هذه الإقرارات والذي يجب أن يرسل منه صورة إلى مصلحة الضرائب، كما يضاف إلى هذه البيانات أي تغييرات قد تطرأ على هذه الثروة، وتعتبر هذه البيانات ضرورية في تقدير وعاء الضريبة.

- بيانات عن الإقرار الضريبي للممول: وتشمل إيراداته وتكاليفه المتعلقة بأنشطته المختلفة.

- بيانات عن نتائج الفحص الضريبي وتشمل كافة البيانات التي قام الفاحص بالحصول عليها خلال مرحلة الفحص سواء من داخل منشأته أو من خارجها أو ما يرد إلى مصلحة الضرائب من جهات أخرى.

- بيانات عن الوعاء الضريبي ويضاف إليها أي بيانات أخرى واردة جهات أخرى.

- بيانات عن متابعة التحصيل: حيث تقوم شعبة الحجز والتحصيل بإرسال أي بيانات إلى مركز المعلومات عن حركة ما سدده الممول ومقدار المستحق عليه.

- بيانات عن التوقف عن النشاط أو نقله إلى مكان آخر أو تغييره.

- أي بيانات أخرى واردة من الفاحص عن النظام المحاسبي

- المعلومات المرتدة.

2- وحدة العمليات وتخزين البيانات: ويتم في هذه الوحدة ما يلي:

- تخصيص ملف أو موقع لكل ممول يقسم داخليا إلى عدة مواقع فرعية.

- يخصص كل موقع فرعي لكل نوع من البيانات السابق الإشارة إليها.

- يتم تبويب وتصنيف البيانات قبل تخزينها في المواقع وفقا لأسس معينة

حسب طبيعة المعلومات المطلوبة، فعلى سبيل المثال في حالة ضخامة عدد

الممولين يمكن تقسيمهم داخل هذه الوحدة إما جغرافيا أو نوعيا حسب النظام

الذي تسير عليه المصلحة ويمكن أن يتم في هذه الوحدة أو خارجها بعض

العمليات الحسابية البسيطة في ضوء المعلومات التي قد يطلبها الفاحص أو

غيره.

- تنفيذ مجموعة من العمليات الحاسوبية والتحليلية على البيانات المخزنة في

المواقع حسب برامج مخططة وذلك لإخراج المعلومات اللازمة وذلك على

النحو السابق شرحه.

3- وحدة المعلومات الخارجة (المخرجات): تختص هذه الوحدة بنقل أي

معلومات من واقع البيانات والمعلومات المخزنة في الوحدة السابقة إلى

الفاحص أو غيره، وتقسم هذه المعلومات إلى مجموعتين:

- معلومات دورية نمطية ويمكن تصميم لها نماذج موحدة.

- معلومات غير دورية خاصة.

ويجب وضع نظام لكيفية توصيل تلك المعلومات إلى مستخدميها في الوقت

المناسب ولا سيما الدورية منها حيث يمكن لشاغل نظام المعلومات أن يعرف

مقدما متى تطلب منه ليجهزها في الوقت المناسب.

4- وحدة التغذية المرتدة بالمعلومات (التغذية العكسية) : وتختص بتوصيل معلومات مرتدة إلى وحدة المدخلات وتمثل نتيجة اتخاذ قرار معين أو أداء عمل معين ومن أهم تلك المعلومات المرتدة نتيجة الفحص وتقدير الوعاء الضريبي والتي يجب أن ترسل لتحتفظ في ملف الممول ويبلغ بذلك شعبة الحجز والتحصيل. ويلاحظ أنه يمكن على نفس المنوال تصميم نظام معلومات على مستوى الإدارات العامة ولكن الاختلاف ينصب على نوع البيانات الداخلة وطبيعة المعلومات الخارجة.

خاتمة:

إن استخدام الفحص الضريبي الإلكتروني في الفحص الضريبي يؤدي إلى تنفيذ العديد من إجراءات الفحص الضريبي بدقة عالية بأسرع وقت ممكن مما يترتب عليه عدم التأخير في عملية ربط الضريبي وتحصيل الضريبة وعدم سقوطها بالتقادم، كما أن استخدام الفحص الضريبي الإلكتروني يؤدي إلى عدم تأخير الفحص وسهولة حصر وضبط المجتمع الضريبي.

إن استخدام البرامج الإلكترونية عند الفحص الضريبي سوف يؤدي إلى أن يشمل ملف المنشآت الإلكتروني بمصلحة الضرائب للبيانات الأساسية اللازمة لأعمال الفحص والبيانات الواردة من الغير عن معاملات الشركة، ويؤدي أيضا إلى حفظ البيانات والمعلومات المتاحة وسهولة استرجاعها مما يؤدي إلى سهولة الوصول إلى البيانات اللازمة.

وبإجراء الدراسة التحليلية للجوانب المتعلقة بالفحص الضريبي الإلكتروني توصلنا إلى ما يلي:

- الفحص الضريبي الإلكتروني هو دراسة وتحليل وفحص النظم المحاسبية الإلكترونية والقوائم والتقارير المالية والمعدة في ظل نظام محاسبي إلكتروني غير ورقي ارتكازا على القواعد المقررة في التشريع الضريبي وفقا للقواعد والأصول والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها مهنيا بغرض التأكد من صحة

- الربح المعد طبقا للمعايير المحاسبية والمعتمدة من المحاسب والتأكد من صحة الضرائب المربوطة وفقا للإقرار المقدم.
- الاعتبارات التي يجب مراعاتها عند استخدام الفحص الضريبي الإلكتروني، أن يكون الفاحص على دراية كافية بالحساب كجهاز وتطبيقات وبرامج تشغيل الحاسب الآلي، وفهم تطبيق إجراءات الفحص بما في ذلك أساليب الفحص الإلكتروني، كما ينبغي أن يحصل الفاحص على المعلومات الخاصة بظروف التشغيل الإلكتروني للبيانات المتعلقة بخطة الفحص، كما ينبغي أثناء الفحص والتقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية أن يتعرف على النظام المحاسبي ليتمكن من تفهم المجال العام للرقابة وإن كان ينوي الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية في عملية المراجعة التي يقوم بها.
- يعتبر أسلوب المحاكاة المتوازية من أهم أساليب الفحص الإلكتروني ويعمل على مقارنة ملف المنصرف من المخازن مع ملف فواتير البيع والمقارنة أيضا مع ملف العملاء وملف البيع الآجل وملف النقدية وذلك في حالة البيع أما في حالة الشراء يتم مقارنة ملف الوارد إلى المخازن مع ملف المشتريات النقدية والمشتريات الآجلة وملف الموردين، وبعد انتهاء برنامج الفحص من تحليل البيانات يقوم الفاحص بإعداد تقرير فحص النظم الآلية ويتضمن التحليلات والاختبارات، البيانات، النظام الآلي.
- انطلاقا من النتائج السابقة يمكن تقديم بعض التوصيات هي:
- على فاحصي الضرائب أن يقومون بتطوير أنفسهم وأن يملكون المهارة والمعرفة عن أدوات وأساليب تكنولوجيا المعلومات.
- وضع المقومات الأساسية لمرحلة الإعداد للفحص الضريبي الإلكتروني والاستخدام الأمثل للأساليب الإلكترونية للحصول على أدلة الإثبات التي تؤيد أعمال الفحص وإصدار المصلحة للضوابط والإجراءات الرقابية الخاصة بعملية الحصر والفحص الضريبي الإلكتروني.

على فاحصي الضرائب فهم أساليب الفحص الضريبي الإلكتروني والاعتبارات التي يجب مراعاتها عند استخدام الفحص الضريبي الإلكتروني فهما جيدا.

- على فاحصي الضرائب فهم نظام الرقابة الداخلية في ظل النظم المحاسبية الإلكترونية وبرامج المراجعة الخاصة بذلك.

- على فاحصي الضرائب التعرف الكامل لنظام المعلومات الإلكترونية.

- على فاحصي الفحص أن ينالوا تدريباً فنياً عالياً وكذلك رفع الكفاءة المهنية وذلك من خلال الدورات التدريبية التي تعدها مراكز التدريب الضريبية بمصلحة الضرائب.

الإحالات والهوامش :

1. أمين السيد أحمد لطفي، مراجعة وتدقيق نظم المعلومات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص 35.
2. جلال الشافعي، الموسوعة الحديثة في المحاسبة الضريبية، دار الفكر العربي، مصر، 2006، ص 9.
3. أحمد حلمي جمعه وعطا الله خليل، معايير التدقيق وتكنولوجيا المعلومات: التطورات الحالية، مجلة آفاق جديدة، العدد 2، كلية التجارة، جامعة المنوفية، مصر، 2002، ص 23.
4. نفس المرجع السابق، ص 27.
5. الدروري محمد عيد وإبراهيم الهويدي، دور ديوان المحاسبة في مواكبة التطورات لعمليات التدقيق وذلك من خلال استخدام الحاسب الآلي، ديوان المحاسبة، الكويت، 2008، ص 34.
6. مصلحة الضرائب المصرية: مركز التدريب الضريبي، برنامج فحص النظم والحسابات بدر كورنيش النيل، مصر، 2010، ص 6.
7. عاصم محمد أحمد سرور، أدلة الإثبات في ظل مراجعة أنشطة التجارة الإلكترونية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الأول، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مارس 2005، ص 219.
8. حسن عبد الحميد العطار، نموذج مقترح بتقييم مخاطر بيئة التشغيل الإلكتروني مدخل لتدعيم دور مراقب الحسابات في ظل التحديات المعاصرة، مجلة البحوث التجارية، العدد الأول، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، يناير 2000، ص 66.
9. أبو موسى، أحمد عبد السلام، أهمية مخاطر نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية: دراسة ميدانية على المنشآت السعودية، مجلة الإدارة العامة، المجلد الرابع والأربعون، العدد الثالث، معهد الإدارة العامة، السعودية، 2004، ص 509-570.
10. حجاز سيدي عبد الرحيم أحمد، أثر التشغيل الآلي للبيانات المالية على المراجعة في القطاع العام: دراسة حالة ديوان المراجعة القومي، رسالة ماجستير، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2010، ص 30.
11. سماح صلاح الدين عطية بخيت، المشاكل الضريبية الناتجة عن صفقات التجارة الإلكترونية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2007، ص 149.

- ¹². نفس المرجع السابق، ص 153.
- ¹³. إبراهيم عبد الحفيظ، تحديثات المراجعة تجاه تنمية صفقات إلكترونية وتبادل البيانات إلكترونياً من خلال تأكيدات الثقة في المواقع لجمهور العملاء المتعاملين فيها: دراسة نظرية ميدانية استكشافية ، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد الأول، جامعة القاهرة: فرع بني سويف، 2000، ص ص: 265-266.
- ¹⁴. كريمة حسن محمد محمد، مدخل مقترح لاستخدام معايير الجودة الشاملة في تحسين كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي، رسالة دكتوراه، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، 2010، ص 42.
- ¹⁵. Onions, RL, **Towards a paradigm for continuous auditing**, Working paper, University of Sal ford, Greater Manchester, United Kingdom, January 2003, p 13.
- ¹⁶. Matherly. M.; M.W. Watson; S. Ivancevich, **Implementing generalized addit softwar in the classroom**, Ais educator journal, vol. 4, No. 1, 2009, pp: 38-57.
- ¹⁷. منال محمد كامل أبو الجوخ، استخدام البرامج الآلية في تطوير مراجعة النظم المحاسبية الإلكترونية ، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، مصر، 2007، ص 56.
- ¹⁸. شيماء عبد المطلب أبو المعاطي، استخدام التحليل البيئي في تفعيل الفحص الضريبي الإلكتروني ، المؤتمر الضريبي الحادي والعشرين: إعادة بناء المنظومة الضريبية تحقيقاً للعدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، مصر، 2014، ص 59.
- ¹⁹. نفس المرجع السابق، ص 69.
- ²⁰. علي سيد عطية محمد، تنمية مهارات الفحص الضريبي ، مجلة الإدارة المالية، المجلد 38، العدد 4، جامعة طنطا، مصر، 2009، ص 97.

قائمة المراجع:

- 1- أمين السيد أحمد لطفي، مراجعة وتدقيق نظم المعلومات ، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
- 2- أحمد حلمي جمعه وعطا الله خليل، معايير التدقيق وتكنولوجيا المعلومات: التطورات الحالية، مجلة آفاق جديدة، العدد 2، كلية التجارة، جامعة المنوفية، مصر، 2002.
- 3- الدرسوري محمد عيد وإبراهيم الهويدي، دور ديوان المحاسبة في مواكبة التطورات لعمليات التدقيق وذلك من خلال استخدام الحاسب الآلي ، ديوان المحاسبة، الكويت، 2008.
- 4- أبو موسى، أحمد عبد السلام، أهمية مخاطر نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية: دراسة ميدانية على المنشآت السعودية ، مجلة الإدارة العامة،

- المجلد الرابع والأربعون، العدد الثالث، معهد الإدارة العامة، السعودية، 2004.
- 5- إبراهيم عبد الحفيظ، تحديات المراجعة تجاه تنمية صفقات إلكترونية وتبادل البيانات إلكترونيا من خلال تأكيدات الثقة في المواقع لجمهور العملاء المتعاملين فيها: دراسة نظرية ميدانية استكشافية ، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد الأول، جامعة القاهرة: فرع بني سويف، 2000.
- 6- جلال الشافعي، الموسوعة الحديثة في المحاسبة الضريبية ، دار الفكر العربي، مصر، 2006.
- 7- حسن عبد الحميد العطار، نموذج مقترح بتقييم مخاطر بيئة التشغيل الإلكتروني مدخل لتدعيم دور مراقب الحسابات في ظل التحديات المعاصرة ، مجلة البحوث التجارية، العدد الأول، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، يناير 2000.
- 8- حصار سيدي عبد الرحيم أحمد، أثر التشغيل الآلي البيانات المالية على المراجعة في القطاع العام: دراسة حالة ديوان المراجعة القومي ، رسالة ماجستير، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2010.
- 9- كريمة حسن محمد محمد، مدخل مقترح لاستخدام معايير الجودة الشاملة في تحسين كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي ، رسالة دكتوراه، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، 2010.
- 10- منال محمد كامل أبو الجوخ، استخدام البرامج الآلية في تطوير مراجعة النظم المحاسبية الإلكترونية ، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، مصر، 2007.
- 11- مصلحة الضرائب المصرية: مركز التدريب الضريبي، برنامج فحص النظم والحسابات بدر كورنيش النيل، مصر، 2010.

- 12- عاصم محمد أحمد سرور ، أدلة الإثبات في ظل مراجعة أنشطة التجارة الإلكترونية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الأول، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مارس 2005.
- 13- علي سيد عطية محمد، تنمية مهارات الفحص الضريبي ، مجلة الإدارة المالية، المجلد 38، العدد 4، جامعة طنطا، مصر، 2009.
- 14- سماح صلاح الدين عطية بخيت، المشاكل الضريبية الناتجة عن صفقات التجارة الإلكترونية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2007.
- 15- شيماء عبد المطلب أبو المعاطي، استخدام التحليل البيئي في تفعيل الفحص الضريبي الإلكتروني ، المؤتمر الضريبي الحادي والعشرين: إعادة بناء المنظومة الضريبية تحقيقاً للعدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، مصر، 2014 .
- 16- Matherly. M.; M.W. Watson; S. Ivancevich, **Implementing generalized addit softwar in the classroom**, Ais educator journal, vol. 4, No. 1, 2009.
- 17- Onions, RL, **Towards a paradigm for continuous auditing**, Working paper, University of Sal ford, Greater Manchester, United Kingdom, January 2003.