

إطار مقترح للرقابة الداخلية على ضريبة المبيعات في بيئة التجارة الالكترونية على وفق المعايير الدولية¹

الباحث. علي هاني نجم

أ.د: زياد هاشم السقا

كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة الموصل

ali.bap257@student.uomosul.edu.iq

drzyadh@yahoo.com

A proposed framework for internal control over sales tax in the e-commerce environment

prof. Dr. Zeyad Hashem Al- Saqa
College of Administration and
Economics
University of Mosul

Researcher: Ali Hani Najim
College of Administration and
Economics
University of Mosul

2022/12/29 تاريخ النشر 2022/1/10 تاريخ قبول النشر 2021/11/26 تاريخ استلام البحث

<https://doi.org/10.34009/aujeas.2022.180073>

المستخلص

يهدف البحث الى ماهية بيئة التجارة الالكترونية ومتطلباتها المحاسبية والتدقيقية، وتوضيح عملية التحاسب الضريبي في بيئة التجارة الالكترونية ومشكلاته، وبيان اهم إجراءات الرقابة الداخلية على ضريبة المبيعات وفق المعايير الدولية، واقتراح إطار عام لنظام الرقابة الداخلية على ضريبة المبيعات في بيئة التجارة الالكترونية. وتوصل البحث إلى عدة الاستنتاجات يمكن ذكر اهمها وهي ان عملية تحصيل ضريبة المبيعات في بيئة التجارة الالكترونية تتطلب من نظام الرقابة الداخلية الاعادة والتقييم والتحديث لمكوناته وأساليبه في عملية الرقابة، واختتم البحث بعدة توصيات لعلها تساهم في نجاح وتحديث النظام الرقابي ابرزها هي ضرورة التقيد بالإجراءات الرقابية من قبل الكادر الرقابي، اضافة الى منح الكادر الرقابي الاستقلالية الكاملة في عمله لعدم حدوث تدخلات تعمل على تغيير التقييمات والقرارات المتخذة في عملية تحصيل ضريبة المبيعات.

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

Abstract:

The research aims at what the e-commerce environment is and its accounting and auditing requirements, clarifying the process of tax accounting in the e-commerce environment and its problems, clarifying the most important internal control procedures for sales tax in accordance with international standards, and proposing a general framework for the internal control system on sales tax in the e-commerce environment.

And reached several conclusions, the most important of which can be mentioned, namely that the process of collecting sales tax in the e-commerce environment requires the internal

¹ - بحث مستل من رسالة ماجستير للباحث علي هاني نجم

control system to re-evaluate and update its components and methods in the control process, The research concluded with several recommendations that may contribute to the success and modernization of the regulatory system, the most prominent of which is the necessity of adherence to the control procedures by the supervisory staff, in addition to granting the supervisory staff complete independence in their work so that there are no interventions that change the assessments and decisions taken in the process of collecting sales tax.

Keywords: Internal control, Sales tax, Electronic commerce, Tax accounting.

منهجية البحث

1. مشكلة البحث

تتركز مشكلة البحث في السؤال الآتي :

ماهي طبيعة الاطار المقترح لنظام الرقابة الداخلية على ضريبة المبيعات في بيئة التجارة الالكترونية ؟

2. أهمية البحث

تتمثل أهمية البحث في بيان مكونات الاطار المقترح المتمثل في نظام الرقابة الداخلية وضريبة المبيعات وتأثير بيئة التجارة الالكترونية عليهم.

3. أهداف البحث

يهدف البحث الى تحقيق الآتي:

1. بيان بيئة التجارة الالكترونية ومتطلباتها المحاسبية والتدقيقية.

2. توضيح عملية التحاسب الضريبي في بيئة التجارة الالكترونية ومشكلاته.

3. بيان اهم إجراءات الرقابة الداخلية على ضريبة المبيعات وفق المعايير الدولية.

4. اقتراح إطار عام لنظام الرقابة الداخلية على ضريبة المبيعات في بيئة التجارة الالكترونية.

4. فرضيات البحث

بناءً على مشكلة البحث ولتحقيق اهدافه، يمكن صياغة الفرضية لبحث بالآتي:

تفعيل اطار مقترح ذوكفاءة وفاعلية لنظام الرقابة الداخلية على تحصيل ضريبة المبيعات في بيئة التجارة الالكترونية.

المبحث الاول: بيئة التجارة الالكترونية ومتطلباتها المحاسبية والتدقيقية

1.1 بيئة التجارة الالكترونية

إن التطور السريع والهائل الذي شهدته التجارة الإلكترونية خصوصاً في عملية البيع للسلع والخدمات وأد تساؤلات عدة بخصوص النظام الضريبي المناسب في التعامل معها في الواقع الذي يضم نظام ضريبي كلاسيكي (تقليدي) يفرض على التجارة الحالية للسلع والمنتجات المادية التي يمكن حصرها وتتبعها.

ويمكن تناول بيئة التجارة الالكترونية من خلال توضيح الآتي:

اولاً: مفهوم التجارة الالكترونية

ان التجارة الالكترونية باعتبارها تقنية حديثة ملزومة بعدة تعديلات في القوانين والانظمة التجارية لضمان استخدامها بشكل آمن ، وهناك العديد من التعريفات التي تناولت مفهوم التجارة الالكترونية وهي كالاتي:

حسب (Best) و (Hatt & Spent) عرفت على انها "توزيع وتسويق وبيع السلع والخدمات ونقل البيانات الكترونياً باستخدام شبكات الاتصال عن بعد ومعالجة العمل بشك انسيابي، وتمتد لتشمل نطاقاً واسعاً من المعلومات التجارية منها (التسويق والترويج وخدمات ما قبل البيع وأوامر الشراء والتسليم والسداد وخدمات الصيانة والشحن والنقل وغيرها)". وذكرت بمفهوم اوسع بانها: "نشاط تجاري يتم مباشرة بين شركات الاعمال وشركائها في العمل او زبائنهم من خلال كافة تقنيات الحاسوب والاتصالات". (4: 2000, Trepper)

ثانياً: خصائص التجارة الالكترونية

ان التجارة الالكترونية اصبحت ذو نطاق واسع ومنتهى في كافة النواحي بصورة سريعة وبفترة قصيرة حيث بدأت المنشآت تزاول اعمالها بواسطة هذا النشاط الذي يعتبر مثلاً للنشطة التجارية الناجحة والمتطورة، وهناك العديد من الخصائص التي يمكن ذكرها وهي كالآتي:

1. الموقع الالكتروني التجاري المنشأ يتطلب شروط بسيطة لتمكنه المنشأة من دخول أي فرد زبوناً كان او مجرد فرد فضولي . (ياسين والعلاق، 2004: 37)
 2. الجهات التجارية المستفيدة لا تربطهم صلة مباشرة، حيث يتم تواصلهم عبر شبكة الانترنت.
 3. ان عدم معرفة شخصية وهوية المستفيد تضعف مصداقية العقد من جانب، وامكانية التلاعب والاحتيال من جانب آخر. (حماد، 2005: 761)
 4. التجارة الالكترونية سابقاً كانت مقيدة باشخاص محددين واتصالات الكترونية خاصة حيث كانت تقتصر على عملية التبادل الالكتروني للبيانات فقط، ويعود السبب في ذلك الى كلفتها المرتفعة والاجهزة والمعدات الخاصة بها يصعب تركيبها حيث كانت تقتصر على الشركات الضخمة ووكلائها. (السالمي، 2005: 23)
- يتضح لنا مما سبق ان عملية التجارة الالكترونية تتم من خلال الانترنت، ويكون طرفي الصفقة اما افراد او مؤسسات او افراد و جهات حكومية او مؤسسات تجارية و جهات حكومية، ويجري ذلك من خلال تعاقد الكتروني ويكون التسديد من خلال طرق الدفع الالكتروني.

2.1 المتطلبات المحاسبية في بيئة التجارة الالكترونية

في عام 1997 كانت البداية لوظيفة الخدمات المحاسبية من خلال الانترنت، حيث قامت منظمة التجارة العالمية بتكوين كادر فني يختص في الخدمات المحاسبية والمهنية، اذ كان البرنامج الخاص بعملها هو تحديث معايير المحاسبة الدولية حيث تم الاعتماد على المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، ولجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB)، والمنظمة العالمية لهيئة الاوراق المالية. (البياتي، 2007: 200).

هناك آليات لتحديث العمليات المحاسبية في بيئة التجارة الالكترونية وكالاتي: (توفيق، 2004: 48)

1. تحديث الدليل الالكتروني للحسابات من خلال النظام العربي الآلي لتضم حسابات الأستاذ العام (الإيرادات والمصروفات) وغيرها المختصة في عمل التجارة الالكترونية بحيث تعرض النتائج بقسم مستقل في قائمة الدخل عبر شبكة الانترنت، اذ تتم المحاسبة الكترونياً وبشكل جزئي عن المصروفات من خلال النظم المحاسبية الدولية عبر الموقع الالكتروني المحاسبي.
2. تحديث التطبيقات المحاسبية العربية والمختصة في صفقات التجارة الالكترونية، مع الاخذ بنظر الاعتبار تكاملها مع النظم المحاسبية الآلية الاعتيادية.

وللوصول إلى الدرجة المثالية للنظام المحاسبي يشترط وجود التالي: (دهمش وألغشي، 2004: 12)

- أ. الحماية: هي عبارة عن اقتراحات لوضع اساليب تقنية معينة لمنع الافراد من التسلل الى النظام المحاسبي من خلال الموقع الالكتروني للمنشأة على الانترنت.
- ب. التوكيد: طرق يجب التقيد بها لضمان الحصول على معلومات محاسبية مفيدة عبر التجارة الالكترونية.
- ج. درجة الثقة: الاساليب المتبعة لتكوين معلومات محاسبية معتمدة وموثوقاً بها من قبل المستخدمين بشكل عام ولمتخذي القرار بشكل خاص.

3.1 المتطلبات التدقيقية على أنشطة التجارة الالكترونية

أولاً: المتطلبات الامنية

مجموعة متطلبات اقترتها لجنة بازل بخصوص رقابة امن الانشطة الالكترونية وهي : (العزي، 2008 :5)

1. على المنشآت اجراء اساليب خاصة عند التحقق من معلومات وهوية الزبائن المقدمة لهم الخدمة الكترونياً.
2. على المنشآت اتخاذ آليات لتدقيق المعاملات، وأن تحدد المساءلة عن المعاملات المصرفية الالكترونية وأن تتكفل بترويج "عدم النقص" (Non - Repudiation) .
3. على المنشآت التأكد من وجود انظمة مناسبة للتحويل، وصلاحيه الدخول الى النظام الالكتروني.
4. على المنشآت توفير اساليب مطلوبة لحفظ البيانات الخاصة بالعمليات الالكترونية بمصادقية.
5. يجب على المنشآت ضمان تواجد مسار تدقيقي واضح لكل معاملة الكترونية.

ثانياً: المتطلبات التقنية والتكنولوجية

"وهي مجموعة البرامج والاجهزة والمعدات ومواقع الانترنت الخاصة بالاعمال الالكترونية"، ان التطور التقني عمل على تحقيق الميزة التنافسية وجعل هذه التقنية في خدمة الزبائن، اذ يجب معرفة المتطلبات التقنية والتكنولوجية فيما يخص نطاق توافر البنى التحتية التي تلائم تطبيق نشاط التجارة الالكترونية (العزي، 2008:6).

ثالثاً: المتطلبات التشريعية و القانونية

عند مزاوله نشاط التجارة الالكترونية يجب التواصل لمواكبة التغيرات في التقنيات الحديثة، خصوصاً الانشطة المالية والمصرفية، ذلك مع الحاجات المتطورة وطلبات الزبائن التي تتميز باعتمادها على التطورات التقنية عامة والكترونية بشكل خاص، اذ توضع الادارة بمجابهة عوائق قانونية على مستوى العالم، حيث يتوجب توفر بنية قانونية قوية من شأنها الحفاظ على الحقوق لجميع الجهات والتأكد على الاجراءات القانونية لكافة الجهات والعمل على ارساء تشريعات تقرض وتسير وتحكم استعمال طرق الابلاغ والمبادلة البيانات الالكترونية للبيانات بدل إجراءات الابلاغ والمبادلة التي تركزت على المستندات الورقية. (قاحوش، 2002: وقائع مؤتمر)

رابعاً: المتطلبات الادارية

وتتضمن التنظيم الملائم والتخطيط الجيد ، حيث ان ممارسة التجارة الالكترونية في العمليات يحذف الكثير من الانشطة التقليدية، وتشمل المتطلبات الادارية (وصفاً للهيكل التنظيمي وتقويض السلطات ومنح المسؤوليات، ووضع اجراءات للعمل والفصل بين الوظائف التي تعارض إدارة نظم المعلومات، وصياغة طريقة لاشراف مجلس الادارة، والادارة العليا على الانشطة المصرفية الالكترونية.

المبحث الثاني: التحاسب الضريبي في بيئة التجارة الالكترونية ومشكلاته

1.2 نظام التحاسب الضريبي

تعد فرض الضريبة على أنشطة التجارة الإلكترونية مسألة هامة جداً لأغلب الدول والحكومات، يعود السبب في ذلك الى القلق الذي مصدره احتمالية حصول التدهور الضريبي ضمن القاعدة الضريبية بسبب ممارسات نشاط التجارة الإلكترونية، حيث تستوجب الحالة تحديث الانظمة والقوانين الضريبية والمحاسبية على المستوى المحلي والدولي.

أولاً: مفهوم التحاسب الضريبي

يعرف نظام التحاسب الضريبي بأنه " أحد مكونات النظام الضريبي الذي يختص بتنفيذ أحكام التشريع الضريبي " (الخرسان وعبد الرضا، 2014: 5) .

ويرى (يوسف، 2007: 2) إن التحاسب الضريبي هو "التنظيم الفني للضريبة الذي يتناول كيفية قياس المادة الخاضعة للضريبة وربط وتحصيل الضريبة على نتيجة هذا القياس".

ثانياً: المكونات الأساسية لنظام التحاسب الضريبي

1. القواعد التشريعية

نظراً لأهمية الضرائب الكبرى حمتها معظم القوانين بحماية خاصة تنظمها، "وقد استقر مبدأ دستوري في الدول المتقدمة هو فرض الضرائب لا يتم الا بناء على قانون يوافق عليه من يمثل الشعب " (حشيش، 1984: 26)، وأن الاحكام القانونية لاتقف عند حدود الهيكل الضريبي والتنظيم الفني للضريبة، وانما يمتد ليشمل كل مايتعلق بالقواعد العامة لإجراءات تحقيق وتحصيل وطرق طعن اجراءات الادارة الضريبية وتوقيت وشروط الضريبة وهناك عدة مشاكل ممكن ان تحدث بين ادارة الضريبة والمكلفين في التحاسب الضريبي، لذلك الأحكام التشريعية التي تخص إجراءات التحاسب الضريبي تعد القواعد الأساسية لعمل الوظائف وإجراءات نظام التحاسب الضريبي (أمين ، 2000 : 51).

2. التنظيم الإداري

يقع على عاتق الإدارة الضريبية عملية التحاسب الضريبي، إذهي من تطبيق بصورة مباشرة الأحكام القانونية الخاصة بالضريبة، وعن طريقها تتم المعالجة والحفظ للبيانات والمعلومات المتعلقة بحصر المكلفين ومصادر دخلهم وتوظيفها لأغراض تقدير وفرض الضريبة.

3. القضاء الضريبي

"ويقصد به الجهة القضائية المختصة التي يعهد أليها أمر البت بالخصومات التي تنشأ بين المكلف والسلطة المالية حول مسائل مختلفة كتقدير الضريبة وفرضها وجبايتها، وفقاً لمبادئ وأصول التقاضي " (Thuronyi, 1996: 112).

ثالثاً: مراحل التحاسب الضريبي

تعد المعرفة النظرية فقط غير كافية لإنشاء مجموعة متميزة من القائمين بعملية الفحص ضريبي حيث ان التطبيق العملي لمهام الفاحص و الوصول الى نظم عملية عن طريق الممارسة هي كفيلا تنشئة مخمنين ذو خبرة وكفاءة ولهم القدرة على تادية عملية الفحص الضريبي بأفضل صورة ويمكن تلخيص اجراءات الفحص الضريبي بالمرحل التالية : (عبد الجبار وفداء، 2013: 401)

1. المرحلة التحضيرية

وتشمل إجراءات (فحص ماتتضمنه سجلات الافراد الخاضعين للضريبة، والتأكد من المقتبس ومصدره، وفحص القوائم المالية للخاضعين، والتعرف على قوائم المسح اذا كانت موجودة، والتعرف على التقديرات لسنوات لسابقة، وحصر الدخل الخاضع للضريبة، والاطلاع على الاعفاءات القانونية المستحقة للافراد وحركتها، ومتابعة فيما لو شمل المكلف

بعملية امسك الدفاتر، والتوصل الى نتائج بعد التداول مع الفرد الخاضع للضريبة ومعرفة صدقه من عدمه وهذا يقوم على اساس بعد نظر المخمن وقدراته المتميزة).

٢. المرحلة التنفيذية

وتتضمن إجراءات (الإطلاع على التقرير الخاص لدخل السنة المالية وفيما لو قدم خلال المدة القانونية والتأكد من صحة وجود المعلومات التي تتضمن الاسم الرباعي للمكلف ولقبه ووظيفته وحالته الاجتماعية ومصدر دخله، التوقيع للمكلف عينه او الوكيل، وفحص المقتبسات وضمها الى التقرير، عند وجود الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي تقارن مع المقتبسات وتفحص مكتبياً لتحديد الموقف التقديري فيما لو كان احتياطي او نهائي، والتأكد من ان التقديرات صحيحة ودقيقة طبقاً للاحكام والقوانين للهيئة العامة للضرائب المطبقة في السنة التقديرية لأن الاحكام تتغير خلال السنوات، والتأكد من صواب عملية التحاسب للسماحات القانونية والتخفيضات والدخل الخاضع للضرائب، وحساب الضرائب التي تم تحقّقها والتوقيع للمكلف بالموافقة على التقدي، وتوقيع الفاحص الضريبي).

3. المرحلة النهائية

تشمل هذه المرحلة إجراءات الموافقة على التقدير التي تقوم بها اللجان التدقيقية التي تعمل في الدائرة نفسها والتي من المفضل كون عناصرها تمارس التخمين قبل ممارسة التدقيق وباختصار فإن مهمة تلك اللجان التأكيد على صواب التحاسب لعملية تقدير الدخل وصحة المستندات عن طريق نقل المقتبسات والحسابات ومعرفة اذا كان الفاحص قد ادى مهامه طبقاً لتعليمات واحكام القانون الضريبي للهيئة وتعليماتها ، وعند موافقة الادارة على التقدير يكتمل عمل الفاحص.

رابعاً: مقومات فاعلية نظام التحاسب الضريبي في بيئة التجارة الالكترونية

لكي يصبح نظام التحاسب الضريبي في بيئة التجارة الالكترونية مستمراً وذات فاعلية كبيرة، لابد من توفر المقومات المحاسبية لذلك، وهذه المقومات تتمثل بالآتي : (كداوي، 2013: 48)

1. توافر البيانات والمعلومات الالكترونية عن وعاء الضريبة

من الممكن وصف علم المحاسبة بانه نظام المعلومات المحاسبية الالكتروني لمواكبة التطور التكنولوجي الذي يشهده العالم الآن، اذ نرى اغلب التعاملات المحاسبية مرتبطة مباشرة بعملية تعيين وعاء الضريبة الالكتروني، وكذلك من الممكن اخضاعها للتدقيق الالكتروني لتوافق مفهومها مع مفهوم الضريبة الالكترونية لتلك الاقيام والتعاملات الالكترونية (Bird & Casanegr, 2000 :278).

يتضح لنا عند وجود نظام المعلومات المحاسبية الكترونياً وسليم للمنشآت القائمة بمزاولة التجارة الالكترونية وفي نفس الوقت يؤدي عمليات محاسبية الكترونية على جميع الأنشطة وبصورة سليمة، سوف يعمل على جعل نظام التحاسب الضريبي الالكتروني فعالاً وسيعتمد على الإقرار او التقرير في تعيين الوعاء الضريبي.

2. تحديث الانظمة وإجراءات الرقابة والفحص الضريبي الالكتروني

أصبحت التجارة الالكترونية الدولية ضمن مدى وبيئة مستمرة في الانتشار والاتساع على مستوى عالمي متخطية حدودها الداخلية وانظمتها وقوانينها، لذا بات ضرورياً تغيير وتطوير إجراءات الفحص والرقابة والسياسة الضريبية اضافة الى التخطيط والإدارة الضريبية تزامناً مع تغير الأنشطة التجارية لتلبي واقعة عدم اليقين التي تكمن في التغيير الحديث للعمليات التجارية (7: Bristol, 2001).

وبالتواصل مع البحث ومايمكن للمحاسبة الالكترونية أن تعطي خدمة للانظمة الضريبية ضمن منظور كلي من خلال التجميع والتصنيف والتبويب للبيانات المالية بخصوص تدفق السلع والخدمات الالكترونية على المستوى الوطني

الاقتصادي وتشغيلها لمعالجة وخدمة الاهداف لنظام الضرائب الالكتروني، لذا من الواجب تحقيق هذا الجهد المحاسبي خدمةً لنظام الضرائب المباشرة وللنظام الضريبي اجمع (Bird & Casanegr,2000: 193)، ضرورة قيام السلطات المسؤولة عن الأساليب والانظمة لفحص ورقابة الضريبة بالإستفادة من الجهات المعنية بعلم المحاسبية والمهنية المهمة بشؤون الرقابة الالكترونية لتجنب وقوع زيادة مفاجئة في ظاهرة التهرب الضريبي من المنشآت المزولة للتجارة الالكترونية.

هنا يكون رأي الباحثان بأن التقيد بتطبيق المقومات المحاسبية السابقة التي تجعل نظام التحاسب الضريبي ذات فاعلية وكفاءة عن أنشطة التجارة الالكترونية سوف يعمل على كفاءة عمل المحاسبة الضريبية للتوصل إلى الناتج الدقيق لعملية التحاسب الضريبي في بيئة التجارة الإلكترونية.

خامساً: تقويم اداء التحاسب الضريبي بطريقة الاستقطاع المباشر

تهدف عملية تقويم عمليات التحاسب الضريبي باستخدام طريقة الاستقطاع المباشر الى هدف اساسي هو معرفة فاعلية الاجراءات في الوصول الى الاهداف تخص الضريبة وبالخصوص الاهداف المالية وذلك من اجل تنمية التنمية الاقتصادية للدولة طبقاً لمبدأ العدل والمساواة في تحمل المهام الضريبية . لهذا ستركز التقويم لهذه الاجراءات على عمل المراحل السابقة(تقويم تاريخي) وسيعتمد على المؤشرات النقدية الرئيسية التي تتناول قسم من جوانب متعلقة معتمدا بإجراءات التحاسب الضريبي(تقويم جزئي).

للتقويم اهمية كون إجراءات التحاسب الضريبي تتم بألية الاستقطاع المباشر لعدة اسباب اهمها(هادي،2008: 63) :

1. متابعة مستوى تحقيق الاساليب وذلك من خلال الوحدات الملزمة بالاداء .
2. تحديد النقاط السلبية والخاطئة في تلك الاساليب وتوضيح اسبابها لاجاد معالجات تتناسب معها وتوجيه القائمين بالعمل الى اجراءات لتجاوزها في المستقبل.
3. بيان مراكز المسؤولية للنقاط السلبية والخاطئة في تحقيق هذه الاساليب .
4. تقويم عمل الاشخاص بواسطة الاجراء الواقعي للأساليب التي نص عليها.

2.2 نظام الدفع في التجارة الالكترونية

عرف نظام الدفع الالكتروني بانه:" هو النظام الذي تم تطويره لاغراض معالجة طرق الدفع للفواتير الخاصة بالمنتجات والبضائع والخدمات وتسديد حساباتها إلكترونياً على الانترنت"، يتألف نظام الدفع من وسائل مختلفة يمكن ذكر اهمها وكالاتي: (تعلم،2011: 263)

اولاً: المحفظة الالكترونية

هي تلك البرمجية الخاصة بوظيفة تخزين (البطاقة الائتمانية، النقود الالكترونية، البطاقة التعريفية للتاجر، العنوان)، وتعمل المحفظة على توفير تلك المعلومات بصورة اتوماتيكية/آلية بواسطة التعاملات التجارية المتمثلة بالبيع والشراء الالكتروني.

ثانياً: النظم الالكترونية لدفع الموازنة التراكمية

وظيفة هذه النظم هي جمع اقيام المشتريات الصغيرة على هيئة موازنة مدينة يتطلب تسديدها بشكل منتظم من خلال البطاقة الائتمانية او فاتورة الهاتف.

ثالثاً: البطاقة الذكية

هي بطاقة ماثلة للبطاقة الائتمانية من حيث الحجم يخزن فيها المعلومات الالكترونية، حيث يمكن ان تستخدم في عملية الدفع الالكتروني.

رابعاً: النظم الالكترونية لدفع النظرير الى النظرير الآخر

هي عملية التسديد الالكتروني للافراد الراغبون بارسال المبالغ الى التجار او الاشخاص الراضين للتعامل او التسديد عن طريق البطاقة الائتمانية.

خامساً: النظام الالكتروني للصكوك

عبارة عن صك الكتروني يحتوي على إمضاء رقمي آمن بصورة سليمة.

3.2 المشكلات الضريبية في بيئة التجارة الالكترونية

حدثت تغيرات كثيرة في العالم اليوم على مستوى الانشطة الانتاجية وعمليات التبادلات والاتصالات، وكذلك في نمط الحياة لكافة البلدان حيث اصبح يتمتع بالسرعة والشمولية والتعمق منذ ممارستها التطورات التكنولوجية للمعلومات والاتصالات، حيث دخلت هذه التقنيات الى الكثير من الجهات كالمصارف والمالية والمعلوماتية والتجارية)، مما ادى الى تغييرات جذرية في الاجراءات والسياسات التي تعتمدها المنشآت المختصة في عمل تلك الجهات.

(shroeder,1995 : 18)

ان التقدم السريع والواسع الذي يشهده العالم في التقنيات الحديثة للمعلومات ساعد في وجود التجارة الالكترونية التي تنظم العقود الكترونياً بين طرفين هما البائع والمشتري من غير ان يتقابل احدهما مع الآخر، يعني ذلك ان العقود التجارية تجري عبر الانترنت (7 : Owain & Stephen,1998) وكان لشبكة الانترنت الدور الرئيسي للتطور المفاجيء الذي شهدته التجارة العالمية حيث تحولت من الصورة التقليدية الى الالكترونية ، ساعد في ذلك الدعم الحكومي في غالبية الدول لعملية التحويل وتوافر الاسباب لنجاحها، وذلك يأتي بسبب ترويج منتجاتها بصورة واسعة في الاسواق الدولية، وكذلك عملت شبكة الانترنت انجازاً هائلاً في مجال الاستثمار مما اثر ايجابياً على الجانب المالي، وكان ايضاً لانتشار البيانات الكترونياً له التأثير الهام على

كافة اشكال المعلومات المالية. (5 : Eric & Weber,1999)

ان العلاقة التي تربط بين الضرائب والتجارة الالكترونية يعترضها مشكلات عدة منها الآتي:

اولاً: سيادة الدولة

ان التشريعات الضريبية في اغلب بلدان العالم تتوافق على إخضاع الجهات الاجنبية والمقيمة خارج الدولة لمعدل الضريبة المفروض على الصفقات في داخل الدولة، وهذا المبدأ يطلق عليه الاقليمية (التواجد المكاني)، لذا تلجأ المؤسسات الى عقد الصفقات عبر الانترنت للابتعاد عن ذلك. (حماد،2003: 695)

ثانياً: صعوبة اثبات التعاملات والعقود

تتضمن غالبية التشريعات والمعاهدات الدولية وثيقة يشترط فيها الكتابة في اتمام المعاملات ، او تقديم بيانات محددة كتابةً، حيث يلزم تواجد الكتابة لعدة اسباب ، فاذا لزم تواجد الكتابة لغرض المصادقية في العقود هنا ستصبح المعاملة غير قانونية وملغية في حالة عدم الالتزام بهذا الاجراء، وفي حالة الزام القانون شرط الكتابة لاثبات المعاملة في تلك الحالة عدم توافر الكتابة لا يؤثر على مصادقية العقود، لكن يؤثر في حالة التنازعات، هنا تجدر الاشارة بان التشريعات الحكومية والعالمية غالباً ماتذكر كلمة (الكتابة) او (الوثيقة) من غير توافر مفهوم يحدد المعنى لهم، وعند تلك الحالة من المفروض ان المشرعون قد بان لديهم ان (الوثيقة المكتوبة) في شكلها المتوافر حينها، وعلى هذا فأن عدم تواجد

الاطار التشريعي للصفقات الالكترونية قد يؤثر سلبياً على اهداف التجارة الالكترونية الترويجية.(عثمان والعشماوي، 2007: 597)

4.2 الاقتراحات الدولية لمعالجة مشكلات الضرائب في بيئة التجارة الالكترونية

تعتبر المشكلات الضريبية والرسوم على معاملة التجارة الالكترونية من احدى التحديات التي تواجه النظام الضريبي التقليدي ، حيث انها تؤدي للمزيد من الاستفسارات التي تخص الانشطة الضريبية للمعاملات التي تجري عن طريق التجارة الالكترونية ودرجة اخضاعها واليرادات التي تم تحصيلها من الضرائب على الدخل وضريبة المبيعات والضرائب الكمركية.

وجدت مقترحات عديدة لحل اسلوب التعامل الضريبي الذي يشمل تلك الصفقات وبالرغم من انها لم تعطي الحل الجذري لتلك المعضلة لايزال هناك تباين في الآراء فيما يخص البلد الذي يحق له إخضاع الإيرادات الناتجة من المعاملات التي تجري عبر التجارة الإلكترونية لضريبة الدخل، وكذلك البلد التي تضم المُصدِر او المستورد او شبكة الانترنت او الحاسوب، وهذا الشي فيه خطورة ويستوجب الإطلاع العميق والبحث بدقة حتى لو اعتقد وبشكل مبدئي بأن البلد التي يقيم فيها المُصدر تعتبر الأحق في إخضاع الإيرادات الناتجة عن المعاملات التي تجري عبر التجارة الالكترونية لضريبة الدخل.

الاقتراح الآخر هو تكوين شبكة اتصالات واحدة لجميع اجهزة الحاسوب الآلي على مستوى الهيئة العامة للضرائب فيما يخص تحصيل ضريبة المبيعات والهيئة العامة للكمارك وابطالها بشبكة الإنترنت والتناسق والترابط الكامل لهذه الجهات لكي يتم انتقال البيانات الالكترونية بينهم فيما يخص المعاملات التي تجري عبر التجارة الالكترونية، وكذلك تعيد البنوك والمصارف والمنشآت المالية بضرورة ابلاغ هيئة الضرائب بالحوالات المالية التي تجري من خلالها بين المشاريع فيما لو كانت جهات هذه الحوالات تقيم في الداخل او خارج الدولة، وايضاً الزام البنوك والمنشآت المالية التي تجري من خلالها الحوالات المالية بين المشاريع بحجز نسبة محددة من تلك الحوالات بأن تعيد في حساب الضريبة المستحقة وترحيلها الى الهيئة العامة للضرائب في مدة تقدر بخمسة عشر يوماً من تاريخ التحويل بشرط وجوب اقتران التسديد ارسال وثيقة مثبتة فيها إمضاء البنك او المنشأة المالية موضح فيه كل صنف من تلك الحوالات، ويجب على جميع البنوك او المنشآت المالية القائمة على تحويل الاموال بين المشاريع ان تلتزم الشخص الذي يطلب التحويل بجلب وثيقة مثبت فيها إمضاءه وموضح فيها النوعية والقيمة لهذه الحوالات وسببها، ويجب على البنوك والمنشآت المالية إبلاغ الهيئة العامة للضرائب والفروع التابعة لها بخصوص هذه الوثيقة. (حسين، 2017، 275)

المبحث الثالث: إجراءات الرقابة الداخلية على ضريبة المبيعات وفق المعايير الدولية

قام مجلس المعايير الدولية للتدقيق الداخلي بإجراء مراجعة للمعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي، ومن تلك المعايير المعيار الدولي 2130 الذي ينص على :
"يجب أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي المؤسسة في الحفاظ على ضوابط رقابية (إجراءات رقابية) فعالة من خلال تقييم فعاليتها وكفاءتها، والدفع لتحسينها المستمر".

وذكر في التسلسل (1) من المعيار "يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم مدى كفاية وفعالية الضوابط الرقابية في التعامل مع مخاطر المؤسسة المتعلقة بالحوكمة والعمليات التشغيلية وأنظمة المعلومات بالنظر الى تحقيق الاهداف الاستراتيجية للمؤسسة.

(1) موثوقية ومصداقية البيانات المالية والمعلومات التشغيلية.

(2) فعالية وكفاءة العمليات والبرامج.

(3) حماية الاصول.

(4) الامتثال للقوانين والانظمة والسياسات والاجراءات والعقود" .

ونصت الفقرة (أ) من (1) : "يجب على المدققين الداخليين استعمال معرفتهم بالضوابط الرقابية المكتسبة من خلال إنجازهم للمهام الاستشارية وذلك عند تقييم عمليات الرقابة في المنشأة". (na.theiia.org)

1.3 اجراءات الرقابة الداخلية Functions of Internal Control

من اجل الوصول لأهداف المنشأة الاقتصادية تقوم الرقابة الداخلية بالوظائف الآتية:

اولاً: الاجراءات الوقائية: Preventive Measures

ان الرقابة الوقائية اصبحت ذات اهمية وفاعلية لانها تعمل على تلافي الانحرافات ومنع حدوثها، اذ يجب وجود كادر يتميز بالكفاءة والخبرة، وكذلك يجب الفصل بين الواجبات والمسؤوليات حتى نضمن عدم ارتكاب الاخطاء وتجنبها. (دهيرب، 2012: 8)

ثانياً: الاجراءات الكاشفة: Revealing Measures

ان الكشف عن الانحرافات التي تحدث اثناء العمل في وقتها يساعد في عملية معالجتها وتصحيحها لتجنب حدوثها ثانية، ويعتبر المصدر لهذه الرقابة بصورة رئيسية التدقيق الداخلي وعملية التطابق الحسابي واللوائح والاجراءات المالية والادارية. (جميل، 2014: 29)

ثالثاً: الاجراءات التصحيحية: Corrective Action

تقوم بمعالجة انحرافات الرقابة التي تم كشفها وتصحيحها وتتكون من اساليب تتبع لمعرفة الانحراف وسببه، والمتابعة عليه الا ان يتم تصحيحه وعدم حدوثه لاحقاً واجراء التعديل على النظام بهدف الحد من الانحرافات في المستقبل او زوالها، وايضاً التقيد باللوائح والاساليب التي تختص بعملية تصحيح الخطأ عند ادخال المعلومات. (لظن، 2016: 30)

2.3 إجراءات رقابية على التكنولوجيا المالية

ان للتكنولوجيا المالية دور مهم في تقديم الكثير من الحلول للمشكلات التي تواجه قطاع المال المتعلقة بالزبائن والمنشآت، مثلاً من الممكن للتكنولوجيا المالية تقديم المساعدة للأفراد الذين تكون خدمات القطاع المصرفي الاعتيادي معدومة الوصول اليهم في الحصول على الخدمات البديلة وبتكلفة قليلة عبر التكنولوجيا المالية، ومن ناحية أخرى تتمكن التكنولوجيا المالية من مساعدة رجال الاعمال والمنشآت التجارية الغير القادرين على تنفيذ تعليمات المنشآت المالية الاعتيادية في تجميع المال بكلفة قليلة لتمويل المشاريع الحديثة لديهم، وذلك لايقصد به عدم وجود مشكلات تتعلق بالوحدات التي تعمل على توفير الخدمات للتكنولوجيا المالية، كما يوجد تحديات عديدة تعترض السلطات الرقابية المتعلقة بتحديد دورها في تعزيز تطور هذه الاسواق. وكما ذكر سابقاً، تعتبر احتمالية نشوء اختراق للبيانات وجريمة الهجمات الالكترونية إحدى المجالات العائدة للمخاطر والتي تعترض التكنولوجيا المالية بصورة خاصة، وطبقاً لتقرير مكتب التحقيق الفيدرالي المتعلق بالجريمة الالكترونية لعام 2017، حيث قدرت تكاليف الجرائم الالكترونية من خلال الانترنت بحدود (1.5) مليار دولار امريكي مع ازدياد الخدمات التكنولوجية المالية وازدياد الحجم في المعلومات المخزنة تباعاً، وبينما يحاول المبدعين في التكنولوجيا السعي لتحسين الخدمات للمستهلكين بصورة كبيرة، يوجد تطور بشكل متوازٍ للتكنولوجيا المستخدمة من قبل مخترقي المواقع ومرتكبي الجريمة الالكترونية.

وعلى الاغلب تصبح المنشآت المالية الضخمة، كمنشأة (JP Morgan Chase) ومنصة الدفع من خلال الإنترنت مثل (Apple) ، هي الهدف الرئيسي لهؤلاء المخترقين، حيث كانت المشكلة الكبيرة دائماً هي تمكن بعض المخترقين من التوصل الى معلومات المتعاملين الشخصية من خلال الانترنت، والذي يؤدي الى الحاق الضرر بهم، كذلك قد تسبب التكنولوجيا المالية العديد من المشكلات الجديدة التي تتعلق بالمنصات المبتكرة اذ تشكل التحدي الخاص لسلطة الرقابة. مثال على ذلك، قد تلحق حادثة وفاة طارئة لمؤسس إحدى منصات تداول العملات المشفرة، باختفاء مبلغ مالي كبير من الأموال العائدة للمستثمرين والمتداولين، وعلى عكس ذلك، حينما يتوفى بصورة مفاجئة احد مؤسسي البنوك الضخمة، لا يوجد أي قلق من اختفاء الودائع للأفراد او المنشآت، وهناك شكل آخر من المخاطر لتكنولوجيا المال، تتمثل في المنظومة التي يحدث فيها إقراض النظر لنظيره، ففي هذه المنظومة يقوم الاشخاص بتقديم طلب الحصول على قرض حيث يمنح لهم ذلك القرض، بعدها يكرر ترتيب تلك القروض في حزم مختلطة وتباع الى جهة اخرى ثالثة تكون غالباً من منشآت الاستثمار الضخمة، ومن جهة اخرى، قد يعتمد مسؤولو المنصات الاقتراضية على تعديل شكل الحزم المباعة وبما يتطابق مع مواصفات الزبون، وهذا الشيء يعتبر تغييراً للحقائق، حيث تم ذلك فعلاً من خلال منشأة (Lending Club) القائمة على توفير قروض شخصية والقروض لإعادة تمويل السيارات والقروض للأعمال والتمويل للأغراض الطبية، ادى ذلك الشيء الى تقديم الاستقالة للرئيس التنفيذي للمنشأة. (ليان، 2019: 57)

3.3 اجراءات الرقابة الداخلية على تحصيل ضريبة المبيعات في بيئة التجارة الالكترونية

لقد عانى العديد من زبائن الأعمال الصغيرة ، وخاصة أولئك الذين يعملون في عمليات البيع بالتجزئة ، من تحمل مسؤوليات تحصيل واستخدام ضريبة المبيعات وتحويلها إلى السلطات القضائية المناسبة، وهذا يشمل القضايا المتعلقة بمعاملات المبيعات ، ووثائق الإعفاء ، ومشتريات الأصول الثابتة والمصروفات ، وإعداد الإقرار الضريبي وأنظمة نقاط البيع (POS)، ومع ذلك فإن تنفيذ الضوابط الداخلية داخل هذه المنشآت ، أو إجراء تحسينات عند الحاجة ، يمكن أن يخفف من المخاوف لمساعدة الزبائن بشكل أفضل، ويمكن التركيز على المجالات الثلاثة الرئيسية وهي وكالاتي:

<https://www.cpapracticeadvisor.com/tax-compliance/article/12191706/how-to-maintain-internal-controls-for-sales-and-use-taxes>

أولاً: التدريب على إدارة البيانات

يجب تدريب الموظفين بشكل صحيح للعمل داخلياً وكذلك تنسيق الأنشطة مع الموارد الخارجية، يشمل التدريب عدة عناصر:

1. الحصول على البيانات اللازمة ويتضمن ذلك حقول البيانات "من وماذا ومتى وأين وكيف" للتعرف على الأنظمة التي تحتوي بيانات حساب الضرائب، وأي منها يحتوي على بيانات القرار الضريبي وكيف ينبغي نشر المعلومات و فحص التقارير، قد تكون هناك حاجة إلى بعض المراجعة اليدوية للمعاملات المعقدة.
2. فهم بيانات "who, what, when, where and how" التي تتم إدارتها، ويجب أن يكون الموظفون على دراية جيدة بالعمليات الإلكترونية وترميز معاملات البيع والشراء لمختلف العمليات والحسابات، ويجب أن يكونوا قادرين على التحقق من تفاصيل المعاملة ، وإعداد المستندات الاحتياطية لدعم الإقرارات وتسوية حسابات الضرائب.
3. التواصل مع موظفي تكنولوجيا المعلومات وفهم أنظمة تكنولوجيا المعلومات.
4. التعرف على المعلومات الموجودة وبأي شكل وما هو مطلوب لإعداد الإقرار الضريبي وحماية التدقيق وتعزيز التعاون بين دائرة الضرائب وتكنولوجيا المعلومات لتعزيز النجاح.

5. الحماية والتحقق من صحة البيانات، يجب الحصول على الإعفاءات اللازمة وشهادات إعادة البيع بناءً على البيانات، ووضع إجراءات للحفاظ على قرارات الضرائب والتدقيق، والجدير بالذكر أنه ينبغي تدريب الموظفين على مساءلة الإدارة وإعداد التقارير والمراجعة لأغراض التدقيق.
- ثانياً: برامج ضريبة المبيعات والاستخدام
- يعد استخدام جميع الأدوات الموجودة تحت تصرف الشركة، مثل برامج الامتثال، جانباً مهماً من الضوابط الداخلية، ووفقاً لذلك يجب اتخاذ الخطوات التالية:
1. تلبية متطلبات الامتثال من خلال القرار الضريبي الآلي، وإعداد التصنيف والإرجاع، لذا يجب التأكد من تلبية WWWWH ومعالجة الإعفاءات القانونية.
 2. استخدام موظفي المحاسبة حين تشتد الحاجة إليهم، حيث يجب إشراك الخبراء والكفاءات في الأمور الضرورية فقط.
 3. أرشفة البيانات للتدقيق ولأغراض أخرى، يمكن أن يوفر هذا الشيء دعماً حاسماً في المستقبل.
 4. توفير تكامل سلس مع منصات المحاسبة والفواتير، سيسمح البرنامج للشركة بـ "سد الفجوة".
 5. يجب التذكير بأن الأتمتة لا توفر حماية مطلقة من الخطأ البشري، ونتيجة لذلك لا يزال يتعين علينا إجراء المراجعات، لا سيما فيما يتعلق بحسابات معينة أو مشاكل سابقة أو كبار الزبائن والموردين.
- ثالثاً: الدفاع ما قبل التدقيق
- تتطلب الخطوة الرئيسية الأخيرة في الرقابة الداخلية من الشركات تعزيز دفاعاتها لإجراء تدقيق محتمل، وتحقيقاً لهذه الغاية يجب النظر في هذه التوصيات:
1. تقييم مخاطر التدقيق، يجب التركيز على احتمال وجود سجلات غير دقيقة وإساءة تطبيق القواعد الضريبية، قد يؤدي التقييم إلى زيادة تعزيز الضوابط الداخلية.
 2. مراجعة البيانات (من وماذا ومتى وأين وكيف)، كلما كانت المعلومات أكثر تفصيلاً كان ذلك أفضل. عند الاقتضاء، اقترح حقول بيانات جديدة من شأنها أن تساعد في عملية التدقيق (على سبيل المثال، رموز المشروع أو حقول التسليم الإلكتروني).
 3. القيام بإجراء تدقيق ذاتي، ويجب القيام بعمل متابعة كاملة لتفاصيل المعاملة والتوفيق بين البيانات والمرتجعات، حيث يمكن أن يساعد ذلك في تحديد المشكلات التي يحتمل أن تكون خطرة وأي عناصر مفقودة، وتجهيز الردود على الاستفسارات المحتملة.
 4. الموازنة بين فوائد تدقيق النظام مع المدقق، إذ ليس هناك تحضير مثل الشيء الحقيقي.

المبحث الرابع: إطار مقترح للرقابة الداخلية على ضريبة المبيعات في بيئة التجارة الإلكترونية

أصبح من الضروري عمل إطار عام متكامل يهدف إلى تحقيق الأهداف المرجوة لنظام الرقابة الداخلية على ضريبة المبيعات إذ أنه يعتبر الأساس في التطورات الاجتماعية والاقتصادية لدول العالم، والشكل التالي يبين إطار عام مقترح يشمل الأطار التشريعي والاجرائى و التنفيذى. (رضوان واخرون، 2000: 17)

ولاً: الإطار المفاهيمي

من البديهي أن اغلب المفاهيم المستخدمة في نظام الضرائب يجب يتم إعادة صياغتها بشكل يحقق التناسق بين تلك المفاهيم مع التطورات الحديثة، ومن هذه المفاهيم الآتي:

مفهوم نظام الرقابة الداخلية

حدد الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في المعيار الدولي للتدقيق رقم 400 النقطة الثامنة أن تعبير نظام الرقابة الداخلية يعني "كافة السياسات والإجراءات (الضوابط الداخلية) التي تتبناها إدارة المنشأة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى هدف الإدارة وهو إدارة العمل بشكل منظم وكفوء، والمتضمنة الالتزام بسياسات الإدارة وحماية الأصول ومنع واكتشاف الاحتيال والخطأ، ودقة واكتمال السجلات المحاسبية، وإعداد معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب"، ويشمل نظام الرقابة الداخلية على أمور أبعد من تلك المتصلة مباشرة بوظائف النظام المحاسبي وهي: 1. بيئة الرقابة : وتعني الموقف العام للمدراء والإدارة وإدراكهم وأفعالهم المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية وأهميته في المنشأة، وبيئة الرقابة تأثير على فعالية بعض إجراءات الرقابة، ففي بيئة رقابية قوية مثلاً كتلك التي تستخدم الموازنات التقديرية بشكل محكم وتوظف التدقيق الداخلي بشكل فعال، فإن ذلك سيكمل بدرجة مهمة بعض إجراءات الرقابة ومع ذلك، فالبيئة القوية لا تستطيع لوحدها ضمان فعالية نظام الرقابة الداخلية، وتتضمن العوامل التي تنعكس في بيئة الرقابة ما يلي :

أ. أداء مجلس الإدارة واللجان التابعة له.

ب. فلسفة الإدارة وأسلوب العمل.

ج. الهيكل التنظيمي للمنشأة وطرق إنفاذ الصلاحيات والمسؤوليات.

د. نظام الرقابة الإدارية والمتضمن وظيفة التدقيق الداخلي، والسياسات المتعلقة بالموظفين وفصل الواجبات.

2. إجراءات الرقابة : وتعني تلك السياسات والإجراءات التي اعتمدها الإدارة إضافة لبيئة الرقابة، لغرض تحقيق الأهداف الخاصة للمنشأة.

مفهوم ضريبة المبيعات

كما ذكر مفهومها سابقاً وعرفت على أنها " ضريبة على المبيعات وتسمى بالانجليزية (Sale Tax) وهي واحدة من الضرائب المباشرة وهي تخص جميع انواع المبيعات وبالاخص تصلح لضريبة البيع للعميل او المستهلك النهائي ، وهنا لا يعتبر المشتري المستهلك النهائي بل البائع، وتفرض على البضائع المحلية الصنع و المستوردة ، وتعتبر ضريبة مستحقة عند تحقيق البيع".

مفهوم التجارة الالكترونية

اشار الباحث سابقاً الى مفهوم التجارة الإلكترونية بأنها" النظام الذي يزول من خلال شبكة الانترنت عمليات تجارة السلع والخدمات من البيع والشراء وتناقل المعلومات السريعة والمفيدة بأسلوب تجاري متفق عليه مسبقاً يجري بصورة الكترونية دون استخدام أي مستند ورقي".

ثانياً: الإطار التشريعي

إن مسألة اصدار المستندات والعقود الالكترونية تعتبر هي الاساس في إطار عمل التجارة الالكترونية بالرغم من المحاولات لاستخدام وسائل القياس، وبالتالي فإن الإطار التشريعي بحاجة إلى إعادة صياغته مع فرض إجراءات الرقابة الداخلية عليه، ويجب مراعاة عند ذلك الآتي:

إصدار الإمضاءات الالكترونية: تتضمن أنظمة التجارة الالكترونية تطورات حديثة مما يجعل الإمضاءات الالكترونية من الصعب تزويرها بالمقارنة مع الأنظمة الورقية، ويتطلب ذلك وضع شروط قانونية لإقرار تلك الإمضاءات الالكترونية.

العقود الالكترونية: وهي أيضاً تضمن الامن والحماية اللازمة، حيث تتمكن من الوصول الى نسبة مرتفعة لضمان الحقوق، وهذا يعني إنها من الممكن أن تصبح وحدها المرجعية دون الحاجة لمستند اثبات آخر، وعند اكتمال تلك العقود الالكترونية مع التدقيق الالكتروني الذي سنتطرق له لاحقاً يمكن ذلك من معاينة العقود على الانترنت انياً (Preview Online) وهذا ما يجعل تلك العقود اكثر اماناً من العقود الورقية .

انظمة تأمين الموارد التكنولوجية: تعتبر إحدى الموارد التي يجب حمايتها، وتشمل على سبيل المثال كلمة السر ، والقواعد الخاصة بالبيانات والبحث فيها بوصفها المرجعية المعتمد عليها.

ثالثاً: الإطار الإجرائي

التجأت اغلب البلدان الى توزيع المعاملات الخاصة بتحصيل ضريبة المبيعات الى سلطات عديدة مثل هيئة الكمارك وهيئة الضرائب.....الخ، لكن التعقيد في المعاملات الضريبية المختلفة يؤدي لقيام قسم من السلطات بمهام سلطة اخرى، مثال على ذلك قيام هيئة الكمارك بتحصيل ضريبة المبيعات على الحاجات الداخلة الى البلد عن طريق الموردين في المنافذ الحدودية الكمركية حيث يعتبر إقرار هيئة الكمارك نهائياً، وتعد هيئة الكمارك هي المختصة والمسؤولة عن التقدير والتخمين وإجراء الرقابة، وان الإيرادات التي تم تحصيلها تحول الى الهيئة العامة للضرائب، وعند ظهور التجارة الالكترونية والقدرة على اكتساب السلعة بالاستغناء عن المنافذ الحدودية الكمركية، هنا ينبغي اماننا الاخذ بأحد الاقتراحين الكمركيين وهما الآتي:

1. الإعفاء لكافة السلع من الضريبة الكمركية وهذا يعتبر إخلال بمبدأ المساواة الضريبية .
 2. فرض الضريبة الكمركية على كافة السلع عندما تقوم السلطة الضريبة بالتدقيق السنوي والرقابة على جميع حسابات المنشآت والوحدات، وعندما يتم تحصيلها تودع في الهيئة العامة للكمارك. وهناك تصرف يعتبر الامثل وهو ضرورة جمع السلطات في سلطة واحدة وهي التي تقوم بعملية تحصيل ضريبة المبيعات وتوحيد الاعمال في مختلف المراحل، ويؤدي ذلك الى اكتساب الإيرادات بشكل مؤكد، وتطبيق مبدأ العدالة الضريبية بغض النظر عن المنشأة التي تم فيها التحصيل.
- إجراءات الرقابة الداخلية على ضريبة المبيعات
- لنظام الرقابة الداخلية عدة إجراءات الغاية منها توثيق العمل المحاسبي عند تحصيل ضريبة المبيعات وتحقيق الأهداف المرجوة منه والاستفادة من المعلومات التي يحتويها نظام المعلومات المحاسبية للجهات المستفيدة ذات العلاقة وهم الكادر الرقابي والأفراد المكلفين بدفع الضريبة، وهذه الإجراءات تنقسم الى الآتي:

• إجراءات تنظيمية وإدارية.

• إجراءات تخص العمل المحاسبي.

• إجراءات العامة.

إجراءات تنظيمية وإدارية

تتضمن كافة الاجراءات التي تحدها الادارة الغاية منها تنظيم عملية تحصيل ضريبة المبيعات، وتنقسم الى:

1. تحديد الاختصاصات لعملية التحصيل (إلى آخر عنصر في الهيكل).
2. تقسيم العمل والفصل بين الوظائف.
3. توزيع مسؤوليات العمل الرقابي لتحديد الانحرافات في عملية التحصيل ومن المسؤول عنها.
4. تعيين تعليمات ملزمة التنفيذ عند عملية التحصيل كالشفافية والوضوح والامانة واحترام المسؤولين.

5. إجراء عملية الانتقال بين الكادر الرقابي لعملية تحصيل ضريبة المبيعات (التعدد الخدمي).

إجراءات العمل المحاسبي

ان من اهم المقومات الساندة لفاعلية نظام الرقابة هو نظام المعلومات المحاسبي الصحيح، اذ اصبح من الوجوب فرض إجراءات معينة قادرة على إلزام الرقابة بصورة دائمية على العمل المحاسبي عند عملية تحصيل ضريبة المبيعات، وهذه الإجراءات يمكن تلخيصها بالآتي:

1. فرض تعليمات بوجوب إثبات العمليات المحاسبية الخاصة بتحصيل ضريبة المبيعات في الدفاتر عند وقت حدوثها، وهذا مايعمل على تقليل محاولة الغش والاختلاس.

2. فرض تعليمات بعدم اعتماد المستندات ما لم تكن موثقة من قبل الكادر المسؤول، ومدعمة بوثائق تؤيدها.

3. عدم تدقيق العمل من قبل الموظف نفسه، فمن الواجب ان يقوم به موظف آخر.

4. استخدام الآلية المحاسبية، هذا مايسهل عملية الضبط الحسابي ويقلل من احتمالية الخطأ ويؤدي إلى السرعة في انجاز العمل.

5. استعمال اساليب التوازن المحاسبي الدوري مثل موازين المراجعة العامة .

6. تنفيذ المطابقات الدورية بين الكشوف الواردة والرصيد المثبت في الدفاتر والسجلات كالبنوك والموردين.

7. تنفيذ جرد مفاجئ بشكل دوري لكل من (النقدية والبضاعة والاستثمارات) والمطابقة مع ارصدة الدفاتر .

إجراءات عامة

1. تأمين ممتلكات المنشأة من كافة المخاطر المحتملة، سواءاً طبيعية كانت (كالأخطار الجوية) التي يستبعد أثرها من خلال التأمين على الممتلكات والتخزين الجيد للمواد لعدم حدوث تفاعلات ذاتية لها أو من خلال مسبب كالسرقة أو الحريق.

2. التأمين ضد الخيانة العامة، وتتضمن التأمين على الكادر الوظيفي في عملية التحصيل الذي يعمل بصورة مباشرة في النقدية سواءاً لتحصيلها أو لصرفها، اضافة الى الكادر الوظيفي الذي يختص في التسيير المادي للسلع ضد خيانة الأمانة.

3. فرض الرقابة المزدوجة لمعظم المنشآت الاقتصادية لكونها توفر الضمان في الحفاظ على النقدية، فعندما يتم شراء سلعة معينة مثلاً يجب أن تحتوي التسوية على كافة المستندات التي تتعلق بعملية الشراء مثل (وصل الشراء، وصل الاستلام...الخ).

4. إشراك التقنيات الالكترونية في عملية تحصيل ضريبة المبيعات، حيث اصبح من الضروري ادخال التقنيات الالكترونية لغرض توفير التالي:

أ. بيان عدد العمليات التي حصلت.

ب. السرعة في معالجة البيانات.

ج. تقليل نسبة الخطأ في المعالجة.

د. إمكانية الرجوع أو الاستشارة للمعطيات بسرعة.

رابعاً: الإطار التنفيذي

ان اساس عمل نظام الضرائب هو اعتماد مراقبي الضرائب بالدرجة الاولى على تدقيق القيود في الدفاتر لقائمة المركز المالي وتنفيذ إجراءات الرقابة الداخلية لكافة المنشآت والمؤسسات وحساب الأرباح والخسائر على المستندات والوثائق

الرسمية (قوائم البيع والشراء)، ويعتبر هذا تحقق من دقة وصواب ما تحويه من البيانات وتأكيداً للانتقال إلى النظام الإلكتروني للقيود والعقود الإلكترونية ، لذا من الضروري التعديل في هذه العقود، وهذا ما يؤدي إلى الحاجة لاقتراح نظام تحقيق الكتروني يختص في العقود عن طريق آلية التبادل

للمراسلات الإلكترونية بين الشركة الخاضعة للفحص الضريبي والشركات المتعاملة معها في البيع والشراء .
التحقق الإلكتروني

تتم عملية التحقق الإلكتروني من خلال الخطوات التالية:

1. يجب ان تقوم المعاملة الإلكترونية بين جهتين تمتلك الاجهزة الإلكترونية التي تحقق الاهداف المرجوة .
 2. تقوم المعاملة على طرفين احدهما يستخدم المصروفات في القيد لاثبات المعاملة، بين يقوم الطرف الآخر الى استخدام الإيرادات في قيده لاثبات المعاملة، وبهذا نحصل على نظام رقابي متكامل.
 3. يوجد لدى الطرفين قيد الكتروني، اذ تتمكن الجهة الخاضعة للفحص الضريبي من التحقيق عن صحته ودقته من خلال رسالة الكترونية، ويتم ذلك بإعلام مراقب الضرائب، وينبغي في هذا الأسلوب احتواءه على مصطلح "حق التحقق الإلكتروني" ومن الممكن ان يبرمج بطريقة آلية بشكل يؤدي الى عدم إخضاع الطرف الآخر الى أي عبء اداري للجواب (انتقال الرسالة من جهاز حاسوب الى آخر).
- ان عملية تدقيق المعاملة الإلكترونية يقوم بها مراقب الضرائب من خلال انظمة التدقيق والرقابة الحديثة او الكلاسيكية، وعندما يرغب مراقب الضرائب من التأكد من صحة ودقة احد العقود يقوم بمراسلة الشركة المتعامل معها عن طريق رسالة الكترونية بالكبس على احد الازرار الخاصة، وهذا تم ادراجه من ضمن عقد المعاملة الإلكتروني، وتضم تلك الرسالة طلب إرسال صورة من العقد الذي مخزون لدى الشركة الأخرى.
- عندما يُقر هذا الحق تتم الاجابة من خلال حاسوب الشركة المتعاملة بإرسال نسخة من صورة العقد كذلك التي تمتلكها الشركة وتجرى المقارنة بين العقدين وطبقاً للمقارنة يمكن الموافقة او الرفض على المعاملة.

المبحث الخامس: الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

- 1.ضريبة المبيعات لاتفرض على البائع، اذ تفرض على المشتري ضمن البضاعة عند الاقتناء .
- 2.عدم اجبار الافراد ذوات الدخول المنخفضة من اداء الضريبة باعتباره عبئاً اجتماعياً لهم.
- 3.ان الضرائب تؤثر على السلع الاستهلاكية السبب منها ليس لرفع معدل الاستثمار، وإنما لمنع الاستهلاك من الارتفاع بالقدر الذي يرتفع به كنتيجة لاستثمار سابق.
- 4.عدم التنسيق بين السلطة الضريبية والمكلفين بدفع الضريبة، هذا ماينتج عدم المصادقية بين الافراد والسلطة الضريبية من خلال تصرف السلطة الضريبية بشكل سيء.
- 5.عدم متابعة عملية معالجة مواطن ضعف في عملية التحصيل، هذا قد يؤدي الى عدم حدوث المعالجة اصلاً لعدم الاهتمام بها.

ثانياً: التوصيات

1. من اجل اتمام عملية تحصيل ضريبة المبيعات، ضرورة التنسيق بين السلطة الضريبية والمكلفين بدفع الضريبة، يؤدي ذلك الى المصادقية بين المكلفين وبين كادر التحصيل الضريبي .
2. ضرورة التقيد بالإجراءات الرقابية من قبل الكادر الرقابي، اضافة الى منح الكادر الرقابي الاستقلالية الكاملة في عمله لعدم حدوث تدخلات تعمل على تغيير التقييمات والقرارات المتخذة.
3. من الممكن وضع مؤشرات لاداء الكادر الرقابي ليتسنى لها توزيع الحوافز والمكافآت بما يتناسب مع المستوى الوظيفي واهداف ومسؤوليات الرقابة الداخلية.
4. متابعة عملية المعالجة لنقاط الضعف في عملية تحصيل ضريبة المبيعات.
5. التركيز على ما يسمى بالمحاسبة الالكترونية لانتاج معلومات مفيدة من خلال معالجة البيانات وتحويلها الى معلومات تدعم الكادر الرقابي في عملية تحصيل ضريبة المبيعات.

قائمة المصادر

المصادر باللغة العربية

اولاً: الرسائل والاطاريح

- (1) أمين، عبدالله محمود، (2000)، "تقويم فاعلية نظام التحاسب الضريبي لضريبة الدخل في العراق"، أطروحة دكتوراه، كلية الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية.
- (2) جميل، علي توفيق، (2014)، "تحسين فاعلية الرقابة الداخلية في ظل اعتماد اطار ادارة مخاطر المشروع"، رسالة ماجستير، جامعة الكوفة، النجف، العراق.
- (3) كداوي، علي طلال محمود، (2013)، "مدخل محاسبي مقترح للتحاسب الضريبي في بيئة التجارة الالكترونية دراسة استطلاعية الهيئة العامة للضرائب/ فرع نينوى"، رسالة ماجستير، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
- (4) لظن، هيا مروان، (2016)، "مدى فاعلية دور التدقيق الداخلي في تقويم إدارة المخاطر وفق إطار COSO (دراسة تطبيقية على القطاعات الحكومية في قطاع غزة)"، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية، غزة.
- (5) هادي، أمير فوزي، (2008)، "تقويم عمليات التحاسب الضريبي بطريقة الاستقطاع المباشر_دراسة عينة من الشركات الخاصة والمختلطة العراقية في الهيئة العامة للضرائب"، بحث دبلوم عالي في الضرائب، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد.

- (6) يوسف، حنان محمد إسماعيل، (2007)، "إطار مقترح للحاسب الضريبي عن معاملات التجارة الالكترونية_دراسة ميدانية بجمهورية مصر العربية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر.
ثانياً: الدوريات
- (1) البياتي، إيناس عبدالله حسن، (2007)، "المشاكل المحاسبية عند معالجة الصفقات المالية والتجارية في ظل التجارة الالكترونية وأثرها في مقومات النظام المحاسبي للشركات العاملة في العراق"، مجلة تنمية الرافدين، العدد 85، المجلد 29، الموصل، العراق.
- (2) توفيق، محمد شريف، (2004)، "اثر التجارة الالكترونية على تطوير أنظمة المعلومات المحاسبية دراسة اختبارية بالتطبيق على استخدام القطاع المصرفي لوسائل الدفع الالكتروني"، مجلة كلية التجارة، جامعة الزقازيق، المؤتمر العلمي الرابع، مصر.
- (3) حسين، وسام نعمة، (2017)، "مشاكل التحاسب الضريبي في ظل التجارة الالكترونية"، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 4، العدد 40، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة تكريت .
- (4) الخرسان، محمد حلو داود علي، عبد الرضا حسن سعود، (2014)، "مدى تأثير نظام التحاسب الضريبي في العراق بالمحاسبة الابداعية دراسة تطبيقية"، مجلة جامعة ذي قار العلمية، المجلد 9، العدد 3.
- (5) دهمش، نعيم، ظاهر ألقشي، (2004)، "مدى ملائمة مهنة المحاسبة لبيئة التجارة الالكترونية"، مجلة اربد للبحوث العلمية، العدد 2، المجلد 8.
- (6) رضوان، رأفت، رشا عوض، ولاء الحسيني، (2000)، "الضرائب في عالم الاعمال الالكترونية"، مجلة التنمية والسياسات الاقتصادية، المجلد 2، العدد 2، المعهد العربي للتخطيط، الكويت.
- (7) عبد الجبار، وراق خالد، فداء عدنان عبيد، (2013)، "واقع التحاسب الضريبي في العراق وافاق تطويره"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 19، العدد 72، جامعة بغداد.
- (8) العزي، سامية، (2008)، "مدى التزام البنوك التجارية الاردنية بمتطلبات الرقابة الداخلية على أنشطة التجارة الالكترونية من وجهة نظر المدقق الخارجي"، مجلة العلوم الانسانية، السنة الخامسة، العدد 36.
ثالثاً: المؤتمرات والندوات
- (1) قاحوش، نادر الفرد، (2002)، "العمل المصرفي عبر الانترنت (الاعتبارات القانونية)"، مؤتمر عمليات البنوك بين النظرية والتطبيق، كلية القانون بالتعاون مع كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، جامعة اليرموك، المملكة الاردنية الهاشمية، كانون أول.
رابعاً: الكتب
- (1) تعلق، سيد صابر، (2011)، "نظم المعلومات الادارية"، دار الفكر ناشرون وموزعون، ط1، عمان، الاردن.
- (2) حشيش، عادل احمد، (1984)، "التشريع الضريبي المصري"، مؤسسة الثقافة الجامعية، الإسكندرية.

- (3) حماد، طارق عبد العال، (2003)، "التجارة الإلكترونية_المفاهيم التجارب_التحديات _ الابعاد التكنولوجية والمالية والتسويقية"، الدار الجامعية، القاهرة، مصر.
- (4) حماد، طارق عبد العال، (2005)، "التجارة الإلكترونية"، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر.
- (5) دهيرب، محمد سمير، (2012)، " تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وفق مفهوم لجنة (COSO) اعتماد انموذج التقييم الذاتي للمخاطر الرقابية ومدى امكانية تطبيقه في المؤسسات الخدمية والإنتاجية العاملة في القطاع العام"، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة المثنى، العراق.
- (6) السالمي، علاء عبد الرزاق محمد، حسين علاء عبد الرزاق، (2005)، "شبكات الادارة الالكترونية اساسيات وانواع الشبكات الالكترونية وامن ورقابة الشبكات والتجارة الالكترونية والعمل عن بعد"، دار وائل للنشر، ط1.
- (7) عثمان، سعيد عبد العزيز، شكري رجب العشماوي، (2007)، "اقتصاديات الضرائب"، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر.
- (8) ليان، فريد حبيب، (2019)، "التكنولوجيا المالية جسر القطاع المالي إلى المستقبل"، إصدارات إتحاد شركات الاستثمار الكويت، الكويت.
- (9) ياسين، سعد غالب، بشير عباس العلاق، (2004)، "التجارة الإلكترونية"، دار المناهج للنشر والتوزيع، الاردن.

المصادر باللغة الأجنبية

A: Researches & Journals

- 1) Eric c.k., B.W.Weber, 1999, "strategic and competitive Information System", **Journal of Management information system**, Vol. 16, No.2, Fall.
- 2) Owain A.G.,T. Stephen, 1998, "the In fluence of Electronic Trading on Did Ask; new evidence from evidence from European Band Futures", **Journal of Fixed Income**, Vol. 8, no. 1, Jun.
- 3) Shroeder, Terrell, E.,1995, "State tax and Electronic commerce", **Management Accounting**, Vol77, No.3, Sep.

B: Books

1. Best, r., 2000, "**Market – Based Management :Strategic Growing customer Vale & Profitability**", 2th ed, New Jersey, Prentice – Hall,.
2. Bird, R. m, & Casanegr, j. M ,2000, "**improving tax administration in developing countries**", international monetary fund 700, 19 th s.n.w m, Washington, d.c. 20431, USA.
3. Bristol, M. A ,2001,, "**the impact electronic commerce on tax revenues in the Caribbean community**", peper submitted to graduate internship program georgetowa, south Africa.
4. Hatt, M. & Spent, T., 2001, "**Business Marketing Management**", 7 ed., Orland Harcourt College,.
5. Thuronyi,Victor,1996,"**Tax Law Design and Drafting**", Vol. 1, international Monetary fund, Washiagh, USA.

6. Trepper, Charles, 2000, “E-Commerce Strategies: Mapping your organization's success in today's competitive marketplace” , Washington.

الانترنت

1. <https://www.cpapracticeadvisor.com/tax-compliance/article/12191706/how-to-maintain-internal-controls-for-sales-and-use-taxes>
2. <https://na.theiaa.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Arabic>.