

## دراسة تحليلية للجوانب المرتبطة ( المتعلقة ) بالفحص الضريبي الالكتروني طاهر على على سالم

### الملخص

يخلص الباحث في أن الدراسات السابقة اشاره الى ضرورة تطوير التشريعات الضريبية من اجل اقتراح نموذج ضريبي لتحديد الدخل المحقق خلال الفحص الضريبي الالكتروني وكذلك إصدار المصلحة للضوابط والإجراءات الرقابية الخاصة بعمليات الحصر والفحص الضريبي الالكتروني وضرورة الربط الشبكي بين المصالح الايراديه والارتقاء بأداء الفحص الضريبي وأن مفهوم الفحص الضريبي الالكتروني وكذلك أساليب وإجراءات الفحص الضريبي الالكتروني ومهام برامج IDEA والاعتبارات التي يجب مراعاتها عند استخدام المراجعة الالكترونية والأمور الواجب مراعاتها عند إجراء الفحص الضريبي لفحص النظم الالكترونية وأن الاعتماد على الفحص الضريبي الالكتروني بدلا من الفحص الضريبي التقليدي سوف يؤدي الى تنفيذ العديد من إجراءات الفحص الضريبي بدقه عالية وأسرع وقت ممكن وعدم تأخير الفحص الضريبي وسهولة حصر وضبط المجتمع وانخفاض تكلفة التحصيل وزيادة الحصيلة الضريبية .

## Abstract

The researcher concludes at the first topic of previous studies which indicated the need for the development of tax legislation in order to propose a model to determine tax income earned during the examination of tax-mail, as well as the issuance of interest vulnerable

Performance testing the concept of the examination of tax and its impact on Asaliboajraouat examination and to the program idea and functions of this program and Alaattabrat that must Maratha when usage auditing and electronic things to be Maratha when an examination of systems of electronic and dependence on the examination of tax-mail instead of the Traditional Tax examination that will lead to The delay in testing and ease of inventory and adjust the tax community and to lower the cost of collection and the proceeds of the tax increase he implementation of several screening procedures tax with high accuracy and as soon as possible.

## مقدمة :

إن الفحص الضريبي هو جوهر عمل الإدارة الضريبية ومع تطور تكنولوجيا المعلومات وانتقال معظم الشركات الكبرى العاملة في مصر في مختلف المجالات والمؤثرة في الحصيلة الضريبية من الاعتماد علي النظم المحاسبية اليدوية إلي الاعتماد علي النظم المحاسبية الإلكترونية واختفاء أدلة الإثبات الورقية وظهور أدلة الإثبات الإلكترونية حيث أنه في نظم الفحص الضريبي التقليدي ( اليدوي ) يتم الاعتماد علي أمانة ونظامية الدفاتر والسجلات وذلك لاعتمادها. أما في النظم المحاسبية الإلكترونية حتي تطمئن الإدارة الضريبية لهذه النظم لا بد من الاطمئنان إلي دقة نظام الرقابة الداخلية علي عمليات الحاسب الإلكتروني وأنظمة الرقابة علي تغذية الحاسب بالبيانات ( المدخلات سواء كانت يدوية أو آلية ) وتشغيل هذه البيانات داخل الحاسب الآلي وكذلك المخرجات ونتائج هذا التشغيل .

وتقييم 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

### مشكلة البحث:

وتتمثل مشكلة البحث في ان حوالي ٨٠% من حصيلة مصلحة الضرائب تأتي من كبار الممولين الذين يمثلون ٢٠% من عدد الممولين بمصلحة الضرائب وان معظم كبار الممولين لديهم شركات ضخمة والعمليات الاقتصادية التي تقوم بها هذه الشركات تعتمد على نظم محاسبية الالكترونية واعداد قوائم مالية الالكترونية وقد ادى ذلك الى اختفاء ادلة اثبات التقليديه وظهور ادله اثبات جديده ولم يعد اسلوب الفحص التقليدى مناسب لهذا النوع من الشركات وان اسلوب الفحص الضريبي الالكتروني قد يكون هو المناسب والفعال لفحص هذه الشركات .

### هدف البحث :

يهدف هذا البحث الى اجراء دراسه تحليليه للجوانب المتعلقة بالفحص الضريبي الالكتروني .

### اهمية البحث :

اهمية هذا البحث يرجع الى انه باستخدام الفحص الضريبي الالكتروني يؤدي الى تنفيذ العديد من اجراءات الفحص الضريبي في اسرع وقت ممكن والدقه في عمليات الفحص وزيادة الحصيلة وانخفاض تكلفة التحصيل وعدم تاخير الفحص الضريبي وسهولة حصر المتخلفين عن تقديم الاقرارات

### فروض البحث :

- (١) يؤدي استخدام الفحص الضريبي الالكتروني الى تنفيذ العديد من اجراءات الفحص الضريبي بدقة عاليه واسرع وقت ممكن
- (٢) يؤدي استخدام الفحص الضريبي الالكتروني الى عدم تاخير الفحص وسهولة حصر ضبط المجتمع الضريبي

(٣) يؤدى استخدام الفحص الضريبي الاللكترونى الى انخفاض تكلفة التحصيل وزيادة الحصيلة الضريبية

### منهج البحث :

يقوم البحث على المنهج الاستقرائى الذى يقوم على استقراء وعرض وتحليل الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث والتي قام الباحث بتجميعها بمختلف الطرق والوسائل سواء كان ذلك من خلال زيارة مكاتب بعض الجامعات او الوصول اليها من خلال شبكة الانترنت وذلك للوصول لمشكلة البحث وعرض النتائج والتوصيات

### خطة البحث :

المبحث الاول : الدراسات السابقة

- ١- المبحث الثانى : ماهية الفحص الضريبي الاللكترونى واهدافه و معوقاته
- ٢- المبحث الثالث : اساليب الفحص الضريبي الاللكترونى والاعتبارات التى يجب مراعاتها عند استخدام الفحص الضريبي الالكت

### المبحث الاول :الدراسات السابقة

هناك العديد من الدراسات التي تناولت الفحص الضريبي الاللكترونى والتي توضح مدخل مقترح لمراجعة كفاءة وفعالية الفحص الضريبي في ظل نظم المعلومات الحديثة المتقدمة وكذلك إمكانية استخدام الممول للبرامج الذكية التي توفرها مصلحة الضرائب المصرية ، وسوف نتناول أهم الدراسات العلمية المتعلقة بها.

### دراسة الشافعى<sup>(١)</sup>

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم اقتراحات للمعاملة الضريبية لصفقات التجارة الالكترونية.

(١) وأشارت هذه الدراسة إلى أن التجارة الالكترونية تشمل على نوعين : أطلقت على احدهما التجارة الالكترونية المحلية وهى تلك الصفقات التي تتم عبر شبكة الانترنت ما بين المتعاملين المصريين أو المقيمين بمصر والمنشآت المشتغلة في مصر مع بعضها أما النوع الثاني منها فقد أطلقت عليها الصفقات التجارية الالكترونية الخارجية وهى التى تتمثل فى الصفقات التي تتم عبر شبكة الانترنت ما بين التجار المصريين او المقيمين فى مصر او المنشآت المصرية التجارية والموردين أو العملاء بالخارج, حيث تكون هذه الصفقات إما في صورة صادرات أو واردات.

٢) وقد خلصت الدراسة إلى إمكانية سريان التشريعات الضريبية المطبقة في مصر على كل نوعين من التجارة واقترحت في هذا المجال بعض الإجراءات اللازمة لمتابعة الصفقات التي تتم من خلال التجارة الإلكترونية المحلية والخارجية ، من هذه الإجراءات المقترحة في هذا الشأن ما يلي :

٣) تطوير التشريعات الضريبية في الدول من اجل اقتراح نموذج ضريبي يمكنها من تحديد سيادتها على الدخل المحقق من الصفقات التي تتم من خلال التجارة الإلكترونية عبر شبكة الانترنت الدولية إجراء تعديل في الاتفاقيات الضريبية المبرمة للحد من الازدواج الضريبي الدولي .

٤) القيام بعمل شبكة موحدة للحاسب الآلي على مستوى مصلحة الضرائب العامة والمبيعات والجمارك وربطها بشبكة الانترنت العالمية والتنسيق الكامل بين هذه المصالح لتبادل المعلومات فيما بينها للصفقات التي تتم من خلال التجارة الإلكترونية عبر شبكة الانترنت

٥) إلزام البنوك والمؤسسات المالية بضرورة إخطار مصلحة الضرائب بالتحويلات المالية التي تتم عن طريقها بين المشروعات سواء كانت أطراف هذه التحويلات يقيمون داخل مصر أو خارج مصر، ويرى الباحث أن هذه الدراسة لم تتطرق أو توضح كيف يتم الفحص الضريبي للتجارة الإلكترونية

دراسة أبو عجوة ٢٠٠١ (٢)

وقد هدفت هذه الدراسة إلى توضيح اثر المعايير المحاسبية للتجارة الإلكترونية على مقومات الاعداد والفحص الضريبي في مصر .

فقد أشارت الدراسة لتحليل هيكل المعايير المحاسبية للتجارة الإلكترونية الصادرة عام ١٩٩٨ عن اللجنة المشتركة من المعهد الامريكى للمحاسبين المعتمدين

AICPA والمعهد الكندى للمحاسبين المعتمدين CICA

وقد خلصت الدراسة الى ان مصر ليست بحاجة الى اصدار معايير محاسبية للتجارة الإلكترونية بقدر ماتحتاج الى صياغة منتظمة لعناصر توفر المقومات الاساسيه لمرحلة الاعداد والفحص الضريبي لهذا النشاط وذلك بعد ان تركت هذه المعايير المحاسبية اثرها المباشر على هذه المقومات ، ومن هنا تظهر اهمية صياغة مجموعة من الضوابط والترتيبات الضريبية التي تتناسب مع المعايير المحاسبية الصادرة في هذا الشأن وتساعد على تطبيقها وترى الدراسة ان هذه الضوابط والترتيبات الضريبية ممكن أن تتم من خلال:

**المدخل الأول :** إدخال اضافات على النصوص الخاصه بكيفيه المعاملة الضريبية وتحديد صافي إيرادات النشاط التجاري والصناعي للأشخاص الطبيعيين ، وكذلك إدخال إضافات على النصوص الخاصه بالضريبية على أرباح الاشخاص الاعتبارية ترتبط بصفقات التجارة الالكترونية وذلك في نطاق قانون الضرائب على الدخل.

**المدخل الثاني :** صياغة معاملة ضريبية وضوابط واجراءات مستقلة وذلك من خلال اللائحة التنفيذية للقانون الضريبي .

**المدخل الثالث :** اصدار دليل خاص من جانب مصلحة الضرائب يتضمن الضوابط والاجراءات الخاصة بالحصر والفحص والربط للضريبة على صفقات التجارة الالكترونية دون ادخال تعديلات تشريعية عليها .

**المدخل الثالث :** الاخذ بالبدائل الثلاث السابقة جميعها بحيث يتم الإفصاح عن طبيعة المعاملة الضريبية لهذه الصفقات في القانون الضريبي وادخال التعديلات اللازمة في اللائحة التنفيذية واطار المصلحة الدليل الخاص بالاجراءات المرتبطة بهذه الصفقات . ويرى الباحث في هذا المجال الأخذ بالمدخل الرابع نظرا لتكامله .

وتعرض الدراسة المقومات التي يجب توافرها للإعداد للفحص الضريبي لعمليات التجارة الالكترونية وكذلك المقومات التي يجب توافرها للقيام بالفحص الضريبي لتلك العمليات .

دراسة فاطمة عمران ٢٠٠٤ (٣)

هدفت هذه الدراسة الى اجراء دراسة انتقادية لاعمال الفحص الضريبي بضرعية المبيعات.

وأشارت الدراسة أنه في ضوء متطلبات المراجعة الحديثة وكذلك مدى أهمية مراجعة كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي بالضرائب على المبيعات وذلك لتحديد مدى ملاحقة الممارسة العملية لمراجعة الفحص الضريبي للتطور في معايير المراجعة الحديثة وما يتطلبه ذلك من تأهيل علمي وعملي للمراجعة.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى وضع مدخل مقترح لمراجعة كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي بالضرائب على المبيعات في ظل نظم المعلومات ومن اهم النتائج التي توصلت لها الدراسة أن هناك حاجة ضرورية الى مراجعة كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي للضريبة العامة وعدم توافر قدر كافي من البيانات والمعلومات اللازمة لقيام المراجع لفحص الضريبي بمراجعة كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي على المبيعات ،

وعدم وجود معايير فنية وشخصية ومعدلات أداء محددة مسبقاً يمكن من خلالها الحكم على مدى كفاءة وفاعلية أداء مأمور الفحص الضريبي . ويرى الباحث انه باستخدام مدخل الفحص الضريبي الإلكتروني سوف يؤدي ذلك الى تحسين كفاءة الفحص الضريبي لأنه سوف يزيد من مرونة عملية الفحص الضريبي حيث تصبح تقارير الفحص يتم انجازها في وقت قصير وذلك لأنها توفر جميع المعلومات المطلوبة للفحص الضريبي .

دراسة وليد علي ٢٠٠٤<sup>(٤)</sup>

هدف الدراسة إلي وضع مدخل مقترح يعمل على رفع كفاءة وفاعلية الأداء الضريبي. وأشارت الدراسة أنه عن طريق استخدام نظام الربط الشبكي بين المصالح الايرادية يؤدي لتوفير المعلومات المحاسبية.

وخلصت هذه الدراسة أهمية نظام الربط الشبكي بين المصالح الايرادية في الارتقاء بأداء الفحص الضريبي نتيجة الاستعانة بنظم المعلومات الحديثة وما يوفره من وقت وجهد وذلك من خلال توفير المعلومات الازمة لمأمور الفحص الضريبي في الوقت المناسب وبدقة اكبر مما يزيد من كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي وجودة الأداء الضريبي .

ويرى الباحث انه باستخدام مدخل المراجعة المستمرة سوف يؤدي الى ارتفاع معدلات الأداء لعملية الفحص الضريبي والدقة في عملية الفحص نتيجة استخدام التكنولوجيا الحديثة في الفحص الضريبي .

دراسة النجداوي ٢٠١٢<sup>(٥)</sup>

تهدف هذه الدراسة إلى تقديم إطار نظري فكري لمفهوم الرقابة على أنظمة التشغيل الالكترونية المطبقة في الحكومة الالكترونية على دائرة ضريبة الدخل والمبيعات. وأشارت هذه الدراسة إلى أنه بتقديم هذه الدراسة يمكن إيجاد مفاهيم شمولية للرقابة من قبل الحكومة الالكترونية على الأنظمة التشغيلية، ومدى تطور التكنولوجيا المستخدمة للحكومة الالكترونية تسهياً لتوصيل المعلومات والخدمات للمواطنين بدقة عالية وبسرعة وبيان مدى اهتمام المسؤولين عن الأنظمة التشغيلية في الرقابة على البيانات لزيادة كفاءة وفعالية أداء وإجراءات أداء الأنشطة الحكومية في ظل استخدام الأنظمة الالكترونية.

وخلصت الدراسة إلى أن مستوى الرقابة على أنظمة التشغيل الإلكتروني في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات مرتفعة وأن هذه الأنظمة تساعد في تحقيق الرقابة المحاسبية



للحكومة الإلكترونية من خلال توفير معلومات دقيقة وكاملة وقابلة للمقارنة، وبدرجة أهمية عالية .

ويرى الباحث أن هذه الدراسة لم تتضمن الضوابط والإجراءات الخاصة بعملية الحصر والفحص الضريبي الإلكتروني .

### تحليل وتقييم الدراسات السابقة :

- أشارت إحدى الدراسات أنه يلزم وضع بعض الإجراءات اللازمة لمتابعة الصفقات التي تتم من خلال التجارة الإلكترونية المحلية والخارجية منها تطوير التشريعات الضريبية من أجل اقتراح نموذج ضريبي لتحديد الدخل المحقق من الصفقات التي تتم من خلال التجارة الإلكترونية عبر شبكة الانترنت ، إلزام البنوك بضرورة إخطار مصلحة الضرائب بالتحويلات المالية التي تتم بين المشروعات سواء داخل مصر أو خارج مصر .

- أيضاً أتضح من هذه الدراسات إلي أن مصر ليست بحاجة إلي إصدار معايير محاسبية للتجارة الإلكترونية بقدر ما تحتاج إلي صياغة منتظمة للعناصر التي توفر المقومات الأساسية لمرحلة الإعداد والفحص الضريبي لهذا النشاط من خلال هذه المداخل .

- تعديل التشريع الضريبي . تعديل اللائحة التنفيذية . إصدار المصلحة للضوابط والإجراءات الرقابية الخاصة بعملية الحصر والفحص الضريبي الإلكتروني .

- أيضاً تبين من هذه الدراسات أن هناك دراسة انتقادية لأعمال الفحص الضريبي بضريبة المبيعات في ضوء متطلبات المراجعة الحديثة وانتهت بوضع مدخل مقترح لمراجعة كفاءة وفعالية الفحص الضريبي في ظل نظم المعلومات الحديثة .

- أيضاً أشارت إحدى هذه الدراسات إلي أهمية الربط الشبكي بين المصالح الإدارية والارتقاء بأداء الفحص الضريبي نتيجة الاستعانة بنظم المعلومات الحديثة .

ويرى الباحث أن هذه الدراسات لم تتناول مدخل الفحص الضريبي الإلكتروني الذي يستطيع التعامل مع هذه المعلومات الحديثة وما هو الا المدخل الحديث القادر علي التعامل مع بيئة النظم المحاسبية الحديثة .

### المبحث الثاني : ماهية الفحص الضريبي الإلكتروني وأهدافه ومعوقاته

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 التعرف لمعوقات استخدام الحاسب الإلكتروني

## أولاً: ماهية الفحص الضريبي الإلكتروني

نظراً لعدم وجود تعريف محدد للفحص الضريبي الإلكتروني فقد قام الباحث بعمل مزج بين تعريف المراجعة الإلكترونية والفحص الضريبي ما هو<sup>(٦)</sup> إلا دراسة وتحليل وفحص النظم المحاسبية الإلكترونية والقوائم والتقارير المالية والمعدة في ظل نظام محاسبي إلكتروني غير ورقي ارتكازاً<sup>(٧)</sup> علي 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 .

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 علي الأساليب والإجراءات المتبعة في تنفيذ عملية الفحص فإذا كان الفحص الضريبي التقليدي يعتمد علي أمانة ونظامية الدفاتر والسجلات فإن الفحص الضريبي الإلكتروني يعتمد علي 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 وحتى نصل إلي هذا الهدف لا بد من دراسة الطرق والإجراءات التي يتبعها الفاحص الضريبي وهي كالآتي:

(١) إجراءات الفاحص الضريبي للحصول علي فهم كافي عن النظام المحاسبي الإلكتروني ونظام الرقابة الداخلية المرتبطة به وكذلك البرامج المستخدمة فيه .

(٢) تقييم الفاحص الضريبي للخطر الحتمي وخطر الرقابة عندما يقوم بتقييم خطر الفحص

(٣) 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 علي ذلك يتأسس تقييم إجراءات الفحص الضريبي الإلكتروني وتقييمه علي الآتي

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

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

ج. الدقة : أي أن النظام ينتج معلومات تتميز بالدقة .

د. الكفاءة والفعالية : سوف يتم تقييم تكلفة الكفاءة والفعالية للنظام وذلك إذ كانت أجهزة

النظام والبرامج تقدمان خدمة جيدة ومرضية تلبي احتياجات المستخدمين وكذلك

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

ويري البعض<sup>(٨)</sup> أن مراجعة الحسابات المعدة الإلكترونية لها تأثير إيجابي علي

إجراءات وعمليات المراجعة وأن استخدام الحاسب الآلي والتطبيقات في عملية فحص

الحسابات المعدة إلكترونياً يزيد من درجة الثقة والحيادية في الحصول علي المعلومات

ويقلل من الوقت والجهد اللازم للقيام بعمليات الفحص .

وفي ضوء ما تقدم يمكن تناول إجراءات الفحص<sup>(٩)</sup> الضريبي لنظم المعلومات

المحاسبية الإلكترونية في النقاط التالية :

(١) التأكد من فعالية الرقابة الداخلية وأجهزة الحاسب وشبكات توصيل الأجهزة من

وصول غير المصرح لهم بهدف النسخ والتعديل أو التدمير .

(٢) التأكد من امتلاك البرامج وتطويرها بموجب تفويض من الإدارة .

(٣) التأكد من أن أي تعديل للبرنامج يتم بموجب تفويض وموافقة الإدارة .

(٤) التأكد من أن معالجة العمليات المالية والملفات وأي سجلات إلكترونية أخرى تتم بدقة

وبشكل كامل

(٥) التأكد من البيانات المصدرية التي بها أخطاء يتم تمييزها ومعالجتها طبقاً لسياسات

الإدارة.

(٦) التأكد من أن ملفات نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني تتميز بالدقة والاكتمال

والسرية.

ويتم التحقق من تلك الإجراءات التي تؤثر في تقييمها من خلال<sup>(١٠)</sup> التحقق من موضوعية

فحص النظم المحاسبية الإلكترونية والفرعية لتحديد مستوي الثقة وذلك من خلال تحليل

النظم

ويشمل تحليل النظم :

١- كيف يتم تدفق البيانات من خلال النظام .

٢- ما هي الملفات التي يستخدمها الممول .

٣- متى يتم إنشاء السجلات والملفات .

٤- ما هي العمليات اليدوية التي تتعلق بتدفق البيانات .

٥- هل الضوابط الداخلية موجودة .

ومعظم النظم المحاسبية الإلكترونية لا تشمل المعاملات الورقية في التبادل الإلكتروني للبيانات وكذلك تؤثر عملية التبادل الإلكتروني للبيانات علي الضوابط العامة الموجودة المهم أن تبقي 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 حتي نصل إلي التأكد من صحة احتساب الربح والتأكد من سلامة الضرائب المربوطة وفقاً للإقرار المقدم من الممول

ثانياً: معوقات استخدام الحاسبات الإلكترونية

توجد العديد من المعوقات التي تنتج من استخدام الحاسبات الإلكترونية بصفة

عامة ومن هذه المعوقات ما يلي :

١- المعوقات المرتبطة بأدلة الإثبات :

حيث أنه نتيجة للتطور السريع في نظم الاتصال وتكنولوجيا المعلومات في السنوات الأخيرة أدي ذلك إلي ظهور أنشطة التجارة الإلكترونية حيث يرى أحد الكتاب<sup>(١١)</sup> لكي 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 وصولاً لتحقيق الهدف منها والتي تعتمد علي نظم تكنولوجيا الحاسبات الآلية في القيام بجميع الأنشطة الاقتصادية بشكل كبير ، بمعنى أن جميع الوظائف المحاسبية في ظل نظام المحاسبة الإلكترونية يتم إعدادها جميعاً باستخدام الحاسب الآلي من بداية التسجيل والترحيل والتلخيص واستخراج التقارير المالية ، بالإضافة إلي القيام بعمليات البيع والشراء والسداد، وإن اختلاف شكل دليل المراجعة الإلكتروني 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 . الأمر الذي أدى إلى ظهور تحديات وصعوبات واجهت 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 علي حقيقة ودقة الأرقام والقيم الواردة بالتقارير المالية . ويرى الباحث ضرورة استحداث وسائل جديدة تتماشى مع طبيعة الأدلة الالكترونية مثل برامج المراجعة المخفاه والمعاينة الفورية والمراجعة عن بعد

وزيادة الاهتمام بالإجراءات التحليلية وخاصة في ظل النظم المحاسبية الالكترونية الفورية، وذلك نظراً لاختفاء الأدلة الورقية، وجود نظام رقابة داخلية قوي وفعال لدى العميل في ظل استخدام هذه النظم المحاسبية الالكترونية .

## ٢- 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 علي أساس الغرض منه<sup>(١٢)</sup> ويرى البعض أن هذه الأغراض تتمثل في السماح بتتبع العملية من مصدرها وحتى نتائجها النهائية أو العكس والإجابة علي التساؤلات وتصحيح الأخطاء وتحديد عواقب الأخطار والحد من حالات الغش ومراقبة الأمن وإعداد نسخة احتياطية ومراقبة الأداء وإعادة تدريب المستخدم.

وتشمل مخاطر سند المراجعة في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات ما يلي<sup>(١٣)</sup> :

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

ب- عدم وجود دفاتر يومية حيث يتم الإدخال مباشر لدفاتر الأستاذ .

ج- 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 .

## ٣- المعوقات الخاصة بعدم الفصل بين الوظائف :

١) يتضمن القسم الخاص بالحاسب الإلكتروني خاصة في المؤسسات الكبيرة بعض الأفراد الذين تختلف وظائفهم مثل محالي الأنظمة ومصممي البرامج والقائمين

بعملية التشغيل، أما في الشركات المتوسطة والصغيرة فلا توجد أقسام خاصة بالحاسب الإلكتروني حيث أن المنافع المترتبة علي إنشاء هذه الأقسام المتخصصة لا تبرر تحمل تكلفة مرتفعة .

(٢) 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 .

(٣) نجد في النظام المحاسبي القائم علي استخدام الحاسبات الإلكترونية تتركز المهام علي مجموعة محددة من الأفراد وهم الذين تم تدريبهم علي البرامج الخاصة باستخدام الحاسب ويؤدي هذا التركيز في توزيع المهام إلي 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 الإطلاع علي العديد من العمليات التي تتم علي البيانات وقد يؤدي ذلك إلي سهولة عملية الغش والاحتيال في أنظمة التشغيل الإلكتروني .

(٤) ويتحقق الفصل بين الوظائف في ظل أنظمة التشغيل الإلكتروني للبيانات عن طريق الفصل بين عمليات الإدخال للبيانات والرقابة علي الإدخال وأيضاً الفصل بين الرقابة علي تشغيل البيانات وعملية تعديل البرامج وصيانتها وأيضاً يجب الفصل بين عملية الرقابة علي المدخلات وعملية حفظ المستندات الخاصة بالنظام (٥) وعلي 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 إلي عدم حدوث التلاعب في البيانات التي يتم إدخالها إلي الحاسب

(٦) ومن أمثلة الرقابة علي إدخال البيانات تخصيص شفرة معينة ومختلفة لكل شخص مسئول عن إدخال البيانات والتأكد من أن كل شخص يستخدم الشفرة الخاصة به مع ضرورة تغييرها من وقت لآخر .

(٧) يري البعض<sup>(١٤)</sup> أن سبب وجود خسائر مالية كبيرة بسبب التعديلات علي أمن ونظم المعلومات المحاسبية بواسطة أشخاص من داخل وخارج تلك المنشآت وأن

أهم المخاطر التي تهدد أمن نظم المعلومات الإلكترونية في المنشآت السعودية تتمثل في الإدخال المتعمد وغير المتعمد لبيانات غير سليمة وكذلك التدمير غير المتعمد للبيانات من قبل موظفي المنشآت .

٨) كما يعد اشتراك موظفي المنشآت في استخدام كلمات السر وإدخال فيروسات إلي النظام المحاسبي وتدمير أو طمس بعض مخرجات النظام المحاسبي والكشف عن بعض المعلومات الهامة لأشخاص غير مرخص لهم بالإطلاع عليها ، وكذلك توجيه بعض مخرجات الحاسب الآلي إلي أشخاص غير مخول لهم باستلامها والاطلاع عليها من المخاطرة الهامة التي تهدد أمن نظم المعلومات الإلكترونية في المنشآت .

**المبحث الثالث: أساليب الفحص الضريبي الإلكتروني والاعتبارات التي يجب مراعاتها عند استخدام الفحص الإلكتروني**

إن استخدام أسلوب الفحص الضريبي الإلكتروني الذي يتم باستخدام الحاسب الآلي ذاته ، علي 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 برنامج IDEA<sup>(١٥)</sup> التي تقدمها مصلحة الضرائب المصرية للفاحصين للعمل بها ويقوم الفحص الضريبي الإلكتروني – إلي جانب فحص وتقييم الرقابة الداخلية التي يتضمنها برنامج العميل باستخدام الأساليب المتقدمة للفحص بتنفيذ بعض مهام الفحص بكفاءة وسرعة فائقة من خلال استخدام برنامج IDEA ومن بين هذه المهام<sup>(١٦)</sup> ما يلي :

- ١) اختبار مجموعة من العمليات أو أرصدة الحسابات والتأكد من صحة تنفيذ الإجراءات الحسابية الخاصة بها.
- ٢) استخراج بعض البيانات من الملفات بهدف المقارنة بين العناصر المختلفة ، والربط بينها حتي يتمكن الفاحص الضريبي من تكوين رأيه عن مدى صحة العنصر موضوع الفحص .
- ٣) 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<sup>(١٧)</sup>. علاوة علي عمليات تحليل الاتجاهات وكل ما يرتبط بأسلوب الفحص التحليلي .

- (٤) المساعدة في تحديد الأهمية النسبية للعناصر التي تؤثر بشكل جوهري علي البيانات القوائم المالية، مما يؤدي إلي إيجاد نوع من الثبات في تقدير هذه الأهمية ، مما يؤدي إلي تجنب الأحكام أو التقديرات الشخصية.
- (٥) تحديد حجم العينة المطلوبة، وما يتعلق بها من تحليلات إحصائية مختلفة مما يؤدي إلي تخفيض تكلفة الفحص والوقت اللازم للفحص الضريبي .
- (٦) اختبار فجوات فواتير المبيعات .
- (٧) تكرار فواتير المشتريات .

حتى نصل إلى ذلك يرى البعض<sup>(١٨)</sup> تقييم تجربة تطبيق برامج المراجعة العامة في الفصول الدراسية لمقررات مراجعة الحسابات الالكترونية ، وتحديد الموارد اللازمة لمساعدة القائمين بتدريس مقررات مراجعة الحسابات بالجامعات علي دمج وتطبيق برامج المراجعة المعروفة – مثل برنامج لغة أوامر المراجعة (ACL) والبرنامج التفاعلي لاستخراج البيانات وتحليلها (IDEA) – والتي اثبت نجاحها وفعاليتها في تدريس مقررات مراجعة الحسابات الالكترونية .

ويرى الباحث أن تطبيق هذه التجربة ودراسة برامج المراجعة العامة سوف يرفع من كفاءة وفعالية الفاحص الضريبي عند تطبيقها في الفحص الضريبي.

**أولاً: الاعتبارات التي يجب مراعاتها عند استخدام أساليب المراجعة الإلكترونية:**

يرى البعض<sup>(١٩)</sup> أن أثر التطورات الحديثة لمتغيرات تكنولوجيا المعلومات علي عملية المراجعة في السودان واستخدام الحسابات الآلية في المراجعة يؤدي إلى اختصار وقت عملية المراجعة والتحقق من دقة وسلامة ومعالجة البيانات وفي نفس الوقت يجب عدم الاستغناء عن المراجعة التقليدية في ديوان المراجعة القومي ويجب دعمها باستخدام الحاسبات الآلية لأن استخدام المراجعة الالكترونية يساعد علي تقليل الأخطاء وزيادة دقة وصحة البيانات وزيادة الثقة في المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية .

ويرى الباحث أن استخدام المراجعة التقليدية لم يعد ملائم في مواجهة التحديات التي تواجه مهنة المراجعة والتي ترتبط بالتطورات السريعة والمتلاحقة في تكنولوجيا المعلومات العولمة واقتصاديات السوق .

ورد بالإرشاد الدولي للمراجعة رقم (١٥) بعنوان المراجعة في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات والتي يجب علي مراجع الحسابات أخذها في حسابه عند القيام بالمراجعة في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات ويمكن إيجازها علي النحو التالي :



## ١- المهارة والكفاءة :

ينبغي أن يكون مراجع الحسابات علي دراية كافية بالحاسب كجهاز وتطبيقات وبرامج تشغيل الحاسب الآلي ، وفهم أثر التشغيل الإلكتروني علي دراسة وتقييم الرقابة الداخلية، وعلي تطبيق إجراءات المراجعة بما في ذلك أساليب المراجعة الإلكترونية.

## ٢- خطة الفحص :

ينبغي أن يحصل مراقب الحسابات علي المعلومات الخاصة بظروف التشغيل الإلكتروني للبيانات المتعلقة بخطة الفحص ومنها :

- أ. أجهزة الحاسب الإلكتروني والتطبيقات المستخدمة بواسطة المنشأة .
- ب. خطة استخدام التطبيقات الجديدة .
- ج. معرفة كيفية تنظيم عملية تشغيل البيانات .
- د. تحديد درجة اعتماده علي نظم رقابة التشغيل الإلكتروني للبيانات .
- هـ. تخطيط إجراءات الفحص باستخدام أساليب المراجعة الإلكترونية .

## ٣- نظم الرقابة الداخلية :

ينبغي علي مراقب الحسابات أثناء الفحص والتقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية أن يتعرف علي النظام المحاسبي ليتمكن من تفهم المجال العام للرقابة وإن كان ينوي الاعتماد علي نظام الرقابة الداخلية في عملية المراجعة التي يقوم بها فعليه دراسة الرقابة اليدوية والرقابة في النظام القائم علي استخدام الحاسب الآلي .  
- أدلة الإثبات :

قد يؤثر التشغيل الإلكتروني للبيانات علي تطبيق إجراءات مدي الالتزام وإجراءات التحقق من نواحي متعددة مثل:-

أ- استخدام أساليب المراجعة الإلكترونية ، ومنها علي سبيل المثال :

- عدم وجود مستندات المدخلات وهذا بدوره يعوق الفاحص الضريبي عن فحص الأثلة المستندية

- عدم وجود مسار واضح للمراجعة .

- عدم وجود مخرجات منظورة .

ب- زيادة فاعلية وكفاءة إجراءات الفحص الضريبي باستخدام أساليب المراجعة الإلكترونية في الحصول علي دليل الإثبات وتقديمه علي سبيل المثال :

- يمكن اختبار بعض العمليات بفاعلية أكثر .

- يكون الحاسب الآلي أكثر كفاءة من الأساليب اليدوية في تطبيق إجراءات الفحص التحليلي وفحص تفاصيل العمليات والأرصدة .

**الأمور العامة الخاصة بفحص النظم في ضريبة المبيعات .**

١- بداية السنة المالية وعلاقتها بقواعد البيانات<sup>(٢٠)</sup>

١) هل يتم في بداية كل سنة إنشاء قاعدة بيانات السنة المالية الجديدة داخل نفس البرنامج بعد أقفال العام السابق علي نفس البرنامج ، وفي هذه الحالة يتم اختيار السنة المراد فحصها ألياً من داخل البرنامج من خلال شاشات مخصصة لذلك بالبرنامج حيث توجد جميع السنوات المالية بشكل تراكمي داخل البرنامج مع مراعاة ألا يكون للسنة الواحدة أكثر من قاعدة بيانات .

٢) هل يتم في بداية كل سنة إعادة تحميل البرنامج وإنشاء قاعدة بيانات جديدة وفي هذه الحالة يوجد عدد نسخ للبرنامج بعدد السنوات التي يتم تحميلها ، وفي هذه الحالة يتم اختيار السنة المراد فحصها ألياً من خارج البرنامج من خلال عملية البحث باسم البرنامج سواء علي جهاز Server أو من أي جهاز محمل عليه البرنامج ويتم البحث باستخدام أمر البحث داخل Windows لتحديد مسار البرنامج وبعد تحديد المسار يتم الدخول علي دوسيه البرنامج لاختيار ملفات البيانات الخاصة بالسنة المالية ، مع مراعاة التأكيد من عدم وجود أكثر من نسخة من ملفات البيانات للسنة الواحدة .

**وفي الحالتين يجب مراعاة :**

- البحث عن قواعد البيانات علي كافة أقراص الجهاز .

- التحقق من مدي وجود أكثر من قاعدة بيانات لأكثر من شركة .

في الشبكة الداخلية للشركة ووجود أجهزة الخادم ( Servers ) :

يجب معرفة مكان جهاز الخادم الرئيسي ( حيث في بعض الشركات العالمية يوجد جهاز الخادم خارج مصر) ومعرفة ترابط الشبكة الداخلية بجهاز الخادم الرئيسي ومدي صلاحية الوصول إليه.

ويرى أحد الكتاب<sup>(٢١)</sup> أنه يجب الحذر في التعامل مع الملفات التي تكون مرفقة مع الرسائل الإلكترونية فيجب عدم فتح الملف إلا بعد التأكد من أنه لا يحتوي على فيروس أو

برنامج يمكن الآخرين من اختراق الجهاز وبرامج الحماية من الفيروسات، ويجب وضع برامج تساعد في اكتشاف هذا النوع من البرامج بشكل تلقائي ويجب التأكد من

أن الجهاز محمي عند الاتصال بالإنترنت والتأكد من عدم وجود بوابات مفتوحة تمكن للمخترقين من دخول الجهاز أو عمل حماية من احتمالات الاختراق عن طريق برامج الحماية الكبيرة، وكذا معرفة هل قواعد البيانات مركزية ( قاعدة بيانات واحدة في جهاز الخادم الرئيسي ) وكل الأجهزة الطرفية تحفظ البيانات به أم بكل جهاز طرفي صورة من قاعدة بيانات ويتم في نهاية كل فترة تحديث بيانات الخادم الرئيسي وفي هذه الحالة يجب مراعاة درجة تحديث جهاز الخادم بالبيانات محل الفحص .

- تختلف اختبارات فحص النظم الآلية تبعاً لنوع البرنامج وذلك علي النحو التالي :

١- برنامج جاهز Package .

٢- برنامج جاهز وبه تعديلات مصممة للشركة .

٣- برنامج خاص بالشركة .

١- برنامج جاهز Package :

يتم دراسة البرنامج مع الشركة المنتجة لتحديد البرنامج من حيث نقاط الرقابة ، وطريقة حساب الضريبة وأنواع التقارير التي يصدرها النظام ومدى إمكانية الحصول علي ملفات البيانات مع ضرورة التعرف علي مدى إمكانية إجراء تعديلات علي البرنامج وكيفية الوصول إليها .

٢- برنامج جاهز به تعديلات مصممة للشركة .

يتم مراجعة التعديلات التي تمت علي البرنامج مع التحقق من عدم تأثيرها علي صحة احتساب الضريبة ونقاط الرقابة مع إجراء الاختبارات اللازمة علي ملفات البيانات للتحقق من صحة الإدخال ومصادقية المخرجات.

٣- برنامج خاص للشركة

يتم الاطلاع علي البرنامج ودراسة خصائصه وتحديد نقاط القوة والضعف بالإضافة إلي إجراء الاختبارات اللازمة علي ملفات البيانات للتحقق من صحة الإدخال ومصادقية المخرجات

٣- اختبار قدرات البرنامج:

١- إمكانية الوصول المباشر لقواعد البيانات Access to database حيث يؤثر

الوصول المباشر لقواعد البيانات دون المرور بالشاشات المعدة للإدخال أو

التعديل أو التقارير علي مصادقية هذه البيانات .

### ثالثاً: أساليب الفحص الضريبي الإلكتروني

إن استخدام الحاسب الآلي في تشغيل البيانات المالية يؤثر بشكل ملموس علي النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية المتعلقة به إلا أنه يمكن القول بصفة عامة أن استخدام الحاسب الإلكتروني لم يؤثر علي أهداف النظام المحاسبي . ويقتصر تأثيره علي 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 ، وإلي أي مدي 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 علي فحص ومراجعة المعلومات الواردة بها .

يري أحد الكتاب<sup>(٢٢)</sup> أنه يستطيع الفاحص الضريبي أن يطمئن إلي دقة نظام الرقابة الداخلية علي عمليات الحاسب الإلكتروني وأنظمة الرقابة علي كل من تغذية الحاسب بالبيانات وتشغيل البيانات حيث يقوم مراجع الشركة بالتأكد من سلامة ذلك . ولقد أوجبت المعايير الدولية علي الفاحص ، أن يقوم بإجراء فحص مبدئي وتقييم أولي لأساليب الرقابة المحاسبية لنظم التشغيل الإلكتروني للبيانات .

ويرى أحد الكتاب<sup>(٢٣)</sup> أن مقومات تطبيق أسلوب الفحص الضريبي يجب أن يكون هناك نماذج مميكنة لكافة إجراءات وأعمال الفحص أي الاتجاه لإعداد نظام مميكن لانتهاء 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.

ويرى الباحث أن هذا ما يتم تطبيقه من خلال الإدارة المركزية للفحص. وأن الفحص الضريبي الإلكتروني للأدوات والأساليب والإجراءات التي تتبعها مصلحة الضرائب علي المبيعات لفحص الشركات التي تمارس التجارة الإلكترونية والتي لا تمارس التجارة الإلكترونية هي كالآتي:

- ١ - يقوم المأمور الفاحص بعمل محضر مناقشة مع المسئول عن الأنظمة المالية بالشركة وذلك للتعرف علي البرامج المستخدمة في إعداد الحسابات المالية، والتعرف علي كافة تفاصيل البرامج المستخدمة بالشركة بهدف اختبارها والتأكد من أن الشركة تعتمد علي أنظمة آلية متكاملة لا يمكن التلاعب أو إخفاء حسابات مؤثرة علي حساب

الضريبة بحيث يكون لكل قيد حسابي له مردود علي كل ملف آلي مما يؤكد علي إحكام عملية الرقابة الداخلية علي ملفات الشركة. ثم يتم تحديد البيانات المطلوب سحبها وعمل التحليلات الخاصة بها باستخدام برنامج المراجع Idea الخاص بمصلحة الضرائب علي المبيعات للوصول إلي الفحص الآلي لبيانات الشركة ويعد محضر المناقشة أحد أساليب جمع البيانات عن الشركة التي تمسك حسابات آلية أو يدوية يقوم بها الفاحص .

٢- يقوم مأمور فحص النظم بسحب نسخة من البيانات التي لها تأثير علي حساب الضريبة والتي تتمثل في ملف المشتريات والمبيعات والمخزون وملف الحسابات العامة ويتم سحبها بواسطة مسئول الحاسب الآلي المختص بالشركة .

٣- يتم سحب هذه البيانات علي وسيط تخزين أو من خلال الكمبيوتر المحمول الخاص بالمأمور الفاحص ( حيث تم مكنية مصلحة الضرائب المصرية ) مبيعات ( بالكمبيوتر المحمول لكل مأمور فاحص يقوم مأمور فحص النظم بأخذ نسخة من ملف بيانات الشركة محل الفحص ، وإدخالها علي برنامج (Idea) الخاص بعمليات الفحص لإجراء عمليات التحليل حيث يقوم برنامج المراجعة بالتعرف تلقائياً علي ملفات من نوع (Access – Excel – Data Bases File) .

ويتم ذلك من خلال القيام بعدة مهام أساسية هي<sup>(٢٣)</sup>:

- ١- 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.
- ٢- عملية فهرست البيانات وهي تساعد علي سهولة تحليل البيانات .
- ٣- عملية اكتشاف الفجوات (ويتم من خلاله اختبار تسلسل الفواتير الآلية واكتشاف الفواتير غير المدرجة).
- ٤- عملية تقسيم البيانات إلي طبقات رقمية أو زمنية ( وهي تهدف إلي إمكانية المقارنة بالإقرارات الشهرية ، للتحقق من مصداقية بيانات الشركة محل الفحص)
- ٥- عملية معالجة البيانات .
- ٦- عملية التجميع أو التلخيص ( تهدف إلي الحصول علي إجماليات كل ملف لمقارنتها بما هو مدرج في القوائم المالية ) .

٧- 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 علي 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

ويري الباحث أن هذا الأسلوب من أساليب المراجعة الإلكترونية وهو أسلوب المحاكاة المتوازية وأنه بالإضافة لمقارنة ملف المنصرف منه المخازن مع ملف فواتير البيع يتم مقارنته أيضاً مع ملف العملاء وملف البيع الآجل وملف النقدية وذلك في حالة البيع أما في حالة الشراء يتم مقارنة ملف الوارد إلي المخازن مع ملف المشتريات النقدية والمشتريات الآجلة وملف الموردين.

وبعد انتهاء برنامج المراجعة من تحليل البيانات يقوم الأمور بإعداد تقرير فحص النظم الآلية يتضمن التحليلات والاختبارات ، البيانات ، النظام الآلي، والنتائج والتوصيات

### نتائج البحث

بإجراء دراسته تحليلية للجوانب المتعلقة بالفحص الضريبي الإلكتروني توصل الباحث إلى

- ان استخدام الفحص الضريبي الإلكتروني في الفحص الضريبي يؤدي إلى تنفيذ العديد من اجراءات الفحص الضريبي بدقة عالية بأسرع وقت ممكن مما يترتب عليه عدم التأخير في عمليه ربط الضريبي وتحصيل الضريبة وعدم سقوطها بالتقادم
- ان استخدام الفحص الضريبي الإلكتروني في الفحص الضريبي يؤدي إلى عدم تأخير الفحص وسهولة حصر وضبط المجتمع الضريبي
- ان استخدام الفحص الضريبي الإلكتروني في الفحص الضريبي سوف يؤدي إلى انخفاض تكلفة التحصيل وزيادة الحصيلة
- ان استخدام الفحص الضريبي الإلكتروني سوف يؤدي إلى ان يشمل ملف المنشآت الإلكترونية وبمصلحة الضرائب المصرية للبيانات الأساسية اللازمة لأعمال الفحص والبيانات الواردة من الغير عن معاملات الشركة

- ان استخدام الفحص الضريبي الاللكترونى سوف يؤدى الى حفظ البيانات والمعلومات المتاحة وسهولة استرجاعها مما يؤدى الى سهولة الوصول الى البيانات اللازمة

### توصيات البحث

- على مامورى الضرائب ان يقومون بتطوير انفسهم وان يملكون المهارة والمعرفة عن ادوات واساليب تكنولوجيا المعلومات
- وضع المقومات الاساسية لمرحلة الاعداد للفحص الضريبي الاللكترونى والاستخدام الامثل للاساليب الاللكترونية للحصول على ادلة الاثبات التى تؤيد اعمال الفحص واصدار المصلحة للضوابط والاجراء الرقابية الخاصة بعملية الحصر والفحص الضريبي الاللكترونى
- على مامورى الضرائب فهم اساليب الفحص الضريبي الاللكترونى والاعتبارات التى يجب مراعاتها عند استخدام الفحص الضريبي الاللكترونى فهما جيدا
- على مامورى الضرائب فهم نظام الرقابة الداخلية فى ظل النظم المحاسبية الاللكترونية وبرامج المراجعة الخاصة بذلك
- على مامورى الضرائب التعرف الكامل لنظام المعلومات الاللكترونية
- على مامورى الفحص ان ينالوا تدريبا فنيا عاليا وكذلك رفع الكفاءه المهنية وذلك من خلال الدورات التدريبية التى تعدها مراكز التدريب الضريبي بمصله الضرائب المصرية

## مراجع باللغة العربية

- (١) د جلال الشافعي " المعاملة الضريبية للصفقات التي تتم من خلال التجارة الإلكترونية" ، الأهرام الاقتصادي ، العدد ١٥٨٩ ، ١٩٩٩ ، ص ٢٠ - ٢٤ .
- (٢) د - محمد كمال الدين أبو عجوة (تحليل المعايير المحاسبية للتجارة الإلكترونية واثرها على مقومات الاعداد والفحص الضريبي في مصر ) مؤتمر الضرائب على الدخل في مصر وتحديات القرن الحادي والعشرون كلية التجارة جامعة الإسكندرية ٢٠٠١ صفحة من ٢٧٥ الى ٣١٣ .
- (٣) فاطمة عمران (مراجعة كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي للضريبة العامة على المبيعات - دراسة تطبيقية على قطاع الغزل والنسيج) رسالة ماجستير جامعة قناة السويس كلية التجارة بالإسماعيلية ٢٠٠٤ .
- (٤) وليد احمد محمد على ( استخدام نظام الربط الشبكي كأداة لتوفير المعلومات المحاسبية عن المجتمع الضريبي بهدف زيادة كفاءة وفاعلية نظام الرقابة على المبيعات ) رسالة ماجستير جامعة قناة السويس كلية التجارة بالإسماعيلية ٢٠٠٤ .
- (٥) أكرم يوسف النجاوي " الرقابة على أنظمة التشغيل الالكترونية المطبقة في الحكومة الالكترونية الأردنية " ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، العدد الثاني، المجلد الثالث، ٢٠١٢ ، ص ٧٩٦ .
- (٦) د أمين السيد احمد لطفي ، مراجعة وتدقيق نظم المعلومات ، الإسكندرية ، الدار الجامعية ، ٢٠٠٥ ، ص ٣٥ .
- (٧) د. جلال الشافعي ، الموسوعة الحديثة في المحاسبة الضريبية الجزء الرابع طرق وأساليب الفحص الضريبي ، ٢٠٠٦ ، ص ٩
- (٨) د.الدرسوري محمد عيد ، إبراهيم الهويدي ، " دور ديوان المحاسبة في مواكبة التطورات لعمليات التدقيق وذلك من خلال استخدام الحاسب الآلي " ، ديوان المحاسبة ، الكويت ، ٢٠٠٨ .
- (٩) مصلحة الضرائب المصرية مركز التدريب الضريبي " برنامج فحص النظم والحسابات بدر كورنيش النيل ، ص ٦



- (١٠) د عاصم محمد أحمد سرور، " أدلة الإثبات في ظل مراجعة أنشطة التجارة الإلكترونية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية تجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، مارس ٢٠٠٥، ص ٢١٩ .
- (١١) د حسن عبد الحميد العطار، نموذج مقترح بتقييم مخاطر بيئة التشغيل الإلكتروني مدخل لتدعيم دور مراقب الحسابات في ظل التحديات المعاصرة، مجلة البحوث التجارية، كلية تجارة : جامعة الزقازيق، العدد الأول، بدون عدد للمجلد، يناير ٢٠٠٠، ص ٦٦
- (١٢) أبو موسي، احمد عبد السلام " أهمية مخاطر نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية : دراسة ميدانية علي المنشآت السعودية، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة الرياض - المملكة العربية السعودية، المجلد الرابع والأربعون، العدد الثالث، ٢٠٠٤، ص ٥٠٩ - ٥٧٠ .
- (١٣) حقار، سيدي عبدالرحيم 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، ٢٠١٠ .
- (١٤) ابراهيم عبد الحفيظ، " تحديات 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، جامعة القاهرة، فرع بني سويف، العدد الأول ٢٠٠٠، ص ٢٦٥ - ٢٦٦ .
- (١٥) د. جلال الشافعي، المحاسبة الضريبية - الضريبة الموحدة علي دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة علي أرباح شركات الأموال طبقاً للقانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ ولائحته التنفيذية ( الطبعة الثانية - القاهرة - مكتبة عين شمس ١٩٩٦ ) ص ٣٥٦ .
- (١٦) كريمة حسن محمد محمد، " مدخل مقترح لاستخدام معايير الجودة الشاملة في تحسين كفاءة وفعالية الفحص الضريبي المنشق" ، رسالة دكتوراه، جامعة قناة السويس، كلية التجارة بالإسماعيلية، ٢٠١٠ .

(١٧) سماح صلاح الدين عطية بخيت " المشاكل الضريبية الناتجة عن صفقات التجارة الإلكترونية" ، رسالة ماجستير، جامعة القاهرة ، كلية تجارة ، ٢٠٠٧ ، ص ١٤٩ .

### مراجع باللغة الإنجليزية

- 18) Onions, RL., "towards a paradigm for continuous auditing" working paper, the university of Sal ford ,greater Manchester United Kingdom January 2003.
- 19) Auditing Electronic data. Tax exective, 0040025, MR/APR 1997, vol 49, issue2
- 20) IDEA = interactive Data Extraction & Analysis.
- 21) <http://www.FTS.2execsft.com/g/ossary.asp>
- 22) Coderre D. " Seven Easy CAATTO Internal Audit op (IAa), vol. 51. No. 4 August, 1994, pp. 28-32.
- 23) 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.
- 24) Oweber B.W. " Next – generation in fatures markts : acomparison of open outcry and order matching systems " , journal of Management information systems, vol / 16, No. 2, Fall 1999, pp. 29:34.
- 25) Jak champlan, " Auditing information systems : a comerhensive reference" , John wily & sons New York, 1998, P.P 322 : 327 .