

امكانية استخدام محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة الانتاج لاغراض ضريبة القيمة المضافة  
دراسة أستطلاعية تحليلية في الهيئة العامة للضرائب

أ.م. د. سالم عواد هادي      أ.م. د. قاسم محمد عبد الله البعاج      م.م. صادق جعفر كاظم العنابي  
جامعة بغداد      جامعه القادسية      جامعة القادسيه

### المستخلص

يكسب هذا البحث أهميته من أهمية الموضوع الذي يتناوله وما يحمله من دلالات لمستقبل التنمية في العراق وهذا يستوجب ربط الأنظمة المحاسبية بالتطورات الاقتصادية ، والنظام المحاسبي الذي سنتناوله في هذا البحث هو محاسبة الكلفة ودوره في تحديد الضريبة على القيمة المضافة ، ويهدف البحث إلى دور وأهمية التطبيق العملي للضريبة على القيمة المضافة ومدى العلاقة استخدام محاسبة الكلفة التي من خلالها يتم تحديد القيمة المضافة بشرط استخدام نظام كلفة سليم وفعال . وقد تمحورت مشكلة البحث في معرفة دور محاسبة الكلفة في تحديد الضريبة المفروضة على القيمة المضافة وهل إن إتباع الأنظمة المحاسبية بشكل سليم وفعال سيؤدي للوصول إلى تقرير صحيح لفرض الضريبة على القيمة المضافة للسلع والخدمات . وقد توصل الباحثون إلى جملة من النتائج أهمها ان التطبيق العملي للوصول الى ضريبة القيمة المضافة يجب ان يأخذ بنظر استخدام محاسبة الكلفة وهذا يعني ان عدم استخدامها بشكل فعال وسليم سيؤثر على احتساب ضريبة القيمة المضافة بشكل عادل ، وان عدم مراعاة القوانين واللوائح الضريبية والنظم المحاسبية وعدم مسك الدفاتر والسجلات المحاسبية يؤدي الى صعوبة الوصول الى قيمة التغير في القيمة المضافة وبالتالي لا يمكن احتساب الضريبة على القيمة المضافة .

وقد توصل الباحثون إلى مجموعة توصيات منها : من اجل ضمان تحديد سليم لوعاء الضريبة على القيمة المضافة للسلع والخدمات يجب إتباع نظام محاسبة كلفة سليم وفعال وكذلك لا بد من اللجوء الى التطبيق العملي للأنظمة والمبادئ المحاسبية والاخذ بدور المحاسبين القانونيين ومراقبي الحسابات لتنظيم مهنة المحاسبة وإلزام الممولين بتطبيق هذه الأنظمة من اجل تحديد ضريبة القيمة المضافة بشكل صحيح .

### Abstract

This research is important because of the importance of the subject matter and the implications for the future of development in Iraq. This requires linking the accounting systems with the economic developments. The accounting system we will address in this research is the cost accounting system and its role in determining value added tax. The value added tax and the extent of the relationship with the general accounting principles of cost accounting through which the value added is determined provided the use of a sound and effective cost system.

The problem of research was about knowing the role of cost accounting in determining the value added tax and whether following the accounting systems properly

and effectively will lead to a proper report on VAT for goods and services. The researchers found a number of results, To VAT should take into account the general accounting principles, especially cost accounting. This means that the failure to use an effective and sound cost system will affect the calculation of value added tax fairly, and the failure to observe the laws and tax regulations and accounting systems and Lack of bookkeeping and accounting records leads to difficulty in accessing the value of change in value added and thus VAT can not be calculated.

In order to ensure the proper identification of the Value Added Tax (VAT) of goods and services, a sound and effective accounting system must be followed. The application of accounting systems and principles should also be applied, and the role of accountants and the value added should be regulated to regulate the accounting profession. In order to properly determine VAT.

## المقدمة

يعتبر نظام محاسبة التكاليف من النظم الأساسية والمهمة للشركات الصناعية والخدمية ، وتتبع أهمية هذا النظام من كونه يعتبر المزود الرئيسي لمعلومات التكاليف التي تستخدمها الإدارة في تسعير المنتجات والرقابة على عناصر التكاليف المختلفة ، إضافة إلى مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات المختلفة داخل الشركة .ومما لا شك فيه ان نظام محاسبة التكاليف يعتبر أساسي في جميع الشركات الصناعية والخدمية المختلفة حيث كانت مرتبطة بالأساس بالقطاع الصناعي ، ولكن نظر للانفتاح العالمي وزيادة قوة المنافسة وانفتاح الأسواق واتفاقيات التجارة العالمية دفع جميع الشركات في مختلف القطاعات الى الاهتمام بنظام التكاليف بهدف الحد من الإهدار في عناصر الإنتاج ومحاولة استخدام طرق وأساليب حديثة لحساب التكاليف بهدف تخفيض هذه التكاليف عند حدها الأدنى وبالتالي إعطاء ميزة تنافسية للمنتج من خلال تخفيض الأسعار وزيادة الجودة . وتستخدم محاسبة التكاليف لتحديد وقياس تكلفة الإنتاج إي هي الوحدة المنوط بها قياس تكلفة الوحدات المنتجة سواء كانت صغيرة الحجم او كبيرة ، بقصد تحديد سعر البيع ، كما أنها تقوم بدور الرقابة والتحقق من الاستخدام الأمثل للمواد والقوى العاملة وعناصر الإنتاج الأخرى ، وهناك بعض العناصر غير المباشرة التي تفرض على السلع المنتجة اي بما يعرف بضريبة القيمة المضافة ، اذ لا يمكن لأي دولة ان تتفق دون ان تحصل على موارد بطريقة او بأخرى ، وتختلف هذه الطرق باختلاف أنواع وفلسفات الحكم من دولة لأخرى ، وضريبة القيمة المضافة ظهرت للمرة الأولى سنة ١٩٥٤ في فرنسا بفضل موريس لوريه الذي وضع قواعدها الأساسية سنة ١٩٥٣ فكان معدل الضريبة العادي ٢٠% ، وطبقت في بريطانيا في السبعينات كبديل لضريبة المشتريات ثم انتشرت في بقية دول الاتحاد الأوربي، وبالنسبة للدول العربية فقد كانت المغرب أول دولة عربية استخدمت ضريبة القيمة المضافة سنة ١٩٨٦ ، وهذه الضريبة لا تحصل من المستهلك مباشرة وإنما تحصل من المصنع والتاجر في كل مرحلة من مراحل الإنتاج وتداول السلع والخدمات وفي النهاية تحمل التكلفة على المستهلك النهائي ، فهي ضريبة نسبية تعتمد على حساب نسبة معينة من قيمة السلع وهذه النسبة يتم تحديدها على وفق نظام محاسبة التكاليف ، مما يؤدي الى مشاكل محاسبية معينة عند تحديد ضريبة القيمة المضافة

لان النظام المحاسبي لاياخذ في الاعتبار الضريبة على عناصر الإنتاج بأجملها وهذه تعتبر مشكلة محاسبية نتجت من خلال استخدام هذه الأنظمة ، ولابد من إيجاد الحلول المناسبة لكي يتم تحديد الضريبة على القيمة المضافة بشكل دقيق من خلال امكانية استعمال نظام محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة الانتاج لاغراض ضريبة القيمة المضافة وذلك من خلال دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب . وتم تقسيم البحث الى ثلاثة مباحث تناولنا في المبحث الاول منهجية البحث والدراسات السابقة اما في المبحث الثاني فقد تناولنا الجانب النظري للبحث وفي المبحث الثالث تم اجراء الدراسة التطبيقية .

### المبحث الأول

#### منهجية البحث والدراسات السابقة

#### اولاً:- منهجية البحث

##### ١- مشكلة البحث :.

تجسدت مشكلة البحث بالتساؤلات الآتية :

أ- هل استخدام محاسبة الكلفة بشكل فعال وسليم يؤثر على تقدير القيمة المضافة للسلع والخدمات التي ستخضع للضريبة على القيمة المضافة ؟

ب- هل استخدام الأنظمة المحاسبية يؤدي إلى تحديد قيمة صحيحة لضريبة القيمة المضافة على السلع والخدمات ؟

ج- هل التطبيق العملي للوصول إلى ضريبة القيمة المضافة يرتبط بمراعاة النظم المحاسبية ونظام محاسبة الكلفة خاصة ؟

##### ٢- أهمية البحث :.

تكتسب أهمية البحث على المستوى العلمي والعملي من خلال الاتي :

أ- تكمن أهمية البحث في استخدام الأنظمة المحاسبية والتطبيق العملي للوصول إلى تحديد دقيق للضريبة على القيمة المضافة .

ب- ضرورة إتباع نظام كلفة سليم وفعال من اجل الوصول الى تحديد القيمة المضافة للسلع والخدمات الخاضعة للضريبة

##### ٣- أهداف البحث :.

يهدف البحث الى تحقيق عدد من الاهداف الفرعية ويمكن تحقيقها من خلال التالي :

أ- التعرف على مفهوم الضريبة على القيمة المضافة .

ب- معرفة الأنظمة المحاسبية التي يمكن عن طريقها تحديد قيمة الضريبة على القيمة المضافة للسلع والخدمات.

ت- دراسة ومعرفة أثر تطبيق نظام محاسبة الكلفة في إيجاد مقدار التغير في القيمة المضافة للسلع والخدمات.

ث- التعرف على السلبيات التي تواجه الأنظمة المحاسبية المتمثلة في محاسبة الكلفة في تحديد ضريبة القيمة المضافة

#### ٤- فرضيات البحث:-

بناءا على مشكلة الدراسة واهميتها واهدافها تم صياغة الفرضيات التالية :

أ- إن التطبيق العملي للوصول الى ضريبة القيمة المضافة يرتبط بمراعاة النظم المحاسبية ونظام محاسبة الكلفة خاصة.

ب- إن استخدام نظام محاسبة الكلفة يساهم في معرفة قيمة التغيير في القيمة المضافة .

ت- عدم إتباع نظام كلفة دقيق وسليم سيؤدي الى احتساب ضريبة القيمة المضافة بشكل غير دقيق وغير عادل.

#### ٥- مناهج البحث .:

اعتمد الباحثون على المناهج الآتية

أ- المنهج الاستقرائي .: من خلال هذا المنهج قام الباحثون باختيار فروض الدراسة .

ب- المنهج الاستنباطي .: من خلاله تعرف الباحثون على طبيعة المشكلة وتحديد متطلبات الحل والتقييم .

ت- المنهج التاريخي .: لتتبع الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث .

ث- المنهج الوصفي التحليلي .: تمثل بالدراسة التطبيقية وتحليل البيانات عينة الدراسة .

#### ٦- مصادر جمع البيانات .:

استخدم الباحثون في جمع بيانات البحث على المصادر الآتية .:

أ- الكتب والمراجع والدوريات العلمية العربية والأجنبية .

ب- المقابلات الشخصية وتقارير الأداء .

٧- أسلوب جمع البيانات .:

أ- البيانات الأولية .: عن طريق استبانته صممت لهذا الغرض وتم توزيعها على عينة الدراسة.

ب- البيانات الثانوية .: لغرض تحديد الإطار النظري للدراسة .

#### ٨- مجتمع وعينة الدراسة .:

يتمثل مجتمع وعينة الدراسة لعينة من الموظفين العاملين في الهيئة العامة للضرائب والمتمثلة بمجموعة من المحاسبين والمدققين والمخمين العاملين في الهيئة .

#### ٩- هيكلية البحث .:

يتكون هيكل البحث من ثلاثة مباحث تناولنا في المبحث الأول منهجية البحث والدراسات السابقة والمبحث الثاني تناول الجانب النظري للبحث إما المبحث الثالث فقد تناول الجانب التطبيقي للبحث واختتم البحث بمجموعة من الاستنتاجات والتوصيات .

## ثانياً: - الدراسات السابقة

١- دراسة حسن نيازك (٢٠٠٨) نموذج مقترح لقياس وعاء الضريبة على القيمة المضافة في ظل نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة .

هدفت الدراسة الى تحليل نظم المعلومات المحاسبية واستخدامها في وضع إطار علمي لقياس وعاء الضريبة على القيمة المضافة في ظل نظم المعلومات المحاسبية ، وتكمن المشكلة في استخدام نظام الكتروني في إدارة البيانات المحاسبية في المنشآت الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة لكونه يمتاز بالسرعة في تشغيل البيانات وتوفير مصدر كبير من الدقة والصحة .  
وان عدم نشر الوعي الضريبي ساعد على تقشي التهرب الضريبي وقد أوصت الدراسة بضرورة تشجيع البرامج الجاهزة في المنشآت بالضريبة على القيمة المضافة والتي توفر مخرجاتها المستندات المحاسبية المطلوبة لعمليات الفحص والمراجعة . وكذلك ضرورة إلزام المكلفين بتوفير جميع المستندات المطلوبة لانجاز عمليات المراجعة والفحص النسبي وان العلاقة بين الدراستين كلاهما تناولت النظم المحاسبية وأثرها على القيمة المضافة .

٢- (دراسة محمد ،٢٠١١) الضريبة على القيمة المضافة وأثرها على القطاع الصناعي ، رسالة ماجستير ، كلية الدراسات العليا ، جامعة الزعيم ، السودان .

هدفت الدراسة إلى تعريف ضريبة القيمة المضافة على القطاع الصناعي ومعرفة المشاكل والمعوقات التي تواجه تطبيقها وإيجاد الحلول المناسبة لها ، ومعرفة سلبيات الأخذ بهذه الضريبة وما هي الفوائد التي يمكن ان نحصل عليها من هذه الضريبة ، وتتبع الدراسة المنهج الوصفي والتاريخي والاستقرائي بقصد حل مشاكل الضريبة على القيمة المضافة ، وقد توصلت الدراسة الى جملة من الاستنتاجات أهمها ان ضريبة القيمة المضافة تزيد في الإيرادات العامة للدولة وهي من أسهل أنواع الضرائب من حيث الاحتساب ، وكذلك إلزام المكلفين بمسك الدفاتر المحاسبية لتقليل عملية التهرب الضريبي وتعزيز الثقة بين المكلفين وإدارة ضريبة القيمة المضافة وبالتالي يزيد من التحصيل الضريبي وعدم اعتماد الفاقد الصناعي الفعلي بل افتراض نسبة اقل من الواقع ، إما أهم التوصيات التي يوصي الباحث بها هي إلزام المخمنين وتشجيعهم على مسك الدفاتر المحاسبية وتوفير مناخ مناسب للمخمنين عمل ورشات وتدريب للمحاسبين في القطاع الصناعي وإعفاء الماكينات المستوردة من الضريبة على القيمة المضافة او تقليل نسبة سعر الضريبة لزيادة الإنتاج في المصانع .

٣- (دراسة العيسوي ،٢٠١٤) الانتقال من ضريبة على المبيعات إلى الضريبة على القيمة المضافة ، دراسة قدمت لمعهد التخطيط القومي في مصر .

هدفت الدراسة الى تقييم الضريبة على القيمة المضافة من حيث المزايا والعيوب مع الاسترشاد بخبرات الدول الأخرى في تطبيقها وكذلك تقييمها من زاوية قدرتها على تعويض النقص في الضرائب الكمركية كما أجريت الدراسة تقييماً لكفاءة ضريبة القيمة المضافة وتبين ان هناك انخفاض في كفاءة الضريبة على القيمة المضافة وهذا السبب متعلق بتصميم الضريبة مع ميل هذا المعدل للانخفاض عبر الزمن بسبب

التوسع الكبير في حجم القطاع الصناعي غير النظامي وزيادة حالات التهرب الضريبي ، وناقشت الدراسة فكرة تخصيص ايرادات الضريبة على القيمة المضافة او جزء منها لتمويل أنشطة معينة كالأنشطة الاجتماعية ، واختتمت الدراسة بضرورة مراعاة أمرين مهمين أولهما عند وضع نظام لضريبة القيمة المضافة في مصر التحرر من اسر النظرية الاقتصادية التقليدية والاسترشاد بما أسفرت عنه الفروع الحديثة لعلم الاقتصاد من نتائج متعلقة بالسلوك الاقتصادي للإفراد والمنشآت ، وثانيا تكامل ضريبة القيمة المضافة مع باقي عناصر النظام الضريبي وتكامل هذا النظام مع نمط الإنفاق العام في السياق الساعي لتحقيق أهداف النمو الاقتصادي المستدام والتشغيل الكامل والعدالة الاجتماعية .

٤- ( دراسة لطفي ، ٢٠١٦ ) ورقة عمل رقم ١٨٣ ، الضريبة على القيمة المضافة في مصر ، المركز المصري للدراسات الاقتصادية .

هدفت الدراسة إلى تحديث نظام الضرائب، حيث ان إحدى الخطوات المهمة هي تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة عوضا عن نظام ضريبة المبيعات وفي هذا الإطار ناقشت الدراسة هيكل ضريبة المبيعات في مصر والذي تسبب في مشكلات مهمة مثل التثوهات الاقتصادية ، والتراكم الضريبي وعدم عدالة النظام الضريبي نتيجة إعفاء العديد من الأنشطة من ضريبة المبيعات وخاصة في قطاع الخدمات ، ومن ثم فان الخطوة الأولى لتطبيق ضريبة القيمة المضافة في مصر هي حساب القاعدة الضريبية لها ، وقد اختارت الدراسة حساب القاعدة الضريبية لضريبة القيمة المضافة باستخدام طريقتي الإنتاج والاستهلاك ، وظهر النتائج فارقا ضئيلا في تقديرات الطريقتين.

٥- ( دراسة تنقال ، ٢٠١٦ ) اثر ضريبة القيمة المضافة على الناتج المحلي الإجمالي في السودان ، رسالة ماجستير في الاقتصاد العام ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا .

هدفت الدراسة الى التعرف على مفهوم الضريبة وأنواعها وقواعدها الأساسية وكذلك مفهوم ضريبة القيمة المضافة وأهدافها ومناهجها وكيفية تتبع مسار الناتج المحلي الإجمالي من خلال اثر ضريبة القيمة المضافة ، وتوصلت الدراسة الى جملة من الاستنتاجات أهمها ان نظام ضريبة القيمة المضافة في السودان حقق نتائج ايجابية على الناتج المحلي الإجمالي وقطاعاته ، وان سياسة ضريبة القيمة المضافة منسجمة مع الأهداف الاقتصادية وتدعيم الاقتصاد القومي بفاعلية ، واختتمت الدراسة بمجموعة من التوصيات أهمها : يجب توسيع مظلة ضريبة القيمة المضافة من خلال تخفيض الفئة الضريبية وازالة القيمة المضافة من القطاع الزراعي بظل ثابت مع بقاء الفئة الضريبية في القطاع الصناعي بنفس الفئة ، وضرورة الربط الشبكي بين ديوان الضرائب وقطاعات المال والاستثمار في الدولة .

#### المبحث الثاني:- الإطار النظري للدراسة

أولا :. نظام معلومات محاسبة التكاليف :

هو النظام الذي يقوم بتحديد تكلفة الإنتاج التام والإنتاج المباع والإنتاج تحت التشغيل أول المدة وآخر المدة وكذلك يقوم نظام محاسبة التكاليف بتحديد قيمة المخزون بموجب المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً يساعد الإدارة في اتخاذ القرارات ، وكذلك يعتبر هذا النظام حلقة وصل بين نظام المعلومات

المحاسبية المالية والإدارية بحيث يوفر بيانات تستخدم للنظامين يتم من خلالها تحقيق أهداف المنشأة .  
(البكري، ٢٠٠٩، ٤)

\*مقومات نظام محاسبة التكاليف

١- وحدات حساب التكلفة :

وتمثل المنتجات النهائية للمشروع سواء على شكل سلع او خدمات ، وتعرف وحدة التكلفة بأنها وحدة للتعبير عن الإنتاج وتوصيفه وقياسه بالنسبة للمرحلة الإنتاجية ويكون هذا التعبير بالحجم او الوزن او الطول او العدد ، فهو يمثل الخطوة الأولى في نظام محاسبة التكاليف ( حسن ، ٢٠٠٩ ، ١٧).

٢- مركز التكلفة .:

يعرف بأنه دائرة بنشاط معين متجانس او خدمات من نوع معين متجانسة ويحتوي على مجموعة من عوامل الإنتاج متماثلة ، وينتج في مركز التكلفة منتج او خدمة متميزة قابلة للقياس ويتعين ان تكون مراكز التكلفة متماثلة للوحدة المسؤولة عنها تبعا للتنظيم الإداري في الوحدة الاقتصادية وعند تطبيق نظام التكاليف يجب الأخذ بنظر الاعتبار تقسيم المشروع لمراكز تكلفة الإنتاج ومراكز تكلفة الخدمات الإنتاجية والخدمات التسويقية والخدمات الإدارية والتمويلية .

٣- دليل عناصر التكاليف .:

تتميز عمليات الإنتاج الصناعي باستخراج او تشكيل او تحويل المواد الأولية الى منتجات نهائية إضافة الى ذلك لابد من توفير المعلومات اللازمة لدعم عملية اتخاذ القرارات اللازمة بقصد التخطيط والرقابة على عمليات الإنتاج وهناك مجموعة عناصر رئيسة في الإنتاج هي عنصر المواد والاجور والمصروفات الصناعية والتكاليف التسويقية والبيعية والتكاليف الادارية ( العميدي ، ٢٠٠٩ ، ١٠).

ثانيا : نظام محاسبة التكاليف وتحديد التكلفة .

مفهوم وتعريف محاسبة التكاليف :

يطلق مصطلح محاسبة التكاليف Cost Accounting على مجموعة الأساليب والطرائق المستخدمة في تحديد تكلفة الوحدة المنتجة ، فهي الوسيلة التي تساعد الإدارة في الرقابة على استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لديها والتخطيط للمستقبل والتي يستخدمها محاسب التكاليف في تتبع وتسجيل وتحليل عناصر تكاليف عوامل الإنتاج لغرض استخدامها بأقصى درجة من الكفاية ،(السيدية ، ١٠، ٢٠٠٢ ) وعرفت بأنها نظام فرعي من النظام المحاسبي للوحدة الاقتصادية يهتم بحصر وتجميع تكلفة الأنشطة الصناعية وغير الصناعية التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية وتحديد تكلفة السلع والخدمات بقصد تقويم الإنتاج والمخزون نهاية الفترة لإعداد القوائم المالية ( محرم وآخرون ، ٩ ، ٢٠٠٥ ) وقد خضع مجال محاسبة التكاليف للتطورات الجذرية في السنوات الأخيرة بحيث لم يصبح قاصراً على مجالات تحديد لتكلفة الإنتاج في العمليات الصناعية ،اذ امتدت المجالات التي تغطيها أنظمة محاسبة التكاليف لكي تشمل العديد من التحليلات والأساليب الفنية لأغراض التخطيط والرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية سواء في مجالات الإنتاج او التسويق ،وترتب على هذا التطور استخداما للمزيد من المفاهيم والأساليب في

مجالات علوم القرارات والأساليب الكمية والمفاهيم السلوكية والتنظيمية واقتصاديات الأعمال ( الشرع ، ٢٠٠٨ ، ٨ ) . ويمكن النظر الى نظام محاسبة التكاليف كنظام يهدف الى توفير البيانات التكاليفية لغرضين رئيسيين هما:

- ١ - لغرض إعداد القوائم المالية ويعكس ذلك الدور التقليدي لمجال محاسبة التكاليف .
- ٢ - لغرض تزويد إدارة المنظمة بالمعلومات التي تقيد في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الإدارية .

### ثالثاً : مفهوم الضريبة وأهميتها في العراق .

أصبحت الضريبة مصدراً أساسياً من مصادر الإيراد والتي قد تعتمد عليها الدولة لتغطية نفقاتها وفق السلطة السيادية التي تتمتع بها الدولة وبمعنى اخر يعتبر فرض الضرائب هو أسلوب علمي لتعبئة الإيرادات الحكومية لتمويل الإنفاق الحكومي على السلع والخدمات ، وليس فقط على السلع والخدمات بل حتى الإنفاق على المرافق والخدمات العامة بغية تحقيق الرفاهية للمجتمع، حيث تقوم الدولة بتقدير النفقات العامة للسنوات السابقة وبناءً على ذلك تقوم بتقدير الإيرادات لمواجهة جميع النفقات ، فالضريبة تلعب دوراً هاماً في تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية قد تختلف أثارها باختلاف النظام الاقتصادي السائد في البلد ( النعيمي ، ١٠ ، ٢٠٠٣ ) وعرفت الضريبة بأنها استقطاع نقدي او فريضة مالية يدفعها المكلف بدون مقابل وبشكل إجباري ونهائي لتغطية الأعباء العامة للمجتمع (القيسي ، ٥٤ ، ٢٠١١ ) . وكذلك عرفت بأنها فريضة اجبارية تستقطع من الشخص الطبيعي والمعنوي بحسب قدراتهم الضريبية عن طريق السيادة وبدون مقابل بقصد تغطية الاعباء العامة للدولة وهيئاتها (شهاب ، ١٢٣ ، ٢٠١١ ) وعرفت ايضاً بأنها استقطاع سيادي عن طريق السلطات العامة لتحقيق اهداف الدولة وتوزيع عبئها حسب الطاقة الضريبية للمواطن (RAYMOND ، ٢٨ ، ٢٠٠١ ) .

#### خصائص الضريبة

للضرائب خصائص تميزها عن بقية الإيرادات الأخرى أهمها :

- ١- الضريبة مبلغ من المال يدفع نقداً .
- ٢- الضريبة فريضة إلزامية وليس اختيارية فالمكلف مجبر على دفعها بغض النظر عن استعداده او رغبته في الدفع ولهذا اعتبرت الضريبة من الإيرادات السيادية للدولة (مشكور ، ٣٧ ، ٢٠١٤ ) .
- ٣- الضريبة تدفع بدون مقابل أي الفرد يدفع الضريبة من دون ان يحصل على نفع خاص يعود عليه وحده ( ناشد ، ١١ ، ٢٠٠٠ ) .
- ٤- الضريبة تدفع بصفة نهائية أي ان الدولة غير ملزمة برد قيمتها للمكلفين على خلاف القرض العام الذي تلزم الدولة برد قيمة القرض عند استحقاقه .
- ٥- الضريبة تدفع لتغطية الأعباء العامة وتمكن الدولة من تحقيق اهدافها السياسية والاقتصادية والاجتماعية (الججاوي ، ١٣٦ ، ٢٠٠٨ ) .

#### \* أهمية الضريبة

للضرائب دور بارز في جميع النواحي الاقتصادية فهي ركن أساسي من أركان السياسة المالية للبلد والتي تستخدم في توجيه الاقتصاد والتحكم به ومن هنا تبرز أهمية الضريبة وبالشكل الآتي :

#### ١-وفرة الحصيللة الضريبية :

ان تطور المجتمعات وزيادة نموه تزداد الحاجة الى القيام بمشاريع عديدة وهذه المشاريع يتطلب الاتفاق عليها مثل الدفاع والأمن والتعليم والصحة كذلك تعتبر الضرائب وسيلة لتمويل تلك المشاريع (كراجة،العبادي،١٤،٢٠٠٢)

#### ٢-وسيلة لاستقرار الأسعار

أي تحقيق التوازن في مستويات الأسعار من خلال التوظيف الكامل ، لان زيادة الطلب يؤدي الى ارتفاع مستوى الاسعار وتضخمها ( الحسنوي ، ٦٧ ، ٢٠١٤)

#### ٣-وسيلة لتحقيق النمو الاقتصادي :

من خلال زيادة الانفاق وزيادة الطلب الفعال فأن النمو الاقتصادي يزداد عن طريق التوظيف الكامل لجميع مرافق الدولة .

#### ٤-وسيلة لدعم الاقتصاد الوطني:

عن طريق تشجيع الاستثمار من خلال الاعفاءات الضريبية للسندات والودائع من الفوائد لدى البنوك.

#### \*- أنواع الضرائب في العراق

تقسم الضرائب بصورة عامة الى نوعين هما:

١-الضرائب المباشرة: هي تلك الضريبة التي يتحملها المكلف مباشرة دون نقل عبئها الى شخص اخر تفرض على الوعاء من حيث التشابه او استهلاكه مثل ضريبة الدخل وضريبة رأس المال (الطالبي ، ٤٣، ٢٠١٣).

٢-الضرائب غير المباشرة : هي تلك الضريبة التي يمكن نقل عبئها الى شخص آخر بمعنى آخر هي الضرائب التي تفرض على المكلف عند قيامه باستهلاك السلع والخدمات مثل الضريبة على الإنتاج، الضريبة على المبيعات ، الضريبة الكمركية ، ضريبة القيمة المضافة .

#### رابعا : مفاهيم وأهداف تطبيق الضريبة على القيمة المضافة

تعتبر لضرائب من أهم مصادر الإيرادات العامة للدولة وفي مختلف النظم الضريبية في الدول النامية وكذلك المتقدمة ، بسبب ان الضرائب هو الأسلوب العلمي لتعبئة الإيرادات الحكومية اللازمة لتمويل الإنفاق الحكومي على السلع والخدمات التي يحتاجها معظم المواطنين ، فهي تلعب دورا مهما في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية وتختلف أثارها باختلاف النظام الاقتصادي السائد ، وتعد الضريبة على القيمة المضافة من الأنظمة الضريبية الحديثة .

• مفهوم القيمة المضافة :-

عرفت القيمة المضافة بأنها (الفرق بين سعر البيع الخاص بالمنشأة للسلع والخدمات وبين تكلفة شراء المواد وغيرها من عناصر الانتاج). وكذلك هي مقدار الزيادة في قيمة السلع والخدمات نتيجة لتحويل المواد المباشرة من شكل لآخر او نقلها من مكان الى اخر بشكل يغير من طبيعتها وخصائصها او يغير من أسلوب التعامل مما يؤدي الى ارتفاع قيمتها في كل مرحلة من مراحل الإنتاج (shipper، ١٧، ٢٠٠٣) ، ويرى الباحثون ان هذا التعريف اعتبر ضمن تكاليف المرحلة الإنتاجية حيث يمر بها المنتج النهائي .

• مفهوم الضريبة على القيمة المضافة :-

١- من الناحية الاقتصادية :- هي ضريبة على الاستهلاك يتم استيفائها في كل مرحلة من مراحل الدورة الاقتصادية وفقا لكمية الاستهلاك اي تلحق القيمة التي يدفعها المستهلك بمعنى اخر ان الضريبة يتحملها المستهلك وليس المنشأة (العبيدي ، ٨٣، ٢٠١١) .

٢- من الناحية المحاسبية :- هي ضريبة ذات وعاء تفرض على المبيعات في نهاية مرحلة الإنتاج مع عملية اجراء موازنات منتظمة للضريبة المحصلة على مدخلات الإنتاج للضريبة المستحقة على مخرجات الإنتاج (قدي ، ٧٦، ٢٠١١) وكذلك هي ضريبة غير مباشرة على الاستهلاك تفرض على المراحل المتلاحقة لتوزيع وإنتاج وتداول السلع وتقديم الخدمات ، وبمعنى اخر ضريبة تفرض على شيء يتم بيعه ، كما عرفت بأنها ( ضريبة على الاستهلاك او الإنفاق بمختلف أشكاله وتفرض على ما يتم إضافته من قيم لدى كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتداول السلعي وتقديم الخدمات) .

• أهداف ضريبة القيمة المضافة :

ان الأهداف المرجوة من نظام الضريبة على القيمة المضافة هي نفس أهداف اي نظام ضريبي

وتتلخص بما يلي :

١- زيادة الإيرادات الضريبية .: في الدول النامية تلعب الدولة الدور الأساسي في التخطيط والإشراف على برنامج التنمية الاقتصادية وتنفيذها ، لذلك فان تعبئة الموارد للقطاع الحكومي تعتبر بالغة الأهمية في تمويل تلك البرامج من خلال فرض ضرائب جديدة لمواجهة الحالات الطارئة وفك الاختناقات التمويلية التي تتطلب فرض ضريبة القيمة المضافة ( good , all , 2003, 42 )

٢- تحقيق العدالة الضريبية .: من المعلوم ان الضرائب تقلل من الدخل الخاص وتترك بذلك اثر على توزيع الدخل والثروة ويظهر اثر الضرائب على العائدات عبر توزيع العبء الضريبي الذي يؤثر على مصادر الدخل من جهة (الضرائب المباشرة ) وعلى استخدام عناصر الاستهلاك (ضرائب غير مباشرة ) من جهة اخرى .

٣- كفاءة النظام الضريبي .: لتحقيق هذا الهدف يجب توفر عدد من المعايير والسمات الاتية ( Federico,33,2007 ) :

أ- اعتماد فئة قياسية واحدة مع إمكانية فرض فئة تشجيعية واخرى عقابية .

ب- ان تراعي فيها الحيادية تجاه السلع المتجانسة بغض النظر عن مصادرها .

ت-الالتزام بتطوير نظام محاسبي للقيمة المضافة (محاسبة الكلفة) حتى يمكن الحيولة دون تحول هذه الضريبة الى ضريبة على الارقام بدلا من القيمة المضافة .  
ث- ان يتم الإصلاح في الهيكل الضريبي بالتناسب مع عمليات الإصلاح في العمل الإداري وتدريب الكوادر .

• انواع ضريبة القيمة المضافة

- ١- ضريبة القيمة المضافة على الإنتاج :. هي الضريبة التي تفرض على قيمة مبيعات المنشأة مخصوصا منها مستلزمات الإنتاج التي تم استخدامها في سير العمليات الإنتاجية ، وتشمل القيمة المضافة الإجمالية عوائد الإنتاج (الأجور ، الفوائد ، إيجار العقارات ، الإرباح ) .
- ٢- ضريبة القيمة المضافة على الاستثمار :.وهي الضريبة التي تفرض على القيمة المضافة الإجمالية مطروح منها قيمة إقسط الاندثار للأصول الرأسمالية .
- ٣- ضريبة القيمة المضافة على الاستهلاك :. هذا النوع الأكثر انتشارا ومرتبب بفواتير الاعتماد ويعني هذا النوع خصم إهلاك رأس المال في الفترة الخاضعة للحساب ، وغالبا ما يتم إعفاء السلع الرأسمالية من عبء الضريبة مما يشكل حافزا قويا للمستثمرين لاستيراد الأجهزة والمعدات الحديثة التي تساهم في تحديث الإنتاج ورفع إنتاجيته .(الانباري، ٩٤، ٢٠٠٩) .

• اسباب استحداث الضريبة على القيمة المضافة :

- ١- أهمية الانضمام الى منظمات التجارة الدولية نتيجة للتغيرات الخارجية مما يتطلب اللجوء الى هذا النوع من انواع الضرائب غير المباشرة
- ٢- نتيجة لإلغاء بعض الحواجز الكمركية ودخول وخروج السلع بدون قيود لتشجيع الصادرات تطلب الأمر الى إجراء بعض التعديلات والإصلاحات في النظام الضريبي لإيجاد مصادر إيرادية لتعويض النقص في الضرائب الكمركية (الطائي، ١١٢، ٢٠١٢)
- ٣- من شروط الانضمام الى عضوية الاتحاد الأوربي هو اعتماد تطبيق ضريبة القيمة المضافة .
- ٤- ارتباطها بالأداء الاقتصادي محسوبا بالقيمة المضافة التي يتم ضخها في الناتج القومي الإجمالي لدى كل مرحلة من مراحل الدورة الإنتاجية والتوزيع باعتبارها ضريبة مهمة يخضع لها الاستهلاك .

• مزايا الضريبة على القيمة المضافة :-

- ١- انها تفرض على المراحل المختلفة للإنتاج حيث يتم تعويض الضرائب المفروضة على المدخلات من الضرائب المفروضة على المخرجات وهذا يعني فهم فرض الضرائب على جميع مبيعاتهم مقابل بإمكانهم المطالبة بتعويض عن الضرائب التي فرضت عليهم في السلع التي استخدموها كمدخلات في عملية الإنتاج مما أدى الى ضمان تحصيل إيراد الضريبة .

- ٢- تعد ضريبة عامة تشمل جميع الأموال والخدمات المستهلكة سواء كانت محلية او مستوردة .  
لطفي ، ٤ ، ٢٠١٦).
- ٣- انها ضريبة حيادية تطال كافة العمليات في الدورة الاقتصادية وتعتمد على معدل واحد وثابت  
وبذلك لا تؤثر سلبا على هيكل الأسعار ولأتمس القواعد التنافسية .
- ٤- تمتاز بالعدالة والشمولية وهي غير موجهة ضد فئة لمصلحة فئة اخرى وغير متحيزة ضد  
الادخار والاستثمار ( العيسوي ، ٥ ، ٢٠١٤ ) .
- ٥- تعمل على تشجيع الصادرات وذلك لانها تعامل الصادرات بالقيمة الصفرية التي تتيح  
للمصدر استرداد كافة الضرائب التي تحملها في المراحل السابقة.
- ٦- تساهم في توسيع الوعاء الضريبي للسلع والخدمات نتيجة لمقدرتها على توليد الإيرادات .
- عيوب الضريبة على القيمة المضافة .
- ١- توسيع الفجوة بين السعر الذي يدفعه المستهلك للسلعة والسعر الذي يستلمه البائع من بيعه  
لها اي يقع عبء الضريبة في هذه الحالة على المستهلك وحده .
- ٢- يؤدي الى قيام التكامل الرأسي والأفقي في الصناعات لإغراض التهرب الضريبي وهذا يؤدي  
الى عدم الكفاءة في الإنتاج
- ٣- صعوبة تطبيقها حيث تتطلب وجود نظام محاسبي متقدم لدى الشركات مما يؤدي الى وقوع  
عبء على هذه الشركات ذات التنظيم الجيد بينما تستطيع الشركات الصغيرة سهولة التهرب  
الضريبي ( احمد ، ٢٣ ، ٢٠١٣ )

#### القياس المحاسبي والقياس الضريبي على القيمة المضافة .

تقاس القيمة المضافة للوحدات الاقتصادية بالقيمة الحقيقية التي تم إنتاجها بعد استبعاد السلع المشتراة  
والخدمات المؤداة من الخارج بمعنى ان الضريبة تفرض على القيمة المضافة وهي ماتعرف بوعاء الضريبة  
ولتحديده بصورة دقيقة واكثر واقعية تعكس الموقف الحقيقي لابد من فهم الطرق المحاسبية التي يمكن  
استخدامها لتحديد نطاق الضريبة على القيمة المضافة ومن هذه الطرق هي :- ( رزق ، ٩٦ ، ٢٠١٢ )

#### ١- طريقة الخصم المباشر :-

وبموجب هذه الطريقة يخصم من رقم المبيعات او المشتريات اول المدة او خلال مرحلة معينة من  
إجمالي المبيعات في نهاية هذه المدة او المرحلة وتقرض الضريبة على مبلغ الفرق قيمة المبيعات في  
نهاية فترة معينة وبين قيمة المشتريات في بدايتها ، ومن اهم مزايا هذه الطريقة هو سهولة تحديد الالتزام  
الضريبي الواقع على المكلفين بدفع الضريبة ، ويعاب عليها بأنها لاتأخذ في الحسبان ما اذا كان رقم  
المبيعات معفاة من الضريبة ام خاضع لها.

#### ٢- طريقة الخصم غير المباشر (الائتمان الضريبي)

هي الأكثر استخداما وتحسب الضريبة على القيمة المضافة وفقا للقيم التي تمت إضافتها في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتداول او تقديم الخدمات حيث يتم خصم مبلغ الضريبة على القيمة التي دفعها في المراحل السابقة ، ووفقا لهذه الطريقة ، فان الضريبة المدفوعة على السلع والخدمات في المراحل السابقة تخصم بشكل مباشر من الضريبة المستحقة في المرحلة التالية ، بمعنى اخر تحسب الضريبة على إجمالي المبيعات في نهاية فترة معينة ثم ينزل منها الضريبة التي سددت في المراحل السابقة ، وان من اهم مزايا هذه الطريقة هي تمكن من احتساب العبء الضريبي بدقة في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والبيع والتوزيع وكذلك سهولة احتساب الضريبة على السلع المحلية والمستوردة ( الحجامي ، ٦٤ ، ٢٠١٢ ) فاذا فرضنا ان المنتج يبيع سلعته بمبلغ ٥٠٠ دينار الى تاجر جملة الذي بدوره يبيع السلعة بمبلغ ٧٠٠ دينار وعلى افتراض ان الضريبة ١٠% فان الجدول التالي يوضح كيفية احتسابها

جدول رقم (١)

المراحل	ثمن الكلفة	القيمة المضافة	الخصم المباشر	الائتمان الضريبي
المنتج	500	500	50	50 - صفر = 50
تاجر جملة	700	200	20	20 = 50 - 70
تاجر تجزئة	1000	300	30	30 = 70 - 100
المستهلك		1000	100	100 - -

الجدول من اعداد الباحثون .

• المستندات والسجلات التي يتطلبها حساب ضريبة القيمة المضافة

اولا :- الوصولات الضريبية

يقوم المسجل بتحرير فاتورة ضريبية عند بيع السلع او أداء خدمة خاضعة للضريبة وتحرر بصيغة أصل وصورة حيث يسلم الأصل الى المشتري وتبقى الصورة لدى المسجل ويجب ان يكون الفواتير مرقمة بأرقام متسلسلة طبقا لتواريخ تحريرها وتتضمن الفاتورة الضريبية البيانات الآتية

\_ رقم تسلسل الفاتورة وتاريخ تحريرها

\_ اسم المسجل وعنوانه ، ورقم التسجيل.

\_ اسم المشتري وعنوانه ورقم تسجيله.

\_ بيانات شخص السلعة او الخدمة المنتجة وقيمتها وقيمة وفئة الضريبة المقررة مع بيان إجمالي قيمة الفاتورة ( ديوان الهيئة العامة للضرائب، ٢٠٠٨ ) .

ثانيا :- الدفاتر والسجلات

تعتمد الضريبة على القيمة المضافة في محاسبتها على مجموعة من المستندات والسجلات المنتظمة واهم هذه الدفاتر والسجلات هي

- ١- دفتر المشتريات الشهري :- ويثبت فيه جميع المشتريات والمصروفات وكذلك بيان الضريبة المدفوعة على المشتريات والمصروفات .
- ٢- دفتر المبيعات الشهرية :- ويثبت فيه جميع فواتير المبيعات التي صدرت والضريبة التي تمت مطالبة العميل بها مع مراعاة ان الضريبة مستحقة الإقرار عنها وسدادها حتى ولو لم يتم البيع بالأجل او بالأقساط
- ٣- سجل المردودات :- حسب أسعار الخصم او الإضافة (الصافي) من واقع بيانات التسوية المحاسبية
- ٤- دفتر الصادرات :- وتتضمن بيانات مثل رقم شهادة التصدير الكمر كي وتاريخ التصدير وميناء التصدير والجهة المصدرة لها .
- ٥- دفتر المخازن وكارتات الصنف
- ٦- دفتر اثبات المواد الخام الأولية الداخلة في الإنتاج
- ٧- دفتر بيانات لكل سلعة منتجة

• نطاق الضريبة على القيمة المضافة

فرض المشرع الضريبي على كل شخص يزاول بشكل مستقل نشاطا تجاريا او صناعيا او حتى مهنة معينه ان يدفع الضريبة بنسبة معينه تحددها الدولة من سعر البيع النهائي باستثناء السلع المعفاة والعمليات التي اعفيت بقانون من سداد الضريبة على القيمة المضافة وكذلك السلع الأساسية والخدمات التعليمية والطبية وجميع المنتجات الزراعية التي تباع بحالتها الطبيعية وكذلك جميع الإيرادات العائدة للمنظمات الطوعية التي لاتهدف الى الربح ( بان ، ٦٩، ٢٠٠٧ ) .

وهناك نوعين من التسجيل الذي يخص الشخص المكلف بالضريبة على القيمة المضافة :-

١- التسجيل الإجباري :- ويشمل

- أ- كل شخص مستورد او مصدر مهما بلغ رقم إعماله .
- ب- كل شخص يمارس أنشطة بعضها خاضع واليعض معفاة وهؤلاء عليهم التسجيل اذا بلغ الجزء حد التسجيل
- ت- كل شخص طبيعي او اعتباري يتعامل مع سلع وخدمات خاضعة للضريبة وتصل رقم إعماله الى رقم تحدده الدولة خلال اي فترة زمنية من بداية نشاطه ويقصد برقم الأعمال هو قيمة الإيرادات وليس الإرباح او رأس المال (ديوان الهيئة العامة للضرائب ، ٢٠٠٨) .
- ٢- التسجيل الاختياري :- بموجب هذا النوع من التسجيل يحق لكل شخص خاضع للضريبة بحيث لايتجاوز رقم إعماله رقم الأعمال الأدنى ان يطلب الخضوع للضريبة شرط ان يحقق رقم إعماله اعلى من رقم أعمال الدولة التي تحدده

• من يتولى ادارة الضريبة على القيمة المضافة :-

هناك ثلاثة بدائل ممكنة تتولى إدارة الضريبة على القيمة المضافة وهي:-

- ١- إدارة ضريبة القيمة المضافة المسؤولة عن المعاملات الضريبية المحلية سواء كانت ضريبة اشخاص او ضريبة شركات
  - ٢- إدارة الضريبة على القيمة المضافة من خلال الهيئة العامة للكمارك
  - ٣- إنشاء هيئة مختصة ومستقلة بضريبة القيمة المضافة
- وقد تبين ان معظم الخبراء يفضلون إدارة ضريبة القيمة المضافة من خلال هيئة مستقلة بالضرائب المحلية ويتوافق مع إنشاء جهاز متكامل ومستقل يقوم على أساس وظيفي مع إنشاء جهاز متكامل ومستقل يقوم على أساس وظيفي لأنظمة الإدارة الضريبية الحديثة ( مصدر سابق ، ٩٧ ) .
- تصميم سياسة الضريبة على القيمة المضافة .

هناك ثلاث قضايا أساسية في تصميم الضريبة على القيمة المضافة هي :

- ١- عدد معدلات الضريبة على القيمة المضافة
  - ٢- مدى ارتفاع معدلات التكلفة
  - ٣- حجم الاعفاءات الضريبية
- الاعفاءات الضريبية للقيمة المضافة: معظم خبراء الضريبة على القيمة المضافة يميلون الى البقاء على عدد محدود من الاعفاءات وينحصر في بعض السلع الضرورية مثل الخدمات التعليمية والصحية والخدمات المالية وهذه الاعفاءات لها اثار سلبية تتعارض مع الاساس القانوني لفرض الضريبة على القيمة المضافة للأسباب التالية :

١- الاعفاءات يمكن ان تسبب في إعادة التضاعف الضريبي وما يصاحبه من تشوهات في الإنتاج.

٢- الاعفاءات تنشئ حوافز لتجنب الالتزام الضريبي عن طريق التكامل الراسي لدى التجار المختصين بالإعفاء .

٣- الاعفاءات قد تسبب في ايجاد ديناميكية تغذي فيه الاعفاءات بعضها البعض مما يؤدي الى ظهور ما يمكن تسميته بزحف الاعفاءات .

الخصائص الاقتصادية لضريبة القيمة المضافة

اولا :- وفرة الحصيللة الضريبية

ان اقوى الحجج المؤيدة لتطبيق نظام الضريبة على القيمة المضافة هي وفرة الإيرادات نسبة للوعاء الواسع الذي تفرض عليه هذه الضريبة مما يجعلها تبدو أكثر واقعية للمتطلبات التنمية الاقتصادية في البلدان النامية والتي تسعى للاستقطاب اكبر قدر من الإيرادات للخزينة العامة للدولة بأقل تكلفة ممكنة ( جفات ، ١٦٧ ، ٢٠١٤ ) ، وقد أصبح العائد من هذه الضريبة يشكل نسبة بين ١٢-٣٠% من الإيرادات الاجمالية للبلدان التي وفرت المناخ الملائم لتطبيقها ، إضافة الى ذلك ان هذه الضريبة تحقق العدالة

المطلوبة وذلك لانها موزعة على اكبر قطاع من قطاعات الدولة ، لذا فهي ضريبة مقبولة لدى معظم الاقتصاديين .

ثانيا :. وسيلة لتقويم اداء الوحدات الاقتصادية

تعتبر القيمة المضافة إحدى أدوات تقويم أداء الوحدات الاقتصادية على جميع المستويات نظرا لانها توضح مدى مساهمة الوحدة في خلق الدخل والنتاج القومي ، ويقصد بتقويم الأداء قياس النتائج المتحققة لتلك الوحدات ومقارنتها بالأهداف المخططة لاطار الدراسة الاقتصادية للدولة ، كما يستهدف تقويم الأداء البحث عن العوامل المؤثرة على النتائج المتحققة والرغبة في تشخيص ما يثبت من صعوبات في التنفيذ داخل اي نشاط من أنشطة الوحدات الاقتصادية وتحديد المسؤوليات تقاديا لوقوع الاخطاء في المستقبل ( كاظم ، ٥٩ ، ٢٠١٣ )

• أهم المشاكل التي تواجه تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة في العراق

توصل الباحثون الى جملة من المشاكل والصعوبات التي تواجه تطبيق ضريبة القيمة المضافة في الهيئة العامة للضرائب تتلخص بما يلي :

١- المعلومات والحوسبة :تعتبر المعلومات من اهم وسائل تطوير نظام ضريبة القيمة المضافة حيث تمثل الأساس في توسيع المظلة الضريبية من خلال توفير قاعدة بيانات تمكن من حصر وتسجيل كافة الأشخاص الذين تنطبق عليهم شروط التسجيل الإجباري من ناحية ومن ناحية أخرى استخدامها في التحقق من صحة وصدق الإقرارات الضريبية المقدمة من المكلفين عند المراجعة ، ومن أهم المشاكل التي تواجه أنظمة المعلومات والحوسبة هي :. أ-عدم تعاون المصادر الخارجية ( الحكومة والقطاع الخاص ) في تقديم المعلومات للهيئة العامة للضرائب في الوقت المحدد مما يقلل من فعاليتها .

أ- عدم التزام المكلفين بالتعامل بالفواتير الضريبية وإمساك الدفاتر والسجلات المحاسبية وتقديم الإقرارات الصحيحة

ب-عدم إكمال حوسبة العمليات والإجراءات الضريبية والربط الشبكي بين إدارات الهيئة

ت-ضعف التدريب التقني وعدم توفير العدد الكافي من الكوادر التدريبية والمؤهلة .

٢- عدم ألتزام بالفواتير الضريبية :.الفاتورة هي المستند الذي من خلاله توثق عملية بيع السلعة او تقديم الخدمة او أداء العمل بين البائع والمشتري ، ولأهمية الفواتير الضريبية فقد الزم القانون الضريبي المكلفين بإصدار فواتير ضريبية عن كافة مبيعاتهم من السلع والخدمات وعدم تطبيق ذلك اعتبر نوع من أنواع التهرب الضريبي .

٣- ضعف الجزاءات على المخالفات والقصور في تطبيق النصوص القانونية

٤- عدم قيام بعض الجهات الحكومية بسداد الضريبة على القيمة المضافة للمكلفين بحجة عدم توفر المبالغ المالية وخصوصا في مجال المقاولات في الطرق والبنى التحتية ،

### المبحث الثالث : الجانب التطبيقي للبحث

#### أولاً : نبذة تعريفية عن الهيئة العامة للضرائب

ان الهيئة العامة للضرائب في العراق واحدة من اقدم المؤسسات الضريبية في الوطن العربي وتم استحداثها في العراق سنة ١٩٨٢ وتعتبر هيئة الضرائب احدى تشكيلات وزارة المالية واستندت الهيئة في عملها على قانون ضريبة الدخل ١١٣ لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته بعد سنة ٢٠٠٣ . وكان هدف الهيئة الرئيسي هو تحصيل الإيرادات الضريبية التي تستخدم في تمويل النفقات العامة للدولة ويتكون الهيكل التنظيمي من (١٦) قسم اضافة الى شعبة القلم السري المرتبطة بمكتب المدير العام وهذه الاقسام بالشكل التالي :

١- القسم الاداري ٢- قسم نقل ملكية العقار ٣- القسم القانوني ٤- قسم العقار

٥- قسم المالي ٦- قسم العرصات ٧- قسم الحاسبة الالكترونية ٨- قسم الاعمال والمهن التجارية

٩- قسم التخطيط والمتابعة ١٠- قسم الرقابة والتدقيق ١١- قسم الاحصاء ١٢- قسم الاستقطاع المباشر

١٣- قسم المعلومات الفنية ١٤- قسم العلاقات والاعلام ١٥- قسم التدقيق والفحص الضريبي

١٦- قسم كبار مكلفي الدخل

#### ثانياً : دراسة تحليلية لنتائج الفرضيات وتحليل استمارة الاستبانة .

يتكون مجتمع الدراسة من جميع الموظفين العاملين في قسمي الرقابة والحسابات والمخمين في الهيئة العامة للضرائب وبلغ حجم العينة (٧٥) فرد تم اختيارها بطريقة عشوائية طبقية من مجتمع الدراسة المتمثل بالموظفين العاملين في المصارف العراقية حيث بلغت (٧٥) استمارة استبانته تم استرجاع (١٠) استمارات والتي لم يتم ملئها في حين بلغت عدد الاستمارات التالفة (٥) استمارات استبانته ، ليبقى العدد الكلي (٦٠) استمارة استبانته وتمثل مناسبته (% ٨٠ ) من عدد الاستبيانات الموزعة، وتعتبر هذه العينة كبيرة نسبياً من الناحية الإحصائية مما يؤدي الى قبول نتائج الدراسة وتقييمها على مجتمع الدراسة ولغرض الخروج بنتائج دقيقة حرص الباحثون على تنوع أفراد عينة البحث (المبحوثين) وان هذا التنوع في خصائص المبحوثين له علاقة بأرائهم حول استخدام نظام محاسبة التكاليف في تحديد الضريبة على القيمة المضافة .

#### ثالثاً : تحليل البيانات واختبار الفرضيات

تم تحليل البيانات الإحصائية للبحث بالشكل الآتي :

١- الترميز : تم ترميز جميع الإجابات لغرض إدخالها بسهولة في جهاز الحاسوب للتحليل

الإحصائي وحسب الأوزان الآتية .

#### جدول رقم (٢)

الوزن	العبرة
١	لا اتفق تماماً
٢	لا اتفق

٣	محايد
٤	اتفق
٥	اتفق تماما

تم حساب الوسط الفرضي لهذه الأوزان كالآتي

$$\frac{3}{5} = \frac{3 + 4 + 5}{5} = \text{مجموع الأوزان} = \text{الوسط الفرضي}$$

الغرض من حساب الوسط الفرضي هو مقارنته بالوسط الفعلي للعبارة حيث إن الزيادة في الوسط الفعلي للعبارة عن الوسط الفرضي دل ذلك على موافقة المستجيبين على العبارة إما إذا قل عن الوسط الفرضي دل ذلك على عدم موافقة المستجيبين على العبارة .

٢. الأسلوب الإحصائي (spss)

تم استخدام برنامج (spss) إحصائيا

توزيع المستجيبين في عينة الدراسة الخاص بالقسم الاول وكالاتي :

١. حسب المؤهل العلمي :

جدول رقم (٣)

توزيع المستجيبين في عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

النسبة	التكرار	المؤهل العلمي
٤%	٢	اعدادي
٨%	٥	دبلوم تقني
٥٠%	٣٠	بكالوريوس
٨%	٥	دبلوم عالي
٢٥%	١٥	ماجستير
٥%	٣	دكتوراه
١٠٠%	٦٠	المجموع

\* من إعداد الباحثون

من الجدول أعلاه نلاحظ ان ٥٠% من أفراد عينة الدراسة مؤهلهم بكالوريوس، ٢٥% منهم ماجستير، ٨% دبلوم عالي، ٨% دبلوم تقني و ٥% دكتوراه، ٤% إعدادي وقد تبين ان أكثر من ٩٠% من أفراد عينة الدراسة مؤهلهم العلمي فوق الثانوي.

٢. حسب التخصص العلمي :

جدول رقم (٤)

توزيع المستجيبين في عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

النسبة	التكرار	التخصص العلمي	ت
٦٧%	٤٠	محاسبة	١
١٧%	١٠	إدارة أعمال	٢
١٠%	٦	مالية ومصرفية	٣
٥%	٣	اقتصاد	٤
١%	١	اخرى	٥
١٠٠%	٦٠		المجموع

\*من اعداد الباحثون

من الجدول أعلاه نلاحظ ان ٦٧% من افراد عينة الدراسة تخصصهم العلمي محاسبة بينما ١٧% إدارة أعمال، ١٠% مالية ومصرفية، ٥% اقتصاد، ١% غير محددة. مما سبق يتضح ان ٩٧% من أفراد عينة الدراسة لهم علاقة بموضوع الدراسة

٣. حسب العنوان الوظيفي

جدول رقم (٥)

توزيع المستجيبين في عينة الدراسة حسب العنوان الوظيفي

النسبة	التكرار	المؤهل العلمي
٨%	٥	مدير عام
٢٣%	١٤	مدير حسابات
١٧%	١٠	مخمن
٣٤%	٢٠	محاسب
١٠%	٦	اكاديمي
٨%	٥	اخرى
١٠٠%	٦٠	المجموع

الجدول من إعداد الباحثون

يتضح من الجدول أعلاه ان ٣٤% من أفراد عينة الدراسة درجتهم الوظيفية محاسبين، ٢٣% مدير حسابات، ١٧% مخمنون، ١٠% أكاديميون، ٨% مدراء عامون، ٨% أخرى .

٤. حسب سنوات الخبرة :

جدول رقم (٦)

توزيع المستجيبين في عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

النسبة	التكرار	سنوات الخبرة
٢%	١	اقل من ٥ سنوات
١٧%	١٠	من ٦-١٠ سنوات
٢٥%	١٥	من ١١-١٥ سنة
٥٦%	٣٤	من ١٥ سنة فأكثر
١٠٠%	٦٠	المجموع

الجدول من إعداد الباحثون

يتضح من الجدول اعلاه ان ٢% من افراد العينة المبحوثة سنوات خدمتهم اقل من ٥ سنوات، ١٧% منهم خدمتهم ما بين ٦-١٠ سنوات، ٢٥% منهم خدمتهم ١١-١٥ سنة، ٥٦% منهم سنوات خدمتهم أكثر من ١٥ سنة.

رابعا : التكرارات ونسبها

اوجد الباحثون هنا التكرارات ونسبها لفقرات محاور الاستبانة وكما موضحة في أدناه:

المحور الاول X يتضمن الجدول التالي التكرارات ونسبها لفقرات المحور الأول ولجميع مقاييس ليكارت الخماسي:

جدول رقم (٧)

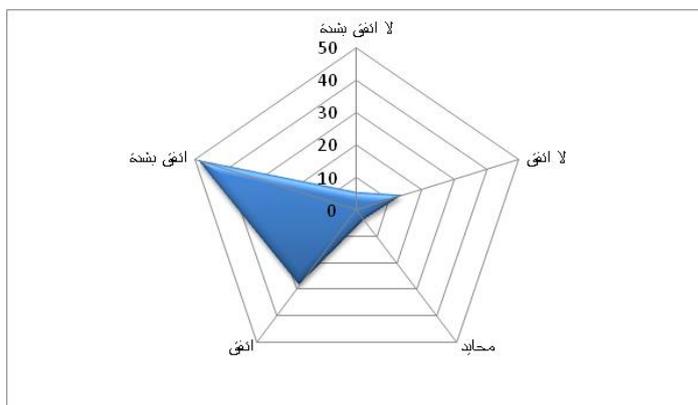
الفقرة	التكرار والنسبة	لا اتفق بشدة	لا اتفق	محايد	اتفق	اتفق بشدة
X1	Frequency	3	10	2	20	25
	Percent	5.0	16.7	3.3	33.3	41.7
X2	Frequency	2	11	2	10	35
	Percent	3.3	18.3	3.3	16.7	58.3
X3	Frequency	8	10	2	14	26
	Percent	13.3	16.7	3.3	23.3	43.3
X4	Frequency	4	7	2	12	35
	Percent	6.7	11.7	3.3	20.0	58.3
X5	Frequency	2	8	2	18	30

50.0	30.0	3.3	13.3	3.3	Percent	
22	25	3	7	3	Frequency	X6
36.7	41.7	5.0	11.7	5.0	Percent	
36	15	1	6	2	Frequency	X7
60.0	25.0	1.7	10.0	3.3	Percent	
24	23	4	8	1	Frequency	X8
40.0	38.3	6.7	13.3	1.7	Percent	
233	137	18	67	25	Frequency	X
48.5	28.5	3.8	14.0	5.2	Percent	

الجدول من اعداد الباحثون

يتضح من الجدول ان اجابات العينة تتجه نحو الموافقة بشدة على فقرات هذا المحور والشكل التالي يوضح بيانيا نسب الاجابات على المحور X ولمقاييس ليكارت الخماسي:

شكل رقم (١)



الشكل من إعداد الباحثون

جدول رقم (٨)

المحور الثاني Y

يتضمن الجدول التالي التكرارات ونسبها لفقرات المحور الثاني ولجميع مقاييس ليكارت الخماسي:

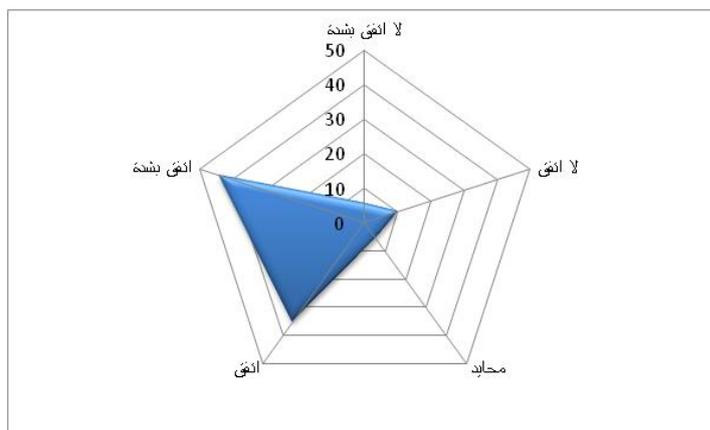
اتفق بشدة	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق بشدة		
33	16	3	6	2	Frequency	Y1
55.0	26.7	5.0	10.0	3.3	Percent	
22	21	5	8	4	Frequency	Y2
36.7	35.0	8.3	13.3	6.7	Percent	

29	20	2	5	4	Frequency	Y3
48.3	33.3	3.3	8.3	6.7	Percent	
21	30	3	4	2	Frequency	Y4
35.0	50.0	5.0	6.7	3.3	Percent	
32	18	2	5	3	Frequency	Y5
53.3	30.0	3.3	8.3	5.0	Percent	
20	24	3	7	6	Frequency	Y6
33.3	40.0	5.0	11.7	10.0	Percent	
27	19	5	7	2	Frequency	Y7
45.0	31.7	8.3	11.7	3.3	Percent	
184	148	23	42	23	Frequency	Y
43.8	35.2	5.5	10.0	5.5	Percent	

الجدول من إعداد الباحثون

يتضح من الجدول ان اجابات العينة ايضا تتجه نحو الموافقة بشدة على فقرات هذا المحور والشكل التالي يوضح بيانيا نسب الاجابات على المحور Y ولمقاييس ليكارت الخماسي:

شكل رقم (٢)



الشكل من اعداد الباحثون

بعض الاحصاءات الوصفية

تم ايجاد قيم الوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات محاور الاستبيان وكما في التالي:

المحور الاول X

الجدول التالي يتضمن قيم الاوساط الحسابية والانحرافات المعيارية والاهمية النسبية:

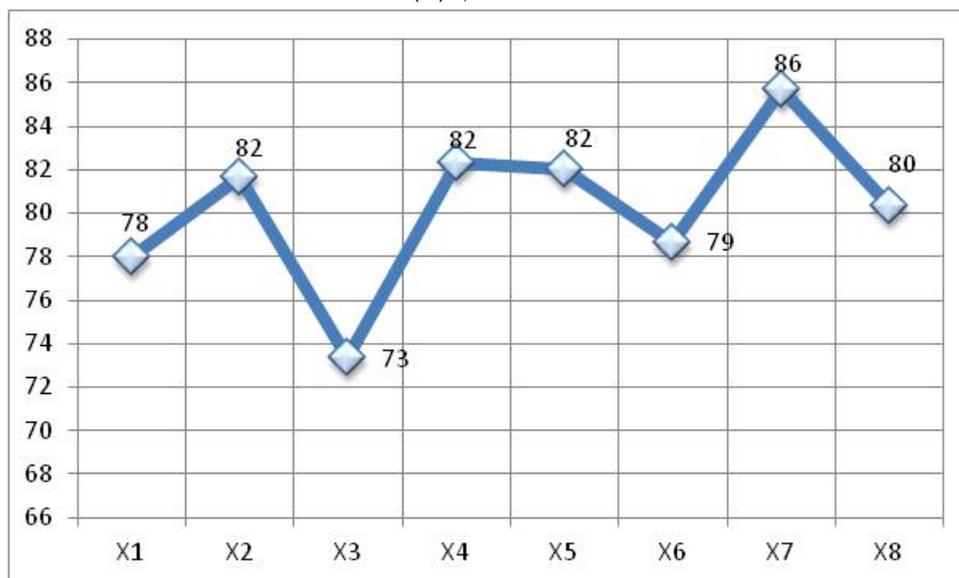
الجدول رقم (٩)

الاهمية النسبية	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفقرة
78	1.26	3.90	X1
82	1.29	4.08	X2
73	1.50	3.67	X3
82	1.30	4.12	X4
82	1.17	4.10	X5
79	1.16	3.93	X6
86	1.12	4.28	X7
80	1.08	4.02	X8
80	0.52	4.01	X

الجدول من اعداد الباحثون

ورسم الباحث قيم الاهمية النسبية لفقرات هذا المحور بيانيا لتحديد اهمية كل فقرة نسبة الى الموافقة بشدة وكما يلي:

شكل رقم (٣)



الشكل من اعداد الباحثون

ان قيمة الوسط الحسابي للفقرة الأولى بلغ 3.90 بانحراف معياري مقداره 1.26 وكانت الأهمية النسبية ٧٨%، بينما الوسط الحسابي للفقرة الثانية بلغ 4.08 بانحراف معياري مقداره 1.29 وأهمية نسبية ٨٢%، والوسط الحسابي للفقرة الثالثة بلغ 3.67 بانحراف معياري مقداره 1.50 وكانت الأهمية النسبية

73%، اما الوسط الحسابي للفقرة الرابعة بلغ 4.12 بانحراف معياري مقداره 1.30 وكانت الأهمية النسبية 82%، والوسط الحسابي للفقرة الخامسة بلغ 4.10 بانحراف معياري مقداره 1.17 وكانت الأهمية النسبية 82%، وان الوسط الحسابي للفقرة السادسة بلغ 3.93 بانحراف معياري مقداره 1.16 وكانت الأهمية النسبية 79%، والوسط الحسابي للفقرة السابعة بلغ 4.28 بانحراف معياري مقداره 1.12 وكانت الأهمية النسبية 86%، اما الوسط الحسابي للفقرة الثامنة بلغ 4.02 بانحراف معياري مقداره 1.08 وكانت الأهمية النسبية 80%.

من خلال ما سبق يتضح ان اعلى اهمية نسبية كانت للفقرة السابعة بمقدار 86% بينما اقل اهمية نسبية كانت للفقرة الثالثة بمقدار 73%.

المحور الثاني Y

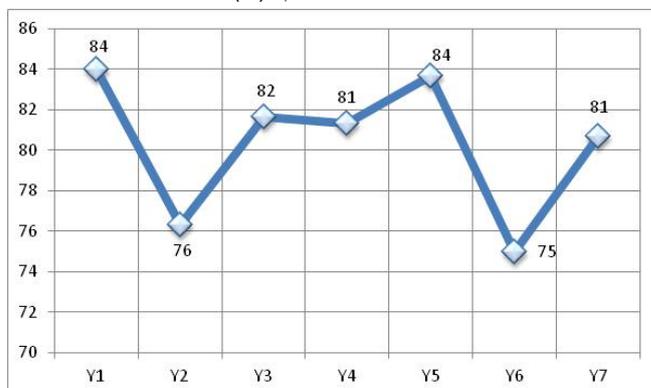
الجدول التالي يتضمن قيم الاوساط الحسابية والانحرافات المعيارية والاهمية النسبية:

الجدول رقم (١٠)

84	1.13	4.20	Y1
76	1.26	3.82	Y2
82	1.21	4.08	Y3
81	0.99	4.07	Y4
84	1.16	4.18	Y5
75	1.31	3.75	Y6
81	1.15	4.03	Y7
80	0.47	4.02	Y

ورسم الباحثون قيم الأهمية النسبية ل فقرات هذا المحور بيانيا لتحديد اهمية كل فقرة نسبة الى الموافقة بشدة وكما يلي:

شكل رقم (٤)



الشكل من اعداد الباحثون

ان قيمة الوسط الحسابي للفقرة الاولى بلغ 4.20 بانحراف معياري مقداره 1.13 وكانت الاهمية النسبية 84%، بينما الوسط الحسابي للفقرة الثانية بلغ 3.82 بانحراف معياري مقداره 1.26 واهمية نسبية 76%، والوسط الحسابي للفقرة الثالثة بلغ 4.08 بانحراف معياري مقداره 1.21 وكانت الاهمية النسبية 82%، اما الوسط الحسابي للفقرة الرابعة بلغ 4.07 بانحراف معياري مقداره 0.99 وكانت الاهمية النسبية 81%، والوسط الحسابي للفقرة الخامسة بلغ 4.18 بانحراف معياري مقداره 1.16 وكانت الاهمية النسبية 84%، وان الوسط الحسابي للفقرة السادسة بلغ 3.75 بانحراف معياري مقداره 1.31 وكانت الاهمية النسبية 75%، والوسط الحسابي للفقرة السابعة بلغ 4.03 بانحراف معياري مقداره 1.15 وكانت الاهمية النسبية 81%.

من خلال ما سبق يتضح ان اعلى اهمية نسبية كانت للفقرة الاولى بمقدار ٨٤% بينما اقل اهمية نسبية كانت للفقرة السادسة بمقدار ٧٥%.

ثبات وصدق الاستبانة

اوجد الباحث قيم الفا كرونباخ لمحوري الاستبيان بغية تحديد مصداقيتها وثباتها والجدول التالي يبين تلك القيم:

المحور	عدد الفقرات	معامل الفا كرونباخ
X	8	0.68
Y	7	0.64
الكلي	15	0.76

يتضح من الجدول ان قيم معامل الفا كرونباخ مقبولة وتدل على وجود مصداقية وثبات للاستبيان وبالتالي يمكن للباحث الاعتماد على نتائجها وتعميم ما يتم التوصل اليه منها من العينة الى المجتمع.

#### التحليل العاملي التوكيدي Confirmatory Factor Analysis

يستخدم التحليل العاملي التوكيدي لغرض تحديد قوة مشاركة فقرات معينة في تفسير المحاور التي تنتمي لها بناء على تحديد دقة النموذج المقترح من قبل الباحث الذي يعتمد بدوره على بعض المؤشرات مثل مؤشر النسبة بين قيمة  $\chi^2$  ودرجات الحرية df ومؤشر المطابقة المقارن Comparative Fit Index ومؤشر المطابقة المتزايد Incremental Fit Index IFI والتي اعتمدها الباحث هنا. كذلك يتم ايجاد معاملات الانحدار المعيارية التي توضح قوة مشاركة الفقرات في تفسير المحور الذي تنتمي اليه.

النموذج البنائي للمحور X

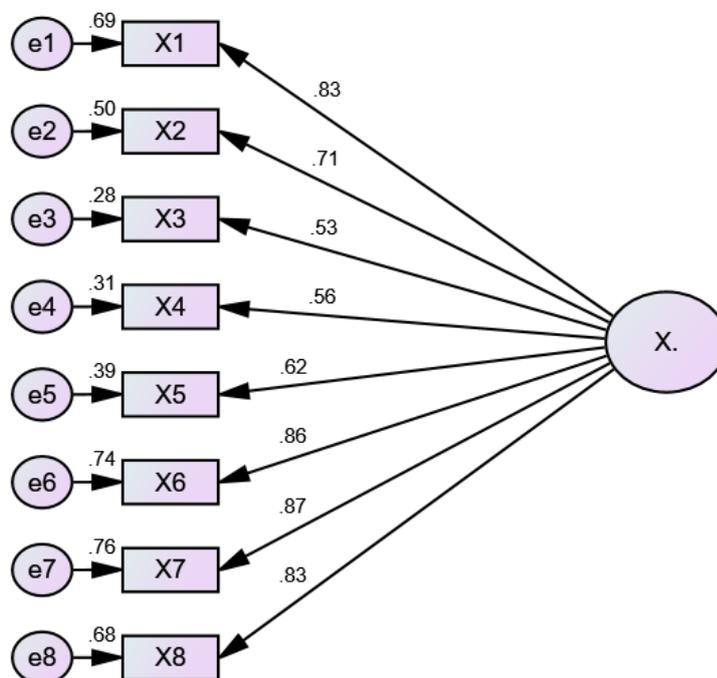
الجدول التالي يتضمن المؤشرات المتعلقة بدقة النموذج المقترح من قبل الباحث التي تبين ان الفقرات لها القدرة في تفسير المحور المنتمية اليه:

جدول رقم ( ١١ )

المؤشر	$\chi^2 / df$	IFI	CFI
قيمة المؤشر	64.618/20=3.23	0.85	0.85
القرار	النموذج ملائم	النموذج ملائم	النموذج ملائم

مؤشرات ملائمة النموذج

والشكل التالي يبين المخطط البنائي لفقرات المحور :



ان قيم الاوزان الانحدارية المعيارية Standardized Regression Weights التي تبين درجة تفسير الفقرة للمحور ضمننت في الجدول التالي:

	Estimate
X8 <--- X.	.826
X7 <--- X.	.869
X6 <--- X.	.863
X5 <--- X.	.624
X4 <--- X.	.555
X3 <--- X.	.533
X2 <--- X.	.707
X1 <--- X.	.832

نلاحظ ان اعلى مشاركة في تفسير المحور كانت للفقرة السابعة بقيمة وزن انحداري معياري مقداره 0.869، بينما اقل مشاركة كانت للفقرة الثالثة بقيمة وزن انحداري معياري مقداره 0.533.

النموذج البنائي للمحور Y

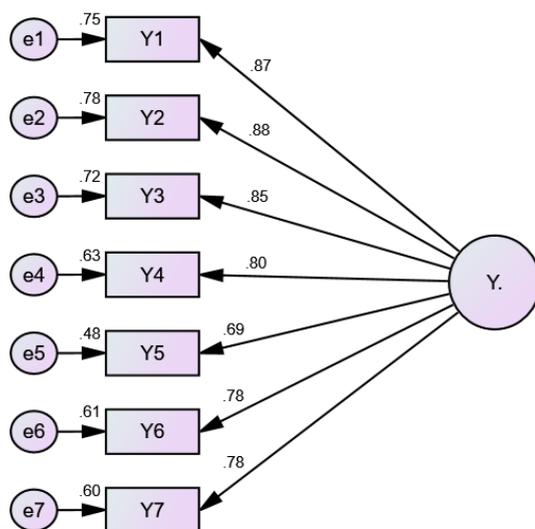
الجدول التالي يتضمن المؤشرات المتعلقة بدقة النموذج المقترح من قبل الباحث التي تبين ان الفقرات لها القدرة في تفسير المحور المنتمية اليه:

جدول رقم ( ١٢ )

CFI	IFI	$/ df\chi^2$	المؤشر
0.89	0.89	51.314/14=3.665	قيمة المؤشر
النموذج ملائم	النموذج ملائم	النموذج ملائم	القرار

مؤشرات ملائمة النموذج

والشكل التالي يبين المخطط البنائي لفقرات المحور:



ان قيم الاوزان الانحدارية المعيارية Standardized Regression Weights التي تبين درجة تفسير الفقرة للمحور ضمننت في الجدول التالي:

	Estimate
Y7 <--- Y.	.776
Y6 <--- Y.	.784
Y5 <--- Y.	.690
Y4 <--- Y.	.796
Y3 <--- Y.	.851
Y2 <--- Y.	.882
Y1 <--- Y.	.868

نلاحظ ان اعلى مشاركة في تفسير المحور كانت للفقرة الثانية بقيمة وزن انحداري معياري مقداره 0.882، بينما اقل مشاركة كانت للفقرة الخامسة بقيمة وزن انحداري معياري مقداره 0.690.

اختبار علاقة الارتباط

اوجد الباحث قيمة الارتباط بين محوري البحث ومعنوية هذا الارتباط وكما في الجدول التالي:

جدول رقم (١٣)

Correlations			
Y	X		
.518**	1	Pearson Correlation	X
.000		Sig. (2-tailed)	

60	60	N	
1	.518**	Pearson Correlation	Y
	.000	Sig. (2-tailed)	
60	60	N	
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).			

يبين الجدول قيمة الارتباط بين المحورين اذ بلغت قيمتها 0.518 وتشير الى وجود ارتباط طردي معنوي بين المحورين بسبب ان قيمة sig. لها كانت اقل من مستوى الدلالة ٥%.  
تحليل علاقة الاثر

اوجد الباحث المؤشرات المتعلقة بتحليل الاثر للمحور X على المحور Y وكما موضحة في الجدول التالي:

القرار	اختبار ديرين- واتسون	معنوية اختبار F	اختبار F	معنوية اختبار t	اختبار t	معلمة الانحدار	معامل التحديد المصحح	معامل التحديد
معنوية تحت مستوى دلالة ٥%	1.6	.000	21.266	.000	4.612	.52	.26	.27

يتضح من خلال الجدول اعلاه ان معامل التحديد لاثر المحور X على المحور Y كان 0.27 بينما معامل التحديد المصحح 0.26 اي ان نموذج الانحدار فسر ٢٧% من الاختلافات الكلية في المحور Y والنسبة المتبقية فسرت من متغيرات اخرى غير مضمنة في هذا البحث. كذلك بلغت قيمة اختبار F 21.266 وهي قيمة ذات دلالة معنوية وتدل على ان نموذج الانحدار المستخدم هو نموذج معنوي. اضافة الى ذلك بلغت قيمة ديدين-واتسون 1.6 وهي قيمة قريبة من ٢ وتدل على انعدام وجود مشكلة الارتباط الذاتي. وان قيمة معلمة الاثر كانت مساوية الى 0.52 وقيمة اختبار t لها 4.612 وهذه القيمة ذات دلالة معنوية تحت مستوى دلالة ٥% وتشير الى ان ارتفاع قيمة X بمقدار وحدة واحدة يؤدي الى ارتفاع قيمة Y بمقدار ٥٢% .

#### الاستنتاجات والتوصيات

##### اولا : الاستنتاجات

الاستنتاجات التي تتعلق بالجانب النظري للبحث

١- اتباع نظام محاسبة الكلفة يودي الى تحديد دقيق وسليم لوعاء الضريبة على القيمة المضافة

- ٢- التطبيق العملي للمبادئ المحاسبية الملزمة دون الالتفاف عليها يؤدي الى الوصول لوعاء ضريبة القيمة المضافة بصورة سليمة .
- ٣- عدم رغبة المكلفين في سداد القيمة الحقيقية لضريبة القيمة المضافة يؤدي الى عدم اتباع المبادئ المحاسبية عامة ومحاسبة الكلفة خاصة .
- ٤- عدم معرفة المختصين بالمبادئ المحاسبية العامة ومحاسبة الكلفة خاصة يؤدي الى تقديرات وهمية للقيمة المضافة وهذا يولد صعوبة في احتساب مقدار الضريبة على القيمة المضافة وبالتالي يؤدي الى التهرب الضريبي .
- ٥- عدم تطبيق المبادئ المحاسبية العامة ومحاسبة الكلفة بصورة خاصة يؤثر سلبا على تحديد دقيق لوعاء ضريبة القيمة المضافة .
- ٦- مراعاة القوانين واللوائح الضريبية والنظم المحاسبية المتبعة تعمل على تقليل التهرب من الضريبة على القيمة المضافة .
- ٧- عدم التزام المكلفين بامساك الدفاتر والسجلات المحاسبية وعدم تقديم الاقرارات الصحيحة وهذا يؤدي الى التهرب الضريبي .

بعد تحليل النتائج السابقة توصل الباحثون الى مجموعة من الاستنتاجات التي تتعلق بالجانب العملي للبحث:

- ١- ان استمارة الاستبيان المستخدمة من قبل الباحثون تمتاز بالمصداقية والثبات .
- ٢- ان اجابات العينة تتجه نحو الموافقة بشدة على فقرات المحور X .
- ٣- ان اجابات العينة تتجه نحو الموافقة بشدة على فقرات المحور Y .
- ٤- ان اعلى اهمية نسبية لفقرات المحور X كانت للفقرة السابعة بينما اقل اهمية نسبية كانت للفقرة الثالثة .
- ٥- ان اعلى اهمية نسبية لفقرات المحور Y كانت للفقرة الاولى بينما اقل اهمية نسبية كانت للفقرة السادسة .
- ٦- ان فقرات المحور X لها القدرة في تفسير المحور المنتمية اليها .
- ٧- ان اعلى مشاركة في تفسير المحور X كانت للفقرة السابعة، بينما اقل مشاركة كانت للفقرة الثالثة .
- ٨- ان فقرات المحور Y لها القدرة في تفسير المحور المنتمية اليها .
- ٩- ان اعلى مشاركة في تفسير المحور Y كانت للفقرة الثانية، بينما اقل مشاركة كانت للفقرة الخامسة .
- ١٠ - وجود ارتباط طردي معنوي بين المحورين X و Y .
- ١١ - وجود علاقة اثر طردية معنوية للمحور X على المحور Y .
- ١٢ ان ارتفاع قيمة X بمقدار وحدة واحدة يؤدي الى ارتفاع قيمة Y بمقدار ٥٢% .

#### ثانيا - التوصيات :-

- ١ - من أجل ضمان الوصول الى احتساب دقيق بوعاء الضريبة المفروضه على القيمة المضافة لا بد من اتباع نظام محاسبة الكلفة بشكل خاص والانظمة المحاسبية بشكل عام .
- ٢ - ضرورة القيام بالتطبيق العلمي لمبادئ المحاسبية العامة ومحاسبة الكلفة خاصة لضمان الوصول الى احتساب ضريبة القيمة المضافة بصورة سليمة دون التهرب من دفعة الضريبة المفروضه على القيمة المضافة .
- ٣ - تفعيل دور المحاسبين القانونيين في تنظيم مهنية المحاسبة والزام المخمنين بتطبيق المبادئ المحاسبية بقصد تحديد قيمة حقيقية لوعاء ضريبة القيمة المضافة .
- ٤ - نشر الوعي الضريبي واقامة دورات تأهيلية لموظفي الهيئة العامة للضرائب عن اليات تطبيق ضريبة القيمة المضافة في العراق .
- ٥ - الزام المخمنين بأمسك الدفاترة المحاسبية المنتظمة مع الالتزام بالفواتير الضريبية واخراج قوائم سليمة للوصول الى تحقيق العدالة في تحديد مقدار الضريبة على القيمة المضافة .
- ٦ - التشريع الضريبي السليم لضريبة القيمة المضافة دون التعديلات المستمرة يؤدي الى احتساب ضريبة عادلة وبالتالي المساهمة في زيادة الايرادات الحكومية لدعم الموازنة العامة للدولة .

#### المصادر العربية والاجنبية :-

##### اولا- المصادر العربية -

- ١ - ابراهيم احمد العميدي ، "مبادئ محاسبة التكاليف" جامعة القاهرة ، مطبعة جامعة القاهرة للتعليم المفتوح ، ٢٠٠٨
- ٢ - ابو حشيش ، خليل عواد ، "محاسبة التكاليف قياس وتحليل " ، ط١ ، دار وائل للنشر والتوزيع ، الاردن ، ٢٠٠٥
- ٣ - ابو عودة ، فؤاد ، ورقة عمل بعنوان " المشاكل والمعوقات التي تواجه محاسبة التكاليف في اعداد القوائم المالية " مؤتمر تنمية وتطوير قطاع غزة، كلية التجارة ، الجامعة الاسلامية ، فلسطين ، ٢٠٠٦
- ٤ - ابو معلى ، عبد الله ، "التكاليف المعيارية كأداة تخطيط ورقابة في الشركات الصناعية " ، الجامعة الاسلامية ، غزة ، فلسطين ، ٢٠٠٥
- ٥ - التكريتي ، اسماعيل يحيى ، " محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق " ، ط١ ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، الاردن . ٢٠٠٦

- ٦ - السيدية ، محمد علي ، " اساسيات محاسبة التكاليف " ، ط١، دار الحامد للنشر والتوزيع ، الاردن .  
٢٠٠٣
- ٧ - الجاوي ، طلال محمد ، " التشريعات المالية والتحاسب الضريبي " ، دار ابن الاثير للطباعة والنشر ،  
جامعة الموصل ، العراق ، ٢٠٠٨
- ٨ - الحسنوي ، احمد سندو ، " التغير في النسب والشرائح الضريبية واثرها على الحصيلة الضريبية " ،  
بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب مقدم الى المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية ، ٢٠١٤
- ٩ - الطالب ، محمد عبد المجيد ، " التحاسب الضريبي في الشركات وفق القوانين والمعايير المحاسبية " ،  
بحث مقدم الى هيئة الامناء لنيل شهادة المعهد الضريبي ، بغداد ، ٢٠١٣
- ١٠ - القدي ، عبد المجيد ، " دراسات في علم الضرائب " ، ط١، دار جريز للنشر والتوزيع ، عمان ،  
٢٠١١
- ١١ - العبيدي ، سعيد علي ، " اقتصاديات المالية العامة " ، دار دجلة للطباعة والنشر ، عمان ، الاردن  
٢٠١١ ،
- ١٢ - الانباري ، صباح صادق جعفر ، " مجموعة قوانين الضرائب العراقية " ، ط١، المكتبة القانونية ،  
بغداد ، ٢٠٠٩
- ١٣ - الطائي ، عبد الرزاق زيدان ، " دور السياسة الضريبية في تنمية الاقتصاد العراقي " ، بحث دبلوم  
عالي معادل للماجستير ، المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية ، جامعة بغداد ، ٢٠١٢
- ١٤ - العيسوي ، ابراهيم محمود ، " الانتقال من الضريبة العامة على المبيعات الى الضريبة على القيمة  
المضافة في مصر " ، دراسة مقدم الى معهد التخطيط القومي ، القاهرة ، مصر ، ٢٠٠٩
- ١٥ - الحجامي ، ازهار شمران " نموذج قياس فاعلية النظام الضريبي في العراق للمدة من ١٩٨٠ -  
٢٠٠٩ " ، بحث منشور في مجلة جامعة واسط للعلوم الاقتصادية والادارية ، ٢٠١٢
- ١٦ - الشرع ، مجيد واخرون ، " المحاسبة الادارية " ، دار الشروق للنشر والتوزيع ، عمان ، ٢٠٠٨
- ١٧ - الفاتح ، محمد حمد ، " محاسبة التكاليف في الشركات المنتجة للبترول " المكتبة الوطنية ، عمان ،  
الاردن ، ٢٠٠٨
- ١٨ - البكري ، عبد الرحمن ، " مقدمة في اصول التكاليف " ، ط ١ ، مكتبة جامعة الخرطوم ، السودان ،  
٢٠٠٨

- ١٩ - الرجبي ، محمد تيسر ، " اساسيات محاسبة التكاليف " ، الطبعة الاولى ، المكتبة الوطنية ، جامعة القاهرة ، ٢٠٠٩
- ٢٠ - احمد ، سناء ابراهيم ، " الضريبة على القيمة المضافة والاثار الاقتصادية " ، رسالة ماجستير في جامعة الخرطوم ، السودان ، ٢٠١٣
- ٢١ - باسيلي ، مكرم عبد المسيح ، " ادارة التكلفة الاستراتيجية - مدخل معاصر " ، موسوعة محاسبة التكاليف ، الباب الاول ، المكتبة العصرية ، مصر ، ٢٠٠٧
- ٢٢ - بالقايد ، رزاق لايد ، " ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد في الجزائر " ، رسالة ماجستير مقدم الى جامعة ابي بكر ، الجزائر ، ٢٠١٢
- ٢٣ - بان ، صلاح عبد القادر ، " الضرائب الكمركية في العراق والاثار المترتبة عليها " ، اطروحة دكتوراه كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، ٢٠٠٧
- ٢٤ - عبد الله ، رياح جفات ، " اثر تغير السياسة المالية على الحصيلة الضريبية " ، بحث دبلوم عالي معادل للماجستير ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد ، ٢٠١٤
- ٢٥ - كاظم ، حيدر عودة ، " تقييم فاعلية النظام الضريبي العراقي وفقا لقواعد الضريبة " ، بحث دبلوم عالي معادل للماجستير ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد ، ٢٠١٣
- ٢٦ - كيسو ، دونالد وويجانت ، جيرى ، " المحاسبة المتوسطة " ، ط٢ ، تعريب احمد حجاج ، دار المريخ للنشر والتوزيع ، السعودية ، ٢٠٠٩
- ٢٧ - مشكور ، سعود جايد ، البعاج قاسم محمد ، الكرعوي نجم عبدعليوي " المحاسبة الضريبية أطورها القانونية وتطبيقاتها العملية في العراق " ، ط١ ، دار الكتب والوثائق الوطنية ، بغداد ، ٢٠١٤
- ٢٨ - لطفي ، عبد المنعم ، " الضريبة على القيمة المضافة في مصر " ، المركز المصري للدراسات الاقتصادية ، ٢٠١٦
- ٢٩ - عبود ، سالم محمد ، " تطبيقات حديثة في المحاسبة الادارية " ، ط١ ، دار المرتضى للطباعة والنشر ، بغداد ، ٢٠٠٩

#### المصادر الاجنبية :

30- Rosen ,Birger " modeling tax cultive , European public choice sociery . berline , germany , 2004



عدد خاص بالمؤتمر العلمي الدولي الاول لعام ٢٠١٨  
امكانية استخدام محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة الانتاج لاغراض ضريبة القيمة المضافة  
دراسة أستطلاعية تحليلية في الهيئة العامة للضرائب

- 31 – shipper , Katherine and linda vincet ccearning quality , accounting horizons (17) ,2003
- 32 – Federico ,J,herschl , " tax evaslon & its measurement , in developing countries , public finance vol ,33 ,2003
- 33 – Good all , Andrew " tax cap " priv report , public concerns tax zone web – 24 feb , 2003
- 34 – Tarr , James , D . " Activity based cotting in the information age " internet , 2006 ,

### الملاحق

بسم الله الرحمن الرحيم

م / استمارة استبانة

الى السادة المشاركون في الاستبيان المحترمون .

تحية طيبة :

الاستبيان الذي بين أيديكم تم إعداده لجزء من الجانب العملي لبحثي الموسوم (امكانية استعمال نظام محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة الانتاج لاغراض ضريبة القيمة المضافة دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب).

وان مشاركتكم بالإجابة في أسئلة الاستبيان بشكل كامل وبدقة وموضوعية يساعد الباحثون على تحقيق أهداف البحث ، وأملّي كبير في انجاز هذا الجهد المتواضع من خلال مساهمتكم بالإجابة على فقرات الاستبانة وسيكون لأرائكم دور كبير لضمان دقة النتائج راجين وضع علامة ( ) امام الخيار الذي يعبر عن وجهة نظركم علما ان إجابات الاستبانة لا تستخدم الا لإغراض البحث العلمي فقط وعليه لاداعي لذكر الاسم او التوقيع وسيكون التعامل مع الإجابات بسرية تامة .

مع فائق شكري وتقديري

اولا : البيانات الشخصية

المؤهل العلمي

اعدادية

بكالوريوس

ماجستير

دبلوم عالي

دكتوراه

ثانيا : التخصص

محاسبة مالية ومصرفية

أخرى

إدارة إعمال

اقتصاد

ثالثا : سنوات الخبرة

اقل من ٥ سنوات

١٠-٥ سنوات

٢٠-١٠ سنة

٢٠-اكثر سنة

رابعا : الوظيفة

مدير عام

مخمن

مدقق

مدير تدقيق

مدير حسابات

محاسب

اخرى

أسئلة الاستبانة

المحور الأول - الأنظمة المحاسبية العامة ونظام محاسبة الكلفة خاصة

ت	العبارة	وافق بشدة	وافق	محايد	لا وافق	لا اوافق بشده
١	التطبيق العملي للوصول الى ضريبة القيمة المضافة يرتبط بتطبيق المبادئ المحاسبية .					

ت	العبارة	وافق بشدة	وافق	محايد	لا وافق	لا اوافق بشده
٢	تطبيق نظام محاسبة الكلفة يؤثر على مصادقية تحديد القيمة المضافة.					
٣	استخدام الانظمة المحاسبية العامة ومحاسبة الكلفة خاصة بشكل سليم وفعال يساهم في تحديد القيمة المضافة بشكل صحيح ودقيق					
٤	عدم تطبيق المبادئ المحاسبية العامة ومحاسبة الكلفة خاصة يؤثر سلبا على تحديد القيمة المضافة					
٥	استخدام نظام محاسبة الكلفة يساهم في الوصول الى قيمة حقيقية للقيمة المضافة .					
٦	هل التطبيق الفعال للنظام محاسبة الكلفة يؤثر بصورة ايجابية على احتساب القيمة المضافة					
٧	هل اتباع الانظمة المحاسبية يساعد على تحديد قيمة التغير في القيمة المضافة لعناصر الإنتاج					
٨	هل تؤثر الانظمة المحاسبية بشكل ايجابي على التغير في القيمة المضافة لعناصر الإنتاج.					

المحور الثاني - الضريبة على القيمة المضافة

ت	العبارة	وافق بشدة	وافق	محايد	لا اوافق	لا اوافق بشده
١	هل ان احتساب الضريبة على القيمة المضافة بشكل دقيق يعتمد على اتباع نظام محاسبة كلفة					

					فعال وسليم	
					تقدير الضريبة على القيمة المضافة يرتبط باستخدام الانظمة المحاسبية	٢
					التغير في القيمة المضافة لعناصر الانتاج يؤدي الى احتساب ضريبة القيمة المضافة بشرط استخدام نظم محاسبة الكلفة	٣
					هل ان اتباع نظام محاسبة الكلفة يساهم في تحديد وعاء الضريبة المفروضة على القيمة المضافة	٤
					هل ان نظام محاسبة الكلفة قادر على استخراج التغير في القيمة المضافة وبالتالي يتم احتساب الضريبة عليها بشكل سليم	٥
					هل ان احتساب الضريبة على القيمة المضافة تعتمد على التطبيق العملي لنظام محاسبة الكلفة	٦
					عدم تطبيق نظام الكلفة يساعد في الوصول الى القيمة الحقيقية لضريبة القيمة المضافة	٧