

**مدى تأثير اختيار طريقة قياس تكلفة الإنتاج على
عملية التحاسب الضريبي**

«دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب»

**م د. عبد الرضا حسن سعود
مساعد رئيس جامعة سوهر للشؤون العلمية**

مدى تأثير اختيار طريقة قياس تكلفة الإنتاج على عملية التحاسب الضريبي

م. د. عبد الرضا حسن سعود ...

The Impact of the choice of Method of Measuring the Cost of Production on the Process of Taxation

Lecturer. Dr. Abdulridha H. Saud

ABSTRACT

The accounting in come considered the basis, for the process of taxation and there fore all effecton the accounting in come result will affect the so-called potted tax, which is the out put importantly in the process of taxation, from here was the legislator taxation important role is to intervene to reduce the diligence and judgment, there fore ,the main aim of this research is to demon strate the impact of choosing a particular method of measuring production costs on income tax, which was addressed to the methods of measuring the cost of production and determine the variable factor between these methods and then connect it taxation in Iraq, through a review of theoretical process of taxation and application adoption each method from the three known methods (Full costing, Variable costing, Utilized Capacity Costing) on data of particular company for a period of five years for the purpose of the demonstrate of the impact of the choice of method with out the other.

The research found that although the impact of the use of the method without the other depends on the volume of the inventory at the end of period of the finished goods and work in process though the effect is going on from year to year, but could allow avoidance of tax in certain cases, although the legislator tax should have a role required a certain method and not change them for accounts that can be adopted to the process of taxation.

مدى تأثير اختيار طريقة قياس تكلفة الإنتاج على عملية التحاسب الضريبي (دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب)

- المجلد السابع
- العدد الرابع عشر
- ايار ٢٠١٥
- استلام البحث: ٢٠١٤/٧/١٦
- قبول النشر: ٢٠١٤/٨/١٧

م.د. عبد الرضا حسن سعود

المستخلص

يُعد الدخل المحاسبي الأساس الذي تنطلق منه عملية التحاسب الضريبي وبالتالي فإن كل ما يؤثر على الدخل المحاسبي بالنتيجة سوف يؤثر على ما يسمى بوعاء الضريبة الذي هو الناتج الأهم في عملية التحاسب الضريبي، من هنا كان للمشرع الضريبي دور مهم يتمثل بالتدخل لتقليل الاجتهاد والحكم الشخصي، ولذا لكفان الهدف الأساس لهذا البحث هو بيان أثر اختيار طريقة معينة لقياس تكاليف الإنتاج على الدخل الضريبي، حيث تم التطرق الى طرائق قياس تكاليف الانتاج وتحديد العامل المتغير بين هذه الطرائق ومن ثم ربط ذلك بالتحاسب الضريبي في العراق، من خلال استعراض نظري لعملية التحاسب الضريبي وتطبيق اعتماد كل طريقة من الطرائق الثلاث المعروفة (الكلية، المتغيرة، المستغلة) على بيانات إحدى الشركات ولمدة خمس سنوات بغرض بيان الاثر المترتب على اختيار طريقة دون أخرى. وقد خلص البحث الى انه بالرغم من أن تأثير استخدام طريقة دون أخرى يعتمد على حجم مخزون آخر الفترة من البضاعة التامة وتحت التشغيل وإن التأثير يدور من سنة الى أخرى لكنه يمكن ان يسمح بالتجنب الضريبي في حالات معينة، وإن المشرع الضريبي يجب ان يكون له دور بتحديد طريقة معينة وعدم تغييرها للحسابات التي يمكن اعتمادها لعملية التحاسب الضريبي.

مقدمة

المحور الأول: تقديم ومنهجية

يُعد الدخل المحاسبي الأساس الذي تنطلق منه عملية التحاسب الضريبي وبالتالي فإن كل ما يؤثر على الدخل المحاسبي بالنتيجة سوف يؤثر على ما يسمى بوعاء الضريبة الذي هو الناتج الأهم في عملية التحاسب الضريبي، وغالبا ما تتدخل الإدارة في عمل المحاسب من خلال تحديد طريقة حساب الاندثار للأصول أو تحديد طريقة تسعير المخزون أو طريقة قياس تكاليف الإنتاج وما شابه ذلك، ويأتي هذا التدخل بغرض تحقيق رؤية معينة باعتبار ان اختيار طريقة دون أخرى له تأثير مادي على نتائج الأعمال، من هنا كان للمشرع الضريبي دور مهم يتمثل بالتدخل لتقليل الاجتهاد والحكم الشخصي الذي يلجأ اليه المحاسب ويتأثر من الإدارة، كما هو الحال في تحديد طريقة معينة لحساب الاندثار وتحديد النسبة التي يجب اعتمادها لكل نوع من انواع الاصول الثابتة.

من جانب آخر نجد ان المشرع الضريبي قد أحجم عن التدخل في اختيار طريقة تسعير المخزون او في تحديد طريقة لقياس تكاليف الانتاج، من هنا كان الهدف الاساس للبحث هو بيان هل هناك ضرورة لتدخل السلطة الضريبية في تحديد طريقة معينة لقياس تكاليف الانتاج، والاجابة على هذا التساؤل تكون من خلال حساب التأثير على الدخل الخاضع للضريبة عند اعتماد طريقة دون أخرى، واذا ما كان هذا التأثير ماديا فهل يمثل نقطة ضعف في عملية التحاسب الضريبي يمكن للمكلف استغلالها لتجنب أو حتى التهرب من دفع الضريبة المستحقة بموجب القانون.

وقد احتوى البحث على استعراض نظري لطرائق قياس تكاليف الانتاج بغرض توضيح الفلسفة التي تقوم عليها كل طريقة والعنصر المتغير بين هذه الطرائق، كما تضمن ايضا شرح لمفهوم التحاسب الضريبي في العراق، ومن ثم كان هناك جانب تطبيقي على بيانات احدى الشركات الخاضعة للضريبة بهدف الوصول الى نتائج تمكن من اثبات او نفي فرضية البحث.

٢-١ طبيعة المشكلة:

اعتماد الموضوعية التي تعني الابتعاد عن الاجتهاد والحكم الشخصي يُعد الاساس الذي يتدخل به المشرع الضريبي لتحديد الوعاء الضريبي من خلال الدخل المحاسبي المعتمد في القوائم المالية المدققة، ولذلك نجده قد حدد الكثير من المعالجات المحاسبية لاسيما تلك التي فيها اكثر من طريقة، دون أن يكون هناك تحديد لطريقة واحدة لقياس تكاليف الانتاج من بين الطرائق الثلاث المعروفة (الكلية، المتغيرة، المستغلة) وبالتالي فيمكن ان نتلخص مشكلة البحث بالاثار المترتبة على عملية التحاسب الضريبي نتيجة ترك الحرية لمحاسب التكاليف لاعتماد الطريقة التي يراها مناسبة وهل يمكن أن يقود ذلك الى حالة من التهرب او التجنب الضريبي.

٣-١ أهمية البحث:

تُعد الموضوعية في قياس الدخل الضريبي الهدف الاهم الذي يسعى اليه كل من السلطة المالية والمكلف وبناءً على ذلك فإن أهمية البحث تتلخص في تقليل الفجوة بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي، فمن خلال بيان الاثر المترتب على اعتماد كل طريقة من طرائق قياس تكاليف الانتاج يمكن لفت انتباه المشرع الضريبي الى ضرورة وضع سياسة معينة تجاه ذلك، بما يضمن تقليل الاجراءات على الدخل المحاسبي للوصول الى وعاء الضريبة.

٤-١ اهداف البحث:

يهدف البحث الى:

- ١- استعراض طرائق قياس تكلفة الانتاج.
- ٢- تحديد العامل المتغير بين طرائق قياس تكلفة الانتاج.
- ٣- توضيح آلية التحاسب الضريبي للشركات الصناعية في العراق.
- ٤- جدولة حساب صافي الربح ومبلغ الضريبة واجبة الدفع وفقا لطرائق قياس تكلفة الانتاج، بغرض بيان الاثر المترتب على اعتماد طريقة دون أخرى.

٥-١ الفرضية:

يستند البحث الى فرضية مفادها: عدم تحديد طريقة معينة لقياس تكاليف الانتاج من قبل المشرع الضريبي يمكن ان يقود الى مزيد من التهرب او التجنب الضريبي.

٧-١ الدراسات السابقة:

بغرض تعزيز مشكلة البحث يمكن للباحث هنا ان يتطرق الى عدد من الدراسات السابقة التي يمكن ان تكون لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بموضوع البحث وذلك في محاولة لابرار مساهمة البحث في الحقل المحاسبي بشكل عام والضريبي على وجه الخصوص.

ت	الباحث	أسم الدراسة	أهم ما ركزت عليه
١	المحن - ١٩٩٦	تقييم أسلوب قياس الربح الضريبي للشركات في العراق	ركزت الدراسة على قياس الربح في ظل مفاهيم الدخل المختلفة (المحاسبي، الضريبي، الاقتصادي)، وزيادة الثقة بين المكلف والسلطة المالية من خلال وضع اسس واضحة يتم بموجبها قياس الدخل الضريبي من الدخل المحاسبي الموضح في القوائم المالية المصادق عليها من قبل مراقب الحسابات.
٢	الزبدي - ٢٠٠٦	الاندثار في التشريع الضريبي العراقي - دراسة مقارنة	ركزت الدراسة على الاشكالات التي يثيرها احتساب أقساط الاندثار واثر ذلك على السياسة الضريبية، وقد خلص البحث الى ان الاندثار تكاليف واجبة الخصم وعلى الادارة الضريبية تنفيذه دون ان يتوقف ذلك على طلب من قبل المكلف.
٣	التميمي و سعيد - ٢٠٠٦	استخدام طريقة (نظرية) التكاليف المتغيرة في التحاسب الضريبي مع الشركات الخاصة والمختلطة	هدفت الدراسة الى استخدام نظرية التكاليف المتغيرة عند التحاسب الضريبي، اذ عن طريقها يمكن فرض الرقابة على مايقدمه المكلف من حسابات، وخلصت الدراسة الى ان اعتماد الجهات الضريبية على البيانات المعدة على وفق (نظرية) التكاليف المتغيرة سوف يخفض فرص التهرب الضريبي، ومن ثم يحقق العدالة الضريبية، ومن الضروري محاسبة الشركات التي لاتقدمها وذلك لاهميتها ولانها تتلاءم مع الحسابات التي جاء بها النظام المحاسبي الموحد، اذ إنها تعكس واقع التكاليف في الشركة
٤	البيجاج	أثر فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في	هدف البحث الى الكشف عن الدور الايجابي والفعال لنظم المعلومات المحاسبية في توفير المعلومات وكشف مكامن الضعف في تلك المعلومات، وخلص الى ضرورة اعادة

النظر بألية التحاسب الضريبي للشركات من خلال التركيز على المعلومات المحاسبية المقدمة لاغراض حساب ضريبة الدخل.	عملية التحاسب الضريبي دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب فرع الديوانية	- ٢٠١١	
رغم ان الدراسة ركزت على كل من التهرب والاذعان الضريبي بشكل عام لكنها شخصلت انه يمكن ممارسة التهرب من قبل المكلف من خلال التلاعب او التغيير في طرائق حساب بعض المصروفات واجبة الخصم من الايراد وصولا الى الدخل الضريبي في اشارة غير مباشرة الى طرائق حساب الاندثار وقياس تكاليف الانتاج فضلا عن تقويم المخزون.	Tax Evasion & Tax Compline	Franz oni - 1999	٥

المحور الثاني : مفاهيم نظرية.

٢-١ طرائق قياس تكلفة الإنتاج

تُصنف التكاليف من حيث قابليتها للتخزين الى تكاليف قابلة للتخزين *Inventoriable Costs* واخرى تكاليف فترة *Period Costs*، ويُعد هذا التصنيف على درجة من الاهمية لانه سيحدد التكاليف التي سوف ترافق المخزون وتلك التي يمكن مقابلتها مع الايراد للوصول الى نتيجة الاعمال.

اذ يعرف *Hornsgren* التكاليف القابلة للتخزين على انها جميع تكاليف المنتج المتحققة التي تُعد أصول وتظهر في قائمة المركز المالي ولا تصبح جزء من تكاليف البضاعة المباعة الا عند بيع المنتج. (*Hornsgren & et al, 2012:37*)، ولذلك فان تصنيف التكاليف بهذا الشكل هو من يحدد الطريقة التي يمكن ان تتبع لقياس تكلفة الانتاج فاعتبار جميع التكاليف المباشرة وغير المباشرة وكذلك الثابتة والمتغيرة تكاليف قابلة للتخزين يمثل اتباع لطريقة التكاليف الكلية *Full Costing Method*، بينما اعتماد التكاليف المتغيرة فقط كتكاليف قابلة للتخزين ومعالجة التكاليف الثابتة كتكاليف فترة يمثل اتباع لطريقة التكاليف المتغيرة *Variable Costing Method*، ونجد ان هناك من يعتمد التكاليف المتغيرة وجزء من التكاليف الثابتة يتناسب ومدى استغلال الطاقة فيما يسمى بطريقة تكاليف الطاقة المستغلة *Utilized Capacity Costing Method*.

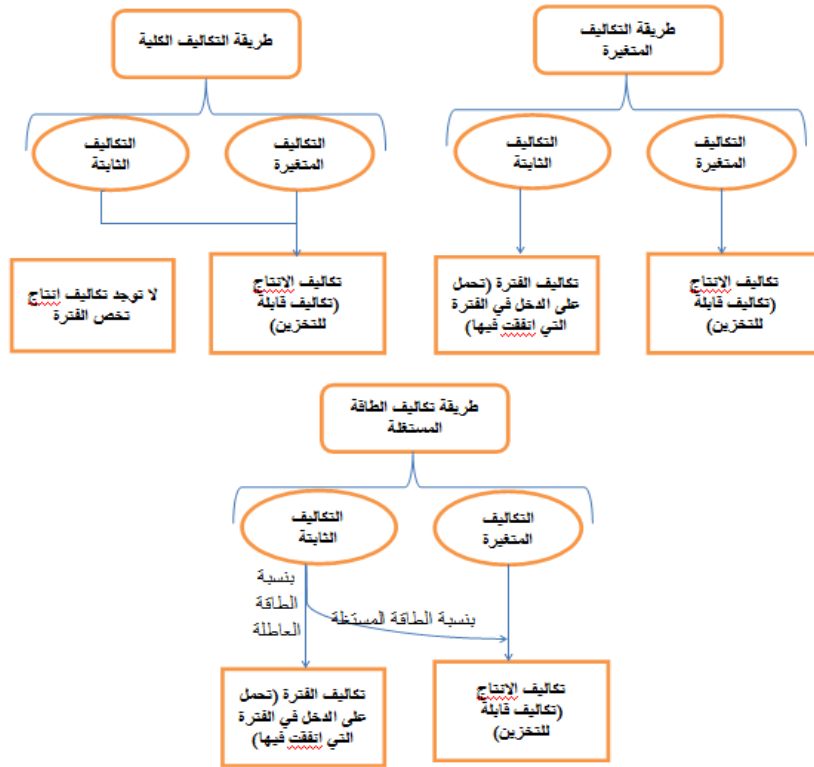
ولكل طريقة من هذه الطرائق مبرراتها المنطقية وبذلك لا نجد طريقة مثالية على الاقل من الناحية النظرية فنجد هناك من يضع مبررات لطريقة التكاليف الكلية مثل انها تتماشى مع المبادئ المحاسبية ولاسيما مبدأ التكلفة التاريخية ومبدأ المقابلة، وكذلك انها تستند الى ان جميع التكاليف تساهم في تحقيق الهدف النهائي للمشروع وهو تقديم سلعة او خدمة معينة وان استبعاد اي من هذه التكاليف سوف يُظهر المخزون باقل من تكلفته الحقيقية ولن يعبر رقم الربح عندئذ تعبيراً سليماً عن نتائج الاعمال (Kiso & et al, 2005:312).

وهناك من يضع عدد من المبررات لطريقة التكاليف المتغيرة منها ان هذه الطريقة تساعد على اظهار الارباح الحقيقية ولا تُظهر اي ارباح وهمية تنتج عن المبالغة في تقدير تكاليف الانتاج لاسيما اذا ما تبقى جزء كبير منه في المخازن، فضلا عن ان التكلفة المتغيرة للوحدة تتمتع بدرجة عالية من الثبات من فترة الى اخرى لعدم تأثرها بتغير حجم النشاط (Lanen & et al, 2011:72).

بينما من يؤيدون طريقة تكاليف الطاقة المستغلة يرتكزون على انها توفيق بين الطريقتين السابقتين، وبذلك يمكن الاستفادة من مزايا كل من طريقة التكاليف الكلية وطريقة التكاليف المتغيرة كونها تعتمد التكاليف المتغيرة فضلا عن جزء من التكاليف الثابتة بحسب نسبة استغلال الطاقة، اي ان في حالة استغلال الطاقة بنسبة ١٠٠% يتم تحميل المنتج بكافة التكاليف الثابتة والمتغيرة وبالتالي لا يوجد فرق بين هذه الطريقة وطريقة التكاليف الكلية، وكلما انخفضت نسبة استغلال الطاقة نبتعد عن طريقة التكاليف الكلية باتجاه طريقة التكاليف المتغيرة .

ولابد من الإشارة هنا الى انه في حالة عدم وجود مخزون تام او تحت التشغيل اي ان كل ما ينتج يباع فسوف لن يكون هناك تأثير على الدخل باتباع أي من الطرائق المشار اليها، أي ان المشكلة تكمن في التكاليف التي سوف يتم تحميلها على المخزون وبالتالي كلما كانت قيمة المخزون كبيرة كلما كان اتباع طريقة دون أخرى اكثر تأثيراً، هذا من ناحية ومن ناحية أخرى نجد ان الطرائق الثلاث تحمل المنتج بالتكاليف المباشرة وكذلك بالجزء المتغير من التكاليف الصناعية غير المباشرة والاختلاف يكون في تحميل المنتج بالجزء الثابت من التكاليف

الصناعية غير المباشرة فهناك من لا يحملها على المنتج نهائيا كما في طريقة التكاليف المتغيرة وهناك من يحملها بالكامل كما في طريقة التكاليف الكلية وكذلك هناك من يحمل جزء من هذه التكاليف ويعد الجزء الأخر تكاليف فترة كما في طريقة تكاليف الطاقة المستغلة. والشكل (1) ادناه يوضح العلاقة بين الطرائق الثلاث:



الشكل (1) طرائق قياس تكاليف الإنتاج الثلاثة والعلاقة فيما بينهما.

١-١ طرائق قياس تكاليف الانتاج وفقا للمعيار الدولي (٢) والقاعدة المحاسبية (٥):
أختص كل من المعيار الدولي IAS2 والقاعدة المحاسبية المحلية (٥) بالمخزون،
وقدر تعلق الامر بمشكلة البحث نجد ان القاعدة المحلية (٥) قد استمدت من المعيار الدولي
(٢) الذي نص على:

" يعتمد تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة على تكاليف التحويل على أساس
مستوى الطاقة الإنتاجية العادية، والذي يتمثل بالإنتاج المتوقع تحقيقه في المعدل خلال عدة
فترات أو مواسم تحت الظروف العادية، مع الأخذ بالاعتبار الطاقة المفقودة نتيجة برنامج
الصيانة المخطط. ويمكن استخدام حجم الإنتاج الفعلي إذا كان مقاربا للطاقة العادية. ولا
يرتفع نصيب الوحدة من التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة نتيجة لانخفاض حجم
الإنتاج أو تعطل المصنع. وتعتبر التكاليف الصناعية غير المحملة مصاريف تحمل على
المدة التي حدثت فيها. وينخفض نصيب الوحدة من التكاليف الصناعية الثابتة في الفترات
التي يكون فيها مستوى الإنتاج عال بشكل غير عادي لكي لا يتم تقييم المخزون بقيمة أعلى
من التكلفة. ويتم تحميل كل وحدة من الإنتاج بالتكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة على
أساس الاستخدام الفعلي لوسائل الإنتاج". (IAS2, 1993)

ومن الواضح ان النص السابق يشير الى اعتماد طريقة التكاليف المستغلة ، فهو يعتمد
الطاقة العادية او الانتاج المتوقع مع الاخذ في الحسبان التوقفات المخططة ، وبالتالي اذا ما
تم انتاج ما مخطط له أو اكثر عندئذ يحمل الانتاج بكل التكاليف الثابتة ، أي ان كل التكاليف
الصناعية تصبح تكاليف قابلة للتخزين اي هناك تطابق مع طريقة التكلفة الكلية، ولكن ما يميز
هذه الطريقة المشار اليها في المعيار الدولي IAS2 وكذلك في القاعدة المحاسبية (٥) هي في
حالة عدم قدرة المصنع للوصول الى الطاقة العادية نتيجة لاسباب مختلفة ، هنا ستكون لدينا
تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة غير محملة متناسبة مع نسبة الطاقة غير المستغلة من

الطاقة العادية وكما اشار اليها المعيار المحاسبي، فأنها تُعد تكاليف غير قابلة للتخزين وتقل في الفترة التي أنفقت فيها .

ويرى الباحث ان المعيار الدولي (٢) والقاعدة المحاسبية (٥) وبنظرة الفاحص الضريبي قد اعطت حرية لإدارة المصنع في اعتماد أي من الطرائق الثلاث ولم تُقيد العمل بطريقة التكاليف المستغلة كما يبدو ظاهريا من النص السابق، وذلك من خلال التلاعب بحجم الانتاج المتوقع، فاعتماد رقم مبالغ فيه يعني انخفاض نصيب الوحدة الواحدة من التكاليف الثابتة وبالتالي ارتفاع في التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة المحملة والتي تُعد تكاليف فترة وهذا يمثل اقتراب من طريقة التكاليف المتغيرة، اما اعتماد رقم للانتاج اقل من مستوى الطاقة الانتاجية العادية يمثل اتباع لطريقة التكاليف الكلية وذلك لعدم وجود تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة محملة ، أي كل التكاليف الصناعية الثابتة تحمل على الانتاج، وفي حالة ان ادارة المصنع اعتمدت الطاقة الانتاجية العادية او الانتاج المتوقع كما هو دون تلاعب فهذا يعني اتباع لطريقة التكاليف المستغلة كما تمت الاشارة سابقا .

٢-٢ التحاسب الضريبي في العراق

لغرض التمهيد لبيان اثر استخدام اي من طرائق قياس تكاليف الانتاج على عملية التحاسب الضريبي في العراق لابد من التطرق الى العلاقة بين المحاسبة والضريبة ومن ثم الى مفهوم وفلسفة التحاسب الضريبي بشكل عام مع الاشارة الى التحاسب الضريبي في العراق قدر تعلق الامر بدخل الشركات دون الافراد وذلك بهدف التركيز على موضوع البحث.

٢-٢-١ العلاقة بين المحاسبة والضريبة

اذا ما اردنا تحديد أهداف واضحة للمحاسبة فانها لابد أن تستمد جذورها من احتياجات مستعملي التقارير المالية التي تحتوي على المعلومات المحاسبية والتي تمثل مخرجات للنظام المحاسبي، "وأن تلك الاحتياجات تتأثر بالجوانب الاقتصادية والقانونية والسياسية المحيطة بالمستعملين" (الشيرازي ، ١٩٩٠ : ١٧٠) والسؤال الذي يتبادر الى

الذهن هنا مَنْ هم مستعملو هذه المعلومات؟ لان تحديدهم يقود الى تحديد حاجتهم من المعلومات المحاسبية.

ويمكن الإجابة عن هذا التساؤل من خلال تقسيم مستعملي المعلومات المحاسبية من حيث ارتباطهم بالشركة على مجموعتين أساسيتين لكل منهما أهداف وأغراض محددة من المعلومات المحاسبية قد تختلف عن أهداف وأغراض المجموعة الأخرى ، كما أن لكل من هذه الأطراف صلاحيات معينة في الحصول على حجم ونوع المعلومات المحاسبية ، "وتضم المجموعة الأولى المستعملين للمعلومات من داخل المنشأة وتمثل الأطراف التي لها علاقة مباشرة ويومية مع نشاطاتها والمسؤولين عن تحقيق أهدافها ، والمجموعة الثانية تضم المستعملين للمعلومات من خارج المنشأة وتمثل الذين ليس لديهم علاقة يومية مباشرة مع نشاطها

(Hendriksen , 1990 : 545) , (Wilkinson , 1987 : 7) وهناك تقسيم آخر لمستعملي المعلومات على أساس المستعملين المطلعين والمستعملين غير المطلعين ، أو على أساس "المستعملين الذين لديهم سلطة للحصول على المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية والمستعملين الذين ليس لديهم تلك السلطة " (Libby , 1996 : 5) .

وتصنف الإدارة الضريبية ضمن الفئات الأساسية المستعملة للمعلومات المحاسبية، حيث تمثل أحد أبرز المستعملين للقوائم المالية التي تقدمها منشآت الأعمال والأشخاص المكلفين بأداء الضريبة، وفي العراق تُعد الهيئة العامة للضرائب أهم الأطراف المستفيدة من البيانات المالية للمكلفين سواء كانوا شركات أم أفراداً ، بل أنها في كثير من الحالات تشكل الطرف الوحيد الذي يتم أعداد القوائم المالية لأجله تنفيذاً لأحكام قانون ضريبة الدخل ذي الرقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته ونظام مسك الدفاتر التجارية ذي الرقم ٢ لسنة ١٩٨٥ .

كما أنها لديها السلطة في الحصول على المعلومات المحاسبية من الجهات المكلفة بإعدادها، بموجب عنصر الإلزام الذي توفره التشريعات الحكومية في هذا المجال ، ففي العراق يعد قانون ضريبة الدخل الأول الذي صدر برقم (٥٢) لسنة ١٩٢٧ ، أول تشريع يلزم المكلف

بتقديم بيانات مالية إلى الإدارة الضريبية و يمنحها الحق بتفتيش سجلاته ومستنداته الحسابية، "الأمر الذي دفع أصحاب الأعمال والمهمن للاهتمام بعملية مسك الدفاتر المحاسبية والبحث عن تطبيقات محاسبية تساعدهم في احتساب وتسجيل الإيرادات والمصروفات لغرض احتساب الدخل الخاضع للضريبة" (الساكني، ١٩٩٩ : ٨٠).

وهناك اتفاق عام بين المؤلفين والباحثين في مجال المحاسبة والمالية العامة على أهمية العلاقة بين المحاسبة والضريبة على المستوى الفكري والتطبيقي، ويعبر عن هذه العلاقة بمفهوم التحاسب الضريبي الذي يختص بقياس وتحديد الوعاء الضريبي ومن ثم قيمة الأموال التي يسهم بها المكلف (طبيعي أو معنوي) في الأعباء العامة بما يساعد الدولة في تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

وما يعزز العلاقة بين المحاسبة والضريبة هو أن المحاسبة وسيلة لخدمة أطراف متعددة ومنها الإدارة الضريبية، وقد ارتبط تطور المحاسبة بتطور وظيفتها في تلبية حاجات وأغراض مستعملي المعلومات المحاسبية وأن الحاجة إلى المحاسبة لتحديد الدخل الخاضع للضريبة تعد أحد الحاجات الملحة للمحاسبة وتطورها (الخرسان، ٢٠٠٢ : ١٠٤).

من هنا ورغم الوجوه الأخرى للضريبة القانوني والاقتصادي يبقى الوجه المحاسبي هو اللاعب الأساس في تحديد الدخل الخاضع للضريبة، وبذلك فإن تطور المحاسبة ينعكس وبشكل ملموس على الضريبة التي تُعد احد الاسباب المهمة التي تقود الى تطور المحاسبة.

٢-٢-٢ مفهوم التحاسب الضريبي

التحاسب الضريبي Taxation يعرف على أنه ذلك العنصر من عناصر النظام الضريبي الذي يختص بتنفيذ احكام التشريع الضريبي (أمين، ٢٠٠٠ : ٥٠). كما يعرفه بدوي على انه عملية يقصد بها بشكل عام التنظيم الفني للضريبة والذي يتناول كيفية قياس الدخل الخاضع للضريبة، وربط الضريبة وتحصيلها نتيجة هذا القياس، وعملية التحاسب الضريبي تمر بثلاث مراحل: (بدوي، ٢٠٠٥ : ٨٧)

المرحلة الأولى : قياس الدخل الخاضع للضريبة عبر مقابلة دخل الإيرادات الخاضعة للضريبة مع التكاليف ذات العلاقة التأثيرية بهذه الإيرادات اللازمة للحصول عليها، ويتحدد هذا عبر تحديد التشريع الضريبي لنطاق كل من الإيرادات الخاضعة للضريبة والتكاليف الواجبة الخصم وأسس قياسها. وسيركز الباحث على هذه المرحلة لتحقيق هدف البحث المتمثل باختيار طريقة قياس تكاليف الانتاج واثرها في تحديد الدخل المحاسبي الذي يُعد الأساس لقياس الدخل الضريبي عبر مقابلة الإيرادات الخاضعة للضريبة مع التكاليف المتسببة في الحصول على تلك الإيرادات .

المرحلة الثانية : ربط الضريبة اذ يتم هنا تحديد الإعفاءات التي تمنح للمكلف لأعتبارات شخصية واستبعادها وصولاً الى الوعاء الذي تحسب عليه الضريبة حسب النسب التي يحددها القانون .

المرحلة الثالثة :تحصيل الضريبة وهي المرحلة التي يتم فيها تحصيل دين الضريبة من المكلفين بها في المواعيد المحددة وبالأسلوب الذي يحدده التشريع الضريبي. وتعد عملية تحديد الدخل الخاضع للضريبة الأكثر دقة من الناحية الفنية اذ تتطلب عدد من عمليات المراقبة من اجل الكشف عن الدخول الخاضعة للضريبة.

ولابد من الاشارة الى ان الباحث سيركز على المرحلة الاولى لعملية التحاسب الضريبي وهي مرحلة قياس الدخل الخاضع للضريبة.

وقدر تعلق الامر بموضوع البحث فإن عملية التحاسب الضريبي في المنشآت الصناعية تتم باعتماد القوائم المالية المدققة من قبل مراقب الحسابات الخارجي والتي تحظى بثقة السلطة المالية، أي يتم اعتماد الربح المحاسبي كأساس لقياس الربح الضريبي.

وإن الربح المحاسبي الذي يتم التوصل إليه حسب إجراءات القياس المقبولة محاسبياً يتم تعديله ليتماشى مع الأنظمة و التشريعات الضريبية المطبقة. أي أن إجراءات القياس المقبولة محاسبياً مقبولة أيضاً ضريبياً ما لم يرد نص لدى المشرع الضريبي يمنع هذا الأجراء أو يحدد طريقة بذاتها من طرق القياس، وفي الغالب هناك عدم تساوي بين الربح المحاسبي و الربح الضريبي لاختلاف فلسفة إجراءات القياس لكل منهما، وهنا تقوم السلطة المالية بتعديل الربح

المحاسبي بما يتمشى مع النظام الضريبي المطبق حتى لو تعارض ذلك مع إجراءات القياس المحاسبي.

وإذا كان الربح المحاسبي هو ناتج مقابلة المصروفات مع الإيرادات فإن إجراءات قياسه ما هي إلا إجراءات قياس كل من المصروفات والإيرادات، ومما لاشك فيه أن إجراءات قياس المصروفات تحظى باهتمام واسع نسبياً من لمشرع الضريبي لكونها أكثر تعقيداً من الإيرادات لاسيما في القطاع الصناعي حيث نجد أن أسس قياس محاسبة التكاليف هي من تتحكم في قياس كلفة الإنتاج.

وإذا ما نظرنا إلى التأثير المترتب على تغيير طريقة قياس تكاليف الإنتاج نجده لا يختلف عن التأثير المترتب على تغيير طريقة قياس الاندثار، فالمحاسب عندما ينتقل من طريقة إلى أخرى فإنه ينقل جزء من تكاليف الإنتاج من السنة الحالية إلى السنة القادمة وبالعكس. وهكذا الحال مع تغيير طريقة الاندثار الذي ينحصر تأثيره في توزيع كلفة الأصل على سني العمر الانتاجي، وبذلك لا نجد اختلاف في الأثر المترتب على اعتماد طريقة دون أخرى إذا ما أخذنا حياة المشروع كوحدة واحدة، والمثير للانتباه أن المشرع الضريبي تدخل وبشكل واضح في تحديد طريقة الاندثار التي يجب على الشركة تطبيقها والعمر الانتاجي المقدر لكل نوع من أنواع الأصول المختلفة (نظام الاندثار والاطفاء رقم ٩: المادة ١)، بينما لا نجد مثل هذا التدخل في تحديد طريقة معينة لقياس تكاليف الإنتاج التي تعد أحد الأركان المهمة للوصول إلى الدخل المحاسبي ومن ثم الدخل الضريبي.

المحور الثالث الجانب التطبيقي

في هذا الجزء من البحث قام الباحث بإعادة حساب مبلغ الضريبة لأحدى الشركات^١ الخاضعة للضريبة للسنوات ٢٠٠٨ - ٢٠١٢، باعتماد القوائم المالية المعدة وفقاً لطريقتي التكاليف المتغيرة والمستغلة ومن ثم مقارنتها بطريقة التكاليف الكلية المعتمدة حالياً من قبل الشركة عينة البحث، ولكون الاختلاف الرئيس بين طرائق قياس تكاليف الإنتاج المختلفة هو

^١ تم الحصول على البيانات من الهيئة العامة للضرائب والتي طلبت عدم الإفصاح عن أسم الشركة واستخدام رمز بدلاً من الاسم الضريح، ولكون البحث يعتمد بيانات شركة واحدة فسيتم الإشارة إليها بعبارة " الشركة عينة البحث".

ما يتحمل به المخزون في نهاية الفترة كان لابد ان تكون الحدود الزمانية للبحث مدة كافية لبيان انتقال التأثير من مدة الى أخرى اعتمادا على قيمة المخزون، وقد وجد الباحث ان 5 سنوات تعد مدة مقبولة لبيان ذلك التأثير.

حيث تم اعتماد بيانات إحدى شركات القطاع الخاص للمدة من ٢٠٠٨ الى ٢٠١٢ وتم احتساب تكاليف الانتاج للشركة عينة البحث وللمدة المحددة وفقا لكل من طريقتي التكاليف المتغيرة والمستغلة، حيث ان أغلب الشركات في العراق تنظم حساباتها وفقا للنظام المحاسبي الموحد وتعتمد طريقة التكاليف الكلية. والجدول (١) ادناه يوضح الربح الضريبي ومبلغ الضريبة للشركة عينة البحث و للمدة من ٢٠٠٨ الى ٢٠١٢ وفقا لطريقة التكاليف الكلية وهي الطريقة المعتمدة من قبل الشركة.

جدول (١)

الربح المحاسبي والربح الضريبي بموجب طريقة التكاليف الكلية.

السنة	إجمالي الإيرادات	إجمالي التكاليف	الربح المحاسبي	الربح الضريبي	مبلغ الضريبة
2008	182578760	157017734	25561026	29650790	4447619
2009	237352388	223111245	14241143	22785829	3417874
2010	474704776	394004964	80699812	96839774	14525966
2011	456446900	446271863	10175037	11773284	1765993
2012	556865218	521452303	35412915	53119373	7967906
	إجمالي الضريبة				32125358

المصدر: الحسابات الختامية للشركة ٢٠٠٨ - ٢٠١٢

ويتطبيق طريقة التكاليف المتغيرة على البيانات المتعلقة بقياس تكلفة الانتاج يمكن ملاحظة وبوضوح وجود تأثير مادي على مبلغ الضريبة الذي يمثل حق السلطة المالية الواجب على الشركة سداده خلال الفترة خمس سنوات والتي تمثل مدة البحث حيث نجد ان الضريبة التراكمية للمدة من ٢٠٠٨ الى ٢٠١٢ انخفضت من ٣٢١٢٥٣٥٨ ديناراً الى ٢٠٨٩٥٦١٣ اي بنسبة ٣٥% تقريبا، وهذا يعد من وجهة نظر الباحث تأثير يستحق ان يؤخذ في الحسبان من السلطة المالية وذلك كما في الجدول (٢) ادناه.

جدول (٢)

الربح المحاسبي والربح الضريبي بموجب طريقة التكاليف المتغيرة.

السنة	إجمالي الإيرادات	إجمالي التكاليف	الربح المحاسبي	الربح الضريبي	مبلغ الضريبة
2008	182578760	17428968٥	8289075	12378839	185682٦
2009	237352388	22368819٤	13664194	22208880	3331332
2010	474704776	424948412	4975636٤	6589632٦	988444٩
2011	456446900	45103016٤	5416736	7014983	1052247
2012	556865218	542766617	1409860١	3180505٩	477075٩
	إجمالي الضريبة				20895613

المصدر: إعداد الباحث

اما عند تطبيق طريقة الطاقة المستغلة على البيانات المتعلقة بقياس تكلفة الإنتاج يمكن ملاحظة وبوضوح وجود تأثير مادي ايضا على مبلغ الضريبة الذي يمثل حق السلطة المالية الواجب على الشركة سداه خلال مدة الخمس سنوات والتي تمثل مدة البحث حيث نجد ان الضريبة التراكمية للمدة من ٢٠٠٨ الى ٢٠١٢ انخفضت من ٣٢١٢٥٣٥٨ ديناراً الى ٢٤٩٥٥٥٣٣ اي بنسبة ٢٢% تقريبا، وهذا يعد من وجهة نظر الباحث تأثير يستحق ان يؤخذ في الحسبان من السلطة المالية وذلك كما في الجدول (٣) في ادناه.

جدول (٣)

الربح المحاسبي والربح الضريبي بموجب طريقة التكاليف المستغلة.

السنة	إجمالي الإيرادات	إجمالي التكاليف	الربح المحاسبي	الربح الضريبي	مبلغ الضريبة
2008	182578760	165653709	16925051	21014815	3152222
2009	237352388	22342856٧	13923821	22468507	3370276
2010	474704776	41566537٨	59039398	75179360	11276904
2011	456446900	44960267٤	6844226	8442473	1266371
2012	556865218	535306607	21558611	39265069	5889760
	إجمالي الضريبة				24955533

كذلك يوضح الجدول (٤) في ادناه نتائج المقارنة بين الطرائق الثلاث والملاحظ من الجدول يكون تأثير التغيير مادياً على مستوى سنوي فضلا عن التأثير التراكمي. وان التذبذب الحاد بنسبة التغيير في بعض الاحيان من سنة الى أخرى يعود الى سياسة الشركة في الاحتفاظ بالمخزون حيث انه يُعد العامل المؤثر بين الطرائق الثلاث.

جدول (٤)

تباين مبلغ الضريبة وفقا للطرائق الثلاثة

السنة	مبلغ الضريبة وفقا لطريقة التكاليف الكلية	مبلغ الضريبة وفقا لطريقة التكاليف المتغيرة	مبلغ الضريبة وفقا لطريقة التكاليف المستغلة	الفرق بين الكلية والمتغيرة	نسبة التغير	الفرق بين الكلية والمستغلة	نسبة التغير
2008	4447619	1856826	3152222	1295397	58%	1295397	29%
2009	3417874	3331332	3370276	47598	2.5%	47598	1.3%
2010	14525966	9884449	11276904	3249062	32%	3249062	22%
2011	1765993	1052247	1266371	499622	40%	499622	28%
2012	7967906	4770759	5889760	2078146	40%	2078146	26%
الاجمالي	32125358	20895613	24955533	7169825	35%	7169825	22%

المصدر: إعداد الباحث

المحور الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

١-٤ الاستنتاجات:

- ١- يُعد المخزون العنصر المتغير الذي يتحكم بتأثير الطرائق الثلاث موضوع البحث، وبالتالي فإن مستوى تأثير استخدام طريقة دون أخرى يتناسب طردياً مع حجم المخزون، وسوف تعطي جميع الطرائق ذات النتائج، إذا ما قررت إدارة الشركة اتباع سياسة عدم الاحتفاظ بالمخزون.
- ٢- على الرغم من أن المعيار الدولي (٢) والقاعدة المحاسبية (٥) قد حددت طريقة التكاليف المستغلة لقياس تكاليف الإنتاج لكن وبمنظرة الفاحص الضريبي قد أعطت حرية لإدارة المصنع في اعتماد أي من الطرائق الثلاث ولم تُقيد العمل بتلك الطريقة، وذلك من خلال التلاعب بحجم الإنتاج المتوقع، فاعتماد رقم مبالغ فيه يمثل اقتراباً من طريقة التكاليف المتغيرة، أما وضع رقم للإنتاج أقل من مستوى الطاقة الإنتاجية العادية يمثل اتباعاً لطريقة التكاليف الكلية، وفي حالة ان إدارة المصنع اعتمدت الطاقة الإنتاجية العادية أو الإنتاج المتوقع كما هو دون تلاعب فهذا يعني اتباعاً لطريقة التكاليف المستغلة.
- ٣- اتباع طريقة معينة لقياس تكاليف الإنتاج يقود إلى تغيير مادي في الدخل المحاسبي الذي يؤثر بدوره على الدخل الضريبي وبالتالي ضريبة الدخل، وكما يتضح من النتائج التي توصل إليها الباحث أن الضريبة المتراكمة لمدة خمس سنوات تنخفض بنسبة ٣٥% عند اتباع طريقة التكاليف المتغيرة وتنخفض بنسبة ٢٢% عند اتباع طريقة الطاقة المستغلة للشركة عينة البحث والتي تعتمد طريقة التكاليف الكلية.
- ٤- إن التأثير المترتب على تغيير طريقة قياس تكاليف الإنتاج لا يختلف عن التأثير المترتب على تغيير طريقة قياس الاندثار، فالمحاسب عندما ينتقل من طريقة إلى أخرى فإنه ينقل جزءاً من تكاليف الإنتاج من السنة الحالية إلى السنة القادمة وبالعكس. وهكذا

الحال مع تغيير طريقة الاندثار الذي ينحصر تأثيره في توزيع كلفة الاصل على سني العمر الانتاجي.

٢-٤ التوصيات:

- ١- تُعد عملية قياس الايرادات والمصروفات هي المحدد الأساس لعملية قياس الدخل المحاسبي الذي يُعد هو الاخر الاساس للتحاسب الضريبي وبذلك هناك ضرورة لتدخل المشرع الضريبي لتحديد طريقة معينة لقياس تكاليف الانتاج وعدم ترك الاجتهاد للمحاسب في تحديدها.
- ٢- الزام السلطة المالية باعتماد القوائم المالية المصادق عليها من مراقب الحسابات، يزيد من اهتمام ادارة الشركة بالقوائم المالية واعدادها وفقا لمتطلبات المشرع الضريبي الذي يجب ان يكون له كلمة في كل اجتهاد أو حكم شخصي يقود الى التأثير على الدخل الضريبي.
- ٣- دعوة السلطة الضريبية الباحثين لزيادة التركيز على قياس الايرادات والمصروفات ومدى تأثير كل فقرة من هذين العنصرين على الدخل لاسيما بعض الفقرات التي يمكن قياسها بأكثر من طريقة.

المراجع:

- ١- جمهورية العراق ، قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته لغاية القانون رقم ٣٥٨٤ لسنة ١٩٩٩.
- ٢- جمهورية العراق، نظام الاندثار والاطفاء رقم ٩، جريدة الوقائع العراقية، العدد ٣٥٥ في ١٠/٢٤/١٩٩٤.
- ٣- أمر سلطة الائتلاف رقم ٤٩، الإستراتيجية الضريبية لعام ٢٠٠٤.
- ٤- مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ، المعيار المحاسبي الدولي ٢.
- ٥- مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق، القاعدة المحاسبية (٥)، المخزون، ٢٠١١.
- ٦- أمين، عبد الله محمود ، تقويم فاعلية نظام الحاسب الضريب لضريبة الدخل في العراق، أطروحة دكتوراه، كلية الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، ٢٠٠٠.
- ٧- بدوي، محمد،"المحاسبية الضريبية بين النظرية والتطبيق"، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، ٢٠٠٥.
- ٨- البعاج، قاسم محمد عبدالله، أثر فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في عملية التحاسب الضريبي - دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب فرع الديوانية، مجلة كلية الادارة والاقتصاد - جامعة القادسية ، العدد ١، ٢٠١١.
- ٩- التميمي، خالد غازي و سعيد، سوسن أحمد، استخدام طريقة (نظرية) التكاليف المتغيرة في التحاسب الضريبي مع الشركات الخاصة والمختلطة ، مجلة تنمية الراقدين- جامعة الموصل، المجلد ٢٨، العدد ٨٤ ، ٢٠٠٠ ، 85-99.PP.
- ١٠- الخرسان، محمد حلو داود ، أهمية الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة، رسالة دكتوراه فلسفة في المحاسبة جامعة البصرة، ٢٠٠٢.
- ١١- الزبيدي، عبد الباسط علي جاسم، الاندثار في التشريع الضريبي العراقي - دراسة مقارنة، مجلة الراقدين للحقوق،مجلد ٨، العدد ٢٧، ٢٠٠٦.
- ١٢- الساكني، سعد عبد الكريم، التغيرات الاقتصادية والاجتماعية وانعكاساتها على المحاسبة ووضع المعايير المحاسبية، أطروحة دكتوراه ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد، ١٩٩٩ .
- ١٣- الشيرازي، عباس مهدي ، نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع ، الكويت ، ١٩٩٠

- ١٤- عبد الأحد، علاء فريد، اثر التحدي الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة ، أطروحة دكتوراه محاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة البصرة، ٢٠٠٦ .
- ١٥- عبدالباسط علي جاسم الزبيدي، الاندثار في التشريع الضريبي العراقي - دراسة مقارنة، مجلة الرافدين
- ١٦- عثمان، سعيد عبد العزيز، " النظم الضريبية ، مدخل مقارن"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ٢٠٠٠. للحقوق، مجلد ٨، العدد ٢٧، ٢٠٠٦.
- ١٧- المحسن، فاضل حنتوش عبدالله، تقييم اسلوب قياس الربح الضريبي للشركات في العراق، أطروحة دكتوراه، كلية الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، ١٩٩٦.

- 18- Belkaoui, Ahmed Riahi, *Accounting Theory*, 4th edition, Thomson learning, UK, 2000.
- 19- Franzoni, Luigi Alberto, *Tax Evasion & Tax Compliance, university of Bologna, Italy – 1999.*
- 20- Hendriksen , Eldon , & Van , Berda , *Accounting Theory*, 5th Edition, Richard D. Irwin , Inc , USA , 1990 .
- 21- Horngren, Charles T., Datar, Srikant M., Rajan, Madhav V., *Cost Accounting – A managerial Emphasis*, Prentice Hall, New Jersey, 2012.
- 22- Kiso, Donalde, and Weyegandt, Jerry D., *Intermediate Accounting*, twelve edition, John wiley and sons Inc., 2005.
- 23- Lanen, William N., Anderson, Shannon W., Maher, Michael W., *Fundamentals of cost Accounting*, McGraw-Hill, 2011.
- 24- Libby Robert , Parricia A Libby , Daniel a shorti , *financial Accounting*, Higher Education Group , USA , 1996 .
- 25- Wilkinson , Joseph , V. *Accounting and Information system* , John Wiley & sons , Inc – USA , 1987 .