

مدخل محاسبي مقترح للتحاسب الضريبي في بيئة التجارة الالكترونية - دراسة استطلاعية الهيئة العامة للضرائب / فرع واسط

م. د. صابرين كريم بلاسم¹ ، م. م. إيناس حسن كاظم²

المستخلص

شهدت الساحة الاقتصادية تطورات كبيرة جدا خلال العقود الأخيرة ولعل أبرزها ظهور التجارة الالكترونية التي أصبحت تشكل حجما ضخما ومتناميا ويتوقع له أن يفوق حجم التجارة التقليدية، وان هذه التجارة في الدول النامية عامة وفي العراق خاصة بعيدة عن أنظار الإدارة الضريبية. لذلك تنبع أهمية الدراسة من تسليط الضوء على موضوع غاية في الأهمية وهو الوصول إلى الوعاء الضريبي في ظل بيئة التجارة الالكترونية لغرض التحاسب الضريبي عنه. وحاولت الباحثة من خلال استمارة الاستبانة استطلاع رأي العاملين في الهيئة العامة للضرائب فرع واسط في شأن وضع آلية أو اقتراح مدخل محاسبي للتحاسب الضريبي في ظل بيئة التجارة الالكترونية من خلال استعراض مجموعة من الإجراءات والمتطلبات اللازمة لأغراض هذا التحاسب، فضلا عن مقترحات في شأن إجراء تعديلات في الأطر التشريعية والمحاسبية والمفاهيمية والتنفيذية والإجرائية.

الكلمات المفتاحية: التحاسب الضريبي ، التجارة الالكترونية ، الضريبة الالكترونية ، المحاسبة الالكترونية ، الرقابة الداخلية الالكترونية

A Proposed Accounting Approach for Taxation of Electronic Commerce - A Perception Study in the General Establishment of Taxes / Wasit

Sabreen Kareem Balasem¹ , Enas H. Kadhim²

Abstract

The economic arena has witnessed very large developments in recent decades, perhaps the most prominent of which is the emergence of electronic commerce, which has become a huge and growing volume and is expected to exceed the volume of traditional trade, and that this trade in developing countries in general and in Iraq in particular is far from the sight of the tax administration. Therefore, the importance of the study stems in highlighting a very important topic, which is access to the tax base in the e-commerce environment for the purpose of tax accounting for it . The researcher tried, through the questionnaire form, to survey the opinion of the employees of the General Tax Authority, Wasit Branch, regarding setting up a mechanism or proposing an accounting approach to tax accountability in light of the e-commerce environment by reviewing a set of procedures and requirements necessary for the purposes of this accounting, as well as proposals regarding amendments to legislative frameworks. And accounting, conceptual, operational and procedural.

Keywords: tax accounting, electronic commerce, electronic tax, electronic accounting, electronic internal control

انتساب الباحثين

¹ جامعة واسط، كلية الإدارة والاقتصاد،
قسم المحاسبة، العراق، واسط، 52001
¹sbalasesm@uowasit.edu.iq

² كلية الكوت الجامعة، العراق، واسط،
52001
²inas.hassan@alkutcollege.edu.
iq

المؤلف المراسل

معلومات البحث

تأريخ النشر : كانون الأول 2022

Affiliation of Authors

¹ Wasit University, College of
Management & Economics,
Department of Accounting,
Iraq, Wasit, 52001

¹sbalasesm@uowasit.edu.iq

² Kut University College, Iraq,
Wasit, 52001

²inas.hassan@alkutcollege.edu.
iq

² Corresponding Author

Paper Info.

Published: Dec. 2022

المبحث الأول**المقدمة ومنهجية البحث****أولاً :- المقدمة**

إن التجارة الالكترونية واحدة من أعظم التطورات الاقتصادية للقرن الحادي والعشرين وتعمل على توفير طريقة جديدة كلياً لإجراء التعاملات التجارية، ومن المحتمل أن تكون لها آثار اجتماعية واقتصادية بعيدة المدى في العديد من جوانب الحياة بما في ذلك (البيئة، وطبيعة العمل، ودور الحكومات المتمثل في كيفية توفير طرائق وأساليب حديثة لجمع الضرائب بحيث تتلاءم مع التطورات في أعمال التجارة).

ومع انتشار التطبيقات الالكترونية بصورة عامة وتطبيقات شبكة الإنترنت بصورة خاصة؛ تطورت التجارة الالكترونية بسرعة هائلة وبشكل كبير وفي الوقت نفسه بدأت الشركات التي تستخدمها بتحقيق أرباح كبيرة وضخمة، بناء على ذلك ظهرت الحاجة إلى إيجاد معايير وقوانين ومداخل مقترحة تنظم هذه العمليات، وبدأت المشاكل المستحدثة في طرائق المحاسبة عن التجارة الالكترونية وآلية فرض ضرائب عليها، لأنه في حالة تجاهل هذا الأمر سينعكس بالسلب على إيرادات الدولة لأن الضرائب إحدى إيرادات الدولة المهمة، ومن ثم سوف تؤثر في مبدأ العدالة الضريبية من حيث معاملة التجارة الالكترونية والتجارة التقليدية.

ثانياً :- منهجية البحث**مشكلة البحث**

تتمثل مشكلة البحث في بعدين:

الأول يتمثل بالبعد المحاسبي والذي يمكن صياغته بالتساؤل الآتي هل القوائم المالية الحالية بما تحتويه من معلومات تفصح عن الآثار المالية لعمليات التجارة الالكترونية بما يلبي متطلبات المحاسب الضريبي؟

وأما البعد الثاني فهو البعد المالي وهو إن عدم فرض الضرائب على عمليات التجارة الالكترونية سيؤدي إلى فقدان الدولة مصدراً مهما للإيرادات في ضوء تنامي التجارة الالكترونية فضلاً عن اندعاد العدالة الاجتماعية التي تحققها عملية فرض الضرائب.

أهمية البحث

من خلال الاطلاع على الأدبيات التي تناولت موضوع التجارة الالكترونية، يمكن التوصل إلى حقيقة هي إن موضوع المحاسب الضريبي في بيئة التجارة الالكترونية لم ينل الاهتمام الكافي من

الحكومات بصورة عامة وهو جانب غائب إلى حد ما ، وكان هذا السبب الرئيس في اختياره موضوعاً للبحث لإلقاء الضوء على هذا الموضوع من وجهة النظر المحاسبية والمالية وتقديم إطار محاسبي مقترح للحاسب في ظل بيئة التجارة الالكترونية.

فرضية البحث

ينطلق البحث من الفرضيات الرئيسة الآتية:

1. عدم موافقة القوائم المالية الحالية لتوفير المعلومات اللازمة لفرض الضرائب على عمليات التجارة الالكترونية ، وعدم موافقتها للإفصاح عن الآثار المالية لعمليات التجارة الالكترونية.
2. يمكن احتساب الضريبة على عمليات التجارة الالكترونية بموجب آليات مشابهة لما يتم استخدامه في التجارة التقليدية .
3. لا تخدم المتطلبات الضريبية الحالية أهداف المحاسب الضريبي على عمليات التجارة الالكترونية.

هدف البحث

يهدف البحث إلى تحقيق ما يأتي:

- 1- التعرف بالتجارة الالكترونية من منظور محاسبي ودورها في بناء الاقتصاد العالمي بصفتها احد المستجدات الحديثة في مجال عولمة الاقتصاد.
- 2- توضيح متطلبات المحاسب الضريبي في بيئة التجارة الالكترونية التي ستسهم في توفير قوائم مالية الكترونية مناسبة لأغراض ذلك المحاسب، فضلاً عن توضيح أهم المقومات المحاسبية اللازمة التي ستسهم في تحقيق فعالية نظام المحاسب الضريبي في ظل التجارة الالكترونية.
- 3- توضيح أهم المبادئ والأطر العامة للمحاسب الضريبي في بيئة التجارة الالكترونية وكيفية تكيف النظام الضريبي في العراق للاستجابة للتطورات التي حصلت في مجال التجارة.

منهج البحث

لتحقيق أهداف البحث واثبات فرضياتها سيتم الاعتماد على المنهج الوصفي في تحديد الإطار النظري العام للبحث وذلك من خلال الاستعانة بالاطارح والرسائل الجامعية والدوريات والكتب التي تناولت موضوع الدراسة.

كذلك سيوظف المنهج التحليلي في تحليل نتائج الدراسة الميدانية التي استطلعت آراء منتسبي الهيئة العامة للضرائب فرع واسط .

المبحث الثاني

الجانب النظري للبحث

أولاً :- ماهية التجارة الإلكترونية

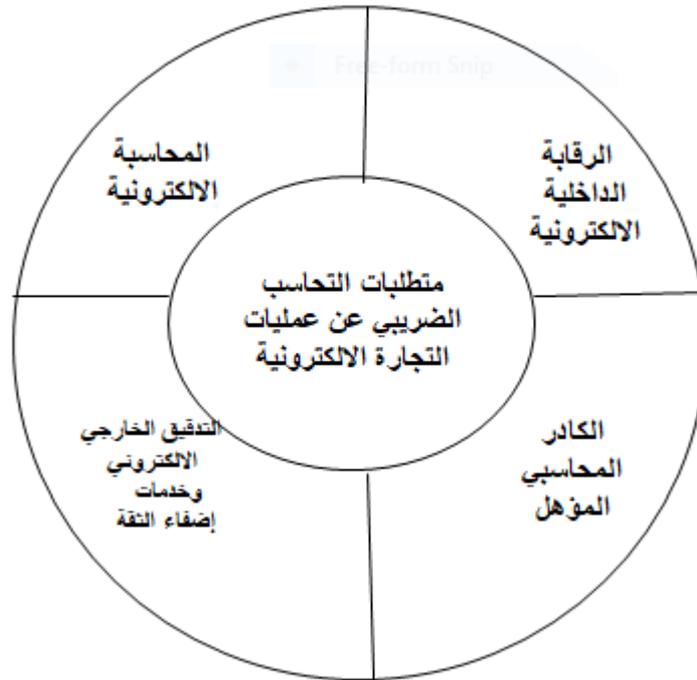
في حين ان البعض ينظر الى التجارة الإلكترونية "بأنها عمليات التبادل التجاري باستخدام التبادل الإلكتروني للوثائق والبريد الإلكتروني والخدمات المعلوماتية المباشرة ونظم النشر الإلكترونية والفاكس والتحويلات الإلكترونية للأموال وكل الوثائق الإلكترونية المتشابهة" [1]. فهناك من يعدها (عبارة عن نظام يمكن من خلال الانترنت إيصال وبيع المعلومات أو المنتجات) [2].

وترى اللجنة الاقتصادية والاجتماعية لغرب آسيا(ESCWA) أنها "مباشرة الأعمال عبر الانترنت متضمنة بيع المنتجات المادية التي تسلم بالطرائق التقليدية والمنتجات التي يمكن تحويلها إلى أرقام وتسلم بالاتصال المباشر مثل المعلومات، الموسيقى، البرامج... الخ" [3]. وهناك من يرى "أنها أية صفقة بيع أو إيجار

أو ترخيص أو عرض أو تسليم منتجات في شكل مادي أو رقمي يتم عبر الانترنت" [4].

ثانياً:- متطلبات نظم المعلومات المحاسبية لأغراض التحاسب الضريبي في بيئة التجارة الإلكترونية

إن وضع آلية للتحاسب الضريبي في بيئة التجارة الإلكترونية يتطلب الأخذ بنظر الاعتبار مجموعة من المتطلبات الأساسية والمساعدة التي يجب أن تراعي خصوصية المعاملات المحاسبية والتجارية والمالية والرقابية والضريبية في بيئة التجارة الإلكترونية، ولكي توفر مستلزمات التحاسب الضريبي في الوحدات الاقتصادية التي تعمل في بيئة التجارة الإلكترونية يتطلب الأمر الأخذ بنظر الاعتبار توفير مجموعة من المتطلبات الأساسية والمساعدة التي يمكن توضيحها جميعها من خلال الشكل (1) الآتي:



شكل (1): متطلبات التحاسب الضريبي عن عمليات التجارة الإلكترونية

المصدر: من إعداد الباحثين

وتتسم المحاسبة الإلكترونية بالعديد من الخصائص التي تميزها من المحاسبة التقليدية أهمها:

أ. استخدام نظم أمن المعلومات في تأمين أعمال المحاسبة الإلكترونية والمراجعة المالية الإلكترونية مثل التشفير والتوقيع الإلكتروني وبرامج مكافحة الاختراق، ومراعاة تقنيات قواعد

1. المحاسبة الإلكترونية

يمكن تعريف المحاسبة الإلكترونية بأنها "القيام بالعمليات المحاسبية من تسجيل وتبويب وتلخيص الأحداث الاقتصادية والرقابة عليها بالإفادة من الوسائل الإلكترونية وبما يمكن أن يحقق فائدة لكافة الجهات التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالوحدة الاقتصادية".

مؤهل تقنيا والكترونيا سيسهم في تقليل المشاكل التي طرحتها التجارة الالكترونية والعولمة بصورة عامة.

ولقد أصبحت إدارة البيانات وتبادل المعرفة في عصر تقنية المعلومات مسألة مهمة لدور المحاسب إذ ارتبط الحاسوب الشخصي بشبكة الانترنت، وأصبحت وسائل الاتصال متوافرة ضمن عالم واحد، الأمر الذي أدى إلى زيادة قيمة المنظمة مقاسة بقدرتها على جمع واستخدام المعلومات، وأصبحت المنظمات تواجه تحولات جديدة واسعة الانتشار، ناجمة عن عمليات الحوسبة، والمتمثلة في التجارة الالكترونية، والنقود الالكترونية، والشبكات الالكترونية، وتزايد عدد قنوات التوزيع، فقد أصبح من الضروري أن تعتمد معظم نظم المعلومات المحاسبية على تقنيات المعلومات عند إجراء ومعالجة عملياتها، وتسجيل قيودها المحاسبية، وإصدار التقارير والإبلاغ المالي، نتيجة هذا التقدم الهائل في تقنيات المعلومات [8].

4. التدقيق الخارجي الالكتروني وخدمات إضفاء الثقة

تعد هذه الخدمات من المتطلبات الأساسية لأغراض التحاسب الضريبي في ظل البيئة الالكترونية بسبب التوسعات الكبيرة التي تشهدها بيئة تقنية المعلومات والنشاطات الناتجة عن التجارة الالكترونية، مما أدى إلى الحاجة الماسة إلى خدمات جديدة توفر نوعاً من الثقة وتأكيداً للعمليات الناتجة عن تلك التجارة الحديثة وفي ضوء ذلك قدمت مهنة المحاسبة والتدقيق الكثير من محاولات التطوير التي تلائم البيئة الجديدة (بيئة التجارة الالكترونية) ومن تلك المجالات.

1- التدقيق المستمر (Continuous Auditing)

قدم كل من المعهدين الأمريكي والكندي مفهومًا للتدقيق المستمر وهو إنه احد المنهجيات التي تمكن مراقبي الحسابات المحاسبين من توفير تأكيد على احد الموضوعات أو المزاعم باستخدام مجموعة من تقارير المراقبين التي تصدر آنيا خلال مدة زمنية قصيرة بعد حدوث الأحداث المرتبطة بتلك الموضوعات أو المزاعم. وكذلك يعرف بأنه عملية منظمة لتجميع الأدلة الالكترونية لإبداء رأي فني محايد في شأن مدى صدق التقارير والمعلومات في ظل نظام معلومات محاسبي فوري غير ورقي فضلا عن تقديم ختم بالتدقيق المستمر يظهر على موقع الانترنت [1].

2- الخدمات الجديدة لمحاسبي ومراقبي الحسابات

قدمت لجنة (اليوت) Elliott Committee اقتراحات بحوالي 200 خدمة جديدة يمكن أن يكلف المحاسب أو مراقب الحسابات بأدائها ومعظم تلك الخدمات الجديدة تتعلق بتقنيات المعلومات،

الإفصاح الالكتروني كإسهام في رفع معدل الشفافية والثقة في النظام المحاسبي [5].

ب. السرعة والدقة والموثوقية العالية في أداء العمليات الحسابية والمنطقية ثم تزويد أصحاب المصلحة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات بالسرعة المطلوبة، مع القدرة على تخزين كم هائل من البيانات بصورة مؤقتة أو دائمة [6].

ج. إثبات وتحديث مختلف مقومات وقواعد بيانات النظام المحاسبي online الألي بمختلف عمليات التجارة الالكترونية، فضلاً عن فتح موقع أو مواقع التجارة الالكترونية للشركة وحصص عمليات التجارة الالكترونية التي تمت، فضلاً عن إمكانية جلب المعلومات من أي مكان بالعالم مرتبط بالشبكة [7].

2. الرقابة الداخلية الالكترونية

يمكن النظر إلى الرقابة الداخلية كنظام System يتكون من مجموعة عناصر ومقومات تسعى لتحقيق مجموعة من الأهداف ضمن الهدف العام للوحدة الاقتصادية التي يعمل فيها، إذ يمكن تصنيف الرقابة الداخلية كنظام فرعي Sub-System ضمن نظام المعلومات المحاسبية في أية وحدة اقتصادية وأحد عناصره الأربعة (المدخلات، والعمليات التشغيلية، والمخرجات، والتغذية العكسية)، إذ تتمثل الرقابة الداخلية بعنصر التغذية العكسية الذي يقع على عاتقه القيام بالرقابة على العناصر الأخرى (المدخلات، والعمليات التشغيلية، والمخرجات) بهدف تقويمها وتوجيهها التوجيه الصحيح وصولاً إلى تحقيق الأهداف التي يرمي نظام المعلومات المحاسبية تحقيقها خدمة للوحدة الاقتصادية ككل.

إذ أصدر المعهد الحكومي لتقنية المعلومات (بواسطة منظمة الرقابة والتدقيق المتعلقة بنظام المعلومات تقريراً عن أهداف الرقابة في ظل استخدام الوسائل الإلكترونية، حدد فيه تعريفاً للرقابة الداخلية بأنها "مجموعة من العمليات تتضمن السياسات والإجراءات والممارسات والهيكل التنظيمية، تصمم لتوفير تأكيد معقول يضمن تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية، وتفادي الأحداث غير المرغوب فيها أو اكتشافها وتصحيحها".

3. الكادر المحاسبي المؤهل

يعد وجود الخبرات البشرية المحاسبية المؤهلة ذات الكفاءة والخبرة المناسبة لدعم الأعمال الالكترونية وبناء مجتمع قائم على المعرفة شرطاً أو مطلباً أساسياً لتبني موضوع التحاسب الضريبي عن عمليات التجارة الالكترونية، إذ إن وجود رأس مال بشري

إلى انه ليس من الضروري مشاركة المبادئ العشرة كافة في جميع الأحوال، فقد تقتضي الضرورة استخدام بعضها فقط وهذه المبادئ هي [12].

1. العدالة والإنصاف: ويتمثل بالمساواة في المعاملة الضريبية بين التجار الذين يتعاملون في السلع والخدمات الرقمية عبر الانترنت وبين التجار التقليديين الذين يتعاملون في السلع والخدمات نفسها عبر الطرائق التقليدية، مما يفسح المجال إلى تساوي ميدان العمل بينهما [4].

2. اليقين: وتتمثل بضرورة تحديد وقت دفع الضريبة وكيفية دفعها ومقدارها ويجب أن تكون القواعد الضريبية واضحة وبسيطة من أجل فهم دافعي الضرائب المبالغ التي سوف يقومون بدفعها وما المبالغ المستحقة عليهم الناتجة عن أعمال التجارة الالكترونية [13].

3. الملاءمة للدفع: يعني ضرورة فرض الضريبة واستيفائها من المكلف في توقيت وبطريقة تلائم ظروف تحقق الدخل بهدف تسهيل إمكانية أدائها. إن تحقيق هذا المبدأ يرتبط بشكل واسع بالعديد من مفصل وإجراءات نظام التحاسب الضريبي [3].

4. الاقتصاد في التحصيل: يقضي هذا بأن تكون نفقات جباية الضريبة في حدها الأدنى وذلك من منطلق كون الهدف من فرض وجباية الضريبة هو لتمويل الخزينة العامة للدولة بالأموال اللازمة لتغطية متطلبات الإنفاق العام على الحاجات العامة، وفي حالة إلزام تاجر الانترنت بمسك السجلات وتحصيل الضريبة وإعادتها إلى السلطات المختصة فإن تكلفة هذا الإلزام ستكون مرتفعة إذا ما قورنت بالتاجر التقليدي وذلك بسبب حاجة تاجر الانترنت إلى تحديد إقامة عملائه ومعدل الضريبة القابل للتطبيق في كل مكان ، وحاجته إلى تعيين أفراد وتدريبهم وتزويدهم بالحاسبات الآلية والتسهيلات الأخرى ودفع رواتبهم [14].

5. البساطة: يقضي بوجوب تبسيط النظام الضريبي بحيث يمكن فهمه والالتزام بتنفيذ قواعده بسهولة ويسر ، ومن ثم فإنه لا بد من أن ينفذ هذا المبدأ سواء على النظام الضريبي الخاص بالتجارة الالكترونية أم التقليدية لأن عدم مراعاة هذا المبدأ عند تدوين نصوص القانون الضريبي يمكن أن يضع الصعوبات التي تؤدي إلى وقوع المكلفين في ارتكاب المخالفات وتساعد على التهرب الضريبي [15].

6. الحياد: يجب أن تكون الضرائب محايدة ومنصفة بين أشكال التجارة الالكترونية والتجارة التقليدية وذلك لغرض تجنب الازدواج الضريبي ، وان الحيادية هي ركن من أركان

ويصدر عن بعض تلك الخدمات تقرير تأكدي، أما بعضها الآخر فيركز على تحسين جودة المعلومات من دون صدور تقرير تأكدي ويسهم مراقبو الحسابات في الخدمات التي تتطلب تقريراً تأكدياً، في حين يسهم المحاسبون في أداء الخدمات التي لا تتطلب تقريراً تأكدياً.

ويمكن تقسيم هذه الخدمات على نوعين [9].
أ. تقديم خدمات استشارية (غير تصديقية في مجال تقنيات المعلومات مثل تصميم نظام المعلومات المحاسبي الفوري للعميل).

ب. الخدمات الجديدة للتأكيد المهني إذ أصبحت الحاجة ملحة إلى المعلومات السريعة والملائمة التي يمكن الاعتماد عليها لاتخاذ القرارات في الوقت المناسب ومنها خدمات الثقة في النظام والموقع وكما يأتي:

• خدمات تأكيد الثقة في الموقع (Web - Trust)

وهي عبارة عن خدمة توكيدية من خلال الختم الالكتروني الذي يمنحه مراقب الحسابات الخارجي للشركات المتعاملة بالتجارة الالكترونية من خلال الإفصاح الالكتروني [10]، وان خدمة التأكيد على الثقة في موقع الشركة على شبكة الانترنت هي خدمة مهنية تصديقية غير تقليدية لمراقب الحسابات يبدي فيها رأياً على مدى صدق تأكيدات الإدارة حول العمليات والأحداث التي قامت بها في ظل البيئة الالكترونية. وفي شأن استيفاء موقع الشركة على شبكة الانترنت لمعايير الثقة والتي من أهمها على الإطلاق معيار امن وسلامة الموقع واليات وأدوات مراقبة الأمن والسلامة.

• خدمات تأكيد الثقة في النظام (Sys- Trust)

ظهرت هذه الخدمة في نوفمبر 1999 إذ يقوم بها مراجع خارجي مستقل ومؤهل لتأديتها بتلقيه لدورات عديدة تسمح له بفحص ومراجعة أنظمة المعلومات الالكترونية لدى المنشأة الطالبية الخدمة والتأكد من دقتها في مجال مطابقة تلك الأنظمة لمبادئ ومعايير معهدي المحاسبين القانونيين الأمريكي والكندي ليقوم المراجع بإصدار تقريره يتضمن ختماً يومياً بذلك ويطلق عليه ختم إضفاء الثقة في النظام [11].

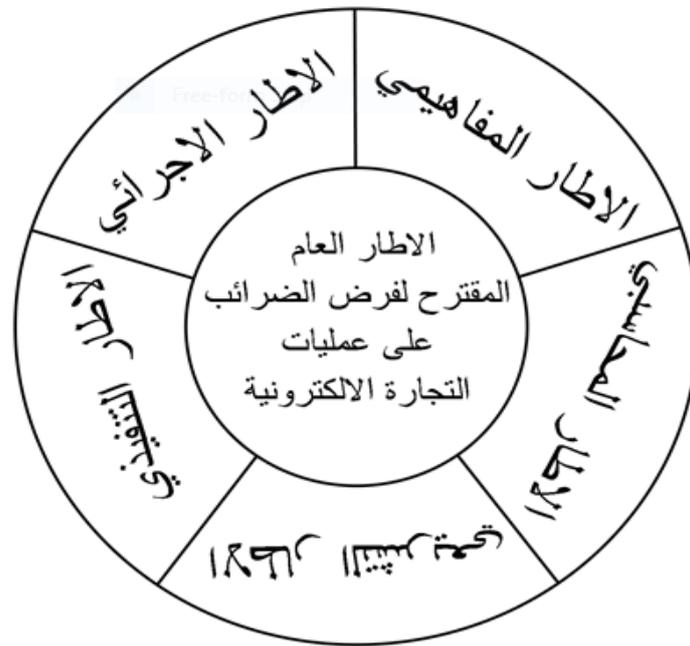
ثالثاً:- المبادئ المحاسبية والضريبية المعاصرة للسياسة الضريبية الجيدة في ظل عمليات التجارة الالكترونية

ولعل من المفيد بهذا الصدد الاسترشاد بالمبادئ المحاسبية والضريبية التي أصدرها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) التي يجب توافرها في السياسة الضريبية الجيدة كإطار عمل لتحليل وتقويم النظم والمقترحات الضريبية الجديدة وأشار

9. **تقليل الفجوة الضريبية:** إن الفجوة الضريبية تنشأ نتيجة عدم تماثل الضريبة بين المكلف الذي يتخذ من الانترنت وسيلة لمبيعاته وبين المكلف المتمثل بالتاجر التقليدي، فإن هذا الأمر بدوره سوف ينعكس على خلق فجوة ضريبية بين التاجر الالكتروني والتقليدي فقد يكونون يمارسون النشاط نفسه، وقد تنبتهت (AICPA) إلى هذه الفجوة الضريبية المهمة وقامت بطرح هذا المبدأ لمعالجتها [17].

رابعاً :- الإطار العام المقترح للتحاسب الضريبي عن عمليات التجارة الالكترونية

إن النظام الضريبي العراقي الذي سوف يتعامل مع عمليات التجارة الالكترونية يواجه مجموعة من الفجوات ومن أهم هذه الفجوات هي (الفجوة التشريعية والمحاسبية والمفاهيمية والتنفيذية والإجرائية) لأن التجارة الالكترونية ظاهرة معاصرة حولت جزءاً من أداء الأعمال من الطرائق التقليدية إلى الطرائق الآلية وهذا هو السبب الرئيس في خلق تلك الفجوات. وكما في الشكل (2) توضح الباحثة الأطر المقترحة لمعالجة تلك الفجوات.



شكل (2): الإطار العام للتحاسب الضريبي عن عمليات E_C

بادراك هذه المفاهيم الجديدة والاطلاع عليها لكي يسهل ذلك عملية التحاسب الضريبي في ظل البيئة الالكترونية ، وأهم هذه المفاهيم هي:-

الضريبة العصرية ويجب أن تكون هنالك حيادية في التشريع والتنفيذ والمفاهيم والإجراءات [16]

7. **النمو والكفاءة الاقتصادية:** يقضي هذا بأن لا تكون الضريبة معوقة لزيادة الطاقة الإنتاجية للاقتصاد القومي ونموها، وان فرض الضرائب على صفقات التجارة الالكترونية لا يعد عائقاً أمام تحقيق الكفاءة الاقتصادية ولكن على العكس عدم فرض الضرائب سوف يعد عائقاً أمام تحقيق الكفاءة الاقتصادية وذلك على أساس الاستمرار في تطبيق الضرائب غير المتوازية يقود الكثير من المنتجين والمستهلكين إلى إضاعة الموارد في بذل الجهود لتجنبها وهذا ما يؤدي إلى تقليل الكفاءة الاقتصادية [17].

8. **الشفافية والوضوح والمرونة:** يجب أن تكون النظم الضريبية مرنة وديناميكية (حركية) للتأكد من أنها مواكبة أو تتوافق مع التكنولوجيات والتطورات التجارية ، إما الشفافية والوضوح فتقضي بضرورة إعلام جميع المكلفين بالنشاطات الخاضعة للضريبة ونوعية الضريبة المفروضة على كل نشاط وكيفية فرضها ووقت استحقاقها [5].

1. **الإطار المفاهيمي:** شهدت السنوات الأخيرة في العراق تحولات كبيرة ومتلاحقة في مجال تقنيات المعلومات وقد صاحب هذه التحول ظهور مفاهيم مستحدثة للمفاهيم التقليدية المتعارف عليها، لذلك لا بد من أن يقوم المجتمع والسلطات الضريبية

تستعد لاستخدام وسائل الاتصال الحديثة والمتطورة لتحسين خدماتها الضريبية لمواجهة عمليات التجارة الإلكترونية.

2. الإطار المحاسبي: كما هو معروف فإن الجانب المحاسبي الذي يغطي موضوع الضرائب على عمليات التجارة الإلكترونية متمثلاً بالتحاسب الضريبي على الأرقام الموجودة في القوائم المحاسبية المالية الإلكترونية التي تخدم أهداف ذلك التحاسب عن تلك التجارة وهذه القوائم هي:

أ- قائمة الدخل الإلكترونية ذات الخطوات المتعددة التي تبدأ بالإيراد الإلكتروني سواء أ كان هذا الإيراد من بيع السلع أم الخدمات الإلكترونية ومقارنته مع الكلفة الإلكترونية لتلك السلع أم الخدمات سواء أ كانت كلفة الصيانة للموقع الإلكتروني أم كلفة تشغيل وتصميم النظام وكلفة خط الانترنت فضلاً عن كلفة أجور التدقيق الخارجي للتوصل إلى مجمل الربح الإلكتروني الذي سيتم التعامل معه لأغراض الضرائب.

ب- قائمة المركز المالي الإلكترونية ذات الخطوات المتعددة التي سوف تحتوي على الموجودات الإلكترونية مثل (البرمجيات والمعدات والأجهزة وجمع المعلومات المبدئية) وكذلك المطلوبات الإلكترونية مثل (ديون على الموقع الإلكتروني واشتراكات).

ج- قائمة التدفقات النقدية الإلكترونية ذات الخطوات المتعددة والتي سوف يتحدد من خلالها التدفقات النقدية الداخلة والخارجة لعمليات التجارة الإلكترونية .

ويلاحظ أن القوائم المالية الأساسية الحالية سوف تتغير مضمونها وجوهاً في ظل بيئة التجارة الإلكترونية مقارنة ببيئة التجارة التقليدية وينعكس ذلك على عدم تلبية القوائم المالية التقليدية الحالية متطلبات التحاسب الضريبي على عمليات التجارة الإلكترونية ولا تفصح عن أثارها المالية.

وقد أشار [18] إلى أن التوصل إلى وعاء ضريبية التجارة الإلكترونية من خلال الاعتماد على النظم المحاسبية الإلكترونية من خلال الطرائق الآتية:

1. إذا كانت النظم المحاسبية الإلكترونية مصممة للبيع والشراء ولا تخرج لنا قوائم ختامية فسيعامل على أنه لا يحمل دفاتر وسجلات محاسبية منتظمة تخرج لنا قائمة الدخل والمركز المالي والتدفقات النقدية ولإجراء التحاسب الضريبي سيخضع لطريقة قياس التغير في صافي حقوق الملكية (الأرباح والخسائر، والإضافات، والمسحوبات)، ووفقاً للمعادلة الآتية:-

مفهوم الأعمال التجارية الإلكترونية: إن الأعمال التجارية قد تحول شكلها من الشكل التقليدي الذي كان يعتمد على أساس ورقي في إتمام الصفقات التجارية إلى الشكل الإلكتروني الذي يعتمد على شبكة الانترنت، والذي انعكس على ظهور التجارة الإلكترونية التي تمثل احد أنواع الأعمال التجارية الإلكترونية التي تعتمد على استخدام تكنولوجيا المعلومات وإنشاء الشبكات الإلكترونية بين شركاء الأعمال، وتحل من خلالها الاتصالات الإلكترونية محل الاتصالات الورقية والمقابلات البشرية، ويحل أمر الشراء الإلكتروني محل أمر الشراء الورقي، كما تحل الفاتورة الإلكترونية محل الفاتورة الورقية، وأخيراً تنقل البضاعة الكترونياً بدلاً من نقلها بالطرائق التقليدية، ومن ثم فإن على السلطات الضريبية أن تدرك أن هذه الأعمال قد حلت محل الأعمال التقليدية ويجب عليها أن تتخذ التدابير اللازمة لفرض الضريبة الإلكترونية عليها .

مفهوم التحاسب الضريبي الإلكتروني: إن ظهور التجارة الإلكترونية وتناميها بشكل مستمر أدى إلى تغيير نظام المعلومات المحاسبية لدى الشركات التي تمارس ذلك النوع من التجارة وتحوله إلى نظام معلومات محاسبي الكتروني وهو الذي سوف يكون مصمماً لإعداد قوائم مالية الكترونية، ومن ثم انعكس ذلك على تغيير شكل التحاسب الضريبي من التقليدي الذي كان يعتمد على المقابلة والوجود المادي إلى الشكل الإلكتروني إذ بموجبه تحصل السلطات الضريبية على مبالغ العمليات المفصح عنها من خلال القوائم المالية الإلكترونية بشكل الكتروني وفوري، من خلال المستندات الإلكترونية التي ستجرى عليها عمليات التحاسب الضريبي بشكل فوري وغير مرئي ثم بعد ذلك تظهر الفاتورة الضريبية المستحقة عن تلك العمليات.

مفهوم الإدارة الضريبية الإلكترونية: إن التحول الذي تشهده التجارة اليوم من الشكل التقليدي إلى الشكل الإلكتروني يجب أن ينعكس بدوره على تغيير مفهوم عمل الإدارة الضريبية وطبيعته إذ ظهر مفهوم الإدارة الضريبية الإلكترونية، وإن هذا المفهوم سوف يوفر الوقت والجهد لتبليغ المكلفين بالضرائب وكيفية تحصيلها والمستندات التي يمكن تزويد الإدارة الضريبية بها ومعرفة طريقة احتساب الضريبة، كل هذه العمليات يجب أن تكون في الصفحة الإلكترونية الخاصة بالهيئة العامة للضرائب على شبكة الانترنت، ومن ثم فإن على المجتمع أن يتأقلم مع مفهوم الإدارة الضريبية الإلكترونية الجديد، وفي الوقت نفسه على السلطات الضريبية أن

صافي الوعاء الخاضع للتحاسب الضريبي = الصافي في آخر المدة - الصافي في أول المدة + (الإضافات - المسحوبات) (1)

ما النظام الضريبي في العراق، ولكن هذا الخيار منتقد لأنه سوف يفتح الباب للتهرب من دفع الضرائب على عمليات التجارة الالكترونية واقتصارها على عمليات التجارة التقليدية وهذا ما سوف يؤثر في العدالة الضريبية.

4. الإطار التنفيذي: إن ظهور التجارة الالكترونية وظهور القيود والعقود والسجلات الالكترونية يتطلب من الهيئات الضريبية الأخذ بنظر الاعتبار بعض الأمور التنفيذية أهمها الآتي:-

• **الوعاء الضريبي الالكتروني:** من أجل التوصل إلى الوعاء الخاص بعمليات التجارة الالكترونية والتعامل معها ضريبيا بشكل مستقل عن الأوعية الأخرى (المعروفة) ؛ هنالك أربع حالات: أ- في حالة كون عمليات التجارة الالكترونية تمثل النشاط الوحيد للمكلف.

ب- في حالة كون عمليات التجارة الالكترونية تمثل أحد نشاطات المكلف ولها حساباتها المستقلة عن نشاطاته الأخرى.

ج- في حالة كون عمليات التجارة الالكترونية تمثل أحد نشاطات المكلف وان جزءا من حساباتها متداخل ضمن نشاطات الأخرى وليست لها حسابات مستقلة خاصة بها.

د- في حالة كون عمليات التجارة الالكترونية تمثل أحد نشاطات المكلف وان حساباتها متداخلة ضمن نشاطات الأخرى وليست لها حسابات مستقلة خاصة بها.

إن أيًا من الاحتمالات الأربعة في حاجة إلى ضوابط تنظمه ويمكن أن تكون تلك الضوابط بالصياغة الآتية:

ففي الحالة (أ، ب) فإن حسابات عمليات التجارة الالكترونية معزولة وحدها (مفروزة) ويمكن الوصول إلى نتائجها (الوعاء) عن طريق المقابلة بين الإيرادات والمصروفات الخاصة بها.

أما في الحالة (ج) فيمكن تحديد إيرادات التجارة الالكترونية بسهولة ولكن هنالك صعوبة في تحديد تكاليفها لأن جزءا من التكاليف فقط محدد وبالإمكان نسبة إلى عمليات التجارة الالكترونية، ولكن الجزء الأخرى مشترك وغير محدد المعالم، فأما ما يخص الجزء المحدد فيعالج بوصفه مصروفا مباشرا أما الجزء غير المحدد فيعالج بوصفه مصروفا غير مباشر وتحمل عمليات التجارة الالكترونية بنصيب أو بحصته من المصروفات المشتركة بحسب نسبة إفادة عمليات التجارة الالكترونية إلى النشاطات الأخرى، وبذلك تكون نتيجة عمليات التجارة الالكترونية من ربح أو خسارة عن طريق مقابلة إيراداتها مع تكاليفها المتمثلة بالمباشرة وجزء من المصروفات غير المباشرة المشتركة.

2. إذا كانت النظم المحاسبية الالكترونية مصممة للبيع والشراء وإعداد الحاسبات الختامية يعني أن صاحب النشاط لديه دفاتر وسجلات محاسبية منتظمة فإنه لتحديد الوعاء الضريبي سيعتمد على القوائم المالية والكشوفات التحليلية المرفقة بالقوائم المالية التي تفي بمتطلبات التحاسب الضريبي في بيئة التجارة الالكترونية.

ويلاحظ أن الطريقة الأولى ستطبق في الشركات الصغيرة الحجم وغير الواسعة الانتشار وبالإمكان تطبيقها على التجارة الالكترونية الداخلية المحدودة، أما الطريقة الثانية فإنه يمكن تطبيقها على الشركات الكبيرة التي تمارس التجارة الالكترونية على مستوى عالمي.

3. الإطار التشريعي: باعتبار أن العراق مستورد جديد للتجارة الالكترونية فإنه بأمر الحاجة إلى تشريع قوانين تنظم عمليات هذه التجارة وكيفية التحاسب عنها ضريبيا، ويجب أن تكون هذه القوانين مرنة ولا تتسم بالتعقيد وإنما يجب أن تكون مشجعة لممارسة التجارة الالكترونية واهم هذه الضوابط والتشريعات هي: - ضوابط تنظم حصر نشاطات التجارة الالكترونية لأغراض التحاسب الضريبي على اعتبار أن المكلف يمارس نشاطا يمثل مزيجا من أعمال تقليدية والكترونية ونظرا إلى الاحتمال الكبير لتعرض الأعمال الالكترونية للتهرب الضريبي بشكل كبير فإنه يجب أن يشرع قانون يميز طريقة التحاسب عنها مقارنة بالأعمال التقليدية، كأن يعطي عن ذلك الدخل الناتج عن الأعمال الالكترونية الخاضع للضريبة نسبة إعفاء معينة من الضريبة مقارنة بالأعمال التقليدية، وهذا لا يؤثر في مبدأ العدالة الضريبية، بل يشجع في ممارسة التجارة الالكترونية وعدم تهربها من دفع الضرائب.

- التعامل الضريبي مع عمليات التجارة الالكترونية يجب أن يكون على وفق أحد الخيارين:

الأول معاملة أرباح عمليات التجارة الالكترونية بطريقة مستقلة من خلال إصدار تشريع خاص بها لغرض تمييزها من العمليات التجارية الأخرى التقليدية، وهنا سوف تكون هنالك مرونة في كيفية التعامل مع هذا النوع من الأوعية من جهة درجة مرغوبيتها وتحديد أسعار تختلف عن الأوعية التقليدية سواء أ كان ذلك بالزيادة أم النقصان، ومن السهولة تطبيق هذا الخيار إذا كانت الدولة تعتمد على نظام الضرائب النوعية على الدخل. **أما الخيار الثاني** فهو إدماج الأرباح الناتجة عن عمليات التجارة الالكترونية مع الأرباح الناتجة عن النشاطات الأخرى التي يمارسها المكلف ومعاملتها معاملة ضريبية واحدة من دون تمييز وهذا يجد له تطبيقا في الدول التي تأخذ بنظام الضريبة العامة على الدخل وهو إلى حد

تقوم بتحصيل ضريبة المبيعات على الواردات من المستوردين عند نقطة الفحص الجمركي، وبعد تقدير مصلحة الجمارك نهائياً، وتعد هي صاحبة الاختصاص والولاية في تقدير الربط، علماً بان ما يحصل يحول إلى ضريبة المبيعات [10].

ولكن مع دخول التجارة الالكترونية وإمكانية دخول السلع غير المادية من دون العبور على المنافذ الجمركية فإننا أمام حلين كمركيين:

الأول: فرض الضرائب الجمركية على التجارة الالكترونية عند قيام مأمور الضريبة العامة بالمرجعة السنوية لحسابات الشركات والمؤسسات وتحصل لصالح مصلحة الجمارك.

الثاني: توحيد الجهات التي تقوم بتحصيل الضريبة وتكامل أعمالها في المراحل المختلفة وذلك لضمان الحصول على الإيرادات بغض النظر عن الجهة التي ينجز فيها التحصيل.

المبحث الثالث

الجانب الميداني

أولاً :- وصف مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من مديري الهيئة العامة للضرائب فرع واسط ومخمينها ومدققها كافة والبالغ عددهم (50) فرداً، وقد استردت (42) استبانة من إجمالي عدد الاستبانات الموزعة، وبعد فرزها استبعدت خمساً منها لعدم وضوح واكتمال تعبئتها وبذلك استقر الأمر على (37) مبحوثاً يعملون في الجهة المشمولة بالدراسة الميدانية. والجدول (1) يوضح عدد استمارات الاستبانة الموزعة ونسبتها.

الجدول (1) : (استمارات الاستبانة الموزعة والمستلمة والصالحة للتحليل)

الاستبانات الصالحة للتحليل		الاستبانات المستردة		الاستبانات الموزعة		الاستبانات
%	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	
74	37	84	42	100	50	

بعض الحقائق المتعلقة بهذه الفئة والجدول (2) يوضح (التحصيل العلمي والتخصص العلمي وعدد سنوات الخبرة).

أما في الحالة (د) فإنّ عمليات التجارة الالكترونية هي حالة واحدة تتشابه فيها إيرادات عملياتها ومصروفاتها مع النشاطات الأخرى وان السجلات والنظام المحاسبي المعتمد واحد لكل النشاطات، وبذلك يمكن التوصل إلى الوعاء على أساس نسبة أرباح المكلف عامة تتناسب مع رأس المال المستخدم في هذه العمليات والذي ترتب عليه الربح.

• **الفحص الضريبي الالكتروني:** تعد عملية الفحص الضريبي من الأهمية بمكان لأن لها أهمية خاصة في الوصول إلى الرقم المعقول لوعاء ضريبة الدخل أو الأرباح، وهذه العملية تتم بعد أن يقدم الإقرار الضريبي أو القوائم المالية من المكلف إلى الهيئة العامة للضرائب ولا بد للفاحص الضريبي الالكتروني عند قيامه بهذه العملية من التركيز على كل ما له علاقة بالشركات [1]. وان الفحص الضريبي الالكتروني يجب أن يحقق الآتي:

- تكامل الإدراك الرقابي من حيث معرفة السلطات الضريبية بالأعمال الالكترونية التي تقوم بها الشركات الممارسة للتجارة الالكترونية.

- الشمول في الفحص الضريبي من حيث أهداف المنشأة الرئيسية مع مراعاة الأهمية النسبية.

- الموضوعية في الفحص من خلال تقليل التقدير الشخصي والحصول على عدد كاف من أدلة الإثبات الالكترونية.

5. **الإطار الإجرائي:** دأبت العديد من الدول على تقسيم النشاطات المرتبطة بتحصيل الرسوم والضرائب بين عدة جهات متنوعة كالهيئة العامة للضرائب وضريبة المبيعات وغيرها إلا إن تشابه النشاطات المختلفة أدى إلى توكيل بعض نشاطات قطاع معين ليقوم بها قطاع آخر. فقد حصل على سبيل المثال أنّ هيئة الكمارك

لقد اختيرت مجموعة من المتغيرات الشخصية والوظيفية لمديري ومخمني ومدققي الهيئة العامة للضرائب من أجل بيان

الجدول (2) : خصائص مجتمع الدراسة

المؤهل العلمي									
محاسبة قانونية		دكتوراه		دبلوم		بكالوريوس			
%	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	%	التكرار
2.7	1	2.7	1	2.7	1	91	34		
التخصص العلمي									
رياضيات		قانون		إحصاء		إدارة أعمال		محاسبة	
%	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	%	التكرار
2.7	1	2.7	1	11	4	22	8	62	23
عدد سنوات الخبرة									
15 سنة فما فوق		15-10 سنة		من 5-10 سنوات		أقل من (5) سنوات			
%	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	%	التكرار
73	27	14	5	5	2	8	3		

سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كان عدد التكرارات لمقياس (أوافق وأوافق بشدة) لا يتجاوز متوسط حجم العينة وهو 18.5 والوزن النسبي أقل من 47.5%.

1. تحليل فقرات المحور الأول: أهمية وأليات فرض الضريبة على عمليات التجارة الإلكترونية

استعملت التكرارات المبينة في الجدول (3) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في المحور الأول (أهمية وأليات فرض الضريبة على عمليات التجارة الإلكترونية) مرتبة حسب الأسئلة لكل فقرة كما يأتي:

أ. في السؤال (1) بلغ الوزن النسبي (0.79) وكان عدد التكرارات لمقياس (أوافق و أوافق بشدة) (30) مما يدل إن الاعتراف بالإيراد هو من أكثر المشاكل التي تواجه مخمن الضرائب في ظل بيئة التجارة الإلكترونية بسبب غياب الأمان والتوثيق المستندي والقوانين في ظل هذه التجارة وان أفضل نقطة للاعتراف بالإيراد هي عند نقطة البيع.

ب. في السؤال (2) بلغ الوزن النسبي (0.83) وكان عدد التكرارات (أوافق و أوافق بشدة) (36) مما يدل على عدم أهمية وجود علاقة مباشرة بين المكلف والإدارة الضريبية إذ أن التحاسب الضريبي من خلال نظام الاستثمار الإلكترونية (أي التحاسب من خلال شبكة المعلومات الدولية) لا يؤثر في موضوعية التحاسب الضريبي.

ت. في السؤال (3) بلغ الوزن النسبي (0.81) وكان عدد التكرارات لمقياس (أوافق و أوافق بشدة) (30) مما يدل على إمكانية

1- المؤهل العلمي: يلاحظ من خلال مطالعة البيانات الواردة في الجدول (2) أن اغلب مجتمع الدراسة من حملة درجة البكالوريوس إذ بلغت النسبة ما يعادل (91%)، في حين حملة شهادة الدبلوم نسبتهم (2.7%)، وبلغت نسبة حملة شهادة الدكتوراه (2.7%)، وأما نسبة حملة شهادة المحاسبة القانونية فهي (2.7%).

2- التخصص العلمي: أظهر الجدول أن النسبة الأكبر من مجتمع الدراسة هو من التخصصات المحاسبية إذ بلغت نسبتهم (62%)، وبلغت نسبة تخصص إدارة الأعمال (22%)، والإحصاء (11%)، والقانون (2.7%)، في حين بلغ تخصص الرياضيات (2.7%).

3- عدد سنوات الخبرة: أظهرت الدراسة إن مجتمع الدراسة ممن لديهم خدمة أقل من خمس سنوات بلغت نسبتهم (8%)، والفئة التي لها خدمة من (5-10) سنوات بلغت نسبتهم (5%)، والفئة التي لها خدمة بين (10-15) سنة بلغت نسبتهم (14%)، في حين إن الفئة الأكبر هي التي خدمتها تزيد عن (15) سنة بنسبة بلغت (73%). مما يدل على وجود أصحاب الخبرة للتعامل مع عمليات التجارة الإلكترونية وكيفية التحاسب الضريبي عنها.

ثانياً :- تحليل نتائج الدراسة الميدانية

استعملت التكرارات لتحليل فقرات الاستبانة، وتكون الفقرة إيجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كان عدد التكرارات لمقياس (أوافق وأوافق بشدة) يتجاوز متوسط حجم العينة وهو 18.5 والوزن النسبي أكبر من 47.5%، وتكون الفقرة

فرض الضرائب على عمليات التجارة الالكترونية سوف يؤدي إلى التأثير في مبدأ العدالة الضريبية مقارنة بالتجارة التقليدية.

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الأول (أهمية وآليات فرض الضريبة على عمليات التجارة الالكترونية) تساوي 4.17 والوزن النسبي يساوي 83% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " وكان عدد التكرارات لمقياس (أوافق، وأوافق بشدة) (238) وهي تشكل ما نسبته (91%) من إجمالي تكرارات المحور مما يدل على اتفاق الباحثين على أهمية فرض الضريبة على التجارة الالكترونية.

ويعزى ذلك إلى عدة عوامل ومؤثرات منها:

- 1- إن مسوغات فرض الضريبة على التجارة الالكترونية هي نفسها على التجارة التقليدية.
 - 2- إن الضريبة على التجارة الالكترونية أصبحت تشكل رقما لا يستهان به ويمكن أن تشكل إيرادا إضافية للدولة.
 - 3- يمكن اعتماد الآليات نفسها التي تستخدم في تقدير الضريبة على التجارة التقليدية عند فرض الضريبة على التجارة الالكترونية إذ لم تختلف التجارة الالكترونية عن التقليدية من حيث الجوهر وإنما الاختلاف انصب على استخدام أدوات الكترونية.
 - 4- إن التعامل عبر التجارة الالكترونية وما أوجده من اختفاء المستندات والسجلات بشكلها الورقي التقليدي وإحلال الصيغة الالكترونية لا يؤثر في فرض الإيرادات عند الاعتراف بها عند البيع كما لا يؤثر في موضوعية فرض الضريبة إذ تتوفر الأركان كافة لعملية الاعتراف والتحقق.
- ومن خلال التحليل الإحصائي فضلاً عن اختبار Z فقد قبلت الفرضية الأولى بأهمية فرض الضريبة على عمليات التجارة الالكترونية وان آليات فرضها هي نفسها التي تستخدم في التجارة التقليدية، والجدول (3) الآتي يوضح بيانات المحور الأول.

تحديد وعاء ضريبة الدخل في بيئة التجارة الالكترونية عن طريق استخدام طريقة (الإقرار الضريبي) من خلال استخدام شبكة المعلومات الدولية عن طريق أية بوابة الكترونية تحددتها وزارة المالية على أن يقوم المكلف بتسجيل نفسه والحصول على كلمة سر، بعد أن تحدد له اضبارة الكترونية ورقم تعريف سواء أ كان المكلف شركة أم فردا، وتعد هذه الطريقة من أفضل الطرائق لتحديد الوعاء الضريبي الالكتروني لأن الإدارة الضريبية سوف تعتمد على الإقرارات التي سوف يقدمها المكلف عن طريق الإفصاح المحاسبي الالكتروني.

ث. في السؤال (4) بلغ الوزن النسبي (0.87) وكان عدد التكرارات لمقياس (أوافق و أوافق بشدة) (37) مما يدل على إمكانية استخدام طريقة (التقدير الإداري للدخل) في تحديد وعاء ضريبة الدخل كرادع للشركات الممارسة للتجارة الالكترونية ولا تفصح عن حساباتها بصورة حقيقية ومقنعة للإدارة الضريبية أو امتناعها عن تقديم تلك الحسابات.

ج. في السؤال (5) بلغ الوزن النسبي (0.85) وكان عدد التكرارات لمقياس (أوافق و أوافق بشدة) (37) مما يدل على أن فرض الضرائب على عمليات وصفقات التجارة الالكترونية مبكرا سيشجع للإدارة الضريبية اكتساب الخبرة من الواقع العملي وعرض المشكلات والصعوبات في شأن تحصيل الضريبة على معاملات وصفقات التجارة الالكترونية أولاً بأول أمام المسؤولين لدراستها واتخاذ ما يلزم في شأنها.

ح. في السؤال (6) بلغ الوزن النسبي (0.79) وكان عدد التكرارات لمقياس (أوافق و أوافق بشدة) (31) مما يدل على أن عدم فرض الضرائب على عمليات التجارة الالكترونية سوف يؤدي إلى خفض الإيرادات الضريبية للحكومة.

خ. في السؤال (7) بلغ الوزن النسبي (0.89) وكان عدد التكرارات لمقياس (أوافق و أوافق بشدة) (37) مما يدل على أن عدم

جدول (3) : تحليل فقرات المحور الأول (أهمية وآليات فرض الضريبة على عمليات التجارة الالكترونية)

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	تكرار أوافق و أوافق بشدة	تكرار لا أوافق ولا أوافق بشدة	تكرار محايد
1	إن الاعتراف بالإيراد هو من أكثر المشاكل التي تواجه مخمن الضرائب في ظل بيئة التجارة الالكترونية بسبب غياب الأمان والتوثيق المستندي والقوانين في ظل هذه التجارة، لذلك فإن أفضل نقطة للاعتراف بالإيراد هي عند نقطة البيع.	3.97	0.99	0.79	30	3	4

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	تكرار أوافق و أوافق بشدة	تكرار لا أوافق ولا أوافق بشدة	تكرار محايد
2	إن عدم وجود علاقة مباشرة بين المكلف والإدارة الضريبية إذ يتم التحاسب الضريبي من خلال نظام الاستمارة الالكترونية (أي التحاسب من خلال شبكة المعلومات الدولية) لا يؤثر في موضوعية التحاسب الضريبي.	4.16	1.08	0.83	36	1	0
3	إمكانية تحديد وعاء ضريبة الدخل في بيئة التجارة الالكترونية عن طريق استخدام طريقة (الإقرار الضريبي) من خلال استخدام شبكة المعلومات الدولية عن طريق أية بوابة الكترونية تحدها وزارة المالية على أن يقوم المكلف بتسجيل نفسه والحصول على كلمة سر، بعد أن يتم تحديد له اضبارة الكترونية ورقم تعريف سواء كان المكلف شركة أم فرد، وتعد هذه الطريقة من أفضل الطرق لتحديد الوعاء الضريبي الالكتروني لان الإدارة الضريبية سوف تعتمد على الإقرارات التي سوف يقدمها المكلف عن طريق الإفصاح المحاسبي الالكتروني.	4.03	1.01	0.81	30	2	5
4	إمكانية استخدام طريقة (التقدير الإداري للدخل) في تحديد وعاء ضريبة الدخل كرادع للشركات الممارسة للتجارة الالكترونية ولا تفصح عن حساباتها بصورة حقيقية ومقتعة للإدارة الضريبية أو امتناعها عن تقديم تلك الحسابات.	4.35	1.16	0.87	37	0	0
5	إن فرض الضرائب على عمليات وصفقات التجارة الالكترونية مبكرا سيبيح للإدارة الضريبية اكتساب الخبرة من الواقع العملي وعرض المشكلات والصعوبات في شأن تحصيل الضريبة على معاملات وصفقات التجارة الالكترونية أولا بأول أمام المسؤولين لدراستها واتخاذ مايلزم في شأنها.	4.24	1.12	0.85	37	0	0
6	إن عدم فرض الضرائب على عمليات التجارة الالكترونية سوف يؤدي إلى خفض الإيرادات الضريبية للحكومة.	3.97	0.99	0.79	31	3	3
7	إن عدم فرض الضرائب على عمليات التجارة الالكترونية سوف يؤدي إلى التأثير في مبدأ العدالة الضريبية مقارنة بالتجارة التقليدية.	4.46	1.21	0.89	37	0	0

أ. في السؤال (8) بلغ الوزن النسبي (81%) وكان عدد التكرارات لمقياس (أوافق، وأوافق بشدة) (30) مما يدل على أنه لقيام مخمني الضرائب بالتأكد من صحة عمليات القياس المحاسبي الالكتروني في ظل بيئة التجارة الالكترونية تتولد الحاجة إلى توافر كادر محاسبي مؤهل علميا وتقنيا .

2. تحليل فقرات المحور الثاني متطلبات فرض الضرائب على عمليات التجارة الالكترونية
استعملت التكرارات المبينة في الجدول (4) الذي يبين آراء أفراد عينة مجتمع الدراسة في المحور الثاني (متطلبات فرض الضرائب على عمليات التجارة الالكترونية) لكل فقرة كما يأتي:

خ. في السؤال (14) بلغ الوزن النسبي (82%) وكان عدد التكرارات لمقياس (أوافق، وأوافق بشدة) (37) مما يدل على أن قدرة الإدارة الضريبية على التأكد من صحة العمليات المنجزة عن طريق التجارة الالكترونية يتوقف على وجود سلطات رقابية ضريبية الكترونية من داخل الإدارة الضريبية تتابع العمليات التجارية المنجزة من خلال شبكة المعلومات الدولية.

د. في السؤال (15) بلغ الوزن النسبي (88%) وكان عدد التكرارات لمقياس (أوافق، وأوافق بشدة) (35) مما يدل على أن إن قدرة الإدارة الضريبية على التأكد من صحة العمليات المنجزة عن طريق التجارة الالكترونية يتوقف على وجود تعاون دولي بين الأجهزة الكمركية والضريبية.

ذ. في السؤال (16) بلغ الوزن النسبي (87%) وكان عدد التكرارات لمقياس (أوافق، وأوافق بشدة) (37) مما يدل على أن قدرة الإدارة الضريبية على التأكد من صحة العمليات المنجزة عن طريق التجارة الالكترونية يتوقف على اشتراك كادر الإدارة الضريبية بدورات تخصصية في هذا المجال

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثاني (متطلبات فرض الضرائب على عمليات التجارة الالكترونية) تساوي 4.26 والوزن النسبي يساوي 85% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% وكان عدد التكرارات لمقياس (أوافق، وأوافق بشدة) (316) وهي تشكل ما نسبته (95%) من إجمالي تكرارات المحور مما يدل على أنّ التحاسب على عمليات التجارة الالكترونية تتطلب:

- 1- إعادة تأهيل الكادر الضريبي تقنيا وعلمياً من خلال إشراكهم بدورات متخصصة.
 - 2- إن وجود المصارف الالكترونية هي من مستلزمات القيام بعمليات التجارة الالكترونية
 - 3- على الشركات التي تقوم بعمليات التجارة الالكترونية الإفصاح الالكتروني عن قوائمها المالية.
 - 4- إن عمليات التجارة الالكترونية أوجدت جهات رقابية تقوم بإضفاء الثقة على المواقع الالكترونية.
 - 5- وجود جهات رقابية داخلية متخصصة لتدقيق إجراءات فرض الضريبة على عمليات التجارة الالكترونية.
 - 6- وجود جهات رقابية خارجية متخصصة لتدقيق إجراءات فرض الضريبة على عمليات التجارة الالكترونية
- ومن خلال التحليل الإحصائي فضلاً عن اختبار Z يمكن قبول الفرضية الثانية إذ لا توجد علاقة معنوية ايجابية بين المتطلبات

ب. في السؤال (9) بلغ الوزن النسبي (87%) وكان عدد التكرارات لمقياس (أوافق، وأوافق بشدة) (37) مما يدل على أن التأكد من الإيرادات المتحققة في ظل التجارة الالكترونية يتطلب وجود جهات رقابية وتدقيقية تقدم خدمات متخصصة في مجال تتبع عمليات التجارة الالكترونية عن طريق الصيرفة الالكترونية التي سوف تكون كالوسيط لإتمام صفقات التجارة الالكترونية من خلال تتبع الحوالات المالية الالكترونية (دفع أو استلام).

ت. في السؤال (10) بلغ الوزن النسبي (85%) وكان عدد التكرارات لمقياس (أوافق، وأوافق بشدة) (37) مما يدل على أن التأكد من الإيرادات المتحققة في ظل التجارة الالكترونية يتطلب وجود جهات رقابية وتدقيقية تقدم خدمات متخصصة في مجال تتبع عمليات التجارة الالكترونية عن طريق تتبع معاملات التجارة الالكترونية من خلال شبكة المعلومات الدولية عن طريق الربط الشبكي للشركات الممارسة للتجارة الالكترونية بالإدارة الضريبية الالكترونية

ث. في السؤال (11) بلغ الوزن النسبي (80%) وكان عدد التكرارات لمقياس (أوافق، وأوافق بشدة) (31) مما يدل على أن التأكد من الإيرادات المتحققة في ظل التجارة الالكترونية يتطلب وجود جهات رقابية وتدقيقية تقدم خدمات متخصصة في مجال تتبع عمليات التجارة الالكترونية عن طريق مطابقة المعاملات الالكترونية مع مستندات مديرية الكمارك إذا كانت تجارة الكترونية جزئية، أي عملية البيع والشراء تتم من خلال شبكة الانترنت ولكن تسلّم البضاعة يتم من خلال الحدود

ج. في السؤال (12) بلغ الوزن النسبي (89%) وكان عدد التكرارات لمقياس (أوافق، وأوافق بشدة) (37) مما يدل على أن قدرة الإدارة الضريبية على التأكد من صحة العمليات المنجزة عن طريق التجارة الالكترونية يتوقف على أن يكون للشركة الممارسة للتجارة الالكترونية إفصاح الكتروني عادل وحقيقي عن العمليات التي تقوم بها من دون تزييف أو تشويه للحقائق ووفقاً للمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها

ح. في السؤال (13) بلغ الوزن النسبي (89%) وكان عدد التكرارات لمقياس (أوافق، وأوافق بشدة) (37) مما يدل على أن قدرة الإدارة الضريبية على التأكد من صحة العمليات المنجزة عن طريق التجارة الالكترونية يتوقف على وجود منظمات محاسبية مهنية تقوم بإضفاء الثقة في الموقع الالكتروني والنظام المحاسبي الالكتروني.

الحالية وخدمة أهداف التحاسب الضريبي على عمليات التجارة الإلكترونية. والجدول (4) الآتي يوضح بيانات المحور.

الجدول (4) : تحليل فقرات المحور الثاني
(متطلبات فرض الضرائب على عمليات التجارة الإلكترونية)

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	تكرار أوافق/ أوأفق/ أوأفق بشدة	تكرار لا أوافق/ ولا أوافق بشدة	تكرار محايد
8	لقيام مخمني الضرائب بالتأكد من صحة عمليات القياس المحاسبي الإلكتروني في ظل بيئة التجارة الإلكترونية تتولد الحاجة إلى توافر كادر محاسبي مؤهل علمياً وتقنياً.	4.03	1.01	0.81	30	2	5
9	إن التأكد من الإيرادات المتحققة في ظل التجارة الإلكترونية يتطلب وجود جهات رقابية وتدقيقية تقدم خدمات متخصصة في مجال تتبع عمليات التجارة الإلكترونية عن طريق الصيرفة الإلكترونية والتي سوف تكون بمنزلة الوسيط لإتمام صفقات التجارة الإلكترونية من خلال تتبع الحوالات المالية الإلكترونية (دفع أو استلام).	4.35	1.16	0.87	37	0	0
10	إن التأكد من الإيرادات المتحققة في ظل التجارة الإلكترونية يتطلب وجود جهات رقابية وتدقيقية تقدم خدمات متخصصة في مجال تتبع عمليات التجارة الإلكترونية عن طريق تتبع معاملات التجارة الإلكترونية من خلال شبكة المعلومات الدولية عن طريق الربط الشبكي للشركات الممارسة للتجارة الإلكترونية بالإدارة الضريبية الإلكترونية.	4.27	1.13	0.85	37	0	0
11	إن التأكد من الإيرادات المتحققة في ظل التجارة الإلكترونية يتطلب وجود جهات رقابية وتدقيقية تقدم خدمات متخصصة في مجال تتبع عمليات التجارة الإلكترونية عن طريق مطابقة المعاملات الإلكترونية مع مستندات مديرية الكمارك إذا كانت تجارة إلكترونية جزئية، أي عملية البيع والشراء تتم من خلال شبكة الانترنت ولكن تسلم البضاعة يتم من خلال الحدود.	4.00	1.00	0.80	31	3	3
12	إن قدرة الإدارة الضريبية على التأكد من صحة العمليات المنجزة عن طريق التجارة الإلكترونية يتوقف على إن يكون للشركة الممارسة للتجارة الإلكترونية إفصاح إلكتروني عادل وحقيقي عن العمليات التي تقوم بها من دون تزييف أو تشويه للحقائق ووفقاً للمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها.	4.46	1.21	0.89	37	0	0

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	تكرار / أوافق/ أوأفق/ بشدة	تكرار لا أوافق/ ولا أوافق بشدة	تكرار محايد
13	إن قدرة الإدارة الضريبية على التأكد من صحة العمليات المنجزة عن طريق التجارة الالكترونية يتوقف على وجود منظمات محاسبية مهنية تقوم بإضفاء الثقة في الموقع الالكتروني والنظام المحاسبي الالكتروني.	4.46	1.21	0.89	37	0	0
14	إن قدرة الإدارة الضريبية على التأكد من صحة العمليات المنجزة عن طريق التجارة الالكترونية يتوقف على وجود سلطات رقابية ضريبية الكترونية من داخل الإدارة الضريبية تتابع العمليات التجارية المنجزة من خلال شبكة المعلومات الدولية.	4.08	1.04	0.82	35	1	1
15	إن قدرة الإدارة الضريبية على التأكد من صحة العمليات المنجزة عن طريق التجارة الالكترونية يتوقف على وجود تعاون دولي بين الأجهزة الكمركية والضريبية.	4.38	1.17	0.88	35	2	0
16	إن قدرة الإدارة الضريبية على التأكد من صحة العمليات المنجزة عن طريق التجارة الالكترونية يتوقف على اشتراك كادر الإدارة الضريبية بدورات تخصصية في هذا المجال.	4.35	1.16	0.87	37	0	0

ث. في السؤال (20) بلغ الوزن النسبي (79 %) وكان عدد التكرارات لمقياس (أوافق، وأوافق بشدة) (31) مما يدل على أن أسلوب الإفصاح باستخدام قوائم إضافية لأغراض التحاسب الضريبي على عمليات التجارة الالكترونية لا يكفي لتحقيق هذا الهدف

ج. في السؤال (21) بلغ الوزن النسبي (88 %) وكان عدد التكرارات لمقياس (أوافق، وأوافق بشدة) (37) مما يدل على أن أسلوب الإفصاح بالملاحظات لأغراض التحاسب الضريبي على عمليات التجارة الالكترونية لا يكفي لتحقيق هذا الهدف

ح. في السؤال (22) بلغ الوزن النسبي (87 %) وكان عدد التكرارات لمقياس (أوافق، وأوافق بشدة) (36) مما يدل على أن الكشوفات التحليلية المرفقة بالقوائم المالية تكفي للإيفاء بمتطلبات التحاسب الضريبي على عمليات التجارة الالكترونية وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثالث (ملاءمة القوائم المالية لأهداف التحاسب الضريبي على عمليات التجارة الالكترونية) تساوي 4.22 والوزن النسبي يساوي 84% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% وكان عدد التكرارات لمقياس (أوافق، وأوافق بشدة) (208) وهي تشكل ما

3. تحليل فقرات المحور الثالث: ملاءمة القوائم المالية لأهداف التحاسب الضريبي على عمليات التجارة الالكترونية
استعملت التكرارات المبينة في الجدول (5) الذي يبين آراء أفراد عينة مجتمع البحث في المحور الثالث (ملاءمة القوائم المالية لأهداف التحاسب الضريبي على عمليات التجارة الالكترونية) لكل فقرة كما يأتي:

أ. في السؤال (17) بلغ الوزن النسبي (82 %) وكان عدد التكرارات لمقياس (أوافق، وأوافق بشدة) (30) مما يدل على أن قائمة الدخل ذات الخطوات المتعددة لا تخدم أهداف التحاسب الضريبي على عمليات التجارة الالكترونية.

ب. في السؤال (18) بلغ الوزن النسبي (86 %) وكان عدد التكرارات لمقياس (أوافق، وأوافق بشدة) (37) مما يدل على أن قائمة المركز المالي ذات الخطوات المتعددة لا تخدم أهداف التحاسب الضريبي على عمليات التجارة الالكترونية

ت. في السؤال (19) بلغ الوزن النسبي (84%) وكان عدد التكرارات لمقياس (أوافق، وأوافق بشدة) (37) مما يدل على أن قائمة التدفقات النقدية ذات الخطوات المتعددة لا تخدم أهداف التحاسب الضريبي على عمليات التجارة الالكترونية

- 3- الصيغة الحالية لقائمة التدفقات النقدية لا تتضمن أية معلومات عن التدفقات الداخلة عن عمليات التجارة الالكترونية فضلاً عن التدفقات الخارجة عنها.
- 4- إن إعداد كشوفات تحليلية عن عمليات التجارة الالكترونية هو الأسلوب الأفضل في الإفصاح عن تلك العمليات إذ إن الإفصاح من خلال الملاحظات أو حقول إضافية لا يعطي الانطباع الحقيقي عن أهمية تلك العمليات.
- وبناء على التحليل الإحصائي, فضلاً عن اختبار Z قبلت الفرضية الثالثة إذ أن القوائم المالية بصيغتها الحالية لا تلبي متطلبات التحاسب الضريبي على عمليات التجارة الالكترونية. والجدول (5) الآتي يتضمن بيانات المحور.

- نسبته (94%) من إجمالي تكرارات المحور مما يدل على عدم ملاءمة القوائم المالية لأهداف التحاسب الضريبي على عمليات التجارة الالكترونية إذ إن:
- 1- الصيغة الحالية لقائمة الدخل ذات الخطوات المتعددة لا تتضمن أية معلومات عن قيمة المبيعات والمشترىات عن التجارة الالكترونية فضلاً عن المصروفات والإيرادات الأخرى المتعلقة بها.
- 2- الصيغة الحالية لقائمة المركز المالي لا تتضمن معلومات عن الموجودات الالكترونية التي أوجدتها عمليات التعامل بالتجارة الالكترونية.

الجدول (5) : تحليل فقرات المحور الثالث ملاءمة القوائم المالية لأهداف التحاسب الضريبي على عمليات التجارة الالكترونية

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	تكرار أو أفق / أو أفق بشدة	تكرار لا أو أفق / ولا أو أفق بشدة	تكرار محايد
17	إن قائمة الدخل ذات الخطوات المتعددة لا تخدم أهداف التحاسب الضريبي على عمليات التجارة الالكترونية.	4.08	1.04	0.82	30	2	5
18	إن قائمة المركز المالي ذات الخطوات المتعددة لا تخدم أهداف التحاسب الضريبي على عمليات التجارة الالكترونية.	4.32	1.15	0.86	37	0	0
19	إن قائمة التدفقات النقدية ذات الخطوات المتعددة لا تخدم أهداف التحاسب الضريبي على عمليات التجارة الالكترونية.	4.22	1.10	0.84	37	0	0
20	إن أسلوب الإفصاح باستخدام قوائم إضافية لأغراض التحاسب الضريبي على عمليات التجارة الالكترونية لا يكفي لتحقيق هذا الهدف.	3.97	0.99	0.79	31	3	3
21	إن أسلوب الإفصاح بالملاحظات لأغراض التحاسب الضريبي على عمليات التجارة الالكترونية لا يكفي لتحقيق هذا الهدف.	4.38	1.17	0.88	37	0	0
22	إن الكشوفات التحليلية المرفقة بالقوائم المالية تكفي للإيفاء بمتطلبات التحاسب الضريبي على عمليات التجارة الالكترونية.	4.35	1.16	0.87	36	0	1

الاستنتاجات

- المتقدمة وإنما في الدول النامية أيضاً لأن عدم فرضها سوف يؤدي إلى زيادة الضائعات الضريبية الحكومية.
2. هنالك خمس فجوات رئيسة تواجه النظام الضريبي العراقي في شأن فرض الضرائب على عمليات التجارة الالكترونية وهي:

1. إن فرض الضرائب على عمليات وصفقات التجارة الالكترونية بات أمراً ضرورياً ولا يمكن التراجع عنه ليس فقط في الدول

- أ- أن يكون للشركة الممارسة للتجارة الالكترونية إفصاح الكتروني عادل وحقيقي وفقا للمعايير والقواعد المحاسبية.
- ب- وجود منظمات محاسبية مهنية تقوم بإضفاء الثقة في الموقع الالكتروني وفي النظام المحاسبي الالكتروني.
- ج- وجود تعاون دولي بين الأجهزة الكمركية والضريبية.
4. ضرورة توفير الكادر المحاسبي الكفاء المؤهل علميا وعمليا والقادر على التعامل مع صفقات التجارة الالكتروني.
5. العمل على إيجاد جو من الثقة بين مخمني الضرائب والمكلفين بالضريبة في التجارة الالكترونية.
6. ضرورة إجراء التعديلات الضريبية في الإطار المفاهيمي والتشريعي والمحاسبي والإجرائي والتنفيذي بما يوفر آلية مناسبة للحاسب الضريبي في بيئة التجارة الالكترونية تواكب التطورات التكنولوجية.
7. ضرورة اعتماد الكشوفات التحليلية عن عمليات التجارة الالكترونية لأغراض الحاسب الضريبي عن عمليات التجارة الالكترونية.

المصادر

- [1] البكوع، فيحاء عبد الخالق يحيى (2014)، التحليل الاستراتيجي للتحديات التي تواجه مهنة مراقبة الحسابات في إطار عناصر البيئة التقنية الحديثة / العراق حالة دراسية، أطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق.
- [2] رمو، وحيد محمود (2016)، أثر التجارة الالكترونية على مقومات النظام المحاسبي للشركات الافتراضية / حالة دراسية لشركة أمازون، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 30، العدد 90، العراق، الموصل.
- [3] احمد، زكريا عبده السيد (2015)، دور المبادئ المحاسبية في تقييم الاتجاهات الضريبية للتجارة الالكترونية وموقف الدول النامية منها، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، السنة 25، العدد الأول، بنها، مصر.
- [4] Sarkar, Shyamalendu (2018), "An Analysis Of The e-Business Program In The School Of Business Curriculum", Journal of College Teaching & Learning, Volume 4, Number 1, January.
- [5] Shefa, P & Jackson, R (2019), "Environmental social and sustainability reporting on the

- أ- فجوة تشريعية ناتجة عن قصور التشريع الضريبي.
- ب- فجوة محاسبية ناتجة عن قصور التقارير والقوائم المالية الحالية في تلبية المتطلبات.
- ت- فجوة إجرائية ناتجة عن قصور الإجراءات الضريبية المتبعة.
- ح- فجوة إدارية ناتجة عن قصور الإدارة الضريبية.
- خ- فجوة مفاهيمية ناتجة عن قصور المجتمع الضريبي.
3. إن عدم فرض الضرائب على عمليات التجارة الالكترونية سوف يؤدي إلى خفض الإيرادات الضريبية والتأثير في مبدأ العدالة الضريبية مقارنة بالتجارة التقليدية.
4. إن التأكد من الإيرادات المتحققة في ظل التجارة الالكترونية يتطلب وجود جهات رقابية وتدقيقية تقدم خدمات متخصصة في مجال تتبع عمليات التجارة الالكترونية عن طريق الصيرفة الالكترونية أو عن طريق الربط الشبكي للشركات بالإدارة الضريبية.
5. إن أفضل طريقة لتحديد وعاء ضريبة الدخل في ظل بيئة التجارة الالكترونية هي طريقة الإقرار الضريبي.
6. إمكانية استخدام طريقة التقدير الإداري للدخل في تحديد وعاء ضريبة الدخل كرادع للشركات الممارسة للتجارة الالكترونية ولا تفصح عن أعمالها بصورة حقيقية.
7. عدم ملاءمة القوائم المالية الحالية لأهداف الحاسب الضريبي على عمليات التجارة الالكترونية.

التوصيات

- بناء على الاستنتاجات التي توصل اليها فإنه يمكن تقديم المقترحات الآتية:
1. ضرورة فرض الضرائب على عمليات التجارة الالكترونية وصفقاتها مبكرا لأنه سوف يتيح للإدارة الضريبية اكتساب الخبرة من الواقع العملي وعرض المشكلات والصعوبات في شأن تحصيل الضريبة على معاملات التجارة الالكترونية أولا بأول أمام المسؤولين لدراستها واتخاذ ما يلزم في شأنها.
2. ضرورة وجود جهات رقابية وتدقيقية من داخل الهيئات الضريبية تقدم خدمات متخصصة في مجال تتبع عمليات التجارة الالكترونية للتأكد من صحة عمليات القياس المحاسبي للعمليات المفصح عنها.
3. لكي تكون الإدارة الضريبية قادرة على التعامل مع عمليات التجارة الالكترونية من الناحية الضريبية وإمكانية الحاسب عنها ضرورة توافر الآتي:

- [12] أمين، عبدالله محمود (2019)، **تقويم فاعلية نظام التحاسب الضريبي لضريبة الدخل في العراق**، أطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق.
- [13] علي، عبد الوهاب نصر، وآخرون (2018)، **الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة مع التطبيق على بيئة الحاسبات الالكترونية**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر.
- [14] AICPA (2001), **“Guiding Principles of Good Tax Policy ; A Framework for Evaluating Tax Proposals”**, March
- [15] Assimakopoulos, N. A & Al.Et (2013), **“International E-Taxation of E-Commerce Using Systemic Analysis”**.
- [16] Holtz-Eakin, Douglas (2013), **“Economic Issues In Taxing Internet and Mail-Order Sales”**, Paper, Congress of the United States Congressional Budget Effect, October.
- [17] OECD, TPA (2001), **“Implementation Issues For Taxation Of Electronic Commerce”**.
www.Oecd.Org/Dataoecd/38/42/5594899.Pdf
- [18] Thuronyi, Victor (2018), **“Tax Law Design And Drafting”**, Volume 1, International Monetary Fund – 700, 19 Th S,N. W, Washington, D. C. 20431, Usa.
- “webi best practices” corporate environ mental strategy, vol 9, no 2.**
- [6] عودة, عبد الكريم عبد الغني (2012)، **المحاسبة الالكترونية وأثرها في اتخاذ القرارات في المصارف التجارية – دراسة ميدانية في المصارف التجارية العراقية**، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، العدد 32 ، لمجلد 8، العراق
- [7] أمين، ساكار ظاهر عمر (2007)، **تأثير التجارة الالكترونية على نظم المعلومات المحاسبية – دراسة لآراء عينة من شركات عراقية مختارة**، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، الموصل.
- [8] دهمش، نعيم حسني وعفاف أبو زر، (2014)، **إدارة المعرفة بين تكنولوجيا المعلومات والتأهيل المحاسبي**. المؤتمر الدولي الرابع، كلية العلوم الإدارية، جامعة الزيتونة، الأردن.
- [9] اللطيف، ناصر نور الدين ومحمد محمود البابلي (2014)، **تكنولوجيا المعلومات والبرامج الجاهزة في تشغيل البيانات المحاسبية**، المكتب الجامعي الحديث للطباعة والنشر، الإسكندرية، مصر.
- [10] الحربي، نشوان إبراهيم علي (2011)، **إطار مقترح لتطوير خدمات مراقب الحسابات في بيئة التجارة الالكترونية /دراسة لآراء عينة من مراقبي الحسابات في العراق**، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق.
- [11] عبد، سهاد كشكول (2018)، **اثر التجارة الالكترونية في فرض الضرائب**، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 68، المجلد 18، العراق.