

مدى تأثير المحاسبة الإبداعية والفجوة الضريبية على تحديد الدخل الخاضع
للضريبة
(دراسة استطلاعية لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين في جامعة تكريت)

أ.م شكر محمود مصطفى.م مثنى روكان جاسم
جامعة تكريت/كلية الإدارة والاقتصاد

**The extent to which creative accounting and the tax gap
affect the determination of taxable income
(A survey of the views of a sample of academics and
professionals at the University of Tikrit)**

**Assis. Prof. Shukr Mahmoud M. Assis. Lec. Muthana Rokan J.
College of Admin.&Eco./TikritUni**

المستخلص:

استهدف البحث إظهار دور ممارسات المحاسبة الإبداعية وسببات الفجوة الضريبية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة، إذ تنتج ممارسات المحاسبة الإبداعية وسببات الفجوة الضريبية عن استغلال المحاسبين للرونة في الاختيار من بين الطرق والإجراءات المحاسبية وذلك بإيعاز من قبل إدارة المنشأة لمعالجة الأحداث المالية وإظهارها بالصورة التي ترغب، الأمر الذي أدى إلى عدم إظهار المعلومات التي تحتويها القوائم المالية بشكل عادل، ومن ثم تأثيرها في قرارات الجهات التي تستعمل المعلومات المحاسبية. ومن هنا كانت مشكلة الدراسة الحالية التي ركزت على الممارسات التي يقوم بها المحاسبون، مما يجعل المعلومات المحاسبية Creative Accounting تظهر طرف دون آخر والتي سميت بـ ومما انعكست عليه هذه الممارسات من اثر في جودة المعلومات المحاسبية والتي بضمها وانطلقت . الإقرارات والقواعد المقدمة للإدارة الضريبية والتي تعتمد عليها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة الدراسة من أهمية الدخل الخاضع للضريبة وارتباطه بنوعية المعلومات المحاسبية الناتجة عن تطبيق اجراءات المحاسبة الإبداعية وسببات الفجوة الضريبية، لذا فقد استند البحث على فرضية مفادها أن هناك علاقة ارتباط واثر بين إجراءات المحاسبة الإبداعية والفجوة الضريبية من جهة والدخل الخاضع للضريبة من جهة أخرى. ولاختبار صحة تلك الفرضية فقد تم اعتماد المنهج التحليلي إذ تم التوصل بموجبه إلى آراء عينة الأشخاص المبحوثين من مهنيين وأكاديميين تشير إلى صحة مزاعم البحث. كما أوصت الدراسة بضرورة تبني إجراءات للحد من المحاسبة الإبداعية عبر حصر السياسات المحاسبية وتطوير مهارات الممارسين المهنيين للكشف عن ممارسات الشركات في هذا المجال.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الإبداعية، الفجوة الضريبية، الدخل الضريبي.

Abstract:

Research aimed to show the role of creative accounting practices and the causes of the tax gap in determining taxable income, producing creative accounting practices and the causes of the tax gap for the exploitation of accountants for flexibility in the choice of methods and accounting procedures and urged on by the enterprise management to address financial events and show the image that you want, it which led to a lack of information showing that the financial statements contained in a fair, and then its impact on those who use accounting information decisions. And from here was a problem that the current study focused on the practices of accountants, which makes accounting information appears to favor one party or another, which was named creative accounting practices. And it reflected the impact of these practices in the quality of accounting information which including

representations and lists provided tax administration and that depend on them to determine the taxable income.

And it began the study of the importance of taxable income and its association with the quality of accounting information resulting from the application of accounting creative measures and the causes of the tax gap, so was based on research on the premise that there is and the impact of correlation between accounting creative measures and tax gap on the one hand the taxable income of the other.

Key word: Creative Accounting, tax gap, taxable income.

المقدمة:

وفرت المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً للمحاسبين في الوحدات الاقتصادية المرونة في استخدامها، وتمثل المرونة في المبادئ المحاسبية في تعدد طرق احتساب مخصص الاندثار وطرق تقدير المخزون، وعدة طرق لاحتساب مخصص الديون المشكوك فيها وغيرها... وتسمح تلك المرونة للمحاسب في التحويل والتلاعب بالأرقام في القوائم المالية واختيار الطرق التي تحقق مصالح وأغراض معينة مستغلًا خبرته والمرونة في تطبيق المبادئ المحاسبية، وبالتالي إظهار المعلومات المحاسبية لصالح جهة معينة دون أخرى؛ لأنها لا تظهر نتائج أعمال المنشأة بصورة عادلة ومنصفة، إذ سميت هذه الممارسات "بالمحاسبة الإبداعية" ، وهذا يتنافى مع أخلاقيات مهنة المحاسبة إذ إنَّ من المفترض أن **Creative Accounting** تكون المحاسبة نظاماً يعكس واقع أنشطة المنشأة إذ إنَّ الحقائق قائمة على علم الأخلاق فينبغي على ستهם الدراسة في إظهار المحاسبة أن تكون أيضاً قائمة على علم الأخلاق وبعيدة عن تضليل الحقائق وتسلیط الضوء على هذه الممارسات التي يقوم بها المحاسب والتي تسمى بمارسات المحاسبة والتي اتخذت عدة معانٍ ومفاهيم وحسب وجهات نظر المحللين **Creative Accounting** والمدققين والمهنيين والأكاديميين ووفق ما طرحته الأدبيات المحاسبية.

مشكلة البحث:

- 1 هل هناك علاقة ذات دلالة معنوية للمحاسبة الإبداعية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة؟
2 هل هناك أثر معنوي للمحاسبة الإبداعية في تحدد الدخل الخاضع للضريبة؟

أهمية البحث:

تتبع أهمية البحث من أهمية المحاسبة الإبداعية المتطرفة بشكل متتابع ومدى مساحتها في دعم أخلاقيات المهنة ومنها تحديد الدخل الخاضع للضريبة.

هدف البحث:

يهدف البحث إلى التوصل لدرجة العلاقة بين الإبداع المحاسبي الذي يمتلكه ممارس المهنة وتحديد الدخل الخاضع للضريبة، إضافة لدرجة الارتباط بينهما.

فرضية البحث:

يقوم البحث على فرضية رئيسية مفادها أن هناك أثراً "فacula" للمحاسبة الإبداعية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة، ويترافق عنها الفرضيات الفرعية الآتية:

- 1 هناك علاقة ذات دلالة معنوية بين المحاسبة الإبداعية وتحديد الدخل الخاضع للضريبة.
- 2 هناك تأثير معنوي للمحاسبة الإبداعية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة.

منهج البحث:

تم الاعتماد في البحث على المنهجين الآتيين:

- 1 **المنهج الوصفي:** من خلال الأدبيات ذات الصلة بموضوعه من رسائل وأطارات جامعية ودوريات وكتب وأبحاث ومقالات إنترنت.
- 2 **المنهج التحليلي:** إذ تم توزيع (45) استمارة الاستبانة على عينة من مجتمع الدراسة (أكاديميين ومهنيين) بوصفها أداة رئيسة لجمع البيانات من مجتمع البحث.

خطة البحث:

لعرض التحقق من فرضية البحث والوصول إلى الهدف المحدد له تم تقسيمه إلى:

المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية.

المبحث الثاني: مفاهيم المحاسبة الضريبية ومبنيات الفجوة الضريبية.

المبحث الثالث: تحليل وعرض نتائج الاستبانة وختبار الفرضيات.



المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية

تعد مهنة المحاسبة الجهة الرئيسية في منشآت الاعمال، وظيفتها إدارة الأموال وإنتاج المعلومات المالية على شكل تقارير تقدم لكافة الأطراف ذات المصلحة بهدف اتخاذ القرارات وتقدير أداء تلك المنشآت وتحديد قدرتها على المنافسة والاستمرار، وبما أن المعلومات المالية ذات أهمية في التأثير على غايات مستخدمي المعلومات المحاسبية فقد تلأج إدارة المنشأة لبعض السبل لصياغة نتيجة النشاط التي تتوافق رغبتها سواء أكانت تضخيم الربح أم الخسائر، ومن هذه السبل هي إجراءات المحاسبة الإبداعية.

مفهوم وطبيعة المحاسبة الإبداعية:

تعد المحاسبة الإبداعية حدثاً من ثمانينيات القرن الماضي، ويعتمل أن تكون قد بدأت منذ أن واجهت الشركات صعوبات في فترة الركود التي حدثت في بداية الثمانينيات ، إذ كان هناك ضغوط كبيرة لإنتاج أرباح أفضل على الرغم من الصعوبة القصوى في تحقيق أي نوع منها ، وعندما اكتشفت الشركات أن القوانين تخبرك بما لا تستطيع فعله وليس ما تستطيع فعله ، عند ذلك اتضحت فكرة (إذا كنت لا تستطيع كسب

الأرباح فأنك على الأقل تستطيع أن تبتدعها) وفي ذلك الوقت منحت المحاسبة الإبداعية الوقت الكافي لبقاء الشركات وعدم إعلان إفلاسها، واستمر الركود فترة طويلة وأجبرت الكثير من الشركات التي أبلغت عن أرباح مبتدعة على التصفيه، لكن في الحقيقة بعد هذا الركود هو الوحيد الذي أفلست فيه الكثير من الشركات الكبيرة والمربحة ظاهرياً، وفي ضوء ذلك قال البعض عن هذه الظاهرة: إن النمو الظاهري في الأرباح كان نتيجة لخفة يد البراعة المحاسبية وليس نتيجة لنمو الاقتصادي الحقيقي، إذ إن الأرقام التي يحصل عليها الجمهور المستثمر مرتين في السنة يتم تغييرها كلها من أجل حماية وإخفاء الجريمة، وفي الحقيقة إن هذا الخداع يكون مرغوبلاً من جانب الإدارة، وهو شرعي بصورة تامة، إذ تستغل المحاسبة الإبداعية المرونة في المبادئ والطرق والسياسات المحاسبية المطبقة في معالجة العديد من العمليات المالية من أجل عرض نتائج النشاط بخلاف الواقع، وهذه المرونة توفر فرص التلاعب والغش والخداع والتحريف وسوء العرض (الحيالي والكسب، 110، 2012).

فالمحاسبة كفن تحمل روح الإبداع، وبهذه الروح الإبداعية ومن خلال الفهم الكامل لطبيعة وسلوكيات سوق الأسهم والمعاملين فيها يستطيع المحاسب أن يرسم القوائم المالية ويضع رقم الإيرادات الذي ترغب به الإدارة لتحقيق أهدافها وقت إعداد التقارير وقد تسمى هذه الحالة "إدارة الأرباح Earnings Management" ، إذ تضع الإدارة التنفيذية تصوراتها عن رقم الأرباح الذي تريده التقرير عنه، لذلك فقد يتمكن المحاسب الممارس وبخبرته من رسم رقم الأرباح الذي ترغب به الإدارة، ولكن يتم اكتشاف البعض منه والبعض الآخر يبقى مستعصياً (آل عباس، 2000، 1) فقد طور مفهوم إدارة الأرباح من قبل الصحفيين والأكاديميين ولكن بدرجة أقل، وظهر بشكل رئيس بواسطة الممارسين والمعلقين على نشاط السوق إذ جاء اهتمامهم من خلال ملاحظاتهم للسوق وليس من نظرية ما، فقد فهموا دوافع هذا النشاط الذي يتم لتضليل المستثمرين أو تغيير انطباعهم بقيام الإدارة بعرض ما تريده رؤيتها من جانب المستثمرين وتقديم الصورة التي يرغبونها مثل: شكل الربح المتزايد أو المستقر (حمد، 2005، 65-66).

هذا وقد تعددت التعريفات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية فنجد من عرفها على أنها:

- عملية يستخدم فيها المحاسبون معرفتهم بالأحكام والقواعد المحاسبية للتلاعب بالأرقام المعلن عنها في حسابات منظمات الاعمال (Amat, et.al, 1999, 3).
- عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبسائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل الكشوفات المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما يُفضل مُعد هذه الكشوفات أن يُبلغ عنه (العاني، 2004، 140-141).

▪ عملية تحويل الأرقام المحاسبية من صورتها الحقيقة إلى صورة مرغوبة، باستغلال القوانين الموجودة في المحاسبة، بحيث تعطي الأرقام الجديدة ميزة إيجابية للمنشأة دون المساس بأي من المبادئ والقواعد المحاسبية (الحيالي والكسب، 2012، 111).

يتضح مما سبق أن المحاسبة الإبداعية هي فن استخدام الأساليب البديلة للتأثير على مضمون القوائم المالية بقصد تحقيق أهداف محددة ويؤدي ذلك من قبل محاسب لديه معرفة كافية بالقواعد والقوانين المحاسبية. وبما أن المحاسبة كنشاط خدمي تعمل على إنتاج منتج (خدمة) متمثلة بالمعلومات المحاسبية الواردة في التقارير والقوائم المالية وان هذه الخدمة لها صفة السلع ويسهل نقلها إلى كل ذي مصلحة وتخضع لقوة العرض والطلب في أسواق المال، فإن تلك الخدمة (المعلومة) المحاسبية لابد وأن تتطبق عليها صفات الإبداع كما في حالة المنتجات الملموسة. فمن الناحية المحاسبية ينظر إلى الإبداع على انه البراعة في التعامل مع أمور الاجتهاد والحكم الشخصي وحل التضارب بين الأساليب البديلة وعرض نتائج العمليات المالية بشكل يجعلها تعطي انطباعاً إيجابياً وتحدث تغييراً في اتجاه القرار من خلال استخدام الأساليب أو الطرق أو المعايير التي من الممكن أن تحقق مستوى بارزاً من التميز في الأداء داخل الشركة، في حين تتمثل المحاسبة الإبداعية بالقدرة على استخدام المبادئ والسياسات المحاسبية بما يتناسب ونشاط الشركة أو حسب رغبة الإدارة. وبهذا ينظر إلى المحاسبة الإبداعية على أنها سلاح ذو حدين، فمن الناحية السلبية ينظر إلى المحاسبة الإبداعية على أنها التلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال استغلال معرفة المحاسب بالسبل البديلة من إجراءات ومعالجات تمكنه من تقديم نتيجة النشاط التي ترغب بها الإدارة وهذا ما يعطيها صفة الإبداع التدريجي وهو التحسين على المنتج الحالي (المعلومة) دون الخروج عن قواعد التطبيق. وينظر إلى الناحية الإيجابية منها على أنها تعطي دافع أكبر لدى الهيئات المعنية بتطوير مهنة المحاسبة لمواجهة مشاكل التطبيق التي تستغلها الإدارة للتأثير على نتيجة أدائها ويتم ذلك من خلال السعي المستمر من جانب الهيئات لتطوير المعايير المحاسبية بما يتلاءم مع التغيرات التي تحدث، وهذا ما يفسر جانب الإبداع الجزئي في المحاسبة متمثل بطرح معايير جديدة تحكم إنتاج المعلومات.

هي ليست فرعاً "مستقلاً" على غرار الفروع الأخرى إن المحاسبة الإبداعية (Creative Accounting) (المحاسبة المالية، ومحاسبة التكاليف، والمحاسبة الإدارية) وإنما هي مجموعة من الأساليب التي يبتدعها المحاسب من خلال ممارسته العملية وخبرته في المجال المحاسبي، حتى تظهر الأرقام الواردة بالكشفوفات المالية بشكل يعكس مصالح طرف دون الأطراف التي تتعامل مع المنشأة، مستغلة في ذلك أمور عده وهي كالآتي (العبيدي، 2008، 73):

- 1 الخبرة المتراكمة نتيجة لممارسة العمل المحاسبي.
 - 2 المرونة التي وفرتها المبادئ المحاسبية في الاختيار من الطرائق والإجراءات المحاسبية الواجبة الإتباع، وخصوصاً إذا لم يكن هناك نظام محاسبي يلزم تلك الوحدات الاقتصادية بلتبع طريقة معينة دون أخرى.
 - 3 ثقة المستثمرين، وخصوصاً إذا لم يعتادوا على الاطلاع بين مدة وأخرى على ما تحقق من عوائد ومصادر تلك العوائد، أو جهل الكثير من المستثمرين بالمبادئ والطرائق المحاسبية.
- ويمكن تحديد سمات المحاسبة الإبداعية (دهمش وابو زر، 2005، 4):
- 1 إنَّ ظهور المحاسبة الإبداعية يُعدُّ مسألة عامة.
 - 2 إنَّ المحاسبة الإبداعية ممارسة غير مرغوب بها، وشكل من أشكال الاحتيال في مهنة المحاسبة.
 - 3 إنَّ ممارسات المحاسبة الإبداعية تكون عادة في إطار المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وبالتالي فهي ممارسة قانونية.
 - 4 إنَّ ممارسي المحاسبة الإبداعية غالباً ما يمتلكون قدرات مهنية محاسبية عالية تمكّنهم من التلاعب بالأرقام وتحويلها من أرقام حقيقة إلى أرقام غير حقيقة وبالشكل الذي يرغبون فيه.

دَوَافِعُ وَمُسَبِّبَاتُ اسْتِخْدَامِ الْمَحَاسِبَةِ الإِبْدَاعِيَّةِ:

ترتکز مهنة المحاسبة الإبداعية بشكل أساس في تأثيرها على قرارات مستخدمي التقارير المالية سواء أشخاص أم جهات رسمية، ولعل من الأسباب التي تدعو لاستخدامها من قبل الشركات الآتي:

- 1 **تمهيد الدخل:** يقصد بتمهيد الدخل تقليل حدة التفاوت والنقلبات في أرقام الدخل الخاصة بالفترات المحاسبية المختلفة. والممارسات المحاسبية التي عن طريقها يمكن تحقيق هذا الأثر كثيرة مثل: أُسس تحقق (توقيت الاعتراف) الإيرادات، أُسس تحقق (توقيت الاعتراف) المصروفات، طرق تبويب العناصر العادلة وغير العادلة في قائمة الدخل...الخ. وتلّجأ إدارة المنشآت إلى وسائل تمهيد الدخل وذلك لتحقيق أهداف كثيرة مثل: التأثير في الضرائب المستحقة، اكتساب ثقة المساهمين وحملة السندات، تجنب التدخل الحكومي...الخ. إلا أنه من أهم دوافع الإدارة لتمهيد الدخل الدوري هو رغبتها في تجنب إظهار التباين في نتائج أعمال المنشأة من فترة إلى أخرى. ومن ناحية أخرى نجد أن تمهيد الدخل هو نوع من طمس الحقائق أو إخفائها مؤقتاً عن أصحاب الشأن الأمر الذي يؤدي إلى سوء توجيه الموارد فيما بين مجالات الاستثمار البديلة (الشيرازي، 1990، 110).

2- **تقويم أداء المديرين**: يعد ما متحقق من صافي ربح في نهاية المدة المحاسبية مقياس لتقويم أداء المدراء في الكثير من الوحدات الاقتصادية، إذ يتم مقارنة الدخل المتحقق مع المخطط وبالتالي معرفة هل تحقق الخطة أم لم تتحقق، ومن ثم يتم إظهار الانحرافات في الأداء، لذلك يلجأ المدراء إلى إتباع الطرائق أو الإجراءات المحاسبية التي تظهر صافي نتائج النشاط على وفق الخطة الموضوعة أو تفوقها ومنها الإجراءات الآتية (Barfield et.al, 2002, 868):

- لجوء المدراء إلى استعمال طريقة تقويم المخزون التي تظهره بقيمة أعلى، وبالتالي تظهر كلفة البضاعة المباعة بأقل من كلفتها، ومن ثم تؤثر على صافي نتائج النشاط.
- استبدال العاملين أو تسريحهم لتخفيض مصاريف الرواتب.
- استبعاد أو تقليل مصاريف الصيانة الروتينية لتخفيض تكاليف.
- الاعتراف بالمبيعات يمكن أن يحول بين المدد المحاسبية.
- زيادة التكاليف الصناعية غير المباشرة المحمولة على مخزون الإنتاج.
- تأجيل أو تعجيل مصروفات الإعلان أو أي من المصروفات الاختيارية.
- إمكانية تغيير طرائق احتساب الاندثار.

إذ إن توقعات الإدارة المتعلقة بالزيادة أو النقصان في الدخل المتوقع. تؤدي إلى لجوء المنشآت إلى إتباع المحاسبة الإبداعية لمقابلة الإيرادات المقرر عنها مع ما يتم تقديره منها مسبقا، فعندما تبيع المنشأة منتجاتها فـ"لــنــجــعــهــاــكــبــرــاــ" من أرباحها سيرجــلــإــلــىــالــســنــوــاتــالــقــادــمــةــ لــتــغــطــيــةــالــانــهــادــ الــمــحــتمــلــ وــالــتــكــالــيفــ الــمــتــعــلــقــةــ بــتــجــهــيــزــ الــزــبــوــنــ.

3- **المخاطرة ومعدلات العائد**: يمكن للمحاسبة الإبداعية أن تساعد في الحفاظ على سعر السهم أو تضخيمه من خلال أما تقليل مستويات الاقتراض الظاهرة الأمر الذي يجعل الشركة تبدو أقل عرضة للمخاطر، أو خلق مظهر اتجاه الربح الجيد وهذا يساعد في زيادة رأس المال عن طريق إصدارات الأسهم الجديدة (الحيالي والكسب، 2012، 115).

4- **تضارب المصالح**: إن الأسباب الحقيقة وراء إتباع المنشآت للمحاسبة الإبداعية تكمن في تضارب المصالح بين مختلف مجموعات المصلحة، الإدارة وحملة الأسهم إذ تتمثل مصالح الإدارة بتعظيم المكافآت التي تمنح لهم من قبل المالكين، أما مصلحة حملة الأسهم فهي الحصول على عوائد على رؤوس الأموال، والحصول على أكبر مقدار من توزيعات الأرباح. أما مصلحة السلطات الضريبية هي الحصول على أكبر مبالغ من الدخل المتحقق لكل وحدة اقتصادية. لذلك فــ"لــنــجــعــهــاــكــبــرــاــ" أساليب المحاسبة الإبداعية ستتحقق مصلحة مجموعة دون الأخرى. ومن الدوافع التي تدفع الإدارة إلى إتباع أساليب المحاسبة

الإبداعية، هي رغبتها في تجنب إظهار التباين في نتائج أعمال المنشأة من مدة إلى أخرى، وان نتائجها تؤدي إلى طمس الحقائق وإخفاها عن أصحاب الشأن، الأمر الذي يؤدي إلى سوء توجيه المدراء فيما بين مجالات استثمارية بديلة (5, Amat, et.al, 1999, 2005، ويشير البعض إلى أن انحراف المدراء في تعاملات داخلية بأسهم شركاتهم يدفعهم لاستخدام المحاسبة الإبداعية لتأخير خروج المعلومات إلى السوق، الأمر الذي يقوي فرصهم في الاستفادة من المعرفة الداخلية (دهمش وابو زر، 2005، 9).

5 تخفيف كلفة تمويل المنشأة: تعد ممارسات المحاسبة الإبداعية إحدى التدابير التي تتخذها الإدارة لتخفيض كلفة التمويل ويتعلق هذا التخفيف بمحاجة مخاطر المنشأة من قبل المستثمرين. فضلاً عن المخاطرة الهيكلية التي تظهر من خلال التوازن بين الدين وحقوق الملكية، كنتيجة لذلك فإن أهداف المحاسبة الإبداعية تكمن في تحويل أو تعديل مقاييس المخاطرة وهي : (انحراف عوائد الأسهم، ونسبة الدين إلى حقوق الملكية) بالنسبة إلى انحراف العوائد لكل سهم يمكن أن يعدل بطريقتين، الأولى : هي بإضافة أو تخفيف بعض الإيرادات أو المصروفات (تعديل صافي الدخل). أما الثانية : يتم من خلال عرض فقرة قبل أو بعد الربح المستعمل لاحتساب العوائد على كل سهم (التلاء بتبويه الحسابات) (العيدي، 2008، 83).

6 التهرب الضريبي: تعد ضرائب الدخل واحدة من أهم العوامل المؤثرة في تفضيل الإدارة للطائق والإجراءات المحاسبية المتبعة في إعداد الكشوفات المالية، وواحدة من الأطراف التي تعتمد على الأرقام المحاسبية بشكل مباشر، إذ يتأثر سلوك الإدارة في المفاضلة بين الطائق والإجراءات المحاسبية البديلة بشكل كبير بالآثار المحتملة لتبني هذه الطائق والإجراءات المحاسبية على المدفوعات الضريبية المستقبلية للمنشأة (العيدي، 2008، 83).

طرق واجراءات المحاسبة الإبداعية

لقد سمحت المعايير المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً، وكذلك معايير المحاسبة الدولية باستخدام طرق وبدائل محاسبية لكثير من البنود والعناصر التي تؤثر على قوائم المالية. مثل ذلك، طرق الاندثار، وتقييم المخزون السلعي، وتكوين مخصص الديون المشكوك فيها، وطرق تقويم الأدوات المالية، وطرق ترجمة العملات الأجنبية وغيرها. وبما أن هناك مجالاً للاختيار من بين البدائل والسياسات المحاسبية وأساليب الإفصاح المالي، فإن الإدارة تختار الطرق المحاسبية والسياسات التي من شأنها من وجهة نظر الإدارة أن توفر المعلومات المفيدة لمستخدميها، على اعتبار أنها أكثر فائدة لمساعدتهم في اتخاذ القرارات لاقتصادية الرشيدة، إلا إن اختيار الإدارة للطرق والسياسات المحاسبية وأساليب الإفصاح عنها يكون

في كثير من الأحيان متأثراً بالأهداف الخاصة بالإدارة؛ مما ينتج عنه آثار سلبية على نوعية وشفافية المعلومات المنشورة والمعلن عنها. إن المرونة المتاحة للإدارة في اتخاذ العديد من القرارات المالية والإدارية وتطبيق مجموعة من الطرق والسياسات المحاسبية من شأنها التأثير على دقة وشفافية المعلومات المنشورة في التقارير والقوائم المالية. الأمر الذي يدعو إلى ترشيد مستخدمي القوائم المالية، وزيادة وعيهم حول دلالة القوائم المالية (دهمش وابو زر، 2005، 5-4).

إن طرق المحاسبة الإبداعية يمكن أن تتحدد في المجموعات الآتية(الكيلاني، 2008، 61):

1- مرونة الانظمة: إن القواعد والسياسات المحاسبية تسمح في بعض الأحيان للشركة، الاختيار بين طرق محاسبية بديلة فمثلاً في كثير من البلدان يُسمح للشركة أن تختار ما بين سياسة إطفاء نفقات البحث والتطوير حال حدوثها أو رسمتها واطفائها على مدى فترة حياة المشروع.

2- الاجتهاد: هناك قيود محاسبية معينة في الحسابات تتضمن درجة من التقدير والحكم الشخصي والتكهن لا يمكن تجنبها. وفي بعض الحالات مثل : تقدير العمر الإنتاجي من أجل احتساب الاندثار ، فإن هذه التقديرات تتم عادة داخل المنشأة، ويكون لدى المحاسب المبدع الفرصة ليصر على جانب الحذر والتشاؤم بعمل مثل هذا التقدير.

3- الصفقات المصطنعة: يمكن إدخال عمليات وهمية من أجل التلاعب في حسابات الميزانية وأيضاً لتحريك الأرباح بين الفترات، ويمكن تحقيق ذلك بإدخال عمليتين أو أكثر لعمليات متعلقة ببعضها مع طرف ثالث ميال للمساعدة؛ عادة ما يكون البنك، فمثلاً لنفرض ترتيبات معينة وضعت لبيع أصل لبنك معين ثم استئجار ذلك الأصل لباقي عمره الإنتاجي، إن سعر البيع بموجب هذه الطريقة(البيع للأصل واستئجاره ثانية) قد يكون بمقدار أعلى أو أدنى من القيمة الجارية للأصل ، وذلك بسبب أن الفرق يمكن تعويضه بزيادة أو خفض الإيجارات.

4- الصفقات الحقيقة: يمكن أيضاً توقيت عمليات حقيقة لكي تعطي انطباع ا" مرغوب" فيه في الحسابات كمثال على ذلك أن شركة ما لديها استثمار بكلفة تاريخية والتي يمكن بيعها بسعر بيع أعلى من القيمة الحالية وأن المديرين أحراز في اختيار السنة التي يبيعون فيها الاستثمار وبذلك يرفعون من الربح في الحسابات.

5- أعادة تصنيف وعرض الأرقام المالية: تقوم الشركات بالتللاعب في الميزانية لإعادة تصنيف المطلوبات لغرض تمهيد السيولة المعلنة ونسب السيولة والرفع. وهناك نوع خاص من المحاسبة الإبداعية الذي له علاقة بعرض الأرقام على أساس نقاط معروفة ومعينة. حيث الفكرة خلف ذلك هي أن بعض المستثمرين

قد يعتبرون ربحاً قدره (300) مليون أكبر وبشكل غير طبيعي من ربح قدره (298) مليون، إنَّ هذا التجميل في الأرقام يعمل للوصول إلى نقاط دلالة معينة.

اما فيما يخص الإجراءات المحاسبة الإبداعية يمكن ملاحظتها حسب بنود كل من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، والجدول (1) يوضح نماذج من هذه اجراءات (الكيلاني، 2008، 99).

جدول رقم (1)
نماذج من إجراءات المحاسبة الإبداعية

الإجراء المضاد المطلوب من مراقب الحسابات	الإجراء المحاسبي المبدع	البند
1 للتحقق من قوائم البيع خاصة الصفقات المنفذة مع أطراف ذات العلاقة كالشركات التابعة.	1 لإجراء صفقات بيع صورية في نهاية العام ليتم إلغاءها بعد ذلك في العام التالي.	
2 للتحقق من شروط الائتمان بما فيها شروط السداد والخصم وكفاية مخصصات الديون المشكوك فيها.	2 لإجراء صفقات بيع حقيقة بشروط بيع سهلة.	المبيعات
3 للتحقق من مستندات شحن الإرساليات	3 تسجيل بضاعة الأمانة المرسلة للوكالء كمبيعات.	

<p>ومطابقتها مع مستندات تسديد ائتمان البضاعة الواردة من الوكلاء.</p>		
<p>1 التحقق من أن صفقات البيع حقيقة وليست صورية.</p> <p>2 إبداء الرأي في هذا التغيير وتضمين المدقق لتقريره إيضاحاً عن أثر هذا التغيير على القوائم المالية.</p> <p>3 فحص كشوفات الجرد الفعلي لأصناف المخزون والتحقق من تكوين مخصص هبوط الأسعار للمواد</p> <p>4 تدقيق مستودي لقوائم الشراء والتحقق من فتررة القطع</p>	<p>1 قيام المنشأة بتسهيل مخزونها السلعي الذي سبق تقييمه بطريقة LIFO.</p> <p>2 تغيير غير مبرر في الطريقة المتبعة في تقييم المخزون مثلاً من LIFO إلى FIFO.</p> <p>3 تضمين كشوفات الجرد مواداً أو بضاعة راكدة.</p> <p>4 تأجيل أثبات قوائم المشتريات في نهاية هذا العام إلى العام التالي.</p>	<p>المخزون وكلفة البضاعة المباعة</p>
<p>1 التتحقق من مدى توفر شروط الرسملة في ذلك المصرف.</p> <p>2 إبداء الرأي حول التغيير وكذلك الأثر المترافق المترتب عليه في القوائم المالية وعلى ربحيتها بشكل خاص.</p>	<p>1 رسملة مصروف إيرادي، مثل رسملة مصروف إعلان لا تتطبق عليه شروط الرسملة.</p> <p>2 إجراء تغيير غير مبرر في طرق اندثار الموجودات الثابتة أو في طرق إطفاء الموجودات غير الملموسة</p>	<p>مصروفات التشغيل</p>
<p>التجييه بإعادة أعداد قائمة الدخل لإظهار أثر إغلاق هذا الخط على نتيجة الأعمال.</p>	<p>عدم الإفصاح في قائمة الدخل عن الأثر الذي يترب على قرار إغلاق لاحق لخط إنتاجي خصوصاً إذا كانت مساهمة هذا الخط جوهرية في نتيجة أعمال المنشأة.</p>	<p>الأنشطة غير المستثمرة</p>
<p>لتحقق من احتساب الربح التشغيلي بعد استبعاد تلك البنود.</p>	<p>تضمين الربح التشغيلي مكاسب ناتجة عن بنود استثنائية أو بنود غير عادية دون الإفصاح عن طبيعة تلك البنود.</p>	<p>البنود الاستثنائية</p>
<p>1 التتحقق من استبعاد النقدية المقيدة من احتساب نسب السيولة.</p>	<p>1 عدم الإفصاح عن بنود النقدية المقيدة.</p>	<p>النقدية</p>

<p>2 التتحقق من صحة أسعار الصرف وتصحيح الخطأ.</p>	<p>2 التلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة بنود النقدية الموقرة من عمليات الأجنبيّة.</p>	
<p>1 التتحقق من صحة تلك الأسعار.</p> <p>2 التتحقق من مبررات إعادة التصنيف حسب القواعد المنصوص عليها بهذا الشأن في المعايير المحاسبيّة.</p>	<p>1 التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقدير محفظة الأوراق المالية.</p> <p>2 التلاعب في تصنيف الإستثمارات وذلك عن طريق تصنيف المتداولة منها إلى طولية الأجل عند هبوط أسعارها السوقية.</p>	<p>الاستثمارات المتداولة</p>
<p>1 طلب تزويدك بكشف الأعمال للمدينين واختبار نسبة المخصص إلى القيمة.</p> <p>2 التتحقق من صحة تصنيف الذمم أو استبعاد طولية الأجل منها من الموجودات المتداولة.</p>	<p>1 عدم الكشف عن الديون المتعثرة بقصد تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها وعدم الكشف عن الأرصدة الموقوفة.</p> <p>2 خطأ متعمد في تصنيف الذمم المدينة وذلك بمعاملة ذمم مدنية طولية الأجل على أنها موجود متداول بقصد تحسين سيولة المنشأة.</p>	<p>الذمم المدينة</p>
<p>التحقق من مبررات ذلك وكشف أثار هذا التغيير على كل من قائمتي المركز المالي والدخل</p>	<p>تغير في الطريقة المحاسبيّة المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طولية الأجل من طريقة التكلفة مثلاً إلى طريقة حقوق الملكية.</p>	<p>الاستثمارات طولية الأجل</p>
<p>التحقق من الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية مع مراعاة الإفصاح عن القيم الاستبدالية لتلك الموجودات وكذلك التتحقق من صحة عملية التقييم وأنها تمت من قبل خبراء معتمدين واستبعاد الفائض من قائمة الدخل وأدراجه</p>	<p>عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية وأتباع طريقة إعادة التقييم وإظهار الفائض ضمن قائمة الدخل بدلاً من إظهاره ضمن حقوق المساهمين.</p>	<p>الموجودات الثابتة</p>

<p>ضمن حقوق المساهمين.</p>		
<p>1 - دراسة أثر ذلك على المركز المالي وبالتالي إجراء التعديل اللازم.</p> <p>2 - التتحقق من إعادة احتساب القيمة المدرجة بها تلك الموجودات بالميزانية وكذلك قيمة مصروف الإطفاء المدرج بقائمة الدخل.</p>	<p>1 - الاعتراف المحاسبي بموجودات غير ملموسة بما يخالف الأصول والقواعد المنصوص عليها في هذا الشأن ضمن معايير المحاسبة الدولية مثل الاعتراف بالشهرة غير المشتراء.</p> <p>2 - التلاعب في نسب أو معدلات إطفاء تلك الموجودات عن طريق تخفيضها عن النسب المتعارف عليها.</p>	<p>الموجودات غير الملموسة</p>
<p>1 - دراسة أثر ذلك على نسب الرفع المالي وعلى مصروف الفوائد وعلى الموجودات المقدمة كضمادات.</p> <p>2 - دراسة أسباب تخفيض صافي الربح والتوجيه بمعالجة أثر ذلك على نسبة هامش الربح.</p>	<p>1 - تسديد قرض قصير الأجل عن طريق الاقتراض طويل الأجل بقصد تحسين نسب السيولة.</p> <p>2 - إطفاء سندات قابلة للاستدعاء قبل موعد استحقاقها وإضافة المكاسب المحققة إلى صافي الربح دون الإفصاح عنها ضمن البنود غير العادية.</p>	<p>المطلوبات المتداولة</p>
<p>1 - التتحقق من تعديل ربح العام الجاري ومن ثم نسبة هامش الربح وكذلك نسبة توزيعات الأرباح والنسب الأخرى ذات العلاقة لحقوق المساهمين.</p> <p>2 - دراسة أثر ذلك على نسب الربحية والنسب المرتبطة بحقوق المساهمين.</p>	<p>1 - إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري بدلاً من معالجتها ضمن الأرباح المحتجزة.</p> <p>2 - معالجة مكاسب أو خسائر تقلب أسعار الصرف المرتبطة بمعاملات تمت بالعملات الأجنبية في حقوق المساهمين بدلاً من قائمة الدخل.</p>	<p>حقوق المساهمين</p>
<p>1 - دراسة أثر ذلك على النسب المالية المختلفة ذات العلاقة.</p>	<p>1 - أثبات موجودات محتملة قبل تأكيد شروط تتحققها مثل أثبات الإيراد</p>	<p>الموجودات والمطلوبات</p>

<p>2 - دراسة أثر ذلك على النسب المالية المختلفة خصوصاً نسب الرفع المالي.</p>	<p>المتوقع تحصيله من دعوى قضائية على زبون قبل الحكم عليه.</p> <p>2 - إهمال الإفصاح عن المطلوبات الطارئة أو المشروطة مثل تعمد عدم الإفصاح عن مطالبات قضائية مرفوعة على المنشأة.</p>	<p>المشروطة</p>
--	--	-----------------

المصدر: (الكيلاني, 2008, 99).

التحوط من المحاسبة الإبداعية:

لقد تسببت فضيحة شركة (Enron) في جعل جميع طبقات المجتمع على علم بنتائج الكارثة المشؤومة والمترقبة في نفس الوقت كنتيجة لممارسات المحاسبة الإبداعية، فعلى الرغم من أن هيئة المحلفين في المحاكم الأمريكية بقيت لا تعرف ما الذي تسبب في انهيار سابع أكبر شركات البلاد، إلا أن المستثمرين أخذوا يدقون في التصرفات المالية ويتفحصونها، وتتدافع الشركات في محاولة منها لدفع شكوك المستثمرين عبر تحسين عملية الإفصاح، وعلى الرغم من أن معرفة نوايا مدربين الشركات من لعبة الأرقام (السمعة الجيدة وثقة المستثمرين إلا أن المخاطرة التي تتطوّي عليها كبيرة، فالمكافأة من ممارسة المحاسبة الإبداعية وإن كانت تُحسن وتجمّل من صورة الشركة إلا أن عواقبها مؤثرة، وشركة (Enron) خير مثال على ذلك وهنا لابد من القول: إن على مدربي شركات الأعمال العمل على منع ممارسة هذه المحاسبة لما لها الأثر على شركاتهم، كما وعلى المستثمرين التعلم على كيفية اكتشاف أساليبها وإجراءاتها فنجد أن هناك من حدد لهذا الغرض ثلاثة أمور هي: (الاكتشاف، الحماية، المنع) فالاكتشاف له طرق عدّة يمكن من خلالها اكتشاف المحاسبة الإبداعية، إذ حدد البعض لذلك قاعدة بسيطة يجب تطبيقها عند تفحص البيانات المالية، فعلى أي مستثمر أن يجيب على سؤالين عندما يقرأ الكشف المالي هما: (كيف تكسب الشركة الأموال؟ وكيف قدمت تفسيراً أو كشفاً عن هذه الأرباح؟) أما الحماية فالغرض منها هو الحماية من الاحتيال عن طريق تنويع الاستثمارات، إذ لا يمكن إيجاد احتيال كامل في البيانات المالية مع وجود هذا التنويع، أما المنع فالمحاسبة الإبداعية تنتشر في حالة (ضعف الرقابة الداخلية، عدم وجود لجنة تدقيق، علاقات عائلية بين المديرين والموظفين أو مجلس مديرين يسيطر عليه أفراد يملكون عدداً كبيراً من الأسهم وخبرة قليلة ويعملون كمدراء لشركات أخرى) (الحيالي والكسب، 2012، 115-116).

وتساهم مهنة التدقيق في مجال منع ممارسات المحاسبة الإبداعية عبر توفير إجراءات تدقيق مناسبة، ويقصد بإجراءات التدقيق أنها تقييم للمعلومات المالية يتم من خلال دراسة العلاقات الممكنة بين البيانات المالية وبعضها البعض وبينها وبين البيانات غير المالية (أرينز ولوبيك، 2005، 254) وهذه الإجراءات تختلف عن معايير التدقيق في كونها ترتبط بالتصерفات أو السلوك الواجب أداه في حين أن المعايير تمثل أهدافاً نوعية يجب استيفاؤها، كما إن الإجراءات تمثل الخطوات الازمة والتي يتم تحديدها لمقابلة وتحقيق أهداف التدقيق المحددة (توماس وهنكي، 1989، 53).

ومن أهداف إجراءات عملية التدقيق هي الإشارة إلى تحريفات ممكنة في القوائم المالية إذ يتم التتبّيه والإشارة إلى الفروق الكبيرة غير المتوقعة بين البيانات المالية التي لم يتم تدقيقها والتي تخص السنة الحالية والبيانات المستخدمة في إجراء المقارنة بالتقديرات غير العادية، وتحدث التقديرات غير العادية عند وجود فروق جوهرية غير متوقعة، أو عند توقع فروق جوهرية ولكن لم تحدث. وقد يرجع السبب في كلتا الحالتين إلى وجود أخطاء أو مخالفات. وهذا، إذا كانت قيمة الفروق كبيرة، يجب أن يتعرف المدقق على السبب، وأن ذلك السبب يتعلق بحدث اقتصادي وليس نتيجة وجود خطأ أو مخالفة. ومثال على ذلك عند مقارنة نسبة الديون المشكوك في تحصيلها إلى إجمالي المدينين في العام الحالي مع نفس النسبة في العام الماضي، ووجد انخفاض في النسبة وفي نفس الوقت لوحظ انخفاض في معدل دوران المدينين. سيشير الأثر المشترك لهذه المعلومات إلى احتمال تدنية المخصص. (أرينز ولوبيك، 2005، 255). وتوجد خمسة أنواع من الإجراءات التي يستخدمها المدقق للكشف عن المخالفات والتحريفات في القوائم المالية، وهي (أرينز ولوبيك، 2005، 257):

- 1 مقارنة بيانات العميل مع بيانات النشاط الذي يعمل فيه.
- 2 مقارنة بيانات العميل مع ما يقابلها من بيانات في الفترة السابقة.
- 3 مقارنة بيانات العميل مع توقعات العميل.
- 4 مقارنة بيانات العميل مع توقعات المدقق.
- 5 مقارنة بيانات العميل مع التوقعات باستخدام بيانات غير مالية.

وقد قامت العديد من الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق بإصدار تعليمات أكثر تفصيلاً ووضوحاً تعني بوضع الواجب على المدقق الالتزام بها كدليل على اتباع (Auditing procedures) حدود دنيا لإجراءات التدقيق (AICPA) المدقق لمعايير التدقيق المتعارف عليها. ومنها ما قام به مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي

والمتعلق "بالأخذ في الاعتبار الغش عند تدقيق القوائم المالية" نظراً لتزايد حالات الغش والتضليل في القوائم المالية من قبل إدارة المشروع، ويتضمن المعيار:

- 1 توضيح لمفهوم الغش (التضليل) والفرق بينه وبين الخطأ غير المقصود.
- 2 بإضاحاً لمفهوم التضليل في القوائم المالية والفرق بينه وبين إساءة استخدام الأصول (السرقة).
- 3 تحديد مؤشرات الخطر الدالة على احتمال وجود إقرار مالي مضلل.
- 4 تحديد مؤشرات الخطر الدالة على إساءة استعمال الأصول، وأمثلة عليها.
- 5 تحديد مسؤولية مدقق الحسابات تجاه اكتشاف الأخطاء غير المقصودة وحالات الغش.
- 6 تحديد الحد الأدنى لإجراءات التدقيق الواجب على مدقق الحسابات إتباعها لاكتشاف حالات الغش والتضليل في القوائم المالية.

كما قام المجمع المحاسبيين القانونيين الأمريكي (AICPA) بتاريخ 16/10/2002 بإصدار (SAS NO.99) "الأخذ بالاعتبار القوائم المالية المضللة" وتتضمن دليل موسع للمدقق يرشده لكيفية اكتشاف الغش والتضليل في القوائم المالية، ويتضمن الإشارة بشكل رئيسي للعناصر التالية:

- 1 التوصية بالتركيز بشكل أكبر على الحدس المهني للمدقق عند القيام بعملية التدقيق.
- 2 التوصية بأن يقوم المدقق بمناقشة إدارة العميل وموظفيه حول احتمال وجود حالات غش وتضليل في القوائم المالية الخاصة بالعميل موضع التدقيق.
- 3 التوصية بالتجاوب مع تجاوزات إدارة العميل لأنظمة الرقابة الداخلية الخاصة به كمؤشر على احتمال وجود تضليل وغش في القوائم المالية الخاصة موضع التدقيق.

كما حدد معيار التدقيق الدولي رقم 240 والخاص "بالتضليل والخطأ" إجراءات التدقيق الواجب على المدقق إتباعها في جميع عمليات التدقيق، وهي على سبيل المثال لا الحصر:

- 1 على المدقق أن يأخذ بالاعتبار مخاطر وجود تضليل أو خطأ في القوائم المالية في مرحلة التخطيط و عند تقييم المخاطر.
- 2 بناءً على نتائج تقييم المخاطر لدى العميل موضع التدقيق، على المدقق تصميم إجراءات التدقيق للحصول على تأكيد معقول من خلو القوائم المالية من البيانات الكاذبة الناتجة عن الغش والخطأ.
- 3 عند ظهور مؤشرات عن احتمال وجود غش أو خطأ على المدقق الأخذ بنظر الاعتبار الآثار المستقبلية على القوائم المالية، فإذا اعتقد المدقق بأن لهذا الغش أو الخطأ تأثير "مادي" على القوائم المالية فعليه زيادة إجراءات التدقيق بما يتلاءم مع الوضع.

4 فإن منظمي المحاسبة الذين يرغبون بكبح أعمال المحاسبة الإبداعية عليهم معالجة كل من أساليب المحاسبة الإبداعية بطرق مختلفة كما يلي (بدهمش وابو زر، 2005، 20):

5 إمكانية تخفيض النطاق بالنسبة لاختيار الطرق المحاسبية، وذلك بتحفيض عدد الطرق البديلة المسموح بها، وذلك بتحديد الظروف التي يجب أن تستخدم فيها كل طريقة من هذه الطرق. كما ان طلب الاتساق في استخدام هذه الطرق أيضاً يساعد هنا، إذ أنه عند اختيار شركة معينة طريقة محاسبية والتي ينتج عن استخدامها صورة مرغوبة ايجابية في سنة واحدة سوف تكون مجرة لاستخدام نفس الطريقة في الظروف المستقبلية إذ يمكن أن تكون النتيجة أقل تقضيلاً.

6 إمكانية معالجة إساءة استعمال الاجتهاد أو الحكم الشخصي بطريقتين:
الأولى: وضع قواعد وأحكام والتي من شأنها تقليل استخدامها الاجتهاد الشخصي. فمثلاً، في المملكة المتحدة يميل محاسبو الشركات باستخدام الجزء المتعلق بالبنود غير العادية (الاستثنائية) في حساب الأرباح والخسائر لبنود يرغبون في تجنب إدخالها في الربح التشغيلي؛ فكانت ردة فعل مجلس المعايير المحاسبية في المملكة المتحدة إلغاء هذه المجموعة من البنود غير العادية. كما أن للمدققين دوراً ليقوموا به في تشخيص وتحديد التقديرات غير الأمينة.

الثانية: فتتعلق بفرض الاتساق ، أي أنه إذا ما اختارت شركة ما سياسية محاسبية والتي تناسبها في سنة ما فعليها الاستمرار في تطبيق هذه السياسة في السنوات المتتالية حتى عندما يمكن أن لا تكون هذه السياسة تناسبها بشكل جيد.

7 يمكن معالجة العمليات غير الحقيقة والتغلب عليها بإتباع مفهوم "يغلب الجوهر على الشكل" (substance over form) إذ إن الجوهر الاقتصادي بدلاً من الشكل القانوني للعمليات هو الذي يحدد جوهرها المحاسبي، وبذلك تحسب العمليات المتصلة مع بعضها على أنها ككل.

8 فإن توقيت العمليات الحقيقة هي بوضوح مسألة تخضع لحرية تصرف الإدارة. وبذلك فإن نطاق أو مجال استعمال هذا التوقيت يمكن تحديده بطلب إعادة تقييم منظم للبنود في الحسابات ، وذلك من أجل تحديد المكاسب أو الخسائر الناجمة عن التغيرات في القيمة في الحسابات لكل سنة كلما تحدث ، بدلاً من إظهارها فقط ككل في السنة التي يحدث فيها التخلص من هذه البنود.

المبحث الثاني: مفاهيم المحاسبة الضريبية ومبررات الفجوة الضريبية:

تشغل الضرائب مكانة بارزة في جميع النظم المالية لدول العالم فهي أحد أهم مصادر الإيرادات العامة للدولة ومن أدوات تنظيم المسار المالي فيها فضلاً عن دورها في تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية عديدة تختلف أثارها باختلاف النظام الاقتصادي والسياسي. لذا يختلف الهيكل الضريبي في كل دولة تبعاً لذلك. وعلى الرغم من اختلاف الهيكل الضريبي فإنه يسعى دائماً إلى تحقيق حصيلة ضريبية مناسبة وعادلة. ولتحقيق ذلك لابد من تحديد الوعاء الذي سوف يتم فرض الضريبة عليه.

المحور الأول: مفاهيم المحاسبة الضريبية:

تعد الضريبة وسيلة مالية تستخدمها الدولة لتحقيق أغراضها، لذا فهي انعكاس للأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في المجتمع الذي تفرض عليه هي عبارة عن مدفوعات إجبارية ترتبط بنشاطات معينة (الخطيب، 2000، 157). وقد وردت تعاريف عديدة للضريبة تبعاً لتطور مفهومها. ويتمحور تعريف الضريبة عند معظم الباحثين باتجاهين هما:

الأول: التعريف التقليدي للضريبة "تعرف على أنها مبلغ من المال يدفعه المكلفون لخزينة الدولة، إسهاماً منهم بالنفقات العامة التي تحتاجها الدولة." (ابوحشيش، 2004، 14).

الثاني: تعريف الضريبة وفقاً للمفهوم الحديث وهي "مبلغ نقدى جبى تفرضه الدول على المكلفين لقيام بوظائفها الاقتصادية والسياسية والاجتماعية" (فحل، 2008، 10).

في ضوء ماتم التوصل إليه لمفهوم الضريبة والتعريف الواردة بهذا الصدد، يمكن تحديد خصائص الضريبة أو ما يطلق عليها بعض الكتاب بالعناصر أو أركان الضريبة الأساسية

1 أنها فرضية مالية: كانت الضريبة تجبي علينا في العصور القديمة مما يتطلب كلفة عالية لجبايتها مقارنة بالضريبة النقدية، فضلاً عن أثارها في قاعدة العدالة الضريبية، أما في العصر الحديث فقد أصبحت الضريبة تجبي نقداً كقاعدة عامة إلا في أحوال محددة (ال على، 2002، 170).

2 فرضية إلزامية: على الرغم من أن الضريبة ليست غرامة ولكنها فرضية إلزامية تجبر الدولة الأشخاص الطبيعيين والمعنويين على دفعها، لذلك فإن حق إجبار الأشخاص على أداء الضريبة محصور بالدولة فقط، إذ تنفرد بوضع القانون الذي يفرض الضريبة ولا يمكن فرض أي ضريبة أو تعديلها أو إلغاؤها إلا بقانون. (رمضان، 2002، 31).

3 ذات أهداف: تسعى الدولة إلى تحقيق أهداف عند فرض الضريبة منها: (الريبيعي، 2010، 30):

- **الهدف المالي:** إن الغرض الأساس من الضريبة في معظم الدول هو الحصول على مورد مالي لتمويل النفقات العامة، وقد كان الرأي السائد في الفكر المالي التقليدي الذي استمر لمدة طويلة من الزمن أن تقتصر الضريبة على الغرض المالي فقط غير أن الفكر المالي الحديث يدعو إلى استعمال الضريبة وسيلة لتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية فضلاً عن هدفها المالي.
- **الهدف الاجتماعي:** تستخدم الضرائب من ناحية اجتماعية كأداة لتحقيق التقارب بين طبقات المجتمع، باستخدام عدة وسائل منها: فرض ضرائب حسب مقدرة الدفع للمكلفين، فرض ضرائب عالية على السلع غير المرغوب فيها الإنفاق على الخدمات المفيدة كالتعليم والصحة والأمن وغيرها من الخدمات التي تعود بالنفع على أصحاب الدخول المنخفضة
- **الهدف الاقتصادي:** تستخدم الضرائب من ناحية اقتصادية لتشجيع أنظمة أخرى، وكأداة فعالة في التدخل الاقتصادي لمعالجة المشاكل المطروحة، كوسيلة لتنظيم وتوجيه الموارد الاقتصادية.

أنواع الضرائب

تقسم الضرائب إلى نوعين رئيسيين هما الضرائب المباشرة وغير المباشرة. وهو تقسيم قديم في علم المالية وأغلب الكتب المالية تعرضت له، وأن هذا التقسيم على الرغم من قدمه مازال يحتفظ بأهميته لأسباب قانونية واقتصادية وحتى اجتماعية وهو الآتي (نور والشريف، 2002، 17):

- 1 - **الضرائب المباشرة:** وهي الضرائب التي تفرض على قيمة ما يحققه المكلف أو ما يمتلكه من ويتحملها المكلف نفسه ولا يستطيع نقل عبء هذه الضريبة إلى غيره وهي نوعان:
 - الضريبة على الدخل:** وتقدر على أساس ما يحققه المكلف من عناصر خاضعة للضريبة خلال فترة زمنية، وهذه الضريبة إما أن تكون ضريبة نوعية، بحيث تفرض على كل مصدر بصورة مستقلة عن المصادر الأخرى، فتفرض ضريبة على الرواتب والأجور مستقلة عن الضريبة التي ستفرض على دخل الأعمال التجارية أو الصناعية ... الخ وبفرض ضرائب نوعية يكون لكل ضريبة قانون خاص بها يتضمن كافة الأحكام من تحديد ماهيتها وفرضها وتقديرها.
 - الضرائب على رأس المال:** تفرض على الثروة التي يمتلكها الفرد منتجة كانت أو غير منتجة وتميز بأنها تفرض على كل ما يملكه المكلف من أموال ثابتة أو منقوله في لحظة معينة.
 - الضريبة على زيادة القيمة:** وهي ضريبة خاصة تفرض على الزيادة في الدخل أو في رأس المال التي ليس للفرد دخل في الحصول عليه، أي أنها تبحث عن ظروف اقتصادية واجتماعية وسياسية أو ظروف

الحرب، ومن هنا تولدت الشرعية بفرض الضريبة عليها . وأهم أنواع هذه الضريبة هي الضريبة على زيادة القيمة العقارية والضريبة على الأرباح الاستثنائية(الكعبي،2008،27-28).

2 **الضرائب غير المباشرة:** وهي كل ضريبة يدفعها المكلف ويستطيع نقل عبء هذه الضريبة إلى شخص آخر ويتميز هذا النوع بسهولة الجباية ووفرة الحصيلة، وتقسم إلى نوعين:

أ - الضرائب على الاستهلاك: وتفرض على أنواع معينة من السلع المستهلكة أو على كافة السلع المستهلكة بغرض تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية أو مالية.

ب - الضرائب على التداول: وهي ضرائب تفرض على تداول الثروة، أو هي الضريبة التي تفرض عند حصول واقعة انتقال شيء من ملكية شخص إلى شخص آخر.

وعاء ضريبة الدخل

يقصد بوعاء الضريبة الموضوع أو المادة التي تفرض عليها الضريبة. والوعاء قد يكون شخصاً أو مالاً (شخص المكلف أو رأس الماله أو دخله أو السلع سواء كانت المستوردة من الخارج أو المنتجة في الداخل)(إسماعيل،2001،62). وتقسم الضرائب على الدخل إلى(ابو حشيش،2004،26):

▪ الضريبة العامة على الدخل: وتفرض على مجموع الدخل المتحقق للمكلف من مصادر متعددة، أي يتم جمع كل مصادر دخل المكلف في وعاء واحد ومن ثم يتم فرض الضريبة عليه.

▪ الضريبة النوعية على الدخل: وهنا تفرض ضريبة مستقلة على كل نوع من أنواع الدخول وتكون كل ضريبة نوعية مستقلة بأحكامها القانونية وتنظيماتها الفنية بعضها عن البعض الآخر.

ويطلب تحديد مقدار الضريبة الوصول إلى تقدير حقيقي أو قريب من الحقيقي للدخل الخاضع للضريبة. ويتحدد الوعاء الضريبي بلبايع طريقتين (إسماعيل، 2001، 499):

أ - الطريقة المباشرة: وبموجبها يتحدد الوعاء بعد النظر بتفاصيل مكوناتها كلها وتمت بأسلوبين:

1 - أسلوب التقدير الذاتي (الإداري): بموجب هذه الطريقة يقوم المكلف بتقديم إقرار مقدار دخله وتقوم السلطة المالية (المخمن)، بالتحقق من صحة هذا الإقرار وهذه الطريقة هي الأكثر شيوعا في الوقت الحاضر في غالبية الدول، تمتاز بأنها تتخذ المركز المالي للمكلف أساساً لفرض الضريبة و إن كان لا يمكن الاعتماد كليا على الإقرار بل يجب فحصه وتدقيقه للتحقق من صحته.

2 - أسلوب التقدير الإداري (المباشر): بموجب هذه الطريقة يتم تقدير دخل المكلف عن طريق جمع المعلومات عن أنشطته المختلفة عن حجم أنشطته مثلا، أو حالة منشاته وطاقاتها الإنتاجية. وعادة"

ترسل الإدارة الضريبية موظفيها إلى موقع العمل للوصول إلى الدخل الحقيقي له، ويعبّر على هذا الأسلوب أنه يتدخل في شؤون المكلفين الخاصة فضلاً عن حاجته إلى عدد كبير من الموظفين ذوي الخبرة والكفاءة العالية، وفي العراق يعمل بموجب هذا الأسلوب مثل ضريبة إيراد العقار السنوية حيث يتم تقديرها إدارياً من قبل لجان التقدير.

بـ الطريقة الغير المباشرة: وبموجبها يتم تحديد الوعاء بأساليبين (السلطان، 2004، 40):

- 1 تقدير الدخل على أساس المظاهر الخارجية:** بموجب هذه الطريقة تعتمد السلطة المالية في تقدير دخل المكلف على المظاهر الخارجية له مثل: عدد الخدم، القيمة الإيجارية لسكن المكلف.
- 2 التقدير الإداري الغير المباشر (الجزاف):** تلجأ السلطة المالية إلى تطبيق هذا الأسلوب عادة عندما يمتنع المكلفو عن تقديم إقراراتهم الضريبية. أو عند عدم وجود دفاتر محاسبية أمينة تبين القيمة الحقيقية لوعاء الضريبة. ويتم تحديد الوعاء الضريبي بالاستناد إلى بعض القرائن والأدلة التي لها صلة بالمادة الخاضعة للضريبة.

مفهوم الدخل المحاسبي والدخل الضريبي

تختلف مفاهيم الدخل باختلاف تقسماتها، إذ توجد مفاهيم عديدة له هي (إسماعيل، 2001، 133):

- 1 مفاهيم الدخل بحسب مستوياته** والتي تقسم إلى دخل الفرد، دخل المنشأة، والدخل القومي.
 - 2 مفاهيم الدخل من ناحية تتحقق**، إذ تقسم الدخول من ناحية تتحقق إلى الدخل الذاتي، والدخل القابل للتحقق، والدخل المتحقق.
 - 3 مفاهيم الدخل من ناحية العلوم الاجتماعية** اهتمت العلوم بدراسة الدخل ومنها علم الاقتصاد والمحاسبة والقانون وكل منها أعطت مفهوماً للدخل بحسب الجانب الذي تتناوله.
- يعرف هيكس الدخل بأنه ذلك المقدار الذي يمكن للفرد أن ينفقه أو يستهلكه كحد أقصى خلال فترة معينة وبحيث ينتهي في آخر الفترة بنفس القدر من رأس المال الذي كان عليه في أول الفترة. وبالتطبيق على الوحدات الاقتصادية يكون الدخل ممثلاً في الحد الأقصى الذي يمكن توزيعه على أصحاب حقوق الملكية وبحيث يتم المحافظة على رأس المال الذي كانت تمتلكه المنشأة في بداية الفترة (الشيرازي، 1990، 444). أما الدخل المحاسبي فهو يعد تحليلاً عملياً، إذن المحاسب ينظر إلى الماضي والحقائق التاريخية ويحرص دائماً على العناية بها ويتربّد في النظر إلى الاحتمالات المستقبلة. ويقاس الدخل عند المحاسبين بالفرق بين الإيرادات المحققة والنفقات التي أنفقتها الشركة من أجل الحصول على هذه الإيرادات، ويعرف

الدخل المحاسبي الذي يعتمد على مجموعة من الفروض والمبادئ المحاسبية بدخل التكلفة التاريخية، وهو ناتج مقابلة الإيرادات المحققة من عمليات الفترة بالتكاليف التاريخية لهذه الإيرادات (الخطيب، 1998، 30). الدخل المحاسبي فهو الدخل المحسوب على أساس المبادئ المحاسبية المقبولة قبلاً عاماً، وإن هذه المبادئ تشير إلى أن الدخل يجب أن يقاس على أساس العمليات المتحقق، لذلك فإن الدخل المحاسبي التقليدي يعرف أنه "الفرق بين الإيرادات المحققة من العمليات خلال المدة المحاسبية وما يقابلها من التكاليف التاريخية التي تحققت كمصروف في نفس المدة" (إسماعيل، 2001، 141).

وعليه يمكن تقسيم دخل الشركة الذي تحصل عليه باعتبارها شخصية معنوية مستقلة عن مالكها أو مالكيها، وعلى النحو الآتي (رمضان، 2002، 134-135):

أ - دخل العمليات التشغيلية الاعتيادية: وهو الدخل الذي تحصل عليه الشركة نتيجة لقيامها بعمليات تقع ضمن النشاطات التي تمارسها وكانت الغرض من تأسيسها.

ب - دخل العمليات غير التشغيلية: هي الدخول العرضية التي تأتي من العمليات غير التشغيلية التي تمارسها الشركة مثل: إيجار جزء من مبني الشركة أو تأجير بعض المكائن الفائضة عن الحاجة، كما إن التفرقة بين دخول الأفراد والشركات ضرريراً لها من الأهمية في المحاسبة على ضريبة الدخل؛ لأن معاملة دخول الأفراد تختلف عن معاملة دخول الشركات، حتى أن بعض الدول لها تشريعات لضريبة الدخل الأول هو قانون ضريبة الدخل على الأفراد، والثاني قانون ضريبة الدخل على الشركات. إذ إن استقلال المعاملة الضريبية للأشخاص المعنوية عن الأشخاص الطبيعية، لا يعني بالضرورة وجوب إصدار قانونين ضريبيين مستقلين عن بعضهما، فمن الدول من تصدر قانوناً مستقلاً كالولايات المتحدة الأمريكية وفرنسا، ومن الدول ما يضع أسعاراً خاصة بالشركات والمؤسسات ضمن القانون الذي تفرض به الضرائب على الدخل الدوري كجمهورية مصر العربية وال العراق وإنكلترا.

إن المحاسبة على ضريبة الدخل تعني حساب مقدار الضريبة على الدخل استناداً إلى إحكام التشريع الضريبي، لذلك لا يوجد مفهوم واحد للدخل الخاضع للضريبة فكل بلد تشريع خاص لتحديد الدخل الخاضع للضريبة، ويعتمد ذلك على فلسفة الدولة وقطاعاتها الاقتصادية ودرجة تطورها، وتحدد التشريعات الضريبية الحد الضريبي بدقة لكي تسهل عمل الإدارة الضريبية في تنفيذ القانون الضريبي وتجنب حدوث منازعات على ذلك الحد بين المكلفين والإدارة الضريبية. ولغرض تحويل الدخل المحاسبي إلى دخل ضريبي نتبع الخطوات الآتية: (رمضان، 2002، 151-155):

الربح المحاسبي (من ح/أ.خ)	xx
+ إيرادات خاضعة للضريبة ولكنها لا تعد إيرادات بالمفهوم المحاسبي	xx

+ مصروفات بالمفهوم المحاسبي ولكن لا يعترف بها قانون الضريبة	xx	
= المجموع		xxx
(-) مصروفات من الناحية الضريبية ولكنها ليست محاسبية	xx	
(-) إيرادات من الناحية المحاسبية ولكنها ليست في قانون الضريبة	xx	
= مجموع الدخل الخاضع للضريبة		xxx

وتأسيسا على ما سبق يمكن القول : إن صافي الدخل الخاضع للضريبة ما هو إلا ربح محاسبي معدل وفق القوانين والتشريعات الضريبية للوصول إلى الدخل الضريبي.

المotor الثاني: الفجوة الضريبية

وتعرف الفجوة الضريبية بأنها الاختلاف بين الضرائب التي يقوم المكلفون بسدادها فعلاً من واقع إقراراتهم والضرائب التي يجب أن يسددوها على أرباحهم الحقيقة (نور وآخرون، 2003، 425).

وت تكون الفجوة الضريبية من عاملين أساسين هما : التهرب الضريبي والتجنب الضريبي وللذان باجتماعهما تتكون تلك الفجوة، ويمكن تفصيل هذين المفهومين:

1 التهرب الضريبي: يعرّف التهرب الضريبي أنها المخالفة الناجمة عن إخفاء المعلومات المقدمة للإدارة الضريبية أو تحريفها وتزويرها بهدف تقليل مبلغ الضريبة أو إخفاء مخالفة سابقة تميّزاً لها عن نوع آخر من أنواع التهرب الضريبي الذي يمكن أن يحصل من خلال عدم تسجيل المكلف في نظام ملفي الدخل أو عدم قيام المكلف المسجل بتقديم إقراره الضريبي السنوي إلى الإدارة الضريبية (أمين، 2000، 148). بينما يعرف على أنه اللجوء إلى الغش والاحتيال للتخلص من الضريبة أو تقليل مبلغها ويجري أما بمحاولة الفر وإنكار وجود وعاء الضريبة أو الإفصاح عن مبلغ يقل عن المبلغ الحقيقي للوعاء (رمضان، 2002، 55).

2 التجنب الضريبي: تشير حكمة علم الجريمة التقليدي إلى أنه حيثما يكون هناك مجال لاكتساب الأموال فإن هناك جريمة، ولذلك حيثما يكون هناك التزام لدفع الضرائب فسيكون هناك أشخاص يسعون لتجنب الإيفاء بالتزاماتهم، وكلما كان مقدار الأموال المكتسبة جراء الخداع كبيراً زاد الإغراء للقيام به. وطالما الأفراد لا يرغبون بدفع أي ضرائب عالية أو تزيد عن التزاماتهم لذلك فغالباً ما يتم تبني خطط شرعية ومتبرة الريبة أحياناً من أجل تخفيض التزاماتهم الضريبية (Potas, 1993, 2) ويقصد بالتجنب الضريبي هو تجنب الشخص للضريبة ويجري ذلك أما بامتناع الأشخاص عن النشاط الذي يؤدي إلى خضوعهم للضريبة أو الاستفادة من الثغرات القانونية في قوانين الضرائب لأن يلجأ الأفراد لهبة أموالهم إلى أبنائهم أو زوجاتهم بغية التخلص من ضريبة التركات (الخطيب، 2000، 162) وغالباً ما يطلق على التجنب

الضريبي بعض الكتاب بالتهرب المشروع كمصطلح مرادف للتجنب الضريبي إذ يقول (رمضان، 2002، 54-55) أن التتجنب الضريبي هو التقدير المسبق لمعرفة تأثير الضريبة في مختلف الفعاليات لغرض تجنب الضريبة أو التقليل منها بصورة قانونية، ولكن بطريقة معينة بحيث يمكن تجنب دفع الضريبة أو التقليل من مبلغها لذلك تعد الضريبة من العوامل المهمة التي يجب أخذها بالحسبان كبقية العوامل الأخرى عند اتخاذ القرارات للقيام بنشاط معين.

طرق وأشكال مسببات الفجوة الضريبية

الآتي طرق وأشكال مسببات الفجوة الضريبية (سعيفان، 2001، 2):

- 1 كتمان النشاط كلياً بحيث لا يصل عنه أي معلومات مؤتقة للوائح المالية وبالتالي لا يدفع أية ضرائب على الإطلاق. على سبيل المثال: عدد كبير من المصانع الصغيرة.
- 2 إخفاء كل ما هو ممكن من رقم الأعمال في جميع بيانات مكافي ضرائب الأرباح الحقيقة. وهذا ما يحدث خاصة في النشاطات الداخلية التي لا تدخل فيها الدولة كطرف، ولا تمر هذه النشاطات على أي دائرة حكومية لأي سبب كان.
- 3 زيادة النفقات والتكاليف على نحو وهمي إذ يتم زيادة تكاليف المواد والمستلزمات السلعية أو النفقات الإدارية وذلك بقصد تقليص الأرباح الظاهرة، وبقصد التعويض عن تكاليف قوة العمل (الأجور) إذ يتم التصريح عن عدد أقل من قوة العمل وسداد ضرائب أجورهم أقل.
- 4 تخفيض سعر مبيعات السلع والخدمات ما أمكن ذلك أي تخفيض الإيرادات، وسهولة تزوير الفواتير تسهل هذه العملية إلى حد كبير ويلجأ لهذه الطريقة مستوردو السلع.
- 5 تنظيم إجازات استيراد بأسماء أشخاص لا علاقة لهم بالتجارة (أقربائهم أو بعض العاملين لديهم) وذلك بقصد الاستفادة من المعدلات المنخفضة لضرائب الشرائح الأولى، وبقصد التهرب من الحصول على براءة ذمة مالية للمستورد نفسه الذي تأخر عن سداد ضرائبه.
- 6 مكلفو ضريبة الدخل المقطوع: وتشمل هذه الفئة صغار التجار والحرف بين وأصحاب المحال والمهن العلمية من أطباء وصيادلة ومهندسين ومحاسبين قانونيين ومن شأنهم إذ يقوم مراقبو الضرائب بزيارتهم ميدانياً (هكذا يفترض) والتعرف على حجم نشاطاتهم بمختلف سبل لتقدير أرباحهم ومن ثم فرض الضريبة المناسبة وفي الواقع فإن عملية فرض الضريبة تم على وفق أساس غير علمية مما يخلق تميز غير عادل بين المكلفين ويفسح المجال أمام تدخلات فاسدة.
- 7 يقوم المكلفون بتقديم بيانات خاسرة أو أرباح قليلة لأسباب عديدة منها تأخير دفع الضريبة ما أمكن ربما لعدة سنوات إلى حين قيام الإدارة الضريبية مراجعتها وقبولها شكلاً ورفض نتائجها وتلقيف المكلف على

وفق مبدأ التقدير المباشر. وهذا التأخير يتيح للمكلف استعمال مبلغ الضريبة طيلة مدة التأخير” على الرغم من فرائد تأخيره عن كامل مدة التأخير”. إذا لم يلغا المكلف إلى إقامة دعوى أمام القضاء ضد الإدارة الضريبية ويحصل على قرار يوقف دفع الفوائد إلى حين البت في الدعوى.

عوامل اللجوء إلى مسببات الفجوة الضريبية

إذ تتنوع تقييمات الكتاب لتلك العوامل إلا أن الباحث يقسمها على وفق ما يراه منسجماً مع منهجية الدراسة وما يتعلق منها بالمجتمع العراقي (سعيفان، 2001، 7) و (رمضان، 2002، 56) و (نور وآخرون، 2003، 323) و (النجار، 2003، 26):

1- عوامل مالية: توجد عدة عوامل مالية منها:

أ- **رفع سعر الضريبة:** من الأسباب التي تدفع المكلف اللجوء إلى التخلص من دفع الضريبة هو ارتفاع سعرها، فيحاول التخلص منها بإتباع شتى الطرق الإحتيالية غير المشروعة أو المشروعة.

ب- **الازدواج الضريبي:** يقصد به خضوع المكلف الضريبة نفسها لأكثر من مرة وعلى نفس الدخل خلال الفترة المالية نفسها. مما يجعله يشعر بعدم عدالتها وتبعاً لذلك يحاول التخلص من عبئها.

ج- **تعدد الضرائب:** المغالاة في تعدد الضرائب مما يؤدي إلى إضعاف القدرة على دفع الضريبة.

2- عوامل اقتصادية: يمكن النظر إلى هذه العوامل من جانبيين هما:

أ- **عوامل اقتصادية عامة:** تتمثل بالظروف الاقتصادية التي تسود البلد، ففي أوقات الكساد الاقتصادي وجود البطالة سوف تتخفض دخول الأفراد وتدني قدرتهم على تسديد الضرائب، مما يؤدي إلى التفكير في الكيفية التي تتم فيها عملية التخلص من العبء الضريبي.

ت **عوامل اقتصادية خاصة:** لما كانت الضريبة ثمناً لخدمات تؤديها الدولة لرعاياها من الأفراد بقدر الثمن الذي دفعه. فإن المكلف يقارن بين المنفعة الاقتصادية التي يحصل عليها من الإنفاق العام والخدمات التي تقدمها الدولة للمواطنين وبين ما يقدمه كونه مكلفاً بدفع الضرائب إلى الدولة.

3- عوامل المحاسبة والتدقيق: سيتم التطرق إلى هذه العوامل على وفق الآتي:

أ- **المحاسبة وتعدد البدائل والسياسات:** إذ يرى بعضهم من المختصين في مجال المحاسبة أن عملية التخلص من العبء الضريبي من خلال الحذف أو التلاعيب أو التشويه للمعلومات المحاسبية هي ليست بالمشكلة المحاسبية وإنما هي تمثل مشكلة سلوكية تقع خارج إطار حقل المحاسبة طالما أن المحاسبة قد وفرت من جانبها مجموعة شاملة ومتكاملة من المبادئ والقواعد والمعايير المحاسبية التي تسمح بقياس وعرض النتائج المالية التي تتحققها الشركات والمشاريع الفردية بصفة عادلة وعبرة عن كل الحقائق المادية التي تتحقق خلال السنة. وهناك العديد من السياسات المحاسبية

التي تمارسها الشركات يمكن تطبيقها بالشكل الذي يؤدي إلى التخلص من الضريبة على وفق أشكال ومسبيات الفجوة الضريبية وممارسات الشركات ومنها على سبيل المثال لا الحصر أساس تحصيل النقدية، تقسيط المبيعات، طرائق احتساب الاندثار، طرق تقدير المخزون، سياسة التحفظ، افتراض ثبات القوة الشرائية، وسياسة الافتراض، كل ذلك يؤدي إلى تحفيز المكلف بالتخلاص من العباء الضريبي على وفق أشكاله المختلفة.

ويرى الباحثان في ضوء ما ذكره آنفًا هناك قنوات مشتركة تصب عبرها في تحقيق النتيجة ذاتها التي تسعى إليها المحاسبة الإبداعية عبر الإجراءات والممارسات المستخدمة من قبل المكلفين، أفراداً أم شركات.

الرقابة والتدقيق: تتمثل هذه العوامل بكل من أنظمة الرقابة الداخلية والتدقيق الخارجي والرقابة الضريبية والفحص الضريبي على حسابات المكلف. وتمثل عملية الرقابة والتدقيق دعامة أساسية وذات أهمية لعمل كل من الإدارة الضريبية لضمان عدم الحاد عن الطريق القديم بالتنفيذ السليم للقوانين الضريبية سواء تعلق هذا الأمر بالإدارة ذاتها أم تجاه صوب علاقة الإدارة الضريبية بالمكلفين من أجل تعزيز العدالة والمساواة الضريبية وتحقيق سلامة الإجراءات القانونية الخاصة بالضرائب. كذلك تشكل عملية الرقابة والتدقيق دعامة أساسية وذات أهمية أيضاً لعمل الوحدات الاقتصادية والمكلفين. ولاشك إن أي خلل في هاتين العمليتين لأي طرف كان يؤدي لا محالة إلى نتائج سلبية على الحصيلة الضريبية من خلال التسبب في ارتفاع التهرب الضريبي بشتى أشكاله. إن عوامل المحاسبة والتدقيق لها أثر كبير في عملية التخلص من العباء الضريبي، إذ أن تخلف مهنة التدقيق وغياب دورهما الفاعل تع د من الأسباب الرئيسية للتهرب الضريبي.

التكامل بين إجراءات المحاسبة الإبداعية ومسبيات الفجوة الضريبية:

بعد أن استعرضنا لمفاهيم المحاسبة الإبداعية وإجراءاتها، ودواتع نشوئها، ومفاهيم الضريبة ومسبيات الفجوة الضريبية وممارسات الشركات وإجراءاتها بهذا الجانب. يتم بهذا المحور ايجاد التكامل بين بالمحاسبة الإبداعية والفجوة الضريبية وممارسات الشركات في تحديد الدخل الخاضع للضريبة. إذ وجد عند تحليل لمسبيات الفجوة الضريبية أن هناك عوامل مشتركة ونقاط توافق وتكامل كبير بينها وبين إجراءات المحاسبة الإبداعية، إذ يسعى كل منهما إلى هدف مشترك هو تحديد وعاء ضريبة للدخل الذي ترغب إدارة المنشأة ان تصرح به للجهات الضريبية. وأن تحديد الوعاء الضريبي يتم ب اتباع طرائق مباشرة وغير مباشرة، وكما أسلفنا أن طريقة التقدير المباشر تعتمد بشكل كبير في تحديد الدخل الخاضع للضريبة على المعلومات الضريبية التي يصرح بها المكلف ضمن التقارير المالية المقدمة للجهات الضريبية، فإن إجراءات المحاسبة الإبداعية ومسبيات الفجوة الضريبية تتجسد ضمن تلك الطرائق المباشرة. والتوافق بينهما سيتضح على وفق

النقطات الآتية التي تعد إجراءات مشتركة بين المحاسبة الإبداعية والتجنب والتهرب الضريبي كل منها يسعى للوصول إلى غاية موحدة، ومن تلك الإجراءات هي:

1 تخفيض صافي الدخل الخاضع للضريبة عن طريق استخدام طرق وإجراءات تعمل على رفع كلفة الإنتاج المباع مقارنة بالإيراد المتحصل، ومن هذه الإجراءات:

- استخدام طريقة اندثار دون الأخرى مثل استخدام طريقة الاندثار المعجل والقسط المتناقص بدلاً من استخدام طريقة القسط الثابت.
- استخدام طرق تقدير المخزون إذ تستخدم طريقة LIFO بدلاً من طريقة FIFO في حال كانت أسعار المواد باتجاه تصاعدي، والعكس في حال انخفاض أسعار المواد.
- تعمد ارتكاب الأخطاء المحاسبية التي تقلل من صافي الدخل مثل: أخطاء حذف عملية محاسبية وعدم ترحيلها إلى السجلات مثل على ذلك عدم تسجيل إيراد عملية البيع. أما فيما يخص مصاريف البيع فيتم ارتكاب خطأ الازدواج في التسجيل أو الترحيل لنفس العملية لأكثر من مرة.
- المبالغة في احتساب الأجر النقدي وغير النقدي المتمثلة بالمزايا العينية التي تقدم للعاملين من سكن وطعام ومرافق ترفيه.
- عدم رسملة المصروفات التي تطبق عليها شروط الرسملة واعتبارها مصروفات ايرادية تدخل جميعها ضمن حسابات الفترة الحالية.

2 تقويب الفقرات غير الاعتيادية في قائمة الدخل للإيرادات والمصاريف بما يضمن تخفيض الدخل الخاضع للضريبة.

3 تغيير طريقة الإفصاح عن الدخل عبر تغيير الوحدة المحاسبية والاندماج بين شركتين أو أكثر.

4 توزيع التكاليف والإيرادات بين الفترات وتأخير الاعتراف بالإيراد من خلال استخدام الاحتياطات السرية وتقييد المبيعات.

5 شطب الديون، وتكوين مخصصات الديون المشكوك فيها، وتخفيض أسعار صرف العملات الأجنبية، وذلك بلقاب سياسة الحيطة والحذر.

إن تلك الحالات المذكورة والتي تمثل كإجراءات للمحاسبة الإبداعية وسبل للفجوة الضريبية فإنها تصب في نهايتها لخلص المكلف من العباء الضريبي عبر قياس وتحديد الربح المحاسبي وصولاً إلى الوعاء الضريبي المستهدف والمخطط له من قبل المكلف.

ويجب أن نلحظ أن تلك الإجراءات التي تتبع لتخفيض الدخل الخاضع للضريبة هي على العكس من تلك الإجراءات الإبداعية المتبعة في زيادة الدخل بغية تجميل صورة المنشأة ورفع ثقة المستثمرين. لكن السؤال الذي

يطرح نفسه ما هو صافي الدخل الخاضع للضريبة والأثار المترتبة عليه؟ فيما لو كانت غاية المنشأة تزود المستثمرين الحاليين والمرتقبين ببيانات مالية مضللة لا تمثل الواقع، الغرض منها رسم صورة ايجابية عن نتيجة النشاط، متمثلة بأرباح صورية لا حقيقة. وهذا ما يفتح الباب إلى تعقد مشكلة المنشأة، وهي أن الإدارة قد تكسب ثقة المستخدمين للمعلومات المحاسبية لفترة قصيرة لكن بالمقابل سوف تتحمل مدفوعات ضريبية عالية عن أرباح غير حقيقة ولا تعبر عن نتيجة النشاط، وهذا ما سيؤدي إلى التعجل في سقوط المنشأة. وفي هذا الصدد قد تجري بعض المنشآت عملية مفاضلة عبر اعتماد قيد الكلفة / المنفعة بين مقدار الغرامة بالوفر المتحقق من التهرب أو تخفيض الدخل الخاضع للضريبة.

المبحث الثالث: تحليل وعرض نتائج الاستبانة واختبار الفرضيات

وهي (SPSS20) من أجل التحليل الإحصائي لفقرات الاستبانة تم استخدام الحزمة الإحصائية الجاهزة الحزمة الخاصة بالعلوم الاجتماعية، وسوف يتخذ التحليل الإحصائي المسار الآتي:

أولاً: المعلومات التعريفية: انسجاماً مع توجهات البحث تم توزيع (45) استماراة استبانة على مجموعة من المختصين في المجال المحاسبي المهني والأكاديمي، واسترجع منها (39) استماراة فقط بأجوبة كاملة، أي بنسبة استرجاع (86,67%) والجدول (2) يوضح خصائص الأفراد المبحوثين الذين شملتهم الدراسة.

جدول رقم (2)
خصائص الأفراد المبحوثين

		الخصائص الشخصية		
%	النكرار	الدبلوم	البكالوريوس	الدبلوم عالي
10,25	4	-	-	1 - التحصيل العلمي
43,58	17	-	-	
5,12	2	-	-	
33,33	13	ماجستير	-	
7,69	3	دكتوراه	-	
41,02	16	أكاديمي	-	2 - مجال العمل
58,97	23	مهني	-	

20,51	8	5-سنوات	3 - مدة الخبرة
53,84	21	6-سنوات	
17,94	7	7-سنوات	
7,69	3	11-15سنوات	

N=39

المصدر: الجدول من إعداد الباحثين.

يتبيّن من الجدول (2) أن نسبة التحصيل العلمي لأفراد العينة بلغت للحائزين على شهادة البكالوريوس (43%) وهي نسبة مقبولة قريبة من نصفهم، وهذا بحد ذاته يدل على المعرفة العلمية لديهم، أما بنسبة لمجال العمل فقد بلغت النسبة الأكبر لمن هم في المجال المهني حيث بلغت النسبة أعلى من النصف بواقع (58%) أما بالنسبة لسنوات الخدمة في مجال العمل فقد تمثلت لمن لديه ممارسة من (6-10) سنوات ما نسبته (53%) ولمن لديه من (1-5) سنوات ما نسبته (20%) وكذلك لمن لديه (11-15) ما نسبته (17%) وهذا بحد ذاته يدل على امتلاك العينة الخبرة في هذا المجال.

ثانياً: وصف وتشخيص متغيرات البحث واختبار الفرضيات : تناولت هذه الفقرة تحليل البيانات وتشخيص أراء عينة البحث التي تم الحصول عليها من خلال الأسئلة التي تم طرحها، وذلك بهدف تحديد مدى فاعلية المحاسبة الإبداعية والفجوة الضريبية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة. وتم الاعتماد على (9) عبارات لقياس متغير المحاسبة الإبداعية والفجوة الضريبية كما تم الاعتماد على (7) عبارة لقياس متغير تحديد الدخل الخاضع للضريبة وقد تم استخدام الترتيب الخماسي لتوزيع الدرجة على الإجابات فقد أعطيت العبرة التي تأخذ الخيار (أتفق بشدة، أتفق، محайд، لا أتفق، ولا أتفق بشدة) الأوزان لكل عبارة على التوالي (4, 5, 4, 3, 2, 1)، وذلك لتحويل الآراء الوصفية إلى صيغة كمية وفق الآتي:

1 اختبار الصدق الداخلي: قام الباحثان بحساب صدق الاتساق الداخلي للاستبانة وذلك باستخدام معامل ارتباط بيرسون لقياس العلاقة بين درجات الفقرات والدرجة الكلية للمحور الذي تنتهي إليه. فيما يتعلق المحاسبة الإبداعية والفجوة الضريبية تبيّن أن جميع فقرات هذا المحور ترتبط ارتباطاً دالاً إحصائياً بمستوى معنوية 0.05 مع الدرجة الكلية للمحور المعني. وفيما يتعلق بمحور تحديد الدخل الخاضع للضريبة تبيّن أن جميع فقرات المحور ترتبط ارتباطاً دالياً بمستوى معنوية 0.05 مع الدرجة الكلية للمحور المعني عدا الفقرة Y1. وكل ذلك يدل على الاتساق أو الصدق الداخلي لفقرات المحاور وكما يتضح من الجداول الآتية:

جدول رقم (3)

معاملات ارتباط بيرسون بين فقرات محور المحاسبة الإبداعية والفجوة الضريبية مع الدرجة الكلية للمحور

معاملات ارتباط بيرسون	فقرات المحاسبة الإبداعية والفجوة الضريبية
-----------------------	---

X1	0.457
X2	0.427
X3	0.496
X4	0.357
X5	0.495
X6	0.429
X7	0.514
X8	0.605
X9	0.394

المصدر: الجدول من أعداد الباحثين.

جدول رقم (4)

معاملات ارتباط بيرسون بين فرات محور تحديد الدخل الخاضع للضريبة مع الدرجة الكلية

معاملات ارتباط بيرسون	فترات تحديد الدخل الخاضع للضريبة
0.202	Y1
0.437	Y2
0.391	Y3
0.523	Y4
0.522	Y5
0.397	Y6
0.386	Y7

المصدر: الجدول من أعداد الباحثين.

2 اختبار ثبات الاستبانة: الثبات هو ضمان الحصول على نفس النتائج تقريباً إذا ما أعيد تطبيق الاستبانة أكثر من مرة على نفس المجموعة من عينة البحث تحت ظروف مماثلة، ويعني ذلك مدى الاتساق في إجابة المستجيب إذا طبق الاستبانة نفسه عدة مرات بظروف مشابهة. وقد قام الباحثان باختبار ثبات الاستبيان حسب معامل ألفا كرونباخ على صعيد العينة الكلية للدراسة والتي بلغت 39 استماراة بواقع 16 فقرة لكل استماراة، ثم على صعيد فرات كل محور أساسى إذ تبين أن قيمة معامل ألفا كرونباخ متوسطة وموجبة الإشارة وهذا يدل على ثبات المقياس، وكما يتضح من الجدول الآتى:

جدول رقم (5)

قيم معامل ألفا كرونباخ

تفاصيل العينة	عدد العناصر فيها	ألفا كرونباخ	أكبر قيمة لأنفًا كرونباخ عند حذف العنصر	العنصر المؤثر عند حذفه	دالة ألفا كرونباخ
العينة الكلية	16	0.670	0.670	لا يوجد	ثبات المقياس
محور المحاسبة الابداعية	9	0.481	0.485		ثبات المقياس

					والفجوة الضريبية
ثبات المقياس	٢١	0.547	0.543	٧	محور تحديد الدخل الخاضع للضريبة

المصدر: الجدول من أعداد الباحثين.

٣ تحليل اتجاهات الاستبانة: يبين الجدول (٦) عدد ونسبة التوزيع التكرارية وقيمة الوسط الحسابي المرجح والانحراف المعياري لمتغيرات محور المحاسبة الإبداعية والفجوة الضريبية ، ويشير الجدول إلى وجود (٩٣) تكرار لفقرة (أتفق بشدة) وبنسبة (44,44 %) وهي نسبة قريبة من النصف، فضلاً عن (١٠٤) تكرار لفقرة (أتفق بشدة) وبنسبة (39,74 %) لفقرة (أتفق) ، وهذا ما يؤكد أن عينة البحث يؤيدون متغيرات محور المحاسبة الإبداعية والفجوة الضريبية أما بالنسبة للوسط الحسابي المرجح فكان (4,21) وهو الآخر معدل عال جداً ويبين مدى الاقرابة الكبير لعينة البحث مع المحاسبة الإبداعية والفجوة الضريبية أيضاً، وأخيراً فقد تبين أن الانحراف المعياري (1,013) هو الآخر مؤشر إيجابي للمحاسبة الإبداعية والفجوة الضريبية.

٦(جدول رقم)

عدد ونسبة التوزيع التكرارية وقيمة الوسط الحسابي المرجح والانحراف المعياري لمتغيرات محور المحاسبة الإبداعية والفجوة الضريبية

اتجاه المحور	اتجاه الفقرة	النسبة المئوية	النكرارات	رقم الفقرة
أتفق بشدة	لا أتفق بشدة	4.56	16	١
	لا أتفق	3.13	11	٢
	محايد	6.55	23	٣
	أتفق	31.91	112	٤
	أتفق بشدة	53.85	189	٥
		100	351	المجموع
4.21			الوسط الحسابي المرجح	
1.013			الانحراف المعياري	

المصدر: الجدول من أعداد الباحثين.

(والخاص بمتغيرات تحديد الدخل الخاضع للضريبة فيبين عدد ونسبة التوزيع التكرارية وقيمة ٧ أما الجدول (٢١٣) تكرار لفقرة (أتفق بشدة) وبنسبة (29.49 %) لفقرة (أتفق) ، وهذا ما يؤكد أن عينة البحث يؤيدون محور تحديد الدخل الخاضع للضريبة، أما بالنسبة للوسط الحسابي المرجح فكان (4.07) وهو الآخر معدل عال جداً ويبين مدى الاقرابة الكبير لعينة البحث مع تحديد الدخل الخاضع للضريبة

أيضاً، وأخيراً فقد تبين أن الانحراف المعياري (1.126) هو الآخر مؤشر ايجابي لتحديد الدخل الخاضع للضريبة.

7 جدول رقم ()

عدد ونسبة التوزيع التكرارية وقيمة الوسط الحسابي المرجح والانحراف المعياري لمتغيرات محور تحديد الدخل الخاضع للضريبة

اتجاه المحور	اتجاه الفقرة	النسبة المئوية	النكرارات	رقم الفقرة
أنفق بشدة	لا أنفق بشدة	4.03	11	1
	لا أنفق	2.56	7	2
	محايد	6.96	19	3
	أنفق	38.10	104	4
	أنفق بشدة	48.35	132	5
		100	273	المجموع
4.07	الوسط الحسابي المرجح			
1.126	الانحراف المعياري			

المصدر: الجدول من أعداد الباحثين.

4 تحليل علاقات الارتباط والتأثير بين عوامل ومحاور الدراسة

(يتبيّن أن علاقة الارتباط بين عوامل الدراسة قوية جداً، إذ يتبيّن أن تحديد 8 من خلال النظر إلى الجدول () الدخل الخاضع للضريبة له ارتباط معنوي بمستوى معنوية 0.01 مع المحاسبة الإبداعية والفجوة الضريبية. وذلك يؤيد فرضية الدراسة الأولى بوجود علاقة ارتباط معنوية بين المحاسبة الإبداعية والفجوة الضريبية وبين تحديد الدخل الخاضع للضريبة.

8 جدول رقم ()

نتيجة علاقات الارتباط بين عوامل الدراسة.

تحديد الدخل الخاضع للضريبة	المتغير المستقل	المتغير المعتمد
0.838*	المحاسبة الإبداعية والفجوة الضريبية	

* $P \leq 0.01$ N=39

المصدر: الجدول من أعداد الباحثين.

(إلى وجود علاقة تأثير معنوي بين المحاسبة الإبداعية والفجوة الضريبية ويدعم معنوية 9 يشير الجدول رقم () وهو أقل بكثير من مستوى المعنوية الافتراضي 0.000 (F) المحسوبة ومستوى الدلالة لها (هذا التأثير قيمة (

(من التباين في زيادة مستوى 64.3%) أن ما نسبته (R^2) ويستدل من قيمة معامل التحديد (0.05) للدراسة () الموجب لها. وهذا يؤيد فرضية الدراسة الثانية بوجود تأثير B1 المحاسبة الإبداعية، فضلاً عن معامل (معنوي للمحاسبة الإبداعية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة.

9جدول رقم (

علاقة الارتباط بين عوامل الدراسة

علاقة الأثر بين المحاسبة الإبداعية والفجوة الضريبية وتحديد الدخل الخاضع للضريبة

F		R^2	المحاسبة الإبداعية والفجوة الضريبية		النوع
مستوى الدلالة	المحسوبة		B1	B0	
0.000	54.093	0.643	0.817	0.633	تحديد الدخل الخاضع للضريبة

الجدول: من إعداد الباحث

الاستنتاجات والتوصيات

يمكن تحديد أهم ما خلص وتوصل إليه البحث بالآتي:

- 1 توضح لنا أن المحاسبة الإبداعية نشأت عندما واجهت الشركات صعوبات في فترة الركود التي حدثت في نهاية القرن الماضي وهي عملية أو ممارسة يستطيع المحاسبون استخدام معرفتهم بالقواعد أو القوانين المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركات أو التلاعب بها بقصد تحقيق أهداف معينة. لذا فإن ممارسات المحاسبة الإبداعية تعكس جانبًا سلبيًا لمفهوم الإبداع عبر استغلال المهارات الفكرية الإبداعية في الوصول إلى أهداف لاتتحقق العدالة التي تسعى إليها المحاسبة والضريبة.
- 2 أوردت الأدبيات المحاسبية عدداً من الإجراءات التي يمكن أن تستخدم من قبل الوحدات أو الشركات كالتغيرات المحاسبية، الفقرات غير الاعتبادية، تكوين المخصصات، تمهيد الدخل، التأثير في المركز المالي. غير أن ذلك يؤدي إلى خلق أرباح أو خسائر غير حقيقة أو صورية تؤثر سلبياً في نوعية المعلومات المحاسبية وإمكانية الاعتماد عليها.
- 3 تمثل الضريبة أحد الدوافع الرئيسية التي ساهمت في تطور مهنة المحاسبة من خلال إصدار المعايير التي تحكم عملية فرض الضرائب على الدخل، مما أدى إلى توسيع مهنة المحاسبة وزيادة الطلب على خدماتها وزيادة الاهتمام بمشاكل تحديد الربح المحاسبي باعتباره نقطة الابتداء أو مدخلات لعملية حساب الدخل الخاضع للضريبة.

- 4 تُعد الفجوة الضريبية بسببياتها تخلصاً من العبء الضريبي الذي يقع على الشركات.
- 5 هناك تكامل بين إجراءات المحاسبة الإبداعية وسببيات الفجوة الضريبية عبر مجموعة من الفنوات التي تصب بهدف تحقيق غاية موحدة. إذ تُعد المحاسبة الإبداعية أداة من أدوات سببيات الفجوة الضريبية، حيث تمثل إجراءات المحاسبة الإبداعية وسببيات الفجوة الضريبية مجتمعة تخلصاً من العبء الضريبي من وجهة نظر المنشأة.
- 6 بالرجوع إلى نسبة التكرارات الخاصة بمحور المحاسبة الإبداعية لفقرتي (انفق، واتفق بشدة) تبين أن مجموعهما أكثر من (84,18%) وهي نسبة عالية جداً تبين مدى تأييد عينة البحث لهذا المحور.
- 7 أما المحور المتعلق بتحديد الدخل الخاضع للضريبة تبين أن فقرتي (انفق، واتفق بشدة) بمجموعهما كانت تشكل نسبة (84,11%) وهي نسبة عالية جداً تبين مدى تأييد عينة البحث لهذا المحور.
- 8 فيما يتعلق بمحور المحاسبة الإبداعية تبين أن جميع فقرات هذا المحور ترتبط ارتباطاً دالاً إحصائياً بمستوى معنوية 0,05 مع الدرجة الكلية للمحور المعنى.
- 9 فيما يتعلق بمحور تحديد الدخل الخاضع للضريبة تبين أن جميع فقرات المحور ترتبط ارتباطاً دالياً بمستوى معنوية 0,05 مع الدرجة الكلية للمحور المعنى عدا فقرة ٢١.
- 10 هناك علاقة ارتباط بين محور المحاسبة الإبداعية والفجوة الضريبية من جهة ومحور تحديد الدخل الخاضع للضريبة من جهة ثانية.
- 11 هناك علاقة تأثير بين المحاسبة الإبداعية والفجوة الضريبية من جهة والدخل الخاضع للضريبة من جهة ثانية. وهذا ما يؤكد مدى تأثير إجراءات المحاسبة الإبداعية وأساليب التهرب الضريبي على تحديد الدخل الخاضع للضريبة.
- 12 من الضروري تبني إجراءات تحد من المحاسبة الإبداعية التي تنتهجها الشركات لتقديم نتيجة نشاط ومركز مالي غير حقيقي. ولعل من هذه الإجراءات هو حصر السياسات المحاسبية التي تتظم عملية القياس والإفصاح. وتقديم التقارير المرفقة إلى جانب القوائم المالية لبيان أسباب تغير الطرق المحاسبية البديلة. وبقع ذلك على عاتق الجهات المعنية بتطوير المهنة.
- 13 ضرورة توعية الممارسين المهنيين للكشف عن إجراءات المحاسبة الإبداعية وأسباب الفجوة الضريبية.
- 14 على الإدارات الضريبية أن تكون أكثر حذراً للكشف عن ممارسات الشركات التي تبني المحاسبة الإبداعية وسببيات الفجوة الضريبية.

المصادر

أولاً: المصادر العربية

أ: الرسائل والاطار

- 1 الكيلاني، بسمه قيس شهاب الدين، (2008)، تأثير المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية ودور مراقب الحسابات في الحد منها، رسالة دبلوم عالي في المحاسبة القانونية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، بغداد.
- 2 العاني، معاوية كريم شاكر، (2004)، أثر الإطار التفافي في نظام الإبلاغ المالي، أطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.
- 3 العبيدي، صبيحة بربان، (2008)، دور التحكم المؤسسي في تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية وتحقيق التوافق بين مصالح أطرافوكالة، أطروحة دكتوراه، جامعة بغداد.
- 4 خصل، عباس مفرج، (2008)، موقف المشرع العراقي من الضريبة على الرواتب والأجور والخصصات في إطار قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل، أطروحة دكتوراه في القانون، كلية القانون، جامعة النهرين.
- 5 الربيعي، قاسم كاظم حميد، (2010)، استخدام الضريبة البيئية للحد من الملوثات الناجمة عن عوادم السيارات، رسالة دبلوم عالي تخصص الضرائب، جامعة بغداد.

ب: الكتب

- 1 توماس، وليم وهنكي، امرسون، (1989)، المراجعة بين النظرية والتطبيق "ترجمة حاجج، احمد حامد وسعيد كمال الدين، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، الرياض.
- 2 خليل عواد ابوحشيش، (2004)، دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية، دار الجامعة، عمان.
- 3 أرلينز، الفن، لوبك، جيمس، (2005)، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد محمد عبدالقادر، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، الرياض.
- 4 حماد، طارق عبدالعال، (2005)، حوكمة الشركات، الدار الجامعية، الإسكندرية.
- 5 العلي، عادل فليح، كداوي، وضلال محمود، (1989) اقتصاديات المالية العامة، الكتاب الثاني، مديرية دار الكتب للطباعة والنشر، الموصل.
- 6 الحيالي، صدام محمد محمود، الكسب، علي إبراهيم حسين، (2012)، المحاسبة ومواكبة التطور التكنولوجي، بدون ناشر، تكريت.

- 7 رمضان، إسماعيل خليل إسماعيل، (2002)، المحاسبة الضريبية، ط1، دار الكتب، بغداد.
 - 8 الشيرازي، عباس مهدي، (1990)، نظرية المحاسبة، ذات السلسل، الكويت.
 - 9 خور، عبد الناصر، الشريف، عليان، (2002)، الضرائب ومحاسبتها، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، ط1، عمان.
 - 10 الكعبي، جبار محمد علي، (2008)، التشريعات الضريبية في العراق، دار السجاد، بغداد.
 - 11 إسماعيل، إسماعيل خليل، (2001)، المحاسبة الضريبية، دار الكتب، ط1، بغداد.
 - 12 السلطان، سلطان محمد علي، (2004)، المحاسبة الضريبية والتطبيق، دار المريخ، الرياض.
 - 13 الخطيب، خالد، (1998) الأصول العلمية في المحاسبة الضريبية، دار حامد، ط1، عمان.
 - 14 ألم على، رضا صاحب، (2002)، المالية العامة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الكوفة.

الدوريات: ث

- 1 -دهمش، نعيم، ابو زر، عفاف إسحاق، (2005)،**أخلاقيات المحاسبة الإبداعية: عرض وتحليل، المؤتمر العلمي الأول، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الزيتونة، عمان.**
 - 2 -الخطيب، خالد، (2000)، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، العدد 16، المجلد 1، العدد الثاني، جامعة دمشق كلية الاقتصاد.
 - 3 -آل عباس، محمد"التغير المالي والقواعد المالية"الصحيفة الاقتصادية الالكترونية العدد: 4985 جامعة الملك خالد - أبها 2007/6/5، www.aleqtesadiyah.com . ثانياً: الاجنبية

A: Book & Periodicals

- 1- Barfield , J. , Bern , C. , Kinney , M., (2002) , Cost accounting : Traditions & Innovations , 5th ed. , south-western, Inc.
 - 2- Amat , Oriol & Blak , John & Dowds , Jack(1999) : The Ethics of Creative Accounting , England , by Internet.
 - 3- Guthrie, Brian & Warda, Jaeck, The Road Global Best(2001): Leadership, Innovation and Corporate Culture, Series Challenge , paper, The Conference Board of Canada.

ملحق

م/استمارہ استپیان

تحية طيبة:

تمثل هذه الاستمارة جزء من مشروع بحث بعنوان: **اثر المحاسبة الإبداعية والفجوة الضريبية على تحديد الدخل الخاضع للضريبة** "دراسة استطلاعية لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين".

لذا نرجو تفضلكم مشكورين باختيار واحدة من الإجابات التي ترونها مناسبة لكل سؤال بوضع أشاره () في الحقل المخصص، وبالتأكيد على أن المعلومات لأغراض البحث العلمي فحسب فلا داعي لذكر الاسم. أملين تعاونكم ومساعدتكم لنا في الإجابة عن مفرداتها بموضوعية.

ملاحظة: يرجى الإجابة على جميع الأسئلة لأن ترك أي سؤال دون الإجابة عليه يعني عدم صلاحية الاستمارة للتحليل، وشكراً لتعاونكم.

الباحثان

أولاً: المعلومات التعريفية

<input type="checkbox"/>	ج. دبلوم عالي	<input type="checkbox"/>	ب. بكالوريوس	<input type="checkbox"/>	أ. دبلوم	التحصيل العلمي:	-1
<input type="checkbox"/>	هـ. دكتوراه	<input type="checkbox"/>	دـ. ماجستير				
<input type="checkbox"/>	جـ. 11-15 سنة	<input type="checkbox"/>	بـ. 6-10 سنة	<input type="checkbox"/>	أـ. 1-5 سنة	عدد سنوات الخبرة:	-2
<input type="checkbox"/>	هـ. 21 سنة فأكثر	<input type="checkbox"/>	دـ. 16-20 سنة				
<input type="checkbox"/>	بـ. مهني	<input type="checkbox"/>	أـ. أكاديمي			مجال العمل	-3

الإداعية والفجوة الضريبية) وتحديد الدخل الخاضع للضريبة

ثانياً: مؤشرات (المحاسبة)

1	تعد المحاسبة الإبداعية ممارسة غير أخلاقية من قبل المنشآت لتحديد الدخل الخاضع للضريبة.
2	تعكس الثقافة الضريبية على أخلاقيات المكلفين في عدم التأثير على المحاسبين لتضليل نتيجة النشاط عبر ممارسات المحاسبة الإبداعية.
3	يؤدي فرض الغرامات على المتهربين من الضريبة إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
4	تضع المنشآة قيد الكلفة / المنفعة بين مقدار الغرامة بالوقر المتحقق من التهرب أو تخفيض الدخل الخاضع للضريبة.
5	ينقق الفكر الضريبي والفكر المحاسبي أخلاقياً عبر تواافق القواعد الضريبية والقواعد المحاسبية عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة.
6	يتأثر المحاسب والمدقق بأوامر إدارة الوحدة على حساب القيم والقواعد الأخلاقية عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة.
7	أن التوسيع في الإفصاح عن المعلومات لأغراض التحاسب الضريبي يؤدي إلى تحقيق العدالة في تحديد الدخل الخاضع للضريبة.