

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

ا.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 ومسببات الفجوة الضريبية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة، إذ تنتج ممارسات المحاسبة الإبداعية ومسببات الفجوة الضريبية عن استغلال المحاسبين للمرونة 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 Creative المحاسبية تظهر لصالح طرف دون آخر والتي سميت بممارسات المحاسبة الإبداعية وما انعكست عليه هذه الممارسات من اثر في جودة المعلومات المحاسبية والتي بضمنها Accounting وانطلقت. الإقرارات والقوائم 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 ومسببات 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 إلأن 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، وتتمثل المرونة في المبادئ المحاسبية في تعدد طرق احتساب مخصص الاندثار وطرق تقييم المخزون، وعدة طرق لاحتساب مخصص الديون المشكوك فيها وغيرها... وتسمح تلك المرونة للمحاسب في التحوير والتلاعب بالأرقام في القوائم المالية واختيار الطرق التي تحقق مصالح وأغراض معينة مستغلاً 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 إن من المفترض أن Creative Accounting "الإبداعية" تكون المحاسبة نظاماً يعكس واقع أنشطة المنشأة. إذ إن الحقائق قائمة على علم الأخلاق فينبغي على ستسهم الدراسة في إظهار المحاسبة أن تكون أيضاً قائمة على علم الأخلاق وبعيدة عن تضليل الحقائق وتسلط الضوء على هذه الممارسات التي يقوم بها المحاسب والتي تسمى بممارسات المحاسبة والتي اتخذت عدة معاني ومفاهيم وحسب وجهات نظر المحللين Creative Accounting "الإبداعية" والمدققين والمهنيين والأكاديميين ووفق ما طرحته الأدبيات المحاسبية.

مشكلة البحث: تتحدد مشكلة البحث في التساؤلات الآتية:

- 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 المتطورة بشكل متسارع ومدى مساهمتها 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 فاعلاً للمحاسبة الإبداعية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة، ويتفرع 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 وأطاريح 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:

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

المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية.

المبحث الثاني: مفاهيم المحاسبة الضريبية ومسببات الفجوة الضريبية.

المبحث الثالث: تحليل وعرض نتائج الاستبانة واختبار الفرضيات.



المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية

تعد مهنة المحاسبة الجهة الرئيسة في منشآت الأعمال، وظيفتها إدارة الأموال وإنتاج المعلومات المالية على شكل تقارير تقدم لكافة الأطراف ذات المصلحة بهدف اتخاذ القرارات وتقييم أداء تلك المنشآت وتحديد قدرتها على المنافسة والاستمرار، وبما أن المعلومات المالية ذات أهمية في التأثير على غايات مستخدمي المعلومات المحاسبية فقد تلجأ إدارة المنشأة لبعض السبل لصياغة نتيجة النشاط التي توافق 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، ويحتمل أن تكون قد بدأت منذ أن واجهت الشركات صعوبات في فترة الركود التي حدثت في بداية الثمانينيات، إذ كان هناك ضغوط كبيرة لإنتاج أرباحاً 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 انضحت فكرة (إذا كنت لا تستطيع كسب

الأرباح فأنتك على الأقل تستطيع ان 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 مبتدعه على التصفية، لكن في الحقيقة يعد هذا الركود هو الوحيد الذي أفلست فيه الكثير من الشركات الكبيرة والمربحة ظاهرياً، وفي ضوء ذلك قال البعض عن هذه الظاهرة :إنّ النمو الظاهري في الأرباح كان نتيجة لخفة يد البراعة المحاسبية وليس نتيجة لنمو الاقتصادي الحقيقي ، إذ إننا لأرقام التي يحصل عليها الجمهور المستثمر مرتين في السنة يتم تغييرها كلياً من أجل حماية وإخفاء الجريمة، وفي الحقيقة إن هذا الخداع يكون مرغوباً 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، فهذه المرونة توفر فرص التلاعب والغش والخداع والتحريف وسوء العرض (الحيالي والكسب، 2012، 110).

فالمحاسبة كفن تحمل روح الإبداع، وبهذه الروح الإبداعية ومن خلال الفهم الكامل لطبيعة وسلوكيات سوق الأسهم والمتعاملين فيها يستطيع المحاسب أن يرسم القوائم المالية ويضع رقم الإيرادات الذي ترغب به Earnings الإدارة لتحقيق أهدافها وقت إعداد التقارير وقد تسمى هذه الحالة "بإدارة الأرباح" ، إذ تضع الإدارة التنفيذية تصوراتها عن رقم الأرباح الذي تريد التقرير عنه، لذلك فقد يتمكن Management 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 الصحفي يي 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 تريد رؤيته من جانب المستثمرين وتقديم الصورة التي يرغبونها مثل: شكل الربح المتزايد أو المستقر (حماد، 2005، 65-66).

هذا وقد تعددت التعاريف 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 وبدائل 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 الحقيقية 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، فليق تلك الخدمة (المعلومة) المحاسبية لابد و أن تنطبق 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 انطباعا "إيجابيا" وتحدث تغييرا في اتجاه القرار من خلال استخدام الأساليب أو الطرق أو المعايير التي من الممكن أن تحقق مستوى بارزا 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 الايجابية منها على أنها تعطي دافع أكبر لدى الهيئات المعنية بتطوير مهنة المحاسبة لمواجهة مشاكل التطبيق التي تستغلها الإدارة للتأثير على نتيجة أداؤها ويتم ذلك من خلال السعي المستمر من جانب الهيئات لتطوير المعايير المحاسبية بما يتلاءم مع التغيرات التي تحدث، وهذا ما يفسر جانب الإبداع الجذري في المحاسبة متمثل بطرح معايير جديدة تحكم إنتاج المعلومات.

هي ليست فرعا " مستقلا" على غرار الفروع الأخرى Creative Accounting إن المحاسبة الإبداعية (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 بالكشوفات المالية بشكل يعكس مصالح طرف دون الأطراف التي تتعامل مع المنشأة، مستغلا في ذلك أمور عدة 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 الإلتباع، وخصوصا إذا لم يكن هناك نظام محاسبي يلزم تلك الوحدات الاقتصادية باتباع طريقة معينة دون أخرى.
 - 3 ثقة المستثمرين، وخصوصا 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 يهدُّ 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 غالبا ما يمتلكون قدرات مهنية محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالأرقام وتحويلها من أرقام حقيقية إلى أرقام غير حقيقية وبالشكل الذي يرغبون فيه.

دوافع ومسببات استخدام المحاسبة الإبداعية:

ترتكز مهمة 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 والتقلبات في أرقام الدخل الخاصة بالفترات المحاسبية المختلفة. والممارسات المحاسبية التي عن طريقها يمكن تحقيق هذا الأثر كثيرة مثل: أسس تحقق (توقيت الاعتراف) الإيرادات، أسس تحقق (توقيت الاعتراف) المصروفات، طرق تبويب العناصر العادية وغير العادية في قائمة الدخل... الخ. وتلجأ 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 إنه 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 الاستثمارات 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 تحققت الخطة أم لم تتحقق، ومن ثم يتم إظهار الانحرافات في الأداء، لذلك يلجا المدراء إلى إتباع الطرائق أو الإجراءات المحاسبية التي تظهر صافي نتيجة 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 نتيجة 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 المحملة 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 مسبقاً، فعندما تباع المنشأة منتجاتها فليّ جزءاً كبيراً من أرباحها سيؤجل إلى السنوات القادمة لتغطية الانحدار المحتمل والتكاليف المتعلقة بتجهيز الزبون.

3 -المخاطرة ومعدلات العائد: يمكن للمحاسبة الإبداعية أن تساعد في الحفاظ على سعر السهم أو تضخيمه من خلال أما تقليل مستويات الافتراض الظاهرية 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 الحقيقية 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 فليّ أساليب المحاسبة الإبداعية ستحقق مصلحة مجموعة دون الأخرى. ومن الدوافع التي تدفع الإدارة إلى أتباع أساليب المحاسبة

الإبداعية، هي رغبتها في تجنب إظهار التباين في نتائج أعمال المنشأة من مدة إلى أخرى، وإن نتائجه تؤدي إلى طمس الحقائق وإخفاؤها عن أصحاب الشأن، الأمر الذي يؤدي إلى سوء توجيه المدراء فيما بين مجالات استثمارية بديلة (5, 1999, Amat, et.al) ويشير البعض إلى أن انخراط 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 - **تخفيض كلفة تمويل المنشأة:** تعد ممارسات المحاسبة الإبداعية إحدى التدابير التي تتخذها الإدارة لتخفيض كلفة التمويل ويتعلق هذا التخفيض بملاحظة مخاطر المنشأة من قبل المستثمرين. فضلا عن المخاطرة الهيكلية التي تظهر من خلال التوازن بين الدين وحقوق الملكية، كنتيجة لذلك فإن أهداف المحاسبة الإبداعية تكمن في تحوير أو تعديل مقاييس المخاطرة وهي : (انحراف عوائد الأسهم، ونسبة الدين إلى حقوق الملكية) فبالنسبة إلى انحراف العوائد لكل سهم يمكن أن يعدل بطريقتين، الأولى : هي بإضافة أو تخفيض بعض الإيرادات أو المصروفات (تعديل صافي الدخل). أما الثاني : يتم من خلال عرض فقرة قبل أو بعد الربح المستعمل لاحتساب العوائد على كل سهم (التلاعب بتبويب الحسابات) (العبيدي، 2008، 83).

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

طرق واجراءات المحاسبة الإبداعية

لقد سمحت المعايير المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما، وكذلك معايير المحاسبة الدولية باستخدام طرق وبدائل محاسبية لكثير من البنود والعناصر التي تؤثر على قوائم المالية. مثال ذلك طرق الاندثار، وتقييم المخزون السلعي، وتكوين مخصص الديون المشكوك فيها، وطرق تقويم الأدوات المالية، وطرق ترجمة العملات الأجنبية وغيرها. وبما أن هناك مجالا " للاختيار من بين البدائل والسياسات المحاسبية وأساليب الإفصاح المالي، فلذلك لإدارة 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 لاقصادية الرشيدة، إلا إن اختيار الإدارة للطرق والسياسات المحاسبية وأسلوب 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، 4-5).

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 الحقيقية:** يُمكن أيضاً توقيت عمليات حقيقية لكي تعطي انطباع "مرغوب" فيه في الحسابات كمثال على ذلك أن شركة ما لديها استثمار بكلفة تاريخية والتي يُمكن بيعها بسعر بيع أعلى من القيمة الحالية وأن المديرين أحرار في اختيار السنة التي يبيعون فيها الاستثمار وبذلك يرفعون من الربح في الحسابات.

- 5 - **أعادة تصنيف وعرض الأرقام المالية:** تقوم الشركات بالتلاعب 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، إن هذا التجميل في الأرقام يعمل للوصول إلى نقاط دلالة معينة.

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

جدول رقم (1)

نماذج من إجراءات المحاسبة الإبداعية

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

| | | |
|-------------------------------|---|---|
| | | ومطابقتها مع مستندات تسديد ائتمان البضاعة الواردة من الوكلاء. |
| المخزون وكلفة البضاعة المباعة | <p>1 قيام المنشأة بتسييل 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>1 التحقق من أن صفقات البيع حقيقية 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 مستندي لقوائم الشراء والتحقق من فترة القطع</p> |
| مصروفات التشغيل | <p>1 رسملة مصروف إيرادي، مثل رسملة مصروف إعلان لا تنطبق عليه شروط الرسملة.</p> <p>2 إجراء تغيير غير مبرر في طرق اندثار الموجودات الثابتة أو في طرق إطفاء الموجودات غير الملموسة</p> | <p>1 التحقق من مدى توفر شروط الرسملة في ذلك المصرف.</p> <p>2 إبداء الرأي حول التغيير وكذلك الأثر المتراكم المترتب عليه في القوائم المالية وعلى ربحيتها بشكل خاص.</p> |
| الأنشطة غير المستثمرة | عدم الإفصاح في قائمة الدخل عن الأثر الذي يترتب على قرار إغلاق لاحق لخط إنتاجي خصوصاً إذا كانت مساهمة هذا الخط جوهرية في نتيجة أعمال المنشأة. | التوجيه بإعادة أعداد قائمة الدخل لإظهار أثر إغلاق هذا الخط على نتيجة الأعمال. |
| البنود الاستثنائية | تضمين الربح التشغيلي مكاسب ناتجة عن بنود استثنائية أو بنود غير عادية دون الإفصاح عن طبيعة تلك البنود. | لتحقق من احتساب الربح التشغيلي بعد استبعاد تلك البنود. |
| النقدية | 1 عدم الإفصاح عن بنود النقدية المقيدة. | 1 التحقق من استبعاد النقدية المقيدة من احتساب نسب السيولة. |

| | | |
|---|---|-------------------------|
| 2 المتلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة بنود النقدية الموفرة من عملات الأجنبية. | 2 التحقق من صحة أسعار الصرف وتصحيح الخطأ. | |
| 1 المتلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية. 2 المتلاعب في تصنيف الاستثمارات وذلك عن طريق تصنيف المتداولة منها إلى طويلة الأجل عند هبوط أسعارها السوقية. | 1 التحقق من صحة تلك الأسعار. 2 التحقق من مبررات إعادة التصنيف حسب القواعد المنصوص عليها بهذا الشأن في المعايير المحاسبية. | الاستثمارات المتداولة |
| 1 عدم الكشف عن الديون المتعثرة بقصد تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها وعدم الكشف عن الأرضة الموقوفة. 2 خطأ متعمد في تصنيف الذمم المدينة وذلك بمعاملة ذمم مدنية طويلة الأجل على أنها موجود متداول بقصد تحسين سيولة المنشأة. | 1 طلب تزويده بكشف الأعمال للمدينين واختبار نسبة المخصص إلى القيمة. 2 التحقق من صحة تصنيف الذمم أو استبعاد طويلة الأجل منها من الموجودات المتداولة. | الذمم المدينة |
| تغيير في الطريقة المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل من طريقة التكلفة مثلاً إلى طريقة حقوق الملكية. | التحقق من مبررات ذلك وكشف آثار هذا التغيير على كل من قائمتي المركز المالي والدخل | الاستثمارات طويلة الأجل |
| 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. | التحقق من الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية مع مراعاة الإفصاح عن القيم الاستبدالية لتلك الموجودات وكذلك التحقق من صحة عملية التقييم وأنها تمت من قبل خبراء معتمدين واستبعاد الفائض من قائمة الدخل وأدرجه | الموجودات الثابتة |

| | | |
|------------------------|---|--|
| | | ضمن حقوق المساهمين. |
| الموجودات غير الملموسة | <p>1 - الاعتراف المحاسبي بموجودات غير ملموسة بما يخالف الأصول والقواعد المنصوص عليها في هذا الشأن ضمن معايير المحاسبة الدولية مثل الاعتراف بالشهرة غير المشتركة.</p> <p>2 - التلاعب في نسب أو معدلات إطفاء تلك الموجودات عن طريق تخفيضها عن النسب المتعارف عليها.</p> | <p>1 - دراسة أثر ذلك على المركز المالي وبالتالي إجراء التعديل اللازم.</p> <p>2 - التحقق من إعادة احتساب القيم المدرجة بها تلك الموجودات بالميزانية وكذلك قيمة مصروف الإطفاء المدرج بقائمة الدخل.</p> |
| المطلوبات المتداولة | <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>1 - دراسة أثر ذلك على نسب الرفع المالي وعلى مصروف الفوائد وعلى الموجودات المقدمة كضمانات.</p> <p>2 - دراسة أسباب تخفيض صافي الربح والتوجيه بمعالجة أثر ذلك على نسبة هامش الربح.</p> |
| حقوق المساهمين | <p>1 - إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري بدلاً من معالجته 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>1 - التحقق 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> |
| الموجودات والمطلوبات | <p>1 - أثبات موجودات محتملة قبل تأكد شروط تحققها مثل أثبات الإيراد</p> | <p>1 - دراسة أثر ذلك على النسب المالية المختلفة ذات العلاقة.</p> |

| | | |
|----------|--|--|
| المشروطة | <p>المتوقع تحصيله من دعوى قضائية على زيون 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>2 - دراسة أثر ذلك على النسب المالية المختلفة خصوصاً نسب الرفع المالي.</p> |
|----------|--|--|

المصدر: (الكيلاني, 99, 2008).

التحوط من المحاسبة الإبداعية:

لقد تسببت فضيحة شركة (Enron) في جعل جميع طبقات المجتمع على علم بنتائج الكارثة المشؤومة والمتوقعة 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 يدققون في التصرفات المالية ويتفحصونها، وتتدافع الشركات في محاولة منها لدفع شكوك المستثمرين عبر تحسين عملية الإفصاح، وعلى الرغم من أن معرفة نوايا مديري الشركات من لعبة الأرقام (السمعة الجيدة وثقة المستثمرين إلا أن المخاطرة التي تتطوي عليها كبيرة، فالمكافأة من ممارسة المحاسبة الإبداعية وإن كانت تُحسن وتُجمل من صورة الشركة إلا أن عواقبها مؤثرة، وشركة (Enron) خير مثال على ذلك وهنا لابد من القول: إن على مديري 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) فالإكتشاف له طرق عدة يمكن من خلالها اكتشاف المحاسبة الإبداعية، إذ حدد البعض لذلك قاعدة بسيطة يجب تطبيقها عند فحص 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 افراد يملكون عدداً كبيراً من الأسهم وخبرة قليلة ويعملون كمدرء لشركات أخرى) (الحياي 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 (ارينز ولوبك، 2005، 254) وهذه الإجراءات تختلف عن معايير التدقيق في كونها ترتبط بالتصرفات أو السلوك الواجب أدائه في حين أن المعايير تمثل أهدافاً نوعية يجب استيفاؤها، كما إن الإجراءات تمثل الخطوات اللازمة 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 التنبيه والإشارة إلى الفروق الكبيرة غير المتوقعة بين البيانات المالية التي لم يتم تدقيقها والتي تخص السنة الحالية والبيانات المستخدمة في إجراء المقارنة بالتقلبات غير العادية، وتحدث التقلبات 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. وهكذا، 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. يشير الأثر المشترك لهذه المعلومات إلى احتمال تدنية المخصص. (ارينز ولوبك، 2005، 255). وتوجد خمسة أنواع من الإجراءات التي يستخدمها المدقق للكشف عن المخالفات والتحريفات في القوائم المالية، وهي (ارينز ولوبك، 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 الهيآت 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 (SAS NO.82) في أيار عام 1996 بإصدار
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 إيضاحاً لمفهوم التضليل في القوائم المالية والفرق بينه وبين إساءة استخدام الأصول (السرقه).
- 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 المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) بتاريخ 2002/10/16 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 وعند 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 إن 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 بتخفيض 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، إذإنه عند اختيار شركة معينة طريقة محاسبية والتي ينتج عن استخدامها صورة مرغوبة ايجابية في سنة واحدة سوف تكون مجبرة لاستخدام نفس الطريقة في الظروف المستقبلية إذ يمكن أن تكون النتيجة أقل تفضيلاً.

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 الآمنة.

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

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

8 إن توقيت العمليات الحقيقية هي بوضوح مسألة تخضع لحرية تصرف الإدارة. وبذلك فإن نطاق أو مجال استعمال هذا التوقيت يمكن تحديده بطلب إعادة تقييم منتظم 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 ومسببات 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 فضلا عن دورها في تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية عديدة تختلف آثارها باختلاف النظام الاقتصادي والسياسي. لذا يختلف الهيكل الضريبي في كل دولة تبعا لذلك. و على الرغم من اختلاف الهيكل الضريبي فإنه يسعى دائما 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 تعريفات عديدة للضريبة تبعا لتطور مفهومها. ويتمحور تعريف الضريبة عند معظم الباحثين باتجاهين هما:

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

الثاني: تعريف الضريبة وفقا للمفهوم الحديث وهي "مبلغ نقدي جبري تفرضه الدول على المكلفين للقيام بوظائفها الاقتصادية والسياسية والاجتماعية"(فحل، 2008، 10).

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

- 1 أنها فريضة مالية:** كانت الضريبة تجبى عينا في العصور القديمة مما يتطلب كلفة عالية لجبايتها مقارنة بالضريبة النقدية، فضلا عن أثرها في قاعدة العدالة الضريبية، أما في العصر الحديث فقد أصبحت الضريبة تجبى نقدا كقاعدة عامة إلا في أحوال محددة (ال علي، 2002، 170).
- 2 فريضة إلزامية:** على الرغم من أن الضريبة ليست غرامة ولكنها فريضة 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: (الربيعي، 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 فضلا 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 للمكافئين، فرض ضرائب عالية على السلع غير المرغوب فيها الإنفاق على الخدمات المفيدة كالتعليم والصحة والأمن وغيرها من الخدمات التي تعود بالنفع على أصحاب الدخل 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 ويحملها المكلف نفسه ولا يستطيع نقل عبء هذه الضريبة إلى غيره وهي نوعان:
 - أ - **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 ويفرض ضرائب نوعية يكون لكل ضريبة قانون خاص بها يتضمن كافة الأحكام من تحديد ماهيتها وفرضها وتقديرها.
 - ب - **الضرائب على رأس المال:** تفرض على الثروة التي يمتلكها الفرد منتجة كانت أو غير منتجة وتتميز بأنها تفرض على كل ما يملكه المكلف من أموال ثابتة أو منقولة في لحظة معينة.
 - ج - **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 القيم 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 مالا (كشخص المكلف أو رأسماله أو دخله أو السلع سواء كانت المستوردة من الخارج أو المنتجة في الداخل)(اسماعيل،2001،62). وتقسّم 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. ويتطلب تحديد مقدار الضريبة الوصول إلى تقدير حقيقي أو قريب من الحقيقي للدخل الخاضع للضريبة. ويتحدد الوعاء الضريبي بلبقاع طريقتين (إسماعيل، 2001، 499):

أ -**الطريقة المباشرة:** وبموجبها يتحدد الوعاء بعد النظر بتفصيلات مكوناتها كلها وتتم 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 شيوعاً في الوقت الحاضر في غالبية الدول، تمتاز بأنها تتخذ المركز المالي للمكلف أساساً لفرض الضريبة و إن كان لا يمكن الاعتماد كلياً 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 مثلاً، أو حالة منشاته وطاقاتها الإنتاجية. وعادة

ترسل الإدارة الضريبية موظفيها إلى موقع العمل للوصول إلى الدخل الحقيقي له، ويعاب على هذا الأسلوب انه 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 إيرادات العقار السنوية حيث يتم تقديرها إدارياً من قبل لجان التقدير.

ب الطريقة الغير المباشرة: وبموجبها يتم تحديد الوعاء بأسلوبين (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 الايجارية لسكن المكلف.
- 2 التقدير الإداري الغير المباشر (الجزاف): تلجأ السلطة المالية إلى تطبيق هذا الأسلوب عادة عندما يمتنع المكلفون 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 تقسيماتها، 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 تحققه، إذ تقسم الدخول من ناحية تحققها 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 تناولته.
- 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 متمثلاً 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، إذ إن المحاسب ينظر إلى الماضي والحقائق التاريخية ويحرص دائماً على العناية بها ويتردد في النظر إلى الاحتمالات المستقبلية. 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 قبولا عاما، وان هذه المبادئ تشير إلى أنَّ الدخل يجب أن يقاس على أساس العمليات المتحققة، لذلك ف إنَّ الدخل المحاسبي التقليدي يعرف أنه "الفرق بين الإيرادات المتحققة من العمليات خلال المدة المحاسبية وما يقابلها من التكاليف التاريخية التي تحققت كمصاريف في نفس المدة" (إسماعيل، 2001، 141). وعليه يمكن تقسيم دخل الشركة الذي تحصل عليه باعتبارها شخصية معنوية مستقلة عن مالكيها 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 مبنى الشركة أو تأجير بعض المكائن الفائضة عن الحاجة، كما إن التفرقة بين دخول الأفراد والشركات ضريبياً 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 والعراق 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 فلكل بلد تشريع خاص لتحديد الدخل الخاضع للضريبة، ويعتمد ذلك على فلسفة الدولة وقطاعاتها الاقتصادية ودرجة تطورها، وتحدد التشريعات الضريبية الحدث الضريبي بدقة لكي تسهل عمل الإدارة الضريبية في تنفيذ القانون الضريبي وتجنب حدوث منازعات على ذلك الحدث 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 |

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

المحور 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 الحقيقية (نور وآخرون، 2003، 425).

وتتكون الفجوة الضريبية من عاملين أساسيين هما: التهرب الضريبي والتجنب الضريبي والذان باجتماعهما تتكون تلك الفجوة، ويمكن تفصيل هذين المفهومين:

1 **التهرب الضريبي:** يعرف التهرب الضريبي أنها المخالفة الناجمة عن إخفاء المعلومات المقدمة للإدارة الضريبية أو تحريفها وتزويرها بهدف تقليل مبلغ الضريبة أو إخفاء مخالفة سابقة تمييزاً لها عن نوع آخر من أنواع التهرب الضريبي الذي يمكن أن يحصل من خلال عدم تسجيل المكلف في نظام مكلفي 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 ومثيرة 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 كأن 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) أنَّ التجنب 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 (سعيان، 2001، 2):

- 1 كتمان النشاط كلياً بحيث لا يصل عنه أي معلومات موثقة للدوائر 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 مكلفي ضرائب الأرباح الحقيقية. 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، ويقصد 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، ويقصد التهرب من الحصول على براءة ذمة مالية للمستورد نفسه الذي تأخر عن سداد ضرائبه.
- 6 مكلفو ضريبة الدخل المقطوع: وتشمل هذه الفئة صغار التجار والحرفيين وأصحاب المحال والمهن العلمية من أطباء وصيادلة ومهندسين ومحاسبين قانونيين ومن شأنهم إذ يقوم مراقبو الضرائب بزياراتهم 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 أسس غير علمية مما يخلق تمايز 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 وتكليف المكلف على

وفق مبدأ التقدير المباشر. وهذا التأخير يتيح للمكلف استعمال مبلغ الضريبة طيلة مدة التأخير“ على الرغم من فرض فوائد تأخيريته عن كامل مدة التأخير“. إذا لم يلجأ المكلف إلى إقامة دعوى أمام القضاء ضد الإدارة الضريبية ويحصل على قرار بوقف دفع الفوائد إلى حين البت في الدعوى.

عوامل اللجوء إلى مسببات الفجوة الضريبية

إذ تنوعت تقسيمات الكتاب لتلك العوامل إلا أن الباحث يقسمها على وفق ما يراه منسجماً مع منهجية الدراسة وما يتعلق منها بالمجتمع العراقي (سعيان، 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 للضريبة 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 جانبين هما:

أ- **عوامل اقتصادية عامة:** تتمثل بالظروف الاقتصادية التي تسود البلد، ففي أوقات الكساد الاقتصادي ووجود البطالة سوف تتخفّض 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. فلنّ المكلف يقارن بين المنفعة الاقتصادية التي يحصل عليها من الإنفاق العام والخدمات التي تقدمها الدولة للمواطنين وبين ما يقدمه كونه مكلفاً يدفع 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 التلاعب 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 تحققها الشركات والمشاريع الفردية بصفة عادلة ومعبرة عن كل الحقائق المادية التي تحققت خلال السنة. فهناك العديد من السياسات المحاسبية

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

ويرى الباحثان في ضوء ما ذكره آنفاً هناك قنوات مشتركة تصب عبرها في تحقيق النتيجة ذاتها التي تسعى إليها المحاسبة الإبداعية عبر الإجراءات والممارسات المستخدمة من قبل المكلفين، أفراداً أم شركات. **ث 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 الحياد 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 العبء الضريبي، إذ أن تخلف مهنة التدقيق وغياب دورهما الفاعل تعد من الأسباب الرئيسة للتهرب الضريبي.

التكامل بين إجراءات المحاسبة الإبداعية ومسببات الفجوة الضريبية:

بعد أن استعرضنا لمفاهيم المحاسبة الإبداعية وإجراءاتها، ودوافع نشوئها، ومفاهيم الضريبة ومسببات الفجوة الضريبية وممارسات الشركات وإجراءاتها بهذا الجانب. يتم بهذا المحور إيجاد التكامل بين المحاسبة الإبداعية والفجوة الضريبية وممارسات الشركات في تحديد الدخل الخاضع للضريبة. إذ وجد عند تحليل لمسببات 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 أن تصرح به للجهات الضريبية. وأن تحديد الوعاء الضريبي يتم باتباع 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 ومسببات الفجوة الضريبية تتجسد ضمن تلك الطرائق المباشرة. والتوافق بينهما سيتضح على وفق

النقاط الآتية التي تعد إجراءات مشتركة بين المحاسبة الإبداعية والتجنب والتهرب الضريبي كل منهما 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 بدلا من استخدام طريقة القسط الثابت.
- استخدام طرق تقييم المخزون إذ تستخدم طريقة LIFO بدلا من طريقة FIFO في حال كانت أسعار المواد باتجاه تصاعدي، والعكس في حال انخفاض أسعار المواد.
- تعتمد ارتكاب الأخطاء المحاسبية التي تقلل من صافي الدخل مثل: أخطاء حذف عملية محاسبية وعدم ترحيلها إلى السجلات مثال 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 الأجور النقدية وغير النقدية المتمثلة بالمزايا العينية التي تقدم للعاملين من سكن وطعام ومراكز ترفيه.
- عدم رسملة المصروفات التي تنطبق عليها شروط الرسملة واعتبارها مصروفات إيرادية تدخل جميعها ضمن حسابات الفترة الحالية.

2 تبويب 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 وتقسيط المبيعات.

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

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

ويجب أن نلاحظ 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 والآثار المترتبة عليه؟ فيما لو كانت غاية المنشأة تزويد المستثمرين الحاليين والمرتبين ببيانات مالية مضللة لا تمثل الواقع، الغرض منها رسم صورة ايجابية عن نتيجة النشاط، متمثلة بأرباح صورية لا حقيقية. 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 حقيقية ولا تعبر عن نتيجة النشاط، وهذا ما سيؤدي إلى التعجيل 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) استمارة استبانة على مجموعة من المختصين في المجال المحاسبي المهني والأكاديمي، واسترجع منها (39) استمارة 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 | | | |
|--------------------|---------------|----|-------|
| الخصائص الشخصية | التكرار | % | |
| 1 - التحصيل العلمي | - الدبلوم | 4 | 10,25 |
| | - البكالوريوس | 17 | 43,58 |
| | - دبلوم عالي | 2 | 5,12 |
| | - ماجستير | 13 | 33,33 |
| | - دكتوراه | 3 | 7,69 |
| | | | |
| 2 - مجال العمل | - أكاديمي | 16 | 41,02 |
| | - مهني | 23 | 58,97 |

| | | | |
|-------|----|------------|----------------|
| 20,51 | 8 | 1-5 سنة | 3 - مدة الخبرة |
| 53,84 | 21 | 6-10 سنة | |
| 17,94 | 7 | 11-15 سنة | |
| 7,69 | 3 | أكثر من 16 | |

N=39

المصدر: الجدول من إعداد الباحثين.

يتبين 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 آراء

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 العبارة التي تأخذ الخيار (أنتفق بشدة، أتفق، محايد، لا أتفق، ولا أتفق بشدة) الأوزان لكل عبارة على التوالي (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 تنتمي إليه. ف فيما يتعلق المحاسبة الإبداعية والفجوة الضريبية تبين 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 تبين أن جميع فقرات المحور ترتبط ارتباطاً دالاً 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 محاور 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 فقرات محور تحديد الدخل الخاضع للضريبة مع الدرجة الكلية

| معاملات ارتباط بيرسون | فقرات 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 تقريبا 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 استمارة بواقع 16 فقرة لكل استمارة، ثم على صعيد فقرات كل محور أساسي إذ تبين أن قيمة معامل ألفا كرونباخ متوسطة وموجبة الإشارة وهذا يدل على ثبات المقياس، وكما يتضح من الجدول الآتي:

(جدول رقم 5)

قيم معامل ألفا كرونباخ

| تفاصيل العينة | عدد العناصر فيها | ألفا كرونباخ | أكبر قيمة لألفا 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 | | | | | |
|---------------------------------|---|-------|-------|----|--------------|
| محور تحديد الدخل الخاضع للضريبة | 7 | 0.543 | 0.547 | Y1 | ثبات المقياس |

المصدر: الجدول من أعداد الباحثين.

3 تحليل اتجاهات الاستبانة: يبين الجدول (6) عدد ونسب التوزيع التكرارية وقيمة الوسط الحسابي المرجح والانحراف المعياري لمتغيرات محور المحاسبة الإبداعية والفجوة الضريبية ، ويشير الجدول إلى وجود (104) تكرار لفقرة (أتفق بشدة) وبنسبة (44,44%) وهي نسبة قريبة من النصف ، فضلاً عن (93) تكرار 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 الاقتراب الكبير لعينة البحث مع المحاسبة الإبداعية والفجوة الضريبية أيضاً، وأخيراً فقد تبين أن الانحراف المعياري (1,013) هو الآخر مؤشر إيجابي المحاسبة الإبداعية والفجوة الضريبية.

(6) جدول رقم

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

| رقم الفقرة | التكرارات | النسبة المئوية | اتجاه الفقرة | اتجاه المحور |
|----------------------|-----------|----------------|--------------|--------------|
| 1 | 16 | 4.56 | لا أتفق بشدة | أتفق بشدة |
| 2 | 11 | 3.13 | لا أتفق | |
| 3 | 23 | 6.55 | محايد | |
| 4 | 112 | 31.91 | أتفق | |
| 5 | 189 | 53.85 | أتفق بشدة | |
| المجموع | 351 | 100 | | |
| الوسط الحسابي المرجح | | | | 4.21 |
| الانحراف المعياري | | | | 1.013 |

المصدر: الجدول من أعداد الباحثين.

(والخاص بمتغيرات تحديد الدخل الخاضع للضريبة فيبين عدد ونسب التوزيع التكرارية وقيمة 7 أما الجدول) الوسط الحسابي المرجح والانحراف المعياري، ويشير الجدول إلى وجود (213) تكرار لفقرة (أتفق بشدة) وبنسبة (54.62%) وهي نسبة تفوق النصف، فضلاً عن (115) تكرار 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 الاقتراب 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 ونسب التوزيع التكرارية وقيمة الوسط الحسابي المرجح والانحراف المعياري لمتغيرات محور تحديد الدخل الخاضع للضريبة

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

المصدر: الجدول من أعداد الباحثان.

4 تحليل علاقات الارتباط والأثر بين عوامل ومحاور الدراسة

(يتبين أن علاقة الارتباط بين عوامل الدراسة قوية جداً، إذ يتبين 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.

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

*P≤ 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) المحسوبة ومستوى الدلالة لها (F 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.

(9 جدول رقم)

علاقات الارتباط بين عوامل الدراسة

علاقة الأثر بين المحاسبة الإبداعية والفجوة الضريبية وتحديد الدخل الخاضع للضريبة

| F | | R^2 | المحاسبة الإبداعية والفجوة الضريبية | | التغير المستقل |
|----------|---------------|-------|-------------------------------------|-------|----------------------------|
| المحسوبة | مستوى الدلالة | | B1 | B0 | المتغير التابع |
| 54.093 | 0.000 | 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 اتضح 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 فليق ممارسات المحاسبة الإبداعية تعكس جانباً سلبياً لمفهوم الإبداع عبر استغلال المهارات الفكرية الإبداعية في الوصول إلى أهداف لتحقيق العدالة التي تسعى إليها المحاسبة والضريبة.
- 2 أوردت الأدبيات المحاسبية عدداً من الإجراءات التي يمكن أن تستخدم من قبل الوحدات أو الشركات ك: التغيرات المحاسبية، الفقرات غير الاعتيادية، تكوين المخصصات، تمهيد الدخل، التأثير في المركز المالي. غير أن ذلك يؤدي إلى خلق أرباح أو خسائر غير حقيقية أو صورية تؤثر سلبياً في نوعية المعلومات المحاسبية وإمكانية الاعتماد عليها.
- 3 تمثل الضريبة أحد الدوافع الرئيسة 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 تعد الفجوة الضريبية بمسبباتها تخلصاً من العبء الضريبي الذي يقع على الشركات.
- 5 هناك تكامل بين إجراءات المحاسبة الإبداعية ومسببات الفجوة الضريبية عبر مجموعة من القنوات التي تصب بهدف تحقيق غاية موحدة. إذ تعد المحاسبة الإبداعية أداة من أدوات مسببات الفجوة الضريبية، حيث تمثل إجراءات المحاسبة الإبداعية ومسببات الفجوة الضريبية مجتمعة تخلصاً من العبء الضريبي من وجهة نظر المنشأة.
- 6 بالرجوع إلى نسبة التكرارات الخاصة بمحور المحاسبة الإبداعية لفقرتي (اتفق، 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 (اتفق، 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 المعني.
- 9 فيما يتعلق بمحور تحديد الدخل الخاضع للضريبة تبين أن جميع فقرات المحور ترتبط ارتباطاً دالاً بمستوى معنوية 0,05 مع الدرجة الكلية للمحور المعني عدا فقرة Y1.
- 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 تنظم عملية القياس والإفصاح. وتقديم التقارير المرفقة إلى جانب القوائم المالية لبيان أسباب تغير الطرق المحاسبية البديلة. وبقع ذلك على عاتق الهيئات المعنية بتطوير المهنة.
- 13 ضرورة توعية الممارسين المهنيين للكشف عن إجراءات المحاسبة الإبداعية وأسباب الفجوة الضريبية.
- 14 على الإدارة الضريبية أن تكون أكثر حذراً للكشف عن ممارسات الشركات التي تتبنى المحاسبة الإبداعية ومسببات الفجوة الضريبية.

المصادر

أولاً: المصادر العربية

أ: الرسائل والاطاريح

- 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 الثقافي في نظام الإبلاغ المالي، أطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.
- 3 - العبيدي، صبيحة برزان، (2008)، دور التحكم المؤسسي في تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية وتحقيق التوافق بين مصالح أطراف الوكالة، أطروحة دكتوراه، جامعة بغداد.
- 4 - فحل، عباس مفرج، (2008)، موقف المشرع العراقي من الضريبة على الرواتب والأجور والمخصصات 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 حجاج، 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 - أرينز، 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 الجامعة، الإسكندرية.
- 5 - العلي، عادل فليح، كداوي، وضلال محمود، (1989) اقتصاديات المالية العامة، الكتاب الثاني، مديرية دار الكتب للطباعة والنشر، الموصل.
- 6 - الحياي، 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 السلاسل، الكويت.
- 9 تور، 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 -أل علي، رضا صاحب، (2002)، المالية العامة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الكوفة.

ت: الدوريات

- 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، المجلد 16، العدد الثاني، جامعة دمشق كلية الاقتصاد.
- 3 آل عباس، محمد "التغريب المالي والقوائم المالية" الصحيفة الاقتصادية الإلكترونية العدد: 4985 جامعة الملك خالد - أبها 2007/6/5، www.aleqtesadiah.com.
ثانيا: 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/استمارة استبيان

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، وشكرا لتعاونكم.

الباحثان

أولاً: المعلومات التعريفية

- 1- التحصيل العلمي: ☐ أ. دبلوم ☐ ب. بكالوريوس ☐ ج. دبلوم عالي ☐
- ☐ د. ماجستير ☐ هـ. دكتوراه
- 2- عدد سنوات الخبرة: ☐ أ. 1-5 سنة ☐ ب. 6-10 سنة ☐ ج. 11-15 سنة ☐
- ☐ د. 16-20 سنة ☐ هـ. 21 سنة فأكثر
- 3- مجال العمل ☐ أ. أكاديمي ☐ ب. مهني

ثانياً: مؤشرات (المحاسبة الإبداعية والفجوة الضريبية) وتحديد الدخل الخاضع للضريبة

| الفقرات | اتفق بشدة | اتفق | محايد | لا اتفق بشدة | لا اتفق |
|---|-----------|------|-------|--------------|---------|
| المحور الأول: مؤشرات المحاسبة الإبداعية والفجوة الضريبية | | | | | |
| 1 يلتزم المحاسب والمدقق الداخلي بالمبادئ الأخلاقية المهنية مثل: الثقة، الموضوعية، الكفاءة المهنية | | | | | |
| 2 يعد المحاسب والمدقق الداخلي الحارس الأمين ضد المخروقات الأخلاقية التي تنعكس على تحديد الدخل الخاضع للضريبة. | | | | | |
| 3 يتأثر المحاسب والمدقق في سلوكه الأخلاقي والمهني عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة القواعد الضريبية المتمثلة بالعدالة، واليقين، والملاءمة، والاقتصاد | | | | | |
| 4 لعملية التدقيق الخارجي دور في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. | | | | | |
| 5 تعد المحاسبة الإبداعية أداة من أدوات مسببات الفجوة الضريبية. | | | | | |
| 6 تعد الفجوة الضريبية بمسبباتها (التهرب، التجنب،) تخلصاً من العبء الضريبي. | | | | | |
| 7 تعد ممارسات المحاسبة الإبداعية ضمن حدود القواعد المحاسبية تخلصاً من العبء الضريبي. | | | | | |
| 8 تساهم المؤسسات والهيئات المهنية التدقيقية والمحاسبية على رفع مستوى الالتزام الأخلاقي والشعور بالمسؤولية الاجتماعية. | | | | | |
| 9 تعد مصادقة نقابة المحاسبين والمدققين على القوائم المالية المقدمة للإدارة الضريبية أداة من أدوات رقابة وتدخّل المؤسسات والهيئات المهنية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. | | | | | |
| المحور الثاني: مؤشرات تحديد الدخل الخاضع للضريبة | | | | | |

| | | | | | |
|---|--|--|--|--|---|
| 1 | | | | | تعد المحاسبة الإبداعية ممارسة غير أخلاقية من قبل المنشآت لتحديد الدخل الخاضع للضريبة. |
| 2 | | | | | تتعرض 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 المنشأة قيد الكلفة / المنفعة بين مقدار الغرامة بالوفر المتحقق من التهرب أو تخفيض الدخل الخاضع للضريبة. |
| 5 | | | | | يتفق الفكر الضريبي والفكر المحاسبي أخلاقياً عبر توافق 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 التوسع في الإفصاح عن المعلومات لأغراض التحاسب الضريبي يؤدي إلى تحقيق العدالة في تحديد الدخل الخاضع للضريبة. |