جامعة آل البيت
كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية
قسم المحاسبة

أثر المحاسبة الإبداعية على التهرب الضريبي من وجهة نظر الهيئة العامة للضرائب في العراق

The Impact of Creative Accounting on Tax Evasion from the point of View of the General Authority for Taxation in Iraq

إعداد الطالب
علي فؤاد طه
١٧٢٠٥٠٤٠٥٨

إشراف
الأستاذ الدكتور جمال عادل الشرايري

قدمت هذه الرسالة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

عمادة الدراسات العليا
جامعة آل البيت
الفصل الدراسي الثاني ٢٠١٨/٢٠١٩

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

تفويض

أنا علي فؤاد طه، أفوض جامعة آل البيت بتزويد نسخ من رسالتي للمكتبات أو المؤسسات أو الهيئات أو الأشخاص عند طلبهم حسب التعليمات النافذة في الجامعة.

الاسم: علي فؤاد طه

التوقيع:

التاريخ: / / ٢٠١٩

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

إقرار والتزام بقوانين جامعة آل البيت وأنظمتها وتعليماتها

أنا الطالب: علي فؤاد طه الرقم الجامعي: ١٧٢٠٥٠٤٠٥٨

التخصص: محاسبة الكلية: الاقتصاد والعلوم الإدارية

أعلن بأنني قد التزمت بقوانين جامعة آل البيت وأنظمتها وتعليماتها وقراراتها السارية المفعول المتعلقة بإعداد رسائل الماجستير والدكتوراه عندما قمت شخصيا بإعداد رسالتي بعنوان:

أثر المحاسبة الإبداعية على التهرب الضريبي من وجهة نظر الهيئة العامة للضرائب في العراق

وذلك بما ينسجم مع الأمانة العلمية المتعارف عليها في كتابة الرسائل والاطاريح العلمية، كما أنني أعلن بأن رسالتي هذه غير منقولة أو مستلة من رسائل أو أطاريح أو كتب أو أبحاث أو أي منشورات علمية تم نشرها أو تخزينها في أي وسيلة إعلامية، وتأسيسا على ما تقدم فإنني أتحمل المسؤولية بأنواعها كافة فيما لو تبين غير ذلك بما فيه حق مجلس العمداء في جامعة آل البيت بإلغاء قرار منحي الدرجة العلمية التي حصلت عليها وسحب شهادة التخرج مني بعد صدورها دون أن يكون لي أي حق في التظلم أو الاعتراض أو الطعن بأي صورة كانت في القرار الصادر عن مجلس العمداء بهذا الصدد.

توقيع الطالب: .....التاريخ / / ٢٠١٩

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

قرار لجنة المناقشة

أثر المحاسبة الإبداعية على التهرب الضريبي من وجهة نظر الهيئة العامة للضرائب في العراق

The Impact of Creative Accounting on Tax Evasion From the Point of View of the General Authority for Taxation in Iraq

إعداد

علي فؤاد طه

(١٧٢٠٥٠٤٠٥٨)

إشراف

الأستاذ الدكتور جمال عادل الشرايري

أعضاء لجنة المناقشة		التوقيع
الأستاذ الدكتور جمال عادل الشرايري، (جامعة آل البيت)	مشرفاً ورئيساً	.....
الأستاذ الدكتور خالد عبد الرحمن القطيني (جامعة الزرقاء الخاصة)	مناقشاً خارجياً	.....
الدكتور عبد الرحمن خالد الدلابيح (جامعة آل البيت)	مناقشاً داخلياً	.....
الدكتور محمد علي الحايك (جامعة آل البيت)	مناقشاً داخلياً	.....

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة في كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية / قسم المحاسبة في جامعة آل البيت.

نوقشت وأوصى بإجازتها بتاريخ ٢٩/ ٤/ ٢٠١٩.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين، حمدا كثيرا طيبا مباركا فيه، كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه، والصلاة والسلام على سيد الخلق والمرسلين ومعلم البشرية سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم، وعلى آله وصحبه أجمعين، أما بعد:

يسرني أن أتقدم بجزيل الشكر والتقدير للأستاذ الدكتور جمال الشرايري الذي تكرم مشكورا بقبول الإشراف على هذه الرسالة، وكان لتوجيهاته وارشاداته القيمة والسديدة دور هام في إنجازها، فقدم لي من خلاصة علمه وخبراته وأخلاقه وأدعو الله أن يجزيه عني خير الجزاء.

ويشرفني أن أتقدم بخالص شكري وتقديري لجامعة آل البيت ممثلة برئيسها، وعميد كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، وأعضاء الهيئة التدريسية، وجميع العاملين فيها، لجهودهم المشكورة في توفير كافة وسائل الدعم والمساندة العلمية طيلة فترة الدراسة.

والشكر مقرون بكل معاني الحب والوفاء لكافة الأساتذة الكرام أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة آل البيت والإداريين فيها، وكذلك للأساتذة الكرام أعضاء لجنة المناقشة الموقرة على تفضلهم بقبول مناقشة هذه الرسالة.

كما واشكر كل من ساهم في إنجاز هذا الجهد سواء بالتشجيع أو المساندة، وخاصة الزملاء عينة الدراسة لما أبدوه من تعاون وتسهيلات تعجز الكلمات عن تقديرها، فلا يسعني إلا أن أسأل الله عز وجل التوفيق لهم في خدمة أهداف البحث العلمي.

الباحث

علي فؤاد طه

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الإهداء

أقدم حصيلة هذا الجهد العلمي المتواضع:

إلى وطني العزيز: العراق الصامد بأهله

إلى من جعلت الجنة تحت أقدامها وكان رضاها غايتي وطموحي..... فأعطتني الكثير ولم تنتظر الشكر..... وفاء بالعهد أن لا أنسى فضلك ما حييت....!

والدتي الغالية،،،

إلى من غرس في نفسي القيم النبيلة والمثل العليا بمعانيها الشامخة،،، الإنسان الذي علمني كيف يكون الصبر طريقا للنجاح..... السند والقدوة....!

والدي الغالي،،،،

إلى من وقفت وراء نجاحي, ونجاح أبنائي، رفيقة دربي والشمعة التي تضيئ دربي....!

زوجتي الحبيبة،،،،

الأخوة والأخوات والأصدقاء الأعزاء أينما كانوا،،، والى كل من قدم لي العون والمساعدة في إنجاز هذه الرسالة،،،

لهم جميعا أهدي عملي المتواضع

مع المحبة والعرفان

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

قائمة المحتويات

قائمة المحتويات.....ز
قائمة الجداول..... ط
قائمة الأشكال ..... ي
أهم المصطلحات المستخدمة في الدراسة..... ي
الملخص..... ك
ABSTRACT.....م
الفصل الأول الإطار العام للدراسة..... ١
١-١ مقدمة ٢
١-٢ مشكلة الدراسة وأسئلتها ٣
١-٣ أهمية الدراسة..... ٤
١-٤ أهداف الدراسة ٥
١-٥ فرضيات الدراسة ٦
١-٦ مخطط الدراسة..... ٦
١-٧ التعريفات الاصطلاحية ٨
الفصل الثاني الإطـار النظري والدراسات السابقة ٩
المبحث الأول: المحاسبة الإبداعية..... ١٠
المبحث الثاني: التهرب الضريبي ٣٨
المبحث الثالث: الدراسات السابقة ٤٧
الفصل الثالث الطريقة والإجراءات ٦٤
٣-١ منهجية الدراسة ٦٥
٣-٢ مجتمع الدراسة وعينتها ٦٥
٣-٣ أداة الدراسة ٦٦
٣-٤ صدق الأداة الظاهري ٦٨
٣-٥ ثبات الأداة..... ٦٨
٣-٦ أساليب جمع البيانات..... ٧٠
٣-٧ أساليب التحليل الإحصائي ٧٠
٣-٨ حدود الدراسة..... ٧١
الفصل الرابع تحليل البيانات واختبار الفرضيات..... ٧٢
٤-١ خصائص أفراد عينة الدراسة ٧٣
٤-٢ نتائج الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة ٧٦
٤-٣ نتائج اختبار فرضيات الدراسة..... ٨٨
الفصل الخامس النتائج والتوصيات ٩٦

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٥-١ الاستنتاجات ٩٧
٥-٢ التوصيات ١٠٢
قائمة المراجع ١٠٤
أولا: المراجع باللغة العربية ١٠٤
ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية ١٠٩
الملاحق ١١٢

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

قائمة الجداول

الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
الجدول (٢-١)	أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسات السابقة ومدى استفادة الدراسة الحالية منها	٤٧
الجدول (٣-١)	مجموع الاستبانات الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل	٥٣
الجدول (٣-٢)	قيمة معامل الثبات (كرونباخ ألفا Cronpach's Alpha) للاتساق الداخلي للمتغيرات المستقلة والتابعة	٥٥
الجدول (٤-١)	التكرارات والنسبة المئوية لتوزيع أفراد العينة تبعا للمتغيرات الديموغرافية	٥٩
الجدول (٤-٢)	اختبار (One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test) لأبعاد المتغير المستقل والمتغير التابع	٦٢
الجدول (٤-٣)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية للمجال الأول: أساليب وطرق المحاسبة الإبداعية	٦٣
الجدول (٤-٤)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية للمجال الثاني: أسباب ودوافع ممارسة المكلفين للمحاسبة الإبداعية	٦٥
الجدول (٤-٥)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية للمجال الثالث: الإجراءات التي تمارسها الهيئة العامة للضرائب للحد من المحاسبة الإبداعية	٦٧
الجدول (٤-٦)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية المجال الرابع: القوانين والتشريعات والمعايير المحاسبية التي تحد من المحاسبة الإبداعية	٦٩
الجدول (٤-٧)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية للمتغير التابع: التهرب الضريبي	٧١
الجدول (٤-٨)	اختبار معامل تضخم التباين والتباين المسموح للمتغيرات المستقلة	٧٣
الجدول (٤-٩)	نتائج تطبيق معادلة الانحدار المتعدد لدراسة أثر الممارسة المحاسبة الإبداعية على التهرب الضريبي	٧٥

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

قائمة الأشكال

الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
الشكل (١-١)	مخطط الدراسة	٦

أهم المصطلحات المستخدمة في الدراسة

المصطلح باللغة العربية	المصطلح باللغة الانجليزية
ممارسات المحاسبة الإبداعية	Creative Accounting Practices
التلاعب الرقمي	Accounts Manipulation
التلاعب بالتقارير المالية	Fraudulent Financial Reporting
حركات وهمية	Dummy Accounting Transactions
إدارة الأرباح	Earnings Management
المحاسبة النفعية	Aggressive Accounting
تلطيف صورة الدخل	Income Smoothing
الهيئة العامة للضرائب	General Authority for Taxation
التهرب الضريبي	Tax Evasion
أصحاب المصالح	Stakeholders
المساهمون	Shareholders
مجلس الإدارة	Board of directors
الإدارة	Management
مجلس معايير المحاسبة الأمريكي	Financial Accounting Standards Board

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

أثر المحاسبة الإبداعية على التهرب الضريبي من وجهة نظر الهيئة العامة للضرائب

في العراق

إعداد: علي فؤاد طه

إشراف: الأستاذ الدكتور جمال عادل الشرايري

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر المحاسبة الإبداعية على التهرب الضريبي، وتحديد الأساليب والممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية وأسبابها ودوافعها بهدف التهرب الضريبي, تكون مجتمع الدراسة الميدانية من الهيئة العامة للضرائب في العراق، واتبع الباحث المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم توزيع الاستبانات على وحدة المعاينة من العاملين في الأقسام التابعة للهيئة وفروعها المنتشرة في العاصمة العراقية بغداد، وقد تم إجراء مسح شامل للعاملين فيها والبالغ عددهم (٢٥٢ موظف)، واستخدم الباحث البرنامج الإحصائي (SPSS) في تحليل البيانات والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار الفرضيات.

خلصت الدراسة إلى أن مستوى أهمية ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية جاءت بدرجة مرتفعة وتركزت في إن بعض المكلفين يلجأون إلى تضخيم المصروفات وتخفيض الإيرادات بهدف التهرب الضريبي.

المنارة للاستشارات

www.manaraa.com

وعلى ضوء تلك النتائج أوصت الدراسة على الهيئة العامة للضرائب القيام بتعزيز المعرفة والخبرات لدى موظفي الإدارة الضريبية لمساعدتهم على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية الهادفة للتهرب الضريبي.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الإبداعية، التهرب الضريبي، الهيئة العامة للضرائب في العراق.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

The Impact of Creative Accounting on Tax Evasion from the Point of View of the General Authority for Taxation

Prepared by: Ali Fouad Taha

Supervised by Prof. Dr. Jamal Adel Al-Sharairi

Abstract

The aim of this study is to identify the effect of creative accounting on tax evasion and define the negative creative accounting practices and the reasons and motives that aim at tax evasion. The society of the field study is from the General Authority for Taxation in Iraq. The researcher followed the analytical descriptive approach. The questionnaire was distributed to the inspection unit from the employees of the divisions of the Authority and its branches in Baghdad, A comprehensive survey of its (252 employees) was conducted. The researcher used the statistical program (SPSS) to analyze data, answer study questions and test hypothesis.

The study concluded the level of importance of creative accounting practices on the financial statements was high and focused on the fact that some taxpayers resort to inflating expenses and reducing revenues in order to avoid tax evasion.

In light of these results, the study recommended to the General Authority for Taxation to strengthen the knowledge and experience of the staff of the tax administration to help them discover creative accounting practices aimed at tax evasion.

Kay Words: Creative Accounting, Tax Evasion, General Authority for Taxation

المنارة للاستشارات

www.manaraa.com

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

١-١ مقدمة

١-٢ مشكلة الدراسة وأسئلتها

١-٣ أهمية الدراسة

١-٤ أهداف الدراسة

١-٥ فرضيات الدراسة

١-٦ نموذج الدراسة

١-٧ التعريفات الاصطلاحية

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

١-١ مقدمة

لقد أصبح مفهوم المحاسبة الإبداعية أحد الاهتمامات البحثية الرئيسية التي تحظى باهتمام متزايد سواء من الناحية العملية أو في البحوث الأكاديمية بشكل كبير جدا خلال السنوات الأخيرة خاصة بعد أحداث انهيار بعض الشركات العالمية الرائدة والمتهمة بالتلاعب في البيانات المحاسبية مستغلة بعض المعالجات والسياسات المحاسبية التي تظهر هذه البيانات بغير شكلها الحقيقي والصحيح.

حيث لجأت العديد من الشركات إلى استعمال أساليب المحاسبة الإبداعية مستغلة بذلك تنوع البدائل المحاسبية للتأثير على الدخل الخاضع للضريبة وبسبب تلك الممارسات السلبية غير القانونية للإدارة سينعكس ذلك على جودة التقارير المالية وتشوية الصورة الحقيقة للشركات وتضليل مستخدمي التقارير المالية ومنهم السلطة المالية (ألبعاج, ٢٠١٤).

وتعد الهيئة العامة للضرائب في العراق من الدوائر المهمة التي تعنى بتقدير وجباية الضرائب من خلال أقسامها وفروعها الموزعة والمنتشرة في جميع محافظات القطر إذ تعتبر الجهة المسؤولة عن تنفيذ السياسات الضريبية والتي من خلالها تعزز موقفها بدعم إيرادات الدولة وتنميتها عن طريق القوانين والتشريعات الضريبية التي تقوم بإصدارها والتعليمات والنشرات السنوية التي تصدرها ليتسنى لكل أفراد الدولة الاطلاع والتعرف على صلب وعمل أنظمة الدوائر الضريبية (كاظم, ٢٠١٦).

ومن دوافع المكلفين بالضريبة هو استخدام المحاسبة الإبداعية في التهرب من الضرائب عن طريق إخفاء المعلومات المحاسبية مما يؤدي إلى صعوبة تقدير الوعاء الضريبي وتحديد الربط المالي الحقيقي للإيرادات

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

والمصروفات والأصول، وقد استرعى هذه الانتباه إلى نمو آليات وطرق للتهرب من الضرائب فمصلحة المديرين في تقليل الضرائب والأرباح الموزعة، ومصلحة حملة الأسهم في تعظيم العائد على استثماراتهم، ومصلحة الموظفين في زيادة تعويضاتهم الإدارية المختلفة (الغانمي, ٢٠١٤).

لذا فان هذه الدراسة تسعى إلى تسليط الضوء والتعرف على اثر المحاسبة الإبداعية على التهرب الضريبي من وجهة نظر الهيئة العامة للضرائب في العراق.

١-٢ مشكلة الدراسة وأسئلتها

تتمثل مشكلة الدراسة الأساسية في قيام بعض المكلفين بدفع الضرائب بالتلاعب في حساباتهم وتغيير أرقام القوائم المالية واخفاء الأداء الفعلي لنشاطاتهم مستغلين البدائل والطرق المحاسبية المختلفة في ما يسمى بالمحاسبة الإبداعية لإظهار هذه القوائم بصورة غير حقيقية لتحقيق أهدافهم ومصالحهم الشخصية ومنها التهرب من الضرائب، وبالتالي لا يمكن الاعتماد على هذه التقارير المالية المقدمة إلى الإدارات الضريبية وتتفق هذه المشكلة مع دراسة (ألبعاج, ٢٠١٤).

ويمكن تلخيص مشكلة هذه الدراسة في بيان أثر المحاسبة الإبداعية على التهرب الضريبي في العراق ويتفرع من هذه المشكلة الأسئلة الآتية:

١- هل يوجد أثر لأساليب وطرق المحاسبة الإبداعية التي يمارسها المكلفين في القوائم المالية على التهرب الضريبي؟

٢- هل يوجد أثر لأسباب ودوافع ممارسة المكلفين لأساليب المحاسبة الإبداعية بهدف التهرب الضريبي؟

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٣- هل يوجد أثر للإجراءات التي تمارسها الهيئة العامة للضرائب في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية الهادفة للتهرب الضريبي؟

٤- هل يوجد أثر للقوانين والتشريعات والمعايير المحاسبية التي تحد من استخدام المحاسبة الإبداعية في التهرب الضريبي؟

١-٣ أهمية الدراسة

إن الأهمية التي تسعى إليها هذه الدراسة تتلخص في المحورين الآتيين:

١- **الأهمية النظرية** : تتمثل الأهمية النظرية لهذه الدراسة من خلال معرفة أهمية موضوع استعمال أساليب المحاسبة الإبداعية في التهرب الضريبي كونها تمثل مشكلة هامة لاسيما في ظل:

- قيام المكلفين باستعمال أساليبها لإظهار نتيجة نشاطهم وموقفهم المالي بما يحقق أهدافهم.
- الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في تضليل القوائم المالية.
- استمرار استعمال هذه الأساليب في التهرب من الضرائب مما يؤثر في انخفاض الحصيلة الضريبية الأمر الذي يؤدي إلى نقص ملحوظ في الإيرادات العامة للدولة.

٢- **الأهمية العملية:** تستمد هذه الدراسة أهميتها من النتائج والتوصيات التي من المتوقع أن تخرج بها، وتقديمها إلى الجهات المستفيدة من هذه الدراسة وهم كل من (وزارة المالية, المدققين, المشرعين, ومعدي القوائم المالية)، ومن خلال الأهداف التي يسعى الباحث للوصول إليها وهي:

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

إنها تحدد الأساليب والممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية وأسبابها ودوافعها بهدف التهرب من الضرائب الأمر الذي قد يساعد على اقتراح الحلول اللازمة للتخفيف من هذه الظاهرة السلبية.

- إنها تحدد دور الهيئة العامة للضرائب في الحد من استعمال المحاسبة الإبداعية في التهرب الضريبي والذي يعتبر من بين ابرز المشاكل المالية والاقتصادية لا بل من بين الجرائم المالية ذات الانعكاسات السلبية على الاقتصاد والمجتمع.

١-٤ أهداف الدراسة

تهدف هذا الدراسة إلى التعرف على اثر المحاسبة الإبداعية على التهرب الضريبي من وجهة نظر الهيئة العامة للضرائب في العراق، ومن أجل تحقيق هذه الأهداف يمكن تحديدها في ما يلي:

١- التعرف على أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية بهدف التهرب الضريبي.
٢- التعرف على أسباب ممارسة المكلفين للمحاسبة الإبداعية ودوافعهم من تلك الممارسات.
٣- إبراز دور الهيئة العامة للضرائب واجراءاتها الرقابية في الكشف وتشخيص ممارسات المحاسبة الإبداعية بهدف التهرب الضريبي.
٤- التعرف على الإجراءات التي تحد من استخدام المحاسبة الإبداعية في التهرب الضريبي.
٥- بناء أطار فكري لأثر المحاسبة الإبداعية من خلال وصف وتشخيص متغيرات الدراسة وتحليل العلاقة بين هذه المتغيرات، وتقديم المقترحات والتوصيات للجهات ذات العلاقة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

١-٥ فرضيات الدراسة

بناء على التساؤلات الواردة في مشكلة الدراسة ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة تم بناء الفرضيات التالية:

الفرضية الرئيسية HO: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha\leq$ ٠,٠٥) لممارسة المحاسبة الإبداعية على التهرب الضريبي، ويتفرع منها الفرضيات الفرعية الأتية:

الفرضية الأولى HO1: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha\leq$ ٠,٠٥) لممارسة المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية بهدف التهرب الضريبي.

الفرضية الثانية HO2: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha\leq$ ٠,٠٥) لممارسة المكلفين لأساليب المحاسبة الإبداعية بهدف التهرب الضريبي.

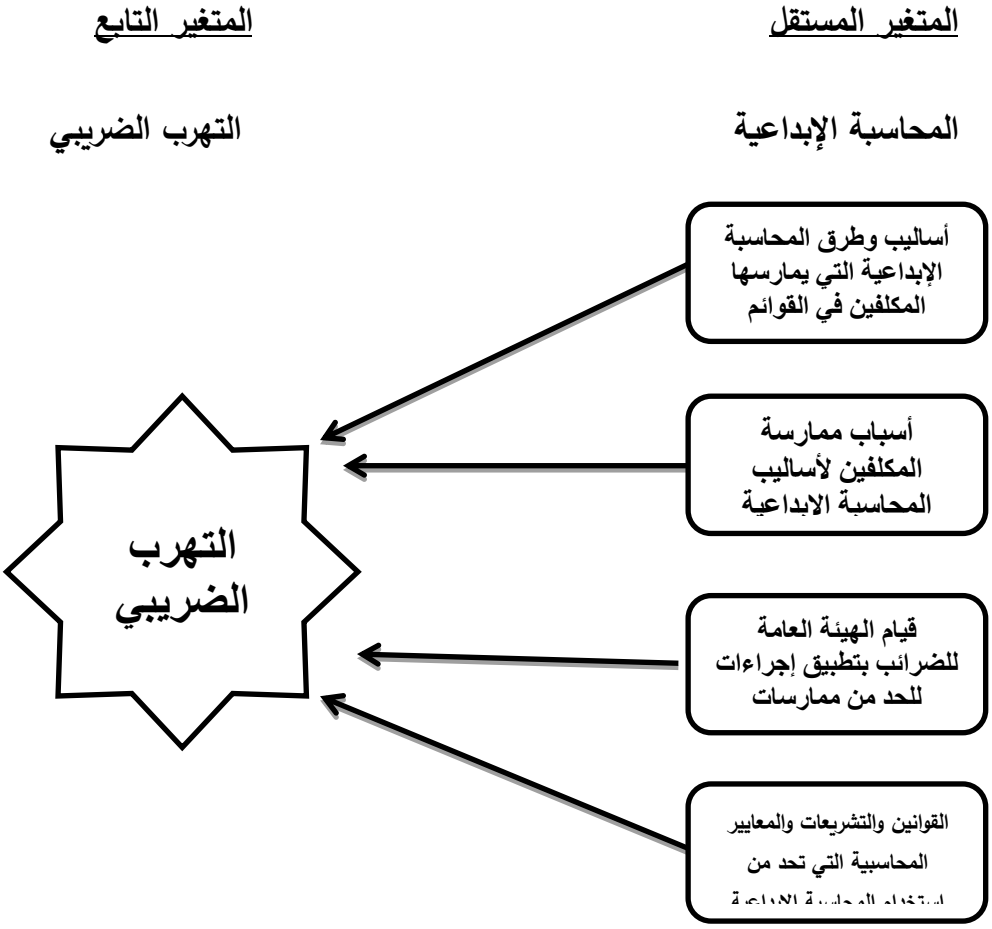
الفرضية الثالثة HO3: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha\leq$ ٠,٠٥) لقيام الهيئة العامة للضرائب بتطبيق الإجراءات المناسبة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية الهادفة للتهرب الضريبي.

الفرضية الرابعة HO4: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha\leq$ ٠,٠٥) للقوانين والتشريعات والمعايير المحاسبية التي تحد من استخدام المحاسبة الإبداعية في التهرب الضريبي.

١-٦ مخطط الدراسة

الشكل (١-١) يوضح النموذج المعتمد في الدراسة:

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com



الشكل (١-١)

مخطط الدراسة

المصدر: المخطط من إعداد الباحث اعتمادا على دراسة نور الدين، (٢٠١٧), ودراسة (Yorke, et al,2016)، ودراسة البعاج, (٢٠١٤), ودراسة (Kaman, 2012).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

١-٧ التعريفات الاصطلاحية

المحاسبة الإبداعية: هي عملية التلاعب في القيم المالية المصرح بها للهيئة العامة للضرائب، متضمنة الخيار النفعي في تطبيق المبادئ المحاسبية، والتضليل في الإبلاغ المالي وأية خطوات متخذة تجاه إدارة المكاسب أو تلطيف صورة الدخل.

التهرب الضريبي: هو محاولة المكلف بالضريبة التخلص من أعباء الضريبة وعدم الالتزام القانوني بأدائها للهيئة العامة للضرائب، وذلك باستعمال تقنيات قانونية مؤسسة معتمدة على حرية الإدارة، تسمح له باختيار وضعية جبائية محددة للحصول على نتائج اقتصادية مساوية لنتيجة جبائية مقبولة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل الثاني

الإطــار النظري والدراسات السابقة

المبحث الأول: المحاسبة الإبداعية

المبحث الثاني: التهرب الضريبي

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث تضمن المبحث الأول والثاني منها الإطار النظري، وخصص المبحث الثالث لاستعراض الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة الحالية، وعلى النحو الآتي:

المبحث الأول: المحاسبة الإبداعية

تمهيد

لقد أصبح موضوع المحاسبة الإبداعية من المواضيع المهمة لذا ركز العديد من الباحثين والمحاسبين والمدققين بشكل كبير خلال السنوات الأخيرة خصوصا بعد أحداث عام (٢٠٠٢) التي تمثلت بإفلاس وانهيار عدت شركات أمريكية معروفة ومنها شركة (Enron) المختصة في مجال الطاقة وشركة (Xerox) المختصة في مجال أجهزة النسخ وشركة (Worldcom) المختصة في مجال الاتصالات, إذ قامت تلك الشركات بالتواطؤ والسكوت عن التلاعب والتحريف في نتائج أعمالها ومركزها المالي مما ترتب عليه حدوث تضليل كبير في معلوماتها المالية المنشورة أدى إلى هبوط كبير في أسعار أسهمها في السوق المالية، وبالتالي حدوث خسائر جسيمة تكبدها مساهمو تلك الشركات ودائنيها.

وقد تزايد الاهتمام بهذه الظاهرة، خاصة في الفترة الأخيرة، وازداد البحث في أساليبها، وأسباب انتشارها، ودوافع الشركات إليها، وآثارها السلبية وكيفية الحد منها، ودور مراجع الحسابات الخارجي في اكتشافها.

لذا فان المحاسبة الإبداعية لها عدت مسميات منها تجميل الدخل، وادارة الأرباح وهي حيل التي تستخدم للتلاعب في التقارير المالية وهذه الممارسات

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المحاسبية في إعداد التقارير المالية قد سميت باسم فن تزوير الميزانية العمومية، وفن حساب الميزانية العمومية، وفن تقديم الميزانية العمومية، وأخيرا وليس آخرا فن توفير المال, أذ لا يمكن لأحد أن ينكر أهمية أخلاقيات المحاسبة الإبداعية في إعداد التقارير المالية(Tassadaq, et al, 2015).

ويمكن النظر للمحاسبة الإبداعية من وجهتين (بوكثير وعوادي، ٢٠١٤):

- الناحية الإيجابية: إن المحاسبة الإبداعية قد تساهم في حل مختلف المشكلات المحاسبية التي تتعرض إليها إدارات الشركات مما قد يزيح العوائق التي قد تعترض مسار نموها وتقدمها, وتساعد على اتخاذ القرارات, كما تعمل على التوفيق بين النقاط المتعارضة، إضافة إلى ذلك فالمحاسبة الإبداعية يمكن أن تساهم في تجديد وتحديث وتطوير الطرق والإجراءات المحاسبية.
- الناحية السلبية: إن المحاسبة الإبداعية تعمل على استعمال كل الأساليب المتاحة كاتباع الحيل وأساليب التضليل والإيهام والتلاعب بالأرقام بهدف إظهار وضعية معينة تخدم مصالح اطراف معينة أو إخفاء حقائق معينة.

٢-١-١ مفهوم المحاسبة الإبداعية:

إن المحاسبة الإبداعية هي وسيلة يمكن استعمالها للتلاعب في العناصر الخاصة بالقوائم المالية، أو لوصف حالات أو إظهار الدخل، الموجودات، والالتزامات في منشأة الأعمال بصورة غير صادقة وغير حقيقية (علي والمشهداني,٢٠١١).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

خلال العقدين الماضيين أخذ الباحثين والكتاب والمختصين في المحاسبة بدراسة هذه الظاهرة وقد قدمت تعاريف عدة اختلفت على وفق آراء ومجالات اختصاصات الباحثين والكتاب إلى وضع تعريف واضح ودقيق لمفهوم المحاسبة الإبداعية، ونظرا لاختلاف توجهات هؤلاء الباحثين والكتاب فقد ظهرت العديد من التعريفات لهذا المفهوم، وقد بنيت تلك التعريفات كل حسب وجهة نظر من وضعها، لذا سنوضح بعض التعاريف عن مفهوم المحاسبة الإبداعية:

تعريف المحاسبة الإبداعية: "بانها مجموعة من الأساليب والإجراءات التي يعتمدها المحاسب لتحقيق مصلحة أصحاب المصلحة في الشركة وللمحاسبة الإبداعية مظهر قانوني يصادق علية مدقق الحسابات الخارجي وينتج عن الاستفادة من الثغرات والقوانين والبدائل المتاحة في المعايير المحاسبية المعتمدة، ومظهر غير قانوني ينتج عن تواطؤ مدقق الحسابات الخارجي ويتضمن تلاعب وتحريف في الأرقام المحاسبية" (نور الدين، ٢٠١٧).

وعرفت المحاسبة الإبداعية: "بانها استخدام المعرفة بالمحاسبة للتأثير على الأرقام المبلغ عنها، في حين تبقى ضمن اختصاص القواعد المحاسبية والقوانين، بحيث بدلا من إظهار الأداء الفعلي أو موقف الشركة، فإنها تعكس ما تريد الإدارة أن تخبر أصحاب المصلحة" (Yadav, 2014).

وقد عرفت المحاسبة الإبداعية أيضا: "هي أفعال تعبر عن سلوك لا أخلاقي تقوم به الإدارة للتأثير على نتيجة نشاط المنشأة وقائمة مركزها المالي من خلال استخدام تقنيات محاسبية محكمة بهدف خداع أصحاب المصالح عن طريق تزويدهم بمعلومات محاسبية مضلله لا تعكس واقع حال المنشأة من اجل تحقيق أغراض خاصة" (البعاج, ٢٠١٤).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

كما عرفت المحاسبة الإبداعية: "بأنها مجموعة من الممارسات التي تستهدف تضليل مستخدمي المعلومات المالية لتحقيق أغراض معينة تخدم مصالح فئة أو اكثر من أصحاب المصالح في الشركة، وتنطوي على تعمد انتخاب التقديرات والسياسات المحاسبية التي تؤمن تغيير المعلومات المالية بما ينسجم والأغراض المرجوة" (صالح, ٢٠١٦).

مما تم عرضه من تعاريف للمحاسبة الإبداعية يرى الباحث بأن هذه التعريفات تندرج تحت تصنيفات متعددة وان كل تصنيف منها يحرص على اتجاه معين، لذا يمكن تعريف المحاسبة الإبداعية بانها شكل من أشكال التلاعب غير الأخلاقي تتم في اطار قانوني معتمدة على تعدد أساليب القياس المحاسبي وعلى البدائل المتاحة في المعايير المحاسبية ومبادئها, بهدف تغيير أرقام الحسابات بشكل يخالف حقيقتها لتحقيق أهداف خاصة.

٢-١-٢ أشكال المحاسبة الإبداعية

لقد اصطلح مهنيا على تسمية هذه الإجراءات الخفية لهذا التلاعب في البيانات المحاسبية بالعديد من المسميات وذلك حسب ما جاء في أدبيات علم المحاسبة في هذا المجال فمنها على سبيل المثال مصطلحات التالية: (Amat& Gowthope, 2004)

١. المحاسبة الإبداعية
٢. المحاسبة النفعية
٣. إدارة الأرباح
٤. تمهيد الدخل
٥. التلاعب في التقارير المالية

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٦. المشتقات المالية

٧. المحاسبة الخلاقة

٢-١-٣ أسباب ودوافع استخدام المحاسبة الإبداعية:

إن من أسباب ظهور وانتشار المحاسبة الإبداعية هو تعدد المصالح بالرغم من تعارضها, حيث أن العلاقة بين الأطراف المختلفة في الشركة مثلا تعتبر المصدر الرئيسي لظهور المحاسبة الإبداعية، فمصلحة المديرين هي تخفيض الضرائب والأرباح، ومصلحة حملة الأسهم في تعظيم العائد على استثماراتهم، ومصلحة الموظفين هي في زيادة تعويضاتهم الإدارية المختلفة، ومسؤولي الضرائب هو في تحصيل ضرائب أكثر, إضافة إلى الثغرات الموجودة في أساليب التدقيق الخارجي, والحاجة إلى التوقعات المستقبلية، والحاجة إلى التقدير والحكم الشخصي والاختلافات توقيت بعض التعاملات المالية، واختلافات تصنيف القوائم المالية كلها عوامل منحت المديرين الفرص لابتداع هذه الأساليب المحاسبية (القري وعسيري, ٢٠١٣).

حيث أثبتت العديد من الدراسات على وجود عمليات لاستخدام المحاسبة الإبداعية وانتشارها كلما أرادت الشركات أو واجهت قرارات مهمة حيث يمكن حصر دوافع الإدارة في استخدام المحاسبة الإبداعية بالنقاط التالية وهي: (مطر والحلبي، ٢٠٠٩)

١. التهرب الضريبي: حيث يعد التهرب الضريبي من الدوافع الرئيسية في استخدام المحاسبة الإبداعية وذلك عن طريق تخفيض الإيرادات والأرباح وزيادة المصاريف بهدف تخفيض الهامش الضريبي الذي يتم احتساب قيمة الاقتطاع الضريبي بناءا على قيمة هذا الوعاء.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٢. التأثير الإيجابي على سمعة الشركة في السوق وذلك بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأداء الشركة, حيث يمكن القول إن هذه الحالة تحدث في الشركات المتعثرة التي لا تسمح ظروفها الاستثمارية أو التشغيلية أن تتحسن بشكل طبيعي لذا تطلب إدارة الشركة باستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية.
٣. تحسين الأداء المالي للشركة وذلك بهدف تحقيق مصالح شخصية تنعكس إيجابا على إدارات الشركات لإظهارها بمظهر لائق وجميل أمام مجلس الإدارة.
٤. التأثير على سعر أسهم الشركة في الأسواق المالية حيث تكون الغاية من ذلك تعظيم القيمة المالية وتحسين أسعار ألاسهم لتلك الشركات في الأسواق المالية.
٥. زيادة الاقتراض من البنوك.
٦. تصنيف مهني متقدم: وذلك بهدف الحصول على تصنيف متقدم للشركة على منافسيها في مجال العمل مستندة إلى المؤشرات والمعايير المالية.

٢-١-٤ العوامل التي ساعدت على استخدام المحاسبة الإبداعية:

أن أهم العوامل التي ساعدت على استخدام المحاسبة الإبداعية هي: (غنيمي, ٢٠١١)

١. تعدد المقاييس المحاسبية البديلة التي يمكن استخدامها في قياس الظاهرة المحاسبية الواحدة, مثل: تعدد طرق تقييم الموجودات, تعدد طرق تقييم المخزون, تعدد طرق احتساب الإندثارات, تعدد طرق معالجة مصروفات الإيرادات طويلة الأجل, تعدد طرق الاعتراف بالإيرادات وكذلك تعدد طرق الاعتراف بالمصروفات, وان جميع الطرق تتفق مع المبادئ المحاسبية

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المتعارف عليها, إلا انه يوجد اختلاف في نتائج القياس المحاسبي بسبب اختلاف الطريقة المستخدمة.

٢. عدم القدرة على تفسير مدلول المعلومات المحاسبية المنشورة من قبل بعض مستخدمي تلك المعلومات، وذلك بسبب عدة اعتبارات من أهمها:

أ- اعتقاد الإدارة إن المنظمة كوحدة محاسبية تعتبر منتج محتكر للمعلومات المحاسبية, مما يعني عدم القدرة على تحقيق التوازن بين عرض تلك المعلومات.

ب- عدم قدرة الفكر المحاسبي على تقييد الإدارة باستخدام احدى البدائل المحاسبية.

٣. سيادة ظاهرة الملكية الغائبة: نتيجة لانفصال الملكية عن الإدارة خاصة في الشركات المساهمة, حيث كانت هذه الظاهرة سبب في ظهور ما يعرف بالإدارة المحترفة التي تهدف إلى تعظيم منافعها الشخصية من خلال اختيار الاستراتيجية المحاسبية التي تتفق مع المنافع الشخصية وخاصة مع توافر البدائل المحاسبية التي تمكنها من ذلك.

٢-١-٥ الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية:

إن للمحاسبة الإبداعية عدة تعريفات ومن ضمن تلك التعريفات هو تعريف المحاسبة الإبداعية بانها (الأساليب أو الوسائل التي تستخدم من اجل تحويل أرقام البيانات المالية مما هي عليه فعليا إلى ما يرغب فيه المعدون عن طريق استغلال القواعد الحالية أو إهمال بعضا منها أو جميعها) , وهنا لابد من الإشارة إلى أن هنالك العديد من الوسائل والأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية وهي: (Amat & Dowds, 1999)

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

أحيانا تسمح القواعد المحاسبية للشركة بالاختيار بين عدد مختلف من الوسائل والطرق المحاسبية.

١. استخدام بعض المدخلات في الحسابات التي ترتبط بالتقييم أو التنبؤ, ففي بعض الحالات عند تقييم عمر أحد الأصول من أجل حساب الإهلاك فانه عادة ما تتم هذه التقييمات داخل العمل وتتاح للمحاسب المبدع الفرصة لان يخطئ من ناحية الحذر أو التفاؤل في هذا التقييم، وفي بعض الحالات الأخرى عادة يمكن توظيف خبير خارجي لعمل التقييمات.
٢. يمكن إدخال الصفقات الاصطناعية إما للتلاعب في مبالغ الميزانية أو لتحريك الأرباح بين الفترات المحاسبية, ويتحقق ذلك عن طريق الدخول في صفقتين أو أكثر متصلتين مع طرف ثالث ميال للمساعدة.
٣. التلاعب في توقيت الصفقات بهدف تحديد سنه معينة لتحميلها بالأرباح أو الخسائر لأي هدف يرمي إليه المحاسب, وخصوصا في حال وجود اختلافات واضحة بين القيمة الدفترية وبين القيمة السوقية أو القيمة الحقيقية.

وتتضمن مخرجات النظام المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية IAS أربعة قوائم مالية ذات غرض عام في تزويد المستخدمين الخارجيين بمعلومات محاسبية تساعدهم في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية، وهي القوائم التالية: (حلوة، ٢٠٠٥)

- قائمة الدخل (بيان الأرباح والخسائر) Income Statement.
- قائمة المركز المالي (الميزانية) Statement of Financial Position.
- قائمة حقوق الملكية Owners Equity Statement.
- قائمة التدفقات النقدية Statement of Cash Flows.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

يلاحظ بأن قائمة المركز المالي تمثل أرصدة معدة في يوم محدد، وهو عادة يوم ١٢/٣١ في حين أن القوائم الثلاثة الباقية تغييرات أو تدفقات تغطي فترة زمنية وهي عادة من بداية الدورة ١/١ إلى نهايتها ١٢/٣١ وهذا يمثل تطويرا إيجابيا في التقرير المحاسبي، يساعد على تقويم الأداء والتنبؤ بصورة أفضل.

وتقوم بعض إدارات الشركات باتخاذ قرارات تتحكم بواسطتها في المعلومات المحاسبية التي تعتمد عليها الأطراف المعنية، وقد تؤدي هذه القرارات إلى التأثير سلبا أو إيجابيا على صافي الدخل مما يعده البعض نوعا من التحايل أو التلاعب في القوائم المالية كذلك إن المحاسبة الإبداعية تشمل عمليات التلاعب والاحتيال في إخفاء مصادر للدخل ولم يتم الإفصاح عنها في البيانات المالية والتي يمارسها المحاسب وبإيعاز من إدارة الشركة لخدمة أغراض خاصة لها ومن ضمنها تخفيض من مبلغ الضريبة المفروضة على النشاط الذي تمارسه الشركات، وأن أساليب التلاعب بالقوائم المالية المقدمة لغرض التحاسب الضريبي التي تقوم بها إدارة الشركات تتخذ أوجه عدة وكما موضحة في أدناه: (الفار، ٢٠١١)

١. إظهار مصاريف تحملها المكلف في سبيل القيام بمزاولة أعماله في الوقت الذي لا توجد علاقة لهذه المصاريف بالنشاط المهني الذي صرفت علية هذه المبالغ وانما هي نفقات شخصية خاصة والغرض من القيام بذلك هو الانقاص من مقدار الضريبة التي سيدفعها المكلف.
٢. إخفاء نشاط أو اكثر خاضع للضريبة أو تقديم معلومات كاذبة.

وتقوم إدارة الشركات بالتلاعب بالدفاتر والسجلات والحسابات بهدف تشويه نتيجة أعمال المنشاة ومركزها المالي، ومن الأمثلة على هذا النوع من التلاعب هو تخفيض الأرباح بهدف تحقيق أغراض معينة مثل إظهار إن الشركة تحقق

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

خسائر مالية كقيام المكلف أو حتى بعض المحاسبين بتقديم بيانات كاذبة تعبر عن خسارة أو أرباح بسيطة وغير حقيقية مثلا تقديم بيانات عن خسائر حدثت للشركة ويطالبون بتدوير خسائرهم لتنزيلها من الإيرادات المتحققة، وهنا لا يقتصر الأمر على التهرب من الضريبة في السنة المالية الحالية بل التخطيط للتهرب في السنوات القادمة وذلك لمطالبتهم بتدوير خسائرهم غير الحقيقية، كذلك إظهار مخزون أخر المدة من البضاعة بأقل من القيمة الحقيقية, وتكوين مخصصات أكثر مما يجب أن تكون، كذلك زيادة قيمة المشتريات والمصاريف وتخفيض قيمة المبيعات عن طريق عدم إثبات بعضها والتي تتم في نهاية السنة المالية (المطارنة، ٢٠١٣).

٢-١-٦ أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية

يمكن عرض أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية كما يأتي:

١. أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي:

فيما يلي وصف لأهم الأساليب والتقنيات المستخدمة بأساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب بالقيم المحاسبية الواردة في قائمة المركز المالي: (القطيش والصوفي,٢٠١١)

أ- **الأصول غير الملموسة:**

وهي الأصول المعنوية التي تفتقر إلى الجوهر المادي وتنطوي عادة على درجة عالية من عدم التأكد فيما يتعلق بمنافعها المستقبلية، وتشمل براءات الاختراع، وحقوق النشر, والامتيازات, والشهرة، العلامات التجارية, والأسماء التجارية, والأسرار الصناعية، ويتم إطفاء هذه الأصول عادة خلال ٤٠ عام كحد أقصى, حيث يتم التلاعب بالأصول غير الملموسة من خلال التقييم والاعتراف

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المحاسبي لهذه الأصول بما يخالف الأصول والقواعد المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة الدولية مثل الاعتراف بالفترة غير المشترات.

ب- **الأصول الثابتة**

يقصد بها الممتلكات المادية ذات الطبيعة المعمرة، حيث يتم استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية فيها الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية كذلك يتم التلاعب بنسب الاندثار المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها أو زيادتها عن تلك النسب المستخدمة، حيث يكون تدخل الإدارة في التلاعب أو استعمال المحاسبة الإبداعية في احتساب الاندثار عن طريق ثلاثة عوامل هي:

- تقدير العمر الإنتاجي للأصل.
- تقدير قيمة الأنقاض.
- اختيار طريقة الاندثار.

ج- **الاستثمارات المتداولة:**

حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية، والتلاعب في تصنيف الاستثمارات عن طريق تصنيف هذه الاستثمارات إلى استثمارات طويلة الأجل عندما تنخفض أسعارها السوقية، إضافة إلى إجراءات تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض الأسعار.

د- **النقدية:**

تعتبر النقدية من أكثر الأصول عرضة للمشاكل واساءة الاستخدام حيث يتم التلاعب فيها من خلال عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة والتلاعب في

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية.

هـ- **الذمم المدينة:**

يمكن التأثير على بند الذمم المدينة عن طريق تقليل مخصص الديون المشكوك في تحصيلها واخفاء الديون المتعثرة لزيادة قيمة الديون القابلة للتحصيل وبالتالي تحسين نسبة التداول، كما قد يتم المغالاة في قيمة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها بهدف تخفيض قيمته واسترجاعها لإخفاء تدهور الأرباح في المستقبل، أو تلجأ الإدارة إلى تصنيف الذمم طويلة الأجل على إنها أصول متداولة بهدف تحسين سيولة المنشأة.

٢. أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل: (Michael, 2011)

يتم التلاعب في مبلغ صافي الدخل عن طريق أساليب وطرق متعددة في إطار المحاسبة الإبداعية, وهناك بعض الطرق تستخدم للتلاعب في قائمة الدخل وهي كالاتي:

أ- تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع شك بحسب الأصول المتبعة فان تسجيل الدخل يتم بعد اكتمال عملية تبادل المنفعة، وفي هذه الطريقة يتم الاعتراف محاسبيا ودفتريا بالدخل المترتب على عملية البيع قبل أن تكتمل العملية ذاتها على أرض الواقع وقبل اكتمال عملية تبادل المنفعة أو تسجيل إيرادات وهمية غير حقيقية أو يلجأ الكثير من المكلفين وخاصة التجار منهم إلى تقليل مبيعاتهم بهدف تقليل الإيرادات للتهرب من ضرائب الدخل كليا أو جزئيا ويكون ذلك من خلال

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

عدم إخراج الفواتير أو بتزوير هذه الفواتير عند إخراجها وخاصة أن المشتري أو المستهلك لا يهتم كثيرا بشان إخراج الفاتورة أو تخفيض قيمة المبيعات عن طريق عدم إثبات بعضها والتي تتم في نهاية السنة المالية.

ب- زيادة المصروفات على نحو وهمي وذلك بقصد تقليص الأرباح الظاهرة والخاضعة للضريبة، كذلك نقل المصاريف التي تعود لسنوات سابقة أو مستقبلية إلى السنة الحالية لغرض تضخيم جانب المصروفات بمصاريف لا تتعلق بنشاط الشركة للسنة الحالية لتخفيض صافي الربح ومن ثم تخفيض مبلغ الضريبة المحتسب عليها، كذلك تضمين حساب المصاريف الجارية للشركة بمصاريف رأسمالية على إنها مصاريف إيراديه لكي تطرح من إيرادات الشركة كذلك يتم التلاعب عن طريق تضمين حساب المصاريف الجارية بمبالغ مدفوعة عن فوائد قروض لا تتعلق بنشاط الشركة.

ج- نقل الإيرادات الحالية إلى فترة مالية لاحقة: تهدف هذه الطريقة إلى تخفيض الأرباح الحالية ونقلها إلى فترة مالية لاحقة تكون الحاجة لها أكثر، وعادة ما تستخدم هذه الطريقة عندما تكون أوضاع الشركة في السنة الجارية ممتازة، فتقوم بترحيل هذه الأرباح إلى فترات مستقبلية ومن المعروف محاسبيا إن الإيرادات يجب إن تسجل خلال الفترة المالية التي تحققت واكتسبت فيها، مما سوف يؤدي إلى عدم خضوع بعض الإيرادات لضريبة الدخل.

د- قيام الكثير من المكلفين وبنية التهرب من دفع الضرائب بزيادة مصروفاتهم ونفقاتهم والتقليل من إيراداتهم وأرباحهم فمثلا يقوم المكلفين بالتصريح عن رواتب وأجور عالية للعمال والموظفين الذين يعملون لديهم وهذه الرواتب المصرح عنها لا تشكل الحقيقة، ويتم التصريح عن

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

زيادة فيها بهدف زيادة المصروفات والنفقات بهدف التهرب أو التقليل من دفع الضرائب المستحقة عليهم وفي المقابل يقوم هؤلاء المكلفين بالتصريح عن رواتب منخفضة للعمال والموظفين العاملين لديهم عندما يتم خصم ضرائب على هذه الرواتب والأجور للعمال وهنا يفعل المكلفون ذلك بهدف التهرب من دفع الضريبة أو التقليل منها.

إن أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل تتمثل بالخطوات التي تتخذها الشركات للتلاعب بمستوى الدخل بشكل مختلف، فهناك دخل التشغيل والدخل قبل الضرائب وصافي الدخل ويمكن عن طريق إعادة التصنيف إظهار بعض العناصر في غير مكانها الصحيح، فالشركات يمكن إن تضع في قائمة الدخل مصروف تشغيل ولكنه في الحقيقة غير تشغيلي ولا يتعلق بنشاط الشركة وبالتالي ينزل من الإيرادات المتحققة، مما يترتب على هذه الممارسات تأثير على صافي الربح الخاضع للضريبة.

٣. أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية (Cash Flow Statement of): ((Noreen and Garrison) ترجمة زايد، ٢٠٠٦)

الغرض الرئيسي من قائمة التدفقات النقدية هو توفير معلومات ملائمة عن المتحصلات والمدفوعات النقدية للمنشأة خلال الفترة.

ويتم تصنيف المتحصلات والمدفوعات النقدية خلال الفترة في قائمة التدفقات النقدية إلى ثلاثة أنشطة مختلفة هي:

أولا: الأنشطة التشغيلية: وتتضمن الآثار النقدية للصفقات التي تدخل في تحديد صافي الدخل.

ثانيا: الأنشطة الاستثمارية: وتتضمن تقديم القروض للغير وتحصيلها، اقتناء الاستثمارات والتخلص منها (سواء استثمار في ديون أو حقوق ملكية).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ثالثا: الأنشطة التمويلية: وتختص في بنود الالتزامات وحقوق الملكية حيث تشمل:

- الحصول على رأس المال من الملاك وامدادهم بعائد على استثماراتهم أو رد هذه الاستثمارات.
- اقتراض الأموال من الدائنين وسداد الأموال المقترضة.

وتتمثل قيمة هذه القائمة في أنها تساعد المستخدمين على تقييم:

- درجة السيولة: وتشير السيولة إلى مدى اقتراب الأصول والالتزامات من النقدية .
- درجة اليسر: إن اليسر يشير إلى قدرة المنشأة على سداد التزاماتها عند الاستحقاق .
- درجة المرونة المالية Financial Flexibility: تشير المرونة المالية إلى قدرة الوحدة الاقتصادية على الاستجابة والتكيف مع الأزمات المالية والاحتياجات والفرص غير المتوقعة.

والغرض من قائمة التدفق النقدي هو إلقاء الضوء على الأنشطة الرئيسية التي أنتجت نقدية أو التي استخدمت النقدية خلال الفترة، وبيان الآثار الناتجة على رصيد النقدية الكلي، وتعتبر هذه القائمة أداة تحليلية قوية تستخدمها الإدارة والمستثمرون والمقرضون على النحو التالي:

أولا: تحديد كمية النقدية الناتجة عن التشغيل خلال الفترة وتسوية هذه القيمة مع صافي الدخل.

ثانيا: تقييم قدرة المنظمة على مواجهة التزاماتها عند استحقاقها وتقييم قدرتها على دفع توزيعات الأسهم.

ثالثا: تحديد قيمة الاستثمار في مصنع جديد أو معدات جديدة وغيرها من الأصول غير المتداولة خلال الفترة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

رابعا: تحديد نوعية ومدى التمويل المطلوب للتوسع في الاستثمار في الأصول طويلة الأجل أو لدعم التشغيل.

خامسا: تقييم قدرات المنظمة على توليد تدفقات نقدية موجبة في الفترات المقبلة.

يمكن حصر ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية بالاتي:(Ghosh, 2009)

١. يقوم المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلية، باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية والعكس وهذه الإجراءات والممارسات لا تؤثر ولا تغيير في القيم النهائية.
٢. وتستطيع المنشأة كذلك دفع تكاليف التطوير الرأسمالي وتسجلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة وتبعدها عن التدفقات النقدية الخارجة التشغيلية، وبالتالي فان هذه الممارسات تزيد من التدفقات النقدية الداخلة.
٣. وتتوفر كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئيا من دفع الضرائب فمن خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية ،مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات وبعض حقوق الملكية وكذلك الحال بالنسبة للعمليات غير المكتملة ،حيث إنها تؤثر في التدفقات النقدية التشغيلية من خلال إزالة تأثير الضريبة عن هذه العمليات من التدفقات النقدية التشغيلية، إذ إن أي نقد يتم تسلمه نتيجة العمليات غير المكتملة أو نتيجة التخلص منها ،يتم اعتباره ناجما عن نشاطات استثمارية ،لذلك وأثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية يتم إزالة تأثير مكاسب أو خسائر العمليات التشغيلية غير المكتملة أو التخلص منها من الدخل الصافي.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٤. التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة، وذلك لأزاله البنود غير المتكررة، وكذلك من خلال تصنيف الأسهم المملوكة للمنشاة باعتبارها اسهما تجارية، و يمكن تصنيفها كاستثمارات جارية أو غير جارية اعتمادا على فترة الاحتفاظ فيها.

٤. أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التغيرات في حقوق الملكية:

إن قائمة التغييرات في حقوق الملكية هي حلقة الربط بين قائمة الدخل وبين قائمة المركز المالي، ولكن مع تعدد مصادر التغيير في حقوق الملكية توجب تخصيص قائمة منفردة لتوضيح مسببات هذا التغيير ومصادره، وتهدف قائمة التغيير في حقوق الملكية إلى تقديم معلومات مفيدة عن مصادر التغيير في عناصر المركز المالي, وتنبع أهمية قائمة التغيير في حقوق الملكية من ربطها لقائمة الدخل وقائمة المركز المالي فتفصح عن التغيير الناجم عن قائمة الدخل متمثلا في صورة أرباح أو خسائر الدورة المالية وما ينجم عنه من تغيير في الأرباح المحتجزة، كما تقوم برصد التيارات التي تؤثر على بنود حقوق الملكية من أول الدورة المالية وصولا إلى حقوق الملكية في أخر الدورة، لذلك فان قائمة التغييرات في حقوق الملكية هي نوع من قوائم التدفقات, وان جميع عناصر بنود هذه القائمة معرضة لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال إجراءات تغيرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه، وكذلك راس المال المكتسب، والتي تمارس على إعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة أو خسائر الخيارات السابقة وأرصدة العملات الأجنبية(حلوة, ٢٠٠٣).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٢-١-٧ أثار أساليب المحاسبة الإبداعية

إن النتائج المترتبة على استعمال أساليب المحاسبة الإبداعية هي: (Sen&Inange,2005)

١. تضليل المستثمرين: هناك العديد من الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية والتي تستعمل أساليب المحاسبة الإبداعية لكي تبين أن أرباحها مضخمة ومركزها المالي أفضل وذلك بهدف جذب المستثمرين، هذا سوف يضلل المستثمرين ويحدث إرباك.
٢. فقدان ثقة المستثمرين: تؤدي أساليب المحاسبة الإبداعية إلى فقدان ثقة المستثمرين بإدارة الوحدة الاقتصادية وبسوق الأسهم.
٣. أن القوائم المالية لا تصور حقيقة المركز المالي: حيث تؤدي أساليب المحاسبة الإبداعية إلى عدم إظهار حقيقة المركز المالي للشركات المدرجة في أسواق الأوراق المالية, وأن الهدف الرئيسي من التقارير المالية هو تزويد المساهمين والمقرضين أو أي أطراف أخرى ذات معاملات أو ارتباطات مالية جوهرية مع الوحدة الاقتصادية بمعلومات ملائمة لاتخاذ القرار.
٤. تكون قصيرة الأجل: إن العمليات التي تتم فيها استعمال أساليب المحاسبة الإبداعية عادة تكون لفترة قصيرة الأجل و لا تستمر إلى مدة طويلة الأجل وقد تؤدي إلى نتائج عكسية.

٢-١-٧ المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية

المحاسبة الإبداعية هي خروج المحاسب عن مقتضيات الأمانة وأداء وظيفته بالشكل الذي يجلب الثقة التي يوليها مستخدمو القوائم المالية في تلك القوائم كما في حالة التزوير أو تغير السجلات أو الاختلاس أو تسجيل عمليات وهمية أو

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

حتى حذف أو إلغاء نتائج العمليات من السجلات، بالإضافة إلى ذلك عدم الارتباط السليم بالقواعد المحاسبية وغيرها سواء لمنفعة خاصة أو بهدف الانحياز لمصلحة فئة بعينها عن إعداد وعرض المعلومات المفصح عنها بما يتعارض مع اعتبارات الموضوعية والاستقلال المهني (تيجاني, ٢٠١٢).

أن ممارسات المحاسبة الإبداعية ليست عادلة لمستخدمي القوائم المالية حيث تتضمن ممارسات غير عادلة للسلطة وتعمل على أضعاف سلطة المنظمين، فحين يتم خرق النظم والقوانين بدون عقوبة الأمر الذي يترتب على ذلك قلة احترام لهذه القوانين, وبشكل أساسي فان من الحكمة والمنطق التساؤل بشان صلاحية الأنشطة المتورطة في إخفاء البيانات المالية السليمة لتقديم صورة لا يستطيع النشاط الاقتصادي الضمني تبريرها كاملة (القطيش والصوفي, ٢٠١١).

٢-١-٨ الاتجاهات والأساليب الحديثة في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها

لا شك إن مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتبر من الأمور الصعبة والمعقدة، ولهذا فان على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وذلك لكشف تلك الممارسات ومن ثم محاولة الحد منها، وفيما يلي أهم الاتجاهات والوسائل والأساليب الحديثة المستخدمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها، وهي: (الخشاوي والدوسري، ٢٠٠٨)

١. ظهرت فكرة لجان المراجعة في الولايات المتحدة بعد الهزات المالية العنيفة الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية، والتي أسفرت عن قيام كل من بورصة نيويورك (NYSE) وهيئة سوق المال الأمريكية (SEC) بالتوصية بضرورة إنشاء لجنة بالشركات المسجلة بها مكونة من عدد من الأعضاء

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

غير التنفيذيين تكون مهمتها تعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه وذلك كمحاولة لزيادة استقلاليته عند إبداء الرأي في القوائم المالية التي تصدرها الشركات، ولهذا الأمر فقد أوصى المعهد الأميركي للمحاسبين القانونيين (AICPA) عام ١٩٦٧ جميع الشركات سواء المسجلة في البورصة أو العامة بضرورة إنشاء لجنة للمراجعة، وفي عام ١٩٧٢ أصدرت هيئة سوق المال الأمريكية (SEC) توصيات بإلزام الشركات بإنشاء لجنة للمراجعة، وفي عام ١٩٧٨ ألزمت بورصة نيويورك جميع الشركات المسجلة لديها بضرورة تكوين لجان مراجعة.

٢. بعد الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي تعرضت لها العديد من اقتصاديات دول شرق آسيا وأميركا اللاتينية وروسيا في أواخر القرن العشرين والانهيارات المالية في العديد من أسواق العالم، وكذلك في ظل انفتاح أسواق المال العالمية وعولمة الأسواق والاعتماد على شركات القطاع الخاص لزيادة معدلات النمو الاقتصادي للعديد من دول العالم والتوسع الهائل في حجم تلك الشركات أصبحت هنالك حاجة ماسة إلى وضع أسس ومعايير أخلاقية مهنية جديدة، وقد أطلق على تلك المعايير والأسس الأخلاقية ما يعرف ألان بمفهوم حوكمة الشركات وذلك للحد من ظواهر المحاسبة الإبداعية والأضرار التي قد تنشأ من وجودها وذلك لعدم وجود الشفافية اللازمة والتي من شانها رفع مستوى الاقتصاديات العالمية والمحلية.

٣. خفض مجال اختيار البدائل والمعالجات المحاسبية عن طريق تقليل من عدد البدائل والمعالجات المحاسبية المتاحة أو تحديد الظروف التي يمكن إن تستعمل فيها كل معالجة، ولهذا الأمر فان لجنة معايير المحاسبة الدولية وفي تعديلاتها الأخيرة فإنها قد ألغت في معاييرها المعالجة البديلة، ووضعت

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

معالجة قياسية في اغلب معاييرها. وبتخفيض البدائل فان ذلك سيؤدي بالشركة إلى اختيار معالجة محاسبية معينة تعكس من خلالها الصورة المرغوب فيها في عام ستجبر فيما بعد على استعمال نفس المعالجة في الظروف المستقبلية الشبيهة وتكون فيها النتيجة أقل إرضاء.

٤. إن الحد من سوء استعمال بعض السياسات المحاسبية، يتم ذلك عن طريق ما يلي:

أ. سن قواعد تقلل من استعمال بعض السياسات المحاسبية أو حتى إلغاؤها.

ب. تفعيل فرضية (الثبات): ويقصد بالثبات هنا هو الثبات في استعمال السياسات المحاسبية المتبعة من معدي البيانات المالية، وهذا يعني انه متى ما اختارت أي شركة ما سياسة محاسبية تناسبها في أحد الأعوام فيجب عليها الاستمرار في تطبيقها في الأعوام اللاحقة والتي ربما قد لا تناسبها تلك السياسات كما كانت، وهنا تجدر الإشارة إلى أن لا يعني انه من غير المسموح تغيير السياسات المحاسبية، لكن المقصود هو عدم تغيير تلك السياسات إلا في حال الضرورة القصوى وشريطة الإفصاح عن التأثيرات المالية الناتجة على تغيير تلك السياسات.

٥. أما الوسيلة الأهم والأقوى فهي يقظة وكفاءة المراجعين والمراقبين ولجان المراجعة في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي يتبعها البعض، ويتم هذا الأمر عن طريق اختيار مكاتب التدقيق ذات الكفاءة والمصداقية العالية, وان المراجع الكفؤ والمتمكن يقوم على تصميم إجراءات المراجعة للحصول على تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن المحاسبة الإبداعية التي يتم اكتشافها، والتي تعتبر جوهرية للقوائم المالية الواحدة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٦. تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين والمهتمين ومستعملي المعلومات المالية على مختلف أطيافهم، ويتم هذا الأمر عن طريق أما التثقيف الذاتي الذي يقوم به بعض المستثمرين أو مستعملي المعلومات المالية بغرض رفع مستواهم المحاسبي، أو عن طريق الجهات المعنية بسلامة وشفافية القوائم المالية وما يرد بها من معلومات سواء كانت تلك الجهات حكومية أو من القطاع الخاص، وتتم عملية التثقيف عن طريق عرض برامج محاسبية تثقيفية وتعليمية أو إرسال رسائل توضيحية أو عقد حلقات نقاشية لمستعملي المعلومات المالية تشرح الممارسات الإبداعية التي تمارسها بعض الشركات وأهم التطورات في مجال المراجعة والمحاسبة.

٧. تفعيل التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة ووضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الأخلاق المهني التي من أهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي يجب أن يلتزم بها المحاسب والمراجع المعتمد.

٢-١-٩ دور مجلس المعايير المحاسبية الدولية في الحد من الجوانب السلبية للمحاسبة الإبداعية

عندما قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية إجراء تعديلات على معايير المحاسبة الدولية التي يصدرها وتغييرها لتصبح معايير التقارير المالية الدولية كان يهدف من وراء هذه التغييرات إلى عدة نقاط أهمها: (أبوطالب, ٢٠٠٦)

- التقارب مع معايير المحاسبة الأمريكية.

- تلبية رغبة مجلس الوحدة الاقتصادية بالاتحاد الأوربي بإصدار معايير محاسبية جديدة تساعدها على توحيد التطبيق المحاسبي بين دول الاتحاد الأوربي على غرار توحيد العملة الأوربية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- الأخذ بعين الاعتبار التطورات الكبيرة والتغيرات التي حدثت وخاصة قيام العديد من دول العالم بإصدار معايير محاسبة محلية تستند بشكل أساسي على معايير المحاسبة الدولية.

- حدوث بعض التجاوزات والاستغلال السيئ من قبل بعض المحاسبين لتلك المعايير عبر استغلالهم لبعض نقاط الضعف الموجودة بالمعايير والتي كانت احد نتائجها ظهور المحاسبة الإبداعية.

فقد رأى مجلس معايير التقارير المالية الدولية إدراج بعض التعديلات والتغييرات وذلك تلافيا للاستغلال السيئ للمعايير القديمة، وكذلك للقضاء على أي ممارسات من ممارسات المحاسبة الإبداعية والتي ظهرت في ظل المعايير المحاسبية الدولية القديمة، ومن أهم تلك التعديلات:

١- العمل على إلغاء غالبية البدائل (المعالجة القياسية والمعالجة البديلة) في معايير المحاسبة الجديدة، والاكتفاء بمعالجة محاسبية واحدة وذلك بهدف توحيد المعالجات وعدم فتح المجال للاختيار بين عدة بدائل بحيث تستغل تلك البدائل في تجميل صورة الدخل أو تضخيم الأرباح أو التغطية على بعض الملاحظات على نشاط الشركة.

٢- إضافة مرفقات لكل معيار محاسبي يوضح كيفية التطبيق العملي، ويعتبر هذا الأمر من وجهة نظر الباحثين من أهم التغييرات أو التعديلات التي طرأت على معايير المحاسبة الدولية الجديدة، فقد اتضح أن هناك صعوبات متعددة في التطبيق العملي للكثير من فقرات معايير المحاسبة، حيث يصعب على الكثير من المتخصصين توضيح كيفية التطبيق السليم لغموض بعض الفقرات داخل المعيار الأمر الذي قد يستغله بعض ضعاف النفوس في القيام بعملية تلاعبات أو تحريفات لبعض بنود التقارير المالية بحجة عدم الوضوح أو الفهم السليم للمعيار.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٣- العمل على إلغاء التناقضات والتعارض الموجود بين بعض المعايير بالإضافة إلى إزالة أي غموض قد يكتنف تلك المعايير الأمر الذي يغلق الباب أمام من يريد أن يستغل تلك التناقضات أو الغموض الذي يكتنف بعض تلك المعايير.

٢-١-١٠ إجراءات مراقب الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

على الرغم من اهتمام المدقق باكتشاف الأخطاء والغش الذي يقع في الدفاتر والتقارير المالية سواء أكان يقوم بتدقيق اختباري أم شامل وكذلك اهتمام المنظمات المهنية والباحثين في مجال المحاسبة والتدقيق بضرورة إلقاء مسؤولية اكتشاف الأخطاء والغش الجوهري على المدقق في مواجهة رغبات المجتمع المالي والقضاء، إلا أن هذه الأخطاء والغش في تزايد مستمر حتى الأن لعدة أسباب أهمها: (حماد, ٢٠٠٢)

-كبر حجم منشآت الأعمال واتساع نطاق أعمالها، والخدمات الخاضعة للتدقيق

-اختلاف المنظمات المهنية والباحثين في مجال المحاسبة والتدقيق حول تحديد ارتباط مسؤولية اكتشاف الأخطاء والغش بالدفاتر والتقارير المالية بالإدارة أم المدقق.

-إن المعايير والتشريعات المهنية اقتصرت مسؤولية المدقق عن الأخطاء والغش في حدود نطاق الفحص الذي قام فيه إذا بذل العناية المهنية اللازمة.

وفيما يلي اهم الإجراءات والاختبارات التي ينفذها المدقق للحد من أثار استعمال الإدارة لأساليب المحاسبة الإبداعية لحماية حقوق الأطراف ذات المصالح في الشركة وذلك في كل من قائمة الدخل والمركز المالي والتدفق المالي:

١. **الإجراءات والاختبارات التي يطبقها المدقق للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل**

تهدف الإدارة من أساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارسها على عناصر قائمة الدخل الإيرادات والمصروفات (إلى تحسين الربح بإظهار أرباح صورية)غير حقيقية وذلك من خلال تضخيم المبيعات أو تخفيض المصروفات أو كليهما معا

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وذلك من أجل تحسين النسب المالية التي تدخل أرقام المبيعات وكلفتها وصافي الدخل في احتسابها كنسب الربحية وكفاءة النشاط، و الآتي يتضمن عرضا لأهم إجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة الدخل والهدف من تنفيذها والإجراءات المضادة التي يتوجب على المدقق الخارجي تطبيقها:

أ- التحقق من فواتير البيع وخصوصا للصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة بالشركة كالشركات التابعة والزميلة.

ب- التحقق من أن صفقات البيع حقيقية وليست صورية.

ج- التحقق من مدى توفر شروط الرسملة في ذلك المصروف.

د- تقدير أثر إغلاق الخط الإنتاجي على نتيجة الأعمال وأخذه بنظر الاعتبار.

هـ- استبعاد أرباح تلك البنود من الربح التشغيلي.

٢. الإجراءات والاختبارات التي يطبقها المدقق للحد من آثار المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي

تهدف الإدارة من أساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارسها على عناصر قائمة المركز المالي إلى تحسين المركز المالي للشركة وذلك من خلال تضخيم قيم الأصول أو تخفيض قيم المطلوبات أو كليهما معا وذلك بغرض تحسين عرض النسب المشتقة منها مثل نسب السيولة أو الربحية وغيرها، والجدول الآتي يتضمن عرضا لأهم إجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة المركز المالي الهدف من تنفيذها والإجراءات المضادة التي يتوجب على المدقق الخارجي تطبيقها:

أ- استبعاد النقدية المقيدة عند احتساب السيولة.

ب- التحقق من صحة الأسعار المستخدمة.

ج- طلب كشف بالذمم المدينة والتحقيق من نسبة المخصص إلى إجمالي الذمم المدينة.

د- فحص كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلي للأصناف في المخزن .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

هـ- التحقق من ذلك التغيير عن طريق تقرير مدقق الحسابات والآثار المترتبة في قائمتي الدخل والمركز المالي.

و- التحقق من نسب الاستهلاك وتعديل مصروف الاستهلاك.

ز- التحقق من صحة الأسس المتبعة في التقييم وتعديل القيمة وفق الأسس الصحيحة.

ح- التحقق من إثبات تلك الأقساط ضمن المطلوبات المتداولة واعادة احتساب نسب السيولة.

ط- التحقق من الحصول على قرض طويل الأجل قبل انتهاء السنة لسداد قرض قصير الأجل ذلك وعمل التعديلات اللازمة في نسب الرفع المالي.

ي- تعديل ربح العام الجاري والنسب المرتبطة فيه ونسبة توزيعات الأرباح.

ك- دراسة أثر إثبات موجودات محتملة قبل توفر شروط تحققها على النسب المالية ذات العلاقة وتعديلها بالشكل المناسب. (مطر, ٢٠٠٦)

٣. الإجراءات والاختبارات التي يتوجب تطبيقها للحد من أثار المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية

على كل من المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية السعي لمعرفة التطورات المهنية الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وادراك إجراءات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية وحتى يكون هذا الإجراء متبوعا بإجراء مضاد لمواجهة الإجراء الإبداعي وادارته وجعله موضوع عناية من قبلهم. ومن الإجراءات المضادة.(Laura,et,al,2011)

أ- التحقق من مدى توفر شروط الرسملة للمصاريف التشغيلية.

ب- التحقق حول تغيير طريقة احتساب قسط إطفاء الأصول الغير ملموسة.

ج- إعادة احتساب مصروف الإهلاك والإطفاء وفقا لمعدلات الإهلاك والإطفاء المتعارف عليها في الصناعة التي تنتمي لها منشأة الأعمال.

د- التحقق من نتيجة أعمال المنشاة التابعة وتأثيرها على قائمتي الدخل والمركز المالي.

هـ- التحقق من صحة أسعار الصرف وتصحيح الخطأ في ترجمة بنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

و- استبعاد النقدية المقيدة من احتساب نسب السيولة، بهدف التعرف على مستوى السيولة الفعلي.

٢-١-١١ الأليات والشروط التي تعزيز أداء عمل المدقق للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

تهدف عملية التدقيق وفقا للمعايير إلى توفير تأكيدات معقولة بان القوائم المالية كوحدة واحدة بشكل عام خالية من أي تحريف جوهري أو غش أو تلاعب أو أي ممارسات من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وللوصول إلى تلك التأكيدات المعقولة يجب أن تتوافر بالمدقق سواء على مستوى مكاتب التدقيق أو دواوين المحاسبة عدة آليات وشروط تساعد على تعزيز أداء عمل المدقق للحد من الممارسات الإبداعية وهي: (الخالدي, ٢٠١٤)

توفر الموارد البشرية المؤهلة والمدربة، حيث يعتبر توفر مثل تلك الكفاءات الضمان لحسن إنجاز الأعمال التي يكلف بها مكتب التدقيق أو ديوان المحاسبة، وفي هذا الصدد فلا بد من مراعاة التناسب بين الأعمال والموارد البشرية عدديا ونوعيا، والاهتمام بنواحي التدريب والتعليم المستمر ونقل الخبرات والتجارب داخل منظومة التدقيق سواء كانت مكتب تدقيق أو ديوان محاسبة.

وبهذا يجب أن يحتل الاستثمار في الموارد البشرية المرتبة الأولى في أولويات مكاتب المراجعة ودواوين المحاسبة، وفي مقابل ذلك فيجب إن يكون لديه القدرة على الاحتفاظ بهذه الموارد للمدى الملائم.

إن ممارسة مهنة التدقيق تحتاج إلى أشخاص ذو مواصفات خاصة، بحيث يتمتعوا بالوعي المهني والثقافة والإدراك الكافي بمختلف الأنشطة الاقتصادية والمستجدات في بيئة الأعمال والعوامل التي قد تؤثر على المراكز المالية للعملاء أو في عناصر أو موارد أعمالهم أو في قدرتهم على الاستمرار، وبالإضافة إلى ذلك الشعور بالاستقلالية والقدرة على ممارستها في الاتجاه الصحيح والإحساس بأهمية ما يقوم به من أعمال.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

يجب على مكاتب التدقيق أو دواوين المحاسبة إن تقيم مدى إمكانية الاعتماد على ما تقدمه إدارة الشركة التي يتم التدقيق عليها من بيانات ومعلومات، وبسبب الحدود الطبيعية لمهمة التدقيق واستحالة إحاطة المدقق بكافة المعاملات والأحداث الخاصة بالشركة بنسبة ١٠٠%، لذلك على المدقق أن يقيم إمكانية انسحابه من المهمة أو الاعتذار عنها إذا نما إلى علمه ما يجعل أمانة إدارة الشركة فيما تقدمه من بيانات أو معلومات محل شك، وفي هذا الصدد فقد يكون من الواجب إعادة النظر في صياغة نموذج تقرير مراجعة القوائم المالية لكي تعكس بشكل أكثر تفصيلا طبيعة مهمة المدقق والحدود الطبيعية لهذه المهمة مع ذكر للبنود أو الموضوعات التي يتوافر لديه دليل على صحتها غير إقرارات إدارة الشركة.

إن مهمة المدقق ليست سهلة خاصة في ظل كبر وتشعب وتشابك أنشطة الشركات والتطور المستمر في أساليب الإنتاج والتسويق والتمويل، حيث أنها لم تعد قاصرة على أساليب التدقيق المستندي التقليدية والاطلاع على الدفاتر والقيود المحاسبية، إنما أصبحت موضوعات مثل أساليب تصوير القوائم المالية والإفصاحات المختلفة المطلوبة بالمعايير المحاسبية والالتزامات غير المقيدة بالدفاتر في دائرة الاهتمام الأول للمدقق.

ويمكننا القول بان غالبا من يقوم بعمل تلاعبات أو ممارسات المحاسبة الإبداعية من المحاسبين من هو على مستوى عال من الحرفية والابتكار لذا فمن الضروري أن يقابله من الجانب الآخر من المدققين سواء في مكاتب التدقيق أو مدققي دواوين المحاسبة من يكون على نفس المستوى أن لم يكن في مستوى أعلى، من أجل كشف تلك الممارسات والحد منها حتى يستطيع أن يصل إلى توفير التأكيدات المعقولة بخلو تلك التقارير المالية من أي انحرافات أو تلاعبات أو غش.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ويرى الباحث أن ممارسات المحاسبة الإبداعية وان كانت قانونية ولا تتعارض مع المبادئ المحاسبية إلى حد ما لكنها ممارسات غير أخلاقية وغير عادلة وتعتبر خروج عن قواعد السلوك المهني والأخلاقي المتمثلة بالنزاهة

والصدق والأمانة والحياد وذلك لكونها من أساليب الاحتيال والتضليل المتعمدة لمصلحة الأطراف المستفيدة من القوائم المالية.

المبحث الثاني: التهرب الضريبي

تمهيد

يعد التهرب الضريبي من الظواهر الخطيرة التي انتشرت في دول العالم جميعا, سواء كانت متطورة أم نامية, وهي ظاهرة ملازمة للضريبة يختلف حجمها وصورها من دولة إلى أخرى، وتسعى جميع الدول جاهدة إلى الحد من هذه الظاهرة, ومكافحتها بشتى الوسائل عن طريق رصدها, ومعرفة أشكالها, وأسبابها, وطرائق معالجتها.

١-٢-٢ مفهوم التهرب الضريبي

١. **المفاهيم المهنية والأكاديمية المرتبطة بالعمل الضريبي:** (عفانة, والقطاونه،٢٠٠٨)

- **التخطيط الضريبي:** هو وسيلة التي تستخدمها الإدارة الناجحة للاستفادة من المزايا القانونية والتي تساعدها في اتباع سياسات استثمارية مفيدة سواء كان ذلك بالموجودات الثابتة أو الاستثمارات المالية أو لتقليل مبلغ الالتزام الضريبي أو لتجنب الضريبة بأكملها، ويختلف التهرب الضريبي عن التجنب الضريبي فالتجنب يحدث عندما يمتنع المكلف عن القيام بالتصرف المنشئ للضريبة حتى يتجنب دفعها.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- **الفجوة الضريبية:** ويقصد بها الاختلاف بين الضرائب التي يقوم المكلفون بسدادها فعلا من واقع إقراراتهم والضرائب التي يجب أن يسددونها على أرباحهم الحقيقة.

٢. تعريف التهرب الضريبي:

سيوضح الباحث هنا بعض التعاريف التي أوردها الكتاب والباحثون وكل حسب وجهة نظر من وضعها عن مفهوم التهرب الضريبي:

التهرب الضريبي: هو عدم دفع الضريبة كليا, أو جزئيا من لدن المكلف بدفعها قانونا, ودون نقل عبئها إلى غيره, بحيث لا تحصل الدولة نتيجة ذلك على الإيرادات الضريبية كليا, أو جزئيا"(خلف, ٢٠٠٨).

وقد عرف التهرب الضريبي: هو تخلص المكلف من التزامه القانوني بعدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا باتباع طرق وأساليب احتيالية مخالفة للقانون, ويمكن أن يتم التهرب من الضريبة قبل تقديرها باستعمال المكلف بعض الوسائل الاحتيالية بحيث لا يترتب على المكلف أي التزام قانوني أو بعد تقدير الضريبة وذلك بالامتناع عن دفعها للخزينة(عفانة والقطاونه، ٢٠٠٨).

وعرف التهرب الضريبي أيضا: هو استخدام الطرق الاحتيالية الفنية، والقانونية، والإدارية، بقصد التخلص من دفع الضريبة فيحاول بعض المكلفين التهرب من الضريبة كليا أو جزئيا وبشتى الطرق والأساليب، كأن يتعمد إعطاء معلومات غير صحيحة عن الدخل، أو يمتنع عن تقديم تقرير، أو يبالغ في تقدير التكاليف الواجبة الخصم، أو الامتناع عن الدفع واخفاء أمواله حتى لا تتمكن الإدارة من تحصيل دين الضريبة، أو قد يعمد بعض المكلفين إلى استغلال نقص أو غموض أو ثغرة في صياغة نص ضريبي(القيسي, ٢٠١١).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ويرى الباحث أن عملية التهرب الضريبي تختلف عن غيره من الظواهر المالية الأخرى فعند قيام المكلف الخاضع للضريبة بالتهرب من دفعها أو تقليلها بشكل أو بأخر سواء كان التهرب كليا أو جزئيا فهي تعتبر مخالفة لأحكام القانون الضريبي, أما ظاهرة نقل عبء الضريبة والتي لا تمثل انتهاكا للقانون الضريبي، حيث يتخلص المكلف من دفع الضريبة دون ارتكاب أية مخالفة لنصوص القانون الضريبي.

٢-٢-٢ أنواع التهرب الضريبي

ويقسم التهرب الضريبي إلى قسمين هما:

أولا: التهرب الضريبي المشروع (التجنب الضريبي)

هو قيام المكلف بتنظيم مصادر دخله بشكل يجعله يقلل من مقدار الضريبة المطلوبة منه أو يجعله غير خاضع للضريبة.

وأن التهرب يكون مشروعا في الحالات الآتية: (العلي، ٢٠١١)

أ- عدول الإفراد عن شراء السلعة التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة أو الانصراف عن ممارسة استغلال معين، إلى استغلال أخر تكون نسبة الضريبة المتحققة على هذا الاستغلال اقل.

ب- أن يستغل الشخص نصوص بعض بنود قانون ضريبة الدخل التي تنص على الإعفاء من الضريبة لمن يستثمر في قطاعات محددة، مثل قطاع الزراعة.

ج- قيام شخص بنقل ملكية أمواله إلى ورثته عن طريق عقد بيع خلال حياته تهربا" من خضوع هذه الأموال لضريبة التركات أو في حالة أن قانون

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الضريبة لا يخضع الهبات إلى الضريبة على التركات فيقوم المورث بهبة بعض أمواله إلى ورثته.

د- قيام الشخص بنقل عبء الضريبة بعد أن يكون قد دفعها لدائرة ضريبة الدخل إلى شخص أخر ويطلق على هذه الحالة (انعكاس الضريبة).

هـ- تحويل الضريبة عن طريق تحسين عمليات الإنتاج بما يعوض مقدار الضريبة أو لجوء المنتج إلى إنقاص درجة الجودة أو حجم المنتج مع بقاء سعر السلعة على ما هو عليه.

و- ويطلق عليه أحيانا بالتجنب الضريبي Evasion non Fraudulence " ويقصد به ما يعتمد أليه الأفراد (المكلفون) من الاستفادة مما في قانون الضريبة من ثغرات ينفذون منها للتخلص من أداء الضريبة.

ثانيا: التهرب الضريبي غير المشروع (الجرم الضريبي):

وهي الأساليب والأفعال المخالفة للقانون التي يقوم بها المكلف من اجل تخفيض مقدار الضريبة المستحقة عليه جزئيا أو كليا, وهناك العديد من هذه الأساليب التي يلجأ إليها ومنها: (أبو نصار, ٢٠١٢)

التهرب الكلي:

أ- تزوير السجلات والدفاتر من قبل المكلف من اجل التلاعب بمصادر دخله ونفقاته.

ب- قيام المكلف بإخفاء بعض مصادر الدخل بشكل كامل.

ج- التهرب من تسديد الضرائب المستحقة على المكلف إما عن طريق المماطلة بالدفع أو عن طريق تهريب أمواله خارج البلد.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

د- التلاعب بملكية مصادر الدخل عن طريق تنازل المكلف شكليا عن مصدر دخله الى جهات معفاة من الضريبة مع إبقائه على السيطرة الفعلية على مصدر دخله.

التهرب الجزئي: وهو قيام المكلف بالتهرب من دفع مبلغ الضريبة بصورة جزئية من خلال إخفاء جزءا من النشاط لذي يمارسه أو أن يخفي نشاط خاضع للضريبة في حين يتحاسب عن نشاط آخر إذا كان يزاول أكثر من نشاط أو يقدم إقرار ضريبي كاذب إلى السلطة المالية عن أرباحه المتحققة في الخارج , وهنا تصبح الإدارة الضريبية أمام مشكلة متمثلة بصعوبة فرض الضريبة على الجزء الذي تم إخفائه (ابونصار،٢٠٠٩).

٣-٢-٢ أسباب التهرب الضريبي Causes of Tax Evasion:

(باقر,٢٠١٥)

أولا: الأسباب المباشرة

١. الأسباب التشريعية: لقد زادت في تعقيد القواعد التشريعية للنظام الضريبي من احتمالات التهرب الضريبي سواء في تقدير الوعاء أو في حساب قيمة الضريبة أو الإعفاءات أو التخفيضات.

من ناحية الكفاءة: فان من أخطر الوسائل التي يلجأ إليها الموظف هي الرشوة التي تظهر أساسا الجانب السلبي له أي عدم وجود وعي مهني.

٢. الإمكانيات المادية: نقص الوسائل المادية حيث أن جميع المؤسسات والقطاعات قد استفادت من مشاريع عمرانية تعكس الواقع إلا أن القطاع الضريبي لم يحصل على أي إصلاح كونه يزاول عمله في منشآت موروثة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٣. الإجراءات الإدارية: تعتبر كإجراءات روتينية معقدة تتسبب في خلق الكراهية اتجاه الضرائب وما يمثلها من أجهزة وأعوان إداريين فلو يبقى على الإدارة الضريبية استعمال كل الإجراءات اللازمة لتفادي ذلك وتتمثل هذه الإجراءات:

- صعوبة تقدير الوعاء الضريبي.
- عدم المساواة في تطبيق الإجراءات.
- تعقد الإجراءات الخاصة بتحصيل الضريبة

ثانيا: الأسباب غير المباشرة

١. الأسباب النفسية: الضريبة أداة لاغتصاب وافتقار الشعوب يرجع هذا التفكير إلى الأسباب التاريخية التي ورثتها الشعوب عن الاستعمار فكان الاستعمار الفرنسي مثلا في الجزائر يستعمل الضريبة كوسيلة لمصادر ونهب أموال الأفراد مما انعكس سلبا على المجتمع اتجاه فرض الضريبة والتي هي اقتطاع مالي دون مقابل بل وهذا ما أدى إلى إحساسهم بأن الضريبة تحد من حريتهم ويذهب البعض إلى اعتقادهم في عدم عدالتها.
٢. الأسباب الاجتماعية: يلعب المحيط الاجتماعي دورا هاما في ترسيخ ظاهرة التهرب الضريبي وشيوعها بين الأفراد، فمن الملاحظ إن هناك ضعف في الوعي الضريبي والذي لا يتناسب مع الشعور الوطني.
٣. الأسباب السياسية: تتفاقم حالات التهرب وتتزايد عند إحساس المكلفين بضعف السلطة العامة وعجزها على استغلالها الأمثل للموارد.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

العقوبات القانونية الرادعة في قانون ضريبة الدخل العراقي التي تفرض بحق الشركات التي تمارس أساليب المحاسبة الإبداعية لغرض الحد منها:

إن لكل قانون أهدافه ووسائله، وقانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل يعده جزءا من القانون المالي الذي يرمي إلى تحقيق المصلحة المالية للدولة مضافا إليه الأهداف الاجتماعية والاقتصادية والسياسية الأخرى المرسومة له، ولبلوغ ذلك يرسم القانون مجموعة من القواعد والإجراءات المتعلقة بحصر المكلفين وتقدير وعاء الضريبة أي تحديد مقدار الضريبة المستحقة بذمة المكلف وطرائق تحصيل هذه الضريبة ويلزم المكلفين بدفع الضريبة، وعلى وجوب الامتثال له.

ويشير (إسماعيل، ٢٠٠٨) أن المشرع العراقي قد فرض عقوبات متنوعة لضمان تطبيق إحكام الضريبة على المكلفين، وتتناسب هذه العقوبات مع الفعل الذي يقوم به المكلف أو يمتنع عن القيام به، فقسم منها يكتفي المشرع فيها بالغرامة في حين القسم الآخر ينص على زيادة مقدار الضريبة، وثمة عقوبات أخرى مثل الحبس أو الحبس والغرامة معا، ومما تجدر الإشارة إليه أن قسما من العقوبات أعطى القانون للسلطة المالية صلاحية فرضها، في حين أوكل القسم الآخر إلى المحاكم, وهناك عقوبة جعلها القانون من اختصاص لجان الاستئناف، في حالة المخالفات التي يرتكبها المكلفون لنظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل.

وقد ترتب على ذلك أن يكون الهدف من فرض العقوبة هو منع المخالف من العودة إلى مخالفته مستقبلا، وان قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل قد وضع الجزاءات والعقوبات عن المخالفات الضريبية وكما موضح في أدناه: (إسماعيل، ٢٠٠٢)

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

مخالفات إخفاء معلومات والتصريح الناقص عن الدخل والتلاعب والتضليل في الحسابات

تعد هذه المخالفات من أكثر المخالفات خطورة وتأثيرا على فاعلية نظام التحاسب الضريبي وذلك بسبب اتساع نطاق ممارستها بين المكلفين (الشركات) وصعوبة اكتشافها من قبل الإدارة الضريبية مقارنة بغيرها من أنماط المخالفات الضريبية نظرا لما يتطلبه ذلك من قدرات وامكانات فنية متقدمة جدا ولهذه الأسباب نجد إن الجزاءات التي يتم إيقاعها بالمكلفين الذين يرتكبونها تمتاز عن غيرها من الجزاءات بالقسوة لتحقيق الردع المطلوب بين أوساط المكلفين عموما.

إن الجزاءات المفروضة على هذا النوع من المخالفات في قانون ضريبية الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل تضمنها المواد (السابعة والخمسون) و(الثامنة والخمسون) و(التاسعة والخمسون) و(التاسعة والخمسون مكررة)، وسنتناول بالتفصيل ما جاءت به هذه المواد وكما موضح في أدناه :

- **المادة (السابعة والخمسون):** نصت هذه المادة على عقوبة (الحبس) مدة لا تزيد على سنة واحدة من يثبت عليه أمام المحاكم المختصة ارتكاب أحد الأفعال الآتية:

أ- من قدم عن علم بيانات أو معلومات كاذبة أو ذكرها في تقرير أو حساب أو بيان بشان الضريبة أو اخفى معلومات كان يجب عليه بيانها قاصدا بذلك الحصول على خفض أو سماح أو تنزيل من مقدار الضريبة التي فرضت عليه أو على غيره.

ب- من اعد أو قدم حسابا أو تقريرا أو بيانا كاذبا أو ناقصا عما يجب إعداده أو تقديمه وفق هذا القانون أو ساعد أو حرض أو اشترك في ذلك.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- **المادة (الثامنة والخمسون):** عالجت هذه المادة حالات استعمال الغش أو الاحتيال للتخلص من الضريبة عن طريق التشديد على عقوبة الحبس إذ نصت هذه المادة على (يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن ثلاثة أشهر ولا تزيد على السنتين من يثبت عليه أمام المحاكم المختصة انه استعمل الغش أو الاحتيال والتضليل للتخلص من أداء الضريبة المفروضة أو التي تفرض بموجب هذا القانون كلها أو بعضها).

- **المادة (التاسعة والخمسون):** وقد بين القانون في المادة التاسعة والخمسين بانه على السلطة المالية أن تضاعف الضريبة على الدخل الذي كان موضوع الدعوى الوارد بيانها في إحدى المادتين (٥٧) و(٥٨) المشار إليهما أعلاه بعد اكتساب الحكم الصادر فيها الدرجة القطعية، لذلك فلا يجوز للسلطة المالية أن تضاعف الضريبة بمجرد صدور الحكم في إحدى محاكم البداية على المكلف، بل لابد أن تنتظر إلى حين صدور القرار من محكمة التمييز من دون أن يطعن المكلف بالحكم أمام محكمة التمييز، وبعد هذا يتوجب عليها أن تزيد الضريبة إلى مثلها فيما يخص المكلف.

- **المادة (التاسعة والخمسون مكررة):** تم بموجب هذه المادة إقرار مبدأ عقد التسوية الصلحية بين المكلف والسلطة المالية إذ أعطى القانون لوزير المالية أن يعقد تسوية صلحيه في الأفعال المنصوص عليها في المادتين (٥٧) و(٥٨) من القانون قبل إقامة الدعوى لدى المحاكم المختصة أو خلال النظر فيها وذلك بالاستعاضة عن العقوبات الواردة في المادتين المذكورتين أعلاه بدفع مبلغ لا يقل عن مثلي الضريبة المتحققة في الدخل موضوع الدعوى، على أن تنعقد التسوية الصلحية بناء على طلب تحريري يقدم من مرتكب الفعل أو المخالف أو من

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

يمثله قانونا، ولا يحق لمرتكب الفعل المخالف العدول عنها بعد حصول الموافقة عليها.

ويترتب على عقد التسوية عدم إقامة الدعوى الجزائية على مرتكب الفعل المخالف بعد تسديده للمبلغ المذكور أعلاه (لا يقل عن مثلي الضريبة المتحققة) وأتعاب إجراءات الدعوى في أية مرحلة وصلت إليها، قبل صدور قرار الحكم فيها من المحكمة المختصة، على أن يسدد المبلغ المذكور في مدة أقصاها عشر أيام اعتبارا من تاريخ حصول الموافقة على التسوية الصلحيه (إسماعيل، ٢٠٠٢) , (قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة١٩٨٢ وتعديلاته).

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

تم الاستعانة والاستفادة من بعض الدراسات التي لها علاقة بموضوع الدراسة والتي تخدم متغيراتها وهذه الدراسات تم ترتبها من الأحدث إلى الأقدم ما يلي:

أولا: الدراسات باللغة العربية:

١-دراسة جودة وآخرون، (٢٠١٨), بعنوان: "مدى ممارسة إدارة الأرباح لدوافع ضريبية في الشركات الفلسطينية من وجهة نظر موظفي ضريبة الدخل في قطاع غزة".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مفهوم إدارة الأرباح ودوافع ممارستها من قبل إدارة الشركات في فلسطين والأساليب التي تمارسها إدارة الأرباح لدوافع ضريبية وأكثرها استخداما ودور موظفي ضريبة الدخل في اكتشافها والحد منها، حيث تم تصميم استبانة في جمع المعلومات والبيانات عن مجتمع الدراسة المكون من مدراء دوائر ضريبة الدخل وموظفي كبار المكلفين والشركات في قطاع غزة،

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وقد توصلت الدراسة إلى وجود ممارسات لاستخدام إدارة الأرباح لدوافع ضريبية في الشركات الفلسطينية وكان أكثرها استخداما من قبل الشركات المساهمة العامة، وقد أوصت الدراسة في العمل على زيادة وعي المحاسبين بالأضرار التي تنتج عن استخدام ممارسات إدارة الأرباح والعمل على إصدار قوانين وفرض عقوبات على مستخدمي هذه الممارسات وتدريب موظفي الضريبة وزيادة قدراتهم في اكتشاف هذه الممارسات.

٢- دراسة نور الدين، (٢٠١٧), بعنوان: "دور ممارسي المهن المحاسبية في الحد من تطبيقات المحاسبة الإبداعية ومكافحة التهرب الضريبي".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الدور الذي يلعبه ممارسي المهن المحاسبية في الحد من تطبيقات المحاسبة الإبداعية سواء في تعظيم الأرباح أو بقصد التهرب الضريبي، حيث تم تصميم استبانة في جمع المعلومات والبيانات عن مجتمع وعينة الدراسة وهم كل من ممارسي المهن المحاسبية في الجزائر (المحاسب المعتمد، الخبير المحاسب، محافظ الحسابات)، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك دور للمهنيين في مجال المحاسبة في التأكد من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية ومدى تعبيرها للوضع الحقيقي للمؤسسات ومدى ثبات الطرق والمبادئ المحاسبية المعمول بها ومساعدة الدوائر الضريبية في تحديد الوعاء الضريبي، ومن أهم التوصيات هي العمل على ضمان إجراءات رقابية أكثر فاعلية من قبل المجلس الوطني للمحاسبة وضمان استقلالية اكبر لممارسي المهن المحاسبية واصدار نصوص قانونية تحد وتكبح من هذه الممارسات غير القانونية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

دراسة الخرسان, (٢٠١٦)، بعنوان: "التحاسب الضريبي بين المحاسبة الإبداعية وضوابط الإدارة الضريبية".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مفهوم المحاسبة الإبداعية والأساليب المعتمدة في تطبيقها وتوضيح مفهوم وألية التحاسب الضريبي والأساليب التي يتم عن طريقها تكييف المحاسبة الإبداعية للأغراض الضريبية والاطلاع على آليات نظام التحاسب الضريبي في عدد من الشركات العراقية، حيث قام الباحث بدراسة وتحليل القوائم المالية المعدة والمقدمة من قبل المكلفين (الشركات) إلى قسم الشركات وقسم الرقابة والتدقيق الداخلي في الهيئة العامة للضرائب، وقد توصلت الدراسة إلى أن الهدف الرئيسي والسبب المباشر في إتباع أساليب المحاسبة الإبداعية للشركات العراقية هو عن طريق تخفيض الأرباح بهدف التهرب من دفع الضرائب عند التحاسب، وخلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات وهي ضرورة تدريب العاملين في دائرة الضرائب لاكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وتعزيز الثقة المتبادلة بين السلطة المالية وبين المكلفين ومراقبي الحسابات مما يؤدي إلى تقديم معلومات تتصف بالموثوقية والملائمة.

٣- دراسة قباقيبي، (٢٠١٦)، بعنوان: "دور مدقق الحسابات في مواجهة تحديات المحاسبة الإبداعية (التلاعب في الحسابات)"، دراسة نظرية.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مفهوم المحاسبة الإبداعية والدوافع التي تحفز إدارة الشركات على ممارستها، وتحديد الوسائل المختلفة لتنفيذها، اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي من خلال دراسة القوائم المالية للحالات التطبيقية التي تم الحصول عليها من قسم الشركات وقسم الرقابة والتدقيق الداخلي في الهيئة العامة للضرائب، وهي دراسة نظرية تناولت الأخطاء الناجمة عن التقارير الاحتيالية، وبناءا على ذلك فقد عرض الباحث بعض

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الإجراءات التي أفرزتها أدبيات التدقيق لتحجيم تلك الممارسات مع توضيح دور مدقق الحسابات في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية بهدف تخفيض التضليل في التقارير المالية، وقد توصلت الدراسة إلى أن القوائم المالية وعلى الرغم من قيام مراقب الحسابات أو المدقق بتدقيقها فانه غالبا ما يتم تعديلها أو عدم قبولها من قبل الإدارة الضريبية بسبب عدم الانتظام أو لعدم أمانتها بما ينطوي عليه ذلك من إخفاء للمعلومات أو تزوير أو تلاعب في القوائم وهذا التلاعب يتضمن أحيانا إجراءات وأساليب المحاسبة الإبداعية. وقد أوصت الدراسة بضرورة قيام المنظمات المهنية بتطور وسائل اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية حتى تتماشى مع الزيادة المطردة في تلك الحالات والتي قد تؤدي إلى إخفاق عملية التدقيق, كذلك ينبغي على مدقق الحسابات الإهتمام بوضع برامج تدريبية للعاملين بمكاتبهم لتحسين مستوى أدائهم وتطويره .

٤- دراسة مصطفى وصبرينة, (٢٠١٦), بعنوان: "المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية المحاسبة الإبداعية كونها تمثل إشكالية جدا معقدة وهامة، والتعرف على طبيعة الممارسات التي تقوم بها بعض الإدارات وأثرها على القوائم والتقارير المالية من خلال التلاعب بأرباحها لغرض تحقيق أهداف غير معلنة على المدى القصير وطويل الأجل، وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها: خطورة اللجوء إلى المحاسبة الإبداعية كونها تؤدي إلى تضليل قراء القوائم المالية وتدفعهم إلى اتخاذ قرارات مبنية على معلومات محاسبية مضللة، وقد توصلت الدراسة إلى عدد من التوصيات أهمها: هي زيادة الاهتمام بدراسة إجراءات المحاسبة الإبداعية والعمل على زيادة الوعي والإدراك للأضرار الناتجة عن استخدام المحاسبة الإبداعية في صنع القرارات.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

دراسة عبد الصاحب, (٢٠١٦), بعنوان: "تأثير المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل والحد من آثارها".

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على المحاسبة الإبداعية ومفهومها ودوافعها والتعرف على مفهوم الوعاء الضريبي وتحديد الدخل والفرق بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي بالإضافة إلى التعرف على تأثيرات المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل والحد منها، حيث اشتمل مجتمع الدراسة على قسم الشركات وقسم الرقابة والتدقيق الداخلي في الهيئة العامة للضرائب ومكاتب التدقيق الخاصة حيث تم استخدام الاستبانة في جمع المعلومات وقد تم توزيع (٦٠) استبانة على عينة البحث وهم كل من الفاحصين الضريبيين وعدد من مراقبي الحسابات والأساتذة الجامعيين، وقد توصلت الدراسة إلى نتائج منها أن أهم دافع في التلاعب بالبيانات يتمثل بتقليل الضرائب واجبة الدفع بالإضافة إلى أن الإجراءات والاختبارات التي يقوم بها الفاحص الضريبي لها دور مهم في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية وأساليبها والحد منها.

٥-دراسة الزيادي, (٢٠١٥), بعنوان: "تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الدور الذي تلعبه المحاسبة الإبداعية في تضليل القوائم المالية والذي ينعكس بدوره على قرارات مستخدمي هذه التقارير وبيان الأساليب التي تستخدمها الإدارة في التلاعب بقوائمها المالية، حيث تم جمع البيانات عن طريق تصميم استبانة وتوزيعها على مجتمع الدراسة وهم مراقبي الحسابات المجازين لممارسة مهنة مراقبة الحسابات وكانت عينة الدراسة مكونة من (٤٣) مكتب مراقبة حسابات، حيث توصلت الدراسة إلى وجود علاقة ارتباط

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

بين أساليب الاحتيال ومصداقية القوائم المالي بالإضافة إلى وجود تأثير لأساليب الاحتيال على مصداقية القوائم المالية. ومن أهم التوصيات هي عدم ربط حوافز الإدارة بحجم الأرباح المتحققة لأنه قد يدفع الإدارة إلى تضخيم الأرباح مع وجود خسائر أخرى.

٦-دراسة عبدالله, (٢٠١٥), بعنوان: "اثر تمهيد الدخل في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية على الإيرادات العامة للدولة".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على اثر تمهيد الدخل على الإيرادات العامة للدولة والوسائل المستخدمة في عملية التمهيد للدخل وان مجتمع الدراسة تكون من جميع الشركات الصناعية المساهمة العامة المسجلة في سوق عمان المالي وقد كانت عينة الدراسة متكونة من (٣٢) شركة وفترة الدراسة هي للأعوام (٢٠١١-٢٠١٢-٢٠١٣) حيث استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي، وقد توصلت الدراسة إلى أن الشركات الممهدة للدخل هي (٢٧) شركة والشركات غير الممهدة للدخل هي (٥) شركات، وان هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لسلوك تمهيد الدخل على الإيرادات العامة للدولة، ومن أهم التوصيات هي يجب زيادة اهتمام الدولة بقياس حجم تمهيد الدخل لمعرفة أثرها على الإيرادات الضريبية ووضع قوانيين وأنظمة وتعليمات التي تحد من استخدام هذه الظاهرة.

٧-دراسة البعاج, (٢٠١٤), بعنوان: المحاسبة الإبداعية وأثرها في الدخول الخاضعة للضريبة".

هدفت هذه الدراسة إلى استعراض الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية واثر هذه الأساليب على الدخل الخاضع للضريبة والتعرف على أسباب التلاعب في البيانات المالية من قبل الإدارات والدوافع التي تسعى إلى تحقيقها وبيان دور المخمن الضريبي والمدقق في التعرف على ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية،

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

حيث توصلت الدراسة إلى أن للمحاسبة الإبداعية عدة أساليب تؤثر على قوائم الدخل (الإيرادات- المصروفات) وتؤثر على الحصيلة الضريبية لغرض خفض الدخل الخاضع للضريبة، وقد أوصت هذه الدراسة بالاهتمام على تفعيل دور الأجهزة الرقابية في كشف حالات التلاعب والغش.

٨- دراسة خلف، أحمد جمعان محمد، (٢٠١٤)، بعنوان: "دور إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط في الحد من التهرب الضريبي في الكويت".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط في الحد من التهرب الضريبي في الكويت، وذلك من وجهة نظر العاملين في دائرة الخضوع الضريبي والذين يمارسون الرقابة والتدقيق على أعمال الشركات العاملة في الكويت، تم جمع البيانات من خلال الدراسة الميدانية باستخدام استبانة, حيث تكون مجتمع الدراسة من جميع العاملين في دائرة الخضوع الضريبي والذين يمارسون الرقابة والتدقيق على أعمال الشركات العاملة في الكويت، أما العينة فتكونت من (٧٧) مستجيبا, وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج اهمها هو وجود أثر ذو دلالة إحصائية للعوامل التشريعية والقانونية المرتبطة بإدارة الخضوع الضريبي والتخطيط في الحد من التهرب الضريبي في الكويت، وعدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية للعوامل الشخصية والإدارية المرتبطة بإدارة الخضوع الضريبي والتخطيط في الحد من التهرب الضريبي في الكويت. ومن أهم التوصيات هي قيام إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط في دولة الكويت بإعداد الدراسات والبحوث اللازمة حول التشريع الضريبي للحد من التهرب الضريبي, وضرورة أن تتفق التشريعات الضريبية في دولة الكويت بأصول مهنة المحاسبة ومعايير التدقيق الدولية للحد من التهرب الضريبي.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

دراسة فليح وجميل، (٢٠١١)، بعنوان: "أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية وآثارها على البيانات المالية والتعرف على وسائل وطرق الكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية ودوافع الإدارة من استخدامها وبيان دور المدقق من هذه الممارسات حيث اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي من خلال استخدام الأدبيات النظرية واعتمدت أيضا على المنهج الميداني من خلال الاستبانة في جمع البيانات حيث كان مجتمع الدراسة من مجموعة من مكاتب التدقيق الأردنية وعينة الدراسة كانت ٥٠ شركة، وقد توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها: أن الشركات المساهمة العامة في بورصة عمان لا تقوم بالتلاعب بالأرباح أو المصروفات أو الإيرادات أو الأصول وحقوق الملكية، وقد أوصت الدراسة على تفعيل لجان المراجعة وتشديد الرقابة على الشركات من قبل الجهات الرقابية المختصة واصدار القوانين والتشريعات اللازمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

ثانيا: الدراسات باللغة الإنجليزية

٩- دراسة (Amidu, et al, 2016) بعنوان: **The effects of earnings management and corporate tax avoidance on firm value**

" أثار إدارة الأرباح والتجنب الضريبي على قيمة الشركات"

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم كيفية تأثير السياسة المالية للشركة على العلاقة بين التهرب الضريبي للشركات وادارة الأرباح حيث كان مجتمع الدراسة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

هي الشركات المدرجة في سوق غانا للأوراق المالية والتي شملت (١١٩) شركة على مدى فترة أربع سنوات ٢٠١٠-٢٠١٣. وقد أظهرت نتائج الدراسة الى أن معظم الشركات التي كانت ضمن عينة الدراسة قد مارست إدارة الأرباح للتهرب الضريبي, وأن الهيكل التمويلي للشركة لا يلعب دورا كبيرا في حوافز الشركة للمشاركة في أنشطة إدارة أرباحها وانه توجد علاقة طردية بين أنشطة المسئولية الاجتماعية للشركات وادارة الأرباح وانه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية إيجابية بين إدارة الأرباح والتهرب الضريبي.

١٠- دراسة (Yorke, et al,2016) بعنوان: Do firms manage earnings and avoid tax for corporate social responsibility

"هل تقوم الشركات بإدارة الأرباح والتجنب الضريبي على المسؤولية الاجتماعية للشركات"

هدفت هذه الدراسة للتعرف على العلاقة بين إدارة الأرباح والتهرب من دفع الضرائب وكذلك قياس تأثير التفاعل بين المتغيرين على قيمة الشركة، وقد شملت الدراسة الشركات المدرجة في سوق غانا للأوراق المالية خلال فترة ١٠ سنوات من (٢٠١٣-٢٠٠٣)، وقد توصلت الدراسة إلى أن انتشار ممارسات إدارة الأرباح بين الشركات التي شملتها عينة الدراسة وان التفاعل بين التهرب الضريبي وادارة الأرباح يؤثر سلبا على القوائم المالية وقيمة الشركات. وأكدت الدراسة على أهمية استخدام مراقبي الحسابات لإجراءات مراجعة معينة مثل: تحليل مبادئ محاسبية معينة، ربما تكون مرتبطة بالتلاعب، أو إجراءات تحليلية معينة لاكتشاف التهرب الضريبي وادارة الأرباح، والتي قد تزيد من احتمالية كشف التهرب الضريبي الناتجة من تضليل القوائم المالية، واختلاس الأصول.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

دراسة، (Yadav, 2014) بعنوان: Creative Accounting:
An Empirical Study from Professional Prospective.

"المحاسبة الإبداعية: دراسة ميدانية من المهنين"

هدفت هذه الدراسة إلى بيان تأثير المحاسبة الإبداعية على أداء الشركة التي تستخدم هذه الممارسات لمعالجة حساباتها لإظهار النتائج المرجوة وفقا لمصلحة إدارة الشركة، وكذلك بيان مشاركة الأطراف الأخرى والتي تمارس هذه الأساليب في الشركة من قبل مختلف المهنيين مثل المحامين والمصرفيين بالإضافة إلى المحاسبين والمدققين وبيان الدوافع من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، وان اهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة هي أن حوكمة الشركات تلعب دورا مهما في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية، بالإضافة إلى أن الشركات التي تتبع معايير التدقيق فان ذلك يؤدي إلى التقليل من ممارسة المحاسبة الإبداعية. أما اهم التوصيات إن حوكمة الشركات يمكنها أن تلعب دورا كبيرا في تحسين جودة التقارير المالية وزيادة ثقة المستثمرين، وان استغلال أساليب المحاسبة الإبداعية واستخدامها بشكل صحيح يمكن أن يعطي نتائج وفائدة كبير للمستخدمين.

١١- دراسة (Vladu & Cuzdriorean, 2013) بعنوان: Creative accounting, measurement and behavior

"المحاسبة الإبداعية القياس والسلوك"

هدفت هذه الدراسة إلى بيان دور تأثير السلوك الأخلاقي المهني من قبل العاملين في إدارة الشركة من مديرين ومحاسبين ومدققين في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية, ووضع اطار عام لنظرية توضح أهمية الجانب الأخلاقي لمهنة المحاسبة للحد من السلوك الانتهازي لمثل هذه الممارسات وما توفره

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

القواعد المحاسبية من بدائل لاختيار طرائق القياس في القوائم المالية, توصلت إلى اهم النتائج وهي أن قواعد السلوك المهني والأخلاقي هي التي تحكم عمل المسؤولين عند إعداد القوائم المالية وكذلك المسؤولين عن اتخاذ القرارات المهمة في المحاسبة فيجب أن يكون عملهم مبني على الفكر الأخلاقي، واهم توصيات هذه الدراسة هي عمل المزيد من البحوث في مجال السلوك الأخلاقي المهني لغرض خلق وعي والحد من آثار المحاسبة الإبداعية.

١٢- دراسة، (McGuire et al, 2012)، بعنوان: "Tax Avoidance: Does Tax Specific Industry Expertise Make a Difference?"

"التهرب الضريبي: هل الخبرة الضريبية في الأنشطة الصناعية تحدث فرقا "

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى أهمية تقديم خبرة التجنب الضريبي من مستشاري الضرائب للأنشطة الصناعية لتحقيق نموا في دنيا الأعمال ينعكس على ارتفاع قيمة سهم الشركة بالسوق، واستخدم الباحثون المنهج الاستنباطي الاستقرائي، والوصفي التحليلي باستخدام أسلوب العينة للوصول إلى النتائج التي تثبت صحة الفروض, وتوصلت الدراسة إلى إن الخبرة الضريبية تؤثر بشكل مباشر في ربحية الشركة وفقا للمحتوى المعلوماتي لمقدمي الخدمات الضريبية والتي تلعب دورا هاما في الأداء المالي للشركة ولا سيما واذا كان سهمها متداول في السوق المالي, وأوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بالتخطيط الضريبي من خلال حضور الدورات التدريبية لإدارات الضرائب والتعرف على جميع المستجدات الضريبية من خلال حضور المؤتمرات والندوات الضريبية والاشتراك بالجمعيات المهنية الضريبية الدولية والمحلية للتعرف على كل ما جديد في مجال الضريبة على اختلاف أنواعها.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

دراسة (Kaman, 2012) بعنوان: "Tax Avoidance and Evasion as a Factor Influencing Creative Accounting Practice' Among Companies in Kenya"

"التهرب الضريبي كعامل مؤثر في ممارسات المحاسبة الإبداعية بين الشركات في كينيا"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على التجنب والتهرب الضريبي كعامل مؤثر لممارسات المحاسبة الإبداعية بين الشركات في كينيا باعتباره احد العوامل الرئيسية التي تؤثر على ممارسات المحاسبة الإبداعية بين الشركات في كينيا، حيث قام الباحث بجمع البيانات عن طريق الاستبيان وكان مجتمع الدراسة هي الشركات الكينية وعينة الدراسة هي (٣٦) محاسب يعملون لدى شركات مختلفة وتم اختيارهم بشكل عشوائي، حيث توصلت الدراسة إلى نتائج تثبت أن التجنب والتهرب الضريبي هو في الواقع احد العوامل التي تساهم في ممارسات المحاسبة الإبداعية بين شركات القطاع الخاص في كينيا.

١٣- دراسة (Saadtm &Richard, 2005) بعنوان: "Income tax evasion determinants new evidence"

"محددات التهرب من ضريبة الدخل دليل جديد"

هدفت هذه الدراسة إلى إيجاد اثر معدل التهرب الضريبي على معدل الدخل الحكومي من ضريبة الدخل خلال الفترة ما بين عام ١٩٦٠-١٩٩٧م في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث قام الباحثان بدراسة سلوك التهرب الضريبي باستخدام ثلاثة نماذج بالاستعانة بالدراسات التي أجريت سابقا والتي تضمنت دراسة سلوك التهرب الضريبي، وعن طريق الاستفتاء والاستبانة، ودراسة نموذج يدعى (ديجون وليستر) الذي تم إعداده عام ١٩٩٤م، حيث استخدم بيانات ضريبة الدخل، وقد توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها: إن التهرب

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الضريبي يتناقص كلما كان هناك تدقيق مستمر، كما تبين أن التهرب الضريبي في الولايات المتحدة الأمريكية ازدادت نتيجة دخولها في أزمات سياسية كالحرب على فيتنام وقضية ما تسمى فضيحة ووترغيت، حيث أوصت الدراسة إلى إن هناك حاجة ماسة لاتخاذ قرارات سياسية بناءه، ومراجعة السياسات الضريبية الحالية.

ثالثا: يبين الجدول (٢-١) أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسات السابقة ومدى استفادة الدراسة الحالية منها.

الرقم	اسم الباحث, السنة	اهم ما توصلت إليه الدراسة	وجه الاستفادة من الدراسة
		الدراسات باللغة العربية	
١-	جودة وأخرون، (٢٠١٨)	وجود استخدام لممارسات إدارة الأرباح لدوافع ضريبية في الشركات الفلسطينية في قطاع غزة وكان أكثرها استخداما من قبل الشركات المساهمة العامة.	استفاد الباحث من هذه الدراسة في تغطيه الاطار النظري وفي تصميم وبناء أداة الدراسة (الاستبانة).
٢-	نور الدين، (٢٠١٧)	هناك دور للمهنين في مجال المحاسبة في التأكد من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية ومدى تعبيرها للوضع الحقيقي للمؤسسات ومدى ثبات الطرق والمبادي المحاسبية المعمول بها ومساعدة الدوائر الضريبية في تحديد الوعاء الضريبي.	استفاد الباحث من هذه الدراسة في بناء وتعزيز الخلفية النظرية وربط نتائج الدراسة الحالية بنتائج هذه الدراسة.
٣-	الخرسان, (٢٠١٦)	إن الهدف الرئيسي والسبب المباشر في اتباع أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف التهرب من دفع الضرائب عند التحاسب في العراق هو عن طريق تخفيض الأرباح.	استفاد الباحث من هذه الدراسة في ربط ومقارنة نتائج الدراسة الحالية بنتائج هذه الدراسة حيث اتفقت مع النتائج التي تم التوصل إليها.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٤-	قباقيبي، (٢٠١٦)	ينبغي على مدقق الحسابات الإهتمام بوضع برامج تدريبية للعاملين بمكاتبهم لتحسين مستوى أدائهم، وتطويره بما يتلاءم مع التطورات المتسارعة في بيئة الأعمال	استفاد الباحث من هذه الدراسة في التأكيد على العوامل المذكورة في الاطار النظري من خلال تسليط الضوء على دور مهنة التدقيق.
٥-	مصطفى وصبرينة, (٢٠١٦)	إن المحاسبة الإبداعية تؤدي إلى تضليل قراء القوائم المالية وتدفعهم إلى اتخاذ قرارات مبنية على معلومات محاسبية مضللة.	استفاد الباحث من هذه الدراسة في ربط ومقارنة نتائج الدراسة الحالية بنتائج هذه الدراسة حيث اتفقت مع هذه النتائج .
٦-	عبد الصاحب, (٢٠١٦)	توصلت إلى أن أهم دافع في التلاعب بالبيانات يتمثل بتقليل الضرائب واجبة الدفع وأن الإجراءات والاختبارات التي يقوم بها الفاحص الضريبي لها دور مهم في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية وأساليبها والحد منها.	استفاد الباحث من هذه الدراسة في ربط ومقارنة نتائج الدراسة الحالية بنتائج هذه الدراسة حيث اتفقت مع هذه النتائج .
٧-	الزيادي, (٢٠١٥)	توصلت الدراسة إلى وجود علاقة ارتباط بين أساليب الاحتيال ومصداقية القوائم المالي بالإضافة إلى وجود تأثير لأساليب الاحتيال على مصداقية القوائم المالية	استفاد الباحث من هذه الدراسة في تحديد محاور الدراسة وفي تصميم وبناء أداة الدراسة (الاستبانة).
٨-	عبدالله, (٢٠١٥)	هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لسلوك تمهيد الدخل على الإيرادات العامة للدولة.	استفاد الباحث من هذه الدراسة في تحديد محاور الدراسة ومنهجيتها وتوجيه الباحث للوسائل الأمثل للوصول إلى النتائج المرجوة.
٩-	البعاج, (٢٠١٤)	إن للمحاسبة الإبداعية عدة أساليب تؤثر على قوائم الدخل (الإيرادات- المصروفات) وتؤثر على الحصيلة الضريبية لغرض خفض الدخل الخاضع للضريبة.	استفاد الباحث من هذه الدراسة في تغطيه الاطار النظري وتحديد محاور الدراسة ومنهجيتها وفي تصميم وبناء مخطط الدراسة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

١٠-	خلف، (٢٠١٤)	وجود أثر للعوامل التشريعية و الشخصية والقانونية و الإدارية المرتبطة بإدارة الخضوع الضريبي والتخطيط في الحد من التهرب الضريبي في الكويت.	استفاد الباحث من هذه الدراسة في بناء وتعزيز الخلفية النظرية للباحث حول موضوع الدراسة.
١١-	فليح وجميل (٢٠١١)	ان الشركات المساهمة العامة في بورصة عمان لا تقوم بالتلاعب بالأرباح أو المصروفات أو الإيرادات أو الأصول وحقوق الملكية.	استفاد الباحث من هذه الدراسة في بناء وتعزيز الخلفية النظرية للباحث حول موضوع الدراسة فيما يتعلق بالمتغير المستقل وهو المحاسبة الإبداعية.
		الدراسات باللغة الأجنبية	
١٢-	Amidu, et al,(2016)	انه توجد علاقة طردية بين أنشطة المسئولية الاجتماعية للشركات وادارة الأرباح وتوجد علاقة ذات دلالة إحصائية إيجابية بين إدارة الأرباح والتهرب الضريبي.	ساهمة هذه الدراسة في بناء وتعزيز الخلفية النظرية للباحث حول موضوع الدراسة والعلاقة بين متغيرات الدراسة.
١٣-	Yorke, et al, (2016)	أن انتشار ممارسات إدارة الأرباح بين الشركات التي شملتها عينة الدراسة وان التفاعل بين التهرب الضريبي وادارة الأرباح يؤثر سلبا على القوائم المالية وقيمة الشركات	استفاد الباحث من هذه الدراسة في تغطيه الاطار النظري والعلاقة بين متغيرات الدراسة وفي تصميم وبناء مخطط الدراسة.
١٤-	Yadav, (2014)	أن حوكمة الشركات يمكن أن تؤدي دورا مهما في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية وكذلك التأكيد على المسؤولية الأخلاقية والمهنية للمديرين والمحاسبين في الشركة واستعمال سياسات محاسبية واحدة في كل سنة وعدم تغيرها.	المساهمة في بناء وتعزيز الخلفية النظرية للباحث حول موضوع الدراسة فيما يتعلق بالمتغير المستقل وهو المحاسبة الإبداعية.
١٥-	Vladu & Cuzdrioreau, (2013)	أن قواعد السلوك المهني والأخلاقي هي التي تحكم عمل المسؤولين عند إعداد القوائم المالية وكذلك المسؤولين عن اتخاذ القرارات المهمة في المحاسبة فيجب أن يكون عملهم مبني على الفكر الأخلاقي	استفاد الباحث من هذه الدراسة في بناء وتعزيز الخلفية النظرية للباحث حول دور قواعد السلوك المهني والأخلاقي .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

١٦-	McGuire et al, (2012)	توصلت الدراسة إلى إن الخبرة الضريبية تؤثر بشكل مباشر في ربحية الشركة وفقا للمحتوى المعلوماتي لمقدمي الخدمات الضريبية والتي تلعب دورا هاما في الأداء المالي للشركة.	ساهمة هذه الدراسة في بناء وتعزيز الخلفية النظرية للباحث حول موضوع الدراسة فيما يتعلق بالمتغير التابع وهو التهرب الضريبي.
١٧-	Kaman, (2012)	أثبتت هذه الدراسة إلى أن التجنب والتهرب الضريبي هو في الواقع احد العوامل التي تساهم في ممارسات المحاسبة الإبداعية بين شركات القطاع الخاص في كينيا	استفاد الباحث من هذه الدراسة في بناء وتعزيز الخلفية النظرية للباحث حول موضوع الدراسة وفي تصميم وبناء مخطط الدراسة.
١٨-	Saadtm &Richard, (2005)	إن التهرب الضريبي يتناقص كلما كان هناك تدقيق مستمر	استفادة الباحث من هذه الدراسة في بناء وتعزيز الخلفية النظرية للباحث فيما يتعلق بالمتغير التابع وهو التهرب الضريبي.

الجدول من إعداد الباحث.

رابعا: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

تتميز هذه الدراسة عن غيرها من الدراسات بما يلي:

١- نظرا لقلة الدراسات في هذا الموضوع فإن هذه الدراسة تعد إسهاما في تحقيق إضافة علمية في هذا المجال.

٢- بالرغم من الأهمية التي تتمتع بها الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة إلا أنها لم تتفق فيما بينها على مجموعة من الآليات والمتغيرات التي من شأنها أن تدرس وتحلل أثر المحاسبة الإبداعية على التهرب الضريبي من وجهة نظر الهيئة العامة للضرائب والتي تعرضها هذه الدراسة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٣- أن هذه الدراسة طبقت في البيئة العراقية وتحديدا في الهيئة العامة للضرائب، وبالتالي تعتبر من أوائل الدراسات في هذا المجال في العراق من وجهت نظر الباحث، في حين أن معظم الدراسات التي أتيح للباحث الاطلاع عليها أجريت في بيئات مختلفة عن بيئة العراق، فمنها ما كان في دول عربية ومنها ما كان في دول أجنبية، وبالتالي فان هذه الدراسة تعتبر من الدراسات القليلة التي بحثت في هذا المجال في العراق، باستثناء دراسة الخرسان, (٢٠١٦).

٤- أما موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة فإنها تشكل امتدادا للدراسات السابقة، وتتميز هذه الدراسة وهي أثر المحاسبة الإبداعية على التهرب الضريبي من وجهة نظر الهيئة العامة للضرائب عن الدراسات السابقة التي تمت مراجعتها بأنها ركزت على المتغيرات التي تناولتها الدراسات السابقة في مجال المحاسبة الإبداعية على التهرب الضريبي.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل الثالث

الطريقة والإجراءات

٣-١ منهجية الدراسة

٣-٢ مجتمع الدراسة وعينتها

٣-٣ أداة الدراسة

٣-٤ صدق الأداة الظاهري

٣-٥ ثبات الأداة

٣-٦ أساليب جمع البيانات

٣-٧ أساليب التحليل الإحصائي

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٣-١ منهجية الدراسة

تعتبر هذه الدراسة من الدراسات الميدانية والتي اعتمد فيها الباحث على المنهج الاستقرائي في ما يخص الجانب النظري، أما فيما يخص الجانب التطبيقي فقد اعتمده المنهج التحليلي، وهو منهج يتسم باقتران وصف حالة وتحليلها, ومن ثم استخلاص النتائج واختبار الفرضيات باستخدام الاختبارات الإحصائية الملائمة في برنامج التحليل الإحصائي (SPSS) Statistical Package for The Social Sciences الخاصة بها، وذلك بهدف التعرف على أثر المحاسبة الإبداعية على التهرب الضريبي من وجهة نظر الهيئة العامة للضرائب.

٣-٢ مجتمع الدراسة وعينتها

تكون مجتمع الدراسة من الهيئة العامة للضرائب في العراق، وعينة الدراسة هي مركز الهيئة العامة للضرائب وفروعها المنتشرة في بغداد والبالغ عددها (١٦) فرع والبالغ عدد العاملين فيها (٢٥٢ موظف)، موزعين على (٤) أقسام وهي: قسم الأعمال التجارية والمهن ويبلغ عدد العاملين به (٧٥ موظف)، وقسم الفحص والتدقيق ويبلغ عدد العاملين به (٧٨ موظف)، وقسم الشركات ويبلغ عدد العاملين به (٧٠ موظف)، وقسم الاستقطاع المباشر ويبلغ عدد العاملين به (٢٩ موظف). (الموقع الإلكتروني للهيئة www.tax.mof.gov.iq/ArticleShow.aspx?ID=72).

وبسبب صغر حجم مجتمع الدراسة فقد تم استخدام أسلوب المسح الشامل. وقد تم توزيع (٢٥٢) استبانة على وحدة التحليل المكونة من العاملين في الإدارات والأقسام الأربعة التابعة للهيئة وفروعها المنتشرة في العاصمة العراقية والبالغ عددها (١٦) فرع، وهذه الأقسام التي لها علاقة بالتحصيل

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الضريبي، وهي (قسم الأعمال التجارية والمهن، وقسم الفحص والتدقيق، وقسم الشركات، وقسم الاستقطاع المباشر)، والعاملين هم كل من مسماهم الوظيفي: مدير (عام /فرع), معاون مدير (عام /فرع), مدراء الأقسام, مخمن ضريبي, مدقق في هذه الأقسام الأربعة. وقد وتم استرداد (١٩١) استبانة بنسبة (٧٥,٦%) من إجمالي عدد الاستبانات الموزعة، وبعد فرزها تم استبعاد استبانة واحدة لعدم اكتمال تعبئتها وبذلك استقرت العينة على (١٩٠) مستجيب يعملون في الهيئة المشمولة بالدراسة والتي خضعت للتحليل وبنسبة (٧٥,٤%) من عدد الاستبانات الموزعة، والجدول رقم (١-٣) يوضح ذلك.

الجدول (١-٣)

مجموع الاستبانات الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل

البيان	الاستبيانات الموزعة	الاستبيانات المستردة		الاستبيانات الصالحة للتحليل	
	العدد الموزع	العدد	النسبة%	العدد	النسبة%
المجموع	٢٥٢	١٩١	%٧٥,٦	١٩٠	%٧٥,٤

المصدر: من إعداد الباحث

٣-٣ أداة الدراسة

قام الباحث بتطوير استبانة باستخدام عبارات تقييميه لتحديد إجابات عينة الدراسة وعلى مقياس ليكرت الخماسي ذي المستويات الخمس، (أتفق تماما ٥، أتفق ٤، محايد ٣، لا أتفق ٢، لا أتفق تماما ١) وذلك لمعرفة أوزان إجابات

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

أفراد العينة. وتكونت من جزئين هما:

١- **الجزء الأول:** وتم فيها التعرف على العوامل الديموغرافية للمستجيبين مثل (المؤهل العلمي، الخبرة العملية، التخصص العلمي، المسمى الوظيفي، الشهادات المهنية).

٢- **الجزء الثاني:** وقد تم تخصيصه لعدد من الفقرات التي تغطي مجالات الدراسة الأربعة بالإضافة إلى المتغير التابع، وكما هو مبين في الملحق رقم (١) الذي يبين نموذج استبانة الدراسة. وكانت الأسئلة موزعة على كافة المجالات وعلى النحو الآتي:

أ- المجال الأول: أساليب وطرق المحاسبة الإبداعية، وتم قياسه بالفقرات من (١-١١).

ب- المجال الثاني: أسباب ودوافع ممارسة المكلفين للمحاسبة الإبداعية وتم قياسه بالفقرات من (١٩-١٢).

ج- المجال الثالث: الإجراءات التي تمارسها الهيئة العامة للضرائب للحد من المحاسبة الإبداعية وتم قياسه بالفقرات من (٢٠-٢٩).

د- المجال الثاني: القوانين والتشريعات والمعايير المحاسبية التي تحد من المحاسبة الإبداعية وتم قياسه بالفقرات من (٣٠-٣٧).

هـ- المتغير التابع وهو التهرب الضريبي: وتم قياسه بالفقرات من (٣٨-٤٦).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٣-٤ صدق الأداة الظاهري

وللتأكد من مدى صلاحية الاستبانة كأداة لجمع البيانات، تم عرضها على أساتذة وخبراء مختصين بعلم المحاسبة والإحصاء للحكم على مدى صدقها الظاهري والمنطقي وعلى مدى صلاحيتها كأداة لجمع البيانات، وتم بعد ذلك إجراء التعديلات المقترحة من المحكمين قبل توزيعها على العينة. والملحق رقم (٢) يبين أسماء محكمي استبانة الدراسة.

٣-٥ ثبات الأداة

تم اختبار مدى الاعتمادية على أداة جمع البيانات باستخدام معامل كرونباخ ألفا. وتشير النتائج الواردة في الجدول (٢-٣) إلى درجة ثبات في استجابات المبحوثين، حسب معيار كرونباخ ألفا، وهذا مناسب في مثل هذه الاختبارات من اجل اعتماد نتائج هذه الدراسة، كما يلاحظ أن جميع فقرات قيم ألفا (α) أكبر من النسبة المقبولة (٧٠%) مما يعكس ثبات أداة القياس، وهذا يمثل نسبه مقبولة لأغراض ثبات الاتساق الداخلي، وبنسبة مقبولة لأغراض التحليل بحيث تجاوزت الحد الأدنى والمقبول للثبات (Sekaran, 2016, p:268). والجدول رقم (٢-٣) يوضح معاملات الثبات لمتغيرات الدراسة:

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الجدول (٢-٣)

قيمة معامل الثبات (كرونباخ ألفا Cronpach's Alpha) للاتساق الداخلي للمتغيرات المستقلة والتابعة

الفقرات	اسم المتغير	معامل الثبات كرونباخ ألفا
١-١١	المجال الأول: أساليب وطرق المحاسبة الإبداعية	%٨٢,٢
١٢-١٩	المجال الثاني: أسباب ودوافع ممارسة المكلفين للمحاسبة الإبداعية	%٨٤,٥
٢٠-٢٩	المجال الثالث: الإجراءات التي تمارسها الهيئة العامة للضرائب للحد من المحاسبة الإبداعية	%٨٢,٩
٣٠-٣٧	المجال الرابع: القوانين والتشريعات والمعايير المحاسبية التي تحد من المحاسبة الإبداعية	%٨٧,٣
٣٨-٤٦	المتغير التابع: التهرب الضريبي	%٨٨,٣
١-٤٥	**المعدل العام للثبات**	**%٩٦,٥**

وفيما يتعلق بالحدود التي اعتمدتها هذه الدراسة عند التعليق على المتوسط الحسابي للمتغيرات في نموذج الدراسة ولتحديد درجة المقياس، فقد حدد الباحث ثلاثة مستويات هي (منخفض، متوسط، مرتفع) بناء على المعادلة الآتية: (Sekaran, 2016)

طول الفئة = (الحد الأعلى للبديل – الحد الأدنى للبديل) / عدد المستويات

(٥-١)/٣ = ٣/٤ = ١,٣٣. وبذلك تكون المستويات كالتالي:

مستوى موافقة منخفض من (١)- أقل من (٣٣.٢).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

مستوى موافقة متوسط من (٢,٣٤) – (٣,٦٧).

مستوى موافقة مرتفع من (٣,٦٨) إلى (٥).

٣-٦ أساليب جمع البيانات

تم الاعتماد في هذه الدراسة على نوعين من مصادر المعلومات هما المصادر الأولية والمصادر الثانوية، وكما يلي:

١- **البيانات الأولية:** وهي تلك البيانات التي تم الحصول عليها من خلال تطوير استبانة خاصة لموضوع هذه الدراسة، والتي غطت التساؤلات والفرضيات التي استندت عليها الدراسة.

٢- **البيانات الثانوية:** وهي البيانات التي تم الحصول عليها من المصادر المكتبية ومن المراجع الأدبية للأبحاث والدراسات السابقة حول موضع الدراسة من اجل وضع الأسس العلمية والإطار النظري لهذه الدراسة مثل: كتب المحاسبة وخاصة التي تبحث في ممارسات المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي.

٣-٧ أساليب التحليل الإحصائي

بعد الانتهاء من عملية جمع البيانات والمعلومات اللازمة حول متغيرات الدراسة قام الباحث بالاستعانة بالأساليب الإحصائية المناسبة ضمن البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية(SPSS), وبالتحديد استخدم الباحث الأساليب الإحصائية التالية: (Sekaran, 2016)

١. **اختبار كرونباخ ألفا:** وذلك لاختبار مدى الاعتمادية على أداة جمع البيانات المستخدمة في قياس المتغيرات التي اشتملت عليها الدراسة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٢. **الإحصاء الوصفي: Descriptive Statistics**، وذلك لوصف آراء عينة الدراسة حول متغيرات الدراسة ويتضمن النسب المئوية وجداول التوزيع التكراري.

٣. **تحليل الانحدار الخطي المتعدد (Multiple Regression)**: وذلك لاختبار أثر المتغيرات المستقلة مجتمعة في المتغير التابع وهو التهرب الضريبي.

٤. **مقاييس النزعة المركزية**: مثل الوسط الحسابي والانحراف المعياري.

٣-٨ حدود الدراسة

تمثلت حدود الدراسة فيما يلي:

١. **الحدود المكانية**: مركز الهيئة العامة للضرائب في العراق وفروعها في العاصمة بغداد والبالغ عددها (١٦) فرع هي: فرع (الرصافة، الأعظمية، الكاظمية، الحرية، النهضة, الكرخ، البياع، الدورة، الكرادة، الرشيد، الشعب، الطارمية، مدينة الصدر، بغداد الجديدة، المحمودية، قضاء أبو غريب).

٢. **الحدود البشرية**: اختار الباحث عينة من العاملين في (٤) أقسام التي لها علاقة بالتحصيل الضريبي في مركز الهيئة العامة للضرائب وفروعها المنتشرة في العاصمة العراقية بغداد، وهذه الأقسام وهي: قسم الأعمال التجارية والمهن، وقسم الفحص والتدقيق، وقسم الشركات، وقسم الاستقطاع المباشر، كونهم تتوفر لديهم المعرفة الكافية بمتغيرات الدراسة.

٣-**الحدود الزمانية**: تم إجراء هذه الدراسة خلال الفترة الواقعة ما بين شهر تشرين الثاني ٢٠١٨ وشهر نيسان ٢٠١٩.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل الرابع

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

٤-١ خصائص أفراد عينة الدراسة

٤-٢ نتائج الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة

٤-٣ نتائج اختبار فرضيات الدراسة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٤-١ خصائص أفراد عينة الدراسة

فيما يلي الإجابات التي تم الحصول عليها من خلال الجزء الأول من الاستبانة التي يمكن تلخيصها في الجدول الآتي:

جدول رقم (١-٤): التكرارات والنسبة المئوية لتوزيع أفراد العينة تبعا للمتغيرات الديموغرافية

الخاصية	الفئات	التكرار	النسبة المئوية%
المؤهل العلمي	دبلوم فاقل	44	23.2
	بكالوريوس	115	60.5
	ماجستير	25	13.2
	دبلوم عالي	6	3.2
	دكتوراه	-	-
	المجموع	١٩٠	100.0
سنوات الخبرة	أقل من ٥ سنوات	15	7.9
	من ٥ – اقل ١٠ سنوات	24	12.6
	من ١٠–اقل ١٥ سنة	35	18.4
	١٥ سنة فأكثر	116	61.1
	المجموع	١٩٠	100.0
التخصص العلمي	محاسبة	85	44.7
	علوم مالية ومصرفية	9	4.7
	اقتصاد	24	12.6
	إدارة أعمال	38	20.0
	تخصصات أخرى (محاسبة ضرائب، إحصاء، إدارة مكاتب، تكنولوجيا معلومات، قانون)	34	17.9
	المجموع	١٩٠	100.0
المسمى الوظيفي	مدير (عام / فرع)	3	1.6
	مساعد مدير (عام / فرع)	14	7.4
	مدير قسم	24	12.6
	مخمن ضريبي	98	51.6
	مدقق	51	26.8
	المجموع	١٩٠	100.0
الشهادات المهنية	CPA	3	1.6
	ACPA	3	1.6
	لا يحمل شهادة مهنية	184	96.8
	المجموع	١٩٠	100.0

يتضح من خلال مطالعة البيانات في الجدول رقم (٤-١) ما يلي:

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

أن حملة درجة البكالوريوس شكلوا ما نسبته (٦٠,٥%) من إجمالي عينة الدراسة، وهي النسبة الأكبر بين مستويات التحصيل العلمي الأخرى، وقد تلاها في المرتبة الثانية نسبة الحاصلين على شهادة الدبلوم فاقل بنسبة (٢٣,٢%)، كما شكل حملة شهادة الماجستير ما نسبته (١٣,٢%)، أما حملة شهادة الدبلوم العالي فقد كان ستة مستجيبين وشكلت نسبته (٣,٢%)، فيما خلت العينة من حملة درجة الدكتوراه وهذا يدل على أن أفراد العينة قادرين على فهم أسئلة الإستبانة، والإجابة عليها بآراء تعزز من موثوقية الإعتماد عليها في التحليل.

أن خبرة النسبة الأعلى للمستجيبين يتركزون في الفئة التكرارية (١٥ سنة فأكثر)، وشكلوا ما نسبته (٦١,١%) من إجمالي عينة الدراسة، ثم الفئة التكرارية (من ١٠–اقل ١٥ سنة)، وشكلوا ما نسبته (١٨,٤%) من إجمالي عينة الدراسة، ثم الفئة التكرارية (من ٥ – اقل ١٠ سنوات)، وشكلوا ما نسبته (١٢,٦%) من إجمالي عينة الدراسة، وأخيرا الفئة التكرارية (أقل من ٥ سنوات) وشكلوا ما نسبته (٧,٩%)، من إجمالي العينة. مما يدل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة يتمتعون بسنوات خبرة عالية.

ويتبين من خلال الجدول رقم (١–٤) أيضا إن غالبية أفراد عينة الدراسة، هم ممن تخصصهم العلمي (محاسبة)، حيث بلغت النسبة ٤٤,٧ % من حجم العينة المبحوثة، أما ممن تخصصهم العلمي (إدارة أعمال) فقد بلغت

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

نسبتهم ٢٠,٠% من حجم العينة، بينما بلغت نسبة ممن تخصصهم العلمي اقتصاد ١٢,٦% من حجم العينة، وضمت العينة (٩ مستجيبين) تخصصهم علوم مالية ومصرفية وبلغت نسبتهم ٤,٧% من حجم العينة، واشتملت العينة أيضا ٣٤ مستجيبا من تخصصات أخرى (محاسبة ضرائب، إحصاء، إدارة مكاتب، تكنولوجيا معلومات، قانون) وبلغت نسبتهم ١٧,٩%.

ويلاحظ من خلال الجدول رقم (٤-١) أيضا إن غالبية أفراد عينة الدراسة، هم ممن مسماهم الوظيفي مخمن ضريبي، حيث بلغت النسبة ٥١,٦ % من حجم العينة المبحوثة، أما ممن مسماهم الوظيفي مدقق فقد بلغت نسبتهم ٢٦,٨ % من حجم العينة، بينما بلغت نسبة ممن مسماهم الوظيفي مدير قسم ١٢,٦% من حجم العينة، واشتملت العينة أيضا ١٧ مستجيبا ممن مسماهم الوظيفي مدير (عام / فرع) ومساعد مدير (عام / فرع) وبلغت نسبتهم مجتمعة ١٠,٠%. وهذا مؤشر على أن عينة الدراسة مناسبين لشغل الوظائف المطلوبة منهم في الهيئة العامة للضرائب.

أن اغلب عينة الدراسة في الهيئة العامة للضرائب لا يحملون شهادات مهنية في المحاسبة والتدقيق، حيث بلغ عدد المستجيبين الذين لا يحملون أي تأهيل مهني (١٨٤) مستجيبا وبنسبة وصلت إلى (٩٦,٨%) من حجم العينة. ويعزى ذلك إلى أن العاملين في الهيئة يشغلون وظائف لا ترتبط بمهنة المحاسب مثل المستشارين القانونين وحملة شهادات في الإدارة والاقتصاد والعلوم المالية والمصرفية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٤-٢ نتائج الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة

تم إجراء بعض الاختبارات القبلية، وذلك من أجل التأكد من ملاءمة البيانات للافتراضات التي تقوم عليها هذه التحليلات، وقد تم التأكد من إتباع بيانات الدراسة للتوزيع الطبيعي (Normal Distribution) باستخدام اختباري الالتواء واختبار (One Sample Kolmogrov test)، والجدول الآتي رقم (٤-٢) يبين النتائج التي تم التوصل إليها:

الجدول رقم (٢-٤): اختبار (One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test) لأبعاد المتغير المستقل والمتغير التابع

المجال	البعد	One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test	الدلالة الإحصائية
المتغيرات المستقلة	المجال الأول: أساليب وطرق المحاسبة الإبداعية	1.11	0.19
	المجال الثاني: أسباب ودوافع ممارسة المكلفين للمحاسبة الإبداعية	1.32	0.07
	المجال الثالث: الإجراءات التي تمارسها الهيئة العامة للضرائب للحد من المحاسبة الإبداعية	0.96	0.31
	المجال الرابع: القوانين والتشريعات والمعايير المحاسبية التي تحد من المحاسبة الإبداعية	0.94	0.31
	المجالات الأربعة مجتمعة	0.97	0.33
المتغير التابع	التهرب الضريبي	1.02	0.28

يظهر من الجدول رقم (٢-٤) أن جميع قيم الدلالة الإحصائية لاختبار (One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test) للمتغيرات المستقلة والمتغير التابع كانت غير دالة إحصائيا، مما يدل على أن المتغيرات المستقلة والمتغير التابع تتبع التوزيع الطبيعي (Normal Distribution)

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وكذلك استناد النظرية النزعة المركزية والتي تنص إذا كان حجم العينة أكبر من (٣٠) وله وسط حسابي (μ) وتباين (σ^2)، فإن توزيع المعاينة للوسط الحسابي تقترب من التوزيع الطبيعي (Sekaran, 2016).

أولا: تحليل البيانات المتعلقة بالمتغيرات المستقلة: (المحاسبة الإبداعية)

١- **المجال الأول: أساليب وطرق المحاسبة الإبداعية:** تم إيجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لهذا المجال، وكانت النتائج على النحو الآتي:

الجدول (٣-٤): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية للمجال الأول: أساليب وطرق المحاسبة الإبداعية

ت	العبارة	الوسط الحسابي	الانحرافات المعيارية	الأهمية النسبية	الترتيب
١	اختيار السياسات المحاسبية التي تحقق أهداف المكلفين في قائمة الدخل تهدف إلى التهرب الضريبي.	4.031	.6579	مرتفعة	٥
٢	اختيار السياسات المحاسبية التي تحقق أهداف المكلفين في قائمة المركز المالي تهدف إلى التهرب الضريبي.	3.889	.7225	مرتفعة	٨
٣	اختيار السياسات المحاسبية التي تحقق أهداف المكلفين في قائمة التدفقات النقدية تهدف إلى التهرب الضريبي.	3.778	.9221	مرتفعة	١٠
٤	تغيير توقيت الاعتراف بالمصروفات والإيرادات من ابرز أشكال التهرب الضريبي	4.000	.8789	مرتفعة	٧
٥	تغيير الطريقة المتبعة في تسعير المخزون السلعي أخر المدة هو أسلوب من أساليب التهرب الضريبي.	4.105	.9810	مرتفعة	٤
٦	تغيير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة و تقدير قيمتها بعد انتهاء عمرها الإنتاجي من أساليب التهرب الضريبي.	3.826	.8206	مرتفعة	٩
٧	تغيير طريقة تصنيف المصاريف بين مصاريف تشغيلية وغير تشغيلية يعتبر من أساليب التهرب الضريبي.	4.289	.8069	مرتفعة	٣

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٨	يلجأ بعض المكلفين إلى تضخيم المصروفات بهدف التهرب الضريبي.	4.615	.6782	مرتفعة	١
٩	يلجأ بعض المكلفين إلى تخفيض الإيرادات بهدف التهرب الضريبي.	4.484	.8276	مرتفعة	٢
١٠	المبالغة في تسجيل الانخفاض في قيمة الموجودات الثابتة بدون وجود مبرر	3.689	.8809	مرتفعة	١١
١١	تسريع إثبات عملية الشراء قبل اكتمالها في نهاية الفترة المالية من اجل تضخيم المصاريف مما يؤدي إلى تخفيض الربح.	4.005	.9229	مرتفعة	٦
المجال الأول: أساليب وطرق المحاسبة الإبداعية		**4.065**		**مرتفعة**	

يظهر من خلال النتائج الواردة في الجدول رقم (٤- ٣) أن إجابات أفراد وحدة المعاينة والتحليل عن الفقرات الخاصة بالمجال الأول: أساليب وطرق المحاسبة الإبداعية، قد تراوحت متوسطاتها الحسابية ما بين (٤,٦١٥) و(٣,٦٨٩). وقد جاءت الفقرة التي تنص على أنه " يلجأ بعض المكلفين إلى تضخيم المصروفات بهدف التهرب الضريبي " في المرتبة الأولى. وجاءت الفقرة التي تنص على أنه " المبالغة في تسجيل الانخفاض في قيمة الموجودات الثابتة بدون وجود مبرر " بالمرتبة الأخيرة.

وتشير نتائج التحليل العام إلى أن المتوسطات الحسابية للفقرات المتعلقة بهذا المجال قد جاءت بمستوى مرتفع، وذلك من وجهة نظر عينة الدراسة، إذ بلغ المتوسط الحسابي العام (٤,٠٦٥)، وتبين أن الإنحرافات المعيارية

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المنخفضة تدل على تقارب الإجابات، وأنه ليس هناك تشتت في الإجابات حول المتوسط الحسابي لها. وتتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة جودة وآخرون، (٢٠١٨) التي توصلت الدراسة إلى أن ممارسات استخدام إدارة الأرباح كان لدوافع ضريبية.

٢- المجال الثاني: أسباب ودوافع ممارسة المكلفين للمحاسبة الإبداعية: تم إيجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لهذا المجال، وكانت النتائج على النحو الآتي:

الجدول (٤-٤): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية للمجال الثاني: أسباب ودوافع ممارسة المكلفين للمحاسبة الإبداعية

ت	العبارة	الوسط الحسابي	الانحرافات المعيارية	الأهمية النسبية	الترتيب
١٢	تسهم بعض ممارسات المحاسبة الإبداعية في التخفيف من الأعباء الضريبية على المكلفين.	4.231	.6893	مرتفعة	٥
١٣	يدفع تعارض حاجات ورغبات مستخدمي القوائم المالية المحاسبين إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية لتحقيق أهداف الجهة التي يعملون فيها.	4.257	.6759	مرتفعة	٤
١٤	في المشاريع (الشركات) الكبيرة تكون أكثر استخداما للمحاسبة الإبداعية من المشاريع الصغيرة.	4.384	.7162	مرتفعة	١
١٥	غياب الوعي الضريبي وشعور المكلف بعدم وجود عدالة في عملية التحاسب أدى إلى انتشار المحاسبة الإبداعية.	4.342	.7301	مرتفعة	٢

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

١٦	الحاجة إلى تلبية بعض المؤشرات خاصة القادمة من المستثمرين والمحللين.	3.684	.7936	مرتفعة	٧
١٧	يضطر بعض المكلفين في وقت الأزمات المالية إلى اللجوء لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية.	4.263	.8256	مرتفعة	٣
١٨	رغبات المكلفين في إدارة الأرباح تؤثر على صافي الدخل الذي يتم الإفصاح عنه.	4.226	.7603	مرتفعة	٦
١٩	تقييم بعض بنود الميزانية المقدمة من قبل المكلف تخضع للتقديرات والأحكام الشخصية.	3.515	.8465	متوسطة	٨
المجال الثاني: أسباب ودوافع ممارسة المكلفين للمحاسبة الإبداعية		4.113	مرتفعة		

يظهر من خلال النتائج الواردة في الجدول رقم (٤- ٤) أن إجابات أفراد وحدة المعاينة والتحليل عن الفقرات الخاصة بالمجال الثاني: أسباب ودوافع ممارسة المكلفين للمحاسبة الإبداعية، قد تراوحت المتوسطات الحسابية المتعلقة بها، ما بين (٤,٣٨٤) و(٣,٥١٥)، وقد جاءت الفقرة التي تنص على " في المشاريع (الشركات) الكبيرة تكون أكثر استخداما للمحاسبة الإبداعية من المشاريع الصغيرة " في المرتبة الأولى. وجاءت الفقرة التي تنص على أنه " تقييم بعض بنود الميزانية المقدمة من قبل المكلف تخضع للتقديرات والأحكام الشخصية " بالمرتبة الأخيرة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وتشير نتائج التحليل العام إلى أن المتوسطات الحسابية للفقرات المتعلقة بهذا المجال قد جاءت بمستوى مرتفع، وذلك من وجهة نظر عينة الدراسة، إذ بلغ المتوسط الحسابي (٤,١١٣) وتبين أن الإنحرافات المعيارية المنخفضة تدل على تقارب الإجابات، وأنه ليس هناك تشتت في الإجابات حول المتوسط الحسابي لها. وتتفق هذه النتيجة مع دراسة الخرسان, (٢٠١٦) التي توصلت إلى أن الهدف الرئيسي والسبب المباشر في إتباع أساليب المحاسبة الإبداعية في العراق هو عن طريق تخفيض الأرباح بهدف التهرب من دفع الضرائب عند التحاسب.

٣- المجال الثالث: الإجراءات التي تمارسها الهيئة العامة للضرائب للحد من المحاسبة الإبداعية: تم إيجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لهذا المجال، وكانت النتائج على النحو الآتي:

الجدول (٥-٤) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية للمجال الثالث: الإجراءات التي تمارسها الهيئة العامة للضرائب للحد من المحاسبة الإبداعية

ت	العبارة	الوسط الحسابي	الانحرافات المعيارية	الأهمية النسبية	الترتيب
٢٠	لدى الهيئة نظام فحص فعال وكفوء قادر على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية الهادفة إلى التهرب الضريبي.	3.794	.9893	مرتفعة	٧
٢١	التأكد بان جميع السجلات والمستندات المقدمة من قبل المكلف تستند إلى قوانين وتشريعات مسك السجلات.	4.094	.6757	مرتفعة	٣
٢٢	التحقق من قانونية فواتير الشراء وفقا للتواريخ وعدم تسجيل مشتريات رأسمالية.	3.984	.6380	مرتفعة	٥

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٢٣	استخدام التقنيات الحديثة من خلال إنشاء شبكة معلومات واستخدام الأجهزة والبرامج التي تؤدي إلى سرعة تبادل المعلومات بين الهيئة وفروعها.	3.752	.9522	مرتفعة	٩
٢٤	التحقق من كشوفات الذمم المدينة وأوراق القبض للتأكد من تحصيلها وقانونيتها.	4.330	.8038	مرتفعة	٢
٢٥	التحقق من قوائم المبيعات الفعلية التي تخص العام ومدى صحتها وقانونيتها.	4.332	.7563	مرتفعة	١
٢٦	متابعة المخمن الضريبي للنشرات والندوات والبحوث والمجلات والمستجدات في المجال الضريبي والمحاسبي التي تساعده في اكتشاف الممارسات المحاسبية وطرق التهرب الحديثة.	3.900	.7871	مرتفعة	٦
٢٧	اعتماد الإدارة الضريبية على الأساليب الحديثة (الالكترونية) التي تسهل عملية الرقابة وبالتالي خفض حجم التهرب الضريبي.	4.010	.7345	مرتفعة	٤
٢٨	تتوفر لدى غالبية موظفي الإدارة الضريبية المعرفة والخبرات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.	3.352	.9850	متوسطة	١٠
٢٩	ضعف الجهاز الرقابي في الهيئة يؤدي إلى زيادة نسبة التهرب الضريبي وممارسة المحاسبة الإبداعية.	3.757	.8360	مرتفعة	٨
المجال الثالث: الإجراءات التي تمارسها الهيئة العامة للضرائب للحد من المحاسبة الإبداعية		**3.931**	**مرتفعة**		

يظهر من خلال النتائج الواردة في الجدول رقم (٤- ٥) أن إجابات أفراد وحدة المعاينة والتحليل عن الفقرات الخاصة بالمجال الثالث: الإجراءات التي تمارسها الهيئة العامة للضرائب للحد من المحاسبة الإبداعية، قد تراوحت المتوسطات الحسابية المتعلقة بها، ما بين (٤,٣٣٢) و(٣,٣٥٢)، وقد جاءت

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفقرة التي تنص على " التحقق من قوائم المبيعات الفعلية التي تخص العام ومدى صحتها وقانونيتها " في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (٣,٩٧٧). وجاءت الفقرة التي تنص على أنه " تتوفر لدى غالبية موظفي الإدارة الضريبية المعرفة والخبرات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية " بالمرتبة الأخيرة.

وتشير نتائج التحليل العام إلى أن المتوسطات الحسابية للفقرات المتعلقة بهذا المجال قد جاءت بمستوى مرتفع، وذلك من وجهة نظر عينة الدراسة، إذ بلغ المتوسط الحسابي (٣,٩٣١). وتبين أن الإنحرافات المعيارية المنخفضة تدل على تقارب الإجابات، وأنه ليس هناك تشتت في الإجابات حول المتوسط الحسابي لها. وتتفق هذه النتيجة مع دراسة مصطفى وصبرينة, (٢٠١٦) التي توصلت إلى خطورة اللجوء إلى المحاسبة الإبداعية كونها تؤدي إلى اتخاذ قرارات مبنية على معلومات محاسبية مضللة.

٤- المجال الرابع: القوانين والتشريعات والمعايير المحاسبية التي تحد من المحاسبة الإبداعية: تم إيجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لهذا المجال، وكانت النتائج على النحو الآتي:

الجدول (٦-٤): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية المجال الرابع: القوانين والتشريعات والمعايير المحاسبية التي تحد من المحاسبة الإبداعية

ت	العبارة	الوسط الحسابي	الانحرافات المعيارية	الأهمية النسبية	الترتيب
٣٠	توفر المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق الأسس والقواعد اللازمة لتحقيق (الدقة، الثقة، المصداقية، العدالة) في القوائم المالية	4.484	.7180	مرتفعة	١

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٣١	يلتزم المحاسب بقواعد السلوك المهني والأخلاقي عند إعداد القوائم المالية بالمعايير المحاسبية.	3.610	.8331	متوسطة	٨
٣٢	خفض المجال في اختيار البدائل المحاسبية من خلال إصدار معايير تحد من أثار استخدام المحاسبة الإبداعية.	3.905	.6011	مرتفعة	٥
٣٣	وجود البدائل والسياسات المحاسبية والثغرات القانونية في النظم المحاسبية والضريبية تؤدي إلى انتشار استخدام المحاسبة الإبداعية	4.068	.6671	مرتفعة	٣
٣٤	عدم وجود قواعد خاصة تعالج السلوك الأخلاقي وتضارب المصالح والسلوك غير المقبول.	3.900	.7803	مرتفعة	٦
٣٥	تطبيق مبادئ الحوكمة يؤدي إلى تحقيق العدالة والمصداقية في القوائم المالية.	4.342	.7445	مرتفعة	٢
٣٦	الإفصاح والشفافية في القوائم المالية يحد من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.	4.021	.7763	مرتفعة	٤
٣٧	يؤدي سن القوانين والتشريعات وتعديلها وفق المتغيرات الاقتصادية إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي.	3.900	.7735	مرتفعة	٦
المجال الرابع: القوانين والتشريعات والمعايير المحاسبية التي تحد من المحاسبة الإبداعية		**4.028**		**مرتفعة**	

يظهر من خلال النتائج الواردة في الجدول رقم (٦-٤) أن إجابات أفراد وحدة المعاينة والتحليل عن الفقرات الخاصة بالمجال الرابع: القوانين والتشريعات والمعايير المحاسبية التي تحد من المحاسبة الإبداعية، قد تراوحت المتوسطات الحسابية المتعلقة بها، ما بين (٤,٤٨٤) و (٣,٦١٠)، وقد جاءت الفقرة التي تنص على " توفر المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق الأسس والقواعد اللازمة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

لتحقيق (الدقة، الثقة، المصداقية، والعدالة) في القوائم المالية " في المرتبة الأولى. وجاءت الفقرة التي تنص على أنه " يلتزم المحاسب بقواعد السلوك المهني والأخلاقي عند إعداد القوائم المالية بالمعايير المحاسبية " بالمرتبة الأخيرة.

وتشير نتائج التحليل العام إلى أن المتوسطات الحسابية للفقرات المتعلقة بهذا المجال قد جاءت بمستوى مرتفع، وذلك من وجهة نظر عينة الدراسة، إذ بلغ المتوسط الحسابي (٤,٠٢٨). وتبين أن الإنحرافات المعيارية المنخفضة تدل على تقارب الإجابات، وأنه ليس هناك تشتت في الإجابات حول المتوسط الحسابي لها. وتتفق هذه النتيجة مع دراسة عبد الصاحب, (٢٠١٦) التي توصلت إلى أن أهم دافع في التلاعب بالبيانات يتمثل بتقليل الضرائب واجبة الدفع.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ثانيا: تحليل البيانات المتعلقة بالمتغير التابع: التهرب الضريبي، وكانت النتائج كما يلي:

الجدول (٧-٤): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية للمتغير التابع: التهرب الضريبي

ت	العبارة	الوسط الحسابي	الانحرافات المعيارية	الأهمية النسبية	الترتيب
٣٨	هدف المكلفين من القيام بالتهرب الضريبي هو لتحقيق منافع شخصية والتي تعتبر خرقا لأحد القواعد الضريبية وهي قاعدة العدالة	4.305	.6988	مرتفعة	5
٣٩	عدم وجود ثقة متبادلة بين المكلف والإدارة الضريبية أدى إلى اتساع الفجوة بين الطرفين مما ساعد على زيادة التهرب الضريبي	4.478	.7030	مرتفعة	٣
٤٠	من أسباب التهرب الضريبي هو ضعف دور وسائل الإعلام في توعية المكلفين بأهمية الضرائب في تمويل التنمية الاقتصادية والاجتماعية للدولة	4.484	.8712	مرتفعة	١
٤١	تعدد الضرائب وتنوعها يؤدي إلى زيادة تعقيد النظام الضريبي والذي من شأنه أن يساعد على زيادة التهرب الضريبي.	4.089	. 9106	مرتفعة	٨
٤٢	عدم تفعيل العقوبات الرادعة بحق المتهربين من أداء الضريبة يؤدي إلى التهرب الضريبي.	4.479	.9355	مرتفعة	٢
٤٣	شعور المكلف بعدم وجود عدالة ومساواة في فرض الضرائب يؤدي إلى التهرب الضريبي.	4.173	.8061	مرتفعة	٦
٤٤	صعوبة وتعقيد الإجراءات الإدارية في الهيئة العامة للضرائب وفروعها قد تؤدي إلى عزوف بعض المكلفين عن تقديم الإقرار الضريبي.	4.142	.9367	مرتفعة	٧
٤٥	جهل بعض المكلفين بالعقوبات المفروضة في قانون الضريبة يؤدي إلى التهرب الضريبي.	4.306	.8239	مرتفعة	٤

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٤٦	ارتفاع معدل الضريبة الذي تفرضه الدولة على المكلفين يؤدي إلى التهرب الضريبي.	3.6263	.9985	متوسطة	٩
المتغير التابع: التهرب الضريبي		**4.231**	**مرتفعة**		

يظهر من خلال النتائج الواردة في الجدول رقم (٤- ٧) أن إجابات أفراد وحدة المعاينة والتحليل عن الفقرات الخاصة بالمتغير التابع: التهرب الضريبي، قد تراوحت المتوسطات الحسابية المتعلقة بها، ما بين (٤,٤٨٤) و(٣,٦٢٦٣)، وقد جاءت الفقرة التي تنص على " من أسباب التهرب الضريبي هو ضعف دور وسائل الإعلام في توعية المكلفين بأهمية الضرائب في تمويل التنمية الاقتصادية والاجتماعية للدولة " في المرتبة الأولى. وجاءت الفقرة التي تنص على أنه " ارتفاع معدل الضريبة الذي تفرضه الدولة على المكلفين يؤدي إلى التهرب الضريبي " بالمرتبة الأخيرة.

وتشير نتائج التحليل العام إلى أن المتوسطات الحسابية للفقرات المتعلقة بالمتغير التابع قد جاءت بمستوى مرتفع من الأهمية، وذلك من وجهة نظر عينة الدراسة، إذ بلغ المتوسط الحسابي (٤,٢٣١). وتبين أن الإنحرافات المعيارية المنخفضة تدل على تقارب الإجابات، وأنه ليس هناك تشتت في الإجابات حول المتوسط الحسابي لها. وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (٢٠١٦ Wilkins. et al.,) التي توصلت إلى ضرورة إيقاع عقوبات بالمديرين الذين يخرجون عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٤-٣ نتائج اختبار فرضيات الدراسة

تم اختبار القوة المعنوية والتفسيرية لنموذج تحليل الانحدار الخطي المتعدد المستخدم من خلال اختبار الارتباط الخطي (Multicollinearity)، وتم استخدام اختبار الارتباط الخطي بهدف التأكد من أنه لا يوجد مشكلة ارتباط خطي بين متغيرات الدراسة، وذلك بالاعتماد على اختبار معامل تضخم التباين (VIF)، واختبار التباين المسموح به (Tolerance) لكل متغير من المتغيرات المستقلة، حيث يجب أن تكون المتغيرات المستقلة للنموذج مستقلة فيما بينها، وللتأكد من ذلك الغرض استعان الباحث بهذا الاختبار، مع العلم أنه من الضروري عدم تجاوز معامل تضخم التباين (VIF) للقيمة (١٠)، وقيمة اختبار التباين المسموح (Tolerance) لابد أن يكون أكثر من (٠,٠٥) ولغاية (١)، حسب ما أشار (Sekaran, 2016). وبحساب المعاملات السابقة لكل المتغيرات المستقلة. وكانت النتائج المتحصل عليها تم إدراجها في الجدول رقم (٤-٨) الآتي:

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الجدول رقم (٨-٤)

اختبار معامل تضخم التباين والتباين المسموح للمتغيرات المستقلة

المجال	التباين المسموح (Tolerance)	معامل تضخم التباين (VIF)
المجال الأول: أساليب وطرق المحاسبة الإبداعية	0.53	1.88
المجال الثاني: أسباب ودوافع ممارسة المكلفين للمحاسبة الإبداعية	0.41	2.39
المجال الثالث: الإجراءات التي تمارسها الهيئة العامة للضرائب للحد من المحاسبة الإبداعية	0.53	1.85
المجال الرابع: القوانين والتشريعات والمعايير المحاسبية التي تحد من المحاسبة الإبداعية	0.36	2.79
المجالات الأربعة	0.32	3.22

يظهر من الجدول (٨-٤) أن قيم اختبار معامل تضخم التباين (VIF) لجميع المتغيرات المستقلة أقل من (١٠)، حيث تراوحت بين (١,٨٥-٣,٢٢)، مما يدل على عدم وجود مشكلة ارتباط خطي، بينما كانت قيمة اختبار معامل التباين المسموح به (Tolerance) لجميع المتغيرات المستقلة أكبر من (٠,١٠) حيث تراوحت قيمة بين (٠,٥٧-٠,٣٢)، وبالتالي يمكن القول أنه لا توجد مشكلة ارتباط عالي بين المتغيرات المستقلة، وهذا يعزز إمكانية استخدامها جميعها في النموذج، وبعد إدخال المتغيرات المستقلة في تحليل الانحدار الخطي المتعدد،

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

التي تستخدم لمعرفة أي من المتغيرات المستقلة لها أثر دال إحصائيا على المتغير التابع، وكذلك معرفة النسبة المئوية لذلك الأثر إن وجد.

وتأسيسا على ما تقدم وبعد التأكد من عدم وجود مشكلة ارتباط خطي، وان بيانات متغيرات الدراسة تخضع للتوزيع الطبيعي فقد أصبح بالإمكان اختبار أثر المتغير المستقل والمتمثل في المحاسبة الإبداعية، وذلك باستخدام أسلوب الانحدار الخطي المتعدد (Multiple Regression) وكانت النتائج على النحو التالي:

أولا: اختبار الفرضية الرئيسية HO:

وتنص على انه:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة إحصائية ($\alpha \leq 0.05$) للممارسة المحاسبة الإبداعية على التهرب الضريبي، وللتحقق من صحة هذه الفرضية تم تطبيق معادلة الانحدار المتعدد لدراسة هذا الأثر، والجدول (٤-٩) يوضح ذلك.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

جدول (٩-٤): نتائج تطبيق معادلة الانحدار المتعدد لدراسة أثر الممارسة المحاسبة الإبداعية على التهرب الضريبي

المتغير	ß	T	الدلالة الإحصائية	R	R^2	F	الدلالة الإحصائية
المجال الأول: أساليب وطرق المحاسبة الإبداعية	.508	7.641	.000	.498	.248	61.906	0.00
المجال الثاني: أسباب ودوافع ممارسة المكلفين للمحاسبة الإبداعية	.699	8.663	.000				
المجال الثالث: الإجراءات التي تمارسها الهيئة العامة للضرائب للحد من المحاسبة الإبداعية	.339	11.553	.000				
المجال الرابع: القوانين والتشريعات والمعايير المحاسبية التي تحد من المحاسبة الإبداعية	.494	5.530	.000				

يظهر من خلال الجدول (٩-٤) وجود أثر الممارسة المحاسبة الإبداعية على التهرب الضريبي، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط الكلي (R) (.٤٩٨) وهي قيمة دالة إحصائيا وتدل على درجة ارتباط دالة إحصائيا بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، وبلغت قيمة (R^2) (R-square) (.٢٤٨) وهي قيمة دالة إحصائيا تفسر قدرة المحاسبة الإبداعية في التهرب الضريبي؛ وهذا يدل على أن أثر المحاسبة الإبداعية يفسر ما قيمته النسبة المذكورة وهي (.٢٤٨%) من التغير الحاصل في التهرب الضريبي، وبلغت قيمة الاختبار (F) (٦١,٩٠٦)

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

بدلالة إحصائية (٠,٠٠) وهي قيمة دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) مما يؤكد وجود تباين في قدرة المحاسبة الإبداعية كمتغيرات مستقلة في التأثير على المتغير التابع.

وبناء على ما سبق ترفض الفرضية العدمية وتقبل الفرضية البديلة، مما يعني وجود أثر لممارسة المحاسبة الإبداعية على التهرب الضريبي.

وفيما يتعلق باختبار الفرضيات الفرعية المنبثقة عن الفرضية الرئيسة وبالرجوع إلى الجدول (٩-٤) فقد كانت النتائج على النحو الآتي:

١-النتائج المتعلقة باختبار الفرضية الأولى HO1:

وتنص على انه: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة إحصائية ($\alpha \leq 0.05$) لممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية بهدف التهرب الضريبي.

أظهرت النتائج الواردة في الجدول (٩-٤) أن قيم (β، T) الخاصة بأثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية بهدف التهرب الضريبي بلغت (٠.٥٠٨، ٧,٦٤١) على التوالي وهي قيم دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq$ ٠,٠٥)، مما يدل على وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة إحصائية ($\alpha \leq 0.05$) لممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية بهدف التهرب الضريبي، وبالتالي قبول الفرضية الأولى بالصيغة المثبتة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٢- النتائج المتعلقة باختبار الفرضية الثانية HO2:

وتنص على انه: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة إحصائية ($\alpha \leq 0.05$) لممارسة المكلفين لأساليب المحاسبة الإبداعية بهدف التهرب الضريبي.

تنص قاعدة القرار في مثل هذا النوع من الاختبارات **على " رفض الفرضية العدمية، وقبول الفرضية البديلة إذا كانت القيم المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية ومستوى المعنوية .Sig أقل من أو تساوي (٠,٠٥)."** (Sekaran, ٢٠١٦, p: 317).

أظهرت النتائج الواردة في الجدول (٩-٤) أن قيم (β، T) الخاصة بأثر ممارسة المكلفين لأساليب المحاسبة الإبداعية بهدف التهرب الضريبي بلغت (٦٩٩.، ٨,٦٦٣) على التوالي وهي قيم دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، مما يدل على وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة إحصائية ($\alpha \leq$ ٠,٠٥) لممارسة المكلفين لأساليب المحاسبة الإبداعية بهدف التهرب الضريبي، وبالتالي قبول الفرضية الثانية بالصيغة المثبتة.

٣-النتائج المتعلقة باختبار الفرضية الثالثة HO3:

وتنص على انه: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة إحصائية ($\alpha \leq 0.05$) لقيام الهيئة العامة للضرائب بتطبيق الإجراءات المناسبة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية الهادفة للتهرب الضريبي.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

تنص قاعدة القرار في مثل هذا النوع من الاختبارات **على** " **رفض الفرضية العدمية، وقبول الفرضية البديلة إذا كانت القيم المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية ومستوى المعنوية .Sig أقل من أو تساوي (٠,٠٥).**" (Sekaran, ٢٠١٦, p: 317).

أظهرت النتائج الواردة في الجدول (٩-٤) أن قيم (β، T) الخاصة بأثر قيام الهيئة العامة للضرائب بتطبيق الإجراءات المناسبة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية الهادفة للتهرب الضريبي بلغت (٣٣٩.، ١١,٥٥٣) على التوالي وهي قيم دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، مما يدل على وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة إحصائية ($\alpha \leq 0.05$) لقيام الهيئة العامة للضرائب بتطبيق الإجراءات المناسبة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية الهادفة للتهرب الضريبي، وبالتالي قبول الفرضية الثالثة بالصيغة المثبتة.

٤-النتائج المتعلقة باختبار الفرضية الرابعة HO4 :

وتنص على انه: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة إحصائية ($\alpha \leq 0.05$) للقوانين والتشريعات والمعايير المحاسبية التي تحد من استخدام المحاسبة الإبداعية في التهرب الضريبي.

تنص قاعدة القرار في مثل هذا النوع من الاختبارات **على** " **رفض الفرضية العدمية، وقبول الفرضية البديلة إذا كانت القيم المحسوبة أكبر من القيمة**

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الجدولية ومستوى المعنوية .Sig أقل من أو تساوي (٠,٠٥)." (Sekaran, ٢٠١٦, p: 317).

أظهرت النتائج الواردة في الجدول (٩-٤) أن قيم (β، T) الخاصة بأثر القوانين والتشريعات والمعايير المحاسبية التي تحد من استخدام المحاسبة الإبداعية في التهرب الضريبي بلغت (٤٩٤.، ٥,٥٣٠) على التوالي وهي قيم دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، مما يدل على وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة إحصائية ($\alpha \leq 0.05$) للقوانين والتشريعات والمعايير المحاسبية التي تحد من استخدام المحاسبة الإبداعية في التهرب الضريبي، وبالتالي قبول الفرضية الرابعة بالصيغة المثبتة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

٥-١ النتائج

٥-٢ التوصيات

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

تم في هذا الفصل عرض النتائج التي توصلت إليها الدراسة، والتي في ضوئها قام الباحث بتقديم عددا من التوصيات، وعلى النحو الآتي:

٥-١ الاستنتاجات

أظهرت نتائج الدراسة وجود أثر الممارسة المحاسبة الإبداعية على التهرب الضريبي، وكانت قيمة معامل الارتباط الكلي دالة إحصائيا وتدل على درجة ارتباط دالة إحصائيا بين المتغير المستقل والمتغير التابع، وفسر النتائج قدرة المحاسبة الإبداعية كمتغيرات مستقلة في التأثير على المتغير التابع. وتتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة جودة وآخرون، (٢٠١٨) التي توصلت الدراسة إلى وجود أثر لممارسات استخدام إدارة الأرباح لدوافع ضريبية في الشركات الفلسطينية وكان أكثرها استخداما من قبل الشركات المساهمة العامة.

ويرى الباحث أن التوجهات تنادي بضرورة الابتعاد عن ممارسة المحاسبة الإبداعية لكونها تساعد على التهرب الضريبي، وأن المؤشرات كذلك تبين عدم وجود علاقات قد تفقد المدراء ومعدي القوائم المالية الموضوعية والاستقلال عند القيام بالأعمال، فضلا عن عدم وجود علاقات مالية بين المحاسب والإدارة، إذ إن هذه الأمور تساعد على التهرب الضريبي.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وفيما يتعلق بنتائج اختبار الفرضيات الفرعية المنبثقة عن الفرضية الرئيسة فقد تبين ما يلي:

١-وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة إحصائية ($\alpha \leq 0.05$) لممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية بهدف التهرب الضريبي.

وتبين أن مستوى أهمية هذا المجال جاءت بدرجة مرتفعة، كما تبين أن بعض المكلفين يلجأون إلى تضخيم المصروفات وتخفيض الإيرادات بهدف التهرب الضريبي، كما تبين أن تغيير طريقة تصنيف المصاريف بين مصاريف تشغيلية وغير تشغيلية وتغيير الطريقة المتبعة في تسعير المخزون السلعي أخر المدة هو أسلوب من أساليب التهرب الضريبي.

ويرى الباحث أن المعلومات الإيضاحية المقدمة مع البيانات الواردة في القوائم المالية سواء في شكل إيضاحات أو جداول مرفقة أو في صلب البيانات نفسها وتعد جزا لا يتجزأ من تلك البيانات المعدة وفقا للمعايير المحاسبية المعتمدة وتوصيلها إلى مستخدميها.

٢-وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة إحصائية ($\alpha \leq 0.05$) لممارسة المكلفين لأساليب المحاسبة الإبداعية بهدف التهرب الضريبي، وتتفق هذه النتيجة مع دراسة الخرسان, (٢٠١٦) التي توصلت إلى أن الهدف الرئيسي والسبب المباشر في إتباع أساليب المحاسبة الإبداعية في العراق هو عن طريق تخفيض الأرباح بهدف التهرب من دفع الضرائب عند التحاسب. وتبين أن

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

مستوى أهمية هذا المجال جاء بدرجة مرتفعة، كما تبين أن المشاريع (الشركات) الكبيرة تكون أكثر استخداما للمحاسبة الإبداعية من المشاريع الصغيرة، كما أدى غياب الوعي الضريبي وشعور المكلف بعدم وجود عدالة في عملية التحاسب إلى انتشار المحاسبة الإبداعية، كذلك فقد تبين أن بعض المكلفين يضطرون في وقت الأزمات المالية إلى اللجوء لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية.

ويرى الباحث أن ممارسة المكلفين لأساليب المحاسبة الإبداعية بهدف التهرب الضريبي تؤثر في موثوقية البيانات المالية، كذلك تؤثر توزيع المهام والواجبات والمسؤوليات على أسس قائمة على العدل والمساواة في هذه المصداقية عند المكلفين بدفع الضريبة، من خلال إعطاء المعلومات بطريقة عادلة ونزيهة وصادقة.

٣-وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة إحصائية ($\alpha \leq 0.05$) لقيام الهيئة العامة للضرائب بتطبيق الإجراءات المناسبة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية الهادفة للتهرب الضريبي، وتبين أن مستوى أهمية هذا المجال جاء بدرجة مرتفعة، كما تبين أهمية التحقق من قوائم المبيعات الفعلية التي تخص العام ومدى صحتها وقانونيتها والتحقق أيضا من كشوفات الذمم المدينة وأوراق القبض للتأكد من تحصيلها وقانونيتها، كذلك تبين أهمية التأكد بان جميع السجلات والمستندات المقدمة من قبل المكلف تستند إلى قوانين

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وتشريعات مسك السجلات. وتتفق هذه النتيجة مع دراسة مصطفى وصبرينة, (٢٠١٦) التي توصلت إلى خطورة اللجوء إلى المحاسبة الإبداعية كونها تؤدي إلى تضليل قراء القوائم المالية وتدفعهم إلى اتخاذ قرارات مبنية على معلومات محاسبية مضللة.

ويرى الباحث أن التزام الهيئة العامة للضرائب بتطبيق الإجراءات المناسبة تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية الهادفة للتهرب الضريبي، الأمر الذي يستدعي منها مراعاة كافة الأمور التي تساعد على القيام بأي عمل يخل بقواعد السلوك المهني.

٤-وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة إحصائية ($\alpha \leq 0.05$) للقوانين والتشريعات والمعايير المحاسبية التي تحد من استخدام المحاسبة الإبداعية في التهرب الضريبي. وتبين أن أغلب المتوسطات الحسابية التي تم التوصل إليها من خلال استجابات عينة الدراسة كانت إيجابية على أغلب الفقرات، وأن مستوى أهمية هذا المجال جاء بدرجة مرتفعة، كما تبين أن المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق توفر الأسس والقواعد اللازمة لتحقيق (الدقة، الثقة، المصداقية، العدالة) في القوائم المالية، وتتفق هذه النتيجة مع دراسة نور الدين، (٢٠١٧) التي توصلت إلى أن هناك دور للمهنيين في مجال المحاسبة في التأكد من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية ومدى تعبيرها للوضع الحقيقي للمؤسسات ومدى ثبات الطرق والمبادئ المحاسبية المعمول بها ومساعدة الدوائر الضريبية

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

في تحديد الوعاء الضريبي. كما أن تطبيق مبادئ الحوكمة يؤدي إلى تحقيق العدالة والمصداقية في القوائم المالية، بالإضافة إلى انه تبين أن وجود البدائل والسياسات المحاسبية والثغرات القانونية في النظم المحاسبية والضريبية تؤدي إلى انتشار استخدام المحاسبة الإبداعية. وتتفق هذه النتيجة مع دراسة عبد الصاحب, (٢٠١٦) التي توصلت إلى أن أهم دافع في التلاعب بالبيانات يتمثل بتقليل الضرائب واجبة الدفع بالإضافة إلى أن الإجراءات والاختبارات التي يقوم بها الفاحص الضريبي لها دور مهم في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية وأساليبها والحد منها.

ويرى الباحث أن القوانين والتشريعات والمعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية ترمي بشكل أساسي إلى توفير معايير محاسبية على المستوى العالمي تكون ذات جودة عالية وقابلة للفهم لجميع الدول الراغبة في تطبيقها، وذلك لغاية جعل جميع الإفصاحات من خلال إطار يحد من استخدام المحاسبة الإبداعية في التهرب الضريبي.

٥-تبين أن مستوى أهمية المتغير التابع وهو التهرب الضريبي جاء بدرجة مرتفعة، كما تبين أن من أسباب التهرب الضريبي هو ضعف دور وسائل الإعلام في توعية المكلفين بأهمية الضرائب في تمويل التنمية الاقتصادية والاجتماعية للدولة، كذلك عدم تفعيل العقوبات الرادعة بحق المتهربين من أداء الضريبة يؤدي إلى التهرب الضريبي وعدم وجود ثقة متبادلة بين المكلف والإدارة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الضريبية أدى إلى اتساع الفجوة بين الطرفين مما ساعد على زيادة التهرب الضريبي. وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (Wilkins. et al., ٢٠١٦) التي توصلت إلى ضرورة إيقاع عقوبات بالمديرين الذين يخرجون عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وذلك بهدف حرمانهم من فرص الحصول على وظائف في المستقبل.

٥-٢ التوصيات

في ضوء النتائج التي توصلت إليها الدراسة يقدم الباحث مجموعة من التوصيات للهيئة العامة للضرائب، وهي:

١. قيام الهيئة العامة للضرائب بتعزيز المعرفة والخبرات لدى موظفي الإدارة الضريبية لمساعدتهم على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.
٢. قيام الهيئة العامة للضرائب بإيجاد نظام فحص فعال وكفوء قادر على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية الهادفة إلى التهرب الضريبي.
٣. قيام الهيئة العامة للضرائب بمعالجة ضعف الجهاز الرقابي فيها لكونه يؤدي إلى زيادة نسبة التهرب الضريبي وممارسة المحاسبة الإبداعية.
٤. قيام الهيئة العامة للضرائب بخفض المجالات في اختيار البدائل المحاسبية من خلال إصدار معايير تحد من أثار استخدام المحاسبة الإبداعية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٥. لفت انتباه الهيئة العامة للضرائب إلى أن ارتفاع معدلات الضريبة الذي تفرضه الدولة على المكلفين يؤدي إلى التهرب الضريبي.

٦. قيام الهيئة العامة للضرائب بإصدار تعليمات لحث العاملين لديها على امتلاك الشهادات المهنية اللازمة عند ممارسة ومزاولة عمله في المجال الضريبي.

٧. قيام الهيئة العامة للضرائب بتقييم بعض بنود الميزانية المقدمة من قبل المكلف للتأكد من عدم خضوعها للتقديرات والأحكام الشخصية.

٨. التأكيد على أهمية التزام المحاسب بقواعد السلوك المهني والأخلاقي وبالمعايير المحاسبية عند إعداد القوائم المالية.

٩. إجراء مزيد من البحوث المستقبلية، لذلك يمكن للباحث تقديم وطرح بعض التوجهات البحثية، وكما يلي:

- بناء نموذج مقترح لتحسين فاعلية الحوكمة في الشركات المساهمة العامة.
- تقييم العقوبات بحق المديرين والمحاسبين الذين يمارسون عمليات التلاعب بالحسابات وبخاصة المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي.
- دور أخلاقيات مهنة المحاسبة في إرساء قواعد الإفصاح والشفافية في القوائم المالية.
- إجراء دراسة حول تصميم أخلاقيات مهنة المحاسبة للحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

قائمة المراجع

أولا: المراجع باللغة العربية

١. أبو طالب, يحيى محمد، (٢٠٠٦)، **المحاسبة الدولية وفقا لأحدث إصدارات معايير المحاسبة المصرية المعدة وفقا للمعايير الدولية للتقارير المالية في إطار نظرية المحاسبة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.

٢. أبو نصار، محمد، (٢٠٠٩), **محاسبة الضرائب بين النظرية والتطبيق**, مركز الكتاب، عمان، الأردن.

٣. إسماعيل، خليل إسماعيل، (٢٠٠٢)، **المحاسبة الضريبية**، مديرية دار الكتب للطباعة والنشر، بغداد.

٤. باقر، علي عبد العظيم (٢٠١٥). **دور الإجراء والتشريعات الضريبية في التهرب الضريبي**. مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية،١٨ (١٥)، ١٢٩-١٦٠.

٥. البعاج، قاسم محمد عبدالله (٢٠١٤). **المحاسبة الإبداعية وأثرها في الدخول الخاضعة للضريبة**. مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد (٤) العدد(١٠) .

٦. بوكثير, جبار وعوادي مصطفى,(٢٠١٤). **أساليب المحاسبة الإبداعية في التلاعب بالقوائم المالية من منظور معايير المحاسبة الدولية**, مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية, المجلد ١، العدد ١، ص٥٩-٧٦.

٧. تيجاني, بالرقي, (٢٠١٢)، **المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل**, مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير , العدد ١٢.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٨. جودة, رأفت محمد, والعمور، سالم. (٢٠١٨). **مدى ممارسة إدارة الأرباح لدوافع ضريبية من الشركات الفلسطينية من وجهة نظر موظفي ضريبة الدخل في قطاع غزة**– دراسة ميدانية.

٩. حلوة، حنان رضوان، (٢٠٠٣)، **النموذج المحاسبي المعاصر**، دار وائل للنشر، الأردن، عمان.

١٠. حلوة، حنان رضوان، (٢٠٠٥). **مدخل النظرية المحاسبية** – دار وائل للنشر، عمان, الأردن.

١١. حماد، طارق عبد العال,(٢٠٠٤). **موسوعة معايير المراجعة – شرح معايير المراجعة الدولية الأمريكية والعربية**, الجزء الأول, الدار الجامعية، القاهرة.

١٢. الخالدي, ناهض نمر محمد. (٢٠١٤). **دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على القوائم المالية**, مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات, ٥٦(١٩٤٢), ٧٦-١.

١٣. الخرسان, محمد حلو داود (٢٠١٦). **التحاسب الضريبي بين المحاسبة الإبداعية وضوابط الإدارة الضريبية دراسة تطبيقية في قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب**، مجلة كلية اليرموك الجامعة، ٨(١)، ١٢٢-٩٥.

١٤. الخشاوي، علي محمود والدوسري محسن ناصر (٢٠٠٨)، **المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها**، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة ، السعودية.

١٥. خلف, فليح حسن, (٢٠٠٨)، **المالية العامة**, جدار للكتاب العالمي للنشر والتوزيع, عمان, الأردن.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

١٦.خلف، أحمد جمعان محمد، (٢٠١٤)، **بعنوان: دور إدارة الخضوع الضريبي والتخطيط في الحد من التهرب الضريبي في الكويت**، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.

١٧.إسماعيل, خليل إسماعيل، (٢٠٠٢). **المحاسبة الضريبية**، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد، دار الكتب للطباعة والنشر, المكتبة الوطنية, رقم الإيداع (٥١).

١٨.داخل، ليلى عبد الصاحب (٢٠١٦). **تأثير المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل والحد من آثارها**. مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ، ٢(٤٧)، ٣٧٣-٣٩٤.

١٩.دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين، (٢٠٠١)، **معايير المحاسبة المالية**، للإصدارات الفنية الخاصة بالمراجعة والسلوك الأخلاقي، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان - الأردن. www.ascacietv.org.

٢٠.زايد، محمد عصام الدين(٢٠٠٦)، **المحاسبة الإدارية**، دار المريخ للنشر - المملكة العربية السعودية، الرياض.

٢١.الزيادي، نعيم تومان مرهون. (٢٠١٥). **تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية" دراسة تطبيقية** ."مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، ١٧ (٢)، ١٩١-٢٢٠.

٢٢.علي, أسامة عبدالمنعم و المشهداني, عمر أقبال. (٢٠١١). **الأزمة المالية العالمية (٢٠٠٨): هل هي ازمه معايير محاسبية وتدقيقية أم أخلاقية.** Gulf University Journal: Administrative and Financial Sciences Division,248(3274), 1-28

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٢٣.صالح، منال حسين لفتة. (٢٠١٦). **استخدام تقنيات المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وتأثيراتها على القوائم المالية** .*مجلة الدنانير*، ١(٨)، ٥٨١-٦١٠

٢٤.الصرايره، يونس، (٢٠١٦)، **استراتيجيات الحاكمية المؤسسية في الشركات المساهمة العامة الأردنية للحد من إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية**، أطروحة دكتوراه, كلية الإدارة والاقتصاد, جامعة الجنان, لبنان.

٢٥.الصوفي، فارس جميل حسين والقطيش، حسن فليح مفلح. (٢٠١١). **أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل و المركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان** .مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، ١ (٢٧)، ٣٥٥-٤٠٨.

٢٦.طينة, جمال، رنا. (٢٠١٢). **دور لجان التدقيق و مدققي الحسابات القانونيين في الحد من ممارسات المحاسبة الخلاقة:** دراسة ميدانية تحليلية على المصارف الفلسطينية العاملة في فلسطين.

٢٧.عبدالله، سبأ محمود (٢٠١٥). **أثر تمهيد الدخل في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية على الإيرادات العامة للدولة**, رسالة ماجستير غير منشورة, قسم المحاسبة كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان.

٢٨.عفانة, عدي والقطاونه, عادل، (٢٠٠٨)، **المحاسبة الضريبية وفق أحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ وتعديلاته، وقانون الضريبة العامة على المبيعات رقم (٦) لسنة ١٩٩٤ وتعديلاته**, دار وائل للنشر، عمان.

٢٩.العلي، عادل فليح، **المالية العامة والقانون المالي والضريبي**، إثراء للنشر والتوزيع، عمان . الطبعة الثانية ٢٠١١ .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٣٠.غنيمي, سامي محمد احمد، (٢٠١١)، **اطار مقترح لدور الشفافية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في منظمات الأعمال** – دراسة اختبارية, مجلة الدراسات والبحوث التجارية, كلية التجارة, جامعة بنها, مصر المجلد ٢, العدد ١، ١١-٢٠.

٣١.الفار، عبد المجيد الطيب، (٢٠١١)، **إدارة الأرباح**، دار جليس الزمان للنشر والتوزيع، عمان.

٣٢.قباقيبي، عبد القادر، (٢٠١٦)، " **دور مدقق الحسابات في مواجهة تحديات المحاسبة الإبداعية** (التلاعب في الحسابات)- دراسة نظريه، **مجلة جامعة دمشق**، دمشق، سوريا، المجلد ٢، العدد ٣، ص٣٤-٥١.

٣٣.القري، ميسون محمد والعسيري، عبد الله علي. (٢٠١٣). **دوافع و أساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية:** مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الإدارة والاقتصاد, ١٠٥(٣١٧١)، ص١-٤٠.

٣٤.القيسي، أعاد حمود، **المالية العامة والتشريع الضريبي**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان . الطبعة الثامنة ٢٠١١ .

٣٥.كاظم، حيدر عودة.(٢٠١٦). **دوافع التهرب الضريبي في العراق دراسة ميدانية في الهيئة العامة للضرائب فرع الديوانية**. مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية,١٨(٢), ٢٤٦-٢٣٠.

٣٦.مجيد, بتول محمد نوري (٢٠١٣). **تحدي مراقب الحسابات لممارسات المحاسبة الإبداعية**، *مجلة الإدارة والاقتصاد*، ١ (٩٦)، ٢٠١-١٨٩.

٣٧.مصطفى، أمقران وصبرينة راصدي. (٢٠١٦). **المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي**. مجلة دراسات جبائية، ٥ (٢)، ٢٥٢-٢٣٣.

٣٨.المطارنة، غسان فلاح، (٢٠١٣). **المدخل إلى تدقيق الحسابات المعاصر**، دار زمزم ناشرون وموزعون، عمان.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٣٩.مطر, محمد, (٢٠٠٦). **الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني**, عمان, دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع .

٤٠.الموقع الالكتروني للهيئة

www.tax.mof.gov.iq/ArticleShow.aspx?ID=72

٤١.نور الدين، بربار، (٢٠١٧). **دور ممارسي المهن المحاسبية في الحد من تطبيقات المحاسبة الإبداعية ومكافحة التهرب الضريبي**, مجلة دراسات جبائية، ٦(١)، ١٠٩-١٣٨.

٤٢.الغانمي, فرقد فيصل جدعان، (٢٠١٤). **دور مراقب الحسابات في الإقلاع عن ظاهرة التهرب الضريبي**, مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية ٤(١٠), ٤١-٦٥.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

١. Amat, Blake & Dowds. (1999). **The ethics of creative accounting**. Economics Working Paper, ٣٤٩, ٧١٥-٧٣٦.

٢. Amat, O., & Gowthorpe, C. (2004). **Creative accounting: nature, incidence and ethical issues**.

٣. Amidu, (2016). Mohammed. Teddy Ossei Kwakye. Simon Harvey& Sally Mingle. Yorke. **Do firms manage earnings and avoid tax for corporate social responsibility**? Journal of Accounting and taxation, Vol. (8). No. (2), pp11-27.

٤. Desai, H., Hogan, C. E., & Wilkins, M. S. (2016). **The reputational penalty for aggressive accounting**: Earnings restatements and management turnover. The Accounting Review, 81(1), 83-112.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٥. Ghosh, S.(20٠٩). **Creative Accounting A Fraudulent Practice Leading to Corporate Collapses**, The Management accounting,44(3),182.

٦. Kamau, C. G., Mutiso, A. N., & Ngui, D. M. (2012). **Tax Avoidance and Evasion as a Factor Influencing'Creative Accounting Practice'Among Companies in Kenya**. Journal of Business Studies Quarterly, 4(2), 77.

٧. Laura, N., Dumitru, M.,& Razvan, M. V. (2011).**Cash Flow Reporting and Creative Accounting**. European Integration-New Challenges, 1509.

٨. McGuire, Sean T; Omer, Thomas C;Wang, (2012). Tax Avoidance: Does Tax-Specific Industry Expertise Make a Difference?" .The Accounting Review, Vol, 87. No, 3. p: 975-1003.

٩. Michael, John., (2011), " **Creative Accounting**, fraud And Inernational Accounting Scandals", Produced Company-Pathology .

١٠. Sekaran, U., (2016), **Research Methods For Business**, A Skill-Building Approach. John Wiley and Sons Inc, New York.

١١. Sen, D. K., & Inanga, E. L. (2005). **Creative accounting in Bangladesh and global perspectives. In Partners'** Conference Program Book, Partners' Conference, Maastricht School of Management, The Netherlands (July 6-8) (pp. 75-٨٧).

١٢. Saadtm, P. and Richard D.,(2005), **Income tax evasion determinants new evidence**, The journal of American academy of business Cambridge, Vol, 5, No 2, PP: 211-242.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

١٣. Yadav, Kumar, & Bhatia, B. S. (2014). **Concept of creative accounting and its different tools**. International Journal of Management and Social Sciences Research (IJMSSR), 3(2), 66-74

١٤. Yadav, B. (2014). **Creative accounting: an empirical study from professional prospective**. International Journal of Management and Social Sciences Research, 3(1), 38-53

١٥. Yorke, Amidu (2016). Sally& Mohammed & Cletus Boateg. **The effects of earnings management and corporate tax avoidance on firm value**, International Journal of Management Practice, Vol. (9). No. (2).

١٦. Tassadaq, F.,& Malik, Q.A (2015).**creative Accounting &Financial Reporting: Model Development &Empirical Testing**. International Journal of Economics and Financial issues,2015, 5.2:544-551.

١٧. Vladu, & Cuzdriorean. (2013). **Creative accounting, measurement and behavior**. Annales Universitatis Apulensis: Series Oeconomica, 15(1), 10٧.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الملاحق

الملحق رقم (١) استبانة الدراسة

جامعة آل البيت
كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية
الدراسات العليا / قسم المحاسبة
الاستبيان

تحية طيبة وبعد:

يشرفني أن أضع بين أيديكم هذا الاستبيان كأداة رئيسية في جمع البيانات المتعلقة بدراسة ميدانية لاستكمال متطلبات درجة الماجستير في جامعة آل البيت وهي بعنوان "**أثر المحاسبة الإبداعية على التهرب الضريبي من وجهة نظر الهيئة العامة للضرائب**".

ومن اجل تحقيق الغاية من الدراسة أرجو قراءة الفقرات بتمعن والإجابة عنها بموضوعية وبدقة من خلال وضع علامة (✓) أمام الفقرة المناسبة من وجهة نظركم, ونؤكد لكم بأن جميع المعلومات ستعامل بسرية تامة وتستخدم لأغراض البحث العلمي فقط وسنوافيكم بنتائج الدراسة إن رغبتم.

شاكرا لكم حسن تعاونكم

إشراف	الباحث
الأستاذ الدكتور جمال عادل الشرايري	علي فؤاد طه

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الجزء الأول – الخصائص الديموغرافية للمجيبين:

الرجاء التكرم بوضع (✓) في الخانة التي تنطبق عليك.

١- المؤهل العلمي:	☐ دبلوم فأقل ☐ ماجستير ☐ دكتوراه	☐ بكالوريوس ☐ دبلوم عالي
٢- الخبرة العملية:	☐ أقل من ٥ سنوات ☐ من١٠ – أقل من ١٥ سنة	☐ من٥ – أقل من١٠ سنوات ☐ ١٥ سنة فأكثر
٣- التخصص العلمي:	☐ محاسبة ☐ علوم مالية ومصرفية ☐ اقتصاد	☐ إدارة أعمال ☐ أخرى اذكرها .....
٤- المسمى الوظيفي :	☐ مدير (عام / فرع) ☐ م. مدير (عام/ فرع) ☐ مدير قسم	☐ مخمن ضريبي ☐ مدقق

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٥- الشهادات المهنية:

☐ CFA ☐ CPA

☐ CIA ☐ CMA

☐ IFAC ☐ ACPA

☐ لا يحمل شهادة مهنية أخرى اذكرها.....

المحاسبة الإبداعية :- مجموعة من الممارسات المحاسبية التي تحتاج إلى قدرات مميزة يتم فيها استغلال المرونة المتوفرة في المبادئ والقواعد المحاسبية من أجل توجيه نتائج الحسابات للخروج ببيانات مالية ختامية تخدم طرف من أطراف العلاقة في المنشأة الاقتصادية، بحيث يكون التلاعب ضمن احتمالات تفسير المعايير والمبادئ المحاسبية والقوانين وبدون أن يتم تجاوزها بشكل عام.

التهرب الضريبي :- وهناك نوعين من التهرب:

-**التهرب غير المشروع:** هو عندما يقدم المكلف على مخالفة الأحكام القانونية، غشا وتحايلا على التشريعات الضريبية ومخالفة الأحكام القانونية والتعليمات التي تصدرها إدارة الضريبة مرتكبا بذلك جرائم مالية يعاقب عليها القانون.

-**التهرب المشروع (التجنب الضريبي):** وهو عندما يتجنب المكلف تحمل الضريبة أو الالتزام بها دون مخالفة أحكام التشريعات الضريبية، ويتمثل بتنظيم مصادر دخله باستغلال الثغرات الموجودة في القانون بطريقة غير مخالفة لأحكامه.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الجزء الثاني- أسئلة الاستبانة:

المجال الأول: أساليب وطرق المحاسبة الإبداعية التي يمارسها المكلفين في القوائم المالية بهدف التهرب الضريبي.

الرقم	الفقرة	أتفق تماما	أتفق	محايد	لا أتفق	لا أتفق تماما
١.	اختيار السياسات المحاسبية التي تحقق أهداف المكلفين في قائمة الدخل تهدف الى التهرب الضريبي.					
٢.	اختيار السياسات المحاسبية التي تحقق أهداف المكلفين في قائمة المركز المالي تهدف الى التهرب الضريبي..					
٣.	اختيار السياسات المحاسبية التي تحقق أهداف المكلفين في قائمة التدفقات النقدية تهدف الى التهرب الضريبي.					
٤.	تغيير توقيت الاعتراف بالمصروفات والإيرادات من ابرز أشكال التهرب الضريبي					
٥.	تغيير الطريقة المتبعة في تسعير المخزون السلعي أخر المدة هو أسلوب من أساليب التهرب الضريبي.					
٦.	تغيير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة و تقدير قيمتها بعد انتهاء عمرها الإنتاجي من أساليب التهرب الضريبي					
٧.	تغيير طريقة تصنيف المصاريف بين مصاريف تشغيلية وغير تشغيلية يعتبر من أساليب التهرب الضريبي					
٨.	يلجأ بعض المكلفين إلى تضخيم المصروفات بهدف التهرب الضريبي.					

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٩.	يلجأ بعض المكلفين إلى تخفيض الإيرادات بهدف التهرب الضريبي.					
١٠	المبالغة في تسجيل الانخفاض في قيمة الموجودات الثابتة بدون وجود مبرر					
١١	تسريع إثبات عملية الشراء قبل اكتمالها في نهاية الفترة المالية من اجل تضخيم المصاريف مما يؤدي إلى تخفيض الربح.					

المجال الثاني: أسباب ودوافع ممارسة المكلفين لأساليب المحاسبة الإبداعية بهدف التهرب الضريبي

الرقم	الفقرة	أتفق تماما	أتفق	محايد	لا أتفق	لا أتفق تماما
١٢	تسهم بعض ممارسات المحاسبة الإبداعية في التخفيف من الأعباء الضريبية على المكلفين.					
١٣	يدفع تعارض حاجات ورغبات مستخدمي القوائم المالية المحاسبين إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية لتحقيق أهداف الجهة التي يعملون فيها.					
١٤	في المشاريع (الشركات) الكبيرة تكون أكثر استخداما للمحاسبة الإبداعية من المشاريع الصغيرة.					
١٥	غياب الوعي الضريبي وشعور المكلف بعدم وجود عدالة في عملية التحاسب أدى إلى انتشار المحاسبة الإبداعية.					
١٦	الحاجة إلى تلبية بعض المؤشرات خاصة القادمة من المستثمرين والمحللين.					

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

١٧	يضطر بعض المكلفين في وقت الأزمات المالية إلى اللجوء لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية.					
١٨	رغبات المكلفين في إدارة الأرباح تؤثر على صافي الدخل الذي يتم الإفصاح عنه.					
١٩	تقييم بعض بنود الميزانية المقدمة من قبل المكلف تخضع للتقديرات والأحكام الشخصية.					

المجال الثالث: الإجراءات التي تمارسها الهيئة العامة للضرائب في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية الهادفة للتهرب الضريبي.

الرقم	الفقرة	أتفق تماما	أتفق	محايد	لا أتفق	لا أتفق تماما
٢٠	لدى الهيئة نظام فحص فعال وكفوء قادر على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية الهادفة إلى التهرب الضريبي.					
٢١	التأكد بان جميع السجلات والمستندات المقدمة من قبل المكلف تستند إلى قوانين وتشريعات مسك السجلات.					
٢٢	التحقق من قانونية فواتير الشراء وفقا للتواريخ وعدم تسجيل مشتريات رأسمالية.					
٢٣	استخدام التقنيات الحديثة من خلال انشاء شبكة معلومات واستخدام الأجهزة والبرامج التي تؤدي إلى سرعة تبادل المعلومات بين الهيئة وفروعها.					

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٢٤	التحقق من كشوفات الذمم المدينة وأوراق القبض للتأكد من تحصيلها وقانونيتها.					
٢٥	التحقق من قوائم المبيعات الفعلية التي تخص العام ومدى صحتها وقانونيتها.					
٢٦	متابعة المخمن الضريبي للنشرات والندوات والبحوث والمجلات والمستجدات في المجال الضريبي والمحاسبي التي تساعده في اكتشاف الممارسات المحاسبية وطرق التهرب الحديثة.					
٢٧	اعتماد الإدارة الضريبية على الأساليب الحديثة (الالكترونية) التي تسهل عملية الرقابة وبالتالي خفض حجم التهرب الضريبي.					
٢٨	تتوفر لدى غالبية موظفي الإدارة الضريبية المعرفة والخبرات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.					
٢٩	ضعف الجهاز الرقابي في الهيئة يؤدي إلى زيادة نسبة التهرب الضريبي وممارسة المحاسبة الإبداعية.					

المجال الرابع: القوانين والتشريعات والمعايير المحاسبية التي تحد من استخدام المحاسبة الإبداعية في التهرب الضريبي.

الرقم	الفقرة	أتفق تماما	أتفق	محايد	لا أتفق	لا أتفق تماما
٣٠	توفر المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق الأسس والقواعد اللازمة لتحقيق (الدقة، الثقة، المصداقية، العدالة) في القوائم المالية.					

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٣١	يلتزم المحاسب بقواعد السلوك المهني والأخلاقي عند إعداد القوائم المالية بالمعايير المحاسبية.					
٣٢	خفض المجال في اختيار البدائل المحاسبية من خلال إصدار معايير تحد من أثار استخدام المحاسبة الإبداعية.					
٣٣	وجود البدائل والسياسات المحاسبية والثغرات القانونية في النظم المحاسبية والضريبية تؤدي إلى انتشار استخدام المحاسبة الإبداعية.					
٣٤	عدم وجود قواعد خاصة تعالج السلوك الأخلاقي وتضارب المصالح والسلوك غير المقبول.					
٣٥	تطبيق مبادئ الحوكمة يؤدي إلى تحقيق العدالة والمصداقية في القوائم المالية.					
٣٦	الإفصاح والشفافية في القوائم المالية يحد من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.					
٣٧	يؤدي سن القوانين والتشريعات وتعديلها وفق المتغيرات الاقتصادية إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي.					

المجال الخامس: التهرب الضريبي

الرقم	الفقرة	أتفق تماما	أتفق	محايد	لا أتفق	لا أتفق تماما
٣٨	هدف المكلفين من القيام بالتهرب الضريبي هو لتحقيق منافع شخصية والتي تعتبر خرقا لأحد القواعد الضريبية وهي قاعدة العدالة.					

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٣٩	عدم وجود ثقة متبادلة بين المكلف والإدارة الضريبية أدى إلى اتساع الفجوة بين الطرفين مما ساعد على زيادة التهرب الضريبي.					
٤٠	من أسباب التهرب الضريبي هو ضعف دور وسائل الإعلام في توعية المكلفين بأهمية الضرائب في تمويل التنمية الاقتصادية والاجتماعية للدولة					
٤١	تعدد الضرائب وتنوعها يؤدي إلى زيادة تعقيد النظام الضريبي والذي من شأنه أن يساعد على زيادة التهرب الضريبي.					
٤٢	عدم تفعيل العقوبات الرادعة بحق المتهربين من أداء الضريبة يؤدي إلى التهرب الضريبي.					
٤٣	شعور المكلف بعدم وجود عدالة ومساواة في فرض الضرائب يؤدي إلى التهرب الضريبي.					
٤٤	صعوبة وتعقيد الإجراءات الإدارية في الهيئة العامة للضرائب وفروعها قد تؤدي إلى عزوف بعض المكلفين عن تقديم الإقرار الضريبي.					
٤٥	جهل بعض المكلفين بالعقوبات المفروضة في قانون الضريبة يؤدي إلى التهرب الضريبي.					
٤٦	ارتفاع معدل الضريبة الذي تفرضه الدولة على المكلفين يؤدي إلى التهرب الضريبي.					

(انتهت... مع جزيل الشكر والتقدير)

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الملحق رقم (٢)

أسماء الأساتذة محكمين استبانة الدراسة

التسلسل	الاسم	الجامعة
١	الأستاذ الدكتور محمد النوايسة	جامعة الزيتونة الأردنية
٢	الأستاذ الدكتور عبد الرزاق شحاذة	جامعة الزيتونة الأردنية
٣	الأستاذ الدكتور خالد عبد الرحمن القطيني	جامعة الزرقاء
٤	الدكتور عبد الرحمن خالد الدلابيح	جامعة آل البيت
٥	الدكتور عوده احمد سليمان بني احمد	جامعة آل البيت
٦	الدكتور طارق حماد المبيض	جامعة الزرقاء
٧	الدكتور نوفان العليمات	جامعة آل البيت
٨	الدكتور تركي الزغول	جامعة اليرموك
٩	الدكتور محمد علي محمود الحايك	جامعة آل البيت
١٠	الدكتور عمران احمد العبيني	جامعة الزيتونة الأردنية
١١	الدكتور احمد عادل جميل	جامعة الزيتونة الأردنية
١٢	الدكتور صقر الطاهات	جامعة آل البيت
١٣	الدكتور طارق عودة الخالدي	جامعة آل البيت
١٤	الدكتور حسين خليل الشطرات	جامعة الزرقاء
١٥	الدكتور عبد الله الزعبي	جامعة آل البيت

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الملحق رقم (٣)

كتاب تسهيل مهمة

جامعة آل البيت
AL al-BAYT UNIVERSITY

كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية

الموافق:2019/3/3

السادة الهيئة العامة للضرائب المحترمين

العـــراق

تحية طيبة وبعد،

أرجـــو تســـهيل مهمـــة الطالـــب علـــي فـــؤاد طلـــه ورقمـــه الجـــامعي (1720504058) للحصول على المعلومات والبيانات اللازمة لاستكمال متطلبات رسالة الماجستير والموسومة بـ:

أثر المحاسبة الابداعية على التهرب الضريبي من وجهة نظر الهيئة العامة للضرائب في العراق

وتفضلوا بقبول فائق التقدير والاحترام...

عميد كلية الاقتصاد والعلوم الادارية

أ د بهجـــت عبـــد الجوازنـــة

جامعة آل البيت
كلية الاقتصاد والعلوم الادارية

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الملحق رقم (٤)

الاستبانات التي تم توزيعها في الهيئة العامة للضرائب وفروعها في بغداد (عينة الدراسة)

ت	اسم المجتمع	قسم الشركات	قسم الفحص والتدقيق	الاستقطاع المباشر	الأعمال التجارية	المجموع
1	مركز الهيئة	19	27	5	14	65
2	فرع الرصافة	3	3	1	4	11
3	فرع الكرخ	4	2	1	2	9
4	فرع الاعظمية	3	2	2	2	9
5	فرع بغداد الجديدة	2	3	1	1	7
6	فرع النهضة	2	2	1	1	6
7	فرع الحرية	4	3	1	1	9
8	فرع البياع	2	2	1	2	7
9	فرع الدورة	4	3	1	3	11
10	فرع الرشيد	2	3	0	1	6
11	فرع الشعب	1	2	1	2	6
12	فرع مدينة الصدر	3	3	1	4	11
13	فرع الكرادة	2	2	0	1	5
14	فرع المحمودية	1	2	1	1	5
15	فرع أبو غريب	2	1	2	1	6
16	فرع الكاظمية	5	2	2	3	12
17	فرع الطارمية	1	2	1	2	6
18						
19						
20						
	المجموع	**60**	**64**	**22**	**45**	**191**

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الملحق رقم (٥)

نتائج التحليل الإحصائي

Frequencies

Statistics

		edu	exp	Spc	job	Cert
N	Valid	190	190	190	190	190
	Missing	0	0	0	0	0

Frequency Table

Edu

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	44	23.2	23.2	23.2
	2	115	60.5	60.5	83.7
	3	25	13.2	13.2	96.8
	4	6	3.2	3.2	100.0
	Total	190	100.0	100.0	

Exp

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	15	7.9	7.9	7.9
	2	24	12.6	12.6	20.5
	3	35	18.4	18.4	38.9
	4	116	61.1	61.1	100.0
	Total	190	100.0	100.0	

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

Spc

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	85	44.7	44.7	44.7
	2	9	4.7	4.7	49.5
	3	24	12.6	12.6	62.1
	4	38	20.0	20.0	82.1
	5	34	17.9	17.9	100.0
	Total	190	100.0	100.0	

Job

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	3	1.6	1.6	1.6
	2	14	7.4	7.4	8.9
	3	24	12.6	12.6	21.6
	4	98	51.6	51.6	73.2
	5	51	26.8	26.8	100.0
	Total	190	100.0	100.0	

Cert

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2	3	1.6	1.6	1.6
	6	3	1.6	1.6	3.2
	7	184	96.8	96.8	100.0
	Total	190	100.0	100.0	

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

Descriptives

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
q1	190	2.00	5.00	4.0316	.65792
q2	190	2.00	5.00	3.8895	.72257
q3	190	1.00	5.00	3.7789	.92214
q4	190	1.00	5.00	4.0000	.87891
q5	190	2.00	5.00	4.1053	.98102
q6	190	1.00	5.00	3.8263	.82060
q7	190	2.00	5.00	4.2895	.80698
q8	190	2.00	5.00	4.6158	.67828
q9	190	2.00	5.00	4.4842	.82761
q10	190	1.00	5.00	3.6895	.88095
q11	190	1.00	5.00	4.0053	.92294
scope1	190	2.45	5.00	4.0651	.56640
Valid N (listwise)	190				

Descriptives

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
q12	190	3.00	5.00	4.2316	.68934
q13	190	3.00	5.00	4.2579	.67598
q14	190	2.00	5.00	4.3842	.71622
q15	190	2.00	5.00	4.3421	.73016
q16	190	2.00	5.00	3.6842	.79367
q17	190	1.00	5.00	4.2632	.82565
q18	190	3.00	5.00	4.2263	.76036
q19	190	1.00	5.00	3.5158	.84657
scope2	190	3.13	5.00	4.1132	.45173
Valid N (listwise)	190				

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

Descriptives

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
q20	190	2.00	5.00	3.7947	.98935
q21	190	2.00	5.00	4.0947	.67571
q22	190	2.00	5.00	3.9842	.63809
q23	190	2.00	5.00	3.7526	.95223
q24	190	2.00	5.00	4.3316	.80380
q25	190	2.00	5.00	4.3316	.75632
q26	190	2.00	5.00	3.9000	.78713
q27	190	2.00	5.00	4.0105	.73456
q28	190	1.00	5.00	3.3526	.98500
q29	190	1.00	5.00	3.7579	1.03603
scope3	190	2.10	5.00	3.9311	.50346
Valid N (listwise)	190				

Descriptives

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
q30	190	2.00	5.00	4.4842	.71807
q31	190	2.00	5.00	3.6105	.83311
q32	190	2.00	5.00	3.9053	.60112
q33	190	2.00	5.00	4.0684	.66711
q34	190	1.00	5.00	3.9000	.78038
q35	190	3.00	5.00	4.3421	.74451
q36	190	3.00	5.00	4.0211	.77636
q37	190	2.00	5.00	3.9000	.77357
scope4	190	3.00	5.00	4.0289	.44764
Valid N (listwise)	190				

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

Descriptives

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
q38	190	2.00	5.00	4.3053	.69881
q39	190	3.00	5.00	4.4789	.70304
q40	190	1.00	5.00	4.4842	.87121
q41	190	1.00	5.00	4.0895	1.10669
q42	190	1.00	5.00	4.4789	.93553
q43	190	1.00	5.00	4.1737	1.10618
q44	190	1.00	5.00	4.1421	1.03679
q45	190	2.00	5.00	4.3053	.82390
q46	190	1.00	5.00	3.6263	.99859
dep38to46	190	2.56	5.00	4.2316	.59130
Valid N (listwise)	190				

Regression

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.498[a]	.248	.244	.51423

a. Predictors: (Constant), ind1to37

ANOVA[b]

Model		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	16.370	1	16.370	61.906	.000[a]
	Residual	49.712	188	.264		
	Total	66.082	189			

a. Predictors: (Constant), ind1to37

b. Dependent Variable: dep38to46

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	.946	.419		2.258	.025
	ind1to37	.815	.104	.498	7.868	.000

a. Dependent Variable: dep38to46

Regression

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.487[a]	.237	.233	.51789

a. Predictors: (Constant), scope1

ANOVA[b]

Model		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	15.659	1	15.659	58.385	.000[a]
	Residual	50.423	188	.268		
	Total	66.082	189			

a. Predictors: (Constant), scope1

b. Dependent Variable: dep38to46

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	2.166	.273		7.934	.000
	scope1	.508	.067	.487	7.641	.000

a. Dependent Variable: dep38to46

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

Regression

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.534[a]	.285	.282	.50121

a. Predictors: (Constant), scope2

ANOVA[b]

Model		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	18.854	1	18.854	75.051	.000[a]
	Residual	47.228	188	.251		
	Total	66.082	189			

a. Predictors: (Constant), scope2

b. Dependent Variable: dep38to46

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1.356	.334		4.060	.000
	scope2	.699	.081	.534	8.663	.000

a. Dependent Variable: dep38to46

Regression

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.069[a]	.005	-.001-	.59146

a. Predictors: (Constant), scope3

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ANOVA[b]

Model		Sum of Squares	Df	Mean Square	F
1	Regression	.316	1	.316	.903
	Residual	65.766	188	.350	
	Total	66.082	189		

a. Predictors: (Constant), scope3

b. Dependent Variable: dep38to46

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	3.912	.339		11.553	.000
	scope3	.081	.085	.069	.950	.343

a. Dependent Variable: dep38to46

Regression

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.374[a]	.140	.135	.54984

a. Predictors: (Constant), scope4

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ANOVA[b]

Model		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	9.246	1	9.246	30.582	.000[a]
	Residual	56.836	188	.302		
	Total	66.082	189			

a. Predictors: (Constant), scope4

b. Dependent Variable: dep38to46

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	2.241	.362		6.187	.000
	scope4	.494	.089	.374	5.530	.000

a. Dependent Variable: dep38to46

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com