



إقليم كردستان العراق
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة صلاح الدين / أربيل
كلية الإدارة والاقتصاد
قسم المحاسبة

**مدى فاعلية دائرة ضريبة الدخل في الكشف عن الممارسات المحاسبية الإبداعية في تحديد وعاء
الضريبي**

دراسة استطلاعية لآراء عينة من المحاسبين القانونيين ومدراء الشركات ومخمني دوائر
ضريبة الدخل – إقليم كردستان العراق – مدينة أربيل

بحث مقدم إلى

مجلس قسم المحاسبة كجزء من متطلبات نيل شهادة البكالوريوس في علم المحاسبة

بحث مقدم من قبل

مانويل حكمت صليوه
مريم جوزيف جبرائيل

هارثينا زياد غورگيس
مريم طارق متي

اميليا خليل اسحاق
پول يحيى بويبا

بأشراف

المدرس

هبوا محمود حسن

2021 الميلادية

1441 الهجرية

2721 الكوردية

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

إقرار المشرف

أشهد بان إعداد هذا البحث الموسوم (مدى فاعلية دائرة ضريبة الدخل في الكشف عن الممارسات المحاسبية الإبداعية في تحديد وعاء الضريبي) قد جرى تحت إشرافي في قسم المحاسبة – كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة صلاح الدين / أربيل كجزء من متطلبات الحصول على شهادة البكالوريوس في (علم المحاسبة).

التوقيع :

اسم المشرف : هيو محمود حسن
اللقب العلمي : المدرس
التاريخ :

إقرار لجنة المناقشة

نشهد نحن اعضاء لجنة التقيي و المناقشة أننا قد أطلعنا هذا البحث الموسوم (مدى فاعلية دائرة ضريبة الدخل في الكشف عن الممارسات المحاسبية الإبداعية في تحديد وعاء الضريبي) والمقدم من قبل الطلاب (المدرجة اسماؤهم أدناه)

1 اميليا خليل اسحاق

2 پول يحيى بوبا

3 هارلينا زياد گورگيس

4 مريم طارق متي

5 مانويل حكمت صليوة

6 مريم جوزيف جبرائيل

واننا ناقشنا الطلاب في المحتوى العلمي للبحث و طريقة اعداده وانه مستوفي للمتطلبات الشكلية الواردة في توجيهات القسم و عليه نوصي بقبول هذا البحث بتقدير () و درجة (%).

التوقيع:

الاسم:

اللقب العلمي:

التاريخ:

التوقيع:

الاسم:

اللقب العلمي:

التاريخ:

الإهداء

الى الذين يحملون شعلة الفكر وهاجة ...

ومصابيح الثقافة وضياء فيبددون بشعاعها ظلمة
لينا

ويعبدون بنورها طريق نهارنا.....

إلى كل أمين على رسالة الحق والنور.....

مقتد برسول الرحمة والخير.

الى كل مر سائر في درب الهدى.....

عالمنا او متعلما ابا او معلما.

الى فلذات اكبادنا.....

شموع الامل وقانديل المستقبل.

الى هؤلاء جميعا اهدي هذه الدراسة



شكر وتقدير

فإني أشكر الله تعالى على فضله حيث أتاح لي إنجاز هذا العمل بفضلته، فله الحمد أولاً وآخراً. ثم أشكر أولئك الأخيار الذين مدوا لي يد المساعدة، خلال هذه الفترة، وفي مقدمتهم أستاذي المشرف على الرسالة فضيلة المدرس هيوأ محمود الذي لم يدخر جهداً في مساعدتي. كما أشكر على عميد كلية الإدارة والاقتصاد وبعدها إلى رئيس قسم الحاسباتم الأستاذة والأشخاص المكلفين به. ونايد ونشكر في دائرة الضريبة الذين وافقوا على أن ننشر هذه الصورة، وفقوا على أن تقوم باستبيان البحث ونوزعها .

قائمة الجداول

الصفحة	البيان
18	جدول 1: الإحصاءات الوصفية للبيانات الشخصية
19	جدول 2: تكرارات والنسب المئوية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية بين المتغيرات

قائمة الأشكال

الصفحة	البيان
20	الشكل 1: الوسط الحسابي للمستجيبين

المحتويات

الموضوع	رقم الصفحة
الإهداء	
الشكر والتقدير	
المحتويات	
قائمة الجداول	
قائمة الأشكال	
الفصل الأول / خطة ومنهجية البحث	ج - ٥
المقدمة	ج
مشكلة البحث	د
أهمية البحث	د
أهداف البحث	د
فرضية البحث	هـ
عينة البحث	هـ
وسائل جمع المعلومات	هـ
منهج البحث	هـ
الفصل الثاني/ خلفية عامة عن المحاسبة الإبداعية	8-1
المبحث الأول/ التطور التاريخي لمحاسبة الإبداعية و مفهومها و انواعها	4-2
المبحث الثاني / الأساليب والإجراءات المحاسبية الإبداعية و مجالاتها و دوافعها	8-5
الفصل الثالث / خلفية عامة عن الوعاء الضريبي	15-9
المبحث الأول/ مفهوم الوعاء الضريبي	12-10
المبحث الثاني/ طرق تحديد الوعاء الضريبي	15-13
الفصل الرابع / الدراسة الميدانية	20-16
الفصل الخامس / الاستنتاجات والتوصيات	24-21
الاستنتاجات	23-22
التوصيات	24
المصادر	27-25
الملاحق	30-28

الفصل الأول

خطة ومنهجية البحث

الفصل الأول خطة ومنهجية البحث

أولاً: المقدمة

إن الهدف الرئيس للمحاسبة هو تقديم المساعدة لاتخاذ قرارات استثمارية رشيدة. ولتحقيق هذا الهدف، احتوت مخرجات المحاسبة المتمثلة في التقارير المالية على العناصر اللازمة لقياس أداء الشركة والمناسبة لتحديد حجم المخاطرة، وكل ذلك لتسهيل المفاضلة بين الخيارات الاستثمارية المتاحة. من المعروف أن المحاسبة هي مبادئ ومعايير ونظريات، لكن في نفس الوقت هي فن والتزام بالقوانين المحلية والدولية، حيث يستطيع المحاسب بناء على رغبة الإدارة أن يتلاعب بالقوائم المالية للمؤسسة. تتصف المحاسبة بأن لها مبادئ مرنة تعتمد في بعضها على الاختيارية والتقدير الشخصي، مما شجع المديرين التنفيذيين على استغلالها للتأثير على عناصر قياس الأداء السابق ذكرها، ولتحسين المركز المالي للشركة، وإدارة أرباحها بما يعظم منافع الشركة أو منافع المديرين أنفسهم، وذلك بممارسة أساليب مبتدعه تسمى أساليب المحاسبة الإبداعية.

ظهرت المحاسبة الإبداعية في الثمانينات الميلادية، وربما كان للركود الاقتصادي الحادث في تلك الفترة، والضغوط التي واجهتها الشركات لتحسين الأرباح، أسباباً في ظهورها.

وكانت بداية اهتمام الصحافة والأبحاث الأكاديمية بمفهوم المحاسبة الإبداعية من خلال تعبيرات مختلفة، وبوجهات نظر مختلفة، ولعل أشهر ما قيل عنها هو ما كتبه في الصحافة في عام ١٩٨٧م.

ولم يؤثر ما كان ينشر في تلك الفترة عن سلبية الممارسات والتحذير من أثارها المستقبلية، بل أن المفهوم استمر وتطور، وأصبح أسلوباً متبعاً في كثير من الشركات الكبيرة في الدول المتقدمة، حتى أصبح اعتقاد المديرين في أكبر ٥٠٠ شركة أمريكية أن المهمة الأولى للإدارة هي تجميل الدخل

وتزايد - تبعاً لذلك - الاهتمام بهذه الظاهرة، خاصة في الفترة الأخيرة، وازداد البحث في أساليبها، وأسباب انتشارها، ودوافع الشركات إليها، وأثارها السلبية وكيفية الحد منها، ودور مراجع الحسابات الخارجي في اكتشافها. وهذه تؤثر على الضريبة المفروضة الواجبة الدفع من قبل الشركات الى الدولة وبالتالي تؤثر على اقتصاد الدولة ككل.

ثانياً: منهجية البحث

1. مشكلة البحث

تعد تحديد وعاء الضريبي المستحقة على الشركات بشكل دقيق من المشاكل التي توجهها دوائر ضريبة الدخل بسبب وجود نية سيئة من قبل الشركات لتهرب الضريبي ودفع ضريبة مستحقة الى الدول، وتلجأ الشركات الى استخدام اساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تقليل من أرباحها وبالتالي دفع ضريبة على دخلها بأقل ما يستحقه الى الدولة فهذه الظاهرة تواجه الى دول عديدة سواء كانت متقدمة او النامية، واقليم كوردستان لا يمكن التخلي من هذه المشكلة.

فيمكن تحديد مشكلة البحث من خلال التساؤل مدى فاعلية دوائر ضريبة الدخل في تحديد وعاء الضريبي مستحقة وبدقة عالية على الشركات العاملة في إقليم كوردستان والتي يقوم مخمني تلك الدوائر بهذه العملية باعتبارهم لديهم خبرة كافية في تلك المجال؟

2. أهمية البحث

تستمد الدراسة أهميتها من الاهتمام المتزايد بموضوع المحاسبة الإبداعية الذي يتمثل في قيام إدارة المؤسسات باستخدام أساليب متعددة لإظهار نتيجة النشاط والوضعية المالية التي تحقق أهدافهم، وتتجلى أهمية هذه الدراسة في فاعلية الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية في حال تحديد الوعاء الضريبي كأحد الأدوات الفعالة في تزويد خزينة الدولة بموارد مالية لتغطية نفقاتها المختلفة وهذه الأخيرة تتأثر بممارسات المحاسبة الإبداعية ويؤدي ذلك إلى عدم تطبيق إحدى أهم قواعد الضريبة وهي العدالة.

3. أهداف الدراسة

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف الآتية:

- 1- لقاء الضوء على متغيرات البحث والتي تشكل الجانب النظري وذلك من خلال عرض مفاهيم والاهداف وأساليب المستخدمة في كل من عملية تحديد وعاء الضريبي وممارسات المحاسبة الإبداعية.
- 2- تسليط الضوء على فاعلية مخمني دوائر ضريبة الدخل في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية عند الأخذ بالقوائم المالية بهدف تحديد وعاء الضريبي.
- 3- إبراز أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على عملية تحديد الوعاء الضريبي.

4. فرضيات البحث

للإجابة على إشكالية الرئيسية يقوم البحث على فرضية عدمية أساسية مفادها الى ان ليس لدى مخمني دوائر ضريبية الدخل إمكانية الكشف عن التلاعب بالمعلومات المحاسبية المقدمة عن نتيجة النشاط في القوائم المالية من خلال إجراءات وممارسات محاسبة الإبداعية.

5. حدود وعينة البحث

لكون البحث قد سلط الضوء على بيان فاعلية دائرة ضريبة الدخل على الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية في تحديد وعاء الضريبي مع تركيزها في الجانب الميداني على مخمني دوائر ضريبة الدخل ومكاتب محاسبين القانونيين في حدود مدينة أربيل.

- وسائل جمع المعلومات

لقد تم جمع المعلومات عن طريق مكاتب الجامعات ودوائر ضريبة الدخل في مدينة أربيل والحصول على الأبحاث العربية والأجنبية عن طريق شبكة الانترنت وكذلك تم جمع المعلومات بموجب استمارة استبانة اعدت من قبل الباحثون.

6. منهج البحث

أولاً: الأسلوب النظري التحليلي

وذلك بالاعتماد على المصادر ذات الصلة بموضوع البحث والقراءة التحليلية لهذه المصادر لاستخلاص المعلومات المهمة منها وشملت تلك المصادر مجموعة من البحوث والدوريات والرسائل والأطروحات الجامعية.

ثانياً: الأسلوب التطبيقي

وذلك من خلال تصميم استمارة استبيان وسيتم توزيعها على عينة من الموظفين ومدراء الشركات والمخمنين في دائرة ضريبة الدخل واخرى على مكاتب المحاسبة والتدقيق العاملة في إقليم كردستان العراق – مدينة أربيل.

الفصل الثاني

خلفية عامة عن المحاسبة الإبداعية

الفصل الثاني خلفية عامة عن المحاسبة الإبداعية

المبحث الأول التطور التاريخي لمحاسبة الإبداعية و مفهومها و أنواعها

أولاً: التطور التاريخي للمحاسبة الإبداعية

تعد المحاسبة الإبداعية او كما يطلق عليها البعض بالمحاسبة الاحتياطية, حيث نجد هذا المصطلح موجودا في المحاسبة الانجلوسكسونية وذلك من خلال الابحاث التي كان يقوم بها المنظرين والمفكرين المحاسبين والتي تتجلى في النظرية الايجابية للمحاسبة وقد اصبح مفهوم المحاسبة الإبداعية محل تركيز واهتمام من قبل المحاسبين والمراجعين بشكل كبير جدا خلال السنوات الاخيرة خاصة بعد احداث انهيار شركة (انرون) و تحميل شركة (ارثر اندرسون) بكونها الشركة المسؤولة على تدقيق حسابات شركة (انرون) جزء مسؤولية انهيار الشركة و اتهامها بالتلاعب بالبيانات المحاسبية للشركة مستغلة بعض المعالجات والسياسات المحاسبية التي تظهر البيانات المحاسبية بغير شكلها الصحيح . واصبح الاحتياطي في المحاسبة او التلاعب في البيانات المالية قضية خطيرة على العقدين الماضيين مؤديا الى تفاقم الركود العالمي ونقص الثقة في الاسواق المالية وفي دقة البيانات المالية .

ويرى البعض ان تعدد مصالح مستخدمو القوائم المالية وتعارضها يعد السبب الرئيس في انتشار المحاسبة الإبداعية , حيث مصلحة المديرين في تقليل الضرائب والارباح الموزعة , ومصلحة حملة الاسهم في تعظيم العائد على استثماراتهم , والموظفين في زيادة تعويضاتهم الادارية , ومصلحة الضرائب في تحصيل ضرائب اكثر المستخدمة للمعلومات المحاسبية وهكذا لبقية الأطراف (مطر، 2000:64).

وبهذا فقد كسبت المحاسبة الإبداعية الوقت للشركات , ولقد استمر الركوض الاخير فترة طويلة واجبرت الكثير من الشركات التي ابلغت عن ارباح مبتدعة على التصفية, وفي الحقيقة قد يكون هذا هو الركود الوحيد الذي افلست فيه الكثير من الشركات الكبيرة والمربحة ظاهريا ومن هنا صارت المحاسبة الإبداعية محل تركيز و اهتمام من قبل المحاسبين والمراجعين بشكل كبير جدا (حمادة، 2010:64).

ثانيا: مفهوم المحاسبة الابداعية

يستخدم مفهوم المحاسبة الابداعية لوصف حالات اظهار الدخل والموجودات والالتزامات لمنشآت الاعمال بصورة غير صادقة وغير حقيقية, وخلال العقود الماضية اخذ المختصون في المحاسبة بدراسة هذه الظاهرة و قدموا خلال دراستهم و تحليلهم لهذه الظاهرة العديد من التعريفات تختلف باختلاف توجهات هؤلاء الباحثين والكتاب :

1. يرى البعض ان المحاسبة الابداعية هي الاجراءات التي تمارسها منشآت الاعمال بهدف التقليل من ارباحها او زيادتها من خلال حساباتها التي تم تشكيلها والتلاعب بها بطريقة خفية للتغطية على المخالفات والجرائم، واعتبرها عملية خداع كبرى. (Griffths,1:1986)
2. ويعرف (Ammat &GowthorpwK, 2004) المحاسبة الابداعية بأنها : العملية التي يستخدم من خلالها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية لمعالجة الارقام المسجلة في حسابات منشآت الاعمال.
3. هناك تعريف اخر للمحاسبة الابداعية بانها عملية تحويل القيم المحاسبية المالية من صورتها الحقيقية الي صورة مرغوبة , بحيث تعطي القيم الجديدة ميزة ايجابية للمنشأة دون المس بأي من المبادئ والقواعد المحاسبية " (دهمش، 2005:15)
4. المحاسبة الابداعية من وجهة نظر الاكاديمية بانها هي " عبارة عن تحويل ارقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلا الي ما يرغب فيه المعدون من خلال الاستفادة من القوانين الموجودة او تجاهل بعضها او جميعها (Naser, 1992, 4).

في الادبيات المختلفة , يتم التعبير عن المحاسبة الابداعية بعبارات مختلفة، المصطلح الاكثر شعبية في ولايات المتحدة الامريكية هو "ادارة الأرباح " ولكن في اوروبا يشار اليها بالمحاسبة الابداعية . ومع ذلك يرى بعض المؤلفون المحاسبة الابداعية كموضوع اوسع و اشمل من الربح و تجدر الاشارة ان التلاعب في المحاسبة يؤثر على الميزانية العمومية و بيان الدخل . ويعتبر ان المحاسبة الابداعية تنطوي علي تحويل البيانات المالية , باستخدام اساليب التقييم والممارسات المحاسبية التي تسمح بها اللوائح المحاسبية (bekteshi, 2017:5). ان النمو الحاصل في الارباح في الثمانينات كان نتيجة حيل او براعة محاسبية وليس عن نمو اقتصادي حقيقي (Smith, 1992,4)

ثالثا: انواع محاسبة الابداعية

تختلف حيل المحاسبة الإبداعية في طبيعتها وتتطور باستمرار مع تغير اللوائح التي تنظمها. فيما يلي بعض الأمثلة علي الأساليب الشائعة:

1-المبالغة في تقدير الإيرادات: أحد الأساليب الأكثر شيوعاً التي تستخدمها الشركات العامة التي تتطلع إلى زيادة دخلها بشكل مصطنع هو التعرف على الإيرادات قبل الأوان. الإعراف بالإيرادات هو طريقة محاسبية تمكن الشركات من الإعراف بالمبيعات قبل تقديم منتج أو أداء خدمة.

2-خفض رسوم الإستهلاك: غالبًا ما توزع الشركات تكلفة الأصول، بدلاً من إنفاقها في ضربة واحدة. يمكن أن تتضمن طرق تقليل الرسوم السنوية، حيث يجب على هذه البنود إطالة تقدير العمر الإنتاجي للأصل أو زيادة قيمة انتهاء الصلاحية..

3-تأخير النفقات: تأجيل تسجيل نفقات الفترة الحالية، مثل المدفوعات للموردين والإيجار، إلى فترة لاحقة يجعل أرباح الفترة الحالية تبدو أفضل.

4-إخفاء الخصوم الطارئة: يمكن أن يؤدي الفشل في تسجيل الإلتزامات المحتملة التي من المحتمل حدوثها والتقليل من تقدير التكلفة التي من المحتمل أن تكلفها إلى تعزيز صافي الدخل أو حقوق المساهمين.

5-التقليل من قيمة التزامات المعاشات التقاعدية: يمكن بسهولة التلاعب بالتزامات المعاشات التقاعدية لأن الإلتزامات تحدث في المستقبل ويجب استخدام التقديرات التي تنتجها الشركة لحسابها.

6-التلاعب بالمخزون: يمثل المخزون قيمة البضائع التي تم تصنيعها ولكن لم يتم بيعها بعد. ستؤدي المبالغة في قيمة المخزون إلى تقليل تكلفة البضائع المباعة، وبالتالي ارتفاع صافي الدخل بشكل مصطنع، على افتراض أن مستويات المخزون والمبيعات الفعلية تظل ثابتة.

المبحث الثاني الأساليب والإجراءات المحاسبية الإبداعية و مجالاتها و دوافعها

أولاً: أساليب والإجراءات ممارسات المحاسبة الإبداعية

على الرغم من تعدد أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية إلا أنها تنحصر في أربعة مواطن رئيسية، فهي إما تلاعب في الإفصاح أو التوقيت أو التقدير أو التصنيف، وسنحاول استعراض أشهر أساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارسها المؤسسات للتأثير على القوائم المالية و هي كما يلي:

1- أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية في الإفصاح

وسنستعرض في العنصر نوعين من الأساليب وهما:

(أ) التمويل خارج الميزانية:

تلجأ بعض الشركات إلى عدم الإفصاح أو الإفصاح بصورة غير مباشرة عن عمليات التمويل ذات الأهمية النسبية في المؤسسة، حيث تقوم بعمليات تزيد من التزاماتها دون أن تظهر تلك الزيادة في ميزانيتها، وتسمى التمويل خارج الميزانية. ويعرف التمويل خارج الميزانية على أنه: تمويل أو إعادة تمويل عمليات المؤسسة دون أن يظهر ذلك في ميزانيتها ودون الخروج عن المتطلبات النظامية و بوجود المبتكرات المحاسبية. والهدف من التمويل خارج الميزانية يكون في العادة من أجل تخفيض مديونية المؤسسة، وهي طريقة شائعة لدى المؤسسة الأمريكية والبريطانية، تمكنها من إخفاء بعض التزاماتها أو أصولها. (محمد ، 2010 : 54)

(ب) التغيرات المحاسبية:

تفرض معايير المحاسبة على المؤسسات استخدام نفس السياسات والطرق المحاسبية المتبعة في القياس والإفصاح، وذلك لتوفير خاصية المقارنة بالقوائم المالية، ولكنها أتاحت للإدارة تغيير هذه الطرق إذا كانت ستزيد من جودة القوائم المالية، أي أن الإدارة بإمكانها التغيير في الطرق المحاسبية متروك للإدارة، وتمارس الإدارة في بعض الأوقات تغييرات محاسبية لتأثر على نتائجها المالية بشكل أو بآخر، وتعتبر تغييرات المحاسبية التي تتبعها الإدارة أهم أدوات ممارسات المحاسبة الإبداعية في هذا الباب، حيث تستغل الإدارة الاختيارية المتاحة في هذا المجال بما يتناسب مع أهدافها. (ابوسنة ، 2012 : 105)

2- أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية في التوقيت

(أ) الاعتراف بالإيراد:

ينحصر الحديث في هذا الجزء عن استعجال الاعتراف بإيرادات حقيقية في جدول حسابات النتائج كأسلوب من أساليب المحاسبة الإبداعية أما الإيرادات الوهمية فتخرج عن

نطاق المحاسبة الإبداعية إلى الاحتيال, حيث تتراوح المؤسسات في الاعتراف بالإيراد بين المدخل المحافظ وفيه تؤجل المؤسسة تسجيل الإيراد إلى حين التأكد من تحققه، وغير المحافظ وفيه تستعجل الشركة في تسجيل الإيراد قبل تحققه، وتجدر الإشارة إلى أن التلاعب في الاعتراف بالإيراد لا يتعلق بمفهوم التوقيت فقط، بل يتعلق بمفهوم تحول المخاطر كذلك، وهذا ما يجعله من الأساليب الأكثر خطورة على المؤسسة. (ابوسنة، 2012 : 61)

(ب) الاعتراف بالمصروف:

تعد المحاسبة عن المصروفات من المجالات المحاسبية الأكثر اعتمادًا على التوقعات والتقديرات القائمة على الحكم الذاتي، وهذا الأمر يسمح للمؤسسات بتحكم في أرقامها للحصول على أرباح أكثر أو أقل حسب المصلحة، ويعتبر أكثر الأساليب المتعلقة بالاعتراف بالمصروف هي نقل المصروفات إلى فترات محاسبية لاحقة أو سابقة. (ابوسنة ، 2012 : 63).

3- أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية في التقدير

تتعدد الأساليب المتبعة في ممارسات المحاسبة الإبداعية في التقدير وسنقتصر على ذكر أشهر ثلاثة أنواع وأكثرها استعمالاً: (ابوسنة ، 2012 : 65-68)

(أ) سياسات رسملة المصروفات

تقوم بعض المؤسسات بالاستفادة من اختلاف الأساليب المحاسبية المتاحة لمعالجة المصروفات، إذ أن بعض المصروفات التي تتكبدتها الإدارة ويمكن ربطها بأرباح مستقبلية - المصروفات الإرادية - يتم رسملتها ثم إطفائها أو استنفادها في المدى الذي يتوقع فيه الأرباح حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وهذا الإجراء يتطلب الكثير من التقدير والحكم الشخصي، الأمر الذي يجعله من أشهر طرق التلاعب في المصروفات والإيرادات، وتعتبر رسملة المصروفات الإرادية هي ثاني أكثر أسلوب مستخدم في الشركات السعودية ضمن أساليب المحاسبة الإبداعية.

(ب) اهتلاك الأصول الثابت:

أما ما يتعلق بالاهتلاك، فتلجأ المؤسسات إلى استغلال اختيارية طريقة احتساب الإهلاك، بما يتماشى مع مصلحة مركزها المالي، فمن المتعارف عليه محاسبياً أن يتم اهتلاك الأصول إما بطريقة الإهلاك الثابت أو المتزايد أو المتناقص واختيار طريقة الإهلاك يتطلب الكثير من التقدير والحكم الشخصي، الأمر الذي يجعله عرضة لممارسات المحاسبة الإبداعية، ومن جهة أخرى مدة الإهلاك جاءت على سبيل الحصر وليس التحديد الأمر الذي يجعلها هي أيضاً عرضة للممارسات المحاسبية الإبداعية أيضاً.

(ت) المدينون والدائنون:

يتم من خلال المدينين إدارة الإيرادات، ليس فقط التلاعب في الاعتراف بالإيراد، ولكن حتى في تقويم حسابات المدينين، حيث يتم تقدير الحسابات المدينية وفقاً لسياسة الحيطة والحذر

بإنشاء مخصص للحسابات المشكوك في تحصيلها يطرح من إجمالي المدينين. وتقوم المؤسسة التي ترغب في تضخيم إيراداتها - ولو بشكل مؤقت - بتقليل مخصص الديون المشكوك في تحصيلها وبالتالي زيادة الأرباح، فإذا قدرت المؤسسة أن حساب المخصص المسجل في الميزانية أكثر مما ينبغي، تقوم بتخفيض مقدار المخصص والحصول على زيادة في الأرباح . وعلى العكس من ذلك، قد تلجأ المؤسسة إلى المبالغة في تقدير المخصص في السنوات المالية الجيدة بهدف تكوين احتياطات يمكن استخدامها في السنوات غير الجيدة، وذلك بهدف التحكم في تقلبات الأرباح.

4- أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية في التصنيف والعرض:

تتعدد الأساليب المتبعة في ممارسات المحاسبة الإبداعية في التقدير وسنقتصر على ذكر: (ابوسنة ، 2012 : 81-82)

(أ) جدول حسابات النتائج

يحتوي جدول حسابات النتائج على أرقام أساسية لأغراض التحليل المالي، مثل الأرباح التشغيلية، وصافي الربح وغيرها. وكما تدور المحاسبة الإبداعية حول تعجيل أو تأخير المصروفات أو الإيرادات أو المكاسب أو الخسائر، أي نقلها بين الفترات المحاسبية، يتم ذلك في جدول حسابات النتائج من خلال التلاعب في التصنيفات و الإيضاحات في جدول حسابات النتائج للفترة المراد تغييرها.

ويعد جدول حسابات النتائج من أهم القوائم المالية، على الأقل بالنسبة للمستثمر والتلاعب فيها يكون إما تلاعباً بالإفصاح أو بالتصنيف أو كلاهما أما التلاعب في تصنيف عناصر جدول حسابات النتائج، فمثاله التلاعب في تصنيف العناصر غير العادية أو العناصر غير المتكررة التي قد يتضمنها جدول حسابات النتائج، وتدخّل من ضمنها الخسائر التي تنشأ عن الكوارث الطبيعية أو أثر التغييرات المحاسبية الناتجة عن تبديل السياسات المحاسبية أو تغيير التقديرات أو تصحيح الأخطاء المحاسبية. وقد نتج عن التعريف العام الواسع للعناصر غير المتكررة تباين طرق معاملة تلك العناصر بين الشركات، وربما بين الفترات في الشركة الواحدة، حيث تلجأ الإدارة إلى تصنيف مكاسب بيع الأصول ضمن العناصر التشغيلية بهدف زيادة صافي الربح التشغيلي، وتضمين الخسائر ضمن العناصر غير المتكررة لتجنب التأثير على النتائج التشغيلية .

(ب) الاستثمارات

WorldCom أعلنت شركة عن اكتشاف مخالفات محاسبية بقيمة 85.3 مليار دولار في سنتي 2001 و2002، وأشارت نتائج التحقيق الأولية إلى أن هذه الشركة مارست عمليات تحويل بين حسابات داخلية أبرزها تسجيل تكاليف تشغيل رسوم استخدام شبكات شركات اتصالات أخرى، باعتبارها استثمارات رأسمالية طويلة الأمد في خطوة مكنتها من إخفاء جانب من نفقاتها، وتضخيم تدفقاتها المالية، وإظهار أرباح غير حقيقية.

ثانيا: مجالات المحاسبة الإبداعية

تمثل مجالات المحاسبة الإبداعية فيما يلي : (غانم، 2013:25)

- 1-نظام المعلومات المحاسبي.
- 2-القياس المحاسبي.
- 3-طرق توزيع او تحميل المصروفات المختلفة.
- 4-الإساليب المختلفة لعرض القوائم المالية و المحاسبية.
- 5-اساليب التحليل المالي.
- 6-تطوير البرامج الألية المحاسبية.

ثالثا: دوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية

هناك العديد من الدوافع التي تدفع بالإدارة للقيام بهذه الممارسات نجد منها :

- 1-حقيق مكاسب شخصية: تعد المكاسب الشخصية من أهم دوافع الإدارة من استخدام المحاسبة الإبداعية بالتعاون مع مدقق الحسابات الخارجي وعلى حساب كل الأطراف ذات المصالح في الشركة، بل يكون أحيانا على حساب الاقتصاد القومي والمجتمع ككل.
- 2-التهرب الضريبي: يعد التهرب الضريبي من دوافع الإدارة من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لتخفيض رقم الربح الخاضع للضريبة. (باعجاجة و خليفة، 2015:64)
- 3-التأثير الايجابي على سمعة المؤسسة في السوق: بهدف تحسين القيم المالية المتعلقة بأداء المؤسسات . (باعجاجة و خليفة، 2015:64)
- 4-التأثير على سعر سهم المؤسسة في الأسواق المالية: بهدف تعظيم القيم المالية ثم تحسين أسعار أسهم تلك المؤسسة في الأسواق المالية. (باعجاجة و خليفة، 2015:64)
- 5-زيادة الاقتراض من البنوك: الأمر الذي سيؤثر ايجابيا في عملية اتخاذ القرار الائتماني لمنح القروض.
- 6-لغايات التلاعب الضريبي: من خلال تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة النفقات بتخفيض هوامش الاقتطاع الضريبي المترتب عليها. (باعجاجة و خليفة، 2015:64)
- 7-تحسين الأداء المالي للمؤسسة بهدف تحقيق مصالح شخصية: وذلك بتحسين قيم المؤسسة التي تقوم بإرادتها لعكس صورة ايجابية عن أدائها لغايات شخصية تتمثل في تحسين صورة هذه الإدارة أمام مجالس الإدارة (جميل و حسين، 2011:65).

الفصل الثالث

خلفية عامة عن الوعاء الضريبي

الفصل الثالث

خلفية عامة عن الوعاء الضريبي

المبحث الأول

مفهوم الوعاء الضريبي وجوانبها

أولاً: مفهوم الوعاء الضريبي

قبل التطرق الي مفهوم الوعاء الضريبي لابد من تعريف الضريبة. حيث تعرف الضريبة على انها استقطاع النقدي جبري يدفعه الشخص الطبيعي والاعتباري للدولة بصورة نهائية وبدون مقابل حتى تتمكن من القيام بوظائفها المختلفة (فضل الله، 2018: 97)

وعرفت أيضا بانها المادة الخاضعة للضريبة ، أي المال الذي تقتطع منه، سواء كان شخصا او مالا مع ضرورة توافر عنصر الزمن لهذا الوعاء .(https://a7mar.blogspot.com/2016/02/blog-post_14.html).

يقصد بوعاء الضريبة المادة او العنصر الذي تفرض عليه الضريبة ، و اختيار وعاء الضريبة يتمتع بأهمية بالغة في سياسة الدولة الضريبية اذ تتوقف عدالة الضريبة ووفرة حصيلتها على حسن اختيار وعائها ، وعرف الوعاء الضريبي بأنة المادة الخاضعة للضريبة وهذا الوعاء قد يكون ايراد شخص او المال بحد ذاته ،وقد يكون واحدا او متعددا (داخل، 2016: 381).

ثانياً: جوانب الوعاء الضريبي

ويشمل الوعاء الضريبي الجوانب الآتية (عبدالمجيد ، 2011، 45):

- اختيار اساس فرض الضريبة: اي الشيء الذي يتم اخضاعه للضريبة كالأفراد، الثروة، الدخل النشاط او المنتج ومن ثم يعبر عن العنصر الاقتصادي الذي يخضع للضريبة.
- تحديد الواقعة المنشئة للضريبة: تعبر الواقعة المنشئة للضريبة عن الحدث الذي بموجبه يتم انشاء الدين الضريبي ، اي الوقت الذي يمكن فيه للسلطة المالية الزام الافراد على التنازل على الجزء من المادة التي تم اختيارها اساسا لفرض الضريبة وفق مبدأ الملائمة في التحصيل.
- تحديد المادة الخاضعة للضريبة : وهذا من خلال التعرف على حدود هذه المادة باستبعاد ما يسمح القانون باستبعاده حتى لا يخضع للضريبة .

ثالثاً: مكونات الوعاء الضريبي

يتطلب البحث في وعاء الضريبة اختيار أساس فرض الضريبة، والمناسبة التي تنتهزها الإدارة لفرضها على المادة الخاضعة للضريبة واخيراً تحديد هذه المادة كمياً وكيفياً، وسيتم شرحها على النحو الآتي:

1- الضرائب على الأشخاص:

هي تلك الضرائب التي تتخذ من الوجود الإنساني للفرد على إقليم الدولة محلاً لفرض الضريبة. ويحفل التاريخ المالي بأنواع كثيرة من هذه الضرائب ومن أمثلتها ضرائب الرؤوس التي كانت معروفة وتنقسم هذه الضرائب إلى نوعين، أولهما: ضرائب الفردة البسيطة، التي كانت تفرض بسعر موحد على جميع الأفراد دون النظر إلى ما يملكون من ثروات ودخول، وثانيهما: ضرائب الفردة المدرجة التي تميز بين الأفراد الخاضعين للضريبة من خلال تقسيمهم إلى فئات بحسب السن، الجنس، الطبقة الاجتماعية أو المهنة أو الثروة وتحديد سعر خاص لكل فئة. ويعاب على هذه الضرائب أنها لا تنظر إلى المقدرة التكليفية للأفراد، مما فرض ضرورة اختفائها من النظم المالية الحديثة لتحل محلها الضرائب على الأموال (أبو نصار وآخرون، 2003: 3).

2- الضرائب على الأموال:

هي تلك الضرائب التي تقتطع جانباً من أموال المكلف دون النظر لذاته، وإنما باعتبار ما يملكه من ثروة أو يحققه من دخل (يكون أساس فرض الضريبة الدخل أو رأس المال أو الانفاق) (الشامي ومجدي، 2016، 70) ويعرف قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل، الدخل بأنه "الإيراد الصافي للمكلف الذي حصل عليه من المصادر المبينة في المادة الثانية من هذا القانون"، بينما المشرع الأردني جاء أكثر تفصيلاً بشأن تعريف الدخل الخاضع للضريبة في قانون الدخل الأردني لسنة 2014 وتعديلاته، فعرف الدخل من الاستثمار والدخل الإجمالي والدخل الصافي والدخل المعفي، والدخل الخاضع للضريبة عرفه بأنه: " ما يتبقى من الدخل الصافي أو مجموع الدخول الصافية بعد تنزيل الخسارة المدورة من فترة ا رت ضريبية سابقة أو لإعفاءات الشخصية والتبرعات على التوالي.

3- الضريبة الواحدة والضرائب المتعددة:

إن الأخذ بنظام الضريبة الواحدة أو المتعددة من الأمور التي تتعلق بالنظام الضريبي في الدولة، فالدولة تبحث دائماً عن النظام الذي يحقق أكبر قدر من الإيادات، وفي الوقت نفسه تلتزم بالقواعد العامة التي تحكم الضريبة ومن هنا تثار المفاضلة بين النظامي (جامح، 2016: 98).

4- الضريبة الموحدة والضرائب النوعية:

ويقصد بالضريبة الموحدة : يقصد بها فرض ضريبة موحدة على جميع مصادر دخل المكلف أو إنفاقه مهما تعددت مطارحه واعتبارها مطرحاً واحداً وبقواعد فنية واحدة من دون تمييز بين هذه المصادر، وهي بهذا المعنى تختلف عن الضريبة الوحيدة التي تمنع وجود ضريبة أخرى بجانبها، أما الضريبة الموحدة فهي صورة من صور نظام الضرائب المتعددة (الشيخ، 2002 : 45)، أما الضرائب النوعية نجد أن النظام الضريبي يقوم على أساس تعدد الضرائب المفروضة وتنوعها بحسب تعدد الأوعية والإيرادات القابلة لفرض الضرائب عليها؛ بحيث تتناول الضريبة كل فرع من مصادر المكلف على أساس أنه ليس هناك علاقة لأحد النوعين بالآخر ولو كانت لمكلف واحد، فنظام كل منها مختلف عن الآخر ومستقل عنه وفي المجمل ترى الباحثة أنه مهما تعددت مكونات وأشكال الوعاء الضريبي أو ما يسمى بمطرح الضريبة إلا أن التمييز يكون وفق القواعد النازمة للضريبة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة؛ إذ تقسم الضريبة تقليدياً إلى مباشرة وغير مباشرة، وهذا التقسيم معمول به في التشريعات الضريبية منذ زمن بعيد في جميع دول العالم، فبإمكان المش رع تنظيم الأصول العلمية لفرض الضريبة وبإحدى طريقتين، فإما أن يعمد مباشرة إلى التصدي للمادة الخاضعة للضريبة بحسب ما يملكه المكلف من راس مال أو ما يجنيه من دخل، ويفرض الضريبة على هذا الأساس وهذه صورة الضريبة المباشرة. واما أن ينتظر قيام المكلف بأعمال وتصرفات تتم على قدرته على تحمل الأعباء العامة والمشاركة فيها، فيفرض الضريبة عند استعمال الدخل أو تداول الثروة واستهلاكها، وهو ما يعرف بنظام الضرائب غير المباشرة. (الزبيدي، 2008 : 23).

المبحث الثاني طرق تحديد الوعاء الضريبي

أولاً: طرق تحديد الوعاء الضريبي :

يتوقف حجم الحصيلة على طريقة تحديد الوعاء الضريبي ، أو تقدير قيمة الدخل للضريبة. وهناك طرق مختلفة لتقدير قيمة المادة الخاضعة ، وتتمثل فيما يلي : (روار، 2017:15)

1- التقدير الغير مباشر

• التقدير بواسطة المظاهر الخارجية : حسب هذه الطريقة يتم تقدير قيمة الوعاء الضريبة على اساس عدد في المظاهر الخارجية التي تعبر عن درجة المكلف فيمكن مثلا الاستدلال بالقيمة الاجارية لسكن الممول او محل عمله، عدد العمال و عدد السيارات التي يملكها الخ

تمتاز هذه الطريقة بالسهولة في التطبيق والتقليل من حالات الغش والتهرب من دفع الضريبة خصوصا واذا احسن اختيار المظاهر الخارجية ويعاب عليها انها تؤدي الى فرض الضريبة على اساس قد يبتعد عن الواقع ، كما ان التساوي في المظاهر الخارجية ، قد يؤدي الى فرض ضريبة متساوية بالنسبة لاشخاص وذلك بالرغم من اختلاف ظروفهم ، ودخولهم بالاضافة الى انه يمكن تجنب الضريبة باللجوء الى التقليل من المظاهر الخارجية ، كان يعمد الاشخاص الى نسب املاكهم الى اولادهم وازواجهم ... الخ .

• طريقة التقدير الجزافي :

حسب هذه الطريقة يتم تقدير الوعاء الضريبة بطريقة جزافية بالإستناد إلى بعض الأدلة لها صلة وثيقة بالمادة الخاضعة للضريبة. إن الأدلة التي يعتمد عليها التقدير الجزافي قد تكون قانونية، يحدد النظام الضريبي ويقتصر دور الإدارة الضريبية على تطبيق تلك القواعد، من ذلك تقدير الأرباح التجارية للممول بنسبة معينة من رقم الأعمال هذا ما يسمى بالجزاف القانوني.

أما إذ ترك تقدير الوعاء الضريبي للاتفاق بين الممول والإدارة الضريبية على رقم معين بمثل مقدار دخله، فهذا ما يسمى بالجزاف التفائي، وبعض الأحيان بالجزاف الإداري. يعاب علي هذه الطريقة عدم قيامها علي اساس و العدالة.

2-التقدير المباشر:

تمثل هذه الطريقة تقدير المادة الخاضعة للضريبة، تحديد أكثر انضباطا ودقة من طرف سالفه الذكر، إذ أنها تستند مباشرة إلى معرفة املادة الخاضعة للضريبة، وتتم هذه إما بالتصريح، وإما عن طريق التقدير المباشر بواسطة الإدارة الضريبية.

وهناك أيضا تصنيفات او طرق أخرى لتحديد الوعاء الضريبي الواردة في قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة(1982) المعدل و كما يلي (Libby,1996:9)

وعلى كل وحدة اقتصادية خاضعة للضريبة ، أن ل تقريراً ضريبياً يتم بموجبه تحديد ارباحها الخاضعة للضريبة في البلد المقيمة فيه، وفي عدد من الدول يكون خضوع المجاميع التابعة بشكل موحد، ويعكس تقرير ضريبة الدخل القدرة على الدفع للشركة القابضة، ولكل وحدة قانونية بموجب التشريع المستل. (Rosen,2004:21) وبعد إستلام الإقرار الضريبي تقوم السلطة المالية يفحص وتدقيق الإقرار ، ولها قبول محتويات الإقرار الضريبي المقدم من قبل المكلف ومن ثم تحديد مقدار الضريبة التي تترتب على المكلف إستنادا إلى الإقرار المقدمه.

1-التقدير الاحتياطي: الزم القانون الضريبي العراقي الفئات التالية بمسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل وهي الشركات المساهمة ، والشركات ذات المسؤولية المحدودة والتجار المسجلين في الغرف التجارية والصناعية الصنف الأول والثاني والمقاولون المصنفون لدى وزارة التخطيط بالإضافة إلى جهات أخرى مشمولة بموجب نظام مسك الدفاتر التجارية رقم (٢) لسنة ١٩٨٥ ، والتي يجب عليها أن تمسك الدفاتر التالية:

✓ دفتر اليومية العام.

✓ دفتر الأستاذ

✓ دفاتر أو محاضر المراسلات

وعندما يقدم المكلف المشمول بنظام مسك الدفاتر التجارية تقرير ضريبة الدخل الى الفرع المسجل لديه عليه ان يرفق مع التقرير المقدم نسخة من حساباته الختامية المدققة من قبل مراقب الحسابات ، وتقوم السلطة المالية بفحص وتدقيق الإقرار الضريبي مع الحسابات الختامية. فلها أن تقبل ما ورد فيها من معلومات وتقدير مبلغ الضريبة ، أو ترفض الإقرار الضريبي ، وفي هذه الحالة تقوم السلطة المالية بتقدير مبلغ الضريبة المستحق بذمة المكلف ويكون التقدير إحتياطية ، بمعنى أن التقدير هنا هو تقدير مؤقت لحين الحصول على المعلومات الدقيقة من خلال إرسال ملف المكلف الى قسم الرقابة والتدقيق الداخلي الذي يتولى فحص وتدقيق دفاتر المكلف وسجلاته. (**الحجاوي والعنيكي، 2017: 74**).

2- التقدير الإداري:

إذا لم تقتنع السلسلة المالية بما ورد في تقرير المكلف ، يتم رفض التقرير وتقدير دخل المكلف واحتساب مبلغ الضريبة المرئية بزمته إستنادا إلى المعلومات والوقائع التي توصلت إليها. وللسلطة المالية في حالة تخلف المكلف عن تقديم تقرير ضريبة الدخل في الموعد المحدد ان تقدر الضريبة إستنادا إلى الحقائق والوقائع المتوفرة لديها وبعد ذلك إبلاغ المكلف بمقدار الضريبة المفروضة عليه. ومنتقد هذه الطريقة بان رجال السلطة المالية بحكم تبعيتهم الى الدولة فأنهم يميلون إلى محاياة الخزينة العامة على حساب المكلفين وكذلك التدخل في شؤون المكلفين ومضايقتهم. (**الخطيب وشامية ، ٢٠٠٣ : ١٩٢**).

3- التقدير الإضافي

على السلطة المالية أن تقدر الضريبة على اساس الدخل الحقيقي ولها الحق في الرجوع بالتقدير على من سبق تقدير دخله بأقل من حقيقته إذا ظهرت لديها وقائع مادية بضمنها الأخبار التحريري ولمدة خمس سنوات ماضية باستثناء السنة التقديرية ، أما من لم يتم تقدير دخله فيكون الرجوع عليه ابتداء من تاريخ تحقق الدخل ، ولا يؤثر في حق السلطة المالية في الرجوع بالتقدير عدم تبليغ الأشخاص به. (**الحجاوي والعنيكي، 2017: 73**).

الفصل الرابع

الجانب الميداني للبحث

الفصل الرابع

الجانب الميداني للبحث

أولاً: وصف مجتمع الدراسة و عينتها

يعتبر الاستبيان من أكثر الأدوات الإحصائية شيوعاً لجمع المعلومات اللازمة وقد تم ، ومن أجل ذلك تم تصميم قائمة الاستقصاء تتكون من قسمين: يحتوي الجزء الأول على البيانات المتعلقة بالخصائص الشخصية لأفراد مجتمع الدراسة وهي (المؤهل العلمي، التخصص، الخبرة العلمية) بينما يشتمل الجزء الثاني على أسئلة تعتبر مدى فاعلية دائرة ضريبة الدخل في الكشف عن الممارسات المحاسبية الإبداعية في تحديد وعاء الضريبي حيث تتكون مجتمع الدراسة من النقابة المحاسبين والمدققين ودوائر الضريبة العاملة في مدينة اربيل والبالغ عددهم (60) موظفاً وموظفة وتم توزيع (30) استمارة استبيان و تم استرجاع (22) استمارة ، ثم باستخدام برنامج الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية تمت معالجة البيانات إحصائياً (SPSS Version 28) ومن المعالجات الاحصائية المستخدمة (الانحرافات المعيارية ، المتوسطات الحسابية ،النسبة المئوية.، التكرارات.

ثانياً: وصف و تحليل الخصائص الشخصية

توضح خصائص الافراد المستجيبين من حيث المؤهل العلمي، التخصص، الخبرة العلمية وتمثل نتائج التحليل في الفقرات التالية و صفاً للخصائص الشخصية للأفراد المستجيبين وبموجب البيانات المستمدة من استمارة الاستبانة والتي وزعت على أفراد المجتمع وخصائصهم كانت على النحو الآتي و كما يوضح الجدول (1) خصائص الشخصية للأفراد المستجيبين.

جدول 1: الإحصاءات الوصفية للبيانات الشخصية

التفاصيل	عدد	%	
الؤهل العلمي	بكالوريوس	10	45.5%
	ماجستير	2	9.1%
	دكتوراه	1	4.5%
	محاسب قانوني	9	40.9%
التخصص	محاسب	17	77.3%
	المالية و المصرفية	1	4.5%
	ادارة الأعمال	1	4.5%
	اقتصاد	1	4.5%
	غير ذلك	2	9.1%
الخبرة العلمية	اقل من 5 سنوات	4	18.2%
	من 5 الى 10 سنوات	9	40.9%
	من 11 الى 15 سنوات	7	31.8%
	من 16 الى 20 سنوات	1	4.5%
	أكثر من 20 سنوات	1	4.5%

المصدر : من اعداد الباحثين بواسطة برنامج SPSS

يوضح الجدول (1) خصائص الافراد المستجيبين من حيث المؤهل العلمي، بأن النسبة الكبرى للمستجيبين هم من بكالوريوس وبلغت (45.5%) ، تليها محاسب قانوني (40.9%)، ماجستير (9.1%)، دكتوراه (4.5%) على التوالي.

يتمتع معظم الأشخاص في هذا الاستطلاع هو محاسب بنسبة (77.3%).

تراوحت سنوات خبرة معظم المبحوثين من بين (5-10) سنة بنسبة (40.9%) ، تليها (11-15) بنسبة (31.8%) ، اقل من 5 سنوات (18.2) ثم (من 16 الى 20 سنوات و أكثر من 20 سنوات) بنسبة (4.5%) على التوالي.

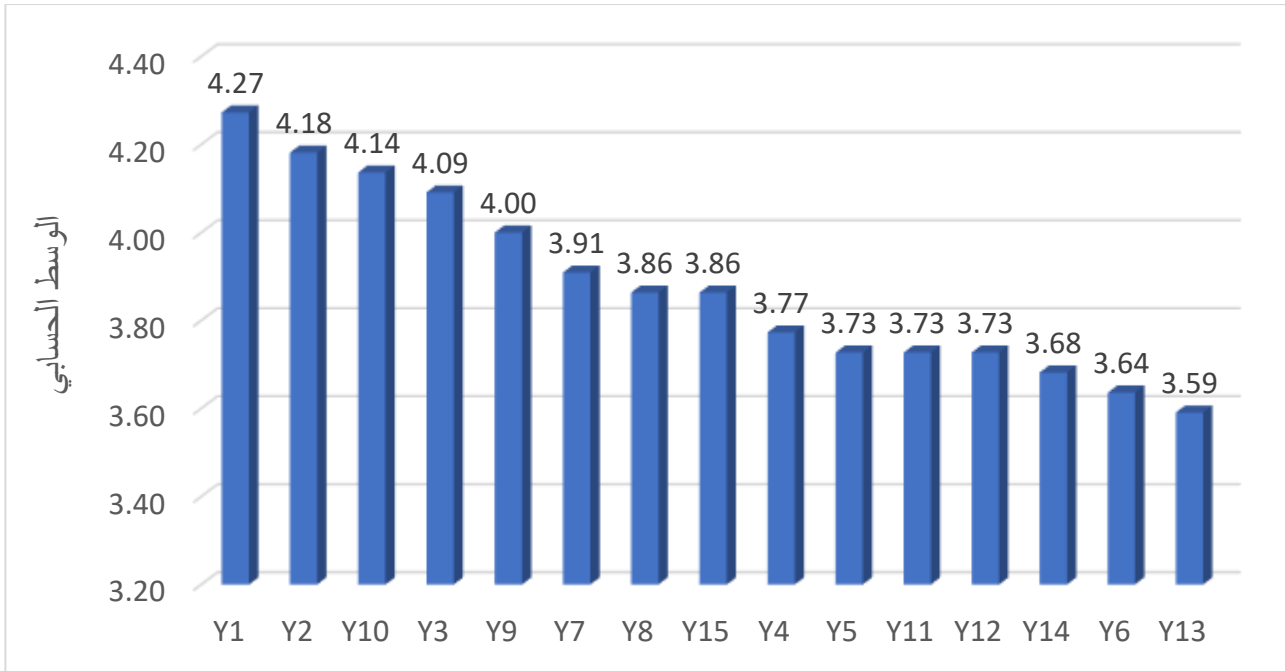
جدول 2: تكرارات والنسب المئوية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية بين المتغيرات

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	اتفق بشدة		اتفق		محايد		لا اتفق		لا اتفق بشدة		
		%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	
0.70	4.27	40.9%	9	45.5%	10	13.6%	3	0.0%	0	0.0%	0	Y1
0.66	4.18	31.8%	7	54.5%	12	13.6%	3	0.0%	0	0.0%	0	Y2
0.81	4.09	31.8%	7	50.0%	11	13.6%	3	4.5%	1	0.0%	0	Y3
0.75	3.77	13.6%	3	54.5%	12	27.3%	6	4.5%	1	0.0%	0	Y4
0.70	3.73	9.1%	2	59.1%	13	27.3%	6	4.5%	1	0.0%	0	Y5
1.00	3.64	18.2%	4	45.5%	10	18.2%	4	18.2%	4	0.0%	0	Y6
0.87	3.91	22.7%	5	54.5%	12	13.6%	3	9.1%	2	0.0%	0	Y7
0.71	3.86	13.6%	3	63.6%	14	18.2%	4	4.5%	1	0.0%	0	Y8
0.76	4.00	27.3%	6	45.5%	10	27.3%	6	0.0%	0	0.0%	0	Y9
0.77	4.14	31.8%	7	54.5%	12	9.1%	2	4.5%	1	0.0%	0	Y10
1.03	3.73	22.7%	5	40.9%	9	27.3%	6	4.5%	1	4.5%	1	Y11
1.03	3.73	22.7%	5	40.9%	9	27.3%	6	4.5%	1	4.5%	1	Y12
0.80	3.59	4.5%	1	59.1%	13	31.8%	7	0.0%	0	4.5%	1	Y13
0.99	3.68	18.2%	4	50.0%	11	13.6%	3	18.2%	4	0.0%	0	Y14
1.08	3.86	27.3%	6	50.0%	11	9.1%	2	9.1%	2	4.5%	1	Y15
0.14	3.88											العام

يظهر الجدول (2) التوزيعات التكرارية والنسب المئوية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية للمستجيبين حول (مدى فاعلية دائرة ضريبة الدخل في الكشف عن الممارسات المحاسبية الإبداعية في تحديد وعاء الضريبي)

تمثلت بالعبارات (Y13 – Y1) المتعلقة بمدى فاعلية دائرة ضريبة الدخل في الكشف عن الممارسات المحاسبية الإبداعية في تحديد وعاء الضريبي ونسبة الوسط الحسابي العام بلغ (3.88) و بانحراف معياري عام بلغ (0.14) مما يدل على مستوى العالي والذي أكدته اجابات المبحوثين.

أعلى متوسط للمستجيبين هو Y1 (4.27) تليها Y2 (4.18)، Y10 (4.14)، Y3 (4.09)، Y9 (4.00)، Y7 (3.91)، Y8 (3.86)، Y15 (3.86)، Y4 (3.77)، Y5 (3.73)، Y11 (3.73)، Y12 (3.73)، (3.73)، Y14 (3.68)، Y6 (3.64)، و Y13 (3.59) على التوالي كما هو موضح في الرسم البياني أدناه



الشكل (1) الوسط الحسابي للمستجيبين

الفصل الخامس

الاستنتاجات والتوصيات

المبحث الأول

الاستنتاجات

من خلال هذا البحث تم توصلوا الباحثين الى الاستنتاجات التالية:

أولاً: استنتاجات الجانب النظري

1- إن أهم أهداف المحاسبة الإبداعية هو تقديم انطباع " مفضل " عن الأرباح وتجميل صورة الدخل وذلك لخدمة مختلف الأغراض والأهداف، وهناك العديد من الأساليب والممارسات التي تستخدم في إدارة الأرباح وتجميل صور الدخل .

2- تعتبر المحاسبة الإبداعية شكال من اشكال التلاعب المحاسبي الذي يمارس دون خرق القوانين والمعايير المحاسبية، بحيث يقوم من خلالها المحاسب باستخدام معرفته بالقواعد والقوانين، المبادئ والمعايير المحاسبية لمعالجة الارقام المسجلة في حسابات الشركات والتلاعب بها لتقديم انطباع مفضل من عائد الشركة ومخاطرها، ويستخدم في ذلك مجموعة من الاساليب أبرزها: تخفيف تقلبات الدخل، التخلص من خسائر السنة الرديئة، تمهيد الدخل، تضخيم وتقليص الأرباح.

3- يساهم التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في استرجاع الحقوق المخفية ومنه تنمية الإيرادات الجبائية.

4- تؤثر المحاسبة الإبداعية سلبا على الوعاء الضريبي، حيث كلما زادت الأعباء نقص الوعاء الضريبي.

5- كلما كان هناك تطبيق كامل للقواعد والتنظيمات المحاسبية أمكن التقليل من حدة ظاهرة التهرب الضريبي إلى أقصى حد ممكن، نتيجة إمكانية تتبع مصالح الرقابة الجبائية للأثر.

6- تعتبر عملية مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية من الأمور الصعبة والمعقدة حيث تحتاج إلى مهنيين أكفاء يتميزون بالفطنة والذكاء ومتمرسين في المهنة نظرا لدورهم المحوري في الكشف عن هذه الممارسات.

ثانياً: استنتاجات الجانب العملي

- (1) إعطاء المراجع الضريبي لدى الجهات التي تستخدم ممارسات المحاسبة الإبداعية في تشويه القوائم المالية صلاحيات واسعة مثله مثل موظف الجهاز المركزي للمحاسبات لأن هذا يجمع بين وفرة الحصيلة والعدالة الاجتماعية للضريبة.
- (2) هناك توجه عام لدى جهات تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة ومجلس معايير المحاسبة الدولية والإدارات الضريبية في معظم دول العالم نحو منع ممارسات المحاسبة الإبداعية واكتشافها في حالة حدوثها وإحباط أثارها الضريبية كحد أدنى إن لم نستطع تجريمه
- (3) تعتبر عملية مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية من الأمور الصعبة والمعقدة، ولذا على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لكشف تلك الممارسات ومن ثم المحاولة للحد منها وتعتبر يقظة وكفاءة المراجعين والمراقبين في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية هي الوسيلة الأهم لمكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية، وإن كان دور المراجع محل اتهام في هذه القضية.
- (4) تمثلت بالعبارات (Y1 - Y13) المتعلقة بمدى فاعلية دائرة ضريبة الدخل في الكشف عن الممارسات المحاسبية الإبداعية في تحديد وعاء الضريبي ونسبة الوسط الحسابي العام بلغ (3.88) و بانحراف معياري عام بلغ (0.14) مما يدل على مستوى العالي والذي أكدته اجابات المبحوثين.

المبحث الثاني

التوصيات

- 1) ضرورة أن يولي أساتذة الجامعات (اختصاص المحاسبة) أهمية لتعريف الطلاب على أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية والتي تؤدي إلى فقدان الموثوقية في المعلومات الصادرة عن أي شركة أو مشروع نتيجة لاستخدام تلك الممارسات.
- 2) ضرورة عقد مؤتمرات وندوات لتوعية المهتمين بمهنة المحاسبة والتدقيق والضرائب بموضوع ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثرها على تآكل الأوعية الضريبية ونشوء الأزمات المالية العالمية .
- 3) ضرورة تركيز الجهات المسؤولة عن مهنتي المحاسبة والتدقيق على إيجاد الآليات الكفيلة بتعزيز ورفع السلوك الأخلاقي لهذه المهنة وتجنب الممتهين لها من الوقوع في ممارسات المحاسبة الإبداعية مع بيان العقوبات والمسئوليات نتيجة إتباع هذه الأساليب
- 4) ضرورة حرص المحاسبين القانونيين على الالتزام بإظهار المعلومات الدقيقة لأي شركة يقومون بعملية تدقيقها مبتعدين عن أي تحيز أو تأثير بالإدارات الخاصة بهذه الشركات
- 5) تفعيل لجان المراجعة لما لها من دور في الحد من التلاعبات وممارسات المحاسبة الإبداعية .
- 6) تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين والمهتمين ومستخدمي البيانات والمعلومات المالية على مختلف أطرافهم عن طريق عرض برامج محاسبية تثقيفية وتعليمية وعقد حلقات نقاشية لمستخدمي المعلومات المالية تشرح الممارسات الإبداعية التي تمارسها بعض الشركات وأهم التطورات في مجال المراجعة والمحاسبة والضرائب
- 7) سرعة إصدار القوانين والتشريعات اللازمة التي تكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وتساعد على الحد منها، أسوة بالتشريع الضريبي .

قائمة المصادر

المصادر العربية

اولا / التقارير والثائق الرسمية

1. قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل.
2. قانون الشركات رقم 21 لسنة 1997.

ثانيا / البحوث والدراسات

1. مطر ، "دور مدققو الحسابات الخارجية في الحد من آثار المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة المالية" , جامعة الزرقاء/ اردن.
2. رشا حمادة ، "دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية , مجلة جامعه دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية" , مجلد 26 , العدد2.
3. ميسون بنت محمد بن علي القرى , "دوافع واساليب المحاسبة الابداعية في الشركات المساهمة" , المملكة العربية السعودية , 2010.
4. ميساء محمد سعد ابو غانم , " مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحليين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي " , جامعة شرق الاوسط , 2013 .
5. سالم بن سعيد باعجاجة و محمود البديري شاكر خليفة , " اثر استخدام المحاسبة الابداعية على متخذي القرارات الاستثمارية في الاسواق " , مجلة جامعة الملك عبد العزيز : الاقتصاد والادارة , مجلد 29 , عدد 1 , 2015.
6. ليلى عبد الصاحب داخل , " تأثير المحاسبة الابداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل والحد من أثارها " , مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية , مجلد 47 , ص 381 , 2016
7. فارس جميل ، حسين فليح , " أساليب استخدام المحاسبة الابداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة " , مجلة جامعة بغداد للعلوم الاقتصادية , مجلد 27 , ص 375 - 408 , 2011

8. محمد الطيب الياس فضل الله ، " اثر جودة التحاسب الضريبي في الحد من الممارسات المهنية الخلاقة في اعداد التقارير المالية وتحسين نوعية المعلومات المحاسبية " ، جامعة النيلين ، السودان ، 2018 ، ص 97
9. حمزة بو سنة ، " دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على ادارة الارباح " ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة فرحات عباس سطيف ، جزائر ، 2012 .

ثالثا / الكتب

- 1- الحجاوي ، طلال محمد علي ، العنكي ، هيثم علي محمد ، المحاسبة والتحاسب الضريبي ، مطبعة الكتاب، العراق، 2013 .
- 2- الخطيب ، خالد شحاده ، شامية ، أحمد وهير ، أسس المالية العامة ، دار وائل للنشر ، عمان الأردن، 2013
- 3- جامع، أحمد، المالية العامة، الجزء الأول، مكتبة سيد وهبه، القاهرة، 2441 .
- 4- أبو نصار، محمد وآخرون، الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق، ط 2، 2003،
- 5- الشيخ، رياض، المالية العامة، دراسة الاقتصاد العام والتخطيط المالي، دار النهضة العربية، القاهرة، 2002 ، ط 2
- 6- الشامي، مجدي، المنازعات الضريبية بين اختصاص القضاء العادي والإداري، مكتبة الوفاء القانونية، بيروت، 2016
- 7- الزبيدي، عبد الباسط علي جاسم، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي، دار الحامد، طبعة أولى، عمان، 2008
- 8- دهمش نعيم ، اخلاقيات المحاسبة الابداعية ، عمان – الاردن ، 2005 ، ص 15
- 9- قدي عبد المجيد ، " دراسات في علم الضرائب " ، دار الجرير للنشر والتوزيع ، اردن ، ص 45-51 ، 2011

المصادر الأجنبية

- 1- Libby Robert , Parricia A Libby , Daniel a shorti , Financial Accounting Higher Education Group , USA ,2006.
- 2- Rosen S. Harvey, "Print preview - Taxation", U. S. A., 2334.
- 3- Naser , “ a note on the use of creative accounting “ , british accounting review , 1992 , p4
- 4- Ammat & Gowthorpe , "creative accounting nature " – journal of economic literature classification , 2004.
- 5- Griffiths , “ creative accounting “ , London , 1993 , p 59
- 6- Smith , “ T accounting for growth , London , 1992 , p 4
- 7- Bekteshi , “creative accounting and implementation opportunities “ , international journal of economic , commerce and management , issue 9 , 2017 , p 5

الانترنت

https://a7mar.blogspot.com/2016/02/blog-post_14.html

الملاحق

ملحق رقم -1- : استمارة الاستبيانات

بسم الله الرحمن الرحيم

استمارة استبيان

تهدف هذه الدراسة الى معرفة " مدى فاعلية دائرة ضريبة الدخل في الكشف عن الممارسات المحاسبية الإبداعية في تحديد وعاء الضريبي "، لذا ارجوا منكم التكرم بالاجابة على جميع الفقرات بموضوعية وصدق وامانة، علماً بأن المعلومات التي سيحصل عليها الباحث ستكون في سرية تامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي، راجيا من سيادتكم التكرم بقراءة كل فقرة والإجابة بوضع علامة (√) في العمود المناسب من وجهة نظر كل منكم، شاكرا لكم حسن تعاونكم.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير.....

القسم الأول: المعلومات العامة

يرجى التكرم بوضع علامة (√) في الفراغ بما يتناسب اجابتكم.

- | | | | | | |
|-------------------|---|--|---|---|---|
| 1- المؤهل العلمي | <input type="checkbox"/> بكالوريوس | <input type="checkbox"/> ماجستير | <input type="checkbox"/> دكتوراه | <input type="checkbox"/> محاسب قانوني | <input type="checkbox"/> اخرى |
| 2- التخصص | <input type="checkbox"/> محاسبة | <input type="checkbox"/> المالية والمصرفية | <input type="checkbox"/> ادارة الأعمال | <input type="checkbox"/> اقتصاد | <input type="checkbox"/> غير ذلك |
| 3- الخبرة العملية | <input type="checkbox"/> أقل من 5 سنوات | <input type="checkbox"/> من 5 الى 10 سنوات | <input type="checkbox"/> من 10 الى 15 سنوات | <input type="checkbox"/> من 15 الى 20 سنوات | <input type="checkbox"/> أكثر من 20 سنوات |

القسم الثاني: إمكانية دائرة ضريبة الدخل في الكشف عن الممارسات المحاسبية الإبداعية في البنود التالية.

ت	التفاصيل	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	هل تقوم بتحقق من مصروفات مسجلة تخص السنة الحالية؟					
2	هل تقوم بتحقق من احتساب الاندثار على نسب القانونية؟					
3	هل تقوم بتحقق من المشتريات المسجلة تخص السنة الحالية؟					
4	هل تقوم بتحقق من الثبات الطريقة المتبعة في تقييم المخزون؟					
5	هل تقوم بتحقق من وجود خسائر الرأس المالية غير معترفة ضريبيا؟					
6	هل تقوم بتحقق من استبعاد راتب المدير المفوض من الدخل؟					
7	هل تقوم بتحقق من مبلغ التبرعات الى الجهات المعترفة بها؟					
8	هل تقوم بتحقق من العقود المصروفات؟					
9	هل تقوم بتحقق من العقود الايرادات؟					
10	هل تقوم بتحقق من الإيرادات مسجلة تخص سنة الحالية؟					
11	هل تقوم بتحقق عن المصاريف راسمالية و مصاريف تشغيلية؟					
12	هل تقوم بتحقق من التلاعب بالنقدية؟					
13	هل تقوم بتحقق من التغييرات في المخزون؟					
14	هل تقوم بتحقق من التلاعب بالرواتب و استقطاع المباشر؟					
15	هل تقوم بتحقق من المبالغ الدفوعة الى دائرة الضمان الاجتماعي المدرجة في قائمة استقطاع المباشر؟					