

# مدى تأثير نظام التحاسب الضريبي في العراق بالمحاسبة الإبداعية دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب

الباحثون

م.د. عبد الرضا حسن سعود

أ.م.د. محمد حلو داود الخرسان

# مدى تأثير نظام التحاسب الضريبي في العراق بالمحاسبة الإبداعية دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب

م.د. عبد الرضا حسن سعود\*\*

أ.م.د. محمد حلو داود الخرسان\*

## المستخلص :

يتمثل الهدف الرئيس للدراسة في معرفة مدى تأثير نظام التحاسب الضريبي بسبب الإجراءات والأساليب والسياسات التي تعتمد عليها المحاسبة الإبداعية ، وللتحقق من ذلك فقد تم اعتماد مجموعة من المتغيرات المعتمدة والمتغيرات المستقلة لمعرفة العلاقة والارتباط بين المحاسبة الإبداعية وضريبة الدخل ونسب الربحية ( العائد على الموجودات ROA والعائد على الملكية ROE وصافي الربح الى المبيعات NOS ) باستخدام المعلومات المالية للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية. وقد تضمن البحث ثلاثة محاور تمثل الأول منها في التقديم للبحث وتوضيح لمنهجيته، بينما اختص المحور الثاني في توضيح المفاهيم النظرية المستخدمة في البحث كنظام التحاسب الضريبي وتوضيح للعلاقة بين المحاسبة والضريبة ومن ثم مفهوم وأساليب المحاسبة الإبداعية، وكيفية اعتماد تلك الأساليب في التجنب والتهرب الضريبي، وأخيرا تضمن المحور الثالث الجانب التطبيقي لاختبار الفرضيات وتحليل النتائج، وتمخض البحث عن حقيقة ان هناك ارتباط معنوي موجود بين المحاسبة الإبداعية ونظام التحاسب الضريبي ( ضريبة الدخل المدفوعة ) ونسب الربحية.

## Abstract:

The main objective of the study to know the extent to which effect of a Taxation system because of the procedures, methods and policies adopted by creative accounting, and to verify that it was adopting a set of variables adopted and the independent variables to determine the relationship and the link between creative accounting and tax income and profitability ratios (return on assets (ROA) and return on equity (ROE) and net profit on sales (NOS)) using financial information for companies listed on the Iraq Stock Exchange.

The research includes three sections, the first section represent the presentation of research and explanation of the methodology, while the second section to clarify the theoretical concepts used in the research as a the taxation system and to clarify the relationship between accounting and tax and then the concept and methods of creative accounting, and how to adopt these methods in the avoidance and tax evasion, and finally that the third section represent the applied test hypotheses and analyze the results.

\* عميد الكلية التقنية في ذي قار / الجامعة التقنية الجنوبية.

\*\* المساعد العلمي لرئيس جامعة سومر.

## المحور الأول: تقديم ومنهجية

### ١ - ١ : مقدمة:

لقد تزايد اهتمام الحكومات ( باختلاف أنظمة الحكم فيها والأفكار السياسية التي تؤمن بها ) بالضرائب كأحد أدوات السياسة المالية بهدف السعي إلى أن تحقق من خلالها أهداف اقتصادية واجتماعية ، فضلا عن الأهداف المالية ، وقد أدى هذا الاهتمام إلى ضرورة توفير الوسائل التي تساعد في الوصول إلى الدخل الخاضع للضريبة بالشكل الذي يضمن عدم ضياع الموارد من الخزينة العامة وعدم الأضرار بالمكلفين ، ويكون لنظام التحاسب الضريبي في هذا المجال الدور الفاعل باعتباره محور النظام الضريبي وأداة عمل الإدارة الضريبية في تنفيذ السياسة المالية وتحقيق أهدافها ، وهنا تبرز أهمية التقارير المالية بما تحتويه من معلومات محاسبية في تحقيق انسيابية عمل نظام التحاسب الضريبي بشكل فاعل وكفاء ، ألا أن القوائم المالية وعلى الرغم من قيام مراقب الحسابات أو المدقق بتدقيقها فإنه غالبا ما يتم تعديلها أو عدم قبولها من قبل الإدارة الضريبية لأسباب تسندها لعدم الانتظام أو عدم مسكها طبقا للمبادئ المحاسبية المتفق عليها ، أو لعدم أمانتها بما ينطوي عليه ذلك من إخفاء للمعلومات أو تزوير أو تلاعب في تلك القوائم، أو اعتماد بعض الأساليب بهدف تخفيض الأرباح الخاضعة للضريبة من خلال اختيار بعض البدائل والطرق والأساليب والإجراءات المحاسبية وهو ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية.

### ١ - ٢ : مشكلة الدراسة:

هناك منهجية تستمد من المحاسبة المتعارف عليها فكرها وأساليبها وأدواتها لتعمل من خلالها بشكل إبداعي في تقديم حلول ومعالجات محاسبية لمشاكل قائمة أو محتملة من أجل إظهار القيم التي تحتويها القوائم المالية بصورة تغاير الواقع لأهداف قد تكون مشروعة أو غير مشروعة وفقا لنوايا من يقوم باستخدامها.

وفي مقدمة تلك النوايا استخدام تلك الأساليب من قبل الشركات والتي يطلق عليها أساليب المحاسبة الإبداعية في محاولة تخفيض الأرباح الخاضعة للضريبة بهدف تقليل مبالغ الضريبة المدفوعة من قبل تلك الشركات، حيث يكون هناك تأثير سلبي على نظام التحاسب الضريبي الذي يفترض اعتماده بشكل كبير على مخرجات المحاسبة متمثلة بالقوائم المالية عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة ومن ثم حساب مبالغ الضريبة والتي سوف تكون اقل من المبالغ الحقيقية الواجب تحصيلها ضمن نشاط الإدارة الضريبية بغية تحقيق أهدافها، الأمر الذي يترتب عليه فقدان الموثوقية في مخرجات المحاسبة متمثلة بالقوائم المالية من قبل الإدارة الضريبية، في

الوقت الذي ينبغي أن تكون العلاقة بين المحاسبة والضريبة مبنية على التعاون الإيجابي المثمر لخدمة الأطراف ذات العلاقة ، وفي مقدمتها طرفي الضريبة – المكلف و السلطة المالية.

#### ١ - ٣ : أهمية الدراسة:

تمثل عملية تحديد الدخل الخاضع للضريبة الإجراء الذي يمكن الوصول من خلاله إلى تحقيق أهداف السياسة الضريبية وتطبيق الأحكام القانونية على أرض الواقع بالشكل الذي رسمه المشرع الضريبي ، وعليه فإن عملية تحديد الدخل الخاضع للضريبة يجب أن تولي كثيرا من الاهتمام وأتباع الأساليب التي يمكن من خلالها تحديد الدخل بشكل دقيق لأن الإخفاق في ذلك يعني الفشل في تحقيق أهداف السياسة المالية بشكل عام .

أن تفعيل العلاقة بين المحاسبة بجانبها الفكري والتطبيقي من جهة والضريبة بجانبها التشريعي والتطبيقي من جهة أخرى يعد أسلوبا مهما في تحديد الدخل الضريبي ضمن نظام أفضل للتحاسب الضريبي ، بحيث تسعى المحاسبة إلى تقديم مخرجاتها بشكل قوائم مالية توظف بما يسهل عمل نظام التحاسب الضريبي، وبالتالي تحقيق أهداف السياسة الضريبية بالشكل الأمثل، ومن هنا تأتي أهمية هذا البحث الذي يسلط الضوء على مدى تأثير نظام التحاسب الضريبي بالسياسات والإجراءات والطرق المحاسبية ضمن ما يطلق عليه بالمحاسبة الإبداعية والتي يكون الهدف منها تقديم معلومات محاسبية غير دقيقة وبعيدة عن الواقع بالشكل الذي يجعل ما تسفر عنه عملية التحاسب الضريبي من نتائج لا تحقق إحدى أهم قواعد الضريبة وهي العدالة.

#### ١ - ٤ : هدف الدراسة :

تسعى الدراسة إلى تحقيق جملة أهداف تتمثل بالآتي:

- توضيح لمفهوم ومقومات نظام التحاسب الضريبي في العراق.
- توضيح مفهوم وأساليب المحاسبة الإبداعية.
- تبيان حالات التهرب والتجنب الضريبي من خلال المحاسبة الإبداعية.

#### ١ - ٥ : فرضية الدراسة :

تعتمد الدراسة على الفرضيات الآتية:

- هناك علاقة معنوية بين احتساب ضريبة الدخل للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية والمحاسبة الإبداعية.
- هناك علاقة معنوية بين العائد على الاستثمار للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية والمحاسبة الإبداعية.

- هناك علاقة معنوية بين العائد على الملكية للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية والمحاسبة الإبداعية.

- هناك علاقة معنوية بين صافي الربح الى المبيعات للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية والمحاسبة الإبداعية.

#### ١ - ٦ : منهجية الدراسة:

يعتمد البحث على الدمج بين الدراسة النظرية والدراسة التحليلية لغرض الوصول إلى معرفة مدى تأثير نظام التحاسب الضريبي بأساليب المحاسبة الإبداعية ، ويتضمن الجانب النظري بيان نظام التحاسب الضريبي وعلاقة المحاسبة والضريبة وكذلك أساليب المحاسبة الإبداعية في التجنب والتهرب الضريبي.

أما الجانب التطبيقي فقد تضمن التحقق من العلاقة بين المتغيرات التابعة والمتغيرات المستقلة بالاعتماد على القوائم المالية للشركات المدرجة في سوق بغداد للأوراق المالية، وتضمنت الخطوة الأولى محاولة للتمييز بين الشركات التي تعتمد أساليب المحاسبة الإبداعية و الشركات التي لا تعتمد تلك الأساليب بناء على ( Eckel index ) بعد إجراء التعديلات المطلوبة حول العينة الإحصائية لـ ( ٢٨ ) شركة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية ، وتم فحص المعلومات المالية التي تم الحصول عليها من هذه الشركات للفترة من (٢٠٠٦-٢٠١١) .

ومن اجل تحليل ممارسات المحاسبة الإبداعية فقد تم اختيار عينة البحث المتمثلة بعدد من الشركات من بين تلك المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية ، وفق الشروط الآتية:

- أن يكون للشركة التي يتم اختيارها عمر لا يقل عن خمس سنوات ومستمرة حتى ن هاية السنة المالية المنتهية في ٢٠١١/١٢/٣١.
- يجب أن تكون الشركات المختارة مستمرة على بيع أسهمها في سوق العراق للأوراق المالية.
- يجب أن لا تكون من شركات الوساطة، وأن المعلومات المالية لها يجب ان تكون متاحة في غضون فترة السنوات الخمس المشار إليها أعلاه.
- يجب أن تكون الشركات المختارة من الشركات الهادفة إلى الربح.

وتتمثل المتغيرات المستقلة بضريبة الدخل ونسب الربحية ( العائد على الموجودات، العائد على الملكية وصافي الربح الى المبيعات ) .

والمتغيرات التابعة أو المعتمدة هي المحاسبة الإبداعية ( أساليبها المختلفة كتمهيد الدخل ) . أما المعالجات الإحصائية في هذا البحث فقد تم استخدام معامل التباين لقياس مدى التغير في المبيعات والدخل. وقد استخدمت هذه الطريقة من قبل العديد من الدراسات السابقة لتحديد وجود

المحاسبة الإبداعية مثل (Albrecht & Richardson , 1990:16)، وكذلك من قبل ( Rana, 2012:27) . (Luqman &Fakhar, Shahzad,

ويتم التحقق من اعتماد الشركة لأساليب المحاسبة الإبداعية عند تطبيق المعادلات الآتية:

Income change	تغير الدخل : $\Delta I$
Selling change	تغير البيع : $\Delta S$
Coefficient of variation	معامل التباين : $CV$
Selling average	متوسط البيع : $S$
Income average	متوسط الدخل : $I$

$$\text{معامل التباين} = \frac{\text{متوسط الدخل}}{\text{التغير في متوسط البيع}}$$

$$\text{معامل التباين} \times \text{تغير الدخل} \leq \text{معامل التباين} \times \text{تغير سعر البيع}$$

## المحور الثاني: المفاهيم النظرية

سيتم في هذا المحور استعراض المفاهيم النظرية التي يركز عليها البحث وعلى سبيل الاختصار لتكون مدخلا يركز عليها الجانب التطبيقي للبحث ضمن سياق ومضامين المنهجية التي تقدمت في المحور الأول.

### ٢ - ١: نظام التحاسب الضريبي:

يعرف نظام التحاسب الضريبي بأنه " أحد مكونات النظام الضريبي الذي يختص بتنفيذ أحكام التشريع الضريبي " فهو الذي يتولى تطبيق أحكام التشريع الضريبي المتضمنة للسياسة الضريبية والسعي لتجسيدها على واقع الحياة الاجتماعية والاقتصادية للمجتمع ، وعليه فإن مستوى أداء هذا النظام يشكل العامل المتحكم في مستوى تجسيد أهداف السياسة الضريبية على أرض الواقع لأن أهداف النظام الضريبي مهما كانت طموحة ومهما كانت أدواتها الفنية متقنة الإعداد والتنظيم ومصممة لتلبي احتياجات المصلحة العليا لأبناء المجتمع في ضوء معطيات الأوضاع السياسية

والاجتماعية والاقتصادية والمالية للدولة والمجتمع ، فإن تجسيدها وترجمتها إلى واقع ملموس يعتمد على وجود نظام فعال و كفاء للتحاسب الضريبي وأي قصور أو خلل يرافق هذا النظام لابد أن ينعكس بشكل مباشر على فاعلية النظام الضريبي برمته وعلى قدرته في تحقيق الأهداف والنتائج المتوخاة منه ( أمين ، ٢٠٠٠ : ٥١ ) .

ويمكن تلخيص المكونات الأساسية لنظام التحاسب الضريبي بالاتي :-  
**أ-القواعد التشريعية:**

بالنظر للأهمية الكبيرة والمتزايدة للضرائب ، فقد أحاطتها معظم القوانين بحماية خاصة تنظمها ، "وقد استقر مبدأ دستوري في الدول المتقدمة بأن فرض الضرائب لا يتم ألا بناء على قانون يوافق عليه ممثلو الشعب " (حشيش ، ١٩٨٤ : ٢٦ ) ، وأن التطور الدستوري للدول الحديثة قد أدى إلى قاعدة دستورية مسنقة تعرف بقاعدة " قانونية الضريبة " ومقتضى هذه القاعدة أن فرض الضرائب وتعديلها وإلغاءها والإعفاء منها لا يتم ألا بقانون " ، أي لابد أن يكون مصدرها التشريع ( البطريق ، ١٩٨٤ : ٢٠٢ )، وأن الأحكام القانونية لا تقف عند حدود الهيكل الضريبي والتنظيم الفني للضريبة فحسب ، بل يمتد ليشمل كل ما يتعلق بالقواعد العامة لإجراءات تحقيق الضريبة وتحصيلها وطرائق الطعن في إجراءات الإدارة الضريبية وتوقيطاتها وشروطها وغير ذلك من مشاكل كثيرة تقع ضمن إجراءات التحاسب الضريبي بين الإدارة الضريبية والمكلفين ، وعليه فإن الأحكام التشريعية التي تتناول إجراءات التحاسب الضريبي تشكل القواعد الأساسية التي تضبط الوظائف والفعاليات والإجراءات التي يؤديها نظام التحاسب الضريبي ( أمين ، ٢٠٠٠ : ٥١ ) .

#### **ب-التنظيم الإداري :**

أن الإدارة الضريبية تتولى بشكل رئيس عملية التحاسب الضريبي ، إذ أنها معنية بشكل مباشر بتطبيق الأحكام القانونية الخاصة بالضريبة ، ومن خلالها وضمن نطاقها تجري معالجة وحفظ البيانات والمعلومات المتعلقة بحصر المكلفين ومصادر دخلهم وتوظيفها لأغراض تقدير وفرض الضريبة ، فضلا عن إن هذه الإدارة هي المعنية بتنظيم العلاقة بين السلطة الضريبية والمكلفين بالشكل الذي يعمل على تعزيز الثقة المتبادلة بينهم وتسهيل الإجراءات الإدارية المتعلقة بعملية التحاسب الضريبي .

#### **ج-القضاء الضريبي :**

"ويقصد به الجهة القضائية المختصة التي يعهد إليها أمر البت بالخصومات التي تنشأ بين المكلف والسلطة المالية حول مسائل مختلفة كتقدير الضريبة وفرضها وجبايتها ، وفق-

لمبادئ وأصول التقاضي" ( 112 : 1996 , Thuronyi ) ، بمعنى آخر أنها المحاكم التي ينيط بها المشرع اختصاص الفصل في المنازعات التي تنشأ بين طرفي العلاقة الضريبية المتمثلين بالمكلف والسلطة المالية ، عند قيام الأخيرة بتقدير الدخل الخاضع للضريبة واعتراض المكلف وعدم موافقته على ذلك .

## ٢ - ٢ : العلاقة بين المحاسبة والضريبة

إن أعداد التقارير المالية لا يمثل هدفاً بحد ذاته وإنما يعد وسيلة لتحقيق الهدف الأساس للمحاسبة المتمثل بتقديم المعلومات المحاسبية المفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية والإجراءات التنظيمية والإدارية الأخرى ، وعلى هذا الأساس فإن الأهداف تستمد جذورها من احتياجات مستخدمي التقارير المالية للحصول على المعلومات المحاسبية ، "وأن تلك الاحتياجات تتأثر بالجوانب الاقتصادية والقانونية والسياسية المحيطة بالمستخدمين" ( الشيرازي ، ١٩٩٠ : ١٧٠ ) "فمن هم مستخدمو هذه المعلومات وماذا يحتاجون ؟" ( Hendriksen , 1990 : 545 ) .

ويمكن الإجابة عن هذا التساؤل من خلال تقسيم مستخدمي المعلومات المحاسبية من حيث ارتباطهم بالشركة إلى مجموعتين أساسيتين لكل منهما أهداف وأغراض محددة من المعلومات المحاسبية قد تختلف عن أهداف وأغراض المجموعة الأخرى ، كما أن لكل من هذه الأطراف صلاحيات معينة في الحصول على حجم ونوع المعلومات المحاسبية ، "وتضم المجموعة الأولى المستخدمين للمعلومات من داخل المنشأة وتمثل الأطراف التي لها علاقة مباشرة ويومية مع نشاطاتها والمسؤولين عن تحقيق أهدافها ، والمجموعة الثانية تضم المستخدمين للمعلومات من خارج المنشأة وتمثل المسخدمين الذين ليس لديهم علاقة يومية مباشرة م ————— ع نشاطها" ( 7 : 1982 , Wilkinson ) وهناك تقسيم آخر لمستخدمي المعلومات على أساس المستخدمين المطلعين والمستخدمين غير المطلعين (كيم، ٢٠٠٠ : ٧٤ ترجمة العبد الله ) . أو على أساس "المستخدمين الذين لديهم سلطة للحصول على المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية والمسخدمين الذين ليس لديهم تلك السلطة" ( 5 : 1996 , Libby ) .

وتصنف الإدارة الضريبية ضمن الفئات الأساسية المستخدمة للمعلومات المحاسبية، حيث تمثل أحد أبرز المستخدمين للقوائم المالية التي تقدمها منشآت الأعمال والأشخاص المكلفين بأداء الضريبة، وفي العراق تُعد الهيئة العامة للضرائب أهم الأطراف المستفيدة من البيانات المالية للمكلفين سواء كانوا شركات أو أفراداً ، بل أنها في كثير من الحالات تشكل الطرف الوحيد الذي يتم أعداد القوائم المالية لأجله تنفيذاً لأحكام قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته ونظام مسك الدفاتر التجارية رقم ٢ لسنة ١٩٨٥ (أمين ، ٢٠٠٠ : ١٦٤ ) .

كما أنها لديها السلطة في الحصول على المعلومات المحاسبية من الجهات المكلفة بإعدادها ، بموجب عنصر الإلزام الذي توفره التشريعات الحكومية في هذا المجال ، ففي العراق ي ع قانون



ضريبة الدخل الأول ال ذي صدر برقم ( ٥٢ ) لسنة ١٩٢٧ ، أول تشريع يلزم المكلف بتقديم بيانات مالية إلى الإدارة الضريبية ويمنحها الحق بتفتيش سجلاته ومستنداته الحسابية ، "الأمر الذي دفع أصحاب الأعمال والمهن للاهتمام بعملية مسك الدفاتر المحاسبية والبحث عن تطبيقات محاسبية تساعد في احتساب وتسجيل الإيرادات والمصروفات لغرض احتساب الدخل الخاضع للضريبة" ( الساكني ، ١٩٩٩ : ٨٠ ) .

وهناك اتفاق عام بين المؤلفين والباحثين في مجال المحاسبة والمالية العامة على أهمية العلاقة بين المحاسبة والضريبة على المستوى الفكري والتطبيقي ، ويعبر عن هذه العلاقة بمفهوم المحاسبة الضريبية التي تمثل فرعاً من فروع المحاسبة يختص بقياس المعلومات الخاصة بتحديد الوعاء الضريبي ومن ثم قيمة الأموال التي يسهم بها المكلف ( طبيعي أو معنوي ) في الأعباء العامة بما يساعد الدولة في تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية . وما يعزز العلاقة بين المحاسبة والضريبة هو أن المحاسبة وسيلة لخدمة أطراف متعددة ومنها الإدارة الضريبية ، وقد ارتبط تطور المحاسبة بتطور وظيفتها في تلبية حاجات وأغراض مستخدمي المعلومات المحاسبية وأن الحاجة إلى المحاسبة لتحديد الدخل الخاضع للضريبة تعد أحد الحاجات الملحة للمحاسبة وتطورها ( الخراسان ، ٢٠٠٢ : ١٠٤ ) .

أن العلاقة بين المحاسبة بإطارها النظري وتطبيقاتها المهنية - م-ن جانب ، والضريبة حقلاً معرفياً وإجراءات تمارسها الإدارة الضريبية - من جانب آخر ، لم تكن بالشكل الطبيعي المقبول ، إذ أن هذه العلاقة يجب أن تكون مبنية على التعاون الإيجابي المثمر ، لما للضريبة من دور أساس في تطور المحاسبة عبر ماضيها الطويل ، فضلاً عن أن الإدارة الضريبية في الوقت الحاضر تمثل مستخدم رئيس للمخرجات المحاسبية المتمثلة بالقوائم المالية ، ألا أن القوائم المالية وعلى الرغم من قيام مراقب الحسابات أو المدقق بتدقيقها فإنه غالباً ما يتم تعديلها أو عدم قبولها من قبل الإدارة الضريبية لأسباب تسند لها لعدم الانتظام أو عدم مسكها طبقاً للمبادئ المحاسبية المتفق عليها ، أو لعدم أمانتها بما ينطوي عليه ذلك من إخفاء للمعلومات أو تزوير أو تلاعب في تلك القوائم ، وهذا هو المحور الأساس للبحث والمتمثل بإجراءات وأساليب المحاسبة الإبداعية التي يكون الهدف منها تخفيض الدخل الخاضع للضريبة وما تسفر عنه عملية التحاسب الضريبي .

## ٢ - ٣ : المحاسبة الإبداعية ( المفهوم ، الأسباب ، الأساليب )

أ- مفهوم المحاسبة الإبداعية : عندما اكتشفت الشركات بأن القوانين تخبرك فقط بما لا تستطيع فعله وليس ما تستطيع فعله ! فإذا كنت لا تستطيع أن تكسب الأرباح فإنك تستطيع على الأقل أن تبتدعها!

وبذلك وجدت المحاسبة الإبداعية Creative Accounting في الاختيار بين بدائل القياس المحاسبي والتقدير والإفصاح التي تتيحها المعايير المحاسبية، والتي تؤثر على مخرجات المحاسبة سواء بالشكل أو المضمون.

إن تعدد مصالح مستخدمو القوائم المالية وتعارضها يُعد السبب الرئيس في انتشار المحاسبة الإبداعية ، حيث مصلحة المديرين في تقليل الضرائب والأرباح الموزعة، ومصلحة حملة الأسهم في تعظيم العائد على استثماراتهم، والموظفين في زيادة تعويضاتهم الإدارية، ومصلحة الإدارة الضريبية في تحصيل ضرائب أكثر وهكذا لبقية الأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية. وتعرف المحاسبة الإبداعية على أنها " تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلا إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال استغلال معرفة المحاسبين بالمبادئ والقواعد المحاسبية والمرونة التي تسمح بها وخاصة فيما يتعلق بالتقديرات الشخصية والاستفادة من القوانين الموجودة وتجاهل بعضها" (مطر، ٢٠٠٠: ٦٤).

كذلك يقصد بها إتباع بعض الحيل والتجاوزات المحاسبية التي تجعل الشركة المعنية تبدو أفضل من الواقع سواء من حيث قوة المركز المالي أو حجم الأرباح، وقد يحدث أحيانا العكس فتستخدم في تخفيض حجم الأرباح وذلك للتهرب من الضرائب (Bartov,2005:87). ويعرف (Belkaoui, 2000:48) المحاسبة الإبداعية بأنها " تسوية مقصودة للدخل المعلن بهدف الوصول إلى المستوى أو الاتجاه المرغوب ويعبر عن رغبة الإدارة في تقليل الانحرافات غير الطبيعية في الدخل إلى الحد الممكن أو المسموح به في ظل مبادئ المحاسبة والإدارة المقبولة"، ويلاحظ إن هذا التعريف يحدد أبعاد أنشطة التمهيد بالأنشطة أو القرارات المحاسبية التي تتخذ للمناورة بالدخل في حدود المرونة المتاحة في ظل المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، وكذلك الأنشطة والقرارات التشغيلية المتاحة للإدارة في ظل مبادئ الإدارة والتي من شأنها التأثير في الدخل المعلن للشركة.

ويرى البعض أن المحاسبة الإبداعية ما هي إلا عملية تلاعب وغش بطرق مشروعه لا يحاسب عليها القانون وأخرى غير مشروعه ، تلجأ إليها الشركات عندما تسوء أوضاعها المالية ولا ترغب إدارتها في الاعتراف بالواقع بحيث تظل تتلقى الإعجاب بالانجاز المزعوم بدل اللوم على التراجع وسوء التصرف (Beneis,2006:92).

ويطلق عليها بالإبداعية والخلاقة لأنها تتبع أساليب مبتدعة في إخفاء وإظهار أشياء غير موجودة أي تخلق أحداث غير واقعية وبالتالي تخلق وضع غير صحيح وغير حقيقي للشركة. إن المعنى الظاهري لمصطلح محاسبة الإبداع يبدو من الوهلة الأولى أنه نوع جديد من أنواع المحاسبة ، إلا أنه ظهر بشكل أساسي من قبل المهنيين والمحللين الماليين في الأسواق المالية ليشير إلى أن المحاسبة تتضمن إبداعا في التحايل والتلاعب وتضليل المستثمرين ومستعملي

المعلومات المحاسبية والمالية ، وبالتالي لا يوجد في حقيقة الأمر تأصيل وتنتظير علمي لهذا النوع من المحاسبة ، لأنه ظهر أساسا من خارج الوسط الأكاديمي للمحاسبة.

ويتضح من التعاريف السابقة أن هناك قواسم مشتركة يمكن تلخيصها بالآتي:

- ١-إن المحاسبة الإبداعية هي شكل من أشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة.
- ٢-تعمل ممارسات المحاسبة الإبداعية على تغيير القيم المحاسبية الحقيقية إلى قيم غير حقيقية.
- ٣-هي الاستخدام القانوني للمبادئ والقواعد المحاسبية بطريقة ما، لتحريف القوائم المحاسبية.
- ٤-إن ممارساتها تنحصر ضمن المبادئ والقواعد المحاسبية وبالتالي فهي ممارسات قانونية.
- ٥-غالبا ما يمتلك من يمارس المحاسبة الإبداعية قدرات محاسبية عالية يتمكن من خلالها التلاعب بالقيم وتحويلها بالشكل الذي يرغبون فيه.

#### **ب - أسباب استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية :**

تلجأ إدارة الشركة إلى مثل تلك الأساليب لتحقيق عدة أهداف لعل أبرزها الآتي :

- ١- تضخيم الأرباح بهدف:
    - أن يتمكن المدير وأعضاء مجلس الإدارة من التصرف في أسهمهم بأسعار مرتفعة.
    - زيادة نصيب المدير من الأرباح .
    - ترغيب منشأة أخرى في شراء الشركة .
  - ٢- تخفيض الأرباح بهدف:
    - شراء أسهم الشركة في البورصة (بعد تراجع القيمة السوقية لسهم الشركة).
    - تكوين احتياطات سرية.
    - التهرب من الضرائب .
  - ٣- تدعيم وتقوية المركز المالي على خلاف الحقيقة بهدف:
    - تسهيل الحصول على قروض .
    - ترغيب المستثمرين الجدد في الاستثمار في الشركة .
    - بيع الشركة بقيمة مرتفعة إذا ما تم البيع على أساس صافي قيمة الموجودات في الميزانية.
- ولما كانت الإدارة الضريبية في العراق هي المستخدم الرئيس للقوائم المالية إن لم تكن المستخدم الوحيد لها كما اشرنا فيما تقدم ، لذا فان الهدف الرئيس عند إتباع أساليب المحاسبة الإبداعية في العراق هو لتخفيض الأرباح بهدف التهرب من الضريبة عند التحاسب الضريبي.

#### **ج - الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية:**

لقد تناولت العديد من الدراسات تقسيم أساليب المحاسبة الإبداعية كأحد أساليب التأثير على القوائم المالية من عدة زوايا، يمكن أن نستخلص منها الآتي:

## ١ - من حيث اتفاقها مع المبادئ المحاسبية:

تقسم أساليب المحاسبة الإبداعية إلى أساليب تتفق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قَبُولًا عامًا GAAP ومع معايير المحاسبة التدقيق حيث أشار " Gunny " إلى إن إدارة الاستحقاق هي " استخدام معالجات محاسبة مسموح بها طبقاً للمبادئ المتعارف عليها بهدف حجب الأداء الاقتصادي الحقيقي للشركة " (Beneis,2006:63) ، وفي الغالب تم تطبيق تلك المبادئ والمعايير من حيث الشكل فقط دون الجوهر ، عمداً بهدف التظليل والتلاعب أو سوء فهم . كما تشتمل المحاسبة الإبداعية على أساليب مصطنعة ليس لها علاقة بالمبادئ أو المعايير المحاسبية مثل " شركات أو مؤسسات ذات غرض خاص أو التلاعب الناتج عن التعاملات مع الشركات والأطراف ذات العلاقة.

## ٢ - من حيث نوع التأثير على القوائم المالية:

تنقسم إلى أساليب مؤثرة على المضمون ، والمتمثل في مجموعة المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية والتي تعبر عن ملخص العمليات المالية وتدفق الموارد داخل المشروع وخارجه ، ويرتبط هذا المضمون بمجموعة المبادئ والمعايير والقواعد التي يتم إعداد القوائم المالية وفقاً لها ، فقد تختار الإدارة من بين القواعد المحاسبية التي تؤدي إلى تعظيم الأرباح أو تخفيضها ذلك تبعاً لإستراتيجيتها دون النظر للبدل .

كما تشتمل المحاسبة الإبداعية على أساليب مؤثرة على الشكل ، ولكي يحقق مضمون القوائم المالية الغرض منه فلا بد أن يتم عرض عناصر هذه القوائم بما يتناسب مع حاجة مستخدمي المعلومات التي تحتويها ، فمن خلال إعادة التوبيخ الواردة في القوائم المالية وعرضها بطريقة معينة يمكن التأثير على الأداء الحقيقي للشركة ، مع أن التغير في موقع بعض البنود لا يؤثر على النتيجة النهائية ، ألا أنه يترك تأثير على قدرة المستخدم بشأن فهم الأداء المالي للشركة ، فضلاً عن استخدام بنود خارج الميزانية والتي تمثل تمويلاً خفياً حيث يتم الالتجاء إليها ولا يظهر في الميزانية مثل التأجير التمويلي الموجودات الثابتة" .

## ٣ - من حيث طبيعة الأساليب :

فقد تستخدم المحاسبة الإبداعية في تأثيرها على القوائم المالية أساليب حقيقية أو أساليب وهمية (غير حقيقية ) فقد أشارت بعض الدراسات ( Bartov,2005:102 )، إلى أنه يمكن للإدارة التلاعب في رقم الربح من خلال القرارات الخاصة بالاستثمار التالية :

\* التشغيل \* المبيعات \* بيع بعض الموجودات الثابتة

تخفيض بعض المصروفات الاختيارية مثل " مصروف البحث ، التطوير ، الإعلان ، المصروفات البيعية ، المصروفات الإدارية والعمومية "

ويُعد توقيت تنفيذ هذه القرارات من النقاط الهامة لتحقيق الأهداف المرغوبة منها ، فقد تقوم الإدارة ببيع بعض الاستثمارات المالية عندما تفوق قيمتها السوقية تكلفتها وذلك بغرض تعويض النقص في أرباح التشغيل العادية ، كذلك قيام الشركة بتأجيل شراء بعض ال موجودات إلى فترة زمنية لاحقة لتأثير ذلك القرار على حجم التدفقات النقدية .

يرى (Beneis,2006:89) إلى إن الأساليب الحقيقية المستخدمة في المحاسبة الإبداعية تتوافر فيها عنصرين مهمين في العنصر الأول التأثير على أرقام القوائم المالية سواء بالزيادة أو النقصان و العنصر الثاني توافر عنصر التعمد حيث تقوم الإدارة باللجوء إلى تلك الأساليب الحقيقية بشكل متعمد لتحقيق أهداف محددة .

وهناك أسلوبان أساسيان للتلاعب في العمليات المحاسبية هما:

اولا: .تضخيم الأرباح عن طريق تضخيم إيرادات الفترة أو تخفيض مصروفات الفترة ، يعمل هذا الأسلوب على تحسين صافي الأرباح وذلك بتضمين إيرادات العام الحالي بعض الأرباح التي يجب أن يتم إثباتها في فترات لاحقة مما يؤدي إلى تخفيض إيرادات وأرباح الفترات المستقبلية ، والشركات التي تقوم باتباع ذلك الأسلوب عادة ما تراهن على إمكانية تحسين أرباح الفترات المستقبلية وفي حالة عدم حدوث هذا التحسن سيستمر دائما الحافز لتلك الشركات على التلاعب في الأرباح خلال الفترات المختلفة لحين تحسين تلك الأرباح بصورة طبيعية في المستقبل .

ثانيا: تخفيض أرباح العام الحالي عن طريق تخفيض إيرادات العام أو تضخيم مصروفات العام ويؤدي هذا الأسلوب إلى ترحيل الأرباح إلى فترات مستقبلية على حساب الفترة الحالية ، فأحيانا تقوم الشركات بالإسراع في إظهار مصروفاتها غير المستحقة خلال العام الحالي ، للتهرب من الضرائب أو لحصول الإدارة على الفرصة لإظهار أرباح أكثر في المستقبل مما يعطي الانطباع إن إدارة الشركة قامت بعمل جيد في تحويل النتائج السلبية إلى أرباح ايجابية.

وهناك سبع آليات تم كشفها وتحديدتها من قبل مركز الأبحاث والدراسات المالية والتحليل في الولايات المتحدة الأمريكية يمكن استخدامها للتلاعب في القوائم المالية للشركات وهذه الآليات السبع متعلقة بالأسلوبين السابقين ، وهي كالآتي :

١. تسجيل الإيرادات المستحقة لسنوات مالية في السنة الحالية وبالتالي يجب التأكد إن الشركات تتبع القواعد المحاسبية الدولية المتعارف عليها بتسجيل الإيرادات لتحصيل كل فترة بما يخصها حيث إن الإيراد يجب أن يتم تسجيله عند الانتهاء من العملية التي أدت إلى استحقاقه.
٢. تسجيل إيرادات وهمية حيث أن هناك بعض الشركات التي تفشل تماما في تحقيق أية إيرادات فتقوم بتسجيل عمليات بيع وهمية في دفاترها وذلك لتضخيم الإيرادات وعادة ما تكون تلك المبيعات المسجلة متعلقة بأموال تم استلامها ولكن لا يمكن اعتباره إيراد ناتج عن النشاط التشغيلي للشركة مثل إيرادات الاستثمارات ( الكيلاني، ٢٠٠٨ : ٥٦ ) .

٣. تضخيم الإيرادات بالأرباح الرأسمالية والتي تكون غير متكررة وغير ناتجة عن النشاط الحقيقي للشركة مثل إيرادات بيع موجودات ثابتة أو إعادة تقييم بعض أرصدة الميزانية.
٤. ترحيل مصروفات تخص العام الحالي لأعوام تالية واكبر مثال على ذلك عندما تقوم الشركة برسملة بعض المصروفات التشغيلية وعدم تحميلها على حساب قائمة الدخل للعام الحالي وذلك لاستهلاكها خلال سنوات مقبله مما ينتج عنه زيادة صافي الأرباح خلال العام الحالي ، وأيضا قد يتم ذلك عن طريق تقليل الاحتياطات والمخصصات ( عبد الأحد ، ٢٠٠٦ : ٩٨ ).
٥. عدم تسجيل أو تعمد تخفيض الالتزامات بغير وجه حق ، حيث تقوم بعض الشركات بتسجيل المصروفات المستحقة ضمن المطلوبات ، بالإضافة إلى إن بعض الشركات تقوم بتعجيل الإيرادات المستقبلية في وجود بعض الالتزامات وتسجل تلك الإيرادات في المرحلة الحالية.
٦. ترحيل الإيرادات الحالية إلى فترات تالية فبعض الشركات قد لا تقوم بتسجيل إيراداتها الحالية في هذه الفترة ليتم تسجيلها في أعوام تالية ، وان ذلك الأسلوب يخلق انطباع إن الشركة دائما ما تحافظ على ثبات مستوى إيراداتها المحققة على مدار عدة سنوات .
٧. تسجيل بعض المصروفات التي تخص فترات مستقبلية خلال الفترة الحالية وذلك لإظهار البيانات المالية لفترات مستقبلية بصورة أفضل مما يؤدي إلى تحسين صورة القوائم المالية عن الفترات المستقبلية ويعطي انطباعا إن الشركة قدمت المجهود اللازم لتحسين الوضع المالي .
- ٢ - ٤ : تكيف أساليب المحاسبة الإبداعية في التجنب والتهرب الضريبي:**
- يرى بعض المختصين في المحاسبة "أن عملية التهرب الضريبي من خلال الحذف أو التلاعب أو التشويه للمعلومات المحاسبية بقصد تقليل العبء الضريبي هي ليست بالمشكلة المحاسبية وإنما هي تمثل مشكلة سلوكية تقع خارج إطار حقل المحاسبة طالما أن المحاسبة قد وفرت من جانبها مجموعة شاملة ومتكاملة من المبادئ والقواعد والمعايير المحاسبية التي تسمح بقياس وعرض النتائج المالية التي تحققها الشركات والمشاريع الفردية بصفة عادلة ومعبرة عن كل الحقائق المادية التي تحققت خلال السنة " ( أمين ، ٢٠٠٠ : ٣٨ ) .
- بيد أن الباحثين يرون أن هناك فجوة بين المحاسبة والضريبة يمكن النفوذ من خلالها لعملية التهرب الضريبي حتى في حالة أعداد القوائم المالية طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، ويعزز هذا الرأي ما أشار إليه قسم آخر من المتخصصين في المحاسبة ، حيث يذكر (Belkaoui) "بأن المحاسبة يمكن أن تكون وسيلة مثالية لتشويه الحقائق للذين يبحثون عن فرصة للتلاعب بالمعلومات التي تتصل من خلالها المحاسبة بالأطراف المستفيدة منها للتغطية على الإخلال بالوظائف والواجبات المسندة لهم " ( ١٤ : 2000 ، Belkaoui ) والذي يلفت الانتباه في هذا المجال هو وجود فرصة للتلاعب وتشويه الحقائق ، أما الهدف الثاني من ذلك

فأنه يرتبط بما يسعى إليه من يقوم بالتهرب سواء أكان للتغطية عن خلل بالوظائف أو للتهرب من دفع الضريبة وللتمويه على الدائنين والمستثمرين وغيرها ، وفي مجال التهرب من الضريبة فإن الأمر يبدو أكثر وضوحاً لأن هناك أرضية يستند عليها تتمثل بأن المحاسبة قديماً وحاضراً قد كرسَتْ نفسها لخدمة المستثمر بالدرجة الأساس وأن صياغة المبادئ والسياسات المحاسبية عبر السنين المتعددة قد تم انطلاقاً من هذه العقيدة بهدف توفير المعلومات الكفيلة بتحقيق أهدافه وصيانة ملكيته على الوجه الأكمل دون الاهتمام بالمجتمع ومدى تأثيره بنشاط المنشأة الذي تعكسه القوائم المالية ، والضريبة تمثل جانباً مهماً من جوانب العلاقة بين الوحدة الاقتصادية والمجتمع لأنها تساعد في تحقيق المنفعة للصالح العام . ويلاحظ تأكيد ذلك على سبيل المثال عند تطبيق سياسة " تحقق الإيراد عند استلام النقدية " ضمن مبدأ تحقق الإيراد حيث يذكر ( Meigs ) " بأن هذا المبدأ يستخدم على نطاق واسع في مجال احتساب ضريبة الدخل لأنه يسمح بتأجيل دفع ضرائب الدخل حتى يتم تحصيل النقدية من الزبائن " ( Meigs , 1996 : 600 ) .

فإذا كان الدافع الأساس لاستخدام هذه الطريقة على نطاق واسع لأنها تسمح بتأجيل دفع الضريبة ، فليس من مصلحة الإدارة الضريبية بصفتها مستخدماً رئيساً للمعلومات المحاسبية ، تأجيل دفع الضرائب ، بل على العكس من ذلك فإن الإدارة الضريبية ، تهدف إلى زيادة الحصيلة من الضرائب وذلك حق مشروع لها لتحقيق أهداف السياسة المالية التي سبقت الإشارة إليها . وهناك العديد من السياسات المحاسبية التي يمكن تطبيقها بالشكل الذي يؤدي إلى التهرب الضريبي فضلاً عن أساس تقسيط المبيعات أو أساس تحصيل النقدية المشار إليها فيما تقدم ، منها طرائق احتساب الاندثار وبالتحديد " نظام استرداد الكلفة المعجل " modified accelerated cost recovery system ( Eskew & Gensen , 1997 : 784 ) وطرق تقويم المخزون ، وكذلك سياسة التحفظ التي تؤدي إلى تحيز منتظم في القوائم المالية ، وقد أشار مجلس معايير المحاسبة المالية ( FASB ) إلى " أن التحفظ يميل إلى التضارب مع خواص نوعية مهمة كالتمثيل الصادق والحيادية وإمكانية المقارنة بما في ذلك الاستقامة في استحداث الطرق المحاسبية ( FASB , St. No.4, 1980: 92 ) كما أن افتراض ثبات القوة الشرائية يؤدي إلى فرض ضرائب على أرباح وهمية ، الأمر الذي يولد دافعا لدى المكلف بالتهرب من دفع الضريبة بمحاولة تشويه المعلومات المحاسبية .

### المحور الثالث: الجانب التطبيقي

لاشك إن قياس مستوى المحاسبة الإبداعية في التقارير المالية ليس بالأمر الهين أو الواضح وإنما يتم بواسطة مؤشرات معينة يمكن أن تقود إلى تولد قناعة إن الإدارة قد مارست

بعض الأساليب المحاسبية المشروعة (وفقا لما نصت عليه القواعد والأعراف المهنية ) ، وقد اعتمد الباحثون على أن الشركة تمارس أحد أساليب المحاسبة الإبداعية لغرض أو لآخر إذا ما كان:

$$1 \geq \frac{CV \Delta I}{CV \Delta S}$$

وذلك كما تمت الإشارة إليه في منهجية البحث ، وبالتالي تطلب جرد الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية وقد كانت كالآتي :

القطاع	عدد الشركات المدرجة في السوق
المالي (المصارف وشركات التأمين والاستثمار)	٣٦
الصناعي	24
السياحي (الفنادق والسياحة)	١٠
الخدمات	10
الزراعي	٦

ومن خلال شبكة الانترنت والزيارات الميدانية للسوق تم الاطلاع على التقارير المالية للشركات وقد تم تصنيفها إلى مجموعتين أحدهما مكتملة وهي التي لديها تقارير مالية كاملة للسنوات الخمس الأخيرة (٢٠٠٦-٢٠١١) ومجموعة أخرى لديها تقارير مالية لجزء من الفترة المحددة للبحث ، وقد قام الباحثون بمخاطبة تلك الشركات عن طريق شبكة الانترنت وكانت الاستجابة ضعيفة جدا ، كما تم الحصول على بعض التقارير المالية من خلال تقارير ديوان الرقابة المالية ، وبذلك تم الحصول على التقارير المالية لعدد من الشركات وهي موزعة على القطاعات كالآتي:

القطاع	عدد الشركات التي تم الحصول على تقاريرها المالية للفترة (٢٠٠٦-٢٠١١)
المالي (المصارف وشركات التأمين والاستثمار)	١١
الصناعي	٨
السياحي (الفنادق والسياحة)	٣
الخدمات	٤
الزراعي	٢



وبذلك كان عدد الشركات التي تم دراسة تقاريرها المالية لغرض البحث (٢٨) شركة من أصل (٨٦) شركة مدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، أي بنسبة 32.6% وهي نسبة مقبولة إلى حد ما يمكن أن توصل الباحثين إلى نتائج يمكن تعميمها.

وباعتماد التغير بالمبيعات والتغير بالدخل للشركات عينة البحث كانت النتائج كالآتي:

جدول (١) النتائج الإحصائية

$\frac{CVAI}{CV\Delta S}$	التغير بالمبيعات ( $\Delta S$ )			التغير بالدخل ( $\Delta I$ )			الشركة	القطاع
	معامل التباين	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	معامل التباين	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي		
1.23298	١.١٢٦١٤١٣	٨٣٥٢٣٧٨٤٣٥	٧٤١٦٨١١٩١٤	١.٣٨٨٥١٣	3411235534	٢٤٥٦٧٥٤٣٣٤	١	المالي (المصارف وشركات التأمين والاستثمار)
1.16460	١.١١٤٦٢٤٢	٩٠٩٧٥٩٦٥٤٦	٨١٦٢٠٣٠٠٢٥	١.٢٩٨٠٩١	٤١٥٦٤٥٣٦٤٥	٣٢٠١٩٧٢٤٤٥	٢	
1.12378	١.١٠٥٠٣٤٣	٩٨٤٢٨١٤٦٥٧	٨٩٠٧٢٤٨١٣٦	١.٢٤١٨١٢	٤٩٠١٦٧١٧٥٦	٣٩٤٧١٩٠٥٥٦	٣	
1.22853	١.١٢٥٥١٣٣	٨٣٨٩٤٩٢٤٤٦	٧٤٥٣٩٢٥٩٢٥	١.٣٨٢٧٣١	٣٤٤٨٣٤٩٥٤٥	٢٤٩٣٨٦٨٣٤٥	٤	
1.65868	١.١٥٥٩١٢١	٦٩٣٦١٧٠٢٣٥	٦٠٠٠٦٠٣٧١٤	١.٩١٧٢٨٨	١٩٩٥٠٢٧٣٣٤	١٠٤٠٥٤٦١٣٤	٥	
0.57587	٠.٩١٥٧٤٩٢	٥٤٨٢٨٤٨٠٢٤	٥٩٨٧٢٨١٥٠٣	٠.٥٢٧٣٤٨	٥٤١٧٠٥١٢٣	١٠٢٧٢٢٣٩٢٣	٦	
2.03012	٠.٦٧٤٥١٥١	٤٠٢٩٥٢٥٨١٣	٥٩٧٣٩٥٩٢٩٢	٠.٣٨٣٠٥٧	٣٨٨٣٨٢٩١٢	١٠١٣٩٠١٧١٢	٧	
0.56203	٠.٤٣٢٢٠٢٧	٢٥٧٦٢٠٣٦٠٢	٥٩٦٠٦٣٧٠٨١	٠.٢٤٢٩٠٩	٢٤٣٠٥٠٧٠١	١٠٠٠٥٧٩٥٠١	٨	
1.09708	١.٠٩٦٩٢٥١	١٠٥٨٨٠٣٢٧٦٨	٩٦٥٢٤٦٦٢٤٧	١.٢٠٣٤٠٩	٥٦٤٦٨٨٩٨٦٧	٤٦٩٢٤٠٨٦٦٧	٩	
1.07849	١.٠٨٩٩٧٨٤	١١٣٣٣٢٥٠٨٧٩	١٠٣٩٧٦٨٤٣٥٨	١.١٧٥٥٣٢	٦٣٩٢١٠٧٩٧٨	٥٤٣٧٦٢٦٧٧٨	١٠	
1.06496	١.٠٨٣٩٦٠٨	١٢٠٧٨٤٦٨٩٩٠	١١٤٢٩٠٢٤٦٩	١.١٥٤٣٧٥	٧١٣٧٣٢٦٠٨٩	٦١٨٢٨٤٤٨٨٩	١١	
1.85848	١.٠٧٠٥٤١٥	١٥١١٩٨٦٣٢٤	١٤١٢٣٥٦٦٣١	١.٩٨٩٥٧٧٧	٣١١٢٣٤٢٥٤	١٥٦٤٣٢٣١٤	١	الصناعي
1.14004	١.٠٠٠٨٢٦٤	1495179912	1493945345	١.١٤٠٩٨٠٦	٣٤٠٩١٢٥٣٤	298789069	٢	
0.74950	١.٠٠٠٨٦٧٧	1424001537	1422766970	٠.٧٥٠١٤٦٦	٢١٣٤٥٦٧٨٢	284553394	٣	
0.97591	١.٥١٨٨٢٢٥	2052823162	1351588595	١.٤٨٢٢٣٣١	٤٠٠٦٧٣٨٩٢	270317719	٤	
1.33000	١.١٢٩٧١٩٧	881644787	780410220	١.٥٠٢٥٢٢٤	٢٣٤٥١٦٧٨١	156082044	٥	
1.26638	١.٤١٩٩١٠٧	680466412	479231845	١.٧٩٨١٤٥٠	١٧٢٣٤٥٦٧١	95846369	٦	
0.58314	١.٧٢٨٩٧٣٧	951644787	550410220	١.٠٠٨٢٥٦	١١٠٩٨٧٥٤٣	110082044	٧	
1.20655	١.٠٠٣٠٢٥٥	409288037	408053470	١.٢١٠٢٠٠٩	٩٨٧٦٥٣٤٢	81610694	٨	

يتبع جدول (١) النتائج الإحصائية

CVΔI CVΔS	التغير بالمبيعات (ΔS)			التغير بالدخل (ΔI)			الشركة	القطاع
	معامل التباين	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	معامل التباين	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي		
0.90566	١.٦٥٩٤٠٦٨	895565041	539689867	1.502859	168974536	112435389	١	السياحي
1.01563	٤.٣٦٢٧٩٤٦	1006524038	230706264	4.4309632	314538762	70986543	٢	
1.29213	١.٧١٨٢٢٧٢	1903835038	1108022847	2.2201813	534785123	240874532	٣	
0.77698	٤.٤٢٦٦٨٦٧	1656593610	374228788	3.4394521	312564832	90876345	١	الخدمات
1.01719	٣.٨٧٤١٤٣٦	1710950822	441633296	3.9407305	534672132	135678432	٢	
1.16854	١.٢٥٠٧٢٩٩	1112335873	889349377	1.4615271	312453897	213785908	٣	
1.23596	١.٥٤٦١٧٢٥	466315628	301593534	1.9109997	130987536	68543985	٤	
1.25458	١.٣٦٣٤٨١٩	1879911140	1378757640	1.7105998	534673248	312564783	١	الزراعي
1.23518	١.٣٨٣٧١٨	2537532716	1833851048	1.7091474	712345873	416784329	٢	

وبتطبيق المقياس الذي اعتمدته الباحثون لممارسة المحاسبة الإبداعية كانت هناك (٧) شركات فقط يكون فيها معامل التباين للتغير بالدخل أقل من معامل التباين للتغير في إيراداتها أي أنها تمارس أحد أشكال المحاسبة الإبداعية ، وهذه الشركات موزعة على القطاعات كالآتي:

القطاع	عدد الشركات التي تمارس أحد أشكال المحاسبة الإبداعية
المالي (المصارف وشركات التأمين والاستثمار)	٢
الصناعي	٣
السياحي (الفنادق والسياحة)	١
الخدمات	١
الزراعي	٠

وبالتعليق على النتائج أعلاه يتضح أن نسبة ما يقارب ٢٥% من الشركات عينة البحث تمارس نوع أو أكثر من أساليب المحاسبة الإبداعية وتُعد هذه النسبة قليلة ، والسبب يعزوه الباحثون بالدرجة الأساسية إلى النظام المحاسبي الموحد والذي يعتمد في شركات القطاعات الصناعي والخدمي، والنظام المحاسبي الموحد للمصارف وشركات التأمين والذي يُعتمد في شركات القطاع

المالي حيث أن إتباع تلك النظم يقيد من حرية إدارة تلك الشركات في التلاعب في نتائج أعمال الشركة لمصالح آنية أو بعيدة المدى.

والسؤال الذي توجبه فرضية البحث هل هناك علاقة معنوية بين المحاسبة الإبداعية وضريبة الدخل ، وعند التمعن في المعطيات التي أفرزتها الدراسة لم يتبين بشكل واضح هناك علاقة معنوية بين احتساب ضريبة الدخل للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية والمحاسبة الإبداعية، ونفس الكلام يقال بالنسبة للفرضيات الأخرى حيث لم تؤثر إن هناك علاقة معنوية بين العائد على الاستثمار للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية والمحاسبة الإبداعية، وكذلك من خلال دراسة النتائج التي تمخضت عنها الأرقام فإن العلاقة لم تكن بذلك الوضوح والدلالة بين العائد على الملكية للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية والمحاسبة الإبداعية ، في حين تكون العلاقة طبقاً لنتائج الدراسة أكثر وضوحاً في علاقة صافي الربح الى المبيعات للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية والمحاسبة الإبداعية.

#### المحور الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

توصلت الدراسة إلى جملة استنتاجات ووضع التوصيات المناسبة لها وكما مبين في أدناه:  
**أولاً: الاستنتاجات:**

- ١ - تصنف الإدارة الضريبية ضمن الفئات الأساسية المستخدمة للمعلومات المحاسبية ، حيث تمثل أحد أبرز المستخدمين للقوائم المالية التي تقدمها منشآت الأعمال والأشخاص المكلفين بأداء الضريبة، وفي العراق تُعد الهيئة العامة للضرائب أهم الأطراف المستفيدة من البيانات المالية للمكلفين سواء كانوا شركات أو أفراداً.
- ٢ - تتمثل المحاسبة الإبداعية باختصار في الاختيار بين بدائل القياس المحاسبي والتقدير والإفصاح التي تتيحها المعايير المحاسبية، والتي تؤثر على مخرجات المحاسبة سواء بالشكل أو المضمون، ويطلق عليها بالإبداعية والخلابة لأنها تتبع أساليب مبتدعة في إخفاء وإظهار أشياء غير موجودة أي تخلق أحداث غير واقعية وبالتالي تخلق وضع غير صحيح وغير حقيقي للشركة.
- ٣ - أن القوائم المالية وعلى الرغم من قيام مراقب الحسابات أو المدقق بتدقيقها فإنه غالباً ما يتم تعديلها أو عدم قبولها من قبل الإدارة الضريبية لأسباب تسند لها لعدم الانتظام ، أو لعدم أمانتها بما ينطوي عليه ذلك من إخفاء للمعلومات أو تزوير أو تلاعب في تلك القوائم ، وهذا التلاعب يتضمن أحياناً إجراءات وأساليب المحاسبة الإبداعية.

- ٤ - لما كانت الإدارة الضريبية في العراق هي المستخدم الرئيس للقوائم المالية إن لم تكن المستخدم الوحيد لها كما اشرنا فيما تقدم ، لذا فان الهدف الرئيس أو السبب المباشر عند إتباع أساليب المحاسبة الإبداعية في العراق هو لتخفيض الأرباح بهدف التهرب من دفع الضريبة عند عملية التحاسب الضريبي.
- ٥ - عند تطبيق المقياس الذي تم اعتماده مجال ممارسة المحاسبة الإبداعية كانت هناك (٧) شركات فقط يكون فيها معامل التباين للتغير بالدخل أقل من معامل التباين للتغير في إيراداتها أي أنها تمارس أحد أشكال المحاسبة الإبداعية ، و تركزت هذه الشركات في القطاعين الصناعي والمالي بشكل واضح.
- ٦ - تم ملاحظة أن ما يقارب ٢٥% من الشركات عينة البحث تمارس نوع أو أكثر من أساليب المحاسبة الإبداعية وتُعد هذه النسبة قليلة ، ويعزى السبب بالدرجة الأساس إلى النظام المحاسبي الموحد والذي يعتمد في شركات القطاعات الصناعي والخدمي، والنظام المحاسبي الموحد للمصارف وشركات التأمين والذي يُعتمد في شركات القطاع المالي حيث أن إتباع تلك النظم يقيد من حرية إدارة تلك الشركات في التلاعب في نتائج أعمال الشركة لمصالح آنية أو بعيدة المدى.
- ٧ - لم يتبين بشكل واضح إن هناك علاقة معنوية بين احتساب ضريبة الدخل للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية والمحاسبة الإبداعية، ونفس الكلام يقال بالنسبة للفرضيات الأخرى.

#### ثانياً: التوصيات:

- ١ - الاهتمام بدراسة المحاسبة الإبداعية ضمن مناهج الأقسام المحاسبية والمالية في الكليات والمعاهد المتخصصة للتعرف على الإجراءات التي يمكن إتباعها عند ممارسة التحريف للقوائم المالية لتحقيق أهداف محددة.
- ٢ - ضرورة اهتمام الإدارة الضريبية بتدريب العاملين في قسم الشركات بإجراءات المحاسبة الإبداعية للتمكن من معرفة القوائم المالية التي تنطوي على حالات من ممارساتها.
- ٣ - محاولة إشاعة نوع من الثقافة العامة من قبل الجهات الأكاديمية والمهنية بما يضمن عدم استغلال ممارسات المحاسبة الإبداعية في تحريف البيانات بالشكل الذي يحقق أهداف جهات محددة على حساب الجهات الأخرى المستفيدة من القوائم المالية.
- ٤ - تشجيع المزيد من البحوث والدراسات في مجال المحاسبة الإبداعية وبما يعزز العلاقة بين المحاسبة والضريبة باعتبارها المستخدم الأساس للمعلومات المحاسبية.

## المصادر

### أولاً : الوثائق الرسمية

- ١ - جمهورية العراق ، قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته لغاية القانون رقم ٣٥٨٤ لسنة ١٩٩٩ والأمر رقم ٨٤ لسنة ٢٠٠٣ الصادر عن سلطة الائتلاف المؤقتة .

### ثانياً : الكتب العربية

- ١ - إسماعيل ، خليل إسماعيل، المحاسبة الضريبية، العراق، مطبعة جامعة بغداد، ٢٠٠١.
- ٢ - حشيش ، عادل احمد ، التشريع الضريبي المصري ، مؤسسة الثقافة الجامعية ، الإسكندرية ، ١٩٨٤ .
- ٣ - مطر ، عطية والراوي ، حكمت احمد والحيالي ، وليد ناجي ، نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات - الإطار النظري وتطبيقاته العملية ، دار حنين للنشر والتوزيع ، عمان ، ١٩٩٦ .
- ٤ - الشيرازي، عباس مهدي ، نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع ، الكويت ، ١٩٩٠.
- ٥ - فيرنون وكام ، نظرية محاسبية ، ترجمة رياض العبد الله ، دار الكتب للطباعة والنشر ، جامعة الموصل ، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي في العراق ، ٢٠٠٠ .

### ثالثاً : الاطاريح الجامعية والبحوث

١. أمين ، عبد الله محمود ، تقويم فاعلية نظام التحاسب الضريبي لضريبة الدخل في العراق ، أطروحة دكتوراه ، كلية الإدارة والاقتصاد ، الجامعة المستنصرية ، ٢٠٠٠ .
٢. عبد الأحد، علاء فريد ، اثر التحدي الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية في تحد يد الدخل الخاضع للضريبة ، أطروحة دكتوراه محاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة البصرة، ٢٠٠٦ .
٣. الخرسان، محمد حلو داود ، أهمية الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة ، رسالة دكتوراه فلسفة في المحاسبة جامعة البصرة، ٢٠٠٢ .
٤. الساكني ، سعد عبد الكريم ، التغيرات الاقتصادية والاجتماعية وانعكاساتها على المحاسبة ووضع المعايير المحاسبية ، أطروحة دكتوراه ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، ١٩٩٩ .
٥. الكيلاني ، بسمة قيس شهاب الدين تأثير المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية ودور م راقب الحسابات في الحد منها ، بحث محاسبة قانونية المعادل لشهادة الدكتوراه، المعهد العالي للمحاسبة ، ٢٠٠٨ .

- 1- Banerjee, Suparno: point of view, The Innovation Center of Excellence England, Issue 2, January 2004, by Internet.
- 2- Albecht, W. D., & Richardson, F. M. (1990). Income smoothing by economy sector. Journal of business finance and accounting, 17 (5), 713-730.
- 3- Barnea, A., J. Ronen, & S. Sadan. (1976). Classificatory smoothing of income with extraordinary items. The Accounting Review, January, 56 (1), 110-112.
- 4- business finance and accounting, March, Vol. 24, pp. 179-182. Eskew , Robert K. & Jensen , Daniel h. Accounting , fifth Edition , The McGraw – Hill Companies , Inc , New York , 1997.
- 5- .FASB , Statement of Financial Accounting Concepts , No. 1 ( SFAC , No. 4 ) AICPA , USA , 1980
- 6- Hendriksen , Eldon , & Van , Berda , Accounting Theory, 5th Edition, Richard D. Irwin , Inc , USA , 1990 .
- 7- Libby Robert , Parricia A Libby , Daniel a shorti , financial Accounting Higher Education Group , USA , 1996 .
- 8- Meigs , Robert E., Meigs , Mary A., Bettner , Mark & Whittington , Ray , Accounting The Basis for Business Decisions , The McGraw – Hill Companies , Inc , 1996 .
- 9- Ryahi, B., A., & Pikvar, A. Accounting theories. Cultural Research Office publication, Tehran, pp. 508- 514. Financial Management, Vol. 1, Tehran, Negahe Danesh publication, 2007.
- 10- Thuronyi, Victor , Tax Law Design and Drafting ( Volume 1 ) international Monetary fund – 700 , 19<sup>th</sup> street , N.W , Washiagth D.C , USA , 1996 .
- 11- Wilkinson , Joseph , V. Accounting and Information system John Wiley & sons , Inc – USA , 1987 .