

مدى تأثير نظام التحاسب الضريبي في العراق بالمحاسبة الإبداعية دراسة تطبيقية

أ.م.د. محمد حلو داود الخرسان م.د. عبد الرضا حسن سعود

الخلاصة

يتمثل الهدف الرئيس للدراسة في معرفة مدى تأثير نظام التحاسب الضريبي بسبب الإجراءات والأساليب والسياسات التي تعتمدها 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.

المحور الأول: تقديم ومنهجية

1 - 1 : 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 تسند لها لعدم الانتظام أو عدم 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.

1 - 2 : مشكلة الدراسة:

هناك منهجية تستمد من المحاسبة المتعارف عليها كفكر وأساليب وادوات 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

* على الرغم من ان بعض الشركات تربط المكافآت الممنوحة الى مديريها بحجم الأرباح المتوقعة وبالتالي يسعى هؤلاء المديرين الى استخدام المحاسبة لابداعية لتضخيم ارباح تلك الشركات ، ولكن هذا يقتصر على نوع معين من الشركات فقط وهي الشركات المساهمة ، فضلا عن ان حتى تلك الشركات ربما يكون بالمحاسبة الإبداعية منفذ للتجنب او التهرب الضريبي،

الذي يفترض اعتماده بشكل كبير على مخرجات المحاسبة المتمثلة 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 الوثوقية في مخرجات المحاسبة المتمثلة بالقوائم المالية من قبل الإدارة الضريبية، في الوقت الذي ينبغي أن تكون العلاقة بين المحاسبة والضريبة مبنية على التعاون الايجابي المثمر لخدمة الاطراف ذات العلاقة وفي مقدمتها طرفي الضريبة – المكلف والسلطة المالية.

1 – 3 : أهمية الدراسة:

تمثل عملية تحديد الدخل الخاضع للضريبة الاجراء الذي يمكن الوصول من خلاله إلى تحقيق أهداف السياسة الضريبية وتطبيق الاحكام 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.

1 – 4 : هدف الدراسة :

تسعى الدراسة إلى تحقيق جملة أهداف تتمثل بالاتي:

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

1 – 5 : فرضية الدراسة :

تعتمد الدراسة على الفرضيات الآتية:

- (1) هناك علاقة معنوية بين احتساب ضريبة الدخل للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية والمحاسبة الإبداعية.
- (2) هناك علاقة معنوية بين العائد على الاستثمار للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية والمحاسبة الإبداعية.
- (3) هناك علاقة معنوية بين العائد على الملكية للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية والمحاسبة الإبداعية.
- (4) هناك علاقة معنوية بين صافي الربح الى المبيعات للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية والمحاسبة الإبداعية.

1 – 6 : 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 لعينة من الشركات 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 (28) شركة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية ، وتم فحص المعلومات المالية التي تم الحصول عليها من هذه الشركات للفترة من (2007-2011)

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 نهاية السنة المالية المنتهية في 2011/12/31.

• يجب أن تكون الشركات المختارة مستمرة على بيع أسهمها في سوق العراق للأوراق المالية.

• يجب أن لا تكون من شركات الوساطة، وان 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, Luqman & Fakhar,)

(Shahzad,2012:27).

ويتم التحقق من اعتماد الشركة لأساليب المحاسبة الإبداعية عند تطبيق المعادلات الآتية: (Albrecht & Richardson, 1990)

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

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

$$1 \leq \frac{\text{معامل التباين للدخل} \times \text{تغير الدخل}}{\text{معامل التباين لسعر البيع} \times \text{تغير سعر البيع}}$$

1 - 7 الدراسات السابقة

بغرض تعزيز البحث وتوضيح مدى الاضافة التي يضيفها في الحقل المعرفي للمحاسبة بشكل عام وللتحاسب الضريبي على وجه الخصوص، يمكن التطرق هنا الى عدد من الدراسات السابقة والتي يمكن ان تكون لها علاقة بموضوع البحث، ولا بد من الإشارة الى ان هذه الدراسة تميزت عن الدراسات السابقة في كونها ركزت على البيئة العراقية فضلا عن استخدام مقياس جديد لقياس مدى تأثير حسابات الشركات عينة البحث بالمحاسبة الإبداعية.

ت	الباحث	أسم الدراسة	اهداف الدراسة
1	السبتي - 1997	اثر المناخ الاخلاقي المحاسبي في احتساب وعاء ضريبية الدخل في العراق	ركزت الدراسة بشكل أساس على العلاقة بين المناخ الاخلاقي المحاسبي والمتغيرات المؤثرة في حساب وعاء ضريبية الدخل، وبشكل استعراضي وصفي للممارسات التي يستخدمها المسؤولون عن تحديد دخل المكلف.
2	أمين - 2000	تقويم فاعلية نظام التحاسب الضريبي لضريبية الدخل في العراق	تركزت الدراسة على بيان مدى فاعلية نظام التحاسب الضريبي في العراق ولعل من أهم ما توصلت اليه هي اهمية التوافق بين المعايير المحاسبية والقواعد الضريبية فضلا عن تجسيد الاثر الاخلاقي في عملية التحاسب الضريبي على مستوى المكلف والإدارة الضريبية.
3	عبدالاحد - 2006	أثر التحدي الأخلاقي للمحاسبة الأبداعية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة	هدفت الدراسة الى التعريف بالمحاسبة الإبداعية وتشخيص ممارساتها ، وتوافقها مع مسببات الفجوة الضريبية وخلصت الدراسة الى أن الرقابة الضريبية لها دور فعال في الحد من اتساع ممارسة المحاسبة الإبداعية في تحديد دخل الشركات الخاضع للضريبة.
4	الكيلاني - 2008	تأثير المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية ودور مراقب الحسابات في الحد منها.	هدفت هذه الدراسة الى التعريف بالمحاسبة الإبداعية وتشخيص ممارساتها واجراءتها وتحديد منافعها واسبابها ودوافعها والاثار المترتبة من تلك الممارسات على صدق وعدالة القوائم المالية، وخلصت الدراسة الى ان للمحاسبة الإبداعية جوانب ايجابية فضلا عن الجوانب السلبية المعروفة.
5	عدالت - 2012	الحد من آثار ادارة الارباح في ضل المدخل الأخلاقي لنظرية المحاسبة.	أجابت الدراسة على التساؤل التالي: هل أن الشركات المساهمة العراقية تمارس ادارة الارباح وكيف يمكن تفعيل المدخل الاخلاقي للنظرية المحاسبية في الحد من ممارسات ادارة الارباح، وتوصلت الدراسة الى ان اكثر من نصف الشركات المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية تمارس نوع معين من إدارة الارباح.
6	Agnes & Charles - 2012	تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية في التهرب والتجنب من دفع الضريبة على الشركات في كينيا (Tax Avoidance and Evasion as a Factor Influencing 'Creative Accounting Practice' Among Companies in Kenya)	هدفت هذه الدراسة الى توضيح اساليب استخدام المحاسبة الأبداعية لغرض التهرب من دفع الضريبة من قبل شركات القطاع الخاص في كينيا وجعل الشركة تبدو اضعف ماليا وقامت هذه الدراسة بتحليل بيانات 36 محاسبيا يعملون في شركات مختلفة في كينيا، وأن اهم الأستنتاجات التي توصلت اليها هي ان التهرب من دفع الضرائب هو في الواقع واحدة من العوامل الرئيسية التي تسهم في ممارسة المحاسبة الإبداعية في هذه الشركات.

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.

2 - 1: 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، 2000 : 51) .
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 إلا بناء على قانون يوافق عليه ممثلو الشعب" (حشيش ، 1984 : 26) ، وأن التطور الدستوري للدول الحديثة قد أدى إلى قاعدة دستورية مستقرة تعرف بقاعدة " قانونية الضريبة "ومقتضى هذه القاعدة أن فرض الضرائب وتعديلها وإلغاءها والإعفاء منها لا يتم إلا بقانون" ، أي لابد أن يكون مصدرها التشريع (البطريق ، 1984 : 202)، 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 فأن الأحكام التشريعية التي تتناول إجراءات التحاسب الضريبي تشكل القواعد الأساسية التي تضبط الوظائف والفعاليات والإجراءات التي يؤديها نظام التحاسب الضريبي (أمين ، 2000 : 51) .

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 أليها أمر البت بالخصومات التي تنشأ بين المكلف والسلطة المالية حول مسائل مختلفة كتقدير الضريبة وفرضها وجبايتها ، وفقا 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 .

2 - 2: العلاقة بين المحاسبة والضريبة

إن أعداد التقارير المالية لا يمثل هدفا 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 فأن الأهداف تستمد جذورها من احتياجات مستخدمي التقارير المالية للحصول على المعلومات المحاسبية، "وأن تلك الاحتياجات تتأثر بالجوانب الاقتصادية والقانونية والسياسية المحيطة بالمستخدمين" (الشيرازي ، 1990 : 170) "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 المستخدمين الذين ليس لديهم علاقة يومية مباشرة مع نشاطها" (Wilkinson,1982:7) وهناك تقسيم آخر لمستخدمي المعلومات على أساس المستخدمين المطلعين

والمستخدمين غير المطلعين(كيم، 2000 : 74 ترجمة العبد الله). أو على أساس "المستخدمين الذين لديهم سلطة للحصول على المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية والمســـــــخدمين 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 113 لسنة 1982 وتعديلاته ونظام مسك الدفاتر التجارية رقم 2 لسنة 1985(أمين ، 2000 : 164) .

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 يعد قانون ضريبة الدخل الأول الذي صدر برقم (52) لسنة 1927 ، أول تشريع يلزم المكلف بتقديم بيانات مالية إلى الإدارة الضريبية ويمنحها الحق بتفتيش سجلاته ومستنداته الحسابية ، "الأمر الذي دفع أصحاب الأعمال والمهمن للاهتمام بعملية مسك الدفاتر المحاسبية والبحث عن تطبيقات محاسبية تساعدهم في احتساب وتسجيل الإيرادات والمصروفات لغرض احتساب الدخل الخاضع للضريبة"(الساكني ، 1999 : 80) .

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 أرتبط تطور المحاسبة بتطور المحاسبة بتطور وظيفتها في تلبية حاجات وأغراض مستخدمي المعلومات المحاسبية وأن الحاجة إلى المحاسبة لتحديد الدخل الخاضع للضريبة تعد أحد الحاجات الملحة للمحاسبة وتطورها (الخرسان،2002: 104) .

أن العلاقة بين المحاسبة بإطارها النظري وتطبيقاتها المهنية - من 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 أمانتها بما ينطوي عليه ذلك من إخفاء للمعلومات أو تزوير أو تلاعب في تلك القوائم ، وهذا هو المحور الأساس للبحث والتمثل بإجراءات وأساليب المحاسبة الإبداعية التي يكون الهدف منها تخفيض الدخل الخاضع للضريبة وما تسفر عنه عملية التحاسب الضريبي.

2 - 3: 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، 2000: 64).

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 مشروعة لا يحاسب عليها القانون وأخرى غير مشروعة ، تلجأ إليها الشركات عندما تسوء أوضاعها المالية ولا ترغب إدارتها في الاعتراف بالواقع بحيث تظن 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 إبداعاً في التحايل والتلاعب وتضليل المستثمرين ومستعملي المعلومات المحاسبية والمالية ، وبالتالي لا يوجد في حقيقة الأمر تاصيل وتنظير علمي لهذا النوع من المحاسبة ، لأنه ظهر أساساً من خارج الوسط الأكاديمي للمحاسبة.

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

- 1-إن المحاسبة الإبداعية هي شكل من أشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة.
- 2-تعمل ممارسات المحاسبة الإبداعية على تغيير القيم المحاسبية الحقيقية إلى قيم غير حقيقية.
- 3-هي الاستخدام القانوني للمبادئ والقواعد المحاسبية بطريقة ما، لتحريف القوائم المحاسبية.
- 4-إن ممارساتها تنحصر ضمن المبادئ والقواعد المحاسبية وبالتالي فهي ممارسات قانونية.
- 5-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 :

- 1-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 .
- 2- تخفيض الأرباح بهدف:
 - شراء أسهم الشركة في البورصة (بعد تراجع القيمة السوقية لسهم الشركة).
 - تكوين احتياطات سرية.
 - التهرب من الضرائب .
- 3- 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:

1- من حيث اتفاقها مع المبادئ المحاسبية:

تقسم أساليب المحاسبة الإبداعية إلى أساليب تتفق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً 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.

2- 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 وتدقق 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 مستخدم المعلومات التي تحتويها ، فمن خلال إعادة التوبيخ الواردة في القوائم المالية وعرضها بطريقة معينة يمكن التأثير على الأداء الحقيقي للشركة ، مع ان التغيير في موقع بعض البنود لا يؤثر على النتيجة النهائية ، ألأنه يترك تأثير على قدرة المستخدم بشأن فهم الأداء المالي للشركة ، فضلاً عن استخدام بنود خارج الميزانية والتي تمثل تمويلاً خفياً حيث يتم الالتجاء إليه ولا يظهر في الميزانية مثل التأجيل التمويلي للموجودات الثابتة" .

3- من حيث طبيعة الأساليب :

فقد تستخدم المحاسبة الإبداعية في تأثيرها على القوائم المالية أساليب حقيقية أو أساليب وهمية (غير حقيقة) فقد أشارت بعض الدراسات (Bartov,2005:102)، إلى انه 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 الموجودات 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:

اولاً: 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 بإتباع ذلك الأسلوب عادة ما تراهن على إمكانية تحسين أرباح الفترات المستقبلية وفي حالة عدم حدوث هذا التحسن سيستمر دائماً الحافز لتلك الشركات على التلاعب في الأرباح خلال الفترات المختلفة لحين تحسين تلك الأرباح بصورة طبيعية في المستقبل .

ثانياً: 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 ، فأحياناً 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 وتحديدها 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 :

1. تسجيل الإيرادات المستحقة لسنوات مالية في السنة الحالية وبالتالي يجب التأكد إن الشركات تتبع القواعد المحاسبية الدولية المتعارف عليها بتسجيل الإيرادات لتحميل كل فترة بما يخصها حيث إن الإيراد يجب أن يتم تسجيله عند الانتهاء من العملية التي أدت إلى استحقاقه.

2. تسجيل إيرادات وهمية حيث أن هناك بعض الشركات التي تفشل تماماً 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 اعتبارها كإيراد ناتج عن النشاط التشغيلي للشركة مثل إيرادات الاستثمارات (الكيلاني، 2008 : 56).

3. 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.

4. ترحيل مصروفات تخص العام الحالي لأعوام تالية و أكبر مثال على ذلك عندما تقوم الشركة برسمة 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 ، وأيضاً قد يتم ذلك عن طريق تقليل الاحتياطات والمخصصات (عبد الأحد ، 2006 : 98).

5. 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.

6. 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 دائماً ما تحافظ على ثبات مستوى إيراداتها المحققة على مدار عدة سنوات .

7. 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 انطباعاً إن الشركة قدمت الجهود اللازم لتحسين الوضع المالي .

2 - 4: تكييف 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 ، 2000 : 38) .

بيد أن الباحثين يرون أن هناك فجوة بين المحاسبة والضريبة يمكن النفوذ من خلالها لعملية التهرب الضريبي حتى في حالة أعداد القوائم المالية طبقاً 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" (14: 2000 , Belkaoui) والذي يلفت الانتباه في هذا المجال هو وجود فرصة للتلاعب وتشويه الحقائق ، أما الهدف الثاني من ذلك فإنه يرتبط بما يسعى إليه من يقوم بالتهرب سواء أكان للتغطية عن خلل بالوظائف أو للتهرب من دفع الضريبة وللتموه 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 كرست 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 " (600 : 1996 , Meigs) . 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 " Eskew & Gensen , modified accelerated cost recovery system (784 : 1997) 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 , 92 : 1980 , St. No.4) 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 (وفقاً لما نصت عليه القواعد والأعراف المهنية) ، وقد اعتمد الباحثان على أن الشركة تمارس أحد أساليب المحاسبة الإبداعية لغرض أو لأخر 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 كالاتي :

عدد الشركات المدرجة في السوق	القطاع
36	المالي (المصارف وشركات التأمين والاستثمار)
24	الصناعي
10	السياحي (الفنادق والسياحة)

10	الخدمات
6	الزراعي

CVAICVAS	التغير بالمبيعات (ΔS)			التغير بالدخل (ΔI)			الشركة	القطاع
	معامل التباين لسعر البيع	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	معامل التباين للدخل	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي		
1.23298	1.1261413	8352378435	7416811914	1.388513	3411235534	2456754334	1	المالي (المصارف وشركات التأمين والاستثمار)
1.16460	1.1146242	9097596546	8162030025	1.298091	4156453645	3201972445	2	
1.12378	1.1050343	9842814657	8907248136	1.241812	4901671756	3947190556	3	
1.22853	1.1255133	8389492446	7453925925	1.382731	3448349545	2493868345	4	
1.65868	1.1559121	6936170235	6000603714	1.917288	1995027334	1040546134	5	
0.57587	0.9157492	5482848024	5987281503	0.527348	541705123	1027223923	6	
2.03012	0.6745151	4029525813	5973959292	0.383057	388382912	1013901712	7	
0.56203	0.4322027	2576203602	5960637081	0.242909	243050701	1000579501	8	
1.09708	1.0969251	10588032768	9652466247	1.203409	5646889867	4692408667	9	
1.07849	1.0899784	11333250879	10397684358	1.175532	6392107978	5437626778	10	
1.06496	1.0839608	12078468990	11142902469	1.154375	7137326089	6182844889	11	
1.85848	1.0705415	1511986324	1412356631	1.9895777	311234254	156432314	1	الصناعي
1.14004	1.0008264	1495179912	1493945345	1.1409806	340912534	298789069	2	
0.74950	1.0008677	1424001537	1422766970	0.7501466	213456782	284553394	3	
0.97591	1.5188225	2052823162	1351588595	1.4822331	400673892	270317719	4	
1.33000	1.1297197	881644787	780410220	1.5025224	234516781	156082044	5	
1.26638	1.4199107	680466412	479231845	1.7981450	172345671	95846369	6	
0.58314	1.7289737	951644787	550410220	1.0082256	110987543	110082044	7	
1.20655	1.0030255	409288037	408053470	1.2102009	98765342	81610694	8	

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 (2007-2011) 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 كالتالي:

عدد الشركات التي تم الحصول على تقاريرها المالية للفترة (2011-2007)	القطاع
11	المالي (المصارف وشركات التأمين والاستثمار)
8	الصناعي
3	السياحي (الفنادق والسياحة)
4	الخدمات
2	الزراعي

وبذلك كان عدد الشركات التي تم دراسة تقاريرها المالية لغرض البحث (28) شركة من أصل (86) 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 (1) النتائج الإحصائية يتبع جدول (1) النتائج الإحصائية

CVΔIC VΔS	التغير بالمبيعات (ΔS)			التغير بالدخل (ΔI)			الرتبة	القطاع
	معامل التباين	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	معامل التباين	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي		
0.9056 6	1.659406 8	895565041	539689867	1.502859	168974536	1124353 89	1	التجارة
1.0156 3	4.362794 6	100652403 8	230706264	4.4309632	314538762	7098654 3	2	
1.2921 3	1.718227 2	190383503 8	110802284 7	2.2201813	534785123	2408745 32	3	
0.7769 8	4.426686 7	165659361 0	374228788	3.4394521	312564832	9087634 5	1	الخدمات
1.0171 9	3.874143 6	171095082 2	441633296	3.9407305	534672132	1356784 32	2	
1.1685 4	1.250729 9	111233587 3	889349377	1.4615271	312453897	2137859 08	3	
1.2359 6	1.546172 5	466315628	301593534	1.9109997	130987536	6854398 5	4	
1.2545 8	1.363481 9	187991114 0	137875764 0	1.7105998	534673248	3125647 83	1	الزراعة
1.2351 8	1.383718	253753271 6	183385104 8	1.7091474	712345873	4167843 29	2	

وبتطبيق المقياس الذي اعتمده الباحثان لممارسة المحاسبة الإبداعية يتبين أن هناك (7) شركات فقط يكون فيها معامل التباين للتغير بالدخل أقل من معامل التباين للتغير في إيراداتها والتي تم تأشيرها في الجدول أعلاه وبالتالي فإنها تمارس أحد أشكال المحاسبة الإبداعية ، وهذه الشركات موزعة على القطاعات كالآتي:

عدد الشركات التي تمارس أحد أشكال المحاسبة الإبداعية	القطاع
2	المالي (المصارف وشركات التأمين والاستثمار)
3	الصناعي
1	السياحي (الفنادق والسياحة)
1	الخدمات
0	الزراعي

وبالتعليق على النتائج أعلاه يتضح أن نسبة ما يقارب 25% من الشركات عينة البحث تمارس نوع أو أكثر من أساليب المحاسبة الإبداعية وتعد هذه النسبة قليلة ، والسبب يعزوه الباحثان 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 أنية 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 الواضحة 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 إلى 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:

- 1- 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.
- 2- 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 والخلاقة لأنها تتبع أساليب مبتدعة في إخفاء وإظهار أشياء غير موجودة أي تخلق أحداث غير واقعية وبالتالي تخلق وضع غير صحيح وغير حقيقي للشركة.
- 3- 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.
- 4- لما كانت الإدارة الضريبية في العراق هي المستخدم الرئيس للقوائم المالية إن لم تكن المستخدم الوحيد لها كما اشرنا فيما تقدم ، لذا فإن الهدف الرئيس أو السبب المباشر عند إتباع أساليب المحاسبة الإبداعية في العراق هو لتخفيض الأرباح بهدف التهرب من دفع الضريبة عند عملية التحاسب الضريبي.
- 5- عند تطبيق المقياس الذي تم اعتماده مجال ممارسة المحاسبة الإبداعية كانت هناك (7) شركات فقط يكون فيها معامل التباين للتغير بالدخل أقل من معامل التباين للتغير في إيراداتها أي أنها تمارس أحد أشكال المحاسبة الإبداعية ، وتركزت هذه الشركات في القطاعين الصناعي والمالي بشكل واضح.
- 6- تم ملاحظة أن ما يقارب 25% 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 أنية أو بعيدة المدى.
- 7- لم يبين 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:

- 1- 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.
- 2- ضرورة اهتمام الإدارة الضريبية بتدريب العاملين في قسم الشركات بإجراءات المحاسبة الإبداعية للتمكن من معرفة القوائم المالية التي تنطوي على حالات من ممارساتها.
- 3- 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.
- 4- تشجيع المزيد من البحوث والدراسات في مجال المحاسبة الإبداعية وبما يعزز العلاقة بين المحاسبة والضريبة باعتبارها المستخدم الأساس للمعلومات المحاسبية.

المصادر

أولاً : الوثائق الرسمية

1- جمهورية العراق ، قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 وتعديلاته لغاية القانون رقم 3584 لسنة 1999 والأمر رقم 84 لسنة 2003 الصادر عن سلطة الائتلاف المؤقتة .

ثانياً : الكتب العربية

- 1- إسماعيل , خليل إسماعيل, المحاسبة الضريبية, العراق, مطبعة جامعة بغداد, 2001.
- 2- حشيش , عادل احمد , التشريع الضريبي المصري , مؤسسة الثقافة الجامعية , الإسكندرية , 1984 .
- 3- مطر , عطية والراوي , حكمت احمد والحيالي , وليد ناجي , نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات – الإطار النظري وتطبيقاته العملية , دار حنين للنشر والتوزيع , عمان , 1996 .
- 4- الشيرازي, عباس مهدي , نظرية المحاسبة, الطبعة الأولى ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع , الكويت , 1990.
- 5- فيرنون وكام , نظرية محاسبية , ترجمة رياض العبد الله , دار الكتب للطباعة والنشر , جامعة الموصل , وزارة التعليم العالي والبحث العلمي في العراق , 2000 .

ثالثاً : الاطاريح الجامعية والبحوث

1. أمين , عبدا الله محمود , تفويم فاعلية نظام التحاسب الضريبي لضريبة الدخل في العراق , أطروحة دكتوراه , كلية الإدارة والاقتصاد , الجامعة المستنصرية , 2000 .
2. عبد الأحد, علاء فريد , اثر التحدي الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة , أطروحة دكتوراه محاسبة, كلية الإدارة والاقتصاد , جامعة البصرة, 2006 .
3. الخرسان, محمد حلو داود , أهمية الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة, رسالة دكتوراه فلسفة في المحاسبة جامعة البصرة, 2002.
4. الساكني , سعد عبد الكريم , التغيرات الاقتصادية والاجتماعية وانعكاساتها على المحاسبة ووضع المعايير المحاسبية, أطروحة دكتوراه , كلية الإدارة والاقتصاد , جامعة بغداد , 1999 .
5. الكيلاني , بسمة قيس شهاب الدين تأثير المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية ودور مراقب الحسابات في الحد منها , بحث محاسبة قانونية المعادل لشهادة الدكتوراه, المعهد العالي للمحاسبة , 2008 .

رابعاً : الكتب والبحوث الأجنبية

- 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 , 19th street , N.W , Washiagh D.C , USA , 1996 .
- 11- Wilkinson , Joseph , V. Accounting and Information system John Wiley & sons, Inc – USA , 1987 .

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.