

المحاسبة الابداعية واثرها في الدخول الخاضعة للضريبة :  
دراسة تطبيقية لعينة من القوائم المالية للشركات العراقية

**:Creative accounting and their impact on the Income of taxable**

**An Empirical Study of a sample of the financial statements of Iraqi companies**

الاستاذ المساعد

قاسم محمد عبدالله البعاج

جامعة القادسية / كلية الادارة والاقتصاد / قسم المحاسبة

**Assistant Professor**

**Qassim Mohammed Abdullah Al-baaj**

**ALQadisiyah University / College of Management and Economics / Accounting  
Department**

**Lmal:kasslmalbaage@yahoo.com**

**ملخص البحث :**

تهدف دراسة المحاسبة الابداعية واثرها في الدخول الخاضعة للضريبة الى التعرف على اهم الاساليب المستخدمة في المحاسبة الابداعية واثرها على الدخل الخاضع للضريبة من خلال التلاعب في القوائم المالية وكذلك الدوافع التي تسعى الادارة لتحقيقها من جراء هذا التلاعب وبيان دور المدقق الداخلي والمخمن الضريبي في التعرف على الممارسات التي تقوم بها المحاسبة الاحتيالية ولغرض الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية يجب تفعيل دور الشركات وقد توصلت هذه الدراسة الى مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات نذكر منها هناك عدة اساليب للمحاسبة الابداعية من خلال التأثير على قوائم الدخل المتمثلة بالايرادات والمصروفات لكي يتم التأثير على الحصيلة الضريبية لغرض خفض الدخل الخاضع للضريبة وتوصي الدراسة الى تفعيل دور الاجهزة الرقابية من خلال كشف حالات التلاعب والغش التي تقوم بها المحاسبة الابداعية .

**: Research Summary**

Aimed at the study of creative accounting and its impact on access taxable to identify the most important methods used in creative accounting and its impact on taxable income through manipulation of financial statements, as well as the motives that the administration is trying to achieve as a result of this manipulation and the statement of the role of the internal auditor and Estimated Tax in identifying practices that carried out by the accounting fraud for the purpose of reducing the accounting practices of creative must activate the role of the companies have reached this study

to a set of conclusions and recommendations, among them there are several methods of accounting creativity through influence on the income statements of income and expenses in order to influence the outcome of tax for the purpose of reducing taxable income The study recommends to activate the role of regulatory agencies through the detection of cases of manipulation and fraud carried out by creative accounting.

### المقدمة :

أصبح مفهوم المحاسبة الابداعية محل تركيز واهتمام من قبل المحاسبين والمدققين بشكل كبير خلال السنوات الاخيرة من خلال التلاعب بالبيانات المحاسبية للشركات بغير شكلها الصحيح لذلك لجأت العديد من الشركات الى استعمال اساليب المحاسبة الابداعية مستغلة بذلك تنوع البدائل المحاسبية التي يمكن الاعتماد عليها لغرض التأثير على الدخل الخاضع للضريبة وبسبب تلك الممارسات السلبية غير القانونية للادارة سينعكس الاثر على جودة التقارير المالية مما يؤدي ذلك الى تخفيض الدخل الخاضع للضريبة وكذلك تشويه الصورة الحقيقية للشركة وتضليل مستخدمي التقارير ومنهم السلطة المالية المتمثلة بالهيئة العامة للضرائب . ومهما اختلفت النظم الضريبية من دولة لأخرى فإن هدف السلطة المالية هو واحد في تنفيذ القانون الضريبي الذي يمكن في مقدمته تحصيل الايرادات الضريبية والمحافظة عليها من خلال تعزيز الثقة ما بين المكلف والسلطة الضريبية ولغرض الحد من تلك الممارسات التي تستخدمها الشركات التي تؤدي بدورها الى فقدان الحصيلة الضريبية وبما ان السلطة الضريبية تعتمد في الوصول الى الدخل الخاضع للضريبة عن طريق القوائم المالية ومن اجل الاعتماد على تلك التقارير يجب ان تكون موثوقة وخالية من ممارسات المحاسبة الابداعية (الاحتيالية) التي تقوم بها الادارة من خلال التلاعب بقائمة المركز المالي من خلال تعظيم قيمة الموجودات وتخفيض قيمة الالتزامات كما يمكن التلاعب بالعمليات المالية عن طريق التأثير على قائمة الدخل وذلك بزيادة الارباح من خلال الاعتراف بالايرادات قبل استحقاقها او تخفيض المصروفات بالاعتماد على المبادئ المحاسبية التي اجاز للمحاسب في كثير من الاحيان الاختيار بين هذه البدائل المحاسبية التي يمكن توظيفها لخدمة مصالح الادارة .

ولغرض الحد من التلاعب بالدخول الخاضعة للضريبة يجب تفعيل ليات مراقبة تتمثل (بحوكمة الشركات) واثرها في الحد من ممارسات تمهيد الدخل التي تسعى لها ادارات الشركات للتهرب من الضريبة المستحقة عليها . لهذا سيتم البحث في هذا الموضوع من خلال اربعة مباحث تناول المبحث الاول منهجية البحث دراسات سابقة فيما خصص المبحث الثاني لتقديم اطار نظري بمتغيرات الدراسة وكرس المبحث الثالث للجانب التطبيقي واختبار الفرضيات بينما تناول المبحث الرابع والاخير اهم الاستنتاجات والتوصيات .

### المبحث الاول / منهجية البحث والدراسات السابقة

#### اولا : منهجية البحث

#### (١) مشكلة البحث:

تكمن مشكلة البحث : من خلال دور المحاسبة الابداعية في التلاعب بالدخول الخاضعة للضريبة لغرض تخفيضها وذلك لتجنب الخضوع للضريبة وتقليل الدخل الذي تخضع له الشركة من خلال التلاعب بشكل مباشر او غير مباشر في السجلات المحاسبية واعداد بيانات مالية احتيالية واستنادا لما تقدم تتمثل مشكلة البحث في الاجابة على التساؤلات التالية :

- أ- ما هي المحاسبة الابداعية وما ضرورة التلاعب بالدخول الخاضعة للضريبة ؟
- ب- ما هي الانماط الاساسية للتلاعب بالقوائم المالية لغرض تخفيض الدخل الخاضع للضريبة ؟
- ج- هناك أثر ذات دلالة احصائية لاستخدام اساليب المحاسبة الابداعية من خلال التلاعب بالالتزامات ؟
- د- هناك أثر ذات دلالة احصائية لاستخدام اساليب المحاسبة الابداعية من خلال التلاعب بالموجودات ؟
- هـ- هناك أثر ذات دلالة احصائية لاستخدام اساليب المحاسبة الابداعية من خلال التلاعب باليرادات ؟
- و- هناك أثر ذات دلالة احصائية لاستخدام اساليب المحاسبة الابداعية من خلال التلاعب بالمصروفات ؟

### (٢) أهداف البحث

يهدف البحث الى استعراض اهم الاساليب المستخدمة في المحاسبة الابداعية واثرها على الدخل الخاضع للضريبة من خلال موثوقية البيانات المحاسبية وكذلك التعرف على الاسباب التي اتاحت للدخول في التلاعب في البيانات المالية وكذلك الدوافع التي تسعى الادارة لتحقيقها من جراء هذا التلاعب كذلك يمكن الوصول الى المنظور الاخلاقي للمحاسبة الابداعية وبيان دور المخمن الضريبي والمدقق في التعرف على ممارسات ونتائج المحاسبة الابداعية لاستخدامها في الكشف عن الوضع المالي للشركات ولغرض الحد من هذه الظاهرة يجب تفعيل دور آليات حوكمة الشركات .

### (٣) أهمية البحث:

تتمثل أهمية البحث من أهمية موضع المحاسبة الابداعية كونها تمثل مشكلة هامة لاسيما في ظل قيام ادارات الشركات باستخدام اساليبها في تخفيض الدخل الخاضعة للضريبة وفقاً لدرجة تأثيرها على تلك الدخل من خلال التلاعب في قوائمها المالية وتأثيرها على مصداقية تلك القوائم يعطي رؤية واضحة للجهات الضريبية عن درجة التهرب الضريبي في العراق .

### (٤) فرضيات البحث:

الفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة احصائية لاستخدام اساليب المحاسبة الابداعية من خلال التلاعب بالالتزامات .

الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة احصائية لاستخدام اساليب المحاسبة الابداعية من خلال التلاعب بالموجودات .

الفرضية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة احصائية لاستخدام اساليب المحاسبة الابداعية من خلال التلاعب باليرادات .

الفرضية الرابعة : توجد علاقة ذات دلالة احصائية لاستخدام اساليب المحاسبة الابداعية من خلال التلاعب بالمصروفات .

#### (٥) عينة البحث:

شملت عينة البحث على (٥١) من مراقبي الحسابات المجازين لمزاولة مهنة مراقبة الحسابات تم اختيارهم بشكل عشوائي والبالغ عددهم (٢٠) و (مخمني هيئة الضرائب) الموظفين في الهيئة العامة للضرائب في قسم الشركات والبالغ عددهم ٣١.

#### (٦) متغيرات البحث :

وتتمثل بالآتي :

(أ) المتغير التابع ويمثل المحاسبة الابداعية

(ب) المتغيرات المستقلة التي تتكون مما يلي :

(١) التلاعب بالالتزامات

(٢) التلاعب بالموجودات

(٣) التلاعب بالمصروفات

(٤) التلاعب بالإيرادات

#### (٦) اسلوب البحث:

يعتمد البحث على الاسلوب الوضعي ذات العلاقة بالجانب النظري والمتعلق ببيان اساليب التلاعب في الدخول الخاضعة للضريبة واسباب ودوافع الادارة لغرض تخفيض الدخل الخاضع للضريبة ووسائل الحد من ذلك ' فيما يلجأ الى الاسلوب الكمي التحليلي سواء بالتعاطي مع نتائج الاستبيان او العلاقات البيئية (علاقات الارتباط والاثر) بين المتغيرات التفسيرية والمتغير المستجيب .

#### (٧) أدوات البحث:

أ- الكتب والمصادر العربية .

ب- مصادر الشبكة الدولية (الانترنت) .

ج- استمارة الاستبيان .

(٨) أدوات التحليل والمعالجة الاحصائية : تم الاستعانة بالبرنامج الاحصائي للعلوم الاجتماعية spss واوتوات

التحليل التالية :

أ- المتوسط الحسابي .

ب- الانحراف المعياري .

ج- الاهمية النسبية .

د- معامل التباين .

### ثانياً : الدراسات السابقة Previous Studies :

#### أ- الدراسات العربية :-

١- دراسة جرار (٢٠٠٦) بعنوان " تطوير استراتيجية للحد من الآثار السلبية لاستخدام المحاسبة الابداعية في

#### الشركات المساهمة الاردنية " :

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على اساليب المحاسبة الابداعية التي تستخدمها الشركات المساهمة الاردنية لغرض تطوير استراتيجية الحد من الآثار السلبية لاستخدام المحاسبة الابداعية في هذه الشركات وتوصلت هذه الدراسة الى ان الشركات المساهمة الاردنية تطبق اساليب المحاسبة الابداعية بدرجات متفاوتة وهي تتلاعب بعناصر القوائم المالية وتمارس عمليات التضليل فيها .

٢- دراسة مطر والحلي (٢٠٠٩) بعنوان " دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من اثار المحاسبة

#### الابداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة الاردنية " :

هدفت الدراسة الى التعرف على اساليب المحاسبة الابداعية واثرها في موثوقية البيانات المحاسبية وبيان دوافع الادارة من استخدام اساليب المحاسبة الابداعية والتعرف على الدور الذي يقوم به مدققو حسابات تلك الشركات في الحد من اجراءات المحاسبة الابداعية التي تمارسها ادارة الشركات الاردنية في القوائم المالية وقد توصل الباحثان الى مجموعة من الاستنتاجات اهمها : ان المحاسبة الابداعية هي عملية تلاعب بالارقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرص للتخلص من القواعد المحاسبية .

٣- دراسة القطيش والصوفي (٢٠١١) بعنوان " اساليب استخدام المحاسبة الابداعية في قائمتي الدخل

#### والمركز المالي في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان " :

هدفت هذه الدراسة الى استعراض اهم اساليب المحاسبة الابداعية واثرها على موثوقية البيانات المحاسبية ومدى مساهمتها في التلاعب بالقوائم المالية وبيان دور المدقق في التعرف على ممارسات ونتائج المحاسبة الابداعية لاستخدامها في الكشف عن الوضع المالي للشركات وتوصل الباحثان الى مجموعة من الاستنتاجات منها : ضرورة الوعي لمعرفة وتوضيح المحاسبة الابداعية لغرض بيان اضرارها والحد منها ومعالجتها بالوسائل الصحيحة .

**٥- دراسة الزياي (٢٠١٤) بعنوان "تأثير اساليب المحاسبة الابداعية على مصداقية القوائم المالية":**

تهدف الدراسة الى التعرف على اهم اساليب التلاعب التي تمارسها الادارة في القوائم المالية ودوافع هذا التلاعب وكذلك بيان اهم الوسائل التي يمكن استخدامها للحد او التقليل من اثار التلاعب على المستفيدين من القوائم المالية . وقد توصلت هذه الدراسة الى مجموعة من التوصيات نذكر منها العمل على تحسين جودة القوائم المالية من خلال الزام الشركات باعدادها لمعايير المحاسبة المقبولة والمتطلبات القانونية كذلك تدعيم اليات حوكمة الشركات من خلال لجان رقابة فعالة تتولى الاشراف على عمليات الرقابة الداخلية والخارجية والفصل بين مجلس الادارة والادارة التنفيذية .

**الدراسات الاجنبية :**

**دراسة تروسييل (٢٠٠٣ Trussel) بعنوان "Assessing potential accounting**

**manifulation;characteristics charitable organization "**

هدفت الدراسة الى تقييم عمليات التلاعب في حسابات المنظمات الخيرية والمؤسسات غير الهادفة للربح في الولايات المتحدة الامريكية . وقد توصلت الدراسة الى ان المنظمات الخيرية والمؤسسات غير الهادفة للربح تسعى الى تحسين صورتها المالية من اجل الحصول على تبرعات اضافية من خلال التلاعب في نسب الاتفاق وتوصلت الدراسة بعد تحليل الخصائص المالية للمنظمات التي تمارس عمليات التلاعب الى انها منظمات كبيرة الحجم ونفقاتها عالية .

**المبحث الثاني**

**الاطار النظري**

**اولاً : مفهوم المحاسبة الابداعية The concept of creative accounting :**

تعتبر المحاسبة الابداعية / اسلوب حديث مبتكر من قبل الادارة للتلاعب في نتيجة النشاط وقائمة المركز المالي وبنود التدفق النقدي من اجل اظهار المنشأة بالشكل الذي يتلائم ورغبات الادارة حتى وان كان ذلك ضمن ما تسمح به المبادئ والمعايير المحاسبية ام خلاف ذلك وهنا تتوقف قدرة الادارة في التلاعب على مدى قدرة مستخدمي القوائم المالية على اكتشاف التلاعب (الزياي ، ٢٠١٤ ، ص: ٧) .

عادتاً ما تقوم الادارة باختيار الطرق المحاسبية التي تؤدي الى زيادة الاصول وخفض الالتزامات وزيادة الايرادات وتقليل النفقات مما يساعد على تحويل الارباح من الفترات القادمة الى الفترة الحالية ( هلاي ، ٢٠٠٦ : ١٤ ) . عرف (Naser) المحاسبة الابداعية : عبارة عن تحويل ارقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلاً الى ما يرغب فيه المعدون من خلال استغلال او الاستفادة من القوانين الموجودة او تجاهل بعضها او جميعها . ويقدم (Phillips) : مفهومه عن المحاسبة الابداعية بكونها عبارة عن وصف شامل وعام لعملية التلاعب بالمبالغ او العرض المالي لدوافع داخلية .

وعرفت من قبل (Mulford) : بأنها عبارة عن الاجراءات او الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالارقام المالية باستخدام خيارات وممارسات المبادئ المحاسبية ، او اي اجراء او خطوة باتجاه ادره الارباح او تمهيد الدخل .

ويمكن ان نعرف المحاسبة الابداعية بأنها افعال تعبر عن سلوك لا اخلاقي تقوم بها الادارة للتاثير على نتيجة نشاط المنشأة وقائمة مركزها المالي من خلال استخدام تقنيات محاسبية محكمة بهدف خداع اصحاب المصالح عن طريق تزويدهم بمعلومات محاسبية مضللة لا تعكس واقع حال المنشأة من اجل تحقيق اغراض خاصة .

#### ثانياً : خصائص المحاسبة الابداعية :

تتميز المحاسبة الابداعية بعدة خصائص والتي تبين لنا بدورها الخصائص التي يتميز بها المحاسب والمتمثلة في :

- أ- قدرة المحاسب على التخيل والحدس .
- ب- قدرة المحاسب على التحليل والتجميع .
- ج- ان يتمتع المحاسب بالشجاعة والثقة بالنفس .

#### ثالثاً : مجالات المحاسبة الابداعية (صالح ، فتحية ، ٢٠١٤ ، ١٦٤) :

تتمثل مجالات المحاسبة الابداعية بما يلي :

- أ- نظام المعلومات المحاسبي .
- ب- القياس المحاسبي .
- ج- طرق توزيع او تحميل المصروفات .
- د- الاساليب المختلفة لعرض القوائم والتقارير المالية والمحاسبية .
- هـ- اساليب التحليل المالي .
- و- تطوير البرامج المالية المحاسبية .

#### رابعاً : دوافع الادارة من استخدام المحاسبة الابداعية :

تهدف عملية التلاعب بالقوائم المالية تؤدي الى تضليل وخداع مستخدمي هذه القوائم لغرض تحقيق مجموعة من المنافع غير مشروعة من خلال قيام الادارة بممارسات غير اخلاقية مستغلة بذلك موقعها الذي يؤهلها للقيام بتلك الممارسات ( ابو عجيلة وحمدان ، ٢٠٠٩ : ٢ ) . واثبتت العديد من الدراسات وجود عمليات ادارة الارباح وانتشارها كما ارادت الشركة او واجهت قرارات مهمة وتنحصر دوافع الادارة من استخدام المحاسبة الابداعية بالنقاط التالية :

أ- التهرب الضريبي : يعد التهرب الضريبي من دوافع الادارة الرئيسية لاستخدام المحاسبة الابداعية بمباركة المالكين الرئيسيين وبالتعاون مع المدققين الخارجيين وتعتبر ظاهرة التهرب الضريبي ظاهرة اقتصادية وضريبية خطيرة تتمثل في تقليل جزءا من العبء الضريبي للمكلف من خلال اتباع اساليب واعمال تخالف القانون مما يؤثر على الضريبة العامة للدولة (عبدالله ، عليوي، ٢٠١١ : ١٧٠ ) وتعد الوفورات الضريبية من الدوافع

الهامة لقيام الادارة بالتلاعب في الدخل الخاضع للضريبة وذلك لتجنب الخضوع للضريبة وتتمكن الادارة من الاعفاءات الضريبية تحقيق وفورات ضريبية عن طريق تأجيل بعض النفقات الخاضعة للضريبة مثال على ذلك تستطيع الادارة ان تختار طريقة لاحتساب الاندثار للموجودات غير المتداولة الخاضعة للاندثار الذي يؤدي الى زيادة الاندثار للسنة الحالية وذلك يقود الى تقليل الدخل الخاضع للضريبة ( الناصر ، ٢٠١٢ : ٥٦ ) . وبالتالي تقليل الدخل الذي تخضع له الشركة . ان ضعف الوعي الضريبي لدى المواطنين وخاصة في البلدان النامية يعتبر من الاسباب الرئيسية للتهرب الضريبي لذلك يعتبر الوعي الضريبي لدى المواطنين ضعيفاً تزداد عملية التهرب الضريبي ، وان الدولة غير رشيدة في طريق الانفاق للاموال العامة مما يؤدي ذلك الى زيادة التهرب الضريبي ( الخطيب وشامية ، ٢٠٠٦ : ٢١٨ ) .

ب- وجود ضغوط لغرض القيام بعمليات الاحتيال كما هو الحال في التدخل الحكومي في شؤون الشركات بالزامها في تخفيض منتجاتها لصالح المستهلكين او تخصيص نسبة معينة من الارباح لنقابات العمال ( عيسى ، ٢٠٠٨ ، ١٥ ) .

ج- الحصول على التمويل اللازم للعمليات التشغيلية والتمويلية والاستثمارية عندما تعاني المنشأة من نقص في السيولة مما يدفع الادارة لأقناع الجهات التنظيمية الحكومية بالسماح لها بزيادة الاسعار ( مقلد ، ٢٠١٠ : ١٤ ) .

د- ضعف الرقابة الخارجية او تواطؤها مع الادارة يؤدي ذلك الى عمليات التلاعب بالقوائم المالية . ويمكن لمصدق الحسابات الخارجي الاستفادة من عمليات التلاعب والتحريف في الارقام المحاسبية لاطهارها كما يفضل ان تكون عليه الحسابات (مطر والحلي ، ٢٠٠٩ : ٣٢) .

هـ- الخلل في هيكلية الرقابة الداخلية نتيجة لارتباطها بالادارة باعتبارها من صنعها وليس رقيباً عليها . مما يجعل الادارة تمارس عمليات الاحتيال والتلاعب بشكل مباشر او غير مباشر في السجلات المحاسبية واعداد بيانات مالية احتيالية من خلال تجاوز انظمة الرقابة تعمل بفاعلية (معيان التدقيق الدولي ٢٤٠) .

#### **خامساً : المحاسبة الابداعية وادارة الارباح المحاسبية وأثرها على الدخل الخاضع للضريبة :**

يستغل معدو البيانات المالية مجموعة من اساليب المحاسبة الابداعية من خلال الخبرة المحاسبية لكي تظهر البيانات الواردة في القوائم المالية بعكس مصالح الاطراف المستفيدة من التقارير المالية و منها الهيئة العامة للضرائب من خلال اظهار نمو ثابت للربح بدل من اظهار ارباح غير مستقرة بسلسلة من الارتفاعات او الانخفاضات مما يؤثر ذلك على الدخل الخاضع للضريبة ولاسيما اذ لم يكن هناك نظام محاسبي يلزم الشركات باتباع طرق معينة دون الاخرى باتجاه ادارة الارباح او تمهيد الدخل (العبيدي ، ٢٠٠٨ : ٧٢) وهناك اشكال مختلفة لادارة الارباح وتجميل صور الدخل هو عملية التلاعب في الارباح وذلك من اجل ربطها بالتنبؤات ويشير (Naser, ١٩٩٢; ٢٤) الى كيفية تصميم السياسات المحاسبية في بعض الوحدات الاقتصادية من خلال القواعد المحاسبية المادية لتتطابق الارباح الصادرة في التقارير مع تنبؤات الارباح . كما يمكن للمحاسبة الابداعية ان تساعد في الاحتفاظ بسعر السهم او النهوض به عن طريق خفض مستويات الاقراض مما يجعل الشركة كأنها خاضعة لخطر اقل .

كما أشار كل من (Healy and wahlen) في دراسة تم اعدادها ١٩٩٣ ان المحللين في الاسواق ذات الكفاءة العالية لن يذدعو بممارسات المحاسبة التجميلية وان التغيرات المحاسبية لتسوية الدخل هي مؤشر على الضعف ومن خلال ذلك نلاحظ ان وسائل المحاسبة الابداعية هي :

أ- ادارة الارباح : تستخدم الادارة حكمها الشخصي بشأن التقارير المالية وهيكله العمليات من اجل تعديل تلك التقارير لغرض تضليل اصحاب المصالح بشأن الاداء الاقتصادي للشركة (عيسى، ١٣: ٢٠٠٨) .

كما عرفت ادارة الارباح من قبل (٩٢ : Schipper, ١٩٨٩) على انها التدخل في عملية اعداد التقارير المالية بهدف الحصول على منافع خاصة وانه في حالة توسيع ذلك سيتضمن ادارة الربحية الحقيقي الذي يمارس من خلال تغيير تقارير التمويل من اجل تعديل الارباح المقرر عنها .

ب- الابلاغ المالي المضلل : ويعرف على انه حذف مبالغ او عدم الافصاح عنها بالقوائم المالية لتضليل مستخدمي القوائم المالية (٢, ١٩٨٧, Arnold and klogstad) .

ج- تمهيد الدخل : عرف تمهيد الدخل من قبل (Grant, ٢٠٠٩; ٤٨) تقليل مقصود لحدة التقلبات في الارباح المعلنة للشركة عن مستواها الطبيعي اي يعني الوسائل الي تتبعها الادارة لتقليل التقلبات في ارقام الدخل المتوقع او المستهدف .

كما عرف تمهيد الدخل من قبل (Belkaoui, ٢٠٠٣; ٤٨) : عملية تسوية مقصودة للدخل المعلن بهدف الوصول للمستوى المطلوب اي رغبة الادارة في تقليل الانحرافات غير طبيعية في الدخل الى الحد الممكن او المسموح به .

سادساً : اساليب المحاسبة الابداعية المستخدمة في القوائم المالية مثل (قائمة الدخل وقائمة المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية والتغيرات في حقوق الملكية) :

تلجأ الشركات الى التضليل والتلاعب بالبند المحاسبية بطريقة تؤدي الى اظهار الاداء المالي بشكل طبيعي ولا يثير الشكوك لان ممارسي المحاسبة الابداعية غالبا ما يمتلكون قدرات محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب في قائمة الدخل من خلال التلاعب بالايرادات والمصروفات وكذلك التلاعب في قائمة المركز المالي من خلال التلاعب في بنود الموجودات والمطلوبات وحقوق الملكية ونبين في ادناه اساليب التلاعب في القوائم المالية :

أ- اساليب تلاعب المحاسبة الابداعية في قائمة الدخل :

نبين في ادناه اساليب التلاعب في قائمة الدخل من خلال الايرادات والمصروفات

• التلاعب في الايرادات :

عندما يتم تسجيل الايراد بشكل سريع فان عملية البيع لا تزال موضع الشك وان عملية تسجيل الدخل تتم بعد اكتمال عملية تبادل المنفعة وفي هذه الحالة تكتمل العملية في السجلات المحاسبية ودفترها بالدخل المترتب على عملية البيع (Howard, ٢٠٠٢; ٦٣) كما هو الحال في عقود الانشاءات الطويلة الاجل تسجل الدفعات المستلمة مقدما كأيراد (Scott and Pitman, ٢٠٠٩, ٦٣) كذلك يمكن للشركة من زيادة ايراداتها وارباحتها في الوقت الذي يكون اداؤها سيئا وعادتا ما يكون هذا النوع ناتج من عمليات غير جوهرية وغير تشغيلية . كذلك تقوم الشركة بتسجيل ايرادات وهمية وتسجيلها في سجلاتها وذلك لغرض تضخم الايرادات.

### • التلاعب في المصروفات :

يأخذ التلاعب في المصروفات اشكال عدة منها التلاعب في مصروفات الاندثار على الموجودات الثابتة حيث تقوم بعض الشركات بالتلاعب في تكوين واستخدام المخصصات لغرض التحكم في مستوى الارباح المتحققة في كل فترة محاسبية وذلك عن طريق المغالاة في تقدير قيمة المخصصات في الفترات المحاسبية التي تحقق ارباح وبالتالي تخفيض الارباح عن الفترة الحالية (الطناشي، ٢٠١٢) كذلك يمكن تاجيل المصروفات الخاصة بالفترة الحالية الى الفترة القادمة عندما تواجه الشركات ظروفًا صعبة لذلك يلجأ بعض المديرين الى عمل اجراءات في السجلات المحاسبية (Mulford, ٢٠٠٢: ١٢٠) وقد اشار المعيار المحاسبي الدولي (٢) الخاص بالمخزون الى انه يجب تحميل اي تخفيض في قيمة المخزون ناتج عن انخفاض صافي القيمة البيعية للمخزون عن القيمة الدفترية وكذلك كافة الخسائر في المخزون كمصروف في نفس الفترة التي تحققت فيها هذه الخسائر. هناك معالجة خاطئة للمصروفات غير المتكررة (الرأسمالية) حيث يتم ادراجها ضمن بنود المصاريف العادية مما يؤدي الى تشويه حسابات الدخل من العمليات الجارية او معالجة المصروفات العادية مثل مصاريف الصيانة على انها مصاريف غير عادية (رأسمالية) لغرض تضخيم الارباح (ابو عجيله وحمدان ، ٢٠٠٩ : ٩) .

### ب- اساليب تلاعب المحاسبة الابداعية في قائمة المركز المالي :

إن اهمية الميزانية التي يتم اعدادها من قبل الشركات في نهاية السنة المالية ١٢/٣١ بما توفره من معلومات حول طبيعة الموارد المتاحة لدى الشركة والتزاماتها تجاه المقرضين والمالكين كما انها تساعد في التنبؤ في التدفقات النقدية المستقبلية ونوضح في ادناه التلاعب بالقيم المحاسبية باستخدام اساليب المحاسبة الابداعية في قائمة المركز المالي من خلال التلاعب بالاصول المتداولة والثابتة والالتزامات المتداولة وطويلة الاجل وكما مبين في ادناه :

- التلاعب في الاصول المتداولة غير الملموسة : حيث يتم تقييم الاصول غير الملموسة مثل العلامة التجارية ، اضافة الى الاعتراف المحاسبي بالاصول غير الملموسة بما يخالف الاصول والقواعد المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة الدولية مثل الاعتراف بالفترة غير المشتراة .
- التلاعب في النقدية : وذلك من خلال التلاعب في اسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الاجنبية (القطيش والصوفي ، ٢٠١١ : ١٣) .
- التلاعب في حساب المدينين : وذلك عن عدم تخفيض حساب المدينين عن الديون المعدومة وعدم الافصاح عن الديون المشكوك في تحصيلها وكذلك الرغبة في تضخيم الارباح عن طريق تخفيض للديون المشكوك في تحصيلها في الوقت الذي يجب ان يظهر حساب العملاء بالقيمة الصافية القابلة للتحقق (Scott and Pitman , ٢٠٠٩ ; ١٣٥) .
- التلاعب في تقييم الموجودات الثابتة : وذلك من خلال التلاعب في تقييم الموجودات الثابتة من اجل التأثير على قائمة المركز المالي للشركة لغرض اظهاره بالشكل الذي يتلائم وهدف الادارة .

- التلاعب في الاستثمارات المتداولة : حيث يتم التلاعب في اسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الاوراق المالية .
- التلاعب في الالتزامات المتداولة : وذلك من خلال عدم ادراج الاقساط المستحقة خلال العام الجاري مثل قروض طويلة الاجل .
- التلاعب في الالتزامات طويلة الاجل : مثال على ذلك الحصول على قروض طويلة الاجل قبل اعلان الميزانية واستخدامها في تسديد القروض القصيرة الاجل وذلك لتحسين نسب السيولة .

#### ج- اساليب التلاعب للمحاسبة الابداعية في قائمة التدفقات النقدية :

- قائمة التدفقات النقدية التي ترتبط بأنشطة الاستثمار او التمويل على انها ترتبط بأنشطة التشغيل حيث انها لا تؤثر على الرصيد النهائي للتدفقات النقدية (ابراهيم ، ٢٠٠٦ : ١١) .
- ومن اوجه حالات التلاعب بقائمة التدفق النقدي هي :
- يقوم المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية وهذه الاجراءات لا تؤثر في القيم النهائية .
  - امكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب الضريبي من خلال عدم دفع الضرائب من خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات وبعض حقوق الملكية .
  - التلاعب بالدخل الخاضع للضريبة من خلال العمليات المستمرة وذلك عن طريق ازالة القيود غير المتكررة وذلك من خلال عدم تصنيف الاسهم المملوكة للمنشأة باعتبارها اسهم تجارية حيث يمكن تصنيفها كاستثمارات تجارية او غير تجارية اعتماداً على فترة الاحتفاظ فيها .

#### د- أساليب التلاعب للمحاسبة الابداعية في حقوق الملكية :

- اشتراط المعيار المحاسبي الدولي على الشركة ان تقوم بعرض قائمة التغير في حقوق الملكية منفصل عن القوائم المالية وذلك من اجل اظهار التغير في حقوق الملكية الذي يتمثل في الارباح والخسائر الناجمة عن أنشطة المنشأة من خلال قائمة الدخل وان بنود هذه القائمة معرضة لاستخدام ممارسات المحاسبة الابداعية من خلال اجراءات تغيرات وهمية في راس المال المدفوع او تخفيضه.
- من خلال اعادة تقدير حجم الاخطاء السابقة او خسائر الخيارات السابقة وارصدة العملات الاجنبية (جرار ، ٢٠٠٦ : ٦٥) كذلك يمكن التلاعب في بنود حقوق الملكية من خلال تخفيضها بقصد زيادة ارباح الفترة الحالية وذلك عن طريق معالجة خسائر اسعار الصرف المرتبطة بالعملات الاجنبية في حقوق الملكية في الوقت الذي يمكن ان نعالجها من خلال قائمة الدخل .

سابعاً : وسائل الحد من تلاعب المحاسبة الابداعية في قائمة الدخل وقائمة المركز المالي وقائمة التدفقات

النقدية

هناك مجموعة من الوسائل يمكن من خلالها تقليل الممارسات للمحاسبة الابداعية ومنها :

١- تعتبر الحوكمة الوسيلة الفعالة لحماية مصالح الاخرين من ضمنهم السلطة المالية عن طريق درجة الموثوقية بالبيانات المالية التي تحتويها القوائم المعدة عن نتيجة اعمال الشركات ومنها الشركات المساهمة وذلك لغرض الحد من مظاهر المحاسبة الابداعية والاضرار التي تنشأ من وجودها .

٢- زيادة دور لجان التدقيق في الهيئة العامة للضرائب لغرض الاعتماد على المعلومات والتقارير المالية التي تصدرها الشركات للاطراف الخارجية ومنهم الهيئة العامة للضرائب لغرض المحافظة على الحصيلة الضريبية لغرض الوصول الى الدخل الخاضع للضريبة المبني على اساس الثقة . (سليمان، ٢٠٠٦، ١٤٦) .

٣- تعد انظمة الرقابة الداخلية الحجر الاساس في نجاح الشركات باعتبارها نظام متكامل يهدف لزيادة الثقة بالقوائم المالية وتتضمن انظمة الرقابة الداخلية مجموعة من الوسائل التي من شأنها تحقيق الرقابة الاقتصادية على أنشطة واعمال الشركة وتعتبر الرقابة الداخلية اداة بامكانها الحد من دوافع وسلوكيات الادارة في الشركات نحو التلاعب في الارقام لغرض تخفيض الدخل الخاضع للضريبة .

٤- خفض مجال اختيار البدائل والمعالجات المحاسبية عن طريق التقليل من عدد البدائل والمعالجات المحاسبية المتاحة علما ان معايير المحاسبة الدولية وتعديلاتها الاخيرة فأن الغت في معاييرها المعالجة البديلة ووضعت معالجة قياسية في اغلب معاييرها .

٥- الغاء التناقضات والتعارض الموجود بين المعايير وازالة اي غموض يؤثر على تلك المعايير فانه سوف يغلق الباب امام من يريد ان يستغل تلك التناقضات او الغموض الذي يؤثر على تلك المعايير (القطيش والصوفي ، ٢٠١١ : ٣٧٢) .

٦- تدعيم نظام الرقابة الخارجية الذي يؤدي الى اكتشاف اساليب المحاسبة الابداعية التي يتبعها البعض وهذا الامر يتطلب اختيار مكاتب تدقيق التي تتصف بالكفاءة والنزاهة لغرض تدقيق حسابات الشركات المعنية بالتدقيق وقد ينظر الى مراقب الحسابات على انه احد اطراف حوكمة الشركات ويتطلب من مراقب الحسابات تطوير اساليب مهنة الرقابة كما له دور في وضع ضوابط تحكم التفرقة بين تصرفات الادارة والغش والتلاعب في القوائم المالية لغرض اصدار قوائم مالية مضللة تؤدي الى تقليل الدخل الخاضعة للضريبة .

٧- تشديد العقوبات الجنائية والمدنية على جميع من يثبت ادانته بالتلاعب بالقوائم المالية لتحقيق منافع شخصية وانشاء محاكم تجارية متخصصة واصدار التشريعات التي تلزم الادارة والمحاسب والمدقق والمخمن الضريبي على التقيد بأداب السلوك المهني في تطبيق المبادئ والقواعد المحاسبية .

٨- تفعيل دور المحاسبة القضائية في عملية اكتشاف الاحتيال المحاسبي في القوائم المالية في الشركات وذلك من خلال اجراء تحقيقات استباقية وتحقيقات لاحقة لغرض توفير الدعم القضائي للمحكمة من خلال تقديم الادلة المناسبة وذلك بالتنسيق مع الهيئة العامة للضرائب / القسم القانوني .

- ٩- تفعيل دور مجلس اصدار معايير المحاسبة الدولية المنبثق من الاتحاد الدولي للمحاسبين في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية وخاصة المعايير التي تتعلق بضريبة الدخل العراقي .
- ١٠- اصدار معايير المحاسبة الدولية وذلك نظرا للتطورات التي حصلت في دول العالم .

### ثامناً : دور اليات الحوكمة الداخلية في اعداد القوائم المالية لغرض تحديد الدخل الخاضع للضريبة :

للحوكمة الداخلية دور مؤثر في حماية مصالح الاخرين من ضمنهم السلطة المالية المتمثلة بالهيئة العامة للضرائب عن طريق درجة الوثوقية بالبيانات المالية التي تحتويها القوائم المالية ولغرض الحد من ظاهرة التهرب الضريبي لغرض الوصول الى مصداقية القوائم المالية والتي من خلالها تصل الى الدخل الخاضع للضريبة الذي يكون هو الاقرب للحقيقة . وان المشرع العراقي اخذ بمبدأ القوائم المالية بشأن تحديد الارباح الخاضعة للضريبة وقد الزمت الشركات بتقديم الحسابات الختامية اعتباراً من ١/٢ ولغاية ٥/٣١ من كل سنة ويجري تقدير دخل الشركة الذي تظهره القوائم المالية وفق المؤشرات والضوابط السنوية . اما المخالفات الناجمة عن اخفاء معلومات عن السلطة المالية وذلك بأظهار دخل خاضع للضريبة اقل مما تظهره القوائم المالية ويتميز هذا النوع من المخالفات الضريبية بصعوبة اكتشافه في ضوء الامكانيات المتوفرة في العمل الضريبي لان اكتشاف التحريف والتلاعب في الاقرارات الضريبية المقدمة من قبل الشركات يتطلب وجود كوادر متخصصة وكفاءة وبياداد كافية لغرض ان يتحقق الردع المطلوب لجميع المكلفين او ممن يساعدهم او يحرضهم او يشاركونهم في ذلك . لذلك يجب على الشركات ان تستنتج معلومات محاسبية يمكن الاعتماد عليها في الوصول الى الدخل الخاضع للضريبة .

### المبحث الثالث

#### الدراسة الاستطلاعية

#### نوع وطبيعة الدراسة :

اعتمدت الدراسة الميدانية على تحديد مستوى المحاسبة الابداعية واثرها على الدخل الخاضع للضريبة من وجهة نظر مراقبي الحسابات والمخمنين العاملين في الهيئة العامة للضرائب من خلال استبانة صممت لهذا الغرض شملت (٥١) من مكاتب المحاسبين القانونيين والمخمنين العاملين في الهيئة العامة للضرائب في بغداد ومحافظات الفرات الاوسط لغرض جمع البيانات وتحليلها بهدف اختبار الفرضيات وذلك باستخدام البرنامج الاحصائي (spss) في معالجة البيانات حيث نقوم اولاً بتحليل فقرات الاستبانة .

#### (١) تحليل فقرات الاستبانة :

س١ ( هل لديك معرفة بالمحاسبة الابداعية؟

س٢ للمحاسبة الابداعية أثر على عملية التلاعب بالالتزامات

٣ للمحاسبة الابداعية أثر على عملية التلاعب بالموجودات

٤) للمحاسبة الابداعية أثر على عملية التلاعب بالمصرفيات

٥) للمحاسبة الابداعية أثر على عملية التلاعب بالإيرادات

٦) للمحاسبة الابداعية أثر على عملية التلاعب بحق الملكية

يبين الجدول رقم (١) نتائج تحليل اجابات العينة بخصوص اختبار الفرضية الاولى حيث توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية لاساليب المحاسبة الابداعية من خلال التلاعب بالالتزامات للاجابة عن هذه الفرضية والتي تناولت الفقرات من (١-٧) في الاستبانة تم ايجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومعامل التباين .

جدول (١) اجابات العينة حول اساليب التلاعب للمحاسبة الابداعية بالالتزامات (N=٥١)

ت	أساليب الاحتيال	اتفق بشدة		اتفق		غير متأكد		لا اتفق		الانحراف المعياري	معامل التباين (٢٠٧)
		%	ك	%	ك	%	ك	%	ك		
١	تقوم الشركات المساهمة العراقية بالتلاعب بالمطلوبات المتداولة .....	٨	١٠	١٠	١٠	١٠	١٠	١٠	١٠	١.٣٠	٠.٣٧
٢	التلاعب في تصنيف المطلوبات ....	١٢	٩	١٣	١٣	١٣	١٣	١٣	١٣	١.٠٨	٠.٣١
٣	تقوم الشركات بالتلاعب بالارباح ....	١٤	١٣	١٣	١٣	١٣	١٣	١٣	١٣	٠.٨٠	٠.١٨
٤	اخفاء بعض الالتزامات لغرض تحسين الواقع الحالي للشركة .....	١٦	٦	١٧	١٧	١٧	١٧	١٧	١٧	١.٠١	٠.٢٥
٥	تقوم الشركات العراقية بالتلاعب من خلال عدم الافصاح .....	١٠	٩	١٢	١٢	١٢	١٢	١٢	١٢	١.٠٧	٠.٢٨
٦	عدم الافصاح عن الالتزامات الطارئة .....	٧	١٠	١٠	١٠	١٠	١٠	١٠	١٠	١.١٦	٠.٣١
٧	تقوم الشركات العراقية بالقروض طويلة الاجل.....	١٧	١٢	١٣	١٣	١٣	١٣	١٣	١٣	١.٢٦	٠.٣٥
المعدل العام للوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل التباين											
										١.١٠	٠.٢٤

نلاحظ من خلال الجدول (١) كان من اكثر اساليب التلاعب للمحاسبة الابداعية هو اسلوب تقوم الشركات بالتلاعب بالارباح من خلال عدم الافصاح مما يؤثر ذلك على الدخل الخاضع للضريبة اذ بلغ الوسط الحسابي لهذه الفقرة (٤.٣٩) اما اقل الاساليب تلاعبا هي الفقرة الاولى التي تضمنت ان الشركات العراقية تقوم بالتلاعب بالمطلوبات المتداولة لغرض التأثير على الدخل الخاضع للضريبة بوسط حسابي بلغ (٣.٤٥) . مما يدل على وجود اتفاق كبير بين اراء العينة على وجود تأثير كبير لاساليب التلاعب على نتيجة النشاط وان هذه النتائج التي تم التوصل اليها من تحليل اجابات العينة تتفق مع نتائج التحليل النظري المشار اليها في المبحث الثاني التي تثبت وجود تأثير كبير لهذه الاساليب على الدخل الخاضع للضريبة .

يبين الجدول رقم (٢) نتائج تحليل اجابات العينة بخصوص اختيار الفرضية الثانية حيث توجد علاقة ذات دلالة معنوية تبين اساليب المحاسبة الابداعية من خلال التلاعب بالموجودات .

جدول (٢) يبين اساليب تلاعب المحاسبة الابداعية بالموجودات (N=٥١)

ت	أساليب الاحتيال	اتفق بشدة	اتفق	غير متأكد	لا اتفق	لا اتفق بشدة
---	-----------------	-----------	------	-----------	---------	--------------

معامل التباين (٢٠٧)	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	%	ك	%	ك	%	ك	%	ك	%	ك		
٠.٣٥	١.٢٠	٣.٤١	٠.٣٣	١٧	٠.١٠	٥	٠.١٦	٨	٠.٢٢	١١	٠.٢٠	١٠	١	تقوم الشركات العراقية بالتلاعب بالنقدية .....
٠.٣٠	١.٠٤	٣.٤٣	٠.١٨	٩	٠.٢٤	١٢	٠.٢٢	١١	٠.٢٠	١٠	٠.١٨	٩	٢	تقوم الشركات العراقية بالتلاعب بالاستثمارات قصيرة الاجل ....
٠.٢٧	١.٠٤	٣.٨٤	٠.٢٠	١٠	٠.٢٠	١٠	٠.١٢	٦	٠.٢٧	١٤	٠.٢٢	١١	٣	تقوم الشركات العراقية بالتلاعب بالاستثمارات طويلة الاجل ....
٠.٣٤	١.٢٠	٣.٥٨	٠.٢٢	١١	٠.١٦	٨	٠.١٤	٧	٠.٢٥	١٣	٠.٢٤	١٢	٤	تقوم الشركات العراقية بالتلاعب بالموجودات ....
٠.٣٣	١.١٨	٣.٥٤	٠.٨	٤	٠.٢٠	١٠	٠.٢٤	١٢	٠.٢٢	١١	٠.٢٧	١٤	٥	اعادة تقييم الموجودات باقل من قيمتها ....
٠.٣٥	١.١٥	٣.٢٩	٠.١٢	٦	٠.٨	٤	٠.١٨	٩	٠.٢٧	١٤	٠.٣٥	١٨	٦	تسجيل البضاعة التالفة بقيمة عالية ...
٠.٤٩	١.٤١	٢.٩٠	٠.١٤	٧	٠.٢٧	١٤	٠.١٢	٦	٠.١٦	٨	٠.١٣	١٦	٧	عدم شطب الاصول التالفة ....
٠.٣٥	١.١٧	٣.٤٢	المعدل العام للوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل التباين											

يلاحظ خلال الجدول رقم (٢) كان من اكثر اساليب التلاعب للمحاسبة الابداعية هو اسلوب تقوم الشركات العراقية بالتلاعب بالاستثمارات طويلة الاجل لغرض خفض الدخل الخاضع للضريبة اذ بلغ الوسط الحسابي لهذه الفقرة (٣.٨٤) اما اقل الاساليب تلاعبا هي الفقرة الاخيرة التي تضمنت عدم شطب الاصول التالفة او المستهلكة والابقاء على قيمتها الدفترية والتاريخية كي تؤثر على الدخل الخاضع للضريبة بوسط حسابي (٢.٩٠) مما يدل على وجود اتفاق كبير بين اراء العينة على وجود تأثير كبير لاساليب التلاعب على نتيجة النشاط وان هذه النتائج التي تم التوصل اليها من تحليل اجابات العينة تتفق مع نتائج التحليل الرياضي المشار اليها في المبحث الثاني التي ثبت وجود تأثير كبير لهذه الاساليب على الدخل الخاضع للضريبة .

يبين الجدول رقم (٣) نتائج تحليل اجابات العينة بخصوص اختبار الفرضية الثالثة حيث توجد علاقة ذات دلالة معنوية تبين اساليب المحاسبة الابداعية من خلال التلاعب بالايادات.

جدول (٣) يبين اساليب المحاسبة الابداعية من خلال التلاعب بالايادات (N=٥١)

معامل التباين (٢٠٧)	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	لا اتفق بشدة		لا اتفق		غير متأكد		اتفق		اتفق بشدة		أساليب الاحتيال	ت
			%	ك	%	ك	%	ك	%	ك	%	ك		
٠.٣٤	١.٢٠	٣.٥٦	٠.١٤	٧	٠.٦	٣	٠.٣٧	١٩	٠.٢٥	١٣	٠.١	٩	١	عدم الاعتراف بالاياد بالرغم من تقديم الخدمة ....
٠.٣٧	١.٢٤	٣.٣٥	٠.٢٧	١٤	٠.١٢	٦	٠.٢٤	١٢	٠.٢٤	١٢	٠.١	٧	٢	تسجيل عمليات بيع وهمية ....
٠.٢٧	٠.٩٠	٣.٣٨	٠.٣١	١٦	٠.١٦	٨	٠.٢٢	١١	٠.٢٠	١٠	٠.١	٦	٣	تغيير الطريقة المتبعة في التسعير ....
٠.٣٩	١.٣٢	٣.٤١	٠.٢٤	١٢	٠.١٦	٨	٠.٢٢	١١	٠.٢٠	١٠	٠.٢	١٢	٤	تقوم الشركات العراقية بالتلاعب بكلفة

					٠.٠٦		٠.١٤		٠.٣٣		٤		البضاعة ....	
٠.٥٣	١.٤٣	٢.٦٨	٠.١٢	٦		٩		٦		١٤	٠.٣	١٦	تسجيل مبالغ القروض على انها ايرادات ....	٥
٠.٤٤	١.٣٨	٣.١٧	٠.٢٤	١٢		١٢		١٠		٢	٠.٢	١٥	الاعتراف بالخسائر قبل تحققها ....	٦
٠.٣٦	١.٢٥	٣.٥٢	٠.٣٧	١٩		٨		٧		١٣	٠.٠	٤	احتساب قيمة مبيعات الشهر الاول .....	٧
٠.٣٩	١.٢٤	٣.٣٠	المعدل العام للوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل التباين											

يلاحظ من خلال الجدول رقم (٣) كان من اكثر اساليب التلاعب للمحاسبة الابداعية هو اسلوب عدم الاعتراف بالايراد بالرغم من تقديم الخدمة من عدم تسجيل المبيعات في نهاية الفقرة بهدف التهرب الضريبي اذ بلغ الوسط الحسابي لهذه الفقرة (٣.٥٦) اما اقل الاساليب تلاعبا للمحاسبة الابداعية هي الفقرة الخامسة التي تضمنت تسجيل مبالغ القروض على انها ايرادات لكي تؤثر على الدخل الخاضع للضريبة بوسط حسابي بلغ (٢.٦٨) مما يدل على وجود اتفاق كبير بين اراء العينة على وجود تاثير كبير لاساليب التلاعب على نتيجة النشاط وان هذه النتائج التي تم التوصل اليها من تحليل اجابات العينة تتفق مع نتائج التحليل النظري المشار اليها في المبحث الثاني التي ثبت وجود تاثير كبير لهذه الاساليب على الدخل الخاضع للضريبة مما يزيد من حالات التهرب الضريبي .

يبين الجدول رقم (٤) نتائج تحليل اجابات العينة بخصوص اختبار الفرضية الرابعة حيث توجد علاقة ذات دلالة معنوية تبين اساليب المحاسبة الابداعية من خلال التلاعب بالمصروفات .

جدول (٤) يبين تلاعب المحاسبة الابداعية في المصروفات

معامل التباين (٢٠٧)	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	لا اتفق بشدة		لا اتفق		غير متأكد		اتفق		اتفق بشدة		ت	
			%	ك	%	ك	%	ك	%	ك	%	ك		
٠.٤٨	١.٥٥	٣.٢٣	٠.١٨	٩	٠.١٦	٨	٠.١٨	٩	٠.٢٩	١٥	٠.٢٠	١٠	١	أساليب الاحتيال تقوم الشركات العراقية بالتلاعب بالمصروفات ....
٠.٣٦	١.٣٢	٣.٦٤	٠.٣٧	١٩	٠.١٤	٧	٠.١٢	٦	٠.١٠	٥	٠.٢٧	١٤	٢	المبالغة في احتساب مخصصات الطوارئ ....
٠.٤٢	١.٣٣	٣.١٥	٠.٢٠	١٠	٠.٠٨	٤	٠.٣١	١٦	٠.١٨	٩	٠.٢٤	١٢	٣	تقوم الشركات العراقية بالتلاعب من خلال نقل بعض المصاريف .....
٠.٦٦	١.٣٦	٢.٠٥	٠.١٦	٨	٠.١٢	٦	٠.٣٧	١٩	٠.١٤	٧	٠.٢٢	١١	٤	التلاعب في احتساب الانتشارت اما بزيادتها ....
٠.٤٤	١.٣٢	٣.٠٣	٠.٢٤	١٢	٠.١٦	٨	٠.٢٠	١٠	٠.١٨	٩	٠.٢٤	١٢	٥	تقوم الشركات العراقية برسمالة المصروفات ....
٠.٣٢	١.٢٠	٣.٧٦	٠.٢٢	١١	٠.٢٠	١٠	٠.١٨	٩	٠.٠٨	٤	٠.٣٣	١٧	٦	معاملة المصروفات الرأسمالية على اساس مصروفات جارية ....
٠.٤٥	١.٣٥	٣.١٤	المعدل العام للوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل التباين											

يلاحظ من خلال الجدول (٤) كان من اكثر اساليب التلاعب للمحاسبة الابداعية هو اسلوب معاملة المصروفات الراسمالية على اساس انها مصروفات جارية لكي يتم خفض الدخل الخاضع للضريبة اذ بلغ الوسط الحسابي لهذه الفقرة (٣.٧٦) اما اقل الاساليب تلاعبا للمحاسبة الابداعية هي الفقرة الرابعة التي تضمنت التلاعب في احتساب الاندثارات اما بزيادتها او تخفيضها لغرض خفض الدخل الخاضع للضريبة بوسط حسابي بلغ (٢.٠٥) مما يدل على وجود اتفاق كبير بين اراء العينة على وجود تأثير كبير لاساليب التلاعب للمحاسبة الابداعية على نتيجة النشاط وان ذلك تم التوصل اليها من تحليل اجابات العينة تتفق مع نتائج التحليل النظري المشار اليها في المبحث الثاني التي ثبتت وجود تأثير كبير لهذه الاساليب على الدخل الخاضع للضريبة مما يؤدي الى تهرب بعض المكلفين من دفع الضريبة .

جدول (٥) يبين تحليل انحدار التلاعب بالالتزامات Statistics

VAR...	EQUITY	RE	EX	AS	LA	
المحاسبة	بحق الملكية	بالايرادات	بالمصروفات	بالموجودات	التلاعب بالالتزامات	
٧	٧	٧	٧	٧	٧	Valid N
٠	٠	٠	٠	٠	٠	Missing
٣.٠٦٥٧	٢.٦٧٠٠	٢.٦٩٤٣	٣.٢٩٥٧	٣.٤٢٧١	٣.٨٠٧١	Mean الوسط الحسابي
١.٤١٧٣١	١.٨٣١٢٧	١.٣١٠٩٦	٢.٩٩٤٩	٢.٨٩٧٠	٣.٣١٥٥	Std. Deviation الانحراف
٢.٠٠٩	٣.٣٥٤	١.٧١٩	٠.٩٠	٠.٨٤	٠.١١٠	Variance التباين
٤.٤٩	٤.٠٠	٣.٧٦	٠.٨٨	٠.٩٤	٠.٩٤	Range المدى
٠.٠٠	٠.٠٠	٠.٠٠	٢.٦٨	٢.٩٠	٣.٤٥	Minimum ادنى قيمة
٤.٤٩	٤.٠٠	٣.٧٦	٣.٥٦	٣.٨٤	٤.٣٩	Maximum اعلى قيمة

تحليل انحدار التلاعب بالالتزامات

Sig.	F	Mean Square	Df	Sum of Squares	Mode
.٢٥٩(a)	١.٦٢٠	٢.٩٤٩	١	٢.٩٤٩	Regression
		١.٨٢١	٥	٩.١٠٣	Residual
			٦	١٢.٠٥٣	Total

a Predictors: (Constant), LA

b Dependent Variable: VAR.....٦

Coefficients(a)

Sig.	t	Standardize	Unstandardized	Mode
------	---	-------------	----------------	------

		d Coefficients Beta	Coefficients			l
			Std. Error	B		
.٤٦٨	-.٧٨٦		٦.٣٤٦	-٤.٩٨٥	(Constant	١
.٢٥٩	١.٢٧٣	.٤٩٥	١.٦٦١	٢.١١٥	) LA	

a Dependent Variable: VAR٠٠٠٠٦

جدول (٦) يبين تحليل انحدار التلاعب بالموجودات

### ANOVA(b)

Sig.	F	Mean Square	Df	Sum of Square s	Mod el
.٠٠٢(a)	٣١.٩٩٥	١٠.٤٢٤	١	١٠.٤٢٤	Regressi ١ on
		.٣٢٦	٥	١.٦٢٩	Residual
			٦	١٢.٠٥٣	Total

a Predictors: (Constant), AS

b Dependent Variable: VAR٠٠٠٠٦

### Coefficients(a)

Sig.	t	Standardiz ed Coefficient s Beta	Unstandardized Coefficients		Mod el
			Std. Error	B	
.٠٠٦	-٤.٥٣٠		٢.٧٦٥	- ١٢.٥٢٧	(Consta ١ nt)

AS	٤.٥٥٠	.٨٠٤	.٩٣٠	٥.٦٥٦	.٠٠٢
----	-------	------	------	-------	------

a Dependent Variable: VAR٠٠٠٠٦

ANOVA(b) جدول (٨) يبين تحليل انحدار التلاعب بالمصروفات

Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares	Model
.٥٢١(a)	.٤٧٦	١.٠٤٧	١	١.٠٤٧	Regression
		٢.٢٠١	٥	١١.٠٠٦	Residual
			٦	١٢.٠٥٣	Total

a Predictors: (Constant), EX

b Dependent Variable: VAR٠٠٠٠٦

Coefficients(a)

Sig.	t	Standardized Coefficients Beta	Unstandardized Coefficients		Model
			Std. Error	B	
.٣٠٤	١.١٤٦		٦.٦٨٩	٧.٦٦٢	(Constant)
.٥٢١	-.٦٩٠	-.٢٩٥	٢.٠٢٢	-١.٣٩٥	EX

a Dependent Variable: VAR٠٠٠٠٦



جدول (١٠) يبين تحليل انحدار التلاعب بحق الملكية

ANOVA(b)

Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares	Model
.٠٧٣(a)	٥.١٠٥	٦.٠٨٩	١	٦.٠٨٩	Regression ١
		١.١٩٣	٥	٥.٩٦٤	Residual
			٦	١٢.٠٥٣	Total

a Predictors: (Constant), EQUITY

b Dependent Variable: VAR٠٠٠٠٦

Residuals Statistics(a)

N	Std. Deviation	Mean	Maximum	Minimum	
٧	١.٠٠٧٣٧	٣.٠٦٥٧	٣.٧٩٧٣	١.٥٩٧٠	Predicted Value
٧	.٩٩٦٩٨	.....	١.٥٧٣٠ ٣	-١.٥٩٦٩٧	Residual
٧	١.٠٠٠٠	.....	.٧٢٦	-١.٤٥٨	Std. Predicted Value
٧	.٩١٣	.....	١.٤٤٠	-١.٤٦٢	Std. Residual

a Dependent Variable: VAR٠٠٠٠٦

## المبحث الرابع

### الاستنتاجات والتوصيات : Conclusions and recommendations

#### اولاً: الاستنتاجات

##### • استنتاجات الدراسة النظرية :

- ١- هناك عدة اساليب للمحاسبة الابداعية من خلال التأثير على قائمة الدخل من خلال الايرادات والمصروفات وذلك يؤثر على الحصيلة الضريبية لغرض خفض الدخل الخاضع للضريبة .
- ٢- هناك عدة اساليب للمحاسبة الابداعية من خلال التأثير على قائمتي المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية مما يضعف من مصداقيتها وتزداد حالات التهرب الضريبي مما يؤثر ذلك على الدخل الخاضع للضريبة .
- ٣- توجد وسائل عديدة لكشف اساليب التلاعب او الحد منها في الدخول الخاضعة للضريبة وذلك من خلال تفعيل دور اجهزة الرقابة الداخلية والخارجية وهيئة النزاهة ومكاتب المفتشين العموميين لما لهذه الاجهزة من خبرة لمواجهة ممارسات الادارة في التلاعب بالقوائم المالية لغرض خفض الدخل الخاضع للضريبة .
- ٤- ضعف الاهتمام بالاليات الداعمة للحكومة في مجال الرقابة كلجنة التدقيق المنبثقة في مجلس الادارة .

##### • استنتاجات الدراسة التطبيقية :

- ٥- اثبتت نتائج تحليل استمارة الاستبيان اتفاق العينة على وجود تاثير مهم لاساليب المحاسبة الابداعية هو اسلوب تقوم الشركات بالتلاعب بالارباح من خلال عدم الافصاح مما يؤثر ذلك على الدخل الخاضع للضريبة اذ بلغ الوسط الحسابي لهذه الفقرة (٤.٣٩) مما يثبت وجود تاثير كبير لهذه الاساليب على الدخل الخاضع للضريبة .
- ٦- كان هناك تفاوت ضئيل في اراء العينة حول التلاعب بالمطلوبات المتداولة لغرض التأثير على الدخل الخاضع للضريبة بوسط حسابي (٣.٤٥) وانحراف معياري (١.٣٠) ومعامل التباين (٠.٣٧).

#### ثانياً : التوصيات

في ضوء النتائج التي كشفت عنها الدراسة يوصي الباحث بما يلي :

- ١- ضرورة وجود ان يكون هناك لجان تدقيق داخلي في الشركات المساهمة العراقية وذلك للحد من حالات التهرب الضريبي في الشركات .
- ٢- العمل على اعداد القوائم المالية وتحسين جودتها من خلال الزام الشركات باعدادها وفقاً للمعايير المحاسبية لغرض الوصول الى الدخل الخاضع للضريبة .
- ٣- اعادة النظر بالمعايير المحاسبية التي تتضمن بدائل في القياس تسمح للادارة باستغلالها لغرض التلاعب في الدخل الخاضع للضريبة .
- ٤- اصدار تشريعات تلزم الادارة التقيد باخلاقيات المهنة وتحديد عقوبات رادعة بحقها في حالة ممارستها التلاعب في الدخول الخاضعة للضريبة لغرض التهرب الضريبي .

- ٥- تفصيل دور اجهزة الرقابة الداخلية والخارجية وهيئة النزاهة من اجل كشف حالات التلاعب التي تمارسها الشركات في القوائم المالية لغرض خفض الدخل الخاضع للضريبة .
- ٦- من الضروري قيام الادارة الضريبية ببث الوعي لمعرفة وتوضيح المحاسبة الابداعية وذلك لاعتراض بيان اضرارها وبالتالي الحد منها ومعالجتها بالوسائل الصحيحة .
- ٧- العمل على تفعيل لجان التدقيق لما لها دور في الحد من التلاعب وممارسات المحاسبة الابداعية على الدخول الخاضعة للضريبة .
- ٨- العمل على تفعيل دور حوكمة الشركات وحث الشركات والمؤسسات المالية على تطبيقه لما لها من دور في زيادة الشفافية والافصاح وزيادة الوعي الضريبي الامر الذي يساعد على التقليل من ممارسات المحاسبة الابداعية .
- ٩- العمل على نشر مفهوم المحاسبة الابداعية بين الموظفين العاملين في ديوان الرقابة المالية وهيئة النزاهة ومكاتب المفتشين العموميين لبيان لهم عن ممارسات واساليب المحاسبة الابداعية والعمل على تعريفهم باخر المستجدات والوسائل التي تساعد على كشف ممارسات المحاسبة الابداعية والحد منها .
- ١٠- نشر مفهوم المحاسبة الابداعية عن طريق اقامة دورات تدريبية للموظفين تقام في الجامعات العراقية وخاصة موظفي السلطات المالية لمخمني هيئة الضرائب والمدققين في قطاع الاستثمار والشركات .

## المصادر

### اولا : المصادر العربية

- ١- فرد ، ويستون وبوجين ، برجام ، التمويل الاداري ، تعريب د. عدنان داغستان ، دار المريخ للنشر ، المملكة العربية السعودية ١٩٩٣ .
  - ٢- جرار ، عدي منذر ، تطوير استراتيجية للحد من الاثار السلبية لاستخدام المحاسبة الابداعية في الشركات المساهمة الاردنية ، اطروحة دكتوراه ، جامعة عمان العربية للدراسات العليا عمان ، الاردن ٢٠٠٦ .
  - ٣- ابراهيم ، محمد زيدان ، السلوك الاخلاقي للادارة عند قياس الدخل المحاسبي بمنظمات الاعمال دراسة اختباري جامعة المنوفية ٢٠٠٦ .
  - ٤- سليمان ، محمد مصطفى ، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والاداري ، الدار الجامعية ، مصر ٢٠٠٦ .
  - ٥- العبيدي ، صبيحة برزان ، دور التحكم الموسي في تخفيض ممارسات المحاسبة الابداعية وتحقيق التوافق بين مصالح اطراف الوكالة ، اطروحة دكتوراه / محاسبة / كلية الادارة والاقتصاد/جامعة بغداد ٢٠٠٨ .
  - ٦- الحيايي ، وليد ناجي ، نظرية المحاسبة ، من منشورات الاكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، ٢٠٠٧ .
- [www.ao-academy.com](http://www.ao-academy.com)
- ٧- عيسى ، سمير كامل محمد ، اثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات ادارة الارياح مع دراسة تطبيقية ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية جامعة الاسكندرية العدد ٢ المجلد ٤٥ ، ٢٠٠٨ .

- ٨- مطر ، محمد والحلي ،ليندا حسن ، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من اثار المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة في الاردن بحث غير منشور جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا ، الاردن ، ٢٠٠٩ .
- ٩- ابو عجيله ، عماد محمد علي - وحمدان علام ، اثار الحوكمة المؤسسة على ادارة الارباح (دليل من الاردن) بحث مقدم الى الملتقى العلمي حول الازمة المالية والاقتصادية وعلوم التسيير جامعة فرحات عباس ، سطيف ، الجمهورية الجزائرية ٢٠٠٩ .
- ١٠- مقلد ، محمد محسن عوض ،النظرية الايجابية للمحاسبة وتفسيراتها لدوافع الادارة تجاه بدائل الاختيار المحاسبي ، اطروحة دكتوراه ، كلية التجارة ، جامعة الاسكندرية ، مصر ٢٠١٠ .
- ١١- القطيش ، حسن فليح والصوفي ، فارس جميل بحث بعنوان اساليب المحاسبة الابداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في بورصة عمان منشور في مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ٢٠١١ .
- ١٢- عبدالله ، قاسم محمد - عليوي ، نجم عبد ، بحث بعنوان (التهرب الضريبي في العراق الاسباب وطرق المعالجة) منشور في كلية الادارة والاقتصاد ٢٠١١ .
- ١٣- الناصر ، اقداس حسين ، دور آليات الحوكمة الداخلية في التهرب الضريبي من خلال ممارسات تمهيد الدخل (دراسة تطبيقية وهو جزء من متطلبات نيل شهادة الدبلوم العالي (المعادل للماجستير) في الضرائب مقدم الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية / جامعة بغداد ٢٠١٢ .
- ١٤- الطناشي ، اسامة ، محاضرة بعنوان المحاسبة الابداعية دليل المحاسبين ٢٠١٢-<http://www.jps-dir.com>.
- ١٥- الزيايدي ، نعيم تومان ، بحث بعنوان تأثير اساليب المحاسبة الابداعية على مصداقية القوائم المالية ، بحث غير منشور ، مقبول للنشر / مجلة كلية الادارة والاقتصاد ٢٠١٤ .

#### • الوثائق الاخرى :

- ١٦- قانون الشركات العراقي رقم ٢١ لسنة ١٩٩٧ وتعديلاته .
- ١٧- قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته .
- ١٨- معايير التدقيق الدولي ٢٤٠ لسنة ٢٠٠٤ .
- ١٩- معايير المحاسبة الدولية (١ ، ٢ ، ١٢ ، ١٦ ، ١٨ ، ٢١ ، ٢٣ ، ٣٦ ، ٣٧ ، ٣٨) .
- ٢٠- نشرة المعايير الدولية لممارسة اعمال التدقيق وقواعد السلوك المهني للاتحاد الدولي للمحاسبين ٢٠٠٧ .
- ٢١- قانون الشركات السوري رقم ٢٩ لسنة ٢٠١١ .

#### ثانياً : المصادر الاجنبية

- ١- Healy and wahlen , J.M , "A review of the creative accounting literature and its implications for standard setting accounting horizons.
- ٢- Schipper , k ١٩٨٩ commentary on earnings management accounting horizons (Dec) : ٩١-١٠٢ .
- ٣- Naser , K. and M. pendlebury (١٩٩٢) a note on use of creative accounting , British accounting review ٢٤ .
- ٤- Belkaoui , A , Accounting theory , ٤<sup>th</sup> ed., business press-thomson learning usa , ٢٠٠٣ .
- ٥- Howard , Schilit , financial shenanigan second , edition , MC, Grow-hill , ٢٠٠٢ .
- ٦- Scott , B , Jackson and Marshall , k , pitman auditors and earning management the CPA journal , vol , ٧١ , no.٧ , ٢٠٠٩ .
- ٧- Mulford , C.E. the financial numbers game , Johon wiled and inc ٢٠٠٢ .
- ٨- Spencer , k , pickett the internet auditing handbook UK , wiley ٢٠٠٣
- ٩- Arnold , Glen , " corporate financial management " university of Salford prentice – Hall , harlow , UK , ٢٠٠٣ .
- ١٠- kelso , Donald E. ,and weyg and t Jerry d. " intermediate accounting ١٠<sup>th</sup> ed. John wiley and Soncinc inc. ١٩٩٨ .

### الملاحق

بسم الله الرحمن الرحيم

م/ استبانة

تحية طيبة

اضع بين يديك هذا الاستبيان وذلك لاجل انجاز الدراسة الموسومة (المحاسبة الابداعية واثرها في الدخول الخاضعة للضريبة) " دراسة تطبيقية " يرجى الاجابة على جميع الفقرات لاجل الوصول الى نتائج دقيقة تستخدم لاغراض البحث العلمي فقط .

شاكرين تعاونكم معنا ..... مع التقدير

الباحث

أ.م. قاسم محمد عبدالله البعاج

**الفرضية الاولى :** توجد علاقة تائير ذات دلالة معنوية تبين اساليب استخدام المحاسبة الابداعية من خلال التلاعب بالالتزامات .

ت	الفقرات	اتفق بشدة	اتفق	غير متأكد	لا اتفق	لا اتفق بشدة
١	تقوم الشركات المساهمة العامة العراقية بالتلاعب بالمطلوبات المتداولة لغرض التائير على الدخل الخاضع للضريبة .					
٢	التلاعب في تصنيف المطلوبات من خلال اعتبار المطلوبات قصيرة الاجل على انها طويلة الاجل .					
٣	تقوم الشركات بالتلاعب بالارباح من خلال عدم الافصاح مما يؤثر ذلك على الدخل الخاضع للضريبة.					
٤	اخفاء بعض الالتزامات لغرض تحسين الوضع المالي للشركة لغرض تخفيض الدخل الخاضع للضريبة .					
٥	تقوم الشركات العراقية بالتلاعب من خلال عدم الافصاح عن الحقوق المرهونة كضمان للقروض .					
٦	عدم الافصاح عن الالتزامات الطارئة كتعويضات القضائية بحساب مستقل مما يؤثر على الدخل الخاضع للضريبة .					
٧	تقوم الشركات العراقية بالتلاعب بالقروض طويلة الاجل مما يؤثر على الدخل الخاضع للضريبة .					

**الفرضية الثانية :** توجد علاقة تائير ذات دلالة معنوية بين اساليب المحاسبة الابداعية من خلال التلاعب بالموجودات .

ت	الفقرات	اتفق بشدة	اتفق	غير متأكد	لا اتفق	لا اتفق بشدة
١	تقوم الشركات العراقية بالتلاعب بالنقدية لغرض					

					خفض الدخل الخاضع للضريبة .	
					تقوم الشركات العراقية بالتلاعب بالاستثمارات المتداولة لغرض التأثير على الدخل الخاضع للضريبة .	٢
					تقوم الشركات العراقية بالتلاعب بالاستثمارات الطويلة الاجل لغرض خفض الدخل الخاضع للضريبة .	٣
					تقوم الشركات العراقية بالتلاعب بالموجودات الثابتة لغرض خفض الدخل الخاضع للضريبة .	٤
					اعادة تقييم الموجودات الثابتة باقل من قيمتها الحقيقية واعتبار الفرق خسارة لغرض تنزيلها من الدخل الخاضع للضريبة .	٥
					تسجيل البضاعة التالفة بقيمة عالية ضمن قيمة المخزون السلعي لكي يتم التأثير على الدخل الخاضع للضريبة .	٦
					عدم شطب الاصول التالفة او المستهلكة والابقاء على قيمتها الدفترية او التاريخية كي تؤثر على الدخل الخاضع للضريبة .	٧

**الفرضية الثالثة :** توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية تبين اساليب المحاسبة الابداعية من خلال التلاعب بالايرادات .

ت	الفقرات	اتفق بشدة	اتفق	غير متأكد	لا اتفق	لا اتفق بشدة
١	عدم الاعتراف بالايراد بالرغم من تقديم الخدمة مثل عدم تسجيل مبيعات في نهاية الفترة بهدف التهرب الضريبي .					
٢	تسجيل عمليات بيع وهمية في نهاية السنة ثم الغائها في بداية السنة اللاحقة لغرض خفض الدخل الخاضع للضريبة .					
٣	تغيير الطريقة المتبعة في تسعير المخزون من اجل زيادة المصروفات لغرض خفض الدخل الخاضع للضريبة .					
٤	تقوم الشركات العراقية بالتلاعب بتكلفة البضاعة المباعة بهدف التهرب الضريبي .					

					٥	تسجيل مبالغ القروض على انها ايرادات لكي تؤثر على الدخل الخاضع للضريبة .
					٦	الاعتراف بالخسائر قبل تحققها بالرغم من ضعف الدليل المادي على تحققها لغرض زيادة التهرب الضريبي .
					٧	احتساب قيمة المبيعات الشهر الاول من السنة اللاحقة ضمن مبيعات السنة الحالية لكي يؤثر ذلك على الدخل الخاضع للضريبة.

**الفرضية الرابعة :** توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية تبين اساليب المحاسبة الابداعية من خلال التلاعب بالمصروفات .

ت	الفقرات	اتفق بشدة	اتفق	غير متأكد	لا اتفق	لا اتفق بشدة
١	تقوم الشركات العراقية بالتلاعب بالمصروفات التشغيلية لكي يتم تخفيض الدخل الخاضع للضريبة.					
٢	المبالغة في احتساب مخصصات الطوارئ لغرض خفض الدخل الخاضع للضريبة .					
٣	تقوم الشركات العراقية بالتلاعب من خلال نقل بعض المصاريف الجارية الى فترة مالية سابقة او لاحقة لغرض التأثير على الدخل الخاضع للضريبة .					
٤	التلاعب في حساب الاندثارات اما بزيادتها او تخفيضها لغرض خفض الدخل الخاضع للضريبة .					
٥	تقوم الشركات العراقية برسمة بعض المصروفات التشغيلية وتاجيلها لفترات لاحقة لا علاقة لها بها حتى يؤثر ذلك على خفض الدخل الخاضع للضريبة .					
٦	معاملة المصروفات الرأسمالية على اساس انها مصروفات جارية لكي يتم خفض الدخل الخاضع للضريبة .					