



Tax penalties and their effectiveness in reducing the creative accounting practices An Empirical Study of the General Commission for Taxes

أ.م.د. سالم عواد هادي
المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية - جامعة بغداد

بشار سلمان مطرود
ديوان الرقابة المالية الاتحادي

المستخلص

يهدف البحث الى دراسة والتعريف بمفهوم المحاسبة الإبداعية ودوافع تبنيها من قبل إدارة الشركات لتحقيق أهدافها الخاصة و أثرها على موثوقية البيانات المالية وعلى التحاسب الضريبي وهل أن الادارة الضريبية قادرة على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها وفرض العقوبات القانونية الرادعة بحق الشركات، وقد توصل البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها:

1- إن دوافع الإدارة في استعمال أساليب المحاسبة الإبداعية هي للتأثير على نتيجة نشاط الشركة و تقليل مبلغ الضريبة المحتسب على الشركة لغرض التهرب الضريبي .

2- إن فرض العقوبات التي نص عليها قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل وكما جاء في المواد (58-59) يساعد في الحد من ممارسة الشركات أساليب المحاسبة الإبداعية وتكرارها مستقبلا .

وفي ضوء ما سبق أوصى البحث بضرورة تطوير نظام الفحص الضريبي ليشمل نسب كافية من المكلفين واكتشاف المخالفات المرتكبة والمساءلة عنها بهدف دفع المكلفين للتصريح بالمعلومات الكاملة والصحيحة عن الدخل التي يحققونها و ضرورة تفعيل عقوبة الحبس المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل ضمن العقوبات التي توقع بحق المكلف الذي ثبت قيامه بممارسات الغش والاحتيال، إذ يكون تأثيرها أكبر من تأثير الغرامات المالية التي تفرض على المكلف للحد من هذه الممارسات مستقبلا.

*بحث مسجل من دراسة تطبيقية في الضرائب المعدل للماجستير في المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية جامعة بغداد



العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية*
دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب

Abstract

The research aims to study and definition of the concept of creative accounting and motives adopted by the management of companies to achieve their own goals and their impact on the reliability of the financial statements and the tax settling accounts and whether that tax administration is able to detect and limit the creative accounting practices and impose legal sanctions deterrent against companies The research has come to a set of conclusions, including:

1. The administration motives in the use of creative accounting methods, some internal motives related to the interests of the administration in maximizing profits to increase incentives and rewards, others are external, such as the impact on stock prices or reduce the amount of tax calculated on the company for the purpose of tax evasion.
2. The use of punishments stipulated by the Income Tax Act No. 113 of 1982 amended As stated in the articles (58-59) helps companies reduce the practice of creative accounting methods and repeated in the future.

Recommended Find the need to develop a tax examination system to include we cause enough of the taxpayers and the discovery of irregularities and accountability in order to pay the holders of the permit complete information and the right for access they earn and the need to activate the prison sentence prescribed in the Income Tax Act under the penalties in charge of the right, which has proved the resurrection of the practices of fraud and fraud, as the impact is greater than the impact of financial penalties to be imposed on the taxpayer, as well as to curb such practices in the future.

المقدمة

أصبحت المحاسبة منذ وقت طويل نظاماً شاملاً متكامل للمعلومات المحاسبية تخدم أطراف مستفيدة عدة من هذه المعلومات، عن طريق الأساليب والمناهج العلمية التي توفرها مما يشير إلى أن هناك أبداع مستمر في تطوير المجال المحاسبي، وأن هذا الإبداع يكون عن طريق تهيئة البيانات المالية ومعالجتها لغرض استخراج المعلومات والتقارير المالية المناسبة وتوصيلها إلى الجهات المستفيدة لاتخاذ القرارات المناسبة، وأن مهنة المحاسبة تتدرج من ضمن العلوم الاجتماعية وتتأثر بسلوك أخلاقي للممارسين لهذه المهنة، وهذا يعني في بعض الأحيان وجود أبداع محاسبي لا أخلاقي عن طريق ممارسات محاسبية تضليلية تقوم بها بعض إدارات الشركات للتلاعب بالأرقام المالية لتحقيق أهداف معينة منها تقليل الدخل الخاضع للضريبة، ومن هنا جاءت هذه الدراسة لتلقي الضوء على دور التدقيق الضريبي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تقوم بها الشركات عن طريق فرض عقوبات نص عليها قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 للحد من هذه الأساليب . ولغرض تحقيق أهداف البحث فقد جرى تقسيم البحث إلى أربعة فصول لتغطية الجانبين النظري والعملية.

العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية*
دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب

1- منهجية البحث

1-1- مشكلة البحث :

يمكن تحديد مشكلة البحث عن طريق التساؤلات الآتية:

- أ- هل تستخدم إدارات الشركات ومحاسبوها أساليب المحاسبة الإبداعية عند إعداد التقارير المالية ومدى تأثيرها على موثوقية البيانات المالية وإظهارها بشكل غير صحيح ؟
- ب- هل باستطاعة التدقيق الضريبي اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تقوم بها الشركات وفرض العقوبات القانونية الرادعة للحد من هذه الممارسات؟
- ج- هل ان العقوبات القانونية التي نص عليها قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 لها دور فعال في الحد من ممارسة الشركات لأساليب المحاسبة الإبداعية.

1-2- أهمية البحث :

تتبع أهمية البحث من أهمية موضوع المحاسبة الإبداعية كونها تمثل مشكلة مهمة لاسيما في ظل قيام إدارات الشركات باستعمال أساليبها لإظهار نتيجة النشاط والموقف المالي الذي يحقق أهدافها القصيرة والطويلة الأجل فضلا عن تضليل الجهات الخارجية المستخدمة للبيانات المالية ومنها الهيئة العامة للضرائب لغرض تحديد وعاء ضريبة الدخل على هذه الشركات بصورة أقل .

1-3- أهداف البحث:

يهدف البحث إلى تحقيق الآتي :

- أ- التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة من قبل إدارة الشركات وأثرها في قياس صافي نتيجة نشاط الشركة، وبيان دوافع وأهداف الإدارة من ذلك.
- ب- التعرف على العقوبات القانونية الرادعة التي تفرض بحق الشركات التي مارست أساليب المحاسبة الإبداعية لغرض الحد من هذه الممارسات مستقبلاً.

1-4- فرضيات البحث:

يستند البحث إلى الفرضيات الآتية :

- أ- تمارس إدارة الشركات أساليب المحاسبة الإبداعية بسبب ضعف إجراءات التدقيق في الهيئة العامة للضرائب.
- ب- تؤثر أساليب المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية.
- ج- أن استعمال تقنيات التدقيق الضريبي والعقوبات سيقفل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

1-5- منهجية البحث :

يعتمد البحث كل من المنهجين الاستنباطي والتحليلي، ووفقا للمنهج الاستنباطي تسليط الضوء على الكيفية التي يتم في ضوءها تحديد أساليب المحاسبة الإبداعية عن طريق مراجعة وتحليل المعلومات المتوفرة في المراجع العربية من دراسات وبحوث علمية متصلة بموضوع البحث فضلا عن الاطاريح والرسائل الجامعية والكتب التي تم

الحصول عليها، واعتماد المنهج التحليلي في الجانب العملي، حيث تم دراسة القوائم المالية لشركتين للمقاولات المحدودة للسنوات (2009-2011) حيث تم تزويدي بالملاحظات التدقيقية على هذه الشركات من قبل قسم الرقابة والتدقيق الضريبي في الهيئة العامة للضرائب.

2- الجاني النظري

2-1 المحاسبة الإبداعية- مدخل تعريفي (النشأة والمفهوم)

1- مفهوم الابداع من حيث المعنى :

البديع من أسماء الله "سبحانه وتعالى" "لإبداعه الأشياء وإحداثه إياها، وهو البديع الأول قبل كل شيء، كما قال تعالى {بديع السموات والأرض} (سورة البقرة: الآية 117) وأن أصل كلمة إبداع في اللغة العربية مأخوذة من بدع الشيء أو ابتداعه أي انشأه وقد تباينت آراء الباحثين حول مفهوم الابداع فمنهم من يقصد به القدرة على خلق شيء جديد وإخراجه الى الوجود. (السكرانة، 2011: 16)

ومنهم من قدم تعريف شامل له استند إلى السمات الشخصية للمبدع ومنهم من استند إلى مراحل العملية الإبداعية والنواتج الإبداعي لها كأساس لمفهوم الابداع كما موضح في أدناه :

أ- المفهوم المستند إلى السمات الشخصية : يعرف الإبداع على أنه عبارة عن مجموعة العمليات التي يستعملها الإنسان بما هو متوافر لديه من قدرات عقلية وفكرية في التوصل إلى فكرة أو نظرية بحيث يحقق النفع للمجتمع . (تيجاني، 2010: 26)

ب- المفهوم المستند إلى مراحل العملية الإبداعية : هو الإتيان بشيء جديد ومفيد، قد تكون فكرة أو خدمة أو نشاط يتم داخل المؤسسة (المنظمة) وتشجيع الابتكار واستعمال أساليب حديثة في مجال العمل. (جمال، 2011: 6)

2- مفهوم المحاسبة الإبداعية :

ظهرت المحاسبة الإبداعية في ثمانينات القرن الماضي، ومن المحتمل أن تكون قد بدأت عندما واجهت الشركات صعوبات في فترة الركود التي حدثت في بداية تلك الفترة التي كان فيها الضغط لإنتاج أرباح أفضل في حين كان من الصعب إيجاد أرباح من أي نوع، وعندما اكتشفت الشركات أن القوانين تخبرك فقط بما لا تستطيع فعله وليس ما تستطيع فعله، فإذا كنت لا تستطيع أن تكسب الأرباح فإنك تستطيع على الأقل أن تبتدعها ولقد استمر الركود الأخير فترة طويلة مما تسبب في إجبار الكثير من الشركات التي أبلغت عن أرباح مبتدعة على التصفية (القطيش، 2011: 7)

ويشير (Gerard) أن 61% من عمليات الاحتيال وخلال الفترة من 1988 ولغاية 2007 وجد أن هناك الكثير من الشركات العالمية مارست عمليات التحريف والاحتيال في البيانات المالية المصرح بها وعمليات اخفاء الدخل وذلك للتهرب من دفع الضريبة، أو تقليل مبلغ الضريبة وقد تلجأ إدارة بعض الشركات من التلاعب في البيانات المالية المصرح بها والمقدمة لأغراض التحاسب الضريبي عبر طرائق عدة منها:

(Gerard:2013:pag.240-241)

أ- تضخيم المصروفات التي افقتها الشركة لمزاولة نشاطها، وإدراج مصاريف أخرى لا تتعلق بنشاط الشركة (مصاريف شخصية)، كذلك التلاعب في نسب الاندثار للموجودات وتقليل حجم المبيعات وعدم ادراجها في السجلات المسوكة من قبل الشركة.

ب- سجلات متعددة

هناك أسباب عدة تلجأ إليها الإدارة لتنظيم مجموعتان من السجلات المحاسبية وتقوم في بعض الاحيان ادارة الشركات بتقديم سجلات غير صحيحة وغير مشروعة إلى الادارة الضريبية من اجل التهرب من الضريبة، أو التلاعب بالسجلات والبيانات المالية مما يظهر أن الشركة حققت ارباح عالية، مما يزيد من سمعتها في عالم الاعمال ومن أجل الحصول على قروض من المصارف. كما حدث مع شركة (Del Global Technologies).

3- تعريفات المحاسبة الإبداعية:

ظهرت تعريفات كثيرة للمحاسبة الإبداعية في الأدبيات المحاسبية المختلفة، حتى وان اختلفت في التعبير إلا أنها اتفقت في المضمون إذ عرف (Lin) المحاسبة الإبداعية على أنها عبارة عن استخدام أساليب الغش والتضليل للتلاعب بالمبالغ أو العرض المالي في البيانات المالية لتحقيق اهداف ودوافع الادارة الداخلية (Lin:2008:pag.6)

ويرى (Steve) المحاسبة الإبداعية على أنها "عبارة عن التلاعب في المصروفات وتضخيمها عما هي عليه فعلا الى ما يرغب فيه المعدون من خلال استخدام وسائل الغش والاحتيال في التصريحات المالية وبصورة غير قانونية، لغرض تحقيق أهداف معينة ترغب الادارة في الوصول إليها ومن هذه الأهداف التهرب الضريبي، وتقليل مبلغ الضريبة المفروضة على الشركات". (steve:2012:pag.10)

4- دوافع الإدارة من استعمال أساليب المحاسبة الإبداعية

يمكن استعراض دوافع استعمال أساليب المحاسبة الإبداعية فيما يأتي :

أ- للتأثير في سمعة الشركة ايجابيا في السوق

غالباً ما تسعى أدارات الشركات إلى الحصول على التمويل اللازم بأشكاله المختلفة عندما تعاني الشركات من مشاكل في السيولة اللازمة لاستمرار عملياتها التشغيلية أو الاستثمارية وأحياناً لسداد التزاماتها وهنا تلجأ لإعادة تمويل نفقاتها والتزاماتها، عن طريق المؤسسات المالية باللجوء إلى أساليب المحاسبة الإبداعية لتحسين نتيجة النشاط والموقف المالي محاسبياً وليس حقيقياً لتحقيق شروط التمويل المفروضة من المؤسسات المالية، وإظهار الوضع المالي للشركة بشكل أفضل مما هو في أرض الواقع، إذ يطمئن المستثمرون عندما يجدون أن مبيعات الشركة تزداد بشكل تدريجي ومتوقع من سنة لأخرى وما ينتج عنه من إبقاء الأرباح ضمن ما يتوقعونه، إن إظهار الوضع المالي للشركة بشكل أفضل مما هو في أرض الواقع دفع بعض المديرين بالاعتقاد على أن المستثمرين يركزون فقط على المكاسب المالية قصيرة الأمد، مما جعلهم يسعون إلى تعديل الأرباح المعلنة عن طريق تقنيات المحاسبة الإبداعية. (القطيشن، 2011:363)

العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية*
دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب

ب- التجنب الضريبي

تعمل بعض الشركات التي يسيطر عليها ملاكها على سداد ضرائب أقل عن طريق انتهاج استراتيجية تخفيض صافي الربح الخاضع للضريبة وتتبع في ذلك الأساليب و السياسات المحاسبية والثغرات القانونية من أجل تقديم انطباع مضلل عن الأرباح وذلك لخدمة أغراضهم وأهدافهم، وهناك اساليب وممارسات عدة تستعمل في إدارة الأرباح، إذ تشير دراسة (Charles) إلى أن الهدف الأساس للشركة عند إعدادها الإقرار الضريبي هو لتقليل الضرائب الواجبة الدفع إلى أدنى حد ممكن عن طريق الاختيار والمفاضلة بين الأساليب والطرائق المحاسبية بما لا يتعارض مع القانون الضريبي وتعرف هذه العملية بالتجنب الضريبي والتي تكون تحت غطاء القانون، و يعد التجنب الضريبي من دوافع الإدارة الرئيسة لاستعمال المحاسبة الإبداعية من قبل المالكين الرئيسين وبالتعاون مع مدقق الحسابات الخارجي في بعض الاحيان عن طريق تخفيض الأرباح والإيرادات والمبالغة في تقدير التكاليف الواجبة الخصم من وعاء الضريبة، وإخفاء بعض أوجه النشاط وعدم ذكرها في الإقرار السنوي وذلك من أجل تخفيض الوعاء الضريبي الذي سيتم احتساب قيمة الاقتطاع الضريبي بناء على قيمة هذا الوعاء .
(Charles And Others,2012:18)

5- بعض من ممارسات المحاسبة الإبداعية:

أن المحاسبة الإبداعية هي صورة من صور التلاعب والاحتيال والغش والخداع والتزوير في البيانات المالية، ولها ممارسات وأساليب عديدة تعمل من خلالها على تغيير الصورة الحقيقية الى صورة غير حقيقية عن نتيجة نشاط الشركة، وعليه سيتم عرض بعض من هذه الممارسات في الجدول أدناه :

الجدول (1)

الاسلوب والفقرة	الإجراءات المرافقة للأسلوب
التلاعب بصافي الدخل	نقل المصاريف التي تعود لسنوات سابقة أو مستقبلية الى السنة الحالية لغرض تضخيم جانب المصروفات بمصاريف لا تتعلق بنشاط الشركة للسنة الحالية لتخفيض صافي الربح ومن ثم تخفيض مبلغ الضريبة المحتسب عليها، كذلك تخفيض قيمة المبيعات عن طريق عدم اثبات بعضها والتي تتم في نهاية السنة المالية.
التلاعب بالمخزون	قيام الشركة بتقييم بضاعة اخر المدة بأقل من قيمتها وبمخالفة القواعد المحاسبية المعمول بها بقصد تخفيض الارباح للتهرب من الضرائب.
التلاعب بفوائد الإقتراض	ويتم التلاعب عن طريق تضمين حساب فوائد مدينة بمبالغ مدفوعة عن قروض لا تتعلق بنشاط الشركة.

العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية*
دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب

<p>قيام الكثير من المكلفين وبنية التهرب من دفع الضرائب بزيادة مصروفاتهم ونفقاتهم والتقليل من إيراداتهم وأرباحهم فمثلاً يقوم الكثير من المكلفين بالتصريح عن رواتب وأجور عالية للعمال والموظفين الذين يعملون لديهم وهذه الرواتب المصرح عنها لا تشكل الحقيقة، ويتم التصريح عن زيادة فيها بهدف زيادة المصروفات والنفقات بهدف التهرب أو التقليل من دفع الضرائب المستحقة عليهم وفي المقابل يقوم هؤلاء المكلفين بالتصريح عن رواتب منخفضة للعمال والموظفين العاملين لديهم عندما يتم خصم ضرائب على هذه الرواتب والأجور للعمال وهنا يفعل المكلفون ذلك بهدف التهرب من دفع الضريبة أو التقليل منها</p>	<p>إجراءات أخرى</p>
--	---------------------

المصدر (الجدول من أعداد الباحث)

6- المحاسبة الإبداعية من منظور أخلاقي

هناك تعاريف عدة لمفهوم الاخلاقيات في الوظيفة العامة ويغلب عليها جوهر واحد وأن اختلفت الفاظها فقد عرف (ياغي) الاخلاقيات بأنها "هي مجموعة المبادئ والمعايير التي تحكم سلوك الفرد (أو الجماعة) وترتبط هذه لمبادئ بتحديد ما هو خطأ أو ما هو صواب في موقف معين.

(ياغي، 2012: 7)

ويشير (الخشراوي) على أن المحاسبة الإبداعية يمكن اعتبارها مكروهة أخلاقياً وذلك لما يروونه من مخالفات أخلاقية ينتهجها المحاسبين في مهنتهم والتي لا بُدَّ من التصدي لهذه السلوكيات حتى يمكن الحصول على الشفافية والمصادقية الكافية. (الخشراوي، 2008: 15)

ونتيجة لذلك برزت الحاجة إلى وضع أنظمة لممارسة المهن المختلفة ولاسيما العملية منها مثل المحاسبة بحيث تتضمن هذه الأنظمة الأسس والواجبات والحقوق التي يجب التقيد بها عند ممارسة عمل مهني ، وهنا يثار التساؤل عما إذا كان المحاسب وهو يقوم بابتداع الأرقام والبيانات المالية قاصداً بذلك مخادعة الآخرين على خلاف أخلاقيات مهنة المحاسبة أم أنه يقوم بذلك بدافع المحافظة على مصالح المؤسسة التي ينتمي إليها؟ وقد أظهرت التحليلات جميعها التي أجريت للتعرف على أساليب الانهيارات التي حدثت وجود خلل رئيس في أخلاقيات وممارسة مهنتي المحاسبة والتدقيق مما دفع لجان إصدار المعايير المحاسبية إلى إعادة النظر في مدى صلاحية وفاعلية معايير المحاسبة للتصدي لتلك الممارسات. وعلى الرغم من أن هناك تباين واضح في الآراء حول مدى سلبية أو إيجابية أساليب التأثير على القوائم المالية ألا أن كل المداخل النظرية لعلم المحاسبة لها جانب أخلاقي يرتكز على ثلاثة مبادئ أخلاقية وهي:

أ- العدالة **Justic** : وتعني ان يكون هناك معايير وأسس عادلة للمعاملة بين كل الاطراف المستفيدة .

ب- الصدق **Truth** : وتعني المطابقة للحقيقة.

ج- عدم التحيز **Impartiality** : وتعني القيام بإعداد التقارير المحاسبية بطريقة تخدم فئات المستخدمين جميعهم من دون تغليب فئة على حساب الفئات الأخرى وبالتالي تعتبر المحاسبة الإبداعية سلوك مهني لا أخلاقي أي خروج للمحاسب على مقتضيات الأمانة وأداء وظيفته بالشكل الذي يخل بالثقة التي يوليها مستخدمو القوائم

المالية في تلك القوائم كما في حالة التزوير أو تغير السجلات و تسجيل عمليات وهمية العمليات من السجلات.
(شبير، 2012: 35)

2-2 العقوبات القانونية الضريبية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

تعتبر الضرائب من أهم الأدوات التي تلجأ إليها الدولة في سياستها المالية لتحقيق الأهداف التي ترجوها سواء كانت اقتصادية أو اجتماعية أو تنمية، كما أن الضرائب تعد أحد المصادر الرئيسية لموازنة الدولة، لذلك لا بد للدولة من حماية هذا المصدر كي تتمكن من توفير الأموال التي تحتاجها لمعالجة مشاكلها الاقتصادية وتحقيق النمو والازدهار لمواطنيها، ولغرض الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية سوف نتطرق الى مفهوم الفحص الضريبي وأنواعه لحسابات المكلفين (الشركات) والتعرف على العقوبات القانونية التي جاء بها قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 لغرض الحد من هذه الممارسات .

1- مفهوم الفحص الضريبي

هناك عدة وسائل تقوم بها السلطة الضريبية متمثلة بالإدارة الضريبية بهدف المحافظة على تحصيلات الهيئة وحسن جبايتها ، بموجب نصوص قانون ضريبة الدخل لضمان تنفيذ القانون الضريبي بشكل فاعل ودقيق، وتوجد هناك عدة وسائل رقابية متاحة لتحديد الدخل والتحاسب الضريبي، ويلحظ أن من ضمن إجراءات الرقابة والتدقيق والتحاسب الضريبي هناك عملية تدعى (الفحص الضريبي)، ويعرف الفحص الضريبي بأنه عملية فحص حسابات المكلفين والمنشآت والشركات بهدف تحديد وعاء الضريبة المستحقة إذ يقوم الفاحص بالتأكد من أن الميزانية تعبر عن الوضع والمركز المالي للشركة وأن كشف العمليات الجارية تبين نتيجة النشاط وتحتوي على نتائج العمليات كافة التي تمت على اختلاف أنواعها خلال الفترة وان ذلك كله قد تم طبقا لما تقضي به التشريعات الضريبية . (حوسو، 2005: 42)

كذلك عُرف الفحص الضريبي بأنه " فحص القوائم المالية للمكلفين (معنويين أو طبيعيين) التي سبق ان تمت صياغتها ونشرها دراسة انتقادية ويتمعن على ضوء المعلومات والبيانات الاضافية المتعلقة بهم لغرض الوصول الى الوضع المالي الحقيقي في لحظة زمنية معينة والتأكد من ان كل ذلك قد تم طبقا للقوانين والتعليمات". (الكعبي، 2008: 347)

2- أنواع الفحص الضريبي

أ- الفحص المكتبي للإقرار الضريبي

هو الفحص الذي يتم في من قبل المخمن والمدقق ويعتمد هذا النوع من الفحص على فحص إقرارات المكلفين والبيانات والمعلومات الملزمين بتقديمهما و مراجعتها مكتبياً، كذلك لا بد من تعديل الإقرار بالشكل الذي يسهل على المكلف تحريره وعلى الفاحص الضريبي مراجعته وربط الضريبة بمقتضى بياناته ويتطلب نجاح هذا النوع من الفحص مستوى معيناً من الوعي الضريبي ومد جسور الثقة مع المجتمع الضريبي ، كذلك تعاون مراقبي

العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية* دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب

الحسابات عند إعداد القرارات والتحقق من مطابقتها مع الدفاتر والسجلات المحاسبية للمكلفين الخاضعين لضريبة الدخل. (داود، 2009: 79)

ب- الفحص الميداني للإقرار الضريبي

هو الفحص الذي تقوم به الإدارة الضريبية عن طريق الانتقال الى مقر عمل المكلف والتأكد من مدى مطابقة الاقرار للمقدم مع الدفاتر والسجلات المحاسبية عندما يكون هناك شك بأن الاقرار المقدم غير واقعي، الأمر الذي يستدعي تشكيل لجنة بأمر مدير عام الهيئة العامة للضرائب تقوم بمهام الفحص الضريبي، وغالباً ما يقوم به أعضاء من قسم الرقابة في مركز الهيئة العامة وقد يتطلب الأمر وفق هذا النوع من الفحص جلب الدفاتر والسجلات المحاسبية للوحدة الاقتصادية وأية أمور تراها ضرورية لعملية الفحص الضريبي الى مقر الهيئة لغرض تدقيقها بعد تنظيم محضر تسلم تلك الدفاتر والسجلات وهذا النوع من الفحص يتمثل في نظام مسك الدفاتر التجارية رقم (2) لسنة 1985 المادة (6) . (الشرع، 2010: 82)

ج- الفحص الضريبي في مركز الهيئة

هو الفحص العميق الذي يجري في قسم الرقابة والتدقيق الداخلي نتيجة عدم اتفاق المكلف والسلطة المالية على الربح المحاسبي الظاهر في بيانات المكلف أو يتم لسبب ورود معلومات عن نشاط مخفي للمكلف من مصادر خارجية يتم على أثره وضع اليد على سجلات المكلف واخضاعها للفحص ويشمل بذلك فترة سنة مالية أو أكثر من سنة ، وهو الفحص الذي يقوم به موظفو قسم الرقابة والتدقيق في الهيئة العامة للضرائب . (حسن، 2012: 20)

3- الجزاءات والعقوبات القانونية الرادعة التي تفرض على الشركات التي مارست أساليب المحاسبة الإبداعية لغرض الحد منها

لكل قانون أهدافه ووسائله، وقانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل يعد جزءاً من القانون المالي الذي يرمي إلى تحقيق المصلحة المالية للدولة مضافاً إليه الأهداف الاجتماعية والاقتصادية والسياسية الأخرى المرسومة له، ولبلوغ ذلك يرسم القانون مجموعة من القواعد والإجراءات المتعلقة بحصر المكلفين وتقدير وعاء الضريبة أي تحديد مقدار الضريبة المستحقة بذمة المكلف وتحصيل هذه الضريبة ويلزم المكلفين بدفع الضريبة وعلى وجوب الامتثال له. ويشير (إسماعيل) أن المشرع العراقي قد فرض عقوبات متنوعة لضمان تطبيق أحكام الضريبة على المكلفين، وتناسب هذه العقوبات مع الفعل الذي يقوم به المكلف أو يمتنع عن القيام به، فقسم منها يكتفي المشرع فيها بالغرامة في حين القسم الآخر ينص على زيادة مقدار الضريبة، وثمة عقوبات أخرى مثل الحبس أو الحبس والغرامة معاً، ومما تجدر الإشارة إليه أن قسماً من العقوبات أعطى القانون للسلطة المالية صلاحية فرضها، في حين أوكل القسم الآخر الى المحاكم. وهناك عقوبة جعلها القانون من اختصاص لجان الاستئناف، في حالة المخالفات التي يرتكبها المكلفون لنظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل. (إسماعيل، 2002، 685)

وقد ترتب على ذلك أن يكون الهدف من فرض العقوبة هو منع وردع المكلف (الشركات) من استخدام أساليب الغش والتضليل عند أعداد الحسابات المقدمة لغرض التحاسب الضريبي ، وأن قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل قد وضع الجزاءات والعقوبات عن المخالفات الضريبية وكما موضح في أدناه :

- مخالفات اخفاء معلومات والتصريح الناقص عن الدخل و التلاعب في الحسابات

تُعدّ هذه المخالفات من أكثر المخالفات خطورة وتأثيراً على فاعلية نظام التحاسب الضريبي وذلك بسبب اتساع نطاق ممارستها بين المكلفين (الشركات) وصعوبة اكتشافها من قبل الادارة الضريبية مقارنة بغيرها من انماط المخالفات الضريبية نظراً لما يتطلبه ذلك من قدرات ومكانات فنية متقدمة جداً ولهذه الاسباب نجد أن الجزاءات التي يتم ايقاعها بالمكلفين الذين يرتكبونها تمتاز عن غيرها من الجزاءات بالقسوة لتحقيق الردع المطلوب بين أوساط المكلفين عموماً . (النعيمي، 2005: 56)

أن الجزاءات المفروضة على هذا النوع من المخالفات في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل تضمنها المواد (السابعة والخمسون) و (الثامنة والخمسون) و (التاسعة والخمسون) و (التاسعة والخمسون مكررة)، وسنتناول بالتفصيل ما جاءت به هذه المواد وكما موضح في أدناه :

- المادة (السابعة والخمسون)

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

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

ب- من اعد أو قدم حساباً أو تقريراً أو بياناً كاذباً أو ناقصاً عمّا يجب إعداده أو تقديمه وفق هذا القانون أو ساعد أو حرض أو اشترك في ذلك .

- المادة (الثامنة والخمسون)

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

- المادة (التاسعة والخمسون)

وقد بيّن القانون في المادة التاسعة والخمسين بأنه على السلطة المالية أن تضاعف الضريبة على الدخل الذي كان موضوع الدعوى الوارد بيانها في إحدى المادتين (57) و (58) المشار إليهما أعلاه بعد اكتساب الحكم الصادر فيها الدرجة القطعية.

العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية*
دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب

- المادة (التاسعة والخمسون مكررة).

تم بموجب هذه المادة اقرار مبدأ عقد التسوية الصلحية بين المكلف والسلطة المالية إذ اعطى القانون لوزير المالية ان يعقد تسوية صلحية في الافعال والنصوص عليها في المادتين (57) و (58) من القانون قبل اقامة الدعوى لدى المحاكم المختصة أو خلال النظر فيها وذلك بالاستعاضة عن العقوبات الواردة في المادتين المذكورتين أعلاه بدفع مبلغ لا يقل عن مثلي الضريبة المتحققة في الدخل موضوع الدعوى، على أن تتعد التسوية الصلحية بناء على طلب تحريري يقدم من مرتكب الفعل أو المخالف أو من يمثله قانوناً، ولا يحق لمرتكب الفعل المخالف العدول عنها بعد حصول الموافقة عليها.

ويترتب على عقد التسوية عدم إقامة الدعوى الجزائية على مرتكب الفعل المخالف بعد تسديده للمبلغ المذكور أعلاه (لا يقل عن مثلي الضريبة المتحققة) واتعاب اجراءات الدعوى في أية مرحلة وصلت إليها.

3- دراسة وتحليل حالات عملية عن المحاسبة الإبداعية في الشركات عينة البحث

لغرض تعزيز الجانب النظري وتحقيق اهداف البحث واختبار فرضياته، تم دراسة البيانات المالية لشركتين عينة البحث وتثبيت الملاحظات الخاصة بممارسات المحاسبة الإبداعية التي تقوم بها هذه الشركات، وبيان الآثار الناجمة عنها في نتيجة نشاطها ووضعها المالي وكما موضح في أدناه:

الحالة الأولى:

شركة (أ) للتجارة والمقاولات العامة المحدودة المسؤولية - بغداد / 2011

في ضوء دراسة التقارير المالية وملاحظات قسم الرقابة والتدقيق للشركة أعلاه لعام / 2011 تبين ما يأتي :-

1- أظهرت حسابات الشركة للسنة المالية المنتهية في 2011/12/31 صافي ربح مقداره (195,260,000) دينار ، وكما مبين في الخلاصة الآتية :

- الإيرادات الكلية المتحققة خلال السنة المالية 2011 : 1,543,869,400

- إجمالي المصاريف الجارية والتحويلية لسنة 2011 : 1,348,609,400

صافي الربح للسنة المنتهية في 2011/12/31 : 195,260,000 دينار

الضريبة التي تفرض طبقاً لنتائج الحسابات أعلاه

= 195,260,000 x 15% = 29,289,000 دينار

2- تم حساب الضريبة في قسم الشركات طبقاً لضوابط الهيئة العامة للضرائب ولم يؤخذ بفائض نتيجة النشاط الذي أظهرته الحسابات بسبب أنه أقل من ضوابط الهيئة العامة للضرائب وتم التحاسب بموجب مذكرة التخمين كما موضح في أدناه :

1,543,869,400 x (18% بموجب الضوابط) = 277,896,492 دينار

277,896,492 x 15% (نسبة الضريبة) = 41,684,475 دينار

العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية*
دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب

ملاحظات التدقيق الضريبي عن الشركة

تم إحالة اضبارة الشركة أعلاه إلى قسم التدقيق والفحص الضريبي لغرض إجراء التدقيق الضريبي على حسابات الشركة بسبب تمسك الشركة بنتائج حساباتها ورفضها التقدير بموجب الضوابط ، وعليه تم تثبيت الملاحظات الأتية الخاصة بحسابات السنة 2011 المالية وكما يأتي

1- تم المطالبة بالمجموعة الدفترية المحاسبية وفقاً لنظام مسك الدفاتر التجارية رقم (2) لسنة 1985 المعدل. إذ اشترط لمن يمسك حساباته على الحاسوب الالكتروني الشروط الواردة في المادة (3) من النظام المذكور إلا أن الشركة قنمت اضبارة تتضمن أوراق قيود يومية غير مصادق عليها من قبل كاتب العدل، كما تم مطالبة الشركة بتقديم دليل التبويب الحسابي للمصادق عليه من قبل السلطة المالية إلا أن الشركة لم تقم بتقديمه وعليه فان ذلك يُعد مخالفة للنظام المذكور آنفاً.

2- عند تدقيق و تحليل حساب المستلزمات السلعية في بيان العمليات الجارية والبالغ (1,324,034,400) دينار، اتضح للتدقيق الضريبي بأن هناك مبلغ قدره (40,530,000) دينار عن قيمة مشتريات متنوعة في أثناء السنة لا تتعلق بنشاط الشركة، مما ترتب على هذه الممارسة تضخيم حساب المستلزمات السلعية بمصاريف غير تشغيلية ولا تتعلق بنشاط الشركة ومن ثم سيؤثر على مجمل الربح وبالتالي تقلل من الأرباح .

3- تضمن حساب الاندثار والإطفاء والبالغ (875,000) دينار مبلغ (350,000) دينار عن اندثار الآلات ومعدات غير مستخدمة في الإنتاج ولا تعود ملكيتها الى الشركة .

4- اتضح للتدقيق الضريبي بأن هنالك مبلغ (5000,000) دينار ضمن حساب المستلزمات الخدمية قامت الشركة بتوزيعه كمكافآت لغير العاملين .

5- حساب مبلغ الضريبة بعد إجراءات التدقيق الضريبي لغرض استبعاد آثار ممارسات المحاسبة الإبداعية وكما موضح في أدناه :

195,260,000 دينار صافي الربح للسنة المنتهية في 2011/12/31

تضاف : المصاريف المرفوضة ضريبياً

عن قيمة مشتريات متنوعة لا تتعلق بنشاط الشركة	40,530,000
عن قيمة اندثار الآلات ومعدات غير مستخدمة	350,000
عن قيمة مكافآت لغير العاملين	5000,000

241,140,000 دينار

- مبلغ الضريبة المتحققة وهما للمبلغ الذي تم التوصل إليه :

$$241,140,000 \times (15\% \text{ نسبة الضريبة}) = 36,171,000 \text{ دينار}$$

6- تم محاسبة الشركة من قبل قسم التدقيق الضريبي نتيجة تلاعبها بالحسابات المقدمة لغرض التحاسب الضريبي ، بدفع مبلغ مثلي الضريبة استناداً الى المادة (59) من قانون رقم 113 لسنة 1982 المعدل . ومن خلال مراجعة الحالة أعلاه يتضح للباحث ما يأتي:

- 1- نلاحظ أن آثار ممارسة الشركة لإجراءات المحاسبة الإبداعية، إذ تم تخفيض مبلغ الضريبة بمقدار (6,882,000) دينار ، من (36,171,000) دينار طبقا للحسابات المقدمة بعد استبعاد آثار المحاسبة الإبداعية ، إلى (29,289,000) دينار طبقا للحسابات كما تم تقديمها بدون تعديل أو تدقيق ضريبي.
- 2- قدرة التدقيق الضريبي على اكتشاف الخطأ الحاصل في احتساب الدخل الخاضع للضريبة وتحديد الوعاء الضريبي الصحيح لدخل المكلف عبر دراسة الحالة أعلاه ، وكما جاء في الفقرات (4,3,2) من رابعا إذ تُعدّ هذه الممارسات ضمن ممارسات المحاسبة الإبداعية لأنها تهدف إلى التلاعب بنتائج الحسابات بقصد تضليل حقيقة نتائج نشاط الشركة، ومن ثم تقليل الأرباح الخاضعة للضريبة.
- 3- تم محاسبة الشركة بنفعها مبلغ لا يقل عن مثلي الضريبة واستنادا إلى المادة (59) من قانون ضريبة الدخل والتي تمثل رادعا للشركة من ممارسه اساليب المحاسبة الإبداعية مستقبلاً.

الحالة الثانية :

شركة (ب) للمقاولات العامة المحدودة - بغداد / 2009

في ضوء دراسة التقارير المالية وملاحظات قسم الرقابة والتدقيق للشركة أعلاه لعام / 2009 تبين ما يأتي :-

1- قدمت الشركة حساباتها للسنة 2009 المالية وكانت نتائج الحسابات كما يأتي :-

الإيرادات الكلية المتحققة خلال السنة المالية : 1,611,811,825 دينار

إجمالي المصاريف الجارية والتحويلية : 1,405,500,000 دينار

صافي الربح في 2009/12/31 206,311,825

الضريبة التي تفرض طبقا لنتائج الحسابات أعلاه : $206311825 \times 15\% = 30,946,775$

2- تم حساب الضريبة في قسم الشركات طبقا لضوابط الهيئة العامة للضرائب ولم يؤخذ بفائض نتيجة النشاط الذي أظهرته الحسابات بسبب أنه أقل من ضوابط الهيئة العامة للضرائب وتم احتساب الضريبة كما موضح في أدناه :

الإيرادات الكلية المتحققة خلال السنة المالية : $1,611,811,825 \times (20\% \text{ بموجب الضوابط})$

$= 322,362,365 \times (15\%) = 48,354,355$ دينار

ملاحظات التدقيق الضريبي عن الشركة (ب)

تم إحالة اضبارة الشركة أعلاه إلى قسم التدقيق والفحص الضريبي لغرض إجراء التدقيق الضريبي على حسابات الشركة بسبب تمسك الشركة بنتائج حساباتها ورفضها التقدير بموجب الضوابط ، وعليه تم تثبيت الملاحظات الآتية الخاصة بحسابات السنة 2009 المالية وكما يأتي

العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية* دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب

1- بلغت مصاريف الشركة (1,405,500,000) دينار ويمثل عموم المستلزمات السلعية والخدمية وقد جاءت تلك المصاريف جميعها معززة وكما نكر في تقرير التدقيق ، عدا مبلغ (50,245,000) دينار غير معزز ضمن حساب المستلزمات السلعية ، تمت إضافتها لغرض تضخيم مصروفات الشركة .

2- ظهر ضمن حساب المصاريف الأخرى في حساب الأرباح والخسائر مبلغ (28,000,000) يمثل خسارة مرحلة من سنوات سابقة ولدى قيام قسم الرقابة والتدقيق عن التحري في تفاصيل هذا المبلغ اتضح أن هذا المبلغ يمثل خسارة مضى على حدوثها أكثر من خمس سنوات وأنها لا تتعلق بمصدر دخل نشاط الشركة ، وبحسب ما جاء في (المادة 11-فقرة 2 من قانون رقم 113 لسنة 1982) والتي تنص على (لا تنزل الخسارة إلا من نفس مصدر الدخل الذي نتجت عنه) .

3- تمت إضافة المبالغ المذكورة أعلاه إلى مجمل الربح الوارد بالحسابات المقدمة ، وعليه تكون نتائج التدقيق كالآتي:-

الإيرادات بموجب الحسابات (بالدينانير) :	1,611,811,825
المصاريف بموجب الحسابات :	1,405,500,000
الفائض بموجب نتائج الحسابات :	206,311,825
تضاف: مصاريف مرفوضة وغير مقبولة	78,245,000 (50,245,000+28,000,000)
	284,556,825

- مبلغ الضريبة المتحققة وفقا للتعديل الذي تم التوصل إليه :

$$42,683,525 = 15\% \times 284,556,825 \text{ دينار}$$

وفي ضوء مراجعة الحالة أعلاه يتضح للباحث ما يأتي :

- 1- أن آثار ممارسة الشركة لإجراءات المحاسبة الإبداعية، حيث تم تخفيض مبلغ الضريبة بمقدار (11,736,750) دينار ، من (42,683,525) دينار طبقا للحسابات المقدمة بعد استبعاد آثار المحاسبة الإبداعية ، إلى (30,946,775) دينار طبقا للحسابات كما تم تقديمها بدون تعديل أو تدقيق ضريبي.
- 2- وجود تلاعب بأرقام المعاملات المصروفات تمثلت بمبلغ (50,245,000) دينار غير معزز ضمن حساب المستلزمات السلعية . تمت إضافتها لغرض تضخيم مصروفات الشركة .
- 3- قامت الشركة بتضمين حساب المصاريف الأخرى بخسائر مدورة من سنوات سابقة مضى على حدوثها أكثر من خمسة سنوات ولا تتعلق بنشاط الشركة ولا يوجد ما يثبت صحتها، ويُعدّ هذا الأجراء إحدى وسائل المحاسبة الإبداعية التي تستعملها الإدارة من أجل تضخيم مصروفاتها وتقليل الضريبة المفروضة على أرباحها.
- 4- ضعف الوعي الضريبي للمكلف وثقافته الوطنية والضريبية والتي تشكل جانباً أساسياً للتخلص من العبء الضريبي أو في تحديد الدخل الخاضع للضريبة.

العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية* دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب

5- طبقت أحكام المادة (59 مكررة) من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل بحق هذه الشركة والتي نصت على دفع مبلغ لا يقل عن مثلي الضريبة.

4- الاستنتاجات والتوصيات

1- الاستنتاجات

أ- استنتاجات الجانب النظري

أولاً- إن دوافع الإدارة في استعمال أساليب المحاسبة الإبداعية هي للتأثير على نتيجة نشاط الشركة و تقليل مبلغ الضريبة المحتسب على الشركة لغرض التهرب الضريبي .

ثانياً- إن التحيز الشخصي وضعف الوعي الأخلاقي المهني لدى قسم من المحاسبين والممارسين لمهنة المحاسبة والقائمين على إعداد الحسابات يُعدّ من الأسباب الرئيسة التي تمكن الإدارة من التلاعب بالمستحقات والتقديرات المحاسبية لغرض تحقيق أهدافها .

ثالثاً- إن استعمال العقوبات التي نص عليها قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل وكما جاء في المواد (58-59) يساعد في الحد من ممارسة الشركات أساليب المحاسبة الإبداعية وتكرارها مستقبلاً .

ب- استنتاجات الجانب العملي :

أولاً- تمارس بعض الشركات العراقية أساليب المحاسبة الإبداعية عند إعداد القوائم المالية وعرضها عن طريق التدخل المقصود في عمليات القياس والإفصاح المحاسبي للتأثير في الأرباح المعلنة لتغيير الأداء الحقيقي للشركات لغرض تقليل مبلغ الضريبة المفروضة عليها والتي تم اكتشافها بواسطة التدقيق الضريبي.

ثانياً- إن العاملين في مجال التدقيق الضريبي ونتيجة الخبرة الطويلة العملية في مجال التدقيق وكذلك قدرتهم في الحصول عن المعلومات التي تخص الشركات عن طريق الاخبار والمقننات الضريبية إذ تُعدّ أحد التقنيات الرقابية التي تعزز من جودة التدقيق، كذلك يساعد في اكتشاف القيم غير الحقيقية أو أي شيء غير طبيعي بالبيانات ، والتي يمكن استعمالها من قبل ممارسي التلاعب والاحتيال في الشركات .

ثالثاً- إن أغلب الشركات لن تعين محاسب ولا منفق داخلي على الملاك الدائم ليقوم بتثبيت العمليات المالية وتدقيقها أول بأول بل يكون تنظيم الحسابات في نهاية السنة المالية، وهذا يزعزع الثقة بالقوائم المالية من قبل السلطة الضريبة .

2- التوصيات :

أ- ضرورة قيام الهيئة العامة للضرائب بتطوير نظام الفحص الضريبي إذ يضمن شمول نسب كافية من المكلفين بهذا الفحص وتشخيص واكتشاف المخالفات المرتكبة والمساءلة عنها بهدف دفع المكلفين للتصريح بالمعلومات الكاملة والصحيحة عن الدخول التي يحقونها .

ب- ضرورة تفعيل عقوبة الحبس المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل ضمن العقوبات التي توقع بحق المكلف الذي ثبت قيامه بممارسات الغش والاحتيال (المحاسبة الإبداعية) لما لها من اثار معنوية في نفوس

المكلفين إذ يكون تأثيرها أكبر من تأثير الجزاءات والغرامات المالية التي تفرض على المكلف، كذلك للحد من هذه الممارسات مستقبلاً.

ج- من الضروري قيام الادارة الضريبية بتطوير قدرات العاملين في الهيئة على اكتشاف هذه الممارسات عن طريق إعداد دورات تدريبية خاصة للمخمين والمدققين في الهيئة العامة للضرائب تتناول مواضيعها المحاسبة الإبداعية وأساليبها وأن يكون هناك تدريب على حالات عملية من واقع حال الشركات .

د- إصدار مجلة من قبل الهيئة العامة للضرائب تعنى بالشؤون الضريبية لنشر الوعي الضريبي بين المواطنين كذلك نشر القوانين الضريبية مع شرح نصوصها ليتسنى للمكلف الاطلاع عليها فضلاً عن قيامها بنشر جرائم التهريب وأسماء المتهربين والأساليب التي يتبعها هؤلاء والعقوبات الموقعة بحقهم مع دعوة المختصين من الأساتذة وأصحاب الأقلام من ذوي الخبرة العلمية والعملية للمساهمة في تحرير مواضيعها.

المصادر :

العربية :

أولاً: القوانين والتعليمات :

- 1- قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل والانظمة المتعلقة به .
- 2- نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل رقم (2) لسنة 1985.
- 3- ضوابط المهن والأعمال التجارية لسنة 2013 - 2014 التقديرية (والتعليمات التوضيحية)

ثانياً: الكتب العربية

- 1- إسماعيل ، خليل إسماعيل ، المحاسبة الضريبية ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، الطبعة الاولى ، 2002 .
- 2- ياغي، محمد عبد الفتاح الأخلاقيات في الإدارة ، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، 2012 .
- 3- الكعبي، جبار محمد علي، التشريعات الضريبية في العراق ، دار السجاد للطباعة، الطبعة الثانية، بغداد، العراق، 2008 .
- 4- السكارنة، بلال خلف، الأبداع الإداري ، الطبعة الاولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، 2011 .

ثالثاً : الأطاريح والرسائل والبحوث :

- 1- داود، فالح عبد الحسن ،(2009) "مدى الاعتماد على القوائم المالية المصادق عليها في تحديد الدخل الخاضع للضريبة" بحث لنيل شهادة المحاسبة القانونية، مقدم الى المعهد العربي للمحاسبين القانونيين .
- 2- حوسو، محمد محمود ذيب، (2005) " التدقيق للأغراض الضريبة" ، أطروحة ماجستير في المنازعات الضريبية، جامعة النجاح الوطنية/ كلية الدراسات العليا- فلسطين .
- 3- حسن، ميلاد فيصل، (2012) "مدى الأخذ بالمحددات المحاسبية في ضوء المعايير الدولية لتحديد الوعاء الضريبي" رسالة دبلوم عالي معادل للماجستير في الضرائب، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد .



العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية *

دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب

- 4- النعيمي، رشا عبد المجيد، (2005) "التهرب الضريبي في المهن الطبية" دراسة تطبيقية لنيل شهادة الدبلوم العالي في المحاسبة الضريبية، كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة بغداد .
- 5- الشرع، إيمان حسين، (2010) " دور نظام الرقابة الداخلية في تحقيق العدالة الضريبية" رسالة دبلوم عالي معادل للماجستير في الضرائب، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد .
- رابعاً: المجالات والدوريات :
- 1- القطيش، حسن فليح والصوفي، فارس جميل (2011) "أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل و المركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية / جامعة بغداد، العدد (27) .
- 2- شبير، محمد عماد، (2012) "المحاسبة الإبداعية"، مجلة مال وأعمال، الكلية الجامعية للعلوم التطبيقية / غزة- فلسطين، العدد (2) .
- 3- تيجاني، بالريقي، (2010) "المحاسبة الإبداعية- المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التيسير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية/ جامعة سطيف ، العدد (12) .
- مواقع الشبكة الدولية للمعلومات /الانترنت / :
- 1- الخشاوي، علي محمود، (2008) " المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها".
[www. alqashi.com/th/th46.pdf](http://www.alqashi.com/th/th46.pdf)
- 2- جمال، عمورة أحمد، (2011) " دور وأهمية الإبداع المحاسبي والمالي في عملية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية و المالية".
[www. efpedia.com/arab.com](http://www.efpedia.com/arab.com)

المصادر الأجنبية

First: Books:

1. Gerard M. ZACK and et al., (2013) " **Financial Statement Fraud**", Published by John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey.
2. Steve Albrecht and Others., (2012) " **Fraud Examination**", Published by John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey.

Second: Theses and Dissertations:

1. Charles, and others., (2012), " **Tax Avoidance and Evasion as a Factor Influencing 'Creative Accounting Practice' Among Companies in Kenya** ", J0urnal Of Business Studies Quarterly.
2. Lin, Li., (2008) , " **Creative Accounting**", A Dissertation presented in part consideration for the degree of Masters of Arts in Finance and investment