

## اثر ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تنعكس على صدق وعدالة القوائم المالية في التهرب الضريبي

**The impact of creative accounting practices that are reflected on the sincerity and fairness of financial statements on tax evasion**

haider.k1981h@gmail.com

كلية بغداد للعلوم الاقتصادية/قسم المحاسبة

م.حيدر كاظم نصرالله التميمي

**المستخلص :**

يهدف البحث إلى تحقيق مجموعة من الأهداف أهمها توعية إدارة الشركات العاملة في القطاع الخاص بمميزات ومخاطر استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية فهي من جانب تخدم مصالح الشركة وتحسن صورتها ومن جانب آخر تعرضها إلى مخاطر عدم الالتزام بالقوانين والتشريعات الضريبية أو مخاطر التعثر والإفلاس نتيجة استغلال الثغرات والمرونة في تطبيق المعايير المحاسبية، وانسجاماً مع الأهداف ومن خلال مشكلة البحث التي تم صياغتها على شكل سؤال ( هل إن ممارساتها المحاسبة الإبداعية التي تنعكس على صدق وعدالة القوائم المالية تؤدي إلى زيادة التهرب الضريبي ) يسعى الباحث إلى اختبار فرضية البحث الرئيسية والفرضيات الفرعية، ولتحقيق ذلك صممت إستبانة تم توزيعها على عينة البحث، وتم الاستعانة بأساليب إحصائية لبيان وتحليل نتائج الاستبيان، وقد توصل الباحث إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها: أن اغلب إجابات أفراد عينة البحث كانت تؤيد وبنسبة عالية على أن ممارسات المحاسبة الإبداعية لها اثر كبير على عدالة وصدق القوائم المالية وتؤدي إلى زيادة التهرب الضريبي، وأخيراً يوصي الباحث بعدد من التوصيات أهمها العمل على توفير المستلزمات والمتطلبات التي يحتاجها المحاسبون بالشركات لكي يكون إبداعهم المحاسبي ضمن حدود القوانين والمعايير المحاسبي وبالشكل الذي لا يؤثر على عدالة وصدق القوائم المالية والتهرب الضريبي .

**الكلمات الافتتاحية :** المحاسبة الإبداعية ، القوائم المالية ، التهرب الضريبي .

**Abstract:**

The research aims to achieve a set of objectives, the most important of which is to educate the management of companies operating in the private sector about the advantages and risks of using creative accounting practices, as on the one hand they serve the interests of the company and improve its image, and on the other hand it exposes it to the risks of non-compliance with tax laws and legislation or the risks of default and bankruptcy as a result of exploiting gaps and flexibility in the application Accounting standards, and in line with the objectives and through the research problem that was formulated in the form of a question (Are their creative accounting practices that are reflected in the honesty and fairness of financial statements lead to an increase in tax evasion) the researcher seeks to test the main research hypothesis and the sub-hypotheses, and to achieve a designed questionnaire that was distributed According to the research sample, statistical methods were used to clarify and analyze the results of the questionnaire, and the researcher reached a set of conclusions, the most important of which are: Most of the responses of the research sample individuals were in favor with a high percentage that creative accounting practices have a significant impact on the fairness and validity of the financial statements and lead to an increase in tax evasion Finally, the researcher recommends a number of recommendations, the most important of which is working to provide the requirements and requirements he needs Here corporate accountants so that their accounting creativity is within the limits of accounting laws and standards and in a manner that does not affect the fairness and validity of the financial statements and tax evasion.

**Key Words:** Creative Accounting, Financial Statements, Tax Evasion.

## المقدمة

يثار الجدل بين الحين والآخر على ممارسات المحاسبة الإبداعية فالبعض يعدها نظاماً محاسبياً سلبياً يؤثر على مهنة المحاسبة بسبب ممارساتها التي تتجاوز حدود القوانين والمعايير المحاسبية، والبعض الآخر يعد ممارسات المحاسبة الإبداعية إبداعاً لا يتجاوز حدود القوانين والمعايير المحاسبية، وهذه الممارسات الإبداعية يقوم بها المحاسبون الذين يمتلكون معرفة وخبرات ومهارات تجعلهم متطورين علمياً وعملياً قادرين على الإبداع بعملهم المحاسبي، فبعضهم يستغل هذا الإبداع المحاسبي لتحقيق رغبات إدارة الشركة بالشكل الذي يؤثر على عدالة وصدق قوائمها المالية والتهرب من دفع الضريبة، وهذا العمل يرافقه غياب في الأخلاق وتجاوز على قواعد السلوك المهني، والبعض الآخر يستغل هذا الإبداع بالشكل الذي يساعد في زيادة كفاءة وفعالية الأداء بالشركة شرط عدم التجاوز على القوانين وقواعد السلوك المهني، ولكي يتم معرفة اثر ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تنعكس على صدق وعدالة القوائم المالية في التهرب الضريبي سيتم تقسيم البحث الى أربعة مباحث المبحث الأول تناول منهجية البحث أما فيما يتعلق بالمبحث الثاني فقد استعرض الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية وممارساتها في القوائم المالية ذات الأثر الضريبي، بينما المبحث الثالث ركز على مناقشة وتحليل نتائج الاختبار التطبيقي للأستبيان المتعلق بالبحث، وأخيراً المبحث الرابع الذي استعرض أهم الاستنتاجات والتوصيات التي توصل إليها الباحث .

## المبحث الأول: منهجية البحث

**تمهيد:** استعرض هذا المبحث منهجية البحث التي تعد المسار الميداني للبحث والطريقة العلمية المنظمة لتحديد مشكلة البحث وكيفية معالجتها بالشكل الذي يضمن الاختيار الموضوعي لفرضياتها وتحقيق الأهداف التي تم صياغتها وكما يأتي :

**أولاً: أهمية البحث :** يمكن بيان أهمية البحث من خلال التركيز على الممارسات المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية وأثارها على التهرب الضريبي وذلك لكثرة الشركات التي تعمل على إجراء التغييرات في الطرق والسياسات المحاسبية لغرض تحقيق مصالح قد تكون ايجابية أو سلبية على الشركة وكذلك التعريف بأخلاقيات المهنة إزاء ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تؤثر في صدق وعدالة القوائم المالية .

**ثانياً : مشكلة البحث:** تشكل المحاسبة الإبداعية تحدياً كبيراً لمهنة المحاسبة بسبب الممارسات التي يقوم بها المحاسبون مستغلين ذكائهم ومعرفتهم وخبرتهم بالمعايير المحاسبية لمعالجة الأرقام بهدف عدم إعطاء صورة حقيقية عن نتيجة النشاط للشركة ومركزها المالي، وهذا بطبيعة الحال ينعكس على التهرب الضريبي وبالاستناد إلى ذلك يمكن صياغة مشكلة البحث من خلال السؤال الآتي :

هل إن ممارساتها المحاسبة الإبداعية التي تنعكس على صدق وعدالة القوائم المالية (قائمة الدخل ، قائمة المركز المالي ) تؤدي إلى زيادة التهرب الضريبي ؟

**ثالثاً : أهداف البحث :** يسعى الباحث من خلال البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية :

1. التعريف بالإطار النظري للمحاسبة الإبداعية من خلال التركيز على مفهومها وممارساتها ومزاياها وأسبابها ودوافعها وأثارها على صدق وعدالة القوائم المالية (قائمة الدخل ، قائمة المركز المالي).
2. توعية إدارة الشركات بمميزات ومخاطر استخدام ممارسات وإجراءات المحاسبة الإبداعية فهي من جانب تخدم مصالح الشركة وتحسن صورتها ومن جانب آخر تعرضها إلى مخاطر عدم الالتزام بالقوانين والتشريعات الضريبية أو مخاطر التعثر والإفلاس نتيجة استغلال الثغرات والمرونة في تطبيق المعايير المحاسبية .
3. توعية الإدارة الضريبية بأثار ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تؤثر في عدالة وصدق القوائم المالية بوصفها مستخدماً خارجياً لهذه القوائم عند تقديرها للدخل الخاضع للضريبة بالشكل الذي يمنع الشركات من التهرب الضريبي .

رابعاً : **فرضية البحث** : انسجاماً مع أهداف البحث ومن خلال مشكلة وأهمية البحث، نسعى إلى اختبار فرضية رئيسية ويشتمل من هذه الفرضية الرئيسية أربع فرضيات فرعية وكما يأتي :

**H1: الفرضية الرئيسية:**توجد آثار لممارسات المحاسبة الإبداعية التي تنعكس على صدق وعدالة القوائم المالية تؤدي إلى زيادة التهرب الضريبي .

**H1-1: الفرضية الفرعية الأولى:** توجد آثار لممارسات المحاسبة الإبداعية الخاصة بالإيرادات والمصاريف وصافي الربح تنعكس على صدق وعدالة القوائم المالية تؤدي إلى زيادة التهرب الضريبي.

**H1-2: الفرضية الفرعية الثانية:** توجد آثار لممارسات المحاسبة الإبداعية الخاصة بقيمة الأصول الملموسة وغير الملموسة تنعكس على صدق وعدالة القوائم المالية تؤدي إلى زيادة التهرب الضريبي .

**H1-3: الفرضية الفرعية الثالثة:** توجد آثار لممارسات المحاسبة الإبداعية الخاصة بأسعار السوق للاستثمارات المتداولة أو أسعار الصرف تنعكس على صدق وعدالة القوائم المالية تؤدي إلى زيادة التهرب الضريبي.

**H1-4: الفرضية الفرعية الرابعة:** توجد آثار لممارسات المحاسبة الإبداعية الخاصة بالتلاعب بالذمم المدينة والمخزون تنعكس على صدق وعدالة القوائم المالية تؤدي إلى زيادة التهرب الضريبي.

### المبحث الثاني: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية وممارستها في القوائم المالية ذات الأثر الضريبي

**تمهيد** : أن هذا المبحث يستعرض مطلبين الأول متعلق بالإطار النظري للمحاسبة الإبداعية والثاني يتناول ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تنعكس على صدق وعدالة القوائم المالية ذات الأثر الضريبي وكما يأتي :

#### المطلب الأول:الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية

**تمهيد:** يبحث المفكرون والمهنيون في تخصص المحاسبة دائماً عن التجديد وذلك من خلال طرح أفكار وممارسات تساعد في تطور المحاسبة ضمن إطار فكري وتطبيقي يواكب التطورات بالدول المتقدمة وكذلك يوازي التطور الحاصل بالعلوم الأخرى وخير مثال على ذلك المدة الزمنية الحالية التي تعكس تطور المحاسبة وهذا التطور يفخر به من يزاول المهنة من المحاسبين وهو يمثل الإبداع المحاسبي الذي لا يتجاوز حدود القوانين والمعايير المحاسبية .

**أولاً : تعريف الإبداع وأهميته:** يعد الإبداع من الأمور المهمة والأساسية لنجاح الشركات الخاصة التي تعمل في بيئة تنافسية غير مستقره ولهذا أصبح تشجيع الإبداع والتركيز عليه من الأهداف الأساسية التي تسعى الشركات إلى تحقيقه وازدادت أهميته نتيجة ارتفاع حدة المنافسة بين الشركات محلياً ودولياً (العميان، ٢٠٠٢: ٣٨٩). ويعرف الإبداع بأنه عملية إنتاج شيء ما على أن يكون هذا الشيء جديداً في صياغته وان كانت عناصره موجودة من قبل كإبداع عمل من أعمال الفن أو التخيل الإبداعي (Hipped, 1988: 17). ويعرف كذلك بأنه القدرة على جمع الأفكار وإخراجها بأسلوب فريد من نوعه (Robbins, 1998: 105). ويعرف الإبداع من قبل الباحث بأنه القدرة على طرح الأفكار التي تؤدي إلى حدوث تغيير جوهري في العمل، أما فيما يتعلق بأهمية الإبداع فيمكن استعراضها من خلال الآتي ( الكيلاني ، ٢٠٠٨ : ٥٢ ) :

١. تحسين خدمة الزبون .

٢. تحسين إنتاجية الشركة من خلال تحقيق الكفاءة والفاعلية في الأداء وتحقيق الأهداف بأقل التكاليف .

٣. زيادة قدرة الشركة على المنافسة .

٤. إيجاد أسواق جديدة للمنتجات لكي تزداد المبيعات.

**ثانياً : سمات الإبداع ومصادره في المجال المحاسبي** .:هنالك مجموعة من السمات أو الخصائص يمكن إن يوصف بها الإبداع في الشركات يمكن بيانها من خلال النقاط الآتية ( الكيلاني ، مصدر سابق : ٥٣ ):

١. وضع رسالة محددة للشركة والابتعاد عن البيروقراطية والعمل على تطوير العاملين وتنمية قدرتهم الإبداعية .

٢. العمل على ترسيخ العلاقات الجيدة مع المستفيدين وجعل أهداف التطوير والتجديد والإبداع هي تلبية احتياجاتهم .

٣. المكانة العالية و السرعة في الإنجاز في سياسات الشركة والقدرة العالية في الحصول على المعلومات .

وهناك مجموعة من السمات يمكن عددها مميزات للشخص المبدعة يمكن استعراضها بالنقاط الآتية (القيوتي، ٢٠٠٤: ٣٠٦) :

١. البصيرة الخلاقة والاستقلالية الفردية أي عدم التقبل بسلطة الغير.

٢. القدرة على التعامل مع متطلبات التغيير .

٣. القدرة على التجديد والتكيف .

٤. القدرة الفائقة في تقديم الرأي والمقترحات .

أما فيما يتعلق بأهم مصادر الإبداع في مجال المحاسبة فهي كما يأتي (Sen and Inamg a, 2006: 3) :

١. الإلهام والقدرة على الإبداع وهي صفات ومتغيرات مرتبطة بالمحاسب .

٢. الخبرات المعرفية والفكرية والفنية وهي متعلقة بالخبرة المكتسبة نتيجة العمل المحاسبي والمالي لمدة طويلة .

٣. الاحتياجات العلمية والإدارية وهي متعلقة بالمتطلبات الخاصة بالعملية الإنتاجية .

٤. القوانين، والأنظمة والتعليمات والمصادر والمراجع العلمية والأبحاث.

٥. البرامج التدريبية والتطويرية والمؤتمرات والورش والندوات والمؤتمرات والدراسية والعلمية.

**ثالثاً : خطوات أو مراحل الإبداع المحاسبي :** يمر الإبداع بشكل عام بعدد من المراحل يمكن بيانها من خلال النقاط الآتية

( النصر ، ٢٠٠٨ : ٢٨ ) :

١. مرحلة الإعداد : وهي مرحلة متعلقة بجمع المعلومات اللازمة لحل المشكلة.

٢. مرحلة الترقب : وهذه المرحلة متعلقة بالمعلومات المخزونة في عقل المبدع حيث يعمل على ترتيبها وتصنيفها ومعالجتها

واستبعاد غير المناسب منها لكي يتم التوصل إلى الحل المبتكر .

٣. مرحلة التنوير : وهي مرحلة تأتي بعد مرحلة الترقب التي تختتم بالتوصل إلى حلول جديدة يتم بلورتها للوصول إلى مرحلة

النضج حيث يكون الحل المبتكر على درجة عالية من الجودة .

٤. مرحلة الإثبات : وهي مرحلة متعلقة بتجهيز وتطوير وتعديل الفكرة لتكون على أفضل شكل ومفهومة من قبل الآخرين ويمكن

مشاركتها معهم .

٥. مرحلة التنفيذ : بهذه المرحلة تختتم مراحل الإبداع بعد التحقق من فعالية وجدوى الحلول والأفكار يتم تنفيذ الحل المناسب

للمشكلة .

إما فيما يتعلق بمراحل الإبداع المحاسبي فهي تقريباً نفس مراحل الإبداع العامة حيث تركز أولاً على استنشاع أو اكتشاف

المشكلات المحاسبية والمالية ومن ثم تحديد الصعوبات وبيان مراحلها وبعد ذلك يتم البحث عن الحلول المالية والمحاسبية وأخيراً

اختبار الفرضيات وصياغة النتائج وتوصياتها ( جعارة ، ٢٠١٤ : ٢٥ ) .

**رابعاً: تعريف المحاسبة الإبداعية وآراء الكتاب والباحثين بها :** تعرف المحاسبة الإبداعية بأنها عملية يستخدم فيها المحاسبون

معرفتهم بالقواعد المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات شركات الأعمال ( Amat et al., 1998: 3) . وتعرف كذلك

بأنها عمليات أو ممارسات حديثة ومعقدة ومبتكرة يقوم بها المحاسبون بالاعتماد على خبرتهم ومعرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية

لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركة أو التلاعب بها لتحقيق أهداف محددة ( الخشاي والدوسري ، ٢٠٠٨ : ٧) .

يرى الباحث أنها ممارسات وإجراءات محاسبية يقوم بها بعض المحاسبين هدفها عكس أحداث ووقائع غير حقيقية لأصحاب

المصلحة بالشكل الذي يخدم الشركة .

أما فيما يتعلق برأي بعض الكتاب والباحثين في المحاسبة الإبداعية فهناك آراء كثيرة متعلقة بالمحاسبة الإبداعية بعضها يصف

المحاسبة الإبداعية بأنها نقل أو تغيير للأرقام الموجودة في الحسابات المالية للشركات إلى ما يرغب به معدو تلك الحسابات

وإداراتهم مستغلين بعض الثغرات أو المميزات الموجودة في المعايير المحاسبية أو مستغلين العكس أي تجاهل بعض من هذه المميزات (Naser, 1993: 2). والبعض يراها ممارسة غير مرغوب بها ومخادعة تظل الحقائق بالشكل الذي يخدم متطلبات إدارة الشركة (Gowthorpe, Blake, 1998: 25).

**خامساً: أسباب نشأة أو ظهور المحاسبة الإبداعية:** إن الأسباب التي أدت إلى ظهور المحاسبة الإبداعية كثيرة ويمكن استعراض أهم هذه الأسباب من خلال النقاط الآتية (نفاع، ٢٠١٥: ٨٨):

١. محاولة الشركات اخذ موقع الريادة والصدارة في السوق نتيجة المنافسة الشديدة من خلال استخدام أساليب تجعل الشركة من أفضل الشركات في الساحة مثل ابتداع إرباح للشركة .
٢. ظهور نظرية الوكالة بسبب فصل إدارة الشركة عن ملكيتها واختلاف المصالح والأهداف بين المديرين الذين يبحثون عن تعظيم ثروتهم الشخصية وعدم تحمل المخاطر الكبيرة نتيجة استثمارات الشركة وبين المالكين والمساهمين الذين يهدفون إلى تعظيم القيمة السوقية للسهم .
٣. تعدد السياسات والأساليب المحاسبية بالإضافة إلى الثغرات القانونية التي تتيح أو تساعد معدي القوائم المالية بتقديم معلومات أو بيانات مضللة تخدم مصالح وغايات معينة ومثال ذلك حرية الاختيار للتقديرات المحاسبية وكذلك توقيت تنفيذ بعض العمليات الحقيقية .
٤. الرغبة من قبل اغلب الشركات بإظهار النمو بالريح في قوائمها المالية بشكل ثابت وعدم الإفصاح عن التقلبات خلال المدة .
٥. المحافظة على سعر السهم أو تضخيمه وذلك من خلال تقليل مستويات الاقتراض الظاهرية التي تظهر الشركة أقل عرضة للمخاطرة وخلق أو البيان للغير بان الشركة تحقق إرباح جيدة تساعد على زيادة رأس المال عن طريق إصدار الأسهم الجديدة وهذا يظهر الشركة بوضع أقل خطورة (بطو، ٢٠٠٦: ١١٣) .
٦. تضارب المصالح بين أصحاب المصالح حيث نلاحظ أن من مصلحة إدارة الأسهم هو دفع اقل ضريبة ممكنة واقل عوائد للأسهم بينما من مصلحة المستثمر والمساهم الحصول على عوائد وإرباح عالية لرأس المال وكذلك الإدارة الضريبية مصطلحتها زيادة مبلغ الضريبة وأخيراً يمكن القول أن المحاسبة الإبداعية تضع بعض أصحاب المصالح في وضعية مستفيدة على حساب الآخر (Sen and Inamga, 2006: 4).

**سادساً : دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية :** إن دوافع الشركات في استخدام المحاسبة الإبداعية كثيرة ويمكن استعراض أهم هذه الدوافع من خلال النقاط الآتية (محمد مطر ، ٢٠٠٩ ، رشا حمادة ، ٢٠١٠) :

١. استخدام المحاسبة الإبداعية بدافع التهرب الضريبي وهذا الدافع يعد من الدوافع الرئيسية التي تركز عليه اغلب الشركات من خلال استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بالتعاون مع المالكين ومدققي الحسابات عن طريق زيادة المصاريف وتخفيض الإيرادات والإرباح للحصول على هامش ربح منخفض .
٢. ممارسة المحاسبة الإبداعية بدافع تحقيق مكاسب شخصية حيث تعد المكاسب الشخصية من أهم دوافع الإدارة لاستخدام ممارسات وأثار المحاسبة الإبداعية بالتعاون مع مدقق الحسابات الخارجيين طبعاً هذا الدافع يكون على حساب أصحاب المصلحة والاقتصاد والمجتمع .
٣. دافع الوفاء بالمتطلبات اللازمة وهذا الدافع متعلق بالمتطلبات القانونية والتعاقدية التي تساعد الشركة على المحافظة على قيمتها أو حصتها السوقية وعمالها حيث تركز الشركات على استخدام هذا الدافع لغرض الوفاء بالمتطلبات اللازمة في حال عدم قدرة إمكانياتها التشغيلية والاستثمارية بتحقيق هذه المتطلبات .
٤. دافع الحصول على التمويل أو المحافظة على من قبل الشركات حيث تركز اغلب الشركات التي تعاني من نقص في السيولة اللازمة لأدائها عملياتها التشغيلية والاستثمارية أو لتسديد التزاماتها على هذا الدافع لتمويل نفقاتها والتزاماتها بالاعتماد على المؤسسات المالية عن طريق استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لغرض تحسين نتيجة النشاط والمركز المالية محاسبياً

بعيد عن الحقيقة أي أن الشركة تستخدم هذه الأساليب لغرض توفير متطلبات أو شروط التمويل التي تضعها المؤسسات المالية .

٥. دافع التأثير الإيجابي على سمعة الشركة وسعر أسهمها في السوق المالي وأخيرا الحصول على تصنيف مهني متقدم للشركة في مجال الأعمال على المنافسين ويعتمد هذه التصنيف على معايير ومؤشرات مالية .

**سابعاً: علاقة المحاسبة الإبداعية بالتلاعب المحاسبي :** يعرف التلاعب المحاسبي بأنه الإجراءات أو الخطوات التي تستخدم لغرض التلاعب في الأرقام المالية والأداء المالي مما يخلق انطباعاً خاطئاً عن القوة المالية للشركة (200 : 2014 , Aliaz and Mamo). وهناك شكلان للتلاعب المحاسبي الأول يكون خارج حدود القوانين والمعايير المحاسبية وهذا الشكل يسمى بالغش المحاسبي مثل التلاعب بالسجلات وأدلة الإثبات وسوء توزيع الأصول وحذف آثار العمليات من المستندات والسجلات وكذلك تسجيل عمليات وهمية (دانيال ، ٢٠٠٢ : ٢٤ ) . إما فيما يتعلق بالشكل الثاني فهو التلاعب المحاسبي ضمن حدود القوانين والمعايير المحاسبية وهو يركز على تحقيق أو خلق انطباع مختلف عن الحقيقة لدى أصحاب المصلحة مستخدمين القوائم المالية حيث يتم استغلال الثغرات وتعدد البدائل في السياسات المحاسبية لكي يخدم طرف معين يكون مستفيد من هذه الممارسات ويسمى هذا النوع من التلاعب بالمحاسبة الإبداعية وتظهر هذه الممارسات في صورة تمهيد الدخل أو إدارة الأرباح (طلال وآخرون ، ٢٠١٥ : ٣٢١).

**ثامناً : أنواع المحاسبة الإبداعية:** تركز المحاسبة الإبداعية على اتجاهات مختلفة بعضها يركز على مصالح الأطراف الخارجية مثل المستثمرين الحاليين والمرقبين والجهات الحكومية والعملاء والموردين والبعض الآخر يركز على الأطراف الداخلية مثل الإدارة على حساب الأطراف الأخرى وهي بطبيعة الحال تقسم إلى عدة أنواع وفقاً لاتجاهاتها التي يمكن استعراضها من خلال النقاط الآتية:

١. المحاسبة الإبداعية من حيث علاقتها بالإرباح : وهذا النوع يركز على تعظيم أو تخفيض الدخل الحالي للسنة المالية على حساب المدة السابقة أو المستقبلية، وكذلك إستراتيجية تخفيض درجة التغير في صافي الدخل المعلن أي العمل على تخفيض الانحرافات غير الاعتيادية في صافي الدخل وهذا يعرف بتمهيد الدخل (إسماعيل ، ٢٠١٤ : ٢٤٤ ) .

٢. المحاسبة الإبداعية من حيث تأثيرها على التدفق النقدي : وهي تركز على الممارسات الاقتصادية أي الأنشطة الحقيقية للشركة التي تؤثر على الدخل مثل القرارات الإدارية المتعلقة بالإنتاج والمبيعات والاستثمار وهو يهدف بشكل أساسي إلى التأثير على صافي التدفقات النقدية التي تنتج من هذه الأنشطة الرئيسية بالشركة وكذلك الممارسات المحاسبية أي تدخل إدارة الشركة في اختيار الطرق والأساليب المحاسبية بهدف التأثير على الدخل .

٣. المحاسبة الإبداعية من حيث تأثيرها على القوائم المالية : وهي قد تركز على ممارسات تؤثر على مضمون القوائم المالية أو ممارسات تؤثر في شكل القوائم المالية ( علي ، ٢٠٠٩ : ٦٢١ ) .

وهنا ينبغي الإشارة إلى أن ممارسات المحاسبة الإبداعية تقسم على نوعين الأول يتضمن الممارسات الحقيقية للمحاسبة الإبداعية وهي تركز على استخدام قرارات إدارية تتعلق بالإنتاج والاستثمار والمبيعات لكي يتم تعديل الإيرادات والمصروفات المتوقعة وهذا النوع من القرارات يؤثر على صافي التدفقات النقدية ومن ثم على مبلغ الربح ومن أهم الممارسات أو الأساليب التي تستخدمها الشركات هي إدارة المبيعات والمصروفات الاختيارية وكذلك الإنتاج أما النوع الثاني فهو يتضمن الممارسات الوهمية أو المصطنعة للمحاسبة الإبداعية وهي تركز على نوعين من الممارسات الأول هو الممارسات المحاسبية أو المصطنعة في إطار المعايير المحاسبية وهي تعتمد على استغلال المرونة المتوفرة بها كإدارة المستحقات واختيار التوقيت الملائم لتطبيق سياسة محاسبية إلزامية والتغيرات المحاسبية الاختيارية مثل التغيرات في السياسة المحاسبية و التقديرات المحاسبية والوحدة المحاسبية، أما الثاني فهو الممارسات المحاسبية أو المصطنعة خارج إطار المعايير المحاسبية مثل الممارسات الخاصة بالإيرادات و المصروفات والتلاعب بالبنود العادية وغير العادية (لعروسي، ٢٠١٩ : ١٤٥ - ١٥١) .

**المطلب الثاني: ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تنعكس على صدق وعدالة القوائم المالية ذات الأثر الضريبي**

**تمهيد:** يستعرض هذا المطلب وبشكل مختصر مفهوم القوائم المالية ذات الصلة بموضوع البحث وبعد ذلك سيتم بيان مفهوم وأسباب وإشكال التهرب الضريبي وأخيراً استعراض أهم ممارسات المحاسبة الإبداعية بهذه القوائم المالية ذات الأثر على التهرب الضريبي .

**أولاً :** مفهوم القوائم المالية ذات الصلة بموضوع البحث : أن القوائم التي تصدرها الشركات في نهاية السنة المالية لكي يتم تحديد نتيجة النشاط للشركة خلال مدة مالية معينة تسمى بالقوائم المالية، وتعد من أكثر التقارير المالية أهمية، وهي المصدر الرئيس للمعلومات المحاسبية، التي يحتاجها جميع الأطراف الداخلية والخارجية، والمتمثلة بنتيجة النشاط خلال فترة معينة ربح أو خسارة ( قائمة الدخل ) والمركز المالي للشركة في لحظة زمنية معينة، غالباً ما تكون في نهاية السنة المالية ( قائمة المركز المالي) والتدفقات ومصادر الأموال واستخداماتها ( قائمة التدفق النقدي) وما يحدث من تغيرات في حقوق الملكية ( قائمة التغير في حقوق الملكية) ولآتي تفاصيل لكل من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي لارتباطهما بموضوع البحث وكما يأتي :

١. **قائمة الميزانية العمومية ( المركز المالي) :** وهي القائمة التي توضح المعلومات المتعلقة بالموارد الاقتصادية للشركة والالتزامات المتعلقة بتلك الموارد في لحظة زمنية معينة، وهي وتساهم في عملية التقرير المالي بواسطة إيجاد أساس لحساب معدل العائد و كذلك تقييم هيكل رأس المال في الشركة، وتقدير درجة السيولة والمرونة المالية في الشركة، وبواسطة تحليل الميزانية ومعرفة سيولة الشركة يمكن قياس درجة المخاطرة التي تتعرض لها الشركة وتقدير التدفقات النقدية لها في المستقبل (كيسو، ١٩٩٩: 224). وتمتاز هذه القائمة بأنها تبين ما على الشركة من حقوق والتزامات فهي تعكس المركز المالي للشركة ومقارنة حقوق ملكية الشركة والتزاماتها لكي يتم تقييم قدرتها الائتمانية وكذلك يمكن من خلالها القيام بالتحليل المالي للبيانات التي تعرضها ومعرفة قدرة الشركة على تسديد التزاماتها المستحقة وهذا يتم من خلال نسب السيولة والتعرف على سياسة الشركة اتجاه استثماراتها المالية ( ١١٣ : Gary & et al , 2004 ) .

٢. **قائمة الدخل:** وهي قائمة يستفيد منها لبيان الإيرادات والمصروفات وصافي الربح أو صافي الخسارة الناتجة من عمليات الشركة في فترة محاسبية معينة أي أنها بمثابة قائمة للنشاط ( الوقاد ، ٢٠١١: ٩٥ ). وهي تعد على وفق مفهومين الأول يعرف بمفهوم الدخل والعمليات الجارية أو النشاط التشغيلي، وقائمة الدخل بموجب هذه المفهوم لا تتضمن إلا العناصر العادية والمتكررة الحدوث والتي تتعلق بنشاط السنة المالية الحالية، وبعد هذا المفهوم أن العناصر غير العادية والتي لا يتكرر حدوثها في المستقبل لا تخضع عادة لإرادة الشركة، وإن إبعاد هذه العناصر يجعل قائمة الدخل أكثر فائدة في حال تقييم الأداء والتنبؤ للمستقبل (الشيرازي، ١٩٩٠: ٢١١) ويعاب على هذا المفهوم عندما يفصل بين العناصر المتكررة وغير المتكررة أي العادية وغير العادية فأنه يعتمد في الغالب على التقدير والحكم الشخصي ، وهذا الأمر يفسح المجال أمام إدارة الشركة بأن تؤثر على عملية تحديد نتائج الأعمال وبهذا تبتعد قائمة الدخل عن الحيادية والموضوعية وكذلك موثوقية المعلومات التي تقدمها، وهذا قد يؤثر على قرارات المستخدمين، أما بموجب المفهوم الثاني قائمة الدخل الشامل فإنها تتضمن أثر العمليات والأحداث والظروف كافة التي ساعدت أو أدت إلى تغير حقوق الملكية خلال السنة المالية بعد استبعاد العمليات الرأسمالية كافة التي تحدث مع أصحاب رأس المال بصفتهم ملاكاً، وإن الدخل على وفق هذا المفهوم سوف يزيد من إمكانية الاعتماد على المعلومات ، ولكن سوف يؤثر سلباً على مستوى الملائمة وذلك بسبب استبعاد معلومات تحليلية ممكن أن تفيد المستخدمين للمعلومات، ولكي يتم تجاوز السلبيات في المفهومين فيتم الإفصاح في القسم الأول أي المفهوم الأول من قائمة الدخل عن نتيجة النشاط التشغيلي وفي الجزء الثاني بيان نتيجة الأنشطة غير التشغيلية وعند جمع نتائج الجزئيين يمكن الوصول إلى الدخل الشامل ( 257 : Libby, 1996 ) .

**ثانياً: مفهوم التهرب الضريبي:** تعد الضرائب مصدراً مهماً من مصادر الإيراد التي تعتمد عليها الكثير من الدول في تمويل خزينتها ومن ثم تغطية نفقاتها حيث تعرف بأنها استقطاع نقدي إجباري تفرضه الدولة أو احد هيئاتها على إرباح الشركات لكي يتم

تغطية النفقات العامة دون مقابل محدد وتوزع هذه الاستقطاعات على الشركات حسب مقدرتها لتكليفه (بطو، ٢٠٠٦ : ٣١) وتعرف كذلك بأنها فريضة إجبارية تحددها الدولة ويدفعها الفرد دون مقابل لكي يتم تحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية ( العتبي، ٢٠٠٩ : ٩ ). إما فيما يتعلق بتعريف التهرب الضريبي فهناك عدة تعريفات للتهرب الضريبي فمن الناحية القانونية يعرف بأنه كل عمل أو امتناع عن عمل يقع بالمخالفة للقواعد المقررة لتنظيم وحماية السياسة الاقتصادية للدولة ، ويعرف محاسبياً بأنه المخالفات الناتجة عن إخفاء معلومات وبيانات مالية عن الإدارة الضريبية أو تزوير وتحريف بعض العمليات المالية من قبل الشركة بهدف التقليل أو التهرب من الضريبة، إما من الناحية الاقتصادية فإن التهرب الضريبي يعني به التجاهل المقصود للتشريع القانوني بهدف التهرب من المستحقات والالتزامات الضريبية وقد يكون التهرب نتيجة تزويد الإدارة الضريبية بمعلومات كاذبة أو مزيفة لا تعكس نتيجة النشاط الحقيقية للمكلف (الراوي، ٢٠٠٨ : ١١) . ويعرف التهرب الضريبي من قبل الباحث بأنه عمل مخالف للقانون يقوم به المكلف بقصد التهرب من دفع الضريبة المستحقة عليه بشكل كلي أو جزئي .

**ثالثاً: أسباب وأشكال التهرب الضريبي :** توجد أسباب كثيرة للتهرب الضريبي يمكن بيان أهم هذه الأسباب من خلال النقاط الآتية:

١. الأسباب الأخلاقية : وهي متعلقة بضعف الوعي الضريبي للمكلف والمستوى الأخلاقي ويرجع ذلك إلى اعتقاد المكلف بأن الدولة تأخذ الضريبة بدون أي مقابل يحصل عليه .

٢. الأسباب الإدارية والفنية : إن عدم توفر العناصر الفنية والإدارية اللازمة لتحمل مسؤولية تطبيق القانون وضعف كفاءة الإدارة الضريبية وضعف الحوافز التشجيعية للمكلفين تعتبر جميعها أسباب تدفع المكلف للتهرب من دفع الضريبة .

٣. الأسباب الاقتصادية : وهذا السبب متعلق بالتقلبات الاقتصادية التي يتعرض لها البلد فهي تؤثر على زيادة أو انخفاض التهرب الضريبي حيث نلاحظ زيادة التهرب الضريبي في حالة تعرض اقتصاد البلد للكساد والانكماش بسبب انخفاض متوسط دخل الفرد بسبب هذا الانخفاض تزداد حالات التهرب الضريبي إما في حالة الانتعاش الاقتصادي نلاحظ أن متوسط دخل الفرد يرتفع وهذا بطبيعة الحال يساعد على تخفيض التهرب الضريبي لان المكلف يصبح قادر على دفع الضريبة المستحقة عليه ( عبد ، ٢٠١٣ : ٦٢-٦٥ ) .

٤. الأسباب السياسية : إن سياسة الدولة في الإنفاق العام لها دور كبير في تقليل التهرب الضريبي حيث نلاحظ أن الدولة التي تستخدم المال العام بشكل جيد يخدم المواطن تقل فيها رغبة المكلفين في التهرب الضريبي أما إذا حدث العكس أي عدم أنفاق المال العام بالشكل الصحيح نلاحظ أن المكلفين يشعرون بالظلم وهذا يدفعه إلى التهرب من دفع الضريبة ( الخطيب ، ٢٠٠٠ : ٦٥ ) .

٥. الأسباب الاجتماعية : إن الأسباب الاجتماعية المتعلقة بالمواطنين وخاصة الصحة والتعليم والرفاهية لها دور كبير في تقليل التهرب الضريبي .

٦. الأسباب التشريعية : أن عدم استقرار التشريعات والقوانين الضريبية أو عدم دقتها وكذلك ضعف الجزاءات الضريبية والازدواج الضريبي كلها أسباب تدفع المكلف إلى التهرب من دفع الضريبة ( الراوي ، مصدر سابق : ٢٥ - ٢٦ ) .

أما فيما يتعلق بأشكال التهرب الضريبي فهي قد تكون عن طريق المعاملات المحاسبية وخصوصاً المعاملات المتعلقة بالإيرادات والمصروفات أو قد يكون التهرب نتيجة كتمان أو إخفاء النشاط كلياً أو جزئياً أو قد يكون عن طريق إخفاء بعض أرقام العمليات التي تحقق الإرباح للشركة مثل أرقام المبيعات وكذلك زيادة المصاريف والتكاليف أو قد تقوم الشركة بعدم سداد ضريبة دخل العاملين ( مليكة ، ٢٠١٦ : ١٦ - ١٨ ) .

رابعاً: ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية ( الدخل والمركز المالي) ذات الأثر الضريبي :هناك العديد من الممارسات في المحاسبة الإبداعية يتم الاعتماد عليها من قبل الشركات لتحقيق أهداف عديدة منها التهرب من دفع الضريبة ويتم من خلال التأثير على القوائم المالية للشركة ويمكن استعراض هذه الممارسات من خلال الآتي:

١. العمل على تخفيض صافي الربح للسنة المالية في قائمة الدخل : ويتم هذا التخفيض من خلال تخفيض إيرادات السنة المالية أو زيادة المصروفات للسنة المالية نفسها وهذا الأسلوب بطبيعة الحال يؤدي إلى ترحيل جزء من الأرباح إلى السنة المالية القادمة أو للمستقبل على حساب السنة المالية الحالية أو قد تقوم بعض الشركات بالعمل على إظهار بعض المصاريف غير المستحقة خلال السنة المالية الحالية بغرض التهرب من الضريبة أو لتمكين الإدارة من الحصول على أرباح أكثر في المستقبل وهذا الممارسات لها اثر سلبي على مبلغ الضريبة .
٢. ممارسة تسجيل الإيرادات المزيفة في قائمة الدخل : هذه الممارسة تركز على تسجيل إيراد مزيف أو غير حقيقي وهمي حيث تقوم الشركة بتسجيل الإيراد بشكل سريع بينما عملية البيع لا تزال مشكوك بها وهذا مخالف للأصول المتبعة التي تقضي بتسجيل الإيراد بعد إكمال عملية تبادل المنفعة .
٣. زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة في قائمة الدخل : وهذه الممارسة تستخدمها بعض الشركات وهي من أساليب التلاعب الشائعة وهي تعطي صوره جيدة وحسنة عن إدارة الشركة من خلال زيادة إيراداتها وأرباحها ولكن الحقيقية غير ذلك أي أن أداء الشركة الحقيقي سيئاً وبالغالب يكون هذا العائد ناتج من عمليات غير جوهرية وغير تشغيلية وهذا بطبيعة الحال يؤثر على مبلغ الضريبة .
٤. ممارسة نقل المصاريف الجارية إلى أوقات محاسبية سابقة أو لاحقة في قائمة الدخل :إن مصاريف تنفيذ الأعمال قد تساعد على تحقيق منافع قصيرة الأجل ومثال ذلك الرواتب والإيجارات والإعلانات وهي تخصم مباشرةً من الإيرادات أو قد تساعد على تحقيق منافع طويلة الأجل مثل المباني والآلات التي تعتبر أصولاً يحسب عليها اندثار على فترة عمرها بينما تعد فائدتها متحققة فعلاً وفي بعض الحالات تصبح هذه الأصول عديمة المنفعة ويتم اعتبارها مصاريف تخصم من الدخل مباشرةً وهذا يعتبر احد ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تؤثر في التهرب الضريبي ولكي يتم إزالة هذا التأثير السلبي يتطلب من الإدارة الضريبية أن تقوم بتحميل كل سنة مالية بما يخصها من مصروفات لكي يتم تنزيلها من الوعاء الضريبي ( Kieso D, Weygand J , 2009; 55) .
٥. ممارسات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقيمة الأصول الملموسة وغير الملموسة في قائمة المركز المالي المؤثرة على التهرب الضريبي : وهذه الممارسات تقوم بها بعض الشركات حيث تعمل على تضخيم قيمة الأصول بأصول معنوية قبل شراؤها ومثال ذلك الاعتراف بالشهرة أو المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل الشهرة والعلامات التجارية أو قد تقوم الشركات بتخفيض مخصص الديون المشكوك فيها وبالتالي زيادة إرباح السنة المالية الحالية أو قد تقوم الشركة بالتلاعب في نسب الاندثار للأصول الثابتة وهنا يتطلب من الإدارة الضريبية إن تقوم بتصحيح هذه الممارسات بالإضافة أو الخصم لكي يتم معالجة الأثر على الوعاء الضريبي .
٦. ممارسات متعلقة بأسعار السوق للاستثمارات المتداولة في قائمة المركز المالي :تهدف هذه الممارسات التي تركز على أسعار السوق للاستثمارات المالية للتلاعب في تقييم محفظة الأوراق المالية وهذه الممارسات تستخدمها بعض الشركات بهدف تحقيق غايات ومنها تخفيض الضريبة المستحقة عليها .
٧. ممارسات متعلقة بأسعار الصرف للبنود النقدية المتوفرة بالعملة الأجنبية وعدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة أو قد تقوم بعض الشركات بإجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض أسعار الأصول المتداولة وهذا يؤثر على مبلغ الضريبة ويتطلب من الإدارة الضريبية العمل على تصحيح هذه الممارسات .
٨. الممارسات المتعلقة بالتلاعب بالذمم المدينة من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة أو قد تقوم بعض الشركات بإدراج الاستثمارات طويلة الأجل ضمن الاستثمارات المتداولة والهدف من ذلك زيادة رأس المال العامل أو ثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها ومثال ذلك إثبات إيراد متوقع تحصيله من دعوة قضائية على احد العملاء قبل صدور الحكم أو تصنيف النفقات التشغيلية على أنها نفقات استثمارية أو تمويلية او القيام بعملية المقاصة بين بعض بنود الأصول والالتزامات وهذا

بطبيعة الحال يؤدي إلى تخفيض قيمة الأصول والالتزامات في قائمة المركز المالي، ونتيجة لهذا الممارسات يتطلب من الإدارة الضريبية معالجة هذه الممارسات التي تؤثر على الوعاء الضريبي .

٩. ممارسات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بالمخزون : تقوم بعض الشركات بإضافة بضاعة راكدة أو متقدمة للمخزون أو التلاعب بأسعار التقييم لتخفيض قيمة البضاعة المباعة التي ينتج عنها زيادة بالإرباح أو قد تقوم بعض الشركات بتعديل الأعمار الافتراضية للأصول الثابتة لتخفض معدل اندثارها ومن ثم تخفيض المصروفات أو تحميل بعض المصروفات المتعلقة ببعض الأصول الثابتة على أصل آخر معدل اندثاره اقل أو قد تقوم برسملة تكلفة الاقتراض أو كلفة التمويل الخاصة بالحصول على الأصول الثابتة بالرغم من عدم وجود أو تحقق شروط الرسملة وهذه الممارسات لها أثرها على الوعاء الضريبي وبما يخدم مصالح الشركات التي تقوم بهذه الممارسات .

وهنا ينبغي الإشارة إلى أن ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية ( قائمة الدخل ، قائمة المركز المالي ) التي تم الإشارة إليها هي جزء من ممارسات كثيرة يمكن أن تستخدمها بعض الشركات لتحقيق غايات وأهداف معينة تخدم مصالحها وسياساتها ( عبد الحميد ، ٢٠١٧ : ١٣٨-١٤٠ ) .

### المبحث الثالث : مناقشة وتحليل نتائج الاختبار التطبيقي للإستبيان

تمهيد : يركز هذا المبحث على مناقشة وتحليل نتائج الاختبار التطبيقي للإستبانة المعدة لاختبار صحة فرضيات الدراسة التي تبناها الباحث بالاعتماد على الأساليب الإحصائية، ولغرض استعراض تفاصيل هذا الاختبار سيتم التركيز على ما يأتي :

#### أولاً : وصف المتغيرات الديموغرافية لعينة البحث

يركز هذا الجانب على إعطاء وصف للمتغيرات النوعية الديموغرافية لإفراد عينة البحث وكما مبين بالجدول رقم (١) الآتي :

الجدول (١) وصف المتغيرات الديموغرافية لعينة البحث

التحصيل الدراسي	دكتوراه وما يعادلها		ماجستير وما يعادلها		دبلوم عالي		بكالوريوس		دبلوم	
	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة
	١٠	%٢٠	٢٠	%٤٠	١٠	%٢٠	١٠	%٢٠	٠	
التخصص العلمي	محاسبة		مالية ومصرفية		إدارة أعمال		اقتصاد		أخرى	
	٤٠	%٨٠	٦	%١٢	٢	%٤	١	%٢	١	%٢
العنوان الوظيفي	أستاذ		محاسب		مراقب حسابات		مخمن ضرائب		أخرى	
	١٥	%٣٠	١٧	%٣٤	٦	%١٢	١٢	%٢٤	٠	
سنوات الخبرة	٥-١ سنة		١٠-٦ سنة		١٥-١١ سنة		٢٠-١٦ سنة		٢٠ سنة فأكثر	
	٤	%٨	٦	%١٢	١٥	%٣٠	١٣	%٢٦	١٢	%٢٤

المصدر : الجدول من أعداد الباحث

من خلال تحليل النتائج بالجدول رقم (١) الخاص بالخصائص الديموغرافية لعينة البحث ، يتبين أن نسبة (٨٠ %) من أفراد العينة يحملون شهادة عليا، والباقي (٢٠%) من حملة شهادة البكالوريوس وهذا يعني أن أفراد عينة البحث يتمتعون بالمؤهلات العلمية الجيدة التي تمكنهم من الإجابة على أسئلة الاستبانة، أما فيما يتعلق بالتخصص العلمي لأفراد عينة البحث نلاحظ أن النسبة الأكبر وهي (٨٠%) في تخصص المحاسبة ذات الصلة بموضوع البحث والباقي (١٢%) لتخصص المالية والمصرفية، وما يقرب إلى (٨%) مقسم لتخصص الاقتصاد وإدارة الأعمال والتخصصات الأخرى، وهذا يعني أن عينة البحث تتمتع بالأهلية العلمية

والأكاديمية اللازمة للإجابة على أسئلة الاستبيان بدقة، وهذا بطبيعة الحال ينعكس بشكل إيجابي على جودة الإجابات المقدمة من قبل أفراد العينة، ومن خلال تحليل النتائج الخاصة بالعنوان الوظيفي لأفراد عينة البحث فنلاحظ أن (٣٠%) من أفراد العينة من الأساتذة في الجامعات العراقية، وأن (٣٤%) من أفراد العينة المبحوثة هم من المحاسبين في الشركات العراقية الخاصة، وكذلك تم توزيع الاستبيان إلى مراقبي الحسابات وبلغت نسبتهم (١٢%) بينما بلغت نسبة مخمني الضرائب العاملين بالإدارة الضريبية (٢٤%) وأخيرا النتائج المتعلقة بالخبرة العملية لأفراد عينة البحث، حيث نلاحظ إن أفراد عينة البحث الذين تبلغ خدمتهم أقل من (٥) سنوات كانت نسبتهم (٨%) بينما الذين تبلغ خدمتهم أقل من (١٠) سنوات نسبتهم (١٢%) في حين أفراد العينة الذين تبلغ خدمتهم أكثر من (١٠) سنوات ولغاية (١٥) سنة نسبتهم (٣٠%) بينما ما زاد عن (١٥) سنة ولغاية (٢٠) سنة نسبتهم (٢٦%) وما زاد عن عشرين سنة فقد بلغت نسبتهم (٢٤%) وهذا يعني إن أفراد العينة يتمتعون بالخبرة العملية الكافية التي تمكنهم من أدراك البعد العملي والتطبيقي لأسئلة الاستبيان وهذا ينعكس بشكل إيجابي على نوعية الإجابات على أسئلة الاستبيان بشكل عام .

### ثانيا: تحليل ومعالجة بيانات الاستبانة :

تم التركيز عند توزيع الاستبيان على عينة من الأساتذة في الكليات العراقية والمحاسبين في شركات القطاع الخاص ومخمني الضرائب في الإدارة الضريبية ومراقبي الحسابات حيث تم توزيع (٥٨) استبانة وتم استعادة (٥٠) استبانة ستخضع للتحليل حيث اعتمد الباحث على خمسة بدائل لإجابات المستهدفين على جميع أسئلة الاستبانة والبالغ عددها (٣٠) سؤال وقد تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي، وهو مقياس مئوي مكون من خمس درجات لتحديد درجة موافقة مفردات عينة البحث على كل أسئلة الاستبانة وتحويلها إلى بيانات كمية حتى يمكن قياسها وتحليلها إحصائياً، وكما مبين بالجدول الآتي :

جدول (٢) بدائل الإجابات حسب مقياس ليكرت

١	٢	٣	٤	٥
لا اتفق تماماً	لا اتفق	محايد	أتفق	أتفق تماماً

المصدر : الجدول من أعداد الباحث

أما فيما يتعلق بالأوساط الحسابية التي سيتم التعامل معها لغرض تفسير وتحليل النتائج الخاصة بمحاور الاستبانة فقد تم تقسيمها إلى ثلاثة مستويات بالاستناد على طول الفترة البالغ ١,٣٣ وكما مبين بالجدول الآتي :

جدول(٣) مستويات تحليل وتفسير النتائج

رقم المستوى	المستوى	الوسط الحسابي
١	المستوى المنخفض	من ١,٠٠ إلى أقل من ٢,٣٣
٢	المستوى المتوسط	من ٢,٣٣ إلى أقل من ٣,٦٦
٣	المستوى المرتفع	من ٣,٦٦ لغاية ٥,٠٠

المصدر : الجدول من أعداد الباحث

### ثالثاً: قياس ثبات وصدق أسئلة محاور الاستبانة

أن المقصود بالثبات الاستقرار بالمقاييس والحصول على نفس النتائج عندما يتم تطبيقه على نفس العينة، حيث سيتم قياسه من خلال احتساب معامل الاتساق الداخلي كرونباخ ألفا الذي يستخدم لقياس ثبات أسئلة الاستبانة، أما فيما يتعلق بالصدق فيعني به أن المقياس يتلاءم مع ماوضع لقياسه، وينبغي أن تكون قيمة هذا المعامل تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، فكلما كانت قيمة معامل إلفا تقترب من الواحد الصحيح يعني أن هنالك ارتفاع في ثبات أسئلة الاستبانة، والعكس صحيح وبالإستناد إلى ذلك يمكن بيان معامل الثبات والصدق لأسئلة محاور الاستبانة الخمسة من خلال الجدول رقم (٤) الآتي :

اثر ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تنعكس على صدق وعدالة القوائم المالية في التهرب الضريبي

## الجدول (٤) قيم معامل الثبات والصدق لأسئلة محاور الاستبانة

التسلسل	البعد	معامل الثبات (إلغا كرونباخ)	معامل الصدق
١.	أسئلة المحور الأول	٠,٩٢٠	٠,٩٥٩
٢.	أسئلة المحور الثاني	٠,٩٣٠	٠,٩٦٤
٣.	أسئلة المحور الثالث	٠,٩١٥	٠,٩٥٦
٤.	أسئلة المحور الرابع	٠,٩٤٠	٠,٩٦٩
٥.	أسئلة المحور الخامس	٠,٩٢٥	٠,٩٦١
٦.	جميع المحاور	٠,٩٢٦	٠,٩٦٢

المصدر : الجدول من أعداد الباحث بالاستناد على بيانات برنامج spss

من خلال تحليل نتائج الجدول رقم (٤) الذي يعكس قيمة معامل الثبات والصدق لأسئلة محاور الاستبانة الخمسة نلاحظ إن معامل الثبات أي قيمة إلغا كرونباخ لأسئلة المحور الأول من الاستبانة تبلغ ( ٠,٩٢٠ ) وهي تعد قيمة عالية قريبة من الواحد الصحيح وهذا يعني أن أسئلة هذا المحور تمتاز بدرجة عالية من الثبات، بينما (٠,٩٥٩) هي قيمة معامل الصدق لأسئلة المحور الأول والتي يتم الحصول عليها من جذر معامل الثبات لهذا المحور، وهي تعد قيمة عالية تعكس مصداقية أسئلة المحور الأول، أما قيمة معامل الثبات لأسئلة المحور الثاني تبلغ (٠,٩٣٠) وهذا يعني أن أسئلة هذا المحور تمتاز بدرجة عالية من الثبات، وكذلك قيمة معامل الصدق التي تبلغ (٠,٩٦٤) فهي تعكس المصداقية العالية لأسئلة هذا المحور، وكذلك معامل الثبات للمحور الثالث الذي تبلغ قيمته (٠,٩١٥) فهي أيضاً تعد قيمة عالية قريبة من الواحد تعكس الثبات العالي في أسئلة هذا المحور، وكذلك معامل الصدق الذي تبلغ قيمته (٠,٩٥٦) يعكس المصداقية العالي في الأسئلة لهذا المحور، ونلاحظ كذلك قيمة معامل الثبات البالغة (٠,٩٤٠) للمحور الرابع هي أيضاً تعكس الثبات العالي في أسئلة الاستبانة التابعة لهذا المحور، وبنفس المصداقية العالية لبقية المحاور تمتاز أسئلة هذا المحور إذ تبلغ قيمة معامل الصدق للأسئلة التابعة له (٠,٩٦٩)، وكذلك قيمة معامل الثبات لأسئلة المحور الخامس التي تبلغ (٠,٩٢٥) وهي تعكس الثبات العالي في هذه الأسئلة، إما فيما يتعلق بقيمة معامل الصدق لهذا المحور التي تبلغ (٠,٩٦١) فهي تعكس كذلك المصداقية العالية في هذه الأسئلة، وأخيراً يتبين من تحليل قيمة معامل الثبات والصدق لجميع أسئلة المحاور الخمسة البالغة (٠,٩٢٦) و (٠,٩٦٢) على التوالي الثبات والمصداقية العالية في هذه الأسئلة وإمكانية الاعتماد عليها في إجراء التحليل الإحصائي، فضلاً عن ذلك فقد تم عرض نموذج الاستبيان على بعض الأساتذة الذين يتمتعون بالمؤهلات العلمية والعملية من حملة شهادة الدكتوراه والماجستير في تخصص المحاسبة، وقد تم الاستفادة من آرائهم ومقترحاتهم وخصوصاً المقترحات المتعلقة بالوضوح والسلامة اللغوية، وانتمائها للمجال، وعدد فقرات الأسئلة المدرجة في الاستبانة.

## رابعاً: عرض نتائج الاستبيان ومناقشتها

ركز هذا الجانب على استعراض نتائج الاستبيان المتعلقة بالوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات عينة البحث ومناقشتها، ولجميع المحاور التي تعكس فرضيات البحث وكما يأتي:

## الجدول (٥) عرض نتائج الاستبيان ومناقشتها للمحور الأول (الفرضية الرئيسية)

رقم الفقرة	الفقرة	Mean الوسط الحسابي	Std. Deviation الانحراف المعياري	الترتيب
1	تؤثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على صدق وعدالة القوائم المالية .	٤,٣	٠,٥٥	٣
2	ممارسات المحاسبة الإبداعية تؤدي إلى زيادة التهرب الضريبي.	٤,١	٠,٣٤	٥
3	تحتوي القوائم المالية التي تعرضها الشركات بالقطاع الخاص على ممارسات المحاسبة الإبداعية .	٤	٠,٤٢	٦
4	الكوادر العاملة بالإدارة الضريبية غير مؤهلة للكشف على ممارسات المحاسبة الإبداعية .	٤,٥	٠,٩٤	٢
5	اغلب المحاسبون المعدين للقوائم المالية لديهم المعرفة بممارسات	٤,٢	٠,٧٦	٤

اثر ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تنعكس على صدق وعدالة القوائم المالية في التهرب الضريبي

			المحاسبة الإبداعية .
١	٠,٦٣	٤,٧	تشجع إدارة الشركات بالقطاع الخاص على استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية بما يخدم مصالحها .
	٠,٦٠	٤,٣	المعدل العام

المصدر : الجدول من أعداد الباحث بالاستناد على نتائج برنامج spss

من خلال تحليل إجابات عينة البحث على أسئلة الاستبيان في الجدول رقم (٥) نلاحظ أن الوسط الحسابي للسؤال رقم (٦) ذات الترتيب الأول بلغ (٤,٧) وهو ضمن المستوى المرتفع يعكس الاتفاق التام من قبل أفراد عينة البحث مع هذا السؤال، وبانحراف معياري تبلغ قيمته (٠,٦٣) وهو يدل على عدم وجود تشتت في الإجابات وذلك لأن قيمة الانحراف المعياري كلما تزيد عن العدد (١) دليل على بداية تشتت آراء واتجاهات أفراد عينة البحث، أما في حالة القيمة أقل من العدد (١) فهذا دليل على عدم تشتت الإجابات وتجانس آراء واتجاهات أفراد عينة البحث، أما فيما يتعلق بالسؤال رقم (٤) ذات الترتيب الثاني فإن قيمة الوسط الحسابي البالغة (٤,٥) تقع ضمن المستوى المرتفع التي تعكس الاتفاق بشكل تام من قبل أفراد عينة البحث مع السؤال، وبانحراف معياري قيمته (٠,٩٤) يعكس بداية التشتت في إجابات عينة البحث لأن هذه القيمة قريبة جداً من العدد (١) وكذلك نلاحظ الاتفاق بين أفراد عينة البحث بشكل تام مع سؤال الفقرة رقم (١) ذات الترتيب الثالث بوسط حسابي يقع ضمن المستوى المرتفع تبلغ قيمته (٤,٣) وهو يعكس هذا الاتفاق، وبانحراف معياري تبلغ قيمته (٠,٥٥) يؤكد تجانس إجابات العينة وعدم تشتتها، ونلاحظ كذلك إجابات عينة البحث على سؤال الفقرة رقم (٥) ذات الترتيب الرابع متفقه تماماً مع هذا السؤال بوسط حسابي يقع ضمن المستوى المرتفع تبلغ قيمته (٤,٢) وبانحراف معياري (٠,٧٦) يعكس التجانس في الإجابات على سؤال هذه الفقرة، ومن خلال تحليل إجابات العينة على السؤال رقم (٢) ذات الترتيب الخامس نلاحظ القيمة المرتفعة للوسط الحسابي البالغة (٤,١) وهي ضمن المستوى المرتفع تؤكد الاتفاق وبشكل تام على هذا السؤال من قبل أفراد العينة، وبانحراف معياري منخفض تبلغ قيمته (٠,٣٤) يعكس التجانس في الإجابات، وأخيراً السؤال رقم (٣) ذات الترتيب السادس فهو أيضاً يعكس اتفاق أفراد عينة البحث مع هذا السؤال بشكل تام بوسط حسابي يقع ضمن المستوى المرتفع تبلغ قيمته (٤) وانحراف معياري تبلغ قيمته (٠,٤٢) وهذه القيمة تعبر عن عدم التشتت في آراء المستجيبين من أفراد عينة البحث .

#### الجدول (٦) عرض نتائج الاستبيان ومناقشتها للمحور الثاني (الفرضية الفرعية الأولى)

رقم الفقرة	الفقرة	Mean الوسط الحسابي	Std. Deviation الانحراف المعياري	الترتيب
٧	أن ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تؤثر على الإيرادات والمصاريف تنعكس على مبلغ صافي الربح قبل الضريبة .	٤.٢	٠.42	٥
٨	اغلب ممارسات المحاسبة الإبداعية هي بعيدة كل البعد عن الإبداع وخصوصاً المتعلقة بالمصروفات والإيرادات .	3.5	٠.٨٢	٦
٩	تشجع إدارة شركات القطاع الخاص على استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية للتأثير على صافي الربح بما يخدم مصالحها	٤.5	٠.22	٢
١٠	إن ممارسات المحاسبة الإبداعية الخاصة بالإيرادات والمصاريف وصافي الأرباح تؤثر على صدق وعدالة القوائم المالية .	٤.4	٠.٦٦	٣
١١	تساعد ممارسات المحاسبة الإبداعية الخاصة بالمصاريف والإيرادات والشركات على التهرب من الضريبة .	٤.6	٠.٥٦	١
١٢	اغلب ممارسات المحاسبة الإبداعية الخاصة بالمصاريف والإيرادات والإرباح التي تقوم بها الشركات بقصد التهرب من الضريبة هي ممارسات غير مشروعة يحاسب عليها القانون.	٤.3	٠.٧٢	٤
	المعدل العام	٤,٢	٠,٤٨	

المصدر : الجدول من أعداد الباحث بالاستناد على نتائج برنامج spss

نلاحظ من خلال تحليل إجابات عينة البحث في الجدول رقم (٦) أن الوسط الحسابي للسؤال رقم (١١) ذات الترتيب الأول بلغ (٤,٦) وهو ضمن المستوى المرتفع يعكس الاتفاق التام من قبل أفراد عينة البحث مع هذا السؤال، وبانحراف معياري قيمته

(٠,٥٦) وهو يدل على عدم وجود تشتت في الإجابات، أما فيما يتعلق بالسؤال رقم (٩) ذات الترتيب الثاني فإن قيمة الوسط الحسابي البالغة (٤,٥) تقع ضمن المستوى المرتفع التي تعكس الاتفاق بشكل تام من قبل أفراد عينة البحث مع السؤال، وبانحراف معياري قيمته (٠,٢٢) يعكس عدم التشتت في إجابات عينة البحث، ونلاحظ الاتفاق بين أفراد عينة البحث بشكل تام مع سؤال الفقرة رقم (١٠) ذات الترتيب الثالث بوسط حسابي يقع ضمن المستوى المرتفع تبلغ قيمته (٤,٤) وهو يعكس هذا الاتفاق، وبانحراف معياري تبلغ قيمته (٠,٦٦) يؤكد تجانس إجابات العينة وعدم تشتتها، ونلاحظ كذلك إجابات عينة البحث على سؤال الفقرة رقم (١٢) ذات الترتيب الرابع متفقه تماماً مع هذا السؤال بوسط حسابي يقع ضمن المستوى المرتفع تبلغ قيمته (٤,٣) وبانحراف معيار (٠,٧٢) يعكس التجانس في الإجابات على سؤال هذه الفقرة، ومن خلال تحليل إجابات العينة على السؤال رقم (٧) ذات الترتيب الخامس نلاحظ القيمة المرتفعة للوسط الحسابي البالغة (٤,٢) وهي ضمن المستوى المرتفع تؤكد الاتفاق وبشكل تام على هذا السؤال من قبل أفراد العينة، وبانحراف معيار منخفض تبلغ قيمته (٠,٤٢) يعكس التجانس في الإجابات وعدم تشتتها، وأخيراً السؤال رقم (٨) ذات الترتيب السادس فهو أيضاً يعكس اتفاق أفراد عينة البحث مع هذا السؤال بوسط حسابي يقع ضمن المستوى المتوسط تبلغ قيمته (٣,٥) وانحراف معياري تبلغ قيمته (٠,٨٢) وهذه القيمة تعبر تقريباً عن بداية التشتت في آراء المستجيبين من أفراد عينة البحث .

#### الجدول (٧) عرض نتائج الاستبيان ومناقشتها للمحور الثالث (الفرضية الفرعية الثانية)

رقم الفقرة	الفقرة	Mean الوسط الحسابي	Std. Deviation الانحراف المعياري	الترتيب
١٣	اغلب الشركات تعمل على إجراء تغيير في احتساب طرق الاندثار لتحقيق أهداف كثيرة منها التهرب الضريبي .	٤,٣	٠,٤٣	٣
١٤	أن عدم الإفصاح عن الأصول المرهونة كضمانات للقروض يؤثر على صدق وعدالة القوائم المالية .	٤,٥	٠,٥٢	١
١٥	تركز الشركات على استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بإعادة تصنيف بعض الأصول بين الأصول الثابتة والمتداولة والاستثمارات طويلة الأجل بقصد التأثير على نتيجة النشاط والتهرب من دفع الضريبة .	٤,١	٠,٦١	٤
١٦	اغلب المخمنين في الإدارة الضريبية لديهم القدرة على معالجة ممارسات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقيم الأصول الملموسة وغير الملموسة .	٣,٢	٠,٨٧	٦
١٧	أن ممارسات المحاسبة الإبداعية الخاصة بقيم الأصول الملموسة وغير الملموسة هي ممارسات غير مشروعة ويحق للإدارة الضريبية الاعتراض عليها .	٣,٤	٠,٧٤	٥
١٨	أن أثبات الأصول غير الملموسة غير المشتراوتخفيض نسب إطفائها يعتبر من ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تؤثر على صدق وعدالة القوائم المالية .	٤,٤	٠,٤٢	٢
	المعدل العام	٣,٩	٠,٥٩	

المصدر : الجدول من أعداد الباحث بالاستناد على نتائج برنامج spss

من خلال تحليل إجابات عينة البحث في الجدول رقم (٧) نلاحظ أن الوسط الحسابي للسؤال رقم (١٤) ذات الترتيب الأول بلغ (٤,٥) وهو ضمن المستوى المرتفع يعكس الاتفاق التام من قبل أفراد عينة البحث مع هذا السؤال، وبانحراف معياري قيمته (٠,٥٢) وهو يدل على عدم وجود تشتت في الإجابات، أما فيما يتعلق بالسؤال رقم (١٨) ذات الترتيب الثاني فإن قيمة الوسط الحسابي البالغة (٤,٤) تقع ضمن المستوى المرتفع التي تعكس الاتفاق بشكل تام من قبل أفراد عينة البحث مع السؤال، وبانحراف معياري قيمته (٠,٤٢) يعكس عدم التشتت في إجابات عينة البحث، ونلاحظ الاتفاق بين أفراد عينة البحث بشكل تام مع سؤال الفقرة رقم (١٣) ذات الترتيب الثالث بوسط حسابي يقع ضمن المستوى المرتفع تبلغ قيمته (٤,٣) وهو يعكس هذا الاتفاق،

وبانحراف معياري تبلغ قيمته (٠,٤٣) يؤكد تجانس إجابات العينة وعدم تشتتها، ونلاحظ كذلك إجابات عينة البحث على سؤال الفقرة رقم (١٥) ذات الترتيب الرابع متفقه تماماً مع هذا السؤال بوسط حسابي يقع ضمن المستوى المرتفع تبلغ قيمته (٤,١) وبانحراف معيار (٠,٦١) يعكس التجانس في الإجابات على سؤال هذه الفقرة، ومن خلال تحليل إجابات العينة على السؤال رقم (١٧) ذات الترتيب الخامس نلاحظ القيمة المتوسطة للوسط الحسابي البالغة (٣,٤) وهي ضمن المستوى المتوسط تؤكد الاتفاق مع هذا السؤال من قبل أفراد العينة، وبانحراف معياري تبلغ قيمته (٠,٧٤) يعكس التجانس في الإجابات وعدم تشتتها، وأخيراً السؤال رقم (١٦) ذات الترتيب السادس فهو أيضاً يعكس اتفاق أفراد عينة البحث مع هذا السؤال بوسط حسابي يقع ضمن المستوى المتوسط تبلغ قيمته (٣,٢) وانحراف معياري تبلغ قيمته (٠,٨٧) وهذه القيمة تعبر تقريباً عن بداية التشتت في آراء المستجيبين من أفراد عينة البحث .

### الجدول (٨) عرض نتائج الاستبيان ومناقشتها للمحور الرابع ( الفرضية الفرعية الثالثة )

رقم الفقرة	الفقرة	Mean الوسط الحسابي	Std. Deviation الانحراف المعياري	الترتيب
1٩	تركز الشركات في القطاع الخاص على ممارسات المحاسبة الإبداعية الخاصة بأسعار السوق للاستثمارات المتداولة أو أسعار الصرف بهدف تخفيض الإرباح والتهرب الضريبي .	٤,٥	٠,٣٤	٣
2٠	اغلب المخمنين في الإدارة الضريبية لديهم القدرة على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بأسعار السوق للاستثمارات المتداولة وأسعار الصرف للعمليات .	٣,١	٠,٥٤	٦
٢١	تعتبر عملية التلاعب في تصنيف الاستثمارات المتداولة إلى طويلة الأجل عند هبوط أسعارها إحدى ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تؤثر على عدالة وصدق القوائم المالية .	٤,٦	٠,٣٢	٢
٢٢	تعتبر ممارسات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بأسعار السوق للاستثمارات المتداولة وأسعار الصرف ممارسات بعيدة كل البعد عن الإبداع .	٤,٢	٠,٦٢	٤
٢٣	تشجع إدارة الشركات المحاسبين على استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بأسعار الصرف للعمليات الأجنبية بهدف التهرب من الضريبة .	٤,٧	٠,٣١	١
٢٤	أن ممارسات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بأسعار السوق للاستثمارات المالية تؤدي إلى التلاعب في تقييم محفظة الأوراق المالية .	٣,٩	٠,٥١	٥
	المعدل العام	٤,٢	٠,٤٤	

المصدر : الجدول من اعداد الباحث بالاستناد على نتائج برنامج spss

من خلال تحليل إجابات عينة البحث في الجدول رقم (٨) نلاحظ أن الوسط الحسابي للسؤال رقم (٢٣) ذات الترتيب الأول بلغ (٤,٧) وهو ضمن المستوى المرتفع يعكس الاتفاق التام من قبل أفراد عينة البحث مع هذا السؤال، وبانحراف معياري قيمته (٠,٣١) وهو يدل على عدم وجود تشتت في الإجابات، أما فيما يتعلق بالسؤال رقم (٢١) ذات الترتيب الثاني فإن قيمة الوسط الحسابي البالغة (٤,٦) تقع ضمن المستوى المرتفع التي تعكس الاتفاق بشكل تام من قبل أفراد عينة البحث مع السؤال، وبانحراف معياري قيمته (٠,٣٢) يعكس عدم التشتت في إجابات عينة البحث، ونلاحظ الاتفاق بين أفراد عينة البحث بشكل تام مع سؤال الفقرة رقم (١٩) ذات الترتيب الثالث بوسط حسابي يقع ضمن المستوى المرتفع تبلغ قيمته (٤,٥) وهو يعكس هذا الاتفاق، وبانحراف معياري تبلغ قيمته (٠,٣٤) يؤكد تجانس إجابات العينة وعدم تشتتها، ونلاحظ كذلك إجابات عينة البحث على سؤال الفقرة رقم (٢٢) ذات الترتيب الرابع متفقه تماماً مع هذا السؤال بوسط حسابي يقع ضمن المستوى المرتفع تبلغ قيمته (٤,٢) وبانحراف معيار (٠,٦٢) يعكس التجانس في الإجابات على سؤال هذه الفقرة، ومن خلال تحليل إجابات العينة على السؤال رقم

(٢٤) ذات الترتيب الخامس نلاحظ القيمة المرتفعة للوسط الحسابي البالغة (٣,٩) وهي ضمن المستوى المرتفع تؤكد الاتفاق مع هذا السؤال من قبل أفراد العينة، وانحراف معياري تبلغ قيمته (٠,٥١) يعكس التجانس في الإجابات وعدم تشتتها، وأخيرا السؤال رقم (٢٠) ذات الترتيب السادس فهو أيضاً يعكس اتفاق أفراد عينة البحث مع هذا السؤال بوسط حسابي يقع ضمن المستوى المتوسط تبلغ قيمته (٣,١) وانحراف معياري تبلغ قيمته (٠,٥٤) وهذه القيمة تعبر عن عدم التشتت في آراء المستجيبين من أفراد عينة البحث .

#### الجدول (٩) عرض نتائج الاستبيان ومناقشتها للمحور الخامس (الفرضية الفرعية الرابعة )

توجد آثار لممارسات المحاسبة الإبداعية الخاصة بالتلاعب بالذمم المدينة والمخزونات على صدق وعدالة القوائم المالية تؤدي إلى زيادة التهريب الضريبي .				
رقم الفقرة	الفقرة	Mean الوسط الحسابي	Std. Deviation الانحراف المعياري	الترتيب
٢٥	تركز الشركات في القطاع الخاص على ممارسات المحاسبة الإبداعية الخاصة بالتلاعب بالذمم المدينة والمخزون بهدف التهريب من الضريبة .	٤,٧	٠,٤١	١
٢٦	يوجد اثر لممارسات المحاسبة الإبداعية الخاصة بالذمم المدينة والمخزون على صدق وعدالة القوائم المالية .	٤,٣	٠,٣٨	٣
٢٧	تركز الشركات في القطاع الخاص على زيادة المدينون من خلال إضافة ذمم مدينة لإطراف تابعة أو زميلة وهذا بطبيعة الحال يؤثر على صدق وعدالة القوائم المالية .	٤,٢	٠,٥٢	٤
٢٨	تلجأ إدارة الشركات في القطاع الخاص على تعدد التلاعب بأسعار المخزون بقصد التأثير على نتيجة النشاط والتهريب من دفع الضريبة .	٤,٦	٠,٣٥	٢
٢٩	تشجع إدارة الشركة على إجراء تغييرات غير مبررة في طرق تسعير المخزون لغرض التأثير على نتيجة النشاط بالشكل الذي يخدم مصالحها .	٣,٧	٠,٦٥	٥
٣٠	اغلب المحتمين في الإدارة الضريبية لديهم القدرة على معرفة ومعالجة ممارسات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بالمدينون والمخزون بالشكل الذي يمنعها من التهريب الضريبي .	٣,١	٠,٧٣	٦
	المعدل العام	٤,١	٠,٥١	

المصدر : الجدول من أعداد الباحث بالاستناد على نتائج برنامج spss

من خلال تحليل إجابات عينة البحث في الجدول رقم (٩) نلاحظ أن الوسط الحسابي للسؤال رقم (٢٥) ذات الترتيب الأول بلغ (٤,٧) وهو ضمن المستوى المرتفع يعكس الاتفاق التام من قبل أفراد عينة البحث مع هذا السؤال وانحراف معياري قيمته (٠,٤١) وهو يدل على عدم وجود تشتت في الإجابات، أما فيما يتعلق بالسؤال رقم (٢٨) ذات الترتيب الثاني فإن قيمة الوسط الحسابي البالغة (٤,٦) تقع ضمن المستوى المرتفع التي تعكس الاتفاق بشكل تام من قبل أفراد عينة البحث مع السؤال، وانحراف معياري قيمته (٠,٣٥) يعكس عدم التشتت في إجابات عينة البحث، ونلاحظ الاتفاق بين أفراد عينة البحث بشكل تام مع سؤال الفقرة رقم (٢٦) ذات الترتيب الثالث بوسط حسابي يقع ضمن المستوى المرتفع تبلغ قيمته (٤,٣) وهو يعكس هذا الاتفاق، وانحراف معياري تبلغ قيمته (٠,٣٨) يؤكد تجانس إجابات العينة وعدم تشتتها، ونلاحظ كذلك إجابات عينة البحث على سؤال الفقرة رقم (٢٧) ذات الترتيب الرابع متفقه تماماً مع هذا السؤال بوسط حسابي يقع ضمن المستوى المرتفع تبلغ قيمته (٤,٢) وانحراف معياري (٠,٥٢) يعكس التجانس في الإجابات على سؤال هذه الفقرة، ومن خلال تحليل إجابات العينة على السؤال رقم (٢٩) ذات الترتيب الخامس نلاحظ قيمة الوسط الحسابي البالغة (٣,٧) وهي ضمن المستوى المرتفع تؤكد الاتفاق مع هذا السؤال من قبل أفراد العينة، وانحراف معياري تبلغ قيمته (٠,٦٥) يعكس التجانس في الإجابات وعدم تشتتها، وأخيرا السؤال رقم (٣٠) ذات الترتيب السادس فهو يعكس اتفاق أفراد عينة البحث مع هذا السؤال بوسط حسابي يقع ضمن المستوى المتوسط تبلغ قيمته (٣,١) وانحراف معياري تبلغ قيمته (٠,٧٣) وهذه القيمة تعبر عن عدم التشتت في آراء المستجيبين من أفراد عينة البحث .

## خامساً : اختبار الارتباط بيرسون

يركز هذا الاختبار على قياس وتحديد قوة العلاقة بين المتغيرات وارتباطها، حيث يتم معرفة نوعية العلاقة من خلال إشارة معامل الارتباط، الذي يقسم إلى أربعة مستويات، الأول ضعيف إذا كانت قيمة (r)، محصورة بين (0.00<r<0.25) والثاني متوسط إذا كانت القيمة محصورة بين (0.25<r<0.75) والثالث قوي إذا كانت القيمة محصورة بين (0.75<r<1.00) أما المستوى الرابع الأخير فهو عندما تكون قيمة (r=1) وهذا يعني أن الارتباط تام ، وبما إن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي لكون مستوى المعنوية (Sig) اكبر من (٠,٠٥) يمكن قياس اتجاه وقوة العلاقة بين إجابات أفراد العينة على محاور الاستبيان، من خلال مصفوفة الارتباط المبين تفاصيلها بالجدول رقم (١٠) .

## جدول (١٠) مصفوفة الارتباط

		H01	H01-1	H01-2	H01-3	H01-4
H01	Pearson Correlation	1				
	Sig. (2-tailed)					
	N	50				
H01-1	Pearson Correlation	.89٤(**)	1			
	Sig. (2-tailed)	.000				
	N	50	50			
H01-2	Pearson Correlation	.83٥(**)	.69١(**)	1		
	Sig. (2-tailed)	.000	.00٧			
	N	50	50	50		
H01-3	Pearson Correlation	.90١(**)	.83٧(**)	.82٢(**)	1	
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000		
	N	50	50	50	50	
H01-4	Pearson Correlation	.70٩(**)	.64٧(*)	.85٦(**)	.80٢(**)	1
	Sig. (2-tailed)	.00٤	.01٣	.000	.00٢	
	N	50	50	50	50	50

\*\* Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

\* Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

الجدول من أعداد الباحث بالاستناد على نتائج برنامج spss

من خلال الاطلاع على الجدول رقم (١٠) الذي يبين مصفوفة الارتباط بين الفرضيات نلاحظ أن الارتباط بين الفرضية (H01) والفرضية (H01-1) و (H01-2) و (H01-3) هو ارتباط طردي موجب قوي ذو دلالة معنوية (Sig.<0.05) وأن قيمة (r)، محصورة بين (0.75<r<1.00) وهذا يعني أن الارتباط قوي بين إجابات عينة البحث على أسئلة محاور هذه الفرضيات، أما فيما يتعلق بالارتباط بين الفرضية (H01) والفرضية (H01-4) فقد كان ارتباط طردي موجب متوسط ذو دلالة معنوية (Sig.<0.05) وأن قيمة (r) محصورة بين (0.25<r<0.75) وهذا يعني أن قوة الارتباط متوسطة بين إجابات عينة البحث على أسئلة المحاور الخاصة بهذه الفرضية، بينما نلاحظ أن الارتباط طردي موجب قوي بين الفرضية (H01-1) والفرضية (H01-3) ذو دلالة معنوية (Sig.<0.05) وأن قيمة (r) محصورة بين (0.75<r<1.00)، وهذا يعني أن الارتباط قوة بين إجابات عينة البحث على أسئلة محاور هذه الفرضيات، أما الارتباط بين الفرضية (H01-1) والفرضية (H01-2) و (H01-4) كان ارتباط طردي موجب متوسط ذو دلالة معنوية (Sig.<0.05) و نلاحظ أن قيمة (r) محصورة بين (0.25<r<0.75) وهذا يعني أن قوة الارتباط بين إجابات عينة البحث على أسئلة محاور هذه الفرضيات متوسطة، بينما نلاحظ أن الارتباط بين الفرضية (H01-2) والفرضية (H01-3) و (H01-4) هو ارتباط طردي موجب قوي ذو دلالة معنوية (Sig.<0.05) ونلاحظ قوة الارتباط بين إجابات عينة

البحث على أسئلة المحاور الخاصة بهذه الفرضيات لأن قيمة (r) محصورة بين (0.75 < r < 1.00) وأخيراً نلاحظ أن الارتباط بين الفرضية الفرعية (H01-3) والفرضية (H01-4) كان ارتباطاً طردياً موجباً قوي ذو دلالة معنوية (Sig. < 0.05) وأن قيمة (r) محصورة بين (0.75 < r < 1.00) وهي تعكس قوة الارتباط بين إجابات عينة البحث على أسئلة هذه المحاور .

#### سادساً : اختبار فرضيات البحث

إن قبول أو رفض فرضيات البحث أي إجراء عملية الاختبار لفرضيات البحث تتم من خلال استخدام اختبار One-Sample Test على أساس أن الوسط المرجعي الافتراضي هو (٣,٦٦) وأن العلاقة تكون هي ذات دلالة إحصائية عند مستوى (a ≤ 0.05) وكما مبين بالجدول رقم (١١) و (١٢) .

الجدول رقم (١١) One-Sample Statistics

الفرضيات	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
H01	٥٠	21.6321	5.4231	1.4342
H01-1	٥٠	22.2431	6.2341	1.6043
H01-2	٥٠	21.7583	5.3321	1.3214
H01-3	٥٠	21.8654	4.5365	1.2134
H01-4	٥٠	21.8654	4.6321	1.2085

المصدر : الجدول من أعداد الباحث بالاستناد على نتائج برنامج spss

جدول رقم (١٢) One-Sample Test

	Test Value = 3.66					
	T	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
	Lower	Upper	Lower	Upper	Lower	Upper
H01	١١,٤٥٧	٤٩	.000	16.4325	٤٢.6453	20.8765
H01-1	10.742	٤٩	.000	17.2345	15.3452	22.5673
H01-2	13.723	٤٩	.000	18.1342	15.1341	21.3265
H01-3	15.120	٤٩	.000	18.3467	15.4576	20.3215
H01-4	14.674	٤٩	.000	17.7342	15.1561	20.2465

الجدول من أعداد الباحث بالاستناد على نتائج برنامج spss

بعد الاطلاع على الجدول رقم (١١) و (١٢) يمكن اختبار الفرضية الرئيسية والفرضيات الفرعية للبحث وكما يأتي :

- الفرضية الرئيسية الأولى : توجد آثار لممارسات المحاسبة الإبداعية التي تنعكس على صدق وعدالة القوائم المالية تؤدي إلى زيادة التهرب الضريبي : أن قبول أو رفض كل فرضية من فرضيات البحث سيتم باستخدام اختبار (T) على أساس أن العلاقة تكون ذات دلالة إحصائية عند مستوى (a ≤ 0.05) وبما أن قاعدة القرار تنص على رفض الفرضية العدمية إذا كانت (T) المحسوبة أكبر من (T) الجدولية وهذا يعني أن مستوى المعنوية (T) أو مستوى الدلالة للملاحظة يساوي (0.00) وهو يعتبر أقل من مستوى المعنوية الذي تم اعتماده لذلك يتم رفض الفرضية العدمية البديلة ويتم قبول الفرضية الرئيسية الأولى .
- الفرضية الفرعية الأولى: توجد آثار لممارسات المحاسبة الإبداعية الخاصة بالإيرادات والمصاريف وصافي الربح تنعكس على صدق وعدالة القوائم المالية تؤدي إلى زيادة التهرب الضريبي : أن قاعدة القرار تنص على رفض الفرضية العدمية إذا كانت (T) المحسوبة أكبر من (T) الجدولية أي أن مستوى المعنوية (T) يساوي (0.00) وهو أقل من مستوى المعنوية البالغ (0.05) لذلك يتم رفض الفرضية العدمية البديلة ويتم قبول الفرضية الفرعية الأولى .

٣. الفرضية الفرعية الثانية: توجد آثار لممارسات المحاسبة الإبداعية الخاصة بقيمة الأصول الملموسة وغير الملموسة تنعكس على صدق وعدالة القوائم المالية تؤدي إلى زيادة التهرب الضريبي : أن قاعدة القرار تنص على رفض الفرضية العدمية البديلة إذا كانت (T) المحسوبة أكبر من (T) الجدولية أي أن مستوى المعنوية (T) أو مستوى الدلالة للمشاهدة يساوي (0.00) وهو أقل من مستوى المعنوية (0.05) لذلك يتم رفض الفرضية العدمية البديلة ويتم قبول الفرضية الفرعية الثانية .
٤. الفرضية الفرعية الثالثة: توجد آثار لممارسات المحاسبة الإبداعية الخاصة بأسعار السوق للاستثمارات المتداولة أو أسعار الصرف تنعكس على صدق وعدالة القوائم المالية تؤدي إلى زيادة التهرب الضريبي : إن قاعدة القرار ترفض الفرضية العدمية البديلة إذا كانت (T) المحسوبة أكبر من (T) الجدولية أي أن مستوى المعنوية (T) يساوي (0.00) وهو أقل من مستوى المعنوية البالغ (0.05) وبهذا يتم رفض الفرضية العدمية البديلة ويتم قبول الفرضية الفرعية الثالثة .
٥. الفرضية الفرعية الرابعة: توجد آثار لممارسات المحاسبة الإبداعية الخاصة بالتلاعب بالذمم المدينة والمخزون تنعكس على صدق وعدالة القوائم المالية تؤدي إلى زيادة التهرب الضريبي : أن قاعدة القرار ترفض الفرضية العدمية إذا كانت (T) المحسوبة أكبر من (T) الجدولية أي أن مستوى المعنوية (T) يساوي (0.00)، وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد (0.05) لذلك يتم رفض الفرضية العدمية ويتم قبول الفرضية الفرعية الرابعة .

#### المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

##### أولاً : الاستنتاجات .

توصل الباحث بهذا البحث إلى العديد من الاستنتاجات المتعلقة بالجانب النظري والعملي وهي كما يأتي :

١. أن المحاسبة الإبداعية تعد من التحديات الكبيرة لمهنة المحاسبة من خلال الممارسات التي يقوم بها المحاسبون بالشركات العاملة بالقطاع الخاص مستغلين معرفتهم وخبرتهم لتحقيق أهداف البعض منها يخدم مصالح الإدارة بالشكل الذي يؤدي إلى زيادة التهرب الضريبي .
٢. بما أن اغلب الشركات بالقطاع الخاص تعمل ببيئة تنافسية غير مستقرة أصبح من الضروري تشجيع الإبداع الذي يعد من الأهداف الأساسية التي تسعى الشركات إلى تحقيقه خصوصاً الإبداع المحاسبي ضمن حدود القوانين والمعايير المحاسبية .
٣. اغلب ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تقوم بها الشركات وخصوصاً الإبداع المحاسبي الذي يتجاوز حدود القوانين والمعايير المحاسبية يعتبر سلوكاً غير أخلاقي يتعارض مع قواعد السلوك المهني والأخلاقي .
٤. إن المحاسبة الإبداعية من خلال ممارساتها وإجراءاتها تحقق أهداف إدارة الشركة في الأجل القصير لكنها تتعارض مع مصلحة الشركة في الأجل الطويل لأنها تضعف الكفاءة الاقتصادية للشركة وتؤدي إلى ترحيل المشكلات إلى سنوات مالية مستقبلية .
٥. اغلب إجابات أفراد عينة البحث كانت تؤيد وبنسبة عالية على أن ممارسات المحاسبة الإبداعية لها اثر كبير على عدالة وصدق القوائم المالية وأنها تؤدي الى زيادة التهرب الضريبي .

##### ثانياً : التوصيات

بناءً على الاستنتاجات التي تم التوصل إليها من الجانب النظري والتطبيقي للبحث يوصي الباحث بما يلي :

١. العمل على توفير المستلزمات والمتطلبات التي يحتاجها المحاسبون بالشركات لكي يكون إبداعهم المحاسبي ضمن حدود القوانين والمعايير المحاسبية وبالشكل الذي لا يؤثر على عدالة وصدق القوائم المالية والتهرب الضريبي .
٢. ضرورة إعادة النظر في بعض المفاهيم المتعلقة بالإبداع المحاسبي وخصوصاً الإبداع الذي يحقق أهداف جهة معينة على حساب جهة أخرى بشكل قانوني أو غير قانوني وذلك لوجد خلط بينهما من قبل الكثير من المحاسبين في الشركات .
٣. توعية وتطوير المحاسبين العاملين بالشركات الخاصة ليكون مؤهلين علمياً وعملياً بالشكل الذي يجعلهم يلتزمون بقواعد السلوك المهني والأخلاقي .

٤. العمل على توعية وتطوير المخمنين العاملين بالإدارة الضريبية ليكونوا قادرين على كشف عمليات التهرب الضريبي التي تحدث بسبب ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تتجاوز حدود القوانين والمعايير المحاسبية .
٥. ضرورة إعادة النظر في الكثير من المعالجات المحاسبية التي تتقبل الإبداع المحاسبي الذي يتجاوز حدود القوانين والمعايير المحاسبية مثل عمليات الاجتهاد، التقدير، الحكم الشخصي والتفكير فقط بمصالح إدارة الشركة .

## مصادر البحث

### أولاً : المصادر العربية

١. إسماعيل ، مجبل داود ، " اثر أساليب المحاسبة الإبداعية في موثوقية المعلومات المحاسبية "، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية ، المجلد ١٦ ، العدد ٣ ، جامعة القادسية ، العراق : ٢٠١٤ .
٢. الخشاوي ، علي محمود و الدوسري ، محسن ناصر ، " المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها "، مسابقة البحوث التاسعة ، عمان ، الأردن ، ٢٠٠٨ .
٣. الخطيب ، خالد ، " المالية والتشريع الضريبي "، رسالة ماجستير ، جامعة دمشق ، سوريا : ٢٠٠٠ .
٤. الراوي ، عروبة معين ، " العوامل التي تؤدي إلى تهرب مكلفي ضريبة الدخل في العراق "، رسالة ماجستير ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد ، العراق : ٢٠٠٨ .
٥. الشيرازي ، د. عباس مهدي ، نظرية المحاسبة ، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع ، ط١ : ١٩٩٠ .
٦. العتيبي ، إقبال عبد السادة ، " دراسة إمكانية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في العراق "، بحث للحصول على شهادة المحاسب القانوني ، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، العراق : ٢٠٠٩ .
٧. العميان ، محمود سلمان ، "السلوك التنظيمي في منظمات الأعمال" ، دار وائل للنشر والتوزيع ، ط١ ، عمان ، الأردن ، ٢٠٠٢ .
٨. القريوتي، محمد قاسم ، "السلوك التنظيمي" دراسة للسلوك الإنساني الفردي والجماعي في المنظمات المختلفة" ، دار الشروق للنشر والتوزيع ، ط٤ ، عمان،الأردن ، ٢٠٠٤ .
٩. القريوتي، محمد قاسم، "السلوك التنظيمي" دراسة للسلوك الإنساني الفردي والجماعي في المنظمات المختلفة" ، دار الشروق للنشر والتوزيع ، ط٣، عمان،الأردن، ٢٠٠٠ .
١٠. الكيلاني ، بسمة قيس ، " تأثير المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية ودور مراقب الحسابات في الحد منها " ، بحث محاسب قانوني ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد ، بغداد ، العراق ، ٢٠٠٨ .
١١. الوقاد، سامي محمد ، " نظرية المحاسبة "، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة" ، ط١، الاردن ، عمان ، ٢٠١١ .
١٢. بطو، علاء فريد عبد الأحد، "اثر التحدي الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة"، رسالة دكتوراه، جامعة البصرة ، البصرة ، العراق : ٢٠٠٦ .
١٣. جعارة ، أسامة عمر ، " اثر كفاءة المدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وفقاً لمعايير العمل الميداني الدولية على مصداقية المعلومات المحاسبية "، مجلة العلوم الاقتصادية والتسويق والعلوم التجارية ، العدد ١١ ، جامعة المسيلة ، ٢٠١٤ .
١٤. حمادة ، رشا ، " دور لجان المراجعة في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية "، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد ٢٦ ، العدد ٢ ، دمشق ، سوريا : ٢٠١٠ .
١٥. دانيال ، غالي جرج ، " تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الالفية الثالثة "، الدار الجامعية ، ط١ ، القاهرة ، مصر ، ٢٠٠٢ .
١٦. طلال ، سليمان جريرة، وآخرون ، " اثر الاليات المحاسبية للحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية "، المجلة الأردنية ، المجلد ١١ ، العدد ٢ ، ٢٠١٥ .
١٧. عبد الحميد ، سامي محمود ، " احباط الأثر الضريبي السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية "، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة ، العدد ١٧ ، جامعة الأزهر ، مصر : ٢٠١٧ .
١٨. عيد، سهاد كشكول، "التهرب الضريبي وأثره على التنمية الاقتصادية في العراق" ، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية ، المجلد ٨ ، العدد ٢٤ ، ٢٠١٣ .
١٩. علي ، عبد الوهاب نصر ، " موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقاً لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية "، الجزء ٤ ، الدار الجامعية ، القاهرة ، مصر : ٢٠٠٩ .

٢٠. كيسو، دونالد وويجاننت، جيري، "المحاسبة المتوسطة"، ترجمة: د. احمد حامد الحاج وسلطان الحمد السلطان، الجزء الاول، دار المريخ: ١٩٩٩.
٢١. لعروسي، آسيا، "تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بو ضياف، الجزائر: ٢٠١٩.
٢٢. محمد، مطر، "الاتجاهات الحديثة للتحليل المالي"، دار وائل للنشر، ط ١٠، عمان، الأردن: ٢٠٠٨.
٢٣. ملكية، معاشو، "آليات مكافحة التهرب الضريبي"، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة دكتور طاهر مولاي، سعيدة: ٢٠١٦.
٢٤. نفاع، علاء مصطفى، "اثر التزام المدقق الخارجي الأردني بالإجراءات التحليلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، رسالة ماجستير، جامعة جرش، عمان، الأردن: ٢٠١٥.

### ثانياً : المصادر الإنكليزية

1. Blake, J., Bowds R., O., Amat and E. Oliveras, "The Ethics of Creative Accounting some Spanish Evidence" Business Ethics A European Review, ١٩٩٨ .
2. Frederick choi ,Gary meek & carol an frost , "international accounting" 2th, Prentice Hall (2004).
3. Gowthorpe and Blake, Catherine, John "Ethical issues in Accounting Professional Ethics, 1998 simultaneously published in USA and Canada by routledge.
4. Kieso D., Weygand J, Intermediate Accounting, 13th edition, John Wiley and Sons, 2009 .
5. Libby, Robert, and Parricia, A. Libby, Danial a Shorti, Fanancial Higher Education Group USA, 1996.
6. Madan Lal Bhasin : ACCOUNTING MANIPULATION Practices in Financial Statements ;An Experience of an Asian Economy, Interdisiplinary Journal of Economics and Financial Research, Vol. 2, No. 11, 2016.
7. Naser, K. "Creative Accounting: Its Nature and Use", Hemel Hempstead: Prentice Hall. Mckenzie, 1993.
8. Robbins, S. P., and Coulter, M. "Management" 6th ed New Jersey: Prentic-Hall. Inc, 1998.
9. Sen, pr. Dilipkumar and Inanga, Pr. Enol. "Creative Accounting in Bangladish and Global Perspectives" 2006.