



جامعة قاصدي مرباح - ورقلة-الجزائر

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي، الطور الثاني

في ميدان :علوم الإقتصادية و التسيير و علوم تجارية

فرع مالية و محاسبة ، تخصص محاسبة و جباية معمقة

بعنوان :

أثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على الربح الجبائي في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات بتقريت 2020

من إعداد الطالبة : سمية رمون

نوقشت و أجيزت علنا بتاريخ

أمام اللجنة المكونة من السادة :

..... د / (جامعة ورقلة) رئيسا

..... د / عبد الحق بوقفة أستاذ محاضر أ (جامعة ورقلة) مشرفا و مقرا

.....د/ (جامعة ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية : 2020/2019



جامعة قاصدي مرباح - ورقلة-الجزائر

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي ،الطور الثاني

في ميدان :علوم الإقتصادية و التسيير و علوم تجارية

فرع مالية و محاسبة ، تخصص محاسبة و جباية معمقة

بعنوان :

أثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على الربح الجبائي في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية

دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات بتقرت 2020

من إعداد الطالبة : سمية رمون

نوقشت و أجزيت علنا بتاريخ

أمام اللجنة المكونة من السادة :

د / (جامعة ورقلة) رئيسا

د / عبد الحق بوقفة أستاذ محاضر أ (جامعة ورقلة) مشرفا ومقرر

د /أستاذ (جامعة ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية : 2020/2019

إهداء

والدي :

أنت النور الذي يضيئ حياتي والنبع الذي أرتوي منه حبا وحنانا ،
أنت الذي يشار إليه بالبنان ، ويفتخر به بين الآنام ، فهنينا لي بك أيها الأب العظيم

والدتي :

ربما لا أملك دائما الجرأة للتعبير عن الإمتنان و العرفان يكفي أن تعرني أنتي و أبي
أن لكم إبنة تكافح لتقدم لكم الروح والقلب و العين كهدية رخيصة ...يا نور الفجر ،يا قبلة الصباح
يا روح المساء ، يا عطر المطر ، يا زهرة الحياة ، ياجنة الأرض و يا سعادتي دمتي للقلب أنت وريده .

أخواتي :

فأنتم في العين اليمنى ملوك ، و سلاطين في عيني اليسرى دواء للمضرة ، فيارب وفقهم و أفرح قلوبهم و كن
معهم و أسعدهم و أنر دريهم .

أحبائي :

لكل صديقة صبرينال ، هدى ، إيمان ، ماريا ، فضيلة و كل العائلة صغيرا و كبيرا شكرا من القلب .

أستاذي :

شكرا لكم جميعا ، الذين غمروني بالحب و التقدير و النصيحة و التوجيه و الإرشاد .
إلى كل هؤلاء أهديكم هذا العمل المتواضع سائلة الله أن ينفعنا به و يمدنا بتوفيقه .

الشكر

ربنا لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك، ومعظيم سلطانك ومجدك على ما أنعمت علينا من نعم لا تحصى ، منها توفيقك إيانا، لإنجاز هذا العمل المتواضع .

بادئ أشكر ربه العباد القدير شكرا جزيلاً طيباً مباركاً فيه الذي أثارنا بالعلم و زيننا بالعلم ، و أثار طريقتنا ويسرني و أمانني في إتمام هذه الدراسة وتقديمها على الشكل الذي هي عليه اليوم فله الحمد و الشكر و هو الرحمان المستعان .

و عرفانا بالمساعدات التي قدمت حتى يخرج هذا العمل إلى النور أتقدم جزيل الشكر و التقدير للأستاذ "بوقفة عبد الحق" الذي قبل تواضعا و كرامة الإشراف عن هذا العمل فله أخلص المحبة و تقدير على ما قدمه من توجيهات و إرشادات و على كل ما خصني به جهد و وقت طوال إشرافه على هذه الدراسة .

كما أتقدم بالإمتنان و العرفان للأساتذة الكرام أعضاء اللجنة المناقشة على تفضلهم للمناقشة هذه الرسالة ليسموا في إنجازها إلى النور .

ولا أنسى توجيه الشكر و التقدير لكافة الأساتذة أعضاء الهيئة التدريسية في كلية العلوم الإقتصادية و التسيير و العلوم التجارية " جامعة قاصدي مرباح ورقلة "

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على تأثير المحاسبة الإبداعية على الربح الجبائي في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية ، وتبين أهم دوافع مؤدية للممارستها ، عرض أساليبها المؤثرة على الربح الجبائي وهذا من خلال دراسة ميدانية بتقريت ، أجريت بإستخدام إستبيان تم تصميمه بالإعتماد على الدراسة النظرية و الدراسات السابقة ، حيث بلغت 29 إستبانة قابلة للتحليل

وقد توصلت الدراسة بإستخدام أساليب الإحصائية المناسبة لتحليل بيانات الإستبانة إلى مجموعة من النتائج أهمها :

أن ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية تؤثر في الربح الجبائي .

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الإبداعية ، الربح الجبائي ، المؤسسات الإقتصادية .

Summary :

This study aims to identify the impact of creative accounting on tax profit in economic institutions. It shows the most important motives leading to its practice, showing its methods affecting tax revenue, and this is through a field study in Touggourt , conducted using a questionnaire designed based on the theoretical study and previous studies, reaching 29 questionnaires that can be analyzed.

The study, using appropriate statistical methods to analyze the questionnaire data, reached a set of conclusions, the most important of which are: The creative accounting methods affect tax profit

KEYWORDS: creative accounting , tax profit , economic institutions.



قائمة المحتويات

الصفحة	المحتوى
III.....	الإهداء.....
IV	الشكر.....
V.....	الملخص.....
VI.....	قائمة المحتويات.....
VII.....	قائمة الجداول.....
VIII.....	قائمة الأشكال.....
IX.....	قائمة الملاحق.....
ب.....	المقدمة.....
الفصل الأول: الأدبيات النظرية و التطبيقية	
1.....	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية والرياح الجبائي.....
2.....	المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية السابقة للموضوع الدراسة.....
الفصل الثاني : الدراسة الميدانية	
28.....	المبحث الأول: طريقة و الأدوات المستخدمة.....
30.....	المبحث الثاني : تحليل و مناقشة نتائج الدراسة.....
43.....	الخاتمة.....
46.....	المراجع.....
49.....	الملاحق.....
55.....	الفهرس.....

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
15	أشكال و أساليب المحاسبة الإبداعية في قوائم المالية ذات الأثر الضريبي	(1-1)
24	أوجه الاختلاف والإتفاق بين الدراسات السابقة و الحالية	(2-1)
28	الإحصائية الخاصة بإستمارة الدراسة	(1-2)
29	وصف فقرات الإستبيان	(2-2)
29	مقياس ليكارت	(3-2)
30	توضيح معامل ألفا كرونباخ	(4-2)
31	توزيع عينة حسب السن	(5-2)
32	توزيع عينة حسب المستوى التعليمي	(6-2)
33	توزيع عينة حسب المؤهل العلمي	(7-2)
34	توزيع عينة حسب المهنة	(8-2)
35	توزيع عينة حسب الخبرة	(9-2)
36	يبين أوزان مقياس الدراسة	(10-2)
36	يوضح إجابات عينة الدراسة حول المحور الأول	(11-2)
38	يوضح إجابات عينة الدراسة حول المحور الثاني	(12-2)
39	يوضح إجابات عينة الدراسة حول المحور الثالث	(13-2)
40	يوضح إختبار ANOVA للفرضية الأولى	(14-2)
41	يوضح إختبار ANOVA للفرضية الثانية	(15-2)
41	يوضح إختبار ANOVA للفرضية الثالثة	(16-2)

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
31	توزيع عينة حسب السن	(1-2)
32	توزيع عينة حسب المستوى التعليمي	(2-2)
33	توزيع عينة حسب المؤهل العلمي	(3-2)
34	توزيع عينة حسب المهنة	(4-2)
35	توزيع عينة حسب الخبرة	(5-2)

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
50	إستبيان	1
53	معامل ألفا كرونباخ	2
53	تحكيم أداة الإستبيان	3
53	متوسطات و إنحرفات محاور الثلاث	4
54	أنوفا للفرضية الأولى	5
54	أنوفا للفرضية الثانية	6
54	معامل الإرتباط للفرضية الثالثة	7

المقدمة

توطئة

إن علم المحاسبة مثله مثل أغلب العلوم له بعد إجتماعي وأخلاقي له ثلاث زوايا تتمثل في الصدق ، العدل ، الحيادية . وتلعب تلك الأبعاد دورا مهما في التأثير على جوهر علم المحاسبة المتمثل في توفير معلومات ملائمة تساعد مستخدمي هذه المعلومات في اتخاذ القرارات الإستثمارية والتي تعتمد بدورها على العائد المتوقع و الذي يعتمد أيضا على توقعات النمو المستقبلي في إيرادات الشركة والطلب على منتجاتها وخدماتها واعتماد القرار على معلومات مضللة نتيجة لإخفاء بعض الحقائق يعتبر قرارا خاطئا.

من هنا ظهرت المحاسبة الإبداعية ضمن ما يمكن تسميته إستخدام أفضل الأسس و القواعد و السياسات المحاسبية . بتفنن و إبداع للتحقيق الموثوقة في المعلومات المالية ، وهذا الهدف الأسمى و الأساسي لها ،ولكن الجنوح في النوايا جعل هناك وجها آخر له كاتخاذ بعض الأساليب المحاسبية التي تسعى إلى تخفيض الأرباح الخاضعة للضريبة من خلال المفاضلة بين البدائل و الطرق المحاسبية ، التي جاءت بعد تبني الجزائر النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية مما أدى إلى إبراز نقطة مهمة باعتباره يعطي حرية للمسيرين أكبر من المخطط المحاسبي القديم .

من خلال هذا البحث سنسلط الضوء على تأثير ممارسة المحاسبة الإبداعية على الربح الجبائي التي يكون الهدف منها تقليل من الدخل الخاضع للضريبة .

وفي ظل ما سبق ذكره تتبلور معالم إشكالية هذا البحث والتي يمكن صياغتها على النحو التالي:

الإشكالية :

هل تؤثر ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية على الربح الجبائي ؟

بناء على هذه الإشكالية نطرح الأسئلة الفرعية التالية :

- ما هناك فروق في دوافع المحاسبة الإبداعية تعزي للمهنة المستجوبين ؟
- هل هناك فروق فيإستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية تعزي للخبرة المهنية من قبل الشركات الجزائرية ؟
- هل يتأثر الربح الجبائي عند ممارسة المحاسبة الإبداعية ؟

فرضيات الدراسة

إستنادا للإشكالية و التساؤلات الفرعية المطروحة ، تم صياغة الفرضيات كالتالي :

- هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستجوبين حسب المهنة بخصوص دوافع المحاسبة الإبداعية .
- هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستجوبين حسب الخبرة بخصوص إستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية من قبل الشركات .
- هناك تأثير ذو دلالة إحصائية بين المحاسبة الإبداعية و الربح الجبائي .

مبررات إختيار الموضوع :

- الرغبة الشخصية في الإستفادة من الموضوع ؛
- تعلق الموضوع بمجال التخصص ؛
- إثراء المكتبة الجامعية نتيجة ندرة الدراسات و البحوث في موضوع المحاسبة الإبداعية.

أهمية الدراسة :

- بيان دوافع الإدارة من إستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية .
- دراسة تأثيرات المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي .

أهداف الدراسة :

- المحاسبة الإبداعية لما لها أثار على ربحية المؤسسة وعلى متخذي القرار وكذا المستثمرين ؛
- التعرف على دوافع إستخدام المحاسبة الإبداعية ؛
- وجود أثار المحاسبة الإبداعية المتمثلة في عدم جودة المعلومات المالية .

حدود الدراسة : تتمثل حدود الدراسة كمايلي :

حدود المكانية : تم إجراء التطبيقي من خلال إستمارة إستبيان موجهة للبعض المؤسسات بتقرت ؛

حدود الزمنية : تمثلت حدود زمنية للدراسة في شهر أوت لسنة 2020؛

حدود المصطلحات : المحاسبة الإبداعية ، الربح الجبائي ، المؤسسات الإقتصادية .

منهج الدراسة :

تم الإعتماد على المنهج الوصفي لعرض الجانب النظري ، من خلال استخلاص من دراسات والكتب ، المقالات العلمية وكذا المداخلات و المجالات . أما الجزء التطبيقي إستخدمنا المنهج التحليلي حيث تمت المعالجة بإستخدام الإستهيبان متضمن مجموعة من الأسئلة مستنتجة من الجزء النظري و كذا الإعتماد على برنامج SPSS ، EXCEL .

صعوبات الدراسة :

- قلة الدراسات الجزائرية للمحاسبة الإبداعية ؛
- قلة الكتب الخاصة بالمحاسبة الإبداعية ؛
- وكذا عائق الكبير هو جائحة كورونا .

محتوى البحث :

بعد إشكالية الدراسة و إختيار الفرضيات و تبعاً للأهداف المسطرة لهذا البحث سيتم تقسيم البحث إلى فصلين :

الفصل الأول : تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث

المبحث الأول: مدخل للمحاسبة الإبداعية ، دوافعها وأساليبها

المبحث الثاني مفهوم الريح الجبائي و المبحث الثالث نظرة للدراسات السابقة.

الفصل الثاني : الدراسة التطبيقية أثر المحاسبة الإبداعية على الريح الجبائي تقسم إلى مباحثين

المبحث الأول : : الطريقة و الأدوات المستخدمة في الدراسة

المبحث الثاني: تحليل و مناقشة نتائج الدراسة

الفصل الأول

الأدبيات النظرية و التطبيقية

تمهيد:

إن الإبداع في المحاسبة أو ما يطلق عليه المحاسبة الإبداعية يعني قدرة و خبرة المحاسب المالي و كذا فطنته للفهم جميع مفاهيم المحاسبة و تطبيقها من حيث الروح و ليس النص ، وهذا ما يعرف بالإبداع الإيجابي للتعبير عن صدق الإفصاح في القوائم المالية و قد يأخذ هذا الإبداع الجانب السلبي كإخفاء حقائق مالية كالحسارة مثلا. وهذا سنحاول في هذا الفصل الوقوف على التعرف بشكل مفصل عن المحاسبة الإبداعية و كذا الربح الجبائي

المبحث الأول : الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية و الربح الجبائي

المبحث الثاني : الدراسات السابقة للموضوع الدراسة

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية والربح الجبائي

يتناول هذا المبحث مفهوم المحاسبة الإبداعية وخصائصها و أهم أساليب ممارستها وشرح دوافع التي إلى إستخدامها ومفهوم الربح الجبائي للضريبة على أرباح الشركات من مفهوم و خصائص وكذا مجال تطبيقها و أهم معدلاتها ، وسيتم كذلك التطرق تأثيرات المحاسبة الإبداعية على الربح الجبائي .

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية

سوف نتطرق في هذا المطلب بالتفصيل للمحاسبة الإبداعية إنطلاقا من تعريف و الخصائص مروراً بكل من عوامل مساعدة على ظهورها أشكالها و أهم دوافعها وصولاً إلى أساليب ممارستها .

الفرع الأول : مفهوم و خصائص المحاسبة الإبداعية

تعرف المحاسبة الإبداعية بأنها مفهوم حديث النشأة، ظهر في الثمانينات من القرن العشرين . إذا حاول العديد من الباحثين و الكتاب المختصين دراستها فمنهم من عرفها بالمحاسبة الإبداعية ، المحاسبة الابتكارية ، المحاسبة الخلاقة فختلفوا في التعبير عنها إلا أنهم اتفقوا في المضمون من أبرزها مااستنتق إليه مع توضيح خصائصها :

أولاً: مفهوم المحاسبة الإبداعية

ظهرت تعريفات كثيرة للمحاسبة الإبداعية في الأدبيات المحاسبية المختلفة، حتى وان اختلفت في التعبير إلا أنها اتفقت في المضمون ،إلا في حالات قليلة يرفض فيها بعض الكتاب الأكاديميين إدخال التلاعب ضمن تعريف المحاسبة الإبداعية ، إلا أنها تشير إلى استخدام أو استعمال الممارسات المنحرفة عن الممارسات المحاسبية القياسية أو المعيارية أو المألوفة و تتميز باستعمال الأساليب و الممارسات الحديثة و المتعددة و المبتكرة للحصول على امتياز الدخل ، الممتلكات ، الأصول ، الخصوم ، و نتائج تلك الممارسات تكون معقدة و مؤثرة في التقارير المالية و لهذا سميت بالإبداعية¹ .

وقد تعددة التعاريف و نتناول منها مايلي :

- عرفها Amat على أنها " معالجة الأرقام المحاسبية باستغلال المنافذ الموجودة في المبادئ والمعايير المحاسبية والبدائل التي تتيحها، بغرض تحويل القوائم المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما هي معدة لأجله " ²

¹ بالرقمي الجبائي ، المحاسبة الإبداعية : المفاهيم و الأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل ، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، العدد12 ، جامعة سطيف ، 2012 ، ص31 .

²- Amat, Blake,J. and, Dowds,J., "The ethics of Creative Accounting", Journal of Economic Literature Classification, Central Lancashire University, England,(1999).

وتعرف أيضا بأنها الممارسات غير الأخلاقية في اختيار التقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة التي تتيح فرصة للتلاعب والغش مما ينتج عنها بيانات مالية غير صحيحة ومضللة.¹

- وتعرف أيضا بأنها شكل من أشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة وتعمل على تغيير القيم المحاسبية الموضوعية إلى قيم غير موضوعية وغالبا ما يمتلك ممارسي المحاسبة الإبداعية قدرات مهنية تمكنهم من التلاعب بالقيم و تحويلها بالشكل الذي يرغبون فيه من خلال الإستفادة من الثغرات القوانين و الخيارات المتاحة في معايير المحاسبة المعتمدة.²
- هي أفعال تعبر عن سلوك لا أخلاقي تقوم بها الإدارة للتأثير على نتيجة نشاط المؤسسة و قائمة مركزها المالي من خلال استخدام تقنيات محاسبية محكمة بهدف خداع أصحاب المصالح عن طريق تزويدهم بمعلومات محاسبية مظلمة لاتعكس واقع حال المؤسسة من أجل تحقيق أغراض خاصة .

¹ رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد 2، 2010، ص 96

² ناظم شعلان جبار، أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية، مجلة الغري للعلوم والاقتصادية والإدارية، المجلد 09، العدد 32، 2015،

أهم النقاط المشتركة في تعريف المحاسبة الإبداعية :

- ❖ المحاسبة الإبداعية شكل من أشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة وعادة ما تكون غير أخلاقية؛
- ❖ قيم ممارسات المحاسبة الإبداعية تعمل على تغيير القيم المحاسبية إلى غير حقيقية؛
- ❖ هي الاستخدام القانوني للمبادئ كالقواعد المحاسبية بطريقة ما، لتحريف القوائم المالية ؛
- ❖ هي إستغلال الثغرات الموجودة في النظام المحاسبي للتظليل مستخدمي القوائم المالية و تحقيق أهداف أصحاب المصلحة .

ثانيا : خصائص المحاسبة الإبداعية

تتميز المحاسبة الإبداعية بعدة خصائص التي تبين لنا بدورها الخصائص التي يتميز بها المحاسب المبدع و المتمثلة في

- 1- العقلية المحاسبية و المالية المتسائلة و الخلاقة .
- 2- قدرة المحاسب على التحليل و التجميع .
- 3- قدرة المحاسب على التخيل و الحدس .
- 4- أن يتمتع المحاسب بالشجاعة و الثقة بالنفس .
- 5- إعتقاد المحاسب على التعليمات المبنية على الحقائق العلمية و ليس التعليمات المستمدة من المراكز الإدارية .
- 6- النقد الذاتي ، فالمحاسب المبدع هو الذي يستطيع تطوير ذاته من حيث النقد و التهذيب و التقويم للأفكار و المعلومات و وسائل التحليل التي يستخدمها .¹

¹ فلاح الزعبي علي ، ماجد عبد العزيز الجريدي ، " دور و أهمية الإبداع المحاسبي في تحقيق الميزة التنافسية الإقتصادية في مؤسسات المال و الأعمال الأردنية" ، بحث علمي مقدم إلى مؤتمر العلمي الخامس لكلية العلوم الإدارية و المالية في جامعة فيلادلفيا (05/04 تموز) ، 2007 ، ص 14 .

الفرع الثاني : عوامل التي ساعدت في ظهور المحاسبة الإبداعية و أشكالها

سوف نتطرق في هذا الفرع إلى أهم عوامل المساعدة على ظهور المحاسبة الإبداعية وكذا أشكالها :

أولاً : عوامل المساعدة على ظهور المحاسبة الإبداعية

هنالك عوامل ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية وهي كما يلي :

- ✓ حرية اختيار المبادئ المحاسبية : تسمح القواعد والسياسات المحاسبية للوحدة الاقتصادية أحياناً أن تختار من بين مختلف الطرق المحاسبية التي تستخدمها في إعداد قوائمها المالية ، إذ تسمح المعايير المحاسبية بالاختيار من بين البدائل المحاسبية المختلفة وهنا يترتب عليه اختيار الوحدة الاقتصادية الطرق المحاسبية التي تتلاءم مع أهدافها ورغباتها والتي تحقق أفضل صورة لاداءها.
- ✓ حرية التقديرات المحاسبية : يتضمن إعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير والحكم الشخصي والتوقع وهذا يتيح للإدارة التلاعب في هذه التقديرات بشكل متفائل أو متحفظ حسب احتياجاتها ورغبتها في التأثير على فقرات القوائم المالية من حيث التضخيم أو التقليل من قيمتها بغرض الوصول إلى الأهداف المحددة مسبقاً .
- ✓ توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية : يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ و حدوث بعض العمليات الحقيقية إلى تحقيق الانطباع المرغوب فيه عن الحسابات والقوائم المالية، فإذا ترك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسباً فقد توجّل تنفيذ هذه العمليات أو تعجل من تنفيذها وذلك لتحقيق أهداف ومكاسب معينة.¹

ثانياً: أشكال المحاسبة الإبداعية

يمكن عرض الأشكال كالتالي² :

- 1- المحاسبة النفعية (**Aggressive Accounting**) : هي الإصرار على اختيار وتطبيق أساليب محاسبية محددة لتحقيق أهداف مرغوبة منها تحقيق أرباح عالية، سواء أكانت الممارسات المحاسبية المتبعة مستندة إلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أم لا.
- 2- إدارة الدخل (**Earnings Management**): هي التلاعب في الدخل بهدف الوصول إلى هدف محدد بشكل مسبق من قبل الإدارة، أو متنبأ فيه من قبل محلل مالي، أو ليكون متوافقاً مع مسارات محددة للعمل.
- 3- تلطيف صورة الدخل (**Income Smoothing**): هو شكل من أشكال التلاعب في الدخل يتضمن نقل الدخل بين الفترات المتفاوتة المستوى وذلك بتخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل الجيد ونقلها إلى السنوات ذات

¹ ليلي عبد الصاحب ، تأثير المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل و الحد من آثارها ، "مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة " ، العدد السابع و الأربعون ، 2016 ، ص 378 .

² ليندا حسن نمر الحلبي ، " دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية " ، مذكرة لنيل شهادة ماجستير ، تخصص محاسبة ، جامعة الشرق الأوسط ، الأردن ، 2009 ، ص 22 .

الدخل السيئ، يعد من أشكال التلاعب التي تعتمد على تخفيض الأرباح المتزايدة في الدخل والإحتفاظ فيها بشكل مخصصات للفترات الزمنية ذات الدخل السيئ .

4- التلاعب بالتقارير المالية (**Fraudulent Financial Reporting**): يعرف التلاعب بالتقارير المالية

بأنه إظهار بيانات خاطئة بشكل معتمد ، أو حذف قيم معينة أو إخفائها في البيانات المالية ، بهدف تظليل مستخدمي البيانات المالية ، و هذا النوع من التلاعب يعتبر عملا مخالفا للقانون .

5- ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية (**Creative Accounting Practices**): المحاسبة الإبداعية هي

استخدام أو استعمال الممارسات المنحرفة عن الممارسات المحاسبية القياسية أو المعيارية أو المألوفة ، وتتميز باستعمال الأساليب والممارسات الحديثة والمعقدة والمبتكرة للحصول على أرباح صورية عن طريق التلاعب في قيم المصروفات و الإيرادات .

الفرع الثالث : دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية

سنتطرق في هذا الفرع إلى أهم الدوافع مؤدية للممارسة المحاسبة الإبداعية وأساليب ممارستها:

أولا : دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية

إن تعدد البدائل المحاسبية في كل من القياس المحاسبي و التقدير و الإفصاح ، وكذا الأهداف المحقق من ممارسة المحاسبة الإبداعية من أهم الدوافع التي تؤدي المحاسبين و مديري الشركات لاستخدامها في ما يلي أهم الدوافع :

✓ تحقيق أرقام محددة للأرباح : قد تلجأ الشركات إلى ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية بدافع تحقيق رقم أرباح محدد

تسعى إليه ، أو أرباح تعادل توقعاتها المنشورة حول أرباح الشركة أو توقعات المحللين الماليين في السوق ؛

✓ الحصول على التمويل أو المحافظة عليه: غالبا ما تسعى إدارات الشركات إلى الحصول على التمويل اللازم بأشكاله المختلفة

عندما تعاني الشركات من مشاكل في السيولة اللازمة لاستمرار عملياتها التشغيلية أو الاستثمارية وأحيانا لسداد التزاماتها ، وهنا

تلجأ لإعادة تمويل نفقاتها، والتزاماتها ، من خلال المؤسسات المالية باللجوء إلى أساليب المحاسبة الإبداعية لتحسين نتيجة

النشاط والموقف المالي محاسبيا وليس حقيقيا لتحقيق شروط التمويل المفروضة من المؤسسات المالية ؛

✓ التأثير على سمعة الشركة ايجابيا في السوق: تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية أحيانا بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة

بأداء الشركات والتي لا تسمح ظروفها التشغيلية أو الاستثمارية من تحقيق هذا التحسن بشكل طبيعي، ودون تدخل من إدارة

الشركة، وإذا لم يحدث ذلك التدخل من قبل إدارة الشركة سوف تتأثر صورتها بسمعة سلبية تجاه السوق وخصوصا أمام

مساهميها، لذلك فان أحد دوافع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية هو التأثير ايجابيا على سمعة الشركة؛

✓ التهرب الضريبي: يعد التهرب الضريبي من أهم الدوافع الأساسية للإدارة الرئيسية لاستخدام المحاسبة الإبداعية وهذا بتزكية

المساهمين وبالتعاون مع مدققين الحسابات الخارجيين¹.

¹ بدر الزمان خمقاني ، مسعود صديقي، "واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيعة الجزائرية و إجراءات إستبعادها من التقارير المالية ، (منشورة) ، المجلة أداء المؤسسات الجزائرية ، العدد 2015/08 ، ص62 .

ثانيا : أساليب المحاسبة الإبداعية

إن أساليب المحاسبة الإبداعية الممارسة في الشركات لا تخرج عن أربعة مواطن للتلاعب، فهي إما تلاعبا في الإفصاح أو التوقيت أو التقدير أو التصنيف (التبويب) . ومن هذا المنظور، يتم التعرف على أشهر أساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارسها الشركات :

1- أساليب المحاسبة الإبداعية في الإفصاح

و تتمثل أساليب المحاسبة الإبداعية في الإفصاح في مايلي¹ :

أ- التمويل خارج الميزانية :

تلجأ بعض الشركات إلى عدم الإفصاح أو الإفصاح بصور غير مباشرة عن عمليات التمويل ذات الأهمية النسبية في الشركة، حيث تقوم بعمليات تزيد من التزاماتها دون أن تظهر تلك الزيادة في ميزانيتها ويسمى:

التمويل خارج الميزانية ويعرف التمويل خارج الميزانية (أو التمويل الخفي) على أنه تمويل أو إعادة تمويل عمليات الشركة دون أن يظهر ذلك في ميزانيتها، ودون الخروج عن المتطلبات النظامية وبوجود الابتكارات المحاسبية، وتهدف طريقة التمويل هذه في الغالب إلى التحكم في نسب المديونية .

ولعل أكثر ما يعارض هذا الأسلوب من مفاهيم المحاسبة هما: الملائمة وأمانة المعلومات، ذلك أنه يتعين على الشركة الإفصاح عن المعلومات الملائمة ذات العلاقة بأهداف القوائم المالية، إضافة إلى أن القوائم المالية التي يمكن الاعتماد عليها يجب أن تفصح عن كافة المعلومات ذات الأهمية النسبية، مثل مصادر التمويل هنا.

وطريقة التمويل هذه من أخطر الممارسات التي تعرض الشركة إلى مشكلات مفاجئة، لأن إخفاء الالتزامات أو الأصول لا يتضمن التحول الفعال للمخاطر.

ب- التغيرات المحاسبية :

تمارس الشركات في بعض الأوقات تغييرات محاسبية على نتائجها المالية بشكل أو بآخر، وتكون تلك التغيرات إما في السياسات المحاسبية المتبعة، أو التقديرات المحاسبية، أو التغير في الوحدة المحاسبية، ويعتبر تغيير الطرق المحاسبية التي تتبعها إدارة الشركة أشهر أدوات إدارة المكاسب، حيث تستغل الإدارة الاختيارية المتاحة في هذا المجال بما يتناسب مع أهدافها .

¹ ميسون بنت محمد بن علي القرني، "دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية -دراسة ميدانية-، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2010، ص 53 .

2- أساليب المحاسبة الإبداعية في التوقيت

وتتمثل أساليب المحاسبة الإبداعية في التوقيت في مايلي¹ :

أ- الاعتراف بالإيراد

يعتبر التلاعب في الاعتراف بالإيراد من أكثر المخالفات التي كشفت عنها هيئة بورصة الأوراق المالية في نيويورك SEC، حيث شكلت نسبة المخالفات المتعلقة بالاعتراف بالإيراد غير المحقق أو (prematurerevenue) 70% من إجمالي مخالفات المحاسبة والمراجعة المنشورة من الهيئة في الفترة من 1972 وحتى 1979 وعلى الرغم من أهمية مسألة التلاعب في الاعتراف بالإيرادات وانتشارها، إلا إنها تعتبر أقل المجالات بحثاً فيما يتعلق بالمحاسبة الإبداعية.

وإذا كانت المعايير المحاسبية المتعارف عليها تنص على أن لا يتم الاعتراف بالإيراد إلا بعد إرسال البضائع، فإن بعض الشركات تقوم بإرسال جزء من البضائع إلى موزعين أو عملاء متوقعين وتسجل الإيراد في سجلاتها، وإذا كانت نسبة احتمال رجوع تلك البضائع كبيرة، فإنها لن ترجع إلا في فترة محاسبية تلي الفترة التي يعلن فيها عن الإيراد. من جهة أخرى، هناك بعض الشركات التي تعترف بالدفعات المالية المقدمة تجاه السلعة أو الخدمة وقت استلامها ويكون من الواجب توزيعها على فترات مالية متتالية.

ب- الاعتراف بالمصرف

تعد المحاسبة عن المصروفات من المجالات المحاسبية الأكثر اعتماداً على التوقعات والتقديرات القائمة على الحكم الذاتي، وهذا الأمر يسمح للشركات للتحكم في أرقامها للحصول على أرباح أكثر أو أقل حسب المصلحة، ويعتبر أكثر الأساليب المتعلقة بالاعتراف بالمصرف هي نقل المصروفات إلى فترات محاسبية لاحقة أو سابقة .

3- أساليب المحاسبة الإبداعية في التقدير

وتتم أساليب المحاسبة الإبداعية في التقدير كالتالي² :

أ - سياسات رسملة المصروفات :

تقوم بعض الشركات بالاستفادة من اختلاف الأساليب المحاسبية المتاحة لمعالجة المصروفات، إذ أن بعض المصروفات التي تتكبدتها الإدارة ويمكن ربطها بأرباح مستقبلية يتم رسملتها ثم إطفائها على المدى الذي يتوقع فيه الأرباح

حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وهذا الإجراء يتطلب الكثير من التقدير والحكم الشخصي، الأمر الذي يجعله من أشهر طرق التلاعب في المصروفات والإيرادات.

¹ ميسون بنت محمد بن علي القري، مرجع سبق ذكره ، ص61

² ميسون بنت محمد بن علي القري ، مرجع سبق ذكره، 64

وتعتبر مصروفات البحث والتطوير، ومصروفات إنشاء وتصميم وإدارة وحماية المواقع الالكترونية على الشبكة، وبعض مصروفات التسويق والدعاية المباشرة المتعلقة بتصميم وطباعة ونشر الكاتولوجات والبروشورات وإنتاج الأفلام والبرامج التلفزيونية الدعائية، وكذلك مصروفات التنقيب عن النفط في الشركات البترولية في أحد مواقع الشركة جميعها أمثلة على موضع تلاعب الشركات في المصروفات، نظرا لجواز اعتبارها مصروفات إيرادية تتم رسملتها .

أما المصروفات التي لا يمكن ربطها بأي أرباح مستقبلية فيتم التعامل معها على أنها مصروفات تتحملها الشركة في الفترة المحاسبية الخاصة بها، ومن الواضح أيضا أن حكم الإدارة يلعب دورا هاما في تحديد المصروفات التي ترتبط بأرباح مستقبلية من غيرها من المصروفات ودرجة التأكد من تلك الإيرادات، وهكذا تؤدي الإدارة دورا في تحديد تلك النقطة.

ب - استهلاك الأصول الثابتة

أما فيما يتعلق بالاستهلاك، فتلجأ الشركات إلى استغلال الطرق الاختيارية لإحتساب الإستهلاك، بما يتماشى مع مصلحة مركزها المالي، فمن المتعارف عليه محاسبيا أن يتم استهلاك الأصول إما بتحميل السنوات الأولى بقسط استهلاك أكبر بطريقة القسط المتناقص أو بطريقة القسط الثابت، حيث توزع التكلفة بالتساوي على سنوات العمر الإنتاجي المقدر، ومن شروط تحدد الأعمار الإنتاجية للأصول، أي لا تحدد المدة الزمنية لإستهلاك الأصول الثابتة، الأمر الذي يتيح للإدارة فرصة زيادة أو تخفيض أعمار الأصول حسب ميولها الشخصية أو المؤسسية، وإذا ظهرت الحاجة إلى الحكم الشخصي في تقدير عمر الأصل الإنتاجي، توفر للمديرين الفرصة أو الاختيارية في تمديد أو تقصير العمر (مدة الاستهلاك) للحصول على مصروفات فترية أقل أو أكثر بالتالي التحكم في الأرباح، ذلك أن القيمة الدفترية للأصل تتناسب طرديا مع عمرها، فزيادة مدة استهلاك الأصل يعني تقليل معدل الاستهلاك، وبالتالي زيادة قيمة الأصل في قائمة المركز المالي، والعكس صحيح.

ج - إطفاء الشهرة و العلامات التجارية

الشهرة من المواطن الرئيسية التي تحتل تباينا كبيرا في المعالجة، فإعمار الأصول غير الملموسة مختلفة من شركة إلى أخرى، وهذا القدر من المرونة والاختيارية، قد يتم إختيار فترة إطفاء طويلة، تكون أكثر من العمر الإقتصادي للأصل غير الملموس، وبذلك تقلل هذه الفترة من مصروف الإطفاء ويزيد ذلك من إيرادات الفترة.

د - المدينون الدائون

يتم من خلال المدينين إدارة الإيرادات، ليس فقط التلاعب في الاعتراف بالإيراد ولكن حتى في تقييم حسابات المدينين، حيث يتم تقييم الحسابات المدينة وفقا لسياسة الحيطة والحذر بإنشاء مخصص للحسابات المشكوك في تحصيلها يطرح من إجمالي المدينين. وتقوم الشركة التي ترغب في تضخيم إيراداتها ولو بشكل مؤقت بتقليل مخصص الديون المشكوك في تحصيلها وبالتالي زيادة الأرباح، والمخصصات كما سبقت الإشارة إليها أحد العناصر المحاسبية التقديرية المستخدمة للتأثير على مصروفات الفترة، فإذا قدرت الشركة أن حساب المخصص المسجل في الميزانية أكثر مما ينبغي، تقوم بتخفيض مقدار المخصص والحصول على زيادة في الأرباح. وعلى العكس من ذلك، قد تلجأ الشركة إلى المبالغة في تقدير المخصص في السنوات المالية الجيدة هدف تكوين احتياطات (reserves) يمكن استخدامها في السنوات غير الجيدة وذلك هدف التحكم في تقلبات الأرباح .

هـ - المخزون السلعي

إن المبالغة في تقدير المخزون يقلل من تكلفة البضاعة المباعة ويزيد من صافي الدخل وهناك الكثير من المدخل التي توصل إلى هذه المبالغة، ولعل أبسطها أن يتم المبالغة في العدد الفعلي لعناصر المخزون، غير أنها تعد إحتيالا صريحا. والطريقة هنا أن يتم التلاعب في تقدير المخزون وتصنيفه كإعتباره مخزونا راكدا أو متقادما . وهناك أكثر من طريقة لقياس تدفق المخزون، كل منها تؤثر بشكل مختلف ولإدارة إختيار الطريقة الأكثر مناسبة لأهدافها، كما أن طريقة تقييم المخزون السلعي (التكلفة أو السوق أيهما أقل) تتيح للإدارة اختيار سعر السوق المناسب، وإذا تقادمت عناصر المخزون أو أصبح بطيء الحركة، تنخفض قيمته السوقية، وهنا تظهر الحاجة إلى الحكم الشخصي فيما إذا كان تخفيض المخزون ضروريا أم لا، وكأسلوب محاسبي إبداعي ، تلجأ الشركات إلى تأجيل تخفيض قيمة المخزون.

4- أساليب المحاسبة الإبداعية في تصنيف العرض

و تتمثل أساليب الإبداعية في التصنيف و العرض كمايلي¹:

أ - قائمة الدخل

تحتوي قائمة الدخل على أرقام أساسية لأغراض التحليل المالي، مثل الأرباح التشغيلية، وصافي الربح وغيرها وكما تدور المحاسبة الإبداعية حول تعجيل أو تأخير المصروفات أو الإيرادات أو المكاسب أو الخسائر أي نقلها بين الفترات المحاسبية، يتم ذلك في قائمة الدخل من خلال التلاعب في التصنيفات والإيضاحات في قائمة الدخل للفترة المراد تغييرها، وتعد قائمة الدخل من أهم القوائم المالية، على الأقل بالنسبة للمستثمر. والتلاعب فيها يكون إما تلاعبا بالإفصاح أو بالتصنيف أو كلاهما، أما التلاعب في تصنيف عناصر قائمة الدخل، فمثاله التلاعب في تصنيف العناصر غير العادية أو العناصر غير المتكررة التي قد تتضمنها قائمة الدخل، وتدخل من ضمنها الخسائر التي تنشأ عن الكوارث الطبيعية ، أو أثر التغييرات المحاسبية الناتجة عن تبديل السياسات المحاسبية أو تغيير التقديرات أو تصحيح الأخطاء المحاسبية، حيث تلجأ الإدارة إلى تصنيف مكاسب بيع الأصول ضمن العناصر التشغيلية بهدف زيادة صافي الربح التشغيلي وتضمين الخسائر ضمن العناصر غيرا لمتكررة لتجنب التأثير على النتائج التشغيلية.

ب- الإستثمارات

أعلنت شركة (WorldCom) عن اكتشاف مخالفات محاسبية بقيمة 85.3 مليار دولار في الأعوام 2001 و2002 ، وأشارت نتائج التحقيق الأولية إلى أن هذه الشركة مارست عمليات تحويل بين حسابات داخلية أبرزها تسجيل تكاليف تشغيل رسوم إستخدام شبكات شركات إتصالات أخرى، باعتبارها إستثمارات رأسمالية طويلة الأمد في خطوة مكنتها من إخفاء جانب من نفقاتها ، تضخيم تدفقاتها المالية و إظهار أرباح غير حقيقية.

¹ ميسون بنت محمد بن علي القري، مرجع سبق ذكره، ص 71

المطلب الثاني : مفهوم الربح الجبائي

الفرع الأول : مفهوم وخصائص الضريبة على أرباح الشركات IBS

أولا : مفهوم الضريبة على أرباح الشركات

جاء في المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة كالرسوم المماثلة ماييلي : " تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح و المداخل التي تحققها أرباح الشركات و غيرها من الأشخاص المعنويين تسمى هذه الضريبة بالضريبة على أرباح الشركات "1

ثانيا : الخصائص

تتميز الضريبة على أرباح الشركات بالخصائص التالية :

- ✓ ضريبة سنوية : أي أن الوعاء يتضمن ربح سنة واحدة ؛
- ✓ ضريبة وحيدة : أي أن الأشخاص المعنويين ملزمون بدفع ضريبة واحدة على مجمل أرباحهم ؛
- ✓ ضريبة عامة : أي أنها شاملة لمختلف الأرباح التي تحققها الشركة دون التمييز بطبيعتها ؛
- ✓ ضريبة نسبية : أي أنها تعتمد على معدل واحد يفرض على الربح الجبائي ؛
- ✓ ضريبة تصريحية : أي أن المكلفون بها ملزمون بالتصريح بها لإدارة الضرائب (قبل 01 ماي من السنة التي تلي سنة الإستغلال) .

الفرع الثاني : مجال التطبيق و أساس الخاضع و أهم المعدلات

أولا : مجال التطبيق الضريبة على أرباح الشركات : تحسب المادة 136 خضع الضريبة على أرباح الشركات كل

مايلي :

1/ شركات مهما كان شكلها و مهما كان عرضها بإستثناء :

- ✓ شركات الأشخاص ، و شركات المساهمة بمفهوم قانون التجاري ، إلا إذا إختارت هذه الشركات الخضوع للضريبة على أرباح الشركات و في هذه الحالة ، يجب أن يرفق طلب الإختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151 ولا رجعة في هذا الإختيار مدى حياة الشركة ؛

الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة بالأسهم ، بإستثناء الشركات التي إختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات، و في هذه الحالة ، يجب أن يرفق طلب الإختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151

- ✓ ولا رجعة في هذا الإختيار مدى حياة الشركة ؛
- ✓ هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة مكونة معتمدة حسب الأشكال و الشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الجاري بهما العمل ؛

الشركات التعاونيات الخاضعة للضريبة الجرافية الوحيدة (ملغى)

2/ المؤسسات و الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري

¹ المادة 135، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ،وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، الجزائر ، 2020، ص 29

كما تخضع لهذه الضريبة :

أ / الشركات التي تنجز العمليات و المنتجات المذكورة في (المادة 12) :¹

ب / الشركات التعاونية و الإتحادات التابعة لها بإستثناء الشركات المشار إليها في (المادة 138) المتمثلة في الإعفاءات :

- 1- تستفيد الأنشطة التي تمارسها الشباب ذو المشاريع المؤهلون للإستفادة من إعانة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب " أو " الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر " أو " الصندوق الوطني للتأمين على البطالة" من إعفاء كلي من الضريبة على أرباح الشركات لمدة ثلاث (03) سنوات إبتداء من تاريخ الشروع في الإستغلال .
- ترفع مدة الإعفاء إلى (06) سنوات ، إذا كانت النشاطات ممارسة في منطقة يجب ترقيتها ، وذلك إبتداء من تاريخ الشروع في الإستغلال و تمدد فترة الإعفاء هذه بستين (02) عندما يتعهد المستثمرين بتوظيف ثلاث عمال على الأقل لمدة غير محدودة .

2- تعفى التعاونيات الاستهلاكية التابعة للمؤسسات و الهيئات العمومية من الضريبة على أرباح الشركات .

كما تستفيد من إعفاء دائم في مجال الضريبة على أرباح الشركات :

- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذا الهياكل التي تتبعها ؛
- مبلغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق و الأجهزة الممارسة للممارسة للانشاط المسرحي ؛
- صناديق التعاون الفلاحي لفائدة العمليات البنكية و التأمين و المحققة من شركائها فقط ؛
- التعاونيات الفلاحية للتموين و الشراء وكذا الإتحادات المستفيدة من الإعتمادات تسلمه المصالح المؤهلة التابعة لوزارة الفلاحة و المسيرة طبق للأحكام القانونية و التنظيمية التي تنظمها ، بإستثناء العمليات المحققة مع المستعملين غير الشركاء ؛
- الشركات التعاونية لإنتاج ، تحويل ، حفظ و بيع المنتجات الفلاحية و كذا اتحاداتها المعتمدة حسب نفس الشروط المنصوص عليها أعلاه و المسيرة طبقاً للأحكام القانونية أو التنظيمية التي تسيروها بإستثناء العمليات التالية :

أ) مبيعات محققة في محلات التجزئة المنفصلة عن مؤسستها الرئيسية ؛

ب) عمليات التحويل التي تخص المنتجات أو شبه المنتجات بإستثناء تلك الموجهة لتغذية الإنسان و الحيوانات ؛

ج) عمليات محققة مع المستعملين غير الشركاء و التي رخصت بها التعاونيات أو اضطرت لقبولها ؛

ح) المداخل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه على حالته .

3- تستفيد من إعفاء لمدة عشر (10) سنوات ، المؤسسات السياحية المحدثة من قبل مستثمرين وطنيين أو أجانب ، بإستثناء الوكالات السياحية والأسفار وكذا شركات الإقتصاد المختلط الناشط في القطاع السياحي .

4- تستفيد من الإعفاء لمدة ثلاث (3) سنوات إبتداء من تاريخ ممارسة النشاط ،وكالات السياحة والأسفار وكذا المؤسسات الفندقية حسب رقم أعمالها المحقق بالعملة الصعبة .

5- تستفيد من إعفاء دائم ، تصدير السلع و تلك التي تتضمن الخدمات المدرة للعملة الصعبة² .

¹ المادة 136 ، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق ذكره، ص 30

² المادة 138 ، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق ذكره، ص 30 و 31

ثانيا : أساس خاضع للضريبة على أرباح الشركات

يتكون الأساس الخاضع للضريبة على أرباح الشركات من الربح المحقق خلال السنة المالية بعد خصم كل الأعباء التي يقبلها القانون الجبائي

$$\text{الربح الجبائي} = \text{مجموع رقم الأعمال} - \text{مجموع أعباء مقبولة جبائيا}$$

ثالثا : معدلات الضريبة على أرباح الشركات : تحدد كمايلي حسب (المادة 150)

- معدل 19 % بالنسبة للأنشطة إنتاج السلع ؛
- معدل 23 % بالنسبة لأنشطة البناء و الأشغال العمومية و الري وكذا الأنشطة السياحية و الحمامات بإستثناء وكالات الأسفار ؛
- معدل 26 % بالنسبة للأنشطة الأخرى¹.

الفرع الثالث : تأثيرات المحاسبة الإبداعية في الربح الجبائي

- تسعى الشركات عند إعداد إقراراتها الضريبية إلى التقليل من الضرائب الواجبة الدفع إلى ادني حد ممكن من خلال الاختيار و المفاضلة بين الأساليب و الطرق المحاسبية المؤثرة على الدخل الخاضع للضريبة لما لايتعارض مع القوانين الضريبية²
- و توصلت دراسة (SCOTT) إلى أن الشركة التي تلجأ إلى تخفيض رقم الدخل يكون دافعها سداد ضرائب أقل ، مع ملاحظة أنه من الممكن أن ينتج عن مثل هذا التخفيض خصوصا إذا كان بنسب عالية إثارة شكوك القائمين على تحصيل الضريبة لأسباب الآتية :
- زيادة المصروفات و التكاليف على نحو وهمي ، إذ يتم زيادة تكلفة المواد و المستلزمات السلعية بقصد تقليص الأرباح ظاهريا .
 - تخفيض سعر مبيعات السلع و الخدمات ما أمكن ، أي تخفيض الإيرادات ، إضافة إلى تزوير الفواتير إذا تسهل هذه العملية إلى حد كبير .
 - تقديم بيانات خسارة ، أو أرباح قليلة لتأخير الدفع الضريبة ما أمكن إلى حين قيام الإدارة الضريبة مراجعتها .
 - وقبولها شكلا كرفض نتائجها وتكليف المكلف على وفق مبدأ التقدير المباشر³.

¹ المادة 150 ، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق ذكره، ص 35 و 36

² ميسون بنت محمد بن علي القري، مرجع سبق ذكره، ص 46

³ Scott , W.S ,Financial Accounting Theory ,Third Edition , Toronto , Prentice Hall , 2003 , P380

يمكن إلقاء الضوء بشكل أكثر وضوحاً على بعض أشكال وممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية ذات الأثر الضريبي من خلال الجدول¹ :

الجدول (1-1) : أشكال و أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية ذات الأثر الضريبي .

البيان	ممارسة المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل	ممارسة المحاسبة في قائمة المركز المالي
العملية 01	تسجيل الإيراد بشكل سريع بينما عملية البيع لا تزال موضع شك أو إثبات مبيعات الفترة التالية ضمن إيرادات هذه الفترة المنتهية ، أو تسجيل إيرادات وهمية ضمن إيرادات الفترة، تسجيل عائد الاستثمار ضمن الدخل التشغيلي، زيادة المبيعات بإيراد خدمات ما بعد البيع وفوائد التمويل الاعتراف بكامل ثمن البيع بالتقسيط ض من إيرادات الفترة التي تم فيها البيع ، إثبات بضاعة الأمانة المرسله للوكلاء والتي ما زالت لديهم كمبيعات الفترة الحالية.	تضخيم قيمة الأصول بأصول معنوية قبل شراؤها مثل الاعتراف بالشهرة غير المشتراة أو المبالغه في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية، أو تخفيض محخص الديون المشكوك فيها وبالتالي زيادة أرباح الفترة المالية الحالية، واستخدام المخصصات في غير الغرض الذي تم تكوينها من اجله لتخفيض مصروفات الفترة الحالية، التلاعب في تقدير قيمة المخصصات طبقاً لمعدلات الربحية وبالتالي التأثير على رقم الأرباح، أو التلاعب في نسب إهلاك الأصول الثابتة المتعارف عليها وذلك بتخفيضها عن النسب المستخدمة في السوق.
الأثر الضريبي	يحدد المأمور الفاحص الأثر الضريبي ويقوم بتصحيح الوضع بالإضافة والخصم لمعالجة أثره على الوعاء الضريبي.	يحدد المأمور الفاحص الأثر الضريبي ويقوم بتصحيح الوضع بالإضافة والخصم لمعالجة أثره على الوعاء الضريبي.
العملية 02	تقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة	التلاعب في أسعار السوق للاستثمارات المتداولة بهدف التلاعب في تقييم محفظة الأوراق المالية.
الأثر الضريبي	هذا الأسلوب ذا أثر ضريبي ومن ثم فإن المأمور الفاحص يقوم بتحميل كل سنة مالية بما يخصها من مصروفات وذلك بخصمها من الوعاء الضريبي أو ردها إليه .	يحدد المأمور الفاحص الأثر الضريبي ويقوم بتصحيح الوضع بالإضافة والخصم لمعالجة أثره على الوعاء الضريبي .

¹ سامي محمود عبد الحميد مراد ، "إحباط الأثر الضريبي السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية" - دراسة الحالة المصرية - المجلة العلمية لقطاع كلية التجارة ، جامعة الأزهر ، العدد السابع عشر ، يناير 2018 ، ص 143 إلى 148 .

<p>عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية عند تحديد قيمة الأصول الثابتة المدرجة بالميزانية، وذلك بإجراء عملية إعادة تقييم للأصول.</p>	<p>زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة، أو التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة وذلك لإزالة البنود غير المتكررة وكذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمنشأة باعتبارها أسهماً تجارية تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل لتقييمها من طريقة التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية ، عدم الاعتراف بخسائر فروق العملة نتيجة لعدم إعادة تقييم الالتزامات بالعملة الأجنبية على أساس أسعار الصرف السائدة في تاريخ إعداد القوائم المالية.</p>	<p>العملية 03</p>
<p>يترتب على هذا الأسلوب إجراء عملية تقييم للأصول غير مسموح بها طبقاً للقوانين الضريبية بهدف التهرب من الضرائب بعدم خضوع هذه الأرباح للضريبة ، وقد نصت المادة (٥٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على " تخضع للضريبة الأرباح الرأسمالية الناتجة عن إعادة التقييم بما فيها أرباح الاستحواذ في حالة تغيير الشكل القانوني للشخص الاعتباري ويكون للشخص الاعتباري تأجيل الخضوع للضريبة بشرط إثبات الأصول والالتزامات بقيمتها الدفترية وقت تغيير الشكل القانوني وذلك لأغراض حساب الضريبة وأن يتم حساب الإهلاك على الأصول وتحويل المخصصات والاحتياطيات "...ومن ثم إذا تبين ذلك أمام المأمور الفاحص فإنه يخضع الأرباح الرأسمالية الناتجة عن عملية إعادة التقييم للضريبة على الفور ومن ثم يكون أحبط الأثر الضريبي لهذا الأسلوب من أساليب المحاسبة الإبداعية .</p>	<p>في هذه الحالة يقيم مأمور الفحص وضع الإيراد من حيث خضوعه للضريبة من عدمه طبقاً للقوانين الضريبية، ومن ثم فإن هذا الإيراد إذا كان من الإيرادات الخاضعة للضريبة فسيقوم المأمور الفاحص بإخضاعه للضريبة لأن إدارة الشركة هي التي أقرت عن هذا الإيراد.</p>	<p>الأثر الضريبي</p>
<p>التلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية، وعدم الإفصاح عن بنود النقد المقيدة، أو إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض أسعار الأصول المتداولة.</p>	<p>نقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة .</p>	<p>العملية 04</p>

<p>يحدد المأمور الفاحص الأثر الضريبي ويقوم بتصحيح الوضع بالإضافة والخصم لمعالجة أثره على الوعاء الضريبي .</p>	<p>يجب أن تسجل الإيرادات خلال الفترة المالية التي تحققت واكتسبت فيها إذا تمت الخدمات المقدمة مقابل هذه الإيرادات في الفترة المالية نفسها، ومن ثم فإن هذا الأسلوب ذو أثر ضريبي يؤثر على الوعاء الضريبي، وعلى المأمور الفاحص رد هذا الإيراد إلى الوعاء.</p>	<p>الأثر الضريبي</p>
<p>التلاعب في الذمم المدينة من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة أو إدراج الاستثمارات طويلة الأجل ضمن الاستثمارات المتداولة بهدف زيادة رأس المال العامل أو إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحقيقها، مثل إثبات إيراد متوقع تحصيله من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل إصدار الحكم ، تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية أو العكس ، أو إجراء مقاصة بين بعض بنود الأصول (حسابات مدينة) وبعض بنود الالتزامات بما يؤدي إلى تخفيض قيمة كل من الأصول والالتزامات ، وإظهار نسبة التداول بأكثر من قيمتها الحقيقية، وإظهار نسبة الرافعة المالية أقل من قيمتها الحقيقية.</p>	<p>الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات .</p>	<p>العملية 05</p>
<p>يحدد المأمور الفاحص الأثر الضريبي ويقوم بتصحيح الوضع بالإضافة والخصم لمعالجة أثره على الوعاء الضريبي .</p>	<p>قد لا يكون لهذه العملية أثر ضريبي برغم من أن ذلك قد يؤثر على حقوق المساهمين الحاليين ويضر بالمستثمرين المرتقبين ومن ثم يطالب الباحث المشرع الضريبي بالتدخل من أجل ضبط المجتمع الضريبي.</p>	<p>الأثر الضريبي</p>

<p>عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن الالتزامات قصيرة الأجل، أو عدم الكشف عن الديون المتعثرة بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها أو القيام بأخطاء متعمدة في تصنيف الحسابات طويلة الأجل على أنها أصول متداولة بهدف تحسين سيولة المنشأة، أو التأثير على نسبة الرافعة المالية (الالتزامات / حقوق الملكية) عن طريق إدراج الأرصدة الدائنة المستحقة للمساهمين ضمن حقوق المساهمين بدلاً من إدراجها ضمن الالتزامات، أو الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل لتحسين نسبة السيولة، أو إجراء المقاصة بين أرصدة حسابات النقدية و البنوك المدينة و البنوك الدائنة للتأثير على نسبة التداول والرافعة المالية.</p>	<p>تحميل مصروفات وعمولات اقتناء الاستثمارات إلى قائمة الدخل بدلاً من إضافتها لتكلفة الاستثمارات ، أو رسمة التكاليف التشغيلية .</p>	<p>العملية 06</p>
<p>قد لا يكون لهذه العملية أثر ضريبي برغم من أن ذلك قد يؤثر على حقوق المساهمين الحاليين ويضر بالمستثمرين المرتقبين وعلى فرض الاستمرارية من عدمه، ومن ثم يطالب الباحث المشرع الضريبي بالتدخل من أجل ضبط المجتمع الضريبي.</p>	<p>هذه العملية ذات أثر ضريبي ومن ثم على المأمور الفاحص مراعاة الأثر الضريبي بالسلب أو الإيجاب وذلك لإحباطه.</p>	<p>الأثر الضريبي</p>
<p>المخزون :تضمن المخزون ببضاعة راكدة ومتقادمة بالإضافة إلى التلاعب في أسعار التقييم لتخفيض تكلفة البضاعة المباعة و تضخيم الأرباح أو تعديل الأعمار الافتراضية لأصول الثابتة لتخفيض معدلات إهلاكها وبالتالي تخفيض المصروفات، تحميل بعض المصروفات الخاصة بأحد الأصول الثابتة على أصل آخر ذو معدل إهلاك أقل ، رسمة تكلفة الاقتراض أو أعباء التمويل الخاصة ب اقتناء الأصول الثابتة على الرغم من عدم توافر شروط الرسمة ، رسمة التعويضات المستحقة لبعض العملاء .</p>	<p>استغلال مرونة أساس الاستحقاق في معالجة الإيرادات والمصروفات.</p>	<p>العملية 07</p>

<p>يحدد المأمور الفاحص الأثر الضريبي ويقوم بتصحيح الوضع بالإضافة والخصم لمعالجة أثره على الوعاء الضريبي .</p>	<p>هذه العملية ذات أثر ضريبي سلبي ومن ثم على المأمور الفاحص رد هذه المصروفات إلى الوعاء الضريبي أو المحاسبة عن الإيرادات وبذلك يكون قد تم إحباط الأثر الضريبي.</p>	<p>الأثر الضريبي</p>
---	--	----------------------

المصدر : سامي محمود عبد الحميد مراد ، "إحباط الأثر الضريبي السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية" - دراسة الحالة المصرية - المجلة العلمية لقطاع كلية التجارة ، جامعة الأزهر ، العدد السابع عشر ، يناير 2018 ، ص 143 إلى 148 .

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

سنتطرق في هذا المبحث أهم الدراسات التي تناولت الموضوع ونعرض خصوصية الدراسة الحالية

المطلب الأول : الدراسات باللغة العربية و الأجنبية

ستتم تقسيمه إلى شطرين الأول الدراسات باللغة العربية و الثاني اللغة الأجنبية

أولا: دراسات باللغة العربية

1/ الدراسة الأولى :

دراسة بدر الزمان خمقاني ، مسعود صديقي ، "واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية وإجراءات استبعادها من التقارير المالية " ، 2012/2013

هدف هذه الورقة البحثية إلى تقديم نموذج لمراجع الحسابات الخارجي لاستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من التقارير المالية في ظل النظام المحاسبي المالي مع التطبيق على عينة من الشركات البتولية و ارتكزت على الإشكالية التالية:

ما هي الكيفيات التي تمكن من استبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من التقارير المالية في البيئة الجزائرية؟

حيث أجريت الدراسة على عينة من الشركات البتولية وتم تحديد المتغير التابع بممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال المستحقات الاختيارية لعينة الدراسة وثلاث متغيرات مستقلة تمثلت في الإجراءات المتبعة من المراجع الخارجي لتدقيق المحتوى المعلوماتي لكل من الميزانية المالية ، التدفقات النقدية ، الأرصدة الوسيطة للتسيير .

توصلت الدراسة إلى وجود تأثير هام لمراجع الحسابات الخارجي في استبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية بإتباع نموذج

الدراسة .

2/ الدراسة الثانية :

ناظم شعلان جبار : أساليب المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية (دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة العراقية) ، كلية الإدارة و الاقتصاد جامعة القادسية ، مجلة الغري للعلوم الإقتصادية والإدارية السنة الحادية عشر، المجلد التاسع ، العدد الثاني و الثلاثون 2015 ، استهدفت هذه الدراسة استعراض

أهم أساليب المستخدمة للممارسة المحاسبة الإبداعية و آثارها على موثوقية البيانات المالية حيث ارتكز الباحث على أن هناك تأثير سلبي على موثوقية البيانات عند ممارسة المحاسبة الإبداعية توصلت الدراسة إلى :

- هناك العديد من الوسائل و الأساليب التي تستخدمها المحاسبة الإبداعية من أهمها :

إختيار السياسات المحاسبية التي تلائم تحقيق أهداف القائمين على الشركة أو أصحابها أو إستغلال الثغرات القانونية

التلاعب في البيانات أو المعلومات أو إستخدام بعض المدخلات في الحسابات التي ترتبط بالتقييم أو التنبؤ .

- أن للمحاسبة الإبداعية مظهرين الأول قانوني يصادق عليه مدقق الحسابات من الإستفادة من الثغرات في القوانين و الخيارات المتاحة ، أما الثاني غير قانوني يصادق عليه مدقق الحسابات الخارجي تواطفاً ينتج من التلاعب و التحريفات في الأرقام المحاسبية لإظهارها بما يفضل أن تكون عليه وليس بما يجب أن تكون .

- تتفق كافة عينة الدراسة أن لأساليب المحاسبة الإبداعية تأثير في مصداقية القوائم المالية .

3/ الدراسة الثالثة

ليلى عبد الصاحب : تأثير المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل و الحد من آثارها، معهد الإدارة التقني ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية العدد السابع و الأربعون 2016 . أجريت على مجتمع قسم الشركات ، قسم الرقابة و التدقيق الداخلي في الهيئة العامة للضرائب و كذلك مكاتب التدقيق الخاصة ، إستهدفت هذه الدراسة ما تأثيرات المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل حاولت الباحثة ارتكاز عن الإشكالية التالية:

أن المحاسبة الإبداعية تؤثر سلباً في تحديد الوعاء الضريبي للدخل

وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية :

- تستخدم المحاسبة الإبداعية في إظهار نتائج الأعمال والمركز المالي بغير حقيقتها عن طريق استغلال المرونة الكبيرة التي وفرتها المبادئ والمعايير المحاسبية وحرية الاختيار بين بدائل القياس والتقييم المحاسبي فضلاً عن التحكم في توقيت تنفيذ وحدوث بعض العمليات الحقيقية

- تتعدد الأسباب أو الدوافع التي تحفز الإدارات إلى ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية والتي تؤدي إلى تلاعب في البيانات المالية، وقد اجمع 85% من أفراد عينة البحث على أن أهم الدوافع يتمثل في تقليل الضرائب الواجبة الدفع من خلال التأثير على الدخل الخاضع للضريبة .

- إن الأساليب المحاسبية التي تمارسها الشركات (المكلفين) كأسلوب محاسبة إبداعية سواء على مستوى الإيرادات أو النفقات والتكاليف للتأثير على الأرباح أو على مستوى الأصول للتأثير على المركز المالي لها تأثير في تحديد الربح المحاسبي ومن ثم الربح الضريبي.

4/ الدراسة الرابعة

- عبد الجليل لخزاري /زين عيسى ، "دوافع و أساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة الجزائرية " , إشكالية الاستدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر , 07/06 ديسمبر 2017 بالوادي , المحور الثاني .

هدفت الدراسة إلى التعرف عن دوافع و أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة تبين مخاطر و أضرار هذه الممارسة بغية المساهمة في الحد منها بالمؤسسات الجزائرية.

توصلت أن التهرب الضريبي ، المنافع الإدارة ، و تحسين المركز المالي للحصول على تمويل ، و تحقيق أهداف محدد للربح ، و المحافظة على سقوف التمويل الممنوحة من المقرضين و كذا تقليل تقلبات الأرباح من أهم دوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية .

5/ الدراسة الخامسة

ميسون بنت مُجد بن علي القري ، "دوافع و أساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية" ، أبريل 2010

هدفت الدراسة إلى معرفة دوافع و أساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة من وجهة نظر كل من الأكاديميين من المهنيين ، ومدى تعارضها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وتوصلت إلى :

- أن الإدارات شركات المساهمة السعودية تمارس أساليب المحاسبة الإبداعية المتعلقة بالتصنيف و التوقيت و الإفصاح و التقدير ، أن أغلب تلك الأساليب تتعارض مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ؛
- وجود عشرات الدوافع على الأقل للشركات المساهمة السعودية من أهمها دافع الحصول على المنافع الإدارية ؛
- إختلاف وجهات نظر الأكاديميين عن المهنيين بنسبة 60 % فيما يتعلق بالدوافع و 48 % فيما يتعلق بالأساليب .

ثانيا :الدراسات باللغة الأجنبية

1-(Amat & Gowthorpe,2004) "Creative Accounting: Nature, Incidence and Ethical Issues-

المحاسبة الإبداعية : طبيعتها ،مدى تأثيرها و القضايا الأخلاقية

هدفت هذه الدراسة إلى إستكشاف إنتشار ممارسة المحاسبة الإبداعية في سياق الإعتبارات الأخلاقية في إسبانيا في الفترة من 1999 إلى 2001 ، كما هدفت للتوصل للتعريف عن المحاسبة الإبداعية و كذا التعرف عن الحوافز التي تدفع مديري الشركات للإستخدام تلك الممارسات ، إتمدت الدراسة عينة مكونة من 39 شركة إسبانية . توصلت الدراسة أن نسبة 20 بالمئة من الشركات في عينة الدراسة قد مارست أساليب المحاسبة الإبداعية المرتبطة بقائمة الدخل.

2 – (Syed Zulfiqar Ali Shah and Others) 2011 . Use or Abuse of Creative Accounting Techniques .

هدفت الدراسة إلى التحقق من أثر الأخلاقيات لدى المدققين على قدرتهم على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية ، توصلت إلى أن الإستقلالية و النزاهة و الموضوعية و الرسوم المحتملة و حقوق الإعلان و تحديد العمولة و شكل الشركة كلها عوامل مؤثر على قدرة المدقق في اكتشاف ممارسة المحاسبة الإبداعية .

3- Tax Avoidance and Evasion as a Factor Influencing Creative Accounting Practice' Among Companies in Kenya

دراسة أجنييس شارلس سنة 2012 تأثير المحاسبة الإبداعية في التهرب و التجنب من دفع الضريبة على الشركات في كينيا.

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية لغرض التهرب من دفع الضريبة من قبل شركات القطاع الخاص في كينيا و جعل الشركة تبدو أضعف ماليا ، قامت هذه الدراسة بتحليل بيانات 36 محاسبا يعملون في شركات مختلفة في كينيا ، أن أهم الاستنتاجات الدراسة أن تهرب من دف الضرائب هو في الواقع واحد العوامل الرئيسية التي تساهم في ممارسة المحاسبة الإبداعية في هذه الشركات .

المطلب الثاني : مناقشة الدراسات السابقة وذكر خصوصية الدراسة الحالية

أولا : مناقشة الدراسات السابقة

الجدول التالي يوضح أوجه الإتفاق و الإختلاف بين الدراسات السابقة و الدراسة الحالية

الجدول رقم (1-2) : أوجه الإتفاق و الإختلاف بين الدراسات السابقة و الدراسة الحالية

الدراسات	المتغيرات	الفترة	العينة المستهدفة	أهم النتائج
Amat & Gowthorp e	المحاسبة الإبداعية القضايا الأخلاقية	2004	39 شركة إسبانية	توصلت الدراسة 20 بالمئة يمارسون المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل
ميسون بنت محمد من علي القرني	المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة	2010	الأكاديميين و المهنيين	توصلت الدراسة أن إدارات شركات المساهمة السعودية تمارس أساليب المحاسبة الإبداعية و من أهم دوافع ممارسة هي الحصول على منافع الإدارية.
Syed Zulfiqar Ali Shah and Others	المحاسبة الإبداعية الأخلاق	2011	المدققين	توصلت الدراسة أن الاستقلالية و النزاهة و الموضوعية و الرسوم المحتملة و حقوق الإعلان و تحديد العمولة و شكل الشركة كلها عوامل تؤثر على قدرة المدقق على إكتشاف ممارسة المحاسبة الإبداعية
أجنيس شارلس	المحاسبة الإبداعية التهرب الضريبي	2012	36 محاسب في شركات مختلفة	توصلت الدراسة أن تهرب من دفع الضرائب في الواقع واحدة من العوامل الرئيسية التي تساهم في ممارسة المحاسبة الإبداعية
بدر الزمان خمقاني مسعود صديقي	المحاسبة الإبداعية التقارير المالية	2013	مراجع الحسابات الخارجي	توصلت الدراسة لوجود تأثير هام للمراجع الحسابات الخارجي في إستبعاد ممارسة المحاسبة الإبداعية بإتباع نموذج الدراسة

ناظم شعلان جبار	المحاسبة الإبداعية البيانات المالية	2015	الأكاديميين و المهنيين	توصلت الدراسة كافة عينة الدراسة أن لأساليب المحاسبة الإبداعية تأثير في مصداقية القوائم المالية.
ليلى عبد الصاحب	المحاسبة الإبداعية وعاء الضريبي للدخل	2016	هيئة العامة للضرائب (قسم الشركات ، قسم الرقابة و التدقيق الداخلي) مكاتب التدقيق	توصلت الدراسة أن اتفاق أفراد عينة البحث أن الإجراءات و الاختبارات التي يقدمها الفاحص الضريبي لها دور في الكشف عن ممارسة المحاسبة الإبداعية .
عبد الجليل الخزاري زين عيسى	محاسبة الإبداعية مؤسسات الصغيرة و المتوسطة	2017	أصحاب المصالح بالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة	توصلت الدراسة أن التهرب الضريبي المنافع الاقتصادية ، تحسين المركز المالي للحصول على التمويل ، تحقيق أهداف محدد الربح و كذا تقليل تقلبات الأرباح من أهم دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية .
الدراسة الحالية	المحاسبة الإبداعية الربح الجبائي	2020	عينة من محاسبين الشركات، مدقق داخلي، محاسب معتمد ، محافظ حسابات	توصلت الدراسة بأن ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية تؤثر على الربح الجبائي.

ركزت الدراسات السابقة على مخاطر إستخدام المحاسبة الإبداعية على التقارير المالية وتأثيرها في مصداقية القوائم المالية ، كما
عالجت بعض المواضيع المتعلقة قضايا الأخلاقية متعلقة بممارسة المحاسبة الإبداعية منها من درست تأثير المحاسبة الإبداعية على
الوعاء الضريبي ككل .

تميزت هذه الدراسة عن الدراسات السابقة كونها درست بتفرت خلال 2020 ، تميزت على أنها عالجت موضوعا هاما "أثر
ممارسة المحاسبة الإبداعية على الربح الجبائي " ، وتميزت كذلك عن الدراسات السابقة أنها تناولت إتجاه محاسبين الشركات و
محافظي الحسابات لأساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية و إظهار تأثيرها على الربح الجبائي .

خلاصة الفصل

تناولنا من خلال هذا الفصل الجانب النظري للموضوع حيث تم التعرف على المحاسبة الإبداعية وكذا الربح الجبائي وخاصة الضريبة على أرباح الشركات، وتطرق للدراسات السابقة و مناقشتها حيث حاولنا إبراز الدور الذي تلعبه المحاسبة الإبداعية من أجل التقليل في الدخل الخاضع للضريبة من طرق و أساليب مختلفة .

الفصل الثاني
الدراسة التطبيقية

تمهيد :

بعد تطرقنا في الجانب النظري إلى مفهوم المحاسبة الإبداعية و الريح الجبائي ، و إلقاء الضوء على تأثيرات المحاسبة الإبداعية على الريح الجبائي و في إطار تدعيم الجانب النظري سنتطرق في الجانب التطبيقي للتدعيم الدراسة بالإستبانة تم تصميمها للأغراض جمع بيانات حول هذه الدراسة للوصول إلى مجموعة من النتائج من خلال الإجابة عن أسئلتها و إختبار الفرضيات و تقديم مجموعة من توصيات في ظل هذه النتائج

وعليه سيتم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين كالتالي :

المبحث الأول: الطريقة و الأدوات المستخدمة في الدراسة

المبحث الثاني : تحليل و مناقشة نتائج الدراسة

المبحث الأول : الطريقة و الأدوات المستخدمة في الدراسة

سوف نقوم في هذا المبحث بعرض عينة الدراسة بعرض عينة و مجتمع الدراسة والمنهج المتبع وتوضيح للإستمارة الإستبيان التي تمثل قاعدة المعطيات المعتمد عليها في الدراسة الإحصائية عينة ،هيكل الإستبيان و البرامج المستخدمة.

المطلب الأول :عينة والمنهج المتبع في الدراسة

أولا : عينة الدراسة

يتحدد مجتمع الدراسة الميدانية من عينة من محاسبي الشركات مثل (رغوّة الجنوب ، مطاحن الواحات) بعض من محاسبين المعتمدين ، محافظي الحسابات و كذا مدققين الداخليين بتقرت .
حيث تم تحديد العينة عشوائيا 30 إستمارة إستبيان حيث اعتمدنا على التسليم و الإستلام المباشر لأفراد العينة إسترجاع 29 إستبانة قابلة ، إلغاء إستبيان واحد .
الجدول التالي يبين الإحصائية خاصة باستمارات الإستبيان :

جدول رقم (1-2) الإحصائية الخاصة باستمارات الإستبيان

البيان	العدد	النسبة المئوية
الإستمارات الموزعة	30	100%
الإستمارات المسترجعة	29	96.7%
الإستمارات الملقاة	01	3.3%
الإستمارات الصالحة	29	96.7%

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على فرز استمارات الإستبيان

ثانيا: المنهج المتبع في الدراسة

إعتمدنا في موضوع بحثنا هذا على المنهج الوصفي الذي يعرف على أنه "مجموعة من الإجراءات البحثية التي تتكامل لوصف الظاهرة إعتداد على جمع الحقائق و البيانات و تصنيفها و معالجتها وتحليلها تحليلا كافيا ودقيق ، لإستخلاص دلالتها و الوصول إلى النتائج عن الظاهرة أو الموضوع محل الدراسة " ¹ وهذا للإلمام بالجوانب النظرية للموضوع .

وكذا المنهج الميداني من خلال إستبانة تم تصميمها لأغراض جمع البيانات حول هذه الدراسة للوصول إلى مجموعة من النتائج من خلال الإجابة عن أسئلتها و إختبار فرضيتها و تقديم مجموعة من التوصيات في ظل هذه النتائج .

¹ بشير صالح الرشدي ،مناهج البحث التربوي - رؤية تطبيقية مبسطة - دار الكتاب الحديث ، الكويت ، 2000 ،ص 59 .

المطلب الثاني: أدوات وبرامج الدراسة

1- أدوات جمع المعلومات

إعتمدنا في جمع المعلومات على إستمارة الإستبيان كأداة لإستقصاء و جمع آراء أفراد العينة حتى يتسنى لنا إبراز وجهة نظرهم حول تأثير الحاسبة الإبداعية على الربح الجبائي حيث تضمن الإستبيان 24 سؤالاً مقسم إلى جزئين ، حيث :

الجزء الأول : المعلومات العامة بخمسة أسئلة تتمثل في الجنس ، السن ، المستوى التعليمي ، الخبرة و المهنة
الجزء الثاني : 19 سؤالاً موزعة على ثلاث المحاور رئيسية هي كالتالي:

جدول رقم (2-2) وصف للفقرات الإستبيان

عدد الأسئلة	المحاور
05	المحور الأول : دوافع إستخدام الحاسبة الإبداعية
08	المحور الثاني : الفروقات في إستخدام أساليب الحاسبة الإبداعية
06	المحور الثالث : تأثير الحاسبة الإبداعية على الربح الجبائي
19	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على فرز الإستبيان .

2- الوسائل الإحصائية المستخدمة

تم إعتماد مقياس ليكارت الثلاثي الذي يحتتمل ثلاث إجابات في إعداد الأسئلة ، و هذا من أجل إبراز آراء أفراد العينة في مختلف الأسئلة موجودة ، لتسهيل ترميز الإجابات كما هو مبين في الجدول :

جدول رقم (2-3) مقياس ليكارت الثلاثي

التصنيف	غير موافق	محايد	موافق
الدرجة	1	2	3

المصدر : من إعداد الطالبة

ولتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة تم إستخدام الوسائل التالية :

- النسب المئوية : إستخدامها لمعرفة نسبة الأفراد الذين اختاروا كل بدائل الأجوبة عن أسئلة الإستبيان ؛
- التوزيعات التكرارية : للتعرف على التكرارات عند أفراد العينة ؛
- المتوسط الحسابي : للمعرفة اتجاه آراء المستجوبين حول كل عبارة من عبارات الإستبيان ؛
- الإنحراف المعياري : توضيح التشتت في إجابات أفراد العينة ، التعرف على مدى انحراف كل عبارة مع متوسطها الحسابي ؛

- إختبار أنوفا (Anova) : لقياس الفروقات¹ ؛
- تم الإعتماد على EXCEL للتحويل الإجابات من الإستمارات المعتمدة في شكل جدول ؛
- قياس الثبات : تم إستخدام معامل الثبات باستخدام معامل ألفا كرونباخ (Alpha chronback) وقد بلغت قيمة المعامل ب (0.73) وهو معامل ثبات مقبول

الجدول رقم (2-4) يوضح معامل ألفا كرونباخ

عدد العناصر	ألفا كرونباخ
24	0.733

المصدر من إعداد الطالبة إعتماد على مخرجات SPSS

يوضح الجدول (2-4) تطبيق إختبار الثبات لأسئلة الإستبيان حيث كان موجب وقريب من الواحد ما يدل على أنه يمكن الإعتماد على هذا الإستبيان. (أنظر الملاحق 02)

3- تحكيم أداة الإستبيان

تم عرض أداة البحث (الإستبانة) على مجموعة من الأساتذة المحكمين من جامعة قاصدي مرباح ، وقد أبدوا ملاحظاتهم و اقتراحاتهم حول حذف أو تعديل بعض الفقرات ، بعد الأخذ بتوجيهاتهم قمنا بالتغيرات المقترحة و عدلت لإعطاء الشكل النهائي للإستبيان . (أنظر الملحق :03)

المبحث الثاني : تحليل و مناقشة نتائج الدراسة

للتحليل ومناقشة فرضيات الدراسة ، تم تصنيف إجابات أفراد العينة في خمس بدائل وفق تتدرج من غير موافق، محايد ثم موافق حيث الفقرات المحور الأول متعلقة بالفرضية الأولى ، فقرات المحور الثاني للفرضية الثانية وفقرات المحور الثالث للفرضية الثالثة قصد إختبار صحة الفرضيات الدراسة .

¹ نافذ بركات ، التحليل الإحصائي باستخدام spss ، قسم الإقتصاد و الإحصاء التطبيقي ، الجامعة الإسلامية ، 2006 ، ص 03.

المطلب الأول : تحليل المعلومات العامة (الديموغرافية)

سننظر للتأليل للنتائج الخاصة بالمعلومات الديموغرافية

الفرع الأول : السن

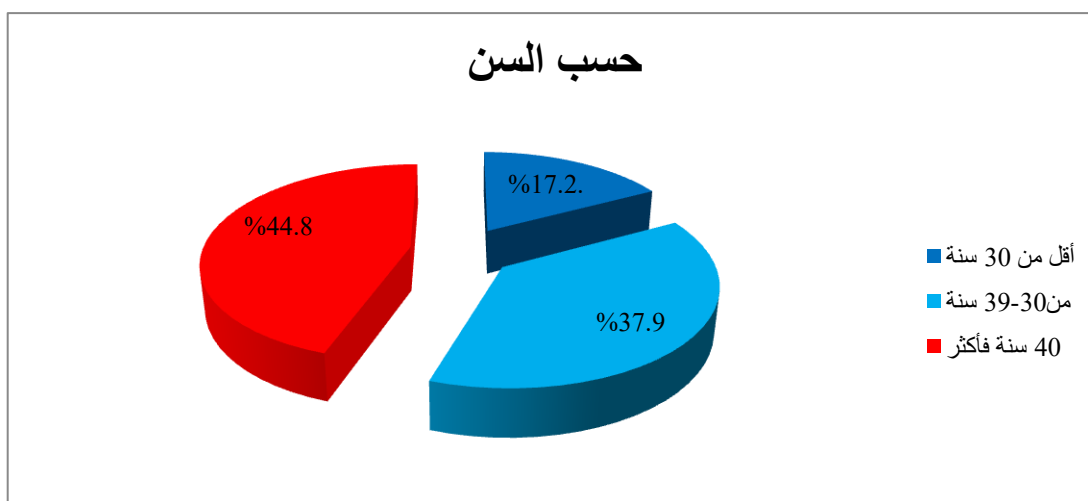
تتقسف عينة حسب السن إلى ثلاث فئات الموضحة في الجدول التالي :

الجدول رقم (2-5) توزيع العينة حسب السن

السن	العدد	النسبة المئوية
أقل من 30 سنة	05	%17.2
من 30-39 سنة	11	% 37.9
40 سنة فأكثر	13	% 44.8
المجموع	29	% 100

المصدر : من إعداد الطالبة بالإعتماد على نتائج SPSS

الشكل رقم (2-1) توزيع العينة حسب السن



المصدر : من إعداد الطالبة بالإعتماد على نتائج EXCEL

يبين الجدول رقم (02-05) توزيع عينة الدراسة حسب السن ، حيث نلاحظ أغلب المستجوبين كان سنهم فوق 40 سنة بـ 13 مستجوب بنسبة 44.8 %، ثم 11 مستجوب من فئة ما بين 30-39 سنة بنسبة 37.9 % وأخيراً فئة أقل من 30 سنة بنسبة 17.2 % .

الفرع الثاني : المستوى التعليمي

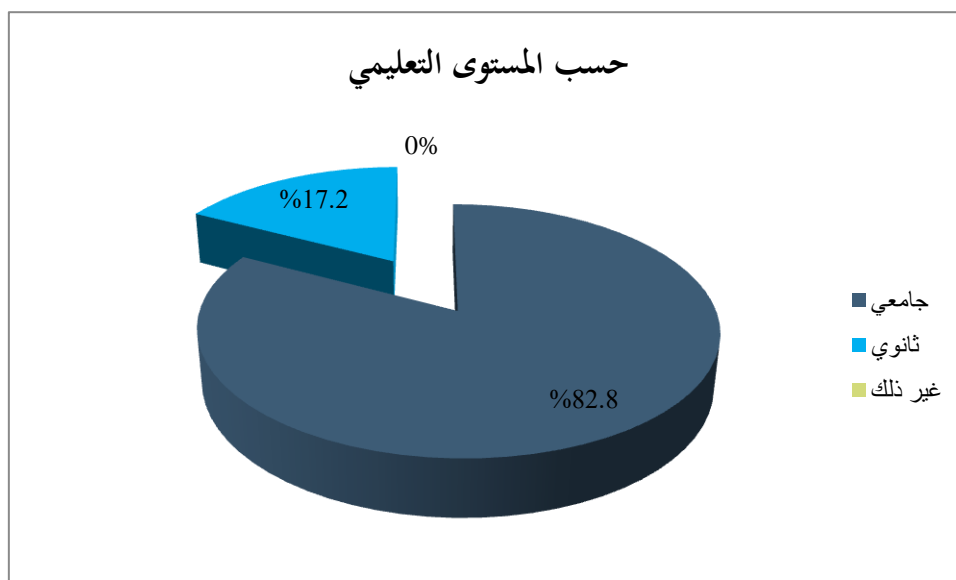
تتقسم عينة حسب المستوى التعليمي إلى ثلاث فئات الموضحة في الجدول التالي :

الجدول رقم (02-06) توزيع العينة حسب المستوى التعليمي

النسبة المئوية	العدد	المستوى التعليمي
%82.8	24	جامعي
%17.2	05	ثانوي
00	00	غير ذلك
%100	29	المجموع

المصدر : من إعداد الطالبة بالإعتماد على نتائج SPSS

الشكل رقم (2-2) توزيع عينة حسب المستوى التعليمي



المصدر : من إعداد الطالبة بالإعتماد على نتائج EXCEL

يبين الجدول (06-02) توزيع عينة حسب المستوى التعليمي نلاحظ أغلب العينة من المستوى الجامعي ب 24 مستجوب بنسبة 82.8 % ، تاليه مستوى ثانوي ب 05 مستجوبين بنسبة 17.2 % و لا مستجوب لغير ذلك .

الفرع الثالث: المؤهل العلمي

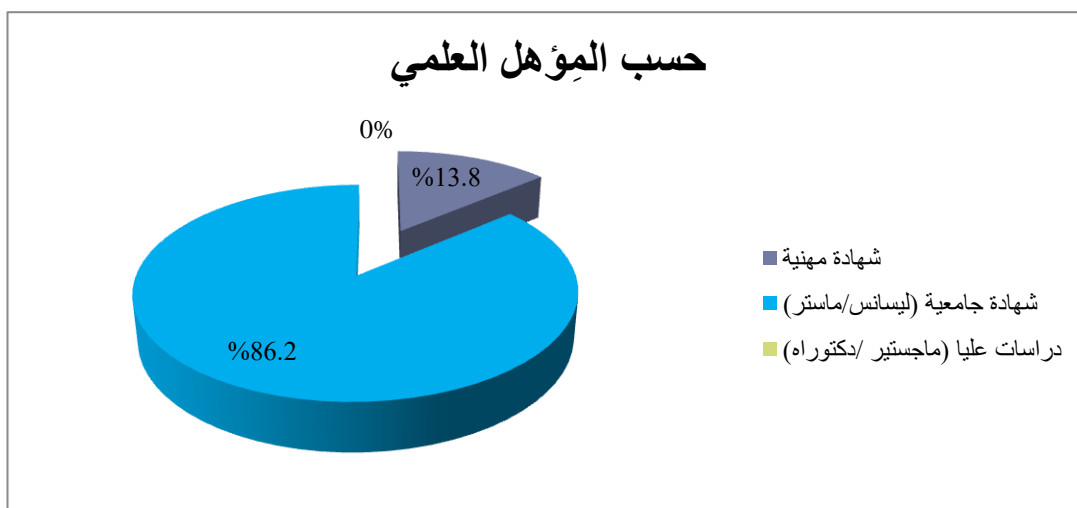
تنقسم العينة حسب المؤهل العلمي إلى ثلاث فئات الموضحة في الجدول التالي :

الجدول رقم (02-07) توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية
شهادة مهنية	04	%13.8
شهادة جامعية (ليسانس/ماستر)	25	%86.2
دراسات عليا (ماجستير /دكتوراه)	00	00
المجموع	29	%100

المصدر : من إعداد الطالبة بالإعتماد على نتائج SPSS

الشكل رقم (2-3) توزيع عينة حسب المؤهل العلمي



المصدر : من إعداد الطالبة بالإعتماد على نتائج EXCEL

يبين الجدول رقم (02-07) توزيع العينة حسب المؤهل العلمي حيث نلاحظ أن عدد المستجوبين الذين يحملون شهادة جامعية 25 مستجوب بنسبة %86.2 ، أما الذين يحملون شهادة مهنية 04 مستجوبين بنسبة % 13.8 ولا يوجد مستجوبين حاملين للدراسات العليا .

الفرع الرابع :المهنة

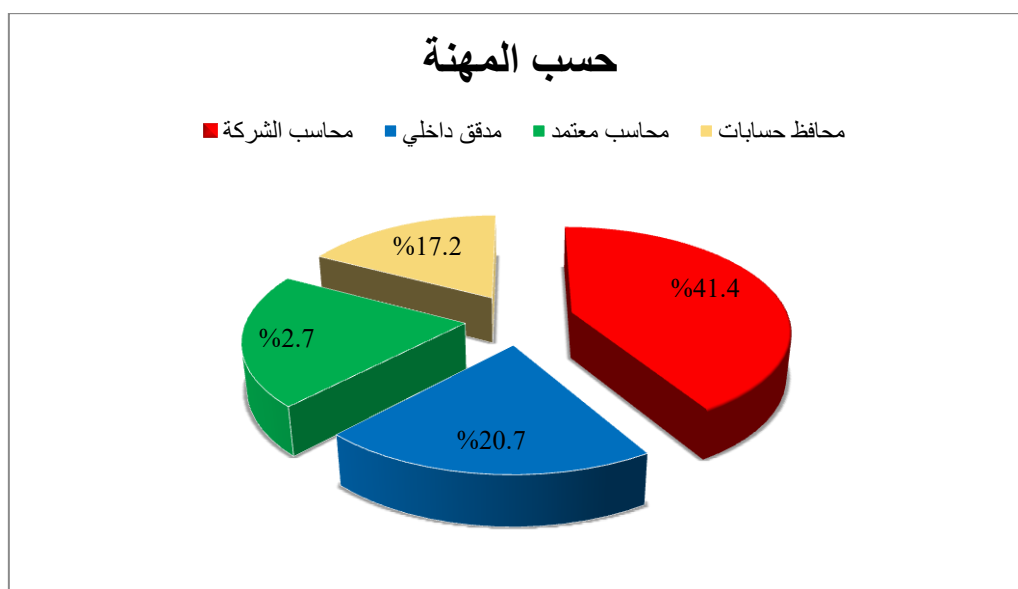
تنقسم العينة حسب المهنة إلى أربعة فئات الموضحة في الجدول التالي :

الجدول رقم (02-08) توزيع العينة حسب المهنة

المهنة	العدد	النسبة المئوية
محاسب الشركة	12	%41.4
مدقق داخلي	06	%20.7
محاسب معتمد	06	%20.7
محافظ حسابات	05	%17.2
المجموع	29	%100

المصدر : من إعداد الطالبة بالإعتماد على نتائج SPSS

الشكل رقم (2-4) توزيع عينة حسب المهنة



المصدر : من إعداد الطالبة بالإعتماد على نتائج EXCEL

يبين الجدول رقم (02-08) يبين توزيع عينة حسب المهنة حيث نلاحظ أن عدد محاسبين الشركات ب12 مستجوب بنسبة 41.4 % ، كلا من مدقق داخلي ومحاسب معتمد ب 06 مستجوبين بنفس نسبة 20.7 % ، يالهم محافظ الحسابات ب5 مستجوبين بنسبة 17.2 %.

الفرع الخامس: الخبرة

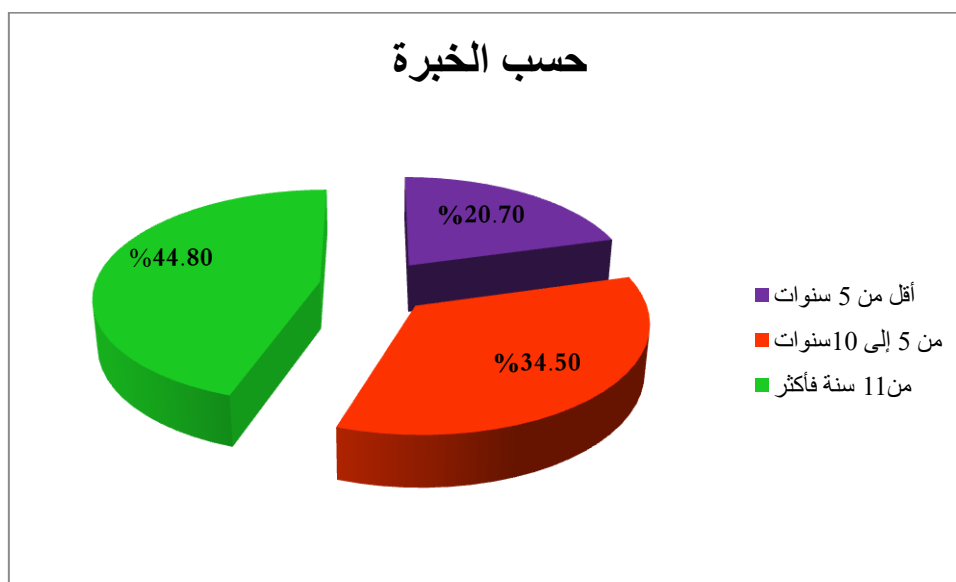
تنقسم العينة حسب الخبرة إلى ثلاث فئات الموضحة في الجدول التالي :

الجدول رقم (02-09) توزيع العينة حسب الخبرة

الخبرة	العدد	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	06	%20.7
من 5 إلى 10 سنوات	10	%34.5
من 11 سنة فأكثر	13	%44.8
المجموع	29	%100

المصدر : من إعداد الطالبة بالإعتماد على نتائج SPSS

الشكل رقم (2-5) توزيع عينة حسب الخبرة



المصدر : من إعداد الطالبة بالإعتماد على نتائج EXCEL

يبين الجدول رقم (02-09) توزيع عينة حسب الخبرة نلاحظ أغلب العينة بنسبة 44.8 % بخبرة من 11 سنة فأكثر ، ثم

فئة من 5 إلى 10 سنوات بنسبة 34.5 % ، وأخيرا فئة أقل من 5 سنوات بنسبة 20.7 %

المطلب الثاني : عرض وتحليل نتائج الإستبيان

نحاول من خلال هذا المطلب وصف وتحليل إجابات عينة الدراسة بخصوص كل محور من محاور الدراسة ، وهذا بالإعتماد على أوزان ليكارت الثلاثي حسب الجدول التالي :

الجدول رقم (2-10) يبين أوزان لمقياس الدراسة

المتوسط المرجح	الإتجاه
من 1 إلى 1.66	غير موافق
من 1.67 إلى 2.33	محايد
من 2.43 إلى 3	موافق

المصدر : <http://statistic-think.blogspot.com,25/08/2020>

الفرع الأول: وصف وتحليل إجابات عينة الدراسة حول محاور الإستبيان

أولا : المحور الأول

يوضح الجدول النتائج المتوصل إليها حول أسئلة المحور الأول من الإستبيان المتعلق بدوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية :

الجدول رقم (2-11) يوضح إجابات عينة الدراسة حول المحور الأول

الرقم	السؤال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	الإتجاه	ترتيب الدوافع
1	يهدف إتباع أساليب المحاسبة الإبداعية إلى تحسين المركز المالي من أجل الحصول على التمويل اللازم .	2.6897	0.66027	79.3 %	موافق	1
2	تساهم أساليب المحاسبة الإبداعية في تقليل تقلبات الأرباح و جعلها أقرب للإستقرار.	2.5172	0.78471	69 %	موافق	2
3	تساعد أساليب المحاسبة الإبداعية على تحقيق أهداف محددة للأرباح (مخططة)	2.5862	0.62776	65.5 %	موافق	3
4	تمكن أساليب المحاسبة الإبداعية من تحقيق أرقام للأرباح تعادل توقعات المحللين في السوق.	2.5862	0.62776	65.5 %	موافق	3
5	تسمح أساليب المحاسبة الإبداعية بتقليل ضرائب الواجبة الدفع من خلال التأثير على الدخل الخاضع للضريبة .	2.6207	0.56149	65.5 %	موافق	4
Q ₁	المحور الأول	2.59	0.648		موافق	

المصدر : من إعداد الطالبة إعتدال علي مخرجات SPSS (أنظر الملحق 04)

يبين الجدول رقم (2-11) الأسئلة حول الدوافع ممارسة المحاسبة الإيداعية

- نسبة (79.3%) من أفراد العينة يؤيدون الفقرة الأولى ، ويتبين أن المتوسط الحسابي يساوي (2.6897) ما يدل على الإتفاق الإيجابي بين أفراد العينة ؛

- نسبة (69%) من من أفراد العينة يؤيدون الفقرة الثانية ، ويتبين أن المتوسط الحسابي يساوي (2.5172) ما يدل على الإتفاق الإيجابي بين أفراد العينة ؛

تساوت الفقرات الثلاث المتبقية في النسبة الإختلاف جاء بعدد الأفراد المحايدين في الإجابة :

- نسبة (65.5%) من من أفراد العينة يؤيدون الفقرة الثالثة، ويتبين أن المتوسط الحسابي يساوي (2.5862) ما يدل على الإتفاق متوسط بين أفراد العينة ؛

- نسبة (65.5%) من من أفراد العينة يؤيدون الفقرة الرابعة ، ويتبين أن المتوسط الحسابي يساوي (2.5862) ما يدل على الإتفاق متوسط بين أفراد العينة ؛

نسبة (65.5%) من من أفراد العينة يؤيدون الفقرة الخامسة ، ويتبين أن المتوسط الحسابي يساوي (2.6207) ما يدل على الإتفاق متوسط بين أفراد العينة بعدد أكبر من المحايدين في الإجابة.

ثانيا :المحور الثاني

وضح الجدول النتائج المتوصل إليها حسب المحور الثاني حول الفروقات في إستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية :

الجدول رقم (2-12) يوضح إجابات عينة الدراسة حسب المحور الثاني

الرقم	السؤال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة %	الإتجاه
1	يكفي بالإفصاح بالإلتزامات كأسلوب للمحاسبة الإبداعية ، حيث تقوم بعمليات تزيد من التزاماتها دون أن تظهر تلك الزيادة في الميزانية	2.5172	0.63362	58.6 %	موافق
2	يمكن إنتهاج سلوك المحاسبة الإبداعية من خلال عدم الثبات في استخدام طرق و السياسات المتبعة من سنة إلى أخرى	2.1379	0.87522	44.8 %	موافق
3	قد يعتبر إبقاء الدفاتر المحاسبية مفتوحة لعدد من الأيام رغم انتهاء الدورة لتسجيل بعض المبيعات المتوقعة " بالاتفاق مع الزبائن "	2.5517	0.73612	69 %	موافق
4	يمكن للشركة المبالغة في تقدير الأرباح المستقبلية المقابلة للمصاريف الإرادية " مثل مصاريف الدعاية و الإعلان "	2.4138	0.77998	58.6 %	موافق
5	تقوم الشركة بإرسال بضائع إلى عملاء محتملين و إثباتها كمبيعات لتعجيل الإعتراف بإيراد	2.5172	0.68768	62.1 %	موافق
6	تغيير تصنيف الإستثمارات قصيرة الأجل إلى طويلة الأجل لتفادي تأثير هبوط الأسعار	2.1034	0.85960	41.4 %	موافق
7	يمكن للشركة تطبيق أسلوب المبالغة أو التقليل في تقدير العمر الافتراضي للأصل نظرا لسهولته وتعدد إمكانية اعتماده	2.5862	0.68229	69 %	موافق
8	يمكن اللجوء إلى تصنيف الأرباح غير العادية ضمن الأرباح التشغيلية	2.3103	0.71231	44.8 %	موافق
Q ₂	المحور الثاني	2.3875	0.74		موافق

المصدر : من إعداد الطالبة إعتتماد على مخرجات SPSS(أنظر الملحق 04)

يبين الجدول (02-12) وصف إجابات عينة الدراسة للمحور الثاني حيث بلغ المتوسط الكلي (2.3875) و الانحراف المعياري (0.74) حيث تحصلت الفقرات 3،5،7 على أعلى نسبة تأيد من العينة فاقه 60%

✓ احتلت المرتبة الأولى فقرة 7 بمتوسط حسابي (2.5862) وانحراف معياري (0.68229) تاليها الفقرة 3 بمتوسط حسابي (2.551) وانحراف معياري (0.73612) تم الفقرة 05 بمتوسط حسابي (2.5172) وانحراف معياري (0.8768)، وتليها الفقرات 1،4،8،2.

✓ وأخيرا الفقرة 6 بمتوسط حسابي 2.1034 و انحراف معياري 0.85960

ثالثا : المحور الثالث

يوضح هذا المحور النتائج المتوصل إليها للمحور تأثير المحاسبة الإبداعية على الربح الجبائي:

الجدول رقم (2-13) يوضح إجابات عينة حسب المحور الثالث

الرقم	السؤال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة %	التباين
1	يؤدي اعتماد أساليب المحاسبة الإبداعية زيادة المصروفات و التكاليف على نحو وهمي (أرقام وهمية)	2.1724	0.88918	48.3%	0.791
2	تأجيل الإعتراز بالمبيعات يؤدي إلى تخفيض رقم إيرادات مبيعات في قائمة حسابات النتائج	2.6552	0.61388	72.4%	0.377
3	يساعد تقديم بيانات خسارة أو أرباح قليلة لتأخير دفع الضريبة	2.2414	0.78627	44.8%	0.618
4	يتم زيادة مصروفات التشغيل لتخفيض صافي الربح ومن ثم تخفيض الدخل الضريبي	2.5172	0.68768	62.1%	0.473
5	يتعدى التأثير على أرباح الدورة الحالية و الدورة الموالية كإثبات الإيرادات أو المصاريف مقدما في الدورة الحالية	2.4483	0.73612	58.6%	0.542
6	يؤثر تضخيم رقم تكلفة البضاعة المباعة على حصيلة جدول حسابات النتائج وتخفيض الأرباح الواردة فيه	2.6552	0.61388	72.4%	0.377
Q ₃	المحور الثالث	2.4433	0.715	موافق	

المصدر: من إعداد الطالبة اعتماد على مخرجات SPSS (أنظر الملحق 04)

الجدول (2-13) وصف إجابات عينة الدراسة للمحور الثالث حيث بلغ المتوسط الكلي (2.4433) و الانحراف المعياري

(0.715) حيث تحصلت الفقرات 2،6 على أعلى نسبة تأييد من العينة فاقدة 70%

✓ يبين أكثر أساليب تأثير على الربح الجبائي احتلت المرتبة الأولى فقرة 2،6 بنفس المتوسط الحسابي (2.6552)

وانحراف معياري (0.61388) وتليها الفقرات 4،5،1 وفقا لأراء العينة. أم أقل أسلوب تأثيرا احتلته الفقرة 3

بمتوسط حسابي 2.2414 و انحراف معياري 0.78627 بنسبة 44.8%.

الفرع الثاني : إختبار الفرضيات الدراسة

بعد تحليل نتائج كل محور للإستبيان سنحاول في هذا الجزء تفسير النتائج المتوصل إليها تبعاً للفرضيات المنطلق منها :

❖ إختبار الفرضية الأولى :

الفرض الصفري H1₀ : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستجوبين حسب المهنة بخصوص دوافع ممارسة المحاسبة

الإبداعية

الفرض البديل H1₁ : توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستجوبين حسب المهنة بخصوص دوافع ممارسة المحاسبة

الإبداعية

للفحص هذه الفرضية تم إختبار الأحادي ANOVA للاكتشاف هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء

المستجوبين حسب المهنة بخصوص دوافع المحاسبة الإبداعية من قبل الشركات توضيح في الجدول التالي :

الجدول رقم (2-14) توضيح إختبار أنوفا للفرضية الأولى

مصدر التباين	مجموع المربعات SS	درجة الحرية ddl	متوسط المربعات MS	F الجدولية	Sig
بين المجموعات	4.867	3	1.622	0.540	0.659
داخل المجموعات	75.133	25	3.005		
المجموع	80.000	28			

المصدر : من إعداد الطالبة اعتماداً على مخرجات SPSS

يبين الجدول رقم (2-14) نتائج إختبار أنوفا للفرضية الأولى تبعاً للمتغير المهنة ، نلاحظ أن مستوى المعنوية

للاختبار بلغ (Sig=0.659) وهو أكبر من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة (0.05) مما يعني أنها دالة

إحصائية، أما أن F المحسوبة بلغ (0.540) وهو أقل من F الجدولية (2.99) من خلال جدول توزيع يعطي القيم (V1, V2) عند دلالة 0.05 و تصبح لجدولة = 2.99 (3,25) F. 05 عليه نقبل الفرض الصفري أنه لا يوجد

فروق بين آراء المستجوبين حسب المهنة بخصوص دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية . (أنظر الملحق رقم 05)

❖ إختبار الفرضية الثانية:

الفرض الصفري H2₀ : لا توجد هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستجوبين حسب الخبرة بخصوص في إستخدام

أساليب المحاسبة الإبداعية من قبل الشركات .

الفرض البديل H2₁ : توجد هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستجوبين حسب الخبرة بخصوص في إستخدام

أساليب المحاسبة الإبداعية من قبل الشركات .

للفحص هذه الفرضية تم إختبار الأحادي ANOVA للاكتشاف هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستجوبين حسب الخبرة بخصوص في استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية من قبل الشركات توضيح في الجدول التالي :

الجدول رقم (2-15) توضيح إختبار أنوفا للفرضية الثانية

مصدر التباين	مجموع المربعات SS	ddl	درجة الحرية	متوسط المربعات MS	F الجدولية	Sig
بين المجموعات	12.984	2	2	6.492	0.573	0.571
داخل المجموعات	294.464	26	26	11.326		
المجموع	307.448	28	28	-		

المصدر : من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات SPSS

يبين الجدول رقم (2-15) نتائج إختبار أنوفا للفرضية الثانية تبعا للمتغير الخبرة ، نلاحظ أن مستوى المعنوية

للاختبار بلغ (Sig=0.571) وهو أكبر من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة (0.05) مما يعني بأنها دالة

إحصائيا، أما أن F المحسوبة بلغ (0.573) وهو أقل من F الجدولية (3.37) من خلال جدول توزيع يعطي القيم (V1, V2) عند دلالة 0.05 و تصبح لجدولة = 3.37 (2,26) 05 F. عليه نقبل الفرض الصفري أنه لا يوجد

فروق في استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية من قبل الشركات. (أنظر الملحق رقم 06)

❖ إختبار الفرضية الثالثة :

H3₀ : لا يوجد هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للمحاسبة الإبداعية على الربح الجبائي .

H3₁ : توجد هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للمحاسبة الإبداعية على الربح الجبائي

الجدول (2-16) مصفوفة الإرتباط سيرمان بين متغير المستقل و المتغير التابع

المتغيرات		المتغير المستقل	المتغير التابع
المتغير المستقل	معامل الإرتباط	1	0.404 *
	Sig		0.030
المتغير التابع	معامل الإرتباط	*0.404	1
	Sig	0.030	

المصدر : من إعداد الطالبة بالإعتماد على مخرجات SPSS

بين الجدول (2-16) مصفوفة الإرتباط سيرمان بين المتغير المستقل (المحاسبة الإبداعية) و المتغير التابع (الربح الجبائي) يتضح

وجود علاقة طردية متوسطة نوعا ما (0.404*) ، أما مستوى المعنوية بلغ (0.030) وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد في

الدراسة 0.05 ، وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة القائلة أن يوجد تأثير للمحاسبة الإبداعية على الربح

الجبائي . أي كلما أستخدمت أساليب المحاسبة الإبداعية حتما ستأثر على الربح الجبائي. (أنظر الملحق 07)

خلاصة

لقد سعت الدراسة إلى التعرف على أثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على الربح الجبائي، حيث تأثر المحاسبة الإبداعية على حساب النتائج وكذا مصداقيتها إن هذا بدوره يؤثر في تحديد الربح الجبائي و بالأخص الضريبة على أرباح الشركات .

نلاحظ مما سبق أن الدراسة متمثلة في إستبانة وزعت على عينة من المجتمع الذي يشمل محاسبين الشركات ، محاسب معتمد ، مدقق داخلي ومحافظين حسابات وأستنتج مايلي :

- أنه لا يوجد فروق بين آراء المستجوبين حسب المهنة بخصوص دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية ؛
- لا يوجد فروق في إستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية من قبل الشركات ؛
- يوجد تأثير للمحاسبة الإبداعية على الربح الجبائي .

خاتمة

الخاتمة

الخاتمة :

حولنا في هذا البحث دراسة أثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على الربح الجبائي ، في بعض المؤسسات بتقرت سنة 2020 ، من خلال الوقوف على أهم دوافع وأساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية فالجانب جمعت النظري أما الجانب التطبيقي قمنا بدراسة الفرضيات بالإعتماد على أساليب الإحصائية أنوفا و إختبار سبيرمان ، وعليه سيتم عرض أهم النتائج المتوصل إليها ثم تقديم التوصيات و آفاق المستقبلية للدراسة :

✓ إختبار الفرضيات

من خلال التحليل الإحصائي توصلنا إلى النتائج التالية :

- بخصوص الفرضية الأولى و المتعلقة بوجود فروق ذات دلالة بين آراء المستجوبين حسب المهنة تعزى للدوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية ، بقيام بإختبار التباين الأحادي أنوفا و من خلال تعرضنا للدوافع المحاسبة الإبداعية في الجانب النظري ، أما الجانب التطبيقي فقد حللنا نتائج المحور الأول من الإستبيان فتما قبول الفرض الصفري ، حيث أتضح أن أفراد العينة يتفقون في دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية ؛
- بخصوص الفرضية الثانية و المتعلقة بوجود فروق ذات دلالة بين آراء المستجوبين حسب الخبرة تعزى للأساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية من قبل الشركات ، بقيام بإختبار التباين الأحادي أنوفا و من خلال تعرضنا لأساليب المحاسبة الإبداعية في الجانب النظري أما الجانب النظري فقد حللنا نتائج المحور الثاني من الإستبيان وتوصلنا لقبول الفرض الصفري ، أي أن أفراد العينة يتفقون في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية ؛
- بخصوص الفرضية الثالثة و المتعلقة بوجود تأثير للمحاسبة الإبداعية على الربح الجبائي ومن خلال تعرضنا لأساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية المؤثرة على الربح الجبائي في الجانب النظري ، ومن خلال تحليل نتائج المحور الثالث و إختبار سبيرمان إتضح لنا صحة الفرضية البديلة ، و التي تقول تأثر ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية على الربح الجبائي .

✓ النتائج الدراسة

مما سبق و إعتمادا على الجانب النظري و الميداني توصلنا إلى النتائج التالية :

- هناك عدة تعاريف للمحاسبة الإبداعية إلا جميعها تتفق بأنها عبارة عن عمليات أو ممارسات مبتكرة ومعقدة يقوم بها المحاسبون بإستخدام معرفتهم بالقواعد و القوانين المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركات أو التلاعب بها قصد تحقيق أهداف محددة ؛
- إتفاق أفراد عينة الدراسة أن تحسين المركز المالي ، تقليل تقلبات الأرباح و كذا تقليل الضرائب الواجبة الدفع من أهم دوافع المحاسبة الإبداعية ؛

خاتمة

- إتفاق أفراد عينة الدراسة أن أساليب التي تمارسها الشركات كأسلوب محاسبة إبداعية على مستوى حساب النتائج ، هي أسلوب المبالغة أو التقليل في التقدير العمل الافتراضي للأصل نظرا لسهولته وتعدد إمكانية إعتماده أو إبقاء الدفاتر المحاسبية مفتوحة لعدد من الأيام رغم إنتهاء الدورة لتسجيل المبيعات المتوقعة من الزبائن ، يؤثر في تحديد الربح المحاسبي و من ثم الربح الجبائي .
- إتفاق أفراد عنة الدراسة أن تأجيل الإعتراف بالمبيعات أو تضخيم رقم تكلفة البضاعة المباعة يؤثران على حصيلة حسابات النتائج و أظهر إختبار سيبرمان العلاقة الطردية بين ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية و الربح الجبائي أي كل متمارس أساليب المحاسبة الإبداعية سيحدث التغيير في قيمة الربح الجبائي .

✓ التوصيات

- وفتت هذه الدراسة على حصر أهم دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية و أساليبها وكذا أثرها على الربح الجبائي ، ونظرا لمجالها الواسع فيجب البحث عن طرق اكتشافها و وضع حلول للحد منها ؛
- توعية المؤسسات بالمخاطر الناجمة عند ممارسة المحاسبة الإبداعية للحد منها ؛
- حث الشركات و المؤسسات المالية على تطبيق و زيادة الشفافية في الإفصاح الأمر الذي يساعد على تقليل ممارسة المحاسبة الإبداعية ؛
- تدريب وتوعية الجهات الرقابية للكشف عن ممارسة المحاسبة الإبداعية ؛
- تطوير القوانين و التشريعات الضريبية لما يحدث من إستخدام ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية ؛

✓ آفاق الدراسة

- ما مدى مساهمة معايير المراجعة الخارجية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية
- ممارسة المحاسبة الإبداعية في ظل النظام المالي SCF

المراجع

المراجع

أولاً: باللغة العربية

✓ الكتب

- 1- بشير صالح الرشيد ، "مناهج البحث التربوي - رؤية تطبيقية مبسطة - " دار الكتاب الحديث ، الكويت ، 2000.
- 2- نافذ بركات ، التحليل الإحصائي باستخدام spss ، قسم الإقتصاد و الإحصاء التطبيقي ، الجامعة الإسلامية ، 2006 .

ثانياً : المذكرات

- 1- ميسون بنت محمد بن علي القري ، "دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية - دراسة ميدانية- ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة ، جامعة الملك عبد العزيز ، السعودية، 2010 .
- 2- ليندا حسن نمر الحلبي ، " دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية " ، مذكرة لنيل شهادة ماجستير ، تخصص محاسبة ، جامعة الشرق الأوسط ، الأردن ، 2009 .
- 3- فلاح الزعبي علي ، ماجد عبد العزيز الجريدي ، " دور و أهمية الإبداع المحاسبي في تحقيق الميزة التنافسية الإقتصادية في مؤسسات المال و الأعمال الأردنية" ، بحث علمي مقدم إلى مؤتمر العلمي الخامس لكلية العلوم الإدارية و المالية في جامعة فيلادلفيا (05/04 تموز) ، 2007 .

✓ المجالات العلمية

- 4- بالرقمي التيجاني ، المحاسبة الإبداعية : المفاهيم و الأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل ، مجلة العلوم الإقتصادية و علوم التسيير ، العدد 12 ، جامعة سطيف ، 2012 .
- 5- بدر الزمان خمقاني ، مسعود صديقي ، " واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئية الجزائرية و إجراءات إستبعادها من التقارير المالية ، (منشورة) ، المجلة أداء المؤسسات الجزائرية ، العدد 2015/08.
- 6- رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد 26 ، العدد 2 ، 2010 .
- 7- ناظم شعلان جبار، أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية، مجلة الغري للعلوم والاقتصادية والإدارية، المجلد 09 ، العدد 32 ، 2015.
- 8- ليلي عبد الصاحب ، تأثير المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل و الحد من آثارها ، "مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة" ، العدد السابع و الأربعون 2016 .
- 9- سامي محمود عبد الحميد مراد ، "إحباط الأثر الضريبي السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية" - دراسة الحالة المصرية - المجلة العلمية لقطاع كلية التجارة ، جامعة الأزهر ، العدد السابع عشر ، يناير 2018 .

✓ القرارات و القوانين و المراسيم

- 10- المادة 135، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2020.
- 11- المادة 136، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2020.
- 12- المادة 138، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2020.
- 13- المادة 150، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2020.

ثانيا : المراجع باللغة الأجنبية

14-Amat, Blake,J. and, Dowds,J., "**The ethics of Creative Accounting**", Journal of Economic Literature Classification, Central Lancashire University, England,(1999).

15-Scott , W.S ,Financial Accounting Theory ,Third Edition , Toronto , Prentice Hall , 2003.

الملاحق

الملاحق

جامعة قاصدي مرباح ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
استبيان

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

يسرنا أن نضع بين أيديكم هذا الإستبيان الذي صمم لجمع المعلومات المتعلقة بالدراسة التي نقوم بإعدادها للحصول على شهادة الماجستير ، تخصص محاسبة و جباية معمقة بعنوان " أثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على الربح الجبائي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية " ، حيث تهدف الدراسة إلى التعرف على ما إذا كان هناك تأثير على الربح عند ممارسة المحاسبة الإبداعية و نظرا لأهمية رأيكم في هذا المجال ، نرجو منكم التفضل بالإطلاع على هذه الإستبانة للإجابة على أسئلتها بكل دقة و موضوعية وهذا من أجل خدمة البحث العلمي بالشكل الأمثل ، ونؤكد حرصنا الشديد على سرية البيانات المقدمة من قبلكم و التي سيتم استخدامها للغرض البحث العلمي فقط .

لكم منا جزيل الشكر و التقدير

لطالبة : سمية .ر

المحاسبة الإبداعية هي تحويل الأرقام المحاسبية عما هي عليه فعلا إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال إستغلال أو الإستفادة من المرونة المتاحة في المبادئ و المعايير .

أولا : المعلومات العامة

الرجاء وضع علامة (X) أمام الخانة المناسبة :

- 1- السن : أقل من 30 سنة من 30-39 سنة 40 سنة فأكثر
- 2- مستوى التعليمي : جامعي ثانوي غير ذلك
- 3- المؤهل العلمي : شهادة مهنية شهادة جامعية (ليسانس/ ماجستير)
دراسات عليا (ماجستير/دكتوراه)
- 4- المهنة: محاسب الشركة مدقق داخلي محاسب معتمد محافظ حسابات
- 5- الخبرة : أقل من 5 سنوات من 5 إلى 10 سنوات من 11 سنة فأكثر

ثانيا : عبارات الدراسة

الرجاء وضع علامة (X) في الخانة المناسبة :

المحور الأول : دوافع المحاسبة الإبداعية Creative Accounting Incentives			
الرقم	فقرات الإستبيان	غير موافق	محايد موافق
1	يهدف إتباع أساليب المحاسبة الإبداعية إلى تحسين المركز المالي من أجل الحصول على التمويل اللازم .		
2	تساهم أساليب المحاسبة الإبداعية في تقليل تقلبات الأرباح و جعلها أقرب للإستقرار		
3	تساعد أساليب المحاسبة الإبداعية على تحقيق أهداف محددة للأرباح (مخططة)		
4	تمكن أساليب المحاسبة الإبداعية من تحقيق أرقام للأرباح تعادل توقعات المحللين في السوق		
5	تسمح أساليب المحاسبة تقليل الضرائب الواجبة الدفع من خلال التأثير على الدخل الخاضع للضريبة		

المحور الثاني : الفروقات في إستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية .

الرقم	فقرات الإستبيان	غير موافق	محايد موافق
1	يكفي الإفصاح بالالتزامات كأسلوب للمحاسبة الإبداعية، حيث تقوم بعمليات تزيد من التزاماتها دون أن تظهر تلك الزيادة في ميزانيتها		
2	يمكن إنتهاج سلوك المحاسبة من خلال عدم الثبات في استخدام الطرق والسياسات المتبعة من سنة إلى أخرى		
3	قد يعتمد كذلك إبقاء الدفاتر المحاسبية مفتوحة لعدد من الأيام رغم انتهاء الدورة لتسجيل بعض المبيعات المتوقعة" بالاتفاق مع الزبائن"		
4	يمكن للشركة المبالغة في تقدير الأرباح المستقبلية المقابلة للمصاريف الإرادية" مثل مصاريف الدعاية والإعلان		
5	تقوم الشركة إرسال بضائع إلى عملاء محتملين وإثباتها كمبيعات لتعجيل الاعتراف بالإيراد		
6	تغيير تصنيف الاستثمارات قصيرة الأجل إلى طويلة الأجل لتفادي تأثير هبوط الأسعار		
7	يمكن للشركة تطبيق أسلوب المبالغة أو التقليل في تقدير العمر الافتراضي للأصل نظرا لسهولته و تعدد إمكانية إعتماده		
8	يمكن اللجوء إلى تصنيف الأرباح غير العادية ضمن الأرباح التشغيلية		

المحور الثالث: تأثير المحاسبة الإبداعية على الربح الجبائي				
الرقم	فقرات الإستبيان	غير موافق	محايد	موافق
1	يؤدي اعتماد أساليب المحاسبة الإبداعية زيادة المصروفات و التكاليف على نحو وهمي (أرقام وهمية)			
2	تأجيل الإعتراف بالمبيعات يؤدي إلى تخفيض رقم إيرادات مبيعات في قائمة حساب النتائج			
3	يساعد تقديم بيانات خسارة ، أو أرباح قليلة لتأخير الدفع الضريبة			
4	يتم زيادة مصروفات التشغيل لتخفيض صافي الربح و من تم تخفيض الدخل الضريبي .			
5	يتعدى التأثير على أرباح الدورة الحالية و الدورة الموالية كإثبات الإيرادات أو المصاريف مقدما في الدورة الحالية			
6	يؤثر تضخيم رقم تكلفة البضاعة المباعة على حصيلة جدول حسابات النتائج تخفيض الأرباح الواردة فيه			

شكرا على تعاونكم

الملحق رقم (02) معامل ألفا كرونباخ

ALPHA KRONBAKH

		N	%
Observations	Valide	29	100.0
	Exclue ^a	0	0.0
	Total	29	100.0

Statistiques de
Fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0.733	24

الملحق رقم (03)تحكيم أداة الإستبيان

الأستاذ	الجامعة
محمد كويسي	جامعة ورقلة
عبد الله مايو	جامعة ورقلة
الحاج عراب	جامعة ورقلة

الملحق رقم (04) متوسطات و إنحرافات المحاور الثلاث

Statistiques descriptives Q1

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
م1_1	29	1.00	3.00	2.6897	.66027
م1_2	29	1.00	3.00	2.5172	.78471
م1_3	29	1.00	3.00	2.5862	.62776
م1_4	29	1.00	3.00	2.5862	.62776
م1_5	29	1.00	3.00	2.6207	.56149
N valide (liste)	29				

Statistiques descriptives Q2

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
م2_1	29	1.00	3.00	2.5172	.63362
م2_2	29	1.00	3.00	2.1379	.87522
م2_3	29	1.00	3.00	2.5517	.73612
م2_4	29	1.00	3.00	2.4138	.77998
م2_5	29	1.00	3.00	2.5172	.68768
م2_6	29	1.00	3.00	2.1034	.85960
م2_7	29	1.00	3.00	2.5862	.68229
م2_8	29	1.00	3.00	2.3103	.71231
N valide (liste)	29				

الملاحق

Statistiques descriptives Q3

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
م3_1	29	1.00	3.00	2.1724	.88918
م3_2	29	1.00	3.00	2.6552	.61388
م3_3	29	1.00	3.00	2.2414	.78627
م3_4	29	1.00	3.00	2.5172	.68768
م3_5	29	1.00	3.00	2.4483	.73612
م3_6	29	1.00	3.00	2.6552	.61388
N valide (liste)	29				

الملحق رقم (05) أنوفا للفرضية الأولى

ANOVA

q1

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Inter groupes	4.867	3	1.622	.540	.659
Intra groupes	75.133	25	3.005		
Total	80.000	28			

الملحق رقم (06) أنوفا للفرضية الثانية

Tableau ANOVA

			Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Sig.
M2 * الخبرة	Entre groupes	(Combinée)	12.984	2	6.492	.573	.571
	Intra-groupes		294.464	26	11.326		
	Total		307.448	28			

الملحق رقم (07) جدول معامل الارتباط سيرمان

Corrélations

		المستقل المتغير	التابع المتغير
Rho de Spearman	المستقل المتغير	Coefficient de corrélation	1.000
		Sig. (bilatéral)	.
		N	29
	التابع المتغير	Coefficient de corrélation	.404*
		Sig. (bilatéral)	.030
		N	29

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

الفهرس

الفهرس

III	الإهداء
IV	الشكر و التقدير
V	الملخص
VI	قائمة المحتويات
VII	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال
IX	قائمة الملاحق
ب	المقدمة
1	الفصل الأول
2	تمهيد
3	المبحث الأول: الإطار المحاسبية إبداعية و الربح الجبائي
3	المطلب الأول : الإطار المفاهيمي للمحاسبة
3	الفرع الأول : مفهوم و خصائص
6	الفرع الثاني :عوامل التي ساعدت في ظهور المحاسبة الإبداعية و أشكالها
7	الفرع الثالث : دوافع و أساليب و المحاسبة الإبداعية
12	المطلب الثاني: مفهوم الربح الجبائي
12	الفرع الأول : مفهوم و خصائص الضريبة على أرباح الشركات IBS
12	الفرع الثاني : مجال التطبيق و أساس خاضع و أهم المعدلات
14	الفرع الثالث : تأثيرات المحاسبة الإبداعية على الربح الجبائي

19.....	المبحث الثاني : الدراسات السابقة
19.....	المطلب الأول:الدراسات بالغة عربية ة الأجنبية
23.....	المطلب الثاني : مناقشة الدراسات السابقة و ذكر خصوصية دراسة الحالية.....
25.....	خلاصة الفصل الأول.....
26.....	الفصل الثاني : دراسة الميدانية
27	تمهيد:.....
28.....	المبحث الأول : طريقة الأدوات المستخدمة في الدراسة
28	المطلب الأول : عينة و المنهج المتبع في الدراسة.....
29.....	المطلب الثاني : أدوات وبرامج الدراسة
30.....	المبحث الثاني : تحليل و منافسة نتائج الدراسة
31.....	المطلب الأول تحليل المعلومات العامة
36.....	المطلب الثاني : عرض و تحليل نتائج الاستبيان
42.....	خلاصة الفصل الثاني
43.....	الخاتمة
46.....	المراجع
49.....	الملاحق
55.....	الفهرس

