

Humanities and Educational
Sciences Journal

ISSN: 2617-5908 (print)



مجلة العلوم التربوية
والدراسات الإنسانية

ISSN: 2709-0302 (online)

علاقة ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل بالتهرب الضريبي: والدور المعدل للتدقيق الضريبي (*)

الباحث/ علاء نمر موقدي
طالب دكتوراه بقسم المحاسبة
كلية العلوم الاقتصادية والتصرف
جامعة صفاقس، تونس
alaa_moqdi@hotmail.com

د/ حبيب العفاس
أستاذ دكتور محاضر بقسم المحاسبة
كلية العلوم الاقتصادية والتصرف
جامعة صفاقس، تونس
habib.affes@yahoo.fr

تاريخ قبوله للنشر 11/9/2025

<http://hesj.org/ojs/index.php/hesj/index>

(*) تاريخ تسليم البحث 8/7/2025

(*) موقع المجلة:

علاقة ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل بالتهرب الضريبي: والدور المعدل للتدقيق الضريبي

الباحث/ علاء نمر موقدي

طالب دكتوراه بقسم المحاسبة
كلية العلوم الاقتصادية والتصرف
جامعة صفاقس، تونس

د/ حبيب العفاس

أستاذ دكتور محاضر بقسم المحاسبة
كلية العلوم الاقتصادية والتصرف
جامعة صفاقس، تونس

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل بالتهرب الضريبي في البيئة الفلسطينية، مع اختبار الدور المعدل للتدقيق الضريبي في ضبط هذه العلاقة، اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي الارتباطي والكمي، حيث وزعت استبانة على عينة مكونة من (143) مدقق حسابات في الدوائر الضريبية بالضفة الغربية - فلسطين، أظهرت النتائج وجود علاقة طردية بين المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي، وعلاقة عكسية بين فعالية التدقيق الضريبي والتهرب الضريبي، مع دور تعديل إيجابي للتدقيق في إضعاف تأثير المحاسبة الإبداعية على التهرب الضريبي، وبناءً على ذلك، توصي الدراسة بتعزيز كفاءة وحدات التدقيق الضريبي، وتشديد المعايير المحاسبية، وتفعيل التنسيق بين الجهات الرقابية للحد من التهرب الضريبي.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الإبداعية، التهرب الضريبي، التدقيق الضريبي.

The Relationship of Creative Accounting Practices in the Income Statement with Tax Evasion: The Moderating Role of Tax Auditing

Alaa Nimer Moqdi

PhD Student, Accounting Department, FSEGS
University of Sfax, Sfax, Tunisia

Dr. Habib Affes

Senior Lecturer, Accounting Department, FSEGS
University of Sfax, SFAX, Tunisia

Abstract

This study aims to analyze the relationship between creative accounting practices in the income statement and tax evasion in the Palestinian context, while examining the moderating role of audit effectiveness in regulating this relationship. The study adopted a descriptive correlational and quantitative approach, distributing a questionnaire to a sample of 143 auditors in the tax departments of the West Bank Palestine. The results revealed a positive relationship between creative accounting and tax evasion, and a negative relationship between audit effectiveness and tax evasion, with a positive moderating role of auditing in weakening the impact of creative accounting on tax evasion. Accordingly, the study recommends enhancing the efficiency of tax audit units, tightening accounting standards, and improving coordination among regulatory authorities to reduce tax evasion.

Keywords: Creative accounting, tax evasion, tax auditing.

مقدمة الدراسة:

إن اتساع الدولة وزيادة أعبائها دفعها إلى البحث عن مصادر لتغطية هذه النفقات، وكان من أهم هذه المصادر هي الضريبة؛ حيث إن الضريبة هي واجب الأفراد تجاه دولتهم من أجل تحقيق العدالة الاجتماعية والاقتصادية بين أفراد المجتمع (صوافطة، 2019).

تشير الدراسات إلى أن حجم التهرب الضريبي في الدول النامية يتجاوز ضعف حجم التهرب الضريبي في الدول المتقدمة، وذلك بسبب ارتفاع معدلات الضريبة وكبر حجم الاقتصاد غير الرسمي والعمالة غير المرخصة والأسلوب المحاسبي المستخدم (المجلس الاقتصادي والاجتماعي الأردني، 2014).

تعتبر المحاسبة الإبداعية من أهم الوسائل التي تعتمد عليها الشركات أو الأطراف الأخرى ذوي المصالح في اتخاذ القرارات الصحيحة، التي تساعد على تحقيق الأهداف المسطرة ومتابعة وتقييم وضعية المؤسسة، وذلك من خلال التسجيل والقياس والإفصاح عن البيانات المالية في مختلف القوائم المالية، وتتميز المحاسبة بمرونة مبادئها التي تسمح باستخدام عدة أساليب وبدائل محاسبية، الأمر الذي أدى إلى وجود ثغرات، مما دفع إدارات المؤسسات إلى استغلالها للتلاعب بالبيانات المحاسبية التي تظهرها بغير شكلها الحقيقي (نعيمة؛ دنيا، 2023).

لقد أصبح مفهوم المحاسبة الإبداعية أحد الاهتمامات البحثية الرئيسية التي تحظى باهتمام متزايد سواء من الناحية العملية أو في البحوث الأكاديمية بشكل كبير جداً خلال السنوات الأخيرة، خاصة بعد أحداث انهيار بعض الشركات العالمية الرائدة والمتهمة بالتلاعب في البيانات المحاسبية مستغلة بعض المعالجات والسياسات المحاسبية التي تظهر هذه البيانات بغير شكلها الحقيقي والصحيح.

حيث لجأت العديد من الشركات إلى استعمال أساليب المحاسبة الإبداعية مستغلة بذلك تنوع البدائل المحاسبية للتأثير على الدخل الخاضع للضريبة، وبسبب تلك الممارسات السلبية غير القانونية للإدارة، سينعكس ذلك على جودة التقارير المالية وتشويه الصورة الحقيقية للشركات وتضليل مستخدمي التقارير (طه، 2019).

يشتمل الفكر المحاسبي على أساليب وأدوات تعمل بشكل إبداعي في تقديم حلول ومعالجات محاسبية لمشاكل قائمة أو محتملة من أجل إظهار القيم التي تحتويها القوائم المالية بصورة تغاير الواقع لأهداف قد تكون مشروعة أو غير مشروعة، وفقاً لنوايا من يقوم باستخدامها، وفي مقدمة تلك النوايا، استخدمت أساليب من قبل الشركات والتي يطلق عليها أساليب المحاسبة الإبداعية في محاولة تخفيض الأرباح الخاضعة للضريبة بهدف تقليل مبالغ الضريبة المدفوعة من قبل تلك الشركات، حيث يكون هناك تأثير سلبي على نظام التحاسب الضريبي الذي يفترض اعتماده بشكل كبير على مخرجات المحاسبة متمثلة بالقوائم المالية عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة (أبو بكر، 2018).

يعتبر التدقيق الضريبي إحدى الأنواع الحديثة للتدقيق، باعتباره أداة وقائية وردعية في يد الإدارة الضريبية تسمح للمؤسسة باكتشاف نقاط الضعف والقوة بهدف اتخاذ الاحتياطات الضرورية لعدم وقوعها في خطر التهرب الضريبي، وهذا ما يعود على الحصيلة الضريبية وعلى تمويل المشاريع التنموية المخطط لها في السياسة الاقتصادية للدولة (عبد الله؛ جميعي، 2022).

يعد التدقيق الضريبي من أهم وسائل الإدارة الضريبية في التأكد من حقيقة الإيرادات الضريبية المتحققة، إذ إن الدور الذي يقوم به المدقق يكمن في كونه وسيلة، وليست غاية تهدف إلى خدمة الإدارة الضريبية في تحديد الوعاء الضريبي على نحو علمي ومنظم يحافظ على حقوق المكلفين والدولة جنبًا إلى جنب، بالإضافة إلى زيادة مستوى الالتزام بأحكام التشريع الضريبي والامتثال له (الدالي، 2015)، حيث تعتبر من بين الوسائل التي تعتمد عليها الإدارة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي، إذ نجد أن الرقابة الجبائية بمختلف هياكلها وآلياتها تسعى جاهدة للتأكد من التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة والتي يتم من ورائها كشف كل الإغفالات والتجاوزات التي يمكن أن يستعملها المكلف سواء عن قصد أو دون قصد (نور الدين والأمين، 2022).

مشكلة الدراسة وتساؤلاتها:

على الرغم من أهمية الإيرادات الضريبية كأحد المصادر الرئيسية لتمويل الموازنة العامة في فلسطين (وزارة المالية، 2020)، فإن مستويات التهرب الضريبي ما زالت مرتفعة، حيث تتراوح بين (30%) و(65%) من إجمالي الإيرادات الضريبية (أمان، 2017)، مما يؤثر على قدرة الحكومة على تحقيق الاستقرار المالي. تشير الدراسات السابقة إلى أن الأداء الضريبي ومستوى وعي المكلفين يؤثران على الالتزام الضريبي، إلا أن دور ممارسات المحاسبة الإبداعية في قوائم الدخل كأحد العوامل التي تسهم في التهرب الضريبي لم يُدرس بشكل كافٍ في البيئة الفلسطينية إن المحاسبة الإبداعية تمكن بعض الشركات من تعديل النتائج المالية لإخفاء أو تقليل الالتزامات الضريبية، ما يجعلها محورًا أساسيًا لفهم أسباب التهرب الضريبي، إضافة إلى ذلك، الدور المعدل للتدقيق الضريبي في هذه العلاقة غير واضح، رغم أنه قد يقلل من أثر المحاسبة الإبداعية على التهرب الضريبي من خلال تعزيز العدالة الضريبية وتخفيف الالتزام (حفيفة؛ مبروك، 2019؛ قبلان، 2014).

لذلك، تتلخص مشكلة الدراسة في غياب البحوث التي تبين العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل والتهرب الضريبي في فلسطين، مع الأخذ بعين الاعتبار الدور المعدل للتدقيق الضريبي، مما يحد من قدرة الجهات الضريبية على اتخاذ إجراءات فعالة للحد من التهرب الضريبي وتحسين حصيلة الإيرادات.

من خلال العرض السابق لمشكلات الدراسة، فإنه يمكن تحديدها وحصرها في السؤال الرئيس الآتي:

- ما علاقة ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل بالتهرب الضريبي والدور المعدل للتدقيق الضريبي؟
وعن هذا التساؤل الرئيس ينبثق تساؤلان فرعين هما:

- 1- ما علاقة ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل بالتهرب الضريبي؟
- 2- هل يوجد أثر تعديلي من التدقيق الضريبي على العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل والتهرب الضريبي؟

أهمية الدراسة:

تنبع أهمية هذه الدراسة من التأثيرات السلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل على ظاهرة التهرب الضريبي، حيث تسهم هذه الممارسات في تقليص الحصيلة الضريبية وحرمان الخزينة العامة من أحد أهم مواردها، خاصة في ظل تزايد النفقات العامة وعجز الموازنة.
من الناحية العلمية، تهدف الدراسة إلى توسيع الفهم العلمي للعلاقة بين المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي في السياق الفلسطيني، مما يساهم في إثراء الأدبيات المحاسبية والضريبية المتعلقة بهذا الموضوع الحيوي، كما تسلط الضوء على ندرة الدراسات التي تناولت علاقة المحاسبة الإبداعية على التهرب الضريبي داخل البيئة المحلية، وتوفر أساساً للبحوث المستقبلية، وتساعد في تحديد مجالات بحثية جديدة وتعزيز التبادل العلمي في المجتمع الأكاديمي.

أما من الناحية العملية، فتزود الدراسة صنّاع القرار في الإدارة الضريبية والمدققين والمشرعين ومعدّي القوائم المالية بأدلة كمية حول تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على التهرب الضريبي، كما توضح الحاجة إلى تطوير أساليب الرقابة وتفعيل معايير الإفصاح والمراجعة للحد من هذه الممارسات، وتساهم في تحسين تطبيق السياسة الضريبية وتعزيز الالتزام الضريبي، بما يدعم استقرار الموارد المالية العامة ويقوي فاعلية الإدارة الضريبية في تحديد الوعاء الضريبي بدقة.

أهداف الدراسة:

بناء على تساؤلات الدراسة، تهدف هذه الدراسة إلى معرفه أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل على التهرب الضريبي والدور المعدل للتدقيق الضريبي، وذلك من خلال تحقيق الأهداف الفرعية الآتية:

- 1- قياس علاقة ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل بالتهرب الضريبي.
- 2- اختبار الدور المعدل للتدقيق الضريبي على العلاقة بين المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل والتهرب الضريبي.

حدود الدراسة:

الحدود الموضوعية: تركز على العلاقة بين المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل والتهرب الضريبي، ودور التدقيق الضريبي كممتغير معدل.

الحدود البشرية: ستشمل مدققي الحسابات في الدوائر الضريبية في الضفة الغربية - فلسطين.

الحدود المكانية: تركز الدراسة على دوائر الضريبة في الضفة الغربية - فلسطين.

الحدود الزمنية: تتناول البيانات المتوفرة خلال الفترة بين (2024م-2025م).

مصطلحات الدراسة:

المحاسبة الإبداعية:

التلاعب بنود القوائم المالية للمؤسسة لإظهارها بشكل مخالف للواقع الفعلي باستخدام أساليب محاسبية انتقائية أو بديلة عند تطبيق المبادئ المحاسبية، أو هي ممارسات غير أخلاقية بهدف تحسين وضع المؤسسة بشكل مخادع لأصحاب المصالح، وذلك من أجل تحقيق أهداف تتلاءم مع غايات الإدارة" (أبو تمّة، 2021).

التهرب الضريبي:

ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً، حيث يرى أنها تشكل عبئاً عليه فيعمل على مقاومتها من خلال التخلص منها أو نقل عبئها إلى شخص آخر، وهذا يعني أن التهرب يشمل جميع الحركات المادية والعمليات المحاسبية والإجراءات القضائية التي يستعملها المكلف للتهرب من الدفع (رضا، 2022).

التدقيق الضريبي:

عملية جمع وتقييم وتوثيق المعلومات المصرح عنها من قبل المكلف بموجب البيان الضريبي لتحديد الالتزام الضريبي الصحيح، مدعماً بتأويل منطقي لقوانين الضرائب (نواورية، 2023).

الإطار النظري والدراسات السابقة:

العلاقة بين المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي:

يرى بعض المختصين في المحاسبة "أن عملية التهرب الضريبي من خلال الحذف أو التلاعب أو التشويه لمعلومات المحاسبية بقصد تقليل العبء الضريبي ليست بالمشكلة المحاسبية، وإنما هي تمثل مشكلة سلوكية تقع خارج إطار حقل المحاسبة، طالما أن المحاسبة قد وفرت من جانبها مجموعة شاملة ومتكاملة من المبادئ والقواعد والمعايير المحاسبية التي تسمح بقياس وعرض النتائج المالية التي تحققها الشركات والمشاريع الفردية بصفة عادلة ومعبرة عن كل الحقائق المادية التي تحققت خلال السنة" (أمين، 2020).

تشير الأدبيات إلى أن المحاسبة الإبداعية تُستخدم كأداة "مرنة" للتهرب الضريبي دون الحاجة إلى مخالفة صريحة للقانون، حيث يمكن للمكلف التلاعب بالإيرادات والمصروفات والاحتياطيات من خلال تقديرات تبدو قانونية لكنها لا تعكس الواقع الاقتصادي بدقة (طه، 2019)، وقد أثبتت دراسات سابقة وجود علاقة إيجابية بين المحاسبة الإبداعية وانخفاض الالتزام الضريبي (Shah et al., 2011)، وفي السياق

الفلسطيني، يُتوقع أن تكون هذه العلاقة أكثر تعقيداً نظراً لغياب الرقابة الإلكترونية الموحدة، واعتماد نظام التقدير الذاتي في بعض الحالات، ما يُعطي المجال لاستخدام الأساليب الإبداعية لتقليل العبء الضريبي (أبو الرب، 2020).

أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل:

تستخدم بعض الشركات أساليب متعددة من المحاسبة الإبداعية للتلاعب بنتائج قائمة الدخل، وذلك لأغراض ضريبية أو لتحسين صورتها أمام المستثمرين، ومن أبرز هذه الأساليب:

1- التلاعب في توقيت الاعتراف بالإيرادات والمصروفات: يُعد تغيير توقيت تسجيل الإيرادات

والمصروفات من أكثر أساليب المحاسبة الإبداعية شيوعاً، إذ تقوم الشركات بتأجيل تسجيل الإيرادات إلى فترات لاحقة أو تسجيلها مبكراً، كما تعتمد على نقل المصروفات بين الفترات المالية بما يخالف مبدأ الاستحقاق المحاسبي (طه، 2019).

2- تضخيم المصروفات لأغراض ضريبية: تقوم بعض الشركات بزيادة مصروفاتها الوهمية أو المبالغ فيها،

مثل الرواتب المرتفعة غير الحقيقية أو تحميل مصاريف رأسمالية على أنها إيرادية، بهدف تخفيض الأرباح وتقليل الالتزامات الضريبية (نقموش، 2019).

3- رسملة النفقات التشغيلية وإطالة فترات الإطفاء: من الممارسات المحاسبية المضللة، معالجة بعض

التكاليف التشغيلية كنفقات رأسمالية يتم إطفائها على مدى طويل، كتكاليف تطوير البرمجيات أو الإعلان، مما يقلل من التأثير الفوري على الأرباح ويعزز الصورة المالية الظاهرة (طه، 2019).

4- الاعتماد على إيرادات غير تشغيلية أو لمرة واحدة: تلجأ بعض الشركات إلى تسجيل أرباح لمرة

واحدة من أنشطة غير تشغيلية لخلق انطباع بتحسين الأداء المالي، رغم أن هذه الإيرادات لا تعكس الواقع التشغيلي ولا تتكرر مستقبلاً (نقموش، 2019).

5- الإفصاح غير الكامل عن الالتزامات: من صور المحاسبة الإبداعية إخفاء أو التقليل من الالتزامات

المحتملة مثل القضايا القانونية أو الالتزامات التعاقدية، ما يؤدي إلى تضليل مستخدمي القوائم المالية بشأن المركز المالي الحقيقي للشركة (طه، 2019).

دور التدقيق الضريبي في ضبط العلاقة:

يُعد التدقيق الضريبي إحدى أهم الأدوات التي تُمكن الإدارة الضريبية من مراجعة القرارات المالية للمكلفين والتحقق من صحة البيانات الضريبية المصرّح بها، ويؤدي التدقيق الناجح إلى تقليل فجوة الامتثال وزيادة الثقة في النظام الضريبي (OECD, 2015)، وقد وجدت دراسات عديدة أن فعالية التدقيق الضريبي ترتبط سلباً بمستوى التهرب الضريبي، كما تضعف العلاقة بين المحاسبة الإبداعية والتهرب

عندما يكون النظام الرقابي قويًا (Richardson, 2006; Sikka & Willmott, 2010)، ومن هنا، تفترض هذه الدراسة أن التدقيق الضريبي يؤدي دورًا معدّلًا في العلاقة بين المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي، بحيث تضعف هذه العلاقة كلما زادت فعالية التدقيق.

المحاسبة الإبداعية: المفهوم والسياق الضريبي

تعد مهنة المحاسبة الجهة الرئيسة في منشآت الأعمال، وظيفتها إدارة الأموال وإنتاج المعلومات المالية على شكل تقارير تُقدّم لكافة الأطراف ذات المصلحة بهدف اتخاذ القرارات وتقييم أداء تلك المنشآت وتحديد قدرتها على المنافسة كالأستمرار، وبما أن المعلومات المالية ذات أهمية في التأثير على غايات مستخدمي المعلومات المحاسبية، فقد تلجأ إدارة المنشأة إلى بعض السبل لصياغة نتيجة النشاط التي توافق رغبتها، سواء أكانت تضخيم الربح أم الخسائر، ومن هذه السبل هي إجراءات المحاسبة الإبداعية (مصطفى؛ جاسم، 2016)، وتشير المحاسبة الإبداعية إلى استخدام الخيارات المحاسبية المتاحة ضمن المعايير المالية، بشكل متعمد ومنهجي لإعادة عرض الأداء المالي بما يخدم مصالح الإدارة، كزيادة أو تقليل الأرباح، أو تعديل نسب السيولة والملاءة المالية (Jones, 2011)، وتصبح هذه الممارسات إشكالية عندما يُستخدم هذا التلاعب في القوائم المالية لأغراض التهرب الضريبي، حيث يتم استغلال الثغرات المحاسبية لإخفاء الأرباح الحقيقية أو تخفيضها، وقد خلصت دراسات عديدة إلى أن المحاسبة الإبداعية تؤدي دورًا خفيًا في التهرب الضريبي، من خلال تقليل الدخل الخاضع للضريبة دون ارتكاب خرق قانوني مباشر (رضا؛ وليد، 2023) ويظهر ذلك بشكل أكبر في السياقات التي تفتقر إلى التدقيق المتخصص أو حيث تكون الرقابة الحكومية ضعيفة، كما هو الحال في العديد من الدول النامية ومنها فلسطين (أبو الرب، 2020).

التهرب الضريبي: المفهوم والتحليل السلوكي

يُعرّف التهرب الضريبي بأنه كل سلوك يقوم به المكلف لتقليل التزاماته الضريبية بشكل غير قانوني، سواء بإخفاء الإيرادات أو تضخيم المصروفات أو تقديم بيانات غير صحيحة (عبد الرحيم، 2018)، وقد تناولت الأدبيات الاقتصادية هذا السلوك عبر عدة نماذج، من أبرزها نموذج Allingham and Sandmo (1972)، الذي ينطلق من فكرة أن المكلف يتخذ قرار التهرب بناءً على تقييمه لاحتمال الكشف وحجم العقوبة، وتُظهر دراسات لاحقة أن التهرب الضريبي لا يتأثر فقط بالمخاطر والعقوبات، بل أيضًا بمدى الثقة في النظام الضريبي، وعدالة توزيع العبء الضريبي، ومدى فعالية الرقابة الضريبية (Fauziati et al., 2020).

التدقيق الضريبي: كآلية رقابة ومحدد سلوكي

يُعرّف التدقيق الضريبي بأنه العملية النظامية التي تقوم بها الإدارة الضريبية لمراجعة السجلات والإقرارات المقدمة من المكلف، بهدف التأكد من دقتها ومدى توافقها مع القوانين (OECD, 2015)، ويُعدّ

التدقيق أداة رئيسية لكشف المخالفات، وتعزيز الامتثال، والحد من الممارسات الاحتياطية، وقد أكدت دراسات عدة أن ارتفاع مستوى الرقابة يُقلل من التهرب، خاصة إذا تم تطبيقه على أساس تحليل المخاطر (نواورية، 2023)، وفي السياق الفلسطيني، تُظهر بعض الدراسات أن فعالية التدقيق الضريبي ما زالت دون المستوى المطلوب، بسبب نقص الكوادر الفنية، وتراجع استقلالية القرار الضريبي، وضعف الرقمنة، مما يُضعف القدرة على كشف التلاعبات المتقدمة مثل المحاسبة الإبداعية (نزال، 2019؛ أبو الرب، 2020).

العلاقة التفاعلية: دور التدقيق الضريبي كمتغير معدل

تشير نظرية الردع إلى أن الرقابة الفعالة تُعدّ أحد العوامل المركزية في تقليص الحافز للقيام بسلوكيات غير قانونية، وهو ما يعني أن وجود تدقيق ضريبي فعال قد يُقلل من قدرة المحاسبة الإبداعية على تحقيق أهدافها الضريبية، بعبارة أخرى، فإن العلاقة بين المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي ليست ثابتة، بل تتأثر بمدى قوة أو ضعف التدقيق، وتدعم بعض الدراسات أبرزها دراسة نعيمة؛ آخرين (2023) وأمنية (2023) فكرة أن التدقيق الضريبي يمكن أن يُخفف من تأثير المحاسبة الإبداعية على التهرب، لأنه يُرسل إشارات رقابية قوية، ويُقلل من احتمالية عدم الكشف.

الدراسات السابقة:

تمثل مراجعة الأدبيات السابقة خطوة جوهرية في بناء أساس علمي متين للدراسة، وتحديد موضعها ضمن الحقل البحثي، وتحديد الفجوات المعرفية التي تسعى لسدّها، وقد تنوعت الدراسات السابقة ما بين دراسات اهتمت بالمحاسبة الإبداعية، وأخرى ركزت على التهرب الضريبي، وثالثة تناولت فعالية التدقيق الضريبي، إلا أن قلة منها تناولت هذه المتغيرات معًا في نموذج تفاعلي متكامل، خصوصًا في السياق الفلسطيني.

1- هدفت دراسة طه (2019) بعنوان: أثر المحاسبة الإبداعية على التهرب الضريبي من وجهة نظر

الهيئة العامة للضرائب، إلى التعرف على أثر المحاسبة الإبداعية على التهرب الضريبي، وتحديد الأساليب والممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية وأسبابها ودوافعها بهدف التهرب الضريبي، تكون مجتمع الدراسة الميدانية من الهيئة العامة للضرائب في العراق، واتبع الباحث المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم توزيع الاستبانات على وحدة المعاينة من العاملين في الأقسام التابعة للهيئة وفروعها المنتشرة في العاصمة العراقية بغداد، وقد تم إجراء مسح شامل للعاملين فيها والبالغ عددهم (252 موظفًا)، استخدم الباحث البرنامج الإحصائي (SPSS) في تحليل البيانات والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار الفرضيات، خلصت الدراسة إلى أن مستوى أهمية ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية جاء بدرجة مرتفعة، وتركزت في أن بعض المكلفين يلجؤون إلى تضخيم المصروفات وتخفيض الإيرادات بهدف التهرب الضريبي.

2- هدفت دراسة جودة؛ آخرين (2018) بعنوان: مدى ممارسة إدارة الأرباح لدوافع ضريبية في

الشركات الفلسطينية من وجهة نظر موظفي ضريبة الدخل في قطاع غزة، إلى التعرف على مفهوم إدارة الأرباح ودوافع ممارستها من قبل إدارة الشركات في فلسطين، والأساليب التي تمارسها إدارة الأرباح لدوافع ضريبية وأكثرها استخدامًا، ودور موظفي ضريبة الدخل في اكتشافها والحد منها، حيث تم تصميم استبانة لجمع المعلومات والبيانات عن مجتمع الدراسة المكون من مديري دوائر ضريبة الدخل وموظفي كبار المكلفين والشركات في قطاع غزة، وقد توصلت الدراسة إلى وجود ممارسات لاستخدام إدارة الأرباح لدوافع ضريبية في الشركات الفلسطينية، وكان أكثرها استخدامًا من قبل الشركات المساهمة العامة، وقد أوصت الدراسة بضرورة العمل على زيادة وعي المحاسبين بالأضرار التي تنتج عن استخدام ممارسات إدارة الأرباح، والعمل على إصدار قوانين وفرض عقوبات على مستخدمي هذه الممارسات، وتدريب موظفي الضريبة وزيادة قدراتهم في اكتشاف هذه الممارسات.

3- هدفت دراسة نعيمة وآخرين (2023) بعنوان: تأثير التدقيق الجبائي على المحاسبة الإبداعية في

الجزائر، إلى تبيان مدى تأثير التدقيق الجبائي على ممارسة المحاسبة الإبداعية في الجزائر، ومن أجل ذلك، تم الاعتماد على المنهج الوصفي باستخدام أسلوب التحليل، وذلك من خلال التعريف بمتغيرات الدراسة من جهة، وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات الواردة في الاستبيان ومعالجتها إحصائيًا من جهة أخرى، مع استخدام أداة هي الاستبيان، الذي وزع على (52) فردًا من المدققين الجبائيين، المحاسبين، محافضي الحسابات، وكذا الخبراء المحاسبين في الجزائر، بصفتهم ممارسي مهنة التدقيق الجبائي والمحاسبة، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج، أهمها: أن للتدقيق الجبائي أهمية بالغة في اكتشاف مواطن استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، وأن مهارة وكفاءة المدقق، والتزامه بالسلوك المهني، يساهم بشكل كبير في الكشف عن تلك الممارسات، كما خلصت الدراسة إلى أن هناك علاقة عكسية بين التدقيق الجبائي والمحاسبة الإبداعية، أي كلما كان التدقيق الجبائي أكثر أداءً وفاعلية، كلما قلت المحاسبة الإبداعية في الجزائر.

4- هدفت دراسة أمنية (2023) بعنوان: أثر الرقابة الجبائية على ممارسة المحاسبة الإبداعية، إلى

إبراز أثر الرقابة الجبائية على ممارسات المحاسبة الإبداعية لدى المؤسسات الاقتصادية في ولاية سطيف، الجزائر، من خلال التحقيق الجبائي في محاسبة المكلفين، أظهرت النتائج أن التحقيق الجبائي يكتشف الممارسات المضللة، يصحح الانحرافات في السجلات المالية، ويسترجع الضرائب والرسوم المتملصة، كما يؤدي تطبيق الغرامات إلى تقليل تكرار هذه الممارسات في المستقبل، مما يعزز الالتزام الضريبي ويحد من المحاسبة الإبداعية الضارة.

5- هدفت دراسة التكريتي (2022) بعنوان: دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية في الشركات العراقية المساهمة العامة: من وجهة نظر مدققي الحسابات العراقيين، إلى التعرف على دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية (قائمة المركز المالي، قائمة الأرباح والخسائر، قائمة التدفقات النقدية، قائمة حقوق الملكية) في الشركات العراقية المساهمة العامة، توصلت الدراسة إلى عدة نتائج، أهمها: يوجد دور للمدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في (قائمة المركز المالي، قائمة الأرباح والخسائر، قائمة التدفقات النقدية، قائمة حقوق الملكية) على الترتيب من حيث الأهمية في الشركات العراقية المساهمة، وفي ضوء النتائج التي تم التوصل إليها، قدم الباحث العديد من التوصيات، أبرزها: ضرورة التزام شركات ومكاتب التدقيق العراقية بالمعايير الدولية الصادرة عن المنظمات والجمعيات المهنية بما يسهم في تحسين عمل المدقق الخارجي.

6- هدفت دراسة (2021) Al-Rawashdeh بعنوان: The impact of creative accounting methods on financial reports and statements in commercial banks listed on Amman stock exchange (field study) إلى التعرف على أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على التقارير والبيانات المالية في البنوك التجارية المدرجة في بورصة عمان، باستخدام المنهج الوصفي التحليلي والاستبيانات، أظهرت النتائج أن البنوك مارست إدارة الأرباح والمحاسبة الإبداعية بشكل كبير، وأن الإدارة المصرفية غالبًا غير مدركة لتأثير هذه الممارسات على مصداقية البيانات المالية، مما يقلل من جودتها ويؤثر على قرارات مستخدميها، وأوصت الدراسة بضرورة تفعيل الدور الرقابي الحكومي ولجان المراجعة، تعزيز التنظيم المهني لمهنة المحاسبة، وتطبيق قواعد الحوكمة وفرض عقوبات على الممارسات غير القانونية لضمان جودة وموثوقية البيانات المالية المنشورة، تم الاستفادة من بناء النموذج بالمتغير التابع الممارسات الإبداعية في القوائم المالية، بالإضافة إلى العبارات التي تم عرضها في استبانة هذه الدراسة.

7- هدفت دراسة (2020) Irisha & Lukman بعنوان: The Effect of Creative Accounting Practices with Statutory Auditor as Mediation, and Accountant Ethics Standards on the Reliability of Financial Statements إلى استكشاف تأثير المحاسبة الإبداعية ودور المدقق والمعايير الأخلاقية للمحاسب على موثوقية البيانات المالية في شركات جاكرتا، من وجهة نظر المدقق الخارجي، باستخدام بيانات من (78) مدققًا خارجيًا، أظهرت النتائج أن المحاسبة الإبداعية لا تؤثر مباشرة على موثوقية البيانات المالية، لكنها تؤثر بشكل كبير من خلال الدور الوسيط للمدقق، بينما للأخلاقيات المهنية للمدقق تأثير

إيجابي مباشر على موثوقية البيانات المالية، وأوصت الدراسة بضرورة الحد من الممارسات الإبداعية، تعزيز دور المدقق الخارجي، الالتزام بالمعايير الأخلاقية للمحاسبين، وتأكيد تعليم الأخلاقيات المهنية.

التعقيب على الدراسات السابقة وموقع الدراسة الحالية منها:

في ضوء عنوان الدراسة "أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل على التهرب الضريبي: الدور المعدل للتدقيق الضريبي"، يتضح من تحليل الدراسات السابقة وجود اهتمام كبير في الأدبيات المحاسبية بموضوعي المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي، مع تسليط الضوء على دور التدقيق والرقابة كأدوات للحد من هذه الممارسات، وقد عكست الدراسات تنوعاً في البيئات الاقتصادية (العراق، فلسطين، الجزائر، الأردن، إندونيسيا) مما يساهم في فهم الظاهرة من زوايا متعددة، ورغم هذا التنوع، إلا أن هناك فجوات بحثية تبرز أهمية الدراسة الحالية، ويمكن تلخيص ذلك فيما يلي:

كشفت دراسات مثل (طه، 2019) و(جودة؛ آخرين، 2018) عن ارتباط واضح بين ممارسات المحاسبة الإبداعية ومحاولة تقليص العبء الضريبي بطرق غير مشروعة، مثل تضخيم المصروفات وتخفيض الإيرادات، وهذا يدعم الفرضية الرئيسية للدراسة الحالية بوجود تأثير مباشر للمحاسبة الإبداعية على التهرب الضريبي.

وأبرزت دراسات (نعيمه؛ آخرين، 2023) و(أمنية، 2023) أهمية التدقيق الجبائي في اكتشاف وكشف أساليب المحاسبة الإبداعية وخلصت إلى أن الرقابة الجبائية الفعالة تقلل من الممارسات المخالفة، ولكن لم يتم توضيح هذا الدور كمتغير معدل للعلاقة بين المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي، وهو ما تسعى الدراسة الحالية لسدّه، وأبرزت دراسات مثل (التكريتي، 2022) دور المدقق في كشف المحاسبة الإبداعية وأهمية المعايير الأخلاقية والمهنية، لكن دون الربط الصريح مع التهرب الضريبي أو تحليل تأثير التدقيق كمتغير معدل.

فجوة الدراسة الحالية:

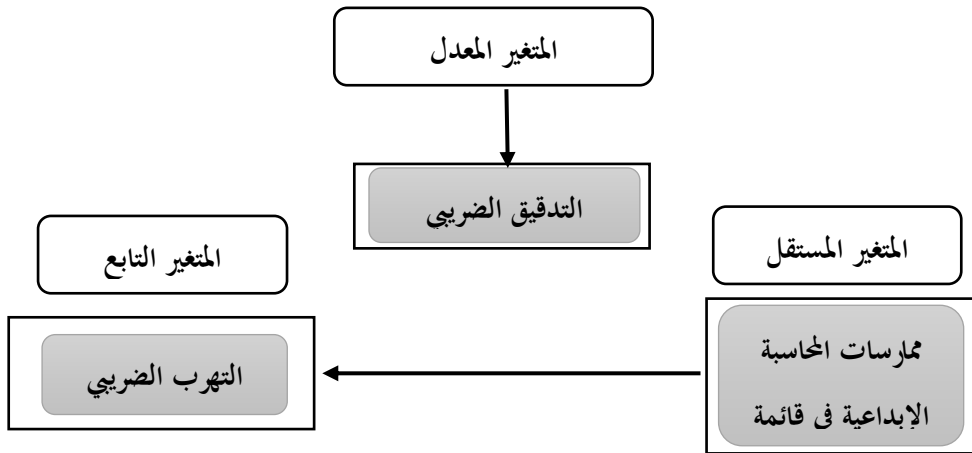
إن تميز الدراسة الحالية يكمن في دمج بعدين أساسيين في نموذج تفسيري واحد: أولاً، قياس علاقة ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل بالتهرب الضريبي، وثانياً، اختبار أثر التدقيق الضريبي كمتغير معدل يساهم في تفسير العلاقة بين المتغيرين الأساسيين. هذا الدمج لم تتم معالجته بشكل مباشر في الدراسات السابقة مما يبرز أصالة هذه الدراسة وأهميتها العلمية وبذلك تسعى الدراسة الحالية إلى تقديم مساهمة نوعية في الأدبيات المحاسبية، من خلال اختبار نموذج متكامل يعكس واقع بيئة الأعمال والرقابة الضريبية، ويقدم مقترحات عملية لتعزيز الشفافية والحد من الممارسات الضارة.

فرضيات الدراسة:

- 1- يوجد أثر إيجابي من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل على التهرب الضريبي.
- 2- يوجد أثر سلبي مُعدّل من التدقيق الضريبي على الأثر الإيجابي بين ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل والتهرب الضريبي.

أموذج الدراسة:

تقترح الدراسة نموذجًا نظريًا تفسيريًا يتكون من ثلاثة متغيرات رئيسية:



الشكل (1) نموذج الدراسة من إعداد الباحثان

الطريقة والإجراءات:

منهجية الدراسة:

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي بوصفه الإطار المنهجي الأنسب لطبيعة أهداف البحث، والتي تتمثل في تحليل العلاقات السببية بين متغيرات كمية، وهي: المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل، التهرب الضريبي، والتدقيق الضريبي، يُستخدم هذا المنهج عند دراسة الظواهر الواقعية كما هي، بهدف تفسيرها والكشف عن أنماط العلاقات بين مكوناتها، دون التدخل في متغيراتها.

مجتمع الدراسة وعينتها:

يشمل مجتمع هذه الدراسة جميع مأموري الضريبة وفاحصي الحسابات في الدوائر الضريبية في الضفة الغربية، والبالغ عددهم (223) مأمور وفاحص ضريبي باستثناء موظفي مدينة القدس وموظفي قطاع غزة، ويعزى هذا الاستثناء إلى الظروف السياسية والأمنية في فلسطين والقيود المفروضة على الحركة التي يفرضها الاحتلال الإسرائيلي، وكانت عينة الدراسة (143) نتيجة استخدام صيغة يامان لحساب حجم العينة.

جدول (1)

توزيع مجتمع الدراسة

الرقم	الضريبة	المسؤول	العدد
1	ضريبة الدخل	مأمور تقدير	119
2	ضريبة المضافة	فاحص حسابات	104
مجموع			223

المصدر: الموارد البشرية، وزارة المالية الفلسطينية، (2024)

أداة الدراسة:

اعتمدت الدراسة الحالية على استبانة مغلقة بوصفها الأداة الرئيسة لجمع البيانات الأولية من عينة الدراسة، وقد تم تطوير الاستبانة استناداً إلى مراجعة شاملة للأدبيات العلمية المحكمة، مع الاستفادة من أدوات ومقاييس مستخدمة في دراسات سابقة ذات صلة، بعد تكييفها لتتلاءم مع البيئة الفلسطينية وسياق الدراسة.

تكوّن الاستبانة من أربعة محاور رئيسة، على النحو الآتي:

- محور المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل (8) فقرات: يهدف إلى قياس مستوى الممارسات المحاسبية الإبداعية في قائمة الدخل التي قد تُستخدم للتلاعب، مثل توقيت الاعتراف بالإيرادات، استغلال التقديرات المحاسبية المرنة، وإعادة تصنيف النفقات.
 - محور التهرب الضريبي (8) فقرات: يتناول سلوكيات التهرب الضريبي التي قد يمارسها المكلفون، مثل الإفصاح غير الكامل، التضليل المتعمد للسلطات الضريبية، والتلاعب في البيانات المالية بهدف تقليل الالتزام الضريبي
 - محور التدقيق الضريبي (10) فقرات: يتناول هذا المحور جوانب كفاءة وفعالية التدقيق الضريبي من حيث الاستقلالية، دورية الفحص، قدرة المدققين على الكشف، ومدى الردع الناتج عن عمليات التدقيق.
 - البيانات الديموغرافية (5) فقرات: تضمنت متغيرات أساسية لوصف خصائص المبحوثين، وهي: الجنس، المؤهل العلمي، عدد سنوات الخبرة، التخصص، وعدد الدورات التدريبية في مجال التدقيق الضريبي، والتخصص.
- تم تصميم جميع فقرات المحاور الثلاثة الأولى باستخدام مقياس ليكرت الخماسي، حيث تم تحديد الاستجابات على النحو التالي: (1= لا أوافق بشدة، 2= لا أوافق، 3= محايد، 4= أوافق، 5= أوافق بشدة)، بهدف تسهيل عملية التحليل الكمي وتوحيد قياس اتجاهات وآراء أفراد العينة.

إجراءات الدراسة:

- تم إجراء هذه الدراسة وفق الخطوات الآتية:
- 1- إعداد أداة الدراسة بصورتها النهائية.
- 2- تحديد أفراد عينة الدراسة.
- 3- الحصول على موافقة الجهات ذات الاختصاص.
- 4- قام الباحثان بتوزيع الأداة الاستبانة، وقد تم استرجاع (143) استبانة صالحة للتحليل ليشكل العدد (143) عينة الدراسة.
- 5- إدخال البيانات إلى الحاسب ومعالجتها إحصائيًا باستخدام الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS).
- 6- استخراج النتائج وتحليلها ومناقشتها، ومقارنتها مع الدراسات السابقة، واقتراح التوصيات المناسبة.

الأساليب الإحصائية:

- 1- التوزيعات التكرارية: لتحديد عدد التكرارات، والنسبة المئوية للتكرار التي تتحصل عليه كل إجابة، منسوبا إلى إجمالي التكرارات، وذلك لتحديد الأهمية النسبية لكل إجابة ويعطي صورة أولية عن إجابة أفراد مجتمع الدراسة على العبارات المختلفة.
- 2- المتوسط الحسابي: يستعمل لتحديد درجة تركز إجابات المبحوثين عن كل فقرة، حول درجات المقياس، وذلك لتحديد مستوى كل محور من محاور الدراسة.
- 3- المتوسط الحسابي المرجح، لتحديد اتجاه الإجابة لكل عبارة من عبارات المقياس وفق مقياس التدرج الخماسي.
- 4- الانحراف المعياري: يستخدم الانحراف المعياري لقياس تشتت الإجابات ومدى انحرافها عن متوسطها الحسابي.
- 5- اختبار تي (T-test): لتحديد جوهرية الفروق بين متوسط الاستجابة ومتوسط القياس (3) في المقياس الخماسي.
- 6- معامل الارتباط: لتحديد العلاقة بين كل محور وإجمالي الاستبيان.
- 7- الانحدار الخطي والمتعدد: لبيان أثر المتغيرات المستقلة المتمثلة بممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل على المتغير التابع (التهرب الضريبي).

النتائج والتحليل الإحصائي:

يهدف هذا القسم إلى عرض نتائج التحليل الإحصائي للبيانات التي تم جمعها من عينة الدراسة، واختبار الفرضيات باستخدام برنامج SPSS، وذلك من خلال تحليل النموذج القياسي والنموذج

الهيكلي، يتضمن هذا القسم: التحليل الوصفي للمتغيرات، واختبار النموذج القياسي للتحقق من صدق وثبات الأداة، ثم اختبار النموذج الهيكلي لاستخلاص نتائج الفرضيات، مع عرض الجداول التوضيحية والمخطط البنيوي للمسارات السببية.

التحليل الوصفي للمتغيرات:

يوضح الجدول التالي المتوسطات والانحرافات المعيارية للمتغيرات الرئيسة في الدراسة:

جدول (2)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغيرات الدراسة

المتغير	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل	3.62	0.81
التهرب الضريبي	3.87	0.76
التدقيق الضريبي	3.15	0.92

اختبار النموذج القياسي (الصدق والثبات):

تم اختبار صدق وثبات الأداة باستخدام تحليل العامل التأكيدي، وأظهرت النتائج أن جميع مؤشرات الثبات والصدق تقع ضمن الحدود المقبولة، كما في الجدول التالي:

جدول (3)

معاملات الصدق والثبات لمتغيرات الدراسة

المتغير	كرونباخ ألفا	صدق المحتوى (AVE)	عامل الثبات (CR)
المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل	0.86	0.68	0.91
التهرب الضريبي	0.83	0.64	0.89
التدقيق الضريبي	0.91	0.72	0.93

اختبار الفرضيات (النموذج الهيكلي):

أظهرت نتائج تحليل المسار الهيكلي باستخدام PLS-SEM ما يلي:

جدول (4)

نتائج اختبار الفرضيات

الفرضية	الدلالة (p-value)	قيمة t	المعامل (Path Coefficient)
الإبداع الخاسبي → التهرب الضريبي	0.000	6.11	0.42
الدور المعدل للتدقيق	0.001	3.96	-0.27

عرض النتائج ومناقشتها:

تشير نتائج اختبار الفرضية الأولى: التي تنص على وجود أثر إيجابي لممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل على التهرب الضريبي، إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية، فقد بلغ معامل الارتباط (0.42)، بينما بلغت قيمة t (6.11)، وهي تتجاوز العتبة الإحصائية (1.96)، مما يؤكد صحة الفرضية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).

أما فيما يتعلق بالفرضية الثانية: التي افترضت وجود دور معدل للتدقيق الضريبي في العلاقة بين المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل والتهرب الضريبي، فقد أظهرت النتائج وجود تأثير تفاعلي سلبي ذي دلالة إحصائية، حيث بلغ معامل التفاعل (-0.27) وكانت قيمة t (3.96)، وتشير هذه النتيجة إلى أن العلاقة الإيجابية بين المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي تصبح أضعف في ظل وجود نظام تدقيق ضريبي فعال، وتبرز هذه النتيجة أهمية التدقيق الضريبي كآلية رقابية تسهم في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على التهرب الضريبي، بما يعزز الشفافية ويكرس الامتثال الضريبي الطوعي.

مناقشة النتائج:

يهدف هذا القسم إلى تحليل وتفسير النتائج المستخلصة من نتائج الاستبيانات والتحليل الإحصائي في ضوء ما ورد في الأدبيات العلمية ذات الصلة، مع مراعاة السياق المحلي للبيئة الفلسطينية، كما يسعى إلى بيان أوجه الاتفاق أو التباين بين ما توصلت إليه هذه الدراسة وبين ما أشارت إليه الدراسات السابقة، من خلال تقديم تفسيرات علمية قائمة على الواقع التشريعي والمؤسسي للضريبة في فلسطين.

أولاً: مناقشة نتائج الفرضية الأولى

ومن خلال نتائج الدراسة نلاحظ أن ثابت الانحدار هام وإيجابي مما يشير إلى وجود علاقة طردية (موجبة) بين ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل والتهرب الضريبي الأمر الذي ينص على قبول الفرضية الأولى، إذ يتبين لنا أن ثابت الانحدار هام جداً وإيجابي وذو دلالة معنوية أقل من (1%) ($B = 0.475, p=0.000t=4.883$)، مما يشير إلى وجود علاقة طردية إيجابية بين ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل والتهرب الضريبي، إذ نستنتج إجمالاً أن العامل الرئيسي للمتغير المستقل المتعلق بممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل له تأثير إيجابي وهام من حيث الدلالة المعنوية وهو ما يؤدي إلى قبول الفرضية الأولى.

حيث أشارت دراسة طه (2019) في البيئة العراقية، والتي أكدت أن التلاعب بالإيرادات والمصروفات في قائمة الدخل يعد من الأدوات الفعالة لتقليل الأرباح الخاضعة للضريبة، كما دعمت دراسة الزيايدي (2015) هذه النتيجة، مشيرة إلى أن المحاسبة الإبداعية تؤثر على مصداقية القوائم المالية وبالتالي على الالتزام الضريبي، وعلى الصعيد الإقليمي، أظهرت دراسة (Al-Rawashdeh (2021 أن البنوك التجارية

في الأردن تستخدم المحاسبة الإبداعية من خلال التلاعب بعناصر قائمة الدخل لتحقيق أهداف تتعلق بالتهرب الضريبي، وهو ما يعزز صحة ما توصلت إليه الدراسة الحالية.

وفي السياق الفلسطيني، يمكن تفسير هذه النتيجة في ضوء عدة عوامل تنظيمية وسياقية، أهمها: تعدد البدائل المحاسبية المسموح بها في غياب جهة رقابية توحيدية، ضعف اعتماد النظام الإلكتروني الموحد لتقديم الإقرارات، إضافة إلى غياب قواعد الإفصاح المفصلة، وهو ما يتيح المجال أمام المكلفين لاستخدام أدوات المحاسبة الإبداعية كوسيلة لتقليل العبء الضريبي دون مخالفة قانونية صريحة.

وتُبرز هذه النتيجة حاجة البيئة الفلسطينية إلى إعادة النظر في نظام الإفصاح المحاسبي والضريبي، وتوحيد المعايير، وتعزيز التنسيق بين الجهات التنظيمية، للحد من استغلال المرونة المحاسبية في تحقيق أهداف ضريبية غير مشروعة.

ثانيًا: مناقشة نتائج الفرضية الثانية

أظهرت نتائج اختبار الفرضية الثانية أن التدقيق الضريبي يؤدي دورًا تعديليًا في العلاقة بين المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل وسلوك التهرب الضريبي، بحيث يُضعف من الأثر الإيجابي للمحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل على التهرب الضريبي، وقد بلغت قيمة معامل التفاعل السلبي (-0.27)، وكانت ذات دلالة إحصائية، مما يدعم الفرضية القائلة بأن وجود تدقيق ضريبي فعال يُحد من قدرة المكلفين على توظيف ممارسات الإبداع المحاسبي كوسيلة للتهرب من الالتزامات الضريبية.

وتُعد هذه النتيجة ذات أهمية نظرية وعملية في آن واحد، حيث إنها لا تقتصر على إثبات الأثر المباشر للتدقيق، وإنما تبين أيضًا أن هذا الأثر يمتد لِيُقيّد قدرة المحاسبة الإبداعية على تحقيق أهدافها في تقليل العبء الضريبي، ويُعزى ذلك إلى أن وجود نظام تدقيق فعال، يتميز بالكفاءة والاستقلالية والاعتماد على تحليل المخاطر، يُقلل من احتمالية تمرير المعالجات المحاسبية التمييزية التي تهدف إلى تقليل الأرباح الظاهرة.

وقد دعمت نتائج الدراسة ما توصلت إليه دراسات عربية، أبرزها دراسة نعيمة؛ آخرين (2023) وأمنية (2023) في الجزائر، حيث خلصتا إلى أن فعالية التدقيق الجبائي، إلى جانب كفاءة المدقق ومهنيته، تساهم في تقليص الممارسات الإبداعية الضارة، كما أشارت دراسة التكريتي (2022) إلى أهمية دور المدقق الخارجي في مواجهة المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية المختلفة.

تبرز أهمية هذه النتيجة في ظل التحديات التي تواجهها الإدارة الضريبية الفلسطينية، حيث إن ضعف التكامل بين الأنظمة المحاسبية والضريبية، وتعدد نقاط القصور في أدوات التدقيق التقليدية، يؤدي إلى اتساع هامش المناورة أمام المكلفين، وعليه، فإن تطوير التدقيق الضريبي ليشمل أدوات إلكترونية متقدمة، وربط قواعد البيانات بين الوزارات والهيئات ذات الصلة، وتفعيل المراجعة المعتمدة على المخاطر، يمثل ضرورة ملحة للحد من فرص التهرب الضريبي المعتمد على المحاسبة الإبداعية.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج الرئيسية، أبرزها:

- 1- وجود علاقة طردية دالة إحصائيًا بين المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل والتهرب الضريبي، ما يدل على أن استخدام المعالجات المحاسبية المرنّة يُسهم في تعزيز فرص التهرب، لا سيما في ظل ضعف أنظمة الرقابة.
- 2- وجود تأثير تعديلي للتدقيق الضريبي، حيث يُضعف من العلاقة الإيجابية بين المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل والتهرب الضريبي، مما يعزز أهمية فعالية الرقابة في كبح الممارسات المضللة.

توصيات الدراسة:

بناءً على ما توصلت إليه الدراسة، يوصي الباحثان بما يلي:

- 1- تقييد مرونة بعض المعايير المحاسبية، لا سيما المتعلقة بالتقديرات كالمخصصات والإهلاكات، وذلك من خلال قياس الأثر في حال الخروج المبرر عن الثبات في تطبيق بدائل القياس أو الإفصاح المحاسبي، ووضع قيود صارمة للحد من التلاعب واستخدام إجراءات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل خصوصًا وعند اعداد القوائم المالية على وجه العموم
- 2- تعزيز أنظمة الرقابة والتدقيق الضريبي من خلال تبني التدقيق المبني على تحليل المخاطر، وتكثيف الفحص للمكلفين ذوي الأنماط المحاسبية غير المنتظمة.
- 3- رفع كفاءة الكوادر الضريبية عبر التدريب المستمر والتقييم المهني المستند إلى الأداء، مع اعتماد تقنيات التحليل الرقمي والذكاء الاصطناعي في رصد المخالفات.
- 4- تعزيز الامتثال الطوعي لدى المكلفين من خلال حملات توعية تبرز أهمية الالتزام الضريبي في تمويل الخدمات العامة ودعم الاقتصاد الوطني.

التطبيقات العملية:

تُسهم نتائج الدراسة في دعم عدة محاور تطبيقية على أرض الواقع، من أبرزها:

- 1- تطوير السياسات الضريبية: من خلال دمج مؤشرات الإبداع المحاسبي ضمن نماذج تقييم المخاطر، وإعادة تصميم استراتيجيات التدقيق وفق خصائص سلوكية دقيقة.
- 2- تحديث أدوات التدقيق الضريبي: باستخدام تقنيات الذكاء الاصطناعي والبيانات الضخمة لرصد وتوقع أنماط التهرب الضريبي المخفي.
- 3- إصلاح البيئة التشريعية المحاسبية: بإعادة النظر في الصلاحيات الممنوحة للمنشآت بشأن الخيارات المحاسبية، وتوحيد آليات الرقابة الداخلية خصوصًا في المؤسسات الكبيرة.
- 4- تعزيز المناهج التعليمية: من خلال إدماج موضوعات المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي في مناهج التعليم الأكاديمي والمهني، وربطها بسياقات واقعية فلسطينية.

المصادر والمراجع:

- أبو بكر، عوض الله. (2018). أثر تطبيق أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية على مستوى التحصيل الضريبي في السودان: دراسة ميدانية. *مجلة جامعة السلام، السودان*، (7)، 145-184.
- أبو الرب، خالد. (2020). *النظام الضريبي في فلسطين: التحديات والآفاق*. المعهد الفلسطيني للمالية العامة: رام الله.
- أبو تمه، محمد. (2021). أثر دعم لجنة المراجعة على إجراءات مراجع الحسابات الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في السودان. *المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال، السودان*، (1)، 1-20.
- أمان. (2017). بيئة النزاهة في تحصيل الضرائب والرسوم الجمركية: التهرب الضريبي والجمركي كحالة دراسية. *أمين، هشام*. (2020). أثر التشريعات الضريبية على التحاسب الضريبي والحد من التهرب الضريبي. *مجلة الجامعة العراقية*، (2)، 55-581.
- حفيظة، مزارى؛ مبروكة، لعاب. (2019). أثر التهرب الضريبي على الخزينة العمومية وأساليب مكافحته. [رسالة ماجستير منشورة]، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة يحيى فارس، الجزائر.
- الدالي، سليمان. (2015). دور التدقيق الضريبي في اكتشاف التهرب الضريبي. *مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية*، (1)، 37-300.
- رضا، رباح؛ وليد، سلوقي. (2022). دور ممارسات المحاسبة الإبداعية في التهرب الضريبي: دراسة ميدانية بمركز الضرائب لولاية قلمة للفترة الممتدة من (2015-2018). رسالة ماجستير، جامعة 8 ماي، الجزائر.
- صوافطة، أسامة. (2019). أثر أنظمة المعلومات المحاسبية على العلاقة بين المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي. [رسالة ماجستير منشورة]، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.
- طه، علي. (2019). أثر المحاسبة الإبداعية على التهرب الضريبي من وجهة نظر الهيئة العامة للضرائب بالعراق. رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، العراق.
- عبد الرحيم، سامي. (2018). التهرب الضريبي: المفهوم، الأنواع، وآليات المعالجة. *مجلة العلوم المالية والمصرفية، الجزائر*، (2)، 14-35.
- عبد الله، سليمان؛ جميعي، صحراوي. (2022). دور التدقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي. رسالة ماجستير، جامعة عبد الحميد بن باديس، الجزائر.
- علي، كريم. (2016). المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على جودة المعلومات المالية: دراسة تطبيقية. *مجلة البحوث المحاسبية، العراق*، (1)، 75-94.

- قבלان، محمد. (2014). أثر السياسات المحاسبية والإجراءات المتبعة في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات على الحد من التهرب الضريبي. رسالة ماجستير، جامعة عمان العربية، الأردن.
- المجلس الاقتصادي والاجتماعي الأردني. (2014). التهرب الضريبي في الأردن: أسبابه وطرقه وحجمه. المجلس الاقتصادي والاجتماعي الأردني: عمان، الأردن.
- مصطفى، شكر.؛ جاسم، مثنى. (2016). مدى تأثير المحاسبة الإبداعية والفجوة الضريبية على تحديد الدخل الخاضع للضريبة. مجلة جامعة تكريت، العراق، العدد(23)، 45-60.
- نزال، محمد. (2019). فعالية التدقيق الضريبي في الحد من الممارسات الاحتيالية. مجلة الإدارة العامة، فلسطين، 12(4)، 99-112.
- نعيمة، بومريفق.؛ دنيا، هبال. (2023). تأثير التدقيق الجبايي على المحاسبة الإبداعية في الجزائر. رسالة ماجستير، جامعة محمد البشير الإبراهيمي، الجزائر.
- نواورية، هليل. (2023). دور التدقيق الجبايي في التخفيف من سلبيات المحاسبة الإبداعية. رسالة ماجستير، جامعة 8 ماي، الجزائر.
- نقموش، عادل. (2019). الأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها في الجزائر. مجلة العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 12(2)، 209-227.
- وزارة المالية. (2020). موازنة المواطن. وزارة المالية والتخطيط الفلسطينية: رام الله، فلسطين.
- نور الدين، بلعله.؛ الأمين، كرابشي. (2022). دور التدقيق المحاسبي في كشف التهرب الضريبي. رسالة ماجستير، جامعة عبد الحميد بن باديس، الجزائر.

- Amat, O., Blake, J., & Dowds, J. (1999). The ethics of creative accounting. Retrieved from <http://www.econ.upf.edu>
- Debbarma, J., & Roy, C. (2023). Effects of corporate governance on creative accounting practices: Evidence from NSE-listed companies in India. Indian Journal of Corporate Governance, 16(1), 52-78. Institute of Public Enterprise.
- OECD. (2015). Tax administration 2015, Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies. OECD Publishing.
- Richardson, G. (2006). Determinants of tax evasion: A cross-country investigation. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 15(2), 150-169.
- Shah, A., Malik, M. S., & Malik, A. (2011). Ownership structure and earnings management: An empirical evidence.
- Sikka, P., & Willmott, H. (2010). The dark side of transfer pricing: Its role in tax avoidance and wealth retention. Critical Perspectives on Accounting, 21(4), 342-356.