

جامعة النجاح الوطنية
كلية الدراسات العليا

أثر أنظمة المعلومات المحاسبية على العلاقة ما بين المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي

إعداد

أسامة ساطي محمد صوافطة

إشراف

د. معاذ الأسمر

قدمت هذه الدراسة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المنازعات الضريبية
بكلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين

2019م

أثر أنظمة المعلومات المحاسبية على العلاقة ما بين المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي

إعداد

أسامة ساطي محمد صوافطة

نوقشت هذه الأطروحة بتاريخ 17 / 1 / 2019م، وأجيزت.

التوقيع

.....


.....


.....


أعضاء لجنة المناقشة

1. د. معاذ الأسمر / مشرفاً ورئيساً

2. د. مجيد منصور / ممتحناً خارجياً

3. د. مفيد الظاهر / ممتحناً داخلياً

الإهداء

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار.. إلى من علمني العطاء بدون انتظار.. إلى من أحمل
أسمه بكل افتخار..... والدي العزيز

إلى ملاكي في الحياة.. إلى معنى الحب وإلى معنى الحنان والتفاني.. إلى بسمة
الحياة وسر الوجود إلى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى أعلى
الحابيب... أمي الحبيبة

إلى من بها أكبر وعليها أعتد.. إلى شمعة متقدة تنير ظلمة حياتي... إلى من
بوجودها أكتسب قوة ومحبة لا حدود لها... إلى من عرفت معها معنى الحياة...
شريكة حياتي... زوجتي الغالية

إلى فلذات كبدي... ومهجة قلبي... وقرة عيني... أبنائي الغوالي...

إلى من هم اقرب أليّ من روعي... إلى من شاركوني حزن الأم وبهم استمد عزتي
وإصراري... إخوتي

إلى الشموع التي احترقت من أجل أن تنير لنا الطريق، إلى من شجعني ووقف بجانبني
حتى نهاية الطريق... أساتذتي تقديراً ووفاء.

إلى الإخوة الذين لم تدهم أمي.. إلى من تحلّوا بالإخاء وتميزوا بالوفاء والعطاء إلى
ينابيع الصدق الصافي، إلى من كانوا معي على طريق النجاح والخير...
أصدقائي الأعزاء.

الشكر والتقدير

أشكر الله عز وجل كل الشكر وأثني عليه وأحمده حمد الشاكرين إذ من علي بنعمته ووهبني المقدرة على إنجاز هذه الرسالة، وأصلي وأسلم على سيد الخلق والأنام سيدنا محمد صلوات ربي وسلامه عليه وعلى آله وأصحابه ومن تبعهم إلى يوم الدين.

الشكر والتقدير: للدكتور معاذ الأسمر لتقبله الإشراف على هذه الرسالة، وعلى سعة صدره وتعاونه، وعلى ما قدم من دعم علمي ومعنوي حتى خرجت الرسالة بصورتها الحالية، حيث قدم لي الكثير من التوجيهات القيمة التي أثرت هذه الرسالة، وبذل الكثير من الجهد في مساعدتي على تخطي العقبات والمصاعب لإتمام هذه الرسالة، فله مني كل الشكر والاحترام والتقدير.

كما يشرفني أن أتقدم بجزيل الشكر والتقدير لكل من شارك وساعدني بشكل مباشر أو غير مباشر في إتمام هذه الرسالة... وكذلك إلى لجنة المناقشة من خلال تشريفهم لي بمناقشتها.

وإلى كل من ساهم في إتمام هذا الجهد على النحو المقدم، لكم مني جزيل الشكر والعرفان.

الإقرار

أنا الموقع أدناه، مقدم الرسالة التي تحمل العنوان:

أثر أنظمة المعلومات المحاسبية على العلاقة ما بين المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي

أقرّ بأنّ ما اشتملت عليه هذه الرسالة إنما هي نتاج جهدي الخاصّ، باستثناء ما تمت الإشارة إليه حيثما ورد، وأن هذه الرسالة كاملة، أو أي جزء منها لم يقدم من قبل لنيل أي درجة علمية أو بحث علمي أو بحثي لدى أي مؤسسة تعليمية أو بحثية أخرى.

Declaration

The work provided in this thesis, unless otherwise referenced, is the researcher's own work, and has not been submitted elsewhere for any other degree or qualification.

Student's name:

اسم الطالب: أسماء ساطع مراد هرافعة

Signature:

التوقيع: أسماء هرافعة

Date:

التاريخ: 2019/1/17

فهرس المحتويات

| الرقم | الموضوع | الصفحة |
|-------|--|--------|
| 1 | الإهداء | ج |
| 2 | الشكر والتقدير | د |
| | الإقرار | هـ |
| 3 | فهرس المحتويات | و |
| 4 | فهرس الجداول | ح |
| 5 | الملخص | ي |
| 6 | الفصل الأول: الإطار العام للدراسة | 1 |
| 7 | مقدمة الدراسة | 1 |
| 8 | مشكلة الدراسة | 3 |
| 9 | أسئلة الدراسة | 4 |
| 10 | فرضيات الدراسة | 4 |
| 11 | اهمية الدراسة | 5 |
| 12 | أهداف الدراسة | 5 |
| 13 | مصطلحات الدراسة | 6 |
| 15 | الفصل الثاني: الإطار النظري والدراسات السابقة | 7 |
| 16 | الإطار النظري | 8 |
| 17 | الدراسات السابقة | 48 |
| 18 | نموذج الدراسة | 53 |
| 19 | الفصل الثالث: المنهج والجراءات | 54 |
| 20 | منهج الدراسة | 55 |
| 21 | مجتمع الدراسة وعينتها | 55 |
| 22 | اداة الدراسة | 56 |
| 23 | صدق الاداة | 58 |
| 24 | ثبات الاداة | 58 |
| 25 | اجراءات الدراسة | 58 |

| | | |
|----|---|----|
| 59 | متغيرات الدراسة | 26 |
| 60 | الفصل الرابع: نتائج الدراسة | 27 |
| 61 | المقدمة | 28 |
| 62 | النتائج المتعلقة بسؤال الدراسة الرئيسي | 29 |
| 79 | النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة | 30 |
| 85 | الفصل الخامس: مناقشة النتائج والتوصيات | 31 |
| 86 | المقدمة | 32 |
| 86 | مناقشة النتائج | 33 |
| 91 | التوصيات | 34 |
| 92 | المصادر والمراجع | 35 |
| 98 | الملاحق | 36 |
| 98 | الملحق (1) الاستبيان | 37 |
| B | Abstract | 38 |

فهرس الجداول

| الرقم | الجدول | الصفحة |
|-------|---|--------|
| 1 | جدول (1): توزيع عينة الدراسة حسب متغيراتها المستقلة | 55 |
| 2 | جدول (2): مفتاح تصحيح فقرات أداة الدراسة حسب مقياس ليكرت الخماسي | 57 |
| 3 | جدول (3): فقرات الاستبانة تبعاً لمجالاتها | 57 |
| 4 | جدول (4): معامل ثبات الأداة، باستخدام معادلة كرونباخ ألفا، Cronbach's Alpha | 61 |
| 5 | جدول (5): معامل ارتباط بيرسون للعلاقة بين المتغير الملطف (الأنظمة المحاسبية) والمتغير المستقل (المحاسبة الإبداعية) والمتغير التابع (التهرب الضريبي) لدى موظفي الدوائر الضريبية في محافظات شمال الضفة الغربية. | 62 |
| 6 | جدول رقم (6): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجة التقدير لمجال (الأنظمة المحاسبية) مرتبة ترتيبياً تنازلياً حسب المتوسط الحسابي | 64 |
| 7 | جدول رقم (7): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجة التقدير للمجال الثاني (المحاسبة الإبداعية) مرتبة ترتيبياً تنازلياً حسب المتوسط الحسابي | 66 |
| 8 | جدول رقم (8): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجة التقدير للمجال الثالث (التهرب الضريبي) مرتبة ترتيبياً تنازلياً حسب المتوسط الحسابي | 78 |
| 9 | جدول رقم (9): نتائج اختبار (ت) لدلالة الفروق في أثر الأنظمة المحاسبية على المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي حسب متغير الجنس | 71 |
| 10 | جدول رقم (10): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات عينة الدراسة حول أثر الأنظمة المحاسبية على المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي تعزى لمتغير العمر | 72 |
| 11 | جدول رقم (11): نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في أثر الأنظمة المحاسبية على المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي تعزى لمتغير العمر | 73 |
| 12 | جدول (12): نتائج إختبار (LSD) للفروق في درجة درجة الأنظمة المحاسبية حسب متغير العمر | 73 |

| | | |
|----|---|----|
| 74 | جدول رقم (13): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات عينة الدراسة حول أثر الأنظمة المحاسبية على المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي تعزى لمتغير المؤهل العلمي | 13 |
| 75 | جدول رقم (14): نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في أثر الأنظمة المحاسبية على المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي تعزى لمتغير المؤهل العلمي | 14 |
| 76 | جدول رقم (15): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات عينة الدراسة حول أثر الأنظمة المحاسبية في المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي تعزى لمتغير سنوات الخبرة | 15 |
| 77 | جدول رقم (16): نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في أثر الأنظمة المحاسبية في المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي تعزى لمتغير سنوات الخبرة | 16 |
| 77 | جدول (17): نتائج إختبار (LSD) للفروق في درجة درجة الأنظمة المحاسبية حسب متغير سنوات الخبرة | 17 |
| 78 | جدول رقم (18): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات عينة الدراسة حول أثر الأنظمة المحاسبية في المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي تعزى لمتغير التخصص | 18 |
| 79 | جدول رقم (19): نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في أثر الأنظمة المحاسبية في المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي تعزى لمتغير التخصص | 19 |
| 80 | جدول (20): نتائج تحليل الانحدار (Regression) لاختبار علاقة الأنظمة المحاسبية في المحاسبة الإبداعية | 20 |
| 81 | جدول (21): نتائج تحليل الانحدار (Regression) لاختبار علاقة الأنظمة المحاسبية في التهرب الضريبي | 21 |
| 82 | جدول (22): نتائج تحليل الانحدار (Regression) لاختبار علاقة المحاسبة الإبداعية في التهرب الضريبي | 22 |
| 83 | جدول (23): نتائج تحليل الانحدار (Regression) لاختبار علاقة الأنظمة المحاسبية والعلاقة بين استخدام الأنظمة المحاسبية المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي | 23 |

أثر أنظمة المعلومات المحاسبية على العلاقة ما بين المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي

إعداد

أسامة ساطي محمد صوافطة

إشراف

د. معاذ الأسمر

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على اثر أنظمة المعلومات المحاسبية على العلاقة ما بين المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي، حيث تمثلت مشكلة الدراسة من خلال الإجابة على السؤال الرئيس: ما أثر الأنظمة المحاسبية على المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي؟ وسعت الدراسة للتحقق من الفرضية الرئيسية: ما هو أثر استخدام الأنظمة المحاسبية على العلاقة بين المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي؟، تكون مجتمع الدراسة من موظفي الشركات والدوائر الضريبية في محافظات شمال الضفة الغربية، حيث قام الباحث باختيار عينة طبقية عشوائية مؤلفة من (133) منهم، من خلال توزيع الاداة الدراسة والمتمثلة في الاستبانة، واستخدم الباحث المنهج الوصفي.

وتوصلت الدراسة إلى النتائج الآتية:

1. يتضح من خلال الدراسة إلى وجود علاقة موجبة ذات دلالة إحصائية بين فقرات مجال المتغير الملطف (الأنظمة المحاسبية) والمتغير المستقل (المحاسبة الإبداعية) مع المتغير التابع (التهرب الضريبي) لدى موظفي الدوائر الضريبية في محافظات شمال الضفة الغربية.
2. يتضح من خلال الدراسة أن العلاقة بين الأنظمة المحاسبية والمحاسبة الإبداعية كانت طردية موجبة بمعنى كلما زاد استخدام الأنظمة المحاسبية تزداد معه درجة المحاسبة الإبداعية وترتفع.

وفي نهاية الدراسة أوصى الباحث بعدة توصيات أبرزها:

1. العمل على توفير رقابة فعالة ودقيقة على الأنظمة المحاسبية في الشركات للحد من حالات التهرب الضريبي.
2. ضرورة منح الحوافز المادية والمعنوية وتوفير بيئة عمل مناسبة للعاملين لممارسة واجباتهم في الحد من التهرب الضريبي.
3. ضرورة مراقبة الصلاحيات الممنوحة لموظفي دوائر ضريبة الدخل والقيمة المضافة حتى لا يتم فرض عقوبات خارج القانون على المكلفين لتأخرهم في دفع الضرائب.

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.

إلا أن الواقع يشير إلى نسبة كبيرة من الذين تنطبق عليهم شروط الضريبة يقومون بالتهرب الضريبي، وتشير 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، 2013).

وتتنوع الطرق المستخدمة في التهرب الضريبي، فهناك طرق غير مشروعة؛ وذلك عن طريق مخالفة القوانين والتشريعات الضريبية؛ كالامتناع عن تصريح الصفقات الحقيقية أو تقديم كشوفات خاطئة أو إعداد سجلات وهمية، والكثير من الطرق غير القانونية التي تلجأ إليها المؤسسات.

وهناك طرق مشروعة؛ وهي استغلال المكلف بعض الثغرات الموجودة في القوانين والأنظمة والمعايير المتبعة في الدولة دون أن يكون هناك مخالفة قانونية، ويستعين المكلف بمحاسبين ذو خبرة واختصاص من أجل القيام بذلك عن طريق ممارستهم للمحاسبة الإبداعية.

حيث ظهر هذا النوع من الممارسات بعد انهيار شركة (انرون) في مطلع الثمانينات من القرن الماضي وتحميل المسؤولية لشركة (آرثر اندرسون) والتي أظهرت تقارير ربحية غير حقيقية للشركة مما أدى إلى حدوث خسائر كبيرة وانهارها.

وتسعى العديد من الشركات إلى تحسين مركزها المالي من أجل تحقيق أهداف ذاتية، بدفع المحاسب إلى التلاعب في البيانات المحاسبية المدخلة، وتغيير الأرقام التي تعكسها القوائم المالية بقصد تجميلها وإقناع مستخدمي تلك البيانات بها (الخالدي، 2014).

ولكي يحصل المحاسبين على القوائم والبيانات المالية؛ لجؤوا إلى استخدام الأنظمة المحاسبية الإلكترونية، حيث شهدت المؤسسات في السنوات الأخيرة تطورا ملحوظا في استخدام الأنظمة المحاسبية الإلكترونية، والانتقال من مرحلة التسجيل التقليدي والتي كان المحاسب يستغرق وقتا طويلا في أدائها وتدقيقها إلى مرحلة التسجيل الإلكتروني من خلال برامج محاسبية مختلفة؛ حيث أصبح دور المحاسب مرتبطا فقط بإدخال البيانات المالية بطريقة سليمة.

إن النظام المحاسبي في الوقت الحالي وسيلة للحصول على المعلومات المالية والتي تتعلق بتقارير المبيعات والمشتريات، وأخرى كمية مثل كميات المخزون من مواد خام، وأخرى جاهزة، بحيث يتم ترجمة البيانات المدخلة إلى تقارير مالية معدة وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي حددت شكل القوائم المالية وطريقة عرضه، مما ساعد الإدارة في الحصول على تلك التقارير بشكل سهل وواضح من أجل اتخاذ القرارات اللازمة لتحقيق طموحات الإدارة.

وهناك عدة أسباب تدفع المؤسسات إلى التهرب الضريبي: منها التاريخية والتي ارتبطت سابقا بالطبقة الحاكمة؛ حيث يتم جباية الأموال من الطبقات العاملة والفقيرة ظلما واضطهادا؛ مما دفع العديد من هؤلاء إلى ابتكار أساليب للتهرب من دفع تلك الضرائب، ومنها أيضا اقتصادية حيث تضع الدولة الخطط الاقتصادية من أجل تحقيق أشكال التنمية كافة، فإذا فشلت الدولة في تحقيق ذلك؛ تصبح هناك فجوة في الثقة ما بين الشركات والدولة، وتتجه الشركات إلى ممارسة التهرب الضريبي، ومن الأسباب -كذلك- ما هو إداري وفني؛ حين لا تمتلك الإدارة الضريبية الكادر ذا الكفاءة والخطط الفنية؛ من أجل تحصيل الضريبة، فإن ذلك يشجع الأفراد والشركات إلى التهرب الضريبي (الرازحي، 2010).

وهناك نوعان من التهرب الضريبي كما أوردتها الدراسات: التهرب الأول وهو التهرب المشروع والذي يقوم به المكلف من غير مخالفة للأحكام والقوانين الضريبية؛ ويكون باستغلال الثغرات في القوانين واللوائح الضريبية والتي تنص في بنودها على دفع الضريبة، والنوع الآخر هو التهرب غير المشروع والذي يعاقب عليه القانون لما فيه من انتهاك لخزينة الدولة والتزاماته تجاه الدولة والمجتمع؛ حيث يكون المكلف قاصدا عدم دفع مبالغ الضريبة المستحقة، ويتبع في ذلك

العديد من طرق الغش والاحتيال كإخفاء الأوراق والفواتير الحقيقية أو تزويرها أو الامتناع عن تقديمها، أو عدم الإفصاح عن الأرباح الحقيقية، وفي مقابل ذلك عمل أرباحاً وهميةً للشركة (صبار، 2009).

مشكلة الدراسة:

تكمن مشكلة الدراسة في الآثار السلبية التي تنتج عن التهرب الضريبي، وكذلك الآثار الاقتصادية الناشئة عنه، حيث إن التهرب الضريبي يسبب عجزاً كبيراً في موازنة الدولة، مما يعمل على تعطيل تحقيق خطط التنمية والرفاهية للمجتمع، والعديد من المشاكل الاقتصادية والتي تجبر الدولة زيادة الاعتماد على المساعدات الخارجية من الدول المانحة أو الاقتراض من المؤسسات المالية والبنك الدولي، وبدوره يفرض شروطه الاقتصادية والسياسية والتي تنعكس بالآثار السلبية على الدولة المقترضة، حيث أشارت الدراسات أن هناك نسبة تهرب كبيرة في المؤسسات الفردية في القطاعات غير الرسمية، وأيضاً في المؤسسات الكبيرة حيث تعمل على رفع المصاريف والتكاليف التشغيلية بصورة غير حقيقية من أجل التهرب الضريبي (وهبه، 2010).

والمحاسبون يعتبرون الجزء الأساسي في منع التهرب الضريبي أو الإسهام فيه؛ فكثير من الشركات تلجأ إلى محاسبين ذوي خبرة واختصاص من أجل إعداد بيانات مالية غير حقيقية؛ لتخفيض الضريبة المستحقة عليهم ولتحقيق أهداف ذاتية أخرى، وفي نفس الوقت تمتلك الإدارة الضريبية أنظمة ومحاسبين معتمدين؛ من أجل منع التهرب الضريبي وتمويل خزينة الدولة بالأموال في الوقت المناسب، لذلك سيقوم الباحث بدراسة أثر الأنظمة المحاسبية من ناحية الإدارة الضريبة ومقدرتها على منع التهرب الضريبي، ومن ناحية المحاسبين بقدرتهم على تكيف هذه الأنظمة المحاسبية بما يخدم أهداف الإدارة للمؤسسات التي ينتمون إليها.

وتساهم الأنظمة المحاسبية في تحقيق أهداف كلا من الإدارة الضريبة والمحاسبين؛ بإعداد البيانات والتقارير المالية المطلوبة، وهنا تطلب الأمر دراسة الأنظمة المحاسبية الإلكترونية وأثرها في التهرب الضريبي.

وبناء على ما تقدم فإن مشكلة الدراسة تكمن في الإجابة عن السؤال الرئيسي الآتي: ما أثر الأنظمة المحاسبية على المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي؟.

أسئلة الدراسة:

من أجل الإجابة عن مشكلة الدراسة سيقوم الباحث بصياغة الأسئلة الفرعية الآتية:

1. ما هو أثر الأنظمة المحاسبية في المحاسبة الإبداعية؟
2. ما هو أثر استخدام الأنظمة المحاسبية في التهرب الضريبي؟
3. ما هو أثر المحاسبة الإبداعية في التهرب الضريبي؟
4. ما هو أثر استخدام الأنظمة المحاسبية على العلاقة بين المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي؟

فرضيات الدراسة

سعت هذه الدراسة إلى فحص الفرضيات الآتية:

1. استخدام الأنظمة المحاسبية يؤثر في المحاسبة الإبداعية.
2. استخدام الأنظمة المحاسبية يؤثر في التهرب الضريبي.
3. استخدام المحاسبة الإبداعية يؤثر في التهرب الضريبي.
4. استخدام الأنظمة المحاسبية يؤثر في العلاقة بين المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي.

أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة من الآتي:

1. تتمثل أهمية الدراسة في إيجاد العلاقة ما بين الأنظمة المحاسبية والمحاسبية الإبداعية والتهرب الضريبي، ومن الناحية العملية تتبع أهمية البحث من إيجاد رؤية تجعل الأنظمة المحاسبية أكثر كفاءة، بحيث يحصل المستخدمون للبيانات المالية على بيانات أكثر دقة وموضوعية، مما ينتج عنها التقويم الصحيح للأداء المالي والقرارات الرشيدة.
2. إن هذه الدراسة تهم الأطراف كافة - من مؤسسات والفاحص الضريبي والمدقق الخارجي - بحيث يكون مطلع على أهمية الأنظمة المحاسبية، لما لها من أثر كبير في تحسين مستوى أداء الشركات، ويساعد المدققين وفاحصي الضريبة في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.

أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى تحقيق الأهداف الآتية:

1. التعرف على أثر استخدام الأنظمة المحاسبية على العلاقة بين المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي.
2. التعرف على أثر الأنظمة المحاسبية في المحاسبة الإبداعية.
3. إيضاح تأثير استخدام الأنظمة المحاسبية في التهرب الضريبي.
4. التطرق إلى أثر المحاسبة الإبداعية في التهرب الضريبي.

مصطلحات الدراسة:

- الأنظمة المحاسبية: هو أحد عناصر المنشأة والذي يقوم بتشغيل البيانات الخاصة بعمليات المنشأة المالية؛ بهدف إنتاج معلومات لمستخدمين مختلفين - سواء كانوا من داخل المنشأة أو خارجها - لأغراض: منها قياس أداء المنشأة وخدمة الإدارة في اتخاذ القرارات التخطيطية والرقابية (زوينه بن فرج، حسين رحيم، 2013).
- المحاسبة الإبداعية: تعد شكلاً من أشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة، وتعمل على تغيير القيم المحاسبية الموضوعية إلى قيم غير موضوعية، وغالباً ما يمتلك ممارسو المحاسبة الإبداعية قدرات مهنية محاسبية تمكنهم من التلاعب في القيم وتحويلها إلى الشكل الذي يرغبون فيه؛ من خلال الاستفادة من الثغرات في القوانين والخيارات المتاحة في المعايير المحاسبية المعتمدة (جبار، 2015).
- التهرب الضريبي: هو عدم دفع الضريبة المستحقة على المكلف، ويكون ذلك إما جزءاً منها أو كل النسبة المفروضة عليه، ويتم التهرب قبل بدء فترة الدفع أو خلالها باستخدام وسائل غير مشروعة (وهبة، 2010).

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

2.1 أنظمة المعلومات المحاسبية

2.2 المحاسبة الابداعية

2.3 التهرب الضريبي

2.1 أنظمة المعلومات المحاسبية

2.1.1 المقدمة

يقدم التطور الهائل في تكنولوجيا الحاسب الإلكتروني في العصر الحالي تحولاً كبيراً نحو استخدام نظم المعلومات المحاسبية، فقلت نسب استخدام نظم المعلومات اليدوية في إدارة الأعمال بشكل واضح، إلا أن الفوائد الكبيرة التي جلبتها هذه النظم الحديثة قد ساعدت في زيادة المخاطر التي تتعلق بارتكاب الغش وسهولة التلاعب في البيانات المحاسبية، ويتمثل ذلك في سهولة تعديل قواعد البيانات وتبديل المستندات لعل وهمية دون وجود أي دليل عليها.

وفي هذا الفصل تناول الباحث القضايا المرتبطة بأنظمة المعلومات المحاسبية من حيث مفهومها، شروطها، مواصفاتها، مقوماتها، أهدافها، المصادر التي تهددها، أنظمة المعلومات المحاسبية في فلسطين، والقانون الضريبي المنظم لاستخدام أنظمة المعلومات المحاسبية فيها.

2.1.2 مفهوم أنظمة المعلومات المحاسبية:

يعرف نظام المعلومات - بشكل عام- على أنه مجموعة الأفراد والإجراءات والمواد التي يتم جمع المعلومات ومعالجتها وتقديمها من خلالها، كما أنها الإطار الذي يتم من خلاله تنسيق الموارد البشرية والآلية، وتحويل المدخلات إلى مخرجات بهدف تحقيق أهداف المشروع (الفتلاوي، 2012، ص276).

وتعددت المفاهيم التي تناولت أنظمة المعلومات المحاسبية، وقد تطرق الباحثون في هذا المجال إلى تعريفها -بشكل عام- على أنها الإطار الذي يحدد كيفية القيام بالأعمال المحاسبية التي تشمل التحليل والتسجيل والتبويب وتصنيف جميع العمليات المحاسبية، بالإضافة إلى تصميم الملفات المؤدية لتلك العمليات والدفاتر التي تسجل فيها، كما تشمل على تحديد جميع الإجراءات المتبعة لجمع المعلومات المالية المتعلقة بالشركة (الهباش، 2016، ص30).

ويمكن تعريف نظم المعلومات المحاسبية بأنها: إحدى مكونات التنظيم الإداري المختصة في عمليات جمع المعلومات المالية الكمية وتبويبها ومعالجتها وتوصيلها للجهات المعنية بها؛ بهدف مساعدة جميع الأطراف الداخلية والخارجية في اتخاذ القرارات الصحيحة في ظل المعطيات والمعلومات المحاسبية المتوفرة في الشركة (سعد، 2014، ص 35).

كما ويعرف نظام المعلومات المحاسبية على أنه: مجموعة متناسقة ومتكاملة من الوسائل والإجراءات والأساليب التي صممت بهدف معالجة الأحداث والوقائع الاقتصادية التي تؤثر في عمل الشركة، أو مركزها المالي بطريقة ملائمة لطبيعة عملها، وبشكل اقتصادي يساهم في حماية ممتلكات الشركة وفق القواعد والمعايير المحاسبية القانونية، وتقديم المعلومات والتقارير المطلوبة إلى الإدارة والجهات الخارجية في الوقت المناسب (الفتلاوي، 2012، ص 277).

والجدير بالذكر هنا أن نظام المعلومات المحاسبي مستقل عن باقي أنظمة المعلومات الإدارية، حيث لا يعتبر نظاماً فرعياً عنها؛ وذلك لأنه يخدم قطاعاً كبيراً من المستخدمين الخارجين إلى جانب المستخدمين الداخليين في الشركة، وهو الأمر الذي قد لا ينطبق على بقية أنظمة المعلومات الإدارية في الشركات (سعد، 2014، ص 36).

وهنا يمكننا الإشارة أيضاً إلى أن نظام المعلومات المحاسبي لا بد أن يكون له مواصفات مرتبطة بنظم المعلومات بشكل عام، بالإضافة إلى أنه يمتلك مواصفات خاصة تميزه عن باقي الأنظمة المعلوماتية الأخرى؛ وذلك بسبب ارتباط هذا النظام بوظيفة المحاسبة، فنظام المعلومات المحاسبي يرتبط بالمعلومات الاقتصادية التي تتأثر بجميع الأحداث الخارجية أو العمليات الداخلية، ويعبر عن جميع هذه المعلومات بصورة مالية مثل قيمة المبيعات للزبائن، رغم أن بعضها قد يكون غير مالي مثل ساعات العمل، حيث تترجم فيما بعد إلى بيانات مالية، وفيما يتعلق بمخرجات هذه الأنظمة، فإن مخرجات نظام المعلومات المحاسبي تتمثل في المستندات والقوائم وبعض المعلومات الأخرى التي يتم التعبير عنها بصورة مالية، وتشمل هذه المعلومات الناتجة عن النظام عمليات التسجيل، ومعلومات رقابية، ومعلومات لاتخاذ القرارات الصحيحة للشركة (الهباش، 2016، ص 31).

وبالاعتماد على ما سبق يرى الباحث أن أنظمة المعلومات المحاسبية هي عبارة عن نظام إداري يتم العمل به من خلال العنصر البشري في الشركة؛ بهدف توفير المعلومات بصورة تتلاءم مع أهداف المنظمة واحتياجاتها، وذلك في الوقت المناسب لمستخدمي تلك المعلومات، سواء كانت من عناصر داخلية أو خارجية؛ لمساعدتهم في القيام بالوظائف المطلوبة منهم واتخاذ القرارات الصحيحة.

2.1.3 شروط أنظمة المعلومات المحاسبية:

يمثل بناء نظام المعلومات المحاسبي أهم خطوات العمل الفعال لضمان تصميم نظام قوي ومتكامل، حيث يجب التأكد من توفر المقومات والشروط الأساسية فيه لضمان سير إجراءات العمل من خلاله بطريقة سليمة، ولكي يكون هناك نظام فعال ومنتين للمعلومات المحاسبية لا بد أن تتوفر فيه الشروط الآتية (الهباش، 2016، ص 32):

1. أن يتميز بالدقة والسرعة العالية التي تضمن الحصول على المعلومات المحاسبية بسرعة دون وجود أخطاء، بالإضافة إلى سهولة التخزين والحفظ والمعالجة لجميع المعلومات.
2. أن تتسم بالبساطة؛ وذلك من خلال سهولة تدفق المعلومات من مصادرها وتجنب تكرارها، وتوضيح تدفق المعلومات بين مراكز اتخاذ القرارات المختلفة.
3. أن تتصف بالمرونة التي تساعد في تحديث المعلومات الموجودة فيها وتطويرها لتتلاءم مع التغيرات التي تحصل في الشركة.
4. القدرة على تزويد إدارة الشركة بالمعلومات المحاسبية الضرورية في الوقت المناسب، مما يساعد في اتخاذ القرارات الصحيحة ضمن المعطيات الموجودة بدقة أكبر.
5. القدرة على تزويد إدارة الشركة بالمعلومات اللازمة لمساعدتها في التخطيط القصير، والمتوسط، أو طويل المدى لأعمال الشركة المستقبلية.

6. أن تزود الإدارة بالمعلومات التي تساعد في عملية الرقابة والتقييم لأنشطة الشركة الاقتصادية.

7. أن تتوافق مع أنظمة المعلومات الأخرى الموجودة في الشركة؛ وذلك بهدف تحقيق التكامل ما بين وظائف التخطيط والتنفيذ والرقابة داخل الشركة.

8. أن تكون مقبولة لدى الموظفين؛ ولذلك لا بد من أن تتميز بالصفات التي تشجع الموظفين على استخدامها وتقنعهم بفوائدها وأهميتها.

ويرى الباحث في ضوء ما سبق ضرورة أن تهتم الشركات التي تعتمد في عملها على نظم المعلومات المحاسبية بجميع الشروط التي يمكنها أن تحقق أفضل نتائج عند التعامل مع هذه الأنظمة، ولعل سهولة الاستخدام من أهم هذه الشروط؛ وذلك لأن المستخدمين يفضلون الأنظمة غير المعقدة والتي يمكن من خلالها إنجاز المهام المطلوبة منهم بدقة وسرعة.

2.1.4 وظائف ومواصفات أنظمة المعلومات المحاسبية

تقوم أنظمة المعلومات المحاسبية بمجموعة كبيرة من الوظائف التي يتم من خلالها تحقيق الأهداف التي صممت من أجلها، ومن هم هذه الوظائف ما يأتي (الباز، 2015، ص32):

1. جمع المعلومات وتخزين البيانات المختلفة بأنشطة وعمليات الشركة بكفاءة وفعالية.
2. معالجة المعلومات من خلال عمليات التصنيف والفرز.
3. توليد المعلومات المهمة التي تساعد في اتخاذ القرارات للجهات المعنية.
4. العمل على تحقيق الرقابة الداخلية من خلال تسجيل جميع المعلومات المتعلقة بأنشطة الشركة بدقة ومعالجتها، بالإضافة إلى حمايتها من التسرب أو التلف.

ولضمان كفاءة أنظمة المعلومات المحاسبية؛ لا بد أن تتمتع بمجموعة من المواصفات والتي يمكننا حصرها فيها يأتي (سعد، 2014، ص41):

1. التكامل ما بين نظام المعلومات المحاسبي وبقية أجزاء نظام المعلومات الإداري وذلك من خلال إمكانية دمج المعلومات والعمليات التي تتم من خلال جميع هذه الأنظمة.
2. تسجيل التغيرات الاقتصادية لضمان تميز المعلومات التي يحتويها النظام بالتجدد والحدثة.
3. تعدد البرامج؛ مما يعطي فرصة للاختيار والمفاضلة بينها بما يتناسب مع حاجة الشركة.
4. إمكانية تصنيف المعلومات من خلالها حسب وجهات نظر متعددة؛ بهدف المساعدة بصورة أفضل في عملية اتخاذ القرارات عند الضرورة.
5. تتميز بالسهولة؛ إذ يمكن استخدامها من قبل قسم الحسابات والأقسام المالية والمراجعين وجميع الإدارات المتعددة داخل الشركة.

ويؤكد الباحث هنا على أهمية اتصاف أنظمة المعلومات المحاسبية بمجموعة الصفات التي تتفق مع طبيعة عمل الشركة؛ وذلك بهدف التأكد من قدرتها على الوفاء بأهدافها وخططها، ولا بد أن تتكامل صفاتها مع الشروط التي يجب أن تتوفر فيها لضمان استخدامها بالشكل الصحيح للحصول على النتائج المتوقعة منها بصورة أفضل، لذلك لا بد أن تمتاز بالسهولة والسرعة، والقدرة على التلاؤم مع جميع المتغيرات الاقتصادية والتغيرات التي قد تحدث داخل الشركة.

2.1.5 أهداف أنظمة المعلومات المحاسبية

تعد أنظمة المعلومات المحاسبية من النظم المفتوحة التي تتأثر بصورة كبيرة بالبيئة المحيطة وتؤثر فيها، ويمكننا تقديم أهداف هذه الأنظمة في ثلاثة مستويات مختلفة وهي كما يأتي (احمرو، 2006، ص 20-22):

1. الأهداف على مستوى النظرية المحاسبية:

يمثل الإطار المفاهيمي للنظرية المحاسبية المرجعية الأساسية لجميع العمليات الفنية التي ينفذها النظام المحاسبي، مما يعني ضرورة التوافق ما بين النظام المحاسبي وبقية الأنظمة المعمول بها داخل الشركة، وقد حددت معايير المحاسبة الدولية الأهداف التي يجب أن تحققها التقارير المالية التي تستفيد منها الجهات المسؤولة عن اتخاذ القرارات المرتبطة بالمنظمة، وهذه الأهداف تتمثل في تقديم المعلومات المفيدة لاتخاذ القرار الصحيح، وتقديم معلومات حديثة وسهلة الفهم تساعد جميع الأطراف المعنية على التنبؤ بالتدفقات النقدية، وتقديم معلومات عن الموارد والالتزامات وجميع العمليات المتعلقة بعمل الشركة، وتساعد أنظمة المعلومات المحاسبية على تحقيق جميع هذه الأهداف بسهولة وفعالية أكبر (احمرو، 2006، ص21).

2. الأهداف على مستوى النظام المحاسبي:

تقدم أنظمة المعلومات المحاسبية العديد من الأهداف على مستوى النظام المحاسبي والتي تتمثل بما يأتي:

- استخدام النظام المحاسبي بطريقة أكثر فعالية وكفاءة أكبر؛ حيث تزيد منافع تشغيله عن تكلفة تشغيله.
- دقة المعلومات والمخرجات الخاصة بالنظام؛ حيث تمتاز المعلومات المستخدمة في اتخاذ القرارات بالتلاؤم مع البيانات المدخلة للنظام.
- قلة الأخطاء في المعلومات المستخدمة؛ حيث تتميز بالدقة والحدثة مما يضمن اتخاذ القرارات الصحيحة بصورة أكبر.
- إمكانية تطويره وتنفيذه في مدة زمنية بسيطة، ولا بد أن يعتمد تطويره على المنافع المتوقعة من النظام وإمكانية التطوير بتكاليف قليلة.
- أن يتمتع برضا المستخدمين، وخاصة مدخلي البيانات والأفراد المسؤولين عن اتخاذ القرارات التي تعتمد على هذه الأنظمة (احمرو، 2006، ص22).

3. الأهداف على مستوى الشركة:

تتحقق جميع الأهداف على مستوى الشركة من خلال تشارك نظام المعلومات المحاسبي مع جميع الأنظمة الأخرى في المعلومات والمعالجة، مما يعني تحقيق متطلبات وأهداف الرقابة الداخلية في الشركة، وهو ما تسعى له الشركات لتوفير معلومات محاسبية دقيقة تؤكد على إمكانية تحقيق أهداف الشركة بالعمل والتطور.

وبالاعتماد على ما سبق يشير الباحث إلى وجود تكامل كبير ما بين جميع الأهداف التي يجب أن تحققها أنظمة المعلومات المحاسبية في المستويات الثلاثة السابقة معاً، إذ إنه بدون هذه المستويات لا يمكن الحكم على نجاح نظام المعلومات المحاسبي أو فشله في تحقيق الأهداف المتوقعة منه، فإن تطبيق قواعد النظرية المحاسبية وتحقيق أهداف إعداد التقارير المالية، لا يضمن تحقيق أهداف النظام المحاسبي بشكل كامل، كما أن وجود نظام معلومات محاسبي متكامل بجميع عناصره، لا يعني تطبيق النظرية المحاسبية ولا يضمن تحقيق أهداف النظام في توفير رقابة داخلية على مستوى الشركة.

2.1.6 مقومات أنظمة المعلومات المحاسبية:

تشمل مقومات أنظمة المعلومات المحاسبية جميع الأسس التي يمكن أن يعتمد عليها النظام للتأكد من قدرته على العمل بشكل مترابط ومتكامل، وتختلف هذه المقومات بالاعتماد على طبيعة العمل في الشركات المتعددة، والتي تختلف في أهدافها وأعمالها؛ نتيجة اختلاف بيئة العمل التي تعمل فيها، وفيما يأتي أهم المقومات التي يجب أن تعتمد عليها أنظمة المعلومات (المعمار، 2002، ص 67-68):

1. القواعد والمعايير:

تشكل القواعد والمعايير الإطار العام الذي يتحكم بجميع النظام المحاسبي، والتي تحدد مسار الأعمال فيه وتتحكم بالإجراءات التي تتم من خلاله (المعمار، 2002، ص 67).

2. هيكل النظام:

ويتمثل هيكل النظام بالبناء التنظيمي وأسلوب تقييم المستويات الإدارية فيه، بالإضافة إلى جميع العلاقات التي تربط مكونات النظام مع بعضها، ويتأثر هيكل النظام المحاسبي بعدد من العوامل وهي: حجم المنظمة، وطبيعة نشاطها، وأهدافها، وملكيته، ونوعية المعلومات التي يجب أن تتوفر فيها.

3. الوسائل:

وتتمثل في الوسائل التي يتم من خلالها إيصال المعلومات إلى الجهات المسؤولة، والتي كانت سابقا تتمثل في مجموعة من الأوراق الثبوتية، والتي تطورت في ظل تطور نظم المعلومات المحاسبية لتشمل التقنيات الحاسوبية المتعددة التي تقوم بنقل المعلومات بين الجهات المسؤولة (المعمار، 2002، ص 68).

4. دليل الحسابات:

يمثل دليل الحسابات الإطار العام الذي يتم من خلاله تحليل المعاملات الاقتصادية وتصنيفها، ويحقق استخدام الدليل الكثير من الفوائد: مثل اختصار الوقت والجهد في كتابة أسماء الحسابات ويساعد في تبويب العمليات المحاسبية وتركيزها (مقداد، 2010، ص 33).

5. التقارير:

وتعد التقارير مخرجات أنظمة المعلومات المحاسبية، وهي تمثل أداة لحمل المعلومات إلى مستخدميها ويمكننا تصنيف التقارير والقوائم المالية إلى نوعين وهما:

- تقارير مالية تتضمن بيانات محاسبية خاصة بالجهات الخارجية.
- تقارير مالية تتضمن بيانات محاسبية خاصة بالجهات الداخلية.

6. الأفراد:

وتشمل مجموعة الأفراد المحاسبين الذين يعملون على النظام ضمن مراحل جمع البيانات وتصنيفها ومعالجتها والحصول على النتائج منها.

7. الآلات والأجهزة المساعدة

وتشمل جميع العناصر المادية التي تتضمنها الشركة، إذ تستخدم في معالجة البيانات المحاسبية، وبالعادة تتم هذه المعالجة بعدة خطوات فنية باستخدام التقنيات الحديثة؛ بهدف تحليل جميع البيانات المحاسبية ومعالجتها للحصول على المعلومات المطلوبة بسرعة ودقة (مقداد، 2010، ص34).

2.1.7 مصادر تهديد أنظمة المعلومات المحاسبية:

تمثل المعلومات المصدر الأساسي والمهم في جميع الأنظمة المعلوماتية، ولعل أهمية المعلومات تلعب دوراً واضحاً في أنظمة المعلومات المحاسبية وذلك بسبب أهميتها وحساسيتها، وتؤثر المعلومات المحاسبية غير الدقيقة بشكل سلبي على أداء أنظمة المعلومات المحاسبية وكفاءتها -المعمول بها في الشركات المتعددة- والتي تتسبب في صدور تقارير مالية غير موثوقة، وتتعدد مصادر التهديد وأشكاله وطرقه بتنوع أنظمة المعلومات المحاسبية وأساليب تنفيذها وأهدافها، ويمكننا حصر المصادر التي تهدد أنظمة المعلومات المحاسبية فيما يأتي (احمرو، 2006، ص23):

1. الأخطاء: وتتمثل في الحصول على المعلومات غير الدقيقة، أو في التقدير الخاطئ

للمعلومات وعدم الاهتمام؛ وذلك بسبب نقص المعرفة أو نقص التدريب.

2. المخالفات: وتتمثل في الغش الإداري المتمثل في تحريف المعلومات المالية والمحاسبية

عن قصد، أو سرقة أصول الشركة ومعلوماتها.

وهنا يشير الباحث إلى أهمية المحافظة على أنظمة المعلومات المحاسبية من جميع التهديدات التي قد تصادفها؛ وذلك بسبب أهمية المعلومات الموجودة بها وحساسيتها في الشركة، وذلك يتمثل في حدوث الأخطاء التي قد تتسبب في عدم تحقيق أهداف الشركة، أو قد تتسبب في تسرب معلومات مهمة قد تؤثر في عمل الشركة كلها.

2.1.8 أنظمة المعلومات المحاسبية في فلسطين:

استخدمت أنظمة المعلومات المحاسبية في فلسطين في بداية الثمانينيات من القرن الماضي، وبدأ استخدامها بشكل مبدئي في البلديات والمؤسسات الحكومية، ومن ثم انتقلت إلى شركات الأعمال الخاصة، وفي البداية كانت هذه الأنظمة عبارة عن نظم معلومات منفردة ومنفصلة تتمثل في مجموعة من البرامج غير المترابطة مع بعضها، ومنها برنامج يعالج النظام المالي، وبرنامج نظام المخزون، وبرنامج الرواتب، وبعد ذلك تطورت هذه النظم لتظهر بصورة متكاملة ومترابطة.

وقد تعددت البرامج التي استخدمت في هذا المجال، يشير قاعود (2007) الى مجموعة من هذه البرامج والتي تتمثل فيما يأتي (قاعود، 2007، ص51-52):

1. برنامج الأصيل للمحاسبة والإدارة: وهو من تصميم شركة القلعة، ويعد من أحدث أنظمة المعلومات المحاسبية في فلسطين الذي تم إطلاقه في سوق البرامج المحاسبية، ويعتبر من أكثر البرامج انتشاراً في شركات الأعمال الفلسطينية وخاصة في قطاع غزة بسبب سهولته الكبيرة في إنجاز المهام.

2. نظام المحاسب الذكي للمحاسبة والإدارة: صمم هذا البرنامج من قبل شركة فلسطين للكمبيوتر وأنظمة المعلومات (سمارت سوفت) ويستخدم في الكثير من المصانع والمؤسسات الفلسطينية.

3. نظام (بابا) للمحاسبة وإدارة المخازن: صمم هذا البرنامج من شركة (بابل سوفت)، ويوفر إمكانية التعامل بعدة مخازن في مجموعة محاسبية واحدة، ويمكن تنفيذ جرد لكل مخزن بشكل منفصل أو بعمل جرد إجمالي لجميعها دفعة واحدة، وأهم ما يميز هذا البرنامج توفر العديد من العمليات من خلاله.

4. نظام المحاسب السحري: يعود تصميم هذا البرنامج إلى شركة التقنيات الحديثة، ويعالج جميع الأمور والمتطلبات المحاسبية؛ مثل القيود اليومية والحسابات الختامية والفواتير والسندات والشيكات.

5. برنامج الممتاز: صمم هذا البرنامج من خلال شركة هايتوب للكمبيوتر، ويتميز بقدرته على إنجاز الأعمال المحاسبية كافة في منشآت الأعمال الخاصة.

ويرى الباحث ان السوق الفلسطيني أصبح لديه العديد من الشركات المتخصصة في تصميم الانظمة المحاسبية والتي لم تتطرق لها الدراسة السابقة، ومن هذه الانظمة:

1- نظام الشامل المحاسبي: والذي اصبح من اوسع البرامج انتشارا في الاراضي الفلسطينية.

2- نظام الديوان: ويعد برنامجاً موازياً لبرنامج الشامل.

3- المنارة: حيث قامت الشركة بنقله نوعية من حيث ادارة الحسابات عن طريق الانترنت.

4- برنامج فيجا المحاسبي: وهو برنامج محاسبي أعد حديثاً ويتصف بالشمولية وسهولة الاستخدام، حيث عمدت شركة فيجا تكنولوجي بتصميم واجهة استخدام يستطيع من خلالها المحاسبين وغير المحاسبين استخدامها بسهولة.

2.1.9 القانون الضريبي المنظم لاستخدام أنظمة المعلومات المحاسبية في فلسطين

يضمن قانون الضريبة المعمول به في الأراضي الفلسطينية استخدام أنظمة المعلومات المحاسبية، فقد نصت المادة رقم (6) من قرار مجلس الوزراء رقم (138) بتاريخ 2005/7/26 والمتعلقة بلائحة مسك الحسابات على ما يأتي (سعد، 2014، ص43-44):

1. يجب أن يستجيب نظام المعلومات الإلكتروني لجميع متطلبات مسك الدفاتر المحاسبية القانونية وتعليماتها.
2. يجب أن يكون النظام المعمول به مرخص من الجهات الحكومية.
3. يجب أن يمتاز النظام بالقدرة على الطباعة التلقائية للمستخرجات، بما في ذلك جميع التسجيلات للمجموعات الثابتة أو جزء منها وذلك حسب نظام تسجيلها، مع ضرورة وجود رقم لكل مستند.
4. يجب على كل شخص مكلف أو محاسب أن يسجل نظامه المحاسبي لدى وزارة المالية ويذكر فيه جميع التفاصيل المتعلقة بالنظام.
5. يجب أن يزود النظام بجهاز وقائي لانقطاع التيار الكهربائي.
6. يجب أن يتم ذكر كلمة (أصل) على كل نسخة يتم استرجاعها من الجهاز.

وبالاعتماد على ما سبق يرى الباحث أن القانون السابق لم يوضح بشكل كافٍ حالات التلاعب التي يمكن أن تتم من خلال استخدام أنظمة المعلومات المحاسبية، ومثل ذلك كتابة كلمة (أصل) على كل نسخة يتم طباعتها من المستندات الموجودة داخل النظام، حيث لم يحدد عدد النسخ أو الجهات التي تقدم لها تلك النسخ، كما أن القانون قد ذكر ضرورة ترخيص النظام من خلال الجهات المسؤولة ولم يتطرق إلى شروط ترخيصه ومواصفاته، وهنا يؤكد الباحث على ضرورة وجود نص واضح يشير إلى أنه يجب أن لا يتم تعديل البيانات في المستندات التي يتم

إدخالها إلى النظام، وأن يكون التعديل من خلال سند قيد؛ وذلك لضمان عدم حصول أي تلاعب بالمعلومات او عمليات الغش أو التهرب الضريبي.

2.2 المحاسبة الإبداعية

2.2.1 المقدمة

يعد التلاعب في المعلومات المالية فناً من فنون التضليل، على الرغم من اتفاق الباحثين والدارسين على عدم اخلاقياته، والتي تجعل من الصعب اكتشاف التضليل من قبل جهات التدقيق سواء كانوا محاسبين داخليين أو خارجيين أو حتى أي جهة رقابية أخرى تابعة للحكومة، وقد اصطلح مهنياً على تسمية الإجراءات الخفية لهذا التلاعب في البيانات المحاسبية بالعديد من المسميات ومنها: إدارة الأرباح، والهندسة المالية، وتلطيف الدخل، والمحاسبة التجميلية، والمحاسبة الإبداعية أو المحاسبة الخلاقة.

وفي هذا الفصل يتناول الباحث المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية من حيث مفهومها، ودوافع المحاسبة الإبداعية والعوامل التي ساعدت على ظهورها، والأساليب المستخدمة فيها، بالإضافة الى الاتجاهات الحديثة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والتقليل منها.

2.2.2 مفهوم المحاسبة الإبداعية

بدأ ظهور هذا المفهوم حديثاً وذلك منذ ثمانينيات القرن العشرين الماضي، وذلك منذ أن بدأت كثير من الشركات مواجهة صعوبات في أعمالها في فترة الركود التي حدثت في بداية تلك الفترة التي كان فيها الضغط؛ بهدف إنتاج أرباح أفضل، بينما كان من الصعب في تلك الفترة الحصول على الأرباح من أي نوع، وبالتالي قامت الشركات بإبداع هذه الأرباح في ظل عدم القدرة على الحصول عليها، ولقد استمر الركود لفترة طويلة مما تسبب في إجبار كثير من الشركات التي أبلغت عن أرباح مبتدعة على التصفية والإغلاق.

ويعود ظهور المحاسبة الإبداعية إلى اهتمام الممارسين والمتعلقين بنشاط سوق العمل وملاحظتهم له، فقد دققوا في النشاط الذي يتم لتضليل المستثمرين أو تغيير انطباعاتهم، وذلك من خلال قيام إدارة كثير من الشركات باستخدام أسلوب يعرض ما يريده لهم، ويقدم صورة يرغبون بها على عكس الحقيقة التي تعاني منها الشركة.

وتعرف المحاسبة الإبداعية على أنها الاستخدام القانوني للمبادئ والقواعد المحاسبية بطريقة ما لتحريف القوائم المالية وتزييفها، وهي -أيضا- عملية تحويل القيم المحاسبية المالية من صورتها الحقيقية -عما هي عليه فعلا- إلى صورة مرغوبة كما يعتقد القارئون عليها، بحيث تقدم معلومات إيجابية عن الشركة دون الإخلال بالمبادئ والقوانين المحاسبية، ويتم ذلك من خلال استغلال القوانين الموجودة لصالح أعمال الشركة (الآغا، 2011، ص80).

كما تعرف على أنها العملية التي يتم من خلالها تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه في الحقيقة، لتصبح كما يريد المعدون لها من خلال استغلال القوانين الموجودة أو الاستفادة منها أو تجاهل بعضها، كما تعرف اصطلاحاً على أنها عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح التي تهدف إلى نقل الكشوفات المالية مما يجب أن تكون عليه، وهي -أيضا- عملية يتم من خلالها هيكلة المعاملات لكي تصدر نتائج محاسبية بدلاً من الإبلاغ عن المعاملات بطريقة حيادية (القطيش، 2011، ص362).

ويقصد أيضا بالمحاسبة الإبداعية جميع الأساليب التي يتم من خلالها التلاعب في الحسابات؛ لإخفاء الأداء الفعلي للشركات؛ بغرض تحقيق نتائج نافعة للشركة أو بعض الموظفين فيها، وتتم هذه الممارسات في ظل استغلال عنصر المرونة والاختيار في المعايير والمبادئ المحاسبية، وتؤثر هذه الأساليب بشكل بالغ في أهمية الثقة بالمعلومات التي تقدمها الشركات للمستثمرين من خلال قوائمها المالية (جبار، 2015).

وتم تعريفها -أيضا- على أنها تتمثل في العمليات والممارسات التي تسمح للمحاسبين باستخدام القواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركات أو التلاعب فيها؛ لتحقيق أهداف محددة، وأما من وجهة نظر مهنية؛ فإن عملية المحاسبة تشمل معالجة العديد من قضايا الحكم وحسم الصراعات ما بين المداخل أو المناهج المتنافسة من أجل عرض نتائج الأحداث المالية والعمليات التجارية، وهذه المرونة توفر الفرص التي تسمح للمحاسبين بالتلاعب والغش والخداع والتحريف (الصوري، 2013، ص17).

ومن خلال التعريفات السابقة يتضح لنا ان مصطلح المحاسبة الإبداعية مجموعة من الممارسات المحاسبية التي تستخدم للتضليل والتحايل في القوائم المالية، حيث تعد المرونة التي وفرتها المبادئ المحاسبية وحرية الاختيار بين البدائل المحاسبية من أهم الأسباب التي أدت إلى انتشار المحاسبة الإبداعية.

وبالاعتماد على التعريفات السابقة يرى الباحث أنه يمكن تعريف المحاسبة الإبداعية على أنها مصطلح يصف مجموعة من الممارسات المحاسبية التي تستخدم بهدف التضليل المالي والتغيير في القوائم المالية الخاصة بالشركة، وذلك من خلال استغلال المرونة المتوفرة في القوانين والسياسات المحاسبية، وإمكانية الاختيار بين البدائل، ويلجأ الكثير من المحاسبين إلى هذه الممارسات بهدف خداع وتضليل المستفيدين من القوائم المالية، من خلال العمل على إظهار مركز مالي غير حقيقي لشركاتهم في حال تعرض الشركة لوضع مالي صعب وغير مستقر.

2.2.3 دوافع المحاسبة الإبداعية والعوامل التي ساعدت على ظهورها

تتوعدت الدراسات التي تناولت موضوع الدوافع وراء ممارسة المحاسبة الإبداعية، إلا أن العديد من الباحثين اتفقوا على أن وجود مصالح خاصة للأطراف التي تتلاعب بالحسابات هو السبب الرئيسي وراء ظهورها وانتشارها، ويمثل تضارب المصالح بين جماعات المصلحة المختلفة سبباً أساسياً - أيضاً - في ظهورها، فمصلحة المساهمين من الملاك تكمن في دفع الضرائب وتوزيعات أقل، أما المساهمين من المستثمرين تكمن في الحصول على توزيعات أرباح أعلى، وأما

الموظفين فإنهم يطمحون في الحصول على أعلى مرتبات ورواتب، وبالتالي فإن المحاسبة الإبداعية تمنح مجموعة أو مجموعتين مكانة ملائمة على حساب البقية.

وأشار الاغا (2011) إلى مجموعة من العوامل التي ساهمت في ظهور المحاسبة الإبداعية وهي كما يأتي (الآغا، 2011، ص18-19):

1. حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية

تسمح السياسات والقواعد المحاسبية للشركة اختيار الطريقة المحاسبية التي تفضل استخدامها في إعداد قوائمها المالية، حيث تسمح العديد من المعايير المحاسبية بالاختيار من بين البدائل المحاسبية المختلفة، وذلك بالاعتماد على الطرق التي تتناسب مع أهدافها ورغباتها وتحقق لها افضل النتائج.

2. حرية التقديرات المحاسبية

وتشمل اعداد العمليات المحاسبية بدرجة كبيرة والحكم الشخصي والتوقع وهذا يسمح للإدارة التلاعب في الكثير من التقديرات المطروحة، ففي الكثير من الحالات مثل تقدير العمر الانتاجي للموجودات بغض حساب الاستهلاك عادة ما تقوم الشركة بتقديرها وهذا يسمح لها بالتلاعب في هذه القيمة دون اكتشافه، ويتم ذلك عن طريق صياغة التقارير وإعداد التقديرات بالصورة التي تريدها الشركة.

3. توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية

يؤثر الوقت بشكل كبير على تنفيذ الكثير من العمليات الحقيقية وحدثها، والتي تؤدي إلى تحقيق الانطباع المرغوب فيه عن الحسابات والقوائم المالية للشركة، فعندما يترك للإدارة حرية تنفيذ العمليات في الوقت التي تريده فقد تؤول بعض العمليات لتحقيق أهداف ومكاسب محددة.

وهناك مجموعة من المميزات والحوافز التي تكمن وراء استخدام ممارسات المحاسبة

الإبداعية وهي على النحو الآتي: (البطنيجي، 2011، ص49).

1. تجنب الهبوط الحاد في أسعار الأسهم.
2. تقديم صورة أفضل عن الأرباح.
3. المحافظة على مستوى ثابت بين الحد الأقصى والأدنى؛ وذلك لتعظيم حوافز التعويضات.
4. تجنب سوء استجابة السوق إلى الأرباح خارج الاتجاه المراد به.
5. تخفيض تذبذب الأرباح؛ حتى يتم تقييم العقوبة بالارتباط مع مستوى المخاطر المنتظرة.
6. القيام بعمليات الحذف الواسعة بعد وصول إدارة جديدة لإخفاء جميع الحقائق والبيانات السابقة.
7. تخفيض التكلفة السياسية التي تترتب على علاقة الشركة بالمجتمع، وكذلك متطلبات الحجم أو عضوية الصناعة، وذلك من خلال تجنب ما قد يُعدّ من مستويات الأرباح المبالغ فيها.

2.2.4 الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية

تستخدم المحاسبة الإبداعية وسيلةً يمكن من خلالها التلاعب في العناصر الخاصة بالقوائم المالية، وإظهار الدخل، والموجودات، والمطلوبات للشركات بصورة غير حقيقية، ويمكن تقسيم أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية إلى ما يأتي

- أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل:

يتم من خلالها تغيير مبلغ صافي الدخل والذي يمكن من خلال ما يأتي (داخل، 2016، ص279-280):

1. تسجيل إيرادات المبيعات مبكراً قبل أن تكتمل عملية البيع، وقبل عملية تبادل المنفعة.

2. زيادة قيمة الدخل من خلال عائد لمرة واحدة، ويتم ذلك من خلال زيادة قيمة الربح من خلال بيع أصل مقيم بقيمة أقل من الحقيقية، وكذلك يمكن زيادة قيمة الدخل من خلال اعتبار عائد الاستثمار جزءاً من الإيرادات، بالإضافة إلى إمكانية تسجيل عائد الاستثمار باعتباره دخلاً تشغيلياً.

3. نقل الإيرادات الحالية إلى فترة زمنية محاسبية لاحقة.

4. نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو قادمة.

5. نقل المصاريف المستقبلية إلى الفترة المحاسبية الحالية.

- أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي:

وتشمل جميع الممارسات التي يمكن استخدامها للتلاعب بعناصر قائمة المركز المالي والتي تشمل ما يأتي (دهمش، 2005، ص6):

1. تقليل الالتزامات.

2. تضخيم مصاريف إعادة هيكلة الشركة.

3. تضخيم حسابات الأصول المدينة.

4. تضخيم المستحقات الاختيارية.

5. تضخيم الممتلكات والمعدات.

6. التلاعب في مخصصات الديون.

7. زيادة الاحتياطات.

8. التلاعب في طرائق تقييم الأدوات المالية.

- أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية:

تتعدد الإجراءات التي يمكن اتباعها من خلال المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية والتي تشمل كل ما يأتي (داخل، 2016، ص280):

1. تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية والعكس.
2. تسجيل تكاليف التطور الرأسمالي على أنها تدفقات نقدية استثمارية خارجة، وتبعدها عن التدفقات النقدية التشغيلية الخارجة، مما يؤدي الى زيادة التدفقات النقدية الداخلة.
3. التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضرائب.

أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة حقوق الملكية (جرار، 2006، ص 65-66):

تتميز جميع عناصر حقوق الملكية بالقدرة على استخدامها من خلال المحاسبة الإبداعية عن طريق إجراء تغييرات وهمية في زيادة رأس المال، والتي تستخدم في إعادة تقدير حجم الأخطاء أو خسائر الخيارات السابقة وأرصدة العملات الاجنبية.

ويرى الباحث بالاعتماد على ما سبق أن جميع الممارسات السابقة التي تدخل ضمن المحاسبة الإبداعية هي سلوكيات غير أخلاقية؛ وذلك لما تسببه من مخالفات كبيرة يقوم بها المحاسبون في إطار قيامهم بمهامهم ووظائفهم، ويتم من خلالها تحقيق غايات وأهداف معينة تستفيد منها فئة محددة على حساب المصلحة العامة داخل الشركة وخارجها، وفي كثير من الحالات تكون الاستفادة من هذه الممارسات قصيرة الأجل، وبالتالي تظهر نتائجها على المدى البعيد.

2.2.5 الأساليب والاتجاهات الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والتقليل منها

تعتبر عملية الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية والعمل على تقليلها من أكثر الأمور تعقيداً وصعوبة؛ وذلك بسبب عدم وجود دليل واضح على أي تلاعب في قيم القوائم المالية، لذلك

لابد من السعي المستمر وراء معرفة التطورات التي تتعلق بممارسات المحاسبة الإبداعية؛ بهدف الحد منها وكشفها، وفيما يلي مجموعة من الأساليب الحديثة المستخدمة في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية (الهندي، 2016، ص46):

1. بدأت فكرة عمل لجان المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية بعد التغيرات المالية الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية، والتي أدت الى قيام كل من بورصة نيويورك وهيئة سوق المال الأمريكية بالتوصية بضرورة إنشاء لجنة في الشركات المسجلة بها، مكونة من عدد من الأعضاء غير التنفيذيين تكون مهمتها تعيين المراجع الخارجي وتحديد اعماله، وبذلك تستطيع أن تضمن استقلاليته وقدرته على إبداء رأيه بالقوائم المالية دون التأثير عليه من أي جهة ممكنة.

2. أصبح هناك حاجة كبيرة إلى وضع أسس ومعايير أخلاقية مهنية جديدة، وخاصة بعد الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي تعرضت لها العديد من الدول في شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا في أواخر القرن العشرين، بالإضافة إلى تأثير انفتاح الأسواق المالية والعولمة والاعتماد على شركات القطاع الخاص لزيادة معدلات النمو الاقتصادي للعديد من دول العالم، وقد أُطلق على هذه المعايير الأخلاقية ما يعرف بمفهوم حوكمة الشركات، والتي تهدف إلى الحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية وتقليل الأضرار التي نشأت بسببها؛ وذلك لما أدت إليه من غياب الشفافية اللازمة لرفع المستوى الاقتصادي العالمي والمحلي على حد سواء.

3. خفض مجال اختيار البدائل والمعالجات المحاسبية عن طريق التقليل منها، من خلال تحديد الظروف التي يمكن أن تستخدم في كل معالجة، ولذلك قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية بإلغاء معايير المعالجة البديلة، ووضعت معالجة قياسية بدلاً منها.

4. الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية؛ وذلك عن طريق سن القواعد التي تقلل من استخدام بعض السياسات المحاسبية أو حتى إلغائها، بالإضافة إلى تفعيل فرضية

الثبات، والتي تعني الثبات في استخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل في إعداد البيانات المالية والقوائم.

5. زيادة كفاءة المراجعين والمراقبين ولجان المراجعة في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية المنتشرة، ويتم ذلك عن طريق اختيار مكاتب التدقيق ذات الكفاءة والمصدقية العالية، ويتم فيها الاعتماد على الموظفين أصحاب الخبرات والمهارة العالية؛ بهدف التأكد من قدرته على تصميم إجراءات المراجعة للحصول على تأكيد معقول عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

6. تفعيل التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والمراجع، ووضع ميثاق السلوك المهني الخاص بالمحاسبين.

7. العمل على تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين والمهتمين ومستخدمي المعلومات المالية المختلفة.

ويشير الباحث هنا إلى ضرورة وجود المراجع الكفؤ التي من خلالها يسعى إلى الحصول على الأدلة التي تثبت صدق القوائم المالية، وتؤكد عدم وجود أي أخطاء فيها، ويتضح لنا هنا انه بسبب وجود قيود كامنة في القوائم المالية نتيجة ممارسة المحاسبة الإبداعية، فانه من الصعب اكتشاف التجاوزات في القوائم المالية للفترة التي يغطيها تقرير المراجع، وهذا لا يعني وجود أي تقصير من جانب المراجع، ولكن في بعض الحالات يمكن اكتشاف التحريفات والتجاوزات في القوائم المالية إذا ما تمت عملية التدقيق بصورة دورية ومستمرة.

2.3 التهرب الضريبي

2.3.1 المقدمة

أصبحت ظاهرة التهرب الضريبي من الظواهر المنتشرة بشكل واسع في العديد من دول العالم، وتمثل هذه الظاهرة خطورة كبيرة على الواقع الاقتصادي، ومن أبسط صورها قيام المكلف

بإخفاء بعض عناصر المادة الخاضعة للضريبة أو كلها، وتساعد فاعلية أداء مهنة مراقبة الحسابات عند المصادقة على التقارير المالية في الحد من تهرب مكلفي ضريبة الدخل من سدادها، ومع تطور الأنظمة المحاسبية الحديثة ازدادت إمكانية خلق طرق جديدة تساعد على التهرب الضريبي بسهولة عالية، وهنا تظهر أهمية تقارير مراقب الحسابات في تأكيد صحة تمثيل البيانات المالية لواقع الشركة ونتيجة أعمالها.

2.3.2 مفهوم التهرب الضريبي

وقد تنوعت التعاريف الخاصة بالتهرب الضريبي والتي تناولها الدارسون والهمتون بها، ومن هذه التعريفات أنها: إحدى طرق اللجوء إلى الغش أو الاحتيال للتخلص من الضريبة أو تقليل مبلغها، ويجرى ذلك إما بمحاولة الفرد إنكار وجود وعاء ضريبي أو الإفصاح عن مبلغ أقل من المبلغ الحقيقي، كما يعرف على أنه التجاهل المقصود للتشريع القانوني للتهرب من الالتزامات والمستحقات الضريبية، وقد يتحقق التهرب عن طريق تقديم بيانات كاذبة أو إخفاء الحقائق التي تكشف عن الأرباح الحقيقية للمكلف (الغانمي، 2014، ص44).

كذلك يعد التهرب الضريبي من أهم مظاهر الحياة الاقتصادية المعاصرة والتي تمثل مشكلة تعاني منها جميع الدول النامية والمتقدمة على حد سواء، وهي تشمل جميع الشركات والمؤسسات على مختلف أنواعها وأشكالها، وتمثل جزءاً من الجرائم الاقتصادية لما لها من نتائج ضارة على المجتمع، ويعرف التهرب الضريبي على أنه قيام المكلف بالتخلص -كلياً أو جزئياً- من أداء الضريبة، دون نقل عبئها إلى غيره، مما يؤثر في حصيلة الدولة من الضريبة ويضيع عليها حقها (خلف، 2014، ص28).

ظاهرة التهرب الضريبي قديمة قدم الضرائب ذاتها، فقد عرف التهرب منذ نشأة الالتزام بها على عاتق الممولين شأنه شأن الجريمة التي عرفت منذ ان وجد الانسان، فهو يمثل ظاهرة يكاد لا يخلو منها مجتمع مهما بلغت درجة تقدمه وان كان ذلك بدرجات متفاوتة في حداثتها تبعاً لاختلاف درجة الوعي الضريبي، حيث يزداد في الدول النامية.

تناول الخبراء مفهوم التهرب الضريبي كل من وجهة نظره، ويستعرض الباحث بعضاً من تلك المفاهيم:

يرى البعض (محمد بهاء الدين، 1982) ان التهرب الضريبي: عبارة عن محاولة الممول رفع دين الضريبة المستحقة عليه باستبعاد بعض العناصر والعمليات من الوعاء الضريبي بصورة كلية او جزئية عن طريق استخدام طرق احتيالية وغش في أي مرحلة من المراحل عند الربط او في مرحلة التحصيل.

كذلك يعرف بعض الباحثين (عنايات، 2005) التهرب الضريبي بأنه كل مخالفة متعمدة لأحكام القوانين الضريبية كلياً او جزئياً متبعاً في ذلك طرق وأساليب شتى تحمل في طياتها طابع الغش المالي، واذا كان هناك اختلاف في وجهات النظر بين الممول ومصلحة الضرائب فيما يتعلق بالجانب الحسابي فالممول لا يعد متهرباً.

أيضا يعرف احد المختصين (عثمان، 2005) التهرب الضريبي هو عدم التزام المكلف او الممول بدفع مبلغ الضريبة المقرر عليه وذلك عن طريق عدم تقديم المعلومات الحقيقية عن النشاط الذي يمارسه، بل في بعض الأحيان تقديم معلومات مضللة وهذا يدفع مفتش الضرائب الى اتباع الطرق الایجازية في تقدير الضريبة.

اما التجنب الضريبي يكون بعدم شراء السلعة او الخدمة الخاضعة للضريبة المضافة مثلاً، وبالتالي يستغل الممول الثغرات الموجودة في القانون، فالتجنب الضريبي مشروع.

يرى الباحث اهمية التفرقة بين مفهوم التهرب الضريبي والتجنب الضريبي، حيث يقصد بتجنب الضريبة (طارق، 2003) تقادي الضريبة او استخدام وسائل مشروعة اي تصرفات لا تكون مخالفة للقوانين او اللوائح او الثغرات او القرارات او التعليمات التي تؤدي الى التخلص من الضريبة او تخفيضها باستخدام بعض النصوص القانونية للاستفادة من الحصول على اعفاءات معينة او تخفيضات معينة.

ان مفهوم التهرب الضريبي يقصد به امتناع الفرد عن القيم بأية تصرفات تؤدي به الى دفع الضريبة، فهو مثلا يرفض استيراد أية سلعة اجنبية يتوجب من استيرادها دفع ضريبة جمركية، وهذا التجنب أمر لا يعارضه القانون اذ انه لا يتضمن مخالفة لأحكامه.

فيما ذهب بعض الباحثين (احمد ماهر، 1980) الى ان التجنب الضريبي يحدث بإحدى وسيلتين:

1. وسيلة سلبية حيث يتمتع الشخص عن التصرف الموجب للضريبة او النشاط للضريبة او النشاط الخاضع لها، ويكون ذلك في الغالب نتيجة لرد فعل طبيعي لرفع المشرع لسعر الضريبة، بالنسبة لبعض الانشطة، الأمر الذي قد يبعد الأفراد عنها، او لتشجيع نوع من الأنشطة بإعفائها منها كلياً او جزئياً، بهدف تحقيق الأغراض الاقتصادية والاجتماعية، الامر الذي يشجع الأفراد للدخول في هذا النشاط.

2. الوسيلة الايجابية، ويقصد بها النفاذ من الثغرات في القانون للتخلص من الضريبة على أساس عدم توفر الشروط المقررة للخضوع للضريبة، وهنا على عكس ما سبق شرحه بالنسبة للوسيلة السلبية لا يتمتع الممول عن النشاط وانما يتخذ موقفاً ايجابياً، فيقوم بنشاط معين يدر عليه إيرادا ويعطيه شكلاً من الناحية القانونية، ولكن يختاره بصورة تلغي او تقلل من الضرائب المطلوبة منه، ومثال ذلك اتجاه الافراد الى تكوين شركات صورية بين الاندماج، او الفروع وبينهم حتى تتوزع الاموال الناتجة من الاستغلال صورياً أيضاً وبالتالي لا يتمتع بالإعفاء فرد بل أفراد صوريون والنتيجة ضياع حقوق الخزنة العامة.

ويرى الباحث من خلال ما سبق أن جميع التعريفات السابقة تحدد العناصر الأساسية للتهرب الضريبي، والتي تتمثل في انخفاض حصيله الإيرادات الضريبية، بغض النظر إذا كان هذا التهرب بشكل كلي أو بشكل جزئي، وعدم التزام المكلف بدفع الضريبة على الرغم من وجود القانون، مما يؤدي إلى خسارة الدولة لحقوقها المالية وتعرض المكلفين للمساءلة والمحاسبة القانونية نتيجة تخلفهم عن دفع المستحقات المترتبة عليهم.

2.3.3 أنواع التهرب الضريبي

تتعدد تصنيفات التهرب الضريبي وأنواعه ويمكننا تقسيمها كما يأتي (الامام، 2006، ص58):

1. **التهرب الضريبي داخل الدولة:** تتنوع صور التهرب الضريبي داخل الدولة، وذلك بهدف الإفلات من الضريبة، ومن تحمل عبئها بقيام المكلف بمخالفة قواعد القانون باستخدام إحدى الوسائل التي يحددها القانون.

2. **التهرب الضريبي خارج الدولة:** ويقصد بهذا النوع من التهرب ذلك الذي يتم خارج حدود الدولة، مثل التهرب الدولي الذي يعتبر محاولة التملص من عبء الضريبة الوطنية، وقد لا يتطلب ذلك تهريباً، وفي أحيان أخرى يتطلب ذلك التهريب.

ويمكن التفريق ما بين التهرب الضريبي وبين التهرب المشروع في أن الثاني منهما يعرف على أنه التجنب الضريبي أو التملص الضريبي، فيما يقصد بالتهرب غير المشروع الغش المالي، وبالتالي تنحصر أنواع التهرب الضريبي في شكلين أساسيين وهما: التهرب المشروع والذي لم يجرمه القانون ولم يضع عليه أي عقوبة، والتهرب غير المشروع الذي جرمه القانون ووضع على من يرتكبه عقوبات معينة بسبب مخالفتها لقواعد وأحكام القانون (البريم، 2016، ص46).

2.3.4 أسباب التهرب الضريبي

يرجع انتشار التهرب الضريبي إلى مجموعة من الأسباب التي ترتبط بالمكلف نفسه أو الثقافة السائدة في المجتمع، بالإضافة إلى طبيعة النظام الضريبي المطبق من حيث احتواؤه على الثغرات، وتلعب الظروف الاقتصادية دوراً أساسياً يرتبط بالإدارة الضريبية وكفاءة العاملين فيها، وتتمثل أهم الثغرات التي يمكن للمتهرب استغلالها في إخفاء أرقام الأرباح الحقيقية -خاصة في النشاطات التي لا تكون للحكومة صلة مباشرة فيها- كما هو الحال في الأنشطة المهنية والتجارية، وتضخيم التكاليف بشكل وهمي مع تقليل الإيرادات، والاستفادة من الإعفاءات الضريبية بشكل غير

قانوني، ووجود بعض أوجه القصور في قانون الضرائب؛ كطول الإجراءات والخطوات التي يمكن أن تمتد لأكثر من 5 سنوات (عامر، 2018).

ويعني التهرب الضريبي إبقاء مبلغ من المال في حوزة المكلف بدلاً من دفعه إلى الخزنة العامة، ويأتي بالدرجة الأولى بسبب ضالة روح التضامن بين أفراد الجماعة، وبالتالي تدني المستوى الخلقي لدى المكلفين، بالإضافة إلى وجود دوافع أخرى تحفز المكلف على التهرب، منها أسباب قانونية وأخرى سياسية واقتصادية، وفيما يلي أهم الأسباب التي تؤدي إلى التهرب الضريبي (جمعة، 2005، ص87):

1. الأسباب الأخلاقية: ويقصد بها ضعف الحس المالي كواجب اجتماعي عند الكثير من المكلفين، حيث يعتقدون بأن سرقة أموال الضريبة ليست سرقة، ويعود ذلك بسبب الميل العام لكثير منهم إلى عدم الخضوع للقانون.
2. الأسباب التشريعية: وتندرج هذه الأسباب نتيجة عدم وضوح التشريع الضريبي، وبسبب وجود الكثير من الثغرات القانونية التي تثير العديد من المشاكل والتناقضات للإدارة الضريبية، وتسمح بحصول المزيد من التهرب.
3. الأسباب الإدارية: وتتمثل هذه الأسباب في صعوبة وتعقيد الإجراءات الإدارية التي تتعلق بتحصيل الضريبة من المكلفين وتقديرها، وبالتالي عدم المساواة والعدالة الفعلية بين المكلفين؛ مما يؤدي إلى التهرب الضريبي.
4. الأسباب النفسية: وترتبط هذه الأسباب بنسبة الوعي الضريبي، فكلما ازداد الوعي الضريبي ضعف التهرب منها والعكس، ويعتقد كثير من الباحثين في هذا المجال أن العوامل النفسية لا مفر من وجودها بالنسبة لبعض الضرائب؛ وذلك بسبب سياسات الإدارة المالية التي تسبب صعوبة في تطبيقها مما يؤثر على نفسية المكلف في قبول دفعها أو رفضه.

5. الأسباب الاقتصادية: تؤثر الظروف الاقتصادية تأثيراً سلبياً في ظاهرة التهرب، حيث إن نسبة التهرب تقل لتصل أدنى مستوياتها في أوقات الازدهار والرخاء الاقتصادي والعكس صحيح، ويمكن أن تتمحور الأسباب الاقتصادية في جانبين أساسيين وهما:

- تركز على ظروف المكلف الاقتصادية وأثر ذلك في أداء الضريبة.

- تتناول دور الأحوال أو الظروف الاقتصادية التي تحيط بالمكلف.

6. الأسباب التقنية: ساهم التطور التقني في المجالات المختلفة، بما فيها الأنظمة المحاسبية الحديثة في ازدياد إمكانية التهرب الضريبي، وتندرج ضمن هذه الأسباب عدم وضوح الإجراءات الواجب تطبيقها، أو عدم مرونة النظام الضريبي المتبع الذي يزيد من احتمالات التهرب الضريبي.

وهناك مجموعة من الأسباب التي تؤدي إلى التهرب الضريبي في فلسطين، ويمكن تلخيص هذه الأسباب بما يأتي (معالي، 2015، ص 141):

1. سيطرة الاحتلال على المعابر، وعدم وجود السيادة للسلطة الفلسطينية عليها، مما أدى إلى زيادة التهرب الضريبي بما يتعلق بفواتير المقاصة التي تخص التجار من أجل إخفاء المبيعات والتهرب من ضرائبها.

2. ضعف كفاءة الكوادر الضريبية العاملة وحاجتها إلى التأهيل والخبرة والتدريب، وعدم كفاية إعداد موظفي الضابطة الجمركية وموظفي الضرائب، وكذلك عدم وجود الإمكانيات المتاحة لعمل الزيارات الميدانية باستمرار من أجل الحد من التهرب الضريبي.

3. غياب الدور لمهنة المحاسبة والمراجعة في بناء الاقتصاد الفلسطيني؛ فهي لا تعطى أي أهمية للانتماء الوطني والحفاظ على المصلحة العامة.

4. غياب أنظمة الأرشفة الإلكترونية للملفات الضريبية؛ خاصة فيما يتعلق بضريبة القيمة المضافة، مما يؤدي إلى فقدان مبالغ ضريبية كبيرة جدا تؤثر في الإيرادات الضريبية للدولة.

5. غياب القوانين والانظمة الصارمة التي تحد من انتشار الفساد، بالإضافة إلى كثرة تبديل القانون الضريبي وتعديله؛ ليخدم مصالح فئة معينة على حساب فئات أخرى من المجتمع.

6. انخفاض الوعي الضريبي لدى المكلفين، وعدم وجود قناعة لديهم بضرورة دفع الضريبة للدولة، وعدم إدراكهم بأن ذلك سوف يعود بالنفع العام على الجميع.

7. ارتفاع نسب الضرائب والرسوم الجمركية المفروضة على السلع المتداولة في فلسطين.

8. الازدواج الضريبي، والذي يتمثل بفرض أكثر من ضريبة على نفس المكلف ذاته؛ مما يجعله يتهرب من دفعها لاعتقاده بعدم أحقيه الدولة بهذه الضريبة.

9. عدم وجود قضاء ضريبي مستقل وفعال، إضافة إلى عدم وجود قانون للإجراءات الضريبية، حيث إن القضاء الضريبي هو الفاصل بين المنازعات الضريبية وبين المكلفين والادارة الضريبية.

ويرى الباحث أن جميع الأسباب التي تم التطرق إليها - وغيرها كثير - تعتبر مبررات للتخلص من عبء الضريبة التي يجب على المكلف دفعها، والتي تساهم بطريقة أو أخرى في تشجيعه على التهرب من دفعها، ولذلك لا بد أن تقوم الدولة التي تتعرض لهذه الممارسات من محاولة معالجتها لسد جميع الأبواب الممكنة أمام المكلفين، ولعل مظاهر مكافحة هذه الظاهرة بدأت بالانتشار بشكل ملحوظ؛ بسبب إدراك الحكومات المختلفة بمدى تأثيرها على اقتصاد الدول التي ترتكز بشكل أساسي على الإيرادات الضريبية.

3.3.4 آثار التهرب الضريبي

أولاً: الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي

تهدف الدولة الى تحقيق أهداف اقتصادية بجانب الاهداف المالية وهي تخصيص أفضل للموارد الاقتصادية، وتوزيع أفضل للدخل القومي، وضمان الاستقرار وغيرها من الاهداف، الا ان التهرب الضريبي يعيق تحقيق الأهداف الاقتصادية، وللتهرب الضريبي آثار اقتصادية سالبة تتمثل فيما يلي:

1. أثر التهرب الضريبي على نمط تخصيص الموارد القومية

غني عن البيان ان الموارد الاقتصادية القومية هي عناصر الانتاج الاربعة الرئيسية المملوكة للمجتمع، وهي (العمل، رأس المال، الأرض، والتنظيم) ونجد ان التهرب الضريبي يضر باعتبارات كفاءة الانتاج كما انه يسئ الى نمط تخصيص الموارد المملوكة للمجتمع بين فروع الانتاج المختلفة، كما انه يضر بحوافز الانتاج، وفي المصلحة هو يخفض من مستوى الرفاهية الاقتصادية لأفراد المجتمع. ويصبح التهرب الضريبي بحد ذاته ضريبة ذات عبء ظالم يلقيه الممولون المتهربون من الضريبة على عاتق كل افراد المجتمع (جميل، 2005).

2. أثر التهرب الضريبي على تمويل التنمية

تعد التنمية الاقتصادية أحد الأهداف الرئيسية للحكومات في الدول النامية مهما اختلفت اتجاهاتها السياسية، بحيث أصبح من الممكن التعميم بالقول انها احدى الأهداف النهائية للسياسة الاقتصادية لتلك المجتمعات.

ولا جدال في ان التهرب الضريبي يشكل احد المعوقات في سبيل الوصول الى تحقيق هذا الهدف من خلال ما يؤدي اليه من الخسارة التي تلحق بالخزينة العامة لبعض الحقوق التي حددتها التشريعات الضريبية المنظمة لها، ذلك لما لديه من دور رئيسي في التنمية.

الضريبة هي احدى الوسائل الرئيسية لتمويل التنمية الاقتصادية، فضلاً عن كونها تساعد على عدم احداث أية ضغوط تضخمية حيث ينقسم الدور التمويلي للضريبة الى جزئين:

- **الاول:** توفير الموارد المالية اللازمة لتنفيذ المشروعات الاستثمارية فتؤدي الضريبة دوراً أساسياً في دعم القطاع العام، مما يساعد على جذب رؤوس الأموال الوطنية والأجنبية لبناء الهياكل الأساسية ومنها رأس المال الخاص.

- **الثاني:** ان الدول النامية تتميز بانخفاض معدل الادخار الاختياري فيها وتخلف سوق رأس المال، وبذلك يصعب على المستثمرين في القطاع الخاص الحصول على التمويل اللازم لاستغلال فرص الاستثمار المتاحة لهم.

هنا قد تستخدم الضريبة كأداة للحصول على موارد مالية لتوظيفها في بعض الأغراض مباشرة وذلك من أجل رفع مستويات الادخار الحكومي فضلاً عن امكانية استخدام حصيلة الضرائب في رفع قدرة الجهاز المصرفي على خلق الائتمان من خلال شراء سندات حكومية ترفع الاحتياطي النقدي لدى البنوك مما يدعم قدرتها على خلق الائتمان، ومن ثم فإن النقص الذي يطرأ على الحصيلة يؤثر في قدرة البنوك على خلق الائتمان. بالإضافة الى النتيجة السابقة للتهرب الضريبي فيما يحدثه في الدور التمويلي الضريبي، فإن التهرب من الضريبة يتعداه الى اضعاف فاعلية الضريبة في امكانية استخدامها كأداة لتوجيه النشاط الاقتصادي في المسار السليم بما يخدم أغراض التنمية ويحقق العدالة، ويحسن توزيع الدخل ويقلل الفوارق بين الطبقات، مع ضمان مساهمة عادلة للأعباء الضريبية، كما يساهم في ترشيد الاستهلاك ومحاربة التضخم الذي يصاحب التنمية.

3. أثر التهرب الضريبي على قرار الاستثمار

ان انتشار ظاهرة التهرب الضريبي، سواء بين القطاعات الانتاجية او التسويقية يؤدي في النهاية الى خلل في قرارات الاستثمار الخاصة المتخذة من قبل مستثمري القطاع الخاص نسبة لغياب الشفافية.

يترتب على تهرب البعض من الضريبة آثار على الائتمان والتكلفة وحجم السوق، وغيرها من المتغيرات الاقتصادية اللازمة لدراسة الأسواق، وعدم توفر البيانات الدقيقة اللازمة لاتخاذ قرارات سليمة مما يؤثر سلباً في القرارات الاقتصادية المتخذة فيما يتعلق بتقييم الأداء المالي

والاقتصادي والاداري للمشروعات، واتخاذ قرارات خاطئة بناء على بيانات مضللة قد تكبد كثيراً من المشروعات خسائر فادحة، وقد تدفعها الى الاحجام عن التوسع واعادة الاستثمار، ويمثل ذلك خطورة على معدل الاستثمار الخاص، ومن ثم معدل الطاقة الانتاجية والنمو الاقتصادي، وتفاقم النتيجة لو انتشرت ظاهرة التهرب الضريبي (اسامة، 2007).

4. أثر التهرب الضريبي الى إهدار شروط المنافسة بين المشروعات، حيث تكون الفرصة أكبر للمشروعات الأكثر مقدرة على التهرب الضريبي في ان يتحقق لها التفوق على غيرها من المشروعات التي تتفوق عليها انتاجاً او تنظيمياً او فائدة للمجتمع حيث تتخفف بالنسبة لها نفقة الانتاج بمقدار قيمة ما احتفظت به نتيجة تهربها من الضريبة، وهو ما يجعل لها ميزة تستطيع معها ان تسيطر على السوق بمنافسة غيرها من المشروعات التي تعمل بحكم القانون بامتثال للضريبة.

5. أثر التهرب الضريبي على الاستقرار الاقتصادي

يلعب التهرب الضريبي دوراً ملحوظاً في زعزعة الاستقرار الاقتصادي للمجتمع سواء في أوقات التضخم او الانكماش وهذا وفقاً للتفصيل التالي:

- في أوقات التضخم: الرواج المصاحب للتضخم يسبب تضخماً في الدخل، مما يسبب اتساع نطاق التهرب الضريبي نتيجة لقوة أثر الدخل، وبالتالي فان اتساع رقعة التهرب الضريبي تؤدي الى تخفيض درجة فاعلية السياسة الضريبية بصدد كبح جماع التضخم نتيجة عجز الضريبة عن امتصاص جزء كبير من القوة الشرائية الزائدة الداعمة للضغوط التضخمية.

- في أوقات الانكماش: في ظل الانكماش يسود نوع من التشاؤم الذي يعزز بدوره امكانية الاكتناز وتأجيل الانفاق بانتظار المزيد من انهيارات الاسعار، ومن ثم فإن أية تخفيضات او حوافز او إعفاءات ضريبية سوف لن تؤثر في الظروف الاقتصادية في ظل هذا الجو من التشاؤم.

ثانياً: الآثار الاجتماعية للتهرب الضريبي

الى جانب الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي فإن له آثاراً اجتماعية سيئة يمكن تبنيها في

الآتي:

1. أثر التهرب الضريبي على عدالة توزيع العبء الضريبي:

من المبادئ المتفق عليها عند فرض الضريبة، مراعاة العدالة في توزيع العبء الضريبي، اذ كان مفهوم العدالة من المفاهيم التي تثير كثيراً من الجدل حول مضمونها ومعاييرها منذ آدم سميث وحتى عصرنا الحديث، ويمكن الاشارة في هذا المجال لعدة معايير أهمها:

- المعيار النسبي او العدالة المطلقة في توزيع العبء الضريبي، ويعني ان يساهم كل أعضاء المجتمع في تحمل الأعباء العامة وفقاً لمقدرتهم النسبية اي بمقدار ما يتمتعون به من دخل في ظل حماية الدولة.

- معيار القدرة على الدفع من أكثر المعايير لتحقيق المساواة بالمنفعة الضائعة بسبب الضريبة، ويفترض ان كل الممولين يجب ان يتحملوا تضحية متساوية في دفع الضريبة بما يحقق العدالة الضريبية الأفقية والرأسية. وهذا يعني ان الأفراد المتساويين في القدرة يخضعون لمعاملة ضريبية متماثلة، اما اذا اختلفت القدرة على الدفع بين الأفراد وجب اخضاعهم لمعاملة ضريبية مختلفة بغرض تحقيق المساواة في التضحية (عبد العزيز، 1996).

وأياً كان المعيار الذي تستند إليه الدولة عند توزيع العبء الضريبي والتي ترى أنه يحقق عدالة توزيع ذلك العبء، يرى الباحث ان تهرب البعض من أداء الضريبة المفروضة يعد تعطيلاً لمبدأ العدالة حيث يتعارض مع فكرة العمومية والمساواة في تحمل العبء الضريبي.

وكذلك يقول احد الكتاب (احمد فوزي، 2007) في حالة شيوع ظاهرة التهرب الضريبي فإن ذلك يؤدي الى نقص الحصيلة الضريبية، وغالباً ما تعتمد الدولة لتعويض هذا النقص الى زيادة أسعار الضرائب المفروضة او فرض ضرائب جديدة إضافية، الأمر الذي يزيد من العبء الضريبي على الملتزمين بأداء الضريبة، والذيم لم يحاولوا او لم تمكنوا من التهرب منها، مما يترتب على

زيادة الفجوة بين عبء الضريبة على الملتزمين بها وعبئها من المتهربين، ومن ثم إهدار مبدأ العدالة في توزيع العبء الضريبي.

2. أثر التهرب الضريبي على عدالة توزيع الدخل

إذا تبين وجود اختلال واضح في توزيع الدخل والثروة بين أفراد مجتمع معين، وذلك بالمقارنة بين التوزيع الأفضل والمرغوب فيه يمكن عن طريق النظام الضريبي الحد من هذا الاختلال في توزيع الدخول والثروات بما يحقق عدالة التوزيع، حيث يعد النظام الضريبي أحد الأدوات المهمة، والتي يمكن الاعتماد عليها في التأثير على النمط الفعلي لتوزيع الدخل والثروة.

ويرى أحد الكتاب (الشرييني، 2002) أن أكثر المعايير قبولاً هو معيار الدخل حيث يزداد العبء الضريبي مع زيادة الدخل، كذلك يمكن التمييز بين الدخول حسب مصدرها فيعامل دخل العمل معاملة ضريبية مخففة بالمقارنة بدخل رأس المال مع امكانية مراعاة الظروف والأعباء الاجتماعية.

يؤدي التهرب الضريبي الى إلغاء أثر الضريبة على اعادة توزيع الدخل الذي يستهدف تحقيق نمط التوزيع المرغوب فيه، ومن ثم يفقد أحد أهم أدوات السياسة الضريبية التي تستهدف تحقيق العدالة في توزيع الدخول والثروات.

ويرى الباحث ان التهرب من الضريبة يزيد من اختلال توزيع الدخل والثروة بين الأفراد في المجتمع مما يؤدي الى تفكير الممولين الملتزمين بدفع الضريبة للتخلص من العبء الضريبي.

3. أثر التهرب على التماسك والاستقرار الاجتماعي

يؤدي التهرب الضريبي الى ضعف رابطة التضامن الاجتماعي بين أفراد المجتمع، فالضريبة تضحية يدفعها الممول الى الدولة دون مقابل خاص يعود عليه من أجل تحقيق المنفعة العامة، ويخفف عنه في تضحيته تساويه مع غيره في تلك التضحية ومما لا شك فيه ان شعور الممول بعدم التساوي مع غيره، يترك أثره النفسي السيء على الفرد الذي هو أساس المجتمع، كذلك يؤدي نجاح البعض في التهرب من أداء الضريبة الى فقدان الممولين الشرفاء لثقتهم في الجهاز الضريبي واضعاف روح الانتماء والتضامن الاجتماعي.

1.4.5 دور نظم المعلومات المحاسبية في التهرب الضريبي

يساهم انتشار استخدام نظم المعلومات المحاسبية في ظهور الكثير من الثغرات التي يستطيع من خلالها المكلفين بالتهرب من دفع الضرائب بسهولة كبيرة وسرعة عالية، حيث تساهم نظم المعلومات المحاسبية الحديثة في تغيير القوائم والبيانات المالية دون ترك أي أثر على ذلك، حيث يتم تقديم المعلومات للدوائر المالية دون وجود أي دليل يدينه.

وقد اشار العديد من الباحثين والمهتمين في هذا المجال إلى أن نظم المعلومات المحاسبية أدت إلى زيادة نسب التهرب الضريبي؛ حيث إن هذه النظم تحمل من المخاطر والتهديد ما جعل منها أداة جيدة للتلاعب والاحتيال، ويتمثل ذلك من خلال التلاعب بالمعلومات التي يمكن أن تحدث في مراحل معالجة البيانات، وفي جميع المراحل الأخرى من مرحلة الإدخال إلى الحصول على المخرجات، ويعد التلاعب بالمدخلات من أكثر أشكال الاحتيال انتشاراً، وذلك بسبب بساطة تنفيذها وسهولتها، بالإضافة إلى صعوبة اكتشاف هذا النوع من التحايل (سعد، 2014، ص49).

وعلى الرغم من أن التطور التكنولوجي الكبير في نظم المعلومات قدم خدمة كبيرة لمنظمات الأعمال إلا أنها ساهمت -وبصورة غير مباشرة- في تعزيز قدرة المكلفين الذين يمارسون الغش والاحتيال بشكل كبير، ويجب التوضيح هنا بأن عمليات الاحتيال التي تمت بوساطة نظم المعلومات المحاسبية كانت كبيرة وهائلة، وتتمثل هذه المشاكل من خلال تغيير بيئة معالجة البيانات بهدف الغش والتلاعب مثل إدخال بيانات مالية غير صحيحة، أو من خلال تعديل البيانات الموجودة؛ لتصبح بطريقة أخرى تتناسب مع ما يريده المكلف من خلال زيادتها أو تقليلها حسب الحاجة التي يريدها (احمرو، 2006، ص24-25).

ويرى الباحث أن نظم المعلومات المحاسبية تعد عاملاً فعالاً ومهماً في تسهيل عمليات الاحتيال والغش وإيجاد طرق جديدة وغير ملحوظة لتنفيذ عمليات التهرب الضريبي، ويعتبر التهرب الضريبي من أنواع الاحتيال التي يمارسها الكثير من المكلفين؛ بهدف التهرب من الالتزامات المفروضة عليهم وذلك بسبب تفضيل مصلحتهم الخاصة على المصلحة العامة، وقد سهل انتشار

الأنظمة المحاسبية لهؤلاء المكلفين الوصول إلى غاياتهم وأهدافهم بدلاً من استخدام هذه الأنظمة بالصورة الإيجابية والفعالية التي صممت من أجلها، فأصبحت هذه الأنظمة سلاحًا ذا حدين من حيث آثارها الإيجابية والسلبية.

1.4.6 أساليب تنفيذ التهرب الضريبي بوساطة نظم المعلومات المحاسبية

تتنوع الأساليب التي يمكن من خلالها تنفيذ التهرب الضريبي بوساطة الاعتماد على أنظمة المعلومات المحاسبية، والتي قد تتم في أي مرحلة من مراحل معالجة البيانات داخل هذه الأنظمة، ومن هذه الأساليب ما يأتي (الحسيني، 2007، ص59):

1. أساليب التهرب الضريبي في مرحلة المدخلات:

أشار كثير من الباحثين في نظم المعلومات إلى أن مرحلة إدخال البيانات في البرامج المحاسبية تعتبر الأكثر والأسهل؛ من حيث القدرة على التلاعب والاحتتيال دون وجود أي دليل عليه، ويعود ذلك إلى وجود الكثير من نقاط الضعف في هذه البرامج، ويمكن من خلالها ارتكاب العديد من المخالفات التي تتمثل بكل من:

- إمكانية تعديل المستندات والقيود المحاسبية.
- إمكانية حذف القيود والمستندات.
- إعادة ترقيم القيود والحركات.
- طباعة أكثر من أصل من المستندات الداخلية.
- إدخال فاتورة تحمل نفس الرقم لأكثر من مرة، رغم وجود رسائل التحذير من البرنامج.

ويرى الباحث هنا أن المشاكل في البرامج المحاسبية وفرت بيئة ممتازة ساهمت في زيادة نسبة الغش الضريبي مما أدى إلى انتشار هذه الظاهرة بصورة أكبر، وتتمثل أهم هذه الثغرات في إمكانية تعديل المستندات والقيود المحاسبية التي يتم إدخالها في النظام، وبالتالي يستطيع المكلف

تعديلها وطباعتها ثم يمكنه تخفيض قيمة الإيرادات أو تعديل قيمة مستندات الصرف بزيادة قيمتها وذلك لتحقيق نفس الغرض.

2. أساليب التهرب الضريبي في مرحلة البرمجة أو تشغيل البيانات:

يمكن استخدام أنظمة المعلومات المحاسبية لتنفيذ العديد من التلاعبات عن طريق تعديل في برنامج الحاسوب نفسه أو القيام ببناء برامج خاصة تعالج هذه الممارسات، حيث يصبح البرنامج يعمل بالاعتماد على نمط محاسبي خاص كما أريد من تصميمه، ولكن تعتبر هذه الطريقة غير منتشرة بصورة كبيرة بسبب حاجتها إلى مهارات متقدمة في البرمجة والمحاسبة.

3. أساليب التهرب الضريبي في مرحلة مخرجات نظم المعلومات المحوسبة:

ويقصد بها التلاعب بالبيانات والتقارير المالية التي يتم الحصول عليها بعد عملية تشغيل البيانات ومعالجتها، وقد يحدث التلاعب من خلال طمس بنود معينة من المخرجات أو تدميرها أو خلق مخرجات غير صحيحة.

وتتميز نظم المعلومات المحاسبية بخصائص لم تكن موجودة في الأنظمة اليدوية القديمة، والتي ساهمت في استغلالها بصورة أكبر في عمليات الغش والاحتيال ومنها ما يأتي (سعد، 2014، ص 51-53):

1. عدم وجود مستندات أصلية للبيانات.
2. فقدان مسار المراجعة.
3. عدم القدرة على التحكم بالنتائج.
4. تركيز المهام داخل النظام فقد وعدم القدرة على مراقبته.
5. السرعة الكبيرة في التشغيل والتعديل.

6. إمكانية إرجاع الأسباب المؤدية للغش والتحليل إلى أخطاء برمجية.

7. ثقة المستخدم الزائدة في الأنظمة المحاسبية.

8. إمكانية مسح البيانات الإلكترونية دون ترك أي أثر أو دليل.

9. إمكانية تخزين البيانات بطريقة غير مرئية وإخفائها وإظهارها وقت الحاجة.

وبالاعتماد على ما سبق يشير الباحث إلى أن أهم المشاكل المرتبطة في نظم المعلومات المحاسبية التي تساهم بشكل واضح في انتشار عمليات التهرب الضريبي يمكن تلخيصها بالآتي:

1. إمكانية تعديل المستندات والقيود المحاسبية.

2. إمكانية حذف المستندات والقيود المحاسبية.

3. إمكانية ترقيم القيود والحركات وبالتالي سهولة إخفائها والتلاعب فيها.

4. إمكانية طباعة العديد من النسخ من المستندات المالية وبالتالي إمكانية طباعة العديد من الفواتير بقيم مختلفة.

نظم المعلومات المحاسبية والمحاسبة الإبداعية

وفي ظل انتشار هذه الأنظمة التي حققت العديد من الفوائد على الشركات، ظهرت فئة كبيرة من الأفراد الذين وظفوا هذه النظم لتحقيق أهدافهم، وتنفيذ بعض الأعمال غير القانونية من خلال ممارسة الأنشطة التي تعرف بالمحاسبة الإبداعية وأساليبها، للتخلص من الضريبة والحصول على بعض الإعفاءات الضريبية من خلال بعض التلاعبات في البيانات والأرقام الخاصة بقوائم الدخل في العديد من الشركات.

وأشارت العديد من الدراسات إلى وجود علاقة واضحة ما بين نظم المعلومات المحاسبية والمحاسبة الإبداعية، إذ إن توفر هذه النظم المتطورة التي تمتاز بسهولة التعديل والتصحيح على

البيانات وتوفير العديد من النسخ الاحتياطية والمعدلة، أداة فعالة تسمح للعديد من المحاسبين والأفراد أصحاب العلاقة بالمنتشأة من ممارسة أنشطة وأساليب المحاسبة الإبداعية بصورة سرية ودون وجود أدلة صريحة تثبت ذلك.

وتوفرت العديد من الأدلة على استخدام البرامج المحاسبية ونظم المعلومات المحاسبية، تخصص أجزاء أساسية منها في لجوانب الرقابية الأساسية، والتي تبدأ من مرحلة إدخال البيانات والتحكم في إجراء التعديلات على هذه الأنظمة، مع توفر إمكانية الدخول والتعديل في أي وقت دون وجود أدلة على تعديلها، مما وفر سبباً أساسياً في جعل هذه الأنظمة المتطورة أداة مناسبة لممارسة المحاسبة الإبداعية وتسهيل عمليات التهرب الضريبي.

وتبين أن تكنولوجيا المعلومات قد خدمت المحاسبة، ولكنها أيضاً حملت العديد من المخاطر والتهديد، وبالتالي فإن التطور الهائل في تكنولوجيا نظم المعلومات قدم خدمة عظيمة لمنظمات الأعمال إلا أنها بشكل متوازي حسنت قدرة الذين يمارسون الغش والاحتيال بشكر كبير أيضاً، ويجب الاعتراف بأن عمليات الاحتيال التي تمت بواسطة نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة هائلة، وأن من أهم المشاكل التي ظهرت في بيئة معالجة البيانات المحاسبية إلكترونيا هي الغش والتلاعب مثل إدخال أرقام في غير أماكنها بشكل مقصود أو غير مقصود.

ومن هنا يشير الباحث إلى أن نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة ساهمت في انتشار استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية؛ من خلال استخدام العديد من الثغرات والمشاكل التي يمكن أن يكون لها أثر كبير في عملية الغش والتلاعب في البيانات المحاسبة، وبالتالي ازدياد ظاهرة التهرب الضريبي، فمن خلال هذه الثغرات التي يستطيع المتهرب وبسهولة كبيرة وسرعة عالية من إنتاج معلومات محاسبية وهمية غير صحيحة من دون أن يترك أثراً يدينه، ومن ثم يقوم بتقديم تلك المعلومات للدوائر الضريبية وهو مطمئن بأنه لن يكشف أمره.

العلاقة بين المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي

انتشر استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية المتمثلة بالتلاعب في القوائم المالية، من خلال مجموعة من الإجراءات بشكل كبير وواضح خلال السنوات الماضية، وذلك بهدف تجميل الصورة التي تعكسها الأرقام الموجودة في تلك القوائم نتيجة أعمال الشركات ومركزها المالي، فغالباً ما تضع الإدارة التنفيذية تصوراتها عن رقم الأرباح الذي تريد التقرير عنه، ويقودها في ذلك دوافعها لتعظيم المكافآت الحالية أو المستقبلية وما يتوقعه الملاك من توزيعات نقدية أو عينية في صورة الأسهم، وعليه يمكن للمحاسب الممارس بخبرته تقديم الأرقام والصورة التي تريدها الإدارة في ظل وجود الأنظمة التي تسمح له بهذه الممارسات بسهولة كبيرة، ودون توفر أدلة حقيقية تدل على هذه الممارسات على أرض الواقع.

تتمثل أساليب المحاسبة الإبداعية في توفير الطرق التي تساعد في تحقيق أهداف الأفراد، والتي عادة ما ترتبط في التهرب الضريبي، فهي تتمثل في أي تصرف غير قانوني يعتمد على استخدام نظم المعلومات المحاسبية لارتكاب ذلك التصرف، والذي يتمثل في الآتي (سعد، 2014، ص 49):

1. السرقة أو الاستخدام غير المصرح به أو التعديل أو نسخ البيانات، أو تدمير البرامج أو البيانات.
2. سرقة المال عن طريق تعديل سجلات أنظمة المعلومات المحاسبية المستخدمة.
3. التخطيط لاستخدام تجهيزات الكمبيوتر وبرامجه المحاسبية لارتكاب جريمة التزوير.
4. الاستحواذ بطريقة غير قانونية على الممتلكات والمعلومات الموجودة داخل الأنظمة المحاسبية الخاصة بالشركات.

وقد أورد العديد من الباحثين في مجال المحاسبة الإبداعية ما يؤيد حقيقة أن نظم المحاسبة الحديثة تحمل من المخاطر والتهديد ما جعل منها أداة للتلاعب والغش والاحتيال، وذلك

من خلال إمكانية التلاعب بالمعلومات في نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة، والتي يمكن أن يحدث في أي مرحلة من مراحل معالجة البيانات، ابتداءً من مرحلة الإدخال وحتى مرحلة المخرجات، والتلاعب في المدخلات يعد أكثر أشكال الاحتيال شيوعاً، حيث إن التلاعب في البيانات المدخلة سهل التنفيذ ويحتاج فقط إلى معرفة بسيطة في مهارات الكمبيوتر، وأيضاً هذا النوع من الاحتيال يصعب اكتشافه لأنه يبدو طبيعياً، ولا يتم اكتشافه إلا إذا تم تنفيذ مراجعة معمقة وكثيفة، أما فيما يتعلق بالتلاعب في برامج الكمبيوتر نفسها؛ فهذه مهمة معقدة وصعبة لأنها تحتاج إلى مهارات ومعرفة متقدمة في عمل برمجة الحاسوب والبرامج المسؤولة عن ذلك، كما أن هذا النوع من التلاعب يصعب جداً اكتشافه؛ لأن اكتشافه يحتاج أيضاً إلى معرفة ومهارة متقدمة في علم برمجة الكمبيوتر.

وتتوفر كثير من الأشكال المستخدمة في التلاعب في نظم المعلومات المحوسبة: مثل استغلال ما تتميز به تلك النظم من سرعة في تنفيذ التعديلات أو حتى مسح بعض السجلات ومن دون ترك أي أثر يدل على تنفيذ أي تعديلات، وبالتالي توفر جميع هذه الأساليب وسيلة مميزة لتنفيذ التهرب الضريبي دون توفر أدلة على ذلك.

وفي ضوء ما سبق يرى الباحث وجود علاقة واضحة ما بين ظهور مفاهيم المحاسبية الإبداعية والتهرب الضريبي، إذ إن استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية تحقق الفائدة التي يطمح إليها العديد من المحاسبين والشركات لتحقيق التهرب الضريبي، مما يعطي فرصة أكبر لخلق أساليب جديدة لا يمكن اكتشافها أو السيطرة عليها، مما يجعل عملية الحد من ظاهرة التهرب الضريبي عملية صعبة وتحتاج إلى أساليب ونظم معقدة لكشفها والتعامل معها، وبالتالي فإن نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة تعتبر عاملاً مهماً وفاعلاً في تسهيل عمليات الاحتيال، ويعتبر التهرب الضريبي أحد أنواع الاحتيال الذي يمارسه ضعاف النفوس - أصحاب النظرة الأنانية - الذين يقيسون الأمور على مقياس المصلحة الشخصية الضيقة.

الدراسات السابقة:

اولا: الدراسات العربية:

1. (الباز 2011) " مخاطر المحاسبة الإبداعية على تقرير الفاحص الضريبي في ظل التشريع الضريبي 91 لسنة 2005):

هدفت الدراسة إلى استعراض أهم الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية في نصوص التشريع الضريبي ومعايير المحاسبة الإبداعية في نصوص التشريع الضريبي ومعايير المحاسبة الإبداعية المصرية؛ حيث استخدم الكاتب المنهج الوصفي من خلال استعراض بعض نصوص القانون 91 لسنة 2005، ومن خلال البحث توصل الباحث إلى مفهوم المحاسبة الإبداعية على أنه شكل ابتكاري في تقديم حلول ومعالجات محاسبية لمشاكل قائمة أو محتملة؛ من أجل إكساب القوائم المالية صورة قد تغير حقيقة الواقع.

وأوصى الباحث إلى إعادة تقييم وقراءة القانون والمعايير؛ من أجل سد الثغرات التي من خلالها يمارس المحاسبون المحاسبة الإبداعية، وأوصى أيضا باستخدام عمليات الفحص الضريبي التحليلي من أجل كشف المحاسبة الإبداعية في بنود قائمة الدخل وقائمة المركز المالي.

2. دراسة (شعبان 2016) "المحاسبة الإبداعية من خلال المعايير المحاسبية الدولية وتأثيرها على القوائم المالية":

هدفت الدراسة إلى إلقاء الضوء على المعايير الدولية وأثرها في المحاسبة الإبداعية، والتي يرى الباحث فيها آثارا سلبية ومن أهمها: عدم مصداقية القوائم المالية لمستخدميها، وخلصت الدراسة إلى أن المحاسبة الإبداعية هي سلوك غير أخلاقي تمارسه الإدارة عند إعداد قوائمها المالية، وأنه يمكن محاربة هذه الظاهرة بعدة إجراءات أهمها تفعيل دور لجان المراجعة والتدقيق على مستوى المؤسسات.

3. (القضاة 2015) "المحاسبة الإبداعية وأثرها على المحتوى المعلوماتي لتقرير مدقق الحسابات من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية":

هدفت الدراسة إلى بيان دور المحاسبة الإبداعية وأثرها في المحتوى المعلوماتي لتقرير مدقق الحسابات من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية، وقد استخدم الباحث الأساليب الإحصائية الوصفية لمعرفة تصورات أفراد العينة لأثر المحاسبة الإبداعية في المحتوى المعلوماتي لتقرير مدقق الحسابات، كما استخدم اختبار تحليل الانحدار لاختبار أثر المتغيرات المستقلة على المتغيرات التابع وتحليل التباين الأحادي.

وقد توصلت الدراسة إلى أن تقرير مدققي الحسابات ملائم لاتخاذ القرارات من قبل مستخدمي القوائم المالية وكما أنه يوجد رضا لتقرير مدقق الحسابات في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية لدى الشركات، وأوصى الباحث إلى ضرورة التوعية وعقد الدورات للمدققين بشكل مستمر.

4. (جاسم 2011) "العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وتأثيرها في الحد من التهرب الضريبي، دراسة حالة، العراق":

حيث قام الباحث باستعراض العلاقة ما بين الإدارة الضريبية والمكلف، وذلك من خلال التعرف على التزامات كل منهما وواجباته وأثر ذلك في التهرب الضريبي.

وقد استخدم الباحث الأساليب الإحصائية؛ من خلال توزيع استبيان على عينات مختلفة وتحليله للوصول إلى عدة توصيات من شأنها تطوير العلاقة ما بين المكلف والإدارة الضريبية، والتي تسهم في الحد من التهرب الضريبي وارفاد خزينة الدولة بالأموال اللازمة في الزمن المناسب.

**5. (BhagatShaheed“Creative Accounting: A Literature Review”
2014):**

هدفت الدراسة إلى إظهار تأثير المحاسبة الإبداعية وأنواعها المختلفة في أداء الشركة، والأطراف المشاركة، وما هي الدوافع التي تدفع الإدارة إلى استخدام هذا النوع من المحاسبة. كما قام الباحث بتحليل قطاعات مختلفة من المهنيين في مجال المحاسبة الإبداعية مثل المحاسبين والمصرفيين والمحامين الذين يساعدون الشركة في اتخاذ قراراتهم فيما يتعلق بالمحاسبة الإبداعية.

وخلصت الدراسة إلى أن حوكمة الشركات يمكن أن تلعب دورا هاما في التقارير الصادرة عن الشركة والتي يجب أن تكون حقيقية وعادلة.

**6. (salehi mahdi 2012)”Usefulness of Accounting Information
System in Emerging Economy:Empirical Evidence of
Iran:**

قام الباحث بدراسة تأثير أنظمة المعلومات المحاسبية على الفعالية التنظيمية، وعلى جودة التقارير المالية وصناعة القرار لدى إدارة الشركة.

حيث اعتمد الباحث على أسلوب أخذ العينات من العديد من الشركات المختارة كعينات للدراسة؛ حيث تم تحليل هذه العينات واستخلاص النتائج منها، إذ أظهرت النتائج أن أنظمة المعلومات المحاسبية لديها تأثير على الفعالية التنظيمية.

**7. (Ahmad Khan Wassem 2014)"Causes of Tax Evasion in
Pakistan: A case study on southern Punjab "**

حيث استعرض الباحث الأسباب التي تؤدي إلى التهرب الضريبي، وقد استخدم الباحث الأساليب الإحصائية من خلال توزيع استبيان على عينات مختلفة، وقد حصل على نتائج أن معظم العينات تشير إلى أن هناك أسباب عديدة ذكرها الباحث تلعب دورا حيويا في التهرب من دفع الضرائب.

وقد أوصى الباحث بفرض حقائق على الأرض من خلال القضاء بتوصيات من النظام الضريبي، وأوصى أيضا بوجود نشر الوعي الضريبي عن طريق قنوات مختلفة، وعمل توازن في العلاقة ما بين الحكومة والمكلفين؟

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

جاءت هذه الدراسة لتتناول بالبحث والتحليل أثر أنظمة المعلومات المحاسبية على العلاقة ما بين المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي في الضفة الغربية من وجهة نظر مستخدمي البيانات والتقارير المالية، حيث سيقوم الباحث بدراسة أثر الأنظمة المحاسبية في التهرب الضريبي من وجهة نظر مفتشي الضريبة ومن وجهة نظر المحاسبين -وأیضا- سيتم دراسة أثر الأنظمة المحاسبية في المحاسبة الإبداعية، وما هي العوامل التي تحد من استخدامها؟، ودراسة المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على التهرب الضريبي ومدى الوعي المتوفر لدى مفتشي الضريبة من أجل معرفة الثغرات التي يمارسها المحاسبون في إعدادهم التقارير المالية باستخدام المحاسبة الإبداعية، وسيقوم الباحث بتوزيع استبيان يستهدف موظفي الضريبة والمكاتب المحاسبية والمدققين الخارجيين؛ من أجل استكشاف مواطن الخلل إن وجدت ووضع التوصيات المناسبة لمعالجتها.

من خلال استعراض الدراسات السابقة اتضح ما يلي:

أولاً: أوجه الاتفاق بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة:

اتفقت بعض الدراسات السابقة بتناول موضوع المحاسبة الإبداعية ونظم المعلومات المحاسبية، وكذلك تتفق الدراسة مع جميع الدراسات السابقة في المنهج المستخدم وهو المنهج الوصفي.

ثانياً: أوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة:

1. اختلفت هذه الدراسة في مجتمع الدراسة.
2. تختلف الدراسة مع معظم الدراسات السابقة من حيث العينة المستخدمة فيها، والعينة المنوي التطبيق عليها.
3. تختلف الدراسة الحالية عن جميع الدراسات السابقة من حيث الحدود الجغرافية.
4. تختلف الدراسة الحالية في كونها تتناول المتغيرات الثلاث (نظم المعلومات المحاسبية والتهرب الضريبي والمحاسبة الإبداعية) في دراسة واحدة.

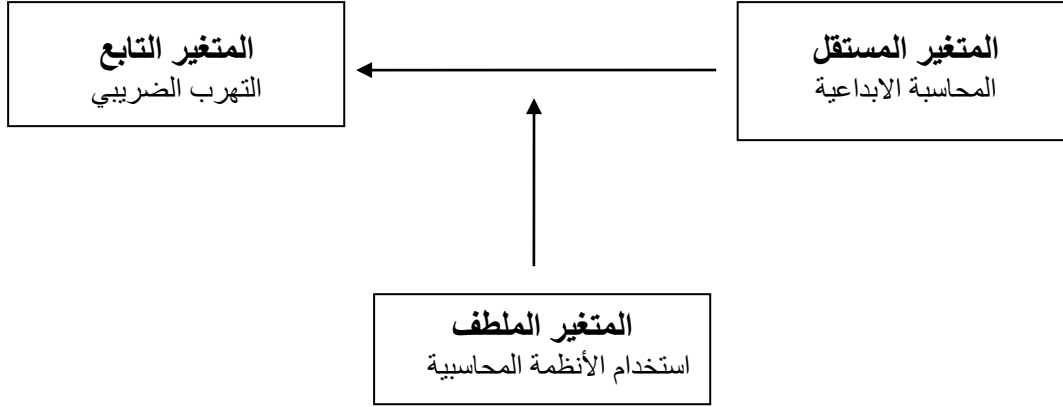
ثالثاً: أوجه الاستفادة من الدراسات السابقة:

1. من حيث موضوع الدراسة: حيث جاءت هذه الدراسة مكمله للجهود السابقة التي بذلت في هذا المجال وبدأت من حيث انتهى الآخرون فهي حلقة ضمن حلقات البحث العلمي التراكمي.
2. من حيث المنهج: استخدمت الدراسة الحالية المنهج الوصفي التحليلي.
3. تحديد المتغيرات والإجراءات المناسبة.
4. من حيث أداة الدراسة: سيتم الاستفادة من معظم الدراسات السابقة في بناء استبانة الدراسة وتحديد مجالاتها وبنودها.
5. من حيث الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات وتفسيرها.
6. من حيث اختيار عينة الدراسة.

نموذج الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد أثر أنظمة المعلومات المحاسبية على العلاقة ما بين

المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي، وعليه يمكن بناء نموذج الدراسة كالاتي:



يرى الباحث أن انتشار استخدام نظم المعلومات المحاسبية، ساعد في ظهور الكثير من

الثغرات التي يستطيع من خلالها المكلفين بالتهرب من دفع الضرائب بسهولة كبيرة وسرعة عالية، حيث إن نظم المعلومات المحاسبية تعد عاملا فعالا ومهماً في تسهيل عمليات الاحتيال والغش وإيجاد طرق جديدة وغير ملحوظة لتنفيذ عمليات التهرب الضريبي

ويؤكد الباحث أن نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة ساهمت في انتشار استخدام أساليب

المحاسبة الإبداعية؛ من خلال استخدام العديد من الثغرات والمشاكل التي يمكن أن يكون لها أثر كبير في عملية الغش والتلاعب في البيانات المحاسبية، وبالتالي ازدياد ظاهرة التهرب الضريبي.

ويرى الباحث وجود علاقة واضحة ما بين ظهور مفاهيم المحاسبية الإبداعية والتهرب

الضريبي، إذ إن استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية تحقق الفائدة التي يطمح إليها عدد من المحاسبين والشركات؛ لتحقيق التهرب الضريبي.

الفصل الثالث

الطريقة والإجراءات

منهجية البحث المتبعة

المجتمع وعينة البحث

الأداة المستخدمة في الدراسة

• صدقها

• ثباتها

الإجراءات المتبعة في الدراسة

الأساليب الإحصائية المتبعة في الدراسة

منهجية البحث المتبعة:

من خلال الموضوع المنوي دراسته، يتبين للباحث ان أكثر المناهج تتاسبا مع الدراسة الحالية هو المنهج الوصفي، من خلال مراجعة المفاهيم النظرية وأدبيات الدراسة.

المجتمع وعينة البحث:

طبق الباحث هذه الدراسة على موظفي الدوائر الضريبية في محافظات شمال الضفة الغربية؛ في حين بلغت عينة الدراسة والتي كانت طبقية عشوائية مؤلفة من (133) موظف، وهنا توضيح لخصائص تلك العينة ديمغرافيا:

جدول(1): توزيع عينة الدراسة حسب متغيراتها المستقلة

| المتغير | التصنيف | التكرار | النسبة المئوية % |
|---------------|--------------------|---------|------------------|
| الجنس | ذكر | 88 | 66.2 |
| | أنثى | 45 | 33.8 |
| | المجموع | 133 | 100.0 |
| العمر | أقل من 25 سنة | 28 | 21.1 |
| | من 26-40 سنة | 68 | 51.1 |
| | من 41-55 سنة | 26 | 19.5 |
| | أكثر من 56 سنة | 11 | 8.3 |
| | المجموع | 550 | 100.0 |
| المؤهل العلمي | دبلوم فاقل | 19 | 14.3 |
| | بكالوريوس | 91 | 68.4 |
| | دراسات عليا | 23 | 17.3 |
| | المجموع | 133 | 100.0 |
| سنوات الخبرة | أقل من 5 سنوات | 37 | 27.8 |
| | من 5-10 سنوات | 66 | 49.6 |
| | أكثر من 10 سنوات | 30 | 22.6 |
| | المجموع | 133 | 100.0 |
| التخصص | محاسبة | 71 | 53.4 |
| | علوم مالية ومصرفية | 12 | 9.0 |
| | إدارة أعمال | 32 | 24.1 |
| | اقتصاد | 10 | 7.5 |
| | أخرى | 8 | 6.0 |
| | المجموع | 133 | 100.0 |

يتضح من الجدول رقم (1) توزيع عينة الدراسة حسب متغيراتها المستقلة؛ حيث يبين الجدول المستويات الخاصة بكل متغير من متغيرات الدراسة، وتكرار كل مستوى ونسبته المئوية من النسبة الكلية للعينة.

ومن خلال نتائج الجدول السابق يتضح لنا الامور التالية:

1. يتضح لنا من الجدول السابق إن النسبة الأكبر من متغير النوع في عينة الدراسة كانت من الذكور بنسبة مئوية وصلت الى 66% من عينة الدراسة، بينما كانت نسبة الإناث 34% من عينة الدراسة.

2. أما فيما يتعلق بمتغير العمر، فكانت النسبة الأكبر من العينة من 26-40 سنة، حيث وصلت نسبتهم إلى 51% من عينة الدراسة، وأقل نسبة كانت من هم أكثر من 56 سنة بنسبة 8%.

3. أشارت النتائج إلى أن النسبة الكبرى من المستطلعين كانوا من حملة شهادة البكالوريوس ونسبتهم 68.4%، وأقله دبلوم فاقل بنسبة 14.3% من عينة الدراسة.

4. وفيما يتعلق بمتغير سنوات الخبرة فكانت النسبة الأكبر لمن هم من 5-10 سنوات حيث بلغت نسبتهم 49.6%، وأقلها من هم أكثر من 10 سنوات بنسبة 22.6%.

5. في حين كانت النسبة الأكبر لمتغير التخصص لمن هم من خريجي قسم المحاسبة وبنسبة مئوية بلغت 53.4% وأقلها كانت تخصصات أخرى بنسبة 6%

الأداة المستخدمة في الدراسة

استخدم الباحث الاستبانة أداة لدراستها على الموظفين، وتضمنت الاستبانة ثلاثة مجالات هي: الأنظمة المحاسبية، والمحاسبة الإبداعية، والتهرب الضريبي. وقد قام الباحث بتصميمها واتبع الخطوات التالية:

1. الاطلاع على الأبحاث التي تطرقت إلى الأنظمة المحاسبية لدى الشركات.

2. مراجعة الأبحاث والدراسات والكتب التي بحثت في موضوعي المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي.

3. المناقشات والأفكار مع المتخصصين في مجال الدراسة.

ويمكن توضيح محتوى الاستبيان كالتالي:

الجزئية الأولى: الخصائص الديمغرافية للشخص المستجيب

الجزئية الثانية: يحتوي فقرات عددها (36) فقرة لثلاث محاور: الأنظمة المحاسبية، والمحاسبة الإبداعية، والتهرب الضريبي من خلال مقياس ليكرت، والجدول الآتي يوضح ذلك:

جدول (2): مفتاح تصحيح فقرات أداة الدراسة حسب مقياس ليكرت الخماسي

| أعراض بشدة | أعراض | محايد | أوافق | أوافق بشدة | الاستجابة |
|------------|-------|-------|-------|------------|-----------|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | التقدير |

وقد تكونت الأداة من (36) كما يبين الجدول رقم (3)

جدول (3): فقرات الاستبانة تبعاً لمجالاتها

| الرقم | المجال | عدد الفقرات |
|---------|--------------------|-------------|
| 1 | الأنظمة المحاسبية | 12 |
| 2 | المحاسبة الإبداعية | 12 |
| 3 | التهرب الضريبي | 12 |
| المجموع | | 36 |

صدق الأداة

قام الباحث بتجهيز اداة الدراسة ومن ثم عرضها على الدكتور المشرف ليوجهني بعرضها على مجموعة من المختصين في الشأن الاقتصادي، وقامت الأساتذة الأفاضل ببعض التعديلات لبعض الفقرات لتتكون في مظهرها النهائي من ثلاثة مجالات و(36) فقرة في صورتها النهائية .

إجراءات الدراسة

جاءت الدراسة الحالية وفق الخطوات التالية:

- بناء الاستبيان.
- دراسة العينة التي سيتم توزيع الاستبيان عليها.
- توزيع الاستبيان على العينة.
- تحليل البيانات إحصائياً عبر الحاسوب
- الخروج بنتائج وتوصيات حسب ما أفرزته نتائج التحليل.

المعالجات الإحصائية:

من أجل معالجة البيانات استخدم الباحث برنامج الرزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية

(SPSS) وذلك باستخدام المعالجات الإحصائية التالية:

1. التكرارات والنسب المئوية.
2. الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية.
3. معامل كرونباخ الفا.
4. اختبار تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA).

5. اختبار (ت) للمتغيرات المستقلة Independent Sample T-Test.

6. اختبار المقارنات البعدية LSD

7. تحليل الانحدار الخطي (Regression)

متغيرات الدراسة

تضمن تصميم الدراسة, وفق المتغيرات الآتية:

أ. المتغير الملطف:

أنظمة المعلومات المحاسبية.

ب. المتغير المستقل:

المحاسبة الإبداعية

ج. المتغير التابع:

التهرب الضريبي

الفصل الرابع

عرض النتائج ومناقشتها

النتائج المتعلقة بأسئلة الدراسة

النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة

الفصل الرابع

عرض النتائج ومناقشتها

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف إلى أثر الأنظمة المحاسبية على العلاقة ما بين المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي، ومن أجل تحقيق ذلك استخدم الباحث استبانة مؤلفة من ثلاثة مجالات و(36) فقرة تم توزيعها على عينة مؤلفة من (133) من موظفي الدوائر الضريبية في محافظات شمال الضفة الغربية.

ثبات الأداة:

لقد تم استخراج معامل ثبات الأداة، باستخدام معادلة كرونباخ ألفا، Cronbach's Alpha والجدول (4) يبين معاملات الثبات لأداة الدراسة ومجالاتها.

جدول (4): معامل ثبات الأداة، باستخدام معادلة كرونباخ ألفا، Cronbach's Alpha

| الرقم | المجال | عدد الفقرات | معامل الثبات |
|--------------|--------------------|-------------|--------------|
| 1 | الأنظمة المحاسبية | 12 | 84.6 |
| 2 | المحاسبة الإبداعية | 12 | 83.2 |
| 3 | التهرب الضريبي | 12 | 85.4 |
| الثبات الكلي | | | 90.0 |

يتضح من الجدول رقم(4) أن معاملات الثبات لمجالات الاستبانة تراوحت بين(83.2-85.4) في حين بلغ الثبات الكلي للأداة (90.0) وهو معامل ثبات عالٍ ويفي بأغراض البحث العلمي.

النتائج المتعلقة بسؤال الدراسة الرئيسي:

والذي ينص على: ما أثر الأنظمة المحاسبية على المحاسبة الإبداعية والتهرب

الضريبي؟

للإجابة عن هذا السؤال، تم استخدام مصفوفة بيرسون Pearson Matrix Correlation لدلالة العلاقة بين المتغير الملطف (الأنظمة المحاسبية) والمتغير المستقل (المحاسبة الإبداعية) والمتغير التابع (التهرب الضريبي) لدى موظفي الشركات والدوائر الضريبية في محافظات شمال الضفة الغربية ووسطها، والجدول (5) يوضح ذلك:

جدول (5): معامل ارتباط بيرسون للعلاقة بين المتغير الملطف (الأنظمة المحاسبية) والمتغير المستقل (المحاسبة الإبداعية) والمتغير التابع (التهرب الضريبي) لدى موظفي الدوائر الضريبية في محافظات شمال الضفة الغربية.

| المجال | المحاسبة الإبداعية | التهرب الضريبي |
|-------------------|--------------------|----------------|
| معامل الارتباط | 0.283** | 0.469** |
| الدلالة الإحصائية | 0.001 | 0.000 |

** دال إحصائياً عند مستوى دلالة (0.01)

* دال إحصائياً عند مستوى دلالة (0.05)

تشير نتائج الجدول 5 إلى وجود علاقة موجبة ذات دلالة إحصائية بين فقرات مجال المتغير الملطف (الأنظمة المحاسبية) والمتغير المستقل (المحاسبة الإبداعية) مع المتغير التابع (التهرب الضريبي) لدى موظفي الشركات والدوائر الضريبية في محافظات شمال الضفة الغربية مقدارها (0.283) و(0.469) على التوالي عند مستوى دلالة (0.000).

النتائج المتعلقة لسؤال الدراسة الاول:

ما هو أثر الأنظمة المحاسبية على المحاسبة الإبداعية؟

وللإجابة عن هذا السؤال، تم استخراج المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، لمجال (الأنظمة المحاسبية)، وقد قام الباحث بتحديد خمس فترات للفصل بين الدرجات المرتفعة

والمخفضة؛ إذ حسب طول المدى وهو (5-1=4) ثم قسمته على 5 فترات (5/4=0.8) وعليه فإن طول الفترة هو (0.8) وعليه اعتمد الباحث التقدير التالي، للفصل ما بين الدرجات، وبيان ذلك فيما يأتي:

المتوسط الحسابي (4.21 فأكثر ويعادل 84.2% فأعلى) درجة كبيرة جداً.

المتوسط الحسابي (3.41-4.20 ويعادل 68.2%-84.0) درجة كبيرة.

المتوسط الحسابي (2.61-3.40 ويعادل 52.2%-68.0%) درجة متوسطة.

المتوسط الحسابي (1.81-2.60 ويعادل 36.2%-52.0%) درجة قليلة.

المتوسط الحسابي (أقل من 1.81) درجة قليلة جداً.

أما الأساس الذي تم الاعتماد عليه في توزيع هذه الفئات، فهو الوصف الإحصائي القائم على توزيع المتوسطات بين فئات التدرج على مقياس ليكرت الخماسي يبدأ بالدرجة (أوافق بشدة) وتُعطى (5) درجات، ثم (أوافق) وتُعطى (4) درجات، ثم (محايد) وتُعطى (3) درجات، ثم (أعارض) وتُعطى درجتين، و(أعارض بشدة) وتُعطى درجة واحدة بشكل متساوٍ. والجدول الآتي يوضح ذلك

جدول رقم (6): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجة التقدير
لمجال (الأنظمة المحاسبية) مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب المتوسط الحسابي

| الدرجة | النسبة المئوية | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | الفقرات | رقمها في الاستبانة | رقم الفقرة |
|------------|----------------|-------------------|-----------------|---|--------------------|------------|
| كبيرة جداً | 84.2 | 0.73 | 4.21 | توفر الأنظمة المحاسبية كل الدفاتر والمستندات والتقارير | 2 | 1 |
| كبيرة | 83.6 | 0.86 | 4.18 | يمكن الاعتماد على البيانات التي تنتجها الأنظمة المحاسبية | 12 | 2 |
| كبيرة | 83.0 | 0.76 | 4.15 | تحقق الأنظمة المحاسبية المستخدمة في منشأة الأعمال الكفاءة والفاعلية في العمل | 10 | 3 |
| كبيرة | 82.4 | 0.83 | 4.12 | توفر الأنظمة المحاسبية معلومات وافية ودقيقة | 5 | 4 |
| كبيرة | 81.4 | 0.84 | 4.07 | تتميز البيانات المستخرجة من الأنظمة المحاسبية بصحتها وسلامتها بحيث يمكن الاعتماد عليها | 11 | 5 |
| كبيرة | 79.8 | 0.84 | 3.99 | تغطي المعلومات التي توفرها الأنظمة المحاسبية أنشطة المكلف التجارية الخاضعة للضريبة كافة | 3 | 6 |
| كبيرة | 78.6 | 0.92 | 3.93 | توفر الأنظمة المحاسبية بيانات تتوافق مع متطلبات الدوائر الضريبية | 4 | 7 |
| كبيرة | 77.4 | 1.08 | 3.87 | يتم تسجيل الأنظمة المحاسبية المستخدمة والتفاصيل المتعلقة بها لدى دائرة الضريبة | 1 | 8 |
| كبيرة | 75.4 | 0.85 | 3.77 | تغطي المعلومات التي توفرها الأنظمة المحاسبية أنشطة العمل كافة | 8 | 9 |
| كبيرة | 75.2 | 0.90 | 3.76 | يتوفر في الأنظمة المحاسبية ميزة تقديم المعلومات المحاسبية المرغوبة فقط واستبعاد المعلومات الأخرى | 9 | 10 |
| كبيرة | 73.4 | 0.99 | 3.67 | يوجد في الأنظمة المحاسبية ثغرات تساعد المكلفين على التلاعب والغش في التقارير المقدمة للدوائر الضريبية | 7 | 11 |
| كبيرة | 69.6 | 1.09 | 3.48 | يندر وجود المشاكل والعيوب في الأنظمة المحاسبية | 6 | 12 |
| كبيرة | 78.6 | 0.52 | 3.93 | الدرجة الكلية | | |

أقصى درجة للفقرة (5) درجات

يتبين من خلال الجدول السابق النتائج المرتبطة بأسئلة الأنظمة المحاسبية ونلاحظ من خلاله النقاط التالية:

1. ان أعلى فقرة في المحور الأول هي الفقرة (1) وبنسبة مئوية وصلت الى (84.2%)

والتي تنص على:

- توفر الأنظمة المحاسبية كل الدفاتر والمستندات والتقارير.

2. أن أقل فقرة في المحور الأول هي الفقرة (12) وبنسبة مئوية وصلت إلى (69.6%)

والتي تنص على:

- يندر وجود المشاكل والعيوب في الأنظمة المحاسبية.

يتضح من خلال البيانات في الجدول رقم (6) أن درجة فقرات مجال (الأنظمة المحاسبية) كانت جميعها بين الكبيرة والكبيرة جداً، فقد تراوحت المتوسطات الحسابية عليها ما بين (3.48) و(4.21) وهما الفقرات (يندر وجود المشاكل والعيوب في الأنظمة المحاسبية) و(توفر الأنظمة المحاسبية كل الدفاتر والمستندات والتقارير)، وكانت الاستجابة على الدرجة الكلية كبيرة بدلالة المتوسط الحسابي الذي بلغ (3.93).

النتائج المتعلقة بالسؤال الثاني للدراسة

والذي ينص على: ما مدى استخدام المحاسبة الإبداعية من وجهة موظفي الدوائر

الضريبية في محافظات شمال الضفة الغربية ووسطها ؟

وللإجابة عن هذا السؤال، تم استخراج المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، لفقرات

المحور الثاني، والجدول الآتي يوضح ذلك

جدول رقم(7): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجة التقدير للمجال الثاني (المحاسبة الإبداعية) مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب المتوسط الحسابي

| الرقم في الاستبانة | الرقم | الفقرات | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | النسبة المئوية | درجة التقدير |
|--------------------|-------|---|-----------------|-------------------|----------------|--------------|
| 13 | 21 | تؤثر البيئة الخارجية على المعلومات المالية وغير المالية ذات الصلة بالظروف والقرارات والتصرفات القائمة في الشركة | 4.00 | 0.78 | 80.0 | كبيرة |
| 14 | 13 | يؤثر اختيار السياسات التي تلائم تحقيق أهداف القائمين على الشركة أو أصحابها على موثوقية البيانات المالية | 3.99 | 0.76 | 79.8 | كبيرة |
| 15 | 22 | تتم عملية الإفصاح طبقاً للمعايير المحاسبية والتدقيقية المحلية والدولية | 3.99 | 0.86 | 79.8 | كبيرة |
| 16 | 20 | تمتلك الشركة وحدة منفصلة لأغراض التدقيق الداخلي ويتمتع أعضاؤها بالاستقلالية والمؤهلات المطلوبة | 3.93 | 0.87 | 78.6 | كبيرة |
| 17 | 24 | تقوم العديد من الشركات بالتلاعب من خلال التقارير المالية من خلال تضمين الأرباح التشغيلية والتلاعب بنتيجة الأنشطة غير المستمرة | 3.78 | 0.89 | 75.6 | كبيرة |
| 18 | 19 | لنقارير المدقق الخارجي الأثر الفعال في رفع كفاءة أداء الجهات الخاضعة للرقابة | 3.78 | 0.95 | 75.6 | كبيرة |
| 19 | 23 | تساهم ممارسات المحاسبة | 3.60 | 1.05 | 72.0 | كبيرة |

| | | | | | | |
|--------|------|------|------|---|----|----|
| | | | | الإبداعية في الشركات في زيادة إمكانية التهرب الضريبي والتلاعب في التقارير المالية | | |
| كبيرة | 69.8 | 1.03 | 3.49 | ممارسات المحاسبة الإبداعية هي ممارسات قانونية لا تؤثر على موثوقية البيانات المالية | 18 | 20 |
| كبيرة | 69.0 | 0.98 | 3.45 | تتخصر ممارسات المحاسبة الإبداعية في إطار المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها | 17 | 21 |
| كبيرة | 69.0 | 1.13 | 3.45 | توفر المرونة التي تتمتع بها الأساليب المحاسبية فرصة للتلاعب وإظهار صورة غير حقيقية عن الشركة | 14 | 22 |
| متوسطة | 66.0 | 1.02 | 3.30 | تعمل ممارسات المحاسبة الإبداعية على تغيير القيم المحاسبية الموضوعية إلى قيم غير موضوعية | 16 | 23 |
| متوسطة | 62.4 | 1.15 | 3.12 | تعد المحاسبة الإبداعية شكل من أشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة | 15 | 24 |
| كبيرة | 73.2 | 0.54 | 3.66 | الدرجة الكلية | | |

أقصى درجة للفقرة (5) درجات

يتبين من خلال الجدول السابق النتائج المرتبطة بأسئلة المحاسبة الإبداعية ونلاحظ من خلاله

النقاط التالية:

1. ان أعلى فقرة هي: تؤثر البيئة الخارجية على المعلومات المالية وغير المالية ذات الصلة

بالظروف والقرارات والتصرفات القائمة في الشركة، وبنسبة مئوية وصلت الى (80%)

2. أن أقل فقرة هي: تعد المحاسبة الإبداعية شكل من أشكال التلاعب والاحتيال في مهنة

المحاسبة وبنسبة مئوية وصلت إلى (62.4%).

يتضح من خلال البيانات في الجدول رقم (7) أن درجة فقرات مجال (المحاسبة الإبداعية)

كانت جميعها بين المتوسطة والكبيرة، فقد تراوحت المتوسطات الحسابية عليها ما بين (3.12)

و(4.00) وهما الفقرات (تعد المحاسبة الإبداعية شكلاً من أشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة)

و(تؤثر البيئة الخارجية على المعلومات المالية وغير المالية ذات الصلة بالظروف والقرارات والتصرفات القائمة في

الشركة)، وكانت الاستجابة على الدرجة الكلية كبيرة بدلالة المتوسط الحسابي الذي بلغ (3.66).

النتائج المتعلقة بالسؤال الثالث للدراسة

والذي ينص على: ما مدى التهرب الضريبي من وجهة نظر موظفي الدوائر الضريبية في

محافظات شمال الضفة الغربية؟

وللإجابة عن هذا السؤال، تم استخراج المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، لفقرات

المحور الثاني، والجدول الآتي يوضح ذلك

جدول رقم (8): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجة التقدير

للمجال الثالث (التهرب الضريبي) مرتبة ترتيبياً تنازلياً حسب المتوسط الحسابي

| الرقم في الاستبانة | الرقم | الفقرات | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | النسبة المئوية | درجة التقدير |
|--------------------|-------|---|-----------------|-------------------|----------------|--------------|
| 25 | 36 | هناك تأثير كبير للأوضاع الاقتصادية والسياسية في فلسطين على عدم الالتزام بدفع الضريبة وبالتالي قيام العديد من الشركات بالتهرب منها | 4.17 | 0.84 | 83.4 | كبيرة |
| 26 | 29 | يعد سوء استخدام الصلاحيات الممنوحة لموظفي دوائر ضريبة الدخل والقيمة | 4.12 | 0.67 | 82.4 | كبيرة |

| | | | | | | |
|-------|------|------|------|--|----|---------------|
| | | | | المضافة حسب القانون عند فرض العقوبات على المكلفين سبب من أسباب التهرب الضريبي | | |
| كبيرة | 81.6 | 0.75 | 4.08 | يساعد مسك الحسابات والسجلات المحاسبية النظامية والسليمة في الحد من التهرب الضريبي | 28 | 27 |
| كبيرة | 81.2 | 0.67 | 4.06 | يعد غياب الرقابة الفعالة على الأنظمة المحاسبية الحديثة المستخدمة من أهم أسباب التهرب الضريبي | 31 | 28 |
| كبيرة | 81.2 | 0.79 | 4.06 | ساهم عدم وجود رقابة فعالة ودقيقة على الأنظمة المحاسبية في الشركات في انتشار أساليب التهرب الضريبي | 30 | 29 |
| كبيرة | 79.0 | 0.88 | 3.95 | توجد سجلات خاصة تسجل فيها أعمال الرقابة الإدارية كافة | 27 | 30 |
| كبيرة | 78.6 | 0.96 | 3.93 | يساهم منح الحوافز المادية والمعنوية وتوفير بيئة عمل مناسبة للعاملين لممارسة واجباتهم في الحد من التهرب الضريبي | 34 | 31 |
| كبيرة | 78.4 | 0.77 | 3.92 | تتبنى الهيئات الحكومية والجهات الضريبية المسؤولة القوانين والتشريعات المتطورة والمناسبة كافة لفرض الضريبة على الشركات والمكلفين بدفعها | 32 | 32 |
| كبيرة | 76.2 | 1.05 | 3.81 | تعمل الشركات على نشر الوعي في المجال الضريبي للحد من ظاهرة التهرب الضريبي | 35 | 33 |
| كبيرة | 73.0 | 1.10 | 3.65 | ساهم انتشار الأنظمة المحاسبية الحديثة في فلسطين في تسهيل عملية التهرب الضريبي خاصة في ظل انتشار طرق المحاسبة الإبداعية | 33 | 34 |
| كبيرة | 71.4 | 0.97 | 3.57 | تطبق الشركات سياسات خاصة في الإشراف على أعمال المؤسسة والأنظمة المحاسبية بهدف الحد من التهرب الضريبي | 26 | 35 |
| كبيرة | 70.8 | 1.10 | 3.54 | تلتزم الشركات بمبادئ الخضوع الضريبي والتخطيط بالعمل الفني في المجال الضريبي للحد من التهرب الضريبي | 25 | 36 |
| كبيرة | 78.0 | 0.52 | 3.90 | | | الدرجة الكلية |

أقصى درجة للفقرة (5) درجات

يتبين من خلال الجدول السابق النتائج المرتبطة بأسئلة التهرب الضريبي ونلاحظ من خلاله النقاط التالية:

1. ان أعلى فقرة هي : هناك تأثير كبير للأوضاع الاقتصادية والسياسية في فلسطين على

عدم الالتزام بدفع الضريبة وبالتالي قيام العديد من الشركات بالتهرب منها، وبنسبة مئوية

وصلت الى (83.4%)

2. أن أقل فقرة هي: تلتزم الشركات بمبادئ الخضوع الضريبي والتخطيط بالعمل الفني في

المجال الضريبي للحد من التهرب الضريبي وبنسبة مئوية وصلت إلى (70.8%) .

يتضح من خلال البيانات في الجدول رقم (8) أن درجة فقرات مجال (التهرب الضريبي)

كانت جميعها كبيرة، فقد تراوحت المتوسطات الحسابية عليها ما بين (3.54) و(4.17) وهما

الفقرات (تلتزم الشركات بمبادئ الخضوع الضريبي والتخطيط بالعمل الفني في المجال الضريبي

للحد من التهرب الضريبي) و(هناك تأثير كبير للأوضاع الاقتصادية والسياسية في فلسطين على

عدم الالتزام بدفع الضريبة وبالتالي قيام العديد من الشركات بالتهرب منها)، وكانت الاستجابة على

الدرجة الكلية كبيرة بدلالة المتوسط الحسابي الذي بلغ (3.90).

النتائج المتعلقة بالسؤال الرابع للدراسة

والذي ينص على: هل تختلف اتجاهات عينة الدراسة من موظفي الدوائر الضريبية في محافظات شمال الضفة الغربية نحو أثر الأنظمة المحاسبية في المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي باختلاف المتغيرات الديمغرافية (الجنس، والعمر، والمؤهل العلمي، وسنوات الخبرة، والتخصص)؟

من أجل الإجابة عن هذا السؤال، فقد تم استخدام اختبار ت للعينتين المستقلتين (Independent Sample t- test)، وتحليل التباين الأحادي (ANOVA)، واختبار المقارنات البعدية LSD، والجداول (9، و10، و11، و12، و13، و14، و15، و16، و17، و18، و19) تبين النتائج:

أولاً: النتائج الخاصة بمتغير الجنس

جدول رقم (9): نتائج اختبار (ت) لدلالة الفروق في أثر الأنظمة المحاسبية على المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي حسب متغير الجنس

| الأنظمة المحاسبية | الجنس | العدد | المتوسط | الانحراف | قيمة(ت) | مستوى الدلالة* |
|--------------------|-------|-------|---------|----------|---------|----------------|
| | ذكر | 88 | 3.88 | .49 | -1.604 | 0.111 |
| | أنثى | 45 | 4.03 | 0.57 | | |
| المحاسبة الإبداعية | ذكر | 88 | 3.61 | 0.49 | -1.449 | 0.150 |
| | أنثى | 45 | 3.75 | 0.61 | | |
| التهرب الضريبي | ذكر | 88 | 3.84 | 0.53 | -2.096 | *0.038 |
| | أنثى | 45 | 4.04 | 0.48 | | |

* (دال إحصائية عند مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$)

نلاحظ من خلال البيانات الواردة في الجدول السابق أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عن مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) باستجابات أفراد عينة الدراسة نحو أثر الأنظمة المحاسبية

في المحاسبة الإبداعية تعزى لمتغير الجنس، فقد بلغت قيم مستوى الدلالة (0.111) و(0.150) على التوالي وهذه القيم أكبر من (0.05) بينما توجد فروق في التهرب الضريبي ولصالح الإناث حيث بلغ متوسطهم الحسابي (4.04) في حين بلغ متوسط الذكور الحسابي (3.84).

ثانياً: النتائج الخاصة بمتغير العمر

جدول رقم (10): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات عينة الدراسة حول أثر الأنظمة المحاسبية على المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي تعزى لمتغير العمر

| الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | العدد | العمر | المجال |
|-------------------|-----------------|-------|----------------|--------------------|
| 0.30 | 3.98 | 28 | أقل من 25 سنة | الأنظمة المحاسبية |
| 0.48 | 4.04 | 68 | من 26-40 سنة | |
| 0.63 | 3.78 | 26 | من 41-55 سنة | |
| 0.60 | 3.50 | 11 | أكثر من 56 سنة | |
| 0.52 | 3.93 | 133 | المجموع | |
| 0.49 | 3.59 | 28 | أقل من 25 سنة | المحاسبة الإبداعية |
| 0.57 | 3.66 | 68 | من 26-40 سنة | |
| 0.58 | 3.71 | 26 | من 41-55 سنة | |
| 0.36 | 3.68 | 11 | أكثر من 56 سنة | |
| 0.54 | 3.66 | 133 | المجموع | |
| 0.52 | 3.91 | 28 | أقل من 25 سنة | التهرب الضريبي |
| 0.55 | 3.92 | 68 | من 26-40 سنة | |
| 0.52 | 3.83 | 26 | من 41-55 سنة | |
| 0.34 | 3.95 | 11 | أكثر من 56 سنة | |
| 0.52 | 3.90 | 133 | المجموع | |

يتضح من الجدول السابق وجود فروق في المتوسطات الحسابية في مستويات متغير (العمر) لمجالات الدراسة، وللمعرفة درجة انطباق هذه النتائج على مجتمع الدراسة تم فحص السؤال المتعلق بمتغير المؤهل العلمي والموضحة في الجدول (11).

جدول رقم (11): نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في أثر الأنظمة المحاسبية على المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي تعزى لمتغير العمر

| المجال | مصدر التباين | مجموع المربعات | درجة الحرية | متوسط المربعات | قيمة (ف) | مستوى الدلالة |
|--------------------|----------------|----------------|-------------|----------------|----------|---------------|
| الأنظمة المحاسبية | بين المجموعات | 3.643 | 3 | 1.214 | 4.850 | *0.003 |
| | داخل المجموعات | 32.297 | 129 | 0.250 | | |
| | المجموع | 35.940 | 132 | | | |
| المحاسبة الإبداعية | بين المجموعات | .198 | 3 | 0.066 | 0.220 | 0.883 |
| | داخل المجموعات | 38.806 | 129 | 0.301 | | |
| | المجموع | 39.004 | 132 | | | |
| التهرب الضريبي | بين المجموعات | 0.164 | 3 | .055 | 0.193 | 0.901 |
| | داخل المجموعات | 36.473 | 129 | 0.283 | | |
| | المجموع | 36.637 | 132 | | | |

* (دال إحصائيا عند مستوى الدلالة $\alpha=0.05$) ANOVA

نلاحظ من خلال البيانات الواردة في الجدول السابق أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عن مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) باستجابات أفراد عينة الدراسة نحو المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي تعزى لمتغير العمر، فقد بلغت قيم مستوى الدلالة (0.883) و(0.901) على التوالي وهذه القيم أكبر من (0.05) بينما توجد فروق في الأنظمة المحاسبية حيث بلغت قيمة مستوى الدلالة (0.003) وهذه القيمة أقل من (0.05).

ولمعرفة الفروق في مستويات متغير العمر في مجال (الأنظمة المحاسبية)، فقد تم استخدام اختبار (LSD) والجدول رقم (12) يبين ذلك:

جدول (12): نتائج اختبار (LSD) للفروق في درجة الأنظمة المحاسبية حسب متغير العمر

| المقارنات | أقل من 25 سنة | من 26-40 سنة | من 41-55 سنة |
|----------------|---------------|--------------|--------------|
| أكثر من 56 سنة | *0.48512 | *0.54902 | 0.28205 |
| من 26-40 سنة | .06390 | _____ | *0.26697 |

*دال إحصائيا عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$)

يتضح من الجدول رقم (12) وجود فروق في مجال (الأنظمة المحاسبية) حسب العمر بين مستوى (أكثر من 56 سنة) وبين مستويات (أقل من 25 سنة، ون 26-40 سنة) لصالح مستويات (أقل من 25 سنة، ون 26-40 سنة)، كذلك وجود فروق بين مستوى (من 26-40 سنة) ومستوى (من 41-55 سنة) لصالح مستوى (من 26-40 سنة).

ثالثاً: النتائج الخاصة بمتغير المؤهل العلمي

جدول رقم (13): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات عينة الدراسة حول أثر الأنظمة المحاسبية على المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي تعزى لمتغير المؤهل العلمي

| الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | العدد | المؤهل العلمي | المجال |
|-------------------|-----------------|-------|---------------|--------------------|
| 0.40 | 3.88 | 19 | دبلوم فافل | الأنظمة المحاسبية |
| 0.53 | 3.94 | 91 | بكالوريوس | |
| 0.55 | 3.94 | 23 | دراسات عليا | |
| 0.52 | 3.93 | 133 | المجموع | |
| .46 | 3.45 | 19 | دبلوم فافل | المحاسبة الإبداعية |
| .52 | 3.68 | 91 | بكالوريوس | |
| .66 | 3.76 | 23 | دراسات عليا | |
| 0.54 | 3.66 | 133 | المجموع | |
| .59 | 3.73 | 19 | دبلوم فافل | التهرب الضريبي |
| 0.51 | 3.91 | 91 | بكالوريوس | |
| 0.51 | 4.00 | 23 | دراسات عليا | |
| 0.52 | 3.90 | 133 | المجموع | |

يتضح من الجدول السابق وجود فروق في المتوسطات الحسابية في مستويات متغير (المؤهل العلمي) لمجالات الدراسة، وولمعرفة درجة انطباق هذه النتائج على مجتمع الدراسة تم فحص السؤال المتعلق بمتغير المؤهل العلمي والموضحة في الجدول (14).

جدول رقم (14): نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في أثر الأنظمة المحاسبية على المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي تعزى لمتغير المؤهل العلمي

| المجال | مصدر التباين | مجموع المربعات | درجة الحرية | متوسط المربعات | قيمة (ف) | مستوى الدلالة |
|--------------------|----------------|----------------|-------------|----------------|----------|---------------|
| الأنظمة المحاسبية | بين المجموعات | 0.071 | 2 | 0.035 | 0.128 | 0.880 |
| | داخل المجموعات | 35.869 | 130 | 0.276 | | |
| | المجموع | 35.940 | 132 | | | |
| المحاسبة الإبداعية | بين المجموعات | 1.099 | 2 | 0.549 | 1.884 | 0.156 |
| | داخل المجموعات | 37.906 | 130 | 0.292 | | |
| | المجموع | 39.004 | 132 | | | |
| التهرب الضريبي | بين المجموعات | 0.795 | 2 | 0.397 | 1.442 | 0.240 |
| | داخل المجموعات | 35.842 | 130 | 0.276 | | |
| | المجموع | 36.637 | 132 | | | |

* (دال إحصائيا عند مستوى الدلالة $ANOVA(0.05=\alpha)$)

نلاحظ من خلال البيانات الواردة في الجدول السابق أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عن مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) باستجابات أفراد عينة الدراسة نحو الأنظمة المحاسبية والمحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي تعزى لمتغير المؤهل العلمي، فقد بلغت قيم مستوى الدلالة (0.880) و(0.156)، و(0.240) على التوالي وهذه القيم أكبر من (0.05).

رابعاً: النتائج الخاصة بمتغير سنوات الخبرة

جدول رقم (15): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات عينة الدراسة حول أثر

الأنظمة المحاسبية في المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي تعزى لمتغير سنوات الخبرة

| الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | العدد | المؤهل العلمي | المجال |
|-------------------|-----------------|-------|------------------|--------------------|
| 0.29 | 4.02 | 37 | أقل من 5 سنوات | الأنظمة المحاسبية |
| 0.52 | 3.99 | 66 | من 5-10 سنوات | |
| 0.65 | 3.70 | 30 | أكثر من 10 سنوات | |
| 0.52 | 3.93 | 133 | المجموع | |
| 0.42 | 3.54 | 37 | أقل من 5 سنوات | المحاسبة الإبداعية |
| 0.60 | 3.73 | 66 | من 5-10 سنوات | |
| 0.52 | 3.65 | 30 | أكثر من 10 سنوات | |
| 0.54 | 3.66 | 133 | المجموع | |
| .48 | 3.94 | 37 | أقل من 5 سنوات | التهرب الضريبي |
| 0.56 | 3.94 | 66 | من 5-10 سنوات | |
| 0.49 | 3.79 | 30 | أكثر من 10 سنوات | |
| 0.52 | 3.90 | 133 | المجموع | |

يتضح من الجدول السابق وجود فروق في المتوسطات الحسابية في مستويات متغير

(سنوات الخبرة) لمجالات الدراسة، وللمعرفة درجة انطباق هذه النتائج على مجتمع الدراسة تم

فحص السؤال المتعلق بمتغير المؤهل العلمي والموضحة في الجدول (16).

جدول رقم (16): نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في أثر الأنظمة المحاسبية في المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي تعزى لمتغير سنوات الخبرة

| المجال | مصدر التباين | مجموع المربعات | درجة الحرية | متوسط المربعات | قيمة (ف) | مستوى الدلالة |
|--------------------|----------------|----------------|-------------|----------------|----------|---------------|
| الأنظمة المحاسبية | بين المجموعات | 2.056 | 2 | 1.028 | 3.945 | *0.022 |
| | داخل المجموعات | 33.883 | 130 | 0.261 | | |
| | المجموع | 35.940 | 132 | | | |
| المحاسبة الإبداعية | بين المجموعات | 0.822 | 2 | 0.411 | 1.400 | 0.250 |
| | داخل المجموعات | 38.182 | 130 | 0.294 | | |
| | المجموع | 39.004 | 132 | | | |
| التهرب الضريبي | بين المجموعات | .504 | 2 | 0.252 | 0.907 | 0.406 |
| | داخل المجموعات | 36.133 | 130 | 0.278 | | |
| | المجموع | 36.637 | 132 | | | |

* (دال إحصائيا عند مستوى الدلالة $(\alpha=0.05)$ ANOVA)

نلاحظ من خلال البيانات الواردة في الجدول السابق أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عن مستوى الدلالة $(\alpha = 0.05)$ باستجابات أفراد عينة الدراسة نحو المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي تعزى لمتغير سنوات الخبرة، فقد بلغت قيم مستوى الدلالة (0.250) و (0.406) على التوالي وهذه القيم أكبر من (0.05) بينما توجد فروق في الأنظمة المحاسبية حيث بلغت قيمة مستوى الدلالة (0.022) وهذه القيمة أقل من (0.05) .

ولمعرفة الفروق في مستويات متغير سنوات الخبرة في مجال (الأنظمة المحاسبية)، فقد تم استخدام اختبار (LSD) والجدول رقم (17) يبين ذلك:

جدول (17): نتائج إختبار (LSD) للفروق في درجة الأنظمة المحاسبية حسب متغير سنوات الخبرة

| المقارنات | أقل من 5 سنوات | من 5-10 سنوات |
|------------------|----------------|---------------|
| أكثر من 10 سنوات | *0.31194 | *0.28788 |

*دال إحصائيا عند مستوى الدلالة $(\alpha=0.05)$

يتضح من الجدول رقم (17) وجود فروق في مجال (الأنظمة المحاسبية) حسب سنوات الخبرة بين مستوى (أكثر من 10 سنوات) وبين مستويات (أقل من 5 سنوات، من 5-10 سنوات) لصالح مستويات (أقل من 5 سنوات، من 5-10 سنوات).

خامساً: النتائج الخاصة بمتغير التخصص

جدول رقم (18): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات عينة الدراسة حول أثر

الأنظمة المحاسبية في المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي تعزى لمتغير التخصص

| الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | العدد | التخصص | المجال |
|-------------------|-----------------|-------|--------------------|--------------------|
| 0.54 | 3.91 | 71 | محاسبة | الأنظمة المحاسبية |
| 0.33 | 4.06 | 12 | علوم مالية ومصرفية | |
| 0.54 | 3.79 | 32 | إدارة أعمال | |
| 0.36 | 4.29 | 10 | اقتصاد | |
| 0.47 | 4.06 | 8 | أخرى | |
| 0.52 | 3.93 | 133 | المجموع | |
| 0.57 | 3.72 | 71 | محاسبة | المحاسبة الإبداعية |
| 0.63 | 3.54 | 12 | علوم مالية ومصرفية | |
| 0.38 | 3.69 | 32 | إدارة أعمال | |
| 0.58 | 3.49 | 10 | اقتصاد | |
| 0.48 | 3.31 | 8 | أخرى | |
| 0.54 | 3.66 | 133 | المجموع | |
| 0.56 | 3.87 | 71 | محاسبة | التهرب الضريبي |
| 0.51 | 3.79 | 12 | علوم مالية ومصرفية | |
| .51 | 3.91 | 32 | إدارة أعمال | |
| .29 | 4.18 | 10 | اقتصاد | |
| 0.49 | 3.96 | 8 | أخرى | |
| 0.52 | 3.90 | 133 | المجموع | |

يتضح من الجدول السابق وجود فروق في المتوسطات الحسابية في مستويات متغير (التخصص) لمجالات الدراسة، وولمعرفة درجة انطباق هذه النتائج على مجتمع الدراسة تم فحص السؤال المتعلق بمتغير المؤهل العلمي والموضحة في الجدول (19).

جدول رقم (19): نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في أثر الأنظمة المحاسبية في المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي تعزى لمتغير التخصص

| المجال | مصدر التباين | مجموع المربعات | درجة الحرية | متوسط المربعات | قيمة (ف) | مستوى الدلالة |
|--------------------|----------------|----------------|-------------|----------------|----------|---------------|
| الأنظمة المحاسبية | بين المجموعات | 2.230 | 4 | 0.558 | 2.117 | 0.082 |
| | داخل المجموعات | 33.709 | 128 | 0.263 | | |
| | المجموع | 35.940 | 132 | | | |
| المحاسبة الإبداعية | بين المجموعات | 1.780 | 4 | 0.445 | 1.531 | 0.197 |
| | داخل المجموعات | 37.224 | 128 | 0.291 | | |
| | المجموع | 39.004 | 132 | | | |
| التهرب الضريبي | بين المجموعات | 1.012 | 4 | 0.253 | 0.909 | 0.461 |
| | داخل المجموعات | 35.625 | 128 | 0.278 | | |
| | المجموع | 36.637 | 132 | | | |

* (دال إحصائيا عند مستوى الدلالة $\alpha=0.05$) ANOVA

نلاحظ من خلال البيانات الواردة في الجدول السابق أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عن مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) باستجابات أفراد عينة الدراسة نحو الأنظمة المحاسبية والمحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي تعزى لمتغير التخصص، فقد بلغت قيم مستوى الدلالة (0.082) و (0.197)، و (0.461) على التوالي وهذه القيم أكبر من (0.05).

النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة

النتائج المتعلقة بالفرضية الأولى للدراسة

والتي تنص على: استخدام الأنظمة المحاسبية يؤثر على المحاسبة الإبداعية

ومن أجل فحص صحة الفرضية الأولى، فقد استخدم تحليل الانحدار الخطي (Regression) ونتائج الجدول التالي توضح ذلك:

جدول (20): نتائج تحليل الانحدار (Regression) لاختبار علاقة الأنظمة المحاسبية في المحاسبة الإبداعية

| المصدر | مجموع المربعات | درجات الحرية | متوسط المربعات | قيمة (F) | مستوى الدلالة | β معامل التأثير | قيمة ت | معامل التحديد (R) | معامل الارتباط |
|----------|----------------|--------------|----------------|----------|---------------|-----------------------|--------|-------------------|----------------|
| الانحدار | 3.116 | 1 | 3.116 | 11.3 | *0.001 | 2.503 | 7.217 | 0.08 | 0.283 |
| الخطأ | 35.889 | 131 | .274 | 73 | | 0.283 | | | |
| المجموع | 39.004 | 132 | | | | | | | |

* (دال إحصائيا عند مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$)

تشير نتائج الجدول السابق إلى مدى صلاحية النموذج لاستخدام نموذج الانحدار الخطي، حيث يلاحظ بأن هناك أثرا ذا دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) في علاقة الأنظمة المحاسبية في المحاسبة الإبداعية، وقد استطاع نموذج الانحدار أن يفسر ما نسبته (28.3%) من علاقة الأنظمة المحاسبية في المحاسبة الإبداعية، أي أن للأنظمة المحاسبية دورا مهما وأساسياً في تحديد مستوى المحاسبة الإبداعية، أما النسبة الباقية والبالغة (71.7%) فإنها تعزى لمتغيرات أخرى لم تدخل في نموذج الانحدار، وهذا يعني أيضا أن هناك متغيرات مستقلة أخرى قد تلعب دورا أساسيا أو غير أساسي في تفسير المحاسبة الإبداعية، وفي السياق نفسه، أظهرت نتائج التحليل أن معامل التحديد المعدل (Adjusted R2) قد بلغ (0.08) وهو ما يعكس المستوى الصافي لتأثير الأنظمة المحاسبية في المحاسبة الإبداعية، ويعني ذلك أننا نستطيع الاعتماد على هذا النموذج في التنبؤ بمستوى المحاسبة الإبداعية عند مستوى دلالة (0.05) وهذا ما تؤكدته القوة التأثيرية الدالة إحصائياً لقيمة (Beta) البالغة (0.283)، ويدعم هذه النتيجة النتائج التي تم التوصل إليها في الجدول (5) التي أشارت بأن العلاقة بين الأنظمة المحاسبية والمحاسبة الإبداعية كانت طردية موجبة بمعنى أنه كلما زاد استخدام الأنظمة المحاسبية تزداد معه درجة المحاسبة الإبداعية وترتفع. ويؤكد معنوية هذا التأثير قيمة (F) المحسوبة والتي بلغت (11.373) وهي دالة عند مستوى ($\alpha = 0.05$)، كما بلغت قيمة (t) المحسوبة (7.217).

النتائج المتعلقة بالفرضية الثانية للدراسة

والتي تنص على: استخدام الأنظمة المحاسبية يؤثر في التهرب الضريبي.

ومن أجل فحص صحة الفرضية الأولى، فقد استخدم تحليل الانحدار الخطي (Regression) ونتائج الجدول الآتي توضح ذلك:

جدول (21): نتائج تحليل الانحدار (Regression) لاختبار علاقة الأنظمة المحاسبية في التهرب الضريبي

| المصدر | مجموع المربعات | درجات الحرية | متوسط المربعات | قيمة (F) | مستوى الدلالة | β معامل التأثير | قيمة ت | معامل التحديد (R2) | معامل الارتباط |
|----------|----------------|--------------|----------------|----------|---------------|-----------------------|--------|--------------------|----------------|
| الانحدار | 8.063 | 1 | 8.063 | 36.966 | *0.000 | 2.043 | 6.603 | 0.220 | 0.496 |
| الخطأ | 28.574 | 131 | 0.218 | | | 0.469 | | | |
| المجموع | 36.637 | 132 | | | | | | | |

* (دال إحصائيا عند مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$)

تشير نتائج الجدول السابق إلى مدى صلاحية النموذج لاستخدام نموذج الانحدار الخطي، حيث يلاحظ بأن هناك أثرا ذا دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) في علاقة الأنظمة المحاسبية في التهرب الضريبي، وقد استطاع نموذج الانحدار أن يفسر ما نسبته (49.6%) من علاقة الأنظمة المحاسبية في التهرب الضريبي، أي أن للأنظمة المحاسبية دورا مهما وأساسيا في تحديد مستوى التهرب الضريبي من وجهة نظر عينة الدراسة من المبحوثين، أما النسبة الباقية والبالغة (50.4%) فإنها تعزى لمتغيرات أخرى لم تدخل في نموذج الانحدار، وهذا يعني أيضا أن هناك متغيرات مستقلة أخرى قد تلعب دورا أساسيا أو غير أساسي في تفسير التهرب الضريبي، وفي السياق نفسه، أظهرت نتائج التحليل أن معامل التحديد المعدل (Adjusted R2) قد بلغ (0.22) وهو ما يعكس المستوى الصافي لتأثير الأنظمة المحاسبية في التهرب الضريبي، ويعني ذلك أننا نستطيع الاعتماد على هذا النموذج في التنبؤ بمستوى التهرب الضريبي عند مستوى دلالة (0.05) وهذا ما تؤكدته القوة التأثيرية الدالة إحصائياً لقيمة (Beta) البالغة (0.469)، ويدعم هذه النتيجة النتائج التي تم التوصل إليها في الجدول (5) التي أشارت بأن العلاقة بين الأنظمة المحاسبية والتهرب الضريبي كانت طردية موجبة؛ بمعنى أنه كلما زاد استخدام الأنظمة المحاسبية

تزداد معه درجة التهرب الضريبي وترتفع. ويؤكد معنوية هذا التأثير قيمة (F) المحسوبة والتي بلغت (36.966) وهي دالة عند مستوى ($\alpha = 0.05$)، كما بلغت قيمة (t) المحسوبة (6.603).

النتائج المتعلقة بالفرضية الثالثة للدراسة

والتي تنص على: استخدام المحاسبة الإبداعية يؤثر في التهرب الضريبي. ومن أجل فحص صحة الفرضية الأولى، فقد استخدم تحليل الانحدار الخطي (Regression) ونتائج الجدول الآتي توضح ذلك:

جدول (22): نتائج تحليل الانحدار (Regression) لاختبار علاقة المحاسبة الإبداعية في التهرب الضريبي

| المصدر | مجموع المربعات | درجات الحرية | متوسط المربعات | قيمة (F) | مستوى الدلالة | β معامل التأثير | قيمة ت | معامل التحديد (R2) | معامل الارتباط |
|----------|----------------|--------------|----------------|----------|---------------|-----------------------|--------|--------------------|----------------|
| الانحدار | 7.399 | 1 | 7.399 | 33.152 | *0.000 | 2.313 | 8.261 | 0.202 | 0.449 |
| الخطأ | 29.238 | 131 | 0.223 | | | 0.449 | | | |
| المجموع | 36.637 | 132 | | | | | | | |

* (دال إحصائية عند مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$)

تشير نتائج الجدول السابق إلى مدى صلاحية النموذج لاستخدام نموذج الانحدار الخطي، حيث يلاحظ بأن هناك أثراً ذا دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) في علاقة المحاسبة الإبداعية في التهرب الضريبي، وقد استطاع نموذج الانحدار أن يفسر ما نسبته (44.9%) من علاقة المحاسبة الإبداعية في التهرب الضريبي، أي أن للمحاسبة الإبداعية دوراً مهماً وأساسياً في تحديد مستوى التهرب الضريبي من وجهة نظر عينة الدراسة من المبحوثين، أما النسبة الباقية والبالغة (55.1%) فإنها تعزى لمتغيرات أخرى لم تدخل في نموذج الانحدار، وهذا يعني أيضاً أن هناك متغيرات مستقلة أخرى قد تلعب دوراً أساسياً أو غير أساسي في تفسير التهرب الضريبي، وفي السياق نفسه، أظهرت نتائج التحليل أن معامل التحديد المعدل (Adjusted R2) قد بلغ (0.202) وهو ما يعكس المستوى الصافي لتأثير المحاسبة الإبداعية في التهرب الضريبي، ويعني ذلك أننا نستطيع الاعتماد على هذا النموذج في التنبؤ بمستوى التهرب الضريبي عند مستوى دلالة (0.05) وهذا ما تؤكدته القوة التأثيرية الدالة إحصائياً لقيمة (Beta) البالغة (0.449)، وتشير هذه النتيجة بأن العلاقة بين المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي كانت طردية موجبة بمعنى أنه كلما

زاد استخدام المحاسبة الإبداعية تزداد معه درجة التهرب الضريبي وترتفع. ويؤكد معنوية هذا التأثير قيمة (F) المحسوبة والتي بلغت (33.152) وهي دالة عند مستوى ($\alpha = 0.05$)، كما بلغت قيمة (t) المحسوبة (8.261).

النتائج المتعلقة بالفرضية الرابعة للدراسة

والتي تنص على: استخدام الأنظمة المحاسبية يؤثر في العلاقة بين المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي.

ومن أجل فحص صحة الفرضية الرابعة، فقد استخدم تحليل الانحدار الخطي (Regression) ونتائج الجدول الآتي توضح ذلك:

جدول (23): نتائج تحليل الانحدار (Regression) لاختبار علاقة الأنظمة المحاسبية والعلاقة بين استخدام الأنظمة المحاسبية الإبداعية والتهرب الضريبي

| المصدر | مجموع المربعات | درجات الحرية | متوسط المربعات | قيمة (F) | مستوى الدلالة | β معامل التأثير | قيمة ت | معامل التحديد (R2) | معامل الارتباط |
|----------|----------------|--------------|----------------|----------|---------------|-----------------------|--------|--------------------|----------------|
| الانحدار | 11.408 | 1 | 11.408 | 59.232 | *0.000 | 2.622 | 5.290 | 0.311 | 0.558 |
| الخطأ | 25.229 | 131 | 0.193 | | | 0.558 | | | |
| المجموع | 36.637 | 132 | | | | | | | |

* (دال إحصائيا عند مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$)

تشير نتائج الجدول السابق إلى مدى صلاحية النموذج لاستخدام نموذج الانحدار الخطي، حيث يلاحظ بأن هناك أثرا ذا دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) في علاقة الأنظمة المحاسبية والعلاقة بين المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي، وقد استطاع نموذج الانحدار أن يفسر ما نسبته (55.8%) من علاقة الأنظمة المحاسبية والعلاقة بين استخدام المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي، أي أن للأنظمة المحاسبية دورا مهما وأساسيا في تحديد مستوى العلاقة بين المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي من وجهة نظر عينة الدراسة من المبحوثين، أما النسبة الباقية والبالغة (44.2%) فإنها تعزى لمتغيرات أخرى لم تدخل في نموذج الانحدار، وهذا يعني

أيضا أن هناك متغيرات مستقلة أخرى قد تلعب دورا أساسيا أو غير أساسي في تفسير العلاقة بين استخدام المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي، وفي السياق نفسه، أظهرت نتائج التحليل أن معامل التحديد المعدل (Adjusted R2) قد بلغ (0.311) وهو ما يعكس المستوى الصافي لتأثير المحاسبة الإبداعية في التهرب الضريبي، ويعني ذلك أننا نستطيع الاعتماد على هذا النموذج في التنبؤ بمستوى العلاقة بين استخدام المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي عند مستوى دلالة (0.05) وهذا ما تؤكدته القوة التأثيرية الدالة إحصائياً لقيمة (Beta) البالغة (0.558)، وتشير هذه النتيجة بأن العلاقة بين الأنظمة المحاسبية والعلاقة بين استخدام المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي كانت طردية موجبة؛ بمعنى أنه كلما زاد استخدام المحاسبة الإبداعية تزداد معه درجة علاقة المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي وترتفع. ويؤكد معنوية هذا التأثير قيمة (F) المحسوبة والتي بلغت (59.232) وهي دالة عند مستوى ($\alpha = 0.05$)، كما بلغت قيمة (t) المحسوبة (15.290).

الفصل الخامس

مناقشة النتائج وأهم التوصيات

المقدمة

مناقشة النتائج المتعلقة بأسئلة الدراسة

التوصيات

المقدمة

يهدف هذا الفصل إلى مناقشة نتائج الدراسة التي بحثت في أثر الأنظمة المحاسبية على العلاقة ما بين المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي، وكذلك التعرف إلى دور بعض المتغيرات (الديموغرافية) في موضوع الدراسة.

وقد اشتملت الدراسة على مجموعة من التساؤلات، وسيحاول الباحث مناقشة هذه النتائج لإبراز أهم النتائج والتي ستبنى عليها التوصيات المختلفة.

مناقشة النتائج المتعلقة بأسئلة الدراسة

1. جاءت نتيجة أثر الأنظمة المحاسبية في المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي وجود علاقة موجبة ذات دلالة إحصائية بين فقرات مجال (الأنظمة المحاسبية) والمتغير التابع الأول (المحاسبة الإبداعية) والمتغير التابع الثاني (التهرب الضريبي) من وجهة نظر موظفي دوائر الضريبة الفلسطينية مقدارها (0.283) و(0.469) على التوالي عند مستوى دلالة (0.000).

ويفسر الباحث هذه النتيجة بدور الأنظمة المحاسبية في المحاسبة الإبداعية في زيادة التهرب الضريبي حيث تسمح هذه الأنظمة بتقديم بيانات ومعالجات محاسبية قد تؤثر في المحاسبة الإبداعية وتزيد من التهرب الضريبي.

وتتفق مع نتائج دراسة مهدي (Mahdi, 2012) والتي كشفت عن وجود تأثير لأنظمة المعلومات المحاسبية على الفعالية التنظيمية.

2. جاءت نتيجة مدى استخدام الأنظمة المحاسبية من وجهة نظر موظفي الدوائر الضريبية في محافظات شمال الضفة الغربية متوسطة، فقد تراوحت المتوسطات الحسابية عليها ما بين (3.48) و(4.21) وهما الفقرات (يندر وجود المشاكل والعيوب في الأنظمة المحاسبية)

و(توفر الأنظمة المحاسبية كل الدفاتر والمستندات والتقارير)، وكانت الاستجابة على الدرجة الكلية كبيرة بدلالة المتوسط الحسابي الذي بلغ (3.93).

أما أعلى الفقرات التي حصلت على درجة استجابة كبيرة هي: (توفر الأنظمة المحاسبية كل الدفاتر والمستندات والتقارير، ويمكن الاعتماد على البيانات التي تنتجها الأنظمة المحاسبية، وتحقق الأنظمة المحاسبية المستخدمة في منشأة الأعمال الكفاءة والفاعلية في العمل). وأدنى الفقرات من حيث درجة الاستجابة هي (يندر وجود المشاكل والعيوب في الأنظمة المحاسبية، ويوجد في الأنظمة المحاسبية ثغرات تساعد المكلفين على التلاعب والغش في التقارير المقدمة للدوائر الضريبية، ويتوفر في الأنظمة المحاسبية ميزة تقديم المعلومات المحاسبية المرغوبة فقط واستبعاد المعلومات الأخرى).

ويفسر الباحث هذه النتيجة إلى أن استخدام الأنظمة المحاسبية بدأ في الظهور وذلك نتيجة للتقدم التكنولوجي الذي دخل جميع مناحي الحياة بما فيها مهنة المحاسبة.

3. جاءت نتيجة مدى استخدام المحاسبة الإبداعية من وجهة موظفي الدوائر الضريبية في محافظات شمال الضفة الغربية بين المتوسطة والكبيرة، فقد تراوحت المتوسطات الحسابية عليها ما بين (3.12) و(4.00) وهما الفقرات (تعد المحاسبة الإبداعية شكل من أشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة) و(تؤثر البيئة الخارجية على المعلومات المالية وغير المالية ذات الصلة بالظروف والقرارات والتصرفات القائمة في الشركة)، وكانت الاستجابة على الدرجة الكلية كبيرة بدلالة المتوسط الحسابي الذي بلغ (3.66).

أما أعلى الفقرات التي حصلت على درجة استجابة كبيرة هي: (تؤثر البيئة الخارجية على المعلومات المالية وغير المالية ذات الصلة بالظروف والقرارات والتصرفات القائمة في الشركة، ويؤثر اختيار السياسات التي تلائم تحقيق أهداف القائمين على الشركة أو أصحابها على موثوقية البيانات المالية، وتتم عملية الإفصاح طبقاً للمعايير المحاسبية والتدقيقية المحلية والدولية). وأدنى الفقرات من حيث درجة الاستجابة هي (تعد المحاسبة الإبداعية شكل من أشكال التلاعب والاحتيال

في مهنة المحاسبة، وتعمل ممارسات المحاسبة الإبداعية على تغيير القيم المحاسبية الموضوعية إلى قيم غير موضوعية)

ويفسر الباحث هذه النتيجة إلى وجود لأنواع مختلفة وجديدة من المحاسبة ومنها المحاسبة الإبداعية نتيجة للتطور الكبير الذي حصل في هذه المهنة وتفرعاتها والحاجة إلى مواكبة التطورات الخاصة بها.

4. جاءت نتيجة مدى التهرب الضريبي من وجهة نظر موظفي الدوائر الضريبية في محافظات شمال الضفة الغربية من وجهة موظفي الدوائر الضريبية في محافظات شمال الضفة الغربية جميعها كبيرة، فقد تراوحت المتوسطات الحسابية عليها ما بين (3.54) و(4.17) وهما الفقرات (تلتزم الشركات بمبادئ الخضوع الضريبي والتخطيط بالعمل الفني في المجال الضريبي للحد من التهرب الضريبي) و(هناك تأثير كبير للأوضاع الاقتصادية والسياسية في فلسطين على عدم الالتزام بدفع الضريبة وبالتالي قيام العديد من الشركات بالتهرب منها)، وكانت الاستجابة على الدرجة الكلية كبيرة بدلالة المتوسط الحسابي الذي بلغ (3.90).

أما أعلى الفقرات التي حصلت على درجة استجابة كبيرة هي: (هناك تأثير كبير للأوضاع الاقتصادية والسياسية في فلسطين على عدم الالتزام بدفع الضريبة وبالتالي قيام العديد من الشركات بالتهرب منها، ويعد سوء استخدام الصلاحيات الممنوحة لموظفي دوائر ضريبة الدخل والقيمة المضافة حسب القانون عند فرض العقوبات على المكلفين سبب من أسباب التهرب الضريبي، ويساعد مسك الحسابات والسجلات المحاسبية النظامية والسليمة في الحد من التهرب الضريبي). وأدنى الفقرات من حيث درجة الاستجابة هي (تلتزم الشركات بمبادئ الخضوع الضريبي والتخطيط بالعمل الفني في المجال الضريبي للحد من التهرب الضريبي، وتطبق الشركات سياسات خاصة في الإشراف على أعمال المؤسسة والأنظمة المحاسبية بهدف الحد من التهرب الضريبي).

ويفسر الباحث هذه النتيجة إلى وجود نسب متزايدة من التهرب الضريبي وتقديم بيانات غير صحيحة لدوائر الضريبة.

5. عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في أثر الأنظمة المحاسبية في المحاسبة الإبداعية تعزى لمتغيرات المؤهل العلمي، والتخصص في مجالات الأنظمة المحاسبية والمحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي.

ويفسر الباحث هذه النتيجة إلى أن المؤهلات العلمية المختلفة بالإضافة إلى التخصصات الإدارية تأخذ بعين الاعتبار مواضيع محاسبية مختلفة ومنها مواضيع الأنظمة المحاسبية والمحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي، وبالتالي يدركها ذوي الخبرات المختلفة بدون أي اختلافات بينهم

6. وجود فروق ذات دلالة إحصائية في مجال التهرب الضريبي تعزى لمتغير الجنس ولصالح الإناث.

7. وجود فروق ذات دلالة إحصائية في مجال الأنظمة المحاسبية تعزى لمتغير العمر ولصالح الأعمار الصغيرة، ومتغير الخبرة ولصالح الخبرات القليلة.

ويفسر الباحث هذه النتيجة إلى أن ذوي الأعمار الصغيرة والذين هم أيضاً من ذوي الخبرات الأقل علماً ودراية بمجالات المحاسبة المتقدمة كونهم يتقنون التقنيات الحديثة أكثر من كبار السن من الموظفين وكونهم قد تلقوها في دراساتهم العليا.

8. وجود أثر للأنظمة المحاسبية في المحاسبة الإبداعية

9. وجود أثر للأنظمة المحاسبية في التهرب الضريبي

10. وجود أثر للمحاسبة الإبداعية في التهرب الضريبي

ويفسر الباحث هذه النتيجة على أنه كلما ازداد استخدام الأنظمة المحاسبية تزيد من المحاسبة الإبداعية والتي بدورها تزيد من فرص التهرب الضريبي لأنها شكل ابتكاري من أشكال

المحاسبة الحديثة والتي تعمل على تقديم حلول وابتكارات محاسبية وصورة تغير من خلالها البيانات المقدمة لدوائر الضريبة وبدورها تساعد في التهرب الضريبي

وتتفق مع نتائج دراسة مهدي (Mahdi, 2012) والتي كشفت عن وجود تأثير لأنظمة المعلومات المحاسبية على الفعالية التنظيمية.

التوصيات:

في ضوء ما تقدم من نتائج، خرج الباحث بعدة توصيات، منها:

1. مراقبة تطبيق الأساليب المحاسبية بشكل سليم من قبل الشركات حتى لا يتم إعطاؤها فرصة للتلاعب وإظهار صورة غير حقيقية عن الشركة.
2. العمل على توفير رقابة فعالة ودقيقة على الأنظمة المحاسبية في الشركات للحد من حالات التهرب الضريبي.
3. ضرورة منح الحوافز المادية والمعنوية وتوفير بيئة عمل مناسبة للعاملين لممارسة واجباتهم في الحد من التهرب الضريبي.
4. ضرورة مراقبة الصلاحيات الممنوحة لموظفي دوائر ضريبة الدخل والقيمة المضافة حتى لا يتم فرض عقوبات خارج القانون على المكلفين لتأخرهم في دفع الضرائب
5. العمل على مراقبة ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات حتى يتم الحد من التهرب الضريبي والتلاعب في التقارير المالية.
6. ضرورة التزام الشركات بمبادئ الخضوع الضريبي للحد من التهرب الضريبي.
7. العمل على سد الثغرات الموجودة في الأنظمة المحاسبية والتي تساعد المكلفين على التلاعب والغش في التقارير المقدمة للدوائر الضريبية.

المصادر والمراجع

- احمر، اسماعيل، اسباب ضعف الاجراءات الرقابية في نظم المعلومات المحاسبية دراسة تحليلية، مجلة تنمية الرافدين، العدد 82، 2006.
- المجلس الاقتصادي والاجتماعي الأردني (2014)، التهرب الضريبي في الأردن أسبابه وطرقه وحجمه، عمان.
- الاغا، عماد، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية، دراسة تطبيقية على البنوك الفلسطينية، رسالة ماجستير، جامعة الازهر، غزة - فلسطين، 2011.
- الامام، امجد، الجمعيات الخيرية والتهرب الضريبي في الضفة الغربية في عهد السلطة الفلسطينية، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية-نابلس، فلسطين، 2006.
- الباز، فوزي (2011)، مخاطر المحاسبة الإبداعية على تقرير الفاحص الضريبي في ظل التشريع الضريبي 91 لسنة 2005. المؤتمر الضريبي السابع عشر (تقييم وتقويم النظام الضريبي المصري) - مصر، مجلد2، ص ص 1-30.
- الباز، عماد، الضوابط الرقابية العامة لنظم المعلومات المحاسبية الالكترونية واثرها على مصداقية تقرير مراجع الحسابات الخارجي، دراسة ميدانية على مكاتب مراجعة الحسابات العامة في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الازهر، غزة - فلسطين، 2015.
- البريم، محمد، حوكمة الشركات ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، دراسة ميدانية على الدوائر الضريبية العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير، جامعة الازهر، غزة- فلسطين، 2016.
- البطنجي، فادي، مدى ادراك محلي الائتمان لإجراءات المحاسبة الابداعية (حالة المصارف العاملة في فلسطين، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية، غزة - فلسطين، 2011.

- جاسم، سهام (2011)، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وتأثيرها في الحد من التهرب الضريبي، دراسة حالة، العراق. مجلة الاقتصادي الخليجي العدد (19)
- جبار، ناظم، اساليب المحاسبة الابداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية، دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة العراقية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية، العدد11، المجلد 32، 2015.
- جبار، ناظم، اساليب المحاسبية وأثرها على موثوقية البيانات المالية (دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة العراقية)، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية، العدد2 والثلاثون، 2015.
- جرار، عدي، تطوير استراتيجية للحد من الاثار السلبية لاستخدام المحاسبة الابداعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الثاني، 2006.
- جمعة، محمد، التهرب الضريبي لدى اصحاب المهن الحرة في مدينة جنين، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس - فلسطين، 2005.
- الحسيني، خالد، مدى الاعتماد على المعلومات المحاسبية في تقدير ضريبة الدخل للشركات الفلسطيني، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية، غزة - فلسطين، 2007.
- الخالدي، ناهض (2014)، دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على القوائم المالية. مجلة جامعة فلسطين لأبحاث والدراسات - العدد السادس- يناير، ص ص 9-50
- خلف، احمد، دور ادارة الخضوع الضريبي والتخطيط في الحد من التهرب الضريبي في الكويت، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الاوسط، عمان، 2014.
- خلف، احمد، دور ادارة الخضوع الضريبي والتخطيط في الحد من التهرب الضريبي في الكويت، رسالة ماجستير منشورة، جامعة الشرق الاوسط، 2014.

- داخل، ليلي، تأثير المحاسبة الابداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل والحد من آثارها، معهد الارادة التقني، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 47، 2016.
- دهمش، نعيم وابو رز، عفاف، أخلاقيات المحاسبة الابداعية عرض وتحليل، المؤتمر العلمي الاول لكلية العلوم الادارية والمالية، جامعة الاسراء الاهلية، عمان- الاردن، 2005.
- زوينه بن فرج، حسين رحيم (2013)، المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق،، مذكرة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر.
- سعد، علاء، تقييم دور نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي من وجهة نظر مكاتب المحاسبة والدوائر الضريبية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الاسلامية، غزة- فلسطين، 2014.
- سعد، علاء، تقييم دور نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي من وجهة نظر مكاتب المحاسبية والدوائر الضريبية، رسالة ماجستير منشورة، الجامعة الاسلامية- غزة، 2014.
- صبار معتر (2009)، التهرب الضريبي في العراق وطرق معالجته. مجلة القادسية للقانون والعلوم السياسية، العدد الأول، العراق.
- الصوري، محمد، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من المحاسبة الابداعية في القوائم المالية، دراسة تطبيقية على شركات التدقيق العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية، غزة- فلسطين، 2013.
- عامر، عادل، كيفية التهرب الضريبي، 2014، تاريخ الزيارة 23-2-2018، بحث منشور عبر الرابط الالكتروني <http://almesryoon.com>.

- عبد الجليل، هويدا، المالية العامة، ط2، دار الفكر العربي للنشر، القاهرة- جمهورية مصر العربية، 1983.
- عبد الله، احمد حسن، اثر استخدام المحاسبة الابتكارية في الانظمة المحاسبية على جودة المعلومات المحاسبية للبنوك التجارية الاردنية، رسالة، ماجستير جامعة جدارا، الاردن، 2015.
- العطعوط، سامح، اثر قانون ضريبة الدخل رقم 17 للعام 2004 على ظاهرة التهرب الضريبي في فلسطيني، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد 17، 2009.
- الغانمي، فرقد، اهمية دور مراقب الحسابات في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مجلة المثني للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 4، العدد 10، 2014.
- الفتلاوي، ليلي، دور نظام المعلومات المحاسبية والتكاليفية في مكافحة الفساد المالي، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 32، 2012.
- قاعود، عدنان، دراسة وتقييم نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية في منشآت الاعمال الفلسطينية، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية، غزة- فلسطين، 2007.
- القضاة، ليث (2015)، المحاسبة الإبداعية وأثرها على المحتوى المعلوماتي لتقرير مدقق الحسابات من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية.
- القطيش، حسن، اساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية جامعة الاسراء، العدد 27، 2011.

- القطيش، حسن، اساليب استخدام المحاسبة الابداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، رسالة ماجستير منشورة، جامعة الاسراء- عمان، 2011.
- مرداوي، رياض، التهرب الضريبي في المهن الطبية في فلسطين، رسالة ماجستير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، 2016.
- معالي، سامح، معوقات التحصيل لدى الادارة الضريبية في فلسطين من وجهة نظر موظفي الضرائب، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس - فلسطين، 2015.
- المعمار، علي قاسم، تقويم نظام المعلومات المحاسبي في اتخاذ القرارات الادارية، دراسة حالة في الشركة العامة للصناعات الصوفية، رسالة ماجستير، جامعة بغداد، العراق، 2002.
- المهاني، محمد خالد، المالية العامة والتشريع الضريبي، ط1، منشورات جامعة دمشق، 2000.
- الهباش، محمد، العلاقة بين استخدام ادوات المحاسبية الابتكارية وجودة المعلومات المحاسبية في البنوك التجارية بقطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الاسلامية، غزة - فلسطين، 2016.
- الهندي، سيف، مدى استخدام مدقي الحسابات القانونيين للإجراءات التحليلية في اكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية، دراسة تطبيقية على قطاع غزة، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية، غزة - فلسطين، 2016.
- وهبة محمد سليم (2010)، التهرب الضريبي - واقع وتوصيات. المؤتمر الثاني للشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد، صنعاء الجمهورية اليمنية

- Ahmad Khan Wassem(2014),"**Causes of Tax Evasion in Pakistan: A case study on southern Punjab "**
- BhagatShaheed (2014),"**Creative Accounting: A Literature Review" 2014**
- Salehi mahdi(2012),"**Usefulness of Accounting Information System in Emerging Economy:Empirical Evidence of Iran.**

الملحق رقم (1)

الاستبيان

يقوم الباحث بعمل دراسة تهدف إلى التعرف على (أثر أنظمة المعلومات المحاسبية على العلاقة ما بين المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي)، وتعد هذه الدراسة جزءا من بحث علمي استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في تخصص المنازعات الضريبية، لذا نرجو من حضرتكم بالتكرم بدراسة فقرات الاستبانة والإجابة عن كل فقرة حسب ما ترونه مناسباً علماً بأن المعلومات الواردة في الاستبانة ستستخدم لأغراض البحث العلمي فقط، وستحاط بالسرية التامة.

شاكرين لكم حسن تعاونكم

القسم الأول: المعلومات الشخصية:

• الجنس:

ذكر () أنثى ()

• العمر:

أقل من 20 سنة () من 21-30 سنة () من 31-40 سنة ()

أكبر من 41 سنة ()

• المؤهل العلمي:

دبلوم أو أقل () بكالوريوس () دراسات عليا ()

• سنوات الخبرة:

أقل من 5 سنوات () من 5-10 سنوات () أكثر من 10 سنوات ()

• التخصص:

محاسبة () علوم مالية ومصرفية () إدارة أعمال () اقتصاد () أخرى ()

القسم الثاني:

يرجى الإجابة على أسئلة هذا القسم بوضع إشارة × في المكان المخصص الذي تراه مناسباً

| الرقم | الفقرة | أوافق بشدة | أوافق | محايد | أعارض بشدة | أعارض بشدة |
|--|---|------------|-------|-------|------------|------------|
| المحور الأول: الأنظمة المحاسبية | | | | | | |
| 1 | يتم تسجيل الأنظمة المحاسبية المستخدمة والتفاصيل المتعلقة بها لدى دائرة الضريبة | | | | | |
| 2 | الأنظمة المحاسبية توفر كل الدفاتر والمستندات والتقارير | | | | | |
| 3 | المعلومات التي توفرها الأنظمة المحاسبية تغطي أنشطة المكلف التجارية الخاضعة للضريبة كافة | | | | | |
| 4 | الأنظمة المحاسبية توفر بيانات تتوافق مع متطلبات الدوائر الضريبية | | | | | |
| 5 | توفر الأنظمة المحاسبية معلومات وافية ودقيقة | | | | | |
| 6 | يندر وجود المشاكل والعيوب في الأنظمة المحاسبية | | | | | |
| 7 | الأنظمة المحاسبية يوجد بها ثغرات تساعد المكلفين على التلاعب والغش في التقارير المقدمة للدوائر الضريبية | | | | | |
| 8 | المعلومات التي توفرها الأنظمة المحاسبية تغطي أنشطة العمل كافة | | | | | |
| 9 | يتوفر في الأنظمة المحاسبية ميزة تقديم المعلومات المحاسبية المرغوبة فقط واستبعاد المعلومات الأخرى | | | | | |
| 10 | تحقق الأنظمة المحاسبية المستخدمة في منشأة الأعمال الكفاءة والفاعلية في العمل | | | | | |
| 11 | تتميز البيانات المستخرجة من الأنظمة المحاسبية بصحتها وسلامتها بحيث يمكن الاعتماد عليها | | | | | |
| 12 | يمكن الاعتماد على البيانات التي تنتجها الأنظمة المحاسبية | | | | | |
| المحور الثاني: المحاسبة الإبداعية | | | | | | |
| 13 | اختيار السياسات المحاسبية التي تلائم تحقيق أهداف القائمين على الشركة أو اصحابها يؤثر على موثوقية البيانات المالية | | | | | |

| | | | | | | |
|--------------------------------------|--|--|--|--|----|---|
| | | | | | 14 | ان المرونة التي تتمتع بها الأساليب المحاسبية توفر فرصة للتلاعب واطهار صورة غير حقيقية عن الشركة |
| | | | | | 15 | تعد المحاسبة الابداعية شكل من اشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة |
| | | | | | 16 | تعمل ممارسات المحاسبة الابداعية التي تغير القيم المحاسبية الموضوعية الى قيم غير موضوعية |
| | | | | | 17 | تتخصر ممارسات المحاسبة الابداعية في اطار المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها |
| | | | | | 18 | ممارسات المحاسبة الابداعية هي ممارسات قانونية لا تؤثر على موثوقية البيانات المالية. |
| | | | | | 19 | لتقارير المدقق الخارجي الأثر الفعال في رفع كفاءة اداء الجهات الخاضعة للرقابة |
| | | | | | 20 | تمتلك الشركة وحدة منفصلة لأغراض التدقيق ويتمتع اعضائها بالاستقلالية والمؤهلات المطلوبة |
| | | | | | 21 | تؤثر البيئة الخارجية على المعلومات المالية وغير المالية ذات الصلة بالظروف والقرارات والتصرفات القائمة في الشركة |
| | | | | | 22 | تتم عملية الافصاح طبقا للمعايير المحاسبية والتدقيقية المحلية والدولية |
| | | | | | 23 | تساهم ممارسات المحاسبة الابداعية في الشركات في زيادة امكانية التهرب الضريبي والتلاعب في التقارير المالية |
| | | | | | 24 | تقوم العديد من الشركات بالتلاعب من خلال التقارير المالية من خلال تضمين الارباح التشغيلية والتلاعب بنتيجة الانشطة غير المستمرة |
| المحور الثالث: التهرب الضريبي | | | | | | |
| | | | | | 25 | تلتزم الشركات بمبادئ الخضوع الضريبي والتخطيط بالعمل الفني في المجال الضريبي للحد من التهرب الضريبي |
| | | | | | 26 | تطبق الشركات سياسات خاصة في الاشراف على اعمال المؤسسة والأنظمة المحاسبية بهدف الحد من التهرب الضريبي |

| | | | | | | |
|--|--|--|--|--|---|----|
| | | | | | توجد سجلات خاصة تسجل فيها أعمال الرقابة المالية الخاصة بالشركات كافة | 27 |
| | | | | | يعمل مسك الحسابات والسجلات المحاسبية النظامية والسلمية في الحد من التهرب الضريبي | 28 |
| | | | | | سوء استخدام الصلاحيات الممنوحة لموظفي دوائر ضريبة الدخل والقيمة المضافة حسب القانون عند فرض العقوبات على المكلفين يعد سبب من أسباب التهرب الضريبي | 29 |
| | | | | | عدم وجود رقابة فعالة ودقيقة على الانظمة المحاسبية في الشركات ساهم في انتشار اساليب التهرب الضريبي | 30 |
| | | | | | يعد غياب الرقابة الفعالة على الانظمة المحاسبية الحديثة المستخدمة من اهم اسباب التهرب الضريبي | 31 |
| | | | | | تتبنى الهيئات الحكومية والجهات الضريبية المسؤولة القوانين والتشريعات المتطورة والمناسبة كافة لفرض الضريبة على الشركات والمكلفين بدفعها | 32 |
| | | | | | ساهم انتشار الانظمة المحاسبية الحديثة في تسهيل عملية التهرب الضريبي خاصة في ظل انتشار طرق المحاسبة الابداعية | 33 |
| | | | | | منح الحوافز المادية والمعنوية وتوفير بيئة عمل مناسبة للعاملين لممارسة واجباتهم تساهم في الحد من التهرب الضريبي | 34 |
| | | | | | تعمل الشركات على الالتزام بنشر الوعي اللازم بين العاملين في المجال الضريبي ليقوموا بواجبهم في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي | 35 |
| | | | | | هناك تأثير كبير للأوضاع الاقتصادية والسياسية في فلسطين على عدم الالتزام بدفع الضريبة وبالتالي قيام العديد من الشركات بالتهرب منها | 36 |

**An- Najah National University
Faculty of Graduates Studies**

**The Impact of Accounting Information System on the
Relationship Between the Creative Accounting and
Tax Evasion**

**By
Osama sawafta**

**Supervised By
Dr. Mu'th Alasmar**

**This Thesis is Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements for
the Degree of Master of Tax Disputes in the Faculty of Graduate
Studies, An-Najah National University, Nablus, Palestine.**

2019

The Impact of Accounting Information System on the Relationship Between the Creative Accounting and Tax Evasion

By

Osama sawafta

Supervised By

Dr. Mu'th Alasmar

Abstract

This study tried to find out the impact of accounting information system on the relationship between the creative accounting and tax evasion . The statement of problem is formulated to answer its key question which is " What the impact of accounting information system on the relationship between the creative accounting and tax evasion?" and the study tried to examine its main hypotheses which is " There is impact between relationship between the creative accounting and tax evasion. The study population consists of all tax directorates employees in Northern Governorates of West Bank in which stratified random sample of (133) individuals has been chooses . The study adopted the descriptive method.

The study results showed the following results :

1. Positive significant statistical relationship between (accounting information system) and creative accounting and tax evasion.
2. The relationship between (accounting information system) and creative accounting was positive relationship which means the more the use of accounting information system, the more the creative accounting.

In light of the study results, several recommendations have been suggested , the most important are the importance effective controlling on accounting information system in order to decrease tax evasion, material and morale motives should be provided in addition to providing good work environment to decrease tax evasion and the importance of monitoring the given authorities to the employees in order not to impose penalties on the tax payers for delays .