



المحاسبة الإبداعية ومدى تأثيرها على صافي الدخل الضريبي دراسة تطبيقية من وجهة نظر الأكاديميين والمحاسبين والإداريين بمكتب الضرائب مرزق مكتب الخدمات المالية تراغن

¹ إبراهيم المهدي أحمد و محمد عثمان محمد الشامسا

¹ قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد والمحاسبة - جامعة فزان.

المخلص

هدف البحث إلى التعرف على تأثير المحاسبة الإبداعية على صافي الدخل الضريبي و ذلك من أجل زيادة الثقة والمصادقية في البيانات المحاسبية في الشركات الليبية لتحقيق مجموعة من الاهداف من اهمها توعية الشركات العامة والخاصة الليبية من خطورة ممارسات المحاسبة الإبداعية ويسعى الباحثان الى اختبار فرضيات البحث ولتحقيق ذلك صممت استمارة استبيان ووزعت على عدد (43) استمارة استبيان على عينة البحث ، وتمت الاستعانة ببرنامج (ssps) ، وقد توصل الباحثان الى مجموعة نتائج اهمها : ان اغلب اجابات افراد عينة البحث كانت تؤيد وبنسبة عالية ان المحاسبة الإبداعية اثرت بشكل كبير على صحة القوائم المالية والتي تؤدي الى زيادة التهرب الضريبي. واهم ما أوصت به الدراسة العمل على توفير المستلزمات والمتطلبات التي يحتاجها المحاسبون بالشركات لكي يكون ابداعهم المحاسبي ضمن الحدود التي تسح بها القوانين والتشريعات المحاسبية بحيث لا يؤثر على صحة القوائم المالية والتهرب الضريبي.

الكلمات المفتاحية:

المحاسبة الإبداعية، الدخل الضريبي، القوائم المالية

Abstract

This study aimed to identify the impact of creative accounting on net tax income in order to enhance confidence and credibility in financial reports in Libyan companies to achieve a set of goals, the most important of which is raising public and private Libyan companies' awareness of the risks of using creative accounting practices and in line with the objectives and through the research problem. Which was formulated in the following question: Do The researcher seeks to test the research hypotheses, and to creative accounting practices achieve this, a questionnaire was designed to collect data, where (43) questionnaire forms were distributed to the research sample, and the (ssps) program was used, and the researcher reached a set of results, the most important of which are Most of the answers of the study sample members were highly supportive that creative accounting has a significant impact on the validity of the financial statements, which leads to an increase in tax evasion. The study recommended a number of recommendations, the most important of which is working to provide the requirements and requirements needed by accountants in companies so that their accounting creativity is within the limits of accounting laws and legislation in a way that does not affect the validity of the financial statements and tax evasion.

Keywords: creative accounting, tax income, financial statements



المقدمة

لقد تزايد اهتمام الحكومات (باختلاف أنظمة الحكم فيها والأفكار السياسية التي تؤمن بها) بالضرائب كأحد أدوات السياسة المالية التي تسعى من خلالها إلى تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية فضلاً عن الأهداف المالية وقد أدى هذا الاهتمام إلى ضرورة توفير الوسائل التي تساعد في الوصول إلى الدخل الخاضع للضريبة بالشكل الذي يضمن عدم ضياع الموارد من الخزنة العامة وعدم الاضرار بالمكلفين، حيث تمثل مصلحة الضرائب أحد أبرز المستخدمين للمعلومات المالية التي يقدمها المكلفون بأداء الضريبة، إلا أن غالباً ما يتم تعديلها أو عدم قبولها من قبل المصلحة لأسباب تسندها لعدم موثوقيتها وذلك راجع إلى اعتماد بعض الأساليب المحاسبية التي تسعى إلى تخفيض الأرباح الخاضعة للضريبة من خلال المفاضلة بين البدائل و الطرق المحاسبية وهذا ما يسمى بالمحاسبة الإبداعية . وفي الجانب التطبيقي ركزت الدراسة على ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية ومدى تأثيرها على الوعاء الضريبي للدخل وذلك من وجهة نظر عينة من الأكاديميين بجامعة فزان وجامعة سبها، وعينة من المحاسبين الإداريين بمكتب الضرائب مرزق ومكتب الخدمات المالية تراغن.

هذا وقد تم توزيع عدد 43 استمارة استبيان ومن ثم دراستها وتحليلها وصولاً إلى نتائجها، ومن هذه النتائج توصل الباحثان إلى عدد من التوصيات والتي من شأنها الحد من زيادة ممارسات المحاسبين للمحاسبة الإبداعية على الوعاء الضريبي وذلك لتحقيق أكثر إيرادات ضريبية ممكنة.

مشكلة البحث:

تكونت إشكالية البحث في قيام بعض إدارات المؤسسات بالتلاعب في أرقام القوائم المالية وذلك باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لإخفاء الأداء الفعلي للشركة مستغلين البدائل والطرق المحاسبية المختلفة المتاحة في محاولة منهم لتخفيض الأرباح الخاضعة للضريبة بهدف تقليل مبالغ الضريبة المدفوعة من قبل هذه الشركات مما يؤثر سلباً على قرارات المحاسبة الضريبية، وبالتالي يمكن أن تلخص مشكلة البحث في التساؤل التالي:

هل ممارسات المحاسبة الإبداعية والتي تنعكس على مصداقية القوائم المالية تؤثر على صحة صافي الدخل الضريبي؟

أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث في كون الضريبة تمثل أهمية بالغة لدعم الاقتصاد الوطني، من خلال قياس هذا الدعم ولذلك يجب قياس كل من له تأثير سلبي وعدواني على الدخل الضريبي والمحاسبة الإبداعية وتفسير العلاقة بينهما ويستمد هذا البحث أهميته من توعية المسؤولين في المؤسسات الاقتصادية الليبية، بأن يكون سلوكهم في اتجاه استغلال الضريبة والمحاسبة لخدمة الصالح العام في إطار القانون بما لا يلحق ضرر بالخزينة العامة للدولة.

فرضية البحث:

يقوم البحث على الفرضيات التالية:

- ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية تؤثر على موثوقية البيانات المالية.



- ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية لها تأثير على الوعاء الضريبي.

أهداف البحث:

تبرز أهداف البحث في النقاط التالية: -

- الاطلاع على مفهوم ودوافع المحاسبة الإبداعية ذات الأثر في تحجيم الدخل الخاضع للضريبة.
- التعرف على مفهوم الدخل الضريبي وطرق وإجراءات المحاسبة الضريبية
- بيان العلاقة بين المحاسبة الإبداعية بموثوقية البيانات المالية.
- الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية والتي تؤثر سلباً على الوعاء الضريبي.

منهجية البحث:

استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري والعملية كطريقة للتفسير بشكل علمي منظم من خلال جمع المعلومات النظرية والبيانات الميدانية عن المشكلة موضع البحث، ثم تصنيفها وتحليلها للوصول إلى النتائج المرجوة.

الدراسات السابقة:

دراسة[ليلي، 2016] بعنوان "تأثير المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل والحد من آثارها" وكان الهدف منها التعرف على مفهوم وأساليب المحاسبة الإبداعية وكذلك التعرف على مفهوم الوعاء الضريبي ونظريات تحديد الدخل فضلاً عن تأثيرات المحاسبة الإبداعية في معرفة و تحديد الدخل الضريبي ، ومن أهم ما توصلت إليه الدراسة استخدام المحاسبة الإبداعية في عرض القوائم المالية بغير حقيقتها للتقليل من الضرائب الواجبة الدفع من خلال التأثير على الدخل الخاضع للضريبة، كما أوصت الدراسة بالعمل على تقليل من الغش في القوائم المالية من خلال وضع ضوابط كافية تحد من وضع البدائل المحاسبية المتاحة وأوصت أيضاً بتطوير القوانين والتشريعات الضريبية بما يحد من استخدام ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية فضلاً عن فرض عقوبات رادعة لحالات التلاعب في المعلومات المالية.

دراسة[سامي، 2017]بعنوان: "إحباط الأثر الضريبي السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة الحالة المصرية)". ركزت الدراسة على بحث أشكال وممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية للشركات المساهمة المصرية والتي تؤدي إلى تآكل الأوعية الضريبية، وتحديد الدور الذي يمكن أن تسهم به الإجراءات التي اتخذها المشروع الضريبي المصري في إحباط الأثر الضريبي السلبي على الوعاء الضريبي، كما توصلت الدراسة إلى أن إحباط الأثر الضريبي السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية يحقق الجمع بين وفرة الحصيلة والعدالة الاجتماعية للضريبة كما أنه لا توجد مشاكل جوهرية تعيق إحباط الأثر الضريبي السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية وأنه لا يتعارض مع القوانين الضريبية، من أبرز ما أوصت به الدراسة ضرورة تركيز الجهات المسؤولة عن مهنتي المحاسبة والضرائب على إيجاد الآليات الكفيلة بتعزيز ورفع السلوك الأخلاقي لهذه المهنة وتجنب المتهنئين لها من الوقوع في ممارسات المحاسبة الإبداعية مع بيان العقوبات والمسؤوليات نتيجة اتباع هذه الأساليب .



دراسة[غفران، 2018] بعنوان "دور المحاسبة الإبداعية في قرارات التحاسب الضريبي (دراسة ميدانية على ديوان الضرائب)"

هدفت الدراسة إلى توضيح دور ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية (قائمة الدخل وقائمة المركز المالي) وقرارات التحاسب الضريبي، توصلت الدراسة إلى أن التلاعب في أسعار صرف العملات ونسبة إهلاك الأصول الثابتة يؤدي إلى توفير معلومات محاسبية مضللة لمستخدميها وكذلك أن التحكم في قيم المخصصات المختلفة بقائمة المركز المالي والتقديرات المحاسبية لبنود قائمة الدخل يؤدي إلى توفير معلومات محاسبية لا تتسم بالموضوعية، أوصت الدراسة بضرورة اهتمام ديوان الضرائب بتدريب العاملين في قسم الشركات بإجراءات المحاسبة الإبداعية للتمكن من معرفة القوائم المالية التي تتطوي على حالات من ممارستها وأيضاً تشجيع المزيد من الدراسات في مجال المحاسبة الإبداعية وبما يعزز العلاقة بين المحاسبة والضريبة باعتبارها المستخدم الأساسي للمعلومات المحاسبية.

دراسة[حدادي، 2019] بعنوان "ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثرها على الوعاء الضريبي (دراسة حالة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية البويرة بالجزائر)"

كان من أبرز أهداف هذه الدراسة بيان دوافع الإدارة من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية ومحاولة تسليط الضوء على ظاهرة التهرب الضريبي ومدى تأثيرها بالتطورات الاقتصادية والاجتماعية والمالية ووضع الحلول والمقترحات الناجحة لحلها وكذلك محاولة معرفة قدرة الإدارة الجبائية على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها، توصلت الدراسة إلى أن إدارة المؤسسات تلجأ إلى ممارسة المحاسبة الإبداعية إما لتضخيم الأرباح بهدف زيادة نصيب الإدارة من الأرباح وسهولة الحصول على قروض وإما تخفيض الأرباح بهدف التهرب من الضرائب وأن التهرب الضريبي هو عدم التزام المكلف بالضريبة ومحاولة التخلص من دفعها وكذلك أن الرقابة الجبائية تعد من أهم الإجراءات التي حولت الإدارة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة كما تعتبر أداة قانونية في يد الإدارة تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين بتأدية واجباتهم الضريبية والعمل على اكتشاف كل الأخطاء والمخالفات المسجلة بهدف تصحيحها وتقويمها ولتحقيق الأهداف المرجوة لكن المكلف بالضريبة يمارس أساليب المحاسبة الإبداعية بسبب ضعف إجراءات التدقيق في المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية البويرة، وأخيراً أوصت الدراسة بتفعيل دور الجهات الرقابية والإشرافية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وتوعية وتحسيس المكلف بدور الضريبة في التنمية الاقتصادية والاجتماعية وكذلك تطوير الطرق المستخدمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية في المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية البويرة.

بالاستناد إلى الدراسات السابقة، عملت دراستنا على تبين أثر المحاسبة الإبداعية على الوعاء الضريبي و مدى مكافحة هذا الاثر من طرف الإدارة الضريبية الجبائية التي تستعمل عملية الرقابة كأداة قانونية في هذا المجال. اولا:
الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية



نشأة المحاسبة الإبداعية:

التلاعب في المحاسبة هو الممارسة التي يتم اعتمادها في إطار المرونة التي يمنحها النظام المحاسبي والضريبي، حيث هناك في السوق منافسة شديدة وبالتالي يصبح من الضروري لكل مؤسسة أن تجد فكرة جديدة أو طرقاً مبتكرة في تسييرها، وإحدى الطرق الجديدة هي المحاسبة الإبداعية والتي تمارس أغلبها في بيئة محاسبية غير مؤكدة لتسهيل تحقيق الأهداف الشخصية التي تهدف لها المؤسسات.

تعد المحاسبة الإبداعية (Creative Accounting) حدثاً جديداً ظهر في الثمانينات من القرن العشرين عندما واجهت الشركات صعوبات في فترة الركود إذ كان هناك ضغط لإنتاج أرباح أفضل في الوقت الذي كان فيه من الصعب تحقيق أي أرباح وعندما اكتشفت الشركات بأن القوانين تخبرك فقط بما لا تستطيع فعله وليس ما تستطيع فعله، ولهذا فقد رأت الشركات بأنها إذا كانت لا تستطيع أن تكتسب الأرباح فإنها تستطيع على الأقل أن تبتدعها، وبذلك وجدت المحاسبة الإبداعية في الاختيار بين بدائل القياس المحاسبي والتقدير والإفصاح التي تتيحها المعايير المحاسبية، والتي تؤثر على مخرجات المحاسبة بالشكل أو المضمون.

مفهوم المحاسبة الإبداعية:

يستخدم مفهوم المحاسبة الإبداعية لوصف حالات إظهار الدخل والأصول والالتزامات للوحدة الاقتصادية بصورة غير صادقة وغير حقيقية، الأمر الذي أدى إلى حدوث العديد من الانهيارات والفضائح المالية في العديد من الشركات العالمية الكبرى.

ويعد التلاعب في البيانات المالية على الرغم من عدم أخلاقيته فناً من فنون التضليل، وقد يصعب أحياناً على جهات المراجعة سواء المحاسبين الداخليين أو الخارجيين، أم حتى الجهات الرقابية التابعة للحكومة اكتشاف هذا التضليل وخصوصاً في ظل وجود محاسب متمرس ولم يلم بهذا الفن للأخلاقي.

وقد حاول العديد من الباحثين والكتاب والمختصين دراسة هذه الظاهرة فتناولوها البعض بمفردات مختلفة ولكنها تحمل نفس المفهوم ومنها المحاسبة الإبداعية، المحاسبة الابتداعية، المحاسبة الابتكارية، المحاسبة الاحتيالية، المحاسبة الخلاقة، وقدموا خلال دراستهم وتحليلاتهم العديد من التعريفات التي وإن اختلفت في التعبير إلا أنها اتفقت في المضمون.

- من وجهة نظر المحاسب المهني يؤكد أن المحاسبة الإبداعية هي العملية المحاسبية التي تشتمل على معالجة العديد من قضايا الحكم وحسم الصراعات ما بين المناهج أو المداخل المتنافسة من أجل عرض نتائج الأحداث المالية والعمليات التجارية، وهذه المرونة توفر الفرص للتلاعب والغش أو الخداع والتحريف أو سوء العرض.
- أما من وجهة نظر المحلل الاستثماري فتمثل المحاسبة الإبداعية بالنمو الظاهري في الأرباح الذي يحدث نتيجة لخفة يد البراعة المحاسبية وليس نتيجة للنمو الاقتصادي الحقيقي. [Brijesh Yadav, A 2014

Anil Kumar



- لكن المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر المحاسبين الأكاديميين هي العملية التي يستخدم فيها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية للتلاعب بالأرقام المعروضة في حسابات منشآت الأعمال. [Phillips,2003]
- عرفت أيضاً بأنها عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلاً إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة أو تجاهل بعضها أو جميعها. [ناظم جبار، 2015]

أسباب ظهور المحاسبة الإبداعية:

إن تعدد مصالح مستخدمي القوائم المالية وتعارضها يعد السبب الرئيسي في انتشار المحاسبة الإبداعية، حيث مصلحة المديرين في تقليل الضرائب والأرباح الموزعة، ومصلحة حملة الأسهم في تعظيم العائد على استثماراتهم ، والموظفين في زيادة تعويضاتهم الإدارية، ومصلحة الإدارة الضريبية في تحصيل ضرائب أكثر وهكذا لبقية الأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية. [ميسون القري، 2010]

خصائص المحاسبة الإبداعية:

تتصف المحاسبة الإبداعية بالخصائص التالية:

- أ- أنها شكل من أشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة والمراجعة والضرائب .
- ب- أن استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية هي عملية مخططة تقوم بها الإدارة لتحقيق أهداف خاصة بها .
- ت- أن الهدف من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية هو الوصول برقم صافي الربح إلى رقم معين يحقق مصالح لإدارة الشركة ومصالح غير مباشرة للشركة في الأجل القصير .
- ث- أن ممارسات المحاسبة الإبداعية تنحصر في إطار ممارسة الخيار بين المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وبالتالي فهي ممارسات قانونية ويستخدمها المحاسبون الذين يمتلكون قدرات مهنية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها وتحريرها بالشكل الذي يرغبون فيه.
- ج- إن استخدام الإدارة لأساليب المحاسبة الإبداعية من شأنه أن يؤثر على مصداقية وموثوقية البيانات بالقوائم المالية وبالتالي يقلل من ثقة المستخدمين في المعلومات الواردة بهذه القوائم.
- ح- ينمو في بيئتها التلاعب، الغش، الخداع، التحريف أو سوء العرض وخفة يد المحاسبة. [علي الخشاوي، محسن الدوسري، 2008]

دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية:

- تجنب دفع الزكاة:
- يعتمد صندوق الزكاة في جباية الزكاة على السجلات المحاسبية والتقارير المالية التي تقدمها الشركات عند الفحص والمراجعة التي تسبق ربط الزكاة، وكلما زادت جودة المعلومات ودرجة الوثوق فيها، زادت إمكانية تحديد الوعاء الحقيقي للزكاة. [ميسون القري، 2010]



• التهرب الضريبي:

يعد التهرب الضريبي من أهم الدوافع الأساسية للإدارة لاستخدام المحاسبة الإبداعية وهذا بتزكية المساهمين وبالتعاون مع المراجعين الخارجيين لتجنب الضرائب وتحقيق وفورات ضريبية أو تأجيلها إلى فترات مستقبلية والاستفادة من القيمة الحالية للنقود. [عبدالهادي إبراهيم، 2009]

يعد التهرب الضريبي من دوافع الإدارة الرئيسية لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، حيث تقوم بعض المنشآت المالية باستغلال أساليب المحاسبة الإبداعية من تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة في النفقات وذلك من أجل تخفيض الوعاء الضريبي الذي سيتم على أساسه احتساب قيمة الاقتطاع الضريبي. [القطيش، الصوفي، 2011]

• الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية:

في الوقت الذي ظهرت فيه الأزمة المالية وتأثيرها على مهنة المحاسبة والمراجعة والتشكيك في أخلاقيتها، ظهرت من الناحية الأكاديمية العديد من الأبحاث التي تشير إلى الآثار السلبية لاتباع أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، ويمكن تلخيصها كما يلي:

1- انخفاض مصداقية المعلومات المتعلقة بالربحية.

2- ارتفاع المخاطرة في الشركات المطبقة لأساليب المحاسبة الإبداعية.

3- تذبذب الأداء المالي في الشركات الممارسة لأساليب المحاسبة الإبداعية.

4- تدني الفكر الأخلاقي للشركة. [محمد الشريف، 2014]

أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية:

هناك العديد من الوسائل والأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية إلا أننا آثرنا استعراض أهم تلك الأساليب وهي على النحو التالي:-

• تنوع الطرق والبدائل المحاسبية: أحياناً تتيح القواعد المحاسبية للشركة للاختيار بين عدد مختلف من الوسائل

المحاسبية، فقد سمحت المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

• إدخال عمليات وهمية من أجل التلاعب في حسابات الميزانية أو لتحويل الأرباح بين الفترات المحاسبية،

ويمكن تحقيق ذلك عن طريق الدخول في صفقتين أو أكثر لعملية متعلقة ببعضها مع طرف ثالث ميال

للمساعدة. [وحيد رمو، 2008]

• التقدير الشخصي : حيث تعتمد بعض العمليات المحاسبية بشكل كبير على درجة تقدير وتوقع الأشخاص،

مثل تقدير عمر الأصول لغرض حساب الإهلاك. [ميساء أبوتام، 2013]



مجلة جامعة فزان العلمية Fezzan University scientific Journal

Journal homepage: wwwhttps://fezzanu.edu.ly/



- التلاعب في توقيت الصفقات بهدف تحديد سنة معينة بتحميلها بالأرباح أو الخسائر لأي هدف يرمي إليه المحاسب وخصوصاً في حال وجود اختلافات واضحة بين القيمة الدفترية وبين القيمة السوقية أو القيمة الحقيقية.
- القيود المحاسبية الحقيقية التي توظف لإعطاء انطباع جيد للحسابات.
- التلاعب في تكوين نسب ومبالغ المخصصات (سواء مخصص المخاطر المنتظمة، ومخصص الضرائب ومخصص التعويضات) حيث كل منهم يخضع لتقديرات الإدارة. [عادل رزق، 2011]
- التلاعب في الأرقام وفي شكل المستندات بإخفاء بيانات ومعاملات مالية.
- التلاعب في بعض بنود الميزانية واعتبارها ضمن بنود خارج الميزانية.

ثانياً. الإطار النظري لمفهوم المحاسبة الضريبية

من الواضح أن معظم الاهتمامات سواء للباحثين أم للسياسة الضريبية تكون للتهرب الضريبي، حيث يعتبر التهرب الضريبي أو كما يعرف لدى العديد من الباحثين بالتسيير العدواني للضريبة على أنه أحد الظواهر التي انتشرت في المؤسسات الاقتصادية، مما جعل المدراء التنفيذيين يحاولون استغلال الأنظمة الضريبية بما توفره من امتيازات ضريبية وإعفاء لصالح المساهمين لرفع قيمة المؤسسة، وفي المقابل يحصل هؤلاء على مكافآت وتعويضات مقابل هذا السلوك.

مفهوم المحاسبة الضريبية:

هنالك العديد من المفاهيم والتعريفات المرتبطة بالمحاسبة الضريبية منها ما يلي : يقصد بعملية المحاسبة الضريبية التنظيم الفني للضريبة الذي يتناول كيفية قياس الدخل الخاضع للضريبة وربط وتحصيل الضريبة على نتيجة هذا القياس، المحاسبة الضريبية تعتبر جوهر العمل في مصلحة الضرائب، ولا تتم عملية المحاسبة الضريبية إلا بتوفير المستندات والدفاتر المنتظمة فمعنى المحاسبة هو حساب المال أو تسوية الحساب بين مصلحة الضرائب والمكلفين. [عبدالرحمن خليل، 2017]

كما عرفت بأنها: ذلك العنصر من عناصر النظام الضريبي الذي يختص بتنفيذ أحكام التشريع الضريبي. [عبدالله أمين، 2000]

كما عرفت بأنها التنظيم الفني للضريبة والتي تتناول كيفية قياس الدخل الخاضع للضريبة، بالإضافة إلى ربط وتحصيل الضريبة بناءً على نتيجة القياس. [محمد بدوي، 2005]

وعرفها أحد الباحثين بأنها قيام المحاسب الضريبي بتسوية حسابات المكلف بها من خلال القيام بعملية فحص دفاتر وسجلات المكلفين والاطلاع على المستندات المؤيدة للعمليات التي تمت خلال الفترة بغرض الحصول على أدلة وقرائن الإثبات اللازمة لكتابة التقرير عن نتيجة فحص حسابات المكلفين. [محمد علي، 2006]



أهمية المحاسبة الضريبية:

تتضح أهمية المحاسبة الضريبية من شمولها جميع ممولي الضرائب، دون قصرها على ممول ضريبة دون ضريبة، مهما اختلفت الضريبة أو الشكل القانوني الذي يستغل في إطاره النشاط من منشآت فردية أو شركات الأشخاص أو الأموال. [عيسى أبو الطبل، 1979]

الأصل أن تتم عملية المحاسبة الضريبية سنوياً للممولين الخاضعين للضرائب على الإيرادات التي تفرض على ما يحققه الممول من أرباح أو إيرادات سنوية، وقد تتم كلما تحققت الواقعة المنشأة للضريبة، كما هو الشأن بالنسبة للمبالغ الخاضعة للضريبة على إيرادات القيم المنقولة، أي أن هناك محاسبة ضريبية تتم بين المصلحة وبين ممولي الضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية، بل أن عملية المحاسبة الضريبية لا تقتصر على المكلفين الذين يمسون دفاتر ويستخرجون نتائج أعمالهم منها في شكل حسابات ختامية، بل تشمل أيضاً أولئك الذين لا يمسون دفاتر وتلجأ مصلحة الضرائب إلى تقدير أرباحهم وفقاً لأسس متعارف عليها بالنسبة للمهن والصناعات المختلفة.

ولكن الجانب المهم والذي يلقي عناية الباحثين هو المحاسبة الضريبية للمنشآت والشركات الخاضعة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، وما يجري خلاله من أعمال الفحص والمراجعة للضريبة، لأنها عملية تستلزم من الفاحص الرجوع لمجموعة دفترية ودورات مستنديه وفحص لنظام الرقابة الداخلية ومراجعة وتحقيق الحسابات الختامية والميزانية. من هنا تتضح مدى أهمية المحاسبة الضريبية نظراً لأن عملية المحاسبة الضريبية هذه تبدأ منذ الإقرارات الضريبية وحتى ربط الضريبة، بما فيها فحص الإقرارات مكتبياً والنزول إلى مواقع المكلفين، وفحص حساباتهم ومراجعة نظم الرقابة الداخلية لديهم وحساب أوعية الضرائب والدخول في مشاكل مع المكلفين مما يعني أن المحاسبة الضريبية هي جوهر العمل الذي تقوم به مصلحة الضرائب. [غفران الطريفي، 2018]

الوعاء الضريبي في ظل ممارسات المحاسبة الإبداعية

مما لا شك فيه أن الدور الذي تؤديه ممارسات المحاسبة الإبداعية، وبالرغم من تعدد دوافعها إلا أن أهمها يتمثل في التأثير على الوعاء الضريبي وتخفيضه وهذا ما يسمى بالتلاعب الضريبي، وبالتالي السعي للكشف عن هذه الممارسات والحد منها للوصول إلى التحديد العادل للوعاء الضريبي.

تعريف التلاعب الضريبي: يعتبر الكثيرون أن الضريبة عبء إضافي يضاف إلى الأعباء التي يتحملونها بشكل عام، لذلك فإنهم يحاولون التخلص من هذا العبء بأي شكل كان.

عرفه Tax Easion في علم المالية العامة بأنه تخلص الأفراد من الالتزام بدفع الضريبة جزئياً أو كلياً بعد تحقق الواقعة المنشأة له.

وقد تم النظر إليه من قبل فقهاء الاقتصاد للتهرب الضريبي بمدى تأثيره الاقتصادي على الخزينة العمومية فعرفه البعض بأنه: عدم قيام الممول بأداء الضريبة المستحقة عليه في الميعاد أو التخلص من دفعها سواء باستعمال طرق مشروعة أم غير مشروعة.



من خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف التلاعب الضريبي على أنه تهرب الفرد من دفع الضريبة بطرق غير مشروعة أو دون ارتكاب أي مخالفة للنص التشريعي الضريبي القائم. [خالد عليّات، 2013]

أنواع التلاعب الضريبي: هناك عدة أنواع للتلاعب الضريبي، منها:

1. التهرب الضريبي: لقد تعددت الآراء حول مفهوم التهرب الضريبي، ويعود هذا التعدد إلى اختلاف الأسباب والدوافع ومنه يعرف بالتالي:

- اعتداء غير مباشر على القوانين المنظمة للضريبة باستعمال وسائل معينة تمكن المكلف بالضريبة من عدم دفع جزء أو كل الضريبة.

ولتحقيق التهرب الضريبي يتخذ المكلف القانوني عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة، وعلى هذا الأساس يمكن التمييز بين شكلين من التهرب الضريبي:

- تهرب ضريبي بدون انتهاك القانون الجبائي وهو ما يعرف بالتجنب الضريبي.
- تهرب ضريبي بانتهاك القانون الجبائي وهو ما يعرف بالغش الضريبي. [سعدان شبايكي، 2004]

2. التجنب الضريبي: وهو ما يعرف بالتهرب الضريبي المشروع وذلك بالتخلص من دفع الضريبة دون مخالفة التشريعات الجبائية، أي أنه يكون في إطار قانوني يسمح للمكلف بالتخلص من أداء الضريبة بطريقة غير مخالفة للقانون، ويعد كل من النظام الجبائي المعقد وعدم الصياغة الجيدة لقوانينه أهم عاملين يمكنان المكلف من الاستفادة من الثغرات الموجودة التي تمكنه من التخلص من الضريبة.

ومن أبرز صور التجنب الضريبي:

- الامتناع عن استيراد سلعة من الخارج لفرض ضرائب جمركية وبالتالي تجنبها.
- ترك النشاط التجاري الذي يخضع إلى ضريبة مرتفعة من طرف الأشخاص، وذلك لاعتبارات اقتصادية واجتماعية مختلفة، لدفع الأفراد مثلاً إلى التقليل من استهلاك سلعة ما أو تشجيعها لإنتاج سلعة بديلة لها أو الحد من استهلاكها حفاظاً على المصلحة العامة.
- التهرب من تصاعدية ضريبة الدخل وذلك بتجزئة الشركة الأم إلى شركات فرعية مستقلة قانوناً وبإلترخيص من القانون التجاري مثلاً، حيث هذا النوع يخص أشخاصاً طبيعيين.

نلاحظ أن التجنب الضريبي لا يعتبر تهرباً حقيقياً، نظراً لعدم التجسيد المادي للواقعة المنشأة للضريبة القانونية، لذلك يسعى المكلف لاستغلال الأساليب التي تمكنه من تقليل العبء الضريبي. [حجار مبروكة، 2017]

3. الغش الضريبي: وهو ما يعرف بالتهرب غير المشروع وذلك بالتخلص من دفع الضريبة بطرق غير مشروعة أي بمخالفة مباشرة للقانون الضريبي، فهو (تخلص من الضريبة وإعطاء عرض مخالف للواقع أو تفسير مضلل)، ومن



أجل ذلك يستعمل المكلف طرق الغش مرتكباً بذلك جرائم مالية يعاقب عليها القانون، وفي هذا المجال توجد عدة صور للغش الضريبي تتمثل فيما يلي:

- إدخال السلع المستوردة من الخارج خفية أي عدم التصريح بها لدى الجمارك حتى لا يدفع عليها ضريبة جمركية.
- تقديم المكلف بالضريبة تصريحاً ضريبياً لدى إدارة الضرائب مخالف للحقيقة حتى تفرض عليه ضريبة أقل مما يجب، كأن يذكر في تصريحه دخلاً أقل من دخله الحقيقي أو يذكر قيمة السلعة المستوردة أقل من قيمتها الحقيقية.
- المبالغة في تقدير التكاليف الواجبة الخصم من وعاء الضريبة، مما يؤدي إلى تقليص الأرباح المفروضة عليها الضريبة وبالتالي تخفيض الضريبة المستحقة.
- إخفاء أو تهريب أموال المكلف بالضريبة حتى لا يدفع أي ضريبة بحيث يتعذر على إدارة الضرائب الحصول على مستحقاتها تجاهه. [ناصر مراد، 2010]

أسباب التلاعب الضريبي:

1- النفسية (الأخلاقية): كثير من دول العالم ترى بأن الشعور الأخلاقي تجاه الالتزام الضريبي مازال ضعيفاً لدرجة أن الاعتقاد السائد كما يقول Charles Lamb أن المدلس (الغشاش) الضريبي هو سارق نزيه لأنه لا يسرق إلا الدولة التي تعتبر شيئاً مجرداً، أضف إلى ذلك فإن تهريب بعض الأفراد من الضريبة إنما يؤدي الأمانة الذين يؤدون ما عليهم من الضرائب على أحسن وجه فضلاً أن يؤدي إلى زيادة العبء الضريبي على هؤلاء الأمانة تعويضاً للحصيلة الضريبية التي تم التهريب منها، كما أن للعوامل النفسية أثر كبير في تحديد حجم التهريب الضريبي، فكلما زاد الوعي الضريبي ضعف الباعث النفسي إلى التهريب من دفع الضريبة، للمحافظة على كيان الدولة والعكس صحيح. [يوزيد سفيان، 2015]

2- الأسباب الاقتصادية: إن فترات الكساد والأزمات التي تشهدها الدولة تعمل على انتشار التهريب الضريبي وزيادته بسبب قلة النقود وانخفاض دخول المكلفين وتدهور القدرة الشرائية للأفراد وبالتالي زيادة حساسيتهم لارتفاع الأسعار مما يصعب على المنتجين نقل عبء الضريبة، لذا يدفعهم التهريب الضريبي باستعمال مختلف الطرق المتاحة بينما في فترات الرخاء والانتعاش الاقتصادي يقل ميل المكلفين للتهريب الضريبي بسبب كثرة النقود وارتفاع الدخل وتحسن القدرة الشرائية للأفراد، مما يسمح للمنتجين بنقل عبء الضريبة إلى المستهلكين عن طريق رفع أسعار منتجاتهم، لذا يكون الدافع النفسي للتهريب لدى المكلف منخفضاً. [ناصر مراد، 2010]



مجلة جامعة فزان العلمية Fezzan University scientific Journal

Journal homepage: wwwhttps://fezzanu.edu.ly/



الجانب العملي

يهدف الجانب العملي لمعرفة المحاسبة الإبداعية ومدى تأثيرها على صافي الدخل الضريبي، من وجهة نظر عينة من الأكاديميين بجامعة فزان وجامعة سبها وعينة من المحاسبين الإداريين بمكتب الضرائب مرزق، ومكتب الخدمات المالية تراغن، هذا وقد تم استخدام استمارة الاستبيان كأداة رئيسة للدراسة صممت لجمع المعلومات المطلوبة عن مجتمع الدراسة من خلال العينات العشوائية.

عليه سيتم تقسيم هذا الجانب إلى ما يلي:

- الأساليب الإحصائية المستخدمة في التحليل الإحصائي.
- التحليل الوصفي للبيانات.
- التحليل الاستنتاجي للبيانات "اختبار فرضيات الدراسة".
- الخاتمة والتوصيات

1 الأساليب الإحصائية المستخدمة في التحليل الإحصائي:

تم استخدام عدد من الأساليب الإحصائية منها أساليب الإحصاء الوصفي، وأساليب الإحصاء الاستنتاجي وذلك على النحو التالي:

1.1 الإحصاء الوصفي:

تم استخدام الإحصاء الوصفي في الدراسة لتحليل البيانات، وذلك لإظهار الاتجاهات العامة للإجابات، واستخدم في ذلك البرنامج الإحصائي (SPSS) Statistical Package for Social Sciences، وتضمن هذا التحليل عدداً من أساليب التحليل الوصفي من أهمها ما يلي:

أ- التوزيعات التكرارية:

تم تحديد التكرارات والنسبة المئوية للتكرارات التي تحصلت عليها كل إجابة من الإجابات الخاصة بأسئلة الاستبيان.

ب - المتوسط الحسابي:

تم استخدام المتوسط الحسابي لتحديد اتجاه ردود المشاركين حول فرضيات الدراسة.

1.2 الإحصاء الاستنتاجي:

- إحصائي الاختبار (T):

تم استخدام هذا الاختبار لمعرفة ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية، وذلك عند مستوى معنوية (0.05)، حيث يتم رفض فرضية العدم إذا كانت القيمة الاحتمالية (P) أقل من مستوى المعنوية (0.05) أو قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية، ولا ترفض فرضية العدم إذا كانت القيمة الاحتمالية (P) أكبر من مستوى المعنوية (0.05) أو قيمة T المحسوبة أقل من قيمة T الجدولية.



مجلة جامعة فزان العلمية
Fezzan University scientific Journal

Journal homepage: wwwhttps://fezzanu.edu.ly/



• التحليل الوصفي للبيانات:

يتضمن هذا الفرع من الدراسة تحليلاً وصفيًا للبيانات الواردة في استمارات الاستبيان، وذلك في قسمين رئيسيين على النحو التالي:

القسم الأول: يعنى بتحليل البيانات الشخصية للمشاركين في الدراسة لتحديد مستوى الثقة في ال معلومات المتحصل عليها من المشاركين وإمكانية الاعتماد عليها في استخلاص النتائج.

القسم الثاني: يعنى بتحليل الأسئلة الخاصة بمتغيرات الدراسة والمتعلقة بمحورين رئيسيين الأول: ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، والثاني: تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على الضرائب، من خلال العينة العشوائية التي شملت عدد من الأكاديميين والمحاسبين الممارسين، لمعرفة الاتجاهات العامة لردود المشاركين في الدراسة حول فقرات الاستبيان.

• تحليل البيانات الخاصة بالمشاركين:

يتضمن هذا القسم تحليل البيانات الخاصة بالمشاركين، من حيث العمر والتخصص والمؤهل والوظيفة الإدارية وسنوات الخبرة.

أ- عمر المشاركين:

من خلال الجدول رقم (1-3) يتضح أن الدراسة شملت كل الفئات العمرية من 30 سنة فأقل إلى ما يزيد عن 50 سنة، ما يزيد الثقة في البيانات المحصل عليها منهم.

العمر	العدد	النسبة المئوية
أقل من 30 سنة	6	14.0
من 30 سنة إلى 40 سنة	10	23.3
من 41 سنة إلى 50 سنة	15	34.9
أكثر من 50 سنة	12	27.9
الإجمالي	43	100

جدول رقم (1-3) توزيع المشاركين حسب العمر.

أ- تخصص المشاركين:

من خلال الجدول رقم (2-3) يتضح أن الدراسة شملت كل التخصصات غير أن الغالبية العظمى كانت من المتخصصين في المحاسبة، وهذا مما يزيد الثقة في البيانات المتحصل عليها منهم.



مجلة جامعة فزان العلمية
Fezzan University scientific Journal

Journal homepage: wwwhttps://fezzanu.edu.ly/



النسبة المئوية	العدد	العمر
62.8	27	محاسبة
9.3	4	تمويل
9.3	4	اقتصاد
18.6	8	إدارة أعمال
100	43	الإجمالي

جدول رقم (2-3) توزيع المشاركين حسب التخصص.

ب- المؤهل العلمي للمشارك:

من خلال الجدول رقم (3-3) يتضح أن الدراسة شملت كل المؤهلات العلمية سواء كانت مؤهلات جامعية أم مؤهلات عليا، وبلا شك هذا ما يزيد الثقة في البيانات المتحصل عليها منهم.

النسبة المئوية	العدد	العمر
16.3	7	دكتوراه
23.3	10	ماجستير
48.8	21	بكالوريوس
11.6	5	دبلوم عال
-	-	أخرى
100	43	الإجمالي

جدول رقم (3-3) توزيع المشاركين حسب المؤهل العلمي.

ث- الوظيفة الإدارية:

من خلال الجدول رقم (3-4) يتضح أن الدراسة شملت غالبية الوظائف الإدارية، ما يزيد الثقة في البيانات المتحصل عليها منهم.

النسبة المئوية	العدد	العمر
37.2	16	محاسب
4.7	2	مراجع داخلي
-	-	مراجع خارجي
34.9	15	أكاديمي



23.3	10	أخرى
100	43	الإجمالي

جدول رقم (3-4) توزيع المشاركين حسب الوظيفة الإدارية.

ج- سنوات الخبرة:

من خلال الجدول رقم (3-5) يتضح أن أكثر من 65% من المشاركين في الدراسة لديهم خبرة في مجال العمل أكثر من 10 سنوات وهذا بلا شك يزيد الثقة في البيانات المتحصل عليها منهم.

النسبة المئوية	العدد	سنوات الخبرة
16.3	7	أقل من 5 سنوات
18.6	8	من 5 إلى أقل من 10 سنوات
65.1	28	أكثر من 10 سنوات
100	43	الإجمالي

جدول رقم (3-5) توزيع المشاركين حسب سنوات الخبرة.

• تحليل البيانات الخاصة بأسئلة الاستبيان المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية وتأثيرها على صافي الدخل الضريبي :

قبل الشروع في تحليل أسئلة الاستبيان المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية وتأثيرها على صافي الدخل الضريبي لابد من اختبار وقياس مدى ثبات أسئلة الاستبيان (يقصد بالثبات: أي في حال إعادة توزيع الاستبيان مرة أخرى نتحصل على نفس نتائج المرة الأولى) وذلك باستخدام معامل "ألفا كرونباخ" الذي يعطي قيمة تتراوح بين "0" والواحد، فكلما كان هناك ثبات أكبر كانت قيمة المعامل أقرب للواحد والعكس بالعكس.

ومن خلال الجدول رقم (3-6) يتبين أن معامل ألفا كرونباخ يساوي (0.728) ما يدل على ثبات فقرات استمارة

الاستبيان.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	عدد فقرات الاستبيان
0.728	19

جدول رقم (3-6) معامل ألفا كرونباخ لقياس مدى ثبات فقرات الاستبيان.



هذا وسيتم استخدام الجدول رقم (3-7) لغرض قياس اتجاهات ردود المشاركين في الدراسة.

مقياس ليكرت الخماسي

المستوى	المتوسط المرجح
غير موافق إطلاقاً	من 1 إلى 1.79
غير موافق	من 1.80 إلى 2.59
محايد	من 2.60 إلى 3.39
موافق	من 3.40 إلى 4.19
موافق بشدة	من 4.20 إلى 5

جدول رقم (3-7) بيان اتجاه ردود المشاركين بناءً على المتوسط المرجح

أ- تحليل ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية:

من خلال الجدول رقم (3-8) نلاحظ أن آراء المشاركين في الدراسة تتجه إلى "موافق" حيث نجد أن المتوسط المرجح للجدول هو "3.7163"، في إشارة إلى وجود ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، الأمر الذي قد يؤثر على صافي الدخل.

كما نجد أن من أهم هذه الممارسات الإبداعية هي الفقرة رقم (2) التي تنص على "التلاعب في أسعار صرف العملات وعدم الإفصاح عن بنود النقدية المقيدة يؤدي إلى توفير معلومات مضللة لمستخدميها". بمتوسط حسابي (4.3256) والاتجاه "موافق بشدة"، والفقرة رقم (3) والتي تنص على أن "التلاعب في نسب استهلاك الأصول الثابتة يؤدي إلى توفير معلومات محاسبية تفتقد لخاصية الثبات وبالتالي عدم القابلية للمقارنة" بمتوسط حسابي (4.0465) والاتجاه "موافق"، وكذلك الفقرة رقم (9) "تقل المصروفات الجارية أو الإيرادات الجارية في ظل المحاسبة الإبداعية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة يؤدي إلى توفير معلومات محاسبية مضللة عن نتيجة أعمال المنشأة" بمتوسط حسابي (3.6977) والاتجاه "موافق"، وأيضاً الفقرة رقم (4) "الحصول على قروض طويلة الأجل واستخدامها في تسديد قروض قصيرة الأجل بهدف تحسين نسبة السيولة يؤدي إلى تضليل مستخدمي معلومات القوائم المالية" بمتوسط حسابي (3.6744) والاتجاه "موافق"، عليه يمكن القول أن المشاركين يرون

أن ممارسات المحاسبة الإبداعية موجودة ويمكن بالتالي أن تؤثر على معلومات القوائم المالية، ويمكن أن تؤثر على صافي الدخل وبالتالي الضريبة المحسوبة على صافي الدخل هذا.



مجلة جامعة فزان العلمية
Fezzan University scientific Journal

Journal homepage: wwwhttps://fezzanu.edu.ly/



م	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الاتجاه
		العدد	العدد	العدد	العدد			
		النسبة	النسبة	النسبة	النسبة			
1	التغير المستمر في السياسات المحاسبية بين الفترات المختلفة يؤدي إلى توفير معلومات محاسبية غير قابلة للمقارنة.	7	24	4	8	-	3.6977	موافق
		16.3	55.8	9.3	18.6	-		
2	التلاعب في أسعار صرف العملات وعدم الإفصاح عن بنود النقدية المقيدة يؤدي إلى توفير معلومات مضللة لمستخدميها.	16	25	2	-	-	4.3256	موافق بشدة
		37.2	58.1	4.7	-	-		
3	التلاعب في نسب استهلاك الأصول الثابتة يؤدي إلى توفير معلومات محاسبية تفتقد لخاصية الثبات وبالتالي عدم القابلية للمقارنة.	17	16	5	5	-	4.0465	موافق
		39.5	37.2	11.6	11.6	-		
4	الحصول على قروض طويلة الأجل واستخدامها في تسديد قروض قصيرة الأجل بهدف تحسين نسبة السيولة يؤدي إلى تضليل مستخدمي معلومات القوائم المالية.	9	17	11	6	-	3.6744	موافق
		20.9	39.5	25.6	14.0	-		
5	لا يتم إثبات الإيرادات الناتجة من عمليات المضاربة إلا بعد التأكد من إتمام العملية.	10	25	7	1	-	4.0233	موافق
		23.3	58.1	16.3	2.3	-		
6	لا يتم تغيير طريقة استهلاك الأصول الثابتة إلا عند الضرورة القصوى.	5	25	4	9	-	3.6047	موافق
		11.6	58.1	9.3	20.9			
7	التحكم في التقديرات المحاسبية لبنود قائمة الدخل يؤدي إلى توفير معلومات محاسبية لا تتسم بالموضوعية.	6	17	9	9	2	3.3721	محايد
		14.0	39.5	20.9	20.9	4.7		



محاييد	3.3488	1	5	18	16	3	نقل الدخل في ظل المحاسبة الإبداعية بين الفترات المختلفة يؤدي إلى إنتاج معلومات محاسبية مضللة عن نتيجة أعمال المنشأة.	8
		2.3	11.6	41.9	37.2	7.0		
موافق	3.6977	-	7	9	17	10	نقل المصروفات الجارية أو الإيرادات الجارية في ظل المحاسبة الإبداعية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة يؤدي إلى توفير معلومات محاسبية مضللة عن نتيجة أعمال المنشأة.	9
		-	16.3	20.9	39.5	23.3		
محاييد	3.3721	-	9	15	13	6	معالجة مكاسب أو خسائر تقلب أسعار الصرف المرتبطة بمعاملات تمت بالعملات الأجنبية في حقوق المساهمين بدلاً من قائمة الدخل تؤدي إلى توفير معلومات مضللة لمستخدميها.	10
		-	20.9	34.9	30.2	14.0		
موافق	3.7163	ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية						

الجدول رقم (3-8) ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.

أ- تحليل تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على الضرائب

من خلال الجدول رقم (9-3) نلاحظ أن آراء المشاركين في الدراسة تتجه إلى "موافق" وبمتوسط مرجح بلغ "4.0568" حول تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على الضرائب، أما من حيث ترتيب الفقرات فنجد أن أعلى هذه التأثيرات هي الفقرة رقم (8) "تدريب العاملين بمصلحة الضرائب على إجراءات المحاسبة الإبداعية تسهم في كشف التلاعبات الحاصلة في القوائم المالية" بمتوسط حسابي بلغ "4.4419" ويشير إلى "موافق بشدة" ما قد يعكس الحاجة الماسة للتدريب على ممارسات المحاسبة الإبداعية للعاملين بمصلحة الضرائب، يليه الفقرة رقم (3) "كفاءة القائمين بعملية المحاسبة الضريبية يحسن من قرارات المحاسبة الضريبية" بمتوسط حسابي "4.3023"، تليها الفقرتان (1) "وجود بيانات خاطئة في القوائم المالية يؤدي إلى عدم كفاءة المحاسبة الضريبية"، و(5) "قيام المكلفين بتقديم ميزانية غير حقيقية له تأثير على عملية المحاسبة الضريبية"، بمتوسط حسابي "4.2093" لكل منهما، تليها من حيث المتوسط الحسابي الفقرة رقم (4) "اكتشاف وتصحيح الأخطاء في القوائم المالية يؤدي إلى كفاءة المحاسبة الضريبية" بمتوسط حسابي "4.0233".



علية يمكن القول أن هناك تأثيراً لممارسات المحاسبة الإبداعية على الضرائب من وجهة نظر المشاركين في الدراسة.

م	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الاتجاه
		العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد		
		العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد		
1	وجود بيانات خاطئة في القوائم المالية يؤدي إلى عدم كفاءة المحاسبة الضريبية.	20	15	5	3	-	4.2093	موافق بشدة
		46.5	34.9	11.6	7.0	-		
2	المحاسبة الضريبية تحد من التلاعب في البيانات المالية.	12	15	9	7	-	3.7442	موافق
		27.9	34.9	20.9	16.3	-		
3	كفاءة القائمين بعملية المحاسبة الضريبية يحسن من قرارات المحاسبة الضريبية.	20	16	7	-	-	4.3023	موافق بشدة
		46.5	37.2	16.3	-	-		
4	اكتشاف وتصحيح الأخطاء في القوائم المالية يؤدي إلى كفاءة المحاسبة الضريبية.	18	12	9	4	-	4.0233	موافق
		41.9	27.9	20.9	9.3	-		
5	قيام المكلفين بتقديم ميزانية غير حقيقية له تأثير على عملية المحاسبة الضريبية.	19	16	6	2	-	4.2093	موافق بشدة
		44.2	37.2	14.0	4.7	-		
6	تخفيض نسب المعدلات الضريبية يؤدي إلى انخفاض ظاهرة التهرب الضريبي .	15	16	7	4	1	3.9302	موافق
		34.9	16	16.3	9.3	2.3		
7	فرض عقوبات رادعة لحالات التلاعب والتحريف في البيانات المالية والتصرّيات الجبائية يقلل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	13	15	11	2	2	3.8140	موافق
		30.2	34.9	25.6	4.7	4.7		
8	تدريب العاملين بمصلحة الضرائب على إجراءات المحاسبة الإبداعية يساهم في كشف التلاعبات الحاصلة في القوائم المالية .	21	20	2	-	-	4.4419	موافق بشدة
		48.8	46.5	4.7	-	-		



موافق	3.8372	1	3	12	13	14	سد الثغرات عن طريق تطوير القوانين والتشريعات الضريبية باستخدام نظام جبائي إلكتروني حديث يحد من استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية.	9
		2.3	7.0	27.9	30.2	32.6		
موافق	4.0568	تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على الضرائب						

جدول رقم (9-3) تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على الضرائب.

1.3 التحليل الاستنتاجي للبيانات "اختبار فرضيات الدراسة"

إن نتائج التحليل الوصفي السابقة التي تم التوصل إليها حول بيانات ردود المشاركين في الدراسة هي نتائج تتعلق بعينة الدراسة، ولا يمكن أن تعمم على مجتمع الدراسة إلا من خلال استخدام التحليل الاستنتاجي (Deductive analysis) لاختبار فرضيات الدراسة، وذلك باستخدام الاختبار (T- Test) للحكم على مدى مصداقية فرضيات الدراسة من حيث القبول أو الرفض. عليه سيتم التعبير عن كل فرضية من فرضيات الدراسة بشكل إحصائي في فرضية صفرية (H_0)، وفرضية بديلة (H_a).

ومن تم نختبر الفرضية الصفرية على النحو التالي:

أ- الفرضية الأولى:

يمكن صياغة فرضية الدراسة الأولى والتي تنص على "هناك ممارسات للمحاسبة الإبداعية في القوائم المالية" بصورة إحصائية في شكل فرضية صفرية وفرضية بديلة على النحو التالي:

الفرضية الصفرية " H_0 ": ليست هناك ممارسات للمحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.

$$\mu \leq 3$$

الفرضية البديلة " H_a ": هناك ممارسات للمحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.

$$\mu > 3$$

من خلال الجدول رقم (10-3) يتبين أن قيمة ($P=0.001$) بالنسبة للفرضية الأولى هي أقل من مستوى المعنوية ($\alpha=0.05$) وقيمة (T) المحسوبة (9.866) أكبر من قيمة (T) الجدولية، عليه نقوم برفض الفرضية الصفرية والتي تنص على أنه "ليست هناك ممارسات للمحاسبة الإبداعية في القوائم المالية" لصالح الفرضية البديلة، أي أنه "هناك ممارسات للمحاسبة الإبداعية في القوائم المالية".



ب - الفرضية الثانية:

يمكن صياغة فرضية الدراسة الثانية والتي تنص على " يوجد تأثير لممارسات المحاسبة الإبداعية على الضرائب " بصورة إحصائية في شكل فرضية صفرية وفرضية بديلة على النحو التالي:
الفرضية الصفرية "H0": لا يوجد تأثير لممارسات المحاسبة الإبداعية على الضرائب.

$$\mu \leq 3$$

الفرضية البديلة "Hα": يوجد تأثير لممارسات المحاسبة الإبداعية على الضرائب

$$\mu > 3$$

من خلال الجدول رقم (10-3) يتبين أن قيمة (P=0.001) بالنسبة للفرضية الفرعية الثانية هي أقل من مستوى المعنوية (α=0.05) وقيمة (T) المحسوبة (13.590) أكبر من قيمة (T) الجدولية، عليه نقوم برفض الفرضية الصفرية والتي تنص على أنه " لا يوجد تأثير لممارسات المحاسبة الإبداعية على الضرائب ". لصالح الفرضية البديلة، أي أنه " يوجد تأثير لممارسات المحاسبة الإبداعية على الضرائب.

م	البيان	مقارنة المتوسط النظري بمتوسط العينة باستخدام (T)			
		المتوسط النظري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (T) المحسوبة
1	هناك ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية	3	3.7163	0.47606	9.866
2	يوجد تأثير لممارسات المحاسبة الإبداعية على الضرائب.	3	4.0568	0.50997	13.590
					قيمة P
					0.001
					0.001

جدول رقم (10-3) نتائج اختبار (T) لفرضيات الدراسة.

وعليه يمكن تلخيص نتائج اختبار فرضيات الدراسة في الجدول التالي:

الجدول رقم (11-3) ملخص نتائج اختبار فرضيات الدراسة.

الفرضية	(P)	α	النتيجة
هناك ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية	0.001	0.05	قبول الفرضية
يوجد تأثير لممارسات المحاسبة الإبداعية على الضرائب.	0.001	0.05	قبول الفرضية



One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
VAR00025	9.866	42	.000	.71628	.5698	.8628
VAR00026	13.590	42	.000	1.05685	.8999	1.2138

النتائج :

مما سبق من خلال نتائج التحليل الاحصائي للبيانات يمكن الوصول إلى النتائج التالية:

1. هناك ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية تتمثل في:

- التلاعب في أسعار صرف العملات وعدم الإفصاح عن بنود النقدية المقيدة يؤدي إلى توفير معلومات مضللة لمستخدميها.
- التلاعب في نسب استهلاك الأصول الثابتة يؤدي إلى توفير معلومات محاسبية تفتقد لخاصية الثبات وبالتالي عدم القابلية للمقارنة.
- لا يتم إثبات الإيرادات الناتجة من عمليات المضاربة إلا بعد التأكد من إتمام العملية.
- التغيير المستمر في السياسات المحاسبية بين الفترات المختلفة يؤدي إلى توفير معلومات محاسبية غير قابلة للمقارنة.
- نقل المصروفات الجارية أو الإيرادات الجارية في ظل المحاسبة الإبداعية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة يؤدي إلى توفير معلومات محاسبية مضللة عن نتيجة أعمال المنشأة.
- الحصول على قروض طويلة الأجل واستخدامها في تسديد قروض قصيرة الأجل بهدف تحسين نسبة السيولة يؤدي إلى تضليل مستخدمي معلومات القوائم المالية.

2. يوجد تأثير لممارسات المحاسبة الإبداعية على الضرائب من خلال :

- وجود بيانات خاطئة في القوائم المالية يؤدي إلى عدم كفاءة المحاسبة الضريبية.
- قيام المكلفين بتقديم ميزانية غير حقيقية له تأثير على عملية المحاسبة الضريبية.
- اكتشاف وتصحيح الأخطاء في القوائم المالية يؤدي إلى كفاءة المحاسبة الضريبية.
- فرض عقوبات رادعة لحالات التلاعب والتحريف في البيانات المالية والتصريحات الجبائية يقلل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.



مجلة جامعة فزان العلمية Fezzan University scientific Journal

Journal homepage: wwwhttps://fezzanu.edu.ly/



- إن سد الثغرات عن طريق تطوير القوانين والتشريعات الضريبية باستخدام نظام جبائي إلكتروني حديث يحد من استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- كفاءة القائمين بعملية المحاسبة الضريبية يحسن من قرارات المحاسبة الضريبية.
- إن تدريب العاملين بمصلحة الضرائب على إجراءات المحاسبة الإبداعية يساهم في كشف التلاعبات الحاصلة في القوائم المالية .

الخاتمة والتوصيات:

أولاً: الخاتمة

تستخدم المحاسبة الإبداعية في اظهار نتائج الأعمال والمركز المالي بغير حقيقتها عن طريق استغلال المرونة الكبيرة التي وفرتها المبادئ والمعايير المحاسبية، وتتعدد الأسباب والدوافع التي تدفع الإدارات إلى ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية والتي تؤدي إلى التلاعب في البيانات المالية، ومن أهم هذه الدوافع والتي هي من صلب دراستنا "تقليل الضرائب الواجبة الدفع من خلال التأثير على الدخل الخاضع للضريبة". حيث هدفن الباحثان من خلال الدراسة إلى التعرف على مفهوم ودوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية وأيضاً التعرف على مفهوم الوعاء الضريبي ومدى تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية عليه وكذلك الحد من هذه الممارسات التي تؤثر سلباً على صحة صافي الدخل الضريبي.

كما استنتج الباحثان أن ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تقوم بها الشركات وخصوصاً الإبداع المحاسبي الذي يتجاوز حدود القوانين والمعايير المحاسبية يعتبر سلوكاً غير أخلاقي يتعارض مع قواعد السلوك المهني والأخلاقي، إلا أن هذه الممارسات تحقق أهداف إدارة الشركة في الأجل القصير ولكنها تتعارض مع مصلحة الشركة في الأجل الطويل لأنها تضعف الكفاءة الاقتصادية للشركة وتؤدي إلى ترحيل المشكلات إلى سنوات مالية مستقبلية.

ثانياً: التوصيات

وللوصول إلى الأهداف المرجوة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية يوصي الباحثان بما يلي:-

1. الاهتمام بدراسة المحاسبة الإبداعية ضمن مناهج الأقسام المحاسبية والمالية في الكليات والمعاهد المتخصصة للتعرف على الإجراءات التي يمكن اتباعها عند ممارسة التلاعب في القوائم المالية.
2. تشجيع المزيد من البحوث والدراسات في مجال المحاسبة الإبداعية بما يعزز العلاقة بين المحاسبة والضريبة باعتبارها المستخدم الأساس للمعلومات المحاسبية.
3. العمل على تطوير الفاحصين الضريبيين بشكل مستمر إذ أن عملية الفحص الضريبي تحتاج إلى أشخاص يتمتعوا بالوعي المهني والإدراك الكافي بمختلف الأنشطة الاقتصادية والمستجدات في بيئة الأعمال والعوامل التي تؤثر على المراكز المالية للمكلفين أو في موارد أعمالهم.



4. العمل على تقليل قدرة الإدارة من التلاعب في القوائم المالية، من خلال وضع ضوابط كافية لاستخدام البدائل المحاسبية المتاحة في مجال القياس والإفصاح، مع وضع ضوابط كافية لاستخدام كل بديل.
5. تطوير القوانين والتشريعات الضريبية بما يحد من استخدام ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية، فضلاً عن فرض عقوبات رادعة لحالات التلاعب في القوائم المالية.

المراجع

أولاً: المراجع العربية:-

- [1] بوزيد سفيان، (2015) **التهرب الضريبي مفهوم وقياس**، الجزائر: جامعة مستغانم، مجلة التهرب الضريبي مفهوم وقياس، العدد 15،.
- [2] حجار مبروكة، (2017-2018). **محاضرات في القانون الجبائي**، الجزائر: جامعة محمد بو ضياف المسيلة، قسم العلوم المالية،
- [3] حدادي سارة، (2019) **ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثرها على الوعاء الضريبي - دراسة حالة المديرية للرقابة الجبائية لولاية البويرة**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12، العدد 1، .
- [4] حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، (2011) **أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان**، بغداد: جامعة بغداد، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 27، .
- [5] خالد عيادة عليمات، (2017) **التهرب الضريبي أسبابه وأشكاله وطرق الحد منه**، المنارة: المجلد 19، العدد 2.
- [6] سامي محمود عبد الحميد مراد، (2017) **إحباط الأثر الضريبي السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية - دراسة الحالة المصرية**، جامعة الأزهر، كلية التجارة، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، العدد 17،.
- [7] سعدان شبياكي، (2004) **ملاك قارة التهرب الضريبي**، الجزائر: جامعة قسنطينة.
- [8] عادل رزق، (2011) **المحاسبة الإبداعية بين النظرية والتطبيق ومدى إمكانية تطبيقها في المصارف (القسم الثاني)**، عمان: مركز البحوث المالية والمصرفية، مجلة الدراسات المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، المجلد التاسع عشر، العدد 2،.
- [9] عبدالرحمن عادل خليل، (2017) **أثر خصائص المراجعة الداخلية في تحقيق كفاءة التحاسب الضريبي**، الخرطوم: جامعة النيلين، كلية التجارة، مجلة الدراسات العليا، المجلد 10، العدد 1-37،.
- [10] عبدالله محمود أمين، (2000) **تقويم فاعلية نظام التحاسب الضريبي لضريبة الدخل في العراق**، : الجامعة المستنصرية، كلية الإدارة والاقتصاد، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، .
- [11] عبدالهادي آدم محمد إبراهيم، (2009) **نظرية المحاسبة**، الخرطوم: شركة مطابع السودان للعملة المحدودة، .



مجلة جامعة فزان العلمية
Fezzan University scientific Journal

Journal homepage: wwwhttps://fezzanu.edu.ly/



- [12] علي الخشاوي، محسن الدوسري، (2008) "المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائج" الأردن: عمان، ديوان المحاسبة، .
- [13] عيسى محمد أبو الطبل، (1979) المحاسبة الضريبية - دراسة نقدية تحليلية لبحوث ودراسات في المراجعة والضرائب، القاهرة: دار النهضة العربية، .
- [14] غفران الطريفي خلف الله الطريفي، (2018) دور المحاسبة الإبداعية في قرارات التحاسب الضريبي - دراسة ميدانية على ديوان الضرائب، الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة، .
- [15] ليلي عبد الصاحب، (2016) تأثير المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل والحد من آثارها، بغداد: جامعة بغداد، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 47 .
- [16] محمد الطيب علي الشريف، (2014) قياس وتفسير العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والأداء المالي - دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة في سوق الأوراق المالية الليبي، القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي .
- [17] محمد عباس بدوي، (2005) المحاسبة الضريبية بين النظرية والتطبيق، الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة للنشر .
- [18] محمد مصطفى حسن علي، (2006) مشاكل التحاسب الضريبي في القطاع التجاري بالسودان، الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة.
- [19] ميساء محمد سعد أبوتمام، (2013) مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي، عمان: جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، رسالة ماجستير محاسبة.
- [19] ميسون محمد علي القري، (2010) دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية - دراسة ميدانية، الرياض: جامعة الملك عبدالعزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، رسالة ماجستير غير منشورة.
- [20] ناصر، وليد، (2009) "مدى إدراك محلي الائتمان لمخاطر إجراءات المحاسبة الخلافة وللإجراءات المناسبة للكشف عنها في البنوك التجارية الأردنية"، الأردن: عمان.
- [21] ناظم شعلان جبار، (2015) أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية - دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة العراقية، العراق: جامعة القادسية، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 9، العدد 32.
- [22] وحيد محمود رمو، (2008) الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية في ظل قواعد وأخلاقيات مهنة المحاسبة والمعايير المحاسبية والتدقيقية الدولية، الموصل: كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة تنمية الرافدين، العدد 30.



مجلة جامعة فزان العلمية
Fezzan University scientific Journal

Journal homepage: [wwwhttps://fezzanu.edu.ly/](https://fezzanu.edu.ly/)



ثانياً: المراجع الأجنبية: -

[1] Brijesh Yadav, Anil Kumar, Bunny Singh Bhatia, Concept of Creative Accounting and Its Different Tools, International Journal of Management and Social Sciences Research (IJMSSR), Volume 3, No. 2, February 2014.

[2] Phillips, J.pincus , M. and Rego, S.O (2003) . Earnings Management: new Evidence Based on Deferred Tax Expense.