

مدى تأثير استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية للشركات على إجراءات مقدري ضريبة الدخل في الكشف عنها: دراسة تحليلية على مقدري ضريبة الدخل في فلسطين

زيد ربحي حماد قطيط

كلية الأعمال والاقتصاد

جامعة فلسطين التقنية - خضوري

دولة فلسطين

الملخص

تهدف الدراسة إلى تسليط الضوء على تقنيات وممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية للشركات في فلسطين، والإجراءات من قبل مقدري ضريبة الدخل للشركات الخاضعة لضريبة الدخل في فلسطين للحد من هذه الممارسات، لما لهذا التأثير على التحصيل الضريبي المتحقق من تلك الشركات، وذلك من وجه نظر المقدرين في فلسطين. ولتحقيق أهداف الدراسة والتحقق من فرضيتها تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي نظرا لملائمته لطبيعة الدراسة، كما تم استخدام قائمة استقصاء لجمع المعلومات من عينة الدراسة والمكونة من مقدري ضريبة الدخل في فلسطين والبالغ عددهم 120 مقدر، حيث تم استرجاع وتعبئة 103 من قائمة الاستقصاءات، وقد جرى تحليل قائمة الاستقصاءات واختبار الفرضيات باستخدام البرنامج الإحصائي Smart-Pls4.

لقد توصلت الدراسة إلى أن هناك تنفيذ من قبل مقدري ضريبة الدخل في فلسطين للإجراءات التي تكشف وتحد من استخدام المحاسبة الإبداعية في الأصول بقائمة المركز المالي، والإيرادات بقائمة الدخل للشركات في فلسطين. وأن هناك تقصير من قبل مقدري ضريبة الدخل في فلسطين، بالقيام بالإجراءات التي تكشف وتحد من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في التكاليف بقائمة الدخل، والالتزامات وحقوق الملكية بقائمة المركز المالي. وقد أوصت الدراسة بضرورة قيام الإدارة العامة لضريبة الدخل في فلسطين بإيجاد نظام فحص فعال وكفء قادر على اكتشاف مدى استخدام المحاسبة الإبداعية الهادفة إلى التهرب الضريبي، باستخدام أحدث التقنيات والأساليب التي تحد أو تقلل من الآثار السلبية التي تحدثها ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية للمؤسسات، وتكثيف الجهود من قبل الهيئات المهنية لوضع بعض الضوابط وتطوير التشريعات للحد من استخدام المحاسبة الإبداعية، وإصدار قوانين صارمة تتضمن عقوبات لردع حالات التلاعب في القوائم المالية بما يقلل من استخدام الأساليب غير الشرعية في المحاسبة الإبداعية.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الإبداعية، الدخل الخاضع للضريبة، مقدري ضريبة الدخل، القوائم المالية، الشركات في فلسطين.

المقدمة

يعتبر تعارض المصالح بين المستخدمين للقوائم المالية بالشركة المصدر الرئيسي لابتكار طرق جديدة في المحاسبة الإبداعية، فمصلحة المساهمين في تعظيم العائد على استثماراتهم ومصلحة ملاك الشركة هي بتقليل الضرائب على الربح والأرباح الموزعة، ومصلحة موظفين الشركة في استمرار الشركة بدفع رواتبهم وزيادة علاواتهم وتعويضاتهم الإدارية المختلفة، ومصلحة مسؤولي الدولة تتمثل في زيادة تحصيل الضرائب، ومن ما سبق فإن نشأت المحاسبة الإبداعية انعكاسا لهذا التعارض بالمصالح، فالمعنى الظاهري لمصطلح المحاسبة الإبداعية يبدو من الوجهة الأولى كما أنه نوع من أنواع المحاسبة لأنه ظهر أساسا من خارج الوسط الأكاديمي للمحاسبة، وبشكل أساسي من قبل المهنيين ليشير إلى أن المحاسبة تتضمن أساليب حديثة في التلاعب وتضليل المستثمرين ومستخدمي القوائم المالية والمعلومات المالية والمحاسبية (الزهران، 2020). تتنوع وتتعدد المحاسبة الإبداعية وأساليبها التي تستخدمها الشركات التجارية، والبنوك والمؤسسات المالية والتجارية على حد سواء والتي يكون بمجملها تحايل وتجميل جائز للقوائم المالية حسب المعايير المحاسبية الدولية، ومعايير الإبلاغ المالي الدولية والقوانين الضريبة المحلية.



وهنا يكمن دور مقدري ضريبة الدخل باكتشاف هذه الممارسات والحد منها بأقل ما يمكن بما يتلاءم مع القوانين والتشريعات الضريبية ومراعاة لخاصية التصاعد بالضريبة من سنة لأخرى، الأمر الذي يتطلب من مقدري ضريبة الدخل المعرفة الوافية بمعايير المحاسبة الدولية، والإبلاغ المالي الدولية ليتمكن من اكتشاف هذه الممارسات والحد منها باستخدام معرفته المحاسبية أولاً، ومعرفته بالقوانين والتشريعات الضريبية ثانياً (كاظم، 2016).

الإطار النظري والدراسات السابقة

المحاسبة الإبداعية ومفهومها

المحاسبة الإبداعية هي التلاعب الاستراتيجي بالسجلات المالية لتقديم صورة أكثر ملاءمة للصحة المالية للشركة من الواقع، قد تشمل الأساليب تضخيم الأرباح، أو إخفاء الديون، أو تغيير النسب المالية الرئيسية، وغالباً ما يؤدي ذلك إلى تجاوز حدود معايير المحاسبة وأخلاقياتها (صبيام، 2007).

تتضمن المحاسبة الإبداعية التلاعب الاستراتيجي بالبيانات المالية لتصوير وضع مالي أكثر إيجابية أو مرغوباً فيه مما هو موجود بالفعل، قد تتضمن هذه الممارسة تقنيات مختلفة مثل التلاعب في الاعتراف بالإيرادات، ورسملة النفقات، والتمويل خارج الميزانية العمومية، والتلاعب في الاحتياطات، ومعاملات الأطراف ذات الصلة، والتلاعب في تقييم الأصول. على الرغم من أن المحاسبة الإبداعية ليست بالضرورة غير قانونية، إلا أنها يمكن أن تؤدي إلى بيانات مالية مضللة، مما قد يخدع المستثمرين والدائنين وأصحاب المصلحة الآخرين. تتضمن الدوافع الأساسية وراء المحاسبة الإبداعية عادة تعزيز الأداء المالي للشركة، أو تحسين النسب المالية الرئيسية، أو تحقيق الأهداف الداخلية أو الخارجية. ومع ذلك، فإن المخاطر المرتبطة بمثل هذه الممارسات كبيرة، بما في ذلك الإضرار بثقة المستثمرين، والتدقيق التنظيمي، والعواقب القانونية المحتملة. يسعى المنظّمون ومجالس معايير المحاسبة باستمرار إلى تعزيز الشفافية وسد الثغرات لمنع الممارسات المحاسبية الإبداعية واكتشافها، بهدف ضمان نزاهة وموثوقية التقارير المالية في نهاية المطاف، قد تواجه الشركات والأفراد الذين يشاركون في المحاسبة الإبداعية أضراراً جسيمة بسمعتهم وعواقب طويلة المدى على أفعالهم (نور الدين، 2017).

أسباب اللجوء للمحاسبة الإبداعية

تلجأ الشركات إلى المحاسبة الإبداعية لأسباب مختلفة، غالباً ما تكون مدفوعة بالرغبة في تصوير وضع مالي أكثر ملاءمة أو تحقيق أهداف محددة، فيعد تحقيق الأهداف المالية دافعا مشتركا، حيث أن الفشل في تحقيق الأهداف المحددة مسبقا يمكن أن يؤدي إلى عواقب وخيمة مثل فقدان ثقة المستثمرين أو خرق موثيق الديون. كما يتم استخدام المحاسبة الإبداعية لتحسين الأداء المالي بشكل مصطنع، مما يجعل الشركة تبدو أكثر ربحية أو استقراراً مالياً مما هي عليه بالفعل، مما يمكن من جذب الاستثمارات ويدعم أسعار الأسهم. وقد تمارس الشركات المحاسبة الإبداعية لإخفاء نقاط الضعف المالية الأساسية، مثل انخفاض الإيرادات أو تصاعد الديون، لتجنب التدقيق أو التصورات السلبية من جانب أصحاب المصلحة. كما ويمكن أن يؤدي التعويض التنفيذي أيضاً إلى دفع المدراء لممارسة المحاسبة الإبداعية فعند وجود مكافآت أعلى أو خيارات أسهم للمديرين التنفيذيين للشركة ترتبط بالأرباح فيتولد الدافع لتعظيم الربح مهما كان الثمن. علاوة على ذلك، فإن الضغوط التنافسية داخل الصناعات قد تدفع الشركات إلى الانخراط في المحاسبة الإبداعية للتفوق على المنافسين أو الحفاظ على حصتها في السوق. وأخيراً، يعد تجنب العواقب التنظيمية عاملاً مهماً، حيث قد تستخدم الشركات المحاسبة الإبداعية للتحايل على العقوبات أو التحقيقات المتعلقة بعدم الامتثال للمعايير أو اللوائح المحاسبية. ومع ذلك، فإن مثل هذه الممارسات يمكن أن تؤدي في النهاية إلى تآكل الثقة، والإضرار بأصحاب المصلحة، وتؤدي إلى تداعيات طويلة المدى على الشركة (الفار، 2011).

غالباً ما يتم استخدام المحاسبة الإبداعية في استراتيجيات تجنب الضرائب لعدة أسباب، قد تستغل الشركات الثغرات أو تفسر قوانين الضرائب لصالحها لتقليل الالتزامات الضريبية وتعظيم الأرباح. ومن خلال التلاعب بالسجلات المالية، مثل تضخيم النفقات أو تحويل الأرباح إلى مناطق منخفضة الضرائب، يمكن للشركات تقليل أعباءها الضريبية بشكل كبير. بالإضافة إلى ذلك، قد يتم ربط التعويضات التنفيذية بالأداء المالي، مما يحفز المحاسبة الإبداعية لتعزيز الأرباح المبلغ عنها وزيادة قيمة المساهمين (القري، وعسيري، 2013).

أساليب المحاسبة الإبداعية بقائمتي الدخل والمركز المالي

تشمل أساليب المحاسبة الإبداعية لبيانات قائمة الدخل والمركز المالي تقنيات مختلفة تهدف إلى معالجة البيانات المالية لتقديم صورة أكثر ملاءمة للأداء المالي للشركة ومركزها، وتتضمن بعض الطرق الشائعة في فلسطين ما يلي:

- 1- التلاعب في الاعتراف بالإيرادات والمصاريف: يمكن أن يؤدي الاعتراف بالإيرادات قبل الأوان أو تأجيل الاعتراف بالإيرادات إلى فترات إبلاغ مختلفة إلى تشويه بيانات الدخل، مما يجعل الأرباح تبدو أعلى أو أكثر استقراراً مما هي عليه حقاً. كما يساهم التلاعب بالمصاريف بالتأثير على صافي الربح وحدوث بعض الفروقات الضريبية (Michael, 2011).
- 2- رسملة النفقات: إن رسملة بعض النفقات بدلاً من إنفاقها على الفور يمكن أن تؤدي إلى تضخيم الأصول وتأجيل النفقات لفترات مستقبلية، مما يؤدي إلى ارتفاع الأرباح المبلغ عنها في الفترة الحالية (Michael, 2011).
- 3- التلاعب بالاحتياطيات: يمكن أن يؤثر التلاعب بالاحتياطيات، مثل مخصصات الديون المعدومة أو تخفيض قيمة المخزون، على بيانات الدخل من خلال تعزيز الأرباح أو تسهيلها بشكل مصطنع (عبد الأحد، 2006).
- 4- التلاعب في تقييم الأصول: يمكن أن تؤدي المبالغة في تقييم الأصول أو التقليل من قيمة الإهلاك إلى تضخيم القيمة المعلن عنها للأصول في الميزانية العمومية، مما يؤدي إلى ارتفاع صافي القيمة المعلن عنها ووجود نسب مالية مضللة تستند على الأصول وبالتالي لا تعبر النسب المالية عن واقع الشركة الحقيقي (عبد الأحد، 2006).
- 5- التمويل خارج الميزانية العمومية: إن إبقاء بعض الالتزامات خارج الميزانية العمومية من خلال تقنيات مثل ترتيبات البيع وإعادة التأجير أو الكيانات ذات الأغراض الخاصة يمكن أن يشوه المركز المالي الحقيقي للشركة من خلال التقليل من مستويات الديون (الخشراوي، الدوسري، 2008).
- 6- المعاملات مع الأطراف ذات الصلة: يمكن أن يؤثر الدخل في المعاملات مع الأطراف ذات الصلة بأسعار غير السوقية على بيانات الدخل وبيانات المركز المالي من خلال التلاعب بالإيرادات والمصروفات والأصول (Michael, 2011).

تستخدم الشركات لأساليب المحاسبة الإبداعية للتأثير على قائمة المركز المالي بما تعطيه القائمة من معلومات حول طبيعة وحجم الموارد المتاحة لدى الشركة والتزاماتها اتجاه الغير سواء داخليا أو خارجيا. حيث تستخدم بعض الشركات براءات الاختراع المولدة داخليا والتي لم يحدث عليها أي نزاعات أو عمليات شراء واستحواذ للتلاعب بقيمة الأصول بالشركة، بالإضافة إلى تغيير طرق الإطفاء بصورة غير مبررة يساهم في التلاعب بقيمة الأصول. كما وتلجأ بعض الشركات إلى التسجيل غير الملائم للالتزامات أما بتخفيضها أو بتقسيمها إلى متداولة وغير متداولة الأمر المؤثر على تغيرات في حسابات الالتزامات (القطيش، والصوفي، 2011).

تقوم الشركات بإثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحقيقها والذي يؤدي إلى زيادة الدخل ولكن هذه الزيادة غير حقيقية وغير متحققة بالكامل، ولتحسين نسب السيولة تقوم الشركات بعدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة. كذلك ولنفس الغاية يتم الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية بهدف استخدامها في تسديد قروض طويلة الأجل لتحسين نسبة السيولة، كما وتتركز عمليات التلاعب في بند المخزون وممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في إدراج بضاعة تالفة أو غير صالحة ومتقدمة ضمن كشوفات الجرد، إضافة إلى التلاعب في طريقة تسعير المخزون (الخشراوي، الدوسري، 2008).

إجراءات مقدرين ضريبة الدخل للكشف عن المحاسبة الإبداعية

إن مكافحة والتصدي لأساليب المحاسبة الإبداعية يعتبر التحدي الأول للعديد من الاقتصاديات والشركات حول العالم حيث أنه وبعد الهزات التي ضربت الاقتصاد العالمي، ومن أبرزها انهيار شركة انرون للطاعة وما نتج عنها من تداعيات أدت لإنشاء مجلس للرقابة على الشركات العامة وتقريرها، وإلزام الشركات بالإفصاح عن كل ما يتعلق بأعمالها وبياناتها بالإضافة إلى مسؤولية مدراء الشركة وتوقيعهم على القوائم المالية وتحميلهم كافة المسؤولية عن صحتها. وتتمه لهذا النهج وللمحد من أساليب المحاسبة الإبداعية ظهر ما يعرف بحوكمة الشركات، وهي الأخلاقيات والأسس والقواعد المهنية التي تنظم عمل الشركات بمختلف دول العالم.

ومن الأساليب المتبعة للحد من سوء استخدام بعض المفاهيم والسياسات المحاسبية، إلغاء أي بنود تتعلق بالطوارئ والأحداث غير الاستثنائية والتي تكون بأغلب الأحيان بنود للتلاعب المحاسبي، وإلزام الشركات باتباع الطرق المثلى بالتغيير بالسياسات المحاسبية وعدم التغيير إلا لأسباب مقنعة وموجهة للمصلحة العامة للشركة وثبات بعض السياسات المحاسبية المتبعة (أبو طالب، 2006).

واستكمالاً لتعليمات قانون ساربنز أوكسلي 2001 (Sarbanes-Oxley SOX) الذي نظم بشكل كبير العلاقة المهنية بين الشركات ومدققها فألزم الشركات بتعيين مدقق داخلي وآخر خارجي منفصلان عن بعضهما البعض، ويتمتعون بالكفاءة والحس المهني والمصادقية العالية، كذلك أوجب تفعيل مؤسسات الرقابة المالية المحلية والمجتمعية لتجنب انقياد الشركات لأساليب التلاعب ومكافحتها ومحاسبة الأشخاص المنفذين لتلك الأساليب الخادعة، لتجاوز أي تحريف أو تعديل متعمد بالقوائم المالية (الأغا، 2011).

يمارس موظفو الضرائب عمليات التدقيق والفحص الضريبي للقوائم المالية للشركات ويعملون على تدقيقها من حيث موافقتها أولاً للمعايير الدولية للمحاسبة، والإقرار المالي الدولية وثانياً للأنظمة والقوانين الضريبية والتعديل على القوائم في حال إخلالها مع أي من الجانبين، وذلك لزيادة الحصيلة الضريبية من قبل الشركات الخاضعة ولتطبيق ذلك يقوم مقدرو ضريبة الدخل بفحص التغيير في السياسات والتقديرات المحاسبية للقوائم بطريقة غير مفسرة ومؤثرة على الربح للمنشأة. بالإضافة إلى فحص الخسائر عن بيع الأصول ومراقبة الانخفاض بمبلغ الأصول، ووجود أي فورقات مهمة بين التدفقات من الأنشطة التشغيلية ومبالغ المبيعات (الخشاوي، والدوسري، 2008).

كما يقوم المقدرين بفحص التدفقات النقدية والتي لا ترتبط بالإيرادات وأسبابها، للبحث عن مصادر دخل أخرى غير مصرح عنها أو تزوير وتعديل بالقوائم المالية، كما ويتم فحص مخصصات الديون المشكوك بها والديون المعدومة وقارنتها مع المبيعات والذمم. ويعتبر فحص الاحتياطات بأنواعها من أهم الأساليب لمواجهة تحريفات وتعديلات المحاسبة الإبداعية (أبو طالب، 2006).

كما ويفحص مقدرو ضريبة الدخل تقرير مدقق الحسابات وملاحظاته على وضع الشركة وأعمالها ليتأكدوا من مقارنة الأعوام الحالية بأعوام سابقة، وفي بعض الأحيان التدقيق والفحص الفعلي الميداني للدفاتر المحاسبية وفحص حسابات العملاء والموردين للشركات ومراجعة معالجات الأحداث المحاسبية بالشركات، وإمكانية وجود طرق بديلة للمعالجة تزيد العبء الضريبي المستحق على الشركات الخاضعة (أبو طالب، 2006).

الدراسات السابقة

دراسة (شايب وآخرون، 2021)، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور آليات الحوكمة الداخلية في الحد من المحاسبة الإبداعية حيث اعتمدت على منهج وصفي تحليلي في الدراسة، ومن أبرز نتائج الدراسة أن المراجعة الداخلية تسعى لضمان دقة ونزاهة التقارير المالية ومحاربة الغش فيها، كما أن استخدام المحاسبة الإبداعية لها أهداف قد تكون شخصية من أجل زيادة مكافئات فئة معينة أو لغرض التهرب الضريبي، ومن أهم توصيات الدراسة تعزيز الاهتمام بالكفاءة المهنية لأعضاء مجلس الإدارة، والمراجعين الداخليين، ولجنة المراجعة، وتطوير أدائهم من خلل وضع برامج تدريبية مستمر، وكذلك ضرورة العمل على تقليص البدائل المتاحة في المعايير والسياسات المحاسبية قدر المكان لتضييق الخناق على استخدام المحاسبة الإبداعية، والحرص على التطبيق الأمثل لآليات الحوكمة الداخلية مما سيساهم في تسهيل الكشف عن المحاسبة الإبداعية.

دراسة (علي، وكريم، 2022)، هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على ممارسات المحاسبة الإبداعية، وبيان أثرها في عدم موثوقية القوائم المالية، والكشف عن الممارسات التي قامت بها إدارة الشركة عينة الدراسة لتجميل القوائم المالية الخاصة بها. وقد تم التطبيق المنهج التحليلي على شركة التأمين الوطنية العامة، من خلال تطبيق نموذج (اميلر) لقياس إدارة الأرباح والذي يعتبر أحد أساليب الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية. وقد أظهرت النتائج قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية المستندة إلى نموذج (اميلر) أن الشركة عينة الدراسة قد مارست تطبيقات المحاسبة الإبداعية بنسب مختلفة إذ منها كانت موجبة ومنها سالبة خلال مدة الدراسة سنة (2015-2020)، وقد أوصت الدراسة أنه ينبغي تكثيف الجهود بين الجهات ذات العلاقة ممثلة في جهاز الرقابة المالية، والاتحادي، والمعايير التنظيمية في العراق، وأنه يجب اتخاذ إجراءات ردعية فيما يخص ممارسي المحاسبة الإبداعية في حالة اكتشافها وينبغي اتخاذ إجراءات توعية موجهة.

دراسة (شوقي، وبشير، 2020)، وهدفت إلى تبيان مسؤولية المدقق الخارجي في فحص وتدقيق ممارسات المؤسسات الاقتصادية، ومحاسبتها تحت ما يسمى بالمحاسبة الإبداعية. وأبرزت الدراسة أهمية الدور الذي يلعبه المدقق الخارجي في محاولة الكشف عن المحاسبة الإبداعية وتقليلها، ومن أهم نتائج الدراسة أن المدقق الخارجي ملم بالأساليب الحديثة في فحص ممارسات المحاسبة الإبداعية في المنشآت الاقتصادية والحد منها باعتبار أنها ليست في أعلى مستوياتها، وقد خلصت الدراسة إلى توصيات مقترحة تفي بضرورة التزام المدققين الخارجيين بمعايير التدقيق وإعداد برامج عمل تدقيق محكمة من أجل اكتشاف التلاعبات التي قد تقع على البيانات والقوائم المالية بسبب المحاسبة الإبداعية.

دراسة (سالم وآخرون، 2020)، وتهدف الدراسة إلى توسعة رقعة الفهم للمحاسبة الإبداعية والتمييز بين المنظورين السلبي والإيجابي للمحاسبة الإبداعية، والتعرف على أهم الدوافع الواقعة خلف ممارسة الشركات للمحاسبة الإبداعية، تتبع أهمية الدراسة باعتبارها من المواضيع المستجدة، بعد قيام بعض الشركات بالتضليل ببياناتها المالية باستخدام تقنيات وطرق المحاسبة الإبداعية، ومن نتائج الدراسة أن المحاسبة الإبداعية تعطي قيم غير القيم الفعلية ونتائج غير مرغوبة بدل النتائج الحقيقية، وإن ممارسة المحاسبة الإبداعية ممارسات قانونية لأنها منحصرة ضمن حيز القواعد المحاسبية، ونصت توصيات الدراسة على تفعيل دور حوكمة الشركات للحد من تداعيات استخدام المحاسبة الإبداعية، وضرورة التزام ممارسي مهنة المحاسبة والتدقيق بقواعد السلوك المهني والأخلاقي.

دراسة (الزهراء، 2020)، وتهدف إلى التعرف على استخدامات المحاسبة الإبداعية في المهنة، وتبين أهمية الالتزامات المهنية للمراجع الخارجي، ومعرفة أثر الالتزامات المهنية للمراجع الخارجي للكشف على كشف المحاسبة الإبداعية، وقد كانت أبرز نتائج الدراسة أن التزام المراجع الخارجي بأخلاقيات المهنة يؤدي إلى رفع مستوى مهنة المراجعة والمحافظة على كرامتها وكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، وتبين الدراسة أن المدقق الخارجي يلتزم بمعايير الشخصية للمراجع من خلال التزامه بالتأهيل العلمي والعملية، والاستقلال والحياد، وبذل والعناية المهنية اللازمة عند مراجع القوائم المالية، وأوصت الدراسة بأن على مراجع الحسابات الخارجي السعي لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية لمواجهة.

دراسة (طه، 2019)، وتهدف إلى التعرف على أثر المحاسبة الإبداعية على التهرب الضريبي، وتحديد الأساليب والممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية وأسبابها ودوافعها بهدف التهرب الضريبي، خلصت الدراسة إلى أن إجراءات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية كانت بدرجة مرتفعة وأن بعض المكلفين يعملون على تضخيم المصروفات وتخفيض الإيرادات بهدف تخفيض قيمة الضريبة المستحقة عليهم، أظهرت نتائج الدراسة وجود أثر للممارسة المحاسبة الإبداعية على التهرب الضريبي، وبناء على النتائج أوصى الباحث بقيام الهيئة العامة للضرائب بتعزيز المعرفة والخبرات لدى موظفي الإدارة الضريبية لمساعدتهم على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، وقيام الهيئة العامة للضرائب بخفض المجالات في اختيار البدائل المحاسبية من خلل إصدار معايير تحد من آثار استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.

دراسة (عمار، 2014)، وهدفت إلى بيان أثر الإجراءات في المحاسبة الخلاقة على تحسين الحصيلة الضريبة وزيادة موارد الموازنة العامة للدولة، تبرز أهمية الدراسة من أهمية وخطورة التلاعب المحاسبي في القوائم المالية باستخدام أساليب المحاسبة الأخلاقية لتحقيق دوافع خاصة بملاك الشركات التي تخضع للضريبة العامة على الدخل، ومن أهم نتائج الدراسة أن استخدام أساليب المحاسبة الأخلاقية يسبب الإضرار بالخير العامة للدولة بحيث يفوت على الدولة جزء هام من الموارد المالية، ويساهم بعدم قيام الدولة بالاتفاق العام على أكمل وجه، ومن التوصيات التي نصت عليها الدراسة العمل على إجراء دورات تدريبية متخصصة وندوات وغيرها لتثقيف وتعليم العاملين بمصلحة الضرائب بهذه الممارسات المحاسبية الضارة، والعمل على وضع معايير محاسبية أكثر فاعلية وذلك للحد من استخدام ممارسات المحاسبة الخلاقة.

دراسة (عبد الرسول، 2018)، وهدفت إلى التعرف على الإطار المفاهيمي للمحاسبة القضائية في الفكر المحاسبي، والتعرف على الأساليب المستخدمة في المحاسبة القضائية في الحد من الممارسات الإبداعية، توصلت الدراسة إلى نتائج أبرزها اهتمام المحاسبة القضائية بمهارات المحاسبة والمراجعة والقانون وتقنيات التكنولوجيا، والدور المهم للمحاسبة القضائية في مكافحة الجرائم المالية من خلال امتلاك المهارات والبحث ما وراء الأرقام، وأوصت الدراسة بتوصيات ومن أبرزها ضرورة وجود قوانين لتحديد مسؤوليات المحاسب القضائي في التمثيل القضائي، وتطوير المناهج المحاسبية والتدريبات المتخصصة لإعداد محاسبين قضائيين مؤهلين والعمل أيضا على عقد ندوات تعريفية بالمحاسبة القضائية وإعداد برامج تدريبية مستمرة للمحاسبين.

دراسة (بن صدة، وعطية، 2019)، وهدفت إلى التطرق إلى مفهوم المحاسبة الإبداعية، والأساليب المستخدمة لتلك الممارسات، دوافع تبنيها والآثار المترتبة عن ذلك، وقد نصت الدراسة على نتائج على نتائج نظرية ومن أهمها، اهتمام عملية تدقيق الحسابات بفحص الدفاتر والسجلات لغرض التأكد من دقة القوائم المالية ومدى تطابقها مع نتائج عمليات المؤسسة وفق مبادئ، فروض ومعايير المحاسبة المتعارف عليها، كما ونصت توصيات الدراسة على ضرورة التصدي لممارسات المحاسبة الإبداعية والكشف عنها باستخدام أحدث التقنيات والأساليب التي تحد أو تقلل من الآثار السلبية التي تحدثها على القوائم المالية للمؤسسات، والوصول إلى معلومات مالية تتصف بدرجة معقولة من الموثوقية والملائمة والشفافية، وزيادة الوعي بممارسات المحاسبة الإبداعية وذلك لبيان أضرارها، وبالتالي مجابهتها بالوسائل الصحيحة.

دراسة (جودة، والعمور، 2018)، وهدفت إلى التعرف على مفهوم إدارة الأرباح ودوافع ممارستها من قبل إدارة الشركات في فلسطين والأساليب التي تمارسها إدارة الأرباح لدوافع ضريبية وأكثرها استخداما ودور موظفي ضريبة الدخل في اكتشافها والحد منها، وقد توصلت الدراسة إلى وجود ممارسات لاستخدام إدارة الأرباح لدوافع ضريبية في الشركات الفلسطينية وكان أكثرها استخداما من قبل الشركات المساهمة العامة، وقد أوصت الدراسة في العمل على زيادة وعي المحاسبين بالأضرار التي تنتج عن استخدام ممارسات إدارة الأرباح والعمل على إصدار عقوبات على مستخدمي هذه الممارسات وتدريب موظفي الضريبة وزيادة قدراتهم لاكتشاف هذه الممارسات.

دراسة (عبد الصاحب، 2016)، وهدفت إلى بحث مفهوم المحاسبة الإبداعية ودوافعها والتعرف على مفهوم الوعاء الضريبي وتحديد الدخل والفرق بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي بالإضافة إلى التعرف على تأثيرات المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل والحد منها، وقد توصلت الدراسة إلى نتائج منها أن أهم دافع في التلاعب بالبيانات يتمثل بتقليل الضرائب واجبة الدفع بالإضافة إلى أن الإجراءات والاختبارات التي يقوم بها الفاحص الضريبي لها دور مهم في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية وأساليبها والحد منها.

دراسة (القطيش، والصوفي، 2011)، وهدفت إلى البحث في أهم الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية والكشف عن ممارساتها وأثرها في موثوقية البيانات المحاسبية، كما هدفت الدراسة إلى بيان أسباب استخدام الإدارة لأساليب المحاسبة الإبداعية، وأثرها في موثوقية البيانات المالية المقدمة ودور المدقق في التعرف إلى ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية لاستخدامها في معرفة الوضع المالي للشركات، وتوصلت الدراسة إلى أن الشركات المساهمة الأردنية لا تقوم بالتلاعب بتقاريرها المالية عند إعداد الإفصاح عن الأصول، وحقوق الملكية، والالتزامات، والإيرادات، والمصاريف، والاستثمارات، وأوصت أن من أهم الإجراءات اللازمة للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية ضرورة تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة، ووضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة القيم المهنية والعمل على تفعيل لجان المراجعة لما لها من دور في الحد من التلاعب وممارسات المحاسبة الإبداعية.

دراسة (Grosanu & others, 2012)، وهدفت إلى معرفة بعض المخاطر التي تظهر من منظور المحاسبة الإبداعية، والمخاطر في بعض التوجهات غير الأخلاقية المتمثلة في تضخيم وتقليل حجم الربح الضريبي والمحاسبي وفقا لأهداف معينة، والمخاطر التي يمكن السيطرة عليها من خلال نشاط أفضل للأنظمة المحاسبية، من أهم نتائج الدراسة أن المحاسبة الإبداعية لها دور سلبي على تحقيق رؤية حقيقية وعادلة حيث يتم استخدام المرونة التي تسمح بها المعايير المحاسبية لتحقيق بعض مصالح مستخدمي البيانات المالية.

دراسة (Odia & Ogiedu, 2013)، وهدفت إلى بيان تأثير حوكمة الشركات والأنشطة التنظيمية لمعايير المحاسبة على الممارسات المحاسبية الإبداعية أو الخلافة في نيجيريا، وقد توصلت الدراسة إلى أنه من سيئات حوكمة الشركات أنها تساعد على الاستفادة من أوجه القصور أو المرونة في معايير المحاسبة للانخراط في ممارسات المحاسبة الإبداعية، ومن سيئات الأنشطة التنظيمية لمعايير المحاسبة فإنها تسمح بالمحاسبية البديلة والإبداع، وأوصت الدراسة بضرورة تعزيز وإيجاد معايير وضوابط تنظيمية لحوكمة الشركات والحد من آثارها السلبية، كما يجب ابتكار وسائل وإيضاح للأنشطة التنظيمية للمعايير المحاسبية تناسب العمل في نيجيريا، بالإضافة إلى العقوبات والغرامات للقضاء على الممارسات المحاسبية الخلاقة في نيجيريا.

دراسة (Ali Shah & others, 2011)، وهدفت إلى بيان أسباب لجوء المدراء بالشركات لأساليب المحاسبة الإبداعية وربط قواعد حوكمة الشركات مع المحاسبة الإبداعية وهل اللجوء إلى أساليب المحاسبة الإبداعية يؤثر إيجابا على الشركات ويساعدها وقت الأزمات، وقد خلصت الدراسة إلى طبيعة وتعقيد نظام الأعمال وتشعبه يجعل من الصعب التعامل والسيطرة على أساليب المحاسبة الإبداعية وإيقافها.

ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة

بعد الاطلاع على الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع الدراسة، اتضح بأن الدراسة الحالية تلتقي مع الكثير من الدراسات السابقة في تناولها لموضوع المحاسبة الإبداعية، ولكن هناك مجموعة من النقاط تميزها عن هذه الدراسات يمكن تلخيصها فيما يلي:

- 1- تتميز الدراسات السابقة بتناولها لأساليب المحاسبة الإبداعية وطرق الكشف عنها من وجه نظر المحاسبين والمدققين الخارجيين الذين في كثير من الأحيان يكونون هم الذين مارسوا أساليب المحاسبة الإبداعية وساهموا بها، وتستروا عليها، لذلك تتميز الدراسة بتناولها لأساليب المحاسبة الإبداعية من وجه نظر المقدرين وفاحصي الحسابات في ضريبة الدخل وهم أكثر الناس قدرة على اكتشاف وتحديد أساليب المحاسبة الإبداعية بالقوائم المالية.
- 2- كما تتميز الدراسة عن الدراسات السابقة بتناولها لأساليب المحاسبة الإبداعية بقائمتي الدخل والمركز المالي وهم أكثر القوائم تعرضاً لأساليب المحاسبة الإبداعية، كما أن أكثر أساليب المحاسبة الإبداعية تأثيراً على الدخل الخاضع تحدث بقائمتي الدخل والمركز المالي، لذلك تم دراستهم بإسهاب والتركيز على أكثر البنود تعرضاً لأساليب المحاسبة الإبداعية بالقائمتين، حيث تم إعداد قائمة استقصاء وتوزيعها على المقدرين الممارسين لعمليات المراجعة للقوائم المالية للشركات في فلسطين.
- 3- تناولت الدراسة إجراءات مقدري ضريبة الدخل كأداة رادعة للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي. في حين أن الدراسات السابقة في معظمها ركزت على القوائم المالية ككل وأغفلت التفاوت بين أساليب المحاسبة الإبداعية بالقوائم المالية، وأهميتها وأهمية كل بند في كل قائمة. كما إن الدراسة تناولت البنود بشكل مفصل التي تمارس عليها أساليب المحاسبة الإبداعية، والتي من وجه نظر الباحث هي الأكثر تعرضاً للتلاعب وأكثر ما يتم فحصه من قبل مقدري وفاحصي ضريبة الدخل في فلسطين.

مشكلة الدراسة

ساهمت التغيرات الحاصلة بالاقتصاد العالمي بشكل عام والمالي والمحاسبي بشكل خاص وخاصة ما حدث بعام (2001) بانهيار شركة (Enron) للطاقة، وتواطؤ شركات التدقيق ودورهم بهذا التزوير بتسليط الضوء على مشاكل لم تكن بعين الحساب، ومن هنا تطورت النظرة للمحاسبة الإبداعية ودورها بالقوائم المالية، وتجميلها ونظراً لدور لاستفادة الشركات من هذا التجميل ووجود تضارب بالمصالح بين مستخدمي القوائم المالية بالجهات الحكومية والضريبية، من جهة المعنية بتضخيم وتعديل الربح لأقصى حد ممكن والمساهمين، وملاك الشركات من جهة أخرى المعنيون بتخفيض القيمة المدفوعة للضريبة، وذلك لزيادة العائد المتحصل لهم.

ومن هنا نشأت مشكلة الدراسة بدراسة مدى استخدام الشركات في فلسطين لأساليب المحاسبة الإبداعية، والخلافة بتعديل قوائمهم المالية (قائمة الدخل والمركز المالي) (القطيش، والصوفي، 2011). وإجراءات وتقنيات الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، من قبل مقدري ضريبة الدخل للشركات الخاضعة لضريبة الدخل في فلسطين لما لهذا التأثير على التحصيل الضريبي المتحقق من تلك الشركات، وذلك من وجه نظر المقدرين في فلسطين وبناء على ذلك تلخص مشكلة الدراسة بالأسئلة التالية:

- هل تمارس الشركات الخاضعة لضريبة الدخل بفلسطين إجراءات المحاسبة الإبداعية في قوائمها المالية (المركز المالي والدخل)؟
- هل تتوافر إجراءات وتقنيات للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من قبل مقدري ضريبة الدخل للشركات الخاضعة لضريبة الدخل في فلسطين؟

أهداف الدراسة

تهدف الدراسة إلى التعرف على مفهوم المحاسبة الإبداعية ودور المفهوم وتطبيقه بالتأثير على قوائم الدخل، والمركز المالي بالشركات الخاضعة لضريبة الدخل في فلسطين، والتحديات التي تواجه مقدرين ضريبة الدخل بالكشف والحد من أساليب المحاسبة الإبداعية، ويتفرع من هذا الهدف الرئيسي الأهداف الفرعية التالية:

- 1- التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية التي تستخدم بالشركات الخاضعة لضريبة الدخل في فلسطين الإبداعية في قوائمها المالية (المركز المالي والدخل).
- 2- تحديد الإجراءات الأساسية للكشف عن تقنيات وأساليب المحاسبة الإبداعية للشركات من قبل مقدي ضريبة الدخل في فلسطين في قوائمها المالية (المركز المالي والدخل).

أهمية الدراسة

تبرز أهمية الدراسة بخطورة التلاعب وأساليب المحاسبة الإبداعية على الاقتصاد، وأساليب أصحاب وملاك ومساهمين الشركات بتخفيف العبء الضريبي عليهم، ومن جهة أخرى ضعف الإدارات الضريبية بالكشف والحد من أساليب المحاسبة الإبداعية، وتأثيرها على الإيرادات والعدالة الضريبية بين المكلفين وبالتالي الموازنة العامة للدولة، وقدرة الدولة والحكومة على الوفاء بالتزاماتها.

كما وتهدف الدراسة لبيان تأثير الأساليب المستخدمة بفلسطين من قبل الشركات بالمحاسبة الإبداعية على الإيرادات الضريبية المتحصلة من الشركات الخاضعة لضريبة الدخل في فلسطين، خاصة في ضوء السعي المستمر للحكومات الفلسطينية المتعاقبة للخروج من أزماتها المالية، والبحث المستمر عن توفير مصادر جديدة للإيرادات، وتعزيز الإيرادات الموجودة لتقديم الخدمة للمواطنين بأكمل وجه. وإجراءات وتقنيات الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من قبل مقدي ضريبة الدخل للشركات الخاضعة لضريبة الدخل في فلسطين، لما لهذا التأثير على التحصيل الضريبي المتحقق من تلك الشركات وذلك من وجه نظر المقدرين في فلسطين.

أنموذج الدراسة

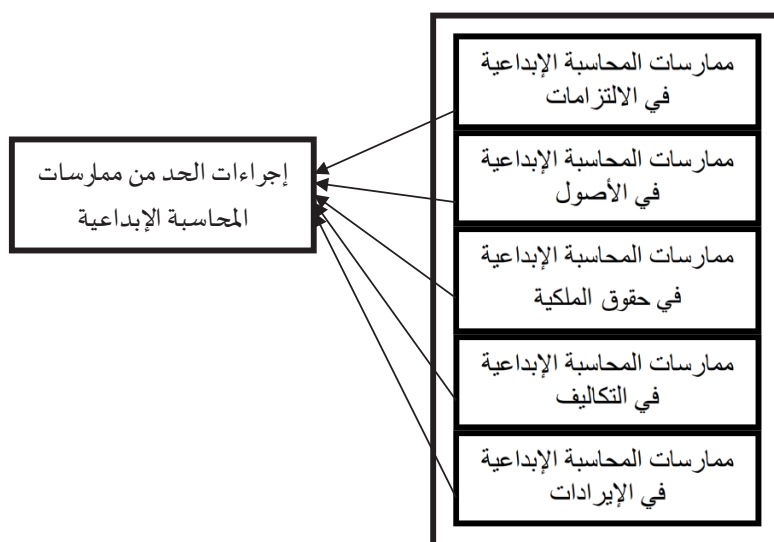
المتغير التابع

المتغيرات المستقلة

فرضيات الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة تم اختبار الفرضيات التالية:

- الفرضية الرئيسية الأولى: من المتوقع وجود تأثير ذا دلالة إحصائية لممارسة الشركات في فلسطين لأساليب المحاسبة الإبداعية في الالتزامات بالقوائم المالية على إجراءات مقدي ضريبة الدخل للحد منها.
- الفرضية الرئيسية الثانية: من المتوقع وجود تأثير ذا دلالة إحصائية لممارسة الشركات في فلسطين لأساليب المحاسبة



الشكل (1): يبين نموذج وهيكل الدراسة

الإبداعية في الأصول بالقوائم المالية على إجراءات مقدي ضريبة الدخل للحد منها.

- الفرضية الرئيسية الثالثة: من المتوقع وجود تأثير ذا دلالة إحصائية لممارسة الشركات في فلسطين لأساليب المحاسبة الإبداعية في حقوق الملكية بالقوائم المالية على إجراءات مقدي ضريبة الدخل للحد منها.
- الفرضية الرئيسية الرابعة: من المتوقع وجود تأثير ذا دلالة إحصائية لممارسة الشركات في فلسطين لأساليب المحاسبة الإبداعية في التكاليف بالقوائم المالية على إجراءات مقدي ضريبة الدخل للحد منها.
- الفرضية الرئيسية الخامسة: من المتوقع وجود تأثير ذا دلالة إحصائية لممارسة الشركات في فلسطين لأساليب المحاسبة الإبداعية في الإيرادات بالقوائم المالية على إجراءات مقدي ضريبة الدخل للحد منها.

تصميم الدراسة

منهجية الدراسة

- اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي وقد تم تنفيذ الدراسة على النحو التالي:
- الجانب النظري: الاستناد على الكتب والمقالات والدراسات السابقة المنشورة بموضوع المحاسبة الإبداعية.
 - الجانب العملي: تصميم قائمة استقصاء بهدف تبيان أساليب المحاسبة الإبداعية بالقوائم المالية (المركز المالي وقائمة الدخل) للشركات الخاضعة لضريبة الدخل في فلسطين، والإجراءات الأساسية للكشف عن تقنيات وأساليب المحاسبة الإبداعية، من وجهة نظر مقدرين ضريبة الدخل.

مجتمع وعينة الدراسة

جدول رقم (1)
خصائص مجتمع الدراسة (المبحوثين)

المتغير	الفئات	العدد	النسبة المئوية	المتغير	الفئات	العدد	النسبة المئوية
المؤهل العلمي	بكالوريوس	48	47%	الجنس	من 1-4 سنوات	7	7%
	ماجستير	28	27%		من 5-9 سنوات	44	43%
	دبلوم	11	11%		من 10-14 سنة	26	25%
	دكتوراه	16	16%		من 15-19 سنة	18	17%
	المجموع	103	100%		أكثر من 20 سنة	8	8%
التخصص العلمي	محاسبة	48	47%	المجموع	المجموع	103	100%
	اقتصاد	15	15%		ذكر	72	70%
	علوم مالية	21	20%		أنثى	31	30%
	إدارة أعمال	19	18%		المجموع	103	100%
	المجموع	103	100%				

المصدر: تحليل الباحث

تتكون العينة من 103 من موظفي دوائر ضريبة الدخل ذوي الخبرة والعمل في ملفات الشركات في فلسطين، والحاصلين على صلاحيات مأمور تقدير والعاملين على تقدير الشركات في فلسطين، حيث بلغت نسبتهم (85 %) من مجتمع الدراسة الأصلي وعددهم 120 موظفاً، والجدول رقم (1) يبين المعلومات العامة والوظيفية والشخصية:

أداة الدراسة

استخدم الباحث أداة قائمة استقصاء لقياس مدى تأثير استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على إجراءات مقدري ضريبة الدخل

في الكشف عنها والتي تكونت من 41 عبارة مقسمة إلى 6 مجالات، وتدرج الإجابة على العبارات من الإجابة (موافق بشدة) إلى (غير موافق بشدة) على مقياس ليكرت الخماسي من (1-5)، وقد تم التحليل من خلال برنامج Smart-pls4.

اعتمد الباحث في تجميع بيانات الدراسة الميدانية من مصادرها الأولية على قائمة الاستقصاء تم إعداده لهذا الغرض في ضوء المقاييس الواردة بالبحوث والدراسات العلمية السابقة، وتتضمن قائمة الاستقصاء مجموعة من الأسئلة المغلقة لقياس لمقياس ليكرت الخماسي، بمستويات متغيرات الدراسة بمعرفة المستقصي منه وفقاً لتراوح بين موافق بشدة (خمس نقاط) إلى غير موافق بشدة (نقطة واحدة) وقد تم إجراء التحليل من خلال برنامج Smart-pls4.

تقسم قائمة الاستقصاء المتعلقة بالدراسة الحالية إلى قسمين رئيسيين، القسم الأول يشمل أربعة أسئلة حول جنس والمؤهل العلمي والتخصص العلمي وسنوات الخبرة للمقدر الذي سيقوم بتعبئة قائمة الاستقصاء، كما يشمل القسم الثاني الأسئلة الخاصة بمتغيرات الدراسة.

الاختبارات التشخيصية للدراسة

1- الارتباط متعدد الخطية (Multicollinearity)

يعتبر الارتباط الخطي حالة غير محبذة بالنسبة للمتغيرات بحكم أنه يعتبر شكلاً من تكرار المعلومة، مما يعني أن المتغيرات المتداخلة خطياً تفسر نفس الظاهرة، ويفضل تقليل عددها بسحب متغيرات من قائمة المتغيرات المفسرة. أي يمكن أن تؤثر المتغيرات المتداخلة سلباً على بعضها البعض داخل النموذج مما يجعل من الواجب إقصاء بعضها من النموذج. كما أن التداخل الخطي هو خاصية أو ظاهرة مرتبطة بالبيانات والمتغيرات وليس بالنموذج الإحصائي في حد ذاته. فيما يتعلق بمشكلكتي التعددية الخطية، إن بيانات الدراسة لا تعاني من مشكلة التعددية الخطية Multicollinearity فقد كانت قيم معامل التضخم المفسر Factor Inflation Variance (VIF) لكل متغير من متغيرات الدراسة لا تزيد عن 2.5،

جدول رقم (2)
(VIF) Factor
Inflation Variance

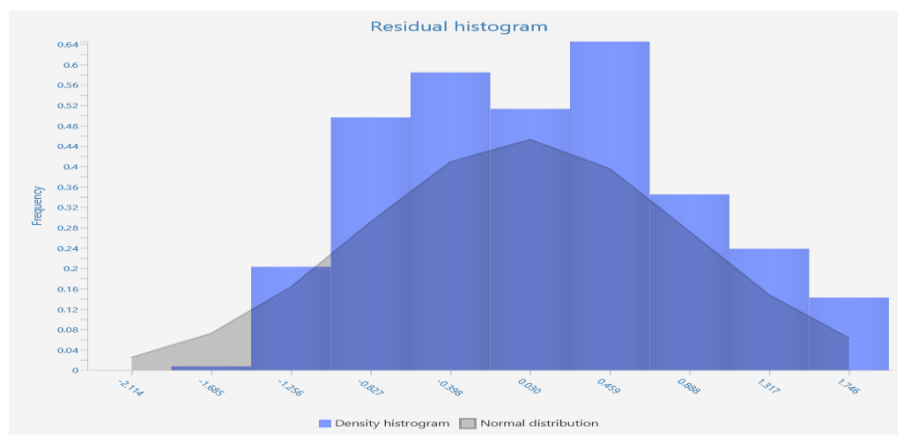
	VIF
الالتزامات	1.867
الأصول	1.622
حقوق الملكية	1.387
التكاليف	1.903
الإيرادات	2.240

المصدر: تحليل الباحث

حيث أن قيم VIF لا يجب أن تزيد عن 5 لكي تكون قيما مقبولة (Kock & Lynn, 2012). يوضح اختبار VIF في الجدول رقم (2) أن قيم VIF تتراوح بين 1.387 و 2.240 وهي أقل من 5، مما يشير إلى عدم وجود تداخل بين البيانات (O'brien, 2007).

2- اختبار التوزيع الطبيعي

تم استخدام اختبار التوزيع الطبيعي حيث انه يعتبر اختبار إحصائي يُقارن توزيع المجتمع الإحصائي من خلال عينتين مستقلتين مأخوذتين من هذا المجتمع. ويمكن استخدامه لمقارنة أي توزيع نظري مع التوزيع المشاهد، وقد أشارت نتائج التحليل للبيانات إلى أن بيانات الدراسة لا تعاني من مشاكل التوزيع الطبيعي للبيانات، حيث أسفرت نتائج التحليل أن قيم معامل الالتواء Skewness وقيم معامل التفلطح Kurtosis تراوحت بين $(2 \pm)$ (George & Mallery, 1999). بما يشير إلى أن جميع عبارات المقياس تميل إلى التوزيع الطبيعي، كما في الشكل رقم (2).



المصدر: تحليل الباحث

الشكل رقم (2): اختبار التوزيع الطبيعي

3- تجانس التباين: (Homoscedasticity)

جدول رقم (3)

نتائج اختبار Breusch-Pagan Test

	Test-Statistic	df	P value
Breusch-Pagan Test	4.314	5	0.505

المصدر: تحليل الباحث

يعبر تجانس البيانات عن أن كل مستوى من مستويات المتغير المستقل أو مستويات المعالجة يجب أن يؤثر على كل فرد من أفراد العينة بنفس الطريقة، وهذا سوف لا يؤدي إلى تغيير التباين داخل المجموعة نفسها، وقد تم استخدام هذا الاختبار لبحث مدى الارتباط الذاتي بين البيانات وتداخلها مع بعضها البعض. تشير نتائج التحليل للبيانات إلى أن بيانات الدراسة لا تعاني من مشكلة تجانس البيانات، حيث تم إجراء اختبار Breusch-Pagan Test الذي يجب أن تكون القيمة فيه أكثر من 0.5، حيث بلغت في الدراسة 0.505 كما هو موضح في جدول رقم (3) وهو مؤشر على قوة البيانات وخلوها من مشاكل الارتباط الذاتي وتداخل البيانات.

تحليل النتائج واختبار الفرضيات

الدراسة الوصفية

يوضح الجدول رقم (4) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل متغير من متغيرات الدراسة، حيث بلغ أعلى متوسط حسابي (4.483) للأصول والانحراف المعياري للأصول (0.314) وهو مؤشر قوي على استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في جانب الأصول في القوائم المالية، وقد كانت المتغيرات المستقلة الأخرى بمتوسطات تتراوح من (4.3 إلى 4.4) وبانحرافات معيارية تتراوح من (0.3 إلى 0.4) وهو مؤشر على إجابات المقدرين المؤيدة لعبارات المتغيرات، فيما كان المتوسط الحسابي لإجابات المقدرين عن مدى تطبيق ضريبة الدخل لإجراءات الحد من المحاسبة الإبداعية يبلغ (2.67) وبانحراف

جدول رقم (4)
الدراسة الوصفية

المتغير	المشاهدات	Mean	Std. dev.	Min	Max
الالتزامات	103	4.399272	.4455864	2.875	4.875
الإيرادات	103	4.391123	.4123742	3.142857	5
التكاليف	103	4.456311	.4110412	3	5
الأصول	103	4.483819	.3144267	3	5
حقوق الملكية	103	4.349515	.5985069	1.6	5
الإجراءات	103	2.678641	.4918254	1.7	3.7

المصدر: تحليل الباحث

جدول رقم (5)
مصفوفة الارتباط

الالتزامات	الإجراءات	الأصول	حقوق الملكية	التكاليف	الإيرادات
1.000					
0.290	1.000				
0.417	0.373	1.000			
0.319	0.264	0.505	1.000		
0.506	0.289	0.422	0.184	1.000	
0.641	0.410	0.355	0.244	0.649	1.000

المصدر: تحليل الباحث

جدول رقم (6)
تحليل الانحدار

	Standardized coefficients	T value	P value
الالتزامات	-0.047	0.384	0.702
الأصول	0.242	2.141	0.035
حقوق الملكية	0.075	0.720	0.473
التكاليف	-0.036	0.295	0.769
الإيرادات	0.359	2.696	0.008

المصدر: تحليل الباحث

معياري (0.49) وهو مؤشر على إجابات المقدرين لضعف الإجراءات للحد من مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية لدى دائرة ضريبة الدخل في فلسطين.

الارتباط Correlations

يوضح الجدول رقم (5) مصفوفة الارتباط بين المتغيرات المشمولة في التحليل ومستوى أهميتها. يوضح الجدول 5 بشكل خاص أن هناك علاقة بين المتغيرات التي تقل عن 0.70، حيث أن الارتباط بين المتغيرات المستقلة ليست مشكلة حتى تقترب من 0.70 كما أشار (Gujarati, 2009) و(Hair et al., 2010). لذلك كما هو مبين بالجدول رقم (5) فإن معاملات الارتباط تقع ضمن النطاق المقبول، وفقاً لذلك بلغ أعلى ارتباط بين المتغيرات المستقلة هو 0.649 (بين الإيرادات والتكاليف)، لذلك لا يُتوقع حدوث مشكلات مع تعدد الخطوط الخطية، فالمتغيرات التابعة لها درجة عالية الارتباط، على عكس المتغيرات المستقلة، كما وبلغ أقل ارتباط بين المتغيرات المستقلة هو 0.184 (بين حقوق الملكية والتكاليف).

تحليل الانحدار

يبين جدول (6) نتائج تحليل الانحدار لمتغيرات الدراسة، ويلاحظ نتائج الجدول بأن قيمة (P value) كانت دالة إحصائياً (مستوى الدلالة Sig. أقل من 0.05) للمتغيرين الأصول وقد بلغت 0.035 والإيرادات وقد بلغت 0.008 مما يدل على تأثير المتغيرين الأصول والإيرادات الفعال على الإجراءات للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية، أما باقي المتغيرات فكانت غير دالة إحصائياً عند (مستوى الدلالة Sig. أقل من 0.05) مما يدل على عدم التأثير للتلاعب في الالتزامات والتكاليف وحقوق الملكية على الإجراءات للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية، بل وكانت العلاقة عكسية بين الالتزامات والتكاليف وإجراءات الحد من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية لدى

مقدي ضريبة الدخل. بالإضافة إلى أن نموذج الانحدار الخطي المقدر صالح في تفسير البيانات والمتغيرات التي دخلت الدراسة وأن معامل التحديد $R^2=0.23$ وهو القدرة التفسيرية للنموذج مما يدل على أن المتغيرات المستقلة (أساليب المحاسبة الإبداعية للأصول، الالتزامات، حقوق الملكية، الإيرادات، المصروفات) التي دخلت النموذج قادرة على تفسير التغير في المتغير التابع (الإجراءات للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية) بنسبة (23.3%) وباقى التفسير يرجع لعوامل أخرى لم يتم دراستها أو إدخالها في نموذج الانحدار.

نتائج الدراسة ومناقشة نتائج الدراسة

نتائج الدراسة

- 1- إن ممارسة المحاسبة الإبداعية تعتمد على معرفة ومهارة المحاسبين واستغلالهم لمعرفتهم بالمعايير والقوانين المحاسبية، للتلاعب بالبيانات في القوائم المالية إذ تعتبر هذه القوائم الوسيلة الأساسية لنقل المعلومات إلى دائرة الضريبة.
- 2- من خلال تحليل النتائج تبين أن هناك تنفيذ من قبل مقدي ضريبة الدخل في فلسطين، للإجراءات التي تكشف وتحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الإيرادات بقائمة الدخل.

- 3- من خلال تحليل النتائج تبين أن هناك تنفيذ من قبل مقدري ضريبة الدخل في فلسطين، للإجراءات التي تكشف وتحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الأصول بقائمة المركز المالي.
- 4- من خلال تحليل النتائج تبين أن هناك تقصير من قبل مقدري ضريبة الدخل في فلسطين، بالقيام بالإجراءات التي تكشف وتحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في التكاليف بقائمة الدخل.
- 5- من خلال تحليل النتائج تبين أن هناك تقصير من قبل مقدري ضريبة الدخل في فلسطين، بالقيام بالإجراءات التي تكشف وتحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الالتزامات بقائمة المركز المالي.
- 6- من خلال تحليل النتائج تبين أن هناك تقصير من قبل مقدري ضريبة الدخل في فلسطين، بالقيام بالإجراءات التي تكشف وتحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في حقوق الملكية بقائمة المركز المالي.
- 7- أن صلاحيات المدقق محدودة في إحباط الأطراف التي تستخدم المحاسبة الإبداعية في الشركات في فلسطين، ويتم فيها تحريف القوائم المالية بمسألة الكشف عن الممارسات ومكافحتها.
- 8- عقلية المكلفين الساعين إلى تحقيق أكبر ربح ممكن بعيداً عن الاقتطاعات الضريبية، بالإضافة إلى إحساسهم بعدم الرضا والمساواة الذي يزيد من توجههم إلى ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية.
- 9- انتشار الأفكار السلبية عن الإدارة الضريبية معتبرة أنها انتهازية في تحصيل الحقوق والغرامات، وعدم وجود دافع ورؤية واضحة لدائرة الضرائب الأمر الذي يدفع بعض دافعي الضرائب لاستخدام طرق ملتوية لتعطيل عملية التدقيق والفحص الضريبي.

مناقشة نتائج الدراسة

بناء على ما سبق فإننا نقبل الفرضية الرئيسية الثانية بتأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على جانب الأصول وإجراءات المقدرين للحد منها، والفرضية الرئيسية الخامسة بتأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على جانب الإيرادات وإجراءات المقدرين للحد منها، وهذه النتيجة تتفق مع دراسات (الملكي، موسى 2021) ودراسة (شايب وآخرون، 2021)، ودراسة (شوقي، وبشير، 2020) ودراسة (عبد الرسول، 2018) ودراسة (صدة، وعطية، 2019) ودراسة (الزهراء، 2020) حيث هذه الدراسات أكدت على دور فحص الحسابات والمراجعة المحاسبية بالحد من أساليب المحاسبة الإبداعية وزيادة موثوقية القوائم المالية، ودراسة (طه، 2019) التي أكدت على التلاعب بالإيرادات وتأثيره على الدخل الخاضع ودوره بالتهرب الضريبي وتختلف الدراسة مع دراسة (القطيش والصوفي 2011)، بتأثير المتغيرين الأصول والإيرادات الفعال على الإجراءات للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية، كما وتختلف الدراسة مع دراسة (طه، 2019) التي أكدت على دور التلاعب بالمصروفات وتأثيره على الدخل الخاضع ودوره بالتهرب الضريبي، كما واتفقت الدراسة مع دراسة جودة والعمور (2018) بفعالية الإجراءات الضريبية بالحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الأصول والإيرادات

كما ونرفض الفرضية الرئيسة الأولى والثالثة والرابعة عند مستوى الدلالة اقل من 0.5 حيث كانت اتجاه العلاقة عكسية بالفرضية الأولى والرابعة، وتشير النتائج إلى دور الأصول والإيرادات المحوري بتشكيل أساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات في فلسطين حيث تعتبر الأصول والإيرادات أكثر الجوانب التي يتم التلاعب بها، أما التكاليف والالتزامات وحقوق الملكية فلا تشكل جانب مهم في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية حسب دراستنا، وذلك نظراً لأن التلاعب بها لا يؤثر بكل كبير على الحصيلة الضريبية التي سيدفعها المكلف وبناء على ذلك كانت الإجابات بهذه المتغيرات من قبل مقدري ضريبة الدخل، حيث كان واضحاً من خلال قائمة الاستقصاء أن الإجراءات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية هي أكثر قوة وصرامة بما يتعلق بالأصول والإيرادات، وتركيز عمليات الفحص والتدقيق الضريبي على هذين البندين بشكل كبير نظراً لدور هذين البندين الكبير في التأثير على الحصيلة الضريبية المحصلة من الشركات وبالتالي رفع إيرادات الضرائب بالدولة، في حين أن التكاليف والالتزامات وحقوق الملكية ليس لها نفس قوة وفعالية إجراءات التدقيق والفحص بالمقارنة مع الأصول والإيرادات.

توصيات الدراسة

بناء على نتائج الدراسة وتحليلها، فإن الباحث يوصي بالآتي:

- 1- قيام الإدارة العامة لضريبة الدخل في فلسطين بتعزيز المعرفة والخبرات لدى موظفي دائرة ضريبة الدخل لمساعدتهم على كشف إجراءات المحاسبة الإبداعية.

- 2- قيام الإدارة العامة لضريبة الدخل في فلسطين بإيجاد نظام فحص فعال وكفاء قادر على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية الهادفة إلى التهرب الضريبي، باستخدام أحدث التقنيات والأساليب التي تحد أو تقلل من الآثار السلبية التي تحدثها ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية للمؤسسات.
- 3- قيام الإدارة العامة لضريبة الدخل في فلسطين بمعالجة ضعف الجهاز الرقابي فيها لكونه يؤدي إلى زيادة نسبة التهرب الضريبي وممارسة المحاسبة الإبداعية.
- 4- تكثيف الجهود من قبل الهيئات المهنية (مجلس مهنة تدقيق الحسابات، جمعية مدقي الحسابات الفلسطينيين، ديوان الرقابة المالية والإدارية، نقابة المحاسبين والمدققين الفلسطينيين) لوضع بعض الضوابط وتطوير التشريعات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وبما يتلاءم مع بيئة العمل الفلسطينية، وفرض عقوبات مادية ومعنوية على الوحدات الاقتصادية التي تمارس هذه الأساليب.
- 5- يجب أن يكون اختيار مقدري ضريبة الدخل في فلسطين مبني على معايير موضوعية تبرز كفاءاتهم وقدرتهم العلمية والعملية في مجال الضرائب والمحاسبة، لكون مهمة الفحص الضريبي تتطلب مستوى معين، بهدف القدرة على استرجاع حقوق الخزينة من جهة، ومكافحة التلاعبات من جهة أخرى.
- 6- إصدار قوانين تتضمن عقوبات رادعة لمنع حالات التلاعب والتحرير في البيانات المالية بما يحد من استخدام التقنيات غير الشرعية في أساليب المحاسبة الإبداعية.
- 7- التوصية بإجراء دراسات تتعلق بتعزيز النواحي الأخلاقية لدى المحاسبين ومدقي الحسابات الخارجيين لتقليل الرغبة في التلاعب وممارسات المحاسبة الإبداعية، وعقد حلقات نقاشية لمستخدمي التقارير المالية تشرح ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تمارسها بعض الشركات وأهم التطورات في مجال التدقيق والمحاسبة وإقامة دورات تدريبية متعلقة بأساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية وخاصة لمدقي الحسابات الخارجيين العاملين بقطاع الاستثمار والشركات.

حدود الدراسة

- واجهت الدراسة محددات تتمثل بتعقيد الإجراءات للحصول على موافقة الإدارات الضريبية في وزارة المالية في فلسطين ليسمح للمقدر الضريبي بتعبئة قائمة الاستقصاء، حيث إن المعلومات المتعلقة بالتهرب الضريبي وإجراءات المقدرين لمواجهتها تعتبر معلومات حساسة وذات أهمية بالغة. كما وواجه الباحث صعوبات واستغرق تعبئة قائمة الاستقصاء وقتاً من المقدرين نظراً لانشغالهم الكبير والشح في عدد المقدرين بدوائر الضريبة الأمر الذي يثقل من العمل على عاتق المقدر.
- لقد تناولت الدراسة ممارسات المحاسبة الإبداعية على قوائم الدخل، والمركز المالي بالشركات الخاضعة لضريبة الدخل في فلسطين من وجهة نظر مقدرين ضريبة الدخل مع انه هنالك العديد من ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تمارسها الشركات في فلسطين، ولكن لا يسعنا جمع كل هذه الممارسات في دراسة واحدة.
- من المحددات أيضاً عدم التمكن من إرسال قائمة الاستقصاء إلكترونياً للمقدرين نظراً لتعليمات وزارة المالية المشددة بهذا الخصوص وعليه تم جمع قائمة الاستقصاء بشكل يدوي من كل دائرة كل موظف.

شكرو وتقدير

أود أن أتقدم بالشكر والتقدير للجامعة التي اعمل بها جامعة فلسطين التقنية - خضوري على دعمهم لي بإنجاز هذه الدراسة ودعمهم غير المحدود للبحث العلمي ومساندتهم للباحثين لتطوير الجامعة والرقى بها.

المراجع

أولاً- مراجع باللغة العربية:

- أبو طالب، يحيى محمد. (2006). *المحاسبة الدولية وفقاً لأحدث إصدارات معايير المحاسبة المصرية المعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقارير المالية في إطار نظرية المحاسبة*، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
- الأغا، سليم عماد. (2011). دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية: دراسة تطبيقية على البنوك الفلسطينية، *رسالة ماجستير منشورة*، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين.
- بن صدة، أم الخير؛ وعطية، سارة. (2019). دور تدقيق الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: دراسة حالة المديرية العامة للضرائب-تبسة، *رسالة ماجستير منشورة*، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة العربي التبسي، تبسة، الجزائر.
- جودة، رأفت محمد؛ والعمور، سالم. (2018). مدى ممارسة إدارة الأرباح لدوافع ضريبية من الشركات الفلسطينية من وجهة نظر موظفي ضريبة الدخل في قطاع غزة: دراسة ميدانية، *مجلة جامعة القدس المفتوحة للبحوث الإدارية والاقتصادية*، مجلد 2 (7).
- الخشاوي، علي محمود؛ والدوسري، محسن ناصر. (2008). *المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها*، ديوان المحاسبة، عمان، الأردن.
- الزهراء، مؤمن فاطمة. (2020). أثر الالتزامات المهنية للمراجع الخارجي على مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية)، جامعة الوادي. *رسالة دكتوراه منشورة*، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر.
- شايب، أحمد؛ العابد، سليم؛ باهي، عبد الرزاق. (2021). دور آليات الحوكمة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية-دراسة استبائية، *رسالة ماجستير*، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر.
- شوقي، بوعسرية؛ وبشير، مشيش. (2020). دور المدقق الخارج في الكشف عن ممارسة المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية، *رسالة ماجستير منشورة*، جامعة غرداية، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير.
- صيام، ناصر. (2007). «مدى إدراك محلي الائتمان لمخاطر إجراءات المحاسبة الخلاقة وقدرتهم على إدارتها في البنوك التجارية الأردن، المؤتمر العلمي الدولي السنوي السابع (إدارة المخاطر واقتصاد المعرفة)، جامعة الزيتونة الأردنية، عمان، الأردن
- طه، علي فؤاد. (2019). أثر المحاسبة الإبداعية على التهرب الضريبي من وجهة نظر الهيئة العامة للضرائب في العراق، *رسالة ماجستير*، جامعة آل البيت، العراق.
- عبد الأحد، علاء فريد. (2006). أثر التحدي الأخلاقي في المحاسبة الخلاقة في تحديد الدخل الخاضع للضريبة: دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب في العراق، *رسالة دكتوراه غير منشورة*، جامعة البصرة، العراق.
- علي، فاتن حسن؛ كريم، علي عباس. (2022). تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية: بحث تطبيقي في شركة التأمين الوطنية العامة، *مجلة الدراسات المحاسبية والمالية*، مجلد 17 (61): 152-167.
- عمار، صفاء محمد احمد. (2014). مدى تأثير استخدام المحاسبة الخلاقة على الحصيلة الضريبية وإجراءات مأموري الضرائب في الكشف عنها مع دراسة تطبيقية، *المجلة المصرية للدراسات التجارية*، مجلد 38 (4)، كلية التجارة، جامعة الأزهر، مصر.
- الفار، عبد المجيد الطيب. (2011). *إدارة الأرباح*. دار جليس الزمان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- القرى، ميسون محمد؛ العسيري، عبد الله علي. (2013). دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية، *مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الإدارة والاقتصاد*، مجلد 27 (2).

- القطيش، حسن فليح مفلح؛ والصوفي، فارس جميل حسين. (2011). أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، *مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية*، مجلد 1 (27): 375-408.
- كاظم، حيدر عودة. (2016). دوافع التهرب الضريبي في العراق: دراسة ميدانية في الهيئة العامة للضرائب. فرع الديوانية، *مجلة القادسية للعلوم الاقتصادية*، مجلد 18 (2): 230-246.
- نور الدين، بربار. (2017). دور ممارسي المهن المحاسبية في الحد من تطبيقات المحاسبة الإبداعية ومكافحة التهرب الضريبي، *مجلة دراسات جبائية*، مجلد 1 (6): 109-138.

ثانياً - مراجع باللغة الانجليزية:

- Ali Shah, S. Z., Butt, S. A. & Bin Tariq, D. Y. (2011). Use or abuse of creative accounting techniques. *International Journal of Trade, Economics and Finance*, 2 (6).
- George, D. & Mallery, P. (1999). *SPSS® for Windows® step by step: A simple guide and reference*, Allyn & Bacon.
- Grosanu, A., Rachisan, P. R. & Berinde, S. R. (2012). Creative Accounting: An expression of the disconnection between accounting and taxation. *Annales Universitatis Apulensis: Series Oeconomica*, 14 (1), 66.
- Gujarati, D. N. & Porter, D. C. (2009). *Basic Econometrics*. 5th ed., McGraw-Hill, Irwin, USA.
- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J. & Anderson, R. E. (2010). *Multivariate Data Analysis*. Prentice-Hall, 7th ed., USA, p. 176-181.
- Kock, N. & Lynn, G. (2012). Lateral collinearity and misleading results in variance-based SEM: An illustration and recommendations. *Journal of the Association for information Systems*, 13 (7).
- Michael, J. (2011). *Creative Accounting, fraud and International Accounting Scandals*. John Wiley & Sons Ltd. England.
- O'Brien, R. M. (2007). A caution regarding rules of thumb for variance inflation factors. *Quality & Quantity*, 41, pp. 673-690.
- Odia, J. O. & Ogiedu, K. O. (2013). Corporate governance, regulatory agency and creative accounting practices in Nigeria. *Mediterranean Journal of Social Sciences*, 4 (3), 55-55.

The Impact of Using Creative Accounting Methods in the Companies' Financial Statements on the Procedures of Income Tax Estimators to Discover it: An Applied Study on Income Tax Estimators in Palestine

Zaid Ribhi Hammad Qutait

College of Business and Economics

Palestine Technical University - Kadoorie, Palestine

zeid.qutait@ptuk.edu.ps

ABSTRACT

This study aims to spot the light on the techniques and practices of creative accounting in the financial statements of companies in Palestine, and the procedures made by income tax estimators for companies subject to income tax in Palestine to reduce these practices, from the viewpoint of the estimators in Palestine. To achieve the objectives of the study and verify its hypothesis, the analytical descriptive approach was used due to its suitability to the nature of the study. The questionnaire was also used to collect information from the study sample, which consisted of the 120 income tax estimators in Palestine, 103 questionnaires were retrieved and filled out. The questionnaires were analyzed and tested using the Smart-PLS4 statistical software.

The study showed that there is implementation of procedures by income tax estimators in Palestine that reveal and limit creative accounting practices in assets in the statement of financial position, and revenues in the income statement of companies in Palestine. And that there is a failure from income tax estimators in Palestine to take measures that reveal and limit creative accounting practices in costs in the income statement, and liabilities and owners' equity in the statement of financial position.

The study recommended the General Administration of Income Tax in Palestine to find an effective and efficient examination system capable of discovering creative accounting practices aimed to prevent tax evasion, using the latest techniques and methods that limit or reduce the negative effects caused by creative accounting practices on the financial statements of Palestinian firms, and make an efforts by the professional authorities (the Council of the Auditing Profession, the Association of Palestinian Auditors, the Bureau of Financial and Administrative Control, the Palestinian Association of Accountants and Auditors) to set some controls and develop legislation to limit creative accounting practices in a manner consistent with the Palestinian work environment, and to issue firm laws that include deterrent penalties for cases Manipulation and misrepresentation of the financial statements to limit the use of illegal techniques in creative accounting methods.

Keywords: *Creative Accounting, Taxable Income, Income Tax, Financial Statements, Companies in Palestine.*