

المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي

د. أمقران مصطفى¹

راصدي صبرينة²

ج/ البليدة 2.

الملخص:

لقد شد موضوع المحاسبة الإبداعية أنظار المختصين، منذ عدة سنوات، خاصة بعد مختلف الأزمات المالية التي عصفت بالاقتصاد العالمي بالتحديد منذ 1990 و التي سببت على سبيل المثال و ليس الحصر افلاس عدة مؤسسات عالمية مثل مؤسسات انرون، تيكو و روود كوم في الولايات المتحدة الأمريكية و بلمرات في ايطاليا. و يعد السبب الرئيسي لانهايار هذه المؤسسات هو عدم احترام القواعد المحاسبية والمالية بحيث أن هذه الأخيرة قد لجأت الى استعمال طرق محاسبية و مالية غير صحيحة، بالإضافة إلى عدم كفاية طرق نشر هذه الحسابات من حيث الشفافية المحاسبية بما يتماشى و مقتضيات المعايير المحاسبة الدولية. وهذا يعكس مدى هشاشة هذه المعايير لدرجة أن بعض الشركات قد استفادت من هذه المرونة من أجل رونقة حساباتها، مع العلم أن ذلك لا يمكن أن يتم دون موافقة مسيري الشركة.

في الحقيقة، هناك سببين رئيسيين يمكن أن يبررا مثل هذه الممارسات؛ السبب الأول يكمن في زيادة الدخل المحاسبي لفائدة المساهمين و الثاني هو الحد من الدخل المحاسبي لأغراض التهرب من دفع الضرائب. و من أجل تسليط الضوء على هذا الموضوع، قمنا بإعداد هذا المقال العلمي و الذي يسعى الى دراسة هذا الموضوع بأكثر دقة بغية تحديد العلاقة التي تربط موضوع المحاسبة الإبداعية و التهرب الضريبي.

¹ استاذ محاضر- أ
² طالبة دكتوراه

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الإبداعية ; نشر الحسابات ; القوائم المالية و التهرب الضريبي ;

Résumé :

Le sujet de la comptabilité créative a suscité, depuis plusieurs années déjà, l'intérêt de la littérature comptable, particulièrement suite aux différentes crises financières qui ont secoué l'économie internationale depuis les années 1990 et qui ont provoqué l'effondrement de plusieurs entreprises multinationales telles que ; ENRON, TYCO et WORLD COM aux USA et PALMALAT En Italie.

La cause principale de ces effondrements demeure le non-respect des règles comptables et financières en faisant recours à des pratiques comptables et financières malsaines, en plus d'un manque de transparence en matière de publication de leurs états comptables et financiers conformément aux exigences des normes comptables internationales. Cela témoigne du degré de fragilité de ces normes dans la mesure où certaines entreprises en profitent de la flexibilité de ces dernières pour maquiller leurs comptes, sachant que cela ne peut avoir lieu sans le consentement des dirigeants de l'entreprise.

Deux principales raisons peuvent justifier une telle pratique ; l'augmentation du résultat comptable pour intéresser les actionnaires ou encore la réduction du résultat comptable pour des fins de fraude fiscale, c'est dans ce contexte que nous avons préparé cet article qui vise à bien approcher cette technique en la mettant en relation étroite avec la fraude fiscale.

Mots clés : Comptabilité créative ; publication des comptes comptables ; les états financiers ; l'évasion fiscale et la fraude fiscale ;

المقدمة

لقد استقطب موضوع المحاسبة الإبداعية، بمختلف أشكاله وتسمياته، انتباه الأدب المحاسبي في السنوات الأخيرة، نتيجة للأزمات المالية التي هزت أكبر الاقتصاديات العالمية انطلاقاً من تسعينيات القرن الماضي، والتي انجر عنها إفلاس العديد من الشركات العالمية أنزون، تيكو و وورلد كوم (Enron, Tyco, WorldCom) في أمريكا و برملات (Parmalat) في إيطاليا، كما انجر عنها دخول عدة شركات عالمية في دوامة كبيرة من المشاكل و كمثل على ذلك نذكر أهولد في هولندا Ahold aux Pays-Bas td والتي بدورها سببت انهيار العديد من الشركات العالمية، مما أدى إلى تحول هذه الأزمات إلى أزمات اقتصادية عالمية.

تعود هذه الانهيارات في مجملها إلى الفساد الإداري والمالي لإدارات تلك الشركات وافتقارها إلى الممارسات المالية السليمة إضافة إلى نقص الشفافية والإفصاح المحاسبي، بالرغم من أن هذه الإدارات تقوم بإعداد القوائم المالية في إطار المعايير المحاسبية الدولية التي تهدف إلى سلامة وموضوعية القياس والإفصاح المحاسبي. و هذا ان دل على شيء انما يدل على أن هذه المعايير ما تزال تعطي لإدارة الشركات مرونة وحرية الاختيار بين السياسات والطرق المحاسبية البديلة والتي قد تستغل من قبل بعض الإدارات لتحقيق بعض الأغراض أو الأهداف الشخصية. حيث أنه، بإمكان المحاسب المبدع و بناءاً على رغبة إدارة تلك المؤسسات التلاعب بحسابات الشركة قصد تضخيم أو تخفيض أرباحها وذلك حسب أهدافها و استراتيجيتها، وهذا ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية. و لعلا من بين دوافع ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية

التهرب الضريبي، إذ تقوم بعض الشركات من خلال تقنيات المحاسبة الإبداعية بتخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة النفقات وذلك من أجل تخفيض الوعاء الضريبي الذي سيتم من خلاله احتساب قيمة الاقتطاع الضريبي.

إن احتواء هذه الأرباح على قدر من التلاعب قد يغلب مصالح فئة معينة في المؤسسة على حساب الفئات الأخرى ذات العلاقة بالمؤسسة كالدولة والمجتمع، لذلك أصبح هذا الموضوع يحظى باهتمام كبير دفع الكثير من الباحثين إلى البحث عن طبيعة الممارسات التي تقوم بها الإدارة وأثرها على النتائج المحاسبية التي تعكسها المعلومات المنشورة في القوائم والتقارير والتي تعتبر المرشد الأساسي للأطراف المستفيدة من هذه القوائم المالية لاتخاذ قراراتها المرتبطة بالمؤسسة المعنية. ويبقى السؤال الأساسي الذي يطرح نفسه في هذه الحالة هو ما هو دور أجهزة الرقابة الخارجية و كذا المدققين في الكشف عن هذه الممارسات.

تتبع أهمية هذا البحث من أهمية موضوع المحاسبة الإبداعية كونها تمثل إشكالية جد معقدة و هامة، لا سيما في ظل قيام بعض إدارات المؤسسات الاقتصادية باستخدام أساليب معينة و معقدة للتلاعب بأرباحها قصد تحقيق أهداف غير معلنة على المدى القصيرة والطويلة الأجل، حتى ان كان الأمر يتطلب التعدي على حقوق بعض الأطراف الفاعلة داخل و خارج المؤسسة كالعامل، الدولة... الخ مما يؤدي إلى خلل في توزيع الثروة.

1- الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية

يختلف المختصين في تاريخ ظهور مصطلح المحاسبة الإبداعية، إلا أنه من المؤكد أن العمل وفق مبادئ هذه الأخيرة قد ظهر منذ أكثر من 500 سنة، ويعد عالم الرياضيات الإيطالي لوكا باسيولي (Luca Pacioli, 1494) أول من وضع القواعد الأساسية للمحاسبة (1). أما المفهوم الحديث للمحاسبة الإبداعية فنجدته قد ظهر بشكل رئيسي في أوساط الصحفيين المختصين في المجال المالي والذين يشتغلون أساسا في مجال التعليق على نشاط السوق المالية؛ من

خلال تحليلهم المعلومات الواردة (الصادرة) إلى سوق الأوراق المالية ومحاولة تفهمهم للدوافع التي تؤدي ببعض المؤسسات إلى اللجوء لمثل هذه التقنية قصد تضليل المستثمرين (المكتتبين أو المساهمين)، من خلال التلاعب بحسابات المؤسسة قصد إعطاء الصورة المثالية لها وبالتالي كسب ثقة المستثمرين (المكتتبين). هذا، وقد أطلقت على المحاسبة الإبداعية مصطلحات عديدة مثل إدارة الأرباح، تمهيد الدخل، الهندسة المالية، المحاسبة التجميلية (2).

لقد حاول العديد من الباحثين، الكتاب والمختصين وضع تعريف لمصطلح المحاسبة الإبداعية، ونظرا لاختلاف توجهات هؤلاء الباحثين والكتاب، ظهرت العديد من التعريفات لهذا المصطلح، فمنهم من اعتبرها فن (3) ؛ فهي فن التلاعب بعناصر الميزانية بالنسبة (Jean-Jérôme Bertolus, 1988) (4) وهي فن حساب الأرباح (5) بالنسبة ل (Maryvonne Lignon, 1989) أما بالنسبة ل (Didier Pourquery, 1991) فهي فن وضع جزء من المال جانبا (6).

بالنسبة للصحفي المختص في مجال الأعمال (Griffiths, 1986): "...كل شركة في البلد تتلاعب بأرباحها بطريقتها الخاصة، وأن كل مجموعة من الحسابات المنشورة (الصادرة) تستند (مبنية) على أساس الدفاتر التي طبخت بصورة، وأن الأرقام التي يحصل عليها الجمهور المستثمر مرتين في السنة، تم تغييرها كليا من أجل حماية وإخفاء الجريمة وبصورة شرعية كليا ... إنها المحاسبة الإبداعية" (7). ويرى نفس الباحث أنه يتمثل الإبداع في الحيل أو الإجراءات التي لا تتعدى (تخرق) القواعد والمعايير المحاسبية، هذا ما يمنحها المظهر القانوني والمسموح (الشرعي).

ويضيف (Smith, 1992)، وفقا لخبرته كمحلل استثماري، "أن النمو الظاهري للأرباح المتحصل عليها سنة 1980 كانت نتيجة لبراعة بعض المحاسبين وليس نتيجة للنمو الاقتصادي الحقيقي، كما قام المحلل بعرض أهم الأساليب والإجراءات المحاسبية الإبداعية، كما قدم أمثلة حقيقية (حية) عن المؤسسات

التي تلجأ إلى هذه الأساليب والتي تعرضت إلى انهيار مالي" (8). أما من وجهة نظر المحاسب الأكاديمي (Naser,1993) فإنه يرى أن المحاسبة الإبداعية هي : " عملية التلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال استغلال الثغرات الموجودة في القواعد والمبادئ المحاسبية، بحيث يتم الاستفادة من اختيار أساليب القياس والإفصاح لتغيير القوائم المالية إلى ما يرغب به معدو هذه القوائم، أو بهدف تحويل القوائم المالية من الوضع الحقيقي الذي يجب أن تكون عليه إلى الوضع الذي يفضل مستخدم القوائم المالية رؤيته " (9).

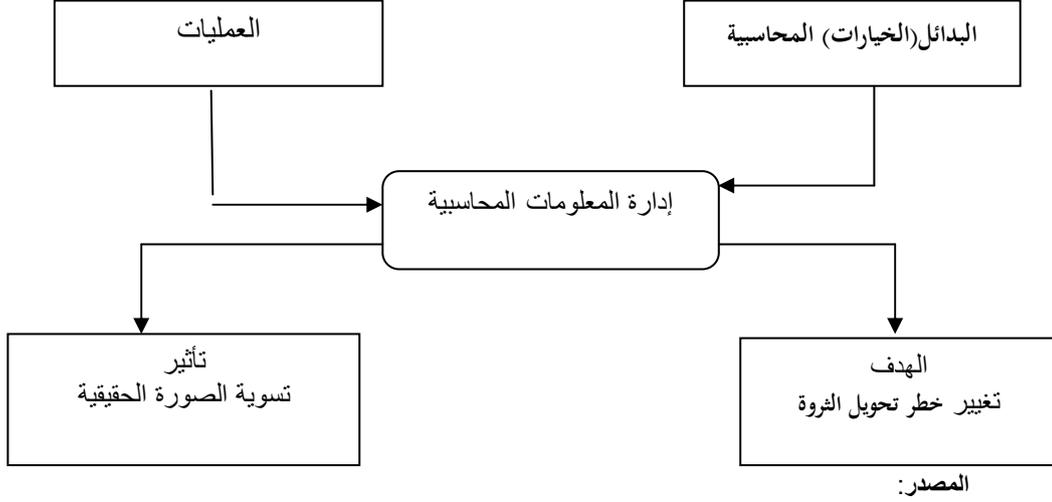
يختصر (Stolowy, 1999) التعريفات السابقة للمحاسبة الإبداعية في التعريف التالي "هي مجموعة من الإجراءات والأساليب التي تهدف إلى تغيير مستوى النتيجة ، إما من أجل الزيادة أو التخفيض، أو من أجل عرض القوائم المالية دون استبعاد هذه الأهداف المتبادلة ببعضها البعض " (10).

ويضيف عبد العال حماد: "قدرة الإدارة على زيادة أو تخفيض صافي الدخل في التقارير المالية بطريقة متعمدة، وتحدث عندما يستخدم المديرون المرونة المتاحة لهم للاختيار بين الطرق والسياسات المحاسبية وكذا الحكم الشخصي لبعض البنود الظاهرة في التقارير المالية سواء لتضليل أصحاب المصلحة حول الأداء الاقتصادي الحقيقي للمؤسسة أو للتأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية الواردة في التقارير المالية". (11).

من خلال مختلف التعريفات المقدمة أعلاه، يتضح لنا أن المحاسبة الإبداعية هي عبارة عن "مجموعة التقنيات والأساليب المستعملة من طرف المختصين في مجال المحاسبة دون تجاوز ظاهري للقوانين والقواعد المحاسبية المعمول بها، بإيعاز من المسيرين، قصد التلاعب بالمعلومات المحاسبية و المالية بغرض إعطاء انطباع اصطناعي غير حقيقي للأطراف الخارجية المستعملة لهذه القوائم المالية، من أجل تضليل وخداع مستخدمي هذه القوائم المالية في اتخاذ القرارات. ومن أجل ذلك، يتم اللجوء لاستغلال عنصري المرونة وحرية اختيار أساليب القياس والإفصاح المحاسبي المتاحة. الإبداع في هذه التقنية لا يكمن في الإجراءات والمبادئ المحاسبية بحد ذاتها،

وإنما يكمن في كيفية استخدامها وتوظيفها بغرض تحويل القوائم المالية إلى الصورة المرغوبة، وذلك حسب الأهداف المخططة واحتياجات الإدارة ".
و لكي تتمكن من إعطاء صورة دقيقة على تقنية إدارة المعلومات المحاسبية المعروفة كذلك بالمحاسبة الإبداعية، يمكن عرض الشكل الموالي:

الشكل رقم 01 : ماهية إدارة المعلومات المحاسبية



Hervé Stolowy, Gaéton Breton, « La gestion des données comptables : une revue de la littérature », Dixième version, 28 Janvier 2003, P8.

2- صور و أشكال المحاسبة الإبداعية

تعددت أشكال وأنواع التلاعب بالحسابات، وتباينت تصنيفاتها تبعاً لرؤية دارسي هذا الموضوع، إلا أن الملاحظ هو اشتراك كل هذه الدراسات في مفهومها لأهداف المحاسبة الإبداعية؛ بالنسبة ل (Amat, Oriol & Gowthorpe, 2004) (12) يطلق على عملية التلاعب

المحاسبي تسميات عديدة مثل تمهيد الدخل، إدارة الأرباح، المحاسبة التجميلية، تنظيف القوائم المالية و المحاسبة النفعية.

فيما يلي، سنحاول التطرق إلى أهم المصطلحات التي تنسب إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية و التي يمكن حصرها في:

1-2 إدارة الأرباح

تعد إدارة الأرباح من أهم صور المحاسبة الإبداعية التي تم مناقشتها في أدبيات المحاسبة، وتأتي على نوعين (Cohen et al, 2008)؛ إدارة الأرباح من خلال الاختيار المحاسبي (المستحقات) وإدارة الأرباح عن طريق العمليات (الأنشطة) الحقيقية و التي تعرف أيضا باسم الإدارة الحقيقية للأرباح (Healy et Wahlen, 1999) (Dechow et Skinner, 2000) (Bens et al, 2002, 2003) وتشير هذه الدراسات إلى أن المؤسسات التي تلجأ إلى هذا النوع من التلاعب، تقوم عادة بتخفيض تكاليف البحث و التطوير، والحد من النفقات الإدارية و العامة، تزامنا مع رفع حجم المبيعات (Synchronisation des ventes) عن طريق اللجوء لتقديم تخفيضات للزبائن أو عن طريق إضفاء مرونة أكبر على شروط تقديم الائتمان (البيع بالقرض) وكذلك عن طريق اللجوء لتسجيل فوائض في الإنتاج (13) ، مع الإشارة أنه من الصعب اكتشاف ممارسات الإدارة الحقيقية للأرباح (Beneish, 2001) عن طريق اللجوء للنشاط الحقيقي للمؤسسة، بحيث أن كثيرا ما تربط هذه الممارسات بالنية الحقيقية للمؤسسة، و في ضل عدم وجود قرائن دقيقة يصعب إثبات ذلك.

2-2 تمهيد الدخل (Lissage des revenus)

تم تعريف تمهيد الدخل بأنه "شكل من أشكال التلاعب بالدخل، و الذي يتم من خلال نقل الدخل بين الفترات المحاسبية المختلفة، قصد إزالة أو تخفيض التذبذبات في الأرباح، بما يسمح بالمحافظة على اتجاه نمو و استقرار هذه الأخيرة. و يتم ذلك عن طريق تخفيض

الدخل في السنوات ذات الدخل الجيد، وتحويله إلى السنوات التي تسجل فيها أرباح منخفضة، وذلك عن طريق الاحتفاظ بجزء من الأرباح على شكل مخصصات، وتهدف عملية تمهيد الدخل إلى تحقيق الاستقرار في نمو الدخل. يكمن الفرق الجوهرى بين تمهيد الدخل وإدارة الأرباح في أن الطريقة الأولى تسعى إلى تحقيق استقرار مسار (اتجاه) الأرباح، بينما الطريقة الثانية، تسعى إلى تعظيم أو تخفيض الدخل.

تعد طريقة تخفض تقلبات الدخل من أهم الأدوات الإدارية المستعملة من طرف المؤسسات قصد التلاعب بالسياسات المحاسبية لهذه الأخيرة. مع الإشارة أن هذه الطريقة هي المفضلة من بين مختلف بدائل القياس والتقييم المحاسبى، حيث أنها تعمل على تقديم صورة مستقرة للمؤسسة، قصد إقناع المستثمرين باستقرار الوضعية المالية لهذه الأخيرة، مما يؤدي إلى طمأننتهم؛ أي أنها تعمل، بصورة اصطناعية، على الحد من نسبة المخاطرة في الاستثمار بالنسبة للمستثمرين.

3- مجالات المحاسبة الإبداعية

انطلاقاً من مختلف التعريفات المقدمة للمحاسبة الإبداعية، يمكن القول بأن الهدف الأساسي لهذه التقنية هو التلاعب بالأرقام المالية و المحاسبية و كذا الدخل، بغرض تحويل القوائم المالية من وضعيتها الطبيعية التي يجب أن تكون عليها إلى وضعية اصطناعية لا تعكس واقع و حقيقة المؤسسة، وذلك حسب أهداف الإدارة المخططة سابقاً. الشيء الذي يقودنا إلى اعتبار القوائم المالية بمثابة ساحة للتلاعب المحاسبى، نظراً لأهمية المعلومات التي تحملها والتي تعتمد عليها الجهات المهتمة بنتائج المؤسسة قصد اتخاذ قراراتها بشأن هذه الأخيرة. ومنه يمكن حصر مجالات المحاسبة الإبداعية فيما يلي:

- قائمة الدخل؛ بحيث يمكن التلاعب في أرقام قائمة الدخل عن طريق؛ تعجيل أو تأخير المصروفات (التكاليف) و الإيرادات ونقلها بين الفترات الزمنية،

تضخيم المبيعات ومجمل الربح، تقييم العملات الأجنبية، إضافة إلى التلاعب في تصنيفات عناصر قائمة الدخل.

- بينما يتم التلاعب في قائمة المركز المالي؛ بتضخيم الحسابات المدينة، تقليل الالتزامات وزيادة الاحتياطات، تضخيم المعدات والممتلكات والتلاعب في مخصصات الديون. مع الإشارة أنه يهدف التلاعب المحاسبي في قائمة المركز المالي إلى التحسين الشكلي للوضع المالية للمؤسسة، قصد تضليل مستخدمي المعلومة المالية.

- أما التلاعب في قائمة التدفقات النقدية فيتم من خلال؛ تسجيل النفقات التشغيلية واعتبارها نفقات استثمارية أو تمويلية أو العكس. كما قد تقوم المؤسسة بتسجيل تكاليف التطوير الرأسمالي على أنها تدفقات نقدية استثمارية خارجة وتقوم باستبعادها بالتدفقات النقدية التشغيلية الخارجة، الأمر الذي يزيد من التدفقات النقدية الداخلة، أو التلاعب في التدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من سداد الضرائب، مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات أو بعض حقوق الملكية (14).

بالإضافة إلى ذلك، تتمثل مجالات المحاسبة الإبداعية، كما ذكرها ولخصها (Catherine Gowthorpe & Oriol Amat, 2011)، في كل من نظام المعلومات المحاسبي، القياس المحاسبي، طرق توزيع أو تحميل المصروفات المختلفة، الأساليب المختلفة والمتبعة لعرض القوائم والتقارير المالية، إضافة إلى أساليب التحليل المالي.

كخلاصة لما سبق، نستطيع القول بأنه يمكن لإدارة المؤسسة أن تلجأ للتلاعب بالأرقام المالية عن طريق اختيارها المدروس للسياسات المحاسبية المستعملة والتي من شأنها التأثير على جودة الأرقام سواء بالنسبة للأرباح أو بالنسبة للمركز المالي. يجدر التنويه بأنه تعتبر القوائم المالية بمثابة الساحة الرئيسية للتلاعب والإبداع في الأرقام المالية، وهذا ما يؤثر على شفافية المعلومة المحاسبية و المالية.

4-التجنب الضريبي

لا شك أن ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية تحركها دوافع وحوافز معينة تعمل على توجيه المؤسسة لتحقيق أهداف محددة، وبطبيعة الحال فإن هذا الأمر ينطبق على الممارسات التي تقوم بها المؤسسة تجاه حجم الأرباح المستهدفة، ومن بين هذه الأهداف، دافع تخفيض الضرائب المدفوعة على الدخل، حيث تعد المدفوعات الضريبية على دخل المؤسسات من العوامل المؤثرة في سلوك الإدارة باختيارها للطرائق والسياسات المحاسبية الهادفة للتقليل من الدخل المحاسبي المعلن قصد التقليل من المدفوعات الضريبية. يعتبر هذا التخفيض الضريبي من الحوافز الرئيسية للتلاعب بالحسابات خاصة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة أين يعد المديرين المساهمين الرئيسيين، حيث أنه من بين الأهداف الرئيسية من إعداد القوائم المالية هو تحديد الوعاء الضريبي الذي تخضع له المؤسسة، و بناءاً على ذلك يمكن للمؤسسة التصريح برقم الأرباح الذي يؤدي إلى الحد بالقدر المرغوب من قيمة المدفوعات الضريبية. مع الإشارة الى أنه يمكن اعتبار النظام الضريبي بأنه عبارة عن علاقة تعاقدية غير رسمية قائمة بين المؤسسة، المجتمع والمشرع بهدف تحقيق توازن نسبي للأهداف المتعارضة لكل هذه الأطراف؛ فالمشرع يهدف إلى إحداث الإصلاح الاقتصادي في المجتمع وجذب الاستثمار، بينما تبحث الإدارة الضريبية على زيادة الحصيلة الضريبية، في حين أن المؤسسة تهدف إلى تخفيض وعائها الضريبي والتمتع بالإعفاءات الضريبية. تجدر الإشارة الى أنه في حالة تمتع المؤسسة بإعفاءات ضريبية سواء تعلق الأمر بأنشطة محددة، بمناطق معينة أو بفترات زمنية خاصة (عند بداية النشاط مثلاً أو بموجب اتفاقيات دولية) فإن المؤسسة في هذه الحالة تميل أكثر إلى زيادة أرباحها لجذب المستثمرين (خاصة بالنسبة للمؤسسات المكتتبة في البورصة)، و في حالة انتهاء الإعفاءات الضريبية (أو عدم تمتعها بمثل هذه الإعفاءات) فإنها تميل إلى تخفيض أرباحها لتجنب العبء الضريبي (15). حيث تسعى الشركات، عند إعداد قراراتها الضريبية، إلى التقليل من الضرائب الواجبة الدفع إلى أدنى حد ممكن من خلال الاختيار والمفاضلة بين الأساليب والطرق

المحاسبية المؤثرة على الدخل الخاضع للضريبة بما لا يتعارض مع القوانين الضريبية، وتتميز عن ممارسة التهرب الضريبي أن الأولى قانونية بينما الأخيرة غير قانونية.

تجدر الإشارة الى أنه توجد القليل من الدراسات الأكاديمية (مع العلم أن معظمها أنجلوكسوني) التي قامت باختبار فرضية التلاعب المحاسبي لدافع التهرب الضريبي، ومن بين هذه الدراسات نذكر دراسة (Jennings et al, 1996) الذين اهتموا لاختيار المؤسسات لطرق تقييم المخزون كوسيلة لتخفيض قيمة الضرائب (16) ، إضافة للدراسة التي أجريت من قبل الباحثين (17) (Fields et al, 2001) و التي تهدف إلى معرفة وتحليل حوافز ممارسة المحاسبة الإبداعية، بحيث توصلت هذه الدراسة الى أن إدارة المؤسسات تتحكم في أرباحها تجاه تخفيضها بهدف تخفيض العبء الضريبي الملقى على عاتقها. ومن بين الطرق المستخدمة لتخفيض المدفوعات الضريبية طريقة تقويم المخزون السلعي و التي تؤدي إلى إحداث تغييرات في التدفقات النقدية للمؤسسة، وعادة ما تستخدم في فترات التضخم طريقة FIFO لتضخيم النتائج المحاسبية الواردة في القوائم المالية مما يؤدي الى زيادة الضرائب وتخفيض التدفقات النقدية، بينما تستخدم طريقة LIFO لتخفيض الدخل و الذي بدوره يؤدي إلى تخفيض العبء الضريبي وبالتالي زيادة التدفقات النقدية للمؤسسة.

يمكن تمييز نوعين من التجنب الضريبي، يتمثل أحدهما في الاستفادة من الثغرات الموجودة في القوانين والمعايير، بينما يتمثل الثاني في تجنب الظروف التي تؤدي الى الضغط الضريبي.

عادة ما تظهر الفجوة الضريبية للأسباب التالية (18) :

-زيادة النفقات والتكاليف على نحو وهمي، إذ يتم زيادة تكلفة المواد والمستلزمات السلعية بقصد تقليص الأرباح ظاهريا.

-تخفيض سعر مبيعات السلع والخدمات ما أمكن ، أي تخفيض الإيرادات، إضافة إلى تزوير الفواتير حيث تسهل هذه العملية إلى حد كبير في حالة اللجوء لها من طرف مستوردو السلع.

-تقديم بيانات خسارة أو أرباح قليلة لتأخير دفع الضريبة ما أمكن إلى حين قيام الإدارة الضريبية بمراجعة الحسابات بعد قبولها شكلا بحيث بعد المراجعة يتم رفض الحسابات ضمنيا و يتم بعد ذلك اللجوء لطريقة التقدير المباشر من طرف مصالح الادارة الضريبية.

كما أنه توجد العديد من الدراسات التي اختبرت فرضية التلاعب المحاسبي للأسباب الضريبية مثل دراسة (Jennings et al, 1996) اللذين بينوا أن طريقة تقييم المخزون تسمح بتخفيض الوعاء الضريبي، عن طريق تمكين المسيرين الذين يرغبون في تخفيض قيمة الضرائب بتسجيل مصروفات مرتفعة عن العادية (Scholes et al, 1992) (19). إلا أنه يعتبر هذا الحافز محدود لكونه قد يكون جد مكلف للمسيرين، ففي حالة المراقبة الضريبية يمكن أن تتعدى قيمة الإصلاحات والعقوبات على الأرباح المحققة قيمة العائد المنجر على عملية التلاعب.

5- طرق وأساليب الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

نظرا لخطورة ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية وأثاره السلبية على بعض الأطراف المتعاملة مع المؤسسة أو المهتمة بنشاطها؛ كالدولة مثلا التي تتأثر بهذه الظاهرة من زاوية تحصيل الضرائب والذي ينعكس بدوره على المجتمع حيث أنه تساهم العوائد الضريبية في تحقيق التنمية المحلية، وبالتالي فإن التهرب الضريبي من خلال ممارسة تقنيات المحاسبة الإبداعية سيقبل لا محال من إيرادات الدولة مما يؤدي الى تخفيض نسبة تمويل التزاماتها الاجتماعية و الاقتصادية (المشاريع التنموية الوطنية والمحلية خاصة).

وعلى إثر النتائج السلبية المترتبة على مثل هذه التلاعب المحاسبية، وجب البحث عن أساليب ناجعة لمحاربتها (و نخص بالذكر تقنية المحاسبة الإبداعية) علما أن هذا لا يمكنه أن يتأتى بسهولة بحيث يستدعي وجود مختصين جد أكفاء يقومون بتحيين معارفهم باستمرار قصد معرفة مختلف التطورات الحاصلة في مجال التلاعب بالأرقام المحاسبية بغرض الحد منها، ومن بين طرق الحد من هذه الممارسات، يمكن ذكر على سبيل المثال:

- العمل على إلغاء أغلبية البدائل (المعالجة المحاسبية) وخفض المجال في اختيار البدائل والمعالجات المحاسبية.

- تقنين قدرة ادارات المؤسسات على التلاعب بالمعلومات المحاسبية والمالية بوضع محددات كافية لاستخدام البدائل المحاسبية في مجال القياس والإفصاح.

- الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية، وتفعيل فرضية الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من قبل معدي القوائم المالية.

- تفعيل التنظيم المهني للمحاسبة ووضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الأخلاق المهنية للعمل على احترام الجانب الأخلاقي للمحاسبة من طرف معدي القوائم المالية و كذا المدققين، المراقبين الداخليين، المراقبين الخارجيين، المحاسبين المعتمدين و كل من له صلة بالمحاسبة (الالتزام بالقوانين والمبادئ المعمول بها دوليا أثناء إعداد القوائم المالية) والعمل على توعيتهم بأهمية التقيد التام بأخلاقيات العمل المهني .

- العمل على تطبيق مبادئ حوكمة الشركات لتعزيز الإفصاح والشفافية.

- تشكيل لجنة للمراجعة في جميع الشركات سواء المدرجة في البورصة أو العامة و التي من شأنها تعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه، وهذا لزيادة استقلاليته عند إبداء الرأي في القوائم المالية المنشورة. و تعود هذه الفكرة (تشكيل لجنة المراجعة) كنتيجة للقرارات التي أصدرها كل من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) سنة 1976 وهيئة سوق المال

الأمريكية (SEC) سنة 1972 بعد الانهيارات المالية التي مست دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية (20).

- ومن خلال هذا الإتجاه (أي ضرورة تشكيل لجنة المراجعة) يمكن القول أنه من بين الوسائل الأكثر فعالية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية يقظة وكفاءة المراجعين والمراقبين، و هذا لا يمكنه أن يتأتى الا باختيار مكاتب التدقيق ذات كفاءة ومصداقية عالية.

- ضرورة التركيز أثناء تكوين المختصين في مجال المحاسبة على الجانب الأخلاقي و توضيح عواقب اللجوء لمختلف التقنيات غير اللائقة و التي نجد بينها المحاسبة الإبداعية.

الخاتمة

نستخلص، من خلال هذه الدراسة، أن ممارسات المحاسبة الإبداعية لا تتوافق مع المنظور الأخلاقي إلا أنها قانونية، وذلك عن طريق قيام المحاسبين و بمباركة من الادارة باستغلال الثغرات المتاحة في المبادئ والمعايير المحاسبية باستخدام أساليب إبداعية، معتمدين في ذلك على قدراتهم الذهنية و خبرتهم المهنية، من أجل تشويه الوضعية الحقيقية للمؤسسة عن طريق تقديم معلومات محاسبية خاطئة وذلك لطمس الحقائق بهدف تضليل مستخدمي القوائم المالية خاصة الدولة (مصلحة الضرائب). فخطورة اللجوء لمثل هذه التقنيات (المحاسبة الإبداعية) يكمن في تضليل قراء القوائم المالية و دفعهم الى اتخاذ قرارات مبنية على معلومات محاسبية مضللة.

ونظرا للآثار السلبية المترتبة عن ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية توصي الدراسة ب:

- إيلاء اهتمام ودراسة إجراءات المحاسبة الإبداعية، وذلك لضمان موثوقية ومصداقية المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية.
- العمل على زيادة الوعي والإدراك لأضرار المحاسبة الإبداعية في صنع القرار.
- تشديد الرقابة من قبل الجهات المختصة وفرض عقوبات صارمة على المؤسسات التي يثبت تورطها في اللجوء لأساليب المحاسبة الإبداعية.

الهوامش:

- ¹ Luca Pacioli. Traité des comptes et des Ecritures Ouverture vers la comptabilité moderne. Texte présenté et traduit par Pierre JOUANIQUE. Paris. Ordre des experts comptables. <http://www.institutcoppet.org/wp-content/uploads/2012/08/> . Consulté le 15-10-2016 à 11h30
- ² Oriol Amat, Cathrine Gowthorpe, "Creative Accounting: Nature, Incidence And Ethical Issues", Journal of Economic literature classification: M41, P4
- ³ Hervé Stolowy . Existe-t-il vraiment une comptabilité créative? Groupe HEC. Département Comptabilité-Contrôle. Expertcomptable Diplômé. P1. <https://studies2.hec.fr>. Consulté le 09-09-2016 à 13h00
- ⁴ BERTOLUS Jean-Jérôme : L'art de truquer un bilan. Science & vie économien° 40, juin 1988,pp. 17-23
- ⁵LIGNON Maryvonne : L'art de calculer ses bénéfices.L'Entreprise° 50, novembre 1989, pp.17-18, 20
- ⁶ POURQUERY Didier : Les provisions ou l'art de mettre de l'argent de côté. Science & vieéconomie n° 73, juin 1991, pp. 72-75
- ⁷ EzeaniNneka, Ogbonna Martin lfeanti, « The effect of creative accounting on hob performance of accountants(auditors) in reporting financial statement in Negeria », Kuwait Chapter of Arabian Journal of Busness and Manegement Review Vol 1, N° 9; May 2012, p 2.
- ⁸ Diana Balaciu, Victoria Bogdan, Alina Beattrice Vladu, « A brief review of creative accounting literature and its consequences in practice», Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, 11(1), 2009, P 175.
- ⁹ Andrew Holt, Timothy Eccles, « Accounting practice in the post- Enron era: The implications for financial statements in the property industry», HENRY ST EWART P U B L I C A T I O N S 1473- 189 4 B r i e f i n g s i n R e a l E s t a t e F 338 i n a n c e VOL . 2 N O. 4, 2002, P 331
- ¹⁰ Florence DELESALLE, « réalités de la comptabilité créative « à la française », 22 éme congrès de l'AFC, France 2001,p 5.
- ¹¹ طارق عبد العال حماد، المحاسبة الابتكارية، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، الدار الجامعية الاسكندرية، مصر، 2007، ص11.
- ¹² Amat, Oriol and Gowthorpe, Catherine, Creative Accounting: Nature, Incidence and Ethical Issues (April 2004). UPF Working Paper No. 749 . P 03
- ¹³ Sondes Draief, AdelChouaya, « Effet de la gestion comptable et réelle des résultats sur le coût de la dette : analyse avant et après SOX »,P11, article disponible sur le site :<https://hal.archives-ouvertes.fr/hal->, soumis le 25/04/2012.

¹⁴ ميساء محمد سعد أبو تمام، " مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي"، رسالة ماجستير الشرق الأوسط، 2012-2013، ص 60.

¹⁵ بوسن حمزة، " دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح -دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والفرنسية-مذكرة ماجستير، جامعة سطيف، قسم العلوم التجارية، 2011-2012، ص96.

¹⁶ Gaeton Breton, Alain Schatt, « manipulations comptables : les dirigeants et les autres parties prenantes », revue du Financier, N°139,2003,pp 18-25, p22.

¹⁷ Thomas Fields, Thomas Lys, Linda Vincent, Empirical Research on Accounting Choice, *Working Paper*, 2001, p 35-39 http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=258519.

¹⁸ ميسون بنت محمد بن علي القرني، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية " دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة الملك عبد العزيز" المملكة العربية السعودية، 2010. ص48.

¹⁹ Jean-Louis PARE, Frédéric DEMERENS "détecter les manipulations financières en France : le cas d'une pme cotée sur ALTERNEXT" Congrès de l'AFC – Montpellier – 9-11 mai 2011.p5.

²⁰ حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، "أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة العدد 27 2011، ص369.
المراجع العربية

1- بوسن حمزة، " دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح -دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والفرنسية-مذكرة ماجستير، جامعة سطيف، قسم العلوم التجارية، 2012.

2- حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، "أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة العدد 27 2011.

3- طارق عبد العال حماد، المحاسبة الإبتكارية، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، الدار الجامعية الاسكندرية، مصر، 2007.

4- ميساء محمد سعد أبو تمام، " مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي"، رسالة ماجستير الشرق الأوسط، 2012-2013.

5- ميسون بنت محمد بن علي القرني، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية " دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة الملك عبد العزيز" المملكة العربية السعودية، 2010.

المراجع الأجنبية

- 6- Amat, Oriol and Gowthorpe, Catherine, Creative Accounting: Nature, Incidence and Ethical Issues (April 2004). UPF Working Paper No. 749 .
- 7- Andrew Holt, Timothy Eccles, « Accounting practice in the post- Enron era: The implications for financial statements in the property industry», HENRY ST EWART P U B L I C A T I O N S 1473- 189 4 B r i e f i n g s i n R e a l E s t a t e F 338 i n a n c e V O L . 2 N O . 4, 2002.
- 8- BERTOLUS Jean-Jérôme : L'art de truquer un bilan. Science & vie économie n° 40, juin 1988, pp. 17-23
- 9- Diana Balaciu, Victoria Bogdan, Alina Beatrice Vladu, « A brief review of creative accounting literature and its consequences in practice», Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, 11(1), 2009.
- 10- Ezeani Nneka, Ogbonna Martin Ifeanti, « The effect of creative accounting on job performance of accountants(auditors) in reporting financial statement in Negeria », Kuwait Chapter of Arabian Journal of Busness and Manegement Review Vol 1, N° 9; May 2012.
- 11- Florence DELESALLE, Florence DELESALLE, « réalités de la comptabilité créative « à la française », 22 éme congrès de l'AFC, France 2001.
- 12- Gaeton Breton, Alain Schatt, « manipulations comptables : les dirigeants et les autres parties prenantes », revue du Financier, N°139,2003,pp 18-25.
- 13- Hervé Stolowy, Gaéton Breton, « La gestion des données comptables : une revue de la littérature », Dixième version, 28 Janvier 2003.
- 14- Hervé Stolowy . Existe-t-il vraiment une comptabilité créative? Groupe HEC. Département Comptabilité-Contrôle. Expert-comptable Diplômé. <https://studies2.hec.fr>. Consulté le 09-09-2016 à 13h00
- 15- Jean-Louis PARE, Frédéric DEMERENS, "détecter les manipulations financières en France : le cas d'une pme cotée sur ALTERNEXT" Congrès de l'AFC – Montpellier – 9-11 mai 2011.
- 16- LIGNON Maryvonne : L'art de calculer ses bénéfices. L'Entreprise n° 50, novembre 1989, pp. 17-18, 20
- 17- Luca Pacioli. Traité des comptes et des Ecritures Ouverture vers la comptabilité moderne. Texte présenté et traduit par Pierre JOUANIQUE. Paris. Ordre des experts comptables. <http://www.institutcoppet.org/wp-content/uploads/2012/08/Le-trait%C3%A9-des-comptes-et-des-%C3%A9critures-Luca-Pacioli1.pdf> . Consulté le 15-10-2016 à 11h30
- 18- Oriol Amat, Cathrine Gowthorpe, "Creative Accounting: Nature, Incidence And Ethical Issues", Journal of Economic literature classification: M41.
- 19- POURQUERY Didier : Les provisions ou l'art de mettre de l'argent de côté. Science & vie économie n° 73, juin 1991, pp. 72-75

- 20- Sondes Draief, Adel Chouaya, « Effet de la gestion comptable et réelle des résultats sur le coût de la dette : analyse avant et après SOX », P11, article disponible sur le site <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-00691020>, soumis le 25/04/2012.
- 21- Thomas Fields, Thomas Lys, Linda Vincent, **Empirical Research on Accounting Choice**, *Working Paper*, 2001, p 35-39, Available from: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=258519.