

دور ممارسي المهن المحاسبية في الحد من تطبيقات المحاسبة الإبداعية ومكافحة التهرب الضريبي

د بربار نورالدين
ج / البلدية 02

الملخص:

الهدف من هذه الورقة البحثية هو تحديد الدور الذي يلعبه ممارسي المهن المحاسبية في الجزائر (الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد) في الحد من التطبيقات المعاصرة للمحاسبة الإبداعية من خلال كبح كل إجراء غير قانوني تقوم به المؤسسات. سواء لتعظيم أرباحها قصد الدخول في استثمارات معينة أو قصد التهرب الضريبي، وهذا في سياق مسكهم وتنظيمهم لمحاسبة المؤسسات من جهة، ومصادقتهم على الحسابات الاجتماعية للشركات في نهاية كل سنة من جهة أخرى. إن المهنيين في مجال المحاسبة يعملون على تطبيق القوانين والتنظيمات التي تنظم مهنة المحاسبة والتي تصدر عن المجلس الوطني للمحاسبة، كون أن المحاسب مطالب بتطبيق القانون وليس له حرية الابتكار والإبداع ، الأمر الذي يمكن مصالح الضرائب من مكافحة التهرب الضريبي نتيجة وجود مستندات محاسبية صادقة تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسات.

الكلمات المفتاحية:

المحاسبة الإبداعية؛ محافظ الحسابات؛ الخبير المحاسب؛ المحاسب المعتمد؛ التهرب الضريبي.

Résumé :

L'objectif de cet étude est de déterminer le rôle joué par les praticiens des professions comptables en Algérie (i.e., l'expert-

comptable, le commissaire-de compte, le comptable agréé) afin de réduire les pratiques modernes de comptabilité innovative en limitant les actions illégales menées par les entreprises, que ce soit pour maximiser leurs profits ou pour exécuter une évasion fiscale, et tout cela dans le cadre de pratiquer et d'organiser la comptabilité d'une part, et de certifier les comptes sociaux des sociétés à la fin de chaque année d'autre part. Les praticiens de la comptabilité travaillent pour l'application des lois et les règlements-publié par le Conseil National de la Comptabilité- qui régissent la profession comptable. Sachant que le comptable était tenu d'appliquer la loi et il n'a pas le droit d'innovation et de créativité. Cela permet aux autorités fiscales de lutter contre l'évasion fiscale en raison de la présence de documents comptables précis reflétant la véritable situation financière des institutions.

Les Mots clés:

Comptable Agrée ; Innovation Comptable ; Commissaire de Compte ; Expert-comptable ; L'évasion fiscale ;

المقدمة:

تعد المحاسبة من أهم الوسائل التي يعتمد عليها المديرون في اتخاذ القرارات، وتعتمد عليها الدولة في تحديد الوعاء الضريبي للمكلفين بالضريبة. وتمارس المحاسبة داخل المؤسسات من خلال قسم المحاسبة و المالية، لكن من الملاحظ أن هناك أشخاص يمارسونها باستقلالية في مكاتب خاصة بهم تدعى "مكاتب المحاسبة" خول لهم ممارسة مهنة مسك وتنظيم المحاسبة باعتماد من قبل المجلس الوطني للمحاسبة الذي يسهر على تقييس وتقنين مهنة المحاسبة، فالمهنيين في مجال المحاسبة يلعبون دورا ايجابيا على مستوى الدولة والمؤسسات ، حيث تستفيد المؤسسات المتعاقدة معهم من خلال تقديم النصائح والمشورة، واكتشاف الأخطاء والمخالفات وتصحيحها، كما أنهم يمارسون

الرقابة على مدى تطبيق القوانين والتنظيمات المعمول بها في المجال المحاسبي، ونظرا لأن المحاسب مطالب بتطبيق القانون وليس له حرية الإبداع والابتكار خولت النصوص القانونية لهؤلاء المهنيين الكشف عن كل الأخطاء في الممارسات المحاسبية للمؤسسات، خاصة تلك المتعمدة من قبل المؤسسات والتي ترمي للتهرب الضريبي أو تضخيم رقم الأعمال للدخول في مشاريع معينة أو أية ممارسات أخرى محتملة تحمل الطابع غير القانوني، وهذا ما أصطلح عليه بالإبداع المحاسبي أو المحاسبة الإبداعية.

خول المشرع الجزائري لممارسي المهن المحاسبية إخطار الجهات القضائية في حالة وجود تجاوزات كبيرة، من هنا تظهر أهمية ممارسي المهن المحاسبية في الوقوف أمام بعض الابتكارات المحاسبية التي تنتافي والنصوص القانونية التي تنظم مهنة المحاسبة، ونظرا للأدوار التي يلعبها ممارسي المهن المحاسبية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية أو على الأقل التقليل منها، من خلال تقديمهم لمحاسبة صادقة تمكن مصالح الضرائب من تحصيل الضرائب بمستوى الدخل الحقيقية التي تظهر في محاسبة المؤسسات الأمر الذي يقلل من ظاهرة التهرب الضريبي والتي تعتبر المحاسبة الإبداعية أحد الأسباب الرئيسية وراء زيادة هذه الظاهرة وضمن هذا السياق تحاول هذه الدراسة تحليل الإشكالية التالية: إلى أي مدى يمكن أن يساهم ممارسي المهن المحاسبية في الحد من تطبيقات المحاسبة الإبداعية والتقليل من ظاهرة التهرب الضريبي بالجزائر؟

ومن أجل إتمام هذه الدراسة قمنا بتقسيم الورقة إلى أربعة محاور أساسية على النحو التالي:

أولاً: ممارسي المهن المحاسبية في الجزائر.

ثانياً: التطبيقات المعاصرة للمحاسبة الإبداعية.

ثالثاً: ظاهرة التهرب الضريبي وعلاقتها بالمحاسبة الإبداعية.

رابعاً: مساهمة ممارسي المهن المحاسبية في الحد من تطبيقات المحاسبة الإبداعية ومكافحة التهرب الضريبي

أولاً: ممارسي المهن المحاسبية في الجزائر:

طبقاً للتشريع الجزائري فإن "ممارسي المهن المحاسبية هم الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين"، ويسهر على تنظيم هذا النشاط المحاسبي كلا من المجلس الوطني للمحاسبة باعتباره المسؤول الأول عن التقييس المحاسبي، بالإضافة بعض التنظيمات المهنية الخاصة بكل نشاط ومن ضمنها نجد المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين.

ويعتبر هؤلاء المهنيين الركيزة الأساسية لممارسة المهن المحاسبية، لذلك كرس المشرع الجزائري مهمة ودور كل مهني من هؤلاء المهنيين، وهنا سنحاول أن نعطي لمحة عن كل ممارس من هؤلاء الممارسين.

1/- الخبير المحاسب: طبقاً لنص المادة رقم 18 من القانون 10-10¹ فإنه يعد خبيراً محاسبياً في مفهوم هذا القانون " كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات كما يقوم بمسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي لا يربطه بها عقد عمل"، كما يعد الخبير المحاسب المؤهل الوحيد للقيام بالتدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات ويقدم لها كذلك استشارات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي حسب ما نصت عليه المادة 19 من القانون السالف الذكر، بالإضافة إلى هذا فإن مهمة الخبير المحاسب هي أساساً مهمة ظرفية أو مؤقتة.

2/- ممارسة مهنة محافظ الحسابات: طبقا لنص المادة 22 من القانون 10 – 01 السالف الذكر يعد محافظ حسابات في مفهوم هذا القانون "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به، ويضطلع بالمهام التالية²:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيريون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.
- يبدي رأي في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسيرين.
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات أو الهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة، وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير .

وحسب نص المادة 25 من القانون 10-01 يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد:

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر.

- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء.
- تقرير خاص حول الاتفاقية المنظمة.
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.
- تحديد معايير التقرير وأشكال وأجال إرسال التقارير إلى الجمعية العامة عن طريق التنظيم.

أما بالنسبة للشروط وكيفيات تعيين وعمل محافظ الحسابات تكون من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، ولا يعني وجود هياكل داخلية للمراجعة في الشركة أو الهيئة من الإلزامية القانونية لتعيين محافظ حسابات.

في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك، وفي هذه الحالة لا يجرى تجديد عهدة محافظ الحسابات ويمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، و يجب أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاث أشهر، ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة.

ويمارس محافظ الحسابات مهامه بالطرق والكيفيات الآتية:

- يمكن لمحافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت و في عين المكان على السجلات المحاسبية و الموازنات والمراسلات والمحاضر، وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للهيئة أو الشركة.
- يمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات، وأن يقوم بكل التفقيشات التي يراها لازمة.

- يمكنه أن يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها.
- يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة (06) أشهر على الأقل لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا، يعد حسب مخطط الحصيلة و الوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون.
- يعلم محافظ الحسابات كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري مع مراعاة معايير التدقيق و الواجبات المهنية الموافق عليها من طرف الوزير المكلف بالمالية.
- يحدد محافظ الحسابات مدى وكيفيات أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات و صيرورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه.
- يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعي للتداول على أساس تقريره، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته.

3/- ممارسة مهنة المحاسب المعتمد: تبعا لنص المادة 41 من القانون 01-10 يعد محاسبا معتمدا في مفهوم هذا القانون "المهني الذي يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة مسك وفتح وضبط محاسبات وحسابات التجار والشركات أو الهيئات التي تطلب خدماتها"، ويتولى القيام بالمهام التالية³:

- مسك وفتح وضبط المحاسبات والحسابات.
- يعرض تحت مسؤوليته الكتابات المحاسبية وتطور عناصر ممتلكات التاجر أو الشركة أو الهيئة التي أسندت إليه مسك محاسباتها.
- يعد جميع التصريحات الاجتماعية و الجبائية والإدارية المتعلقة بالمحاسبة التي كلف بها ويمكن أن يساعد زبونه لدى مختلف الإدارات المعنية.

▪ يمكن للزبون أن يلتمس من المحاسب المعتمد القيام بمهام المساعدة في إعداد الجداول المالية.

ثانياً: التطبيقات المعاصرة للمحاسبة الإبداعية:

تلجأ الشركات إلى العديد من الإجراءات المحاسبية في بعض الأحيان سعياً وراء إحداث تحسين شكلي إما في ربحيتها أو مركزها المالي، وذلك عن طريق استغلال الثغرات المتواجدة في التدقيق بشكل عام أو الاستفادة من تعدد البدائل المتوفرة في السياسات والطرق المحاسبية قصد تحقيق أهدافها، إما أن تتهرب ضريبياً أو تسعى للدخول في مشاريع معينة، لذا سنحاول إعطاء بعض المفاهيم الأساسية للمحاسبة الإبداعية من جهة وبعض تطبيقاتها المعاصرة من جهة أخرى.

1/- نشأة المحاسبة الإبداعية: ظهرت المحاسبة الإبداعية في أدبيات المحاسبة عندما واجهت الشركات صعوبات في مواجهة الركود الذي حدث في بداية الثمانينات من القرن العشرين، ولقد استمر الركود الأخير مدة طويلة واجبر الكثير من الوحدات الاقتصادية التي أبلغت عن أرباح صورية على التصفية، ولقد اصطلح مهنياً على تسمية الإجراءات الخفية لهذا التلاعب في البيانات المحاسبية بالعديد من المسميات، وذلك حسب ما جاء في أدبيات هذا المجال من علم المحاسبة، فمنها على سبيل المثال مصطلح إدارة الأرباح، الهندسة المالية، تمهيد الدخل، المحاسبة التجميلية، المحاسبة الإبداعية، أو المحاسبة الخلاقة وأياً كانت هذه المسميات، فجميعها يستغل التغيرات في السياسات المحاسبية وتعدد بدائلها ونقاط ضعفها المختلفة في سبيل إظهار البيانات المالية بغير صورتها الحقيقية، وبشكل يخدم فئة معينة مستفيدة من هذه الإجراءات الصورية على حساب باقي الفئات ذات مصلحة بالوحدات الاقتصادية ولا سيما في حالة الإفصاح عن البيانات المالية.

ويتم استخدام مصطلح المحاسبة الإبداعية كأحد المصطلحات الدالة على عمليات التلاعب في إعداد البيانات المالية، وأصبح محل تركيز واهتمام من قبل المحاسبين والمدققين بشكل كبير خلال السنوات الأخيرة، لاسيما بعد إحداث

انهيار شركة أنرو Enron ، وتحمل شركة أرتراندرسون Arthur Andereron جزءا من مسؤولية هذا الانهيار لكونها الشركة المسؤولة عن تدقيق حساباتها، واتهامها أيضا بالتلاعب بالبيانات المحاسبية للوحدة الاقتصادية مستغلة بذلك بعض المعالجات والسياسات المحاسبية بغير شكلها الصحيح⁴

2/- تعريف المحاسبة الإبداعية : أعطيت للمحاسبة الإبداعية العديد من التعاريف نقصر على عرض بعض منها كما يلي:

المحاسبة الإبداعية هي مجموعة من الأساليب والإجراءات التي يعتمد عليها المحاسب لتحقيق مصلحة أصحاب المصلحة بالشركة وللمحاسبة الإبداعية مظهر قانوني يصادق عليه مدقق الحسابات الخارجي وينتج عن الاستفادة من الثغرات والقوانين والبدائل المتاحة في معايير المحاسبة المعتمدة، ومظهر غير قانوني ينتج عن تواطؤ مدقق الحسابات الخارجي ويتضمن تلاعب وتحريف في الأرقام المحاسبية⁵.

كما عرفت المحاسبة الإبداعية : بأنها عملية قيام الإدارة باستغلال الثغرات أو حالات الغموض في المعايير المحاسبية بهدف تقديم صور متحيزة عن الأداء المالي للشركة، وعادة ما يتم دون الإخلال بنصوص القواعد والمبادئ المحاسبية بل الإخلال بوجودها، كما وصفت المحاسبة الإبداعية بأنها عمل سيئ ينتج عنه تحريف نتيجة نشاط الشركة ومركزها المالي⁶.

وعرفت المحاسبة الإبداعية أيضا: بأنها مجموعة من الأساليب التي يبتدعها المحاسب من خلال ممارسته العملية وخبرته في المجال المحاسبي، حتى تظهر الأرقام الواردة بالكشوف المالية بشكل يعكس مصالح طرف دون الأطراف التي تتعامل مع الوحدة الاقتصادية، مستغلا في ذلك الخبرة المتراكمة نتيجة لممارسة العمل المحاسبي، والمرونة التي وفرتها مبادئ المحاسبة في الاختيار من الطرق والإجراءات المحاسبية الواجبة الإتباع، وهي أيضا عبارة عن مصطلح يستخدم في تجميل (تحسين) صورة المشروع

تجميلاً (تحسيناً) سورياً من خلال إظهار ربحية غير حقيقية أو مركز مالي غير حقيقي للمشروع وذلك لتحقيق أهداف محددة⁷.

ومن ضمن التعاريف كذلك للمحاسبة الإبداعية نجد : بأنها العملية التي يستخدم فيها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية للتلاعب بالأرقام المعروضة في حسابات منشأة الأعمال، وبنفس الاتجاه يري Mulford أنها الإجراءات أو الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية من خلال الاستفادة من الخيارات والمبادئ وأي إجراء أو خطوة باتجاه إدارة الإرباح أو تمهيد الدخل⁸.

من خلال التعارف السابقة يمكن استنتاج الخصائص التالية:

- هي شكل من أشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة.
 - ممارسات المحاسبة الإبداعية تعمل على تغيير القيم المحاسبية إلى قيم غير حقيقية.
 - ممارسات المحاسبة الإبداعية تنحصر في إطار ممارسة الخيار بين المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها.
 - إن ممارسي المحاسبة الإبداعية غالباً ما يمتلكون قدرات مهنية محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها بالشكل الذي يناسبهم.
- وهنا يمكن القول أن المحاسبة الإبداعية هي كافة أنواع السلوكيات والإجراءات المستترة الهادفة إلي إظهار القوائم المالية لمستخدميها بصورة مضللة وغير قانونية بالشكل الذي يريدونها أصحاب المصلحة وحسب الهدف المراد تحقيقه

3/- أشكال المحاسبة الإبداعية: أطلق على المحاسبة الإبداعية عدة مسميات تبعاً لتسلسل الزماني لها، ابتداءً من المحاسبة النفعية وإدارة الأرباح وتمهيد الدخل والمحاسبة التجميلية وفيما يلي تعريفات بسيطة لهذه المصطلحات:

أ/- المحاسبة النفعية: الإصرار على اختيار وتطبيق أساليب محاسبية محددة لتحقيق أهداف مرغوبة مثل تحقيق أرباح عالية، سواء كانت الممارسات المحاسبية المتبعة مستندة إلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أم لا⁹.

ب/- إدارة الإرباح: التلاعب في الدخل بهدف الوصول إلى هدف محدد مسبقاً من قبل الإدارة أو متنبأً فيه من قبل محلل مالي ، وتعد إدارة الأرباح من أهم صور المحاسبة الإبداعية التي تم مناقشتها في أدبيات المحاسبة وتأتي على نوعين إدارة الأرباح من خلال الاختيار المحاسبي (المستحقات) ، وإدارة الأرباح عن طريق العمليات (الأنشطة الحقيقية) والتي تعرف أيضاً باسم الإدارة الحقيقية للأرباح وتشير بعض الدراسات إلى أن المؤسسات التي تلجأ إلى هذا النوع من التلاعب تقوم عادة بتخفيض تكاليف البحث والتطوير والحد من النفقات الإدارية والعامه ، تزامناً مع رفع حجم المبيعات عن طريق اللجوء إلى تخفيضات للزبائن أو عن طريق إضفاء مرونة أكبر على شروط تقديم الائتمان (البيع بالقرض) ، وكذلك عن طريق اللجوء إلى تسجيل فوائض في الإنتاج مع الإشارة إلى أنه من الصعب اكتشاف ممارسات الإدارة الحقيقية للأرباح عن طريق اللجوء للنشاط الحقيقي للمؤسسة بحيث أن كثيراً ما ترتبط هذه الممارسات بالنية الحقيقية للمؤسسة وفي ظل عدم وجود قرائن دقيقة يصعب إثبات ذلك¹⁰.

ج/- التلاعب في التقارير المالية: إظهار بيانات خاطئة بشكل متعمد أو حذف قيمة معينة بهدف تضليل مستخدمي البيانات المالية، وهو عمل مخالف للقانون¹¹.

د/- تمهيد صورة الدخل: وهو نقل الدخل بين الفترات بتخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل السيئ على شكل مخصصات.

4/- خصائص وتقنيات المحاسبة الإبداعية ومجالاتها:

أ/- **خصائص المحاسبة الإبداعية:** تتميز المحاسبة الإبداعية بعدة خصائص، والتي تبين لنا بدورها الخصائص التي يتميز بها المحاسب المبدع والمتمثلة في¹²:

- قدرة المحاسبة على التحليل والتجميع.
- قدرة المحاسب على التخيل والحدس.
- أن يتمتع المحاسب بالشجاعة والثقة بالنفس.
- اعتماد المحاسب على التعليمات المبنية على الحقائق العلمية وليس التعليمات المستمدة من المراكز الإدارية.
- النقد الذاتي فالمحاسب المبدع هو الذي يستطيع تطوير ذاته من حيث النقد والتهديب والتقويم للأفكار والمعلومات ووسائل التحليل التي يستخدمها.

ب/- **مجالات المحاسبة الإبداعية:** تتمثل مجالات المحاسبة في¹³:

- نظام المعلومات المحاسبي.
- القياس المحاسبي.
- طريق توزيع أو تحميل المصروفات المختلفة.
- الأساليب المختلفة لعرض القوائم والتقارير المالية والمحاسبة.
- أساليب التحليل المالي.
- تطوير البرامج الآلية المحاسبية.

ج/- **تقنيات المحاسبة الإبداعية :** توجد عدة تقنيات للمحاسبة الإبداعية، والتي تصنف حسب عدة اعتبارات وفي عدة أصناف نذكر منها¹⁴:

- جدول حسابات النتائج والمبادئ المحاسبية : وذلك حسب الاستعمال الداخلي واستعمال عقود الإيجار التمويل ،تقييم الإيجار التمويلية ، تقييم الإنتاج ، مخصصات المخزون.
- جدول حسابات النتائج وقرارات التسيير: من خلال تحسين النتيجة.

- جدول حسابات النتائج والسياسات المالية: وذلك فيما يخص تغييرات النتيجة.
 - عمليات على الميزانية :رؤوس الأموال ، الديون الدائمة واحتياجات رأس مال العامل بالإضافة إلى تمويل الخزينة .
 - تقنيات لها تأثير على محددات النتيجة.
 - تقنيات لها تأثير على عرض جدول حسابات النتائج.
 - تقنيات لها تأثير على عرض الميزانية.
- من خلال مما سبق نستطيع أن نقول بأن المحاسبة الإبداعية عبارة عن تلك التطورات الحاصلة في المجال المحاسبي من خلال الاتصال والقياس والعرض والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية والتقارير المالية التي وضع من أجلها مجلس معايير المحاسبة الدولية معايير خاصة بها.
- د/- العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية: هناك عوامل ساعدت في ظهور المحاسبة الإبداعية وهي كما يلي:

- **حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية:** يؤثر الاختيار بين البدائل المحاسبية الخاصة بالقياس وتقدير النتائج في نوعية المعلومات المحاسبية والاقتصادية التي تحصل عليها الأطراف المختلفة المهتمة بالقوائم المالية، ومن ثم التأثير في عملية اتخاذ القرار، كما تسمح القواعد والسياسات المحاسبية للشركة أحيانا أن تختار من بين مختلف الطرق المحاسبية التي تستخدمها في إعداد قوائمها المالية، حيث تسمح العديد من المعايير المحاسبية بالاختيار من بين البدائل المحاسبية المختلفة، وهذا يترتب عليه اختيار الشركة الطرق المحاسبية التي تتلاءم مع أهدافها ورغباتها والتي تحقق أفضل صورة لأداء الشركة ، مثال ذلك انه في الكثير من البلدان يُسمح للشركات أن تختار ما بين سياسة إطفاء نفقات البحث والتطوير حال حدوثها أو رسملتها أو إطفائها على مدى فترة حياة الشركة¹⁵.
- **حرية التقديرات المحاسبية:** يتضمن إعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقديرات والحكم الشخصي والتوقع وهذا يتيح للإدارة

التلاعب في هذه التقديرات بغرض الوصول إلى الأهداف المحددة مسبقا، ففي بعض الحالات مثل تقدير العمر الإنتاجي للموجودات بغرض حساب الاهتلاكات عادة ما تتم هذه التقديرات داخل الشركة ، وهذا يتيح الفرصة للمحاسب المبدع من التلاعب بشكل غير معطن ومن الصعب اكتشافه، ويتم ذلك عن طريق صياغة التقدير أو التحيز في أعداد تلك التقديرات بشكل متحفظ حسب احتياجات الإدارة ورغبتها في التأثير على بنود القوائم المالية من حيث التضخيم أو التقليل من قيمتها¹⁶.

▪ **توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية:** يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ وحدث بعض العمليات الحقيقية إلى تحقيق الانطباع المرغوب فيه من الحسابات والقوائم المالية للشركة ، فإذا ترك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسباً، فقد تؤجل تنفيذ هذه العمليات أو تعجل من تنفيذها وذلك لتحقيق أهداف ومكاسب معينة¹⁷.

ثالثاً : ظاهرة التهرب الضريبي وعلاقتها بالمحاسبة الإبداعية:

تعتبر المحاسبة بمثابة نظام إعلامي وتقنية كمية من تقنيات التسيير في المؤسسة لها العديد من المستخدمين ومن ضمنهم الدولة والتي تستخدمها في تحديد الوعاء الضريبي للمؤسسة ، لهذا أصبحت بعض المؤسسات والمحاسبين يعملون على التلاعب بمخرجات المحاسبة قصد التهرب من الالتزامات المفروضة عليهم بقوة القانون ومن ضمن هذه الالتزامات نجد الضرائب والتي تسعى الكثير من المؤسسات إلى التهرب منها وهو ما يطلق عليه التهرب الضريبي.

1/- تعريف التهرب الضريبي : تشكل الضريبة عبئاً على المكلف لذلك فإنه يعمل على مقاومتها من خلال التخلص منها أو نقل عبئها إلى شخص آخر ، ويقصد بالتهرب الضريبي ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً دون أن ينتقل عبئها إلى شخص آخر ، ولتحقيق التهرب الضريبي يتخذ المكلف القانوني عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة وعلى هذا الأساس يمكن التمييز بين شكلين للتهرب الضريبي كما يلي¹⁸:

■ **تهرب ضريبي بدون انتهاك القانون الضريبي:** وهو ما يعرف بالتجنب الضريبي، ويقصد بالتجنب الضريبي أن يتخلص المكلف القانوني من دفع الضريبة دون مخالفة أحكام التشريع الضريبي ويمكن التمييز بين ثلاثة حالات للتهرب هي:

➤ تهرب ضريبي ناتج عن تغيير سلوك المكلف.

➤ تهرب ضريبي ينظمه التشريع الضريبي.

➤ تهرب ضريبي ناتج عن إهمال المشرع الضريبي.

■ **تهرب ضريبي بانتهاك القانون الضريبي:** وهو ما يعرف بالغش الضريبي وهو عبارة عن تهرب من الضريبة بطريقة غير مباشرة أي بمخالفة مباشرة للقانون الضريبي فهو تخلص من الضريبة وإعطاء عرض خاطئ للواقع أو تفسير مظل ، ومن أجل ذلك يستعمل المكلف طرق الغش والاحتيال.

ومن أشكال التهرب نجد التلاعب في التصريح بأسعار الصفقات التجارية ويكون ذلك سواء عن طريق تضخيم أسعار المشتريات بما فيها عند الاستيراد ، أو تخفيض أسعار المبيعات ويستعمل هذا الشكل ضمن التهرب الضريبي الدولي وبالأخص بين الشركات التي تملك فروع في الخارج حيث تقوم بتحويل أرباحها لاتجاه فروعها المتواجدة في دول رسومها أقل، كما تلجأ إلى هذا الشكل شركات التجارة الدولية لتحويل مركز الضغط من أجل ضبط تسوية سعر منتجاتها المصنعة في البلد وبيعها في بلد ثاني سعيا منها إلى تحقيق أقصى نسبة من الأرباح ، كما يمكن أن يكون التهرب عن طريق المبالغة في تقييم التكاليف من خلال تضخيمها من خلال التلاعب بالمكافآت الممنوحة للموظفين خارج البلد مع أشخاص وهميين أو بمعنى آخر تمرير جزء معين من أرباحها المحققة على شكل أجور ورواتب وكذلك مكافآت لخدمات مقدمة من طرف أشخاص أو مؤسسات وهمية¹⁹. كما تظهر عملية المناولة مع متعاملين وهميين من خلال تقسيم المشروع على مجموعة من المتعاملين ويقوم المتعامل الحقيقي بعملية الانجاز في حين يقوم بتقسيمه على الوثائق فقط مع

متعاملين يتفق معهم وهو الأمر الذي يجنبه كل الضرائب كونه يصبح منفذ لجزء بسيط منه في نظر القانون.

2/- أشكال التهرب الضريبي.

أ/- **التحايل المادي**: يعتبر التحايل ماديا عندما يغير المكلف بطريقة غير قانونية واقعة مادية بحيث يتمثل هذا التحايل في عدم التصريح القانوني بجزء من المواد والمنتجات والبضائع أو الأرباح التي تدخل في احتساب الاقتطاع الضريبي سواء كان هذا التحايل عبارة عن إخفاء جزئي أو إخفاء كلي ، وكلاهما يساهمان بطريقة غير قانونية في إنشاء اقتصاد غير شرعي.

ب/ **التحايل القانوني**: يعتبر التحايل القانوني الأسلوب الأكثر استعمالا وتنظيما والأرقى تقنية فلقد عرفه Brumo على أنه " العملية التي من خلالها يتم خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية " ويمكن التمييز بين شكلين أساسيين للتحايل القانوني وهما²⁰ :

■ **الإخفاء عن طريق التلاعب في تكيف الحالات القانونية** : ويتمثل هذا الإخفاء القانوني في تحريف حالة حقيقية بتزيف المكلف لحالة أو وضعية قانونية ما خاضعة للضريبة إلى وضعية أخرى محل إعفاء ومن الأمثلة على ذلك تغيير عقد البيع بجعله عقد هبة لتفادي دفع الضرائب على العقد الأول، كذلك توزيع الشركة للأرباح على المساهمين في شكل رواتب وأجور لينخفض بذلك معدل الضريبة.

■ **الإخفاء عن طريق عمليات وهمية** : يستعمل هذا النوع من الإخفاء غالبا في مجال الرسم على القيمة المضافة والذي يتمثل في إنشاء فواتير مزيفة لعمليات البيع والشراء من طرف المكلف الذي يستطيع من خلالها الاستفادة من الحق في خصم الرسوم على المشتريات حيث يلجأ إلى انتهاج مثل هذه التقنية ضنا منه أن التحقيقات الجبائية تقوم على مطابقة القيود المحاسبية للوثائق التبريرية المقدمة ، ولأجل ذلك فإن المتهربين يقومون بتأسيس نظام تهرب قائم على تسجيلات حسابية متناقضة فيما بينها وتبريرها بفواتير وهمية وهذا ما يسمح بالاستفادة من تخفيض الرسم على القيمة المضافة الخاص برقم الأعمال وهذا التخفيض يكون بقيمة

الرسم الوهمي المسجل في الفواتير المزورة ، ومادامت الوثائق التبريرية تتمتع بالشرعية والقانونية بغض النظر عن مصدرها فإن خطر المراقبة يبقى بعيدا .

ج/- التحايل المحاسبي : من خلال : تضخيم الأعباء لمستخدمين وهميين: حيث يلجأ المكلف من خلالها إلى تسجيل أجور ورواتب في الكشوف المحاسبية لمستخدمين لا وجود لهم في الأصل ، هذه الرواتب والأجور تسمح بتضخيم الأعباء وبالتالي التقليل من مبلغ الضريبة وهناك أيضا حالة الرواتب المسجلة من طرف المؤسسة لصالح أشخاص حقيقيين من المفروض أن يقوموا بأي نشاط ، كما يتم في بعض الأحيان تسجيل أجور ومرتببات بمبالغ كبيرة لأشخاص موجودين فعلا داخل المؤسسة لكنهم يؤدون أعمالا ثانوية لا غير ، كذلك بالنسبة للنفقات والمصاريف غير المبررة فلقد سمح المشرع للمكلف خصم بعض الأعباء التي لها علاقة بنشاط المؤسسة ، ولكن المكلف يستعمل في بعض الأحيان هذه الفرصة لتسجيل أعباء أخرى خارج نشاط المؤسسة أي نفقات ومصاريف متعلقة بالكي أو مسيري المؤسسة وذلك بهدف تخفيض الأعباء المتعلقة بالاستغلال مثل صيانة سيارة خاصة بأحد مسيري المؤسسة وتسجيل النفقات باسم المؤسسة ، كما يمكن التهرب من خلال استغلال تقنية الاهتلاك وتخفيض الإيرادات حيث تعد هذه الطريقة تقليدية يتبعها المكلف للتخلص من الضريبة .

3/- علاقة التهرب الضريبي بالمحاسبة الإبداعية : تهدف المؤسسة من خلال تطبيقات المحاسبة الإبداعية إلى محاولة التقليل من حجم الوعاء الضريبي قدر الإمكان وهي بذلك تعتبر أحد المداخل المهمة التي تستخدمها المؤسسات للقيام بعملية التهرب الضريبي مستغلة في ذلك كل الإجراءات والطرق حتى لا يمكن الكشف عنها من قبل مصالح الضرائب وحتى ممارسي المهن المحاسبة لذلك هناك علاقة تكاملية بين تطبيق المحاسبة الإبداعية وزيادة حجم التهرب الضريبي ، فالمؤسسات تسعى إلى التقليل من حجم الضرائب من خلال المفاضلة بين الأساليب والطرق المحاسبية المؤثرة على الدخل الخاضع للضريبة بما لا يتعارض مع القوانين الضريبية ، فهناك القليل من الدراسات

التي تناولت فرضية التلاعب المحاسبي لدافع التهرب الضريبي ومن ضمن هذه الدراسات نجد دراسة jennings وزملائه (1996) حيث بينت الدراسة أن طريقة تقييم المخزون تسمح بتخفيض الوعاء الضريبي عن طريق تمكين المسيرين الذين يرغبون في تخفيض قيمة الضرائب بتسجيل مصروفات مرتفعة عن العادية²¹، غير أن هذا الحافز يمكن أن يكون محدود الأثر نتيجة لعملية المراقبة الجبائية ، وفي المحور الرابع سنقوم بعرض مختلف أشكال إفrazات المحاسبة الإبداعية وطرق الكشف والتقليل عنها من قبل المراجعين.

رابعاً: مساهمة ممارسي المهن المحاسبية في الحد من تطبيقات المحاسبة الإبداعية ومكافحة التهرب الضريبي :

تعد مسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش والمخالفات والتقارير عنها أحد الأسباب الهامة التي ساعدت على ظهور فجوة التوقعات في مهنة المراجعة، حيث يعتقد معظم مستخدمي القوائم المالية أن التقرير النظيف يعني أن المراجع قد اكتشف الأخطاء المادية الناتجة عن الغش أو المخالفات التي تكون قد حدثت أثناء السنة المالية محل المراجعة، وبالتالي فإن لدى مستخدمي القوائم المالية توقعاً عالياً بأن يقوم المراجع باكتشاف الغش والمخالفات، وذلك كهدف ضروري لعملية المراجعة في حين تختلف المعايير المهنية والتوصيات الصادرة عن الهيئات والمنظمات المهنية عن وجهة النظر السابقة، حيث قللت المعايير والتوصيات من درجة مسؤولية المراجع بشأن اكتشاف الغش والمخالفات وذلك بالإشارة أن إلى الإدارة هي المسؤولية في المقام الأول عن الغش وبالتالي فهي المسؤولية على منع تلك المخالفات من خلال وسائل الرقابة الداخلية الفعالة²²

وعلى الرغم من اهتمام ممارسي المهن المحاسبية باكتشاف الأخطاء والغش الذي يقع في الدفاتر والتقارير المالية سواء أكانوا يقومون بمراجعة اختيارية أم شاملة وكذلك اهتمام المنظمات المهنية والباحثين في مجال المحاسبة والمراجعة بضرورة إلقاء مسؤولية الكشف عن الأخطاء والغش الجوهري على المهنيين لاسيما منهم المراجع وهذا نتيجة لرغبات المجتمع

المالي والقضاء، إلا أن هذه الأخطاء والغش في تزايد مستمر حتى الآن وهذا راجع لعدة أسباب أهمها²³:

- كبر حجم منشآت الأعمال واتساع نطاق أعمالها، والخدمات الخاضعة للمراجعة.
- اختلاف المنظمات المهنية والباحثين في مجال المحاسبة والمراجعة حول تحديد ارتباط مسؤولية اكتشاف الأخطاء والغش بالدفاتر والتقارير المالية بالإدارة أم المراجع.
- إن المعايير والتشريعات المهنية اعتبرت مسؤولية المراجع عن الأخطاء والغش مقتصرة على حدود نطاق الفحص الذي قام فيه طالما بذل العناية المهنية اللازمة.

ورغم هذا يبقى لممارسي المهن المحاسبية دور كبير في المصادقة على القوائم المالية التي تعكس الصورة الحقيقية للمؤسسة وهو الأمر الذي يمكن مستعملي القوائم المالية من الثقة فيها والعمل بها رغم بعض المراجعات البسيطة ومن ضمن مستعمليها نجد الدولة ممثلة في مصالح الضرائب حيث تعتمد بشكل كبير أثناء فرض الوعاء الضريبي على المؤسسات والتجار إلى التصريحات التي صادق عليها مهنيي المحاسبة وهذا قصد التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي التي تسعى مصالح الضرائب إلى التقليل منها من خلال عملية الرقابة الجبائية التي يقوم بها مفتشوا الضرائب والتي تعتمد بشكل كبير جدا على الوثائق المحاسبية للمؤسسات لذا قبل إبراز المساهمة التي يقدمها المهنيين في التقليل من التهرب الضريبي والحد من تطبيقات المحاسبة الإبداعية نقوم بعرض بعض الإجراءات التي يقوم بها المهنيين في مكافحة الظاهرتين.

1/- الإجراءات المتخذة من قبل المراجع للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية: من أهم الإجراءات والاختبارات التي ينفذها المراجع للحد من آثار استخدام الإدارة لأساليب المحاسبة الإبداعية و لحماية حقوق الأطراف ذات المصالح في الشركة وذلك في كل من قائمتي الدخل والمركز المالي²⁴:

أ/- الإجراءات والاختبارات التي يطبقها المراجع للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل: تهدف الإدارة من خلال استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارسها على عناصر قائمة الدخل (الإيرادات والمصروفات) إلى تحسين الربح بإظهار أرباح صورية (غير حقيقية) وذلك من خلال تضخيم المبيعات أو تخفيض المصروفات أو كليهما معاً، وذلك من أجل تحسين النسب المالية التي تدخل أرقام المبيعات وكلفتها وصافي الدخل في احتسابها كنسب الربحية وكفاءة النشاط ، وفيما يلي عرضاً لأهم إجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة الدخل والهدف من تنفيذها والإجراءات المضادة التي يتوجب على المراجع الخارجي تطبيقها²⁵

أ/1/- رقم المبيعات : حيث تهدف الإدارة بممارستها لأساليب المحاسبة الإبداعية تحسين رقم المبيعات في قائمة الدخل عن طريق زيادته بمبيعات صورية ، ومن المؤشرات على هذه الإجراءات الزيادة غير الاعتيادية في حجم المبيعات عن السنوات السابقة ، ويقوم المراجع بالتحقق من فواتير البيع وخصوصاً للصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة بالشركة كالشركات التابعة والزميلة.

أ/2/- تكلفة البضاعة المباعة : تهدف الإدارة إلى تخفيض تكلفة البضاعة المباعة في قائمة الدخل لزيادة الأرباح ومن إجراءات المدقق المضادة التحقق من أن صفقات البيع حقيقية وليست صورية.

أ/3/- مصروفات التشغيل: تهدف الإدارة إلى تخفيض مصروفات التشغيل لزيادة الأرباح التشغيلية، ومن ثم زيادة صافي الأرباح ومن إجراءات المراجع المضادة التحقق من مدى توافر شروط الرسملة في ذلك المصروف.

أ/4/- نتيجة الأعمال للأنشطة غير المستمرة: تهدف الإدارة إلى المحافظة على مستوى الأرباح الحالية أو زيادتها، بينما إجراءات المراجع المضادة هي تقدير أثر إغلاق الخط الإنتاجي على نتيجة الأعمال وأخذها بعين الاعتبار.

ب/- الإجراءات والاختبارات التي يطبقها المراجع للحد من آثار المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي: تهدف الإدارة من خلال تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارسها على عناصر قائمة المركز المالي إلى تحسين

المركز المالي للشركة وذلك من خلال تضخيم قيم الأصول أو تخفيض قيم الالتزامات أو كليهما معاً، وذلك بغرض تحسين عرض النسب المشتقة منها، مثل نسب السيولة أو الربحية وغيرها، وفيما يلي عرضاً لأهم إجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة المركز المالي والهدف من تنفيذها والإجراءات المضادة التي يتوجب على المراجع الخارجي تطبيقه:

ب/1- النقدية: تهدف الإدارة إلى تحسين نسب السيولة ومن إجراءات المراجع المضادة استبعاد النقدية المقيدة عند احتساب السيولة.

ب/2- الاستثمارات المتداولة : تهدف الإدارة إلى زيادة أو المحافظة على قيمة الأصول المتداولة لتحسين نسب السيولة، بينما تشمل إجراءات المراجع المضادة التحقق من صحة الأسعار المستخدمة.

ب/3- المخزون السلعي: تهدف الإدارة إلى زيادة قيمة المخزون السلعي لزيادة قيمة الأصول المتداولة والتأثير في نسب السيولة ، في حين تشمل إجراءات المراجع المضادة فحص كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلي للأصناف في المخزن.

ب/4- الاستثمارات طويلة الأجل : تهدف الإدارة إلى التأثير في حساب الاستثمارات في دفاتر الشركة القابضة ونتيجة أعمالها بإظهار نصيبها في الأرباح فقط دون الخسائر ، بينما إجراءات المراجع المضادة تشمل التحقق من ذلك التغيير عن طريق تقرير مراجع الحسابات والآثار المترتبة في قائمتي الدخل والمركز المالي.

ب/5- الأصول طويلة الأجل: تهدف الإدارة إلى تحسين أرباح الشركة بتضمينه فائض إعادة التقييم أو بتخفيض مصروف الاستهلاك في حين تشمل إجراءات المراجع المضادة التحقق من نسب الاستهلاك وتعديل مصروف الاستهلاك.

ب/6- الأصول غير الملموسة: تهدف الإدارة إلى زيادة قيمة موجودات الشركة لتحسين نسب الملائمة المالية بالإضافة إلى تحسين رقم الربح عن طريق تخفيض مصروف إطفاء هذه الأصول وتشتمل إجراءات المراجع

المضادة التحقق من صحة الأسس المتبعة في التقييم وتعديل القيمة وفق الأسس الصحيحة.

ب/7- الالتزامات المتداولة: تهدف الإدارة إلى تخفيض قيمة الالتزامات المتداولة لتحسين نسب السيولة، بينما إجراءات المراجع المضادة تشمل التحقق من إثبات تلك الأقساط ضمن الالتزامات المتداولة وإعادة احتساب نسب السيولة.

ب/8- الالتزامات طويلة الأجل: تهدف الإدارة إلى تحسين نسب السيولة وأرباح الشركة بتضمينها مكاسب إطفاء السندات قبل استحقاقها، في حين تشمل إجراءات المراجع المضادة التحقق من الحصول على قرض طويل الأجل قبل انتهاء السنة لسداد قرض قصير الأجل.

بالنسبة لمساهمة ممارسي المهن المحاسبية في الحد من تطبيقات المحاسبة الإبداعية تكون من خلال : المساهمة في المصادقة على القوائم المالية بصفة صادقة تعكس الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة أو التاجر الأمر الذي يمكن مصالح الضرائب من فرض وعاء ضريبي حقيقي مبني على مستندات محاسبية (الفواتير الذي ترجمها المهني إلى قوائم مالية) وتتجنب التقييم حسب تصريحات المكلف بالضريبة هذا من جهة ومن جهة أخرى تكون عائق أما المؤسسات التي تسعى لاستغلال الثغرات الموجودة في التشريع الجبائي قصد التهرب مثل الرفع في رقم أعمالها قصد الدخول إلى البورصة مثلا والحصول على الإعفاءات الجبائية المقدمة للمؤسسات التي تدخل للبورصة أو قصد الحصول على تمويل بنكي الأمر الذي يسمح لها بالحصول على وفورات ضريبية ، كما يمكنها الدخول في مشاريع معينة مثل ما هو الحال في مشاريع الصفقات العمومية وتتهرب في نهاية المطاف ضريبيا من خلال تطبيق سياسة المناولة من خلال تقسيم المشروع على عدد من المتعاملين الوهميين وتقديم فواتير جبائية باسهم في حين أن المتعامل الحقيقي هو الشركة التي فازت بالصفقة وكان تعاملها مع غشاشين أدرجتهم مصالح الضرائب أو مفتشي مراقبة الممارسات التجارية ضمن قائمة الغشاشين نتيجة لمخالفات جسيمة بحكم التشريع الجبائي والتجاري ، لذلك لا بد أن يمتد عمل المهني في

المجال المحاسبي إلى طلب وثائق إضافية لإثبات الوضعية الحقيقية للمؤسسة التي يمسك محاسبتها من خلال إثبات المعاملات الحقيقية مع متعاملين حقيقيين وليس وهميين .

فمن غير المعقول أن يتم المصادقة على الحسابات الاجتماعية للشركات (جدول الأصول ، جدول الخصوم ، جدول حسابات النتائج) من قبل مهني المحاسبة (محافظ الحسابات) ثم نجد مصالح الرقابة الجبائية كشفت عن حجم تهرب ضريبي كبير ، كما نجد مصالح التحقيقات والرقابة الاقتصادية لدى مديريات التجارة في كثير من المعاملات تحرر مخالفات عدم الفوترة بأرقام مالية كبيرة جدا الأمر الذي يتم من خلاله إخطار المصالح الجبائية قصد متابعة حجم التهرب لذلك يمكن القول أن الممارسات المحاسبية التي يكشف عنها المهنيين في مجال المحاسبة تعتبر المصدر الأساسي لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي فكلما كان المهنيين يتمكنون من صد الممارسات غير القانونية أمكن التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي إلى أقصى حد ممكن.

الخاتمة:

يعتبر المهنيين في المجال المحاسبي (خبير المحاسبة ، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد) حجر الزاوية في ظل نهج اقتصاد السوق، ويعتبرون بمثابة المراقب على المؤسسات الاقتصادية والشركات في القطاع الخاص، وأسندت لهم هذه المهمة بعد حصولهم على تكوينات خاصة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة، وبعد تقييدهم في نقابة المهنيين وأدائهم اليمين أمام وكيل الجمهورية لمكاتب اعتمادهم وخول لهم مهمة مسك وتنظيم المحاسبة، بالإضافة إلى القيام بعملية التدقيق المحاسبي، ومن خلال مهامهم يسهرون على تطبيق القوانين والتنظيمات التي تحكم مهنة المحاسبة، وفي حالة ملاحظة تجاوزات خطيرة من قبل المؤسسات تبلغ المعلومات إلى الجهات القضائية المختصة، وبذلك يمكن اعتبارهم كأحد الدروع الواقية أمام تطبيقات المحاسبة الإبداعية التي يرمي أصحابها إلى التهرب الضريبي أو تضخيم رقم الأعمال قصد الدخول في صفقات معينة أو الحصول على تمويل من البورصة أو أي قصد آخر غير مشروع أو يتنافى مع النصوص القانونية، فدور المهنيين أصبح جد مهم سواء من خلال المصادقة على الحسابات الاجتماعية للشركات أو السهر على مراقبة مدى الالتزام بالقوانين والتنظيمات التي تحكم مهنة المحاسبة ، والتي تعتبر المصدر الرئيسي لفرض الوعاء الضريبي على المؤسسات من جهة ، بالإضافة إلى كونها الوثائق الثبوتية التي تمكن مصالح الضرائب من إجراء التحقيقات الجبائية بشكل يمكنها من مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي .

نتائج الدراسة: من خلال هذه الدراسة أمكن التوصل إلى:

- يؤدي المهنيين في مجال المحاسبة وظيفته التأكد من دقة وصحة البيانات والمعلومات المحاسبية وشمولها وتعبيرها عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال تقييم مدى الالتزام بمبادئ محاسبة مقبولة قبولاً عاماً والعمل وفقاً للطرق المعمول بها والتأكد من قانونيتها.

- متابعة مدى ثبات الطرق والمبادئ المحاسبية المعمول بها، كما يمنحوا معلومات محاسبية أكثر مصداقية، لمدى تعبيرها عن المركز المالي للمؤسسة.
- مساعدة دوائر المالية (الضرائب) في البلد على تحديد الوعاء الضريبي الحقيقي ، والتقليل من فرص ارتكاب الأخطاء المقصودة بنية التهرب الضريبي.
- مهنة المحاسبة في جوهرها هي مهنة تلتزم باللوائح والقوانين والمبادئ والفروض المحاسبية والتي تصنع إطارا محكما للحركات والعمليات المحاسبية داخل المنشأة وبالتالي فالإبداع يكون من خلال التعامل مع هذه الأطر ولا تعني المحاسبة الإبداعية اختراق هذه القوانين وإنما هي القدرة علي التعامل معها بفهم واحترافية.
- تعتبر عملية مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية من الأمور الصعبة والمعقدة ولكنها ممكنة تحتاج فقط إلى مهنين أكفاء يتميزون بالفتنة والذكاء ومتمرسون في المهنة نظرا لدورهم المحوري في الكشف عن هذه الممارسات.
- إن من يقوم بعمل ممارسات المحاسبة الإبداعية هو من المحاسبين ذوي المستوى العالي من الحرفية والابتكار لذا فمن الضروري أن يقابله من الطرف الآخر من المراجعين سواء في مكاتب المراجعة أو مراجعي دواوين المحاسبة من يكون على نفس المستوى إن لم يكن أعلى ، وذلك من أجل كشف تلك الممارسات والحد منها حتى يستطيع أن يصل إلى توفير التأكيدات المعقولة بخلو تلك التقارير المالية من أي انحرافات أو تلاعبات أو غش.
- كلما كان تطبيق كامل للقواعد والتنظيمات المحاسبية أمكن التقليل من حدة ظاهرة التهرب إلى أقصى حد ممكن ، نتيجة إمكانية تتبع مصالح الرقابة الجبائية الأثر .
- قصد مسك محاسبة أكثر مصداقية يتطلب الأمر في بعض الحالات طلب وثائق ثبوتية لمؤسسات يتم التعامل معها في إطار المناولة قصد التأكد من

تواجدها فعلا (غير مدرجة ضمن القائمة الوطنية للغشاشين) الأمر الذي يضمن مخرجات محاسبية تعكس الصورة الحقيقية للمؤسسة مما يجنب ظاهرة التهرب الضريبي.

توصيات الدراسة : إن المستخدمين للمحاسبة الإبداعية عرضهم الأساسي إما التهرب الضريبي أو تضخيم رقم لأعمال قصد الدخول في صفقات أو الحصول على تمويل من البورصة فإننا نقترح أن يضاف إلى المهنيين في المجال المحاسبي المراجعين الجبائين التابعين لمصالح الضرائب ومفتشي التحقيقات الاقتصادية التابعين لوزارة التجارة نظرا لخبرتهم الواسعة في مواجهة الغشاشين والذين يريدون أن يتخلصوا من التزاماتهم القانونية، وضمان التنسيق بين هؤلاء قبل المصادقة على الحسابات الاجتماعية للشركات ومحاسبة التجار (الأشخاص الطبيعيين) . وتوصي الدراسة أيضا ب:

- ضمان التكوين المستمرة للمهنيين في المجال المحاسبي والعمل على ضمان إجراءات رقابية أكبر فعالية من قبل المجلس الوطني للمحاسبة حتى يتم ردع كل محاولات التواطؤ والفساد التي يمكن أن تحدث .
- العمل على ضمان أكبر استقلالية لممارسي المهن المحاسبية خاصة مع مدراء المؤسسات وتقبيد ذلك بموجب نصوص قانونية تحد وتكبح كل محاولات الإغراء.
- وضع حد لعمل المهنيين الذين تثبت التحقيقات التي تجريها مصالح الرقابة الجبائية ورقابة التحقيقات الاقتصادية توطنهم مع المؤسسات قصد التهرب من خلال وضع قائمة مهنيين غشاشين في مجال المحاسبة تكون مماثلة لقائمة الغشاشين التي تشمل التجار والمؤسسات .
- بناء نظام معلومات يربط بين الإدارات المكلفة بعمليات الرقابة (تجارة ، جمارك ، ضرائب) مع ممارسي المهن المحاسبية قصد تسريع مهمة التحقيق .

الهوامش:

- 1 القانون رقم 10 - 01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الصادر في 29 جوان 2010 ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 42 ، ص 6.
- 2 المادة 23 من القانون رقم 10 - 01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الصادر بتاريخ 29 جوان 2010 ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 42 ، ص 7.
- 3 القانون رقم 10 - 01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الصادر بتاريخ 29 جوان 2010 ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 42 ، ص 8.
- 4 باخه عبد الله محمد طالب، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية، مذكر ماجستير في محاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، غير منشورة، جامعة السليمانية، السنة الجامعية 2013، 2014، ص 18.
- 5 سيد عبد الرحمن عباس بله، دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، العدد 12، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة فرحات عباس سطيف ، 2012، ص 60.
- 6 رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية)، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية جامعة دمشق، المجلة رقم 26-العدد الثاني، 2010 ص 95.
- 7 ليلي عبد الصاحب، تأثير المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل والحد من أثارها، مجلة العلوم الاقتصادية الجامعية، جامعة بغداد، العدد السابع والأربعون، 2016، ص 377.
- 8 طارق حماد المبيضين، أسامة عبد المنعم ، دور المحاسبة الإبداعية في نشو الأزمة المالية وفقدان الوثوقية في البيانات المالية، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، العدد الثامن، ديسمبر 2010، ص 88.
- 9 ميساء محمد سعد أبو تمام، مدى إدارة المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي، مذكرة ماجستير في المحاسبة ، قسم المحاسبة والتمويل، كلية الأعمال ، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، السنة الجامعية 2012/2013، ص 22.

- 10 أمقران مصطفى ، راصدي صبرينة ، المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي ، مجلة دراسات جبائية ، العدد 09 ، مخبر تحديات النظام الضريبي الجزائري في ظل التحولات الاقتصادية ، جامعة البليدة 02 ، ديسمبر 2016 ، ص 240.
- 11 ميساء محمد سعد أبو تمام ، مرجع سابق ، ص 22.
- 12 مرازقة صالح ، بوهرين فتيحة ، الإبداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبة الدولية ، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول " الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة " كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة سعد دحلب البليدة ، يومي 12 و 13 ماي 2010 ، ص ص : 5 - 6.
- 13 نفس المرجع السابق ، ص 6.
- 14 نفس المرجع السابق ، ص 6.
- 15 براقى تيجاني، المحاسبة الإبداعية / المفاهيم الأساسية المبتكرة لتجميل الدخل، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، العدد 12 ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة المسيلة ، 2012 ، ص ص: 35 ، 36.
- 16 عماد سليم الأغا، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية والإدارية ، جامعة الأزهر ، 2011 ص ص: 82- 83.
- 17 براقى تيجاني، مرجع سابق ، ص 36.
- 18 ناصر مراد ، التهرب والغش الضريبي في الجزائر ، ط 1 ، دار قرطبة للنشر والتوزيع ، الجزائر ، 2004 ، ص ص : 6 - 7.
- 19 بوزيدة حميد ، جباية المؤسسات ، ط 3 ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2010 ، ص ص : 41، 42.
- 20 نفس المرجع السابق ، ص ص : 45 - 46.
- 21 أمقران مصطفى ، راصدي صبرينة ، مرجع سابق ، ص 245.
- 22 مطر محمد ، "الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني." دار وائل للنشر ، ط 10 ، عمان ، الأردن، 2008 ، ص 124.
- 23 ليندا حسن النمر الحلبي ، دور مدققي الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية ، مذكرة ماجستير في المحاسبة ، غير منشورة ، قسم المحاسبة ، كلية إدارة الأعمال ، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا ، أيار 2009 ، ص 26.
- 24 الخشاوي علي محمود ، الدوسري محسن ناصر ، المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها " ، ديوان المحاسبة ، عمان ، الأردن ، 2008 ، ص ص : 12 - 13
- 25 نفس المرجع السابق ، ص 13

قائمة المراجع :

الكتب :

- 1- بوزيدة حميد ، جباية المؤسسات ، ط 3 ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2010 .
- 2- الخشاوي علي محمود ، الدوسري محسن ناصر ، المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها " ، ديوان المحاسبة ، عمان ، الأردن ، 2008 .
- 3- مطر محمد ، "الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني." دار وائل للنشر ، ط 10 ، عمان ، الأردن ، 2008 .
- 4- ناصر مراد ، التهرب والغش الضريبي في الجزائر ، ط 1 ، دار قرطبة للنشر والتوزيع ، الجزائر ، 2004 .

الرسائل الجامعية :

- 5- باخه عبد الله محمد طالب،تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية،مذكر ماجستير في المحاسبة،كلية الإدارة والاقتصاد، غير منشورة، جامعة السليمانية،السنة الجامعية 2014/2013 .
- 6- عماد سليم الأغا، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية والإدارية ،جامعة الأزهر، 2011 .
- 7- ليندا حسن النمر الحلبي ، دور مدققي الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية ، مذكرة ماجستير في المحاسبة ، غير منشورة ، قسم المحاسبة ، كلية إدارة الأعمال ، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا ، آيار 2009
- 8- ميساء محمد سعد أبو تمام، مدى إدارة المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي، مذكرة ماجستير في المحاسبة ، قسم المحاسبة والتمويل، كلية الأعمال ، جامعة الشرق الأوسط،الأردن، السنة الجامعية 2013/2012.

المجلات العلمية المحكمة :

- 9- أمقران مصطفى ، راصدي صبرينة ، المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي ، مجلة دراسات جبائية ، العدد 09 ، مخبر تحديات النظام الضريبي الجزائري في ظل التحولات الاقتصادية ، جامعة البليدة 02 ، ديسمبر 2016.

- 10- براقي تيجاني، المحاسبة الإبداعية /المفاهيم الأساسية المبتكرة لتجميل الدخل، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، العدد12 ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة المسيلة ، 2012.
- 11- رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية(دراسة ميدانية)، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية جامعة دمشق، المجلة رقم 26-العدد الثاني، 2010 .
- 12- سيد عبد الرحمن عباس بله، دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، العدد 12،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة فرحات عباس سطيف ، 2012.
- 13- طارق حماد المبيضين ،أسامه عبد المنعم ، دور المحاسبة الإبداعية في نشؤ الأزمة المالية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد خيضر بسكرة ،العدد الثامن، ديسمبر2010.
- 14- ليلي عبد الصاحب، تأثير المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل والحد من أثارها، مجلة العلوم الاقتصادية الجامعية، جامعة بغداد، العدد السابع والأربعون، 2016.

الملتقيات :

- 15- مرازقة صالح، بوهرين فتيحة ،الإبداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبة الدولية، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول " الإبداع والتغير التنظيمي في المنظمات الحديثة " كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة سعد دحلب البليدة ، يومي 12 و 13 ماي 2010 .

القوانين والتشريعات :

- 16- القانون رقم 10 - 01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الصادر بتاريخ 29 جوان 2010 ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ،العدد 42 .