

**إحباط الأثر الضريبي السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية
دراسة الحالة المصرية**

**The tax negative impact of the practices of creative
accounting frustration –Egyptian case study–**

إعداد

د. سامي محمود عبدالحميد مراد

أستاذ مساعد بكلية بريدة الأهلية

البريد الإلكتروني: samy_taxation@yahoo.com

مستخلص:

تتبع الباحث في هذا البحث الأثر الضريبي السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية للشركات المساهمة المصرية، حيث تؤدي ممارسات المحاسبة الإبداعية إلى تآكل الأوعية الضريبية بسبب غياب أخلاقيات المهنة عند البعض الذي يرغب في تحقيق أهداف محددة سواء من أعضاء مجلس الإدارة أو من ملاك الشركات أو من أصحاب المصالح، الأمر الذي يدفعهم أحيانا إلى معالجة البيانات المحاسبية للشركة أو التلاعب بها عن طريق ابتداع طرق وأساليب محاسبية دقيقة مستغلين بعض السياسات المحاسبية أو الثغرات القانونية أو خفة يد المحاسبة أو ما يطلق عليه (المحاسبة الإبداعية) وذلك بغرض تحقيق الأهداف التي يصبون إليها، وحاول الباحث الإجابة على تساؤلات: " ما هي أشكال وممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية للشركات المساهمة المصرية والتي تؤدي إلى تآكل الأوعية الضريبية، كيف أحبط المشرع الضريبي المصري أثر هذه الممارسات السلبي على الوعاء الضريبي وتوصل الباحث إلى أن أكثر حالات ممارسات المحاسبة الإبداعية في تعاملات الأطراف المرتبطة، والأرباح الرأسمالية الناتجة عن حالات تغيير الشكل القانوني، هناك توجه عام لدى جهات تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة ومجلس معايير المحاسبة الدولية والإدارات الضريبية في معظم دول العالم نحو منع ممارسات المحاسبة الإبداعية واكتشافها في حالة حدوثها وإحباط أثارها الضريبية كحد أدنى إن لم نستطع تجريمها، هناك العديد من الاتجاهات والأساليب الحديثة للكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ومن أبرزها حوكمة الشركات ولجان المراجعة، وعدم تغيير السياسات المحاسبية وغيرها...

بالرغم من الآليات التي اتخذها المشرع الضريبي المصري للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ذات الأثر الضريبي السلبي في القوائم المالية إلا أن قوانين الضرائب المصرية تتضمن ثغرات تدل المستثمرين على طرق ملتوية كثيرة تجنبهم دفع جزء من الضريبة أو التخلص منها تماماً، سواء باللجوء إلى مكاتب وهمية وفواتير مضروبة، أو من خلال التسجيل في دول خارجية أو القيد في البورصة والتخارج منها، مما يؤدي لخسارة الخزانة العامة وفق آخر دراسة لصندوق النقد الدولي، نحو ٣٥٠ مليار جنيه، تمثل أضعاف العجز في الموازنة (أشرف العربي، ٢٠١٦).

ويوصى الباحث بضرورة أن يولي أساتذة الجامعات بالمحاسبة أهمية لتعريف الطلاب بأساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية ومخاطرها لتفاديها والوقوف على عواقبها والتي تؤدي إلى فقدان الوثوقية في المعلومات الصادرة عن أي شركة أو مشروع نتيجة لاستخدام تلك الممارسات، مع تركيز الجهات المسؤولة عن مهنتي المحاسبة والتدقيق على إيجاد الآليات الكفيلة بتعزيز ورفع السلوك الأخلاقي لهذه المهنة وتجنب المتهنين لها من الوقوع في ممارسات المحاسبة الإبداعية مع بيان العقوبات والمسئوليات نتيجة إتباع هذه الأساليب، مع الاستفادة من التجربة المصرية في إحباط الأثر الضريبي السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية.

الكلمات المستخدمة:

المحاسبة الإبداعية، الأثر الضريبي السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية، تجميل البيانات المالية، التهرب الضريبي، التجنب الضريبي، معايير المحاسبة المصرية.

Abstract:

A researcher trace at this research The tax negative impact of the practices of creative accounting in the financial Statements corporate Egyptian contribution, where the creative accounting practices lead to the erosion of the tax of blood causes to the absence of professional ethics have others who wishes to achieve specific goals, both members of the Board of Directors or stockholder or shareholders, which sometimes pushes them to treating the accounting statements of the company or manipulated by inventing ways and methods of accounting minutes, taking advantage of some of the accounting policies, legal loopholes or sleight of hand accounting or the so-called (creative accounting) in order to achieve the goals that they dreamed it, and researcher try to answer the questions: "What are the forms and practices of creative accounting in the financial statements of the Egyptian contribution, which has lead to an erosion of the tax of utensil, how the legislator tax Egyptian frustrated the negative impact of these practices on the tax base and The research found that more cases of the practices of creative accounting in trading-related parties, and profits capital resulting from cases of changing the legal form, there is a general trend among actors organize accounting and auditing profession and the international Accounting standards board and tax departments in most countries of the world to prevent creative accounting practices and discovered, if they occur and frustration raised by the tax at a minimum if we could not be criminalized, there are several trends and modern methods to detect and limit the creative accounting practices, such as Corporate governance and Audit committees, and not to change the accounting policies and other...

Although the mechanisms adopted by the legislature tax Egyptian to limit the creative accounting practices related tax negative impact in the financial statements but that the Egyptian tax laws contain loopholes indicates investors on many No adjust waies to avoid them pay part of the tax or delect of them entirely, either by resorting to fake offices and Bills sham, or by enrolling in foreign countries or in the stock market entry and exit of them, leading to the loss of the public treasury according to the latest study of the International Monetary Fund, about 350 billion pounds, representing the times the budget deficit (Ashraf Alarabi, 2016)

The researcher recommends there is important to pay university professors accounting to introduce students to the methods and practices of creative accounting and risks are avoided and stand on the consequences that lead to loss of reliability in information from any company or project causes to the use of such practices, with those responsible for my career Accounting Concentration and audit to find mechanisms to promote and raise Ethical behavior for the profession and avoid Professionals them from falling into the creative accounting practices with an indication of the sanctions and responsibilities as a result of adoption of these methods, with the benefit from the Egyptian experience in thwarting the tax negative impact of the practices of creative accounting.

Key words: Creative accounting, the tax negative impact of the practices of creative accounting, beautify the financial statements, tax evasion, tax avoidance, the Egyptian Accounting Standards.

المبحث الأول: الإطار العام للمبحث

المقدمة:

تزايدت في الفترة الأخيرة ممارسات المحاسبة الإبداعية والتي يعتبر هدف من أهدافها التهرب الضريبي، وفي محاولة من مصلحة الضرائب المصرية لإحباط الأثر الضريبي لمثل هذه الممارسات أصدرت مصلحة الضرائب تعديلات في عام ٢٠١٤ على قانون ضرائب الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ بحيث لا يعتد بالأثر الضريبي السلبي لمثل هذه المعاملات، (قانون ضرائب الدخل رقم (٩١) لسنة (٢٠٠٥) وتأتي هذه الممارسات من كون أن المحاسبة تتصف بأن مبادئها وسياساتها المحاسبية مرنة تعتمد في بعض منها على الاختيارية والتقدير الشخصي، مما شجع المديرين التنفيذيين على استغلالها للتأثير على عناصر قياس الأداء، ولتحسين المركز المالي للشركة، وإدارة أرباحها بما يعظم منافع الشركة أو منافع المديرين أنفسهم، وذلك بممارسة أساليب مُبتدعة تسمى بأساليب المحاسبة الإبداعية ذات الأثر على تجميل البيانات المالية وظهورها بغير حقيقتها الواقعية، مما يكون له تأثير بالغ على قرار المستخدم الداخلي والخارجي للشركات والمنظمات المستثمر فيها، وإلى حد اتهام المحاسبة بأنها السبب في حدوث الأزمة المالية العالمية في عام ٢٠٠٨ بسبب التقييم بالقيمة العادلة Fair Value Measurement (ميسون القرى، ٢٠١٠، Nicolas, Véron, 2008) وقد أصبح مفهوم المحاسبة الإبداعية محل تركيز واهتمام من قبل المحاسبين والمراجعين والإدارات الضريبية على مستوى العالم بشكل كبير جداً خلال السنوات الأخيرة خاصة بعد أحداث انهيار شركة (انرون للطاقة Enron) وتحميل شركة (آرثر

اندرسون) بكونها الشركة المسئولة على تدقيق حسابات شركة (انرون) جزء من مسئولية انهيار الشركة واتهامها بالتلاعب بالبيانات المحاسبية للشركة مستغلة بعض المعالجات والسياسات المحاسبية التي تظهر البيانات المحاسبية بغير شكلها الصحيح. (على الخشاوي ومحسن الدوسري، ٢٠٠٨)

ومن خلال هذا البحث سيقوم الباحث بمناقشة المشكلة الرئيسية للبحث وهي: ما هي أشكال وممارسات المحاسبة الإبداعية ذات الأثر الضريبي في القوائم المالية للشركات المساهمة المصرية والتي تؤدي إلى تآكل الأوعية الضريبية، كما سيتم الإجابة على تساؤل كيف أحبط المشرع الضريبي المصري الأثر السلبي لهذه الممارسات على الوعاء الضريبي.

١ - مشكلة البحث:

تعد المحاسبة الإبداعية (Creative Accounting) أو المحاسبة الاحتياالية كما يطلق عليها البعض حدثاً من مواليد الثمانينات، عندما واجهت الشركات صعوبات في فترة الركود، حيث كان هناك ضغط لإنتاج أرباح أفضل في الوقت الذي كان من الصعب إيجاد تلك الأرباح من أي نوع آخر، وعندما اكتشفت الشركات بأن القوانين تخبرك فقط بما لا تستطيع فعله وليس ما تستطيع فعله! ولهذا فقد رأت الشركات بأنها إذا كانت لا تستطيع أن تكسب الأرباح فإنها تستطيع على الأقل أن تبتدعها، حيث أدت الظروف الاقتصادية التي عصفت باقتصاديات البلدان المتقدمة والنامية والتي دفعت بشكل وبآخر إلى قيام إدارات الشركات والمنظمات بإتباع أساليب وفنون إبداعية تتمثل بتجميل البيانات المالية وإظهارها بغير صورتها الحقيقية، مما أدى إلى عدم الموثوقية بتلك البيانات من قبل الجهات المستفيدة سواء كانت

داخلية أم خارجية، وساهم بنشوء الأزمات المالية في مختلف بقاع العالم، وتآكل الأوعية الضريبية للشركات.

ومن هذا المنطلق فإن مشكلة البحث الرئيسية تركز على ما هي أشكال وممارسات المحاسبة الإبداعية ذات الأثر الضريبي السلبي في القوائم المالية للشركات المساهمة المصرية والتي تؤدي إلى تآكل الأوعية الضريبية، وتأسيساً على ما سبق فإنه وفقاً لمشكلة البحث الرئيسية يحاول البحث الإجابة على التساؤلات التالية:

- ما طبيعة وأشكال ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية ؟
- كيف يمكن تقليل الآثار السلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية على الوعاء الضريبي؟
- إلى أي مدى ساهمت الإجراءات التي اتخذها المشرع الضريبي في التقليل من التهرب الضريبي؟

٢- أهداف البحث:

إن الهدف الأساسي لهذه الدراسة هو بحث أشكال وممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية للشركات المساهمة المصرية والتي تؤدي إلى تآكل الأوعية الضريبية، وتحديد الدور الذي يمكن أن تسهم به الإجراءات التي اتخذها المشرع الضريبي المصري في إحباط الأثر الضريبي السلبي على الوعاء الضريبي، وذلك من خلال:

- أ- تحديد مفهوم المحاسبة الإبداعية في الفكر المحاسبي.
- ب- تحديد أشكال وممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، وأثارها على الوعاء الضريبي.

ج- التعرف على أهم الدراسات السابقة في مجال المحاسبة الإبداعية.
د- عرض التجربة المصرية في إحباط الأثر الضريبي لممارسات المحاسبة الإبداعية.

هـ- اقتراح وسائل وخطوات فعالة أكثر لإحباط الأثر الضريبي السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.

٣- أهمية البحث:

تتبع أهمية هذا البحث من الأهمية الكبيرة للضريبة في مصر من كونها مورد رئيسي للخزانة العامة للدولة ودورها في تحقيق الأهداف الاجتماعية والاقتصادية والمالية للدولة، يمكن حصر أهمية البحث بالنقاط التالية:
هناك ندرة في الكتابة في موضوع المحاسبة الإبداعية وأثارها الضريبة ومن ثم تبقى الحاجة ضرورية وقائمة إلى الكتابة في هذا الموضوع من جهة، ومن جهة أخرى فإنه يمكن أن يكون الاختلاف في عرض المادة العلمية أساس الفائدة المرجوة.

تجهيز البيئة القانونية وإجراء الإصلاحات المالية والمحاسبية بما يقلل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية وأثارها السلبية على الأوعية الضريبية.

ج) توضيح وتدعيم الدور الذي قام به المشرع الضريبي المصري في إحباط الأثر الضريبي السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.

د) يحقق هذا البحث على المدى القصير علاجاً جزئياً وفعالاً للعجز في الحصيلة الضريبية دون التعارض مع البعد الاجتماعي للضريبة وبما يعالج مرحلياً الخلل في توازن الاقتصاد المصري.

٤- فروض البحث:

أ- يحقق إحباط الأثر الضريبي السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية الجمع بين وفرة الحصيلة والعدالة الاجتماعية للضريبة.

ب- لا توجد مشكلات جوهرية تعوق إحباط الأثر الضريبي السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.

ج- لا يتعارض إحباط الأثر الضريبي السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية مع القوانين المرتبطة.

٤- منهجية البحث:

تعتمد هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي Analytical Descriptive Approach لموضوع الدراسة، وهذا المنهج معمول به في كثير من البحوث والدراسات خاصة تلك التي تتناول ظواهر اجتماعية تتعلق بالممارسات اليومية، حيث تم إجراء مسح مكتبي لكل ماله علاقة بموضوع الدراسة في الدوريات والمجلات العلمية المتخصصة، بالإضافة إلى المنهج الاستقرائي حيث اعتمد الباحث على أبحاث ودراسات ومنشورات حكومية، إضافة إلى الاستفسارات الواردة إلى قطاع البحوث والاتفاقيات الدولية بمصلحة الضرائب المصرية والمتعلقة بالرأي المحاسبي والضريبي في ممارسات المحاسبة الإبداعية، مع الاستعانة بشبكة الإنترنت في الحصول على معلومات والاطلاع على أشكال وممارسات المحاسبة الإبداعية، هذه الأشكال والممارسات تم تحليلها ومناقشتها وعرضها بطريقة علمية مترابطة وبما يخدم أهداف الدراسة.

٥- خطة البحث:

وفقاً لأهداف وتساؤلات البحث تم تقسيم البحث على النحو التالي:

المبحث الأول: الإطار العام للبحث ويتضمن عرضاً لمشكلة وتساؤلات البحث وأهدافه وأهميته وفروضه ومنهجية وحدود وخطة البحث.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة.

المبحث الثالث: مفهوم المحاسبة الإبداعية وخصائصها ودوافعها.

المبحث الرابع: أساليب المحاسبة الإبداعية ذات الأثر الضريبي وطرق مواجهتها والحد منها.

المبحث الخامس: التجربة المصرية في إحباط الأثر الضريبي لممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.

المبحث الثاني

الدراسات السابقة

المتتبع للدراسات السابقة في هذا المجال يجد بعضها ركز على دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، كدراسة (مطر والحلي، ٢٠٠٩) بعنوان دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، دراسة (على الخشاوي ومحسن الدوسري، ٢٠٠٨) بعنوان المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها، ودراسة (Rabin, ٢٠٠٥) بعنوان:

Determinates of Auditors' Attitudes towards Creative Accounting التي تركز على أهمية الدور المحوري لمدقق الحسابات في

التحقق والكشف عن ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية، وكان من أهم نتائجها وجود العديد من الاتجاهات والأساليب الحديثة للكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ومن أبرزها حوكمة الشركات ولجان المراجعة، وكان من أهم توصياتها ضرورة تفعيل دور حوكمة الشركات وحث هذه الشركات والمؤسسات المالية على تطبيق الحوكمة لما لها من دور في زيادة الشفافية والإفصاح، ومن ثم يساعد في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مع سرعة إصدار القوانين والتشريعات اللازمة، التي تكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وتساعد على الحد منها، ودراسة (2004, and

Creative Accounting: Nature بعنوان (Gowthorpe Amat Incidence and Ethical Issues، ودراسة (Oliveras and ٢٠٠٣) Amat Ethics and Creative Accounting Some Empirical بعنوان

Evidence on Accounting for Intangibles in Spain هدفت هذه الدراسات إلى توضيح طبيعة ممارسات المحاسبة الإبداعية وموقعها في إطار الاعتبارات الأخلاقية، دراسة (Desai et al, ٢٠٠٣) بعنوان: The Reputationl Penalty for Aggressive Accounting Earnings Restatements and Management Turnover هدفت إلى تقييم العقوبات المتعلقة بسمعة المديرين الذين يمارسون عمليات التلاعب بالحسابات في الولايات المتحدة وبخاصة المحاسبة النفعية، وتوصلت الدراسة إلى ضرورة إيقاع عقوبات بالمديرين الذين يخرجون عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP)، وذلك بهدف حرمانهم من فرص الحصول على وظائف في المستقبل، والتنشيك في القوائم المحاسبية الصادرة عن المنشآت التي يعملون فيها، وهو مما يساهم في تدعيم فكرة البحث ويقويه.

المبحث الثالث

مفهوم المحاسبة الإبداعية وخصائصها ودوافعها

أولاً: مفهوم المحاسبة الإبداعية:

سنحاول هنا استعراض التطور الذي حدث على المفهوم بهدف الوقوف على الأجزاء التي تقادمت منه ومن ثم حذفها والأجزاء الحية والمتجددة التي تضيف متغيرات جديدة ومن ثم البقاء عليها، فقد حاول العديد من الباحثين والكتاب والمختصين وضع تعريف لمصطلح المحاسبة الإبداعية، ونظراً لاختلاف توجهات هؤلاء الباحثين والكتاب فقد ظهرت العديد من التعريفات لهذا المصطلح، وقد بنيت تلك التعريفات كل حسب وجهة نظر من وضعها، وفيما يلي سوف نقوم بعرض العديد من التعاريف المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية فيما يلي:

يعرف (Amat, O. and Blake, J., 2003) المحاسبة الإبداعية بأنها " العملية التي يستخدم من خلالها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية للتلاعب بالأرقام المعروضة في حسابات منشآت الأعمال.

يقدم (Naser, K. and M. Pendlebury: 1992) تعريفه عن المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر أكاديمية بأنها هي « عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلاً إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة أو تجاهل بعضها أو جميعها، أو هي عبارة عن الإجراءات أو الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية، باستخدام خيارات وممارسات المبادئ المحاسبية، أو أي إجراء أو خطوة باتجاه إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل (Mulford, C. E. Comisky, 2002)

مما سبق نستطيع تعريف المحاسبة الإبداعية بأنها « عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال استغلال المرونة الموجودة في المعايير المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل القوائم المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما يُفضّل مُعدّ هذه القوائم والتقارير أن يُبلغ عنه، أي يتم من خلالها هيكلية المعاملات لكي تنتج نتائج محاسبية مطلوبة بدلاً من الإبلاغ عن هذه المعاملات بطريقة منسقة وعادلة وحيادية، الأمر الذي قاد إلى حدوث العديد من حالات التهرب الضريبي والانهيارات والفضائح المالية في العديد من المنشآت الاقتصادية الكبرى مثل إنرون للطاقة Enron ، وورلدكوم Worldcom ، وهاركن Harkin ، وميريل انديكوا Merrill Endic وغيرها، وبذلك يتضح أن هناك عدة تعاريف لمفهوم المحاسبة الإبداعية البعض منها تقادم ولم يعد له وجود والبعض الآخر يمثل توجه القائمين على مهنة المحاسبة والمراجعة نحو منع ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها واعتبارها أعمال غير أخلاقية إلا أنها جميعها تتفق على أنها عبارة عن عمليات أو ممارسات حديثة ومعقدة ومبتكرة يقوم من خلالها المحاسبون باستخدام معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية والضريبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركات أو التلاعب بها بقصد تحقيق أهداف محددة.

ثانياً: خصائص المحاسبة الإبداعية:

تتصف المحاسبة الإبداعية تتصف بأنها: (على الخشاوى، محسن الدوسرى، ٢٠٠٨)

١- شكل من أشكال التلاعب والاحتتيال في مهنة المحاسبة والمراجعة والضرائب.

- ٢- أن استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية هي عملية مخططة تقوم بها الإدارة لتحقيق أهداف خاصة بها.
- ٣- أن الهدف من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية هو الوصول برقم صافى الربح إلى رقم معين يحقق مصالح لإدارة الشركة ومصالح غير مباشرة للشركة في الأجل القصير.
- ٤- أن ممارسات المحاسبة الإبداعية تتحصر في إطار ممارسة الخيار بين المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وبالتالي فهي ممارسات قانونية ويستخدمها المحاسبون الذين يمتلكون قدرات مهنية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها وتحريرها بالشكل الذي يرغبون فيه.
- ٥- إن استخدام الإدارة لأساليب المحاسبة الإبداعية من شأنه أن تؤثر على مصداقية وموثوقية البيانات بالقوائم المالية وبالتالي يقلل من ثقة المستخدمين في المعلومات الواردة بهذه القوائم.
- ٦- ينمو في بيئتها التلاعب، الغش، الخداع، التحريف أو سوء العرض وخفة يد المحاسبية.
- من ذلك يتضح أن القول بأنه عندما اكتشفت الشركات بأن "القوانين تخبر فقط بما لا تستطيع فعله وليس ما تستطيع فعله! لهذا فقد رأت الشركات بأنها إذا كانت لا تستطيع أن تكسب الأرباح فإنها تستطيع على الأقل أن تبتدعها"، هو كلام ليس له محل من الإعراب ولا يبرر قلب الحقائق وتزويرها بزعم تجميلها، ومن ثم يرى الباحث أنه يجب معاقبة من يثبت أنه

يمارس المحاسبة الإبداعية بقصد التهرب الضريبي أو التخلص من التزامات قانونية معينة، وذلك لضبط المجتمع الضريبي ومهنة المحاسبة والمراجعة.

ثالثاً: دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية:

يمكن إرجاع دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية إلى الآتي: (وليد ناصر، ٢٠٠٩، ليندا حسن الحبلى، محمد مطر، ٢٠٠٩، رشا حمادة، ٢٠١٠، محمد عبدالعزيز، ٢٠٠٣، Shaw, K, 2003)

(١) التهرب الضريبي: يعد التهرب الضريبي من دوافع الإدارة الرئيسية لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بمباركة المالكين الرئيسيين وبالتعاون مع مدققي الحسابات الخارجين، في التلاعب الضريبي وذلك عن طريق تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة المصاريف بهدف تخفيض الهامش الضريبي المترتب عليها.

(٢) تحقيق مكاسب شخصية: تعد المكاسب الشخصية من أهم دوافع الإدارة لاستخدام المحاسبة الإبداعية بالتعاون مع مدقق الحسابات الخارجي وعلى حساب كافة الفئات ذات المصالح في الشركة، بل يكون أحياناً على حساب الاقتصاد والمجتمع ككل كما ظهر ذلك بشكل واضح خلال الأزمة المالية العالمية ٢٠٠٨.

(٣) الوفاء بالمتطلبات اللازمة: تتقيد الشركات وإدارتها بالعديد من المتطلبات القانونية والتعاقدية والتنافسية اللازمة للاستمرار والمحافظة على الحصة السوقية، وتحقيق هذه المتطلبات يمكن الشركة من المحافظة على عملائها واستمرار تطورها، لذلك تستخدم الشركات أساليب المحاسبة الإبداعية

للوفاء بالمتطلبات اللازمة عندما لا تسمح ظروفها التشغيلية والاستثمارية بتحقيق تلك المتطلبات.

(٤) الحصول على التمويل أو المحافظة عليه: غالباً ما تسعى إدارات الشركات إلى الحصول على التمويل اللازم بأشكاله المختلفة عندما تعاني الشركات من مشاكل في السيولة اللازمة لاستمرار عملياتها التشغيلية أو الاستثمارية وأحياناً لسداد التزاماتها، وهنا تلجأ الشركات لإعادة تمويل نفقاتها، والتزاماتها، من خلال المؤسسات المالية باللجوء إلى أساليب المحاسبة الإبداعية لتحسين نتيجة النشاط والموقف المالي محاسبياً وليس حقيقياً لتحقيق شروط التمويل المفروضة من المؤسسات المالية، وإظهار الوضع المالي للشركة بشكل أفضل مما هو في أرض الواقع، حيث يطمئن المستثمرون عندما يجدون أن مبيعات الشركة تزداد بشكل تدريجي ومتوقع من سنة لأخرى وما ينتج عنه من إبقاء الأرباح ضمن ما يتوقعونه.

(٥) التأثير الإيجابي على سمعة الشركة في الأسواق بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأدائها، تحقيق مصالح شخصية تنعكس إيجاباً على إدارة الشركة لإظهارها بصورة جميلة أمام مجلس الإدارة.

(٦) التأثير على سعر سهم الشركة في الأسواق المالية حيث تكون الغاية من ذلك تعظيم القيمة المالية ومن ثم تحسين أسعار أسهم تلك الشركات في الأسواق المالية.

(٧) التصنيف المهني وذلك للحصول على تصنيف متقدم للشركة على منافسيها في مجال الأعمال مستندة إلى مؤشرات ومعايير مالية.

المبحث الرابع

أساليب المحاسبة الإبداعية ذات الأثر الضريبي

وطرق مواجهتها والحد منها

أساليب المحاسبة الإبداعية ذات الأثر الضريبي

هناك العديد من الوسائل والأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية والتي كشف عنها مركز الأبحاث والدراسات المالية والتحليل في الولايات المتحدة الأمريكية ويمكن استخدامها للتلاعب في القوائم المالية للشركات منها: (محمد مطر، ٢٠٠٨، 2009، Kieso D, Weygand J)

(١) تخفيض أرباح العام الحالي عن طريق تخفيض إيرادات العام أو تضخيم مصروفات العام ويؤدي هذا الأسلوب إلى ترحيل الأرباح إلى فترات مستقبلية على حساب الفترة الحالية، فأحياناً تقوم الشركات بالإسراع في إظهار مصروفاتها غير المستحقة خلال العام الحالي، للتهرب من الضرائب أو لحصول الإدارة على الفرصة لإظهار أرباح أكثر في المستقبل مما يعطي الانطباع أن إدارة الشركة قامت بعمل جيد في تحويل النتائج السلبية إلى أرباح إيجابية، ومن ذلك يتضح أن هذا الأسلوب أو الوسيلة ذات أثر ضريبي سلبي على الوعاء الضريبي مما يتطلب من مأمور الفحص تحميل كل فترة بما يخصها من إيرادات ومصروفات ومن ثم رد هذه الإيرادات التي تخص السنة إلى الوعاء الضريبي والمحاسبة عنها.

(٢) تسجيل إيراد مزيف: تتمثل هذه الطريقة في تسجيل إيرادات وهمية أو مزيفة، حيث يتم تسجيل الإيراد بشكل سريع بينما عملية البيع لا تزال

موضع شك، وحسب الأصول المتبعة فإن تسجيل الدخل يتم بعد اكتمال عملية تبادل المنفعة، ولكن أن يتم الاعتراف محاسبياً ودفترياً بالدخل المترتب على عملية البيع قبل أن تكتمل العملية ذاتها على أرض الواقع وقبل اكتمال عملية تبادل المنفعة فإن ذلك له أثر على مستخدمي القوائم المالية ولا يعتد بهذه العملية لأنه طبقاً للمادة (١٧) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أن صافى الربح المحاسبي يُعد طبقاً لما جاء بمعايير المحاسبة المصرية.

(٣) زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة: تتم ممارسة هذا النوع من التلاعب من خلال استخدام عدة أساليب يمكن لإدارة الشركة القيام بها، وهي تُعتبر من أساليب التلاعب الشائعة، إذ تعطي هذه الممارسات صورة إيجابية عن إدارة الشركة من خلال زيادة إيراداتها وأرباحها في الوقت الذي يكون فيه أداؤها سيئاً، وعادةً ما يكون هذا العائد ناجم عن عمليات غير جوهرية وغير تشغيلية، في هذه الحالة يُقيم مأمور الفحص وضع الإيراد من حيث خضوعه للضريبة من عدمه طبقاً للقوانين الضريبية، ومن ثم فإن هذا الإيراد إذا كان من الإيرادات الخاضعة للضريبة فسيقوم المأمور الفاحص بإخضاعه للضريبة لأن إدارة الشركة هي التي أقرت عن هذا الإيراد.

(٤) نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة: من المعروف أن المصاريف المترتبة على تنفيذ الأعمال قد تؤدي إلى تحقيق منافع قصيرة الأجل، مثل الإيجارات والرواتب والإعلانات التي تخصم مباشرة من الإيرادات، وقد تؤدي إلى منافع بعيدة الأجل، مثل المباني والآلات التي تُعد أصولاً يحسب إهلاكها على مدى طويل الأجل، في الوقت الذي تكون الفائدة منها قد تحققت فعلياً، وفي بعض الأحيان فإن بعض بنود هذه الأصول

تصبح عديمة المنفعة، وبالتالي يتم تسجيله كمصاريف تخصم مباشرة من الدخل، ويعد هذا الأسلوب من أساليب المحاسبة الإبداعية ذات الأثر الضريبي ومن ثم فإن المأمور الفاحص يقوم بتحميل كل سنة مالية بما يخصها من مصروفات وذلك بخصمها من الوعاء الضريبي أو ردها إليه حسب الحالة.

(٥) الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات: تقوم إدارة بعض الشركات في بعض الأحيان لغايات خاصة فيها مثل ارتباطات الالتزامات بشؤون قضائية أو الالتزامات بالشراء بالإفصاح المتحفظ عن التغييرات التي تحدث في حسابات الالتزامات، هذا الأسلوب ليس له أثر ضريبي ولكن طبقاً للمادة (١٧) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ يجب تعد الشركات قوائمها طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية وذلك حتى لا تضر بمصالح المساهمين الذين هم في النهاية ممولين للخرينة العامة للدولة، كما أن ذلك من اختصاص المراجع الخارجي للشركة وأصحاب المصالح في المقام الأول، وإن كان سوق العمل تكثر به مثل هذه الممارسات !

(٦) نقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة: تهدف هذه الطريقة إلى تخفيض الأرباح الحالية ونقلها إلى فترة مالية لاحقة تكون الحاجة لها أكثر إلحاحاً، وعادة ما تُستخدم هذه الطريقة في حالة وجود اختلافات واضحة بين القيمة الدفترية وبين القيمة السوقية أو عندما تكون أوضاع الشركة في السنة الجارية ممتازة، فنقوم بترحيل هذه الأرباح إلى فترات مستقبلية تعتقد إدارة الشركة أنه يمكن أن تكون عصبية، ومن المعروف محاسبياً أن الإيرادات يجب أن تسجل خلال الفترة المالية التي تحققت واكتُسبت فيها إذا تمت الخدمات المقدمة مقابل هذه الإيرادات في الفترة المالية نفسها، ومن ثم فإن

هذا الأسلوب ذا أثر ضريبي، وعلى الأمور الفاحص رد هذا الإيراد إلى الوعاء الضريبي لإحباط الأثر الضريبي السلبي على الحصيلة.

(٧) نقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلاً إلى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة: تستخدم هذه الأساليب في الأوقات التي تواجه فيها الشركات أوقات صعبة، لأن تراجع الأعمال وغيرها من النكسات يدفع المديرين إلى عمل إجراءات في السجلات المحاسبية لمواجهة ذلك على أمل أن المستقبل سيكون أفضل، وبهدف التخفيف من الأعباء عن الوقت الراهن على حساب مستقبل جيد متوقع، أحياناً تتيح القواعد المحاسبية للشركة الاختيار بين عدد مختلف من الوسائل المحاسبية، ولذلك يمكن للشركة أن تختار السياسة المحاسبية التي تعطي الصورة المفضلة عنها، هذه العملية ذات أثر ضريبي سلبي ومن ثم على الأمور الفاحص رد هذه المصروفات إلى الوعاء الضريبي وذلك لإحباط الأثر الضريبي السلبي.

(٨) استخدام بعض المدخلات في الحسابات التي ترتبط بالتقييم أو التنبؤ، في هذه الحالة يمكن للمحاسب المبدع أن يتلاعب بالقيمة إما عن طريق الوسيلة التي يتم بواسطتها وضع مجمل للتقييم أو عن طريق اختيار مئمن أو مقيم معروف باتخاذها اتجاهها تفاؤليا أو تشاؤميا حسب رغبة المحاسب وبالرغم من وجود أثر ضريبي لهذا الأسلوب إلا أن مصلحة الضرائب ليس لديها خيار في قبول هذا التقييم من عدمه طالما معتمد من المحاسب القانوني للشركة وهيئة سوق المال.

(٩) يمكن إدخال الصفقات الاصطناعية إما للتلاعب في مبالغ الميزانية أو لتحريك الأرباح بين فترات محاسبية، ويتحقق ذلك عن طريق الدخول في

صفتين أو أكثر متصلتين مع طرف ثالث ميل للمساعدة، من الواضح أن ذلك أثر ضريبي، فإذا ثبت وتكشف ذلك أمام مصلحة الضرائب فإنها تراعى ذلك عند المعاملة الضريبية لمثل تلك الصفقات، بحيث تحبط الأثر الضريبي السلبي.

يلاحظ أن عدم التمثيل الصادق للعمليات والأحداث المالية التي حدثت في الشركة والتي يتم التعبير عنها بالقوائم المالية، وعدم الاهتمام بجوهر حقيقة المعلومات والاكتفاء فقط بشكلها القانوني، وعدم الحيادية عند إعداد المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، عدم الاحتياط عند إعداد القوائم المالية لكل من العناصر غير المؤكدة كالأصول والمطلوبات، وعدم تكاملية المعلومات المعروضة لكل بند من بنود القوائم المالية إلى فقدان الموثوقية بالبيانات المالية نتيجة لإتباع أساليب المحاسبة الإبداعية من قبل إدارات الشركات والمنظمات. يمكن إلقاء الضوء بشكل أكثر وضوحاً على بعض أشكال وممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية ذات الأثر الضريبي من خلال الجدول رقم (١) التالي: المصدر: (الجدول من إعداد الباحث)

البيان	ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل	ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي
العملية	تسجيل الإيراد بشكل سريع بينما عملية البيع لا تزال موضع شك أو أثبات مبيعات الفترة التالية ضمن إيرادات هذه الفترة المنتهية، أو تسجيل إيرادات وهمية ضمن إيرادات الفترة، تسجيل عائد الاستثمار ضمن الدخل التشغيلي، زيادة المبيعات بإيراد خدمات ما بعد البيع	تضخيم قيمة الأصول بأصول معنوية قبل شراؤها مثل الاعتراف بالشهرة غير المشتراة أو المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية، أو تخفيض مخصص الديون المشكوك فيها وبالتالي زيادة أرباح الفترة المالية الحالية، واستخدام المخصصات في غير الغرض الذي تم تكوينها من أجله لتخفيض مصروفات الفترة الحالية، التلاعب في تقدير قيمة

ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي	ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل	البيان
المخصصات طبقاً لمعدلات الربحية وبالتالي التأثير على رقم الأرباح، أو التلاعب في نسب إهلاك الأصول الثابتة المتعارف عليها وذلك بتخفيضها عن النسب المستخدمة في السوق.	وفوائد التمويل، الاعتراف بكامل ثمن البيع بالتقسيط ضمن إيرادات الفترة التي تم فيها البيع، إثبات بضاعة الأمانة المرسلة للوكلاء والتي ما زالت لديهم كمبيعات للفترة الحالية.	
يحدد المأمور الفاحص الأثر الضريبي ويقوم بتصحيح الوضع بالإضافة والخصم لمعالجة أثره على الوعاء الضريبي.	يحدد المأمور الفاحص الأثر الضريبي ويقوم بتصحيح الوضع بالإضافة والخصم لمعالجة أثره على الوعاء الضريبي.	الأثر الضريبي
التلاعب في أسعار السوق للاستثمارات المتداولة بهدف التلاعب في تقييم محفظة الأوراق المالية.	تقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة	العملية
يحدد المأمور الفاحص الأثر الضريبي ويقوم بتصحيح الوضع بالإضافة والخصم لمعالجة أثره على الوعاء الضريبي.	هذا الأسلوب ذا أثر ضريبي ومن ثم فإن المأمور الفاحص يقوم بتحميل كل سنة مالية بما يخصها من مصروفات وذلك بخصمها من الوعاء الضريبي أو ردها إليه.	الأثر الضريبي
عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية عند تحديد قيمة الأصول الثابتة المدرجة بالميزانية، وذلك بإجراء عملية إعادة تقييم للأصول.	زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة، أو التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة وذلك لإزالة البنود غير المتكررة وكذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمنشأة باعتبارها أسهماً تجارية تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل لتقييمها من طريقة التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية، عدم الاعتراف بخسائر فروق العملة نتيجة لعدم إعادة	العملية

ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي	ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل	البيان
	تقييم الالتزامات بالعملة الأجنبية على أساس أسعار الصرف السائدة في تاريخ إعداد القوائم المالية.	
يترتب على هذا الأسلوب إجراء عملية تقييم للأصول غير مسموح بها طبقاً للقوانين الضريبية بهدف التهرب من الضرائب بعدم خضوع هذه الأرباح للضريبة، وقد نصت المادة (٥٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على " تخضع للضريبة الأرباح الرأسمالية الناتجة عن إعادة التقييم بما فيها أرباح الاستحواذ في حالة تغيير الشكل القانوني للشخص الاعتباري ويكون للشخص الاعتباري تأجيل الخضوع للضريبة بشرط إثبات الأصول والالتزامات بقيمتها الدفترية وقت تغيير الشكل القانوني وذلك لأغراض حساب الضريبة وأن يتم حساب الإهلاك على الأصول وتحويل المخصصات والاحتياطيات..." ومن ثم إذا تبين ذلك أمام المأمور الفاحص فإنه يخضع الأرباح الرأسمالية الناتجة عن عملية إعادة التقييم للضريبة على الفور ومن ثم يكون أحبط الأثر الضريبي لهذا الأسلوب من أساليب المحاسبة الإبداعية	في هذه الحالة يُقيم مأمور الفحص وضع الإيراد من حيث خضوعه للضريبة من عدمه طبقاً للقوانين الضريبية، ومن ثم فإن هذا الإيراد إذا كان من الإيرادات الخاضعة للضريبة فسيقوم المأمور الفاحص بإخضاعه للضريبة لأن إدارة الشركة هي التي أقرت عن هذا الإيراد.	الأثر الضريبي
التلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية، وعدم الإفصاح عن بنود النقد المقيدة، أو إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض أسعار الأصول المتداولة.	نقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة.	العملية

ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي	ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل	البيان
يحدد المأمور الفاحص الأثر الضريبي ويقوم بتصحيح الوضع بالإضافة والخصم لمعالجة أثره على الوعاء الضريبي.	يجب أن تسجل الإيرادات خلال الفترة المالية التي تحققت واكتسبت فيها إذا تمت الخدمات المقدمة مقابل هذه الإيرادات في الفترة المالية نفسها، ومن ثم فإن هذا الأسلوب ذا أثر ضريبي يؤثر على الوعاء الضريبي، وعلى المأمور الفاحص رد هذا الإيراد إلى الوعاء.	الأثر الضريبي
التلاعب في الذمم المدينة من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة أو إدراج الاستثمارات طويلة الأجل ضمن الاستثمارات المتداولة بهدف زيادة رأس المال العامل أو إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحقيقها، مثل إثبات إيراد متوقع تحصيله من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل إصدار الحكم، تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية أو العكس، أو إجراء مقاصة بين بعض بنود الأصول (حسابات مدينة) وبعض بنود الالتزامات بما يودى إلى تخفيض قيمة كل من الأصول والالتزامات، وإظهار نسبة التداول بأكثر من قيمتها الحقيقية، وإظهار نسبة الرافعة المالية أقل من قيمتها الحقيقية.	الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات	العملية
يحدد المأمور الفاحص الأثر الضريبي ويقوم بتصحيح الوضع بالإضافة والخصم لمعالجة أثره على الوعاء الضريبي.	قد لا يكون لهذه العملية أثر ضريبي برغم من أن ذلك قد يؤثر على حقوق المساهمين الحاليين ويضر بالمستثمرين المرتقبين ومن ثم يطالب الباحث المشرع الضريبي بالتدخل من أجل ضبط المجتمع الضريبي.	الأثر الضريبي

ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي	ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل	البيان
<p>عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن الالتزامات قصيرة الأجل، أو عدم الكشف عن الديون المتعثرة بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها أو القيام بأخطاء متعمدة في تصنيف الحسابات طويلة الأجل على أنها أصول متداولة بهدف تحسين سيولة المنشأة، أو التأثير على نسبة الرافعة المالية (الالتزامات / حقوق الملكية) عن طريق إدراج الأرصدة الدائنة المستحقة للمساهمين ضمن حقوق المساهمين بدلاً من إدراجها ضمن الالتزامات، أو الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل لتحسين نسبة السيولة، أو إجراء المقاصة بين أرصدة حسابات النقدية و البنوك المدينة و البنوك الدائنة للتأثير على نسبة التداول و الرافعة المالية.</p>	<p>تحميل مصروفات وعمولات اقتناء الاستثمارات إلى قائمة الدخل بدلاً من إضافتها لتكلفة الاستثمارات، أو رسملة التكاليف التشغيلية</p>	العملية
<p>قد لا يكون لهذه العملية أثر ضريبي رغم من أن ذلك قد يؤثر على حقوق المساهمين الحاليين و يضر بالمستثمرين المرتقبين و على فرض الاستمرارية من عدمه، ومن ثم يطالب الباحث المشرع الضريبي بالتدخل من أجل ضبط المجتمع الضريبي.</p>	<p>هذه العملية ذات أثر ضريبي ومن ثم على الأمور الفاحص مراعاة الأثر الضريبي بالسلب أو الإيجاب وذلك لإحباطه.</p>	الأثر الضريبي
<p>المخزون: تضمين المخزون ببضاعة راکدة و متقادمة بالإضافة إلى التلاعب في أسعار التقييم لتخفيض تكلفة البضاعة المباعة و تضخيم الأرباح أو تعديل الأعمار الافتراضية لأصول الثابتة لتخفيض معدلات إهلاكها وبالتالي تخفيض المصروفات، تحميل بعض</p>	<p>استغلال مرونة أساس الاستحقاق في معالجة الإيرادات و المصروفات</p>	العملية

البيان	ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل	ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي
		المصروفات الخاصة بأحد الأصول الثابتة على أصل آخر ذو معدل إهلاك أقل، رسملة تكلفة الاقتراض أو أعباء التمويل الخاصة باقتناء الأصول الثابتة على الرغم من عدم توافر شروط الرسملة، رسملة التعويضات المستحقة لبعض العملاء.
الأثر الضريبي	هذه العملية ذات أثر ضريبي سلبي ومن ثم على الأمور الفاحص رد هذه المصروفات إلى الوعاء الضريبي أو المحاسبة عن الإيرادات وبذلك يكون قد تم إحباط الأثر الضريبي.	يحدد الأمور الفاحص الأثر الضريبي ويقوم بتصحيح الوضع بالإضافة والخصم لمعالجة أثره على الوعاء الضريبي.

المبحث الخامس

التجربة المصرية في إحباط الأثر الضريبي السلبي

لممارسات المحاسبة الإبداعية بالقوائم المالية

ما زالت مسؤولية مدقق الحسابات عن اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية (Accounting Creative) من غش وتحريف من أكثر القضايا إثارة للجدل التي تواجه مهنة التدقيق، بل مازال هناك فجوة بين ما يتوقعه المجتمع والجمهور العام من المدققين والمراجعين وبين ما يقوم به المدققين والمراجعين بالفعل طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها وإذا كانت طوائف المجتمع المهتمة بتقرير المراجعة يتوقعون أن يكشف المدققين ممارسات المحاسبة الإبداعية من تلاعبات وغش، إلا أن معايير المهنة قد أكدت على أن مسؤولية المدققين في هذا الشأن تتجه إلى أن التخطيط لعملية التدقيق العادية لا تتم في المقام الأول لاكتشاف الغش والأخطاء فقط، والمثير للجدل أنه في بداية عهد التدقيق والمراجعة كانت وظيفة المدقق وخاصة الخارجي تنصب على اكتشاف الأخطاء والغش ثم تطورت إلى إبداء الرأي الحيادي عن عدالة وصدق القوائم المالية، إلا أن الاهتمام بمسئولية المراجعين في اكتشاف حالات الغش والتحريف قد نشط وبدأ مرة أخرى يحثل الصدارة في أوائل الثمانينات نتيجة لفشل العديد من المشاريع والشركات وإفلاسها والانهيارات غير المتوقعة للعديد من أسواق المال، فضلاً عن ازدياد الوعي والاهتمام السياسي والعام للجمهور بفداحة حجم التلاعبات والغش والتحريف في بيانات الكثير من المنشآت ولأسيما ذلك الذي يتم عن طريق أعضاء مجلس الإدارة والمديرين.

(علي الخشاوي، محسن الدوسري، ٢٠٠٨، ٣)

اكتشف المشرع الضريبي أن المراجع تخلى بعض الشيء عن دوره في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية بل قد يتورط فيها، مما دفعه إلى تعديل التشريع الضريبي ليحبط الأثر الضريبي السلبي لمثل هذه الممارسات، حيث نصت المادة ٩٢ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المعدل على "عند تحديد الربط الضريبي لا يعتد بالأثر الضريبي لأية معاملة يكون الغرض الرئيسي من إتمامها أو أحد الأغراض الرئيسية تجنب الضريبة بالتخلص منها أو تأجيلها يستوي في ذلك أن تتم المعاملة على شكل صفقة أو اتفاق أو وعد أو غير ذلك أو أن تتم على مرحلة واحدة أو على عدة مراحل وتكون العبرة لدى ربط الضريبة بالجوهر الاقتصادي الحقيقي للمعاملة، ويكون الغرض الرئيسي للمعاملة أو أحد هذه الأغراض تجنب الضريبة بصفة خاصة في الحالات الآتية:

(أ) إذا كان الربح المتوقع لها قبل خصم الضريبة ضئيل بالمقارنة مع قيمة المزايا الضريبية المتوقعة للمعاملة.

(ب) أدت المعاملة إلى إعفاءات ضريبية ملحوظة لا تعكس المخاطر التي يتعرض لها الممول أو تدفقاته النقدية نتيجة للمعاملة.

(ج) إذا تضمنت المعاملة بعض العناصر التي لها تأثير متناقض أو يؤدي إلى إلغاء بعضها بعض، وفي جميع الأحوال يقع على المصلحة عبء إثبات أن الغرض الرئيسي أو أحد الأغراض الرئيسية هو تجنب الضريبة وللممول أن يقدم الدليل على أنه لا توجد أسباب ضريبية وراء اختياره أو إتمامه للمعاملة، وتشكل لجنة بقرار من الوزير برئاسة رئيس المصلحة أو من ينيبه للنظر في حالات التجنب الضريبي ولا يجوز إخطار الممول بتوافر

إحدى حالات تجنب الضريبة في شأنه إلا بعد موافقة اللجنة. (مضافة
بالقانون ٥٣ لسنة ٢٠١٤ ويعمل به من ٢٠١٤/٧/١)

تعددت الآراء والتحليلات والتفسيرات حول مضمون هذا النص
التشريعي، فذهب البعض (عبدالله العادلي، ٢٠١٥) إلى أن المشرع الضريبي
لن يعترف بالتخطيط الضريبي غير المشروع أو الورقي الناتج عن ممارسات
المحاسبة الإبداعية غير المشروعة وأن من حقه إعادة تحديد أرباح الاتفاق أو
الصفقة أو العملية على أساس السعر المحايد ومن ثم إعادة تكيف الصفقة أو
العملية إلى جوهرها وطبيعتها الأساسية لها وبما يتفق مع القانون وتعديل قيمة
الضريبة المستحقة، كما أن المشرع لم ينص على تجريم التخطيط الضريبي
غير المشروع أو إحالته إلى مكافحة التهرب الضريبي بل فقط عدم الاعتراف
بآثاره الضريبية عند ربط الضريبة، كما يقع على المصلحة عبء إثبات أن
الغرض الرئيسي أو أحد الأغراض الرئيسية هو تجنب الضريبة وللممول أن
يقدم الدليل على أنه لا توجد أسباب ضريبية وراء اختياره أو إتمامه للمعاملة.

وتبنى البعض وجهة نظر أخرى مفادها أنه لا يمكن مطالبة الممول
بتجاهل فرصة أمامه لتخفيض أعباء الضريبة أو أن يخطط لاستغلالها،
وليس هناك غرو من لجوء الممول إلى اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي
للاستفادة بما ورد بها من خفض سعر الضريبة أو المعاملة المميزة للإتاوات،
ويرى البعض (أسامة عبدالحالق، ٢٠١٢) أن تطبيق هذه المادة يجعل التكلفة
الضريبية لمختلف الصفقات من هذا النوع معلقة حتى يتم الربط عليها من
مصلحة الضرائب أو يصدر رأى مسبق بشأنها وهو ما يجعل هذه المادة
طاردة للاستثمار بشأن الضريبة على مثل هذه الصفقات وتجعل القطاع غير
الرسمي غير الملتزم في وضع أفضل من القطاع الرسمي، ولذلك يجب

الوقوف باستمرار على الجديد في مجال التخطيط الضريبي المحلي والدولي وأوراق العمل التي قدمتها الإدارات الضريبية لمؤتمر الدول العشرين الكبرى لتبنى آليات تحد من التخطيط الضريبي المحلي والدولي، ويلاحظ هنا تشابه هذا الدور الضريبي مع دور مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية المنبثق من الاتحاد الدولي للمحاسبين في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية،، حيث عندما قرر مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية المنبثق من الاتحاد الدولي للمحاسبين إجراء تعديلات على معايير المحاسبة الدولية التي يصدرها (International Accounting Standards) (وتغييرها لتصبح معايير التقارير المالية الدولية (International Financial Reporting Standards) (كان يهدف من وراء هذا التغيير إلى عدة نقاط من أهمها: (يحيى أبو طالب، ٢٠١٠، KPMG، 2007).

(١) التقارب مع معايير المحاسبة الأمريكية (Financial Accounting Standards Boards).

(٢) تلبية رغبة مجلس الوحدة الاقتصادية بالاتحاد الأوروبي بإصدار معايير محاسبية جديدة تساعد على توحيد التطبيق المحاسبي بين دول الاتحاد الأوروبي على غرار توحيد العملة الأوروبية.

(٣) الأخذ بعين الاعتبار التطورات الكبيرة والتغيرات التي حدثت وخاصة قيام العديد من دول العالم بإصدار معايير محاسبة محلية تستند بشكل أساسي على معايير المحاسبة الدولية.

(٤) حدوث بعض التجاوزات والاستغلال السيئ من قبل بعض المحاسبين لتلك المعايير عبر استغلالهم لبعض نقاط الضعف الموجودة بالمعايير والتي كانت احد نتائجها ظهور المحاسبة الإبداعية.

رأى مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية أدراج بعض التعديلات والتغييرات وذلك تلافياً للاستغلال السيئ للمعايير القديمة، وكذلك للقضاء على أي ممارسات من ممارسات المحاسبة الإبداعية والتي ظهرت في ظل المعايير المحاسبية الدولية القديمة، ومن أهم تلك التعديلات:

- العمل على إلغاء غالبية البدائل في معايير المحاسبة، والاكتفاء بمعالجة محاسبية واحدة وذلك بهدف توحيد المعالجات وعدم فسح المجال للاختيار بين عدة بدائل بحيث تستغل تلك البدائل في تجميل صورة الدخل أو تضخيم الأرباح أو التغطية على بعض الملاحظات على نشاط الشركة.
- إضافة مرفقات لكل معيار محاسبي يوضح كيفية التطبيق العملي، ويعتبر هذا الأمر من وجهة نظر الباحثين من أهم التغييرات أو التعديلات التي طرأت على معايير المحاسبة الدولية الجديدة، فقد اتضح أن هنالك صعوبات متعددة في التطبيق العملي للكثير من فقرات معايير المحاسبة، حيث يصعب على الكثير من المتخصصين توضيح كيفية التطبيق السليم لغموض بعض الفقرات داخل المعيار الأمر الذي قد يستغله بعض ضعاف النفوس في القيام بعملية تلاعبات أو تحريفات لبعض بنود التقارير المالية بحجة عدم الوضوح أو الفهم السليم للمعيار، ومن ثم يجب العمل على إلغاء التناقضات والتعارض الموجود بين بعض المعايير بالإضافة إلى إزالة أي غموض قد يكتنف تلك المعايير الأمر الذي يغلق الباب أمام من

يريد أن يستغل تلك التناقضات أو الغموض الذي يكتنف بعض تلك المعايير .

▪ إدخال التفسيرات الملحقة بالمعايير إلى داخل المعايير نفسها بدلاً من فصلها في ملحق خاص بكل معيار .

النتائج والتوصيات:

أولاً: النتائج:

(١) هناك عدة تعاريف لمفهوم المحاسبة الإبداعية البعض منها تقادم ولم يعد موجود والبعض الآخر يتجه نحو منع ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها واعتبارها أعمال غير أخلاقية إلا أنها جميعها تتفق على أنها عبارة عن عمليات أو ممارسات حديثة ومعقدة ومبتكرة يقوم من خلالها المحاسبون استخدام معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية والضريبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركات أو التلاعب بها بقصد تحقيق أهداف محددة.

(٢) إن أهم أهداف المحاسبة الإبداعية هو تقديم انطباع " مفضل " عن الأرباح وتجميل صورة الدخل وذلك لخدمة مختلف الأغراض والأهداف، وهناك العديد من الأساليب والممارسات التي تستخدم في إدارة الأرباح وتجميل صور الدخل.

(٣) إعطاء المراجع الضريبي لدى الجهات التي تستخدم ممارسات المحاسبة الإبداعية في تشويه القوائم المالية صلاحيات واسعة مثله مثل موظف الجهاز المركزي للمحاسبات لأن هذا يجمع بين وفرة الحصيلة والعدالة الاجتماعية للضريبة.

وتؤكد هذه النتائج صحة الفرضية الأولى التي تشير إلى: " يحقق إحباط الأثر الضريبي السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية الجمع بين وفرة الحصيلة والعدالة الاجتماعية للضريبة.

٤) هناك توجه عام لدى جهات تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة ومجلس معايير المحاسبة الدولية والإدارات الضريبية في معظم دول العالم نحو منع ممارسات المحاسبة الإبداعية واكتشافها في حالة حدوثها وإحباط أثارها الضريبية كحد أدنى إن لم نستطع تجريمها.

٥) هناك العديد من الأساليب الحديثة للكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ومن أبرزها حوكمة الشركات ولجان المراجعة، وعدم تغيير السياسات المحاسبية وغيرها من الطرق الكثيرة.

وتؤكد هذه النتائج صحة الفرضية الثانية التي تشير إلى: " لا توجد مشكلات جوهرية تعوق إحباط الأثر الضريبي السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.

٦) تعتبر عملية مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية من الأمور الصعبة والمعقدة، ولذا على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لكشف تلك الممارسات ومن ثم المحاولة للحد منها وتعتبر يقظة وكفاءة المراجعين والمراقبين في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية هي الوسيلة الأهم لمكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية، وإن كان دور المراجع محل اتهام في هذه القضية!

٧) إن ظهور ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتبر أحد الأسباب التي أجبرت مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية إلى تغيير معايير المحاسبة الدولية

Accounting (International Standards) (لتصبح معايير التقارير المالية الدولية (International Financial) Reporting Standards).
٨) لا يوجد في القوانين الضريبية أو قانون الشركات أو القوانين المتعلقة بالمحاسبة والمراجعة ما يمنع المشرع الضريبي والإدارة الضريبية من اتخاذ الإجراءات التي تؤدي إلى إحباط الأثر الضريبي السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية وتؤكد هذه النتائج صحة الفرضية الثالثة التي تشير إلى: "لا يتعارض إحباط الأثر الضريبي السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية مع القوانين المرتبطة." "

ثانياً: التوصيات:

في ضوء نتائج البحث يوصى الباحث بالآتي:

- ١- ضرورة أن يولي أساتذة الجامعات (اختصاص المحاسبة) أهمية لتعريف الطلاب على أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية والتي تؤدي إلى فقدان الموثوقية في المعلومات الصادرة عن أي شركة أو مشروع نتيجة لاستخدام تلك الممارسات.
- ٢- ضرورة عقد مؤتمرات وندوات لتوعية المهتمين بمهنة المحاسبة والتدقيق والضرائب بموضوع ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثرها على تآكل الأوعية الضريبية ونشوء الأزمات المالية العالمية.
- ٣- ضرورة تركيز الجهات المسؤولة عن مهنتي المحاسبة والتدقيق على إيجاد الآليات الكفيلة بتعزيز ورفع السلوك الأخلاقي لهذه المهنة وتجنب

- المتهين لها من الوقوع في ممارسات المحاسبة الإبداعية مع بيان العقوبات والمسئوليات نتيجة إتباع هذه الأساليب.
- ٤- ضرورة حرص المحاسبين القانونيين على الالتزام بإظهار المعلومات الدقيقة لأي شركة يقومون بعملية تدقيقها مبتعدين عن أي تحيز أو تأثير بالإدارات الخاصة بهذه الشركات.
- ٥- بث الوعي الكافي لمعرفة وتوضيح المحاسبة الإبداعية وذلك بغرض بيان أضرارها وبالتالي الحد منها ومحاربتها بالوسائل الصحيحة.
- ٦- تفعيل التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة ووضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الأخلاق المهني التي من أهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي يجب أن يلتزم بها المحاسب.
- ٧- تفعيل لجان المراجعة لما لها من دور في الحد من التلاعبات وممارسات المحاسبة الإبداعية.
- ٨- التركيز والعمل على تطوير وتدريب المدققين ومأموري الضرائب بشكل مستمر خاصة، بحيث يتمتعوا بالوعي المهني والثقافة والإدراك الكافي بمختلف الأنشطة الاقتصادية والمستجدات في بيئة الأعمال والعوامل التي قد تؤثر على المراكز المالية للعملاء أو في عناصر أو موارد أعمالهم أو في قدرتهم على الاستمرار.
- ٩- تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين والمهتمين ومستخدمي البيانات والمعلومات المالية على مختلف أطيافهم عن طريق عرض برامج محاسبية تثقيفية وتعليمية وعقد حلقات نقاشية لمستخدمي المعلومات

المالية تشرح الممارسات الإبداعية التي تمارسها بعض الشركات وأهم التطورات في مجال المراجعة والمحاسبة والضرائب.

١٠- تشديد الرقابة من قبل الجهات الرقابية (وزارة التجارة، البورصة المصرية، غرفة التجارة والصناعة...إلخ) على الشركات التي تتورط في القيام ببعض ممارسات المحاسبة الإبداعية.

١١- تفعيل دور حوكمة الشركات (Corporate Governance) وحث الشركات والمؤسسات المالية على تطبيقها لما لها من دور في زيادة الشفافية والإفصاح الأمر الذي يساعد على التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

١٢- سرعة إصدار القوانين والتشريعات اللازمة التي تكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وتساعد على الحد منها، أسوة بالتشريع الضريبي المصري.

١٣- وضع آليات في نظام المعلومات المحاسبي تؤدي إلى الإفصاح والكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.

قائمة المصادر والمراجع الرئيسية

أولاً: المصادر و المراجع العربية

كتب:

١. محمد مطر (٢٠٠٨) "الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني"، دار وائل للنشر، ط ١٠، عمان، الأردن.
٢. يحيى محمد أبوطالب، (٢٠١٠) " المحاسبة الدولية وفقاً لأحدث إصدارات معايير المحاسبة المصرية المعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقارير المالية في إطار نظرية المحاسبة"، الدار الجامعية، الإسكندرية.

دوريات علمية:

١. رشا حمادة، (٢٠١٠) " دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية - المجلد ٢٦ - العدد الثاني.
٢. علي الخشاوي، محسن الدوسري، (٢٠٠٨)، " المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجه"، ديوان المحاسبة، عمان، الأردن.
٣. محمد عبدالعزيز خليفة (٢٠٠٣)، " إطار مقترح لتفسير سلوك الوحدات الاقتصادية في التأثير على القوائم المالية دراسة ميدانية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني.
٤. وليد ناصر، (٢٠٠٩) "مدى إدراك محلي الائتمان لمخاطر إجراءات المحاسبة الخلاقة وللإجراءات المناسبة للكشف عنها البنوك التجارية الأردنية".

مؤتمرات:

١. أسامة على عبدالخالق، (٢٠١٢)، ورقة بحثية بعنوان " مدى التوافق بين أحكام السعر المحايد ضريبياً ومتطلبات بناء المناخ الجاذب للاستثمار في مصر " المؤتمر الضريبي الثامن عشر بعنوان نحو نظام ضريبي ملائم لمواجهة التحديات المعاصرة، دار الدفاع الجوي، القاهرة، ٢٦-٢٨ يونيو.

٢. عبدالله العادلي، ورقة بحثية بعنوان " مقترحات مواجهة التخطيط الضريبي "، المؤتمر الضريبي الثاني والعشرين بعنوان تطوير النظام الضريبي المصري في ضوء متطلبات الاستثمار والتنمية، دار الضيافة، العباسية ٨، ٩ يونيو ٢٠١٥، ص ٣- ٢٩.

٣. محمد مطر، ليندا حسن الحبلي (٢٠٠٩)، " دور مدققو الحسابات الخارجية في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة الأردنية "المؤتمر العلمي الدولي السابع كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزرقاء الخاصة، للفترة من ١٠ - ١١ نوفمبر، الزرقاء - الأردن.

أخرى:

١. أشرف العربي (٢٠١٦) "جريدة الفجر، رئيس مصلحة الضرائب الأسبق: رجال الأعمال يتهبون من سداد ٣٥٠ مليار جنيه سنويًا، ١ يناير ٢٠١٦.
٢. قانون ضريبة الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥.
٣. ميسون بنت محمد بن علي القرى، (٢٠١٠) " دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية " رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبدالعزيز.

المصادر الأجنبية:

A) Artcils and periodicals:

1. Amat, O. and Blake , J., 2003 “ The Ethics of Creative Accounting”, Accounting and Business Research.
2. Desai. H, Hogan C, Wilkins. M, (2003), **The Reputational Penalty for Aggressive Accounting Earnings Restatements and Management Turnover**, Working paper, M41. Available in: www.ssrn.com
3. Gowthorpe C, Amat. O, (2004), Creative Accounting Nature, Incidence and Ethical Issues, Journal of Economic Literature Classification.

4. KPMG,(2007),IFRS:an overview international financial reporting standards – august. www.KPMG.com
5. Naser, K. and M. Pendlebury: 1992, ‘A Note on the use of Creative Accounting’, British Accounting Review 24.
6. Nicolas,Véron, (2008)," Fair Value Accounting Is the Wrong Scapegoat for This Crisis"
<http://www.sec.gov/comments/4-560/4560-3.pdf>.
7. Oliveras. E, Amat. O, (2003). Ethics and Creative Accounting: Some Empirical Evidence on Accounting for Intangibles in Spain, University of Pompeu Fabra, Economics and Business working paper No. 732. available in journals.co.za.
8. Rabin CE, (200٥) “**Determinates of Auditors' Attitudes Towards Creative Accounting**, research journal of the schoole of accounting sciences. available in www.soa.wits.ac.za
9. Shaw,K, (2003), Corporate Disclusune Quality, Earning Management and Earning timelines, Journal of Business Research, Vol-56, Issue 12,Dec.

B) Books and other:

1. Kieso D., Weygand J., (2009), Intermediate Accounting, 13th edition, John Wiley and Sons.
2. Mulford, C. E. Comisky, (2002). The Financial Numbers Game, John Wiley & Sons, Inc.