

أثر استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية

- دراسة حالة في مكتب محافظ حسابات -

The impact of using the creative accounting methods on the credibility of financial statements
- Case study in office auditor-

د. خيرالدين داحو¹، د. نبيلة بومدين²، د. عبد الخالق أودينة³¹ جامعة الجزائر 3، مخبر إدارة التغيير في المؤسسة الجزائرية- الجزائر (الجزائر) dahou.kheireddine@univ-alger3.dz² جامعة الجزائر 3، مخبر إدارة التغيير في المؤسسة الجزائرية- الجزائر (الجزائر) boumediene.nabila@univ-alger3.dz³ المركز الجامعي بتيبازة- تيبازة (الجزائر) oudina.abdelkhalek@cu-tipaza.dz

تاريخ النشر: 2023/06/15

تاريخ القبول: 2023/06/04

تاريخ الارسال: 2023/04/23

ملخص:

هدفت هذه الدراسة تحديد أثر استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية، وتم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي وأسلوب دراسة الحالة لمؤسسة اقتصادية تنشط في مجال الاستيراد، وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن استخدام هذه الأساليب تعمل على تحقيق أهداف قصيرة المدى للمؤسسات، وذلك عن طريق نشر قوائم مالية لا تعكس الصورة الصادقة للمؤسسة، وغالبا ما يستخدم المحاسب قيود تسوية في السنة الموالية من أجل تفادي لفت الانتباه لمختلف مستخدمي القوائم المالية من مستثمرين، مسيرين، الإدارة الجبائية والتجارية، كما أنّ أسلوب تسجيل إيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع الشك المستخدم في هذه الدراسة يؤثر على الميزانية وجدول حسابات النتائج ولا يؤثر على جدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات الأموال الخاصة.

كلمات مفتاحية: المحاسبة الإبداعية، القوائم المالية، مصداقية القوائم المالية.

تصنيفات JEL: M40، M41، M49.

Abstract :

This study aimed to determine the effect of using creative accounting methods on the credibility of the financial statements, this study concluded that the use of these methods achieves the short-term goals of the institutions, by publishing financial statements that do not reflect the true image of the institution, and the accountant often uses settlement entries in the following year in order to avoid drawing attention to the various users of the financial statements from investors, managers, management tax, commercial, the method of quickly recording revenue in an uncertain sale used in this study affects the balance sheet and the table of results accounts and does not affect the table of treasury flows and the table of capital changes.

Keywords: creative accounting; financial statements; Credibility of the financial statements.**Jel Classification Codes:**M40,M41, M49.

المؤلف المرسل: عبد الخالق أودينة، الايميل: oudina.abdelkhalek@cu-tipaza.dz

المقدمة:

تعد المحاسبة أهم أداة أو تقنية لإيصال المعلومات المتعلقة بأنشطة المؤسسة لأصحاب المصلحة من خلال عرض القوائم المالية دورياً، وقد عرفت تطوراً كبيراً منذ نشأتها وتفرعت إلى عدة أنواع عديدة حتى وصلت إلى ما هي عليه اليوم، وذلك نتيجة للتطورات والتغيرات التي طرأت على البيئة الاقتصادية والمالية العالمية، حيث تعتبر هذه القوائم المالية المرآة العاكسة لوضع المؤسسة والتي يعتمد عليها أصحاب المصلحة في اتخاذ القرارات، لذا فإنّ القائمين عليها أصبحوا يبتكرون أساليب جديدة لتوجيه القوائم المالية والتلاعب بها لعرضها لأصحاب المصلحة والجمهور بمعلومات تساعد على تحقيق أهدافهم واستراتيجياتهم، وهذا ما يسمى بالمحاسبة الإبداعية.

تعتبر المحاسبة الإبداعية الملجأ الذي تعتمد عليه المؤسسات لممارسة حيلها على القوائم المالية من خلال الثغرات والطرق والبدائل المتاحة من أجل تحسين أو تشويه صورتها أمام المستخدمين، وهو ما نجم عنها انخيار العديد من الشركات نتيجة لاتخاذ قرارات خاطئة بالاستناد على معلومات غير حقيقية مثل شركة إنرون الأمريكية التي أحدثت فضيحة على مستوى بورصة وول ستريت سنة 2001.

وبناء على ما تم ذكره تمت صياغة الإشكالية الرئيسية كالتالي:

هل يؤثر استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة؟

وتندرج تحت هذه الإشكالية الأسئلة الفرعية التالية:

- هل يؤثر استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية ميزانية المؤسسة محل الدراسة؟
- هل يؤثر استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية جدول حسابات النتائج للمؤسسة محل الدراسة؟
- هل يؤثر استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية جدول تدفقات الخزينة للمؤسسة محل الدراسة؟
- هل يؤثر استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية جدول تغيرات الأموال الخاصة للمؤسسة محل الدراسة؟

❖ الفرضيات:

الفرضية الرئيسية: لا يؤثر استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم للمؤسسة محل الدراسة؟

الفرضية الفرعية الأولى: لا يؤثر استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية ميزانية المؤسسة محل الدراسة.

الفرضية الفرعية الثانية: لا يؤثر استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية جدول حسابات النتائج للمؤسسة

محل الدراسة.

الفرضية الفرعية الثالثة: لا يؤثر استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية جدول تدفقات الخزينة للمؤسسة محل

الدراسة.

الفرضية الفرعية الرابعة: لا يؤثر استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية جدول تغيرات الأموال الخاصة

للمؤسسة محل الدراسة.

❖ أهداف البحث: تتمثل أهداف الدراسة فيما يلي:

- التعرف على مفهوم المحاسبة الإبداعية وصورها؛
- تحديد أثر استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة.
- تحديد أثر استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية ميزانية المؤسسة محل الدراسة.
- تحديد أثر استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية جدول حسابات النتائج للمؤسسة محل الدراسة.
- تحديد أثر استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية جدول تدفقات الخزينة للمؤسسة محل الدراسة.
- تحديد أثر استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية جدول تغيرات الأموال الخاصة للمؤسسة محل الدراسة.

❖ أهمية البحث: تتمثل أهمية موضوع البحث في أن:

يكتسي موضوع المحاسبة الإبداعية أهمية بالغة لما له من تأثير على مصداقية القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية التي يتخذ على أسسها قرارات من مختلف متعاملي المؤسسة، حيث قد لقي هذا الموضوع في السنوات الأخيرة اهتماما كبيرا من قبل المحاسبين والمراجعين بعد اختيار العديد من المؤسسات بسبب ممارسات المحاسبة الإبداعية وما ترتب عنها من آثار سلبية.

❖ منهج البحث:

من اجل الإجابة على الإشكالية المطروحة اعتمدنا على المنهج الوصفي في دراسة المحاسبة الإبداعية من حيث المفهوم وعوامل ظهورها وأساليب استخدامها وكذا طرق الحد من المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال جمع مختلف البيانات والمعلومات المتعلقة بموضوع الدراسة، وقد تم استخدام أحد أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية في دراسة حالة لأحد المؤسسات الجزائرية التي تنشط في عملية استيراد الحديد الصلب ومعدن الزنك، وذلك من خلال التواصل مع مكتب محافظ الحسابات الذي يتمركز في الجزائر العاصمة.

1. ماهية المحاسبة الإبداعية وعوامل ظهورها

1.1. ماهية المحاسبة الإبداعية

أصبح مفهوم المحاسبة الإبداعية محل تركيز واهتمام من قبل المحاسبين والمراجعين بشكل كبير جدا خلال السنوات الأخيرة خاصة بعد أحداث شركة إنرون (Enron) وغيرها من الشركات الرائدة، وتحميل شركة أرثر أندرسون بكونها الشركة المسؤولة على تدقيق حسابات شركة (إنرون) جزءا من مسؤولية اختيار الشركة، واتهامها بالتلاعب بالبيانات المحاسبية للشركة مستغلة بعض المعالجات والسياسات المحاسبية التي تظهر البيانات المحاسبية بغير شكلها الحقيقي والصحيح (جلابة، 2016، صفحة 10).

2.1. نشأة المحاسبة الإبداعية

ظهرت المحاسبة الإبداعية في أدبيات المحاسبة عندما واجهت الشركات صعوبات في مواجهة الركود الذي حدث في بداية الثمانينات من القرن العشرين، حيث استمر هذا الركود لمدة طويلة مما أجبر العديد من الوحدات الاقتصادية التي أبلغت عن أرباح مزيفة على التصفية، ولقد اصطلح مهنيا 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 الخلافة وأيا 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 المصلحة بالوحدات الاقتصادية ولاسيما في حالة الإفصاح عن البيانات المالية (نورالدين، 2017، صفحة 116).

3.1. تعريف المحاسبة الإبداعية

تعددت تعريفات المحاسبة الإبداعية من باحث لآخر وإن اختلفوا فيما بينهم فالاختلاف كان من ناحية التعبير لا غير فمضمونها واحد، وفيما يلي مجموعة من التعاريف:

تعتبر المحاسبة الإبداعية على أنها عملية التلاعب بالأرقام والحسابات من خلال الأخذ بمحالات الغموض في القواعد واختيار ممارسات الإفصاح والقياس من بين هذه القواعد لتغيير القوائم المالية مما هي عليه لتصبح بالصورة التي يرغبها معدي هذه القوائم، كما يمكن القول بأن المحاسبة الإبداعية هي استخدام لأساليب أو طرق أو إجراءات أو مفاهيم أو معايير أو نظريات جديدة غير مألوفة لتفسير أو تحليل أو حل مشكلة محاسبية تواجه المسيرين، حيث يتمتع المحاسب المبدع بقدرات مميزة (اسماعيل، 2016، صفحة 86).

من وجهة نظر المحاسب المهني تؤكد أن العملية المحاسبية تشتمل على معالجة العديد من قضايا الحكم وحسم الصراعات ما بين المناهج أو المدخل المتنافسة من أجل عرض نتائج الأحداث المالية والعمليات التجارية. وهذه المرونة توفر الفرص للتلاعب والغش أو الخداع والتحريف أو سوء العرض (جبار، 2015، صفحة 243).

كما عرفها عبد العال حماد على أنها قدرة الإدارة على زيادة أو تخفيض صافي الدخل في التقارير المالية بطريقة متعمدة، وتحدث عندما يستخدم المديرون المرونة المتاحة لهم للاختيار بين الطرق والسياسات المحاسبية وكذا الحكم الشخصي لبعض البنود الظاهرة في التقارير المالية سواء لتضليل أصحاب المصلحة حول الأداء الاقتصادي الحقيقي للمؤسسة أو للتأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية الواردة في التقارير المالية (صبرينة، 2016، صفحة 238).

كما يرى البعض أن المحاسبة الإبداعية ما هي إلا عملية تلاعب وغش بطرق مشروعة لا يحاسب عليها القانون وأخرى غير مشروعة، تلجأ إليها الشركات عندما تسوء أوضاعها المالية ولا ترغب إدارتها في الاعتراف بالواقع بحيث تظل تتلقى الإعجاب بالإنجاز المزعوم بدل اللوم على التراجع وسوء التصرف (الخرسان، 2014، صفحة 7).

من خلال التعاريف السابقة الذكر نستنتج أن المحاسبة الإبداعية ما هي إلا وسيلة من وسائل الغش الضريبي تلجأ لها المؤسسات الاقتصادية بغية إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل.

4.1. خصائص المحاسبة الإبداعية

تتميز المحاسبة الإبداعية بعدة خصائص والتي تبين لنا بدورها الخصائص التي يتميز بها المحاسب المبدع والمتمثلة في (الشراوى، 2017، صفحة 210):

- 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 والتهذيب والتقويم للأفكار والمعلومات ووسائل التحليل التي يستخدمها.

5.1. دوافع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية

تعدد دوافع الإدارة لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، لكن أهم هذه الدوافع ما يلي (المبيضين، 2010، صفحة 88):

- التأثير على سعر أسهم الشركة في الأسواق المالية بهدف تعظيم القيمة المالية ومن ثم تحسين أسعار أسهم تلك الشركات في الأسواق المالية؛
- زيادة الاقتراض في البنوك؛
- التلاعب الضريبي وذلك من خلال تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة المصاريف بتخفيض الهامش الضريبي المترتب عليها؛
- تحسين الأداء المالي للشركة بهدف تحقيق مصالح شخصية تنعكس إيجاباً على إدارات الشركات لإظهارها بصورة جميلة أمام مجلس الإدارة؛
- لغايات التصنيف المهني وذلك للحصول على تصنيف متقدم للشركة على منافسيها في مجال العمل مستندة إلى مؤشرات ومعايير مالية.

6.1. العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية:

هناك عوامل ساعدت في ظهور المحاسبة الإبداعية وهي كما يلي:

1.6.1. حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية: تسمح القواعد والسياسات المحاسبية للمؤسسة أحياناً 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 المؤسسة الطرق المحاسبية التي تتلاءم مع أهدافها ورغباتها والتي تحقق أفضل صورة لأداء الشركة. مثال ذلك أنه في الكثير من البلدان يسمح لمؤسسات أن تختار ما بين سياسة إطفاء نفقات البحث والتطوير حال حدوثها أو رسمتها وإطفائها على مدى فترة حياة المشروع (الأغا، 2011، صفحة 82).

2.6.1. حرية التقديرات المحاسبية: يعرف التقدير المحاسبي بأنه مبلغ تقديري لبند في غياب القياس المحاسبي المحكم، تتضمن إعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير والحكم الشخصي والتوقع وهذا يتيح للإدارة التلاعب في هذه التقديرات بغرض الوصول إلى الأهداف المحددة مسبقاً، ففي بعض الحالات مثل تقدير العمر الإنتاجي للموجودات بغرض احتساب الاهتلاكات عادة ما تتم هذه التقديرات داخل المؤسسة وهذا يتيح الفرصة للمحاسب المبدع من التلاعب بشكل غير معلن ومن الصعب اكتشافه، ويتم ذلك عن طريق صياغة التقدير أو التحيز في إعداد تلك التقديرات بشكل متفائل أو متحفظ حسب احتياجات الإدارة ورغباتها في التأثير على بنود القوائم المالية من حيث التضخيم أو التقليل من قيمتها (جلابة، 2016، صفحة 154).

3.6.1. توفيت تنفيذ العمليات الحقيقية: يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ وحدوث بعض العمليات الحقيقية إلى تحقيق الانطباع المرغوب فيه عن الحسابات والقوائم المالية للمؤسسة فإذا ترك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسباً فقد تَوَجَّل تنفيذ هذه العمليات أو تُعجل من تنفيذها وذلك لتحقيق أهداف ومكاسب معينة (الأغا، 2011، صفحة 83).

2. صور وأساليب المحاسبة الإبداعية

1.2. صور المحاسبة الإبداعية:

1.1.2. إدارة الأرباح: لقد أشار "parafet" إلى وجود نوعين من ممارسات إدارة الأرباح وهما (هادي، 2017، الصفحات 22-23):

● **إدارة الأرباح السيئة:** هي أداة الأرباح التي تهدف لإخفاء الأداء التشغيلي الحقيقي للمؤسسة عن طريق إيجاد بعض العمليات الوهمية والقيود المحاسبية المصطنعة، مثل تشكيل احتياطات سرية، والاعتراف الخاطئ بالإيرادات، أو استخدام تقديرات مفرطة وغير منطقية عند ممارسة الأحكام المحاسبية مثل تخفيض مخصصات الديون المشكوك في تحصيله، ويمكن اعتبار ممارسات إدارة الأرباح السيئة غير منتجة ولا تحقق أي قيمة حقيقية للمؤسسة فهي تمثل عمليات احتيالية.

● **إدارة الأرباح الجيدة:** فقد أشار "Parafet" إلى أنها كل عملية تسيير تقوم بها إدارة المؤسسة تهدف لتحسين أدائها وتحقيق أهدافها، لتتفاعل مع كل التهديدات المتوقعة والفرص المتاحة، إذ تعترف بجميع الالتزامات المترتبة على المؤسسة في وقتها المحدد وتستطيع خلق قيمة للمساهمين، ومن ثم يمكن تعريف إدارة الأرباح الجيدة على أنها إدارة الأرباح التشغيلية التي تحدث عندما تتخذ الإدارة قرارات اختيارية من شأنها المحافظة على أداء مالي مقبول ومستقر للمؤسسة.

2.1.2. تمهيد الدخل:

توجد العديد من الطرق والإجراءات المحاسبية التي يمكن للإدارة استخدامها من أجل القيام بعملية تمهيد الدخل المعلن للشركة، واكتفينا بذكر بعضين اثنين جاءا كالاتي:

● **التمهيد الحقيقي:** إذ يركز هذا النوع على القرارات التشغيلية ذات العلاقة بالأحداث الاقتصادية التي تتخذها الإدارة للمناورة بإيرادات ومصاريف الفترة بقصد إحداث التأثير المطلوب على الدخل المعلن، ويتم تنفيذ معاملة أو لا يتم تنفيذها اعتماداً على تأثيرها في تمهيد الدخل (الحسنوي، 2006، صفحة 35).

● **التمهيد الوهمي:** عرفه Eckel بأنه تلاعب محاسبي تقوم به الإدارة لتمهيد الدخل، وهذا التلاعب ينقل التكاليف أو الإيرادات من فترة محاسبية إلى أخرى، أي أنه لا يؤثر بشكل مباشر على التدفقات النقدية (شخاترة، 2014، صفحة 572).

2.2 أساليب المحاسبة الإبداعية:

تم عرض مختلف أساليب المحاسبة الإبداعية حسب استخدامها في القوائم المالية وفق الجدول الموالي:

الجدول 1: أساليب المحاسبة الإبداعية أثناء إعداد القوائم المالية

قائمة التدفقات النقدية	قائمة المركز المالي	قائمة الدخل	
تصنيف النفقات النقدية التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية أو العكس	المبالغة في تقييم الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية	تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع الشك	1
تستطيع المؤسسة دفع تكاليف التطور الرأسمالي وتسجلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة وتبعدها عن التدفقات النقدية الخارجية التشغيلية	عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية للأصول الثابتة المدرجة في الميزانية	تسجيل إيراد مزيف	2
توفر امكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضرائب	التلاعب في أسعار السوق للاستثمارات المتداولة	زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة	3
التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة وذلك لإزالة البنود غير المتكررة من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمؤسسة باعتبارها اسهما تجارية	عدم الإفصاح عن بنود النقد المقيدة	نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة ولاحقة	4
	الذمم المدينة ويتم التلاعب من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة	الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات	5
	تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل	نقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة	6
	عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن الالتزامات قصيرة الأجل	نقل المصروفات المترتبة على المؤسسة مستقبلاً الى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة	7
	إضافة مكاسب محققة		8

	من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري		
--	---	--	--

المصدر: أنور أحمد الشبراوي، 2017، ص. 146.

3.2 طرق وأساليب الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية:

نظرا لما ينجم عن ممارسة المحاسبة الإبداعية من أخطار كارثية تعود أحيانا بالسلب على الشركات مما قد يتسبب في انهيارها، لذلك جاءت العديد من الطرق للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ونذكر بعض منها كما يلي (صبرينة، 2016، الصفحات 246-247):

- العمل على إلغاء أغلبية البدائل (المعالجة المحاسبية) وخفض المجال في اختيار البدائل والمعالجات المحاسبية؛
- تقنين قدرة إدارات المؤسسات على التلاعب بالمعلومات المحاسبية والمالية بوضع محددات كافية لاستخدام البدائل المحاسبية في مجال القياس والإفصاح؛
- الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية، وتفعيل فرضية الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من قبل معدي القوائم المالية؛
- العمل على تطبيق مبادئ حوكمة الشركات لتعزيز الإفصاح والشفافية؛
- تشكيل لجنة للمراجعة في جميع الشركات سواء المدرجة في البورصة أو الغير مدرجة سواء كانت عمومية أم خاصة والتي من شأنها تعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه، وهذا لزيادة استقلاليته عند إبداء الرأي في القوائم المالية المنشورة.

3. دراسة ميدانية في مكتب محافظ حسابات: استخدام أسلوب تسجيل إيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع الشك على مؤسسة اقتصادية جزائرية

بغية التعمق في الموضوع أكثر تم العمل على ربط الجانب النظري بالجانب التطبيقي لحالات المؤسسات الاقتصادية المتوسطة الجزائرية، وذلك من خلال التواصل مع مكتب محافظ الحسابات الذي يتمركز في الجزائر العاصمة، والذي بدوره قدم لنا القوائم المالية لإحدى المؤسسات الجزائرية التي تنشط في استيراد الحديد الصلب ومعدن الزنك مع تحفظه على اسم المؤسسة. لذلك جاءت الدراسة الميدانية مقسمة إلى عدة مراحل انطلاقا من حسابات النتائج الحقيقي الذي تم إعداده وفق القوانين والتشريعات الجزائرية وصولا إلى جدول حسابات النتائج غير الحقيقي من خلال إسقاط أحد أساليب المحاسبة الإبداعية عليه وتحليل الأثر الناجم عن استخدامها.

1.3 عرض حسابات النتائج للمؤسسة محل الدراسة

الجدول 2: حسابات النتائج

2020	2021	حسابات النتائج
951.917.977,18	715.190.410,86	المبيعات والمنتجات الملحقة
0,00	0,00	تغيرات المخزونات والمنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع
0,00	0,00	الإنتاج المثبت
0,00	0,00	إعانات الإستغلال
951.917.977,18	715.190.410,86	1- إنتاج السنة المالية
-	-	
892.997.049,69	662.597.630,75	المشتريات المستهلكة
-13.170.664,69	-7.905.593,54	الخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى
-	-	
906.167.714,38	670.503.224,29	2- استهلاك السنة المالية
45.750.262,80	44.687.186,57	3- القيمة المضافة للإستغلال (1-2)
-788.200,56	-5.931.745,60	أعباء المستخدمين
-15.225.576,01	-11.991.414,70	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة
29.736.486,23	26.764.026,27	4- إجمالي فائض الإستغلال
4.714,39	0,00	المنتجات العملية الأخرى
-171.440,59	-883.557,26	الأعباء العملية الأخرى
-151.054,16	-918.927,90	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة
0,00	0,00	استرجاع على خسائر القيمة و المؤونات
29.418.705,87	24.961.541,11	5- النتيجة العملية
0,00	0,00	المنتجات المالية
-3.710.989,40	-9.581.779,61	الأعباء المالية
-3.710.989,40	-9.581.779,61	6- النتيجة المالية
25.707.716,47	15.379.761,50	7 - النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)
-6.708.124,00	-4.245.310,00	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
0,00	0,00	الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية
951.922.691,57	715.190.410,86	مجموع منتجات الأنشطة العادية
-	-	مجموع أعباء الأنشطة العادية

932.923.099,10	704.055.959,36	
18.999.592,47	11.134.451,50	8 - النتيجة الصافية للأنشطة العادية
0,00	0,00	عناصر غير عادية (منتجات) (يجب تبيائها)
-59.433,00	0,00	عناصر غير عادية (أعباء) (يجب تبيائها)
-59.433,00	0,00	9- النتيجة غير العادية
18.940.159,47	11.134.451,50	10- صافي نتيجة السنة المالية

المصدر: من الوثائق الداخلية للمؤسسة محل الدراسة

2.3 حساب النسبة المئوية لصافي نتيجة السنة المالية 2021 بالنسبة لرقم الأعمال:

يتم حساب النسبة المئوية لصافي نتيجة السنة المالية بالنسبة لرقم الأعمال بالطريقة التالية:

$$\text{صافي نتيجة السنة المالية} / \text{رقم الأعمال} = (715.190.410,86 / 11.134.451,50) \times 100 = 1,56\%$$

3.3 تحديد كمية طلبيات الشراء خلال شهر ديسمبر 2021 وتكلفة البضاعة:

1.3.3 تحديد كمية طلبيات الشراء:

من خلال تصفحنا للوثائق المحاسبية الخاصة بالمؤسسة تبين أن هناك أربعة زبائن قاموا بإرسال طلبيات شراء في شهر ديسمبر ولكن لم يتم التسليم الفعلي للبضاعة وإنما لازالت في مخزن المؤسسة بحيث حسب الوثائق المحاسبية فإن تكلفة البضاعة المخزنة قدرت بـ 94.554.403,66 دج، وكانت هذه الطلبيات كما يلي:

الجدول 3: طلبيات الشراء المرسله من طرف الزبائن

الزبون	الزبون رقم 1	الزبون رقم 2	الزبون رقم 3	الزبون رقم 4
كمية البضاعة (معدن الزنك)	85.000 كغ	78.000 كغ	69.000 كغ	45.000 كغ

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

2.3.3 تحديد تكلفة البضاعة المطلوبة ورقم الأعمال المحقق عند بيعها:

بالاعتماد على جدول تحديد تكلفة البضاعة المستوردة ودراسة سياسة المؤسسة في عملية تسويق بضاعتها تم وضع الجدول

التالي الذي يبين تكلفة البضاعة، هامش الربح المطبق ورقم الأعمال المحقق عند بيعها

الجدول 4: تحديد تكلفة البضاعة ورقم الأعمال المحقق

رقم الأعمال المحقق	هامش الربح 15%	تكلفة البضاعة المطلوبة	تكلفة الوحدة	
		277.000 كغ	الوحدة	
82.823.000,00 دج	10.086.300,00 دج	72.020.000,00 دج	260 دج	معدن الزنك

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

4.3. استخدام أسلوب تسجيل إيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع الشك:

سنعمل في هذه المرحلة من الدراسة على استخدام أحد أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل وهو تسجيل إيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع الشك، ويعتبر مشكوك فيه كون إمكانية الزبون إلغاء طلبية الشراء. إن استخدام هذا الأسلوب من المحاسبة الإبداعية سينجم عنه تضخيم لرقم الأعمال بصورة غير حقيقية وهو ما سيؤثر مباشرة على نتيجة السنة المالية للمؤسسة.

1.4.3. العمليات المحاسبية الواجب تسجيلها:

من أجل استخدام أسلوب تسجيل إيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع الشك لا بد من تسجيل العمليات المحاسبية الضرورية في سجل اليومية كالتالي:

		ديسمبر 2021	
72.020.000	72.020.000	ح/ مشتريات البضائع المباعة	600
		ح/ المخزونات من البضائع	300
		عملية إخراج البضاعة من المخزن	
		ديسمبر 2021	
15.736.370	98.559.370	ح/ الزبائن- المنتجات التي لم تعد فوترتها بعد	418
82.823.000		ح/ الرسم على القيمة المضافة	4457
		ح/ المبيعات من البضائع	700
		عملية بيع البضاعة	
		31 ديسمبر 2021	
2.808.780	2.808.780	ح/ ضرائب على الأرباح	695
		ح/ الدولة- ضرائب على الأرباح	444
		تحديد الربح المستحق	

تم حساب الرسم على القيمة المضافة على أساس 19%

2.4.3. حساب الضريبة على أرباح الشركات الواجب إضافتها:

حسب قانون المالية التكميلي لسنة 2015 فإن شركات الإستيراد لإعادة البيع على الحالة فإنها تخضع لنسبة 26% من النتيجة الجبائية للمؤسسة.

$$\text{الضريبة على أرباح الشركات} = (72.020.000 - 82.823.000) \times 26\% = 2.808.780 \text{ دج}$$

4. أثر استخدام أسلوب تسجيل إيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع الشك على حسابات النتائج
الجدول 5: حسابات النتائج غير الحقيقي

2020	2021	حسابات النتائج
951.917.977,18	798.013.410,86	المبيعات والمنتجات الملحقة
0,00	0,00	تغيرات المخزونات والمنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع
0,00	0,00	الإنتاج المثبت
0,00	0,00	إعانات الإستغلال
951.917.977,18	798.013.410,86	1- إنتاج السنة المالية
-	-	
892.997.049,69	734.617.630,75	المشتريات المستهلكة
-13.170.664,69	-7.905.593,54	الخدمات الخارجية و الإستهلاكات الأخرى
-	-	
906.167.714,38	742.523.224,29	2- استهلاك السنة المالية
45.750.262,80	55.490.186,57	3- القيمة المضافة للإستغلال (2-1)
-788.200,56	-5.931.745,60	أعباء المستخدمين
-15.225.576,01	-11.991.414,70	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة
29.736.486,23	37.567.026,27	4- إجمالي فائض الإستغلال
4.714,39	0,00	المنتجات العملية الأخرى
-171.440,59	-883.557,26	الأعباء العملية الأخرى
-151.054,16	-918.927,90	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة
0,00	0,00	استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات
29.418.705,87	35.764.541,11	5- النتيجة العملية
0,00	0,00	المنتجات المالية
-3.710.989,40	-9.581.779,61	الأعباء المالية
-3.710.989,40	-9.581.779,61	6- النتيجة المالية
25.707.716,47	26.182.761,50	7 - النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)
-6.708.124,00	-7.054.090,00	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
0,00	0,00	الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية
951.922.691,57	798.013.410,86	مجموع منتجات الأنشطة العادية
-	-	مجموع أعباء الأنشطة العادية

932.923.099,10	778.884.739,36	
18.999.592,47	19.128.671,50	8 - النتيجة الصافية للأنشطة العادية
0,00	0,00	عناصر غير عادية (منتجات) (يجب تبيانها)
-59.433,00	0,00	عناصر غير عادية (أعباء) (يجب تبيانها)
-59.433,00	0,00	9- النتيجة غير العادية
18.940.159,47	19.128.671,50	10- صافي نتيجة السنة المالية

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على استخدام أسلوب المحاسبة الإبداعية

1.4. حساب النسبة المئوية لصافي نتيجة السنة المالية 2021 الغير حقيقية بالنسبة لرقم الأعمال:

يتم حساب النسبة المئوية لصافي نتيجة السنة المالية بالنسبة لرقم الأعمال بالطريقة التالية:

$$\text{صافي نتيجة السنة المالية} / \text{رقم الأعمال} = 100 \times (798.013.410,86 / 19.128.671,50) = 2,40\%$$

ومنه عند المقارنة بين النسبة الحقيقية لصافي نتيجة السنة المالية مع النسبة الغير حقيقية نلاحظ أنها عرفت ارتفاعا قدر بـ

$$0,84\% (2,40 - 1,56).$$

وهي ما تمثل تعظيم أرباح المؤسسة بمبلغ: 7.994.220,00 دج (11.134.451,51 - 19.128.671,50)

من خلال استخدامنا لأسلوب تسجيل إيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع الشك تبين لنا أن حسابات النتائج عرف تضخما وارتفاعا كبيرا مقارنة بالحقيقي يمكن أن يضلل مستخدمي القوائم المالية لأنه عندما تتأثر قائمة الدخل فحتما ستتأثر ميزانية الأصول للمؤسسة، إذ أنّ العملية المسجلة تؤدي إلى زيادة حقوق المؤسسة والمتمثلة في حسابات الزبائن، وزيادة الالتزامات الضريبية تجاه الدولة.

الخاتمة:

المحاسبة الإبداعية عبارة عن استغلال الثغرات والبدائل في الممارسات المحاسبية لإعداد القوائم المالية من قبل محاسب له إمكانيات محاسبية واسعة في هذا المجال، ومن أهم صورها تسيير الأرباح وفقا لأهداف المؤسسة، نظرا لكون المحاسبة الإبداعية تعمل على تحقيق أهداف المؤسسة القصيرة المدى من خلال التحكم في أرباحها إما بزيادتها أو التقليل منها وهذا يرجع إلى وجود ثغرات قانونية يلجأ إليها المحاسب المبدع.

للمحاسبة الإبداعية عدة أساليب تستخدم لتضليل مستخدمي القوائم المالية وتحقيق الأهداف المنشودة للمؤسسة، كون اعتماد مختلف المتعاملين الخارجيين عن المؤسسة من مصلحة الضرائب، البنوك والمستثمرين على القوائم المالية بغية اتخاذ قراراتهم التي تخدم أهداف ومصالح المؤسسة بطريقة غير مباشرة.

هناك عدة طرق وأساليب للحد من المحاسبة الإبداعية بصورة جزئية للتخفيف من آثارها، لكن لا يمكن التخلص من هذه الممارسات بصورة نهائية، حيث سعت الإدارة الجبائية للتخفيف من هذه التلاعبات من خلال التعديلات المستمرة على القوانين الجبائية وتعزيز مبدأ الحكومة والعمل على تشديد الرقابة، ولكن رغم كل الجهود المبذولة إلا أنه لا يمكن القضاء على المحاسبة الإبداعية وهذا راجع إلى سعي المحاسبين المبدعين على إيجاد أساليب أخرى جديدة نتيجة للتعديلات التي فرضت على القوانين السابقة.

❖ النتائج:

تمّ استخدام أسلوب تسجيل إيرادات بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع الشك على مؤسسة اقتصادية جزائرية كأحد أساليب المحاسبة الإبداعية في هذه الدراسة، وسيتم اختبار صحة الفرضيات اعتمادا على هذا الأسلوب فقط، والذي يوصلنا إلى النتائج التالية:

- تؤثر أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة، ومنه فإن الفرضية الرئيسية غير صحيحة.
- تؤثر أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية ميزانية المؤسسة محل الدراسة، حيث أن أسلوب تسجيل إيرادات بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع الشك المستخدم في هذه الدراسة يؤدي ذلك إلى زيادة الحقوق المؤسسة والمتمثلة في حسابات الزبائن، وديون المؤسسة تجاه الإدارة الجبائية، إضافة إلى زيادة في النتيجة ومنه تعبير في ميزانية المؤسسة، ومنه فإن الفرضية الفرعية الأولى غير صحيحة.
- تؤثر أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية جدول حسابات النتائج للمؤسسة محل الدراسة، حيث أن أسلوب تسجيل إيرادات بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع الشك المستخدم في هذه الدراسة يؤدي ذلك إلى زيادة المبيعات مما يؤدي إلى زيادة في النتيجة وبالتالي تعبير في جدول حسابات النتائج، ومنه فإن الفرضية الفرعية الثانية غير صحيحة.
- لا تؤثر أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية جدول تدفقات الخزينة للمؤسسة محل الدراسة، حيث أن أسلوب تسجيل إيرادات بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع الشك المستخدم في هذه الدراسة لا يؤدي إلى حدوث تدفقات نقدية، ومنه فإن الفرضية الفرعية الثالثة صحيحة.

- لا تؤثر أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية جدول تغيرات الأموال الخاصة للمؤسسة محل الدراسة، حيث أن أسلوب تسجيل إيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع الشك المستخدم في هذه الدراسة لا يؤدي إلى حدوث تغيرات في حقوق الملكية للمؤسسة، ومنه فإن الفرضية الفرعية الرابعة صحيحة.

❖ الاقتراحات والتوصيات:

- وبناء على النتائج السابقة نقترح التوصيات التالية:
- العمل على إصدار قوانين ردية وصارمة لممارسي المحاسبة الإبداعية؛
- تفعيل دور المدققين الخارجيين وتكوينهم بصفة جيدة؛
- إقامة دورات تكوينية باستمرار للمدققين حتى يتماشوا والتطورات التي تحدث في ميدان المحاسبة الإبداعية؛
- العمل على توعية وتحسيس مستخدمي أساليب المحاسبة الإبداعية للأخطار التي تنجم عنها.

❖ قائمة المراجع:

- أسامة عبدا لمنعم، طارق حماد المبيضين، 2010، دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الوثوقية في البيانات المالية، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة محمد خيضر - بسكرة -، المجلد 4، العدد 2.
- آلاء مهدي هادي، 2017، العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية وحجم التداول باستخدام نموذج (ميلر) في قياس إدارة الأرباح، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية، العراق.
- أنور أحمد الشيراوي، المحاسبة الإبداعية، مؤسسة شباب الجامعة، 2017، الاسكندرية، مصر.
- أمقران مصطفى، راصدي صبرينة، 2016، المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي، مجلة دراسات جبائية، المجلد 5، العدد 2، جامعة البليدة 2، الجزائر.
- بربار نورالدين، 2017 دور ممارسي المهن المحاسبية في الحد من تطبيقات المحاسبة الإبداعية ومكافحة التهرب الضريبي، مجلة دراسات جبائية، المجلد 6، العدد 1، جامعة البليدة 2، الجزائر.
- بن بلقاسم سفيان، رزقي اسماعيل، 2016، ممارسات المحاسبة الإبداعية في سياق تبني معايير المحاسبية الدولية، مجلة معارف، المجلد 11، العدد 20، جامعة البويرة، الجزائر.
- رياض العبد الله، عقيل الحسناوي، 2006، العوامل المؤثرة في عملية تمهيد الدخل (دراسة ميدانية على الشركات المساهمة الصناعية العراقية)، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد 9، العدد 1.

- عبد الرضا حسن سعود، مُجَّد حلو داود الخرسان، 2014، مدى تأثير نظام التحاسب الضريبي في العراق بالمحاسبة الإبداعية، مجلة جامعة ذي قار، المجلد 9، العدد3، جامعة ذي قار، العراق.
- عبير فايز الحوري، مُجَّد زياد شخاترة، 2014، مدى استخدام ممارسات تمهيد الدخل في قطاع الخدمات الأردني، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 10، العدد 4.
- عماد سليم الأغا، 2011، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين.
- عيسى عمر أحمد علي، هاييل عمر الدرديري جلابة، 2016، أثر إستخدام المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، مجلة الشرق للدراسات والبحوث العلمية، العدد 4
- ناظم شعلان جبار، 2015، أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية، مجلة الغري، المجلد 9، العدد 32، جامعة الكوفة، العراق.

الملحق رقم 01: جدول حسابات النتائج للمؤسسة

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION		N.I.F											
Désignation de l'entreprise:													
Activité:		IMPORT EXPORT											
Adresse:		ALGER											
Exercice du		01/01/21				au		31/12/21					

COMPTE DE RESULTAT

RUBRIQUES	2021		2020	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises		715 190 410		951 917 977
Production vendue	Produits fabriqués			
	Prestations de services			
	Vente de travaux			
Produits annexes				
Rabais, remises, ristournes accordés				
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes		715 190 410		951 917 977
Production stockée ou déstockée				
Production immobilisée				
Subventions d'exploitation				
I-Production de l'exercice		715 190 410		951 917 977
Achats de marchandises vendues	662 566 830		892 968 769	
Matières premières				
Autres approvisionnements	30 800		28 280	
Variations des stocks				
Achats d'études et de prestations de services				
Autres consommations				
Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats				
Services extérieurs	Sous-traitance générale			
	Locations	90 000		90 000
	Entretien, réparations et maintenance			
	Primes d'assurances	259 653		210 075
	Personnel extérieur à l'entreprise			
Rémunération d'intermédiaires et honoraires	2 647 598		2 742 638	
Publicité	24 110			
Déplacements, missions et réceptions	1 051 078		1 436 897	
Autres services	3 833 153		8 691 053	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs				
II-Consommations de l'exercice	670 503 224		906 167 714	
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)		44 687 186		45 750 262
Charges de personnel	5 931 745		788 200	
Impôts et taxes et versements assimilés	11 991 414		15 225 576	
IV-Excédent brut d'exploitation		26 764 026		29 736 486
Autres produits opérationnels				4 714
Autres charges opérationnelles	883 557		171 440	
Dotations aux amortissements	918 927		151 054	
Provision				
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provisions				
V-Résultat opérationnel		24 961 541		29 418 705
Produits financiers				
Charges financières	9 581 779		3 710 989	
VI-Résultat financier	9 581 779		3 710 989	
VII-Résultat ordinaire (V+VI)		15 379 761		25 707 716
Eléments extraordinaires (produits) (*)				
Eléments extraordinaires (charges) (*)			59 433	
VIII-Résultat extraordinaire			59 433	
Impôts exigibles sur résultats	4 245 310		6 708 124	
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaire				
IX-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		11 134 451		18 940 159

(*) A détailler sur état annexe à joindre