

## ممارسات المحاسبة الإبداعية في سياق تبني معايير المحاسبة الدولية

د. بن بلقاسم سفيان \* أ. رزقي اسماعيل \*\*

الملخص:

منذ أكثر من ثلاثين سنة شهدت الممارسات المحاسبية مراقبة وتبع مستمر مبني على المعلومة المالية المصحح عنها من طرف المؤسسات والشركات الصناعية والتجارية، فعملية جرد لهذه السياسات المحاسبية سمح بإبراز الآثار التي تركتها على كل من النتيجة المالية وعلى هيكل الميزانية.

في حين أن مختلف الرهانات والتأثيرات الدولية أظهرت بروز تيارين مختلفين هما التيار الدولي من خلال معايير المحاسبة الدولية والتيار الوطني الخاص بكل دولة من حيث إعداد و عرض القوائم المالية، بما يوفر مجموعة من الخيارات المتاحة لتقييم و عرض عناصر الميزانية وعناصر حسابات النتائج وحتى المرجعية المحاسبية المتبعة، في حين أصبحت الحسابات الاجتماعية للمؤسسات خلال العشرين سنة الأخيرة أهم مرجع للإفصاح المالي للمؤسسات. من هنا جاءت فكرة هذا المقال نتيجة حدة النقاش بين المحاسبين والمهتمين بالجمال المالي و عالم الأعمال ولإظهار مجموعة من الإجراءات والأساليب المستعملة في ما يسمى بالمحاسبة الإبداعية.

الكلمات الدالة: المحاسبة الإبداعية، الخيارات المحاسبية، الممارسات المحاسبية والسياسات المحاسبية.

### Summary:

*For about thirty years, accounting practices are being under regular observation based on the financial information published by companies, industrial and trade companies. Identifying instruments accounting policy allows the construction of typologies based on the expected results or balance sheet structure effects.*

*However, differences in issues and the international context suggest to distinguish accepted practices by the IAS / IFRS standards and local practices of each country for the preparation of annual accounts and*

\* أستاذ محاضر أ - جامعة الجزائر 3.  
\*\* أستاذ مساعد - أ - جامعة ألكلي محمد أولحاج - البويرة.

options specific to business accounts. Providing greater flexibility in the choice of assessment methods, presentation and repositories, company accounts became within twenty years, a central element of the financial reporting of companies. The idea of this article stems from the observation of the extent and intensity of the debate raised in the accounting community and the business world by introducing creative accounting, and an inventory of creative accounting practices”, such that they can be identified from reading the documents provided to the various users of financial statements, including the balance sheet and the income statement and / or reference materials.

**Keywords:** Creative accounting, accounting choices, accounting practices and accounting policies.

### المقدمة:

لقد شهدت المحاسبة الإبداعية خلال العشرين سنة الأخيرة كتابات و بحوث كثيرة ومتعددة، بالإضافة إلى المحيط الاقتصادي الذي يشهد صعوبات وتعقيدات متراكمة و متشعبة و ما تشهده عديد المؤسسات من انخفاض في إيراداتها و في نتائجها، الأمر الذي فتح المجال أمام الكتابات الصحفية خاصة في الميدان الاقتصادي و المالي لتمرير نظرتها حول هذا الموضوع الأمر الذي سمح و أدى إلى نشر مفرط للمقالات في هذا الصدد. غير أن دراية و معرفة هؤلاء الكتاب و الصحفيين بالميدان المحاسبي و المالي قليلة و ضعيفة ما يؤدي إلى إعطاء آراء في كثير من الأحيان خاطئة و مغلطة و مضللة و تسيء إلى صورة المحاسبين و تمرر قراءات خاطئة عن القوائم المالية.

فالمحاسبة ينظر إليها على أنها فن، أي فن حساب و تحديد النتيجة أو فن تقديم ميزانية بتاريخ معين أو فن وضع الأموال على جنب أو كما يرى الباحث Bertolus على أن المحاسبة هي فن تزييف الميزانية، حيث أن المحاسبة ترتبط ارتباطا وثيقا بالعنصر البشري فيرى الكثير من الكتاب بأن العنصر البشري عن طريق المحاسب أو محافظ الحسابات أو الخبير المحاسب هو المتحكم في المنتوج النهائي للمحاسبة من حيث النوع و من حيث طريقة المعالجة و الإفصاح بمعنى أنها تخضع لهوى معد القوائم المالية يوجهها حيث ما يريد و بالشكل الذي يريد تزيين و تزييف الأرقام و المبالغ بما يخدم مصالح معينة، فهذه النظرة لقيت رواجا كبيرا بفعل تلك الكتابات و بفعل الأزمات الاقتصادية المتتالية و المتعاقبة التي لصقت بالمحاسبة و المحاسبين (1).

أصبح مفهوم المحاسبة الإبداعية محل تركيز واهتمام من قبل المحاسبين والباحثين في المجال المحاسبي والمالي خلال السنوات الأخيرة خاصة بعد أحداث انهيار شركة انرون (Enron)، وتحميل شركة آرثر اندرسون كونها الشركة المسؤولة على تدقيق حسابات شركة انرون جزء من مسؤولية انهيار الشركة واتهامها بالتلاعب بالبيانات المحاسبية للشركة مستغلة بعض الخيارات والمعالجات والسياسات المحاسبية التي تتيحها معايير الإبلاغ المالي الدولية، ونحن ومن خلال هذا البحث قمنا بتسليط الضوء على مفهوم المحاسبة الإبداعية من عدة جوانب مع التركيز على الإجراءات العملية للمحاسبة الإبداعية وإبراز تأثيرها على المعلومة المالية والمحاسبية وعلى نتائج المؤسسة.

ففي هذا الصدد جاءت هذه العملية البحثية لإلقاء الضوء على هذا المفهوم والطرح الجديد نوعاً ما المتعلق بالمحاسبة الإبداعية، عن طريق التطرق إلى مفهوم المحاسبة الإبداعية وإلى مختلف التقنيات المستعملة والمطبقة في هذا الإطار لشرح هذه النظرة للمحاسبة ورفع اللبس عن دور وأهمية المحاسبة في الحياة الاقتصادية والتجارية والمالية بشكل عام.

حيث سوف نحاول إعطاء مفهوم واضح وشامل للمحاسبة الإبداعية، رغم الاختلاف والتباين في إعطاء مفهوم وتعريف من طرف مختلف الباحثين والكتاب في هذا المجال كل حسب وجهة نظره، وذلك من خلال طرح التساؤل التالي:

كيف تتم ممارسات المحاسبة الإبداعية في سياق تبني معايير المحاسبة الدولية؟

### I. مفهوم المحاسبة الإبداعية:

رغم الكتابات الكثيرة سواء كانت أكاديمية أو مهنية أو حتى صحفية التي تنطرق للمحاسبة الإبداعية، إلا أنه لم يقدم تعريف دقيق لهذا المصطلح. ففي هذه الحالة نجد عدة مفاهيم للمحاسبة الإبداعية حسب الخلفية الفكرية والتكوينية للكتاب وفي كثير من الأحيان ما تكون مختلفة ومتباينة، فنحن نعتقد أنه لا بد من النظر إلى المحاسبة الإبداعية من زاويتين: بحيث يجب التفرقة بين الأهداف المسطرة والمتوخاة وبين أدوات التطبيق بمعنى هناك تعدد في الأهداف وفي السبل. فإذا كان مجال تطبيق السياسات المحاسبية يشمل على جميع الخيارات المحاسبية التي يقوم بها المسيرين بشكل يؤثر على محتوى وشكل القوائم المالية المذشورة سواء من خلال الحسابات السنوية أو الحسابات الدورية أو في شكل تقارير تسيير، فإن السياسات المحاسبية يكون لها دورين جوهريين لتحسين الاختيارات المحاسبية والاتصال والإفصاح المحاسبي والمالي مع المحيط العام للمؤسسة وهذا ما تبرزه المحاسبة الإبداعية<sup>(2)</sup>.

فالمحاسبة الإبداعية تعتبر على أنها عملية التلاعب بالأرقام والحسابات من خلال الأخذ بحالات الغموض في القواعد واختيار ممارسات الإفصاح والقياس من بين هذه القواعد لتغيير القوائم المالية مما هي عليه لتصبح بالصورة التي يرغبها معدوا 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<sup>(3)</sup>.

فالسياقات المحاسبية تتركز على الاختيار بين الخيارات المحاسبية المتوفرة والمسموح باستعمالها والتي تكون مقبولة ومتعارف عليها بشكل عام، وذلك حسب التوجه العام للمؤسسة وحسب الأهداف المسطرة من طرف المسيرين، فهذه الخيارات تعتمد على مجموعة من العناصر وهي:

1. اختيار أو تعديل طرق تقييم عناصر الأصول والخصوم والإيرادات والمصاريف؛
2. اختيار أو تعديل طرق عرض القوائم المالية السنوية وحتى الدورية؛
3. تحديد درجة الإفصاح عن المعلومة المالية والمحاسبية في القوائم المالية وبالأخص من خلال ملحق القوائم المالية؛
4. تحديد المعلومات التي من الممكن الإفصاح عنها في تقرير التسيير السنوي أو السداسي.

بذلك فإن المحاسبة الإبداعية تعتمد على مجموعة من الممارسات الحديثة والعمليات المعقدة والابتكارية التي يستطيع من خلالها المحاسبون ومعدوا القوائم المالية استغلال معرفتهم ودرايتهم بالقواعد والقوانين والخيارات المحاسبية لمعالجة الأحداث والصفقات الاقتصادية من خلال تسجيلات محاسبية في سجلات المؤسسات أو التلاعب بها بقصد تحقيق أهداف محددة وتخدم أطراف معينة أيضا قد تكون لغرض تظليل قارئ ومستعمل القوائم المالية لأي هدف من الأهداف سواء لتعزيز قيمة في السوق أو لتعظيم مكافآت مجلس الإدارة أو غيره.

### 1.1 أهداف المحاسبة الإبداعية:

بشكل عام يمكن القول بأن المحاسبة الإبداعية تهدف إلى تعديل الحسابات بما يسمح بشكل أساسي بتجسين المعلومة، ولكن في بعض الأحيان يكون الهدف عكس ذلك وإنما تضليل قارئ القوائم المالية عن طريق تعديل الحسابات بشكل غير حقيقي خاصة إذا أرادت المؤسسة تخفيض النتيجة بغية التقليل من حصة العمال فيها وتفاديا لدفع تحفيظات مثلا، أو بهدف إظهار صورة جيدة عن أداء المؤسسة ووضعيتها المالية

و المحاسبية و وضعية خزينتها لتبييض و تجميل صورتها في البورصة و عليه يمكن النظر للمحاسبة الإبداعية على أنها أداة لتعديل النتيجة و لإظهار القوائم المالية.

حيث ينظر أيضا للمحاسبة الإبداعية على أنها ممارسة تصورية لإظهار حسابات المؤسسة في شكل مصطنع، عن طريق الاستفادة من البدائل القانونية و المالية و الاقتصادية الممكنة و المتاحة خلال المعالجة المحاسبية للأحداث التي تمر بها المؤسسة، و في تقييم عناصر أصولها و خصومها عن طريق إجراء عمليات تقييم قد ترفع من الإيرادات و تضاعف عناصر الأصول و الخصوم و قد تخفض من ذلك حسب الأهداف التي تريدها المؤسسة.

فبعد الأزمات الاقتصادية و المالية التي تعرضت لها العديد من اقتصاديات دول شرق آسيا و أمريكا اللاتينية و الانهيارات المالية في العديد من أسواق رأس المال، و كذلك في ظل انفتاح أسواق المال العالمية و عملة الأسواق و الاعتماد على شركات القطاع الخاص في عمليات المراجعة و تدقيق الحسابات و التوسع الهائل في حجم تلك الشركات، أصبحت هناك حاجة ماسة إلى وضع أسس و معايير أخلاقية مهنية جديدة، و قد أطلق على تلك المعايير و الأسس الأخلاقية ما يعرف الآن بمفهوم حوكمة الشركات (gouvernance des sociétés) و ذلك للحد من الظواهر السلبية للمحاسبة الإبداعية و الأضرار التي قد تنشأ من استعمالها السيئ و ذلك لعدم وجود الشفافية اللازمة و التي من شأنها رفع مستوى المعلومة المالية المقدمة و المفصح عنها<sup>(4)</sup>.

حيث لم يعد هناك أدنى شك في التأثير الكبير للمحاسبة و المراجعة في الحياة الاقتصادية و التجارية للمؤسسات، فلقد تبين ذلك الأثر الكبير و المهم للمعايير المحاسبية على قرارات المستثمرين و تبنؤات المحللين و سلوك الأسواق المالية، فلم تعد الإشكالية في طريقة عرض و الإفصاح عن المعلومة المالية و المحاسبية من خلال القوائم المالية، و لم تعد أهمية الأنظمة المحاسبية مرتبطة بتحديد الضرائب بل تعدت ذلك لحماية النظام الاقتصادي ككل و كفاءة مؤسساته. فنذ انهيار الشركات الكبرى أوائل القرن الحالي و الانتشار الخطير و الواسع لأساليب المحاسبة الإبداعية، خاصة مع وصول المحاسبين المحترفين و المؤهلين إلى مناصب إدارية عليا في المؤسسات الكبيرة و متعددة الجنسيات، تبين للعالم خطورة صناعة المعايير المحاسبية و خطورة أعمال المراجعين سواء الداخليين أو المحارجيين إذا لم يلتزموا بأخلاقيات المهنة، و من هنا نجد العديد من أسباب استخدام تلك التقنيات.

## 2.1 أسباب استخدام المحاسبة الإبداعية:

تلجأ إدارة المؤسسة إلى استعمال مختلف أساليب و ممارسات المحاسبة الإبداعية لتحقيق مجموعة من الأهداف و من أبرزها ما يلي (5):

1. تضخيم الأرباح بهدف:
  - زيادة نصيب المدير من الأرباح؛
  - ترغيب مؤسسة أخرى في اقتناء المؤسسة.
2. تخفيض الأرباح بهدف:
  - شراء أسهم المؤسسة خاصة إذا كانت مسعرة في البورصة؛
  - التهرب من الضرائب.
3. تدعيم وتقوية الوضعية المالية للمؤسسة على عكس الحقيقة بهدف:
  - تسهيل عملية الحصول على قروض بنكية؛
  - ترغيب المستثمرين الجدد في الاستثمار في المؤسسة؛
  - بيع المؤسسة بقيمة مرتفعة إذا ما تم تقييمها على أساس صافي المركز المالي التي تظهرها الميزانية.

كما سبق وأشرنا فإن للحاسبة الإبداعية عدة تعريفات و من ضمن تلك التعريفات هو تعريف الحاسبة الإبداعية بأنها عبارة عن مجموعة من الأساليب أو الوسائل التي تستخدم في تحسين نوعية المعلومة المالية ظاهريا لكن باطنيا و في كثير من الأحيان هو تحقيق مآرب ذاتية عن طريق التظليل و التدليس، و في هذا الجزء من البحث سنقوم باستعراض أهم تلك الأساليب التي تستخدم في المحاسبة الإبداعية و ليس كلها.

## II. إجراءات و أساليب المحاسبة الإبداعية:

بغية تحقيق الأهداف التي سطرها المسكرون هناك العديد من الوسائل التي يمكن استعمالها لتحقيق ذلك، عن طريق وجود مجموعة من الخيارات المحاسبية المتاحة للمؤسسة أين يكون لها تأثير على نتيجة المؤسسة أو على عرض القوائم المالية. حيث تتركز أساليب و إجراءات المحاسبة الإبداعية على عناصر مؤثرة على تقييم عناصر القوائم المالية، و المتمثلة في مجموعة المعلومات المحاسبية و المالية التي تحتويها القوائم المالية و التي تعتبر ملخص العمليات التجارية و المالية التي تقوم بها، و يرتبط هذا التقييم بمجموعة المبادئ و المعايير و القواعد التي يتم إعداد القوائم المالية على أساسها، فقد تختار الإدارة من بين القواعد المحاسبية التي تؤدي إلى تعظيم الأرباح أو تخفيضها ذلك تبعا لاستراتيجيتها دون

النظر للبدليل الأكثر مصداقية و تعبيراً عن واقع نشاط المؤسسة.

كما تشمل ممارسات المحاسبة الإبداعية على أساليب تؤثر على شكل القوائم المالية الذي يعتبر مكل لمضمونها، ولكي تحقق المعلومة المالية و المحاسبية الغرض منها فلا بد أن يتم عرض عناصر هذه القوائم بما يتناسب مع حاجة مختلف المستخدمين، فمن خلال إعادة ترتيب عناصر الأصول و الخصوم و عناصر الإيرادات و الأعباء و عرضها بطريقة معينة يمكن التأثير على متخذي القرار و مختلف مستخدمي القوائم المالية و توجيهه في اتجاه معين، رغم أن تأثير ذلك على النتيجة الصافية يكون معدوم و لكن يؤثر على مختلف الأرصدة الوسيطة و المجاميع الفرعية (6).

بالإضافة إلى محاولة تخفيض نتيجة الدورة عن طريق تخفيض و تقليل إيرادات الدورة الحالية أو تضخيم أعباء و مصاريف نفس الدورة بما يؤدي إلى ترحيل الأرباح إلى دورات مستقبلية أو تغطيتها بأعباء و مصاريف وهمية، و هذا يكون في غالب الأحيان للتهرب من دفع الضرائب أو بغية إظهار الإدارة على تحقيق أرباح و نتائج موجبة في المستقبل مما يعطي الانطباع أن إدارة المؤسسة قامت بأداء تسييري جيد في تحويل النتائج السلبية إلى أرباح موجبة، الأمر الذي يظهر على أن المؤسسة في تحسن مستمر (7).

كما تناولت العديد من الدراسات و الكتبات في الميدان المالي و المحاسبي لأساليب و الإجراءات العملية للمحاسبة الإبداعية كأحد أساليب التأثير على القوائم المالية من عدة زوايا، يمكن أن نستخلص منها ما يلي:

## 1.2 مصاريف البحث و التطوير:

فيما يخص مصاريف البحث و التطوير فإن النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية قسمتها إلى جزأين الأول متعلق بمرحلة البحث التي يجب أن تسجل مختلف الأعباء و المصاريف الخاصة بهذه المرحلة ضمن الأعباء العادية للدورة و مرحلة التطوير التي تسجل الأعباء و المصاريف التي تحمّلها المؤسسة خلالها ضمن التثديتات المعنوية و لكن إذا توفرت مجموعة من الشروط و هي (8):

- توفر القدرة و الجدوى التقنية للوصول بمشروع البحث إلى المرحلة الأخيرة سواء لاستعماله داخليا أو لبيعه؛
- توفر نية و رغبة المؤسسة في الاستمرار في مرحلة التطوير و توجيهه سواء للاستعمال الداخلي أو توجيهه للبيع؛



- قابلية الأصل للاستعمال وللتنازل كما أنه لا بد من إثبات طريقة تحقيق هذا الأصل لمنافع اقتصادية أو لتدفقات نقدية عن طريق توفر سوق نشط لهذا النوع من التثبيتات أو تحديد بشكل دقيق منفعتها عند استعماله داخل المؤسسة؛  
- لا بد من توفر الموارد التقنية و المالية و المادية للاستمرار في عملية التطوير إلى غاية الوصول به إلى آخر مرحلة؛  
- إمكانية تقييم مختلف الأعباء و التكاليف التي تحملها مشروع التطوير بشكل صادق و شفاف.  
حيث أن آثار هذا الخيار المحاسبي يكون له تأثير على النتيجة و على عرض المعلومة المالية و المحاسبية في الميزانية من خلال:

- مصاريف البحث لها تأثير مباشر على نتيجة الدورة؛  
- أما مصاريف التطوير إذا لم تتوفر الشروط السابقة فان التأثير يكون بشكل كلي على حسابات النتائج و على الأرصدة الوسيطة و على نتيجة الدورة دون التأثير على الميزانية في خانة التثبيتات المعنوية؛  
- أما إذا توفرت الشروط السابقة و قررت المؤسسة تثبيت مصاريف التطوير الذي يعتبر خيار محاسبي فان تأثيرها يكون على حسابات التثبيتات في خانة التثبيتات المعنوية بما يرفع من حجم الأصول الثابتة الأمر الذي يقدم ضماناً أكثر للمؤسسة تجاه البنوك في حالة طلب قروض، و يسمح هذا الخيار المحاسبي من توزيع أعباء التطوير على عدة دورات في شكل مخصصات إهلاك و ليس على سنة واحدة كما رأينا في الحالة السابقة الأمر الذي يؤدي إلى الرفع و تحسين نتيجة الدورة.

إذن الخيار المحاسبي الذي توفره معايير المحاسبة الدولية و النظام المحاسبي المالي في هذا الإطار محدد بالشروط السابقة و يفتح المجال للمؤسسة في اختيار الطريقة التي تراها مناسبة وفق إمكانياتها و وفقاً لسياستها و فلسفتها المحاسبية التي تراها ملائمة لتحسين نوعية المعلومة المالية و المحاسبية التي تقدمها للمساهمين و مختلف مستخدمي تلك المعلومة داخليا و خارجيا.

### 3.2 مخصصات الاهلاكات و تدهور القيمة:

الاهلاكات بشكل عام تمثل استهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل خلال مدة المنفعة، حيث أن النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية ترك المجال و الحرية للمؤسسة في اختيار مجموعة من المحددات الخاصة بحساب الاهلاكات نذكر منها (9):



- تحديد مدة المنفعة التقديرية؛
  - إمكانية الأخذ بعين الاعتبار للقيمة المتبقية للأصل في نهاية مدة الاستعمال من عدمه؛
  - اختيار طريقة الإهلاك المناسبة والأكثر تعبيراً عن استهلاك المنافع الاقتصادية للأصل؛
  - إمكانية تغيير وتعديل مخطط الإهلاك عن طريق تغيير مدة الإهلاك أو مبلغ الإهلاك أو حتى طريقة الإهلاك.
- عليه فإن كل هذه الخيارات المتاحة للمؤسسة وللمعدي القوائم المالية سوف يكون لها تأثير كبير على تقييم عناصر الأصول والخصوم وعلى حسابات النتائج بالإضافة إلى تأثيرها على نتيجة الدورة وذلك من خلال تعظيم أو تقليل مبلغ تقييم عناصر الأصول الثابتة (التثديتات) خاصة القيمة المحاسبية الصافية سواء بالزيادة أو بالنقصان، إضافة إلى التأثير المباشر على نتيجة الدورة بالسلب أو بالإيجاب عن طريق التلاعب بمبالغ مخصصات الإهلاك وذلك باستعمال واستغلال هذه الخيارات المحاسبية المنصوص عليها قانوناً ومسموح بها لكن بغية وبهدف تحسين عملية الإفصاح والرفع من شفافية ومصداقية القوائم المالية سواء الدورية أو السنوية.

#### 4.2 العقود طويلة الأجل:

العقود طويلة الأجل هي عبارة عن العقود التي يكون آجال إنجازها طويلاً أي يشمل دورتين محاسبيتين متتاليتين وأكثر، وذلك لأنجاز بنائة معينة، أو أي مشروع وحتى يمكن أن تشمل عمليات تقديم خدمات. حيث أن عملية الاعتراف بالإيرادات الناتجة والمتأتية من هذه العقود يمكن أن تكون بطريقتين سواء بطريقة التقدم في الأشغال أو حسب طريقة الانتهاء من الأشغال (a l'achèvement).

فاتباع طريقة التقدم في الأشغال والتي تعتبر الطريقة المفضلة والتي يعتمدها النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية يكون مشروط ومقيد بتوفر مجموعة من الشروط أهمها إمكانية تقييم الأعباء والمصاريف والتكاليف التي تحملها المشروع بشكل صادق وموثوق فيه أي توفر نظام محاسبة تكاليف أو نظام محاسبة تحليلية كفي يسمح بتحديد وتقييم ذلك، بالإضافة إلى ضرورة وجود نظام رقابة داخلية فعال يسمح بالوقوف على مختلف الثغرات وتصحيحها في الوقت المناسب، وإلا فإن المؤسسة مطالبة بتقييم رقم أعمالها في حدود الأعباء المستهلكة فقط (10).

هذا الأمر الذي سوف يؤثر بشكل كبير على تقييم رقم الأعمال المفصح عنه خلال كل دورة محاسبية بالإضافة إلى النتيجة المالية المحققة التي سوف تكون متغيرة

من دورة لأخرى بما يفسح المجال أمام المؤسسة لإتباع الطريقة التي تخدم مصالحها الخاصة و ليس بهدف الوصول إلى أكبر درجة من المصداقية والشفافية وإظهار الصورة الصادقة حول أعمال و نتائج المؤسسة و هو ما يحدث بالأخص في حالات الركود الاقتصادي خاصة بالنسبة للمؤسسات المسعرة في البورصة، أو بهدف توزيع أرباح على العمال و المساهمين و المديرين دون وجه حق و هنا يظهر دور خلية الرقابة الداخلية و أهمية المراجع الخارجي لتحجيم هذه الممارسات التضليلية و التدليسية رغم أنه مسموح بها في إطار الخيارات المحاسبية و التفسيرية المتاحة.

## 5.2 إهلاك التثبيات المعنوية و فارق الحيازة Goodwill:

عملية إهلاك التثبيات المعنوية تطرح إشكالية كبيرة من حيث التقييم خاصة إذا كانت لهذه التثبيات مدة حياة أو مدة منفعة غير قابلة للتحديد بشكل دقيق ( durée d'utilité indéfinie ) حيث أن النظام المحاسبي حسب نص الفقرة رقم 13.121 يحدد مدة منفعة التثبيات المعنوية بـ 20 سنة كأقصى مدة حياة أو مدة استعمال، و إذا كان عنصر يخالف هذه القاعدة أي يتجاوز هذه المدة أو في حالة غياب كلي للإهلاك لا بد من تبرير ذلك في ملحق القوائم المالية.

حيث أن إهلاك فرق الحيازة أو شهرة المحل من منظور المعايير المحاسبية الدولية يختلف حسب قطاع نشاط المؤسسة، الأمر الذي تستغله المؤسسات في توجيه ذلك حسب اختياراتها و رغباتها التفسيرية مع الاحتفاظ بإمكانية تغيير ذلك المعدل من سنة لأخرى بما يؤثر بشكل مباشر و كبير على نتائج المؤسسة خاصة المؤسسات الكبرى و المؤسسات المسعرة في البورصة.

بالإضافة إلى ذلك توجد العديد من الممارسات التي يقوم بها المحاسبون لتجميل صورة القوائم المالية و المعلومة المالية و المحاسبية بالاستناد إلى الخيارات و السياسات المحاسبية البديلة و المتعددة التي تقدمها مختلف الأنظمة و المرجعيات المحاسبية لتقييم و عرض مختلف عناصر الأصول و الخصوم و الإيرادات و الأعباء و مختلف العناصر المكونة لخزينة المؤسسة بغية الرفع من مصداقية و شفافية المعلومة المفصح عنها سواء من حيث المحتوى أو من حيث الشكل. إذن الهدف من حيث الظاهر و من الناحية النظرية هو تبديل بغية الرفع من درجة مصداقية و نوعية المعلومة و لكن الإشكالية وقعت من حيث التطبيق غير السليم لذلك بهدف تحقيق مآرب شخصية و ذاتية تؤدي إلى تظليل لمستعمل المعلومة المالية و المحاسبية التي تنتجها المحاسبة.

حيث يرى العديد من الخبراء المحاسبين و المحللين الاستثماريين و المالىين بأن الكثير من النمو الظاهري و المتزايد في أرباح المؤسسات الأمريكية التي حدثت في

الثمانينات كانت نتيجة ليد خفية و بارعة من قبل المحاسبين والمستشارين في المحاسبة والحباية و هو ما اصطلح عليه بالمحاسبة الإبداعية وليست نتيجة للنمو الاقتصادي الحقيقي، عن طريق معالجة العديد من العمليات والصفقات التجارية والمالية باستعمال مجموعة من البدائل المتاحة من قبل الأنظمة المحاسبية والضريبية لعرض نتائج الأحداث المالية والعمليات التجارية التي تقوم بها المؤسسات، وهذه المرونة توفر فرص كبيرة للتلاعب والغش أو الخداع والتحريف أو سوء العرض في إطار لا يتعارض مع المبادئ المحاسبية المقبولة والمعترف عليها.

حيث أن الممارسات غير الأخلاقية للمحاسبة والتي قد تكون غير قانونية في غالبية الدول هي تحت مجهر ومراقبة الهيئات والسلطات الرقابية المالية والتنظيمية في جميع الدول ولكن يبقى الأمر هو حتمية وجود مراقبة ورقابة وممارسة ذاتية وأخلاقية من قبل الإدارات التنفيذية والإدارات المالية ومراقبي الحسابات والمدققين الداخليين أنفسهم لتلك المؤسسات.

حيث تلجأ الشركات عادة إلى المحاسبة الإبداعية أو ما يسمى بالمحاسبة الخلاقية عندما تسوء أوضاعها المالية والتشغيلية ولا ترغب إدارتها (ومجلس الإدارة أيضاً في العديد من الحالات) في الاعتراف بالواقع، بحيث تستمر بالإنجازات المزعومة بدلاً من تحمل المسؤولية حول تراجع الأداء الاقتصادي والتجاري للمؤسسة وسوء التصرف، كما أن الأزمات المالية والاقتصادية توفر مجالاً حيوياً لنشوء ممارسات المحاسبة الخلاقية أو الإبداعية، للتستر عن حالات التسيير السيئ أو لتحسين سعر السهم، أو تبرير الحصول على مكافأة كبيرة وغير مستحقة للرؤساء والمديرين التنفيذيين وبالتالي لمجلس الإدارة، وفي الواقع المحاسبة الإبداعية هي إخفاء حقيقي للأرقام بالأرقام نفسها، وهي عكس ونقيض الشفافية والإفصاح والأمانة التي تنص عليها مختلف التشريعات المحاسبية.

#### الخاتمة:

خلال السنوات الأخيرة وخاصة بعد أحداث انهيار شركة انرون Enron وغيرها من الشركات العالمية الأخرى وتحميل المسؤولية القانونية والمالية والمحاسبية لشركة تدقيق الحسابات العالمية شركة آرثر اندرسون كونها الشركة المسؤولة عن تدقيق حسابات شركة انرون وكانت جزءاً رئيسياً من مسؤولية انهيار الشركة واتهامها بالتلاعب بالمعلومات المحاسبية والمحاسبية للشركة مستغلة بعض المعاملات والسياسات والخيارات المحاسبية المتاحة التي تظهر القوائم المالية والمعلومة المالية والمحاسبية بغير حقيقة واقعية، أصبح الاتهام موجهاً للمحاسبة والمهنيين في ميدان التدقيق والاستشارات المالية والمحاسبية.

في هذا الإطار أصبح الاهتمام أكثر بمفهوم المحاسبة الإبداعية والتركيز والاهتمام من قبل المحاسبين و محافظي الحسابات والمراجعين الداخليين وهيئات الرقابة على ممارسات ما سمي بالمحاسبة الإبداعية وآثار مختلف الخيارات التي تتيحها الأنظمة المحاسبية للمؤسسات في تقييم و عرض عناصر القوائم المالية، فالحاسبون يستعملون ويستغلون فقط تلك الخيارات لتجميل صورة القوائم المالية بما لا يتعارض من القوانين المحاسبية والمبادئ المتعارف عليها لذلك نجد في الآونة الأخيرة السعي إلى توحيد المرجعية المحاسبية من خلال معايير المحاسبة الدولية والتقليل ما أمكن من الخيارات التي توفرها هذه المرجعية في تقييم عناصر الأصول والخصوم والأعباء والإيرادات وفي طرق عرض والإفصاح عن المعلومة المالية والمحاسبية.

حيث أن احتمال وجود أخطاء في المحاسبة وفي السجلات والتسجيلات المرتبطة بها يعتبر أمر عادي وطبيعي بالنظر إلى الكم الهائل من المعلومات والوثائق التي تقوم المحاسبة بترتيبها وتبويبها وتسجيلها إلى غاية الوصول إلى المعلومة النهائية في شكل قوائم مالية ختامية، فتكون جاهزة للاستعمال من طرق مختلف الأطراف الداخلية كما الأطراف الخارجية في مختلف قرارات التسيير والاستثمار، غير أن هذه الأخطاء في بعض الحالات تكون مقصودة بل وقد تصبح سياسة تتبعها إدارة المؤسسة للتلاعب بالمعلومة المفصح عنها من خلال بعض الممارسات المحاسبية والتي أطلق عليها اسم المحاسبة الإبداعية وهذا الأمر غير مقبول ولا بد من التصدي له لأن المحاسبة لها دور إثبات لا بد أن يكون صحيح و شفاف.

فقد تلجأ إدارة المؤسسة إلى تغيير في السياسات المحاسبية المطبقة أو استعمال تقنيات المحاسبة الإبداعية بهدف تحقيق الوصول إلى معلومات أكثر ملائمة أو تحقيق نمو واستقرار المؤسسة، وبذلك يعتبر سلوكاً كفاء و حكيماً ورشيداً منها، وقد يكون الهدف هو تحقيق أهداف أو مصالح ذاتية فيعد سلوكاً إنتهازياً لا أخلاقياً ويتعارض مع أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة و تدقيق الحسابات، وعليه فالمحاسبة الإبداعية ليست كلها شر وليست كلها فن وإبداع وإنما لها جانب منير ومشرق خدمة لمختلف الأطراف المتعاملة مع المؤسسة ولها جانب مظلم حسب كل شخص و حسب مسيري المؤسسات.

## الهوامش والمراجع:

- 1- Bertolus H-L, L'art de truquer un bilan, science et vie économie, n°40, 1988, pp 11-25.
- 2- أمين السيد أحمد لطفي، مسئوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص ص 75-82.
- 3- حماد طارق عبد العال، حوكمة الشركات وتطبيقات الحوكمة في المصارف، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص ص 149-133.
- 4- أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية والشركات متعددة الجنسيات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص ص 81-78.
- 5- Pourquery Didier: Les provisions ou l'art de mettre de l'argent de côté. Science & vie économie n° 73, juin 1991, pp 07-11.
- 6- Agède P., Habiller ses comptes, L'Entreprise n° 106, juillet-août 1994, pp 03-05.
- 7- Bonnet F., Pièges (et délices) de la comptabilité (créative), Economica, Paris, 1995, pp 69-71.
- 8- Dupuy Y. Les Bases de la Comptabilité Générale, Edition Economica, Paris, 1997, pp 132-137.
- 9- Gillet P. Comptabilité créative: le résultat comptable n'est plus ce qu'il était, Revue Française de Gestion, novembre-décembre 1998, pp 04-07.
- 10- Cailliau J. C.: Cadre conceptuel de la comptabilité, édition economica, paris, 1996, pp 169-176.