

ممارسات المحاسبة الإبداعية في الجزائر في ظل قوانين وأخلاقيات المهنة

ممارسات المحاسبة الإبداعية في الجزائر في ظل قوانين وأخلاقيات المهنة

أ.زرقواد وسام w.zergouad@univ-boumerdes.dz

د.شعباني لطفي l.chabani@univ-boumerdes.dz

مخبر بحث مستقبل الاقتصاد الجزائري خارج المحروقات

جامعة بومرداس

أولاً: الجانب المنهجي

ملخص عن الدراسة: تعد المحاسبة الإبداعية إحدى المجالات الحديثة التي عرفتها مهنة المحاسبة، إلا أن استخدام الإبداع كوسيلة للتلاعب في المعلومات المالية يجعلها أكبر تحدي لمهنة المحاسبة، لأنه مجردها من هدفها المتمثل في توفير معلومات مفيدة تتصف بالموضوعية والصدق، وحقائق المحاسبة الإبداعية تتمثل في اختيار المحاسب للطريقة الأفضل التي تتلاءم مع طبيعة نشاط المؤسسة واستغلال المرونة المتاحة من طرف المعايير المحاسبية وهذا لدوافع داخلية.

تفرض قواعد وأخلاقيات السلوك المهني على المحاسب أن يكون اختياره للطريقة المحاسبية نابعا من قناعاته المهنية بأنها الأفضل تبعا لطبيعة نشاط المؤسسة والعوامل الاقتصادية، وليس نابعا من تعمله في اختيارها للوصول إلى نتائج محددة مسبقا أو قصد التظليل في عرض المركز المالي للمؤسسة.

من خلال هذه الدراسة يمكن الاستخلاص بأن المحاسبة الإبداعية هي استغلال المحاسب لقدرته ومهاراته الفكرية للتلاعب بالبيانات المالية بما يخدم مصالح أطراف محددة دون الخروج عن القوانين المنظمة للمهنة والمعايير المحاسبية، لكن هذا ما يتناقى مع قواعد وأخلاقيات المهنة، وبالتالي ممارسات المحاسبة الإبداعية هي ممارسات قانونية في ظاهرها لكنها غير أخلاقية في مضمونها.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الإبداعية، قوانين مهنة المحاسبة، أخلاقيات المهنة.

Abstract: Accounting is one of the modern areas of the accounting profession. However, the use of creativity as a means of manipulating financial information makes it a big challenge to the accounting profession because it deprives it of its objectives by providing useful information characterized by objectivity and honesty. Its truth is to choose the creative accountant for the best way that fits with the nature of the institution's activity and the exploitation of the flexibility available by the accounting standards for internal reasons.

The rules and ethics of professional conduct require the accountant to choose the accounting method based on his professional conviction that it is the best according to the nature of the institution's activity, economic factors or other factors, and does not stem from the deliberate selection to reach predefined results or to mislead in the presentation of the institution's financial position.

Through this study it can be concluded that creative accounting is the exploitation of the accountant for his ability and intellectual skills to manipulate financial data in order to serve the interests of specific parties without departing from the laws governing the profession and accounting standards which is contrary to the rules and ethics of the profession. Therefore, creative accounting practices are seemingly legal practices on the outside but unethical on the inside.

Key words: Creative accounting, Rules, laws, Ethics of professional.

مقدمة :

حدثت في بداية ثمانينات القرن الماضي فترة ركود اقتصادي أثرت على المؤسسات الاقتصادية، حيث كان هناك ضغط لإنتاج أرباح أفضل في الوقت الذي كان من الصعب الوصول إلى تلك الأرباح فعليا. وعندما اكتشفت المؤسسات أن القوانين تخبرها

ممارسات المحاسبة الإبداعية في الجزائر في ظل قوانين وأخلاقيات المهنة

فقط بما لا تستطيع فعله وليس ما تستطيع فعله، هنا ظهر ما يسمى بـ "المحاسبة الإبداعية" حيث ارتأت هذه المؤسسات بأنها إذا كانت لا تستطيع أن تكتسب أرباحا فعليا فيمكنها على الأقل أن تبتدعها. ومن هنا قصد بالإبداع في المحاسبة أساليب التلاعب في الحسابات لإخفاء الأداء الفعلي للمؤسسات بغرض تحقيق الأهداف المرجوة من طرف المؤسسة ومستخدمي القوائم المالية وأصحاب المصالح، وسميت هذه الأساليب بأنها إبداع محاسبي، كونها تتم دون تجاوز المعايير المحاسبية والمبادئ المتعارف عليها والقوانين التي تحكم المهنة، وإنما تتم عن طريق الإبداع باستغلال عنصر المرونة وعملية اختيار بدائل القياس المتاحة وبدائل السياسات المحاسبية، ومن خلال كل هذا ظهر للعلن مصطلح "المحاسبة الإبداعية".

أصبح مفهوم المحاسبة الإبداعية محل تركيز واهتمام من قبل الباحثين والمراجعين خلال السنوات الأخيرة نظرا لكونها ممارسات محمية ظاهريا بالقانون لكنها تتعارض مع قواعد أخلاقيات المهنة، حيث أن المحاسبة تندرج ضمن العلوم الاجتماعية ولها جانب أخلاقي، أما الإبداع ففي معظم الأحيان يكون لا أخلاقي يهدف إلى تزيين الواجهة بما يخدم أطراف ويضلل أطراف أخرى، وعليه أصبحت أخلاقيات المهنة واحدة من أهم التحديات الاجتماعية التي تواجه المؤسسات في يومنا هذا وأحد أهم الموضوعات التي لازالت تشغل اهتمام الباحثين في مجال التسيير.

وعليه، يمكن القول أن للمحاسبة الإبداعية جانب قانوني لا أخلاقي، حيث يقوم على تغليب مصالح معينة في المؤسسة على مصالح أطراف أخرى، عن طريق ابتداع طرق وأساليب محاسبية، مستغلين بعض الثغرات في القانون على حساب أخلاقهم بهدف تضليل أطراف معينة أو الوصول إلى أهداف محددة وإظهار صورة غير حقيقية للوضع المالية للمؤسسات. مشكلة الدراسة

استناد للأفكار التي جاءت بها مقدمة الدراسة، وانطلاقا من الفكرة المتداولة بأنه لا اجتهاد في وجود نص، تبرز معالم الإشكالية الآتية :

كيف تتم ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل وجود إطار قانوني وأخلاقيات تنظم المهنة ؟

وعليه يمكن صياغة الأسئلة الفرعية المكتملة لمتطلبات البحث في هذه الإشكالية كما يلي:

- فيما تكمن دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية، وما هي الأساليب والطرق المستعملة لذلك ؟
- ما هي القواعد القانونية والأخلاقية المنظمة لمهنة المحاسبة في الجزائر ؟
- فيما تتمثل الثغرات الممكن استغلالها من طرف المحاسبة الإبداعية ؟
- كيف يمكن القيام بالممارسات الإبداعية في ظل وجود قوانين و أخلاقيات منظمة للمهنة ؟

أهمية الدراسة

تستمد هذه الدراسة أهميتها من ضرورة كشف الآثار السلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية ومجابهتها للحد منها، خاصة وأنها أصبحت بمثابة تهديد لمهنة المحاسبة في توفير المعلومات المفيدة التي يمكن الاعتماد عليها لترشيد القرارات. إضافة إلى إلقاء الضوء على مدى مساهمة المدونة الأخلاقية للمهنة ومدى ارتقائها بالعمل المحاسبي في الجزائر، حيث أن هذا الموضوع يعتبر من المواضيع التي أثارت اهتمام العديد من الخبراء والمهنيين في الآونة الأخيرة.

أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى محاولة توضيح السياسات المحاسبية التي جاء بها القانون الخاص بتنظيم مهنة المحاسبة المستمد من المعايير المحاسبية الدولية لاستنتاج الثغرات والمرونة التي تتيحها وتستغلها إدارة المؤسسات عن طريق محاسبيتها بهدف تحقيق

ممارسات المحاسبة الإبداعية في الجزائر في ظل قوانين وأخلاقيات المهنة

أغراض محددة، وهذا رغم ما نصت عليه قواعد أخلاقيات المهنة. ومنه محاولة تفسير الجدل القائم بين قانونية وأخلاقية ممارسات المحاسبة الإبداعية، وعليه محاولة اقتراح بعض الحلول والإجراءات للحد من هذه الممارسات السلبية. فرضيات الدراسة

- تكمن دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية في تظليل مستخدمي القوائم المالية لتحقيق أهداف شخصية؛
- تتمثل الثغرات الممكن استغلالها من طرف المحاسبة الإبداعية في المرونة التي تتيحها السياسات المحاسبية؛
- يمكن الإبداع في المحاسبة عن طريق استغلال الثغرات القانونية وعنصر المرونة في المعايير المحاسبية.

نموذج الدراسة



ثانيا: الجانب النظري

سيتم التعرض من خلال العنصر الموالي للجانب النظري للموضوع.

1. المقصود بالإبداع في المحاسبة :

عادة ما يستعمل مصطلح الإبداع للدلالة على كل شيء جديد بارع أو مدهش وحتى فريد من نوعه. وحتى العامة أيضا تستعمل كلمة الإبداع حتى عند الحديث حول الأفكار الباردة، الفنون الجميلة، وكل الأشياء غير العادية. اصطلاح تعبير المحاسبة الإبداعية إشارة إلى لجوء المؤسسات إلى استغلال الثغرات الموجودة في الأساليب والبدائل المحاسبية المتوفرة لتحسين صورة المؤسسات في أعين المستفيدين وإن كان على حساب الحقيقة.

غير أن الإبداع في المحاسبة يدل على حرية التفسير للقواعد المحاسبية التي تسمح بحرية الاختيار بين البدائل المحاسبية التي قد ينتج عنها تصوير للوضع المالي بصورة أكثر أو أقل تفاقولا من الوضع الفعلي. والذي يمكن أن يأخذ عدة أشكال انطلاقا من أهداف معدي القوائم المالية، وعموما هذه الأشكال للإبداع في المحاسبة يعرف نظريا وعمليا بمصطلح "المحاسبة الإبداعية"¹. وعليه فإن المحاسبة الإبداعية هي المحاسبة التي تنطوي على تقنيات محاسبية تسمح للمؤسسات بالإبلاغ عن نتائجها المالية بشكل لا يصور حقيقة نشاطاتها التجارية، كما تعرف على أنها عملية قيام الإدارة باستغلال الثغرات أو حالات الغموض في المعايير المحاسبية بهدف تقديم صورة متحيزة عن الأداء المالي للشركة، وعادة ما يتم ذلك دون الإخلال بنصوص القواعد والمبادئ المحاسبية بل بالإخلال بجوهرها.²

ومنه يمكن تعريف المحاسبة الإبداعية بأنها استخدام المحاسب المبدع لأساليب أو طرق أو إجراءات جديدة غير مألوفة يمكن استخدامها لتفسير أو تحليل أو حل مشكلة محاسبية تواجه الإدارة، أو قصد تجميل البيانات والتلاعب بالأرقام المالية.

ممارسات المحاسبة الإبداعية في الجزائر في ظل قوانين وأخلاقيات المهنة

كما أن للمحاسبة الإبداعية عدة مسميات حيث اصطلح على تسميتها بـ : تمهيد الدخل، إدارة الأرباح، تمهيد الأرباح، الهندسة المالية، والمحاسبة التجميلية، حيث يفضل تسميتها في أمريكا بإدارة الأرباح، بينما في أوروبا يفضل تسميتها بالمحاسبة الإبداعية.³

2. أساليب الإبداع في المحاسبة أثناء إعداد القوائم المالية:

يمكن سرد أساليب المحاسبة الإبداعية حسب استخدامها في القوائم المالية وفق الجدول الموالي :

الجدول رقم (1): أساليب الإبداع في المحاسبة أثناء إعداد القوائم المالية

قائمة الدخل	قائمة المركز المالي	قائمة التدفقات النقدية
1	المبالغة في تقييم الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية.	تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية أو العكس.
2	عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية للأصول الثابتة المدرجة في الميزانية.	تستطيع المؤسسة دفع تكاليف التطور الرأسمالي وتسجلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة وتبعدها عن التدفقات النقدية الخارجية التشغيلية.
3	التلاعب في أسعار السوق للاستثمارات المتداولة.	توفر إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئيا من دفع الضرائب.
4	عدم الإفصاح عن بنود النقد المقيدة	التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة وذلك لإزالة البنود غير المتكررة
5	الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات	الذمم المدينة ويتم التلاعب من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة.
6	نقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة.	تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل.
7	نقل المصروفات المترتبة على المؤسسة مستقبلا إلى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة.	عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن الالتزامات قصيرة الأجل.
8	إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري.	

المصدر: طارق حماد المبيضين وأسامة عبد المنعم، دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية

العالمية وفقدان الوثوقية في البيانات المالية، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الثامن، ديسمبر 2010، ص: 90.

3. دوافع استخدام الإبداع في المحاسبة:

تتمثل دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية باختصار في النقاط الآتية:⁴

• التأثير الإيجابي على سمعة المؤسسة في السوق:

عادة ما تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية، بهدف تحسين القيم المالية المتعلقة بأداء المؤسسات التي إن لم تحرف

ستعكس صورة سلبية عن المؤسسة أمام منافسيها.

• التأثير على سعر سهم المؤسسة في الأسواق المالية:

ممارسات المحاسبة الإبداعية في الجزائر في ظل قوانين وأخلاقيات المهنة

يؤثر تراجع القيم المالية للمؤسسات سلبا في أسعار أسهمها في السوق المالية، وإن بقائها كما هي يؤدي بالضرورة إلى انخفاض أسعار أسهمها، لذلك فإن استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية تهدف لتعظيم هذه القيم ومن ثم تحسين أسعار تلك المؤسسات في الأسواق المالية.

• زيادة الاقتراض من السوق:

تستخدم العديد من البنوك التجارية جملة من المعايير والمؤثرات الائتمانية، بهدف تقييم أداء المؤسسات كخطوة تسبق اتخاذ قرار منح القروض لها، لذلك تلجأ هذه المؤسسات إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، بهدف تحسين تلك المؤشرات أو المعايير الأمر الذي سيؤثر إيجابا في اتخاذ القرار الائتماني بمنح القروض.

• لغايات التهرب الضريبي:

تقوم بعض المؤسسات من خلال تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة النفقات بتخفيض هوامش الاقتطاع الضريبي المترتب عنها.

• تحسين الأداء المالي للمؤسسات بهدف تحقيق مصالح شخصية:

تقوم إدارات العديد من المؤسسات بتحسين قيم المؤسسة التي تقوم بإدارتها، لعكس صورة إيجابية عن أدائها لغايات شخصية، تتمثل في تحسين صورة هذه الإدارة أمام مجلس الإدارة.

• لغايات التصنيف المهني:

تتنافس العديد من المؤسسات العاملة في ذات القطاع للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني التي تجريها مؤسسات دولية متخصصة، استنادا إلى مؤشرات ومعايير مالية تستخلص من البيانات المالية السنوية ونصف سنوية وربع سنوية، التي تعدها المؤسسات لذلك تلجأ هذه المؤسسات إلى تحسين بعض قيمها المالية للحصول على تصنيف متقدم.

ثالثا: الجانب التحليلي للموضوع

1. النصوص القانونية المنظمة لمهنة المحاسبة في الجزائر:

تتمثل أهم النصوص التي تنظم مهنة المحاسبة في الجزائر فيما يلي:

- الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 1971/12/29 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة والخبير المحاسبي:⁵
- يتعلق هذا القانون بالمحاسبين الخبراء، أما بخصوص محافظ الحسابات فأعهد بها للمفتشية العامة للمالية تابعة لوزارة المالية.
- القانون رقم 80-05 المتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة،⁶ الصادر من أجل إرساء آليات رقابية فعالة لمؤسساتها الوطنية بفعل إعادة الهيكلة والحد من الاختلالات وسوء التسيير بإدارات السلطات سنة 1980 م ، حيث نصت المادة 05 على أنه:

" يراقب مجلس المحاسبة مختلف الحسابات التي تتضمن العمليات المالية والمحاسبية ويتم التحقق من دقتها وصحتها ونزاهتها".

- القانون رقم 91-08 المؤرخ في 1991/04/27 م المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد:⁷
- وهذا سنة 1991 م حيث تم جمع ثلاثة تنظيمات في هيئة مستقلة واحدة سميت بالمصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، والمحاسبين المعتمدين. وأصبحت بذلك مهنة المراجعة في الجزائر مهنة حرة ومفتوحة للجميع ما تتوفر فيه شروط ممارستها، دون الرجوع لوزارة الوصية.

ممارسات المحاسبة الإبداعية في الجزائر في ظل قوانين وأخلاقيات المهنة

- المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13/01/1992 المتعلق بإنشاء مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين؛⁸
 - المرسوم التنفيذي رقم 96-163 المؤرخ في 15/04/1996م المتعلق بإصدار قانون أخلاقيات مهنة المراجعة والمحاسبة؛⁹
 - المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25/09/1996م المتعلق بإنشاء المجلس الوطني للمحاسبة؛¹⁰
 - القرار المؤرخ في 28/03/1998م يتعلق بتحديد كفاءات نشر مقاييس تقدير الإجازات والشهادات، والتي تخول حق ممارسة مهنة خبير محاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
 - القانون 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007م المتضمن النظام المحاسبي المالي؛¹¹
 - القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29/06/2010م المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.¹²
- يستنتج من عرض هذه القوانين أن عدم الالتزام بنصوصها يعد من الأخطاء الكبيرة وخصوصا على ممارسي مهنة المحاسبة، فهي تؤثر على سمعتهم وعلى سمعة المؤسسات وبالتالي تؤثر سلبا على الاقتصاد الوطني ككل.
2. الإطار القانوني لأخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر:
- تم تحديد الإطار القانوني لأخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر من خلال المرسوم التنفيذي رقم 14-96-136 في 05 أفريل 1996، وأهم ما يتضمنه هذا القانون:¹³
- الواجبات المهنية: تتمثل في:
 - واجباته في أداء مهنته وعلاقته مع الزبائن:
 - . أن تتسم علاقته بالأمانة والاستقلال ووجوب القيام بمهامه بشرف و ضمير مهني؛
 - . يجب مراعاة مبدأ الحياد والإخلاص والشرعية المطلوبة والقواعد القانونية المهنية عند تنفيذ مهام المحاسبة؛
 - . الالتزام بالسرية في أداء مهامه؛
 - . ضرورة تحديد طبيعة الأعمال وحجمها وأتباعها في عقد مكتوب.
 - واجبات المهني في علاقته بزملائه: وتتمثل في:
 - . أن لا يحل محل زميل له إذا طلب منه زبون ذلك إلا بشروط؛
 - . ضرورة حل النزاعات بين الزملاء بالتراضي.
 - الحقوق المهنية: وتتمثل في:
 - . الحق في التعاون خاصة فيما يتعلق بتوفير جميع الوثائق والمستندات اللازمة لتأدية المهمة وكذلك توفير جميع الظروف اللازمة لتحقيق ذلك؛
 - . الحق في الحصول على مقابل أتعاب.
3. ممارسات مست أخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر:
- انتابت الممارسة المهنية للمحاسبة مجموعة من الخروقات والمساس بأخلاقياتها، فيما يلي موجز عن أهمها:¹⁴
- الهيئات المهنية للمحاسبة في الجزائر تعرف صراعات حادة منذ سنوات، صراعا أساسه الاستحواذ على مسؤولية تسيير هذه الهيئات قصد تحصيل أكبر عقود ممكنة للمهام المحاسبية؛

ممارسات المحاسبة الإبداعية في الجزائر في ظل قوانين وأخلاقيات المهنة

- عدم الالتزام بالشروط المهنية والأخلاقية عند منح بعض الشهادات أو الدرجات المهنية، حيث يوجد من بين محافظي الحسابات في الجزائر من ليس لهم شهادات لها علاقة بالتخصص ومنهم كذلك من أصحاب السوابق العدلية؛
 - التلاعب في بعض حسابات الميزانية، قصد زيادة أو رفع الأتعاب وأحسن مثال على ذلك هو التعليمات المقدمة من بعض محافظي الحسابات للمؤسسات قصد تعديل بعض الحسابات مثل إعادة النظر في تقييم بعض عناصر الأصول، وهذا بهدف توسيع الوعاء الذي على أساسه يتم حساب الأتعاب؛
 - غياب المهنية في التعامل مع زملاء المهنة، وظهر هذا خاصة عند تقديم المناقصات المتعلقة بالقيام بمهام محاسبية.
4. المحاسبة الإبداعية والمعايير المحاسبية الدولية :

حدد المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 (عرض البيانات المالية) هدف البيانات المالية والخصائص النوعية التي تحدد صلاحية المعلومات في القوائم المالية، إذ نص المعيار على أن هدف القوائم المالية هو توفير معلومات حول المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للمؤسسة تكون صالحة لقاعدة عريضة من المستخدمين تساعد في اتخاذ القرارات الاقتصادية وهم المستثمرين الحاليين والمحتملون، الموظفون، المقرضون، الموردون، الدائنون التجاريون الآخرون، الزبائن، الحكومات والجمهور. وذلك من حيث أن تلك الجهات تستخدم المعلومات لتلبية احتياجاتهم المختلفة فقد تضمن المعيار الشروط الواجب توافرها في هذه المعلومات المالية وهي:¹⁵

- الملاءمة: لكي تكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون ملائمة لحاجات متخذ القرار وتمتلك المعلومات خاصية الملاءمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو تأكيد أو تصحيح تقييماتهم الماضية؛
- الموثوقية: لكي تكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون موثوقة وتمتلك المعلومات خاصية الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء المهمة والتحيز، ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين بوصفها معلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه بشكل معقول.

وهكذا فإن المعلومات لكي تتوافر فيها الموثوقية يجب أن تمثل بصدق العمليات المالية والأحداث الأخرى التي حدثت. ولقد نص المعيار المحاسبي على أن المعلومات المالية لكي تمثل العمليات المالية يجب أن تكون محايدة أي خالية من التحيز ولا تعد المعلومات المالية محايدة إذا كان اختيار أو عرض المعلومات يؤثر على اتخاذ القرار أو الحكم لأجل تحقيق نتيجة أو حصيلة محددة سلفا.

يتضمن الإطار النظري للمحاسبة مجموعة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي تتضمن فضلا عن الصفات التي وردت في المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 مجموعة من الصفات الثانوية، منها إمكانية المقارنة والثبات الذي يعني أن المؤسسة تطبق الطرائق والقواعد المحاسبية نفسها على المعاملات الاقتصادية من فترة إلى أخرى من دون تغيير.

يتضح من خلال العرض السابق أن المعايير المحاسبية قد أتاحت المرونة للمحاسب ابتداء باختيار الطريقة المحاسبية ضمن عدة بدائل، على أن يختار الطريقة الأكثر ملاءمة لطبيعة نشاط المؤسسة والوضع الاقتصادي، كما أنها اشترطت على المحاسب في سعيه لتوفير المعلومات المفيدة للجهات المستفيدة أن يلتزم جانب الحياد وعدم الانحياز لمصلحة أي من هذه الأطراف، وأن تمتع المعلومات المالية بصفة التعبير بصدق عن الحدث الاقتصادي وإن اتبعه لطريقة ما يعني الثبات في استخدامه لها، إلا إذا وجدت مبررات قوية منطقية تحتم التغيير.

ممارسات المحاسبة الإبداعية في الجزائر في ظل قوانين وأخلاقيات المهنة

وهكذا يوجد انسجام مع المفهوم الذي وضعه الباحث للمحاسبة الإبداعية، ففي ضوء هذه الضوابط الموضوعية ضمن المعايير المحاسبية يتضح أنه من غير الصحيح وصفها بأنها الطرائق التي يعتمد عليها المحاسب للتلاعب بالمعلومات المالية وعرض ما يرغب فيه، فمثلا هناك جهات قد تسأل المحاسب في حالة اختياره إحدى الطرائق المحاسبية إذا كانت لا تتلاءم مثلا مع طبيعة نشاط المؤسسة إذ ان مسؤولية المحاسب لا تنحصر فقط في إرضاء الزبون أو صاحب العمل لأن المعايير المحاسبية تضع بالحسبان أولا المصلحة العامة، وهناك جهات متعددة تساند المحاسبة لتحقيق أهدافها في توفير المعلومات المفيدة لاتخاذ القرارات.

5. أكثر ممارسات المحاسبة الإبداعية المستخدمة:

من أجل تعزيز الدراسة وإثراء ما تم تناوله نظريا، تم القيام بزيارة لمجموعة من مكاتب المحاسبة قصد جمع بعض المعلومات عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، ومن خلال بعض المقابلات التي أتاحت لنا الفرصة لإجرائها مع ممارسي المهنة (المحاسبين ومحافظي الحسابات) تم التوصل إلى قيام العديد من المهنيين بالممارسات التي سيتم ذكرها في النقاط الموالية، والأدهى من كل هذا أن معظم المحاسبين مقتنعين بأن هذه الممارسات هي ممارسات عادية وليست بالخطورة التي هي عليه حقا، وتبريرهم هو تغليب مصلحة زبائنهم من أجل تحسين سمعتهم في السوق، والأغلب كان هدفهم تقليل حجم الوعاء الضريبي، وتمثلت أهم هذه الممارسات فيما يلي :

- التلاعب في تكوين مخصصات المؤونات، مثلا مخصص الديون المشكوك فيها، إذ أن عدم تكوين المخصصات او تكوينها بنسبة تقل أو تزيد عن النسب المقررة تؤدي إلى تضليل نتائج العمليات؛
- تغيير تصنيف الاستثمارات قصيرة الأجل إلى استثمارات طويلة الأجل؛
- رسملة مصاريف الاستغلال وتسجيلها ضمن صنف الاستثمارات؛
- تسجيل مصاريف التنمية القابلة للتثبيت كمصاريف استغلال؛
- تقييد مصاريف الدورة الموالية في الدورة الحالية لتضخيم التكاليف؛
- تصنيف إيرادات الدورة الموالية في الدورة الحالية لتضخيم الإيرادات؛
- اعتبار بعض النفقات الإيرادية نفقات رأسمالية أو العكس، وبالتالي تضليل نتائج العمليات والمركز المالي؛
- تأجيل تسجيل المبيعات من أجل تخفيض رقم الأعمال وتسجيله في الدورة الموالية من أجل الرفع من رقم الأعمال، أو إدراج مبيعات تمت في الفترة التالية ضمن مبيعات الفترة الحالية بغرض تضخيم المبيعات وبالتالي الأرباح؛
- قيام الشركة الأم بتقديم إعانات للفروع بهدف التهرب من الجباية؛
- المبالغة أو التقليل من العمر الافتراضي للأصل.

رابعا: النتائج والتوصيات

سيتم العرض في هذا العنصر لأهم النتائج الممكن استخلاصها من هذه الدراسة إضافة إلى جملة من التوصيات الملائمة من وجهة نظر الدراسة المقامة للتقليل من هذه الممارسات:

النتيجة الرئيسية:

المحاسبة الإبداعية نوع من أنواع التحايل على القانون وشكل من أشكال التلاعب في القوائم المالية، وذلك لخدمة أطراف وتحسين صورتهم أو تحقيق أهدافهم وهذا على حساب أخلاقهم ودينهم ومصالح وطنهم وأن عملية التقليل من هذه الممارسات من الأمور الصعبة ولكنها ممكنة وليست مستحيلة.

ممارسات المحاسبة الإبداعية في الجزائر في ظل قوانين وأخلاقيات المهنة

كما يمكن القول أن من اعتبر المحاسبة علم ليس له علاقة بالأخلاق هو اعتبار خاطئ والدليل على ذلك الأزمات المالية في الفترات الأخيرة أكدت أن لأخلاقيات المهنة تأثير واضح على ممارسة مهنة المحاسبة.

إضافة إلى جملة من النتائج التي يمكن إنجازها فيما يلي:

- ممارسات المحاسبة الإبداعية هي ممارسات قانونية في ظاهرها لكنها غير أخلاقية في ضمنها، حيث تتنافى مع قواعد وأخلاقيات مهنة المحاسبة وكذلك المعايير المحاسبية الدولية؛
 - إقرار المعايير المحاسبية الدولية لبدائل محاسبية متعددة إضافة إلى استخدام الاجتهادات الشخصية يقر مشروعية إمكانية استخدام هذه الاجتهادات بما يغير الهدف الأسمى منها.
- التوصيات:
- في ضوء هذه النتائج المعرضة سابقا، يقترح التوصيات الموالية:
- ضرورة تضييق الخيارات المتاحة في السياسات المحاسبية للنظام المحاسبي والمالي؛
 - تطوير المعايير المحاسبية وسد الثغرات التي بها من أجل تفادي سوء استخدامها من طرف إدارات المؤسسات؛
 - ضرورة إصدار القوانين والتشريعات اللازمة، التي تكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وتساعد في التقليل منها؛
 - ضرورة تفعيل التنظيم المهني لمهنة المحاسبة ووضع ميثاق السلوك المهني، وتشكيل لجنة لأخلاق المهنة، وذلك بغرض وضع قواعد السلوك المهني التي يجب أن يلتزم بها ممارسي مهنة المحاسبة؛
 - تثقيف ممارسي مهنة المحاسبة، وحثهم أن المحاسبة الإبداعية تؤثر سلبا على سمعته كممارس مهنة المحاسبة وعلى سمعة المؤسسة ككل؛
 - إمكانية وضع نموذج لضوابط ممارسات المحاسبة الإبداعية مستمد من الشريعة الإسلامية، بحيث يتم ربط تلك التصرفات بالعقاب الأخروي الذي تعترف به كافة الأديان وبالأخص ديننا الحنيف -الإسلام-؛
 - ضرورة ضبط الاجتهادات الشخصية الواردة في الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة وعدم ترك تطبيقها وممارستها حسب الأهواء؛
 - الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية، وتفعيل فرضية الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من قبل معدي القوائم المالية؛
 - تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين والمهتمين ومستخدمي المعلومات المالية؛
 - وضع قوانين صارمة في حق ممارسي الغش والتلاعب واقناعهم أن هذه الممارسات غير أخلاقية؛
 - تنظيم دورات تكوينية وتوعوية وحث ممارسي المهنة على كل ما هو جديد في قواعد السلوك المهني.

ممارسات المحاسبة الإبداعية في الجزائر في ظل قوانين وأخلاقيات المهنة

قائمة الهوامش والمراجع:

- 1 عبد الله عبد الحكيم المبروك سالم، معايير التقارير المالية الدولية وممارسات المحاسبة الإبداعية، أطروحة دكتوراه، جامعة عمان العربية، الأردن، 2012، ص: 38.
- 2 رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الثاني، 2010، ص: 95.
- 3 عبد الله عبد الحكيم المبروك سالم، مرجع سبق ذكره، 2012، ص: 40.
- 4 ليندا حسن نمر الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2009، ص: 23، 24.
- 5 الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 1971/12/29 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة والخبير المحاسبي. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية.
- 6 القانون رقم 80-05 المؤرخ في 1980/03/01 المتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، وزارة المالية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد: 10، المؤرخة في 1980/03/04.
- 7 القانون رقم 91-08 المؤرخ في 1991/04/27 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية.
- 8 المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 1992/01/13 المتعلق بإنشاء مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية.
- 9 المرسوم التنفيذي رقم 96-163 المؤرخ في 1996/04/15 المتعلق بإصدار قانون أخلاقيات مهنة المراجعة والمحاسبة. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية.
- 10 المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 1996/09/25 المتعلق بإنشاء المجلس الوطني للمحاسبة. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد: 56.
- 11 القانون 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد: 74.
- 12 القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد: 42.
- 13 رضا جاو حدو، حقائق حول أخلاقيات أعمال المحاسبة في الجزائر، مجلة التواصل، العدد: 20، الجزائر، 2007، ص ص: 76، 77، 78.
- 14 رضا جاو حدو، مرجع سبق ذكره، 2007، ص: 80.
- 15 رمو وحيد محمود، الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية في ظل قواعد وأخلاقيات مهنة المحاسبة والمعايير المحاسبية والتدقيقية الدولية، مجلة تنمية الرافدين العراق، المجلد: 30، العدد: 89، 2008، ص ص: 8، 9.