

**أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة للتلاعب بعناصر القوائم
المالية و سبل الحد منها.**

**Creative accounting methods used to manipulate the elements
of financial statements, and ways to reduce them**

زرقواد وسام (*)

جامعة محمد بوقرة بومرداس، (الجزائر)
w.zergouad@univ-boumerdes.dz

أونيس عبد المجيد

جامعة محمد بوقرة بومرداس، (الجزائر)
am_ounis@yahoo.fr

تاريخ القبول 2019/11/22

تاريخ الارسال 2019/11/10

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى استعراض مختلف أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في التلاعب بعناصر القوائم المالية كل على حدى، إضافة إلى التطرق لدوافع لجوء الشركات لمثل هذه الممارسات و التي تؤدي للتأثير على مصداقية مخرجات القوائم المالية و بالتالي تظليل الأطراف ذات العلاقة، مع اقتراح بعض الحلول للحد من آثارها السلبية و مكافحتها.

الكلمات الدالة: المحاسبة الإبداعية، التلاعب المحاسبي، القوائم المالية.

تصنيف جال: M00, M40, M41

Abstract :

This paper aims to present the various creative accounting methods used in manipulating the financial statements, in addition to address companies motives to resort to such practices wich lead to affect the credibility of the financial statements, thus misleading related parties. This paper suggests some solutions to reduce the negative effects and control them.

Key words: Creative accounting, Accounting manipulation, Financial Statements.

JEL Classification : M00, M40, M41

(*) المؤلف المرسل

تمهيد :

يعد علم المحاسبة من العلوم الاجتماعية مبني على مبادئ و معايير و نظريات، هدفها الأساسي معالجة البيانات المالية و المحاسبية و هذا خدمة لمستخدمي القوائم المالية من خلال تقديم معلومات تتميز بالمصداقية و النزاهة.

إلا أن المحاسب و بناء على طلب من الإدارة يمكن أن يتلاعب بمخرجات القوائم المالية بما يخدم مصلحة فئة دون فئة أخرى، باستخدام مجموعة من الأساليب و الإجراءات و التي تسمى بالمحاسبة الإبداعية، وهذا ما يؤثر على مصداقية و شفافية البيانات المالية. ظهر هذا النوع من الممارسات نتيجة انفصال الملكية عن التسيير ما أدى إلى تضارب المصالح بين الأطراف ذات العلاقة و منه تعدد الدوافع للجوء لمثل هذه الممارسات.

حيث تأخذ هذه الإجراءات صفة التلاعب بالمركز المالي للشركة من خلال تعظيم قيمة الأصول وتخفيض قيمة الالتزامات أو العكس على حسب الغرض الذي أعدت من أجله، كما يمكن أن تمس قائمة الدخل من خلال زيادة الإيرادات أو تخفيض المصروفات أو العكس، و هكذا على كل القوائم المالية.

و عليه جاءت هذه الورقة البحثية لتسليط الضوء على مختلف الأساليب المستخدمة للتلاعب بمختلف القوائم المالية، و كذا التطرق لدوافع الجوء لمثل هذه الممارسات و الهدف منها، مع اقتراح بعض الحلول للحد من آثارها.

استنادا للأفكار التي جاءت بها مقدمة الورقة البحثية، يمكن صياغة التساؤل الرئيسي التالي : **فيما تتمثل مختلف أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة للتلاعب بالقوائم المالية؟ و ماهي سبل الحد منها؟**

من خلال هذا التساؤل يمكن صياغة الأسئلة الفرعية المكملة لمتطلبات البحث كما يلي :

1. ما المقصود بمفهوم المحاسبة الإبداعية ؟
 2. ما هي أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية ؟
 3. فيما تتمثل إجراءات الحد من هذه التلاعبات الممارسة على القوائم المالية ؟
- تتجلى أهمية هذه الدراسة من أهمية موضوع المحاسبة الإبداعية الذي يعتبر من أحد أهم مواضيع الساعة على المستويين الدولي والوطني كونها تمثل مشكلة هامة لا سيما في ظل

قيام إدارات الشركات باستخدام أساليبها في تظليل مستخدمي القوائم المالية وإظهار نتائجها بصورة غير حقيقية، والذي ساهم في حصول الأزمة المالية وإفلاس عدة شركات عالمية.

تهدف هذه الدراسة إلى استعراض مختلف الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية على حسب نوع القائمة المالية، إضافة إلى طرق الحد من آثارها السلبية.

في هذه الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وهو ما يتناسب مع طبيعة هذه الدراسة وذلك بجمع المعلومات من مختلف المراجع والدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع محل الدراسة وتحليلها.

استنادا إلى ما تقدم و قصد الإجابة على الإشكالية السابقة و مختلف الأسئلة الفرعية جاءت هذه الورقة البحثية لتتضمن ثلاثة محاور أساسية كما يلي :

المحور الأول : سيتم التناول من خلاله مفاهيم أساسية حول المحاسبة الإبداعية؛

المحور الثاني : سيتم التعرض من خلاله إلى أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية؛

المحور الثالث : سيتم من خلاله توضيح اتجاهات و أساليب كشف التلاعب في القوائم المالية.

المحور الأول : مفاهيم أساسية حول المحاسبة الإبداعية

سنتناول خلال المحور الأول من هذه الدراسة مفاهيم أساسية حول المحاسبة الإبداعية و التي تعتبر من المفاهيم المثيرة للجدل، و هذا من خلال محاولة تعريفها، و ذكر العوامل المحفزة على ممارستها إضافة إلى العوامل التي ساعدت على ظهورها.

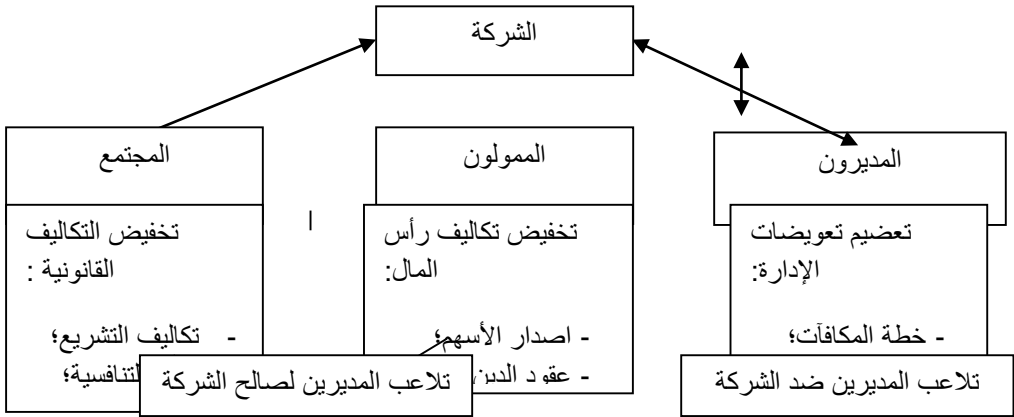
1. مفهوم المحاسبة الإبداعية :

إن المعنى الظاهري لمصطلح المحاسبة الإبداعية يبدو من الوهلة الأولى كما لو أنه نوع جديد من أنواع المحاسبة، في الوقت الذي لا يوجد في حقيقة الأمر تأهيل وتنظير علمي لهذا النوع من المحاسبة لأنه ظهر أساسا من خارج الوسط الأكاديمي للمحاسبة ، وبشكل أساسي من قبل المهنيين والمحللين الماليين في الأسواق المالية ليشير إلى أن المحاسبة تتضمن إبداءا في التحايل والتلاعب وتضليل المستثمرين ومستهلمي المعلومات المحاسبية والمالية.¹

¹ نعيم تومان مرهون الزيايدي، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية و الاقتصادية، المجلد 17، العدد 2، 2015، ص: 195.

هي الممارسات التي تعمل على تغيير القيم المحاسبية إلى قيم مرغوب فيها من الإدارة أو الإدارة والمساهمين معاً، ولكن تنحصر في إطار المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وبالتالي فهي ممارسات في إطار قانوني لكنها قد تكون غير أخلاقية وتشمل (المحاسبة النفعية، إدارة الأرباح، تمهيد الدخل، والاحتيايل في التقارير المالية).²

الشكل رقم (01) : العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية و الأطراف ذوي المصلحة



المصدر :

Balaciu Diana, is creative accounting a form of manipulation, university of oradeor, faculty of economies, journal accredited CNCISIS B+, Tom XVII volume III, 2008, p 936.

2. العوامل المحفزة على ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية :

تتجأ إدارة المؤسسة إلى مثل تلك الأساليب لتحقيق عدة أهداف لعل أبرزها الآتي :³

1.2. تضخيم الأرباح بهدف :

- أن يتمكن المدير وأعضاء مجلس الإدارة من التصرف في أسهمهم بأسعار مرتفعة؛
- زيادة نصيب المديرين من الأرباح؛
- ترغيب منشأة أخرى في شراء الشركة

² عبد الله، عبد الحكيم المبروك سالم، معايير التقارير المالية الدولية وممارسات المحاسبة الإبداعية، أطروحة دكتوراه، كلية الأعمال، جامعة عمان العربية، الأردن، 2012، ص: 09.

³ محمد حلو داود الخرسان، عبد الرضا حسن سعود، مدى تأثير نظام التحاسب الضريبي في العراق بالمحاسبة الإبداعية، مجلة جامعة ذي فـار، المجلد 9، العدد 3، جويلية 2014، العراق، ص: 07.

2.2. تخفيض الأرباح بهدف :

- شراء أسهم الشركة في البورصة (بعد تراجع القيمة السوقية لسهم الشركة)؛
- تكوين احتياطات سرية؛
- التهرب من الضرائب.

3.2. تدعيم و تقوية المركز المالي على خلاف الحقيقة بهدف :

- تسهيل الحصول على قروض؛
- ترغيب المستثمرين الجدد في الاستثمار في الشركة؛
- بيع الشركة بقيمة مرتفعة إذا ما تم البيع على أساس صافي قيمة الموجودات في الميزانية.

3. العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية :

- هنالك عوامل ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية وهي كما يأتي :
- المنافسة الشديدة بين الشركات المختلفة ومحاولة عكس صورة عن الشركة كأفضل الموجود في الساحة التنافسية حتى لو كان ذلك من خلال ابتداع أرباح مختلفة من قبل إدارة الشركة.
 - ظهور مشكلة الوكالة و ذلك نتيجة فصل إدارة الشركة أي المنفذين عن ملكية الشركة أي المساهمين و ظهور اختلاف بالمصالح و الأهداف بين المدراء الذين يبحثون عن ثروات شخصية و الأمن الوظيفي و للحفاظ على مصالحهم فلا يرغبون في تحمل مخاطر كبيرة باستثمارات الشركة، و بين أصحاب الملكية أو المساهمين الذين يهدفون إلى تعظيم القيمة السوقية للسهم لشركتهم، مما أدى بالمساهمين إلى اللجوء إلى عوامل لتخفيف حدة مشكلة الوكالة هما :
 - أ. قوى السوق : إحدى قوى السوق المهمة من المساهمين الرئيسيين، مثل شركات التأمين، البنوك، المستثمرين الكبار و الذين هم يسعون إلى تعظيم قيمة السهم لشركتهم لتعظيم ثروتهم عن طريق الضغط على إدارة الشركة لتعظيم القيمة السوقية للسهم لشركتهم.
 - ب. تكاليف الوكالة : ربط الحوافز المادية للإدارة بأرباح الشركة و تعظيم سعر السهم في السوق و بالتالي تعظيم ثروات المالكين أو المساهمين. و عليه فإن مشكلة الوكالة من الأسباب و العوامل التي أدت إلى ظهور الحاسبة الإبداعية و استعمالها إما للحفاظ على

موقعها أو لزيادة المكاسب المرتبطة بنسبة من الأرباح، مما جعل الإدارة إلى ابتكار و ابتداء أرباح غير جوهرية.⁴

إضافة إلى ⁵:

- حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية :

تسمح القواعد والسياسات المحاسبية للوحدة الاقتصادية أحيانا أن تختار من بين مختلف الطرق المحاسبية التي تستخدمها في إعداد قوائمها المالية، إذ تسمح المعايير المحاسبية بالاختيار من بين البدائل المحاسبية المختلفة وهنا يترتب عليه اختيار الوحدة الاقتصادية الطرق المحاسبية التي تتلاءم مع أهدافها ورغباتها والتي تحقق أفضل صورة لأدائها.

- حرية التقديرات المحاسبية :

يتضمن إعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير والحكم الشخصي والتوقع وهذا يتيح للإدارة التلاعب في هذه التقديرات بشكل متعادل أو متحفظ حسب احتياجاتها ورغبتها في التأثير على فقرات القوائم المالية من حيث التضخيم أو التقليل من قيمتها بغرض الوصول إلى الأهداف المحددة مسبقا.

- توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية :

يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ و حدوث بعض العمليات الحقيقية إلى تحقيق الانطباع المرغوب فيه عن الحسابات والقوائم المالية، فإذا ترك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسباً فقد توجّل تنفيذ هذه العمليات أو تعجل من تنفيذها وذلك لتحقيق أهداف ومكاسب معينة.

المحور الثاني : أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في تظليل مستخدمي القوائم المالية.

⁴ سعود جايد مشكور العامري، المحاسبة الإبداعية في عناصر الميزانية و أثرها على تعظيم الأرباح، ديسمبر 2018، ص : 06. مقال متوفر على الموقع : <https://www.researchgate.net/publication/>

⁵ ليلي عبد الصاحب داخل، تأثير المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل والحد من آثارها، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ، العدد السابع والأربعون، 2016، ص: 378.

سنتعرض خلال هذا المحور إلى مختلف الأساليب المستخدمة في مختلف القوائم المالية التي يتضمنها النظام المحاسبي المالي الجزائري وهي قائمة لمركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية للزينة، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية.

1. أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة المركز المالي :

تعد قائمة المركز المالي من البيانات المهمة جدا التي يعتمد عليها المستثمرون ومستخدمو البيانات المالية في أعمالهم، وذلك لأنها تعكس صورة صحيحة وصادقة عن الوضع المالي العام للشركة في تاريخ نهاية السنة المالية أو بتاريخ إعدادها، و ترتبط أهمية بيان المركز المالي بما توفره م معلومات حول طبيعة وحجم الموارد المتاحة لدى الشركة و التزاماتها تجاه المقرضين و المالكين.⁶

ممارسات المحاسبة الإبداعية التي يمكن أن تقوم بها الإدارة في قائمة المركز المالي ما يلي:⁷

- تضخيم مصاريف إعادة الهيكلة؛
- التضخيم في حسابات الأصول المدينة؛
- تقليل الالتزامات؛
- تضخيم الممتلكات والمعدات؛
- تضخيم المستحقات الاختيارية؛
- زيادة الاحتياطات؛
- التلاعب في مخصصات الديون؛
- التلاعب في طرائق تقييم الأدوات المالية.

2. أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل :

نبين فيما يلي أساليب التلاعب في قائمة الدخل من خلال الإيرادات و المصروفات:⁸

- تسجيل إيرادات المبيعات مبكرا قبل أن تكتمل عملية البيع وقبل اكتمال عملية تبادل المنفعة؛

⁶ سعود جايد مشكور العامري، المحاسبة الإبداعية في عناصر الميزانية و أثرها على تعظيم الأرباح، ص : 07، ديسمبر 2018. مقال متوفر على الموقع : <https://www.researchgate.net/publication/>

⁷ فادي عيد الرحيم محمود البطنجي، مدى إدراك محلي الائتمان لإجراءات المحاسبة الإبداعية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2011، ص ص: 55، 56.

⁸ ليلي عبد الصاحب داخل، تأثير المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل و الحد من آثارها، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد السابع و الأربعون، 2016، ص: 380

- زيادة الدخل من خلال عائد لمرة واحدة، ويشمل زيادة الأرباح من خلال بيع أصل مقيم اقل من الحقيقية، وكذلك اعتبار عائد الاستثمار جزءا من الإيرادات، إضافة إلى تسجيل عائد الاستثمار باعتباره دخلا تشغيليا، وأخيرا ابتداء دخل من خلال إعادة تصنيف حسابات الميزانية؛
- نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو قادمة، وتشمل رسملة التكاليف التشغيلية العادية وتغيير السياسات المحاسبية إضافة إلى اهتلاك التكاليف بشكل بطيء جدا، والفشل في تسجيل الأصول التالفة، وتخفيض خدمات الأصول؛
- نقل الإيرادات الحالية إلى فترة زمنية محاسبية لاحقة؛
- نقل المصاريف المستقبلية إلى الفترة المحاسبية الحالية، وهي تشمل تسريع وزيادة المصاريف التي تعتمد على تقدير المرء في الفترة المحاسبية الحالية.

3. ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التغيرات في جدول التدفقات النقدية للخرينة :

- تعرض قائمة التدفقات النقدية جميع التدفقات النقدية الداخلة والخارجة، من حيث مصادرها واستخداماتها خلال فترة زمنية معينة، ويهدف إعداد هذه القائمة إلى مساعدة المستثمرين والدائنين والدارسين وغيرهم في تحليل النقدية من خلال توفير معلومات ملائمة عن مصادر التدفقات والمدفوعات النقدية خلال فترة زمنية معينة.⁹
- ومن الأساليب المحاسبية الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية :¹⁰
- يقوم المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلية، باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية والعكس، وهذه الإجراءات والممارسات لا تؤثر ولا تغير في القيم النهائية.
 - تستطيع المنشأة كذلك دفع تكاليف التطوير الرأسمالي وتسجيلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة ونبعدها عن التدفقات النقدية الخارجة التشغيلية، وبالتالي فإن هذه الممارسات تزيد من التدفقات النقدية الداخلة.
 - تتوافر كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئيا من دفع الضرائب، فمن خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية، مثل تخفيض مكاسب بيع

⁹ حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل و المركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 27، 2011، ص: 368

¹⁰ حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، نفس المرجع السابق، ص: 368.

الاستثمارات وبعض حقوق الملكية وكذلك الحال بالنسبة للعمليات غير المكتملة، حيث إنها تؤثر في التدفقات النقدية التشغيلية، من خلال إزالة تأثير الضريبة عن هذه العمليات من التدفقات النقدية التشغيلية، إذ أن أي نقد يتم تسلمه نتيجة العمليات غير المكتملة أو نتيجة للتخلص منها، يتم اعتباره ناجما عن نشاطات استثمارية، لذلك وأثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية، يتم إزالة تأثير مكاسب أو خسائر العمليات التشغيلية غير المكتملة أو التخلص منها من الدخل الصافي.

- التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة، وذلك لإزالة البنود غير المتكررة، وكذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمنشأة باعتبارها أسهما تجارية، حيث يمكن تصنيفها كاستثمارات جارية أو غير جارية اعتمادا على فترة الاحتفاظ فيها.

4. ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التغيرات في حقوق الملكية :

اشترط المعيار المحاسبي الدولي على الشركة أن تقوم بعرض قائمة التغير في حقوق الملكية منفصل عن القوائم المالية وذلك من أجل إظهار التغير في حقوق الملكية الذي يتمثل في الأرباح والخسائر الناجمة عن أنشطة المنشأة من خلال قائمة الدخل وان بنود هذه القائمة معرضة لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال إجراءات تغييرات وهمية في رأس المال المدفوع أو تخفيضه.¹¹

تتعرض جميع بنود قائمة التغيرات في حقوق الملكية لممارسات المحاسبة الإبداعية بإجراء تغييرات وهمية لزيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه وكذلك رأس المال المكتسب أو المحتسب، ويتم إجراء هذه التغييرات بإعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة أو خسائر الخيارات السابقة وأرصدة العملات الأجنبية.¹²

المحور الثالث : اتجاهات و أساليب كشف التلاعب في القوائم المالية و الحد منها.

إن ممارسي المحاسبة الإبداعية غالبا ما يمتلكون قدرات محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالأرقام وتحويلها أو تحويرها بالشكل الذي يرغبون فيه، ولحد من ممارسة المحاسبة

¹¹ قاسم محمد عبد الله البعاج، المحاسبة الإبداعية وأثرها في الدخول الخاضعة للضريبة، مجلة المثى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 4، العدد 10، 2014، ص: 24.

¹² منال حسين لفته صالح، استخدام تقنيات المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وتأثيراتها على القوائم المالية، مجلة دنانير العدد الثامن، ص: 590.

الإبداعية يجب التحلي بالنزاهة والأخلاق في كل عمل يقوم به المحاسبون أو المديرون أو المدققون أو الموظفون والمسؤولون أو أي شخص كل حسب الدور الذي يقوم به.¹³ و عليه فإن مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتبر من الأمور الصعبة والمعقدة، ولهذا فإن على المهتمين بهذا المجال السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وذلك لكشف تلك الممارسات و من ثم الحد منها، و من أهم الاتجاهات والأساليب الحديثة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.¹⁴

نذكر :

- **ضرورة إنشاء لجنة التدقيق:** ظهرت فكرة لجان التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية بعد الهزات المالية العنيفة الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية، و التي أسفرت عن قيام كل من بورصة نيويورك و هيئة سوق المال الأمريكية بالتوصية بضرورة إنشاء لجنة بالمؤسسات المسجلة بها مكونة من عدد من الأعضاء غير التنفيذيين تكون مهمتها تعيين المدقق الخارجي و تحديد أتعابه و ذلك كمشاهدة لزيادة استقلاليته عند إبداء الرأي في القوائم المالية التي تصدرها المؤسسات، و لهذا فقد أوصى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام 1967 جميع المؤسسات سواء المسجلة في البورصة أو العامة بضرورة إنشاء لجنة للتدقيق، و في عام 1972 أصدرت هيئة سوق المال الأمريكية توصيات بإلزام المؤسسات بإنشاء لجنة للتدقيق، و في عام 1978 ألزمت بورصة نيويورك جميع المؤسسات المسجلة لديها بضرورة تكوين لجان تدقيق.¹⁵

- **حوكمة الشركات :** بعد الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي تعرضت لها العديد من اقتصاديات دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا في أواخر القرن العشرين والانهيارات المالية في العديد من أسواق العالم، وكذلك في ظل انفتاح أسواق المال العالمية وعولمة الأسواق

¹³ نعيم توماس مرهون الزيايدي، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 17، العدد 2، 2015، ص: 203.

¹⁴ ناظم شعلان جبار، أساليب المحاسبة الإبداعية و أثرها على موثوقية البيانات المالية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارة، المجلد التاسع، العدد الثاني و الثلاثون، 2015، ص: 251.

¹⁵ عبد الله علي المنيف، عبد الرحمن إبراهيم الحميد، مهام لجان التدقيق و معايير اختيار أعضائها : دراسة تطبيقية في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد و الإدارة، المجلد 11، السعودية، 1998، ص: 41.

والاعتماد على شركات القطاع الخاص لزيادة معدلات النمو الاقتصادي للعديد من دول العالم، والتوسع الهائل في حجم تلك الشركات أصبحت هنالك حاجة ماسة إلى وضع أسس ومعايير أخلاقية مهنية جديدة، وقد أطلق على تلك المعايير والأسس الأخلاقية ما يعرف الآن بمفهوم حوكمة الشركات وذلك لحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية والأضرار التي قد تنشأ من وجودها وذلك لعدم وجود الشفافية اللازمة والتي من شأنها رفع مستوى الاقتصاديات العالمية والمحلية.

16

- **خفض مجال اختيار البدائل و المعالجات المحاسبية :** عن طريق تقليل من عدد البدائل والمعالجات المحاسبية المتاحة أو تحديد الظروف التي يمكن أن تستخدم فيها كل معالجة، ولهذا الأمر فإن لجنة معايير المحاسبة الدولية وفي تعديلاتها الأخيرة فإنها قد ألغت في معاييرها المعالجة البديلة، ووضعت معالجة قياسية في أغلب معاييرها. وبتخفيض البدائل فإن ذلك سيؤدي إلى أن الشركة التي ستختار معالجة محاسبية في فترة مالية معينة تنتج من خلالها صورتها المرغوب فيها ستجبر فيما بعد على استخدام نفس المعالجة في الظروف المستقبلية الشبيهة.¹⁷

- **الحد من سوء استخدام بعض السياسات لمحاسبية،** ويتم ذلك عن طريق ما يلي :¹⁸

أ. سن قواعد تقلل من استخدام بعض السياسات المحاسبية أو حتى إلغاؤها؛
ب. أما الطريقة الأخرى فهي عن طريق تفعيل فرضية " الثبات "، ويقصد بالثبات هنا هو الثبات في استخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي البيانات المالية، وهذا يعني انه متى ما اختارت أي شركة ما سياسة محاسبية تناسبها في أحد الأعوام فيجب عليها الاستمرار في تطبيقها في الأعوام اللاحقة والتي ربما قد لا تناسبها تلك السياسات كما

¹⁶ حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل و المركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 27، 2011، ص: 369.

¹⁷ ناظم شعلان جبار، أساليب المحاسبة الإبداعية و أثرها على موثوقية البيانات المالية، المجلد التاسع العدد الثاني و الثلاثون، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية و الإدارة، 2015، ص: 251.

¹⁸ ناظم شعلان جبار، أساليب المحاسبة الإبداعية و أثرها على موثوقية البيانات المالية، نفس المرجع السابق، ص: 251.

كانت، وهنا تجدر الإشارة إلى انه لا يعني انه من غير المسموح تغيير السياسات المحاسبية، لكن المقصود هو عدم تغيير تلك السياسات إلا في حال الضرورة القصوى.

- **يقظة وكفاءة المراجعين والمراقبين** وتعتبر الوسيلة الأهم والأقوى في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي يتبعها البعض ويتم هذا الأمر عن طريق اختيار المراجع الكفؤ والمتمكن يقوم على تصميم إجراءات المراجعة للحصول على تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن المحاسبة الإبداعية التي يتم اكتشافها، والتي تعتبر جوهرية للقوائم المالية الواحدة.

الخلاصة:

النتائج:

من خلال هذه الورقة البحثية نستنتج أن ممارسات المحاسبة الإبداعية تؤثر بصورة كبيرة على مصداقية القوائم المالية و تجردها من خصائصها الجوهرية المبنية على الشفافية و المصداقية، فالقوائم المالية يجب أن تعد بكل مصداقية و تكون خالية من الأخطاء الجوهرية كما يجب أن تكون المعلومات المتضمنة شاملة وملائمة لاحتياجات مستخدميها كونها وسيلة لاتخاذ القرارات، إلا أن ممارسات المحاسبة الإبداعية غيرت منطق إعداد القوائم المالية و كذا التسلسل المنطقي للأحداث فأصبحت معظم الشركات تتطلق من النتيجة المراد الوصول إليها ثم تتلوهما عملية تحويل الأرقام الحقيقية بممارسات احتيالية قصد الوصول إلى النتائج المحددة مسبقا.

و منه نستنتج أن :

- مسألة تضارب المصالح وتعارضها بين مختلف الأطراف ذات المصلحة بالشركة هي السبب الرئيسي لظهور المحاسبة الإبداعية؛
- بعد استعراض ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية يلاحظ أن كل بند من بنودها معرض للتلاعب به لتحقيق غرض معين وبالتالي هي تعبير يشير إلى تضليل مستخدمي القوائم المالية عكس الغرض الذي أعدت من أجله؛
- هناك العديد من الأساليب التي تستخدم للتلاعب بالحسابات على حسب نوع القائمة المالية، حيث هذه الممارسات لا تعدو كونها عملية غش وتلاعب؛

- تعمل المحاسبة الإبداعية عكس التسلسل المنطقي لإعداد المعلومات المالية، حيث تبدأ بتصميم أرقام القوائم المالية (المرغوبة) ثم تتلوها عملية ترتيب الحقائق المزعومة التي تدعم الأرقام المرغوبة للقوائم المالية؛
- وعليه فإن المحاسبة الإبداعية تؤثر على موثوقية البيانات المالية الواردة في القوائم المالية.

التوصيات :

و عليه نوصي بـ :

- ضرورة إصدار قوانين تكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، وتتضمن عقوبات صارمة لحالات التلاعب والتحرif في البيانات المالية وبما يحيد من استخدام التقنيات غير الشرعية من أساليب المحاسبة الإبداعية؛
- ضرورة حماية المحاسبين من تدخلات الإدارة التي قد تفرض عليهم تجميل البيانات وتجاوز المتطلبات القانونية والمحاسبية؛
- ضرورة إنشاء لجان التدقيق في المؤسسات وكذا التركيز والعمل على تطوير وتدريب المدققين بشكل مستمر لمواكبة كل المستجدات وحتى يتمتعوا بالوعي المهني والإدراك الكافي بمختلف الأنشطة الاقتصادية والممارسات التي قد تؤثر على جودة وموثوقية القوائم المالية؛
- ضرورة تفعيل حوكمة الشركات لما لها من دور في إضفاء الشفافية والمصداقية؛
- تنمية الثقافة المحاسبية بين جميع مستخدمي البيانات والمعلومات المالية، من خلال عقد حلقات نقاشية لمستخدمي المعلومات المالية تشرح الممارسات الإبداعية التي تمارسها بعض الشركات وأهم التطورات الحاصلة في هذا المجال، وذلك بغرض بيان أضرارها وبالتالي الحد منها ومعالجتها بالوسائل الصحيحة.

المراجع :

قائمة المراجع :

1. حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، أساليب استخدام المحاسبية الإبداعية في قائمتي الدخل و المركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 27، 2011.

2. سعود جايد مشكور العامري، المحاسبة الإبداعية في عناصر الميزانية و أثرها على تعظيم الأرباح، ديسمبر 2018.
 3. عبد الله علي المنيف، عبد الرحمان إبراهيم الحميد، مهام لجان التدقيق و معايير اختبار أعضائها : دراسة تطبيقية في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد و الإدارة، المجلد 11، السعودية، 1998.
 4. عبد الله، عبد الحكيم المبروك سالم، معايير التقارير المالية الدولية وممارسات المحاسبة الإبداعية، أطروحة دكتوراه، كلية الأعمال، جامعة عمان العربية، الأردن، 2012.
 5. فادي عيد الرحيم محمود البطينجي، مدى إدراك محلي الائتمان لإجراءات المحاسبة الإبداعية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2011.
 6. قاسم محمد عبد الله البعاج، المحاسبة الإبداعية وأثرها في الدخول الخاضعة للضريبة، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 4، العدد 10، 2014.
 7. نلى عبد الصاحب داخل، تأثير المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل و الحد من آثارها، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد السابع و الأربعون، 2016.
 8. محمد حلو داود الخرسان، عبد الرضا حسن سعود، مدى تأثير نظام التحاسب الضريبي في العراق بالمحاسبة الإبداعية، مجلة جامعة ذي فار، المجلد 9، العدد 3، جولية 2014، العراق.
 9. منال حسين لفته صالح، استخدام تقنيات المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وتأثيراتها على القوائم المالية، مجلة دنانير العدد الثامن.
 10. ناظم شعلان جبار، أساليب المحاسبة الإبداعية و أثرها على موثوقية البيانات المالية، المجلد التاسع العدد الثاني و الثلاثون، مجلة الغزي للعلوم الاقتصادية و الإدارة، 2015.
 11. نعيم تومان مرهون الزبدي، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 17، العدد 2، 2015.
- مراجع باللغة الفرنسية :
12. Balaciu Diana, is creative accounting a form of manipulation, university of oradeor, faculty of economies, journal accredited CNCSIS B+ , Tom XVII volume III, 2008, p 936