

[المجلد: السادس/ العدد: الثاني/ (أكتوبر 2022)/ الصفحات: 019-034]

أثر استخدام المحاسبة الإبداعية على جودة المخرجات
المحاسبية

نوارة ناصر حسان*⁽¹⁾

✉ ncrnouara@gmail.com

(1) باحث دكتوراه، جامعة زيان عاشور بالجلفة [الجزائر]

تاريخ الإرسال: 2022/10/19 تاريخ القبول: 2022/12/19 تاريخ النشر: 2022/12/20

الملخص: تهدف هذه الدراسة الى ابراز أثر ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المخرجات المحاسبية، حيث تعد المحاسبة الإبداعية مجموعة من الإجراءات التي تمارسها المؤسسة بغية التقليل من أرباحها أو زيادتها وذلك من خلال التلاعب بالأرقام المحاسبية، وبالتالي فهي تؤثر على المعلومة المحاسبية التي تعتبر حوصلة مهنة المحاسبة؛ أما بالنسبة للنتائج التي توصلنا إليها من خلال هذه الدراسة فمن أهمها أن مكافحة أساليب المحاسبة الإبداعية بشكل قطعي يعد من الأمور الصعبة والمعقدة، لهذا وجب على المهتمين بهذا المجال السعي بشكل مستمر من أجل كشف تلك الأساليب وبالتالي الحد منها، كما يجب مراعاة الجانب الأخلاقي الذي يعد أمرا ضروريا لممارسة مهنة المحاسبة وبالتالي فإن الاهتمام بهذا الجانب سوف يرفع من درجة الوعي وروح المسؤولية لدى المحاسب ومنه عدم تبنيه لأساليب المحاسبة الإبداعية، كل ذلك يعد وسيلة للوصول الى معلومات محاسبية ذات جودة عالية تساهم بشكل فعال في عملية اتخاذ القرار.

الكلمات المفتاحية: أساليب المحاسبة الإبداعية، جودة المخرجات المحاسبية، المعلومة المحاسبية.

تصنيف «جال»: L86، M41.



ncrnouara@gmail.com

* البريد الإلكتروني للمؤرخ:



The Effect Of Using Creative Accounting On The Quality Of Accounting Output



01st Nouara Nacer Hassan^{*(1)}

⁽¹⁾ Ziane Achour University of Djelfa [Algeria] ✉ ncrnouara@gmail.com

Received: 19/10/2022

Accepted: 18/12/2022

Published: 20/12/2022

Abstract: This study aims to highlight the impact of the practice of creative accounting methods on the quality of accounting output, as creative accounting is a set of procedures practiced by the institution in order to reduce or increase its profits through manipulation of accounting numbers, and therefore it affects the accounting information that is the outcome of the accounting profession; As for the results that we reached through this study, the most important of them is that combating creative accounting methods is definitely one of the difficult and complex matters. Therefore, those interested in this field should strive continuously in order to detect these methods and thus limit them, and the ethical aspect that is considered It is necessary for the practice of the accounting profession, and therefore attention to this aspect will raise the degree of awareness and the spirit of responsibility of the accountant, and from him not adopting creative accounting methods.

Keywords: Creative Accounting Methods, The quality of the accounting output, accounting information.

«JEL» Classification: M41, L86.

* Corresponding author:

ncrnouara@gmail.com



مقدمة:

المحاسبة هي نظام يقوم بجمع البيانات وتبويبها وتقييمها، ثم عرضها في شكل مخرجات محاسبية تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة، وذلك بهدف توصيلها لعدة أطراف لمساعدتهم في عمليات اتخاذ القرار، لهذا أصبحت المؤسسات تسعى الى تحقيق مخرجات تتسم بعدة خصائص كالملائمة والموثوقية. ومع مرور الوقت ظهرت عدة ممارسات للمحاسبة من بينها المحاسبة الإبداعية التي حظيت في الآونة الأخيرة باهتمام كبيراً من طرف المختصين والباحثين في هذا المجال، لما لها من تأثير على المخرجات المحاسبية. وعلى ضوء ما سبق يمكن صياغة الإشكالية التالية: "هل تؤثر المحاسبة الإبداعية على جودة المخرجات المحاسبية؟"

فرضيات الدراسة:

للإجابة عن إشكالية الدراسة قمنا بصياغة الفرضية الرئيسية التالية:

"تؤثر أساليب المحاسبة الإبداعية سلباً على جودة المخرجات المحاسبية"

تتفرع هذه الفرضية الرئيسية الى مجموعة من الفرضيات الفرعية التالية:

- ✓ المحاسبة الإبداعية هي مجموعة من الأساليب غير القانونية التي تؤدي الى تضليل المخرجات المحاسبية.
- ✓ تسعى الادارة للاستفادة من أساليب المحاسبة الإبداعية وذلك من أجل التحكم في أرباح المؤسسة بما يخدم مصالحها.
- ✓ تعتبر المحاسبة الإبداعية وسيلة مهمة تعمل على استغلال الثغرات القانونية بما يخدم مصالح المؤسسة مما يؤثر سلباً على مصداقية المخرجات المحاسبية.

أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف تتمثل في:

- ✓ التعرف على المحاسبة الإبداعية وأهم العوامل التي ساعدت على ظهورها.
 - ✓ التعرف على مفهوم المخرجات المحاسبية وأهم خصائصها.
 - ✓ إظهار العلاقة القائمة ما بين المحاسبة الإبداعية و المخرجات المحاسبية.
 - ✓ التعرف على أهم أساليب المحاسبة الإبداعية التي تؤثر على المخرجات المحاسبية.
 - ✓ إبراز أثر المحاسبة الإبداعية على جودة المخرجات المحاسبية.
- منهج الدراسة: للإجابة على إشكالية الدراسة وكذا التأكد من صحة الفرضيات أو نفيها، سيتم الاعتماد على المنهج الوصفي للوقوف على أثر المحاسبة الإبداعية على جودة المخرجات المحاسبية.

محتوى الدراسة:

تضمنت هذه الدراسة محورين أساسيين هما:

المحور الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية.

المحور الثاني: أثر المحاسبة الإبداعية على جودة المخرجات المحاسبية.

الدراسات السابقة:

هنالك مجموعة من الدراسات السابقة التي تناولت هذا الموضوع من عدة جوانب مختلفة، يمكن عرض

البعض منها فيما يلي:

دراسة معاذ بوعروج (2015) بعنوان " دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة

الإبداعية"، مذكرة ماستر أكاديمي، جامعة أم البواقي، الجزائر، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على المحاسبة

الإبداعية ومعرفة مختلف تقنياتها وأساليبها والدوافع المحفزة للإدارة على ممارستها وكذلك توضيح مدى قدرة المراجعة

الخارجية على مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية وذلك من خلال إبراز دور كل من معايير المراجعة والمراجع

الخارجي في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية.

دراسة آسيا لعروسي (2019) بعنوان تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في

الجزائر، أطروحة دكتوراه جامعة المسيلة، الجزائر، سعت هذه الدراسة إلى إبراز أهم الثغرات والمداخل التي

يتيحها النظام المحاسبي المالي والتي تسمح بممارسة المحاسبة الإبداعية وكذلك التعرف على مدى ممارسة المؤسسات

الاقتصادية الجزائرية لإجراءات المحاسبة الإبداعية لدى إعداد البيانات المالية الصادرة عن تلك المؤسسات، وتوضيح

مدى تمسك المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بمتطلبات جودة المعلومات المحاسبية؛ وأيضا الوقوف على الدور الذي

يقوم فيه مدققو حسابات في الحد من إجراءات المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على جودة المعلومات المالية وذلك دون

اهمال الدور الذي تلعبه القيم الأخلاقية للمحاسبين في تخفيض آثار المحاسبة الإبداعية.

دراسة عبد الحق سعدي و عبد القادر شيخ (2020) بعنوان "المحاسبة الإبداعية وأثرها على جودة

القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية"، مقال، مجلة أوراق اقتصادية، المجلد 05 العدد 01،

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أثر المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية،

حيث تم التطرق إلى الإطار النظري لكل من المحاسبة الإبداعية وجودة القوائم المالية، وتوصلت هذه الدراسة إلى

أن المحاسبة الإبداعية تؤثر بدرجة كبيرة على جودة القوائم المالية وذلك من خلال الأبعاد التي تتمثل في الموثوقية،

الملاءمة، القابلية للفهم، القابلية للمقارنة.

دراسة حيدر كاظم نصرالله التميمي (2021) بعنوان " اثر ممارسات المحاسبة الإبداعية التي

تنعكس على صدق وعدالة القوائم المالية في النهب الضريبي"، مقال، مجلة دراسات محاسبية ومالية،

المجلد 16 العدد 56، يهدف البحث إلى تحقيق مجموعة من الأهداف أهمها توعية إدارة الشركات العاملة في

القطاع الخاص بمميزات ومخاطر استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية فهي من جانب تخدم مصالح الشركة وتحسن صورتها ومن جانب آخر تعرضها إلى مخاطر عدم الالتزام بالقوانين والتشريعات الضريبية أو مخاطر التعثر والإفلاس نتيجة استغلال الثغرات والمرونة في تطبيق المعايير، ومن أهم النتائج التي تم التوصل إليها كانت بأن ممارسات المحاسبة الإبداعية لها أثر كبير على عدالة وصدق القوائم المالية حيث تؤدي إلى زيادة التهرب الضريبي وأوصى الباحث بضرورة العمل على توفير المستلزمات والمتطلبات التي يحتاجها المحاسبون بالشركات لكي يكون إبداعهم المحاسبي ضمن حدود القوانين والمعايير المحاسبية.

دراسة سامي محمود عبدالحميد مراد (2017) بعنوان "إحباط الأثر الضريبي السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة الحالة المصرية"، مقال، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، جامعة الأزهر، مصر، العدد 17، هدفت هذه الدراسة إلى تتبع الباحث في هذا البحث الأثر الضريبي السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية لشركات المساهمة المصرية، حيث تؤدي ممارسات المحاسبة الإبداعية إلى تآكل الأوعية الضريبية بسبب غياب أخلاقيات المهنة عند البعض الذي يرغب في تحقيق أهداف محددة سواء من أعضاء مجلس الإدارة أو من ملاك الشركات أو من أصحاب المصالح، الأمر الذي يدفعهم أحيانا إلى معالجة البيانات المحاسبية للشركة أو التلاعب بها عن طريق ابتداء طرق وأساليب محاسبية دقيقة مستغلين بعض السياسات المحاسبية أو الثغرات القانونية أو خفة يد المحاسبة أو ما يطلق عليه (المحاسبة الإبداعية) وذلك بغرض تحقيق الأهداف التي يصبون إليها، ومن النتائج التي توصل إليها الباحث كانت بأنه وبالرغم من الآليات التي اتخذها المشرع الضريبي المصري للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ذات الأثر الضريبي السلبي في القوائم المالية إلا أن قوانين الضرائب المصرية تتضمن ثغرات تدل المستثمرين على طرق ملتوية كثيرة تجنبهم دفع جزء من الضريبة أو التخلص منها تماماً، سواء باللجوء إلى مكاتب وهمية وفواتير مضروبة، أو من خلال التسجيل في دول خارجية أو القيد في البورصة والتخارج منها مما قد يؤدي لخسارة الخزانة العامة.

المحور الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية

أولاً. تعريف المحاسبة الإبداعية والعوامل التي ساعدت على ظهورها

تعددت تعريفات المحاسبة الإبداعية وسيتم التطرق إلى بعض منها من خلال هذا المطلب بالإضافة إلى العوامل التي ساعدت على ظهورها.

1. تعريف المحاسبة الإبداعية

يطلق مصطلح المحاسبة الإبداعية أو الخلاقة (Creative Accounting) على بعض الإجراءات المحاسبية التي تلجأ إليها إدارات المؤسسات في بعض الأحيان سعياً وراء أحداث تحسين شكلي إما في ربحها أو مركزها المالي، وذلك عن طريق استغلال الثغرات المتواجدة في أساليب المراجعة بشكل عام أو الاستفادة من تعدد البدائل المتوفرة في السياسات والطرق المحاسبية التي تتيح المعايير المحاسبية للمؤسسة إتباعها في أساليب القياس والافصاح المتبعة في إعداد القوائم المالية مما يؤثر على نوعية البيانات المالية التي تظهرها القوائم المالية بالنسبة للأرباح أو بالنسبة للمركز المالي، ومن ثم على موثوقية البيانات المالية".

وقد عرفت المحاسبة الإبداعية بعدة تعريفات منها:

- ✓ أن المحاسبة الإبداعية هي "الممارسات غير الأخلاقية في اختيار التقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة التي تتيح فرصة التلاعب والغش مما ينتج عنها بيانات مالية غير صحيحة ومضللة"
- ✓ وتعرف بأنها "عبارة عن الإجراءات أو الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية، باستخدام خيارات وممارسات المبادئ المحاسبية، أو أي إجراء أو خطوة باتجاه إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل.
- ✓ كذلك المحاسبة الإبداعية هي وسيلة ممكن استخدامها للتلاعب في العناصر الخاصة بالقوائم المالية، ولوصف حالات إظهار الدخل، الموجودات والالتزامات لمنشآت الأعمال بصورة غير صادقة وغير حقيقية".¹

2. العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية:

يتضح حسب العديد من الدراسات بأن العوامل التي ساعدت في ظهور المحاسبة الإبداعية هي كما يلي:

1.2. 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 للطرق المحاسبية التي تتلاءم مع أهدافها و رغباتها والتي تحقق أفضل صورة لأداء المؤسسة مثال ذلك أنه في الكثير من البلدان يسمح للمؤسسات أن تختار ما بين سياسة إطفاء

نفقات البحث والتطوير حال حدوثها أو رسمتها وإطفائها على مدى فترة حياة المشروع.

2.2. حرية التقديرات المحاسبية:

يتضمن إعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير والحكم الشخصي والتوقع وهذا يتيح للإدارة التحايل في هذه التقديرات بغرض الوصول إلى الأهداف المحددة مسبقاً، ففي بعض الحالات مثل تقدير العمر الانتاجي للموجودات بغرض احتساب الإهلاكات عادة ما تتم هذه التقديرات داخل المؤسسة، وهذا يتيح الفرصة للمحاسب المبدع للتحايل بشكل غير معلن ومن الصعب اكتشافه، ويتم ذلك عن طريق صياغة التقرير أو التحيز في إعداد تلك التقديرات بشكل متفائل أو متحفظ حسب احتياجات الإدارة ورغبتها في التأثير على بنود القوائم المالية من حيث التضخيم أو التقليل من قيمتها.

3.2. توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية:

يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ وحدث 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 تؤجل تنفيذ هذه العمليات أو تعجل من تنفيذها، وذلك لتحقيق أهداف ومكاسب معينة، فمثلاً لو أن المؤسسة لديها استثمار معين بقيمة مليون دولار وذلك بالقيمة الحالية ففي هذه الحالة يكون أحياناً أمام مدراء المؤسسات الحرية في اختيار السنة التي يرغبون فيها بيع هذا الاستثمار وهذا بالتأكيد سينعكس على زيادة أو تقليل الربح في الحسابات الختامية.²

ثانياً. خصائص المحاسبة الإبداعية وأساليبها: تتصف المحاسبة الإبداعية بمجموعة من الخصائص التي تميزها والتي سيتم التطرق إليها كما أن لها أساليب وطرق متنوعة.

1. خصائص المحاسبة الإبداعية: تتصف المحاسبة الإبداعية بأنها:

- ✓ شكل من أشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة والمراجعة والضرائب.
- ✓ أن استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية هي عملية مخططة تقوم بها الإدارة لتحقيق أهداف خاصة بها.
- ✓ أن الهدف من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية هو الوصول برقم صافي الربح إلى رقم معين يحقق مصالح لإدارة الشركة ومصالح غير مباشرة للشركة في الأجل القصير.
- ✓ أن ممارسات المحاسبة الإبداعية تنحصر في إطار ممارسة الخيار بين المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وبالتالي فهي ممارسات قانونية ويستخدمها المحاسبون الذين يمتلكون قدرات مهنية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها وتحريرها بالشكل الذي يرغبون فيه.
- ✓ إن استخدام الإدارة لأساليب المحاسبة الإبداعية من شأنه أن يؤثر على مصداقية وموثوقية البيانات بالقوائم المالية وبالتالي يقلل من ثقة المستخدمين في المعلومات الواردة بهذه القوائم.
- ✓ ينمو في بيئتها التلاعب، الغش الخداع التحريف أو سوء العرض وخفة يد المحاسبية.³

2. أساليب المحاسبة الإبداعية: يمكن حصر أساليب المحاسبة الإبداعية بحسب المجالات المحاسبية، فهناك اساليب إبداعية في المحاسبة، وأخرى في المراجعة، وثالثة في الإفصاح كما يمكن تقسيمها بحسب ارتباطها بالعناصر المحاسبية إلى :

أساليب ترتبط بالإيرادات، أساليب ترتبط بالمصروفات، أساليب ترتبط بتبويب القوائم المالية، أساليب ترتبط بالايضاحات المتممة للقوائم المالية، وأساليب ترتبط بتقرير مراجع الحسابات.

إن أساليب المحاسبة الإبداعية الممارسة في الشركات لا تخرج عن أربعة مواطن للتلاعب، فهي إما تلاعبا في الإفصاح أو التوقيت أو التقدير أو التصنيف.

ومن هذا المنظور، يتم التعرف على أشهر أساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارسها الشركات للتأثير على تقاريرها المالية، وتجدد الإشارة هنا أن هذه الأساليب لا تتعارض مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بالضرورة، بل تقع فيما يسمى بالمنطقة الرمادية، ويمكن فهمها على أكثر من وجه.

1.2. أساليب المحاسبة الإبداعية في الإفصاح: وتتمثل أساليب المحاسبة الإبداعية في الإفصاح في ما يلي:

أ. التمويل خارج الميزانية:

تلجأ بعض الشركات إلى عدم الإفصاح أو الإفصاح بصور غير مباشرة عن عمليات التمويل ذات الأهمية النسبية في الشركة، حيث تقوم بعمليات تزيد من التزاماتها دون أن تظهر تلك الزيادة في ميزانيتها ويسمى التمويل خارج الميزانية ويعرف التمويل خارج الميزانية أو التمويل الخفي على أنه تمويل أو إعادة تمويل عمليات الشركة دون أن يظهر ذلك في ميزانيتها، ودون الخروج عن المتطلبات النظامية وبوجود الابتكارات المحاسبية، وتهدف طريقة التمويل هذه في الغالب إلى التحكم في نسب المديونية.

ولعل أكثر ما يعارض هذا الأسلوب من مفاهيم المحاسبة هما: الملاءمة وأمانة المعلومات، ذلك أنه يتعين على الشركة الإفصاح عن المعلومات الملائمة ذات العلاقة بأهداف القوائم المالية، إضافة إلى أن القوائم المالية التي يمكن الإعتماد عليها يجب أن تفصح عن كافة المعلومات ذات الأهمية النسبية، مثل مصادر التمويل هنا.

وطريقة التمويل هذه من أخطر الممارسات التي تعرض الشركة إلى مشكلات مفاجئة، لأن إخفاء الالتزامات أو الأصول لا يتضمن التحول الفعال للمخاطر.

ب. التغييرات المحاسبية:

تمارس الشركات في بعض الأوقات تغييرات محاسبية على نتائجها المالية بشكل أو بآخر، وتكون تلك التغييرات إما في السياسات المحاسبية المتبعة، أو التقديرات المحاسبية، أو التغير في الوحدة المحاسبية، ويعتبر تغيير الطرق المحاسبية التي تتبعها إدارة الشركة أشهر أدوات إدارة المكاسب، حيث تستغل الإدارة الاختيارية المتاحة في

هذا المجال بما يتناسب مع أهدافها.

2.2. أساليب المحاسبة الإبداعية في التوقيت: وتتمثل أساليب المحاسبة الإبداعية في التوقيت في ما يلي:

أ. الاعتراف بالإيراد:

يعتبر التلاعب في الاعتراف بالإيراد من أكثر المخالفات التي كشفت عنها هيئة بورصة الأوراق المالية في نيويورك SEC حيث شكلت نسبة المخالفات المتعلقة بالاعتراف بالإيراد غير المحقق 70% من إجمالي مخالفات المحاسبة والمراجعة المنشورة من الهيئة في الفترة من 1972 حتى 1979 وعلى الرغم من أهمية مسألة التلاعب في الاعتراف بالإيرادات وانتشارها، إلا أنها تعتبر أقل المجالات بحثاً فيما يتعلق بالمحاسبة الإبداعية.

وقد ورد في الدراسات المحاسبية التي تناولت الممارسات التعسفية المحتملة للاعتراف بالإيراد مسألة الاعتراف بالإيرادات الوهمية، غير أن الإيرادات الوهمية تخرج عن حدود المحاسبة الإبداعية إلى الاحتيال، ولذلك ينحصر الحديث في هذا الجزء عن استعجال الاعتراف بإيرادات حقيقية في قائمة الدخل كأسلوب من أساليب المحاسبة الإبداعية.

وتعتبر أكثر أدوات استعجال الاعتراف بالإيراد هنا من خلال تسجيل الإيراد في وقت تقديم الخدمة وقبل الانتهاء منها، أو تسجيل الإيراد قبل شحن البضاعة أو قبل التأكد من اكتمال الصفقة وقبول العميل، أو تسجيل الإيراد على الرغم من عدم التأكد من مقدرة العميل على السداد.

وإذا كانت المعايير المحاسبية المتعارف عليها تنص على أن لا يتم الاعتراف بالإيراد إلا بعد إرسال البضائع، فإن بعض الشركات تقوم بإرسال جزء من البضائع إلى موزعين أو عملاء متوقعين وتسجل الإيراد في سجلاتها، وإذا كانت نسبة احتمال رجوع تلك البضائع كبيرة، فإنها لن ترجع إلا في فترة محاسبية تلي الفترة التي يعلن فيها عن الإيراد.

من جهة أخرى، هناك بعض الشركات التي تعترف بالدفعات المالية المقدمة تجاه السلعة أو الخدمة وقت استلامها ويكون من الواجب توزيعها على فترات مالية متتالية.

ب. الاعتراف بالمصروف:

تعد المحاسبة عن المصروفات من المجالات المحاسبية الأكثر اعتماداً على التوقعات والتقديرات القائمة على الحكم الذاتي، وهذا الأمر يسمح للشركات للتحكم في أرقامها للحصول على أرباح أكثر أو أقل حسب المصلحة، ويعتبر أكثر الأساليب المتعلقة بالاعتراف بالمصروف هي نقل المصروفات إلى فترات محاسبية لاحقة أو سابقة.

ت. أساليب المحاسبة الإبداعية في التقدير:

وتتمثل أساليب المحاسبة الإبداعية في التقدير في الآتي:

أ. سياسات رسملة المصروفات: تقوم بعض الشركات بالاستفادة من اختلاف الأساليب المحاسبية المتاحة

لمعالجة المصروفات، إذ أن بعض المصروفات التي تتكبدتها الإدارة ويمكن ربطها بأرباح مستقبلية يتم رسمتها ثم إطفائها على المدى الذي يتوقع فيه الأرباح حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وهذا الإجراء يتطلب الكثير من التقدير والحكم الشخصي، الأمر الذي يجعله من أشهر طرق التلاعب في المصروفات والإيرادات. وتعتبر مصروفات البحث والتطوير، ومصروفات إنشاء وتصميم وإدارة وحماية المواقع الالكترونية على الشبكة، وبعض مصروفات التسويق والدعاية المباشرة المتعلقة بتصميم وطباعة ونشر الكاتولوجات والبروشورات وإنتاج الأفلام والبرامج التلفزيونية الدعائية، وكذلك مصروفات التنقيب عن النفط في الشركات البترولية في أحد مواقع الشركة جميعها أمثلة على موضع تلاعب الشركات في المصروفات، نظرا لجواز اعتبارها مصروفات إيرادية تتم رسمتها.

أما المصروفات التي لا يمكن ربطها بأي أرباح مستقبلية فيتم التعامل معها على أنها مصروفات تتحملها الشركة في الفترة المحاسبية الخاصة بها، ومن الواضح أيضا أن حكم الإدارة يلعب دورا هاما في تحديد المصروفات التي ترتبط بأرباح مستقبلية من غيرها من المصروفات ودرجة التأكد من تلك الإيرادات، وهكذا تؤدي الإدارة دورا في تحديد تلك النقطة.

ب. إستهلاك الأصول الثابتة:

أما فيما يتعلق بالإستهلاك، فتلجأ الشركات إلى إستغلال الطرق الاختيارية لاحتساب الاستهلاك، بما يتماشى مع مصلحة مركزها المالي، فمن المتعارف عليه محاسبيا أن يتم استهلاك الأصول إما بتحميل السنوات الأولى بقسط استهلاك أكبر بطريقة القسط المتناقص أو بطريقة القسط الثابت، حيث توزع التكلفة بالتساوي على سنوات العمر الانتاجي المقدر ومن جهة أخرى لا تتضمن المبادئ المحاسبية أية شروط تحدد الأعمار الإنتاجية للأصول، أي لا تحدد المدة الزمنية لإستهلاك الأصول الثابتة، الأمر الذي يتيح للإدارة فرصة زيادة أو تخفيض أعمار الأصول حسب ميولاتها الشخصية أو المؤسسية، وإذا ظهرت الحاجة إلى الحكم الشخصي في تقدير عمر الأصل الإنتاجي، توفر للمديرين الفرصة أو الاختيارية في تمديد أو تقصير العمر (مدة الاستهلاك) للحصول على مصروفات أقل أو أكثر وبالتالي التحكم في الأرباح، ذلك أن القيمة الدفترية للأصل تتناسب طرديا مع عمرها فزيادة مدة استهلاك الأصل يعني تقليل معدل الاستهلاك، وبالتالي زيادة قيمة الأصل في قائمة المركز المالي، والعكس صحيح.

ت. إطفاء الشهرة والعلامات التجارية:

الشهرة من المواطن الرئيسية التي تحمل تباينا كبيرا في المعالجة، فأعمار الأصول غير الملموسة مختلفة من شركة إلى أخرى، وبهذا القدر من المرونة والاختيارية قد يتم اختيار فترة إطفاء طويلة، تكون أكثر من العمر الاقتصادي للأصل غير الملموس، وبذلك تقلل هذه الفترة من مصروف الإطفاء ويزيد ذلك من إيرادات الفترة.

ث. المدينون والدائنون:

يتم من خلال المدينين إدارة الإيرادات، ليس فقط التلاعب في الاعتراف بالإيراد ولكن حتى في تقييم حسابات المدينين، حيث يتم تقييم الحسابات المدينة وفقا لسياسة الحيطة والحذر بإنشاء مخصص للحسابات المشكوك في تحصيلها ويطرح من إجمالي المدينين.

وتقوم الشركة التي ترغب في تضخيم إيراداتها ولو بشكل مؤقت بتقليل مخصص الديون المشكوك في تحصيلها وبالتالي زيادة الأرباح والمخصصات كما سبقت الإشارة إليها أحد العناصر المحاسبية التقديرية المستخدمة للتأثير على مصروفات الفترة، فإذا قدرت الشركة أن حساب المخصص المسجل في الميزانية أكثر مما ينبغي، تقوم بتخفيض مقدار المخصص والحصول على زيادة في الأرباح.

وعلى العكس من ذلك قد تلجأ الشركة إلى المبالغة في تقدير المخصص في السنوات المالية الجيدة بهدف تكوين احتياطات يمكن استخدامها في السنوات غير الجيدة وذلك بهدف التحكم في تقلبات الأرباح.

ج. المخزون السلعي:

إن المبالغة في تقدير المخزون يقلل من تكلفة البضاعة المباعة ويزيد من صافي الدخل وهناك الكثير من المداخل التي توصل إلى هذه المبالغة، ولعل أبسطها أن يتم المبالغة في العدد الفعلي لعناصر المخزون، غير أنها تعد احتيالا صريحا، والطريقة هنا أن يتم التلاعب في تقدير المخزون وتصنيفه مخزونا راكدا أو متقادما.⁴

المحور الثاني: أثر المحاسبة الإبداعية على جودة المخرجات المحاسبية

أولا. مفهوم جودة المخرجات المحاسبية

1. تعريف المخرجات المحاسبية

- ✓ تعرف المخرجات المحاسبية على أنها: " مجموعة كاملة ومترابطة من الوثائق المحاسبية والمالية التي تسمح بإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية والأداء والتغير في الوضعية المالية في تاريخ إقفال الحسابات "
- ✓ وعرفت المخرجات المحاسبية أيضا: " مجموعة من البيانات الأساسية التي تصدرها المؤسسة بموجب مجموعة من المفاهيم والمبادئ المحاسبية وأساس منطقي بصورة منسقة. "

2. أهمية المخرجات المحاسبية

- تبرز أهمية المخرجات المحاسبية في ثلاثة نقاط يمكن تلخيصها كالآتي:
- ✓ أداة اتصال: يعني وسيلة توفر المعلومات لمختلف الأقسام المكونة للمؤسسة وهمزة وصل بين المؤسسة والمستثمرين فيها.
- ✓ وسيلة تقييم أداء: تساعد في تقييم أداء الإدارة والحكم على كفاءتها، وعلى المركز المالي للمؤسسة ومدى التقدم في تحقيق أهدافها.
- ✓ وسيلة تساعد في اتخاذ القرار حيث تساعد الإدارة ومختلف الأطراف المتعاملة في كيفية صرف الموارد في

المستقبل ومساعدة الأطراف التي لها علاقة مباشرة بالمؤسسة في توجيه العلاقات المستقبلية معها.⁵

3. جودة المخرجات المحاسبية:

هناك عدة تعريف لجودة المخرجات المحاسبية نذكر أهمها:

يقصد بجودة المخرجات المحاسبية: "تلك الخصائص التي يجب أن تتمتع بها المعلومات المالية، حتى تكون مفيدة لمستخدميها وتساعد في إتخاذ القرارات الرشيدة." تعرف جودة المخرجات المحاسبية على أنها: "مصدقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية وما تحققه من منفعة للمستخدمين ولتحقيق ذلك يجب أن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية بما يحقق الهدف من استخدامها."⁶

4. خصائص المخرجات المحاسبية:

هنالك عدة خصائص للمخرجات المحاسبية يمكن تقسيمها كما يلي:

1.4. الخصائص النوعية الأساسية: وتمثل فيما يلي:

أ. الملاءمة: يقصد بالملاءمة أن تكون المعلومة المحاسبية قادرة على التأثير في متخذي القرار، عن طريق مساعدت متخذي القرار في إجراء توقعات بشأن النتائج السابقة والأحداث الحالية والمستقبلية، أي أن المعلومة الملائمة، ينبغي أن تساعد متخذ القرار على تحسين قدرته على التنبؤ (القيمة التنبؤية).

ب. الموثوقية: لكي تكون المعلومات مفيدة فإنه يجب أن تكون موثوقة ويعتمد عليها، وتمتلك المعلومات خاصية الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز وكان بإمكان المستخدمين الاعتماد عليها كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه، ويمكن أن تكون ملائمة ولكن غير موثوقة بطبيعتها أو طريقة تمثيلها.⁷

2.4. الخصائص النوعية الثانوية:

تكمّن الخصائص الثانوية لجودة المخرجات المحاسبية فيما يلي:

أ. قابلة للمقارنة:

وهذه الخاصية تعني أن المعلومات تصبح مفيدة عندما ترتبط بأساس معين أو معيار، أي أن هذه المعلومات يتم مقارنتها بنفس المعلومات لمؤسسة أخرى أو نفس المعلومات لنفس المؤسسة في فترات مختلفة.

ب. الثبات:

يقصد به استخدام نفس المبادئ والفروض والطرق والإجراءات المحاسبية من قبل المؤسسة من سنة لأخرى،

ولا يعني ذلك أن المؤسسات لا يمكنها الانتقال من طريقة محاسبية معينة لأخرى.⁸

ت. الحياد:

يقصد بها عدم اختيار معلومات بشكل ينتج عنه تفضيل جهة أو طرف معين من الأطراف المعنية والمهتمة بالمعلومات المحاسبية على حساب جهات أو أطراف أخرى، وأن تكون المعلومات واقعية وحقيقية.⁹

ثانياً. أثر المحاسبة الإبداعية على جودة المخرجات المحاسبية:

تؤثر المحاسبة الإبداعية على المخرجات المحاسبية الخاصة بالمؤسسات وذلك من عدة جوانب مختلفة:

1. ممارسة المحاسبة الإبداعية في قائمة الميزانية:

يمكن للإدارة استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لإظهار أرقام قائمة الميزانية التي تحتوي حجم موارد المؤسسة والتزاماتها اتجاه الملاك والمقرضين فضلاً عن دورها في المساعدة في التنبؤ بمواعيد ومبالغ التدفقات النقدية وذلك كي تظهر للمستخدم البيانات التي ترغب الإدارة في إيصالها إليه كما يلي:

✓ عدم إدراج الأصول الثابتة بتكلفتها التاريخية وتخفيض نسب الاهتلاك للأصل عن النسب المتبعة في المؤسسات المماثلة أو العكس.

✓ المبالغة في تقييم الأصول غير الملموسة مثل الأسماء التجارية والشهرة أو الاعتراف بتلك الأصول بالمخالفة للمعايير المحاسبية مثل الاعتراف بالشهرة المولودة داخلياً، أو إجراء تغييرات غير مبررة قصد تخفيض قيمة تلك الأصول.

✓ تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل.

✓ إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها مثل إثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل صدور الحكم فيها.

✓ التلاعب في تقييم محفظة الأوراق المالية أو المبالغة في مخصص هبوط أسعار.

✓ تضمين كشوف الجرد بضائع متقدمة والتلاعب في أسعار بيعها، والتغير غير المبرر في طرق تحديد تكلفة المخزون.

2. ممارسات المحاسبة الإبداعية في حساب النتائج:

تأثر المحاسبة الإبداعية على جدول حساب النتائج من خلال التلاعب في مبلغ صافي المبيعات وذلك إما بتسجيل إيرادات مسبقاً أو تأخيرها لوقت لاحق حسب حاجة المؤسسة، والبيع لجهة قريبة ضمن مجموعة المؤسسة أو شركائها الاستراتيجيين، حيث تقوم بعض المؤسسات وبهدف زيادة إيراداتها لفترة معينة بالبيع المخزونات الى المؤسسات من مجموعتها أو بالمؤسسة الصديقة التي تربطها معهم علاقات إستراتيجية، وتتمثل أيضاً أهم مظاهر التلاعب في حسابات النتائج في نقل المصاريف المستقبلية الى الفترة المحاسبية الحالية لمواجهة الظروف الصعبة الحالية والطموح لمستقبل أفضل.

3. ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة تدفقات الخزينة:

يظهر الأثر المحاسبي على قائمة تدفقات الخزينة الداخلة والخارجة من حيث مصادرها واستخدامها خلال

فترة زمنية معينة:

✓ يقوم المحاسب بتصنيف التدفقات النقدية الناجمة عن الأنشطة التشغيلية، باعتبارها نفقات استثمارية او نفقات تمويلية، ويمكن أيضا تصنيف التدفقات النقدية التمويلية باعتبارها تدفقات تشغيلية، وهذا التغيير لا يؤثر على المخرجات المحاسبية.

✓ تستطيع المؤسسة كذلك دفع تكاليف التطوير الرأسمالي وتسجيلها باعتبار تدفقات نقدية استثمارية خارجة وبيعها عن التدفقات النقدية الخارجة التشغيلية.

✓ يمكن للمحاسبة الإبداعية أن تؤثر على التدفقات النقدية التشغيلية للتهرب من الضرائب مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات وبعض حقوق الملكية كذلك إضافة الخسائر قبل الضريبة على صافي الدخل أثناء حساب التدفقات التشغيلية

4. ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التغيرات في الأموال الخاصة:

تعتبر قائمة تغيرات الأموال الخاصة حلقة الوصل بين حساب النتائج وقائمة الميزانية، وهي تتحدد من خلال رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في بنود الأموال الخاصة من بداية الفترة المالية وحتى نهايتها، ويتم الاعتماد في عرضها على أساس الاستحقاق، حيث أن جميع عناصر بنود هذه القائمة معرضة لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال القيام بتغيرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه، كذلك رأس المال المكتسب ورأس المال المحتسب، والتي تمارس على إعادة تقدير الأخطاء السابقة أو خسائر الخيارات السابقة وأرصدة العملات الأجنبية.¹⁰

الخاتمة:

ختاماً ومن خلال دراستنا للموضوع محل الدراسة والمتمثل في " أثر استخدام المحاسبة الإبداعية على جودة المخرجات المحاسبية" وجدنا بأن المحاسبة الإبداعية ما هي الا وسيلة أساسية تستعملها الادارة لخدمة مصالح المؤسسة مما قد يؤدي الى أثر سلبي على جودة مخرجاتها، توصلنا الى النتائج التالية:

- ✓ يؤدي استخدام المحاسبة الإبداعية الى عدة تغيرات على مستوى المخرجات المحاسبية
 - ✓ لا توجد قوانين وأنظمة تقلل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
 - ✓ استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية يؤدي الى مخرجات محاسبية غير موثوقة بالنسبة لمستخدمي المخرجات المحاسبية، مما يؤثر سلباً في عملية اتخاذ القرار بالنسبة لهم.
 - ✓ يوجد أثر ايجابي للمحاسبة الإبداعية والمتمثل في خدمة مصالح المؤسسة مما قد يؤدي من جهة مقابلة الى أثر سلبي وذلك على جودة مخرجاتها.
 - ✓ تؤثر المحاسبة الإبداعية بشكل سلبي على ملاءمة وموثوقية المخرجات المحاسبية.
- توصيات الدراسة: يمكن الإشارة الى مجموعة من التوصيات:
- ✓ ضرورة العمل على تحسين جودة المخرجات المحاسبية، وذلك من خلال الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
 - ✓ ضرورة وضع قوانين تهدف للتقليل من الآثار السلبية المحاسبة الإبداعية.
 - ✓ مراعاة أخلاقيات مهنة المحاسبة وذلك بهدف توصيل المعلومات المحاسبية بصور صادقة.
 - ✓ ضرورة العمل على تعزيز نزاهة المحاسبين وبالتالي تحسين جودة المخرجات المحاسبية.

الهوامش والاحالات:

- 1 معاذ بوعروج، دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مذكرة ماستر أكاديمي، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2015، ص ص: 47-45.
- 2 معاذ بوعروج، المرجع نفسه، ص ص: 47، 48.
- 3 سامي محمود عبد الحميد مراد، إحباط الأثر الضريبي السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة الحالة المصرية، مقال، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، جامعة الأزهر، مصر، العدد 17، 2017، ص ص: 134-136.
- 4 معاذ بوعروج، مرجع سبق ذكره، ص ص: 54-59.
- 5 عبد الحق سعدي وعبد القادر شيخ، المحاسبة الإبداعية وأثرها على جودة القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مقال، مجلة أوراق اقتصادية، المجلد 05 العدد 01، 2020، ص ص: 7، 8.
- 6 شيرين مأمون سيد احمد محمد، أثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية (دراسة ميدانية على سوق الخرطوم للأوراق المالية)، مقال، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والادارية، المجلد 07، العدد 01، 2020، ص 262.
- 7 آسيا لعروسي، تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة المسيلة، الجزائر، 2019، ص ص: 104، 106.
- 8 أحمد قايد نورالدين وهلايلي إسلام، دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية، مقال، مجلة إقتصاد المال والأعمال، المجلد 04، العدد 01، 2019، ص 248.
- 9 عبد الحق سعدي وعبد القادر شيخ، مرجع سبق ذكره، ص 9.
- 10 عبد الحق سعدي وعبد القادر شيخ، المرجع نفسه، ص ص: 9، 10.