

أثر تطبيق المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية

الدكتورة :دوخي-مقدم يمينت
كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير
جامعة الجزائر3

الملخص

تطورت التطبيقات المحاسبية، نظرا للتطور المتسارع للمعرفة، فتطورت و تنوعت المعلومات خاصة المعلومات المالية التي تعد الحجر الأساس لبناء النظام المالي و المحاسبي، حيث أنها تستخدم بدرجة كبيرة في إعداد التقارير و القوائم المالية.

مرت التطبيقات المحاسبية بعدة مراحل، فتحوّلت من مجرد تسجيلات إلى مناهج علمية ورياضية متعددة ساهمت في بناء النظرية المحاسبية الحديثة، إن التنظير المحاسبي رافقه إبداع في أساليب وطرق التطبيقات المحاسبية، التي أثرت على عرض القوائم المالية نتج عن ذلك إبداع أو محاسبة إبداعية.

الكلمات المفتاحية: الإبداع- النظرية المحاسبية- القوائم المالية- المحاسبة الإبداعية.

Résumé

Les pratiques comptables ont rapidement évolué suite à l'évolution de la connaissance basée sur l'information développées et diversifiées, notamment l'information financière levier majeur du système financier et comptable pour la constitution et la présentation des états financiers.

Le passage des pratiques comptables d'une étape à une autre a transformé l'écriture comptable simple en méthodes mathématiques et scientifiques qui a donné naissance à la théorie comptable, associée à une créativité des pratiques provoquant une grande influence sur les présentations des états financiers. C'est la comptabilité créative.

Mots clés : Créativité - Théorie comptable - Etats financier , Comptabilité créative.

مقدمة:

استخدم الإنسان المحاسبة منذ تطور الحضارة الإنسانية فلقد مرت الممارسات والعلاقات الإنسانية بتسجيلات لعلاقة الدائنية والمديونية، وقياس لثرواتهم وأعمالهم، ومرت الحركة التجارية بمراحل تطور مرافقة لتطور الحضارة الإنسانية. فقد كان قدماء المصريين يحتفظون بسجلات تبين كميات المحاصيل التي ترد إلى المخازن والكميات التي تعرض منها.

كما عرفت حضارة الإغريق والرومان والبابليون تسجيلات محاسبة ومسك للدفاتر، فظهرت الحاجة إلى المحاسبة كنظام لتسيير هذه الحركات، لذلك تعتبر المحاسبة قديمة قدم التاريخ.

تطورت المحاسبة و تطورت النظم المحاسبية، خاصة في العصور الوسطى، حيث أنه في عام 1494 قدم العالم الرياضي الايطالي: (Luca Pacioli) وصف تفصيلي لقاعدة القيد المزدوج كأساس لمسك الدفاتر المحاسبية. وتميزت هذه المرحلة بصور قوانين تنظيم الأعمال التجارية، حيث وفي فرنسا صدر قانون تنظيم التجارة البرية المعروف بقانون سافاري وهذا عام 1673، على يد جاك سافاري، وأكد على مسك سجلات نظامية وإعداد ميزانية عامة تكون بياناتها صحيحة وواضحة. وأصدر كتابه عام 1975 تحت عنوان «التاجر الكامل»، ثم صدر قانون التجارة البحرية عام 1685.

يعتبر العصر الذهبي للمحاسبة، أو المرحلة الذهبية من 1776 حتى الآن، وهي مرحلة الارتقاء إلى مستوى العلوم الاجتماعية المعاصرة، وعصر توسع الاهتمام بالمحاسبة، وأهمية دور المحاسبة، مما أدى إلى ظهور فروع متعددة. فمن المحاسبة المالية إلى المحاسبة الإدارية، ثم المحاسبة الاجتماعية وأخيرا المحاسبة البيئية، مما يتطلب نوع معين من البيانات المحاسبية.

تطور نظام المحاسبة و أصبح نظام متكامل للمعلومات، لما يوفره للإدارة من بيانات فعلية وشاملة، للوقوف على حقيقة المركز المالي للمؤسسة، وحقيقة النتائج من أرباح وخسائر، وذلك من خلال إعداد التقارير المالية، والتحليل المالي الذي يساهم في عملية الرقابة والمتابعة.

تميزت المحاسبة في الآونة الأخيرة بتطبيقات ناتجة عن التفاعل بين عدة عوامل في المحيط الاقتصادي العالمي القائم على التكتلات والمصالح المشتركة، لذلك أصبح العبء على مهنة المحاسبة يزداد يوم بعد يوم لتزويد المحاسبة بالمعلومات والبيانات اللازمة، والبحث عن طرق وأساليب للقياس جديدة تهدف إلى تعزيز القيمة المالية للمؤسسة وترشيد عمليات اتخاذ القرار.

تعتمد الأساليب والمناهج المتبعة في تطبيقات المحاسبة على دراسات وبحوث نظرية حديثة للقياس، ترتبط ارتباطا وثيقا بالرياضيات والمناهج العلمية في التطبيق، حيث أنه معظم الدراسات أثبتت أن القياس المحاسبي يعتمد على المنهج الرياضي، وهذا ما كان سببا بارزا في الوصول إلى ما يعرف بالنظرية المحاسبية الحديثة.

إن هذا التحول الكبير للمحاسبة من مجرد تسجيلات محاسبة في دفاتر إلى دراسات علمية

ونظرية بإتباع مناهج علمية وأساليب متطورة، فهو إبداع مستمر في مجال الدراسات المحاسبية، لهذا فإن الإبداع في المحاسبة يتمثل في جعل المعلومات والبيانات المحاسبية المالية تتميز باستخدام مهارات تقنية في إعداد القوائم المالية، بهدف توصيل المعلومات لمستخدمي القوائم. ومن أجل ترشيد القرارات وزيادة النتائج. ومن هنا تبرز إشكالية الموضوع:

- ما هو أثر تطبيق الإبداع في المحاسبة أو المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية؟ وكيف توظف المعلومات المحاسبية من أجل تحسين الصورة المالية للمؤسسة؟

للإجابة على هذه الإشكالية قسمنا الفكرة البحثية إلى عناصر نوجزها فيما يلي:

1 - المحاسبة نظام معلوماتي

2 - مفهوم المحاسبة الإبداعية

3 - أشكال الإبداع المحاسبي

4 - دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية

5 - أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية

6 - أثر المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية

7 - إجراءات الحد من الأثر السلبي للمحاسبة الإبداعية

1 - المحاسبة نظام معلوماتي:

تلعب المحاسبة دورا بارزا في تزويد المستخدمين القوائم المالية بالمعلومات المالية، حتى تمكنهم من اتخاذ القرارات على مختلف المستويات. ومع التطور المشاريع لبيئة الأعمال في السنوات الأخيرة والتوسع الكبيرة للأنشطة، أصبحت مهنة المحاسبة ذات أهمية كبيرة في عمل المنشآت، بحيث أصبحت البيانات المالية التي ترافقها تشكل الأساس الذي تعتمد عليها عمليات الإدارة.

تعمل المحاسبة في بيئة اجتماعية واقتصادية وقانونية، تؤقلم أساليبها وطرف قياسها، حسب خصائص هذه البيئة، لهذا وحسب المعايير المحاسبية الدولية، فإن المحاسبة هي نشاط خدمي يهدف إلى توفير معلومات كمية ذات طبيعة مالية للمنشآت الاقتصادية حتى تمكنها من اتخاذ القرارات المحاسبية المناسبة.

2 - المحاسبة الإبداعية:

يشير مفهوم المحاسبة الإبداعية العديد من التساؤلات عن طبيعة الإبداع في المحاسبة، إذا كان إبداع في الطرق وأساليب القياس المستخدمة أو إبداع في البحث وعرض المعلومات المحاسبية لمستخدمي القوائم المالية.

يطلق مصطلح المحاسبة الإبداعية على بعض الإجراءات المحاسبية التي تهدف إدارات الشركات وتحسين صورة القوائم المالية المعروضة بهدف تحقيق ميزة تنافسية للمنشأة.

- مفهوم الإبداع المحاسبي صعب الحصر:

تعدد التعاريف والمفاهيم حول المحاسبة الإبداعية، حيث أنها ظهرت في ثمانينات القرن الماضي، أين بدأت أزمة الركود في الشركات الكبرى العالمية، حيث كان ضغط من أجل تحقيق أحسن الأرباح التي لم تتحقق، ولاحظ المختصين في الميدان أنه إذا لم تستطع المنشآت تحديد الأرباح فإنها كانت تستطيع أن تبتدعها. وبهذا أكسبت المحاسبة الإبداعية الشركات الكثير من الوقت وحققت أرباحاً صورية طول فترة الركود.

ونذكر بعض التعاريف التي ولو أنها اختلفت في التعبير إلا أنها اتفقت في المضمون:

يرى جريفتس: (Griffiths- 1986) الصحفي المتخصص في مجال الأعمال «أن كل شركة في البلد تتعامل مع أرباحها بطريقتها الخاصة، وأن كل مجموعة من الحسابات المنشورة تستند إلى أساس الدفاتر التي طبخت بصورة دقيقة شويت بصورة كاملة، وأن الأرقام التي يحصل عليها الجمهور المستثمر مرتين في السنة يتم تغييرها كلياً من أجل حماية وإخفاء الجريمة وبصورة شرعية كلياً..... انها المحاسبة الإبداعية».

أما المحاسب المهني جمسن (Jameson.1988)، فإنه يرى أن:

«العملية المحاسبية تشمل على معالجة العديد من قضايا الحكم وحسم الصراعات ما بين المناهج أو المداخل المتنافسة من أجل عرض نتائج الأحداث المالية والعمليات التجارية، وهذه المرونة توفر الفرص للتلاعب والغش أو الخداع والتحريف أو سوء العرض. وأصبحت هذه الأنشطة التي ثمارها عناصر مهنة المحاسبة تعرف بالمحاسبة الإبداعية.

وهناك من يعتبر المحاسبة الإبداعية هي تلاعب وتزييف للحقائق وتحريف أرقام المحاسبة المالية، وأكثرهم المحاسبين الأكاديمية الذين يرون أيضاً أنها عمل غير مشروع.

نجد (Oriol 1999) يعرف المحاسبة الإبداعية: كونها وصف عام لعملية التلاعب في التقارير المالية لتحقيق هدف خفي، وهي عملية يستخدم بواسطتها الحاسبون معرفتهم في المبادئ والقواعد المحاسبية للتلاعب في قيم الحسابات المتعلقة بالمنشآت».

و يرى البعض أن المحاسبة الإبداعية «هي الاستخدام القانوني للمبادئ والقواعد المحاسبية بطريقة ما، لتحريف وتزييف القوائم المحاسبية».

ونجد تعريف آخر يحدد أن: «المحاسبة الإبداعية أو المحاسبة الخيالية تدل على تطبيقات للمعلومات المحاسبية في حدود القوانين، والتي من خلال تحريك وتغيير القوانين والمفاهيم نبحث

على تحسين الصورة التي تحاول المحاسبة أن تعطيها والتي تظهر الفعالية والوضعية الاقتصادية والمالية للمنشأة»

تعد المحاسبة الإبداعية حسب البعض: تحسين الحسابات، وهي دعامة ونتيجة للهندسة المالية والضريبية.

من التعاريف السابقة يمكن أن نبرز أهم النقاط المشتركة لتحديد مفهوم المحاسبة الإبداعية

– المحاسبة الإبداعية هي نظام معلومات

– الممارسات المحاسبية تعمل على التغير من أجل الإبداع

– تستخدم المحاسبة الإبداعية مناهج ومداخل محاسبية من أجل إعطاء صورة حسنة للمنشأة

– تعتبر المحاسبة الإبداعية وصف عام للتلاعب بالتقارير المالية لتحقيق الأهداف

– تعتمد المحاسبة على تطبيق المعلومات المحاسبية في حدود القوانين من أجل تغيير وتحريك المفاهيم والقوانين لتحسين صورة المنشأة.

بناءً على النقاط السابقة يظهر لنا أن المحاسبة لها عدة أشكال، تختلف باختلاف أهدافها ومعدّيها.

3- أشكال الإبداع المحاسبي:

تتنوع وتتعدد أشكال الإبداع المحاسبي تبعاً لرؤية الدارس لهذه المحاسبة، ومن أهم من تناول تحديد أشكال الإبداع المحاسبي هو (Comiskey et Mulford) ونذكر بعض هذه الأشكال:

(أ) المحاسبة النفعية (Aggressive Accounting):

تعمل هذه المحاسبة إلى تطبيق كل الطرق والأساليب المحاسبية بهدف تحقيق أقصى أرباح، سواء كانت هذه الطرق متعارف عليها أم لا.

(ب) التلاعب بالتقارير المالية (Fraudulent Financial Reporting)

تعمل هذه المحاسبة على إظهار القوائم المالية ببيانات يمكن أن تكون غير حقيقية وهذا بشكل متعمد، وهذا من خلال إضافة أو حذف قيم معينة في البيانات المالية.

(ج) إدارة الدخل (Earning Management):

ومن خلال هذه الطريقة المحاسبية، يقوم المحلل المالي بعرض الدخل في غير صورته الحقيقية للوصول إلى هدف محدد وسطر من قبل الإدارة ليتماشى مع سيرورة العمل.

(د) تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية (Creative Accounting Practices):

تتمثل هذه الطريقة في استعمال واستخدام الممارسات المنحرفة عن الممارسات والقياسات المحاسبية

المعيارية المعروفة. كما تتميز هذه الطريقة باستخدام أحدث الطرق والأكثر تعقيدا للحصول على أرباح صورية عن طريق التلاعب والغش في قيم المصروفات والإيرادات وهذا ما سنتعرض له لاحقا.

4) دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية:

تتعدد الدوافع وتتنوع لاستخدام المحاسبة الإبداعية نذكر أهمها:

- التأثير الإيجابي على سمعة السوق

- ربح ثقة البنوك من أجل رفع نسبة الافتراض.

- التلاعب الضريبي.

- رفع من قيمة أسهم الشركة في السوق المالية

- تحقيق مصالح شخصية من خلال تحسين صورة الأداء المالي

ومن أجل ترسيخ هذه الدوافع هناك بعض الإجراءات والطرق المنبعثة في تحقيق المحاسبة الإبداعية

5) أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية:

قدمت دراسات محاسبية بعض أساليب المحاسبة الإبداعية ومنها:

1 - يتمثل هذا الأسلوب في عملية التقدير، بحيث تعتمد بعض العمليات المحاسبية على التقدير والتوقع، والملاحظ أن هذان العنصران يعتمدان على تقديرات الأشخاص

- فمثلا، تقدير العمل الإنتاجي للتبثبات عند حساب الاهتلاكات حيث يقدر العمر الإنتاجي داخل المنشأة وهنا يحدث إمكانية التلاعب في عمر الموجودات، مما يؤثر على تقييم الأصول وتقدير قيمها.

2 - اعتماد أساليب وقواعد محاسبية تؤدي إلى تغيير السياسة المحاسبية بهدف إعطاء الصورة المرغوب فيها للقوائم المالية التي تعرض على مستخدمي هذه القوائم

3 - خلال التسجيلات المحاسبية يمكن للقيود المحاسبية أن تعطي بصورة أخرى للحسابات، تؤدي إلى تحسين الانطباع مثلا: التصريح بالتكلفة التاريخية للموجودات (قيمة الشراء)

4 - تقدير المخزونات بصورة تموه المدقق، مما يؤدي إلى تضخيم الأرباح الحقيقية

5 - تحميل مصاريف الفترات اللاحقة إلى الفترات الحالية

6 - تحميل وتضمين المبيعات، عقود بيع غير موجودة، مما يؤدي إلى زيادة المبيعات وزيادة الأرباح.

7 - تحميل خسائر الفروع إلى الشركات الأم، من أجل تلطيف الصورة العامة للمنشأة وذلك من خلال التجميع، أي أن المؤسسة تقوم بمراقبة كل الفروع، وبالتالي نقوم بتجميع الحسابات

الهامة من أجل تفادي مثلاً النتيجة السلبية (الخسارة) أو العكس، أي إخفاء القيمة المضافة لبعض الفروع. ويساعد هذا التجميع على ممارسات عديدة في المحاسبية بطريقة إبداعية تؤدي إلى تعديل أو تحقيق الصورة المحاسبية مثل:

- تغيير تاريخ الاقتناء
- تحويل فرق الاقتناء إلى عناصر الأصول غير قابلة للاهلاك
- اهلاك العلامات التجارية
- فترة اهلاك فرق الاقتناء غير ثابتة
- تغيير فترة اهلاك فرق الـ W اقتناء
- تحميل فرق الاقتناء إلى رأس المال
- إعادة توزيع الأعباء وتحميلها للتبثبات
- تحميل المصاريف المالية إلى تكلفة إنتاج التبثبات
- اختيار سياسة محاسبية للمؤونات
- اختيار سياسة اهلاك
- 8 - تسجيل الإيرادات المبيعات المستقبلية، فيما تزال عملية البيع غير محققة فعلاً.
- 9 - تسجيل إيرادات غير حقيقية.
- تسريع تحصيل المدنيين وتأخير دفع الدائنين مما يؤدي إلى رفع نسبة دوران الزبائن والموردين
- والجدول التالي يبين أهم الأساليب المحاسبية الإبداعية المرتبطة بقائمة الدخل:

جدول (1): أهم أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في قائمة الدخل

العمليات	الإجراءات المحاسبية
المبيعات	1 إجراء صفقات بيع صورية في نهاية العام ليتم إلغاؤها خلال العام الموالي
	2 إجراء صفقات بيع حقيقية بشروط سهلة
	3 تسجيل بطاقة الأمانة المرسلّة للوكالة كمبيعات

تكلفة البضاعة المباعة	1	قيام المنشأة بتسجيل المخزون السلعي بطريقة LIFO
	2	تغيير غير مبرر في الطريقة المتبعة في تقييم المخزون
	3	تأجيل تثبيت قيم المشتريات لهذا العام إلى العام المقبل
مصروفات التشغيل	1	الرسملة مصروف إرادي لا ينطبق عليه شروط الرسملة
	2	إجراءات غير مبررة في تغيير طرق الاهتلاك
	3	استخدام معدلات اهتلاك غير مطابقة للمعدلات المتعارف عليها
نتيجة أعمال الأنشطة غير المتكررة	1	عدم الإفصاح في قائمة الدخل عن الأثر المترتب على قرار إغلاق خط إنتاج

المصدر: محمد مطر، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس و العرض و الإفصاح، 2008.
يمكن تلخيص أثر تطبيق المحاسبة الإبداعية على تحديد النتيجة

الجدول (2): أساليب المحاسبة الإبداعية للتأثير على النتيجة

البند	سير العملية	الأثر على الحسابات	الصعوبات	طبيعة العملية
الثبات والتكاليف المالية	تحميل المصاريف المالية لتكلفة إنتاج التثبيتات	رفع النتيجة السنوية للتثبيتات	صعوبة تحديد الأموال المقترضة وتمويل الإنتاج	عدم الموضوعية في التقييم
مصاريف البحث والتطوير	تثبيت مصاريف البحث والتطوير	تخفيض لاستثمارات المنتجة عن طريق الاهتلاكات للسنة الحالية والمالية	صعوبة تحديد مصاريف البحث خطر ذو فعل مرتد يتطلب تثبيت مصاريف البحث لتغطية مصاريف الاهتلاك السابقة	
التثبيتات	التنازل على الاستثمارات يتحول إلى قرض الإيجاري - تسجيل الأقساط خلال فترة العقد الإيجاري	-رفع غير حقيقي للنتيجة. ١-ظهور قيمة مضافة عند التنازل	استلام الأقساط الإيجارية لمدة معينة	عمليات مالية

الاهتلاكات	هناك عدة طرق لإعداد مخطط الاهتلاك -فترة افتراضية للاهتلاك	ضرورة إعداد مخطط اهتلاك -حرية في تبني طرق الاهتلاك	ضرورة وضع مخطط اهتلاك حرية الطرق المحاسبية	تقييم شخص
المخزونات	تحميل مصاريف مالية لتكلفة إنتاج المخزونات	ارتفاع النتيجة ناتج عن تحويل التكاليف	صعوبة تحديد الأموال المقترضة وتمويل التصنيع	//
المؤونات وسندات المساهمة	رفع أو تخفيض القيم لتعدد طرق التقييم	رفع النتيجة عند تكوين المؤونة	مبادئ التوحيد في الطرق المحاسبية	//
مؤونات وإصدارات	تحسين الإصدارات في وقت لا ينتج فوائد	مؤونة انخفاض قيم الإصدارات تخفيض النتيجة عند المؤونة	آراء مختلفة حول التحسين	عدم الموضوعية في التقييم

المصدر : -./studies 2. Hec-fr/ : https:// Hervé stolwy, Existe t-il vraiment une conptabolité creative, 2013/10/jahia/ webdaw/site/hec/shared/sr:03

يلاحظ أنه ومن خلال الأساليب المستخدمة المتبعة في تطبيق المحاسبة الإبداعية، أن هناك سياسات محاسبة المطبقة من طرف المسيرين وتتمثل هذه السياسات المحاسبية في:

- اختيار (أو تغيير) طرق التقييم للقوائم المالية السنوية
- تحديد حجم ودرجة المعلومات المعلننة في القوائم المالية خاصة في الملاحق للحسابات السنوية
- تحديد تاريخ نشر وتوزيع المعلومات المالية
- اختيار وتغيير المدقق الشرعي

- ترجمة المحاسبة إلى إبداع مالي وهندسة مالية لخلق منتوجات جديدة يظهر لنا من خلال هذه السياسات المحاسبية أن المحاسبة الإبداعية أو كما تعرف عند البعض بالمحاسبة الخالية تدل على تطبيقات للمعلومات المحاسبية في حدود القوانين، والتي من خلالها يتم تغيير وتحريك القوانين للبحث على تحسين الصورة التي تحاول المحاسبة أن تعطيها على الوضعية والفعالية الاقتصادية والمالية.

ويتم استخدام هذه المعلومات المحاسبية في صور قانونية وأشكال حددتها المعايير الدولية للمحاسبة، وهي القوائم المالية، التي يتم فيها ترتيب وتصنيف المعلومات، من أجل تجهيزها للاستخدام من قبل مستخدمي القوائم المالية، أين تحاول المحاسبة الإبداعية التأثير على هذه القوائم من أجل إعطاء الصورة التي تحقق الهدف المطلوب. ويظهر لنا ذلك من خلال الأثر المحاسبي على هذه القوائم.

6- أثر المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية:

تؤثر المحاسبة المالية على القوائم المالية نذكر منها

6 - 1. أثر المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي:

يظهر هذا الأثر على النقدية، حيث لا يتم الإفصاح عن بنود النقدية في التسجيلات المحاسبية.

- يتم أيضا عدم الإفصاح والتعب على مستوى الاستثمارات عند التصنيف مثل تصنيف المتداولة، منها إلى طويلة الأجل عند انخفاض الأسعار

- يظهر كذلك الأثر عند تقييم الأوراق المالية في سوق المالية، وكذلك تخفيض غير مبرر في مخصص انخفاض الأسعار.

- تحاول المحاسبة الإبداعية، على عدم الكشف عن الديون الراكدة بقصد تخفيض مخصص الديون وهذا عند بند الذمم المدينة. أما في بند المخزونات، فيتم تضمين الكشوفات الجردية بنود بضاعة متقدمة. وأيضا التلاعب في أسعار البضاعة وخاصة عند تقييم المخزون من طريقة FIFO إلى CMP.

- بالنسبة للاستثمارات الطويلة، هناك أيضا تحايل في التقييم: مثلا عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية، وإعادة التقييم بالقيمة السوقية وإظهار الفائض في قيمة الدخل بدلا من حقوق الملكية. أيضا يلاحظ التحايل في تغيير نسبة الاهتلاك، وإجراء تغييرات في طرق الاهتلاك.

- يظهر الأثر على الاستثمارات عند عدم الإفصاح عن الأصول المرهونة كضمانات للقروض.

- عدم إدراج الأقساط المستحقة من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة لتحسين نسب السيولة.

- تسديد قرض قصير الأجل عن طريق الاقتراض طويل الأجل لتحسين نسب السيولة.

- تأجيل إثبات استلام الدفعات المقدمة لتحسين نسب الرفع المالي.

- تعتمد المحاسبة الإبداعية عند تسجيل حقوق المساهمين إضافة مكاسب سنوات سابقة إلى أرباح السنة الحالية بدلا من إدراجها ضمن الأرباح المحتجزة، كما يتم إدراج مكاسب أو خسائر تقلبات أسعار الصرف في حقوق الملكية بدلا من قائمة الدخل.

6-2: أثر المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية: يظهر الأثر المحاسبي على قائمة التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من حيث مصادرها واستخداماتها خلال فترة زمنية معينة:

أ- يقوم المحاسب بتصنيف التدفقات النقدية الناجمة عن الأنشطة التشغيلية، باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية، ويمكن أيضا تصنيف التدفقات النقدية التمويلية باعتبارها تدفقات تشغيلية، وهذا التغيير لا يؤثر على القوائم المالية.

ب- تستطيع المنشأة كذلك دفع تكاليف التطوير الرأسمالي وتسجيلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة ويبيدها عن التدفقات النقدية الخارجة التشغيلية.

ج - 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

6-3: أثر المحاسبة الإبداعية على قائمة حقوق الملكية:

تعتبر قائمة تغيرات حقوق الملكية، حلقة الربط بين قائمة الدخل وبين قائمة المركز المالي، وهي تتحدد من خلال رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة المالية وحتى نهايتها ويتم الاعتماد في عرضها على أساس الاستحقاق إن جمع عناصر بنود هذه القائمة معرضة لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال إجراءات وتغيرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه، وكذلك رأس المال المكتسب ورأس المال المحتسب

وبناء على تحديد الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية، يترك لنا ضرورة، الحد من هذه المحاسبة الإبداعية، أو التقليل منها، من خلال المراقبة والتدقيق المحاسبي، الذي لابد أن تجند له إطرار مختصة للبحث عن التغيرات الموجودة في التسجيلات المحاسبية والمعروضة في القوائم المالية.

6-4: أثر المحاسبة الإبداعية على المراقبة والتدقيق:

إن هذه الممارسات المحاسبية، قد تؤثر بدورها على وظائف أخرى في الإدارة المالية، ومنها على عملية المراقبة المالية. حيث تعد عملية الغش من القضايا المهمة في الفكر المحاسبي والأكثر إثارة للجدل والضغط التي تواجهها مهمة التدقيق.

إن انهيار المنشآت في بداية الألفية الثانية، كان معروف بانهيار السوق المالية، والذي نتيجة الغش الذي تسبب فيه المديرين والمسيرين، من خلال إخفاء بعض المعلومات، سوء استخدام الموارد المتاحة، ومحاولات التضليل، مما أدى إلى الحث والاهتمام بوظيفة المدققين الماليين، وهذا ما دفع بمجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) لبذل جهود كبيرة، حيث أصدر سلسلة من المعايير لتطوير مسؤوليات مدققي الحسابات للحد من الغش.

لقد ميزت المعايير الدولية بين نوعين من التحريفات هما الأخطاء والغش. حيث يعتبر الخطأ تحريف غير عمدي في البيانات المالية ويعتبر الغش بمثابة تحريف عمدي.

لم تحدد المعايير الدولية الخاصة بالتدقيق أي فرق بين مسؤوليات المدقق للبحث عن الأخطاء والغش أو مسؤولياته عن البحث عما إذا كان التحريف ناشئاً من تقارير مالية مضللة أم ناتجاً من اختلاس الأصول. لكن على المدقق تحديد عنصرين:

- الحافز من ارتكاب الغش

- الاعتقاد من عدم اكتشاف الغش (الفرص المدركة لارتكاب الغش)

وعلى المدقق مسؤولية اكتشاف الغش الذي يقع في الدفاتر والتقارير المالية رغم تزايد مستمر للغش حتى الآن لسبب:

- كبر حجم المنشآت الأعمال وإتباع نطاق الأعمال، والخدمات الخاضعة للتدقيق

- اختلاف المنظمات المعنية والباحثين في مجال المحاسبة والتدقيق حول تحديد ارتباط مسؤولية اكتشاف الأخطاء والغش بالدفاتر والتقارير المالية بالإدارة أم المدقق.

7- إجراءات الحد من الأثر السلبي المحاسبة الإبداعية:

توجد بعض الإجراءات للحد من آثار المحاسبة الإبداعية التي تستخدمها الإدارة نذكر منها:

فيما يخص قائمة الدخل:

- التحقق من فواتير البيع

- التحقق من صفقات البيع الحقيقية وليست صورية

- التحقق من طرق تقييم المخزونات

- التحقق من المؤونات

- المراجعة المستديمة للمشتريات

- معرفة أسباب تغير طرق الاهتلاك

فيما يخص المركز المالي:

- استبعاد النقدية عند احتساب السيولة

- التحقق من صحة أسعار الصرف

- طلب كشف بالذمم المدنية والتحقيق من نسبة المخصص إلى إجمالي الذمم المالية

- فحص كشوف الجرد

- مراجعة الإدارة لمعرفة سبب تغير أسعار المخزونات

- التحقق من تطبيق التكلفة التاريخية

- التأكد من نسب الاهتلاك

- التحقق من الاعتراف بالأصول الملموسة غير المشتراة

تعد هذه بعض الإجراءات وليس كلها، لأنه لا يمكن ذكر كل الإجراءات للحد من أثر المحاسبة الإبداعية لأنها تختلف وتتنوع حسب طبيعة الأداء والأثر على القوائم المالية.

الخلاصة:

توصلنا من خلال هذه الدراسة إلى أن المحاسبة الإبداعية هي مجموعة الأساليب والإجراءات التي يعتمد عليها المحاسب لتحقيق مصلحة بعض الأشخاص، وللمحاسبة الإبداعية مظهرين، مظهر قانوني يصادق عليه مدقق الحسابات وينتج عن طريق الاستفادة من الثغرات الموجودة في القوانين، المظهر الثاني غير قانوني. ولقد تم التوصل إلى النتائج التالية.

- إن التحدي الأكبر للمحاسبة الإبداعية يتمثل يتجاوز البعد الفني للمحاسبة الإبداعية إلى البعد الأخلاقي

- إن اكتتاب الأخطاء والغش هي مهام المدقق الحسابات
- أن المحاسبة الإبداعية لها تأثير كبير على القوائم المالية وفي مصداقيتها
- أمام المدقق الحسابات دور بارز وهام في الكشف على التلاعبات والتحريفات في الصور الحقيقية للقوائم المالية
- إدراك الثغرات القانونية يساعد على الحد من الأثر السلبي للمحاسبة الإبداعية.

الإيجالات والمراجع

المراجع باللغة العربية:

- الخطيب خالد، رفاعي خليل، علم تدقيق الحسابات، دار البلدية للنشر، عمان، 2009.
- النقيب كمال، مقدمة في النظرية المحاسبية، دار وائل للنشر، عمان، 2004.
- لطفي أمين السيد أحمد، مسئوليات و إجراءات المراجع في التقرير عن الغش و الممارسات المحاسبية الخاطئة، المؤسسة الفنية للطباعة، القاهرة، 2005.
- مطر محمد، التأسيس النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس والعرض والإفصاح، دار وائل للنشر، عمان، 2008.

المراجع باللغة الأجنبية

- BARTHES DE RUYER ET GERALD G.I. *Abus de droit : arme contre la comptabilité imaginative*. Revue française de comptabilité, n° 238, oct. 1992
- COSTA J.F. *La Comptabilité et ses utilisateurs*, encyclopédie de gestion, 2é édition, 1997.
- FLORANCE DELESALLE . *Réalité de la comptabilité créative*, 22é congres de AFC, France, 2001.
- GRIFFITHS. *Créative accounting : how to make your profits what you want them to be*. Firethorn press, 1986 .
- STOLOWY H. *Existe-t-il vraiment une comptabilité créative ?* , Revue de droit comptable, n° 94, déc. 1994.