

دور ركائز وآليات حوكمة الشركات في تحجيم التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية

ط.د.نبيلة قدور*

د.حمزة العراي**

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى محاولة التعرف على الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية، مع تبيان أهم أساليب ممارستها وأثرها على مصداقية القوائم المالية، وكذا التعرف على الاتجاهات والأساليب الحديثة للكشف عن هذه الممارسات والحد منها، مع محاولة إبراز الدور الذي تؤديه كل من آليات وركائز الحوكمة لتحجيم التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية، وقد اعتمدنا في دراستنا من أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة على المنهج الوصفي التحليلي وهذا بالنظر لطبيعة الموضوع محل الدراسة، وقد توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها: أن أساليب المحاسبة الإبداعية تختلف باختلاف الهدف منها والظروف والفرص المتاحة أمام إدارة الشركة لممارستها، كما أن كل من آليات وركائز حوكمة الشركات تلعب دور مهم ومحوري في الحد من الأثر السلبي للمحاسبة الإبداعية، وفي الأخير تم تقديم بعض الاقتراحات أهمها: ضرورة نشر الوعي المحاسبي لمفهوم المحاسبة الإبداعية، والسعي لإيجاد الآليات المناسبة لتلافي تأثيراتها السلبية، وكذا ضرورة تفعيل آليات تطبيق حوكمة الشركات لأهميتها في زيادة عمليات الشفافية والإفصاح وبالتالي تحجيم ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الإبداعية، حوكمة الشركات، آليات حوكمة الشركات، ركائز حوكمة الشركات، مصداقية القوائم المالية.

Abstract:

The aim of this study is to try to identify the conceptual framework of creative accounting, to show the most important methods of its practices and its impact on the credibility of the financial statements, as well as to identify the new trends and methods to detect and limit these practices, while trying to highlight the role played by each of the mechanisms and pillars of governance to limit the negative impact For creative accounting on the credibility of the financial statements, and we have adopted in our study in order to answer the problem of the analytical descriptive approach, and this in view of the nature of the subject under study. The results of the study are as follows: The methods of creative accounting vary according to the objective, the conditions and the opportunities available to the company's management, and the mechanisms and pillars of corporate governance play an important role in reducing the negative impact of creative accounting. Finally, a number of suggestions were made, including: the need to raise the accounting awareness of the concept of creative accounting, to find the appropriate mechanisms to avoid negative impacts, and the need to activate the mechanisms of applying corporate governance to its importance in increasing transparency and disclosure.

Keywords: Creative Accounting, Corporate Governance, Corporate Governance Mechanisms, Corporate Governance Pillars, Financial Statements Reliability.

* ط.د.نبيلة قدور، طالبة دكتوراه ل م د، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محمد أولحاج، البويرة، الجزائر.
**د/حمزة العراي، أستاذ محاضر قسم أ، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، البليدة، الجزائر.

مقدمة:

إن انتشار ظاهرة تعثر شركات المساهمة والبنوك العالمية وتزايد حالات الانهيارات المالية في الشركات الكبيرة في كافة الدول المتقدمة والنامية على حد سواء وثبوت تورط مدققي الحسابات فيما نسب إليهم من مخالفات، كل ذلك أدى إلى فقدان الثقة بالقوائم والتقارير المالية والمعلومات المحاسبية الصادرة عنهم، ومثال ذلك الانهيارات التي حدثت في عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية، وأزمة شركة إنرون (Enron) وكذلك أزمة شركة وردكوم (Worldcom) وغيرها من الشركات الأخرى، حتى وصلت إلى انهيار شركة التدقيق الشهيرة آرثر أندرسن (Arthur Anderson).

وترجع هذه الانهيارات في مجملها إلى الفساد الإداري والمالي لإدارات تلك الشركات وافتقارها إلى الممارسة المالية السليمة ونقص الشفافية والإفصاح، حيث يستطيع المحاسب وبناء على رغبة الإدارة أن يتلاعب في القوائم المالية، وذلك من خلال ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية (Accounting Creative) بقصد تحميل الصورة التي تعكسها الأرقام الموجودة في تلك القوائم على نتيجة أعمال الشركة ومركزها المالي، وفي ظل تنامي ظاهرة المحاسبة الإبداعية كان لا بد من التفكير في حلول للكشف عن هذه الممارسات والحد منها، مما أدى إلى بروز العديد من الآليات والوسائل التي من شأنها الكشف عن مثل هذه الممارسات والحد من أثارها السلبية مثل لجان المراجعة وخفض مجال اختيار البدائل....

وفي ظل الإطار السابق، ظهر ما يعرف بنظام حوكمة الشركات كنظام متكامل للرقابة على الشركة، الذي أصبح أحد أهم المواضيع التي فرضت نفسها في أعمال الشركات التي تسعى لتجنب الفشل المالي، فضلاً عن توفيره لمعايير أداء كفيلة بالكشف عن حالات التلاعب في القوائم المالية وحالات الفساد وسوء الإدارة.

في ظل النقاط السابقة تمت صياغة إشكالية البحث على النحو التالي:

– كيف تساهم كل من آليات وركائز حوكمة الشركات في تحجيم الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية؟

ويتفرع السؤال الرئيسي إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هي أهم أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية؟
- لماذا تلجأ الشركات إلى تطبيق ممارسات المحاسبة الإبداعية (على القوائم المالية)؟
- كيف تعمل ركائز حوكمة الشركات في التقليل من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية؟
- ما هي أهم الإجراءات والاختبارات التي ينفذها المدقق لتحجيم الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية؟

فرضيات الدراسة

تتمحور الفرضية الرئيسية للدراسة كما يلي:

- إن ركائز الحوكمة الثلاث والمتمثلة في إدارة المخاطر، الإفصاح والرقابة، يمكنها التقليل من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية حتى وإن لم تتفاعل فيما بينها.

أهداف الدراسة

- تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:
- التعرف على الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية؛
 - تبيان أهم أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثرها على مصداقية القوائم المالية؛
 - التعرف على الاتجاهات والأساليب الحديثة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها،
 - تحديد دور حوكمة الشركات في تخفيف التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية.

أهمية الدراسة

تنبع أهمية الدراسة من خلال ما يحضى به موضوع المحاسبة الإبداعية من اهتمام كبير من طرف الباحثين والمحاسبين والمدققين والمحللين، كونها تمثل مشكلة كبيرة لاسيما في ظل قيام إدارات الشركات باستخدام أساليبها لإظهار نتيجة النشاط والموقف المالي الذي يحقق أهدافها القصيرة والطويلة الأجل ولو كان ذلك على حساب الفئات الأخرى وهو ما أدى إلى حصول الكثير من المشاكل والأزمات، وكذلك تكمن أهمية هذه الدراسة أيضاً في الربط بين دور حوكمة الشركات التي تؤدي إلى الحد من اتساع ممارسة المحاسبة الإبداعية، لأن الحد من التأثير السلبي لهذه الأخيرة سوف يزيد من مصداقية القوائم المالية.

منهج الدراسة

من أجل الإلمام والإحاطة بمختلف جوانب موضوع الدراسة وللإجابة على الإشكالية المطروحة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وهذا ما فرضته طبيعة الموضوع محل الدراسة، من خلال عرض مختلف المفاهيم المرتبطة بالمحاسبة الإبداعية والحوكمة ومحاولة التركيز على دور الحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الدراسات السابقة

هناك العديد من الدراسات العربية والأجنبية التي اهتمت بموضوع المحاسبة الإبداعية وممارستها وأساليب الحد منها، لاسيما في بدايات القرن الحالي كونه من الموضوعات الحديثة، من بين هذه نذكر:

▪ (Gowthorpe, Catherine and Amat, Oriol, "Creative Accounting: Some Ethical Issues of Macro – and Micro- Manipulation", Journal of Business Ethics: Mar , part 1, Vol 57, Espagne, 2005):

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل نوعين رئيسيين من السلوك التلاعب، حيث وصف النوع الأول اصطلاحاً بالتلاعب الكلي (macro-manipulation) لوصف التأثير في المنظمات وإضعاف سلطتها من خلال الضغط عليها لإصدار تعليمات تتفق مع مصالح معدي القوائم المالية، كما وصف النوع الثاني بالتلاعب الجزئي (micro-manipulation) للتعبير عن عملية معالجة الأرقام المحاسبية التي ينتج عنها وجهة نظر متحيزة لصالح الشركة، وقامت الدراسة بتحليل حالتين من حالات التلاعب من منظور أخلاقي، وتوصلت إلى أن التلاعب بنوعية يعد محاولة للإبداع في الحسابات من قبل معدي القوائم المالية إذ يؤدي إلى إعداد قوائم مالية تحقق أغراض معديها وليس لمنفعة مستخدميها.

■ دراسة (ميساء محمد سعد أبو تمام، "مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي"، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، قسم المحاسبة والتمويل، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، غير منشورة، 2013): هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على نطاق المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية، وذلك بالتعرف على ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في هذه القائمة، وذلك من خلال دراسة ميدانية في الشركات الصناعية، وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير لاستخدام ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية على موثوقية وملائمة بيانات قائمة التدفقات النقدية، كما تبين أنه يوجد إدراك لدى المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لأساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية، وعلى ضوء النتائج أوصت الدراسة بضرورة إيلاء إجراءات المحاسبة الإبداعية ما تستحقه من الاهتمام والدراسة، وذلك بغية المحافظة على سلامة المعلومات والبيانات المالية للشركات والواردة في قوائمها المالية وحفظ أموالها وتوجيهها بما يخدم دفع عجلة الاقتصاد نحو النمو والازدهار وإصدار المزيد من القوانين والتشريعات الحازمة التي تساعد على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، وفرض العقوبات الشديدة على معدي القوائم المالية للشركات الصناعية الذين يقومون بممارسات المحاسبة الإبداعية بكل إشكالها ومهما اختلفت نسبها.

■ دراسة (أمينة فداوي فريد، "دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية - دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF 250 -"، المجلة الجامعة، المجلد 1، العدد 16، جامعة باجي مختار، عنابة، 2014): هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور ركائز حوكمة الشركات المتمثلة في إدارة المخاطر، الإفصاح والرقابة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال إسقاط الدراسة النظرية على عينة مكونة من 50 شركة مساهمة فرنسية مسجلة بمؤشر SBF 250 خلال الفترة الممتدة من 2007 إلى 2009، بحيث تم قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال تقدير قيمة المستحقات الاختيارية باستخدام نموذج "Jones، 1995" المعدل، كما تم قياس جودة ركائز حوكمة الشركات المتمثلة في إدارة المخاطر، الإفصاح والرقابة لنفس العينة المدروسة باستخدام طريقة المتغيرات الوهمية "Dummy Variables"، ومن ثم اختبار نموذج الدراسة المقترح من طرف الباحثة ليعكس الدور الذي تلعبه ركائز حوكمة شركات العينة المدروسة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وتوصلت الدراسة إلى تواجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على دور ركيزتي إدارة المخاطر والإفصاح في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، في حين عدم تواجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على دور ركيزة الرقابة في الحد من تلك الممارسات، ويرجع ذلك لعدم الفصل بعدد معتبر من شركات العينة المدروسة بين مناصبي رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي.

■ دراسة (طلال سليمان جريه، "أثر الآليات المحاسبية للحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، من وجهتي نظر الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن ومدققي الحسابات الخارجيين"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 11، العدد 2، الجامعة الأردنية، الأردن، 2015): هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر

الآليات المحاسبية للحوكمة للحد من الآثار السلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن، وتوصلت الدراسة إلى أن اعتماد الشركات للآليات المحاسبية للحوكمة سيسهم بشكل كبير في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية مما سينعكس إيجابياً على جودة التقارير المالية وفعالية عملية المراقبة، وهذا يتحقق شريطة التغلب على بعض أوجه القصور التي بينتها الدراسة لبعض هذه الآليات، وعلى ضوء النتائج أوصت الدراسة بضرورة تعزيز الآليات المحاسبية للحوكمة وحث الشركات على تطبيقها، لما لهذا المقترح من دور في زيادة الشفافية والإفصاح، الأمر الذي يساعد على التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية، بالإضافة إلى أهمية التنسيق بين التدقيق الداخلي ومجلس الإدارة والتدقيق الخارجي من أجل إدارة المخاطر والرقابة عليها.

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة: بعد استعراض الدراسات السابقة التي تناولت موضوع المحاسبة الإبداعية يتضح أنها مجملها ركزت على دراسة المحاسبة الإبداعية وممارستها، والأساليب والاتجاهات الحديثة للحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية المعلومات المالية، ولكن ما يميز دراستنا عن سابقتها أنها تناولت دراسة دور ركل من ركائز وآليات حوكمة الشركات والمدقق ومجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بشكل مرتبط عكس الدراسات السابقة التي تناولتها بشكل منفصل.

تقسيمات الدراسة

في ضوء ما سبق تم تقسيم هذا البحث إلى المحاور الآتية:

- الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية؛
- أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية وبعدها الأخلاقي والاتجاهات والأساليب الحديثة للكشف عنها والحد منها؛
- دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

أولاً: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية

في هذا المحور سيتم تقديم الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية بطريقة بسيطة من خلال التطرق إلى كل مفهومها وخصائصها وأشكالها، مع الإشارة إلى أهم العوامل التي ساعدت على ظهورها ودوافع استخدامها.

I. ماهية المحاسبة الإبداعية

في هذا العنصر سيتم التطرق إلى كل مفهوم المحاسبة الإبداعية وخصائصها وأشكالها.

1. مفهوم المحاسبة الإبداعية

تعد المحاسبة الإبداعية (CREATIVE ACCOUNTING) أو المحاسبة الاحتياالية كما يطلق عليها البعض حدثاً من مواليد الثمانينات، ومن المحتمل أن تكون قد بدأت عندما واجهت الشركات صعوبات في فترة الركود التي حدثت في بداية الثمانينات، حيث كان هنالك ضغط لإنتاج أرباح أفضل في الوقت الذي كان من الصعب إيجاد تلك الأرباح ومن أي نوع آخر، وعندما اكتشفت الشركات بأن القوانين تخبرك فقط بما لا تستطيع فعله وليس ما تستطيع فعله! ولهذا فقد رأت الشركات بأنها إذا كانت لا تستطيع أن تكسب الأرباح

فإنها تستطيع على الأقل أن تبتدعها، وقد حاول العديد من الباحثين والكتاب والمختصين وضع تعريف لمفهوم المحاسبة الإبداعية، ونظرا لاختلاف توجهات هؤلاء الباحثين والكتاب فقد ظهرت العديد من التعريفات لهذا المفهوم، وقد تباينت تلك التعريفات كل حسب وجهة نظر من وضعها، وفيما يلي مجموعة من التعاريف:

أ. **التعريف الأول:** تعرف المحاسبة الإبداعية على أنها عبارة عن: "تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلا إلى ما يرغب فيها لمعدون من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة و/أو تجاهل بعضها و/أو جميعها"¹.

ب. **التعريف الثاني:** كما تعرف على أنها: "معالجة الأرقام المحاسبية باستغلال المنافذ الموجودة في المبادئ والمعايير المحاسبية والبدائل التي تتيحها، بغرض تحويل القوائم المالية مما يجب أن تكون عليها إلى ما هي معدة من أجله"².

ج. **التعريف الثالث:** تعرف المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر المحاسبين الأكاديميين على أنها: "العملية التي يستخدم فيها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية للتلاعب بالأرقام المعروضة في حسابات منشآت الأعمال"³.

د. **التعريف الرابع:** وتعرف أيضا بأنها عبارة عن: "نشاط دوافعه تضليل المستثمرين أو تغيير انطباعاتهم بقيام الإدارة بعرض ما تريد رؤيته من جانب المستثمرين وبتقديم الصورة التي يرغبونها مثل شكل الربح المتزايد أو المستقر"⁴.
من التعاريف السابقة تم استخلاص النقاط التالية:

- المحاسبة الإبداعية شكل من أشكال التلاعب والاحتيال؛
- ممارسات المحاسبة الإبداعية تعمل على تغيير القيم المحاسبية إلى قيم غير واقعية؛
- يمتلك ممارسو المحاسبة الإبداعية قدرات مهنية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم المالية وتحويلها إلى الشكل المرغوب؛
- تنحصر ممارستها في إطار المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وبالتالي فهي ممارسات قانونية.
- في ضوء ما سبق تم استنتاج التعريف الشامل الآتي للمحاسبة الإبداعية: "هي عبارة عن عمليات أو ممارسات حديثة ومعقدة ومبتكرة يقوم من خلالها المحاسبون استخدام معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركات أو التلاعب بها، بقصد تحقيق أهداف محددة".

2. **خصائص المحاسبة الإبداعية:** تتميز المحاسبة الإبداعية بعدة خصائص التي تبين لنا بدورها الخصائص

التي يتميز بها المحاسب المبدع والمتمثلة في:⁵

- قدرة المحاسب على التحليل والتجميع؛
- قدرة المحاسب على التخيل والحدس؛
- أن يتمتع المحاسب بالشجاعة والثقة بالنفس؛
- اعتماد المحاسب على التعليمات المبنية على الحقائق العلمية وليس التعليمات المستمدة من المراكز الإدارية؛
- النقد الذاتي، فالمحاسب المبدع هو الذي يستطيع تطوير ذاته من حيث النقد والتهذيب، والتقويم للأفكار والمعلومات ووسائل التحليل التي يستخدمها.

3. أشكال المحاسبة الإبداعية:

تتعدد أشكال وأنواع التلاعب بالحسابات وتباين تصنيفاتها تبعاً لرؤية دارجي هذه الظاهرة، وفيما يلي عرض لأساليب التلاعب بالحسابات وأشكالها:⁶

أ. **المحاسبة النفعية (Accounting Aggressive):** هي الإصرار على اختيار وتطبيق أساليب محاسبة محددة لتحقيق أهداف مرغوبة منها سواء تحقيق أرباح عالية، سوء أكانت الممارسات المحاسبية المتبعة مستندة إلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أم قانونية.

ب. **إدارة الدخل (Earnings Management):** هي التلاعب في الدخل بهدف الوصول إلى هدف محدد بشكل مسبق من قبل الإدارة، أو متنبأ فيه من قبل محلل مالي، أو ليكون متوافقاً مع مسارات محددة للعمل.

ج. **تلطيف صورة الدخل (Smoothing Income):** هو شكل من أشكال التلاعب في الدخل يتضمن نقلاً لدخل بين الفترات المتفاوتة المستوى وذلك بتخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل الجيد ونقلها إلى السنوات ذات الدخل السيئ، يعد من أشكال التلاعب التي تعتمد على تخفيض الأرباح المتزايدة في الدخل والاحتفاظ فيها بشكل مخصصات للفترات الزمنية ذات الدخل السيئ.

د. **التلاعب بالتقارير المالية (Fraudulent Financial Reporting):** يعرف التلاعب بالتقارير المالية بأنها إظهار بيانات خاطئة بشكل متعمد أو حذف قيم معينة أو إخفائها في البيانات المالية، بهدف تضليل مستخدمي البيانات المالية، وهذا النوع من التلاعب يعتبر عملاً مخالفاً للقانون.

هـ. **ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية (Creative Accounting Practices):** يشير Bambooweb Dictionary إلى أن المحاسبة الإبداعية هي استخدام أو استعمال الممارسات المنحرفة عن الممارسات المحاسبية القياسية أو المعيارية أو المؤلفوة، وتتميز باستعمال الأساليب والممارسات الحديثة والمعقدة والمبتكرة للحصول على أرباح صورية عن طريق التلاعب في قيم المصروفات والإيرادات.

II. العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية

هناك عدة عوامل ساعدت في ظهور المحاسبة الإبداعية وهي كما يلي:⁷

1. **حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية:** تسمح القواعد والسياسات المحاسبية للشركة 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 الشركة للطرق المحاسبية التي تتلاءم مع أهدافها ورغباتها والتي تحقق أفضل صورة لأداء الشركة، مثال ذلك أنه في الكثير من البلدان يسمح للشركات أن تختار ما بين سياسة إطفاء نفقات البحث والتطوير حال حدوثها أو رسمتها أو إطفائها على مدى فترة حياة المشروع.

2. **حرية التقديرات المحاسبية:** يتضمن إعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير والحكم الشخصي والتوقع وهذا يتيح للإدارة التلاعب في هذه التقديرات بغرض الوصول إلى الأهداف المحددة مسبقاً، ففي بعض الحالات مثل تقدير العمر الإنتاجي للموجودات بغرض احتساب الاستهلاكات عادة ما تتم هذه التقديرات

داخل الشركة، وهذا يتيح الفرصة للمحاسب المبدع للتلاعب بشكل غير معلن ومن الصعب اكتشافه، ويتم ذلك عن طريقة 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. توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية: يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ وحدث بعض العمليات الحقيقية إلى تحقيق الانطباع المرغوب فيه عن الحسابات والقوائم المالية للشركة، فإذا ترك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسباً فقد تؤول تنفيذ هذه العمليات أو تعجل من تنفيذها، وذلك لتحقيق أهداف ومكاسب معينة، فمثلاً لو أن الشركة لديها استثمار معين بقيمة مليون دولار وهذا بالتكلفة التاريخية ويمكن بيعه الآن بمبلغ ثلاثة ملايين دولار وذلك بالقيمة الحالية، ففي هذه الحالة يكون أحياناً أمام مدراء الشركات الحرية في اختيار السنة التي يرغبون فيها ببيع هذا الاستثمار وهذا بالتأكيد سينعكس على زيادة أو تقليل الربح في الحسابات الختامية.

III. دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية

هناك مجموعة من الدوافع الأسباب التي دفعت مدراء ومحاسبي الشركات بأن يتدعوا طرق وأساليب للتلاعب بالحسابات المالية ومن بين هذه الأسباب:⁸

1. التأثير الإيجابي على سمعة الشركة في السوق: إذ عادة ما تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين القيم المالية المتعلقة بأداء منشآت الأعمال التي إن لم تحرف ستعكس صورة سلبية عن الشركة أمام منافسيها.
2. التأثير على سعر سهم الشركة في الأسواق المالية: إن تراجع القيم المالية لمنشآت الأعمال يؤثر سلباً في أسعار أسهمها في الأسواق المالية التي تتداول فيها الأسهم، وإن بقاءها كما هي يؤدي بالضرورة إلى انخفاض تلك الأسعار، لذلك فإن استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية تهدف إلى تعظيم هذه القيم ومن ثم تحسين أسعار أسهم تلك الشركات في الأسواق المالية.
3. زيادة الاقتراض من البنوك: يستخدم العديد من البنوك التجارية جملة من المعايير والمؤشرات الائتمانية بهدف تقييم أداء منشآت الأعمال كخطوة تسبق اتخاذ قرار منح القروض لهذه المنشآت، لذلك تلجأ تلك المنشآت إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين تلك المؤشرات والمعايير، الأمر الذي سيؤثر إيجابياً في عملية اتخاذ القرار الائتماني بمنح القروض.
4. لغايات التلاعب الضريبي: تقوم بعض منشآت الأعمال من خلال تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة النفقات بتخفيض هوامش الاقتطاع الضريبي المترتب عليها.
5. تحسين الأداء المالي للمنشأة بهدف تحقيق مصالح شخصية: تقوم إدارات العديد من منشآت الأعمال بتحسين قيم المنشآت التي تقوم بإدارتها لعكس صورة إيجابية عن أدائها لغايات شخصية تتمثل في تحسين صورة هذه الإدارة أمام مجالس الإدارة.

6. لغايات التصنيف المهني: تتنافس العديد من منشآت الأعمال العاملة في ذات القطاع للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني (Rating) التي تجربها مؤسسات دولية متخصصة استناداً إلى مؤشرات ومعايير مالية تستخلص من البيانات المالية السنوية ونصف السنوية وربع السنوية التي تعدها منشآت الأعمال، لذلك تلجأ هذه المنشآت إلى تحسين بعض قيمها المالية للحصول على تصنيف متقدم.

ثانياً: أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية وبعدها الأخلاقي والاتجاهات والأساليب الحديثة للكشف عنها والحد منها

من خلال هذا المحور سيتم التعرض إلى كل من أساليب المحاسبة الإبداعية وممارستها في القوائم المالية وصورها الخاصة بالإفصاح، وكذا إلى منظورها الأخلاقي، وتبيان الاتجاهات والأساليب الحديثة للكشف عن هذه الممارسات والحد منها.

I. أساليب المحاسبة الإبداعية وممارستها في القوائم المالية وصورها الخاصة بالإفصاح

في هذا العنصر سيتم التطرق إلى كل من أساليب المحاسبة الإبداعية وممارستها في القوائم المالية، وكذا صور ممارستها الخاصة بالإفصاح.

1. أساليب المحاسبة الإبداعية

كما سبق وأشرنا فإن للمحاسبة الإبداعية عدة تعريفات ومن ضمن تلك التعريفات هو تعريف المحاسبة الإبداعية بأنها عبارة عن "الأساليب أو الوسائل التي تستخدم من أجل تحويل أرقام البيانات المالية مما هي عليه فعلياً إلى ما يرغب فيه المعدون عن طريق استغلال القواعد الحالية و/ أو إهمال بعضها أو جميعها".

وفي هذا الجزء من البحث سنقوم باستعراض أهم تلك الأساليب التي تستخدم في المحاسبة الإبداعية، وهنا لا بد من الإشارة إلى أن هنالك العديد من الوسائل والأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية إلا أننا آثرنا استعراض أهم تلك الأساليب وهي كالتالي:⁹

أ. أحياناً تتيح القواعد المحاسبية للشركة الاختيار بين عدد مختلف من الوسائل المحاسبية، فعلى سبيل المثال، يسمح للشركة في عدد من الدول أن تختار بين سياسة حذف نفقة التطور كما تحدث واستهلاكها على حساب عمر المشروع المتعلقة به، ولذلك يمكن للشركة أن تختار سياسة المحاسبية التي تعطي الصورة المفضلة عنها.

ب. استخدام بعض المدخلات في الحسابات التي ترتبط بالتقييم أو التنبؤ، ففي بعض الحالات عند تقييم عمر أحد الأصول من أجل حساب الإهلاك فإنه عادة ما تتم هذه التقييمات داخل العمل وتتاح للمحاسب المبدع الفرصة لأن يخطئ من ناحية الحذر أو التفاؤل في هذا التقييم، وفي بعض الحالات الأخرى عادة يمكن توظيف خبير خارجي لعمل التقييمات، فعلى سبيل المثال يمكن أن يقوم خبير إحصائي بتقييم الالتزام المالي المستقبلي للمعاشات، في هذه الحالة يمكن للمحاسب المبدع أن يتلاعب بالقيمة إما عن طريق الوسيلة التي يتم بواسطتها وضع مجمل للتقييم أو عن طريق اختيار مثنى أو مقيم معروف باتخاذها اتجاهها تفاؤلياً أو تشاؤمياً حسب رغبة المحاسب.

ج. يمكن إدخال الصفقات الاصطناعية إما للتلاعب في مبالغ الميزانية أو لتحريك الأرباح بين فترات محاسبية، ويتحقق ذلك عن طريق الدخول في صفقتين أو أكثر متصلتين مع طرف ثالث ميال للمساعدة، فعلى سبيل المثال لنفترض أنه تم عمل ترتيبات لبيع أحد الأصول لبنك ما بدلا من تأجير هذا الأصل لبقية عمره الافتراضي بحيث يمكن أن يطرح سعر بيع هذا الأصل بموجب (البيع والتأجير المرتد) أعلى أو أقل من قيمة الأصل الحالية لأنه يمكن التعويض عن فارق السعر بواسطة التأجير المنخفض أو الزائد.

د. التلاعب في توقيت الصفقات بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها بالأرباح أو الخسائر لأي هدف يرمي إليه المحاسب وخصوصا في حال وجود اختلافات واضحة بين القيمة الدفترية وبين القيمة السوقية أو القيمة الحقيقية.

2. ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية

تتعدد وتباين صور التلاعبات بالحسابات بتعدد واختلاف الأهداف المراد تحقيقها من التأكيد على اختيار واستعمال أساليب محاسبية محددة، أو تحميل صورة الدخل للوصول إلى هدف محدد مسبقا أو متنبأ به من طرف محلل مالي، أو القيام بالتلاعبات في القوائم المالية بإظهارها مخالفة للحقيقة بشكل متعمد لتضليل مستخدميها معتمدين على الممارسات الحديثة والمعقدة المبتكرة لتحقيق أهداف صورية، وسنحاول من خلال الجدول أدناه تقديم أهم أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية بشكل مختصر:

الجدول رقم (01): أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية

قائمة الدخل	قائمة المركز المالي	قائمة التدفقات النقدية	قائمة التغيرات في حقوق الملكية
1 تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع شك.	المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية.	تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية أو العكس.	إجراء تغيرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه، وكذلك رأس المال المكتسب ورأس المال المحتسب، والتي تمارس على إعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة أو خسائر الخيارات السابقة وأرصدة العملات الأجنبية.
2 تسجيل إيراد مزيف.	عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية للأصول الثابتة المدرجة في الميزانية.	تستطيع المنشأة دفع تكاليف التطور الرأسمالي وتسجلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة وبعدها عن التدفقات النقدية الخارجية التشغيلية	
3 زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة.	التلاعب في أسعار السوق للاستثمارات المتداولة.	تتوفر كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئيا من دفع الضرائب.	
4 نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية السابقة ولاحقة.	عدم الإفصاح عن بنود النقد المقيدة.	التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة وذلك لإزالة البنود غير المتكررة وكذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمنشأة باعتبارها أسهم تجارية	
5 الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات.	الذمم المدينة ويتم التلاعب هنا 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 الشركة مستقبلاً 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.
9		الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية.

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على: ليندا حسن نمر الحلبي، "دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية"، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، غير منشورة، 2009، ص ص 26-49.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية تختلف من قائمة لأخرى، وهذا راجع لاختلاف العناصر المكونة لكل قائمة، كما نلاحظ أن التلاعبات تكون بشكل كبير في كل من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، وأنه عموماً يتم التلاعب بقيم الإيرادات والنفقات والدخل.

3. صور ممارسات المحاسبة الإبداعية الخاصة بالإفصاح

يعتبر الإفصاح متمماً للقوائم المالية حيث يعرض السياسات المحاسبية التي اتبعتها إدارة الشركة في إعداد القوائم المالية وكذلك تحليلاً للأرقام الإجمالية المعروضة بهذه القوائم، فضلاً عن المعاملات ذات الطبيعة الخاصة وغيرها من الأحداث التي تؤثر على الشركة وقوائمها المالية، ولا تكفي مجرد الأرقام المعروضة بهذه القوائم لبيانها، ولذلك تهتم المعايير المحاسبية بوضع حد أدنى لمتطلبات الإفصاح بالقوائم المالية، ومن ناحية أخرى تحدد قوانين سوق المال وقواعد قيد الأوراق المالية بالبورصات حداً أدنى لمتطلبات الإفصاح بخلاف القوائم المالية مثل تقرير مجلس الإدارة والأحداث الجوهرية الطارئة، فضلاً عن تحديد متطلبات الإفصاح بنشرات الاكتتاب في الأوراق المالية التي تصدرها الشركات.

والهدف من الإفصاح بصفة عامة هو مساعدة المستثمر في الأوراق المالية في تفهم العوائد والمخاطر المرتبطة بقرار الاستثمار في ورقة مالية معينة، وبالتالي يساعد الإفصاح الكافي في ترشيد قرارات الاستثمار.

ويلاحظ هنا أن المسؤولين عن بعض الشركات لا يلتزمون ببعض متطلبات الإفصاح إما نتيجة لنقص الوعي بمتطلبات الإفصاح، أو لتعمد إخفاء بعض الحقائق عن المستثمرين، ويشمل ذلك ما يلي:

أ. **عدم كفاية الإفصاح بتقرير مجلس الإدارة:** تتطلب قوانين وقواعد قيد الأوراق المالية بالبورصة أن تقدم الشركة علاوة على القوائم المالية المدققة تقريراً من مجلس الإدارة يستعرض فيه الموقف المالي والتشغيلي للشركة وسياساتها المستقبلية والمخاطر المحيطة بأنشطتها، حيث أن الالتزام بمعايير المحاسبة في الإعداد والعرض والإفصاح بالقوائم المالية قد لا يكون كافياً في حد ذاته لإعطاء صورة كاملة عن الموقف المالي والتشغيلي للشركة.

ب. عدم كفاية الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة: تتطلب معايير المحاسبة وكذلك القوانين والقواعد المنظمة لأسواق الأوراق المالية أن تفصح الشركة عن معاملاتها مع الأطراف ذات العلاقة، فضلا عن المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة والمديرين وأقاربهم وكل مساهم مستفيد يملك 5% فأكثر من الأسهم العادية لرأس مال الشركة، وعدم كفاية الإفصاح عن تلك المعاملات قد يكون مؤشرا على وجود ضعف في نظم الرقابة الداخلية وإجراءات الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات، وفي بعض الحالات قد يقوم المسؤولون بالشركات بتنفيذ معاملات بقيم غير عادية بين شركتهم وشركاتهم الخاصة أو شركات أقاربهم ويستولوا من خلال تلك المعاملات على أموال الشركة ويحققوا منافع خاصة على حساب الشركة والمساهمين بها ولا يتم الإفصاح عن هذه المعاملات.

ج. التلاعب في إعلان نتائج الأعمال بالإصدارات الصحفية قبل نشر القوائم المالية: تقوم بعض الشركات بإصدار بيانات صحفية في نهاية كل فترة محاسبية لإعلان نتائج أعمالها وذلك قبل نشر القوائم المالية، وفي هذه البيانات الصحفية يتم الإعلان عن مسميات للربح مختلفة عن المسميات المحددة بمعايير المحاسبة (مجمّل الربح وصافي الربح) ومن هذه المسميات صافي الربح قبل المصروفات غير العادية وصافي الربح قبل خصم الإهلاك (الأصول الثابتة والأصول غير الملموسة) وقد يترتب على ذلك التباس في سوق المال نظرا لأن الفرق بين قيمة الأرباح المعلنة بهذه المسميات وصافي الربح طبقا لقائمة الدخل قد يكون جوهريا، ومن أمثلة ذلك ما يلي:

— أعلنت إحدى الشركات في بيان صحفي لها عن صافي الربح قبل المصروفات غير العادية عن الفترة المنتهية، ولم تعلن أن الربح المعلن عنه يتضمن بند من بنود الإيرادات غير العادية بمبلغ كبير، وقد أوحى هذا الإعلان إلى أن الشركة قد حققت أرباحا تفوق توقعات المحللين وذلك على الرغم من أن صافي أرباح الفترة بقائمة الدخل كان أقل من الفترة المقارنة من العام السابق، وذلك نظرا لوجود بند مصروفات غير عادية بمبلغ كبير تم خصمه بقائمة الدخل ولم يعلن عنه بالبيان الصحفي؛

— قامت إحدى الشركات بإعادة تبويب جزء كبير من مصروفاتها التسويقية وسجلتها على أنها مصروف إهلاك، ثم قامت بالإعلان عن صافي الربح قبل خصم مصروف الإهلاك (الأصول الثابتة والأصول غير الملموسة) في بيان صحفي لها مما أوحى بتحسين نتائج أعمالها على غير الحقيقة.

II. المحاسبة الإبداعية من المنظور الأخلاقي

تعرف أخلاقيات المهنة (Ethics) بأنها نظام المبادئ الأخلاقية وقواعد الممارسة التي أصبحت معيارا للسلوك المهني القويم، فلما مهنة أخلاقياتها التي تشكلت وتنامت تدريجيا مع الزمن إلى أن تم الاعتراف بها وأصبحت معتمدة أدبيا وقانونيا.

ونتيجة لذلك برزت الحاجة إلى وضع أنظمة لممارسة المهن المختلفة وخاصة العملية منها مثل المحاسبة، بحيث تتضمن هذه الأنشطة الأسس والواجبات والحقوق التي يجب التقيد بها عند ممارسة عمل مهني محدد.

وفي خضم ما يقع من فضائح مالية وما ينتج عنها من قيود على الأعمال والأنشطة تجدد الشركات نفسها مضطرة إلى وضع موثيق صارمة للأخلاقيات من شأنها إرشاد سلوك أعضاء مجلس الإدارة والمديرين والموظفين،

وبرغم أن الاهتمام بالأخلاقيات كان دوما جزءا من ممارسة العمل إلا أن قادة الأعمال اليوم بدءوا ينظرون إلى الأخلاقيات على أنها مجموعة من المبادئ والإرشادات السلوكية أكثر من كونها مجرد مجموعة من القواعد الجامدة، ومن هذا المنطلق فإن أخلاقيات العمل ليست مجرد محاولة لوضع معيار يستطيع بموجبه جميع الموظفين معرفة ما هو متوقع منهم، ولكنها أيضا محاولة لتشجيع الموظفين والمديرين وأعضاء مجلس الإدارة على التفكير واتخاذ القرارات من خلال منظومة من القيم المشتركة.

وهنا يثار التساؤل عما إذا كان المحاسب وهو يقوم بابتداع الأرقام والبيانات المالية قاصدا بذلك مخدعة الآخرين على خلاف أخلاقيات مهنة المحاسبة أم أنه يقوم بذلك بدافع المحافظة على مصالح المؤسسة التي ينتمي إليها؟

لقد أظهرت جميع التحليلات التي أجريت للتعرف على أساليب الانهيارات التي حدثت إلى وجود خلل رئيسي في أخلاقيات وممارسة مهنتي المحاسبة والتدقيق، ومن الناحية الأكاديمية فقد أشار الباحثين إلى الآثار السلبية لإتباع أساليب المحاسبة الإبداعية، أما على المستوى التنظيمي والتشريعي فقد اهتمت العديد من الجهات التشريعية والمهنية بأساليب المحاسبة الإبداعية، وأصدرت العديد من القوانين للتصدي لممارسات المحاسبة الإبداعية، كما دفع لجان إصدار المعايير المحاسبية إلى إعادة النظر في مدى صلاحية وفاعلية معايير المحاسبة للتصدي لتلك الممارسات. وفي المقابل تعالت الأصوات المؤيدة لأساليب التأثير على القوائم المالية وخاصة مرحلتي تمهيد الدخل وإدارة الأرباح -فيما يعرف بالمنظور الإعلامي- معللين ذلك إلى أن الإدارة قد تلجأ إلى تلك الأساليب بغرض توفير معلومات مفيدة عند إبرام التعاقدات لجعلها في مركز تفاوض أفضل، كما أن هذا السلوك قد يكون مرغوب فيه لمواجهة أفعال المنافسين.

ورغم أن هناك تباين واضح في الآراء حول مدى سلبية أو إيجابية أساليب التأثير على القوائم المالية -وأن كل رأي له من يدافع عنه وله وجهة نظره وحجته المؤثرة- إلا أن كل المداخل النظرية لعلم المحاسبة لها جانب أخلاقي يتركز على ثلاثة مبادئ أخلاقية وهي:

1. العدالة (Justice): وتعني أن يكون هناك معايير وأسس عادلة للمعاملة بين كل الأطراف.
2. الصدق (Truth): وتعني المطابقة الحقيقية.
3. عدم التحيز (Fairness): وتعني القيام بإعداد التقارير المحاسبية بطريقة تخدم جميع فئات المستخدمين دون تغليب فئة على حساب الفئات الأخرى.

إن استخدام معيار التعمد بما يحمله من نوايا كأساس للحكم على الجانب الأخلاقي لأي تصرف أو ممارسة من جانب الإدارة يحتاج إلى معرفة مسبقة بدوافع الإدارة ويحتاج إلى إمكانية الفصل والتمييز بين الدوافع المختلفة التي تحكم سلوك الإدارة، فقد تلجأ الإدارة إلى تغيير في القواعد المحاسبية المطبقة بهدف تحقيق معلومات أكثر ملاءمة أو تحقيق نمو واستقرار للوحدة الاقتصادية، وبذلك يعتبر سلوكا كفوفاً، وقد تهدف الإدارة إلى تحقيق أهداف أو مصالح ذاتية فيعد سلوكا انتهازيا لا أخلاقيا، ويؤكد أن افتراض التعمد سواء مع حسن النية أو سوء النية أمر

صعب التحديد يشوبه الكثير من الغموض حيث يصعب تحديد نوايا الإدارة في هذا الاتجاه وخاصة إن معظم تصرفات الإدارة غالباً تتصف بأنها قانونية وتتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وهي تصرفات في نطاق صلاحياتها ومسؤولياتها، وفي ضوء ذلك يمكن القول أن هناك مجموعة من الخصائص يجب أن يتسم بها الأسلوب المحاسبي في المحاسبة الإبداعية حتى يكون مقبولاً من الناحية الأخلاقية وهي:

- ألا يحتاج الأسلوب المستخدم إلى القيام بعمليات وهمية مع أطراف خارجية أخرى؛
- أن يتفق الأسلوب المستخدم مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- أن تستمر المنشأة في استخدام هذا الأسلوب خلال مجموعة من الفترات المتتالية؛
- أن يحقق الأسلوب المستخدم تعديلاً في رقم الدخل دون أن يزعج المنشأة في أعمال غير مرغوب فيها مستقبلاً.¹⁰

وعليه فالمحاسبة الإبداعية تعتبر سلوك غير أخلاقي لما لها من مخالفات جسيمة ينتهجها المحاسبون في مهنتهم، وذلك لتحقيق غايات وأهداف معينة تستفيد منها فئة معينة على حساب باقي الفئات المستفيدة داخل وخارج المنشأة، مع العلم أن هذه الاستفادة قد تكون آنية وقصيرة الأجل وستعود بالإساءة الكبيرة والتي لا تحمد عقباها لاحقاً على تلك الفئة وباقي أصحاب المصلحة، لهذا يجب التصدي لهذه السلوكيات والممارسات حتى يتم الحصول على بيانات مالية على قدر عالٍ من الشفافية والموثوقية.

III. الاتجاهات والأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها

لا شك أن مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتبر من الأمور الصعبة والمعقدة، ولهذا فإن على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وذلك لكشف تلك الممارسات ومن ثم محاولة الحد منها، وفيما يلي سيتم عرض أهم الاتجاهات والوسائل والأساليب الحديثة المستخدمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها وذلك كالآتي:¹¹

1. ظهرت فكرة لجان المراجعة في الولايات المتحدة بعد الهزات المالية العنيفة الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية، والتي أسفرت عن قيام كل من بورصة نيويورك (NYSE) وهيئة سوق المال الأمريكية (SEC) بالتوصية بضرورة إنشاء لجنة بالشركات المسجلة بها مكونة من عدد من الأعضاء غير التنفيذيين تكون مهمتها تعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه وذلك كمحاولة لزيادة استقلاليتها عند إبداء الرأي في القوائم المالية التي تصدرها الشركات، ولهذا الأمر فقد أوصى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) عام 1967 جميع الشركات سواء المسجلة في البورصة أو العامة بضرورة إنشاء لجنة للمراجعة، وفي عام 1972 أصدرت هيئة سوق المال الأمريكية (SEC) توصيات بإلزام الشركات بإنشاء لجنة للمراجعة، وفي عام 1978 ألزمت بورصة نيويورك جميع الشركات المسجلة لديها بضرورة تكوين لجان مراجعة.

2. 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 وعملة الأسواق 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 (Corporate Governance) وذلك للحد من ظواهر المحاسبة الإبداعية والأضرار التي قد تنشأ من وجودها وذلك لعدم وجود الشفافية اللازمة والتي من شأنها رفع مستوى الاقتصاديات العالمية والمحلية.

3. خفض مجال اختيار البدائل والمعالجات 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 معينة تنتج من خلالها صورتها المرغوب فيها في عام ستجبر فيما بعد على استخدام نفس المعالجة في الظروف المستقبلية الشبيهة تكون فيها النتيجة أقل إرضاء.

4. الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية، ويتم ذلك عن طريق ما يلي:

— سن قواعد تقلل من استخدام بعض السياسات المحاسبية أو حتى إلغائها، وفي هذا المجال فإنه عندما اتجه بعض محاسبو الشركات البريطانية للاستعانة بجزئية "بند الطوارئ" لحسابات الخسارة والربح في البنود التي يرغبون في تجنب تضمينها ربح التشغيل، ولهذا الأمر فقد رأت هيئة المعايير المحاسبية البريطانية إلغاء "بند الطوارئ" بشكل نهائي حتى لا تستغل بشكل خاطئ؛

— 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 كانت، وهنا تجدر الإشارة إلى أن لا يعني أنه من غير المسموح تغيير السياسات المحاسبية، لكن المقصود هو عدم تغيير تلك السياسات إلا في حال الضرورة القصوى وشريطة الإفصاح عن التأثيرات المالية الناتجة على تغيير تلك السياسات.

— أما الوسيلة الأهم والأقوى فهي يقظة وكفاءة المراجعين والمراقبين ولجان المراجعة في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي يتبعها البعض، ويتم هذا الأمر عن طريق اختيار مكاتب التدقيق ذات الكفاءة والمصداقية العالية، حيث إن 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.

— تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين والمهتمين ومستخدمي المعلومات المالية على مختلف أطرافهم، ويتم هذا الأمر عن طريق إما التثقيف الذاتي الذي يقوم به بعض المستثمرين أو مستخدمي المعلومات المالية بغرض رفع مستواهم المحاسبي، أو عن طريق الجهات المعنية بسلامة وشفافية القوائم المالية وما يرد بها من معلومات سواء كانت تلك الجهات حكومية أو من القطاع الخاص، وتتم عملية التثقيف عن طريق عرض برامج محاسبية تثقيفية وتعليمية

أو إرسال رسائل توضيحية أو عقد حلقات نقاشية لمستخدمي المعلومات المالية تشرح الممارسات الإبداعية التي تمارسها بعض الشركات وأهم التطورات في مجال المراجعة والمحاسبة.

– تفعيل التنظيم المهني لمحاسبة المراجعة ووضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الأخلاق المهني التي من أهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي يجب أن يلتزم بها المحاسب والمراجع المعتمد.

ثالثاً: دور حوكمة الشركات والمدقق ومجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

في هذا المحور سيتم التطرق إلى كل من حوكمة الشركات والمدقق ومجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية.

I. دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

في هذا العنصر سيتم التطرق إلى دور كل من ركائز حوكمة الشركات وآلياتها المحاسبية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

1. دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية:¹²

إن لجوء الشركة إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية سعياً منها نحو تعظيم منافعها الذاتية على حساب مصلحة المساهمين يعد نوعاً من السلوك المهني غير الأخلاقي من جانب الإدارة بصفتها وكيلة على المساهمين، وهذا ما يتطلب تدخل نظام حوكمة الشركات لمحاولة الحد من هذه الممارسات، فمن خلال ركائز الحوكمة، والمتمثلة في إدارة المخاطر، الإفصاح والرقابة، يمكننا أن نشكل خطاً دفاعياً أمام ممارسات المحاسبة الإبداعية، إذ يمكن لإدارة المخاطر أن تجنب الشركة الوقوع في الأزمات التي يمكن أن تسببها ممارسات المحاسبة الإبداعية، كما أن تحقيق متطلبات الإفصاح المحاسبي يعمل على إرساء الثقة في البيانات المالية للشركة ويعزز مناخ الشفافية، ويمكن للرقابة المحاسبية الفعالة بآلياتها الداخلية والخارجية أن تضمن لنا مساءلة مستمرة للشركة.

إن ركائز الحوكمة الثلاث والمتمثلة في إدارة المخاطر، الإفصاح والرقابة، لا يمكنها تحقيق ذلك الدور ما لم تتفاعل فيما بينها تفاعلاً إيجابياً، إذ يمكن اعتبار ركيزة الرقابة والتي تتدخل فيها الآليات الرقابية الداخلية والخارجية لتفعيل المساءلة ضرورية لإتمام عملية إدارة خطر المحاسبة الإبداعية وبالتالي تجنب الأزمات، وضمان حقوق أصحاب المصالح، كما تعد ضرورية أيضاً لإحكام وضبط عملية الإفصاح لإرساء مناخ الشفافية، وتجنب حالات عدم التأكد، وبالتالي يمكن القول أن التفاعل الإيجابي بين الركائز الثلاث يمكنه تشكيل جدار وقائي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

2. الآليات المحاسبية للحوكمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية:¹³

لتوجيه وترشيد رقابة سلوك الإدارة العليا لأنماط القرارات التي تسهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية لا بد من تطبيق آليات حوكمة الشركات، وهنا كعدة تصنيفات للآليات المحاسبية للحوكمة:

– **التصنيف الأول:** الآليات الداخلية والآليات الخارجية؛

– التصنيف الثاني: الآليات المحاسبية والآليات غير المحاسبية (قانونية ورقابية، إدارية وتنظيمية).

وتماشيا مع طبيعة الدراسة سيتم تناول الآليات المحاسبية للحوكمة لتحجيم ممارسات المحاسبة الإبداعية، مما سينعكس بطبيعة الحال على تحقيق الشفافية في الإفصاح المحاسبي ومن ثم عرض المعلومات المحاسبية بعدالة دقة أكبر وبشكل يخدم الأطراف المتعاملة في الشركات أو معها ويؤثر في قراراتهم المختلفة، وبشكل يستند على أساس إيجاد علاقات تبادلية بين الآليات المحاسبية للحوكمة (معايير المحاسبة والتدقيق، التدقيق الداخلي، لجان التدقيق، التدقيق الخارجي) للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وبطبيعة الحال فإن النتيجة النهائية لتفعيل تلك الآليات المحاسبية للحوكمة بشكل متكامل تسهم في إنتاج معلومات محاسبية ذات فائدة لمختلف الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة، حيث يمكن الاعتماد على هذه المعلومات بشكل يعكس ثقة ذوي المصالح بالشركة وإدارتها، وفيما يلي عرض لتلك الآليات المقترحة:

أ. **معايير المحاسبة والتدقيق:** تعد معايير المحاسبة والتدقيق بمثابة العمود الفقري والركيزة الأساسية في تفعيل حوكمة الشركات، فهي تمثل أحد الآليات التي تحث الشركات على إتباع القواعد السليمة للمحاسبة وإجراءات التدقيق الدورية المستقلة بما فيه صالح الشركة ككل، حيث لوحظ تطور جودة التقارير المالية خلال فترة الثمانينات بسبب تجميل القوائم المالية، وهو ما أدى إلى صدور تشريع جديد أطلق عليه Sarbans-Oxley والذي يؤكد على أهمية وجود آليات إفصاح وشفافية فعالة، بالإضافة إلى توصية بمراقبة أداء شركات المحاسبة والتدقيق لضمان كفاءة أداء مهامها.

ب. **التدقيق الداخلي:** يساعد التدقيق الداخلي المنشأة في تحقيق أهدافها، وتأكيد فاعلية الرقابة الداخلية، والعمل مع مجلس الإدارة ولجنة التدقيق من أجل إدارة المخاطر والرقابة عليها في عملية حوكمة الشركات، من خلال تقييم وتحسين العمليات الداخلية للمنشأة، بما يؤكد على جودة ممارسة المنشأة لأعمالها، ومن ثم صحة المعلومات المحاسبية التي تفصح عنها المنشأة وذلك نتيجة لاستقلال عملية التدقيق الداخلية وتبعته الرئيس مجلس الإدارة واتصالها برئيس لجنة التدقيق.

ج. **لجان التدقيق:** أكدت معظم الدراسات والتقارير الخاصة بحوكمة الشركات على ضرورة لجان التدقيق في المنشأة التي تسعى إلى تطبيق حوكمة الشركات، وذلك لدورها الحيوي في زيادة مصداقية وموثوقية القوائم المالية التي تعدها الإدارة للمساهمين والمستثمرين، وكذلك لمساندة الإدارة العليا للقيام بمهامها المنوط القيام بها بكفاءة وفاعلية، ولتدعيم استقلالية المراجع الداخلي، وحماية حيادية المراجع الخارجي، فضلا عن تحسين جودة أداء الرقابة الداخلية، وما سيتبعه من رفع كفاءة أداء عملية التدقيق.

د. **التدقيق الخارجي:** أصبح دور التدقيق الخارجي جوهريا وفعالا في مجال الحوكمة نتيجة لما يقوم به المراجع الخارجي من إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية، وذلك من خلال إبداء رأيه الفني المحايد في تقرير التدقيق عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تعدها المنشأة.

II. دور مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية المنبثق من الاتحاد الدولي للمحاسبين في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

عندما قرر مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية المنبثق من الاتحاد الدولي للمحاسبين إجراء تعديلات على معايير المحاسبة الدولية التي يصدرها (Accounting International Standards) وتغييرها لتصبح معايير التقارير المالية الدولية (International Financial Reporting Standards) كان يهدف من وراء هذا التغيير إلى عدة نقاط من أهمها:¹⁴

- التقارب مع معايير المحاسبة الأمريكية (Financial Accounting Standards Boards)؛
 - تلبية رغبة مجلس الوحدة الاقتصادية بالاتحاد الأوروبي بإصدار معايير محاسبية جديدة تساعدها على توحيد التطبيق المحاسبي بين دول الاتحاد الأوروبي على غرار توحيد العملة الأوروبية؛
 - الأخذ بعين الاعتبار التطورات الكبيرة والتغيرات التي حدثت وخاصة قيام العديد من دول العالم بإصدار معايير محاسبة محلية تستند بشكل أساسي على معايير المحاسبة الدولية؛
 - حدوث بعض التجاوزات والاستغلال السيئ من قبل بعض المحاسبين لتلك المعايير عبر استغلالهم لبعض نقاط الضعف الموجودة بالمعايير والتي كانت احد نتائجها ظهور المحاسبة الإبداعية.
- ومن هذا المنطلق فقد رأى مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية إدراج بعض التعديلات والتغييرات وذلك تلافياً للاستغلال السيئ للمعايير القديمة، وكذلك للقضاء على أي ممارسات من ممارسات المحاسبة الإبداعية والتي ظهرت في ظل المعايير المحاسبية الدولية القديمة، ومن أهم تلك التعديلات:
- العمل على إلغاء غالبية البدائل (المعالجة القياسية) و(المعالجة البديلة) في معايير المحاسبة الجديدة، والاكتفاء بمعالجة محاسبية واحدة وذلك بهدف توحيد المعالجات وعدم فسح المجال للاختيار بين عدة بدائل بحيث تستغل تلك البدائل في تحميل صورة الدخل أو تضخيم الأرباح أو التغطية على بعض الملاحظات على نشاط الشركة؛
 - إضافة مرفقات لكل معيار محاسبي يوضح كيفية التطبيق العملي، ويعتبر هذا الأمر من وجهة نظر الباحثين من أهم التغييرات أو التعديلات التي طرأت على معايير المحاسبة الدولية الجديدة، فقد اتضح أن هنالك صعوبات متعددة في التطبيق العملي للكثير من فقرات معايير المحاسبة، حيث يصعب على الكثير من المتخصصين توضيح كيفية التطبيق السليم لغموض بعض الفقرات داخل المعيار الأمر الذي قد يستغله بعض ضعاف النفوس في القيام بعملية تلاعبات أو تحريفات لبعض بنود التقارير المالية بحجة عدم الوضوح أو الفهم السليم للمعيار؛
 - العمل على إلغاء التناقضات والتعارض الموجود بين بعض المعايير بالإضافة إلى إزالة أي غموض قد يكتنف تلك المعايير الأمر الذي يغلق الباب أمام من يريد أن يستغل تلك التناقضات أو الغموض الذي يكتنف بعض تلك المعايير؛
 - إدخال التفسيرات الملحقة بالمعايير إلى داخل المعايير نفسها بدلاً من فصلها في ملحقات خاص بكل معيار.

III. دور المدقق في مواجهة أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على القوائم المالية

على الرغم من اهتمام المدقق باكتشاف الأخطاء والغش الذي يقع في الدفاتر والتقارير المالية سواء أكان يقوم بتدقيق اختباري أم شامل وكذلك اهتمام المنظمات المهنية والباحثين في مجال المحاسبة والتدقيق بضرورة إلقاء مسؤولية اكتشاف الأخطاء والغش الجوهري على المدقق في مواجهة رغبات المجتمع المالي والقضاء، إلا أن هذه الأخطاء والغش في تزايد مستمر حتى الآن لعدة أسباب أهمها:

- كبر حجم منشآت الأعمال واتساع نطاق أعمالها، والخدمات الخاضعة للتدقيق؛
- اختلاف المنظمات المهنية والباحثين في مجال المحاسبة والتدقيق حول تحديد ارتباط مسؤولية اكتشاف الأخطاء والغش بالدفاتر والتقارير المالية بالإدارة أم المدقق؛
- إن المعايير والتشريعات المهنية اقتصرت مسؤولية المدقق عن الأخطاء والغش في حدود نطاق الفحص الذي قام فيه إذا بذل العناية المهنية اللازمة.

وفيما يلي أهم الإجراءات والاختبارات التي ينفذها المدقق للحد من آثار استخدام الإدارة لأساليب المحاسبة الإبداعية لحماية حقوق الأطراف ذات المصالح في الشركة وذلك في كل من قائمتي الدخل والمركز المالي :

1. الإجراءات والاختبارات التي يطبقها المدقق للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل: الجدول الآتي يتضمن عرضاً لأهم إجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة الدخل والهدف من تنفيذها والإجراءات المضادة التي يتوجب على المدقق الخارجي تطبيقها:

الجدول رقم (02): إجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة الدخل والإجراءات المضادة التي يتوجب على المدقق الخارجي تطبيقها

البيانات	الهدف من التنفيذ	الإجراءات المضادة
رقم المبيعات	تهدف الإدارة بممارستها لأساليب المحاسبة الإبداعية لتحسين رقم المبيعات في قائمة الدخل عن طريق زيادته بمبيعات صورية، ومن المؤشرات على هذه الإجراءات الزيادة غير الاعتيادية في حجم المبيعات عن السنوات السابقة.	التحقق من فواتير البيع وخصوصاً للصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة بالشركة كالشركات التابعة والزميلة.
تكلفة البضاعة المباعة	تهدف الإدارة إلى تخفيض تكلفة البضاعة المباعة في قائمة الدخل لزيادة الأرباح.	التحقق من أن صفقات البيع حقيقية وليست صورية.
مصروفات التشغيل	تهدف الإدارة إلى تخفيض مصروفات التشغيل لزيادة الأرباح التشغيلية ومن ثم زيادة صافي الأرباح.	التحقق من مدى توفر شروط الرملة في ذلك المصروف.
نتيجة الأعمال للأنشطة غير المستمرة	تهدف الإدارة إلى المحافظة على مستوى الأرباح الحالية أو زيادتها.	تقدير أثر إغلاق الخط الإنتاجي على نتيجة الأعمال وأخذ بعين الاعتبار.
البنود الاستثنائية والبنود غير العادية	تهدف الإدارة إلى تحسين ربحية الشركة من عملياتها التشغيلية من خلال أنشطة غير تشغيلية.	استبعاد أرباح تلك البنود من الربح التشغيلي.

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على: محمد مطر، ليندا حسن الحلي، "دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية"، البحث مستل من رسالة لنفس العنوان قدمت ضمن متطلبات التخرج للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة من جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، 2009، ص16.

من خلال الجدول السابق يتضح لنا أن الهدف الذي تسعى الإدارة إلى تحقيقه عند تطبيقها لأساليب المحاسبة الإبداعية على عناصر قائمة الدخل هو تحسين الربح من خلال إظهار أرباح غير حقيقية وذلك من خلال تضخيم المبيعات أو تخفيض المصروفات أو كليهما معاً.

2. الاختبارات التي يطبقها المدقق للحد من آثار المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي: الجدول الآتي يتضمن عرضاً لأهم إجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة المركز المالي الهدف من تنفيذها والإجراءات المضادة التي يتوجب على المدقق الخارجي تطبيقها:

الجدول رقم (03): إجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة المركز المالي والإجراءات المضادة التي يتوجب على المدقق

الخارجي تطبيقها

البيان	الهدف من التنفيذ	الإجراءات المضادة
النقدية	تهدف الإدارة إلى تحسين على نسب السيولة.	استبعاد النقدية المقيدة عند احتساب السيولة.
الاستثمارات المتداولة	تهدف الإدارة إلى زيادة أو المحافظة على قيمة الأصول المتداولة لتحسين نسب السيولة.	التحقق من صحة الأسعار المستخدمة.
الذمم المدينة	تهدف الإدارة إلى المحافظة على قيمة الذمم المدينة أو زيادتها بغرض إدخال التحسين على نسب السيولة.	طلب كشف بالذمم المدينة والتحقق من نسبة المخصص إلى إجمالي الذمم المدينة.
المخزون السلعي	تهدف الإدارة إلى زيادة قيمة المخزون السلعي لزيادة قيمة الأصول المتداولة والتأثير في نسب السيولة.	فحص كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلي للأصناف في المخزن.
الاستثمارات طويلة الأجل	تهدف الإدارة إلى التأثير في حساب الاستثمارات في دفاتر الشركة القابضة ونتيجة أعمالها بإظهار نصيبها في الأرباح فقط دون الخسائر.	التحقق من ذلك التغيير عن طريق تقرير مدقق الحسابات والآثار المترتبة في قائمتي الدخل و المركز المالي.
الأصول طويلة الأجل	تهدف الإدارة إلى تحسين أرباح الشركة بتضمينه فائض إعادة التقييم أو بتخفيض مصروف الإهلاك.	التحقق من نسب الاستهلاك وتعديل مصروف الإهلاك.
الأصول غير الملموسة	تهدف الإدارة إلى زيادة قيمة موجودات الشركة لتحسين نسب الملاءة المالية بالإضافة إلى تحسين رقم الربح عن طريق تخفيض مصروف إطفاء هذه الأصول.	التحقق من صحة الأسس المتبعة في التقييم وتعديل القيمة وفق الأسس الصحيحة.
المطلوبات المتداولة	تهدف لإدارة إلى تخفيض قيمة المطلوبات المتداولة لتحسين نسب السيولة.	التحقق من إثبات تلك الأقساط ضمن المطلوبات المتداولة وإعادة احتساب نسب السيولة.
المطلوبات طويلة الأجل	تهدف الإدارة إلى تحسين نسب السيولة وأرباح الشركة بتضمينها مكاسب إطفاء السندات قبل استحقاقها.	التحقق من الحصول على قرض طويل الأجل قبل انتهاء السنة لسداد قرض قصيراً لأجل ذلك وعملاً لتعديلات اللازمة في نسب الرفع المالي.
حقوق المساهمين	تهدف لإدارة إلى تحسين نتيجة أعمال المنشأة بتضمينها بشكل خاطئ أرباح محققة من سنوات سابقة واستبعاد الخسائر الناتجة عن تقلب أسعار الصرف المرتبطة بمعاملات تمت بعملة أجنبية.	تعديل ربح العام الجاري والنسب المرتبطة فيه ونسبة توزيعات الأرباح.
الالتزامات الطارئة	تهدف الإدارة إلى التأثير على النسب المالية من خلال زيادة الموجودات وتخفيض المطلوبات.	دراسة أثر إثبات موجودات محتملة قبل توفر شروط تحققها على النسب المالية ذات العلاقة وتعديلها بالشكل المناسب.

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على: محمد مطر، ليندا حسن الحلبي، مرجع سبق ذكره، ص 17-18.

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا أن الهدف الذي تسعى الإدارة إلى تحقيقه عند تطبيقها لأساليب المحاسبة الإبداعية على عناصر قائمة المركز المالي إلى تحسين المركز المالي للشركة، وذلك عن طريق تضخيم قيمة لأصول أو تخفيض قيمة لمطلوبات أو كليهما معاً.

الخاتمة

من خلال كل ما تم التعرض إليه في هذا البحث تم استخلاص أن المحاسبة الإبداعية لا تتوافق مع المنظور الأخلاقي، حيث من خلالها يقوم المحاسبون باستغلال الثغرات المتاحة في القوانين والمبادئ والمعايير المحاسبية الدولية، وذلك لإعطاء صورة غير حقيقية عن وضعية الشركة بهدف تضليل مستخدمي القوائم المالية، وكل هذا من خلال عدة أساليب تستخدم في إعداد القوائم المالية، حسب خبرة وذكاء المحاسب مما ينجر عنها بيانات ومعلومات محاسبية ومالية غير صحيحة وصادقة.

كما تم التوصل إلى أنه توجد العديد من الآليات والوسائل التي من شأنها الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من أثارها السلبية مثل لجان المراجعة ومجلس معايير المحاسبة الدولية، كما يمكن تفديها من خلال تفعيل نظام حوكمة الشركات، حيث أن ركائز حوكمة الشركات تساهم بشكل كبير في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها.

اختبار صحة الفرضيات

تم اختبار صحة الفرضية الرئيسية المقدمة: "إن ركائز الحوكمة الثلاث والمتمثلة في إدارة المخاطر، الإفصاح والرقابة، يمكنها التقليل من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية حتى وإن لم تتفاعل فيما بينها"، من خلال ما تم التعرض إليه في هذه الدراسة تم إثبات أن هذه الفرضية خاطئة لأن ركائز الحوكمة الثلاث والمتمثلة في إدارة المخاطر، الإفصاح والرقابة، لا يمكنها تحجيم الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية ما لم تتفاعل فيما بينها تفاعلاً إيجابياً، إذ يمكن اعتبار كل ركيزة ضرورية لإتمام عمل الركيزة الأخرى، وعليه يمكن القول أن التفاعل الإيجابي بين الركائز الثلاث يمكنه تشكيل جدار وقائي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

النتائج والاقتراحات

النتائج

من بين النتائج التي نستخلصها ما يلي:

— تعتبر المحاسبة الإبداعية شكلاً من أشكال التلاعب المحاسبي الذي يمارس دون خرق القوانين والمعايير المحاسبية بحيث يقوم من خلالها المحاسب باستخدام معرفته بالقواعد والقوانين، المبادئ والمعايير المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركات والتلاعب بها لتقديم انطباع مضلل عن عائد الشركة ومخاطرها، ويستخدم في ذلك مجموعة من الأساليب أبرزها: التضخيم والتقليل المتعمد للأرباح، تخفيف تقلبات الدخل، التخلص من كل الخسائر في السنة المتعثرة؛

— تمثل عناصر القوائم المالية المحاور الرئيسية التي تلجأ إليها الإدارة التنفيذية لممارسة أساليب وطرق المحاسبة الإبداعية؛

— إن أساليب المحاسبة الإبداعية تختلف باختلاف الهدف منها والظروف والفرص المتاحة أمام إدارة الشركة لممارستها؛

— تلعب حوكمة الشركات دور مهم ومحوري في الحد من الأثر السلبي للمحاسبة الإبداعية؛

– تعتبر المحاسبة الإبداعية سلوكاً غير أخلاقي، لما لها من مخالفات جسيمة ينتهجها المحاسبون في مهنتهم، وذلك لتحقيق غايات وأهداف معينة تستفيد منها فئة معينة على حساب باقي الفئات.

الاقترحات

بناءً على ما سبق ومحاولة التقليل من الصعوبات والعراقيل التي تواجهها شركات الأعمال نتقدم بالاقترحات التالية:

- نشر الوعي المحاسبي لمفهوم المحاسبة الإبداعية، والسعي لإيجاد الآليات المناسبة لتلافي تأثيراتها السلبية؛
- العمل على تقنين قدرة الإدارة من التلاعب في القوائم المالية، وذلك من خلال وضع ضوابط كافية لاستخدام البدائل المحاسبية المتاحة في مجال القياس والإفصاح، مع وضع ضوابط كافية لاستخدام كل بديل؛
- ضرورة تركيز الجهات المحاسبية المعنية على إيجاد الآليات الكفيلة بتعزيز ورفع السلوك الأخلاقي، وذلك للحث على الالتزام بالقوانين والسياسات والمبادئ المعمول بها دولياً؛
- تفعيل آليات تطبيق حوكمة الشركات لأهميتها في زيادة عمليات الشفافية والإفصاح وبالتالي تحجيم ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- ضرورة إيجاد آليات جديدة للتعزيز من مبدأ دور أصحاب المصالح في تقليص هيمنة مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية على عمليات اتخاذ القرارات؛
- ضرورة قيام جمعيات المدققين والمحاسبين بإقامة دورات متخصصة لأعضائها، تتعلق بتوضيح التأثيرات السلبية لأساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية على مهنتي المحاسبة والتدقيق؛
- السعي لإيجاد علاقة بين شركات التدقيق على المستوى المحلي والشركات الكبرى على المستوى العالمي، وذلك للاستفادة من خبرات تلك الشركات والإمكانيات الهائلة المتاحة لها؛
- إصدار تشريعات تتضمن عقوبات رادعة لحالات التلاعب والغش التي قد تحدث في البيانات المالية للشركات، وذلك للحد من استخدام الوسائل غير الشرعية عند إعدادها لهذه البيانات.

المراجع والهوامش

- ¹علي محمود الخشاوي، محسن ناصر الدوسري، "المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها"، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة، دون بلد، 2008، ص6.
- ²طلال سليمان جريه وآخرون، "أثر الآليات المحاسبية للحكومة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية -من وجهة نظر الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن ومدققي الحسابات الخارجيين"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 11، العدد 2، عمادة البحث العلمي/الجامعة الأردنية، الأردن، 2015، ص321.
- ³طارق حماد المبيضين، أسامة عبد المنعم، "دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية (من وجهة مدققي الحسابات والأساتذة الجامعيين)"، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الثامن، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010، ص88.
- ⁴أمينة فداوي فريد، "دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية -دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250-،" المجلة الجامعة، المجلد 01، العدد 16، جامعة باجي مختار، عنابة، 2014، ص251.
- ⁵خديجة رضاني، "دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية -دراسة ميدانية لشركة صيدال فرع فرمال الدار البيضاء (الجزائر)-"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محمد أولحاج، البويرة، غير منشورة، 2013، ص47.
- ⁶ليندا حسن نمر الحلبي، مرجع سبق ذكره، ص ص21-22.
- ⁷عماد سليم الأغا، "دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية -دراسة تطبيقية على البنوك الفلسطينية-"، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، غير منشورة، 2011، ص ص82-83.
- ⁸ليندا حسن نمر الحلبي، مرجع سبق ذكره، ص ص23-24.
- ⁹علي محمود الخشاوي، محسن ناصر الدوسري، مرجع سبق ذكره، ص9.
- ¹⁰عماد سليم الأغا، مرجع سبق ذكره، ص ص106-108.
- ¹¹علي محمود الخشاوي، محسن ناصر الدوسري، مرجع سبق ذكره، ص ص12-13.
- ¹²أمينة فداوي فريد، مرجع سبق ذكره، ص ص253-254.
- ¹³طلال سليمان جريه وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص320-321.
- ¹⁴علي محمود الخشاوي، محسن ناصر الدوسري، مرجع سبق ذكره، ص14.