

المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل

الأستاذ الدكتور / بالرقى تيجاني

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

جامعة سطيف 01

المستخلص

تحاول هذه الورقة التعرف على أساليب التلاعب في البيانات المحاسبية المستخدمة لإخفاء الأداء الفعلي للشركات، حيث توصف هذه الأساليب بأنها "محاسبة إبداعية" إذا تمت ممارستها دون تجاوز المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها باستغلال عنصر المرونة والاختيار في تلك المعايير والمبادئ.

ويُعتبر التلاعب في البيانات المالية فناً من فنون التضليل يقوم به محاسب متمرس ومُلم بهذا الفن للأخلاقي، مما لا يمكن هيئات التدقيق المختلفة من اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، الأمر الذي ترتب عنه حدوث أزمة ثقة عالمية في القوائم المالية للشركات بسبب ضعف الشفافية والإفصاح المحاسبي.

Abstract

This paper tries to identify the techniques of manipulation in the accounting data used to hide the companies real performance; where these methods are described as "Creative Accounting" if it exercised without exceeding GAAP and Accounting Standards to exploit the element of flexibility and choice in those standards and principles.

The manipulation of financial data is considered an art of deception by an accountant expert in this unethical art; where Audit bodies cannot discover Creative Accounting practices; the result is a universal crisis of confidence in the companies' financial statements due to poor transparency and accounting disclosure.

تمهيد

يعود تاريخ استخدام عمليات التلاعب بالقيم المحاسبية للشركات في إطار المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المعترف بها إلى بدايات عهود الثورة الصناعية؛ حيث كانت تتم عملية التلاعب أثناء إجراء حسابات التكاليف وذلك لأن التصنيع وتطوير أساليبه أوجد الحاجة إلى وجود ما يُطلق عليه المحاسبة الصناعية ¹Industrial Accounting؛ ومن ثم ضرورة وجود موظفين متخصصين في ذلك.

وفي ذلك الوقت كانت لكل شركة، كامل الحرية في اختيار المبادئ المحاسبية التي تراها ملائمة لاحتياجاتها. ولكن درجة استقلالية العمل المحاسبي ضعيفة، وبالتالي درجة تأثير المحاسب في إعداد التقارير المالية ضعيفة أيضاً؛ حيث انحصر سلوك المحاسب المهني في الاستجابة لأهداف ورغبات المديرين الذين كانوا أصحاب الحق في تقييم الأصول وتقدير الدخل. وفي القرن الثامن

عشر أخذت العديد من الشركات تندمج مع بعضها، لتكوين شركات كبيرة وضخمة؛ الأمر الذي قاد إلى ضرورة وجود واستخدام نظام محاسبي لتفادي الأخطاء الحسابية والسيطرة عليها ومنع السرقات، وامتلاك القدرة على تحديد الثروة في أي وقت.

لقد رافق عملية تطور الإجراءات المحاسبية المستخدمة، إجراءات خفية للتلاعب في البيانات المحاسبية في إطار القواعد المحاسبية والقانونية. بل غدت المحاسبة الإبداعية اليوم، سمة من سمات الشركات التي تسير بطريق الإخفاق؛ حيث تُعتبر المحاسبة الإبداعية وسيلة لحجب الرؤية عن النتائج الفعلية للشركة حفاظاً على المركز الائتماني، وتضليلاً للمستثمرين، وهي صفات الإدارة التي لا تقبل الإخفاق، لكنها تقبل خداع نفسها.

وتتم عملية التلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح؛ لنقل الكشوفات المالية عما يجب أن تكون عليه إلى ما يفضل مُعد هذه الكشوفات أن يُبلغ عنه، وهي أيضاً عملية تتم من خلالها هيكلة المعاملات لكي تنتج نتائج محاسبية مطلوبة بدلاً من الإبلاغ عن هذه المعاملات بطريقة منسقة وحيادية.

- مشكلة البحث

يُطلق مصطلح المحاسبة الإبداعية أو الخلاقة على بعض الإجراءات المحاسبية التي تلجأ إليها إدارات الشركات في بعض الأحيان سعياً وراء إحداث تحسين شكلي إما في ربحها أو مركزها المالي وذلك عن طريق استغلال الثغرات المتواجدة في أساليب التدقيق بشكل عام أو الاستفادة من تعدد البدائل المتوافرة في السياسات والطرق المحاسبية التي تتيح المعايير المحاسبية للمنشأة إتباعها في أساليب القياس والإفصاح المتبعة في إعداد القوائم المالية مما يؤثر في نوعية البيانات المالية التي تظهرها القوائم المالية سواء بالنسبة للأرباح أو بالنسبة للمركز المالي؛ ومن ثم في موثوقية البيانات المالية، ويعد انهيار شركة إنرون نهاية عام 2001 من أبرز الشركات التي سقطت نتيجة العديد من العوامل لعل من أبرزها عدم تطبيق أو انعدام أخلاقيات المهنة والأعمال، حيث سقطت الشركة العملاقة بأصول تقدر قيمتها بـ 63.4 مليار دولار الأمر الذي شكل أكبر إفلاس لشركة أمريكية وربما على مستوى العالم أجمع، مع الإشارة إلى أن تنامي سعر سهم شركة إنرون على مدار السنوات من أقل من 7 دولارات في التسعينيات القرن الماضي حتى وصل إلى سعر 90 دولاراً منتصف عام، ولكنه فقد قيمته فجأة فأصبح حوالي 90 سنتاً بنهاية عام 2001².

ويثار الجدل حول اعتبار المحاسبة الإبداعية نظاماً سلبياً يتنافى وأخلاقيات المهنة المحاسبية، أم أنها شكل إيجابي من الإبداع يستفيد من الثغرات التي تمنحها المحاسبة المالية لتعديل وتغيير الأرقام والقوائم المالية بما يخدم مصلحة الإدارة.

ولكن بعد انهيار إنرون، كان لا بد من الإجابة عن سؤال مهم، وهو ما مدى مصداقية هذه التقارير المحاسبية؟ وما موثوقية الهيئات التي تشهد على صحة هذه التقارير؟
وهنا يثار التساؤل عما إذا كان المحاسب وهو يقوم بابتداع الأرقام والبيانات المالية قاصداً بذلك مخادعة الآخرين على خلاف أخلاقيات مهنة المحاسبة أم أنه يقوم بذلك بدافع المحافظة على مصالح الشركة التي ينتمي إليها؟

-أهداف البحث

يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية:

- التعرف على المحاسبة الإبداعية من حيث النشأة والمفهوم؛
- التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في إعداد القوائم المالية؛
- الوقوف على الدور الذي يقوم به مدققو الحسابات في الحد من إجراءات المحاسبة الإبداعية التي تمارس عند إعداد القوائم المالية.

-فروض البحث

إن البحث يقوم على الفرضين التاليين:

- الفرض الأول: تؤثر أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية في مصداقية البيانات المالية الواردة في القوائم المالية .
- الفرض الثاني: توجد إجراءات أو أساليب يمكن لمدقق الحسابات استخدامها في الحد من الآثار المترتبة على استخدام المحاسبة الإبداعية في إعداد القوائم المالية.

- أهمية البحث

تنبع أهمية البحث من أهمية موضوع المحاسبة الإبداعية كونها تمثل مشكلة هامة؛ لاسيما في ظل قيام إدارات الشركات باستخدام أساليبها لإظهار نتيجة النشاط والموقف المالي بما يحقق أهدافها القصيرة والطويلة الأجل، ولو كان ذلك على حساب الفئات الأخرى وهو ما أدى إلى حصول الأزمة المالية نتيجة انهيار وإفلاس مجموعة من أعظم الشركات العالمية.

- منهج البحث

يعتمد هذا البحث على المنهج الوصفي التحليلي لموضوع الدراسة؛ حيث تم إجراء مسح مكتبي لكل ماله علاقة بموضوع الدراسة في الدوريات والمجلات العلمية المتخصصة، بالإضافة إلى الاطلاع على الأنظمة واللوائح وما صدر عن المنظمات والهيئات المهنية العالمية والمحلية ذات الصلة. هذه البيانات تم تحليلها ومناقشتها وعرضها بطريقة علمية مترابطة بما يخدم أهداف البحث.

في ضوء ما سبق سيتناول البحث المحاور الآتية:

أولاً: مفهوم الإبداع في المجال المحاسبي

يُعدّ مصطلح "الإبداع" من بين أكثر المصطلحات شيوعاً في الوقت الراهن، خاصة في أدبيات الإدارة، وقد اجتهد الباحثون في تقديم تعريف شامل له فمنهم من استند إلى السمات الشخصية للمبدع ومنهم من استند إلى مراحل العملية الإبداعية والنتائج الإبداعية لها كأساس لمفهوم "الإبداع".

1- المفهوم المستند إلى السمات الشخصية: يعرفه الإبداع على أنه عبارة عن مجموعة العمليات التي يستخدمها الإنسان بما هو متوافر لديه من قدرات عقلية وفكرية، وما يحيط به من مؤثرات بيئية في أن يتوصل إلى فكرة أو أسلوب أو نظرية؛ بحيث يحقق النفع للمجتمع أو المنظمة التي يعمل فيها.⁴

2- المفهوم المستند إلى مراحل العملية الإبداعية: بالنسبة لمن ينظر إلى الإبداع كعملية يتم من خلالها إنشاء وقبول وتطبيق للجديد من الأفكار والعمليات والمنتجات والخدمات التي تكون جديدة على الشركة ومحيطها فنجد التعاريف التالية:

عرف **Robbins** الإبداع على أنه: "العملية التي تؤدي إلى إنشاء فكرة وإخراجها من خلال منتج أو خدمة مفيدة أو طرق من العمليات"⁵. وعرفه باحثون آخرون على أنه: "العملية التي يتميز بها الفرد عندما يواجه مواقف يفعل لها ويعيشها بعمق ثم يستجيب لها بما يتفق وذاته، فتجيب استجابته مختلفة عن استجابات الآخرين وتكون منفردة وتتضمن هذه العملية منتجات أو خدمات أو تقنيات عمل جديدة، أو أدوات وعمليات إدارية جديدة، كما تشمل الفكر القيادي المتمثل في طرح أفكار جديدة"⁶.

أما **Manuel'd'Oslo** فقد عرّف الإبداع على أنه "العملية التي تمكن من تحويل فكرة إلى منتج أو خدمة جديدة أو تم تحسينها و تكون قابلة للبيع، وتشمل كل الأنشطة العملية، التقنية، التجارية والمالية الضرورية من أجل السير نحو النجاح في تسويق المنتج أو الخدمة الجديدة"⁷.

2- المفهوم المستند إلى النتائج الإبداعية: بالنسبة للتعاريف التي تركز على الإنتاج الإبداعي نستعرض ما يلي:

عرّف **Rochka** الإبداع على أنه "الوحدة المتكاملة لمجموعة العوامل الذاتية والموضوعية التي تقود الفرد بالمؤسسة إلى تحقيق إنتاج جديد وأصيل ذو قيمة للفرد أو الجماعة"⁸. في حين عرفه **Mackinon** على أنه "تصرف بالجدية والملائمة وإمكانية التطوير"⁹.

مما سبق يمكن أن نستخلص أن الإبداع يتمثل في:

- عملية تبني واستخدام أفكار وأساليب جديدة قابلة للتطبيق؛.
- تسهم في تحقيق أهداف الشركة؛.
- منح الشركة الاقتدار المميز لمواجهة المنافسين.
-

وتجدر الإشارة، أنه عادة ما يختلط مفهوم الإبداع مع مفاهيم أخرى كالابتكار؛ إلا أن الإبداع يتمثل في التوصل إلى حل خلاق لمشكلة ما أو إلى فكرة جديدة، في حين أن الابتكار هو التطبيق الخلاق أو الملائم لها. أي أن الابتكار ما هو إلا تحويل الفكرة الإبداعية إلى عمل إبداعي. فالعمل محكوم بإمكانية تطبيق الأفكار المبدعة، فليس من المهارة دائماً أن يحمل الإنسان أفكاراً مثالية مجردة عن الواقع وأكبر من قدرة البشر، بل المهارة في أن يحمل أفكاراً مبدعة خلاقة قابلة للتطبيق¹⁰.

تواجه الشركات العديد من التحديات؛ نظراً للتقدم الهائل في العلوم والتكنولوجيا وما نتج عنه من تغيير اقتصادي واجتماعي وثقافي؛ مما يتطلب منها إما التكيف مع هذه التحديات، فمحيطها أصبح يتسم بالحركية والتغير.

فالتغيير أصبح حقيقة في حياة المجتمعات، حيث ربط البعض بين عملية التغيير والإبداع باعتبار التغيير عملية إبداعية قبل أن تكون نوعاً من أنواع التطوير، فالتغيير ما هو إلا أحد مظاهر الإبداع التي تعبر عنه. كما تظهر أهمية الإبداع والحاجة إليه عندما يدرك متخذو القرار في الشركة أن هناك تفاوتاً بين أداء المنظمة الفعلي والأداء المرغوب؛ مما يحثها على دراسة تبني طرق وأساليب جديدة؛ أي أن على الشركة تبني الأفكار الإبداعية، واستخدامها كأداة للتغيير والتطوير وحل المشكلات التي قد يعاني منها التنظيم، لتحسين أداء الشركة وتحقيق أهدافها بفعالية¹¹.

كانت المحاسبة تمثل عملية تلخيص البيانات المالية المستخرجة من السجلات المحاسبية للشركة والمبلّغة بصيغة تقارير سنوية تفيد أطرافاً مختلفة من داخل وخارج الشركة. إذ لاحظنا كيف أن المحاسبة قد تحولت عبر الحقب الزمنية من مجرد عمليات تسجيل بالدفاتر إلى محاسبة تخدم أطرافاً عدة وتُوصِل المعلومات لهم، يضاف إلى ذلك إتباع المناهج والأساليب العلمية المتطورة وتنوع فروع المحاسبة، إن هناك إبداعاً متواصلاً في تطور المحاسبة لتصل إلى ما وصلت إليه الآن.

ويرى الباحث أن الإبداع في المجال المحاسبي، يركز على إجراء معالجات للبيانات المالية تتصف بالإبداع الفكري باستخدام المهارات التقنية كمخرجات تتمثل بالتقارير المالية بقصد توصيل المعلومات المالية إلى الجهات المستفيدة لتحقيق أهدافها ومنها اتخاذ قرارات، طرح أسهم، اقتراض، تمهيد دخل، التخطيط للضريبة.

ومما تقدم نحاول أن نقدم جملة من التعاريف لمفهوم الإبداع المحاسبي:

-**التعريف الأول:** يتمثل الإبداع المحاسبي في تقديم المعلومات المحاسبية في شكل معلومات ذات جودة عالية، يمكن للمستفيدين من حسن استخدامها ويجعل المستفيدين يبحثون دائماً عنها ويرغبون في الحصول عليها مما يؤدي إلى زيادة قيمة هذه المعلومات¹²؛

-**التعريف الثاني:** يتمثل الإبداع المحاسبي في التجديد والتطوير في طرق توفير المعلومات لاتخاذ القرارات، كما يتمثل في العناصر التي يشملها النظام المحاسبي كالموارد البشرية (المحاسبين) عن طريق اختيارها وتدريبها ورفع كفاءتها، كما يتضمن الإبداع المحاسبي جانب الموارد المادية كالتجهيزات الآلية والبرمجة المالية والمحاسبية اللازمة للأداء المحاسبي المتطور¹³.

أما مصادر الإبداع في المجال المحاسبي، ففي ضوء قراءة مصادر الإبداع المذكورة آنفاً، يمكن للباحث أن يكتفيها ويحددها في المجال المحاسبي بالآتي:

- الإلهام والوحي والقدرة على الإبداع: إذ تأخذ تلك الصفات عوامل ومتغيرات تعود للمحاسب نفسه؛

- الخبرات المعرفية والفكرية والفنية: تتمثل تلك بالصفات المكتسبة جراء عمل المحاسب لفترة في العمل المحاسبي والمالي والعلوم ذات العلاقة؛

- المهارات والتفكير الخلاق والإدراك للمحاسب: جراء تمازج الصفات الشخصية والمكتسبة؛

- الاحتياجات العلمية والإدارية والسوق، متطلبات العملية الإنتاجية وخصوصاً في مجال المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف؛

- الحوادث غير المتوقعة، الفشل، المعرفة الجديدة؛

- القوانين، الأنظمة، التعليمات، المصادر والمراجع العلمية، الأبحاث؛

- البرامج التدريبية والتطويرية، المشاركات العلمية، المؤتمرات الدراسية والعلمية.

وعليه يمكن تقسيم المتغيرات الواردة آنفاً إلى متغيرات داخلية تتمثل بالصفات والمؤهلات

الشخصية للمحاسب. ومتغيرات خارجية تتمثل بالبيئة الوظيفية والمهنية والمجتمع...

أما من حيث نوع الإبداع في المجال المحاسبي، فيمكن أن يتعدد إلى إبداع إداري، إبداع مخطط، إبداع جذري أو جوهري (إن تطلب تغيير نظام محاسبي، أو عملية محاسبية متكاملة أو إدخال إحدى الأدوات الحديثة في مجال المحاسبة الإدارية أو محاسبة التكاليف) أو إبداع تدريجي أو محدد أو

عملية ما؛ فضلاً عن احتمال أن يكون إبداع نظمي يتناول نظم محاسبية أو نظم معلومات محاسبية معينة.

كما يمكن أن تكون عملية الإبداع فردية أو جماعية وخاصة أن العملية أو الدورة المحاسبية وضمن متطلبات أنظمة الرقابة الداخلية وبالتحديد الضبط الداخلي يتطلب أن يكون هناك أكثر من شخص مسؤول بحيث عمل موظف يراجع من قبل موظف آخر تلقائياً.

ويمكن أن يكون الإبداع خارجياً متمثلاً بجهة أو شركة خارجية تقوم بمهام أو تقديم خبرة أو خدمة تطويرية أو استشارية في العمل المحاسبي (**Outsourcing**) أو قد يكون الإبداع داخلياً من قبل موظفي الشركة أو أحد أقسامها في مجال البحث والتطوير والاستشارة. أما بشأن العوامل المؤثرة والمُعززة للإبداع في المجال المحاسبي فيمكن للباحث استنتاجها وتكييفها ضمن أنشطة المجال المحاسبي عبر إعادة صياغة ما توصلت إليه عبر الآتي:

- صياغة الأنظمة والتعليمات بطريقة مرنة تساعد على الإبداع، كما في استخدام طريقة أو سياسة محاسبية معينة في تسجيل أو تسعير الأصل أو المخزون أو احتساب اندثار، تسمح بها الأنظمة أو التعليمات المطبقة؛

- الاهتمام بإيصال الخبرات التكنولوجية والاستشارات المستحدثة من خلال التدريب المستمر للعاملين في المجال المحاسبي؛

- زيادة الاتصال الفعال بين العاملين داخل الشركة؛

- التشجيع على حضور الندوات العلمية للاطلاع على المستجدات في الجانب المحاسبي فضلاً عن المشاهدات والزيارات الميدانية للاطلاع على ما هو حديث بغرض تطوير الأفكار المحاسبية؛

- منح صلاحيات وتفويضها للأقسام أو الوحدات داخل الشركة مما يشجعها على الإبداع مع الأخذ في الاعتبار متطلبات أنظمة الرقابة الداخلية؛

- التعامل مع جميع الأفكار ولا سيما الجذرية منها، وكذلك سعي الشركة إلى إشاعة قيم جديدة، وتقبل التغيير وتشجيعه؛

- اعتماد التحالفات والاتفاقات المشتركة مع جهات أو شركات أخرى للدخول إلى مشاريع خاصة بالإبداع؛

- وضع نظام حوافز يساعد على توليد أفكار جديدة بالإبداع وتشجيع جميع الممارسات الإدارية، وتطوير المهارات الخاصة بالإبداع المحاسبي.

تأسيساً على ما سبق، يخلص الباحث بأن الإبداع في المجال المحاسبي يمثل عملية نشاط أو إجراءات يراد منها التوصل إلى أفكار، أنماط، تطبيقات، نتائج جديدة بهدف التطوير ورفع أداء الشركة والأفراد عبر إجراء معالجات للبيانات وتغييرات تتصف بالإبداع الفكري واستخدام المهارات التقنية بقصد عرض المعلومات المالية والنتائج وإيصالها إلى مستخدميها لاتخاذ القرار المناسب، فضلاً عن تحقيق أهداف محددة من قبل المعنيين، أفراداً أو شركات.

وطالما إن الإبداع في المجال المحاسبي تنعكس آثاره في التقارير المالية بعد عمليتي القياس والإفصاح للبيانات والمعلومات المحاسبية، فلا بد أن نتعرف على طبيعة نتائج تلك الآثار، إيجابية كانت أم سلبية مع التركيز على العامل الأخلاقي بصفته الأهم شرعياً وسلوكياً ومهنياً؛ لذلك سيحاول الباحث التعرض إلى مفهوم محاسبي أخذ يتداول بشكل واسع نسبياً بين الوسط المحاسبي المهني، وتفسيراته الفكرية أو النظرية، والمتمثل بالمحاسبة الإبداعية، ليصار إلى طبيعته كتحدٍ أخلاقي للمحاسبة بشكل عام والمحاسبة الضريبية بشكل خاص من خلال تأثيره في تحديد الدخل الخاضع للضريبة.

إن المحاسبة الإبداعية تُعدُّ حدثاً من مواليد ثمانينيات القرن الماضي، ومن المحتمل أن تكون قد بدأت عندما واجهت الشركات صعوبات في فترة الركود التي حدثت في بداية تلك الفترة التي كان فيها الضغط لإنتاج أرباح أفضل بينما كان من الصعب إيجاد أرباح من أي نوع، وعندما اكتشفت الشركات بأن القوانين تخبرك فقط بما لا تستطيع فعله وليس ما تستطيع فعله، فإذا كنت لا تستطيع أن تكسب الأرباح فإنك تستطيع على الأقل أن تبتدعها، ولقد استمر الركود الأخير فترة طويلة مما تسبب في إجبار الكثير من الشركات التي أبلغت عن أرباح مبتدعة على التصفية.

وخلال العقدين الماضيين أخذ المختصون في علم المحاسبة والتدقيق بدراسة هذه الظاهرة فتناولوا البعض بمفردات مختلفة ولكنها تحمل ذات المفهوم، ومنها المحاسبة الإبداعية، المحاسبة الابتداعية، المحاسبة الابتكارية، المحاسبة الاحتمالية، المحاسبة الخلاقة، وقدموا خلال دراساتهم وتحليلاتهم لهذه الظاهرة العديد من التعريفات.

ثانيا - تعريفات مختلفة عن المحاسبة الإبداعية

1- مصطلحات المحاسبة الإبداعية: لقد أُصطلح مهنيًا على تسمية الإجراءات الخفية لهذا التلاعب في البيانات المحاسبية بالعديد من المسميات وذلك حسب ما جاء في أدبيات هذا المجال من علم المحاسبة ، فمنها على سبيل المثال مصطلح إدارة الأرباح، الهندسة المالية، تمهيد الدخل، المحاسبة التجميلية، المحاسبة الإبداعية أو المحاسبة الخلاقة. وأياً كانت هذه المسميات فجميعها يستغل الثغرات في السياسات المحاسبية وتعدد بدائلها ونقاط ضعفها المختلفة في سبيل إظهار البيانات المالية بغير صورتها الحقيقية وبشكل يخدع فئة معينة مستفيدة من هذه الإجراءات الصورية على حساب باقي الفئات ذات المصلحة بالشركة؛ وخصوصاً في حال الإفصاح عن البيانات المالية.

2- التعريفات الإجرائية للمحاسبة الإبداعية

ظهرت تعريفات كثيرة للمحاسبة الإبداعية في الأدبيات المحاسبية المختلفة، حتى وان اختلفت في التعبير إلا أنها اتفقت في المضمون، إلا في حالات قليلة يرفض فيها بعض الكتاب الأكاديميين إدخال التلاعب ضمن تعريف المحاسبة الإبداعية؛ إلا إنها تشير إلى استخدام أو استعمال الممارسات المنحرفة عن الممارسات المحاسبية القياسية أو المعيارية أو المألوفة وتتميز باستعمال الأساليب والممارسات الحديثة والمتعددة والمبتكرة للحصول على امتياز للدخل، الممتلكات، الأصول، الخصوم ونتائج تلك الممارسات تكون معقدة ومثيرة في التقارير المالية ولهذا سُميت إبداعية¹⁴.

- إنها مصطلح يُستخدم في تجميل صورة الشركة تحسباً صورياً من خلال إظهار ربحية غير حقيقية أو مركز مالي غير حقيقي للشركة وذلك لتحقيق أهداف محددة؛.

- إنها عملية تحويل القيم المحاسبية المالية من صورتها الحقيقية عما هي عليه فعلاً، إلى صورة مرغوبة حسب معديها؛ حيث تعطي القيم الجديدة ميزة إيجابية للشركة دون المس بأي من المبادئ والقواعد المحاسبية؛ وذلك من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة و/ أو تجاهل بعضها أو جميعها؛

- إنها إجراءات أو خطوات تُستخدم للتلاعب بالأرقام المالية، وذلك لخداع مستخدمي التقارير المالية وهي أيضاً أي إجراء أو خطوة باتجاه إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل.

ويشير بعضهم إلى أن المحاسبة الإبداعية هي: وصف عام لعملية التلاعب في التقارير المالية لتحقيق هدف خفي، وهي عملية يستخدم بواسطتها المحاسبون معرفتهم في المبادئ والقواعد المحاسبية للتلاعب في قيم الحسابات المتعلقة بالشركات.

وقام (McBarnet & Whelance)، بتقديم تعريف للمحاسبة الإبداعية، كما يلي:

"المحاسبة الإبداعية هي الاستخدام القانوني للمبادئ والقواعد المحاسبية بطريقة ما، لتحريف وتزييف القوائم المحاسبية" إضافة إلى ذلك، فإن (Jameson) تناول هذا الموضوع من زاوية مهنة المحاسبة؛ حيث أشار إلى أنها تشمل التعامل مع العديد من القضايا التي تتطلب إصدار أحكام، وحلّ المشكلات بين الأساليب المحاسبية المختلفة لتقديم عرض لتأثير الأحداث والعمليات المالية. وإن المرونة التي تتمتع بها الأساليب المحاسبية توفر فرصاً للتلاعب وإظهار صورة غير حقيقية لحالة الشركة، وهذه النشاطات والممارسات التي يرافقها القليل من عناصر الشك في مهنة المحاسبة، يُطلق عليها المحاسبة الإبداعية. ويقول وفق خبرته كمحلل استثماري "لقد شعرنا بأن الكثير من النمو الظاهري في الأرباح التي حدثت في الثمانينيات (من القرن الماضي) كانت نتيجة لخفة يد البراعة المحاسبية وليس نتيجة للنمو الاقتصادي الحقيقي. ويضيف، لقد بدأنا في كشف الأساليب الرئيسة الداخلة في ذلك وتقديم أمثلة حية عن الشركات التي تستخدم تلك الأساليب".

كما يقدم ناصر كمال تعريفه عن المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر أكاديمية بأنها "عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلاً إلى ما يرغب فيه المعدّون من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة و/ أو تجاهل بعضها و/ أو جميعها"¹⁵.

ويعرف AMAT المحاسبة الإبداعية بأنها " العملية التي يستخدم من خلالها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات منشآت الأعمال"¹⁶. ويقدم Phillips مفهومه عن المحاسبة الإبداعية بكونها عبارة عن "وصف شامل وعام لعملية التلاعب بالمبالغ أو العرض المالي لدوافع داخلية". ويعطي MULFORD تعريفه عن المحاسبة الإبداعية، بأنها عبارة عن الإجراءات أو الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية باستخدام خيارات وممارسات المبادئ المحاسبية أو أي إجراء أو خطوة باتجاه تجميل الدخل.

وهناك تعريف آخر للمحاسبة الإبداعية، تناوله كمال ناصر حيث أشار إلى أن المحاسبة الإبداعية: هي عملية تحويل القيم المحاسبية المالية من صورتها الحقيقية إلى صورة مرغوبة، بحيث تعطي القيم الجديدة ميزة إيجابية للشركة دون المس بأَيٍّ من المبادئ والقواعد المحاسبية".

فيما يلي أهم التعريفات الإجرائية ذات العلاقة بموضوع الدراسة:

جدول 1: أهم التعريفات الإجرائية لموضوع المحاسبة الإبداعية

نوع التعريف	الشرح
المحاسبة النفعية	الاختيار المتعمد من بين التطبيقات المحاسبة النفعية المتعددة للمبادئ المحاسبية بقصد الوصول إلى نتائج محددة مسبقاً، وغالباً ما تكون في صورة أرباح رقمية مرتفعة سواء تم إتباع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً أم لا
تلطيف الدخل	إدارة الأرباح المرغوبة لإزالة التذبذب في مسار الدخل الطبيعي، وعادةً ما تتضمن خطوات لتخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل المرتفع من أجل نقلها إلى السنوات ذات الدخل المنخفض.
إدارة الأرباح	التلاعب في الأرباح لتحقيق أهداف محددة بشكل مسبق من الإدارة أو توقعات تعد من المحللين أو قيم تتناغم مع تلطيف صورة الدخل والتوجه نحو مكاسب ثابتة.
المحاسبة الإبداعية	عملية التلاعب في البيانات المالية المحاسبة الإبداعية باستخدام الخيار الانتقائي في تطبيق المبادئ المحاسبية والتضليل في الإبلاغ المالي وأية خطوات متخذة اتجاهاً إدارة المكاسب أو تلطيف صورة الدخل.
التلاعب بالتقارير المالية	إظهار بيانات خاطئة بشكل متعمد، أو حذف قيم معينة أو إخفائها في البيانات المالية بهدف تضليل مستخدمي البيانات المالية، هذا النوع من التلاعب يُعتبر عملاً منافياً للقانون.
المحاسبة المبدعة	عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل الكشوفات المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما يُفضل مُعد هذه الكشوفات أن يُبلغ عنه.
المحاسبة الخلاقة	إتباع بعض الحيل والأساليب المحاسبية لجعل الشركة المساهمة تبدو بشكل وصورة أفضل من الواقع، سواء كان ذلك من حيث قوة مركزها المالي و/أو حجم أرباحها الصافية و/أو وضعها التنافسي والمالي والتشغيلي.

المصدر: بالاعتماد على المصادر التالية:

1- أبو نصار محمد وحيديات جمعة، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية: الجوانب النظرية والعملية، عمان: دار وائل للنشر، 2008، ص 8.

2- مطر محمد، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني، دار وائل للنشر، عمان، 2008، ص 325.

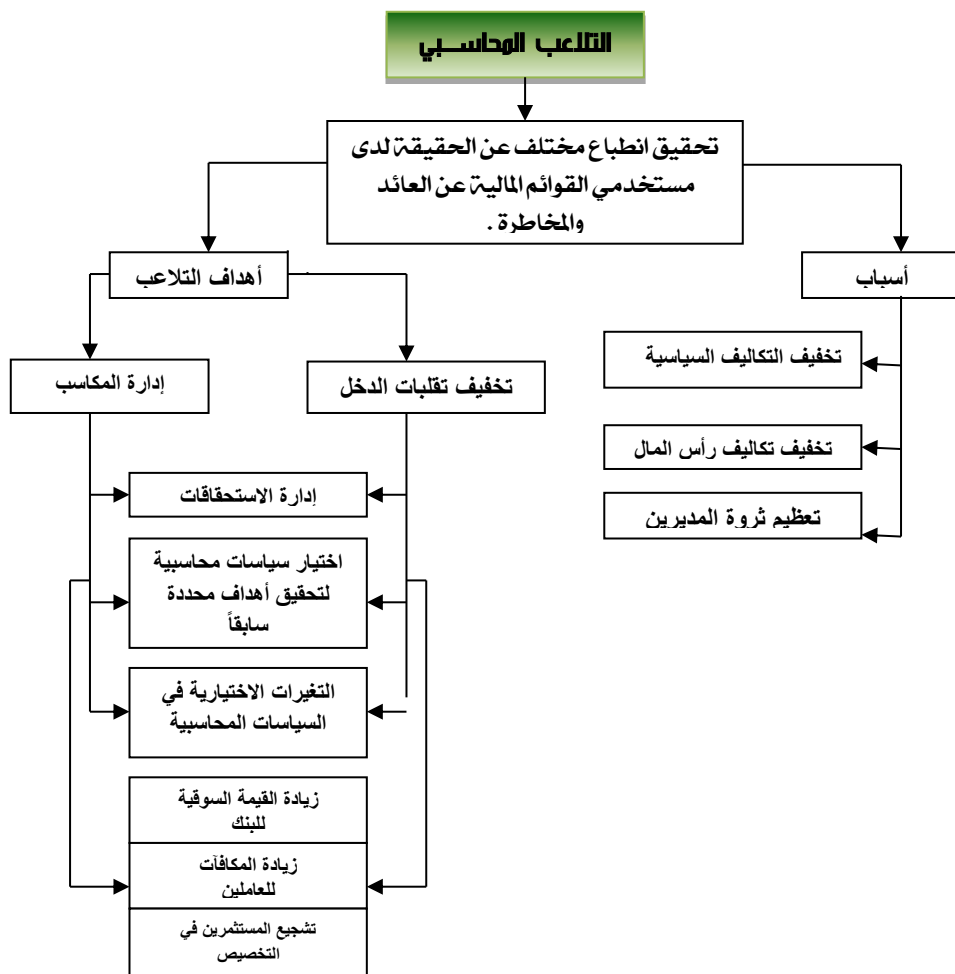
ومن التعاريف السابقة، يمكن تلخيص أهم القواسم المشتركة في تلك التعريفات للمحاسبة الإبداعية بالنقاط الآتية :-

- إن المحاسبة الإبداعية شكل من أشكال التلاعب والاحتياال في مهنة المحاسبة؛

- تعمل ممارسات المحاسبة الإبداعية على تغيير القيم المحاسبية إلى قيم غير حقيقية؛
- تنحصر ممارسات المحاسبة الإبداعية في إطار ممارسة الخيار بين المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وبالتالي فهي ممارسات قانونية؛
- أن ممارسي المحاسبة الإبداعية غالباً ما يمتلكون قدرات مهنية محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحوليلها وتحويرها بالشكل الذي يرغبون فيه.
- والحقيقة أن مفهوم المحاسبة الإبداعية يمكن النظر إليه من زاويتين:
- الأولى إيجابية: وتتمثل في إيجاد حلول وإجراءات محاسبية غير مألوفة تساعد على اتخاذ القرارات، كما يمكنها أن توفر معلومات محاسبية ذات جودة عالية مفيدة ومجدية لمستعملها، وتعمل على التجديد والتطوير في الطرق والإجراءات المحاسبية؛
- الثانية سلبية: وتتمثل في إتباع الحيل وأساليب التخليط والتلاعب بالأرقام من أجل إظهار وضعية معينة تخدم مصالح أطراف معينة أو إخفاء حقائق معينة.
- ويربط الكثير من الباحثين ظهور المحاسبة الإبداعية بمواجهة الشركات صعوبات خلال الأزمات التي عرفتها فترة الثمانينيات من القرن الماضي، فتتج هنالك ضغط كبير على المحاسبين والمالين والمدققين لتضخيم الأرباح وتوضيح الوضعية المالية للمؤسسة بصورة أفضل'. ومنه يتضح أن المحاسبة الإبداعية هي عملية أو ممارسة يستطيع المحاسبون استخدام معرفتهم بالقواعد والإجراءات المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركة أو التلاعب بها قصد تحقيق أهداف معينة¹⁷.
- لقد ظهر مفهوم المحاسبة الإبداعية بشكل رئيس بواسطة الممارسين في السوق وقد جاء اهتمامهم من خلال ملاحظاتهم للواقع وليس ناتج من أيّ نظرية، فقد فهموا دوافع هذا النشاط الذي يتم تضليل المستثمرين أو تغيير انطباعاتهم بقيام الإدارة بعرض ما تريد رؤيته من جانب المستثمرين وبتقديم الصورة التي يرغبونها مثل شكل الربح المتزايد أو المستقر، ويمكن تصوير عملية التلاعب المحاسبي وأثرها مع عمليات البنك من خلال الشكل التالي :

¹ - Diana Balaciu and Victoria Bogdanand AlinaBeatriceVladu, "A Brief Review Of Creative Accounting Literature And Its Consequences In Practice", Annales Universitatis Apulensis, Series economica, 11(1), 2009, pp. 170-183.

شكل 1: أسباب وأهداف التلاعب المحاسبي



ثالثا العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية

هناك عوامل ساعدت في ظهور المحاسبة الإبداعية، وهي كما يلي:

1- حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية: يؤثر الاختيار بين البدائل المحاسبية الخاصة بالقياس وتقدير النتائج في نوعية المعلومات المحاسبية والاقتصادية التي تحصل عليها الأطراف المختلفة المهتمة بالقوائم المالية؛ ومن ثمّ التأثير في عملية اتخاذ القرار، كما تسمح القواعد والسياسات المحاسبية للشركة أحيانا 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 الطرق المحاسبية التي تتلاءم مع أهدافها ورغباتها والتي تحقق أفضل صورة لأداء الشركة. مثال ذلك أنه في الكثير من البلدان يُسمح للشركات أن تختار ما بين سياسة إطفاء نفقات البحث والتطوير حال حدوثها أو رسملتها أو إطفائها على مدى فترة حياة الشركة.

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 للأصول بغرض احتساب الإهلاكات عادة ما تتم هذه التقديرات داخل الشركة؛ وهذا يتيح الفرصة للمحاسب المبدع من التلاعب 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- 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 تُرك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسباً، فقد تؤجل تنفيذ هذه العمليات أو تُعجل من تنفيذها وذلك لتحقيق أهداف ومكاسب معينة.

رابعاً: دوافع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية

يمكن استعراض دوافع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية فيما يلي:

1- للتأثير في سمعة الشركة إيجابياً في السوق: تُستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية أحياناً بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأداء الشركات والتي لا تسمح ظروفها التشغيلية أو الاستثنائية من تحقيق هذا التحسن بشكل طبيعي ودون تدخل من إدارة الشركة، وإذا لم يحدث ذلك التدخل من قبل إدارة الشركة سوف تتأثر صورتها بسمعة سلبية تجاه السوق وخصوصاً أمام مساهميها؛ لذلك فإن أحد دوافع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية هو التأثير إيجابياً على سمعة المؤسسة. إذ غالباً ما تسعى إدارات الشركات إلى الحصول على التمويل اللازم بأشكاله المختلفة عندما تعاني الشركات من مشكلات في السيولة اللازمة لاستمرار عملياتها التشغيلية أو الاستثنائية وأحياناً لسداد التزاماتها، ولكي تحصل على تمويل من المؤسسات المالية فإنها سوف تخضع لشروط مرتفعة يجب توافرها قبل الموافقة على منح هذا التمويل، ومن ضمنها أن تكون نتيجة النشاط والوضع المالي للشركة خلال الفترة من استلام التمويل لغاية سداده يسمح بسداد أصل التمويل والفوائد المترتبة

علية وهذا الشرط لا يمكن للمؤسسة المالية أن تقدّره أو تتوقّعه إلا من خلال قراءتها وتحليلها للوضع المالي السابق لهذه الشركات طالبة التمويل، وهنا تلجأ الشركات إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين قيمتها؛ الأمر الذي سيؤثر في اتخاذ القرار الائتماني لدى المؤسسات المالية. ولقد كانت شركة Enron تحتفظ ببعض العقود الآجلة في بعض البنوك لحماية أسهمها من تقلبات الأسعار.

2- **التلاعب الضريبي:** يستغل معدو البيانات المالية الذين يتورطون في المحاسبة الإبداعية بعض السياسات المحاسبية والثغرات القانونية من أجل تقديم انطباع "مضلل" عن الأرباح وذلك لخدمة مختلف أغراضهم وأهدافهم، وهنالك العديد من الأساليب والممارسات التي تستخدم في إدارة الأرباح وتجميل صور الدخل يعد التهرب الضريبي من دوافع الإدارة الرئيسة لاستخدام المحاسبة الإبداعية بمباركة المالكين الرئيسين وبالتعاون مع مدقق الحسابات الخارجي؛ من خلال تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة في النفقات؛ وذلك من أجل تخفيض الوعاء الضريبي الذي سيتم احتساب قيمة الاقتطاع الضريبي بناءً على قيمة هذا الوعاء.

3- **لغايات التصنيف المهني:** تتنافس العديد من الشركات التي تعمل في ذات القطاع للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني الذي تجريه بعض المؤسسات الدولية والمحلية، ويستند هذا التقييم على العديد من المعايير من ضمنها تقييم القيمة المالية ووضع الشركة من ناحية القوة المالية، وبالتأكيد يُستدل على هذا من خلال القوائم المالية الصادرة عن تلك الشركات، ولهذا تلجأ العديد من الشركات إلى تحسين قوائمها المالية للحصول على تصنيف متقدم وذلك باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية المختلفة.

4- **لتقوية فرص استفادة الإدارة من المعلومات الداخلية:** أحياناً تسمح قوانين بعض الشركات من أن يقوم مديرو وموظفو الشركة من تداول أسهم شركتهم بحرية كباقي المساهمين؛ ففي هذه الحالة سيقوم هؤلاء المديرون من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لتأخير خروج المعلومات الحقيقية إلى السوق؛ الأمر الذي يقوي فرصتهم من الاستفادة بالمعرفة الداخلية لأخبار الشركة؛

5- **للحصول على مكافآت كبيرة للمديرين:** حيث تقوم الادارة بممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية؛ وذلك لزيادة الأرباح ولاسيما إذا كانت الحوافز والمكافآت الخاصة بهم مرتبطة بتلك الأرباح؛ وقد بين Tonge وآخرون في قضية شركة إنرون، أن الكثير من المفارقات المثيرة للدهشة تظهر مقدار تورط الأشخاص الذين كان يفترض فيهم حماية حقوق المساهمين وبقيّة الأطراف الأخرى في استلام مكافآت ضخمة من الشركة، ويبين الجدول التالي شيئاً من تلك المفارقات.

جدول 2: رقم بيان بيعض التصرفات المالية التي قام بها كبار مسؤولي شركة إنرون

المنصب	التصرف الذي قام به
مدير مالي	مسؤول مالي بالشركة
عضو بلجنة التعويضات	باع 1.7 مليون سهم في عام 2000
رئيس لجنة مكافآت المدراء التنفيذيين	باع 2 مليون سهم في مايو 2001
رئيس لجنة مكافآت مكتب المراجعة	باع 841 ألف سهم
رئيس لجنة سياسات الشركة	حصل على 12 مليون دولار مكافأة في عام 2000 كما أنه ضارب في أسهم بقيمة 123 مليون، ثم حصل على مكافأة 10.6 مليون في عام 2001 وبيع أسهم بقيمة 50 مليون في نفس العام.
كبير المدراء التنفيذيين بالشركة	حصل على 6.5 مليون دولار مكافأة في عام 2001 وبيع أسهماً بقيمة 62 مليون في عام 2000
نائب كبير المدراء التنفيذيين ومسؤول مالي بالشركة	حصل على 3 مليون دولار مكافأة عن شهري يناير وفبراير لعام 2001 كما أنه جمع 30 مليوناً كشريك لإحدى الشركات التابعة للشركة
مسؤول مالي بالشركة	باع أسهم في الشركة بقيمة 268 مليوناً بسعر يصل إلى 72 دولاراً للسهم.

Source: Tonge, A., Greer, L. and Lawton, A. (2003) *The Enron story: you can fool some of the people some of the time...*, *Business Ethics: A European Review*, 12(1) January, pp. 4-22.

6- لتجنب التكلفة السياسية: تتمثل تلك التكلفة في الأعباء التي قد تتحملها الشركات كبيرة الحجم نتيجة القوانين والأنظمة والمتطلبات التي تفرضها الدولة مثل: قوانين زيادة معدلات الضرائب أو تحميل الشركات بأعباء اجتماعية مرتفعة.

7- لتخفيض احتمال انتهاك عقد الدين: إن اتفاقيات الديون غالباً ما يضع فيها الدائنون بعض القيود مثل: قيود على التوزيعات المدفوعة أو إعادة شراء الأسهم أو إصدار ديون إضافية وإلى غير ذلك من الشروط، وهذه القيود في الغالب يعبر عنها في شكل نسب أو أرقام محاسبية مثل: مستويات رأس المال العامل أو معدلات تغطية الفوائد أو صافي حقوق الملكية لهذا أحياناً تقوم الإدارة في الشركات التي ترتفع فيها نسبة الديون إلى حقوق الملكية أي تزداد فيها نسبة الرفع المالي إلى استخدام الطرق والسياسات المحاسبية التي من شأنها زيادة الأرباح لتجنب ما يسمى بالتقصير الفني في اتفاقيات الديون.

خامساً: المظهر الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية

تُعرف أخلاقيات المهنة بالمبادئ الأخلاقية وقواعد الممارسة التي أصبحت معياراً للسلوك المهني القويم ، فلكل مهنة أخلاقياتها التي تشكلت وتنامت تدريجياً مع الزمن إلى أن تم الاعتراف بها وأصبحت معتمدة أدبياً وقانونياً. ونتيجة لذلك برزت الحاجة إلى وضع أنظمة لممارسة المهن المختلفة وخاصة العملية منها مثل: المحاسبة؛ بحيث تتضمن هذه الأنشطة الأسس والواجبات والحقوق التي يجب التقيّد بها عند ممارسة عمل مهني محدد. ونتيجة لذلك برزت الحاجة إلى وضع أنظمة لممارسة المهن المختلفة (code of ethics and code of practice) وخاصة العلمية منها مثل المحاسبة ، بحيث تتضمن هذه الأنظمة الأسس والواجبات والحقوق والمحظورات التي يجب التقيّد بها عند ممارسة عمل مهني محدد.

وقد ناقش **Revsine**¹⁸ في "افتراضات أو نظريات التمثيل المالي الخاطئ الانتقائي"، حيث اعتبر أن المشكلة تتعلق بكل من المديرين وحاملي الأسهم، ويشير إلى أن كلاً منهما يمكنه أن يستفيد من المعايير المحاسبية غير المصاغة بشكل محكم؛ مما يسمح بحرية التصرف في تحديد زمن الدخل والأرباح، إذ يمكن أن يستفيد حاملو الأسهم من حقيقة أن المديرين قادرون على التلاعب بالأرباح لتجميل صورة الدخل، بما أن ذلك ربما يخفف من عدم استقرار الأرباح الواضح الذي تتعرض له الشركة؛ الأمر الذي يؤدي إلى زيادة في قيمة أسهمهم، وحقيقة أن هذا الأمر يتضمن تلاعباً وخداعاً متعمداً يتم تجاهله؛ بحيث يصبح حاملو الأسهم من خلال وجهة النظر تلك مجرد قطعاً للتلاعب على غير دراية ولكن تنص الافتراضات النظرية للوكالة على أن هذا السلوك حتمي بسبب وجود الصراع الملازم لعلاقات الوكالة.

لكن من منظور أخلاقي يمكن اعتبار هذه التلاعبات مكروهة ومحرمة أخلاقياً، فهي ليست عادلة للمستخدمين؛ حيث تتضمن ممارسة غير عادلة للسلطة وتعمل على إضعاف سلطة المنظمين ، حين يتم خرق النظم والقوانين دون عقوبة؛ الأمر الذي يترتب على ذلك قلة احترام لها ولإجراءاتها، وبشكل أساسي فإنه من الحكمة والمنطق التساؤل بشأن صلاحية الأنشطة المتورطة في إخفاء البيانات المالية السليمة لتقديم صورة لا يستطيع النشاط الاقتصادي الضمني تبريرها كاملة . وبذلك يرى الباحث، أن المحاسبة الإبداعية يمكن اعتبارها مرفوضة أخلاقياً؛ وذلك للمخالفات الأخلاقية التي ينتهجها المحاسبون في مهنتهم؛ فلا بد من التصدي لهذه السلوكيات حتى يمكن الحصول على الشفافية والمصادقية الكافية.

وفي ضوء ما يقع من فضائح مالية وما ينتج عنها من قيود على الأعمال والأنشطة تجدد الشركات نفسها مضطرة إلى وضع موائيق صارمة للأخلاقيات من شأنها إرشاد سلوك أعضاء مجلس الإدارة والمديرين والموظفين، وبالرغم من أن الاهتمام بالأخلاقيات كان دوماً جزءاً من ممارسة العمل إلا أن قادة الأعمال اليوم 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 أيضاً محاولة لتشجيع الموظفين والمديرين وأعضاء مجلس الإدارة على التفكير واتخاذ القرارات من خلال منظومة من القيم المشتركة .

لقد أظهرت جميع التحليلات التي أجريت للتعرف على أساليب الانهيارات التي حدثت وجود خلل رئيس في أخلاقيات وممارسة مهنتي المحاسبة والتدقيق، ومن الناحية الأكاديمية فقد أشار العديد من الباحثين إلى الآثار السلبية لإتباع أساليب المحاسبة الإبداعية. أما على المستوى التنظيمي والتشريعي؛ فقد اهتمت العديد من الهيئات التشريعية والمهنية بأساليب المحاسبة الإبداعية وأصدرت العديد من القرارات والقوانين في *Cadbury* للتصدي لممارسات المحاسبة الإبداعية والتي كان منها تقرير 1992 بريطانيا وصُدور قانون (*Sarbane-Oxly act, 2002*) في الولايات المتحدة الأمريكية، 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، مرجعين ذلك إلى أن الإدارة قد تلجأ إلى تلك الأساليب بطرق توفير معلومات مفيدة عند إبرام التعاقدات لجعلها في مركز تفاوض أفضل ، كما أن هذا السلوك قد يكون مرغوباً فيه لمواجهة أفعال المنافسين في ذات الاتجاه، وقد تؤدي إدارة الربحية إلى توصيل معلومات داخلية لحملة الأسهم؛ ومن ثم التخلص وبشكل كبير من مشكلة عدم تماثل المعلومات، كما أن البدائل المحاسبية التي تقود إلى توفير معلومات مفيدة للمستثمرين بدلاً من التركيز على بديل واحد.

ورغم أن هناك تبايناً واضحاً في الآراء حول مدى سلبية أو إيجابية أساليب التأثير في القوائم المالية وأن الرأيين لهما مَنْ يُدافع عنهما وله وجهة نظره وحيثه المؤثرة؛ إلا أن كل المداخل النظرية لعلم المحاسبة لها جانب أخلاقي يركز على ثلاثة مبادئ أخلاقية وهي:

أ. العدالة: وتعني أن يكون هناك معايير وأسس عادلة للمعاملة بين كل الأطراف المستفيدة؛

ب. الصدق : وتعني المطابقة للحقيقة؛ أي وجود درجة عالية من التطابق بين المقاييس المطبقة والظواهر المراد التقرير عنها، فالعبرة بصدق تمثيل المضمون (الجوهر) وليس مجرد الشكل، فالصدق في التعبير عن الواقع الاقتصادي يتطلب الإفصاح عن معامل الخطأ الذي قد يصاحب الأرقام المحاسبية، فخاصية الصدق تتطلب تجنب نوعين من أنواع التحيز هما:

- التحيز في سياسة الحيلة والحذر؛
- التحيز من قبل القائم بعملية القياس، كما في حالة عدم الأمانة أو في حالة نقص المعرفة والخبرة.

ج. عدم التحيز: يتعلق بحيدة المعلومات فهي تعني تجنب ذلك النوع المقصود من التحيز الذي قد يمارسه القائم بإعداد وعرض المعلومات المحاسبية؛ بهدف التوصل إلى نتائج مسبقة أو بهدف التأثير في سلوك مستخدم هذه المعلومات، وبمعنى آخر إن خلو المعلومات من التحيز يحقق لنا بصورة تلقائية حيدة هذه المعلومات. وتعني القيام بإعداد التقارير المحاسبية بطريقة تخدم جميع فئات المستخدمين دون تغليب فئة على حساب الفئات الأخرى.

ومن ثمّ فالمحاسبة الإبداعية سلوك مهني لأخلاقي؛ أي خروج للمحاسب على مقتضيات الأمانة وأداء وظيفته بالشكل الذي يجلب الثقة التي يوليها مستخدمو القوائم المالية في تلك القوائم كما في حالة التزوير أو تغيير السجلات أو الاختلاس أو تسجيل عمليات وهمية أو حتى حذف أو إلغاء نتائج العمليات من السجلات، بالإضافة إلى ذلك عدم الارتباط السليم بالقواعد المحاسبية وغيرها سواء لمنفعة خاصة أو بهدف الانحياز لمصلحة فئة بعينها عن إعداد وعرض المعلومات المفصّل عنها بما يتعارض مع اعتبارات الموضوعية والاستقلال المهني.

إن استخدام معيار التعمد بما يحمله من نوايا كأساس للحكم على الجانب الأخلاقي لأيّ تصرف أو ممارسة من جانب الإدارة يحتاج إلى معرفة مسبقة بدوافع الإدارة ويحتاج إلى إمكانية الفصل والتمييز بين الدوافع المختلفة التي تحكم سلوك الإدارة لتحقيق أهداف أو مصالح ذاتية فيُعدّ سلوكاً انتهازيًا لأخلاقي¹⁹. إن افتراض التعمد سواء مع حسن النية أو سوء النية أمر صعب التحديد يشوبه الكثير من الغموض؛ حيث يصعب تحييد نوايا الإدارة في هذا الاتجاه وخاصة إن معظم تصرفات الإدارة غالباً ما 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:

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

سادساً: تأثير المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية

تعدّ القوائم المالية المنتج النهائي للنظام المحاسبي، فالمعلومات المحاسبية تُستخدم في اتخاذ القرارات من قبل مستخدميها، ومن أجل زيادة الاعتمادية والشفافية في المعلومات المحتويات في القوائم المالية المعلنة، وزيادة ثقة المستثمرين والأطراف ذات العلاقة في الشركة، فإن الإفصاح في معناه الواسع يعني نشر إعداد القوائم المالية بطريقة تتفق مع المبادئ المحاسبية مع إرفاق مجموعة التقارير والملاحظات والإيضاحات تناول إيضاح أو تفصيل المعلومات الخاصة بالبنود الواردة في صلب القوائم؛ بحيث لا تستخدم هذه القوائم كوسيلة للغش والتضليل.

لقد أصبحت المحاسبة الإبداعية تسمى في الأدبيات المحاسبية بعملية نحت الأرباح أو "تعديل رقم الأرباح والتلاعب به"، وباتت العبارة **"Management, Earning Earning Manipulation"** تشير إلى هذا التلاعب²⁰؛ حيث تضع الإدارة التنفيذية تصوراتها عن رقم الأرباح الذي تريد التقرير عنه، يقودها في ذلك دوافعها لتعظيم المكافآت الحالية أو المستقبلية وما يتوقعه كبار الملاك من توزيعات نقدية أو على شكل أسهم المساهمة باستغلال المشروعات الاقتصادية الكبرى تجارية كانت أم صناعية؛ لقدرتها على تجميع الأموال اللازمة للقيام بهذه المشروعات²¹.

1- تمهيد الدخل

تعطي المعايير المحاسبية المتعارف عليها ومعايير المحاسبة الدولية مجالاً للاختيار بين بدائل محاسبية لكثير من البنود والعناصر التي تؤثر في القوائم المالية، وتقع هذه المهمة على عاتق الإدارة؛ حيث تختار طريقة محاسبية من شأنها أن توفر المعلومات المفيدة لمستخدميها على اعتبار أنها أكثر فائدة لمساعدتهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة؛ إلا أن اختيار الإدارة للطرق والسياسات المحاسبية وأسلوب الإفصاح عنها يكون في كثير من الأحيان متأثراً بالأهداف الخاصة بالإدارة؛ مما ينتج عنه آثار سلبية على نوعية وشفافية المعلومات المنشورة والمعلن عنها²².

وتفضل الشركات بشكل عام التسجيل في تقاريرها تياراً ثابتاً للنمو في الأرباح بدلاً من إظهار أرباح متقلبة من سلسلة الارتفاعات والانخفاضات الكبيرة في هذا المجال. ويرى **Belkaoui** أن تمهيد الدخل، هو تسوية مقصودة للدخل المعلن بهدف الوصول إلى المستوى أو الاتجاه المرغوب ويعبر عن رغبة الإدارة في تقليل الانحرافات غير الطبيعية في الدخل إلى الحد الممكن أو المسموح به في ظل مبادئ المحاسبة والإدارة المقبولة²³. ويلاحظ أن هذا التعريف يحدد أبعاد أنشطة التمهيد بالأنشطة أو القرارات المحاسبية التي تتخذ للمناورة بالدخل في حدود المرونة المتاحة في ظل المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، وكذلك الأنشطة والقرارات التشغيلية المتاحة للإدارة في ظل مبادئ الإدارة التي من شأنها التأثير في الدخل المعلن للشركة، ويميز عدد من الباحثين أمثال (**Vanpraay, Dahran, Trueman**) بين مفهوم تمهيد الدخل ومفهوم إدارة الأرباح، فالأول يعبر عن رغبة الإدارة في تقليل الانحرافات غير المتوقعة في الدخل إلى أدنى حد ممكن، في حين يعبر الثاني عن رغبة الإدارة في الوصول إلى أهداف معينة منها زيادة الحوافز الإدارية أو تقليل المدفوعات الضريبية أو تقليل تكاليف الاقتراض.

وتُعرف إدارة الأرباح من قبل **Schipper** بأنها، "تدخل مقصود من قبل الإدارة في عملية القياس والإبلاغ المالي الخارجي بقصد الحصول على مكاسب خاصة للشركة أو لإدارتها"²⁴. ويعرج الشيرازي على تمهيد الدخل إذ يقول "يقصد بذلك تقليل حدة التفاوت والتقلبات في أرقام الدخل الخاصة بالقرارات المحاسبية المختلفة. والممارسات المحاسبية التي عن طريقها يمكن تحقيق هذا الأثر كثيرة مثل: أُسس تحقق (توقيت الاعتراف) الإيرادات، أُسس تحقق (توقيت الاعتراف) المصروفات، طرق تبويب العناصر العادية وغير العادية في قائمة الدخل"²⁵.

يعمل تمهيد الدخل على الحد من درجة المخاطرة في الاستثمار، هذا وقد ركزت العديد من الدراسات السابقة على دوافع الإدارة نحو تمهيد الدخل، ففي دراسة أظهرت أن من دوافع الإدارة نحو تمهيد الدخل هو زيادة درجة الأمان الوظيفي وزيادة معدل النمو في الدخل ودرجة رضا حاملي الأسهم عن أداء الشركة²⁶، كما أشارت إلى أن دوافع تمهيد الدخل تتمثل في تحقيق تيار مستقر من الدخل للمساهمين؛ مما يؤدي إلى زيادة القيمة السوقية للشركة في الأجل الطويل؛ ومن ثم تحقيق مصلحة الملاك²⁷.

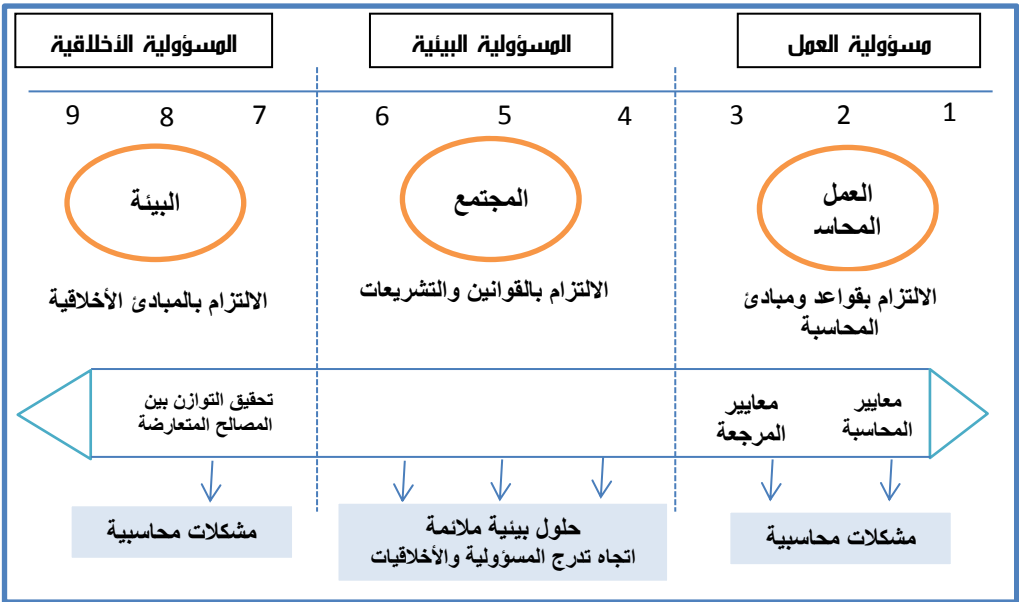
وتلجأ إدارة الشركات إلى وسائل تمهيد الدخل وذلك لتحقيق أهداف كثيرة مثل التأثير في الضرائب المستحقة، اكتساب ثقة المساهمين وحملة السندات، تجنب التدخل الحكومي... ومن ناحية أخرى، نجد أن تمهيد الدخل هو نوع من طمس الحقائق أو إخفاؤها مؤقتاً عن أصحاب الشأن؛ الأمر الذي يؤدي إلى سوء توجيه الموارد فيما بين مجالات الاستثمارات البديلة. غير أن أهم دوافع الإدارة

لتمهيد الدخل الدوري هو رغبتها في تجنب إظهار التباين في نتائج أعمال الشركة من خلال إتباع الإجراءات التالية:

- تخفيض تقلبات الدخل أداة من أدوات الإدارة في التلاعب بالسياسات المحاسبية المطبقة بالشركة؛
- تخفيض تقلبات الدخل على المفاضلة بين بدائل القياس والتقييم المحاسبي؛
- تخفيض تقلبات الدخل أداة اتصال بين الأطراف ذوي العلاقة داخل الشركة؛
- يعمل تمهيد الدخل على الحد من درجة المخاطرة في الاستثمار.

ولما كانت المعايير الأخلاقية لا يمكن أن تقاس نقداً؛ فإن هذا يعني أن الإدارة في الشركات غير متبائلة في تحمّل مسؤولية تمهيد الدخل، ويظهر الشكل التالي التدرج في السلوك الأخلاقي لإدارة الشركات في تمهيد الدخل.

شكل 2: التدرج في السلوك الأخلاقي لإدارة الشركة في تمهيد الدخل



المصدر: نجم عبود، أخلاقيات الإدارة ومسؤولية الأعمال في شركات الأعمال، الوراق للطبع والنشر، عمان، ط1، 2005، ص 325.

ويتضح من الشكل السابق أن مسؤولية الإدارة تجاه العمل المحاسبي، يمكن أن تتدرج ابتداءً من المسؤولية الأولى وهي الالتزام بالقواعد والسياسات المحاسبية دون تغيير إلا في حدود ضيقة حتى يمكن تحسين صورة الشركة أمام أصحاب المصالح المتعارضة؛ مروراً بالمسؤولية البيئية

المتمثلة في الالتزام بالقوانين المتعلقة بالشركات وتنظيم مهنة المحاسبة والضرائب وغيرها، وانتهاء بالمسؤولية الأخلاقية المتمثلة في تحقيق التوازن بين المصالح المتعارضة، ويلاحظ أن أخلاقيات الإدارة في مناهجها وسلوكها ومبادئها واحدة؛ وإن كانت تجد لها مفاهيم وتطبيقات مختلفة في مجال العمل المحاسبي.

والإدارة في معظم الأحوال تقوم بالممارسات المحاسبية الخاطئة لتمهيد الدخل من أجل تحقيق المنافع الذاتية لها دون مراعاة لمسؤوليتها الأخلاقية؛ لأنها لا تنظر لاحتمالات الضرر من هذه الممارسات على أصحاب المصالح المتعارضة أو تحقيق التوازن بين هذه المصالح، وإنما تنظر بدرجة أساسية إلى المصلحة الذاتية؛ لهذا فإن أخلاقيات الإدارة يمكن أن تمثل ضمانة قوية وفعالة من أجل الشركات لكي تتجنب السلوك الأخلاقي المشين وضمان تحقيق التوازن بين أصحاب المصالح المتعارضة فيها.

2- الأساليب الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل

إن هناك اهتماماً متزايداً من جانب المستثمرين حول بعض الممارسات المتعلقة بإدارة الأرباح، والتي تضعف الثقة في القوائم المالية وتعوق التدفق الكفاء لرأس المال في الأسواق المالية. إذ غالباً ما تضع الإدارة التنفيذية تصوراتها عن رقم الأرباح الذي تريد التقرير عنه يقودها في ذلك دوافعها لتعظيم المكافآت الحالية أو المستقبلية وما يتوقعه كبار الملاك من توزيعات نقدية أو عينية في صورة أسهم.

ويتم التلاعب في مبلغ صافي الدخل من خلال الإجراءات الآتية:

- تسجيل إيرادات المبيعات مبكراً وقبل شحنها أو تسجيلها قبل التزام الزبون بدفع ثمنها؛
- زيادة الدخل من خلال عائد لمرة واحدة، وهو يشمل زيادة الأرباح من خلال بيع أصل مقيم بأقل من قيمته الحقيقية، وكذلك اعتبار عائد الاستثمار جزءاً من الإيرادات، إضافة إلى تسجيل عائد الاستثمار باعتباره دخلاً تشغيلياً، وأخيراً ابتداع دخل من خلال إعادة تصنيف حسابات الميزانية؛
- نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو قادمة، وتشمل رسملة التكاليف التشغيلية العادية، وتغيير السياسات المحاسبية، إضافة إلى احتلاك التكاليف بشكل بطيء جداً، والفشل في تسجيل الأصول التالفة، وتخفيض خدمات الأصول؛
- نقل الإيرادات الحالية إلى فترة زمنية محاسبية لاحقة؛
- نقل المصاريف التي تعتمد على التقدير الشخصي في الفترة المحاسبية الحالية؛

3- مظاهر المحاسبة الإبداعية وأثرها على القوائم المالية: إن التلاعب في بيانات بعض الشركات المتمثل في تقليل النفقات الحقيقية وتضخيم الإيرادات الحقيقية؛ ومن ثم إظهار أرباح وهمية من أهم الأساليب المستحدثة في تضليل القوائم المالية، وفيما يلي بعض من تلك المظاهر التي يتم فيها استخدام المحاسبة الإبداعية واثّر كل منها في القوائم المالية²⁸:

- عدم إظهار الحسابات المستحقة والمعدومة؛ مما يؤدي إلى تضخيم الأرباح والأصول المتداولة وتضخيم حقوق الملكية والأصول المتداولة؛

- اعتماد تقديرات الإدارة للمخزون والبضائع وعدم تحقق مدقق الحسابات القانوني منها مما يؤدي إلى تضخيم الأرباح والموجودات المتداولة؛

- تضمين المبيعات عقود بيع غير مؤكدة مما يؤدي إلى تضخيم المبيعات والأرباح؛

- تسجيل جزء من المبيعات في الفترة اللاحقة و/أو الماضية مما يؤدي إلى التأثير في النتائج والأرباح؛

- عدم استبعاد مبيعات ما بين الشركات التابعة والشقيقة؛ مما يؤدي إلى تضخيم المبيعات. إعادة

التقييم للأصول الثابتة؛ مما يؤدي إلى تضخيم الأصول وحقوق المساهمين؛

- تصنيف الشركات التابعة والخاسرة منها كاستثمار وعدم دمج حساباتها مع الشركة الأم؛ مما يؤدي

إلى إظهار جزء من الخسائر بنسبة الاستثمار المسجل؛

- زيادة توزيعات أرباح الشركات التابعة إلى الشركة الأم؛ مما يؤدي إلى تضخيم أرباح الاستثمارات؛

- تحويل الأعمال الخاسرة إلى شركة تابعة؛ مما يؤدي إلى إظهار جزء من الخسائر بنسبة الاستثمار

المسجل في دفاترها المحاسبية؛

- تسجيل بعض الإيرادات و/أو المصاريف غير العادية في الاحتياطات الخاصة وليس في قائمة

الدخل؛ مما يؤدي إلى التأثير إيجاباً أو سلباً على الأرباح؛

- تخفيض المخزون بشكل غير عادي في نهاية الفترة؛ مما يؤدي إلى تحسين معدلات الدوران

للمخزون.

- تسريع تحصيل المدينين وتأخير دفع الدائنين في نهاية الفترة مما يؤدي إلى تحسين معدلات الدوران

للمدينين والدائنين.

- تأخير عمليات الشراء وتسريع إصدار الفواتير في نهاية الفترة؛ مما يؤدي إلى تحسين معدلات

الدوران للمدينين والدائنين وتحسين النتائج النهائية وبالتالي صافي الأرباح المحققة.

إن تلك الممارسات غير الأخلاقية وغير القانونية في غالبية الدول هي محل مراقبة الهيئات

والسلطات الرقابية المالية والتنظيمية في جميع الدول؛ ولكن يبقى الأمر المهم هو حتمية وجود مراقبة

ورقابة وممارسة ذاتية وأخلاقية من قبل الإدارات التنفيذية والإدارات المالية ومراقبي الحسابات والمدققين الداخليين أنفسهم لتلك الشركات.

هناك من الإبداع المحاسبي ما يتم كشفه بسهولة من خلال النظر إلى القوائم المالية ككل وخصوصاً قائمة التدفقات النقدية، لكن هناك من الإبداع ما لا يتم كشفه وهذا ما حدث في شركتي **WorldCom و Enron**؛ حيث لم يتم كشف تلك الإبداعات إلا بعد انهيارهما²⁹، وقد أورد بعض الكتاب بعض العوامل التي أدت لهذا السقوط المدوي (**Enron**) منها:

1- أن مجلس الإدارة أوكل مهمة مراجعة الصفقات التي تقوم بها الشركة للجنة فرعية داخل الشركة، ولم تقم اللجنة إلا بمراجعة خاطفة سريعة لتلك الصفقات، كما أن مجلس الإدارة أخفى معلومات في غاية الأهمية كان من الممكن أن تؤدي معرفتها إلى اتخاذ بعض الإجراءات المناسبة؛

2- قامت إدارة الشركة بتضخيم أرباح الشركة إلى حوالي مليار دولار في العام الذي سبق انهيار الشركة، كما أن الرقابة الداخلية في الشركة قد فشلت من الناحية الأخلاقية والمالية كنتيجة للخداع المستمر. إضافة إلى أن مكتب آرثر أندرسن الذي كان مكلفاً بمراجعة حسابات الشركة كان يقوم بالمراجعة الداخلية أيضاً بالإضافة لكونه يقدم خدمات استشارية هائلة؛

3- تعد حادثة إنرون تذكيراً هاماً لطبيعة العلاقة المهمة بين المراجعة الداخلية مع لجنة المراجعة؛ حيث يحتاج المراجعون الداخليون كما هو الحال بالنسبة للمراجعين الخارجيين لرفع تقاريرهم إلى لجنة المراجعة بكل ما يواجههم مباشرة بدلاً من الرفع للإدارة.

وتعتبر القوائم المالية الربعية أكثر عرضة للتلاعب من القوائم المالية السنوية لانخفاض مستوى التدقيق الذي يقوم به كل من المدققين الداخليين والخارجيين مما يجعل من الصعوبة كشف تلك الممارسات، وعليه فإن على المستثمرين والمساهمين إجراء دراسات أكثر وأعمق لتلك البيانات المالية الربعية وأخذ الكثير من الحذر عند تحليلها والاعتماد أكثر على القوائم المالية السنوية وخاصة بما يتعلق بالقرارات الاستشارية المهمة جداً.

وهناك العديد من الاتجاهات والأساليب الحديثة للكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ومن أبرزها حوكمة الشركات ولجان المراجعة، وعدم تغير السياسات المحاسبية وغيرها من الطرق الكثيرة.

خاتمة

لقد تبين أن المحاسبة الإبداعية 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 الشركة، مع العلم أن هذه الاستفادة قد تكون آنية وقصيرة الأجل وستعود بالإساءة الكبيرة لاحقاً على تلك الفئة وباقي أصحاب المصلحة؛ لهذا يتطلب التصدي لهذه السلوكات والممارسات للحصول على بيانات مالية على قدر عالٍ من الشفافية والموثوقية.

تعدد نتائج البحث ونلخصها فيما يلي:

- أ. أن المحاسبة الإبداعية في الغالب الأعم هي عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرص للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل البيانات المالية عما يجب أن تكون عليه إلى ما يُفضّله مُعدّ هذه البيانات؛
- ب. أن أهم أهداف المحاسبة الإبداعية هو تقديم انطباع "مضلل" عن البيانات المالية الواردة في القوائم المالي؛ وذلك لخدمة مختلف الأغراض والأهداف، وهناك العديد من الأساليب والممارسات التي تستخدم في سبيل تحقيق ذلك؛
- ج. تعتبر عملية مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية من الأمور الصعبة والمعقدة ولكنها ممكنة، ولهذا فإن على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لكشف تلك الممارسات ومن ثم المحاولة للحد منها؛
- د. للمدقق دور مهم ومحوري في التحقق والكشف عن ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية ولديه الكثير من الوسائل التي تمكنه من ذلك؛
- هـ. تعتبر يقظة وكفاءة المدققين والمراقبين في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية هي الوسيلة الأهم والأقوى لمكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- أ. إن من يقوم بعمل تلاعبات أو ممارسات المحاسبة الإبداعية من المحاسبين من هو على مستوى عالٍ من الحرفية والابتكار؛ لذا فمن الضروري أن يقابله من الطرف الآخر من المدققين سواء في مكاتب المراجعة أو مدققي دواوين المحاسبة من يكون على ذات المستوى إن لم يكن أعلى؛ وذلك من أجل كشف تلك الممارسات والحد منها حتى يستطيع أن يصل إلى توفير التأكيدات المعقولة بخلو تلك التقارير المالية من أي انحرافات أو تلاعبات أو غش.

- ¹- COUGHLAN, J. "Industrial Accounting", the Accounting Review, Vol. 34, No. 3,(Jul., 1959), pp. 415-428.
- ² - إحسان بن صالح المعتاز، أخلاقيات مهنة المراجعة والمتعاملين معها: انهيار شركة إنرون والدروس المستفادة، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، م 22، ع 1، ص ص: 257-293، 2009.
- ³- هيجان عبد الرحمن، "معوقات الإبداع في المنظمات السعودية"، مجلة الإدارة العامة، ع 1، 1999، ص: 8.
- ⁴- النمر سعود، "الإبداع الإداري -دراسة سلوكية". مجلة المدير العربي، ع 117، جانفي 1992، ص: 62.
- ⁵- عبد الله كاظم، "أثر رأس المال الفكري في الإبداع التنظيمي"، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد جامعة القادسية، ع 3، 2008، ص: 66.
- ⁶- Soo, h., Devinney, T., Midgley D., Deering, A., "Knowledge Management:Philosophy, processes, and pitfalls", California Management Review, VOL. 44, NO. 4, SUMMER 2002, p.p. 129-150.
- ⁷-Elise MARCANDELLA, *Innovation et Responsabilité sociale et environnementale : des Concepts frères ?*, Publié in Colloque International, « Indicateurs d'évaluation de la responsabilité sociale et environnementale des entreprises », Lyon (France), 8-10 juin 2009; www.mines.inpl-nancy.fr/.../ArticleISEOR2009_EliseMarcandella.pdf, le 15/02/2012.
- ⁸- محمد بزيغ حامد، القيادة التحولية وعلاقتها بالإبداع الإداري، رسالة ماجستير، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية (السعودية)، 2006، ص: 47.
- ⁹- المرجع السابق، ص: 47.
- ¹⁰- نجم عبود، إدارة الابتكار: المفاهيم والخصائص والتجارب الحديثة، دار وائل للنشر، عمان، 2003، ص: 17.
- ¹¹- القحطاني سالم، "المعوقات التنظيمية للإبداع عند موظفي التطوير الإداري بالأجهزة الحكومية في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك سعود للعلوم الإدارية، مج 14، ع 2، 2002، ص: 338.
- ¹²- محمود رمضان محمد، "الإبداع المحاسبي"، في ملتقى أدوار المحاسبين ومراقبي الحسابات في قرارات الإدارة وتنمية الموارد، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، مصر، 2005.
- ¹³- عجيلة محمد، "دور الإبداع المحاسبي والمحاسبين في التسيير واتخاذ القرار- دراسة ميدانية حالة الجزائر"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، 2009، ص: 182.
- ¹⁴- عماد الأغا، "المحاسبة الإبداعية"، مجلة المال والأعمال، مجلة الكترونية يصدرها قسم العلوم الإدارية والمالية في كلية الجامعية للعلوم التطبيقية، ع 2، 2011-2012، ص: 16-21.
- ¹⁵- NASER, K., PENDLEBURY, M., (1992), *A Note on the use of Creative Accounting*, British Accounting Review 24 , p 4 .
- ¹⁶- Amat, O., Blake, J., & Dowds, J. (1999). *The ethics of creative accounting*; Retrieved February 21, 2006, from the Econ Papers Web site: <http://econpapers.repec.org/paper/upfupfgen/349.htm>.
- ¹⁷- عمورة جمال وشريفي أحمد، "دور وأهمية الإبداع المحاسبي والمالي في عملية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية والمالية"، في الملتقى الدولي: الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، دراسة وتحليل تجارب وطنية ودولية المنعقد بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، الجزائر، يومي 18-19 ماي 2011.
- ¹⁸- Revsine, L. (1991), 'The Selective Financial Misrepresentation Hypothesis', Accounting Horizons, December, 1991, pp. 16-27.
- ¹⁹- PARTHA DASGUPTA, *Creative Accounting*, Nature 456, 44 , Published online 30 October 2008; <http://www.nature.com/nature/journal/v456/n1s/full/twas08.44a.html>.
- ²⁰- Patricia M. Dechow& Douglas J. Skinner, "Earnings Management: Reconciling the Views of Accounting Academics, Practitioners, and Regulators", Accounting Horizons, Vol.14 No 02n June 2000, pp. 235-250.
- ²¹- محمد آل عباس، التغير المالي والقوائم ربع السنوية، مجلة الاقتصادية، ع 31 ماي، 2006.
- ²²- دهمش نعيم وأبو زر عفاف، "أخلاقيات المحاسبة الإبداعية: عرض وتحليل"، في المؤتمر العلمي الأول لكلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الإسراء الأهلية، عمان، 29-31 ابريل، 2005، ص: 4-5.

²³ Belkaoui, A., Picur, R. D.,(1984), **The smoothing income numbers: some Empirical Evidence on systematic Differences Between core and Periphery Industrial sectors**, *Journal of Business Finance and Accounting*, vol. 11, No.4, winter, pp.527-545.

²⁴ Schipper, K., (1989). **Commentary on Earnings Management**, *Accounting Horizons*, Dec. p. 42.

²⁵ - الشيرازي عباس، نظرية المحاسبة، دار السلاسل، الكويت، 1990، 110.

²⁶ -Gordon, M., "**Postulates, Principles and Research in Accounting**", *The Accounting Review*, April 1964, PP.251– 263.

²⁷ -Beidleman, C. R., "**Income Smoothing: The Role Of Management** ", *The Accounting Review*, Oct. 1973.

28 - لوي بديع بطاينة، "المحاسبة الإبداعية" (**Creative Accounting**) في القوائم المالية، في 2012/01/25. [http:// http://www.omandaily.om/node/17228](http://www.omandaily.om/node/17228)

²⁹ - Brickey, K. F., '**From Enron To Worldcom And Beyond: Life And Crime After Sarbanes-Oxley**, *Washington University Law Quarterly* (Vol. 81:357), pp. 357-401, 2003.