ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل النظام المحاسبي المالي.

Creative accounting practices under the financial accounting system.

طالبة دكتوراه: لعروسي آسيا[1]

[1] جامعة محمد بوضياف - المسيلة، assia_laa88@yahoo.fr

تاريخ الاستلام: 17 /10/ 2018 تاريخ القبول: 2018/11/18 تاريخ النشر: 2018/12/31

ملخص:

في ظل وجود أكثر من طريقة لمعالجة البنود التي تؤثر على القوائم المالية، وبما أن هناك مجالا للاختيار بين هذه البدائل فإن الإدارة تستخدم الطرق المحاسبية التي من شأنها أن تخدم أهدافها الخاصة عن طريق ممارسة المحاسبة الإبداعية، وبالتالي يهدف هذا البحث إلى تسليط الضوء على أهم الثغرات التي يتيحها النظام المحاسبي المالي لممارسة المحاسبة الإبداعية .

تبن لنا من خلال الدراسة أن النظام المحاسبي المالي يتضمن بعض الثغرات التي يمكن استغلالها لممارسة المحاسبة الإبداعية، وتتعلق معظمها بتعدد البدائل، والتقدير والحكم الشخصي في معالجة بعض العمليات المحاسبية.

كلمات مفتاحية: المحاسبة الإبداعية، الطرق والسياسات المحاسبية، النظام المحاسبي المالي، التقدير والحكم الشخصي.

تصنيف JEL : M41 F30

Abstract:

There is more than one way to deal with the items that affect the financial statements. As there is scope to choose between these alternatives, management uses accounting methods that will serve their own objectives by practicing creative accounting. This research aims to highlight the most important gaps Which is provided by the financial accounting system for the practice of creative accounting.

The study concluded that the financial accounting system includes some gaps that can be exploited to practice creative accounting, most of which concern multiple alternatives, and personal judgment and judgment in dealing with some accounting processes.

Keywords: Creative accounting; accounting methods and policies; financial accounting system; assessment and personal judgment.

Jel Classification Codes: M41 F30.

Résumé:

Il existe plus d'une manière de traiter les éléments qui affectent les états financiers. Comme il est possible de choisir entre ces options, la direction utilise des méthodes comptables qui serviront ses propres objectifs en appliquant une comptabilité créative. Cette recherche vise à mettre en évidence les principales lacunes. Ce qui est fourni par le système de comptabilité financière pour la pratique de la comptabilité créative.

L'étude a conclu que le système de comptabilité financière comporte certaines lacunes qui peuvent être exploitées pour mettre en place une comptabilité créative, dont la plupart concernent de multiples alternatives, ainsi que le jugement personnel et le jugement pour traiter certains processus comptables.

Mots-clés : Comptabilité créative ; méthodes et politiques comptables ; système de comptabilité financière ; évaluation et jugement personnel.

Codes de classification de Jel: M41 F30.

المؤلف المرسل: لعروسي آسيا، الإيميل: assia_laa88@yahoo.fr

1. مقدمة: إن الأصل في إعداد القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي هو الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من دورة لأخرى بالنسبة للعمليات والأحداث المتماثلة، وذلك لتمكين مستعملي القوائم المالية من تحليل اتجاه والتغير في المركز

المالي للمؤسسة وربحيتها وتدفقاتها النقدية، غير أن النظام المحاسبي المالي يعطي عدة بدائل محاسبية وهامش كبير للتقدير الشخصي في معالجة نفس الأحداث والعمليات المالية، مما يمنح للمسيرين مجالا واسعا لممارسة المحاسبة الإبداعية، وذلك لتحقيق أهداف الإدارة على حساب باقي الأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية.

ومن هنا تبرز لنا الإشكالية التالية:

- **إلى أي مدى يمكن ممارسة المحاسبة الإبداعية في ظل النظام المحاسبي المالي ؟**

2.1. أهداف الدراسة:تهدف الدراسة إلى:

- تعتبر المحاسبة الإبداعية من المفاهيم التي أثارت جدلا واسعا في الوسط الأكاديمي، وذلك لما تنطوي عليه من ممارسات يغلب عليها الجانب السلبي أكثر من الإيجابي، لذا جاءت هذه الدراسة لتحدد المفهوم الحقيقي للمحاسبة الإبداعية؛

- التعرف على أهم الثغرات التي يوفرها النظام المحاسبي المالي لممارسة المحاسبة الإبداعية؛

- الوقوف على أساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي.

3.1.منهجية البحث: من خلال هذه الورقة البحثية سنسلط الضوء على النقاط التالية:

- ماهية المحاسبة الإبداعية.

- مداخل ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل النظام المحاسبي المالي.

- الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية في القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي.

- دور النظام المحاسبي المالي في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية.

2. ماهية المحاسبة الإبداعية.

1.2.مفهوم المحاسبة الإبداعية: إن المعنى الظاهري لمصطلح المحاسبة الإبداعية يبدوا من الوهلة الأولى أنه نوع جديد من أنواع المحاسبة، إلا أنه ظهر بشكل أساسي من قبل المهنيين والمحللين الماليين في الأسواق المالية، ليشير إلى أن المحاسبة تتضمن إبداعا في ممارسة وظائفها، سواء كان إبداعا إيجابيا أو سلبيا، وبالتالي لا يوجد في حقيقة الأمر تأصيل وتنظير علمي لهذا النوع من المحاسبة، لأنه ظهر أساسا من خارج الوسط الأكاديمي للمحاسبة (بوبعاية، 2012)[1]، إلا أننا سنحاول إعطاء مفهوم لهذا المصطلح فيما يلي:

- تعرف **المحاسبة الإبداعية** بأنها "عملية تحويل للصورة المحاسبية المالية من ما هي عليه في الواقع إلى الصورة المرغوبة حسب معدوها، من خلال الإستفادة من القواعد المحاسبية القائمة و/أو تجاهل بعض أو كل منها" (Mahesh,2014) [2]يتضح من التعريف أن المحاسبة الإبداعية تهدف لخدمة رغبات معديها، من خلال استغلال الثغرات المتواجدة في الطرق والأساليب المحاسبية ، أو تجاهل البعض منها؛

- كما تعرف أيضا "تشير المحاسبة الإبداعية إلى استخدام المعرفة المحاسبية للتأثير على الأرقام المفصح عنها، دون الخروج عن القواعد والقوانين المحاسبية، وبالتالي فهي تعكس أهداف ومصلحة الإدارة، بدلا من إظهار الأداء أو الموقف الفعلي للشركة"،(Brijesh,2014)[3] يشير هذا التعريف إلى أن المحاسبة الإبداعية تعمل على تحقيق أهداف الإدارة دون الخروج عن القواعد والمبادئ المحاسبية.

- تعرف أيضا بأنها "عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل الكشوفات المالية مما يجب أن تكون علية إلى ما يفضل مُعد هذه الكشوفات أن يُبلغ عنه ، وهي أيضا عملية تتم من خلالها هيكلة المعاملات لكي تنتج نتائج محاسبية مطلوبة بدلاً من الإبلاغ عن هذه المعاملات بطريقة

منسقة وحيادية" (آغا، 2012/2011)[4]، يصرح هذا التعريف بأن المحاسبة الإبداعية هي عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية، وبعمليات القياس والإفصاح لخدمة مصالح المعدين على حساب المستخدمين.

إن هذه التعاريف وعلى الرغم من بعض الإختلافات فيها إلا أنها تبنت وجهة نظر واحدة وهي أن المحاسبة الإبداعية هي شكل من أشكال التلاعب في مهنة المحاسبة، بهدف إظهار القوائم المالية وفقا لما يرغب به معدوها، وخلافا لما هي عليه في الواقع، من خلال الاستفادة من الثغرات والخيارات المتاحة في المعايير المحاسبية.

لقد تناول العديد من الباحثين موضوع المحاسبة الإبداعية تحت مسميات مختلفة منها: **المحاسبة التجميلية ، المحاسبة الإبتداعية أو المحاسبة الخلاقة، الخداع في يد المحاسبة ، العبث بالدفاتر ، المحاسبة التجميلية ، المحاسبة المتعسفة ، المحاسبة الإبتكارية ، فن طبخ الدفاتر، فن حساب الأرباح، لعبة الأرقام المالية**، و أياً كانت هذه المسميات فجميعها يستغل الثغرات في السياسات المحاسبية و تعدد بدائلها ونقاط ضعفها المختلفة في سبيل تعديل الدخل وإظهار البيانات المالية بغير صورتها الحقيقية، و بشكل يخدم فئة معينة مستفيدة من هذه الإجراءات الصورية على حساب باقي الفئات ذات المصلحة بالوحدة الاقتصادية.

كما أن السؤال الذي يتبادر إلى الأذهان **هل تعتبر المحاسبة الإبداعية ممارسات سلبية بحتة، أو تحمل في طياتها ممارسات إيجابية؟**

الإجابة على هذا السؤال تكمن في أن المحاسبة الإبداعية في أصلها وكما تناولها أغلب الباحثين تعتبر شكلا من أشكال التلاعب المحاسبي بهدف إخفاء الوضع الحقيقي للشركات لخدمة مصالح فئة معينة على حساب باقي الفئات الأخرى، وبالتالي فهي تعكس جانباً سلبياً لمفهوم الإبداع عبر استغلال المهارات الفكرية الإبداعية للوصول إلى أهداف لا تحقق العدالة التي تسعى إليها المحاسبة، فهي نوع من الجريمة التي لا تدين صاحبها؛

2.2. أنواع المحاسبة الإبداعية: اتخذت المحاسبة الابداعية عدة اتجاهات بعضها يراعي مصالح الأطراف الخارجية والبعض الآخر يلبى أهداف الإدارة على حساب الأطراف الأخرى، ومنه يمكن تقسيمها إلى:

1.2.2.من حيث شرعيتها: تصنف ممارسات المحاسبة الابداعية من حيث شرعيتها إلى:

- **الممارسات الإيجابية للمحاسبة الإبداعية (قانونية):** أشار " Parafet" إلى أن الممارسات الايجابية للمحاسبة الابداعية تهدف إلى تحسين أداء المؤسسة وتحقيق أهداف واضحة، تتفاعل مع كل التهديدات المتوقعة والفرص المحتملة، وتعترف بجميع الالتزامات المترتبة على المؤسسة في وقتها المحدد، وتستطيع خلق قيمة للمساهمين، وبالتالي فهي ممارسات تحدث عند اتخاذ الإدارة لقرارات اختيارية من شأنها المحافظة على أداء مالي ومستقر للمؤسسة، كتقديم خصومات تجارية للعملاء لتسريع المبيعات، أو بيع بعض الأصول لتعويض التراجع الحاصل في الايرادات، وهذا ما يعبر عن الممارسات المقبولة من الناحية القانونية.(Parfet, 2000)[5]
- **الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية (غير قانونية):** تهدف الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية إلى اخفاء الأداء الحقيقي للمؤسسة عن طريق إنشاء بعض القيود المحاسبية المصطنعة والعمليات الوهمية، مثل الاعتراف المزيف بالايرادات، وتشكيل احتياطات سرية، وتعتبر هذه الممارسات غير منتجة ولا تخلق أي قيمة حقيقية للمؤسسة وفي أسوأ حالاتها تشكل عمليات احتيالية، وبالتالي فهي ممارسات غير مقبولة وغير قانونية ويكون من الصعب اكتشافها، فإدراج

الإدارة لبعض القيود المحاسبية المصطنعة والعمليات الوهمية لا يمثل ممارسات سلبية فقط، وإنما تمثل ممارسات غير قانونية وغير مشروعة(Parfet , 2000)[6].

2.2.2.من حيث علاقتها بالأرباح: إن الإدارة من منطلق الرغبة الأكيدة لديها في تعظيم منافعها الشخصية إنما تبني إستراتيجيتها بخصوص إدارة الأرباح وفقاً لما يسفر عنه تطبيق تلك الإستراتيجية من نتائج تتفق وأهدافها المحددة مسبقاً،وتتنوع الإستراتيجيات المحاسبية التي تعتمدها الإدارة بخصوص الأرباح ما بين(هاتف، 2015)[7]:

- **إستراتيجية تعظيم الدخل الحالي للفترة:** وذلك بزيادة أرباح الفترة الحالية على حساب الفترات السابقة أو المستقبلية.
- **إستراتيجية تخفيض الدخل الحالي للفترة:** تخفيض الأرباح في الفترة الحالية لصالح الفترات السابقة أو المستقبلية.
- **إستراتيجية تخفيض درجة التغير في الدخل المعلن:** محاولة تخفيض الانحرافات غير الاعتيادية في الأرباح، أو ما يعرف بسياسة تمهيد الدخل.

كل هذه الإستراتيجيات يتم تحديدها مسبقاً قبل التعامل مع البيانات الفعلية للمؤسسة عند إعداد التقارير والقوائم المالية في نهاية الفترة، ويتم تنفيذ الإستراتيجية المختارة باستخدام الخيارات المحاسبية البديلة التي يوفرها الفكر المحاسبي بخصوص قياس الظاهرة الواحدة، الأمر الذي ينعكس في النهاية على رقم الدخل المعلن.

3.2.2.من حيث تأثيرها على التدفق النقدي: تنقسم ممارسات المحاسبة الابداعية حسب درجة تأثيرها على التدفقات النقدية إلى:

- **الممارسات الاقتصادية للمحاسبة الابداعية:** وهي التي تنتج عن القيام بالأنشطة الحقيقية للشركة للتأثير على الدخل، حيث يقوم هذا الأسلوب على استخدام قرارات إدارية تتعلق بأنشطة الانتاج والاستثمار والمبيعات، ويهدف هذا النوع بشكل أساسي للتأثير على صافي التدفقات النقدية من الأنشطة المختلفة، ويطلق عليها الأساليب الحقيقية للمحاسبة الإبداعية(نصر علي، 2009)[8].
- **الممارسات المحاسبية للمحاسبة الابداعية:** وهي التي تعتمد على تدخل الإدارة في الاختيار بين الطرق والأساليب المحاسبية بهدف التأثير على الدخل، ولكن يقتصر تأثيرها على الدخل دون التدفقات النقدية. (غنيمي، 2011).[9]

3.2.نتائج المحاسبة الإبداعية: تؤدي المحاسبة الإبداعية إلى تضليل مستخدمي القوائم المالية في الأجل القصير كما أنها تؤدي في الأجل الطويل إلى حدوث مشاكل خطيرة أهمها ما يلي:

1.3.2. تخفيض قيمة المؤسسة : توجد العديد من قرارات التشغيل التى تتخذها المؤسسة بغرض التأثير على الأرباح قصيرة الأجل، إلا أنها يمكن أن تؤدى في الأجل الطويل إلى الإضرار بالكفاءة الاقتصادية للمؤسسة، حيث أن تأجيل الإعتراف بالنفقات أو تأخيرها كنفقات بحوث التطوير أو إجراء الصيانة يؤدي إلى فشل الأداء الإنتاجي وخسارة حصة المؤسسة في السوق ، كما أن تعجيل الإيرادات قد يفقدها تحقيق شروط تصريف منتجاتها بصورة أفضل فبيع المنتج فى آخر السنة بشروط كان من الممكن أن تكون أفضل لو تم بيع ذات المنتج لذات العميل فى بداية السنة.(Clikman paul M, 2003)[10]

2.3.2.إخفاء مشكلات الإدارة التشغيلية: حيث أن لجوء الإدارة إلى ممارسة المحاسبة الإبداعية بغرض الحصول على مزايا إضافية والفوز بالترقيات وتجنب الإنتقاد يؤدي إلى إبقاء الأخطاء كما هي بدون تصحيح وترحيل المشكلات لفترات زمنية طويلة؛

3.3.2.التعرض لعقوبات اقتصادية شديدة: من الأمثلة على ذلك ما قامت به بورصة الأوراق المالية الأمريكية من فرض عقوبات صارمة على الشركات التي مارست المحاسبة الإبداعية ومنها شركة W.R. Grance ، حيث وقعت عليها غرامة قدرها

مليون دولار وطلب منها إعادة إحتساب أرباحها والإعلان عنها بشكل واضح بين عام 1990 – 1992 م وذلك لأن الشركة قامت بتخفيض أرباحها المعلنة وتسجيل احتياطيات بقيمة 55 مليون دولار ثم قامت بيين عامي 1993 و 1995 بإعادة تلك الإحتياطيات إلى الأرباح، فحتى لو لم تقم لجنة مراقبة عمليات البورصة بفرض عقوبات تأديبية على المؤسسة، فإن مجرد إعادة احتساب الأرباح والإعلان عنها يمكن أن يكون في حد ذاته مكلف جدا للمؤسسة، ففي السنوات الخمس الماضية فقدت المؤسسات التي أعادت احتساب أرباحها في المتوسط 10% من قيمتها السوقية وذلك خلال الثلاثة أيام التالية من إعلانها إعادة إعداد قوائمها المالية(Clikman paul M, 2003):[11].

4.3.2.تلاشى المعايير الأخلاقية: حتى وإن كانت المحاسبة الإبداعية لاتنتهك المعايير المحاسبية بشكل واضح، فهى ممارسة مشكوك فيها من الناحية الأخلاقية ، فالمؤسسة التى تدير أرباحها ترسل رسالة للعاملين بها بأن إخفاء وتضليل الحقيقة هى ممارسة مقبولة، ويخلق المديرون الذين يتحملون خطر هذه الممارسة مناخا أخلاقياً يسمح بوجود أنشطة أخرى مشكوك فيها، فالمدير الذى يطلب من موظفى المبيعات تعجيل المبيعات فى أحد الأيام، يخسر السلطة الأخلاقية التى تمكنه من انتقاد خطط المبيعات المشكوك فيها فى يوم آخر(عيسى،2008):[12]

5.3.2. إن القوائم المالية لا تظهر بصدق المركز المالي الحقيقي للشركة، كما أن المعلومات المنشورة قد تترك آمالا غير صحيحة لدى المستثمرين في الأجل القصير، لكنها لا يمكن أن تستمر في النجاح لفترة أطول، ضف إلى ذلك أن انهيار الشركات في البورصة يفقد المستثمرون الثقة فيها وفي الأسواق المالية

(2012, Akenbor)[13].

تخلص الباحثة مما سبق أن الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية تحقق مصلحة الإدارة في الأجل القصير، إلا أنها تتعارض مع مصلحة المؤسسة في الأجل الطويل، كما أنها تضعف ثقة المستثمرون في الأسواق المالية وتؤدي إلى ترحيل المشكلات لفترات زمنية طويلة، وتضعف الكفاءة الاقتصادية للمؤسسة.

3.مداخل ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل النظام المحاسبي المالي: توجد العديد من الثغرات التي يمكن من خلالها ممارسة المحاسبة الإبداعية في ظل النظام المحاسبي المالي، وتتمثل في:

1.3.المداخل المتعلقة بالمعالجة المحاسبية: ترك النظام المحاسبي المالي هامش من الحرية للمسير بهدف تمكينه من اختيار السياسات الملائمة التي تعكس واقع المؤسسة، وإن استغلال هذه الحرية بالشكل صحيح يعود أساسا إلى دوافع المسير وقوة المؤسسات المهنية القائمة على تطبيقه، ومن الأمثلة على هذه البدائل مايلي:

1.1.3. التغيير في طرق اهتلاك الأصول: يسمح النظام المحاسبي المالي بالاختيار بين ثلاثة طرق للإهتلاك وهي: الطريقة الخطية، الطريقة التناقصية، طريقة وحدات الإنتاج و تكون الطريقة الخطية هي المعتمدة في حالة عدم التمكن من تحديد هذا التطور بصورة صادقة، كما ينص النظام المحاسبي المالي على ضرورة دراسة طريقة الإهتلاك، المدة النفعية والقيمة المتبقية في أعقاب المدة النفعية المطبقة على التثبيتات العينية، ففي حالة حدوث تعديل مهم للوتيرة المنتظرة من المنافع الإقتصادية الناتجة عن تلك الأصول، تعدل التوقعات والتقديرات لكي يعكس هذا التغيير في الوتيرة، وإذا تبين أن مثل هذا التغيير أمر ضروري فإنه يدرج في الحسابات كما لو كان تغير تقدير محاسبي ويضبط المبلغ المخصص لاهتلاكات المالية والسنوات المستقبلية (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، 2009).[14]

من هنا يمكن القول أن النظام المحاسبي المالي قد ترك المجال مفتوح لمعدي القوائم المالية في الاختيار بين طرق الاهتلاك وفي تغيير تقدير العمر الانتاجي للأصول الثابتة، مما يفتح المجال لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، فقد تلجأ الشركات إلى استغلال اختيارية طريقة احتساب الإهتلاك ، بما يتماشى مع مصلحة مركزها المالي.

ومن جهة أخرى، لا يتضمن النظام المحاسبي المالي على أية شروط تحدد الأعمار الإنتاجية للأصول، الأمر الذي يتيح للإدارة فرصة زيادة أو تخفيض أعمار الأصول حسب ميولاتها الشخصية أو المؤسسية، وإذا ظهرت الحاجة إلى الحكم الشخصي في تقدير عمر الأصل الإنتاجي توفر للمديرين الفرصة او الاختيارية في تمديد أو تقصير مدة الإهتلاك للحصول على مصروفات فترية أقل أو أكثر وبالتالي التحكم في الأرباح ، ذلك أن القيمة الدفترية للأصل تتناسب طرديًا مع عمرها ، فزيادة مدة اهتلاك الأصل يعني تقليل معدل الإهتلاك، و بالتالي زيادة قيمة الأصل في قائمة المركز المالي، والعكس صحيح.

2.1.3.التغيير في سياسات تقييم مخزون آخر المدة: يتيح النظام المحاسبي المالي أكثر من طريقة لتقدير مخزون آخر المدة، بحيث يترك الحرية للمسير في تطبيق إحداها، حيث نجد طريقة الوارد أولا الصادر أولا، وكذلك طريقة متوسط التكلفة المرجحة (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، 2009) ؛[15]وبالتالي يمكن تطبيق إحدى الأساليب السابقة للوصول إلى أرقام مختلفة لتكلفة مخزون آخر المدة، وتكلفة البضاعة المباعة ، إلا إذا تم افتراض ثبات أسعار البضاعة وهو افتراض نادر الحدوث ، وبالتالي فإن الإدارة تختار الطريقة الأكثر تناسبا مع أهدافها، وهذا ما يفسح المجال لممارسة المحاسبة الإبداعية.

3.1.3.السياسات المتعلقة بالحسابات المجمعة: ينص النظام المحاسبي المالي على إعداد الحسابات المدمجة والحسابات المركبة وفق طريقتين " طريقة التكامل الشامل" وطريقة " المعادلة" حيث يتطلب تطبيقهما توافر مجموعة من الشروط، وهنا وبهدف تحقيق الإدارة لمصالحها الذاتية تطبق إحدى الطريقتين دون توافر شروط تطبيقها، وذلك لإظهار نتائج المؤسسة الدامجة بشكل أفضل مما لو تم تطبيق الطريقة الأخرى الواجبة، كما أن التلاعب في عمليات الاندماج لا يقتصر على الاختيار الطريقة المناسبة لإعداد الحسابات المجمعة، ولكن يمكن أن يحدث التلاعب أيضا في التاريخ الذي يجب على المؤسسة البدء في تجميع نتائج الأعمال، ففي هذا الإطار نجد أن بعض المؤسسات الدامجة تقوم بدمج نتائج الأعمال قبل توافر الشروط اللازمة للاعتراف بالاندماج، وذلك بهدف تحسين المركز المالي ونتائج الأعمال للمؤسسة على غير حقيقتها؛

4.1.3. السياسات المتعلقة بالعقود طويلة الأجل: ألزم النظام المحاسبي المالي المؤسسات المعنية بمعالجة العقود طويلة الأجل وفق طريقة التقدم في الانجاز، إلا أنه سمح للمؤسسات بتطبيق طريقة الاتمام إذا كان نظام معالجة الكيان أو طبيعة العقد لا يسمح بتطبيق طريقة التقدم في الانجاز أو كانت النتيجة النهائية للعقد لا يمكن تقديرها بصورة صادقة، غير أن الإدارة يمكنها أن تتلاعب في هاتين الطريقتين وتختار الطريقة التي تحقق لها أهدافها الخاصة، على حساب باقي الأطراف الأخرى.

2.3.مداخل متعلقة بالتقدير والحكم الشخصي: تتوفر الفرصة للإدارة لممارسة المحاسبة الإبداعية عن طريق المبالغة في التفاؤل أو التشاؤم عند تحديد التقديرات، و من أمثلة التقدير مايلي:

- تحديد التقديرات المتعلقة بالانخفاض قيمة التثبيتات، وذلك كما نص عليه المعيار المحاسبي الدولي 36 والمتعلق بالانخفاض في قيمة الأصول، وهي نفس المعالجة التي تبناها النظام المحاسبي المالي، حيث تتمثل أهم التقديرات في تقدير التدفقات النقدية وفي تحديد القيمة في الاستخدام، تقدير الفترات الزمنية التي يتم تقدير التدفقات النقدية لها، وتقدير معدل الخصم اللازم لخصم التدفقات النقدية للوصول إلى قيمتها الحالية؛

- تقدير القيمة العادلة؛
- تقدير القيمة البيعية حيث تبنى على افتراضات معينة، مثل تقدير القيمة البيعية بناء على عملية تبادل حقيقية، حيث لا يوجد عملية بيع في حد ذاتها ويمكن أن يكون ذلك مقبولا لأصول لها سوق نشط مثل الأوراق المالية، ولكن لا يمكن أن يكون ذلك مقبولا لأصول غير متداولة، كذلك فإن مفهوم السوق النشط يتطلب توفر مجموعة من الشروط ليس من السهولة تحققها.

بالإضافة إلى التقدير فإن الحكم الشخصي يعتبر من أهم المداخل التي يمكن من خلالها ممارسة المحاسبة الإبداعية، ففي كثير من الأحيان يستخدم الحكم الشخصي في المحاسبة، فتارة يتم استخدامه بصورة مباشرة مثل تحديد الأهمية النسبية لقيمة المصروفات لتفريق الايرادية منها عن الرأسمالية، وتارة يستخدم الحكم الشخصي متخفيا وراء تعدد البدائل ليتم اختيار البديل المناسب، أو وراء التقدير بتأثره في التشاؤم أو التفاؤل في عمليات التقدير، وكذلك عند عملية إعادة التقييم لبعض الأصول لدى تبني أسلوب إعادة التقييم، وقد يكون الحكم الشخصي مرتبط بالنية مثل التفرقة بين الأنواع المختلفة للاستثمارات بين المتاحة للبيع أو مقتناة للمتاجرة، أو الاحتفاظ بها لحين الاستحقاق، وقد تتداخل النوايا ويكون ظاهرها ليس كباطنها، وتقوم المؤسسة باختيار وقت معين لتحويل هذه الاستثمارات من مقتناة للمتاجرة إلى متاحة للبيع أو العكس، ولا توجد حدود فاصلة واضحة تحكم النوايا إلا الصدق والموضوعية لذلك فالموجه للحكم الشخصي هو الأخلاقيات. (جعارات، 2008)[16]

3.3. المداخل المتعلقة بالمبادئ والفروض المحاسبية: تبنى النظام المحاسبي المالي العديد من المبادئ والفروض المحاسبية المعروفة في المرسوم التنفيذي 08-156، إلا أن البعض منها يفسح المجال أمام الإدارة لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، وتتمثل في:

1.3.3.مبدأ الاستحقاق: وفقا لهذا الفرض يتم الإعتراف وتسجيل مختلف الأحداث والعمليات المحاسبية، وقت التعاقد أي فور التعهد، ويتم اثباتها بوثيقة وتسجل محاسبيا، وجاء هذا الفرض في المادة 6 من المرسوم التنفيذي 08-159 والتي تنص على" تتم محاسبة آثار المعاملات وغيرها من الأحداث على أساس محاسبة الإلتزام عند حدوث هذه المعاملات أو الأحداث وتعرض في القوائم المالية للسنوات المالية التي ترتبط بها" ويتيح هذا الفرض العديد من الثغرات والتي تتعلق بمدى تحصيل الإيرادات فعليا أو دفع المصاريف لتطبيق ممارسات المحاسبة الابداعية (خمقاني، 2015)[17].

2.3.3.مبدأ الأهمية النسبية: يقضي مبدأ الأهمية النسبية وفق المادة11 من المرسوم التنفيذي 08-156 بأن البند يكون ذا أهمية نسبية إذا كان حذفه أو إهماله يؤثر على قرارات المستخدمين، أما المعلومات غير المهمة نسبيا فيتم عرضها في شكل مجامع على أساس خصائص متجانسة،(الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد27، 2008)[18] وبالتالي فالنظام المحاسبي المالي قد أشار بشكل غير مباشر إلى عملية دمج المعلومات في التقارير المالية، والتي تهدف إلى تقليص البنود التي يتم الافصاح عنها إلى أقل حد ممكن، وهذا لتخفيض تكاليف نشرها وتسهيل عملية قراءتها، مع الإشارة إلى أن عملية الدمج تخضع للتقدير الشخصي من طرف معدي التقارير المالية، وهذا بالنسبة لتحديد الأهمية النسبية للبنود المراد دمجها، أو لمستوى الدمج نفسه، وهذا ما يفسح المجال لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية عن طريق التلاعب بمبدأ الأهمية النسبية، ودمج المبالغ لخدمة أهداف الإدارة.

3.3.3.مبدأ الحيطة والحذر: يعتبر مبدأ الحيطة والحذر من أهم المبادئ المحاسبية التي تثير جدلا كبيرا وتفتح المجال واسعا للممارسة المحاسبة الإبداعية نظرا لاعتمادها بدرجة كبيرة على التقدير والحكم الشخصي، ويتجلى تأثير هذا المبدأ خاصة على الديون والنتائج، وفي حالة وجود شكوك حول المستقبل، وقد نص النظام المحاسبي المالي على هذا المبدأ في المادة 14 من المرسوم التنفيذي 08-156 ، كما أشار النظام المحاسبي المالي إلى نقطة تتمثل في أن تطبيق هذا المبدأ يجب أن لا يؤدي إلى تكوين احتياطات سرية، أومؤونات مبالغ فيها؛ وبالتالي فإن تطبيق هذا المبدأ قد يؤدي إلى ممارسة المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال خلق احتياطيات سرية أو مخصصات بأكثر مما يجب، أو التخفيض المتعمد للأصول والإيرادات، أو التضخيم المتعمد للخصوم والمصاريف.

4. **الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية في القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي:** إن مرونة اختيار الإدارة للتقديرات المحاسبية من ناحية، ومن ناحية أخرى المرونة في تأجيل أو تقديم الاعتراف الناتج عن استخدام أساس الاستحقاق المحاسبي قد ينتج عنه قوائم ماليه مختلفة لنفس الأحداث الاقتصادية، ويمكن توضيح أهم أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية فيما يلي:

1.4. مداخل ممارسة المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي: تتمثل أهم أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي فيما يلي:

1.1.4. ممارسات خاصة بالأصول: تتمثل أهم أساليب المحاسبة الإبداعية المتعلقة بالأصول ما يلي:

- **التثبيت المعنوي:** وذلك عن طريق المبالغة في التقييم والاعتراف المحاسبي بهذه البنود بما يخالف الأصول والقواعد المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مثل الاعتراف بالشهرة غير المشتراة، إضافة إلى إجراء تغييرات غير مبررة في طرق الإطفاء المتبعة في تخفيض هذه الأصول(مطر، حلبي، 2009)؛[19]
- **التثبيتات المادية**: حيث لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية كذلك يتطلب احتساب الإهتلاك تقدير العمر الإنتاجي وقيمة الخردة للأصول القابلة للإهتلاك، وبالتالي يمكن للمديرين أن يستخدموا تقديرات متفائلة للعمر الإنتاجى وقيمة الخردة، وذلك لتخفيض مصروف الإهتلاك بنية تضخيم الأرباح (فداوي، 2013) ،[20]ومن أساليب التلاعب تحميل بعض المصاريف الخاصة بأحد الأصول الثابتة على أصل آخر ذو معدل اهتلاك أقل وفترة اهتلاك أطول؛ أو تخفيض نسب إهتلاك الأصول عن المعدلات المعمول بها، من خلال التغيير غير المبرر في طريقة الإهتلاك المعتمدة في المؤسسة.(رقايقية، 2014).[21]
- **الأصول الجارية**: تتمثل أهم أساليب المحاسبة الإبداعية في هذه العناصر على:

- **المخزونات**: إذ تقوم الإدارة بالتلاعب في إجراءات جرد وتقييم مخزون آخر المدة بغرض تضخيم قيمة الأصل وتخفيض تكلفة البضاعة المباعة، ويشمل ذلك ما يلي(رقايقية، 2014):[22]

- عدم تخفيض قيمة الفاقد والتالف من البضاعة من قيمة مخزون آخر المدة؛
- إعادة تغليف البضاعة التالفة والراكدة وتقييمها على أساس أنها بضاعة سليمة؛
- إجراء تحويلات وهمية من المخازن الأصلية إلى مخازن خارجية لتغطية العجز في كمية المخزون؛
- استلام بضاعة من الموردين في نهاية الفترة وجردها وتقييمها بالمخزون وذلك بالرغم من عدم تسجيلها بالدفاتر كمشتريات، بالإضافة إلى عدم تسجيل مبلغ الدائنية المستحقة للموردين في جهة الخصوم؛

- التلاعب في أسعار المخزونات و دمج كشوفات الجرد ببضائع راكدة وتالفة؛
- التغيير غير المبرر في طرق تقييم المخزونات.

- **الذمم المدينة** : ويتم التلاعب هنا من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة، بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها، وإجراء أخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الذمم المدينة، من تصنيف الذمم طويلة الأجل على أنها أصول متداولة بهدف تحسين سيولة المؤسسة.(مطر، حلبي، 2009)[23]

2.1.4.الممارسات الخاصة بالخصوم: تتمثل أهم أساليب التلاعب في الخصوم ما يلي:

- **الخصوم الجارية:** :مثل عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة، بهدف تحسين نسب السيولة؛
- **المطلوبات طويلة الأجل:** مثل الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية، بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل، لتحسين نسب السيولة؛
- **حقوق المساهمين** مثل إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري، بدلاً من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب باعتباره بندًا من بنود سنوات سابقة (مجبل داوي، 2014)؛[24]
- **التلاعب بالاحتياطات:** يعرف الاحتياطي بأنه مبلغ يحتجز من أرباح المؤسسة القابلة للتوزيع، لتحقيق أهداف معينة، مثل تدعيم المركز المالي للمؤسسة مثل (الاحتياطي القانوني والاحتياطي العام)، أو لتنفيذ سياسة إدارية مثل (احتياطي التجديدات والتوسيعات، احتياطي ارتفاع أسعار الأصول الثابتة) ، على ذلك يعد الاحتياطي توزيعا للربح، ويتوقف تكوينه على شرط تحقيق المؤسسة للأرباح.(خوري، 2014)[25]
- **التلاعب في تكوين مؤونات الأعباء والمخاطر:** يخضع تكوين المخصصات للتقدير والحكم الشخصي وبالتالي فإن تكوينها يمنح الإدارة درجة عالية من الحرية في تحديد مبلغها مما يؤثر بشكل مباشر في عملية قياس الربح، وتعتبر مخصصات الديون المشكوك فيها من أهم صور التلاعب في الأرباح عند تكوين المخصصات. (العدي، 2014)[26]

2.4. مداخل ممارسة المحاسبة الإبداعية في جدول حسابات النتائج: يتم التلاعب في جدول حسابات النتائج من خلال الإجراءات الآتية:

1.2.4.ممارسات خاصة بالايرادات: يمكن توضيح أهم هذه الممارسات فيما يلي: (العدي، 2014)[27]

- **الاعتراف المبكر بالايراد:** كأن تقوم المؤسسة بتسجيل ايرادات من بيع السلع عند إصدار الفاتورة رغم أن عملية التسليم لم تحدث بعد، وكمثال آخر تلقي المؤسسة لعمولات تقديم الخدمة في السنة التي تم فيها توقيع عقد الخدمة، وتسجيلها كلها في نفس السنة، على الرغم من أن الخدمات ستقدم لفترة تزيد على سنة واحدة، وهذا لا يعكس الواقع فمن المفترض أن يتم الاعتراف بالدخل الناتج عن تقديم الخدمة تدريجيا خلال سنوات العقد (Alexandru,2012) .[28]
- **الاعتراف بإيرادات وهمية:** حيث تقوم الإدارة بتسجيل إيرادات عن عملية بيع مزيفة، بغرض تضخيم الأرباح خلال فترة معينة، وذلك عن طريق تزوير مستندات لعمليات بيع وهمية وتسجيلها بالدفاتر كمبيعات آجلة وفي وقت آخر تقوم الإدارة بتسديد بعض مديونيات العملاء لإظهارها على أنها مديونيات حقيقية.
- **زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة:** تتمثل هذه الطريقة في قيام إدارة الشركة بزيادة إيراداتها خلال فترة مالية محددة من خلال زيادتها لمرة واحدة، وهي تعتبر من أساليب التلاعب الشائعة، إذ تعطي هذه الممارسات صورة إيجابية

عن إدارة الشركة من خلال زيادة إيراداتها وأرباحها في الوقت الذي يكون فيه أداؤها سيئا، وعادة ما يتم التعامل مع هذا النوع من العائدات بالإشارة إلى أنه ناتج عن عمليات غير جوهرية وغير تشغيلية، كأن تقوم ببيع أحد الأصول بسعر مرتفع في حين يكون مسجلا عندها بسعر منخفض. (مطر، حلبي، 2009)[29]

2.2.4. ممارسات خاصة بالمصاريف: من أهم أساليب التلاعب بالمصاريف ما يلي: (Alexandru,2012)[30]

- **رسملة وتأجيل المصاريف إلى فترات لاحقة:** تقوم بعض الشركات بالاستفادة من اختلاف الأساليب المحاسبية المتاحة لمعالجة المصروفات، إذ أن بعض المصروفات التي تتكبدها الإدارة ويمكن ربطها بأرباح مستقبلية (المصروفات الإيرادية) يتم رسملتها ثم إطفائها أو استنفادها على المدى الذي يتوقع فيه الأرباح حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وهذا الإجراء يتطلب الكثير من التقدير والحكم الشخصي، مما يجعله من أشهر طرق التلاعب بالمصروفات حيث تقوم الإدارة بالتلاعب بالمصاريف التشغيلية العادية برسملتها وتسجيلها كأصول، حيث تهدف هذه الممارسة إلى تضخيم أرباح الفترة الحالية على حساب تخفيض أرباح الفترات اللاحقة التي يتم من خلالها اهتلاك هذه الأصول أو الصاريف المؤجلة؛
- **نقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلا إلى الفترة المالية الحالية:** تستخدم هذه الأساليب في الأوقات التي تواجه فيها الشركات أوقاتا صعبة، لأن تراجع الأعمال وغيرها من النكسات يدفع المديرين إلى عمل إجراءات في السجلات المحاسبية لمواجهة ذلك على أمل أن المستقبل سيكون أفضل وبهدف التخفيف من الأعباء عن الوقت الراهن على حساب مستقبل جيد متوقع. (مطر، حلبي، 2009)[31]
- **التلاعب في تصنيف البنود العادية والغير عادية:** أي تصنيف بعض بنود الإيرادات والمصروفات عند حساب الدخل ببنود عادية وغير عادية، حيث إن البنود غير المتكررة والناتجة عن ظروف غير اعتيادية وليس لها علاقة بنشاط الشركة الاعتيادي يمكن تصنيفها ببنود عادية.(الخوري، 2014)[32]

3.4.مداخل ممارسة المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية: تتمثل أهم أساليب المحاسبة الإبداعية في هذه القائمة فيما يلي: (مطر، حلبي، 2009)[33]

- يقوم المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلية، باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية والعكس، وهذه الإجراءات والممارسات لا تؤثر ولا تغير في القيم النهائية؛

- تتوفر كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضرائب، من خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية، مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات وبعض حقوق الملكية وكذلك الحال بالنسبة للعمليات غير المكتملة، حيث إنها تؤثر في التدفقات النقدية التشغيلية، من خلال إزالة تأثير الضريبة عن هذه العمليات، إذ أن أي نقد يتم تسلمه نتيجة العمليات غير المكتملة أو نتيجة للتخلص منها، يتم اعتباره ناجماً عن نشاطات استثمارية، لذلك وأثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية، يتم إزالة تأثير مكاسب أو خسائر العمليات التشغيلية غير المكتملة أو التخلص منها من الدخل الصافي؛

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

4.4.مداخل ممارسة المحاسبة الإبداعية في قائمة التغيرات في الأموال الخاصة تتحدد قائمة تغيرات حقوق الملكية من خلال رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة المالية وحتى نهايتها ويتم الاعتماد في عرضها على أساس الاستحقاق، إن جميع عناصر بنود هذه القائمة معرضة لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال إجراء

تغييرات 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.(رقايقية، 2014)[34]

5. **دور النظام المحاسبي المالي في الحد من التأثيرات السلبية للمحاسبة الإبداعية.**

على الرغم من أن النظام المحاسبي المالي يتضمن بعض المداخل التي يمكن من خلالها ممارسة المحاسبة الإبداعية، إلا أن هذا لا يمنع من توفره على بعض القيود التي تحد من تلك الممارسات السلبية، والمتمثلة في:

1.5. فرض قيود صارمة على تغيير السياسات والتقديرات المحاسبية: يعرف النظام المحاسبي المالي الطرق المحاسبية في المادة الخامسة من المرسوم التنفيذي 08-156 بأنها "مجموعة المبادئ والاتفاقيات والقواعد والتطبيقات الخصوصية، والتي يجب على الكيان تطبيقها بشكل دائم من سنة مالية إلى أخرى لإعداد وعرض كشوفه المالية"،(الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد27، 2008)[35] وهذا التعريف لايختلف كثيرا عن ما جاء في المعيار المحاسبي الدولي الثامن الخاص بالسياسات المحاسبية، كما أنه وبالعودة إلى نفس القانون فإن النظام المحاسبي المالي قد ألزم المؤسسات وذلك وفق مبدأ الثبات بإتباع نفس طرق التقييم المعتمدة في المؤسسة من سنة إلى أخرى وهذا للمحافظة على قابلية المعلومات المالية للمقارنة، حيث يلزم النظام المحاسبي المالي المؤسسات التي تنشط في الجزائر، وتدخل في حيز التطبيق على تكييف مبالغ السنة المالية مع مبالغ السنة التي تليها في حالة تغيير طرق التقييم والتسجيل، ونص النظام المحاسبي المالي على هذا المبدأ من خلال المادة 15 من نفس المرسوم، والتي جاء فيها مايلي:"يقضي انسجام المعلومات المالية وقابلية مقارنتها خلال الفترات المتعاقبة دوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات"،[36]كما نص على أنه لا يبرر أي استثناء عن مبدأ ديمومة الطرق إلا بالبحث عن معلومة أفضل أو تغير في التنظيم، إلا أن النظام المحاسبي المالي إستثنى مبدأ ثبات طرق التقييم في حالة الرغبة في تحسين نوعية القوائم المالية، ونص على هذا من خلال الفصل السادس للقانون 07-11 والذي جاء فيه مايلي(الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد74، 2009) :[37]

- يمكن أن تلجأ المؤسسة إلى تغيير التقديرات المحاسبية أو الطرق المحاسبية إذا كان الغرض منها تحسين نوعية القوائم المالية؛
- يرتكز تغيير التقديرات المحاسبية على تغيير الظروف التي تم على أساسها التقدير، أو على أحسن تجربة أو على معلومات جديدة والتي تسمح بتقديم معلومات موثوقة أكثر والحصول عليها؛
- تغيير الطرق المحاسبية يخص تغيير المبادئ والأسس والإتفاقيات والقواعد والممارسات الخاصة التي تطبقها المؤسسة بهدف إعداد وعرض القوائم المالية؛
- لا يتم تغيير في الطرق المحاسبية الإ إذا فرض في إطار تنظيم جديد أو إذا كان يسمح بتحسين عرض القوائم المالية للمؤسسة المعنية، وعندما يتم تغيير الطرق لابد من إيضاح ذلك لمساعدة متخذ القرار على القيام بالمقارنة؛

نستخلص أن مبدأ الثبات يشكل عائقا أمام ممارسات المحاسبة الإبداعية، باعتبار أنها تحتاج لمرونة عالية في تطبيق السياسات بما يتلاءم مع التغيرات في دوافع المسيرين والظروف المحيطة بالمؤسسة، كما أن تغيير السياسات والتقديرات المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي لا يكون إلا بهدف تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وهذا من شأنه أن يخفض من قدرة المسير على ممارسة الأساليب السلبية للمحاسبة الإبداعية، باعتبار أن السياسات المحاسبية هي الوسيلة الأساسية للقيام بذلك.

2.5. دور الإفصاح في الحد من المحاسبة الإبداعية: أولى النظام المحاسبي المالي أهمية كبيرة للإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة، حيث أن هيكل الملاحق يجب أن يضم قسم مخصص لعرض معلومات حول:

1.2.5.أسس القياس المستخدمة في إعداد القوائم المالية: حيث أنه من المهم بالنسبة للمستعملين أن يكونوا على علم بطرق القياس المستخدمة (التكلفة التاريخية، القيمة القابلة للتحصيل، القيمة النفعية، أو القيمة العادلة) لأنها تشكل الأساس الذي يتم بموجبه إعداد القوائم المالية؛

2.2.5.الإفصاح عن القواعد والطرق المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية: ينص النظام المحاسبي المالي على ضرورة الإفصاح في الملحق عن السياسات والطرق المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية، وهذا من شأنه أن يضيق المجال أمام المسيرين لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، وتتمثل هذه الإفصاحات في: (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، 2009).[38]

- مدى مطابقة أو عدم مطابقة السياسة المحاسبية للقواعد المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي وكل مخالفة يجب تفسيرها وتبريرها؛
- بيان أنماط التقييم المطبقة على مختلف فصول القوائم المالية ولا سيما: طريقة الاهتلاك المتبعة، طريقة تقييم المخزونات، كيفية تقييم سندات المساهمة،...إلخ؛
- الإشارة إلى طرق التقييم المعتمدة أو الاختيارات المتبعة عندما تكون عدة طرق مقبولة في عملية ما؛
- تفسيرات حول وضع تغيير الطريقة وتبرير هذه التغييرات وتأثيرها على النتائج ورؤوس الأموال الخاصة في السنة المالية الحاضرة والسنوات المالية السابقة وطريقة الإدراج في الحسابات.

3.2.5. الإفصاح عن معلومات هامة لفهم القوائم المالية: كما ينص النظام المحاسبي المالي على ضرورة الإفصاح الشامل عن كل المعلومات التي تساعد في فهم عناصر القوائم المالية، وهذا من شأنه التخفيف من ممارسة المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، لأن كل عنصر منها يجب أن يوضح كيفية الحصول عليه في الملحق، وتتمثل أهم المعلومات في: (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، 2009).[39]

- بيان الاهتلاكات وخسائر القيمة مع تبيان أنماط الحساب المستعملة والمخصصات والاستئنافات التي تمت خلال السنة المالية؛
- توضيحات حول طبيعة الديون الخاصة غير محدّدة المدى ومبلغها ومعالجتها المحاسبية؛
- بيان المؤونات مع ذكر الطبيعة البحتة لكل مؤونة وتطورها؛
- بيان معلومات كافية عن القيم المعاد تقييمها؛
- بيان آجال استحقاق الحسابات الدائنة والديون في تاريخ وقف الحسابات (مع تمييز العناصر التي يقل أجل استحقاقها عن عام واحد ، والتي يتراوح أجل استحقاقها عن عام واحد وخمسة أعوام والتي يفوق خمس سنوات؛
- تقديم توضيحات تخص طبيعة خسائر القيمة ومبلغها وتطوراتها أو الاهتلاكات والمعالجة المحاسبية ل: الشهرة، فوارق التحويل للعمليات بالعملة الأجنبية، العناصر غير عادية ، المنتوجات والأعباء القابلة للانتساب إلى سنة مالية أخرى،....إلخ؛

- طبيعة و موضوع كل احتياط من الاحتياطات الواردة في رؤوس الأموال؛

3.5. دور قائمة التدفقات النقدية في الحد من المحاسبة الإبداعية: يعتبر جدول تدفقات الخزينة من الجداول الجديدة التي أتى بها النظام المحاسبي المالي نظرا لأهميته، فالميزانية لا تعبر بصدق عن كل الأحداث التي تقع في المؤسسة خلال السنة المالية، بل تعطي صورة ملتقطة في تاريخ معين، وهذا ما يزيد من نسبة الخطأ للمحلل المالي عند اعتماده فقط على الميزانية، ويأتي جدول سيولة الخزينة لتوضيح الصورة أكثر له، لأنه يهدف إلى تقديم قاعدة لمستعملي القوائم المالية لتقييم قدرة الكيان على توليد سيولة الخزينة، وما يعادلها، وكذلك معلومات حول استعمال هذه السيولة؛ كما أنه ورغم أهمية قائمة الدخل في توفير معلومات مفيدة حول أداء المؤسسة، إلا أنها محل تحفظ بسبب اعتمادها أساس الاستحقاق وإجراء تقديرات خاصة للحصول عليها، وهو ما يزيد من احتمال لجوء المسيرين لإظهار مستحقات خاصة من أجل التأثير على الأرباح، وبالتالي فقد تحقق المؤسسة رقم مرتفع من صافي الدخل، ولا يعني ذلك تحقيق تدفق نقدي مرتفع، في المقابل يعتمد جدول تدفقات النقدية على الأساس النقدي وبالتالي فهو يتأثر بإمكانية وجود مستحقات خاصة، وبالتالي فإن استخدام جدول التدفقات النقدية إلى جانب قائمة الدخل يسمح باكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث أن الارتباط السلبي بين المستحقات والتدفقات النقدية هو دليل على وجود هذه الممارسات، فالمسيرون يحاولون تعويض ضعف التدفقات النقدية الداخلة بالزيادة في المستحقات، وقد اعتبر المعيار المحاسبي الدولي السابع، بأن من بين وظائف جدول تدفقات النقدية فحص العلاقة بين الربحية وصافي التدفقات النقدية؛(BARTH,2008)[40]

حسب النظام المحاسبي المالي يجب أن تظهر قائمة التدفقات النقدية مبوبة حسب طبيعة الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية، وكلما ازداد صافي التدفق النقدي من الانشطة التشغيلية كلما انخفض احتمال وجود المحاسبة الإبداعية، وبالتالي تزداد جودة المعلومة المحاسبية؛ كما يفيد هذا التصنيف في اكتشاف أي وجود محتمل للممارسات الحقيقية للمحاسبة الإبداعية حيث تصبح ملاحظة أي خلل في التدفقات النقدية سهلا وذلك بمقارنتها مع تدفقات السنوات الماضية أو الإطلاع على المعلومات حول هذه التدفقات في الملاحق(لطفي، 2006).[41]

6. خاتمة: تناولت هذه الدراسة مداخل ممارسة المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، حيث توصلت إلى جملة من النتائج من بينها:

- تعتبر المحاسبة الإبداعية شكلا من أشكال التلاعب في مهنة المحاسبة وذلك من خلال إتباع الحيل وأساليب التغليط والتلاعب بالأرقام من أجل إظهار وضعية معينة تخدم مصالح أطراف محددة أو إخفاء حقائق معينة، خدمة لمصالح الإدارة على حساب باقي المستخدمين للمعلومات المحاسبية؛
- يعطي النظام المحاسبي المالي عدة بدائل محاسبية وهامش كبير للتقدير الشخصي في معالجة نفس الأحداث والعمليات المالية، مما يمنح للمسيرين مجالا واسعا لممارسة المحاسبة الإبداعية، ومن هذه الخيارات، نذكر طرق الإهتلاك وطرق تقييم مخزون آخر المدة و كيفية معالجة العقود طويلة الأجل.
- تبنى النظام المحاسبي المالى العديد من المبادئ المحاسبية التي يسمح البعض منها بممارسة المحاسبة الإبداعية، ولعل أهمها مبدأ الاستحقاق الذي يمكن من خلاله التلاعب بالإيرادات، بالإضافة إلى مبدأ الأهمية النسبية و ما ينجم عنه من دمج المبالغ لخدمة أهداف الإدارة، دون أن ننسى مبدأ الحيطة والحذر الذي يعتمد بدرجة كبيرة على التقدير والحكم الشخصي مما يعطى الإدارة فرصة لتشكيل احتياطات سرية ومؤونات مبالغ فيها؛

كما تجدر الإشارة في الأخير أنه على الرغم من وجود مبادئ محاسبية تتيح المجال للممارسة المحاسبة الإبداعية إلا أن هذا لا يمنع من وجود مبادئ أخرى تقلص من هذه الممارسات ولعل أهمها مبدأ الثبات، حيث أن النظام المحاسبي المالي لا يسمح بالتغيير في السياسات المحاسبية إلا بهدف تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وهذا من شأنه أن يخفض من قدرة المسير على ممارسة الأساليب السلبية للمحاسبة الإبداعية، باعتبار أن السياسات المحاسبية هي الوسيلة الأساسية للقيام بذلك.

7. الهوامش:

[1]– حسان بوبعاية، صالح سراي، دور وأهمية الإبداع المحاسبي في عملية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية والمالية داخل المؤسسة، مداخلة ضمن الملتقى الدولي الأول حول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، 4–5 ديسمبر 2012، جامعة المسيلة، الجزائر، ص:5.

[2] - Mahesh Singh Rajput, Creative Accounting: some aspects ,International Journal of Business and Administration Research Review, Vol.2, 2014, p :194.

[3] - Brijesh Yadav, Creative Accounting: An Empirical Study from Professional Prospective ,International Journal of Management and Social Sciences Research , Volume 3, January 2014, p:38.

[4]- عماد آغا، المحاسبة الابداعية، مجلة المال والأعمال، العدد 2، 2011-2012، ص:17.

[5] -William U. Parfet, Accounting Subjectivity and Earnings Management, A preparer perspective, Conference on the role of Accounting Standards in controlling Earnings Management, University of Michigan Business School's, Accounting Horizons, American Accounting Association, Vol14,No 4, 2000, P :485.

[6] -Ibid, P :485.

[7]– محمد عبد الحسين هاتف، علاء عبد الحسين صالح، الهام جعفر حميد، إدارة الأرباح وعلاقتها بعوائد الأسهم" دراسة تطبيقية على عينة من الشركات الصناعية في دولة الإمارات العربية المتحدة"، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد4 ، 2015، ص ص:15، 16.

[8]– عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية، (مصر: الدار الجامعية، 2009) ، ص:621.

[9]– سامي محمد أحمد غنيمي، إطار مقترح لدور الشفافية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في منظمات الأعمال "دراسة اختباريه"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، المجلد 2 ، العدد1 ، 2011 ، ص:28.

[10] - Clikman paul M (2003), where Auditors fear to tread, Internal Auditors Should be Proactive in Educating companies on in perils of Earnings Management and in Searching for signs of its Use, High Beam Research, Available from: http://www.theiia.org/chapters/index.cfm/view.news_detail/ci d/37/newsid/3043,(15-07-2017, 19:00).

[11] - Ibid.

[12]– سمير كامل محمد عيسى، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح مع دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد45 ، العدد 2، 2008، ص:19.

[13] - Akenbor, Cletus O . Ibanichuka, E. A. L,Creative Accounting Practices in Nigerian Banks, African Journals, An International Multidisciplinary Journal, Ethiopia ,Vol. 6 (3), Serial No. 26, July, 2012, P;32.

[14]– أنظر: القرار 71 المؤرخ في 23 رجب 1429هـ الموافق لـ26 جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها وكذا مدونة وقواعد سير الحسابات، الصادر ضمن الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، 25 مارس 2009م، ص:9.

[15]– المرجع نفسه، ص:13،12.

[16]– خالد جمال جعارات، معايير التقارير المالية الدولية،(عمان: دار إثراء، 2008) ، ص ص : 107، 108.

[17]– بدر الزمان خمقاني، مسعود صديقي، واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية واجراءات استبعادها من التقارير المالية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد8، 2015، ص: 3

[18]– أنظر: المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 08–156 المؤرخ في 20 جمادي الأول عام 1429هـ الموافق لـ26ماي 2008م، يتضمن تطبيق القانون 11/07، الصادر ضمن الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد27، 28 ماي 2008، ص:12.

[19]– محمد مطر، ليندا حسن حلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، المؤتمر الدولي السابع حول: تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية على منظمات الأعمال، 10-11 نوفمبر 2009، جامعة الزرقاء، الأردن، ص: 12.

[20]– أمينة فداوي، نحو مفاضلة إحصائية بين نماذج قياس ممارسات إدارة الأرباح، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد3، العدد5، 2013، ص:122.

[21]– رقايقية فاطمة الزهراء (2014)، مساهمة حوكمة الشركات في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية "دراسة ميدانية"، متاح على الموقع: https://dspace.univ-ouargla.dz/jspui/handle/123456789/76 ، 8-8-2017، 22:00، ص:9.

[22]– المرجع نفسه، ص: 10.

[23]– محمد مطر ، ليندا حسن حلبي، مرجع سابق، ص: 13.

[24]– مجبل داوي اسماعيل، أثر أساليب المحاسبة الإبداعية في موثوقية المعلومات المحاسبية "بحث تطبيقي في أحد المصارف الحكومية"، مجلة القادسية للعلوم الإدرية والاقتصادية، المجلد 16، العدد3، 2014، ص: 247.

[25]– عبير فايز الخوري، محمد زياد شخاترة، مدى استخدام ممارسات تمهيد الدخل في قطاع الخدمات الأردني، المجلة الأردنية في إدارة الاعمال، الجامعة الأردنية، المجلد10، العدد4، 2014، ص:573.

[26]– ابراهيم العدي، رنا الصقور، مدى تأثير نظام الرقابة الداخلية الفعال في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، المجلد36، العدد3، 2014، ص: 394.

[27]– المرجع نفسه، ص: 393.

[28] -Alexandru Salecanu(2012), Creative Accounting - Between theTrue Picture and the Accounting Fraud, Available from: https://www.ceeol.com/search/article-detail?id=285092, 9-7-2017,08:20 ,p293.

[29]– محمد مطر، ليندا حسن حلبي، مرجع سابق، ص:10.

[30] –Alexandru Salecanu, Op.cit, p294.

[31]– محمد مطر، ليندا حسن حلبي، مرجع سابق، ص:12.

[32]– عبير فايز الخوري، محمد زياد شخاترة، مرجع سابق، ص: 573.

[33]– محمد مطر، ليندا حسن حلبي، مرجع سابق، ص : 14.

[34]– رقايقية فاطمة الزهراء، مرجع سابق، ص: 11.

[35]- أنظر: المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 ، مرجع سابق.

[36]- أنظر: المادة 15 من نفس المرجع.

[37]- أنظر: المواد: 37، 38، 39، 40 من القانون 07-11، المؤرخ في 15 ذو القعدة 1428هـ الموافق ل25 نوفمبر2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، الصادر ضمن الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد74، 25 نوفمبر2009.

[38]- أنظر القرار 71 المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق ل26 جويلية 2008، مرجع سابق، ص: 38.

[39]- المرجع نفسه، ص:39.

[40] -BARTH Mary E, LANDSMAN Wayne R, LANG Mark H, **International Accounting Standards and Accounting Quality.** Journal of Accounting Research, Vol. 46, No. 3, U.S.A, June 2008, p.476.

[41]– أمين السيد أحمد لطفي: **التحليل المالي لأغراض التقييم ومراجعة الأداء والاستثمار في البورصة**، الدار الجامعية ، الاسكندرية، 2006، ص: 281.