

انعكاسات ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية (دراسة تحليلية نظرية)

د. علي عبد الحسين هاني الزاملي
جامعة القادسية - العراق
alialzameli3@gmail.com

Reflexions Practices of Creative Accounting on Financial Statement

Dr. Ali Abdul-Hussein Hani Al-Zamili
University of alqadisiyah; Iraq

Received: 08/03/2018

Accepted: 02/06/2018

ملخص:

يهدف البحث إلى دراسة المرتكزات المعرفية للمحاسبة الإبداعية من حيث مفاهيمها ومجالاتها وطرق تطبيقها والمنظور الأخلاقي لها، وكذلك دراسة أهم ممارسات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بالمصروفات والإيرادات وبيان تأثير هذه الممارسات في القوائم المالية المتمثلة بقائمة الدخل وقائمة التدفق النقدي وقائمة المركز المالي وتأثير ذلك على قرارات مستعملي المعلومات المحاسبية، أي بمعنى آخر التوصل إلى إجابة محددة للسؤال الآتي : هل تؤثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على مصداقية المعلومات المحاسبية المنشورة في القوائم المالية التي تقوم الوحدة الاقتصادية بأعدادها .

وقد توصل البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات والتي من أهمها إن المحاسبة الإبداعية هي ممارسات مبتكرة يقوم من خلالها المحاسبون باستخدام معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الوحدات الاقتصادية أو التلاعب بها بقصد تحقيق أهداف محددة، وعليه فإنها تشتمل على مجموعة من الممارسات التي قد لا تمثل خروجاً على المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً بهدف إخفاء عيوب ومشاكل الأداء للوصول إلى أهداف مرغوب فيها، وهناك بعض ممارسات المحاسبة الإبداعية الخاصة بالمصروفات والإيرادات التي من الممكن إتباعها في الوحدات الاقتصادية بغرض تخفيض أو تضخيم الأرباح على غير الحقيقة، وتؤثر هذه الممارسات في القوائم المالية، فقائمة الدخل يتم التأثير على المصروفات والإيرادات ومجمل وصافي الربح بالزيادة أو النقصان، إما قائمة التدفق النقدي فيتم التأثير على التدفقات النقدية الداخلة من العمليات التشغيلية بالزيادة أو النقصان، وفيما يخص قائمة المركز المالي فيتم إظهارها بأكثر أو بأقل من حقيقتها .

كما وخلص البحث بمجموعة من التوصيات التي من شأنها أن تزيد من مصداقية المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية، من خلال عدم إظهار المصروفات والإيرادات بأكثر أو بأقل من اللازم وكذلك إظهار التدفقات النقدية الداخلة والخارجة بمبلغها الحقيقي فضلاً عن إظهار الميزانية العمومية بحقيقتها.

Abstract:

The research aims to study the knowledge bases of creative accounting through study its concept, spaces, methods and ethical perspective, and study importance practices of creative accounting concerned with expenses and revenues, and explain the effect of this practices in financial statements, such as income statement, cash flow statement, financial posting statement, and the effect on decisions of users of accounting information. This research trying answer to this question: Does the practices of creative accounting effect in creditably of accounting information issued financial statements.

The research boil down some importance conclusions such as the creative accounting is invented practices used the accountancies by using them knowledge on accounting rules and laws for treatment the

numbers recorded in accounts of economic units, or pettifogging for realizing limited aims. The creative accounting applying generally accepting accounting principles for hiding failings and problems of performance to realizing the aims of economic units. There are some practices of creative accounting concerned with expenses and revenues, and its effect in the financial statements, such as income statement, cash flow statement and financial posting statement.

The research boil down some importance recommendation for creditably of accounting information issued financial statements through showing expenses and revenues, cash inflow and outflow, and the balance sheet in real setting.

المقدمة:

المحاسبة الإبداعية هي عملية تحويل الأرقام المحاسبية من صورتها الحقيقية إلى صورة مرغوب فيها من خلال استغلال القوانين الموجودة في المحاسبة، بحيث تعطي الأرقام الجديدة ميزة إيجابية للوحدة الاقتصادية دون المساس بأي من المبادئ والقواعد المحاسبية، وتكتسب المحاسبة الإبداعية أهمية بالغة في الوقت الحاضر بسبب التطورات السريعة والمتلاحقة في بيئة الأعمال الحديثة وكذلك التطور التكنولوجي للمعلومات والاتصالات التي تمر به مختلف الوحدات الاقتصادية مهما كان شكلها ونشاطها وحجمها، وكذلك انفتاحها على الأسواق العالمية، فضلا عن ظهور الكثير من المشاكل والصعوبات التي تواجه هذه الوحدات والتي تحتاج إلى حلول مناسبة ينبغي على الإدارة إيجادها، ومن هنا فقد أصبح من الضروري على الوحدات الاقتصادية مواكبة هذه المستجدات والتغيرات وإيجاد حلول إبداعية لمواجهة هذه المشاكل والمساعدة في اتخاذ القرارات الملائمة في التوقيتات المناسبة. ومما تجدر الإشارة إليه إن هناك تباين واضح في الآراء حول مدى سلبية أو إيجابية ممارسات المحاسبة الإبداعية في التأثير على القوائم المالية، وبالتالي التأثير سلباً أو إيجاباً على قرارات مستعملي المعلومات المحاسبية.

ولأهمية هذا الموضوع فقد تناول البحث المرتكزات المعرفية للمحاسبة الإبداعية من حيث مفهومها ومجالاتها وطرق تطبيقها والمنظور الأخلاقي لها، وكذلك دراسة أهم ممارسات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بالمصروفات والإيرادات مع بيان تأثير هذه الممارسات في كل من قائمة الدخل وقائمة التدفق النقدي وقائمة المركز المالي، وبالتالي بيان مدى مصداقية المعلومات المحاسبية المنشورة في هذه القوائم في ظل ممارسات المحاسبة الإبداعية.

البحث الأول: منهجية البحث

1.1 مشكلة البحث Research Problem:

تتمثل مشكلة البحث في إن بعض الوحدات الاقتصادية ترغب بتحقيق أهداف محددة، الأمر الذي يدفعهم أحيانا إلى معالجة البيانات عن طريق ابتداع طرق وأساليب محاسبية دقيقة مستغلين بعض السياسات والطرق المحاسبية أو الثغرات القانونية وذلك بغرض تحقيق هذه الأهداف، وهذا ما يطلق عليه (المحاسبة الإبداعية)، وعليه فيمكن التعبير عن مشكلة البحث عبر التساؤلات الفكرية الآتية:

1) ما المقصود بالمحاسبة الإبداعية؟

(2) ما هي أهم ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

(3) هل تؤثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على مصداقية المعلومات الواردة في القوائم المالية؟

2.1 هدف البحث Research Objectives:

يهدف البحث إلى دراسة المرتكزات المعرفية للمحاسبة الإبداعية من حيث مفهومها ومجالاتها وطرق تطبيقها والمنظور الأخلاقي لها، مع دراسة أهم ممارساتها المتعلقة بالمصروفات والإيرادات وبيان تأثير هذه الممارسات في القوائم المالية المتمثلة بقائمة الدخل وقائمة التدفق النقدي وقائمة المركز المالي من خلال بيان مدى تأثير هذه الممارسات على مصداقية المعلومات المحاسبية المنشورة في القوائم المالية التي تقوم الوحدة الاقتصادية بأعدادها.

3.1 أهمية البحث Research Importance:

يستمد البحث أهميته من أهمية موضوع المحاسبة الإبداعية باعتبارها منهجية تستمد فكرها وأساليبها وأدواتها من المحاسبة المتعارف عليها، وهي تعمل بشكل ابتكاري في تقديم حلول ومعالجات محاسبية لمشاكل قائمة أو محتملة من أجل إكساب القوائم المالية بما يحتوي من قيم صورة قد تغاير الحقيقة أو الواقع ولكن لأهداف قد تكون مشروعة أو غير مشروعة وفقاً لنوايا من يقوم بها، وبالتالي التأثير على القوائم المالية والمعلومات المحاسبية المعروضة فيها، الأمر الذي يؤدي في النهاية إلى التأثير على القرارات التي يتخذها مستعملي هذه المعلومات.

4.1 فرضية البحث Research Hypothesis:

يقوم البحث على فرضية أساسية مفادها الآتي:-

(تؤثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على مصداقية المعلومات المحاسبية المعروضة في القوائم المالية والمتمثلة بقائمة الدخل وقائمة التدفق النقدي وقائمة المركز المالي).

5.1 منهج البحث Research Approach:

تحقيقاً لأهداف البحث فقد تم اتباع المنهج الوصفي بالاعتماد على الكتب والدوريات العربية والأجنبية والرسائل والأطاريح الجامعية فضلاً عن استخدام شبكة الانترنت.

6.1 خطة البحث Research Plan:

تحقيقاً لأهداف البحث واختبار فرضيته فقد تم تناول النقاط الآتية :-

- (1) المرتكزات المعرفية للمحاسبة الإبداعية (المفهوم، المجالات، الطرق، منظورها الأخلاقي).
- (2) ممارسات المحاسبة الإبداعية (وقد تم التركيز على الممارسات الخاصة بالمصروفات والإيرادات).
- (3) تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية (قائمة الدخل، التدفق النقدي، المركز المالي).

المبحث الثاني: المرتكزات المعرفية للمحاسبة الإبداعية

1.2 مفهوم المحاسبة الإبداعية Concept of Creative Accounting .:

ظهر مفهوم المحاسبة الإبداعية Creative Accounting في بداية الثمانينات من القرن الماضي عندما واجهت بعض الوحدات الاقتصادية صعوبات متمثلة بالضغوطات لتحقيق أرباح أفضل في الوقت الذي كان فيه من الصعب تحقيق تلك الأرباح، وعليه فقد رأت هذه الوحدات بأنها إن كانت لاتستطيع أن تكسب الأرباح وتحققها فإنها تستطيع على الأقل أن تبتدعها، وتعرّف المحاسبة الإبداعية بأنها عملية يستخدم من خلالها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الوحدات الاقتصادية (Naser & Pendlebury,1992:4)، إذن فهي عبارة عن مجموعة من الإجراءات أو الخطوات التي تستخدم لغرض التلاعب بالأرقام المالية من خلال استعمال خيارات وممارسات المبادئ المحاسبية أو أي إجراء أو خطوة باتجاه إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل (Amat & Blake,2005:22)، وبذلك فهي عملية تحويل الأرقام المحاسبية من صورتها الحقيقية إلى صورة مرغوب فيها من خلال استغلال القوانين الموجودة في المحاسبة، بحيث تعطي الأرقام الجديدة ميزة ايجابية للوحدة الاقتصادية دون المساس بأي من المبادئ والقواعد المحاسبية (Oliver & Amat,2003:7)، إذن فالمحاسبة الإبداعية هي مجموعة من الإجراءات المحاسبية المتخذة لتسهيل عملية التلاعب في المحاسبة عن طريق الاستفادة من البدائل الموجودة في قوانين المحاسبة وخيارات القياس الموجودة أو هي العملية التي تهيك الصفقات من أجل إنتاج نتائج محاسبية مطلوبة وليس تسجيل الصفقات بطريقة محايدة ومتوافقة (Amat,et.al.,2000:4)، وبالتالي فهي تشير إلى استخدام المرونة ضمن الإجراءات المحاسبية لإدارة المقاييس وتمثيل الحسابات بحيث تخدم مصالح فئات معينة وخاصة من يقوم بأعدادها (Jones,2007:81). وتشتمل العملية المحاسبية على معالجة العديد من قضايا الحكم وحسم الصراعات ما بين المناهج أو المداخل المتنافسة من أجل عرض نتائج الأحداث المالية والعمليات التجارية، وهذه المرونة توفر فرصة للتلاعب والغش أو الخداع والتحريف أو سوء العرض، وأصبحت هذه الأنشطة التي ثمارها عناصر مهنة المحاسبة تعرف بالمحاسبة الإبداعية (الخشاوي والدوسري، 2008: 8).

وتلجأ الوحدات الاقتصادية إلى بعض الإجراءات المحاسبية في بعض الأحيان سعياً وراء إحداث تحسين صوري (غير حقيقي) أما في ربحيتها أو في مركزها المالي عن طريق استغلال الثغرات الموجودة في أساليب التدقيق الخارجي أو بالاستفادة من تعدد البدائل Alternatives الموجودة في السياسات المحاسبية التي تتيح المعايير المحاسبية للوحدة الاقتصادية إتباعها في مجالات أساليب القياس والإفصاح المتبعة في إعداد القوائم المالية، مما يؤثر سلباً على نوعية الأرقام التي تظهرها تلك القوائم سواءاً بالنسبة للأرباح أم بالنسبة للمركز المالي ومن ثم على مصداقية النسب المالية (مطر، 2003: 101). وإن نتائج تلك الممارسات تكون معقدة ومثيرة في التقارير المالية

ولهذا الأمر فقد سميت بالمحاسبة الإبداعية واستعملت بقصد تحريف الدخل الحقيقي وموجودات ومطلوبات الوحدة الاقتصادية، وبذلك فهي تعطي فوائد غير قانونية أو مشكوك فيها للحفاظ على كيان حسابات الوحدة الاقتصادية (Breton&Taffler,2001:98)، إذن فالمحاسبة الإبداعية هي 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 يُفضّل مُعد هذه الكشوفات أن يُبلغ عنه، وهي أيضاً عملية تتم من خلالها هيكله المعاملات لكي تنتج نتائج محاسبية مطلوبة بدلاً من الإبلاغ عن هذه المعاملات بطريقة منسقة وحيادية (الخشراوي والدوسري، 2008: 8).

كما تظهر أهمية الإبداع المحاسبي في كونه يعطي للوحدة الاقتصادية القدرة التنافسية على مواجهة منافسيها هذا على المستوى الجزئي، بينما على المستوى الكلي يعد الإبداع أداة رئيسية لتحقيق التنمية الاقتصادية، وعليه فإن الإبداع المحاسبي هو التميز في أداء ممارسي مهنة المحاسبة الذين يمتلكون قدرات مهنية محاسبية عالية تمكنهم من اختيار وتطبيق الطرق والسياسات المحاسبية الملائمة للتوصل إلى نتائج جيدة، ولحل أي مشكلة محاسبية ممكن أن تواجه الإدارة (الراوي، 2007: 72)، ويرى أحد الباحثين إن المحاسبة الإبداعية هي منهجية تستمد فكرها وأساليبها وأدواتها من المحاسبة المتعارف عليها، وهي تعمل بشكل ابتكاري في تقديم حلول ومعالجات محاسبية لمشاكل قائمة أو محتملة من أجل إكساب القوائم المالية بما يحتوي من قيم، صورة قد تغاير الحقيقة أو الواقع ولكن لأهداف قد تكون مشروعة أو غير مشروعة وفقاً لنوايا من يقوم باستخدامها (البارودي، 2002: 92).

ويطرح Sen & Lnanga التساؤل الآتي: هل تعد ممارسات المحاسبة الإبداعية نعمة أم نقمة؟، إذ يمكن أن تكون هذه الممارسات نعمة عندما يتم إيجاد شئ جديد لتعديل النظام المحاسبي، لذا يصبح إضافة إلى الرصيد الموجود من المعرفة المحاسبية، ولكنها تعدّ نقمة وغير مرغوب فيها عندما تدخل عوامل غير أخلاقية في الوحدة الاقتصادية وتصبح هناك مبالغة وحالة خادعة من الإبداع المحاسبي، أي أن الإبداع المحاسبي كطريقة ليس لها محل اعتراض، لكن عندما تدخل فيها عناصر غير أخلاقية فإن التقارير المالية الناتجة تصبح بعيدة عن الصحة والعدالة (Sen & Lnanga,2000:4)، وبذلك فالمحاسبة الإبداعية هي عبارة عن وصف شامل وعام لعملية التلاعب بالإبلاغ أو العرض المالي لدوافع خطية، أي إنها العملية التي يستخدم بها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية للتلاعب بالأرقام المعروضة في حسابات الوحدات الاقتصادية (Phillips,2002:7).

وبناءً على ما سبق، يرى الباحث بأن المحاسبة الإبداعية ما هي إلا ممارسات مبتكرة يقوم من خلالها المحاسبون باستخدام معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الوحدات الاقتصادية أو

التلاعب بها بقصد تحقيق أهداف محددة، وعليه فأن هناك بعض النقاط المهمة التي يمكن تلخيصها فيما يتعلق بالمحاسبة الإبداعية وهي كالآتي:-

(1) تشتمل المحاسبة الإبداعية على مجموعة من الممارسات التي قد لا تمثل خروجاً على المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

(2) إنها تمثل تلاعباً بالأرقام المحاسبية بهدف إخفاء عيوب ومشاكل الأداء وكذلك الوصول إلى أهداف مرغوب فيها وبذلك فهي تؤدي إلى تضليل مستخدمي المعلومات المحاسبية.

2.2 مجالات المحاسبة الإبداعية Spaces of Creative Accounting ::

تسعى الوحدات الاقتصادية إلى إظهار أفضل صورة للمركز المالي للتعبير على مدى استقرارها الاقتصادي، لما لذلك من تأثير مباشر على قيمتها التي تظهر بوضوح في أسعار أسهمها في السوق، ومقدار المخاطرة التي يقيمها المستثمرون والمقرضون بالاعتماد على المعلومات التي تفصح عنها القوائم المالية للوحدة الاقتصادية، ووفقاً لذلك فقد تلجأ إدارة الوحدة الاقتصادية تحت ظروف تشغيلية معينة إلى الاختيار من بين القواعد المحاسبية مما يؤدي إلى الإفصاح الذي تراه مناسباً عن أرباحها وخسائرها ومركزها المالي، مما يفسح المجال للتلاعب عن طريق استخدام الاختيار المحاسبي المناسب وتقديم معلومات مضللة لمستخدمي المعلومات المحاسبية وينتج عنها قرارات غير رشيدة (المخيزم، 2008: 13). ويرى Beneis إلى إن الأساليب الحقيقية المستخدمة في المحاسبة الإبداعية تتوافر فيها عنصرين مهمين، فالعنصر الأول يمثل التأثير على أرقام القوائم المالية سواء بالزيادة أو النقصان والعنصر الثاني هو توافر عنصر التعمد، إذ تقوم الإدارة باللجوء إلى تلك الأساليب الحقيقية بشكل متعمد لتحقيق أهداف محددة، إلى جانب الأساليب الحقيقية فقد تستخدم المحاسبة الإبداعية الأساليب الصورية أو الوهمية، وهي تعتمد على مجموعة من الأساليب والمتغيرات المحاسبية لغرض التأثير على أرقام القوائم المالية، وتتمثل أساليب المحاسبة الإبداعية على مجموعة من الوسائل أهمها: التغيرات المحاسبية الاختيارية، الاختيار بين الأساليب البديلة، التقديرات المحاسبية، إدارة الإفصاح (Beneis, 2002: 4).

ويأخذ الإبداع المحاسبي بشكل عام مجالات عدة، فقد يكون إبداعاً إدارياً، جذرياً أو مخططاً أو جوهرياً، تنظيمياً أو فردياً أو جماعياً، داخلياً أو خارجياً، وهذه المجالات كالآتي: (جمال وأحمد، 2011: 10)

(1) نظام المعلومات المحاسبي.

(2) المفاهيم، التعاريف، الفروض، المبادئ، الأسس، القواعد والمعايير المختلفة للمحاسبة.

(3) القياس المحاسبي (التقييم).

(4) أساليب التسجيل أو التقييد وعرض البيانات المحاسبية والقوائم المالية.

(5) طرق توزيع أو تحميل المصاريف المختلفة.

(6) أساليب إعداد وعرض التقارير.

(7) أساليب التحليل المالي.

(8) تطوير البرامج الآلية المحاسبية.

ويتضح مما تقدم، إن ممارسات المحاسبة الإبداعية تغطي أوجه مختلفة في الوحدة الاقتصادية، الأمر الذي يؤثر على مصداقية أداء هذه الوحدة وذلك بسبب أخفاء مشاكل الأداء والخروج بصورة مرغوب فيها فيما يتعلق بنتيجة الأعمال والمركز المالي، ويتم ذلك من خلال الإفصاح عما تراه مناسبا عن أرباحها وخسائرها ومركزها المالي، مما يفسح المجال للتلاعب عن طريق استخدام الاختيار المحاسبي المناسب وتقديم معلومات مضللة لمستخدمي المعلومات المحاسبية الأمر الذي ينتج عنها قرارات غير رشيدة.

3.2 الطرق المستخدمة في المحاسبة الإبداعية Used Methods in Creative Accounting .:

يرتبط الإبداع المحاسبي في الوحدة الاقتصادية بإدخال التغيرات والتطورات في مجال المحاسبة أو سياسات وإجراءات عمل جديدة، وكذلك ممارسات مهنية وخبرات محاسبية إدارية مختلفة، فقد أصبح يمثل ميزة تنافسية شديدة الأهمية وأداة فعالة للتسيير وعلاج العراقيل والمشاكل المحاسبية داخل الوحدة الاقتصادية عن طريق استخدام طرق مختلفة لتوليد الأفكار للمحاسبة الإبداعية والاستفادة منها، وهذه الطرق هي كالآتي: (الراوي، 2007: 76-77) ، (Amat & Blake, 2005: 11)

(1) مرونة القوانين: أي تنوع الطرق والخيارات والبدائل المحاسبية المتاحة والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، فضلاً عن وجود بعض الأحكام والقواعد المحاسبية التي تسمح للوحدة الاقتصادية للاختيار بين طرق وبدائل محاسبية مختلفة فمثلاً في العديد من البلدان يسمح للوحدة الاقتصادية الاختيار بين سياسة إطفاء مصاريف البحث والتطوير كلما حدثت أو إطفائها على مدار عمرها، وكذلك تستطيع أي وحدة اقتصادية اختيار السياسة المحاسبية التي تعطي صورة مفضلة لها فضلاً عن طرق أخرى مثل طرق احتساب أقساط الاندثار، وطرق تقييم المخزون السلعي .

(2) القيم المقدرة: هناك قيود محاسبية معينة في الحسابات تتضمن درجة من التقدير والحكم الشخصي في كثير من جوانب عمل المحاسب، ومن الأمثلة على الحالات التي تتطلب ذلك التقدير، تقدير العمر الإنتاجي للموجود الثابت من أجل احتساب الاندثار فضلاً عن تكوين المخصصات، وتكون لدى المحاسب المبدع الفرصة ليصر على جانب التفاؤل أو التشاؤم بعمل مثل هذا التقدير.

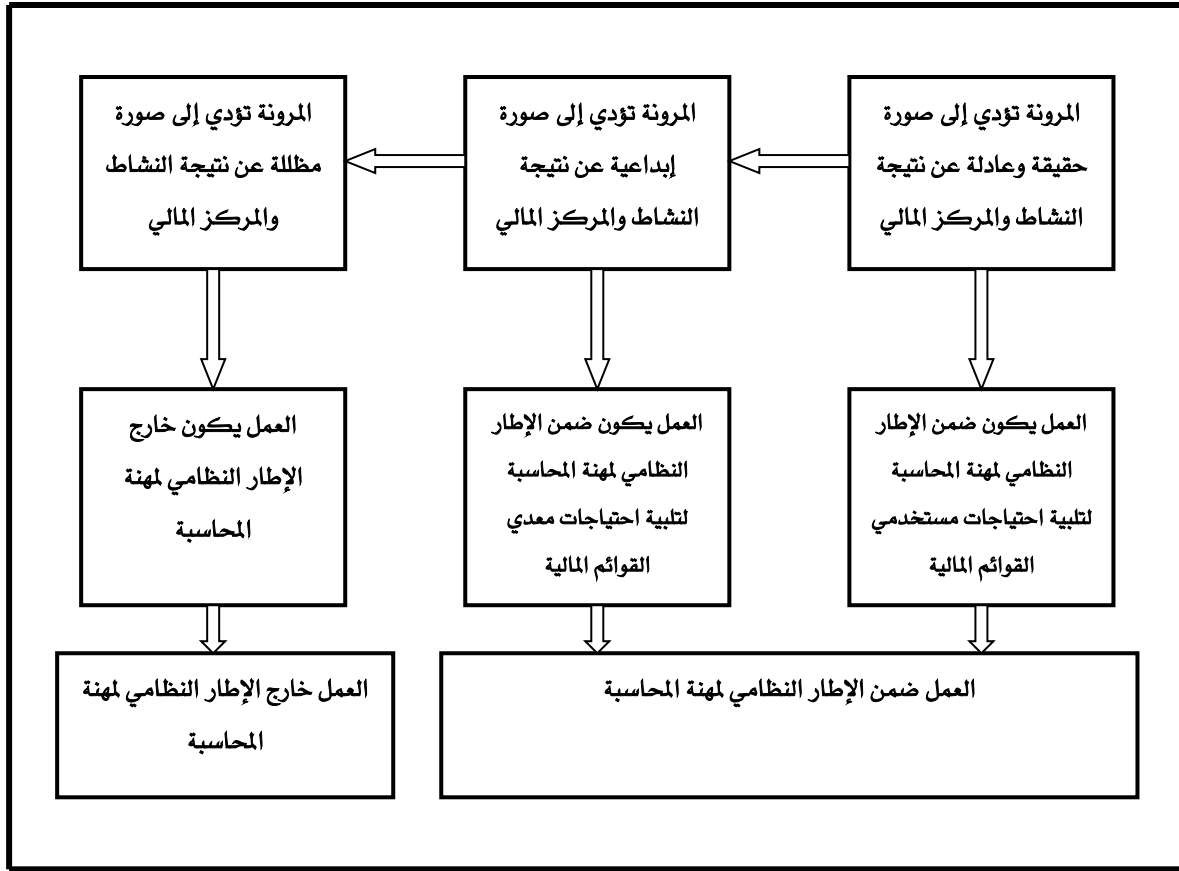
(3) **العمليات الوهمية:** يمكن إدخال عمليات وهمية من أجل التلاعب في حسابات الميزانية وأيضا لتحريك الأرباح بين الفترات المحاسبية، ويمكن تحقيق ذلك بإدخال عمليتين أو أكثر لعمليات متعلقة ببعضها مع طرف ثالث مساعد، وهو عادة ما يكون البنك، فمثلاً وضع ترتيبات معينة لبيع أحد الموجودات لبنك معين ثم استئجار ذلك الموجود لباقي عمره الإنتاجي، فإن سعر البيع بموجب هذه (البيع للموجود واستثماره ثانية) قد يكون بمقدار أعلى أو أدنى من القيمة الجارية للموجود، وذلك بسبب إن الفرق يمكن تعويضه بزيادة أو تخفيض الإيجارات.

(4) **توقيت العمليات:** توقيت عمليات حقيقية من أجل إعطاء إيضاح مرغوب فيه في الحسابات، فمثلاً أن الوحدة الاقتصادية لديها استثمارات بمبلغ مليون دينار على أساس الكلفة التاريخية والتي يمكن بيعها بسهولة بمبلغ ثلاث ملايين دينار كقيمة جارية، فإن مديري الوحدة تتوفر لديهم الحرية في اختيار السنة التي يبيعون فيها هذه الاستثمارات، وذلك يزيد أرباح الوحدات الاقتصادية.

ونظراً لتعدد الطرق والبدائل المحاسبية فإن المرونة الموجودة هذه تكون ضمن مجالات الإبداع المحاسبي المتمثلة بنظام المعلومات المحاسبي، والقياس المحاسبي، وأساليب عرض البيانات، المفاهيم والفروض والأسس والمعايير المختلفة للمحاسبة، وتطوير البرامج الآلية، والتحليل المالي (Balaciu,2010:54)، فإذا كانت ضمن الإطار النظامي لمهنة المحاسبة فهي إبداع محاسبي، إما إذا كانت خارج الإطار النظامي فهي شيء آخر يتمثل بالتلاعب والتزوير، إذ إن المرونة في اختيار الطرق والبدائل المحاسبية وإعداد التقديرات المحاسبية إذا أدت إلى صورة حقيقية وعادلة عن نتيجة النشاط والمركز المالي للوحدات الاقتصادية فإن العمل يكون ضمن الإطار النظامي لمهنة المحاسبة ويكون لتلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، أي إن هذه المرونة ستؤدي إلى إيجاد صورة إبداعية، أي أن المحاسب كان مبدعاً في التوصل إلى صورة أكثر تعبير عن حقيقة نتيجة النشاط والمركز المالي للوحدة الاقتصادية فإن ذلك سوف يخدم احتياجات معدي القوائم المالية، إما إذا كانت المرونة ستؤدي إلى تضليل نتيجة النشاط والمركز المالي للوحدة الاقتصادية وإظهارها بخلاف الواقع فإن ذلك يكون خارج نطاق الإطار النظامي لمهنة المحاسبة، وبذلك فيكون تلاعب بالحسابات وليس إبداع محاسبي (Jones,2007:82).

وإذا لجأ المحاسب إلى تغيير توقيتات العمليات متعمداً لتحقيق أهداف خاصة، فإن ذلك سوف يكون خلافاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً والتي تنص على تسجيل الأحداث الاقتصادية حسب تاريخ حدوثها، كذلك فإذا قام المحاسب بتسجيل عمليات وهمية فذلك يعني خروجاً عن تلك المبادئ التي تنص على وجوب أن تعبر المعالجات المحاسبية عن حقيقة الحدث الاقتصادي وموضوعيته في الوحدة الاقتصادية (الراوي، 2007: 77-78)، والشكل (1) يوضح المرونة في استخدام الطرق والأساليب المحاسبية وعلاقتها بالإبداع المحاسبي.

الشكل (1): المرونة في استخدام الطرق والأساليب المحاسبية وعلاقتها بالإبداع المحاسبي



المصدر: (الراوي، 2007: 78)

ومن خلال ما سبق، يستنتج الباحث إن إتباع الإجراءات القانونية والتنظيمية لمهنة المحاسبة لا يمنع من ممارسة المحاسبة الإبداعية في الوحدات الاقتصادية وذلك لعدة أسباب والتي من أهمها تعدد الطرق والمعالجات المحاسبية، إذ يمكن القول إن تعدد هذه الطرق يعني إن هناك قصوراً في الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية الأمر الذي يتيح للمحاسبين فرصة ممارسة المحاسبة الإبداعية.

4.2 المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية Ethical Perspective of Creative Accounting :-

المحاسبة الإبداعية كظاهرة عالمية لاقت الكثير من الاهتمام في الفكر المحاسبي وتعاليت الأصوات المؤيدة والمعارضة لتلك الظاهرة مما دفع العديد من الباحثين للبحث عن مدي أخلاقيات المحاسبة الإبداعية في ظل وجهات النظر المتباينة فيما يسمى "بالمنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية". المحاسبة كعلم اجتماعي هدفه الأساسي هو خدمة مستخدمي القوائم المالية في تقديم معلومات تتميز بالمصداقية والنزاهة بحيث يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، فمن المتعارف عليه أن كل المداخل النظرية للمحاسبة لها جانب أخلاقي يركز على ثلاث مبادئ أخلاقية هي كالاتي: (المخيزم، 2008: 21)

(1) العدالة Justice :- وتعني أن يكون هناك معايير وأسس عادلة للمعاملة بين كل الأطراف المستفيدة.

(2) الصدق Truth :- ويعني المطابقة للحقيقة .

(3) عدم التحيز Fairness :- ويعني القيام بإعداد التقارير المحاسبية بطريقة تخدم جميع فئات مستعملي المعلومات المحاسبية، دون تغليب فئة على حساب الفئات الأخرى .

وإن عدم الالتزام بهذه المبادئ يعتبر سلوك مهني لا أخلاقي، أي خروج المحاسب على مقتضيات الأمانة وأداء وظيفته بالشكل الذي يخل بالثقة التي يوليها مستخدمي القوائم المالية، كما في حالة التزوير أو تغير السجلات أو الاختلاس أو حذف أو إلغاء نتائج العمليات من السجلات، أو تسجيل عمليات وهمية، أو عدم الارتباط السليم بالقواعد المحاسبية وغيرها، سواء لمنفعة خاصة أو بهدف الانحياز لمصلحة طائفة بعينها عند إعداد وعرض المعلومات المفصح عنها بالقوائم المالية بما يتعارض مع اعتبارات الموضوعية والاستقلال المهني (Aendriken,1992:7) .

إن هناك تباين واضح في الآراء حول مدى سلبية أو ايجابية تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، وإن الرأيين لهما من يدافع عنهما ولهما وجهة نظر وحجج مؤثرة، الأمر الذي يقود إلى السؤال عن مدى أخلاقية تلك الأساليب والممارسات؟، إذ يرى بعض الباحثين إن استخدام معيار التعمد بما يحمله من نوايا كأساس للحكم على الجانب الأخلاقي لأي تصرف أو ممارسة من جانب الإدارة إلى إمكانية الفصل والتمييز بين الدوافع المختلفة في تحكم سلوك الإدارة، فقد تلجأ الإدارة إلى التغيير في القواعد المحاسبية المطبقة بهدف تحقيق معلومات أكثر ملائمة أو تحقيق نمو واستقرار للوحدة الاقتصادية، وبذلك يعتبر سلوكاً كفاء، وقد تستهدف الإدارة تحقيق أهداف أو مصالح ذاتية فيعد سلوكاً انتهازياً لا أخلاقياً (البارودي، 202: 101)، 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 :- (المخيزم، 2008: 22)

(1) أن يحقق الأسلوب المستعمل تعديلاً في رقم الدخل دون أن يزج في أعمال غير مرغوب فيها.

(2) ألا يحتاج الأسلوب المستخدم إلى القيام بعمليات فعلية مع أطراف خارجية أخرى.

(3) أن يتفق الأسلوب المستخدم مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

(4) أن تستمر الوحدة الاقتصادية في استخدامه خلال مجموعة من الفترات المتتالية.

ويرى الباحث إن توفر تلك الخصائص في الأساليب المحاسبية والتي من ضمنها عملية الاختيار المحاسبي تزيد من حيادية ونزاهة المعلومات المحاسبية من جهة، ومن جهة أخرى تزيد من مصداقيتها وملاءمتها بالشكل الذي يؤثر على درجة جودتها ومنفعتيها لمستخدميها والذي يمثل الهدف النهائي لإنتاج المعلومات المحاسبية، وبعبارة أخرى،

فيمكن القول إن هناك علاقة إيجابية بين النواحي الأخلاقية للممارسات المحاسبية ومستوى جودة المعلومات المحاسبية وبالتالي المنفعة المرجوة منها.

المبحث الثالث: ممارسات المحاسبة الإبداعية

1.3 ممارسات المحاسبة الإبداعية الخاصة بالمصروفات Exerting of Creative Accounting Specially in Expenses :-
تعرف المصروفات بأنها التدفقات النقدية الخارجة من الوحدة الاقتصادية وأي نقص في موجوداتها أو زيادة في التزاماتها تحدث خلال فترة معينة نتيجة لإنتاج وبيع السلع أو تقديم الخدمات للآخرين (Libby,et.al.,1996:107) وبذلك فهي انخفاضات في قيمة الموجودات أو زيادات في قيمة المطلوبات أو حقوق المالكين التي تمثل كلفة استنفاد السلع أو الخدمات من قبل الوحدة بهدف تحقيق إيراد للفترة الحالية (العبد الله، 2000: 380)، وفي كل فترة محاسبية سوف تتحمل الوحدة الاقتصادية نفقات للحصول على السلع والخدمات من الآخرين، فإذا ما استنفدت هذه السلع والخدمات في أنشطة وعمليات الوحدة خلال ذات الفترة فإنها تسجل كمصروفات، أما إذا لم تستنفذ خلال الفترة فيتم تسجيلها كموجودات مثل الموجودات الثابتة، والمخزون السلعي، والمصروفات المدفوعة مقدماً، أي عندما تستنفذ تلك الموجودات في الفترة المحاسبية فإنها تسجل كمصروفات مثل اندثار الموجودات الثابتة، تكلفة البضاعة المباعة، مصاريف الإعلان، وغيرها (حماد، 2006: 486).

وهناك بعض ممارسات المحاسبة الإبداعية الخاصة بالمصروفات التي من الممكن إتباعها في الوحدات الاقتصادية بغرض تخفيضها وتضخيم الأرباح على غير الحقيقة، وهي كالآتي:-

(1) تأجيل تسجيل مصروفات فترة معينة لفترة لاحقة: ويتم ذلك من خلال قيام بعض الوحدات الاقتصادية بتأجيل تسجيل بعض المصروفات التي تحصل في نهاية السنة إلى السنة اللاحقة، ويترتب على ذلك تضخيم أرباح الفترة المحاسبية الحالية على حساب تخفيض أرباح الفترة اللاحقة، (بديع، 2010: 8).

(2) الإسراع بتسجيل مصروفات تخص فترة لاحقة: فمثلاً تقوم بعض الوحدات الاقتصادية في نهاية السنة المالية بشراء قرطاسيه ومطبوعات (سجلات ومستندات) أو منظفات أو أدوات ومواد أخرى يتم استعمالها في السنة المالية اللاحقة وتم تسجيلها في السنة الحالية، الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض أرباح الفترة الحالية وتضخيم أرباح الفترة اللاحقة.

(3) تقييم المخزون السلعي في نهاية الفترة بأقل من اللازم: في حالة انخفاض الأسعار تقوم بعض الوحدات الاقتصادية باتباع طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً LIFO في تقييم كلفة البضاعة المباعة ومخزون آخر المدة، مما يدل على تقييم كلفة البضاعة المباعة بأحدث الأسعار ومخزون آخر المدة بأقدم الأسعار، الأمر الذي يؤدي إلى

تكلفة بضاعة مبيعة بأعلى قيمة ومخزون آخر المدة بقيمة أقل، وعلى العكس في حالة ارتفاع الأسعار الأسعار، مما يساعد في التلاعب بأرقام مجمل الربح وصافي الربح.

(4) تقييم المخزون السلي في نهاية الفترة بأكثر من اللازم: . في حالة ارتفاع الأسعار تقوم بعض الوحدات الاقتصادية باتباع طريقة الوارد أولاً صادر أولاً FIFO في تقييم تكلفة البضاعة المبيعة ومخزون آخر المدة، الأمر الذي يعني تقييم تكلفة البضاعة المبيعة بأقدم الأسعار ومخزون آخر المدة بأحدث الأسعار، مما يؤدي إلى تكلفة بضاعة مبيعة أقل ومخزون آخر المدة بقيمة عالية، وعلى العكس في حالة انخفاض الأسعار، الأمر الذي يساعد المحاسب في التلاعب بأرقام مجمل الربح وبالتالي التأثير على المبلغ النهائي لصافي الربح.

(5) تخفيض الديون المشكوك في تحصيلها: . إن بعض الوحدات الاقتصادية تقوم ببيع جزء من مبيعاتها بالآجل، وفي تأريخ البيع يتم تسجيلها بحسابات المدينين، فإذا تبين أن بعض حسابات المدينين لا يمكن تحصيلها في تاريخ استحقاقها فإنه يتم تقدير قيمة الديون المشكوك في تحصيلها وتكوين مخصص لذلك مقابل تحميل هذه القيمة التقديرية على المصروفات، وتقوم بعض الوحدات بتغيير طريقة احتساب هذه المخصصات بتخفيضها بغرض تخفيض المصروفات المرتبطة بها وبالتالي زيادة أرباح الفترة الحالية على غير الحقيقة (حماد، 2006: 490)، ومما تجدر الإشارة إليه إن هناك ثلاث طرق لاحتساب هذه المخصصات وهي الاحتساب على أساس نسبة مئوية من رصيد المدينون في نهاية الفترة، والاحتساب على أساس نسبة مئوية من المبيعات الآجلة، والاحتساب على أساس عمر أو فترة الدين .

(6) زيادة الديون المشكوك في تحصيلها: . تقوم بعض الوحدات بتغيير طريقة احتساب مخصص الديون المشكوك في تحصيلها وذلك بهدف زيادتها من أجل زيادة المصروفات المرتبطة بها وبالتالي تخفيض أرباح الفترة الحالية على غير الحقيقة.

(7) عدم تسجيل الانخفاض الدائم في قيمة الموجودات الثابتة وغير الملموسة: . تسجل الموجودات الثابتة بالميزانية بالتكلفة التاريخية مخصصاً منها الاندثار المتراكم، فإذا حدث انخفاض دائم في قيمة الموجودات بسبب التقادم التكنولوجي أو الانخفاض الدائم في طاقتها الإنتاجية مثلاً، فإنه يجب تخفيض قيمتها مقابل تسجيل خسارة بقيمة هذا الانخفاض، وقد لا تقوم بعض الوحدات الاقتصادية بتخفيض قيمة الموجودات على الرغم من توافر الشروط اللازمة لذلك، وبالتالي تخفض من قيمة مصروفاتها وخسائرها وتزيد من قيمة أرباحها على غير الحقيقة (الراوي، 2007: 88) .

1.3 ممارسات المحاسبة الإبداعية الخاصة بالإيرادات Exerting of Creative Accounting Specially in Revenues :-

يمكن تعريف الإيرادات بأنها التدفقات الداخلة الإجمالية من المنافع الاقتصادية خلال الفترة والناشئة ضمن الأنشطة الاعتيادية للوحدة الاقتصادية، عندما ينجم عنها زيادات في حقوق الملكية عدا تلك الزيادات المتعلقة بمساهمات أصحاب حقوق الملكية (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 1999: 346)، أي إنها الزيادة الإجمالية في حقوق المالكين والناجمة من بيع السلع وتقديم الخدمات المتعلقة بالعمليات التجارية للوحدة الاقتصادية (Weygandt, et.al., 1995: 15)، ويرى الشيرازي بأنه يمكن النظر إلى الإيراد من ثلاث جهات نظر مختلفة وهي كالآتي :- (الشيرازي، 1990: 287)

- المفهوم الأول: - الإيراد هو تدفق من القيم داخل إلى الوحدة الاقتصادية Inflow نتيجة قيامها بأداء نشاطها خلال فترة معينة.
 - المفهوم الثاني: - الإيراد هو تدفق من القيم خارج من الوحدة الاقتصادية Outflow متمثل بقيمة السلع أو الخدمات التي تم تبادلها مع الغير.
 - المفهوم الثالث: - هنا ينظر إلى الإيراد على أنه كل ما يسفر عن النشاط الإنتاجي خلال فترة معينة، وعلى ذلك فإن الإيراد يتمثل في كل ما يتولد من قيم سواء كان ذلك في شكل سلع وخدمات وسواء تم تبادل هذه السلع أو لم يتم تداولها خلال الفترة.
- ويؤكد الشيرازي على إن المفهوم الثالث يعتبر هو الأفضل وذلك لأنه يعالج طبيعة الإيراد دون التقيد بطريقة معينة من طرق القياس أو توقيت معين للاعتراف به (الشيرازي، 1990: 288).
- وهناك بعض ممارسات المحاسبة الإبداعية الخاصة بالإيرادات التي من الممكن إتباعها في الوحدات الاقتصادية، وهي كالآتي:-

- 1) تغيير توقيت الاعتراف بالإيراد :- طبقاً لمبادئ ومعايير المحاسبة يتم الاعتراف بالإيراد أي إثباته وتسجيله بالدفاتر المحاسبية والقوائم المالية عندما يتم تحقيقه واكتسابه، ويتم التحقق من الإيراد عندما يتم تبادل السلع (أو الخدمات) بالنقدية أو أصول أخرى، أي تعد الإيرادات قابلة للتحقق عندما تكون الموجودات المستلمة قابلة للتحويل إلى النقدية أي عند تحصيلها، ويعد الإيراد مكتسباً عندما يتم تسليم السلعة أو تقديم الخدمة، وعادة ما تكون لحظة البيع النقطة التي يتم فيها قياس الإيرادات بطريقة موضوعية متمثلة في سعر البيع وهناك استثناءات لها، حيث يتم الاعتراف بالإيراد خلال الإنتاج أو في نهاية الإنتاج أو عند استلام النقدية (بشتاوي وأبو خزنة، 2004: 10). وقد تؤدي بعض الممارسات المحاسبية الإبداعية إلى الاعتراف بالإيراد في

فترة محاسبية معينة على الرغم من عدم توافر شروط الاعتراف به، ومن بين تلك الممارسات ما يأتي: -
(الراوي، 2007: 84)

أ - تسجيل إيرادات الفترة المحاسبية المنتهية عن عمليات بيع تمت في الفترة التالية : في بعض الأحيان يقوم المحاسبين بالوحدات الاقتصادية بتسجيل إيرادات بالفترة المحاسبية المنتهية عن بعض عمليات البيع التي تتم في الفترة التالية، وذلك بهدف تضخيم إيرادات الفترة المنتهية وأرباحها كي تتفق مع ما قد تكون قد أعلنته الوحدة الاقتصادية من توقعات في هذا الشأن، ويتم ذلك عن طريق التلاعب في تواريخ المستندات وسجلات شحن البضاعة المباعة خلال الفترة المحاسبية التالية، كي تظهر أنه قد تم شحنها إلى الزبائن خلال هذه الفترة ويتم تسجيلها كإيرادات عنها (لطفي، 2005 : 69) .

ب - تسجيل إيرادات عن عمليات البيع غير التامة: قيام المسؤولين في بعض الوحدات الاقتصادية بالاتفاق مع بعض كبار الزبائن وتجار الجملة بإرسال أوامر شراء بكميات كبيرة دون التزامهم باستلام تلك البضاعة أو تحملهم المسؤولية عنها، وتسجل الوحدة البضاعة كمبيعات على الرغم من عدم تسليمها للزبائن، وأحياناً تقوم بشحنها لمخازن سرية وتسجل بمستندات الشحن وأنه قد تم شحن وتسليم البضاعة للزبائن (حماد، 2006 : 483) .

ت - تسجيل إيرادات عن عمليات بيع بضاعة الأمانة: ويتم بقيام المسؤولين في الوحدة الاقتصادية بشحن كميات كبيرة من البضائع قبل نهاية الفترة المحاسبية إلى وكلاء البيع، وتسجيل تلك البضاعة كمبيعات على الرغم من أنه لم يتم بيعها للزبائن، وما زالت طرف الوكلاء على سبيل الأمانة، ويحق للوكلاء أعادتها للوحدة في وقت لاحق إذا لم يتم بيعها، وبالتالي فإنها ما زالت مملوكة للوحدة الاقتصادية ولا يجب تسجيلها كمبيعات (حماد، 2006 : 483) .

(2) تعديل شروط البيع الأصلية باتفاقات سرية: وذلك عن طريق قيام المسؤولين في بعض الوحدات الاقتصادية بإبرام عقود بيع مع بعض الزبائن وتسليمهم البضاعة وتسجيلها كمبيعات، وفي الوقت ذاته، يتم الاتفاق مع هؤلاء الزبائن سراً (شفهياً أو كتابياً) على إعطائهم الحق في رفض البضاعة المستلمة في وقت لاحق أو الحق في المفاوضة لتخفيض أسعار البيع المثبتة بالعقود الأصلية، وبالتالي فقد تم تضخيم الإيرادات بعمليات بيع غير تامة أو بأسعار بيع مغالى فيها الأمر الذي يؤدي في النهاية إلى تضخيم أرباح الوحدة الاقتصادية.

(3) تسجيل الإيرادات بأكثر من قيمتها : تسمح بعض الوحدات لكبار الزبائن وتجار الجملة الحق في رد البضاعة المباعة أو استبدالها خلال فترة معينة، وتقوم الوحدة في نهاية كل فترة بتكوين مخصص لقيمة المردودات والمرتجعات المتوقعة من مبيعات الفترة، ويقوم بعض المسؤولين في الوحدة الاقتصادية بالتلاعب في تقدير قيمة

المخصص اللازم بالتواطؤ مع بعض الزبائن ليقوموا بإبلاغ الوحدة بكمية أقل من المخزون الموجود لديهم في نهاية الفترة مع احتفاظهم بالحق في رد البضاعة فيما بعد دون التقيّد بالكمية التي سبق إبلاغها للوحدة الاقتصادية، وبالتالي يتم تقدير مخصص المردودات والمرتجعات بأقل مما يجب .

4) تسجيل الإيرادات بأقل من قيمتها: - تقوم الوحدة في نهاية كل فترة بتكوين مخصص لقيمة المردودات والمرتجعات المتوقعة من مبيعاتها، ويتطلب هذا تقدير قيمة البضاعة، إذ يسمح ذلك بالتلاعب في تقدير قيمة المخصص المطلوب من خلال تواطؤ بعض الزبائن مع بعض المسؤولين بالوحدة الاقتصادية للإبلاغ بكمية أقل من المخزون الموجود لديهم في نهاية الفترة مع احتفاظهم بالحق في رد البضاعة فيما بعد دون التقيّد بالكمية التي سبق الإبلاغ عنها، وبالتالي يتم تقدير مخصص المردودات والمرتجعات بأكثر مما يجب (حماد، 2006: 486) .

المبحث الرابع: تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية

1.4 تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل Effect the Exerting of Creative Accounting on Income
-: Statement

من خلال قائمة الدخل يتم بيان نتائج الأعمال عن طريق تحديد صافي الربح الدوري والإفصاح عن مكوناته الرئيسية وذلك بهدف المساعدة في تقييم التدفقات الداخلية Income Flow الحالية (التاريخية) واستخدام نتائج هذا التقييم لأغراض التنبؤ بالتدفقات الداخلية المستقبلية وإمكانات تحويل هذه التدفقات الداخلية إلى تدفقات نقدية Cash Flow، ويمكن إعداد قائمة الدخل طبقاً لأحد مفهومين أساسيين للربح المحاسبي وهما كالآتي: - (الشيرازي، 1990: 211)

1) مفهوم الربح من العمليات الجارية أو من النشاط التشغيلي Current Operating .

2) مفهوم الربح الشامل Inclusive or Comprehensive .

إن المفهوم الأول يشير إلى إن قائمة الدخل تتضمن العناصر التي تعتبر عادية ومتكررة والتي تتعلق بنشاط الفترة الحالية، وبالتالي فإن أي عناصر غير عادية Unusual أو غير متكررة Infrequent أو تتعلق بنشاط فترات أخرى يتم استبعادها عن تحديد صافي الربح الجاري للفترة الحالية، إما المفهوم الثاني فيشير إلى إن قائمة الدخل تتضمن كافة العمليات والأحداث والظروف التي أدت إلى تغيير حقوق الملكية خلال الفترة، وقد اختلفت الآراء حول أفضلية أي من المفهومين، وترى جمعية المحاسبة الأمريكية إن المفهوم الثاني هو الأفضل، إما مجمع المحاسبين والمراقبين الأمريكي فيؤيد المفهوم الأول، ومما تجدر الإشارة إليه إن التوصيات المحاسبية المعاصرة تأخذ بالجمع بين المفهومين (الشيرازي، 1990: 212-213) .

وأيضاً كان المفهوم المتبع في إعداد قائمة الدخل فإن هناك بعضاً من ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تؤثر على المعلومات الواردة في هذه القائمة، وهي كالآتي: -

- (1) تأجيل تسجيل مصروفات فترة معينة لفترة لاحقة يؤدي إلى تخفيض مصروفات الفترة الحالية وبالتالي زيادة مبلغ صافي الربح في السنة الحالية والعكس في السنة اللاحقة.
- (2) الإسراع بتسجيل مصروفات تخص فترة لاحقة يؤدي إلى زيادة مصروفات الفترة الحالية وبالتالي تخفيض مبلغ صافي الربح والعكس في السنة اللاحقة.
- (3) تقييم المخزون السلعي في نهاية الفترة بأقل من اللازم يؤدي إلى زيادة كلفة البضاعة المباعة وبالتالي تخفيض مبلغ مجمل الربح وصافي الربح للسنة الحالية، إما التأثير في السنة اللاحقة (باعتباره بضاعة أول المدة للسنة اللاحقة) فيؤدي إلى العكس من ذلك، أي تخفيض كلفة البضاعة المباعة وزيادة كل من مجمل الربح وصافي الربح.
- (4) تقييم المخزون السلعي في نهاية الفترة بأكثر من اللازم يؤدي إلى تخفيض كلفة البضاعة المباعة وبالتالي زيادة مبلغ مجمل الربح وصافي الربح للسنة الحالية، إما التأثير في السنة اللاحقة (باعتباره بضاعة أول المدة للسنة اللاحقة) فيؤدي إلى العكس من ذلك، أي زيادة كلفة البضاعة المباعة وتخفيض كل من مجمل وصافي الربح.
- (5) تخفيض الديون المشكوك في تحصيلها يؤدي إلى تخفيض مصروفات الفترة الحالية وبالتالي زيادة مبلغ صافي الربح في السنة الحالية والعكس في السنة اللاحقة.
- (6) زيادة الديون المشكوك في تحصيلها يؤدي إلى زيادة مصروفات الفترة الحالية وبالتالي تخفيض مبلغ صافي الربح والعكس في السنة اللاحقة.
- (7) عدم تسجيل الانخفاض الدائم في قيمة الموجودات الثابتة وغير الملموسة يؤدي إلى تخفيض مصروفات الفترة الحالية وبالتالي زيادة مبلغ صافي الربح في السنة الحالية.
- (8) تسجيل إيرادات الفترة المحاسبية المنتهية عن عمليات بيع تمت في الفترة التالية يؤدي إلى زيادة الإيرادات وبالتالي زيادة كل من مجمل وصافي الربح للسنة الحالية، والعكس في السنة اللاحقة.
- (9) تسجيل إيرادات عن عمليات البيع غير التامة يؤدي إلى زيادة الإيرادات وبالتالي زيادة كل من مجمل الربح وصافي الربح للسنة الحالية.
- (10) تسجيل إيرادات عن عمليات بيع بضاعة الأمانة يؤدي إلى زيادة الإيرادات وبالتالي زيادة كل من مجمل الربح وصافي الربح للسنة الحالية.

11) تعديل شروط البيع الأصلية باتفاقات سرية يؤدي إلى تضخيم أو تخفيض الإيرادات بعمليات بيع غير تامة أو بأسعار بيع مغالى فيها وذلك بحسب الشروط التي تم وضعها، فإذا تم تسجيل هذه العمليات فيؤدي الأمر إلى تضخيم أو تخفيض الإيرادات.

12) تسجيل الإيرادات بأكثر من قيمتها يؤدي إلى زيادة الإيرادات وبالتالي زيادة كل من مجمل الربح وصافي الربح للسنة الحالية.

13) تسجيل الإيرادات بأقل من قيمتها يؤدي إلى تخفيض الإيرادات وبالتالي تخفيض كل من مبلغ مجمل الربح ومبلغ صافي الربح للسنة الحالية.

ويلاحظ مما سبق، إن ممارسات المحاسبة الإبداعية تؤثر على مصداقية المعلومات الواردة في قائمة الدخل وذلك لأنها تظهر كل من المصاريف والإيرادات وكلفة البضاعة المباعة ومجمل الربح وصافي الربح على غير مبالغها الحقيقية، الأمر الذي يؤدي إلى تضليل المعلومات الواردة في هذه القائمة مما يؤثر سلباً على القرارات التي يتخذها بعض الأطراف وخاصة الذين هم من خارج الوحدة الاقتصادية.

2.4 تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي Effect the Exerting of Creative Accounting on Cash Flow Statement :-

لغرض استكمال متطلبات الإفصاح المحاسبي فقد لجأت بعض الوحدات الاقتصادية إلى إعداد قائمة التدفق النقدي المتضمنة التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية والأنشطة التمويلية والأنشطة الاستثمارية وذلك بهدف مساعدة المستثمرين والمقرضين وغيرهم في المجالات الآتية :- (الشيرازي، 1990: 226)

1) التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية.

2) التقييم الارتدادي Feedback للتدفقات النقدية الحالية (التاريخية).

3) تقييم قدرة الوحدة الاقتصادية على إجراء توزيعات الأرباح ومقابلة متطلبات الاستثمار والتوسع.

4) تحديد مصادر الاختلاف بين صافي الدخل وصافي التدفقات النقدية.

ويتم الإفصاح عن التدفقات النقدية من العمليات التشغيلية للوحدة الاقتصادية إلى جانب العمليات الأخرى (التمويلية والاستثمارية) بإحدى طريقتين هما :- (Mashkoor, 2011: 257)

1) الطريقة المباشرة Direct method :- طبقاً للطريقة المباشرة تظهر مكونات التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية الداخلة والخارجة بشكل تفصيلي لكل من المقبوضات والمدفوعات وكذلك صافي التدفقات النقدية .

(2) الطريقة غير المباشرة Indirect method : طبقاً لهذه الطريقة يتم البدء بصافي الدخل الظاهر في قائمة الدخل ويتم تعديله ببعض التسويات اللازمة للوصول إلى صافي التدفقات النقدية من العمليات التشغيلية، وسميت بالطريقة غير المباشرة نظراً لأنها تبدأ بصافي الدخل وفقاً لأساس الاستحقاق ثم تحويله بعد ذلك إلى الأساس النقدي، كما إنها إلى جانب صافي الدخل تظهر التغيرات في بعض الحسابات الخاصة بقائمة المركز المالي ذات العلاقة بالأنشطة التشغيلية.

وتلقى الطريقة المباشرة تشجيعاً وتأييداً من قبل مجلس معايير المحاسبة الأمريكي وذلك بسبب سهولة فهمها واستيعابها من قبل المستخدمين للقوائم المالية وكذلك التأكيد على المصدر الأساسي للتدفقات النقدية من المصادر طويلة الأجل الخاصة بالأنشطة التشغيلية وزيادة أهمية إجمالي النقدية الواردة من الدخل وإجمالي النقدية الخارجة للمصروفات عن صافي التدفقات النقدية لكل من المستثمرين والمقترضين فضلاً عن وضوح مصادر التدفقات النقدية لكل من الأنشطة التشغيلية والتمويلية والاستثمارية بشكل ثابت من فترة لأخرى وذلك بعكس الطريقة غير المباشرة التي تظهر التدفقات النقدية الواردة والصادرة لكل من الأنشطة التمويلية والاستثمارية حسب المصدر ولا تظهر ذلك بالنسبة للأنشطة التشغيلية بالإضافة إلى بساطة العمليات الحسابية المستخدمة في إعداد القائمة في ظل استخدام هذه الطريقة (شلتوت، 1992: 14).

وقد بين مسح ميداني لـ 600 شركة في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1995 إن 585 شركة تستخدم الطريقة غير المباشرة (حوالي 97.5%) وإن 15 شركة فقط استخدمت الطريقة المباشرة (Ramanth, 2010:35). كما ويفضل بعض الباحثين الطريقة غير المباشرة في عرض الأنشطة التشغيلية وذلك لعدة أسباب أهمها إن الطريقة غير المباشرة توفر ربطاً مفيداً بين قائمة التدفقات النقدية وقائمة الدخل وقائمة المركز المالي، كما إنها أقل تكلفة من الطريقة المباشرة فضلاً عن إن مستخدمي القوائم المالية على علم ودراية بهذه الطريقة، وبالنسبة للشركات التي تستخدم الطريقة المباشرة فإنها تكون مطالبة بالإفصاح بصورة مستقلة عن التغيرات في المخزون وحسابات المدينون والدائنون لتوفيق الربح مع صافي التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل وكذلك فيجب أن يتم الإفصاح عن الفوائد المدفوعة بخلاف الفوائد التي رسمت إلى أصل القرض وكذلك الضرائب المدفوعة في مكان آخر بالقوائم المالية أو في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية (Robert, 2006:11).

ومما كانت الطريقة المتبعة في إعداد قائمة التدفق النقدي فإن هناك بعضاً من ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تؤثر على المعلومات الواردة في هذه القائمة، وهي كالآتي:-

- (1) تأجيل تسجيل مصروفات فترة معينة لفترة لاحقة يؤدي إلى تخفيض مصروفات الفترة الحالية وبالتالي زيادة مبلغ صافي الربح في السنة الحالية مما يؤدي إلى زيادة التدفقات النقدية الداخلة من العمليات التشغيلية والعكس في السنة اللاحقة.
- (2) الإسراع بتسجيل مصروفات تخص فترة لاحقة يؤدي إلى زيادة مصروفات الفترة الحالية وبالتالي تخفيض مبلغ صافي الربح مما يؤدي إلى تخفيض التدفقات النقدية الداخلة من العمليات التشغيلية والعكس في السنة اللاحقة.
- (3) تقييم المخزون السلعي في نهاية الفترة بأقل من اللازم يؤدي إلى زيادة كلفة البضاعة المباعة وبالتالي تخفيض مبلغ مجمل الربح وصافي الربح للسنة الحالية، مما يؤدي إلى تخفيض التدفقات النقدية الداخلة من العمليات التشغيلية، إما التأثير في السنة اللاحقة (باعتبار البضاعة هي بضاعة أول المدة للسنة اللاحقة) فيؤدي إلى العكس من ذلك، أي تخفيض كلفة البضاعة المباعة وزيادة كل من مجمل الربح وصافي الربح مما يؤدي إلى زيادة التدفقات النقدية الداخلة من العمليات التشغيلية.
- (4) تقييم المخزون السلعي في نهاية الفترة بأكثر من اللازم يؤدي إلى تخفيض كلفة البضاعة المباعة وبالتالي زيادة مبلغ مجمل الربح وصافي الربح للسنة الحالية، مما يؤدي إلى زيادة التدفقات النقدية الداخلة من العمليات التشغيلية، إما التأثير في السنة اللاحقة (باعتبار البضاعة هي بضاعة أول المدة للسنة اللاحقة) فيؤدي إلى العكس من ذلك، أي زيادة كلفة البضاعة المباعة وتخفيض كل من مجمل الربح وصافي الربح، مما يؤدي إلى تخفيض التدفقات النقدية الداخلة من العمليات التشغيلية.
- (5) تخفيض الديون المشكوك في تحصيلها يؤدي إلى تخفيض مصروفات الفترة الحالية وبالتالي زيادة مبلغ صافي الربح في السنة الحالية مما يؤدي إلى زيادة التدفقات النقدية الداخلة من العمليات التشغيلية والعكس في السنة اللاحقة.
- (6) زيادة الديون المشكوك في تحصيلها يؤدي إلى زيادة مصروفات الفترة الحالية وتخفيض مبلغ صافي الربح مما يؤدي إلى تخفيض التدفقات النقدية الداخلة من العمليات التشغيلية والعكس في السنة اللاحقة.
- (7) عدم تسجيل الانخفاض الدائم في قيمة الموجودات الثابتة وغير الملموسة يؤدي إلى تخفيض مصروفات الفترة الحالية وبالتالي زيادة مبلغ صافي الربح في السنة الحالية مما يؤدي إلى زيادة التدفقات النقدية الداخلة من العمليات التشغيلية.
- (8) تسجيل إيرادات الفترة المحاسبية المنتهية عن عمليات بيع تمت في الفترة التالية يؤدي إلى زيادة الإيرادات وبالتالي زيادة كل من مجمل الربح وصافي الربح للسنة الحالية مما يؤدي إلى زيادة التدفقات النقدية

الداخلية من العمليات التشغيلية، وعلى العكس من ذلك في السنة اللاحقة فيتم تخفيض التدفقات النقدية الداخلة من العمليات التشغيلية عن مبالغها الحقيقية.

(9) تسجيل إيرادات عن عمليات البيع غير التامة يؤدي إلى زيادة الإيرادات وبالتالي زيادة كل من مجمل الربح وصافي الربح للسنة الحالية مما يؤدي إلى زيادة التدفقات النقدية الداخلة من العمليات التشغيلية.

(10) تسجيل إيرادات عن عمليات بيع بضاعة الأمانة يؤدي إلى زيادة الإيرادات وبالتالي زيادة كل من مجمل الربح وصافي الربح للسنة الحالية مما يؤدي إلى زيادة التدفقات النقدية الداخلة من العمليات التشغيلية.

(11) تعديل شروط البيع الأصلية باتفاقات سرية يؤدي إلى تضخيم أو تخفيض الإيرادات بعمليات بيع غير تامة أو بأسعار بيع مغالى فيها وذلك بحسب الشروط التي تم وضعها، فإذا تم تسجيل هذه العمليات فيؤدي الأمر إلى تضخيم أو تخفيض الإيرادات الأمر الذي يؤدي إلى زيادة أو تخفيض التدفقات النقدية الداخلة من العمليات التشغيلية.

(12) تسجيل الإيرادات بأكثر من قيمتها يؤدي إلى زيادة الإيرادات وبالتالي زيادة كل من مجمل الربح وصافي الربح للسنة الحالية مما يؤدي إلى زيادة التدفقات النقدية الداخلة من العمليات التشغيلية عن مبالغها الحقيقي.

(13) تسجيل الإيرادات بأقل من قيمتها يؤدي إلى تخفيض الإيرادات وبالتالي تخفيض كل من مبلغ مجمل الربح ومبلغ صافي الربح للسنة الحالية مما يؤدي إلى تخفيض التدفقات النقدية الداخلة من العمليات التشغيلية.

ويلاحظ مما سبق، إن ممارسات المحاسبة الإبداعية تؤثر على مصداقية المعلومات الواردة في قائمة التدفق النقدي وذلك لأنها تظهر كل من التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من العمليات التشغيلية على غير مبالغها الحقيقية، إما فيما يخص الأنشطة التمويلية والاستثمارية فأن تأثير ممارسات الإبداعية يكون عليها ضئيل جداً، وبذلك فيمكن القول إن هذه الممارسات تؤدي إلى تضليل المعلومات الواردة في قائمة التدفق النقدي مما يؤثر سلباً على القرارات التي يتخذها بعض الأطراف خارج الوحدة الاقتصادية.

3.4 تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي Effect the Exerting of Creative Accounting on Balance Sheet :-

تمثل قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية) تصوير للوضع المالي أو الحالة المالية للوحدة الاقتصادية في لحظة زمنية معينة (وهي تاريخ إعدادها)، وعليه فإن محتويات قائمة المركز المالي هي عناصر لحظية وتعرف محاسبياً بمصطلح الأرصدة Stocks تمييزاً لها عن التدفقات أو التيارات Flows التي تمثل مكونات القوائم المالية الأخرى (قائمة الدخل وقائمة التدفق النقدي)، ولذلك فإنه يمكن تقسيم عناصر القوائم المالية إلى ثلاث مجموعات، وهي كالآتي :- (الشيرازي، 1990: 215-216)

- (1) الأرصدة: . وتشمل عناصر الموجودات والمطلوبات وحقوق الملكية، ويتم الإفصاح عنها في قائمة المركز المالي.
 - (2) تدفقات دخليه: . وتشمل عناصر الإيرادات والمصروفات، ويتم الإفصاح عنها في قائمة الدخل.
 - (3) تدفقات نقدية: . وتشمل عناصر المتحصلات والمدفوعات، ويتم الإفصاح عنها في قائمة التدفق النقدي.
- ومما سبق، يمكن استنتاج إن التغيير الذي يحصل في قائمة الدخل وقائمة التدفق النقدي فإنه يؤدي إلى تغيير في قائمة المركز المالي، وبالتالي فإن ممارسات المحاسبة الإبداعية المؤثرة في عناصر قائمة الدخل وعناصر قائمة التدفق النقدي فإنها ستؤثر أيضاً على عناصر قائمة المركز المالي، وفيما يلي بيان لتأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي:-
- (1) تأجيل تسجيل مصروفات فترة معينة لفترة لاحقة يؤدي إلى تخفيض مصروفات الفترة الحالية وبالتالي زيادة مبلغ صافي الربح في السنة الحالية مما يؤدي إلى إن الميزانية العمومية ستظهر بأكبر من حقيقتها (مركز مالي مضخم)، والعكس في السنة اللاحقة.
 - (2) الإسراع بتسجيل مصروفات تخص فترة لاحقة يؤدي إلى زيادة مصروفات الفترة الحالية وبالتالي تخفيض مبلغ صافي الربح مما يؤدي إلى إن الميزانية العمومية ستظهر بأقل من حقيقتها، والعكس في السنة اللاحقة.
 - (3) تقييم المخزون السلعي في نهاية الفترة بأقل من اللازم يؤدي إلى زيادة كلفة البضاعة المباعة وبالتالي تخفيض مبلغ مجمل الربح وصافي الربح للسنة الحالية مما يؤدي إلى إن الميزانية العمومية ستظهر بأقل من حقيقتها، إما التأثير في السنة اللاحقة (باعتباره بضاعة أول المدة للسنة اللاحقة) فيؤدي إلى العكس من ذلك، أي تخفيض كلفة البضاعة المباعة وزيادة كل من مجمل الربح وصافي الربح مما يؤدي إلى إن الميزانية العمومية ستظهر بأكبر من حقيقتها (مركز مالي مضخم).
 - (4) تقييم المخزون السلعي في نهاية الفترة بأكثر من اللازم يؤدي إلى تخفيض كلفة البضاعة المباعة وبالتالي زيادة مبلغ مجمل الربح وصافي الربح للسنة الحالية مما يؤدي إلى إن الميزانية العمومية ستظهر بأكبر من حقيقتها (مركز مالي مضخم)، إما التأثير في السنة اللاحقة (باعتباره بضاعة أول المدة للسنة اللاحقة) فيؤدي إلى العكس من ذلك، أي زيادة كلفة البضاعة المباعة وتخفيض كل من مجمل الربح وصافي الربح مما يؤدي إلى إن الميزانية العمومية ستظهر بأقل من حقيقتها.

- (5) تخفيض الديون المشكوك في تحصيلها يؤدي إلى تخفيض مصروفات الفترة الحالية وبالتالي زيادة مبلغ صافي الربح في السنة الحالية مما يؤدي إلى إن الميزانية العمومية ستظهر بأكبر من حقيقتها، والعكس في السنة اللاحقة.
 - (6) زيادة الديون المشكوك في تحصيلها يؤدي إلى زيادة مصروفات الفترة الحالية وبالتالي تخفيض مبلغ صافي الربح مما يؤدي إلى إن الميزانية العمومية ستظهر بأقل من حقيقتها، والعكس في السنة اللاحقة.
 - (7) عدم تسجيل الانخفاض الدائم في قيمة الموجودات الثابتة وغير الملموسة يؤدي إلى تخفيض مصروفات الفترة الحالية وبالتالي زيادة مبلغ صافي الربح في السنة الحالية مما يؤدي إلى إن الميزانية العمومية ستظهر بأكبر من حقيقتها.
 - (8) تسجيل إيرادات الفترة المحاسبية المنتهية عن عمليات بيع تمت في الفترة التالية يؤدي إلى زيادة الإيرادات وبالتالي زيادة مجمل وصافي الربح للسنة الحالية مما يؤدي إلى إن الميزانية العمومية ستظهر بأكبر من حقيقتها، وعلى العكس من ذلك في السنة اللاحقة فيتم تخفيض الإيرادات ومجمل وصافي الربح عن مبالغها الحقيقية مما يؤدي إلى إن الميزانية العمومية ستظهر بأقل من حقيقتها.
 - (9) تسجيل إيرادات عن عمليات البيع غير التامة يؤدي إلى زيادة الإيرادات وبالتالي زيادة كل من مجمل الربح وصافي الربح للسنة الحالية مما يؤدي إلى إن الميزانية العمومية ستظهر بأكبر من حقيقتها.
 - (10) تسجيل إيرادات عن عمليات بيع بضاعة الأمانة يؤدي إلى زيادة الإيرادات وبالتالي زيادة كل من مجمل الربح وصافي الربح للسنة الحالية مما يؤدي إلى إن الميزانية العمومية ستظهر بأكبر من حقيقتها.
 - (11) تعديل شروط البيع الأصلية باتفاقات سرية يؤدي إلى تضخيم أو تخفيض الإيرادات بعمليات بيع غير تامة أو بأسعار بيع مغالى فيها وذلك بحسب الشروط التي تم وضعها، فإذا تم تسجيل هذه العمليات فيؤدي الأمر إلى تضخيم أو تخفيض الإيرادات وبالتالي فإن الميزانية العمومية ستظهر بأكبر أو بأقل من حقيقتها.
 - (12) تسجيل الإيرادات بأكثر من قيمتها يؤدي إلى زيادة الإيرادات وبالتالي زيادة كل من مجمل الربح وصافي الربح للسنة الحالية مما يؤدي إلى إن الميزانية العمومية ستظهر بأكبر من حقيقتها.
 - (13) تسجيل الإيرادات بأقل من قيمتها يؤدي إلى تخفيض الإيرادات وبالتالي تخفيض كل من مبلغ مجمل وصافي الربح للسنة الحالية مما يؤدي إلى إظهار الميزانية العمومية بأقل من حقيقتها.
- وبالاعتماد على ما سبق فيمكن القول إن ممارسات المحاسبة الإبداعية تؤثر على مصداقية المعلومات الواردة في قائمة المركز المالي وذلك لأن هذه الممارسات تؤدي إلى إن الميزانية العمومية ستظهر بأكبر أو بأقل من حقيقتها،

الأمر الذي يؤدي إلى تضليل المعلومات الواردة في هذه القائمة مما يؤثر سلباً على القرارات التي يتخذها مستعملي المعلومات المحاسبية الواردة فيها.

ويمكن توضيح ممارسات المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على القوائم المالية المتمثلة بقائمة الدخل وقائمة التدفق النقدي وقائمة المركز المالي للسنة الحالية من خلال الجدول (1).

جدول (1) ممارسات المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على القوائم المالية للسنة الحالية

ت	ممارسات المحاسبة الإبداعية	التأثير على قائمة الدخل	التأثير على قائمة التدفق النقدي	التأثير على قائمة المركز المالي
1	تأجيل تسجيل مصروفات فترة معينة لفترة لاحقة	تخفيض المصروفات، زيادة صافي الربح	زيادة التدفقات النقدية الداخلة من العمليات التشغيلية	إظهار الميزانية العمومية بأكثر من حقيقتها
2	الإسراع بتسجيل مصروفات تخص فترة لاحقة	زيادة المصروفات، تخفيض صافي الربح	تخفيض التدفقات النقدية الداخلة من العمليات التشغيلية	إظهار الميزانية العمومية بأقل من حقيقتها
3	تقييم المخزون السلعي في نهاية الفترة بأقل من اللازم	زيادة كلفة البضاعة المباعة، تخفيض مجمل الربح، زيادة صافي الربح	تخفيض التدفقات النقدية الداخلة من العمليات التشغيلية	إظهار الميزانية العمومية بأقل من حقيقتها
4	تقييم المخزون السلعي في نهاية الفترة بأكثر من اللازم	تخفيض كلفة البضاعة المباعة، زيادة مجمل الربح، زيادة صافي الربح	زيادة التدفقات النقدية الداخلة من العمليات التشغيلية	إظهار الميزانية العمومية بأكثر من حقيقتها
5	تخفيض الديون المشكوك في تحصيلها	تخفيض المصروفات، زيادة صافي الربح	زيادة التدفقات النقدية الداخلة من العمليات التشغيلية	إظهار الميزانية العمومية بأكثر من حقيقتها
6	زيادة الديون المشكوك في تحصيلها	زيادة المصروفات، تخفيض صافي الربح	تخفيض التدفقات النقدية الداخلة من العمليات التشغيلية	إظهار الميزانية العمومية بأقل من حقيقتها
7	عدم تسجيل الانخفاض الدائم في قيمة الموجودات الثابتة وغير الملموسة	تخفيض المصروفات، زيادة صافي الربح	زيادة التدفقات النقدية الداخلة من العمليات التشغيلية	إظهار الميزانية العمومية بأكثر من حقيقتها
8	تسجيل إيرادات الفترة المحاسبية المنتهية عن عمليات بيع تمت في الفترة التالية	زيادة الإيرادات، زيادة مجمل الربح، زيادة صافي الربح	زيادة التدفقات النقدية الداخلة من العمليات التشغيلية	إظهار الميزانية العمومية بأكثر من حقيقتها
9	تسجيل إيرادات عن عمليات	زيادة الإيرادات، زيادة مجمل	زيادة التدفقات النقدية	إظهار الميزانية العمومية

	البيع غير التامة	الربح، زيادة صافي الربح	الداخلية من العمليات التشغيلية	بأكثر من حقيقتها
10	تسجيل إيرادات عن عمليات بيع بضاعة الأمانة	زيادة الإيرادات، زيادة مجمل الربح، زيادة صافي الربح	زيادة التدفقات النقدية الداخلية من العمليات التشغيلية	إظهار الميزانية العمومية بأكثر من حقيقتها
11	تعديل شروط البيع الأصلية باتفاقات سرية	زيادة/ تخفيض الإيرادات، زيادة/ تخفيض مجمل وصافي الربح	زيادة/ تخفيض التدفقات النقدية الداخلية من العمليات التشغيلية	إظهار الميزانية العمومية بأكثر/ بأقل من حقيقتها
12	تسجيل الإيرادات بأكثر من قيمتها	زيادة الإيرادات، زيادة مجمل الربح، زيادة صافي الربح	زيادة التدفقات النقدية الداخلية من العمليات التشغيلية	إظهار الميزانية العمومية بأكثر من حقيقتها
13	تسجيل الإيرادات بأقل من قيمتها	تخفيض الإيرادات، تخفيض مجمل الربح، تخفيض صافي الربح	تخفيض التدفقات النقدية الداخلية من العمليات التشغيلية	إظهار الميزانية العمومية بأقل من حقيقتها

المصدر: إعداد الباحث.

المبحث الخامس: الاستنتاجات والتوصيات

1.4 الاستنتاجات Conclusions: .

في ضوء الدراسة النظرية التحليلية فقد تم التوصل إلى الاستنتاجات الآتية: .

(1) المحاسبة الإبداعية هي ممارسات مبتكرة يقوم من خلالها المحاسبون باستخدام معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الوحدات الاقتصادية أو التلاعب بها بقصد تحقيق أهداف محددة، وعليه فأنها تشمل على مجموعة من الممارسات التي قد لا تمثل خروجاً على المبادئ المحاسبية المقبولة قبلاً عاماً بهدف إخفاء عيوب ومشاكل الأداء للوصول إلى أهداف مرغوب فيها.

(2) إن ممارسات المحاسبة الإبداعية تغطي أوجه مختلفة في الوحدة الاقتصادية، الأمر الذي يؤثر على مصداقية أداء هذه الوحدة وذلك بسبب أخفاء مشاكل الأداء والخروج بصورة مرغوب فيها فيما يتعلق بنتيجة الأعمال والمركز المالي، ويتم ذلك من خلال الإفصاح عما تراه مناسبا عن أرباحها وخسائرها ومركزها المالي، مما يفسح المجال للتلاعب عن طريق استخدام البديل المحاسبي المناسب وتقديم معلومات مضللة لمستخدمي المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية الأمر الذي ينتج عنها قرارات غير رشيدة.

(3) إن إتباع الإجراءات القانونية والتنظيمية لمهنة المحاسبة لا يمنع من ممارسة المحاسبة الإبداعية في الوحدات الاقتصادية وذلك لعدة أسباب والتي من أهمها تعدد الطرق والمعالجات المحاسبية لحالات متشابهة، إذ

يمكن القول إن تعدد هذه الطرق يعني إن هناك قصوراً في الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية الأمر الذي يتيح للمحاسبين فرصة ممارسة المحاسبة الإبداعية.

(4) 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 يزج الوحدة الاقتصادية في أعمال غير مرغوب فيها مستقبلاً، كما يجب ألا يحتاج الأسلوب المستخدم إلى القيام بعمليات فعلية مع أطراف خارجية أخرى فضلاً عن أن يتفق الأسلوب المستخدم مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

(5) هناك بعض ممارسات المحاسبة الإبداعية الخاصة بالمصروفات التي من الممكن إتباعها في الوحدات الاقتصادية بغرض تخفيض أو تضخيم الأرباح على غير الحقيقة، وهي تأجيل تسجيل مصروفات فترة معينة لفترة لاحقة، والإسراع بتسجيل مصروفات تخص فترة لاحقة، وتقييم المخزون السلعي في نهاية الفترة بأقل/ أو بأكثر من اللازم، وتخفيض/ أو زيادة الديون المشكوك في تحصيلها، وعدم تسجيل الانخفاض الدائم في قيمة الموجودات الثابتة وغير الملموسة، الأمر الذي يؤثر على مصداقية المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية.

(6) هناك بعض ممارسات المحاسبة الإبداعية الخاصة بالإيرادات التي من الممكن إتباعها في الوحدات الاقتصادية، وهي تغيير توقيت الاعتراف بالإيراد من خلال تسجيل إيرادات الفترة المحاسبية المنتهية عن عمليات بيع تمت في الفترة التالية، وتسجيل إيرادات عن عمليات البيع غير التامة وتسجيل إيرادات عن عمليات بيع بضاعة الأمانة وتعديل شروط البيع الأصلية باتفاقات سرية، هذا وبالإضافة إلى تسجيل الإيرادات بأكثر/ أو بأقل من قيمتها الأمر الذي يؤثر على مصداقية المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية.

(7) تؤثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، فقائمة الدخل يتم التأثير على المصروفات والإيرادات ومجمل الربح وصافي الربح بالزيادة أو النقصان، إما قائمة التدفق النقدي فيتم التأثير على التدفقات النقدية الداخلة من العمليات التشغيلية بالزيادة أو النقصان، وفيما يخص قائمة المركز المالي فيتم إظهارها بأكثر أو بأقل من حقيقتها.

2.4 التوصيات Recommendations:

في ضوء الاستنتاجات التي تم التوصل إليها فيوصي الباحث بالآتي:-

- (1) التأكيد على التزام الوحدات الاقتصادية بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وعندما تلجأ هذه الوحدات إلى التحول من طريقة محاسبية إلى أخرى فإن عليها الإفصاح عن ذلك مع بيان الأسباب التي دعت إلى هذا التحول بالإضافة إلى بيان الأثر المتراكم الناتج عن ذلك.
- (2) ضرورة التأكيد على إن أي إجراء أو ممارسة من ممارسات المحاسبة الإبداعية يجب ألا يتم بها أخفاء مشاكل الأداء وبالتالي عدم تضليل مستعملي المعلومات المحاسبية عند اتخاذهم القرارات، بل من الأفضل أن يتم القيام بتحسين وتطوير الأداء.
- (3) ضرورة الاهتمام بالنواحي الأخلاقية لمعدي المعلومات المحاسبية من ناحية، وللمدقق ومراقب الحسابات ودرجة نزاهته من ناحية أخرى وذلك لزيادة الثقة في المعلومات المحاسبية.
- (4) لا بد من عدم قيام المحاسبين بأي ممارسات تؤدي إلى التأثير على مصداقية المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية، من خلال عدم إظهار المصروفات والإيرادات بأكثر أو بأقل من اللازم وكذلك إظهار التدفقات النقدية الداخلة والخارجة بمبلغها الحقيقي فضلاً عن التأكيد على إظهار الميزانية العمومية بحقيقتها.
- (5) ضرورة زيادة وعي مستعملي المعلومات المحاسبية بأهم ممارسات المحاسبة الإبداعية وذلك حتى يتمكنوا من كشف أي تأثير على القوائم المالية التي تقوم الوحدة الاقتصادية بأعدادها في نهاية الفترة المحاسبية ليتمكنوا من اتخاذ قرارات رشيدة.

المصادر:

أولاً: المصادر العربية :-

أ : الكتب :

- (1) بشتاوي، سليمان وأبو خزانه، إيهاب، "مبادئ المحاسبة"، الطبعة الأولى، درا المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004.
- (2) حماد، طارق عبد العال، "التقارير المالية، أسس الإعداد والعرض والتحليل"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
- (3) الشيرازي، عباس مهدي "نظرية المحاسبة"، الطبعة الأولى، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، 1990.
- (4) العبد الله، رياض، "نظرية المحاسبة"، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، 2000.
- (5) لطفي، أمين السيد أحمد، "المراجعة الدولية وعولمة رأس المال"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
- (6) المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، "معايير المحاسبة الدولية"، مطابع الدار الهندسية، عمان، 1999.
- (7) مطر، محمد، "الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والاقتصادي، الأساليب والأدوات والاستخدامات العلمية"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003.

ب : البحوث و الدوريات :

- (1) البارودي، شريف محمد، "تحليل لأساليب التأثير على النتائج المالية وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس العدد الأول سنة 2002 ص (82-103).

(2) جمال، عمورة وأحمد، شريف "دور وأهمية الإبداع المحاسبي والمالي في عملية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية والمالية"، بحث مقدم إلى ملتقى الإبداع التنظيمي في المنظمات الحديثة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، 18-19 مايو 2011، صص(1-19) .

(3) الخشاوي، علي محمود والدوسري، محسن ناصر "المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها"، بحث مقدم إلى المسابقة التاسعة للبحوث على مستوى جميع القطاعات، ديوان المحاسبة، دولة الكويت، مايو، 2008، صص(1-25) .

(4) شلتوت، محمد قاسم، "الحاجة المتزايدة إلى الإفصاح المستقل عن قائمة التدفقات النقدية وعلاقتها بصافي الدخل ورأس المال العامل، دراسة نظرية وتطبيقية" المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة جامعة المنصورة، المجلد السادس عشر، العدد الرابع، 1992، صص(1-20) .

(5) المخيزم، عبد الرحمن "دور المدقق في التحقق من ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية"، بحث مقدم إلى المسابقة التاسعة للبحوث على مستوى جميع القطاعات، ديوان المحاسبة، دولة الكويت، مايو، 2008، صص(1-34) .

ت : الرسائل والأطاريح الجامعية :

(1) الراوي، شيماء محمد سمير "دور الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة في تحقيق الإبداع المحاسبي، دراسة استطلاعية لآراء عينة من ممارسي المهنة في محافظة نينوى"، رسالة ماجستير في المحاسبة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد بجامعة الموصل، 2007 .

ث : البحوث من الانترنت :

(1) بديع، لؤي، "المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية"، <http://www.main.omandaily.com>، 2010، صص1 - 10 .

ثانياً : المصادر الأجنبية :

A : Books :-

1) Mashkoor, Saoued Ch., "Accounting In English", Dar Al-Dhiya for Printing and designs, Najaf, Iraq, First Edition, 2011 .

B : Periodicals and Researches :-

- 1) Andresen, Thomas E., "Professional Skills in Creative Accounting", Managerial Accounting Journal, Vo.(16), No.(1), 1992, pp(1-17) .
- 2) Amat, O. and Blake , J. , "The Ethics of Creative Accounting", Accounting and Business Research Journal, Vo.(1), No.(1), 2005, pp(1-17) .
- 3) Balaciu , Diana V. "A Brief Review of the Creative Accounting Literature and its Consequences in Practice", Economical Business Review, May, 20, 2010, pp(45-66).
- 4) Beneis K, W. "Ethical of management earnings", Working paper, Virginia polytechnic Institute and state university. Jan, 2002 .
- 5) Breton, G. and Taffler , R. J. , "Creative Accounting and Investment Analyst Response", Accounting and Business Research Review, 2001, pp(1-20) .
- 6) Jones, M. R., "Causes, consequences, and deterrence of financial statement fraud", Critical Perspectives on Accounting , Volume(16), Issue(3) , 2007, pp(75-89) .
- 7) Libby, R. M. , Healy, P. M. and Wahlen , J. M. , "A Review of the Creative Accounting Literature and Its Implications for Standard Setting", Journal of Accountancy, Vo.(23), No.(2), 1996, pp(98-118) .
- 8) Naser, K. and Pendlebury M.:, "A Note on the use of Creative Accounting", British Accounting Review 24, 1992 .

- 9) Robert Obert K. "Financial Statement in Modern Organization", Working paper, France polytechnic Institute, 2006, pp(1-22)
- 10) Oliver, G. & Amat, K. "Creative Accounting", Journal of Management History, Vol.(8), No.(9), 2000, pp(1-25) .
- 11) Philips, R. K., "Creativity, Principles, and Accuracy", Journal of Accounting, Vol.(16), No. (12), 2008, pp(1-14) .
- 12) Ramanth, M. E. "Approach of Cash Flow and Development of Financial Reports", Harvard Business Review, November-December, 2010, pp(29-41).
- 13) Sen, W. & Lnanga, N. "A Review of the Creative Accounting", International Journal of Quality and Reliability Management, Vol.(15), No.(2), 2000, pp(1-22) .

D : Research From Internet :-

- 1) Amat, Oriole & Blake, John & Oliver, Ester, "The Struggle Against Creative Accounting", True & Fair View, 2000, pp(1-8), <http://www.ssrn.com> .