

الملتقى العلمي التكويني الثالث حول:

إستخدامات آليات حوكمة الشركات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وفقا لمعايير التدقيق الدولية والجزائرية

مداخلة بعنوان:

البعد النظري والأخلاقي للمحاسبة الإبداعية من منطلق التأثير على نتيجة المؤسسة

ضمن المحور الثاني للملتقى بعنوان:

الإطار النظري والقانوني والأخلاقي للمحاسبة الإبداعية

03 جويلية 2021

د. سليم قط

أستاذ محاضر "أ"

جامعة محمد خيضر - بسكرة-

prof09salim@gmail.com

د. سميحة بوحفص

أستاذ محاضر "ب"

جامعة عباس لغرور - خنشلة-

Bouhafsa.samiha@univ-khenchela.dz

ملخص:

المحاسبة الإبداعية من المواضيع المحاسبية التي تستهدف الكثير من الباحثين لنتيجة انها تمس جوانب هامة في العمل المحاسبي، بالتالي حاولنا من خلال هذه الورقة البحثية تسليط الضوء على جانبين مهمين للمحاسبة الإبداعية وهما الجانب النظري والجانب الأخلاقي، بحيث تم التوصل إلى نتيجة مفادها أن المحاسبة الإبداعية هي عملة ذات وجهين تستهدف الجانب الإيجابي للمحاسبة من أجل إعطاء صورة محسنة لوضعية المؤسسة وجانب سلبي للمحاسبة عن طريق التظليل في المعلومات المقدمة للجهات المستفيدة منها، نتيجة عدم وجود ضوابط ومحددات أخلاقية لهذا النوع من الممارسات المحاسبية.

الكلمات المفتاحية:

إبداع محاسبي؛ محاسبة إبداعية؛ بعد نظري؛ بعد أخلاقي.

Abstract

Creative accounting is an accounting topic that attracts many researchers to study, as it relates to important aspects of accounting, Therefore, through this research paper, we tried to focus on two important aspects of creative accounting. Theoretical and Ethical side, It was established from the findings of this study the creative accounting is a two-sided currency. The positive face of accounting to give a good picture of the firm's status, and, The negative face of accounting through manipulation of information provided to beneficiaries, The reason, absence of controls and ethical determinants of this type of accounting practice.

KeyWords:

Accounting creativity; Creative accounting, Theoretical Dimension; Ethical dimension.

مقدمة:

إستطاع الباحثون في مجال المحاسبة تطوير العديد من الفروض والسياسات المحاسبية التي لها تأثير على مخرجات المحاسبة، فلم تعد بمفهومها التقليدي قادرة على مواكبة التطورات الحاصلة في المحيط الذي تعتبر من أبرز الأطر الفعالة به، لذا استلزم الأمر ظهور وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتي تستهدف بالضرورة أغلب النقاط التي كانت محل نقاش وتضارب فيما بين الدول للوصول إلى تقليل قدر كبير من الفروق بينها من حيث الممارسات المحاسبية، على الرغم من أن الجهود المبذولة ساهمت بقدر كبير فك بعض الغموض الذي صاحب العديد من الأفكار المطروحة، إلا أن القائمين بهذه المهمة واجهتهم حالياً العديد من المشاكل المعاصرة في المجال المحاسبي، التي يعتبر أغلبها قديم النشأة إلا أن إيجاد إطار لتسييرها أو ضبط ممارساتها يعد من أعقد الأمور، كضبط ممارسات محاسبة الموارد البشرية، تسيير تكاليف البيئية من منظور المحاسبة الإدارية البيئية، التحكم في ممارسات المحاسبة الإبداعية وغيرها من النقاط الأخرى.

تعد المحاسبة الإبداعية من أبرز المشاكل المحاسبية المعاصرة التي لا يزال البحث حولها جارياً من أجل تقديم حلول مبررة لكافة الأفعال المترتبة عن ممارسة هذا النوع من المحاسبة، والتي تندرج من ضمن الأفعال أو الممارسات ذات البعد الأخلاقي الذي لا بد أن يكون له محددات وضوابط لتسييره سواء من الجانب القانوني، المهني أو الأخلاقي، وفي هذا المجال برزت العديد من الدراسات التي تطرقت في الغالب لموضوع المحاسبة الإبداعية من الجانب النظري ومدى تأثيره على صورة المؤسسة في المحيط الذي تشغل فيه،

لعل أبرز الدراسات التي تطرقت للمحاسبة الإبداعية هي الدراسات التي ركزت على ممارسات المحاسبة الإبداعية فقد تم فيها تفصيل هذه الممارسات وفق الحاجة إليها وطريقة إستخدامها ومن المستفيد منها، ومن هنا برزت المجهودات الأخرى التي حاول من خلالها باحثون بخرون ربط هذه الممارسات بالجانب الأخلاقي والمهني لممارسي مهنة المحاسبة، علماً أن أغلبهم مسيرين وليسوا مخيرين، أي أن المستفيد الأساسي من هذه الممارسات مدير أو أعضاء إدارة المؤسسة وليس المحاسب، بالتالي ومحاولتنا منا ربط مختلف النقاط الأساسية سابقة الذكر ومن اجل صياغة إشكالية لهذه الورقة البحثية سأسهل بما يلي:

إنطلاقاً من تقديم نبذة مختصرة عن الجانب النظري والأخلاقي للمحاسبة الإبداعية فيما تكمن أهم ممارسات المحاسبة الإبداعية المؤثرة على النتيجة؟

للإجابة على هذه الإشكالية تم التطرق للنقاط التالية:

المحور الأول: البعد النظري للمحاسبة الإبداعية:

أولاً: بوادر ظهور المحاسبة الإبداعية: تمت الإشارة إلى المحاسبة الإبداعية لأول مرة في عام 1494 ضمن أطروحة Luca Paciolo الشهيرة — "Suma de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita" مجموع الحساب، الهندسة، النسبة والتناسب" من خلال التطرق إلى تقنيات المحاسبة الإبداعية المستخدمة في البندقية التي اشتهرت بكون التجارة الخارجية فيها متطورة للغاية، في حين عمليات التداول كانت تدون بالحبر تطبيقاً لمبادئ المحاسبة ضمن السجلات الرئيسية والثانوية، وفي حالة ظهور أي تناقضات بينهما غالباً ما يتم سكب زجاجة من الحبر عليهما، بطريقة قصدية لكي تصبح السجلات غير مقروءة.¹

يمكننا القول أن النقاشات التي طالت موضوع المحاسبة الإبداعية لازالت مستمرة إلى جانب الفضائح المالية التي هزت عالم الأعمال، نظراً إلى أن إلغاء الأفكار التي تسمح باستخدام الطرق الإبداعية لن تختفي عن عالم الاقتصاد، فالإبداع يمكن القول عنه انه خط احمر في تطور المحاسبة (ضرورة حتمية)، إذ يمكن رؤيته من منظورين مختلفين، الأول، الجانب الإيجابي هو أنه مصدر تطور في المحاسبة ومهنة المحاسبة، فعالم الأعمال الذي يتميز بالتعقيد يعد تحدياً للمهنيين، وبإبداعهم ماساهم في تطور المحاسبة على شكلها الحالي؛ ثانياً، مصادر الجانب الرمادي للمحاسبة والتي كانت أحد أسباب إنشاء منافسة وثورة في عالم الأعمال، التي أدت في وقت لاحق إلى تطور الدوافع من هذه المحاسبة إلى أهداف وإستراتيجيات أدت على استحداث تقنيات عمل مختلفة.²

المحاسبة الإبداعية هي إحدى ممارسات التلاعب التي تم تعزيزها بقوة في المجال المالي مع مرور الوقت، على الرغم من أن هذه الممارسات تخضع لقوة القانون، إلا أنها تضلل عمداً مستخدمي المعلومات المالية لتكوين صورة خاطئة عن المؤسسة، بحيث أصبحت في الوقت الحاضر ظاهرة معقدة لها آثار تقلق المختصين في هذا المجال.³

ثانياً: مفهوم المحاسبة الإبداعية: إنطلاقاً من أن المحاسبة في الأصل فن من حيث الإبداع في الممارسات المحاسبية والذي يجب أن تحكمه مجموعة من الضوابط العلمية والقانونية لضبط أي إنحرافات قد تنجر عن هذا الفن سواء كانت تخدم مصالح المؤسسة أو ضدها، و تفاعل كل من العلم والفن في الممارسات المحاسبية يستدعي بالضرورة أن يكون ممارسي المحاسبة من ذوي المعرفة الكافية بكلا الجانبين، ونتيجة التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال والتي اثرت بصورة كبيرة على المفهوم الحديث للمحاسبة من خلال ظهور تفرعات حديثة للمحاسبة من بينها المحاسبة الرشيقية، المحاسبة السحابية، المحاسبة الإبداعية وغيرها، هذه الأخيرة هي المتغير المدروس في موضوعنا هذا. من خلال التركيز على معرفة كل من الإبداع المحاسبي، المحاسبة الغبداعية وأهم التسميات المرتبطة بها وفق التالي:

1- تعريف الإبداع المحاسبي: إنطلاقاً من منظور أن المعرفة أساس العمل المحاسبي فهي النتيجة الحتمية لتوفر درجة عالية من الإبداع، بإعتبار أن الإبداع هو رفيق الحياة البشرية، ومن ليس لديه مستوى عالٍ من المعرفة لا يمكن أن يكون مبدعاً، وأن التراكم المعرفي هو الخطوة الأولى نحو الإبداع. الإبداع المعرفي في المحاسبة هو إبداع فكري تطبيقي مرتبط بالواقع على مدى التطور التاريخي للمحاسبة. كما أنه يرتبط بالتغيرات التي تطرأ على البيئة وأن المحاسبة هي علم اجتماعي يؤثر على المجتمع ويتأثر به أيضاً، بالتالي فالإبداع المحاسبي هو نظام متكامل من الآليات الذاتية والموضوعية والسلوكية والخبرات

المتراكمة، إلى جانب القدرة على توظيف المؤهلات الأكاديمية والعملية، والإدراك المحاسبي والإلهام من أجل توليد الأفكار المحاسبية. لذلك فإن الإبداع المحاسبي ضروري لتوليد أفكار محاسبية ومؤهلات أكاديمية وخبرات عملية لتعزيز الأداء الفعلي للمنشأة وتحقيق مصالح جميع أصحاب المصلحة بإنصاف دون تحيز شخصي، بحيث تعكس التقارير المالية الوضع الحالي للمؤسسة.⁴

وفقاً لـ Paolone and Magazzino يمكن تصنيف التلاعب المحاسبي إلى مجموعتين منفصلتين:⁵

- المحاسبة الإبداعية (من خلال الحفاظ على شرعية ممارسات المحاسبة).
 - الاحتيال المحاسبي (عن طريق إنتهاك السياسة والمبادئ المحاسبية أو التلاعب بالأرباح).
- إلا أن هذا التصنيف لا يعكس بالضرورة التقسيم المعتمد من قبل الباحثين في المجال المحاسبي، فلكل منهم وجهة نظر مختلفة مبنية على أسس ومبررات مقنعة سواء له او للعاملين معه.

أي أنه يمكن أن يكون الإبداع في المحاسبة أمراً سيئاً، وهذا لا يعني أنه يجب أن يكون سيئاً. إذا كانت المحاسبة الإبداعية تتماشى مع المعايير الأخلاقية والقانونية بالإضافة إلى مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً (GAAP)، فيمكن أن تحقق فوائد هائلة للشركة وأصحاب المصلحة، قد تساعد المحاسبة الإبداعية في الحفاظ على سعر السهم أو زيادته عن طريق خفض مستوى الدين لتقليل المخاطر وإظهار أرباح محسنة. يمكن أن يساعد ارتفاع سعر السهم الشركة في زيادة رأس المال الجديد وفي محاولات الاستحواذ. يعتقد بعض المؤلفين أنه إذا أخرجت الإدارة الإفراج عن المعلومات المالية إلى السوق، بقصد الاستفادة من التأخير، فإن ذلك يقع أيضاً ضمن معنى المحاسبة الإبداعية. مرة أخرى، إذا كانت النوايا تهدف إلى عدم الإضرار بمصالح أي من أصحاب المصلحة، فلا يمكن وصف ذلك بأنه غير أمين.⁶

2- تعريف وأهمية المحاسبة الإبداعية: يمكن تعريف المحاسبة الإبداعية بأنها "تغيير القيم المحاسبية المالية من ماهي عليه فعلاً إلى ماتريده الإدارة من خلال إستغلال المبادئ المحاسبية المعمول بها حالياً بالإضافة إلى إمكانية تجاهل البعض منها أو كلها."⁷

كما تعرف بأنها "عملية يستخدم فيها المحاسبون معرفتهم بقواعد المحاسبة للتلاعب بالمبالغ المعلن عنها في حسابات المؤسسة، إنطلاقاً من تحويل المعلومات المالية الفعلية على معلومات مالية غير صحيحة للإبلاغ عنها من أجل تلبية أهداف الإدارة، لذا فالتلاعب المحاسبي والإحتيال هما مصطلحان متشابهان يمثلان نية الإدارة للتدخل في القياس والإفصاح عن المعلومات المحاسبية وبنود البيانات المالية على الرغم من أن معايير المحاسبة وأخلاقياتها لا تسمح بهذه الممارسات."⁸

في حين تم تعريفها بأنها: "التدخل المقصود في عملية إعداد التقارير المالية الخارجية بقصد الحصول على مكاسب محددة وحصرياً."⁹

وفقاً Cambridge Dictionary؛ المحاسبة الإبداعية هي عملية استخدام قواعد المحاسبة بذكاء لإعداد البيانات المالية التي لا تصف الصورة الصحيحة للأعمال. بينما يُعرّف قاموس Longman Dictionary للغة الإنجليزية المعاصرة على أنه "اعتماد طريقة غير عادية ولكنها ليست طريقة غير قانونية لإجراء تعديل في دورة محاسبية كاملة لجعل حسابات الأعمال أفضل مقارنة بالواقع". بالتالي المحاسبة الإبداعية هي أساساً تزوير متعمد ومنطقي لإيرادات الأعمال والأصول والسبب الجذري للعديد من عمليات الاحتيال والفضائح المحاسبية.¹⁰

كما يعرف المحاسبة الإبداعية بأنها: "تمرين تعمد من خلاله الإدارة إلى التحضير والإبلاغ عن أرباح الشركة لتعكس رغبات ومصالح الشركة بدلاً من تقديم انعكاس للأداء الاقتصادي أو المالي الحقيقي للشركة. فتظهر المحاسبة الإبداعية عادةً إما

زيادة الأرباح في الفترة الحالية على حساب الفترات السابقة أو المستقبلية أو تقليل الأرباح في الفترة الحالية على حساب الفترات السابقة أو المستقبلية"¹¹

بمعنى آخر يمكن اعتبارها لعبة تعتمد على التلاعب بالقيم المالية (لعبة القيم المالية)، كون هدفها الأساسي إخفاء القيم الحقيقية وإبراز المتلاعب بها، وللتوضيح أكثر في هذه النقطة نستعرض الجدول التالي الذي تم فيه تحديد أهم المصطلحات المشتركة بين مفاهيم هذه اللعبة والمحاسبة الإبداعية وفق مفهومها المتعارف عليه كما يلي:

جدول رقم (1): تعاريف مشتركة للتلاعب بالقيم المالية (لعبة القيم المالية)

التسمية	التعريف المرادف لها
المحاسبة الصارمة (العدوانية)	هي إختيار وتطبيق إجباري (بطريقة خارجة عن النطاق المتعارف عليه) ومقصود لمبادئ المحاسبة في محاولة لتحقيق النتائج المرجوة (كرفع قيمة الأرباح الحالية)، سواء كانت هذه الممارسات المتبعة تتوافق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أم لا.
إدارة الأرباح	هي التلاعب المستمر بالأرباح نحو تحقيق هدف محقق مسبقا، والذي قد تحدده الغدارة، أو تم التنبؤ بيه من قبل المحللين، أو للوصول على المبلغ الذي يتناسب مع تدفق أرباح أكثر سلاسة واستدامة.
تسوية الإيرادات	هي شكل من اشكال إدارة الأرباح تتم عن طريق إزالة فترات الذروة (الإرتفاع) وتخفيضها فيما يخص سلسلة الأرباح العادية، من خلال اتباع خطوات محددة لتقليل الأرباح و"تخزينها" خلال السنوات الجيدة لاستخدامها خلال السنوات الأقل ربحية.
التقارير المالية الإحتيالية	هي التحريف المتعمد أو الحذف للمبالغ أو الإفصاح في القوائم المالية والذي تم لخداع مستخدميها، بحيث تم تحديد أنها إحتيالية عن طريق إجراء إداري أو مدني أو قضائي.
ممارسات المحاسبة الإبداعية	هي جميع الخطوات المستخدمة في لعب لعبة الأرقام المالية، بما في ذلك الإختيار الجاد وتطبيق مبادئ المحاسبة وإعداد التقارير المالية الإحتيالية، وإي خطوات يتم إتخاذها إتجاه إدارة الأرباح أو تسوية الإيرادات.

Source : Charles W. Mulford, Eugene E Comiskey, **The Financial Number Game**, John Wilry & Sons, 2002, P3.

لسوء الحظ، تشير جميع التعريفات المذكورة أعلاه إلى إساءة استخدام تقنيات المحاسبة الإبداعية لغرض الخداع أو تحقيق غايات غير شريفة. في حين أن هذا قد ينطبق على العديد من المواقف، وهذا إعتقاد غير صحيح بالنسبة لجميع الشركات.¹²

إلا أن هناك من يعتقد أن الفكرة الأساسية للمحاسبة الإبداعية تعتمد على اكتشاف ما يسمى بالثغرات في القوانين والمعايير المحاسبية بقصد تعزيز البيانات المالية وتقديم الأعمال في ضوء إيجابي. يمكن أن يكون للمحاسبة الإبداعية تأثير إيجابي على الأعمال التجارية، ولكن فقط عندما يتم تطبيقها بالمعنى الإيجابي وفي نطاق ضئيل. ومع ذلك، غالبًا ما يحدث أن تتجاوز الشركات حدود بساطتها وتسيء استخدام هذه الممارسة، مما قد يؤدي إلى عواقب وخيمة. مه التنويه ان هناك شيء واحد مؤكد، وهو أن المحاسبة الإبداعية غالبًا ما يكون لها تأثير سلبي على إعداد التقارير المالية.¹³

3- التسميات الشائعة للمحاسبة الإبداعية في دول العالم: مصطلح المحاسبة الإبداعية يفضل أو يشاع استخدامه في أوروبا، بينما يتم استخدام مصطلح "إدارة المخرجات" كمرادف له بشكل متكرر في الولايات المتحدة، بالإضافة إلى استخدام مصطلح "المحاسبة العدوانية (الصارمة)" في العديد من المرجعيات الأخرى.¹⁴ ونظراً لأن إمتداد ممارسات هذه المحاسبة جغرافياً وصل لجميع انحاء العالم يمكن توضيح أبرز التسميات الشائعة والخاصة بكل دولة من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (2): تسميات دولية للمحاسبة الإبداعية

البلد	ما يعادل "المحاسبة الإبداعية" بالرومانية
سويسرا	Bilanzmanipulation = التلاعب بالميزانية Bilanzkosmetik = مستحضرات تجميل الميزانية heisse Luft = الهواء الساخن
هولندا	Winstegalisation = profit equalization = معادلة الربح Creatief boekhouden, = محاسبة إبداعية Creatieve jaarverslaggeving, = التقارير السنوية الإبداعية Winststuring = earnings management = إدارة الأرباح Winstflattering = إرضاء الربح Verliesmaximalisatie = تعظيم الخسارة
فرنسا	Fabricated accounts = حسابات ملفقة Unlimited creativity = إبداع غير محدود
	Cooking the books = التلاعب في السجلات المالية fabricated numbers = البيانات المالية الكاذبة (المُختلقة) fiddle the numbers = التلاعب بالبيانات المالية more debits than credits = الأرصدة المدينة أكثر من الأرصدة الدائنة earnings management = إدارة الأرباح
إيطاليا	Politiche di bilancio = سياسات الميزانية
اليابان	improper accounting = المحاسبة غير صحيحة Funshoku = window-dressing = تجميل الميزانية Kara-uri = dummy or "empty sales" = وهمية أو "المبيعات الفارغة" Mae-daoshi = bringing sales forward = تقديم المبيعات
أستراليا	Fudging = تنصل، تزييف، مراوغة

المحاسبة التلاعبية = Manipulative accounting	
المحاسبة الوحشية = Feral accounting	
تجميل الميزانية = Window-dressing	بريطانيا العظمى
محاسبة الأرباح = Accounting for profits	
Bubbles = الفقاعات (الأثار الناتجة عن الممارسات الإحتيالية)	

Source : Diana Balaciu, Victoria Bogdan, Alina Beatrice Vladu , A BRIEF REVIEW OF CREATIVE ACCOUNTING LITERATURE AND ITS CONSEQUENCES IN PRACTICE, Annales Universitatis Apulensis

Series Oeconomica, Volume 11, Issue 01, P 176.

ثالثًا: إيجابيات وسلبيات المحاسبة الإبداعية: صاحب مفهوم المحاسبة الإبداعية في معظم الأحيان الدلالة السلبية. كون معظم التعاريف التي قدمها المحترفون للمحاسبة الإبداعية جاءت ضمن إعتبارها كألية للتلاعب بالمعلومات المقدمة في البيانات المالية، بهدف رئيسي هو تضليل المستثمرين أو سلطات الدولة. وبالتالي، يتم إعداد البيانات المالية لغرض الاستجابة لرغبة المديرين فيما يتعلق بالمركز المالي والأداء المالي للشركة. يتضمن هذا إما استخدام طرق المحاسبة التي تؤدي إلى زيادة خيالية في الربح لكيان إقتصادي (لجذب مستثمرين جدد) أو الأساليب التي على العكس من ذلك، تمنح امتيازًا لغرض تقليل النتيجة (الغرض هو دفع ضرائب أقل).

بصرف النظر عن الآراء التي تقدم المحاسبة الإبداعية في شكل سلمي، هناك أيضًا وجهات نظر أخرى تعتبر بموجها تقنية مفيدة تهدف إلى إيجاد حلول للمشكلات التي ظهرت حديثًا في المحاسبة لغرض تقديم بأمانة قدر الإمكان المركز المالي وأداء الكيان. ومن المسلم به أيضًا أن إبداع المحاسبين هذا يحفز تطور المحاسبة ويؤدي ضمنيًا إلى التقدم الاقتصادي والاجتماعي. في الواقع، أحد مظاهر الإبداع المحاسبي، وهو التفكير المهني، يجد تكريسه في نفس المعايير المحاسبية التي تتطلب أنه عندما لا يكون تطبيق المعايير كافيًا لانعكاس صادق للواقع، يجب على المرء أن ينتقص من المعايير من خلال تطبيق التفكير المهني.¹⁵

رابعًا: أسباب اللجوء للمحاسبة الإبداعية: هناك العديد من الأسباب التي تستدعي بالضرورة اللجوء على أساليب المحاسبة الإبداعية، فمنها ما هو مبرر ومنها مالا مبرر له:¹⁶

1- أسباب مبررة للجوء إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية: يتم اللجوء إلى الابداع في بعض الحالات ولمرة واحدة وجود أحداث تكون سببا في حجب القيم المالية للمؤسسة لدرجة أن الصورة الحقيقية للمؤسسة تكون غير واضحة (مهمة)، لذا يتم القيام باستخدام أساليب وتقنيات محاسبية (علمية) لإبراز القيم الأكثر أهمية وتجنب انخفاض القيمة السوقية للمؤسسة، بالتالي عند اللجوء على هذا النوع من التعديلات لا بد من الإشارة بوضوح إليها في شكل ملاحظات تدرج مع الحسابات الخاصة والقوائم المالية التابعة لها المتضمنة في التقارير المالية السنوية.

2- أسباب غير مبررة للجوء إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية: مع ذلك وفي كثير من الأحيان يتم اللجوء لإستخدام المحاسبة الإبداعية من أجل:

- إخفاء أو تجنب بشكل أساسي سنة سيئة للمؤسسة، من خلال محاولة جعله عاما جيدا بشكل إستثنائي عن طريق

الدفع بشكل مستمر لتكون دائما أفضل؛

- محاولة جعل النتائج تبدو بصورة أحسن لإعطاء إنطباع بالإستقرار والتحسين المستمر؛

- في حالة المؤسسات الإحتكارية يتم إخفاء أكبر قدر ممكن من الأرباح المحققة لتجنب التهديدات القانونية المتبعة لمكافحة الإحتكار؛

- غالبا ما يؤدي اللجوء إلى الابداع خلال سنة معينة إلى زيادة الحاجة إلى استخدامه في السنة التالية، فقد تتكرر السنوات السيئة وتصبح المؤسسة أكثر ارتباطا بالقيم المضللة، وهذا ما يؤدي بالضرورة إلى تكريس المزيد من الوقت لوضع هذه القيم بدلا من تحسين توجه إدارة المؤسسة.

خامسا: ممارسات المحاسبة الإبداعية التي لها تأثير على نتيجة المؤسسة

باستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية، يمكن للمؤسسات تغيير صورتها فيما يتعلق بالأداء الذي تم الحصول عليه، يمكن تقديم البيانات المالية كنتيجة للتقدير الكمي التقريبي على سبيل المثال: العملاء المشكوك فيهم، القيمة الصحيحة للأصول والديون المالية، مدة عمر الأصول، والإستخدام الأخلاقي للمخزون، من خلال التأثير على النتائج أو المعلومات المقدمة من التقارير المالية.¹⁷

من خلال الجدول التالي يمكن تلخيص اهم ممارسات المحاسبة الإبداعية التي لها تأثير على النتيجة:

جدول رقم (4): ممارسات المحاسبة الإبداعية المؤثرة على نتيجة المؤسسة

العناصر	ألية العمل	التأثر على الأداء	حدود العملية
نفقات البحث والتطوير	رسملة نفقات البحث والتطوير	-زيادة النتائج الراسمالية للسنة؛ -تخفيض في سنة التحويل والسنوات التالية؛ -التأثير على تاريخ بداية الإهلاك.	-إستيفاء الشروط المنصوص عليها في اللوائح التنظيمية؛ -الصعوبات في تقييم تكاليف البحث.
الأصول	عقد إعادة الإيجار	-ظهور قيمة مضافة من إعادة الإيجار؛ -تسجيل عقود الإيجار في الفترة التي تلي حيازة الأصول.	-زيادة وهمية في النتيجة، عن طريق الالتزام بدفع الإيجارات لفترة زمنية معينة؛ -مخاطر توزيع أرباح وهمية.
الإهلاكات	بتاريخ حساب قسط الإهلاك يتم الأخذ بعين الإعتبار: - مدة الإستخدام؛ - تقدير القيمة المتبقية.	-تغيير معدل الإستهلاك المسجل ونفقات الإستهلاك.	-الحاجة إلى خطة إهلاك؛ -إتباع طرق دائمة.
المخزونات	ادراج المصاريف المالية ضمن تكاليف إنتاج المخزون	-زيادة صافي الأرباح في السنة التي يتم فيها دمج التكاليف؛ -التخفيض في سنة إلغاء المخزون.	-صعوبة تحديد الأصول المقترضة وقيمة تمويل المنتجات؛ -يجب ان تظهر الحسابات قيمة المصاريف وشرحها.
تعديل تخفيض قيمة العملية وسندات	تخفيض قيمة تقييم سندات المشاركة الضعيفة أو الإفراط في تقييمها	-زيادة (أو نقص) الربح في سنة التسجيل. -التأثير العكسي في سنة الانتعاش.	-مبدأ الحيطة.

المشاركة			
تعديل تخفيض قيمة العملية والأصول المتداولة	-زيادة (أو نقص) الربح في سنة التسجيل.	-مبدأ الحيطة.	خفض قيمة تسوية انخفاض الديون أو الإفراط في تقييمها؛ خفض قيمة تسوية تدني المخزونات أو الإفراط في تقييمها؛
مؤونات المخاطر والأعباء	-التأثير على النتيجة تبعاً لطبيعة مخصص المؤونة؛ -التأثير العكسي في سنة الانتعاش.	-مبدأ الحيطة.	وجود مشاكل في: - تاريخ إتخاذ قرار إعادة الهيكلة؛ - مستوى دقة التقييم؛ - الأخذ بعين الاعتبار القيم الإضافية للمؤونة (على الرغم من منعها).
العقود طويلة الأجل	-التأثير على معدل الدوران حسب الطريقة المستخدمة؛ -الإختلاف في طريقة الاعتراف بايرادات العقد.	-مبدأ الحيطة.	تعدد الطرق المستخدمة لتسجيل هذه العقود: - طريقة نسبة التقدم؛ - طريقة الإتمام.

Source: Zuca Marilena, Ioană Corina, **Embellishment of financial statements through creative accounting policies and options**, Procedia - Social and Behavioral Sciences, Issue 62, 2012, p 349.

المحور الثاني: البعد الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية:

تختلف التوجهات الخاصة بالمحاسبين من طرف لآخر فلكل منهم نظرة معينة حول الفعل المراد القيام به ونتيجة هذا الفعل على مردوده المهني، إلا ان ما لا يمكن الإختلاف عليه أن هناك ضوابط ومحددات أساسية تحكم أخلاقيات المهنية من نزاهة وأمانة، وكفاءة وقدرة على التصرف، وفي إطار اللجوء إلى استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية من اجل تغيير الحقائق الفعلية (لايهم التوجه الإيجابي او السلبي) فإن لها بعد أخلاقي يمكن توضيحه من خلال ما يلي:

أولاً: السلوك الأخلاقي للمحاسبين: لا توجد مجموعة من القواعد المحددة التي يمكنها التمييز بين السلوك الأخلاقي وغير الأخلاقي في أي وقت. إذ يعتبر الشخص بعض الخيارات على أنها أخلاقية أو غير أخلاقية اعتماداً على الإطار المرجعي للفرد. ويستند هذا إلى مفهوم جماعي عن الخير مقابل الشر -والذي يتأثر بالمجتمع وقد يختلف باختلاف الثقافات، القوانين أو تعليم الشخص أو مدونة الأخلاق المهنية. على الرغم من أنه يمكن اعتبار القانون عمومًا دليلاً للسلوك الأخلاقي، إلا أن هذا لا يعني أن التصرف ضمن الحدود الصارمة للقانون على هذا النحو يمكن دائماً اعتباره أخلاقياً، فلا يقتصر دور التعليم على دورات أخلاقية محددة، بل يشمل أيضاً السلوك الأخلاقي للمعلمين فيما يتعلق بالمهنة التي يتم تدريسها. لذا يجب أن تتبع مدونة الأخلاق المهنية ديناميكيات المهنة. يتحمل المحاسب المسؤولية ليس فقط تجاه مستخدمي البيانات المالية التي يعدها، ولكن أيضاً تجاه المهنة من خلال وضع معايير عالية للأداء، وبالتالي تجاه المجتمع. كل هذا يعني أن الأخلاق الشخصية ضرورية للمحاسب حتى يتمكن من استخدام الاختيارات التي يتم تقديمها بطريقة أخلاقية ومناسبة. كما يعد اتخاذ الخيارات جزءاً من حرية الشخص، ولكن من خلال اتخاذ الخيارات، تكون هذه الحرية أيضاً محدودة ويجب على المرء دائماً أن يكون مستعداً لقبول عواقب هذه الخيارات. الأمر نفسه ينطبق على المحاسبة الإبداعية والحكم على الطبيعة الأخلاقية أو غير الأخلاقية للتقنيات المستخدمة. إذ

تؤثر المحاسبة الإبداعية على عملية صنع القرار ويجب على المرء أن يدرك أن المعلومات غير الصحيحة يمكن أن تؤدي إلى تصريحات غير ضرورية أو استثمارات غير ناجحة من قبل صغار المستثمرين من القطاع الخاص.¹⁸

ثانياً: الشخصية الأخلاقية: تتم مراجعة الأدبيات المتعلقة بأخلاقيات التحيز في اختيار السياسة المحاسبية على المستوى "الكلي" لمنظم المحاسبة. بحيث يمكن تطبيق هذه الأدبيات بالمثل على التحيز في اختيار السياسة المحاسبية على المستوى "الجزئي" لإدارة الشركات الفردية المتضمنة المحاسبة الإبداعية. إذا أخذنا في الاعتبار الموقف الذي اتخذته Ruland (1984) وقارناه بتحليل Revsine ، فإننا نلاحظ ما يلي:¹⁹

1- يميز Ruland بين النظرة الأخلاقية التي بموجبها تنطبق القواعد الأخلاقية على الأفعال الفعلية ووجهة النظر القائلة بأنه يجب الحكم على الفعل على أساس القيمة الأخلاقية للنتيجة. يبدو أن Revsine يتخذ وجهة نظر للمحاسبة في القطاع الخاص، مما يسمح للمديرين بالاختيار بين البدائل المسموح بها في معايير "فضفاضة" لتحقيق الغاية المنشودة، ولكن لأخذ وجهة نظر أخلاقية للمحاسبة في القطاع العام حيث يدعو إلى تشديد المعايير لمنع مثل هذا التلاعب. بالتالي قد نتساءل عما إذا كان وجود أو عدم وجود انضباط في السوق يبرر مثل هذا التناقض الأخلاقي.

2- كما تطرق Ruland أيضاً إلى التمييز بين المسؤولية "الإيجابية"، والتي ستكون هنا واجب تقديم حسابات غير منحازة، والمسؤولية "السلبية" حيث يكون المديرون مسؤولين عن الحالات التي يفشلون في منعها. كما رأينا، يعطي Ruland الأولوية لـ "الإيجابي". في إطار Revsine ، حيث يتم اعتبار جميع النتائج محجوزة في عملية التعاقد وتحديد الأسعار.

3- `` واجب الامتناع " يعني تجنب التحيز المتأصل في المحاسبة الإبداعية بينما يتضمن `` واجب التصرف " متابعة النتائج التي يجب تحقيقها من خلال المحاسبة الإبداعية. إذا أخذنا هذه القضايا الثلاث حيث يرى رولاند أن "واجب الامتناع" هو الأهم:

- القسوة:

- اليقين في النتيجة: تنطبق حجج Revsine، كما رأينا، على دور محدود للمحاسبة كعملية مراقبة للعقد في المقام الأول.
- المسؤولية: يبدو أن Revsine يرى الامتثال لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً كمسؤولية رئيسية، مع عدم وجود قيود على الاختيار ضمن مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً.

بالنسبة للمحاسب المحترف (المسير من قبل مدير منتهز)، يبدو أن المحاسبة الإبداعية بشكل عام تعتبر مشكوك فيها من الناحية الأخلاقية في الولايات المتحدة الأمريكية، مثال على هذا لاحظ الشريك الأول في Price Waterhouse: عند حدوث إبلاغ احتيالي، غالباً ما يتم ارتكابها على مستويات إدارية أعلى من تلك التي تم تصميم أنظمة الرقابة الداخلية لها لتكون فعالة. غالباً ما ينطوي على استخدام البيانات المالية لخلق وهم بأن الكيان أكثر صحة وازدهاراً مما هو عليه في الواقع. بحيث يتم تحقيق هذا الوهم أحياناً عن طريق إخفاء الحقائق الاقتصادية من خلال سوء تطبيق متعمد لمبادئ المحاسبة.

ثالثاً: القضايا الأخلاقية للمحاسبة الإبداعية: هناك العديد من القضايا الأخلاقية التي تتعلق بالتلاعب المحاسبي وفيما يلي سنحاول التركيز على ثلاث قضايا وهي:²⁰

1- القيم العملية: احترام القانون: إنطلاقاً من مناقشة العديد من الباحثين لفكرة القيم التي تتجسد في العمليات القانونية، وتحديد احترام القانون كعنصر مهم، على سبيل المثال، قد تشجع الإجراءات المصممة جيداً على احترام القانون، وبالتالي الامتثال للقانون، وهو أمر يعتقد الكثيرون أنه أمر جيد، يمكن القول إن اللوائح التي يمكن عدم العمل بها بسهولة، ربما بسبب سوء صياغتها، أو لأن آليات التنفيذ غير كافية، لا تتطلب الاحترام. كما تم مناقشة سيادة القانون، لكن هذه النقطة تنطبق ربما بقوة أكبر على التنظيم غير القانوني مثل تنظيم المحاسبة. إذا فشل في الحصول على الاحترام من أولئك الذين تم

استدعائهم لتطبيقه، فمن المحتمل أن يترتب على ذلك فشل تنظيمي. في سياق التلاعب الكلي والجزئي بالبيانات المالية، بالتالي يمكن القول أن التنظيم يفقد السلطة إذا كان مفتوحًا للتلاعب من قبل طرف معني قوي وإذا لم يستطع، على أي حال، يتم فرضها.

2- **الظلم وعدم المساواة:** يعزز المنظمين والمعددين في مجال المحاسبة، أن تكون البيانات المالية مفيدة لمجموعة واسعة من المستخدمين. بحيث يعمل معدو هذه البيانات المالية كوسطاء بين المنظمين ومستخدمي البيانات. ولذلك، فإنهم يحتلون موقعًا قويًا كمتترجمين للوائح، وبالنظر إلى تعقيد عالم الأعمال، من الصعب رؤية كيف يمكن تجنب درجة معينة من التفسير. لا شك في أن بعض المعدّين، وربما كثيرين، يسعون إلى تفسير اللوائح بشكل عادل ولا يحاولون التدخل في العملية التنظيمية. ومع ذلك، من الواضح أن بعض المعدّين سيتبنون أي وسيلة لتأكيد وجهات نظرهم. بالتالي يمكن النظر إلى هذا على أنه إساءة استخدام للسلطة الكامنة في مناصبهم.

إن مفهوم Rawl's (1972) للعدالة كإنصاف له قيمة هنا، إذ أعلن في نظريته عن العقد الاجتماعي مبدئين للعدالة. المبدأ الثاني Rawl's هو: "يجب ترتيب التفاوتات الاجتماعية والاقتصادية بحيث يكون كلاهما: (أ) متوقعًا بشكل معقول لصالح الجميع، و (ب) ربط المناصب المفتوحة للجميع". كما يقبل Rawl's أن توزيع الثروة والدخل ليس متساويًا ولا يلزم أن يكون كذلك. ومع ذلك، فإن مبدأ العدالة هذا يتطلب أن يستفيد كل فرد إلى حد ما، وإن لم يكن بالضرورة بنفس الدرجة. قد يستبعد ممارسة السلطة للحصول على ميزة لمجموعة معينة مثل معدي البيانات المالية.

قد تبدو هذه فكرة مجردة للغاية لتطبيقها على الأنشطة العملية مثل إصدار معايير المحاسبة والامتثال لها. ومع ذلك، تميل الأدلة البحثية إلى الإشارة إلى أن التلاعب المحاسبي يعتبر مرفوضًا من قبل مجموعات مهنية مطلعة في المجتمع مثل المدققين وممارسي المحاسبة. حيث وجد البعض أن طلاب المحاسبة وماجستير إدارة الأعمال ينتقدون المعاملات المتلاعب بها وإساءة استخدام قواعد المحاسبة. ووجد آخرون أن المحاسبين ينتقدون مثل هذه الانتهاكات، واكتشف البعض الآخر رفضًا مشاهيًا بين المراجعين في المملكة المتحدة.

3- **الفساد "الأفعال الغير أخلاقية":** بالانتقال من المفاهيم العامة للظلم وعدم المساواة، يمكننا الحديث عن المستوى الشخصي أكثر حيث يتخذ الأفراد قرارات عمل يمكن الدفاع عنها بشكل أو بآخر. كما يشير Solomon (1993) بأنه: "لم يعد بوسعنا قبول الفكرة غير الأخلاقية القائلة بأن" العمل هو عمل" (ليس في الحقيقة حشواً بل عذرًا لكونك شخصاً عديم الشعور)". بالتالي فأي قرارات تعتمد على الضغط من وجهة نظر حزبية، أو اللعب في البيانات المالية، تتخذ من قبل مجموعة من الأفراد الذين هم أنفسهم ممثلي الأفكار الأخلاقية للعمل المحاسبي ضمن الحياة التجارية. وهذه القرارات ليست مستثناة من الاعتبارات الأخلاقية. نستنتج أن Solomon يروج لمنهج أرسطو لأخلاقيات العمل على أساس الفضيلة والشخصية الحميدة للفرد.

من المفيد أن نضع في اعتبارنا فكرة المسؤولية الفردية عن الأفعال الخاطئة، ومفهوم حسن الخلق عند دراسة الحجج غير الأخلاقية إلى حد ما المستخدمة لتبرير سلوك التلاعب المحاسبي. يمكن الدفاع عن السلوك المحاسبي الإبداعي الذي يعتمد على نظريات المحاسبة الإيجابية والوكالة. نجد أنه تم مناقشتها من قبل Revsine (1991) من منطلق طرح فكره "فرضية التحريف المالي الانتقائي". إذ يعتبر مشكلة تتعلق بكل من المديرين والمساهمين، ويجادل بأن كل منهم يمكن أن يستفيد من المعايير المحاسبية التي تمت صياغتها بشكل واسع والتي تسمح بحرية تحديد توقيت الدخل. كما يمكن للمساهمين الاستفادة من حقيقة أن المديرين قادرين على التلاعب بالأرباح لتحقيق الدخل "السلس" لأن هذا قد يقلل من التقلب الواضح في الأرباح وبالتالي يزيد من قيمة أسهمهم. كما يجب التغاضي عن حقيقة أن هذا ينطوي على تلاعب وخداع متعمد. يصبح المساهمون من وجهة النظر هذه أدوات غير مقصودة للتلاعب.

رابعاً: الدوافع المحفزة لإستخدام المحاسبة الإبداعية: من الجانب الأخلاقي لكل فعل سبب أو دافع قوي للقيام بممارسات تعتبر لحد الآن بإيجابياتها وسلبياتها غير أخلاقية، لذا من المرجح وبما لا يمكن الشك فيه ان هناك عوائد ستترتب عن هذا الفعل لصالح المؤسسة ولصالح مؤيد هذا الفعل سواء كان المدير أو الأطراف التي لها احقية التسيير، ومن خلال الجدول التالي سنحاول توضيح أهم النقاط الأساسية لأسباب اللجوء للمحاسبة الإبداعية:

الجدول رقم (3): أسباب لجوء المدير للمحاسبة الإبداعية

الفئة	الدافع	التفسير
الأسباب الشخصية	زيادة الأجر	في بعض الحالات تكون رواتب المديرين مشروطة بتحقيق أهداف أو نتائج معينة، مما يدفع بهم على اللجوء إلى هذه الأساليب.
	المكافآت	عادة ما تكون المكافآت مشروطة بنتائج معينة، وفي هذه الحالة يتم جذب المديرين لتعديلها لمصالحهم الخاصة.
	المشاركة وخيارات المشاركة	يتم العمل بهذا السبب في الغالب في البلدان ذات الأسواق المالية القوية، مثل المملكة المتحدة أو الولايات المتحدة، فهناك علاقة تناسبية مباشرة بين الربح وسعر الأسهم، مما يجعل المؤسسة ذات الربح المرتفع لديها أيضا سعر جيد لأسهمها، وأخرى ذات أرباح ضعيفة لتكون غير مواتية من وجهة النظر هذه، بالتالي يجذب المديرين على إستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لتحقيق ربح مرتفع وبالتالي سعر جيد للأسهم.
	الأمان الوظيفي	يبحث المدراء عن ما يعرف بالأمان الوظيفي، بالتالي السؤال المطروح هو: "لماذا أتعرض لخطر فقدان وظيفتي إذا كانت هناك إمكانية لترتيب النتائج وفقا لتوقعات المستثمرين؟"
	الرضا الذاتي	من طبيعتنا أن نتوقع الإمتنان والشرف والتقدير، والمديرين هم أيضا أشخاص، وغالبا ما يمنهم إحترام الذات من الإبلاغ عن الوضع الحقيقي للمؤسسة وتعريضهم للنقد، وبالتالي اللجوء إلى أساليب المحاسبة الإبداعية.
توقعات السوق	الإمتثال لتوقعات المحللين الماليين	بالإضافة إلى التقارير السنوية، هناك تقارير دورية وفي بعض الحالات يجب إعداد بعض المعلومات الإضافية حول النتائج المستقبلية بناء على النتائج المحققة سابقا والمعلومات الحالية والأخذ ببعض العوامل المحيطة، بناء على هذا يتوقع المحللون الماليون مستوى معين من الأرباح المستقبلية، وإذا لم تحدث هذه التوقعات لسبب ما، فقد تتأثر أسعار الأسهم بالنسبة للمديرين الذين يتقاضون رواتبهم وفقا لسعر السهم، بالتالي يمكن إستخدام تقنيات المحاسبة الإبداعية لتجنب هذا الإشكال.
	إستقرار الدخل	الإستراتيجية طويلة الأجل للحفاظ على أرباح ثابتة هي أيضا سبب لتطبيق تقنيات المحاسبة الإبداعية . حيث تعتبر المؤسسة ذات النتائج المتقلبة أكثر خطورة وستعطي انطباعا بأنها تدار بشكل سيئ، في حين أن المؤسسة ذات النتائج الثابتة ستوفر نوع من الطمأنينة لدى المستثمرين.
	الإتجاهات	بدءاً من الفرضية "إذا كان الجميع يفعل ذلك، يمكنني ذلك"، يستخدم بعض المديرين هذه

	<p>الأساليب ليكونوا في نفس الاتجاه مع المديرين الآخرين الذين يستخدمونها.</p>		
إدارة الاقتراض والإئتمان	<p>غالبًا ما تلجأ المؤسسات للإقتراض، وفي الغالب يتم إبرام عقود هذه القروض، وفق بنود تشير إلى إستقرار بعض المؤشرات أو النتائج الاقتصادية والمالية، التي بمجرد انتهاكها، تضطر المؤسسة توضع المؤسسة إلى دفع غرامات أو حتى سداد الائتمان على الفور، لذا يجب أن يتم الحفاظ على المعايير التعاقدية ضمن الحدود، ويتم اللجوء إلى إستخدام المحاسبة الإبداعية عندما لا يكون ذلك ممكنًا، كونه يبقى مديري المؤسسة بعيدًا عن العقوبات المحتملة أو حتى حالات أكثر خطورة من زعزعة الاستقرار الاقتصادي الناجم عن سداد القرض قبل الموعد النهائي المحدد بموجب العقد.</p>		
مواقف جديدة	<p>هناك موقفان أساسيان في هذا السياق: عندما يتم إدراج المؤسسة لأول مرة في البورصة وعندما تريد المؤسسة جمع المزيد من الأموال من خلال إصدار أسهم. في كلتا الحالتين، يتم إستخدام المحاسبة الإبداعية لجعل نتائج المؤسسة تبدو أفضل مما هي عليه بالفعل.</p>		
عمليات الإندماج والاستحواذ	<p>في هذه الحالة هناك وجهتا نظر: وجهة نظر مقدم العطاء وواحدة الهدف.</p> <ul style="list-style-type: none"> - من وجهة نظر مقدم العطاء، ستسمح مجموعة جيدة من النتائج بتقديم العطاء من موقع قوة مع ارتفاع سعر الأسهم؛ - بالإشارة إلى المؤسسة المستهدفة، سيتعين على مقدم العطاء أن يدفع أكثر إذا وصل الدخل المبلغ عنه إلى مستوى معين. 		
فريق إدارة جديد	<p>عندما تتغير قيادة المؤسسة تميل الإدارة إلى إلقاء اللوم على المديرين القدامى لجميع النتائج السيئة. ومن هذا المنطلق تم تبني ما يسمى بتقنية "الحمام الكبير"، حيث يصبح الأداء الضعيف أسوأ من خلال السماح للمديرين بالبدء من الأداء المنخفض وزيادة النتائج المستقبلية.</p>		
انتظار الأوقات الجيدة	<p>هناك مواقف تكون فيها المؤسسة ضعيفة للغاية، ولكن لديها توقعات للفترات المستقبلية. من خلال بعض تقنيات المحاسبة الإبداعية، تتجنب هذه المؤسسات الشطب من سوق الأوراق المالية.</p>		
الإعتقاد بأن الأنظمة الحالية غير صحيحة	<p>من الحالات النادرة إلى حد ما عندما يرغب المديرون في تقديم رؤية حقيقية وعادلة، لكنهم يعتقدون أن اللوائح الحالية تمنع حدوث ذلك. وبالتالي فهم يعتقدون أنه من خلال تبني طريقة أكثر ليبرالية وإبداعًا، سيكونون قادرين على تقديم وجهة نظر عادلة.</p>		
تقليل الرؤية التنظيمية	<p>بعض المؤسسات مثل تلك التي تتعامل مع معالجة النفط وتوزيع المياه والاتصالات السلوكية واللاسلكية وغيرها من الأنشطة التي يمكن أن تخضع لتدخل الحكومة يجب ألا تبرز بأرباح ضخمة؛ حيث يتم استخدام تقنيات المحاسبة الإبداعية في هذه الحالة لتقليل النتائج المبلغ عنها.</p>		
إنها ليست غير قانونية فلماذا لا	<p>السبب الأخير هو أن المحاسبة الإبداعية ليست غير قانونية. هذا السبب هو أكثر من حافز من الغرض لإستخدام المحاسبة الإبداعية، لذلك، بما أن المديرين لا يرتكبون أي خطأ،</p>		

فماذا لا يستخدمون المحاسبة الإبداعية؟	نستخدم المحاسبة الإبداعية؟
هذه حجة مشروعة تمامًا، على الرغم من أنها لا تتبع بالضرورة اللوائح التنظيمية. وحقيقة أنهم قد يعتقدون أن العديد من الجهات الإدارية الأخرى يلجؤون لتبني المحاسبة الإبداعية يعزز هذه الحجج.	

Source: Ciocan Claudia Catalina, **Motivations in Choosing Creative Accounting Techniques: A Managerial Perspective**, "Ovidius" University Annals, Volume XVII, Issue 2, 2017, P528.

بالتالي يمكن تمييز السلسلة السببية التي تسمح بتطوير نظام المحاسبة الإبداعية بإعتباره نظام متكامل والهدف من ورائه خدمة الصالح العام قبل الخاص، وتمثل هذه السلسلة في النقاط التالية:²¹

التنظيم الاجتماعي -> الحالة -> القانون -> المحاسبة الإبداعية.

للقضاء على الجانب السلبي للمحاسبة الإبداعية يجب اتخاذ تدابير معقدة للحد من أسباب الخيار لصالح المحاسبة الإبداعية، وهي تدابير تركز على إطار تنظيم وإدارة الشركة في مجملها. يجب اعتبار هذه الإجراءات، من حيث الضرائب، بمثابة تقليل للضغط المالي، لأن عدم كفاية اللوائح المحاسبية وعدم تجانسها وعملية المواءمة المستمرة التي تترجم في النهاية إلى حرية اتخاذ القرار التي تسمح بها كل هيئة تنظيمية، هي سلسلة من العوامل التي تشجع على انتشار الإبداع المحاسبي.

على الرغم من وجود فرق واضح بين المحاسبة الإبداعية والخرق المتعمد للقانون (الاحتيال)، فإن كلتا الظاهرتين تظهران في سياق الصعوبات المالية للمؤسسات وتحركهما نية الخداع. لذلك، على الرغم من أن استخدام المحاسبة الإبداعية ليس دائمًا غير قانوني، إلا أنه يظهر أن المديرين، تحت الضغط المالي، يبحثون عن حلول دون مراعاة المعايير الأخلاقية. بمعنى آخر، يعتبر نصف الحقيقة والكذب عرضة لعمليات الاحتيال المحتملة.

الخاتمة:

حاولنا من خلال هذه الورقة البحثية التركيز بشكل أساسي على الجانب المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية كونها أبرز وأهم جانب لمحاولة تحديد نقاط الاختلاف المطروحة من قبل الباحثين في هذا المجال، من أجل تسهيل العمل على الباحثين الجدد في المحاسبة الإبداعية من خلال توضيح بعض الغموض الذي يمس هذا الجانب، من ثم التطرق للجانب الأخلاقي والذي يعد من أصعب الجوانب للتركيز عليه باعتباره يعتمد في الأساس على الدوافع الخاصة بالمستفيد من استخدام المحاسبة الإبداعية عن طريق الجهات المتمكنة من الإبداع المحاسبي، كلا الجانبين سهلا مهمة حصر اهم الممارسات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية بغرض التأثير على النتيجة.

بالتركيز في محتوى النقاط المطروحة سابقا تم التوصل إلى جملة من النتائج نوجزها فيما يلي:

- يعتبر الإبداع المحاسبي نقطة الانطلاق الأساسية لبروز فكرة المحاسبة الإبداعية بكلا جانبيها (الإيجابي والسلبي)؛
- تركيز الباحثين حول نقطة أن المحاسبة الإبداعية هي تغيير وتعديل في الصورة الحقيقية للصورة المحسنة للقوائم المالية الموجهة للجهات الخارجية؛
- إختلاف الباحثين من حيث فكرة أن:

- المحاسبة الإبداعية تخدم المؤسسة كونها تسمح لها بتقديم معلومات يمكن للمستفيدين منها تكوين صورة حسنة حول الوضع الذي تمر به المؤسسة في مقابل تقديمها معلومات أخرى الغرض منها تقليل العبء المالي نحو جهات أخرى للمحافظة على مداخيلها وعدم تشاركها.
- المحاسبة الإبداعية لا تخدم المؤسسة فنتيجة التلاعب بالقيم الحقيقية الموضحة في القوائم المالية يترتب عليه دائما جانب سلبي كونها لا تعبر عن الواقع بالتالي في حالة الكشف عنه سيكون له عواقب أكبر مما هو مخطط له.
- ممارسات المحاسبة الإبداعية في الأساس ترتكز على العناصر التي يسهل التلاعب بها أو تجميلها، بإعتبارها تندرج ضمن معايير أو قوانين لا تتوفر على قدر كافي من الوضوح والضبط لتفادي أكبر قدر ممكن من التلاعب الذي قد يلحق بهم، لذا لا بد من محاولة تجنب هذا النقص.
- تأييد فكره أن المحاسب المبدع هو محاسب يتمتع بقدر عالي من المهارة والمعرفة للتحكم في المعطيات المتوفرة لديه لتوظيفها وفق ما هو يحتاجه، إلا أن هذا لا يلغي فكرة أن هذا المحاسبي تحكمه ضوابط قانونية وأخلاقية تستدعي منه ضرورة الالتزام بها وتجنب كل فعل من شأنه أن يكون منحرفا عنها. كما أن السيطرة التي يتم ممارستها من قبل الجهات العليا في الشركة على المحاسبين للمساس بالقوائم والتقارير المالية ليس من شأنه إلغاء فكرة العبء الأخلاقي التي يجب أن يتحلى بها المحاسب.
- تتحمل الإدارة الجزء الأكبر أخلاقيا باعتبارها الجهة المسؤولة عن تحديد وتوظيف كافة مواردها للمساهمة في تسهيل عملية التلاعب بالقيم المالية، من خلال استغلالهم وتحفيزهم لهذا النوع من الاعمال، بغرض تحقيق مصالح عامة للشركة وخاصة لهم.
- غياب أطر تنظيمية لأخلاقيات العمل فيما يتعلق بالمحاسبة الإبداعية لتحديد أسس التحكم فيها، تقليل حدتها، مراجعة نتائجها، السيطرة على سلبياتها إلخ.

¹- Cernusca Lucian and ath, **EMPIRICAL STUDY ON THE CREATIVE ACCOUNTING PHENOMENON**, Studia Universitatis —Vasile Goldis, Arad. Economics Serie, Vol 26, Issue 2, 2016, Romania, p 65.

(https://www.researchgate.net/publication/304460723_Empirical_Study_on_the_Creative_Accounting_Phenomenon)

²- Ciocan Claudia Cătălina, **Motivations in Choosing Creative Accounting Techniques: A Managerial Perspective**, Economic Sciences Series, Volume XVII, Issue 2, 2017, p 525-526.

(<http://stec.univ-ovidius.ro/html/anale/RO/2017-2/Section%20V/7.pdf>)

³- Mihaela Popa, **Optimization of fiscal costs versus creative accounting**, Procedia - Social and Behavioral Sciences, Issue 62, 2012, p1272.

(https://www.researchgate.net/publication/271880912_Optimization_of_Fiscal_Costs_Versus_Creative_Accounting)

⁴- Nofan Hamed Al-Olimat, **The Impact of Cognitive Creativity in Accounting among Jordanian Internal Auditors on Detecting Creative Accounting Practices, A Field Study**, International Journal of Business and Social Science, Vol 10, No 2, 2019, P171.

(http://ijbssnet.com/journals/Vol_10_No_2_February_2019/19.pdf)

⁵- SIYANBOLA Trimisiu Tunji and Others, **Creative accounting and investment decision in listed manufacturing firms in Nigeria**, Journal of Accounting and Taxation, Vol 12, No 1, 2020, P 40.

(https://www.researchgate.net/publication/340559256_Creative_accounting_and_investment_decision_in_listed_manufacturing_firms_in_Nigeria)

-
- ⁶- Syed Zulfiqar Ali Shah, Safdar Butt, Yasir Bin Tariq, **Use or Abuse of Creative Accounting Techniques**, International Journal of Trade, Economics and Finance, Vol 2, No 6, December 2011, P532-533. (https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2009823)
- ⁷- Ali Taha Yaseen, Ahmed Kadhim Idam, Mohammed Jabbar Fashakh, **Creative Accounting Standards and its Techniques**, Opción, Año 34, No. 86, Universidad del Zulia, Venezuela, 2018, p 1614. (https://www.researchgate.net/publication/331687350_Creative_Accounting_Standards_and_its_Techniques)
- ⁸- Ijeoma Ngozi Blessing, **EMPIRICAL ANALYSIS ON THE USE OF FORENSIC ACCOUNTING TECHNIQUES IN CURBING CREATIVE ACCOUNTING**, International Journal of Economics, Commerce and Management, Vol. III, Issue 1, United Kingdom, Jan 2015 p 4. (https://www.researchgate.net/publication/308318201_EMPIRICAL_ANALYSIS_ON_THE_USE_OF_FORENSIC_ACCOUNTING_TECHNIQUES_IN_CURBING_CREATIVE_ACCOUNTING)
- ⁹- Brijesh Yadav, Anil Kumar, Bunny Singh Bhatia, **Concept of Creative Accounting and Its Different Tools**, *International Journal of Management and Social Sciences Research (IJMSSR)*, Volume 3, No. 2, February 2014, p 66. (<https://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.428.5424&rep=rep1&type=pdf>)
- ¹⁰- Maria Shahid, Hina Ali, **Influence of Creative Accounting on Reliability and Objectivity of Financial Reporting (Factors Responsible for Adoption of Creative Accounting Practices in Pakistan)**, Journal of Accounting and Finance in Emerging Economies Vol 2, No 2, December 2016, p77. (https://econpapers.repec.org/article/srcjafec/v_3a2_3ay_3a2016_3ai_3a2_3ap_3a75-82.htm)
- ¹¹- Khalil Suleiman Abu Saleem, **The Impact of Audit Committee Characteristics on the Creative Accounting Practices Reduction in Jordanian Commercial Banks**, Modern Applied Science, Vol 13, No 6, 2019, p116. (<file:///C:/Users/pc/Downloads/TheimpactofauditcommitteecharacteristicsonthecreativeaccountingpracticesreductioninJo.pdf>)
- ¹²- Syed Zulfiqar Ali Shah, Safdar Butt, **Creative Accounting: A Tool to Help Companies in a Crisis or a Practice to Land Them into Crises**, International Conference on Business and Economics Research, Volume 16, 2011, P97. (<http://www.ipedr.com/vol16/18-ICBER2011-A20010.pdf>)
- ¹³- Branka Remenari, Ivo Mijoč, Ivana Kenfelja, **CREATIVE ACCOUNTING – MOTIVES, TECHNIQUES AND POSSIBILITIES OF PREVENTION**, Ekonomski vjesnik, Vol 31, No 1, 2018, p196. (<https://hrcak.srce.hr/ojs/index.php/ekonomski-vjesnik/article/view/6046/4584>)
- ¹⁴- Gabriela Lisboa Tamagno and Others, **CREATIVE ACCOUNTING: A THEORETICAL STUDY**, International Journal of Current Research, Vol. 9, Issue, 10, October 2017, p 59042. (<https://www.journalcra.com/article/creative-accounting-theoretical-study>)
- ¹⁵- GÎNȚA ANCA IOANA, **THE CREATIVE ACCOUNTING CONCEPT IN THE CURRENT ECONOMIC CONTEXT APPROACHED FROM DIFFERENT PERSPECTIVES IN THE LIGHT OF MOTIVATIONS UNDERLYING THE MODELLING OF FISCAL YEAR RESULT**, Annals of the “Constantin Brâncuși” University of Târgu Jiu, Economy Series, Issue 6, 2015, P165. (http://www.utgjiu.ro/revista/ec/pdf/2015-06/21_Ginta%20Anca.pdf)
- ¹⁶- Aws Saeed Mirdan, Ismael Abbas Manhel, **Creative Accounting Standards and Its Techniques**, International Journal of Research, Volume 0 4, Issue 01, January 2017, p 943. (<https://www.semanticscholar.org/paper/Creative-Accounting-Standards-and-Its-Techniques-Mirdan-Manhel/b309129f9d3ef59944b82c7ff62e73ec69d1ba07>)

-
- ¹⁷- Zuca Marilena, Ioanăș Corina, **Embellishment of financial statements through creative accounting policies and options**, Procedia - Social and Behavioral Sciences, Issue 62, 2012, p 349.
(<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1877042812034969#!>)
- ¹⁸- Xavier GABRIËLS, Patricia VAN DE WIELE, **Creative Accounting : Ethical Perceptions among Accounting and Non-Accounting Students**, Working paper, 2015, p 8-9.
(<https://ideas.repec.org/p/ant/wpaper/2005016.html>)
- ¹⁹- Oriol Amat, John Blake, Jack Dowds, **THE ETHICS OF CREATIVE ACCOUNTING**, Economics Working Paper, 1999, p 9-11.
(https://www.researchgate.net/publication/23695128_The_Ethics_of_Creative_Accounting)
- ²⁰- Catherine Gowthorpe, Oriol Amat, **Creative accounting: some ethical issues of macro- and micromanipulation**, Journal of Business Ethics, Vol 57, 2004, p 09-11.
([https://www.researchgate.net/publication/23695518_Creative_Accounting_Some_Ethical_Issues_of_Macro- and Micro-Manipulation](https://www.researchgate.net/publication/23695518_Creative_Accounting_Some_Ethical_Issues_of_Macro-_and_Micro-Manipulation))
- ²¹- Laura Maria Popescu, Ileana Ashrafzadeh Nișulescu, **Detecting Creative Accounting Practices and their Impact on the Quality of Information Presented in Financial Statements**, Journal of Knowledge Management, Economics and Information Technology, Vol. III, Issue 6, 2013, p 10-11.
(http://www.scientificpapers.org/wp-content/files/1438_Nisulescu_Detecting_Creative_Accounting_Practices_and_Their_Impact_on_the_Quality_of_Information_Presented_in_Financial_Statements.pdf)