

دور المحاسبة الابداعية في تحريف تكلفة المنتج بحث تطبيقي في شركة مصافي الجنوب

الاستاذ المساعد الدكتور علاء فريد عبد الاحد الباحث وليد صيوان مطلق
الجامعة التقنية الجنوبية/كلية الدراسات العليا¹

المستخلص :

يهدف البحث الى التعرف على ممارسات المحاسبة الإبداعية وتشخيص دورها في إخفاء تكلفة المنتج الحقيقية في عينة الدراسة المتمثلة بالشركة العامة لمصافي الجنوب وتحديد تكلفة تتلائم مع أهداف ومصالح الشركة لزيادة ارباحها مما يؤدي لزيادة حصص الموظفين من الارباح وبيان مدى تأثير ممارسات المحاسبة الابداعية في تضليل تكلفة المنتج وتوصلت الدراسة بجانبها العملي التطبيقي إلى وجود ممارسات للمحاسبة الإبداعية من خلال القيام بالإجراءات التحليلية لبيان دور تلك الممارسات في تضليل تكلفة المنتج في الشركة ليخرج الباحث بأهم الاستنتاجات النظرية والعملية والتوصيات بشأنها بقصد تحقيق فرضية الدراسة على وفق المنهجية التي وضعت.

¹ بحث مستل من رسالة الماجستير الموسومة بـ(المحاسبة الابداعية ودورها في تحديد تكلفة المنتج دراسة تطبيقية في شركة مصافي الجنوب في العراق)

The role of creative accounting in distorting the cost of the product an applied Search in the South Refineries Company

Asst. Prof.Dr:Alaa Fareed Abdulahad

Researcher. wleed sewan Mutlag

Southern technical University\ Faculty of Graduate Studies

Abstract :

The research aims to identify creative accounting practices and diagnose its role in hiding the real cost of the product in the study sample represented by the General Company for Southern Refineries and to determine a cost that is compatible with the goals and interests of the company to increase the company's profits which is due to the increase in employee shares of profits and a statement of the extent of the impact of creative accounting practices in misleading the cost of the product The study found, along with its practical application, that there are practices of creative accounting through applying the Miller ratio model and doing analytical procedures to demonstrate the role of these practices in shading the cost of the product in the company so that the researcher comes out with the most important conclusions The theory, process, and recommendations for the purpose of achieving the study hypothesis according to the methodology that was developed.

المقدمة :

يعد التلاعب بالبيانات المالية فناً من فنون التضليل خصوصاً اذا تم ممارسته من قبل محاسب محترف بعملية التضليل وان تلك الممارسات لا تتوافق مع أخلاقيات مهنة المحاسبة لأنها تؤدي الى تضليل مستخدمي البيانات المالية وقد اصطلح على تلك الممارسات عدة مسميات منها المحاسبة الابداعية (Creative accounting) وإدارة الارباح (Earnings management) وتمهيد الدخل (Income smoothing) والمحاسبة النفعية (Aggressive accounting) والتقارير المالية الاحتيالية (Fraudulent Financial Reporting) وان جميع تلك المسميات تلتقي بمفهوم التلاعب بالأرقام المالية لتضليل مستخدمي البيانات المالية وتعد المحاسبة الابداعية المفهوم الأوسع الذي يشمل جميع المسميات أعلاه وقد تستغل ممارسات المحاسبة الابداعية المرونة الموجودة في المحاسبة بشكل عام والمتمثلة في اختيار السياسة المحاسبية الملائمة للوحدة الاقتصادية والتوقيت في تسجيل العمليات المالية وحرية التقديرات الشخصية للمحاسبين وتسجيل المستحقات وتكون تلك الممارسات قانونية أو قد تتجاوز ممارسات المحاسبة الابداعية المبادئ والمعايير المحاسبية وتكون غير قانونية وتدخل في مفهوم الاحتيال.

وبرز مفهوم المحاسبة الابداعية بشكل أوسع بعد انهيار عدد من الشركات منها شركة (Enoron) سنة 2001 وشركة (World Com) سنة 2002 الأمريكيتين لممارستهما أساليب المحاسبة الابداعية مما أدى الى تضليل مستخدمي القوائم المالية وفقدان الثقة بالقوائم المالية.

ولما للتكاليف من دور كبير في المحافظة على الميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية باعتبارها الركيزة الثانية التي يركز عليها الربح المحاسبي تسعى الوحدات الاقتصادية الى التدخل في تحديد تكلفة الوحدة المنتجة وبما يتفق مع أهدافها خصوصاً في الفترات التي لا تستطيع تحقيق أهدافها من خلال ممارسات المحاسبة الابداعية وبذلك تقوم الوحدات الاقتصادية بإخفاء التكلفة الحقيقية للمنتج وإظهار تكلفة غير حقيقية تتفق مع أهدافها ومصالحها وعلى حساب اصحاب المصلحة الاخرين.

ومن هنا لا بد من التعرف على ممارسات المحاسبة الابداعية في الشركة عينة البحث ودور تلك الممارسات في تحديد تكلفة المنتج ومن أجل تحقيق هدي في البحث تم تقسيمه الى أربعة محاور الأول تناول منهجية البحث وتضمن المحور الثاني الاطار النظري للمحاسبة الابداعية في حين خصص المحور الثالث لتحريف التكاليف وتناول المحور الرابع الجانب التطبيقي للبحث والمحور الخامس للاستنتاجات التي توصل اليها الباحثان والتي في ضوءها تم تقديم التوصيات المناسبة.

المحور الاول: منهجية البحث

مشكلة البحث:

تتركز مشكلة البحث في اعتماد الوحدات الاقتصادية على مجموعة من الممارسات المحاسبية والتي تسمى بالمحاسبة الإبداعية يستخدم فيها المحاسبون مهاراتهم لإخفاء تكلفة المنتج الحقيقية وتحديد تكلفة تتفق مع أهداف ومصالح الوحدة الاقتصادية ، مما يؤثر على البيانات المالية للوحدة الاقتصادية.

وتتمحور مشكلة البحث بالتساؤلين الآتيين:

- 1- ما هو انعكاس ممارسات المحاسبة الابداعية في تحديد تكلفة المنتج؟
- 2- هل تكلفة المنتج تتحدد في ضوء استخدام ممارسات محاسبية مختلفة؟

أهمية البحث:

تبرز أهمية البحث من أهمية ممارسات المحاسبة الابداعية باعتبار ما تمثله من مشكلة هامة خصوصاً في ظل قيام إدارات الوحدات الاقتصادية باستخدامها لإخفاء تكلفة المنتج الحقيقية وإظهار تكلفة غير حقيقية تتلائم مع أهدافها ومصالحها الخاصة مما يؤدي إلى تقديم بيانات مالية مظلمة.

هدف البحث:

يمكن تحديد أهداف البحث بالاتي:

- 1- التعرف على ممارسات المحاسبة الابداعية في الوحدات الاقتصادية.
- 2- تشخيص ممارسات المحاسبة الابداعية في تحديد تكلفة منتج تتلائم مع أهداف ومصالح تلك الوحدات.

فرضية البحث:

في ضوء مشكلة وأهدف البحث يمكن صياغة الفرضية الاتية:
(تساهم ممارسات المحاسبة الابداعية في تضليل تكلفة المنتج عند تطبيقها في الشركة عينة الدراسة)).

الحدود المكانية للبحث:

تمثلت عينة الدراسة بشركة مصافي الجنوب بالاعتماد على البيانات المالية والسجلات والوثائق الخاصة.

الحدود الزمنية للبحث:

اعتمد الباحثان على البيانات المالية والسجلات والوثائق الخاصة بالشركة عينة الدراسة للسنوات المالية من 2014 ولغاية 2018

المحور الثاني: دراسات سابقة

اولاً: دراسة (العبيدي 2008) بعنوان (دور التحكم المؤسسي في تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية وتحقيق التوافق بين مصالح اطراف الوكالة)

هدفت الدراسة إلى إظهار دور التحكم المؤسسي في تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية وتحقيق التوافق بين مصالح اطراف الوكالة والتي تتأثر بممارسات المحاسبة الإبداعية الناتجة عن استغلال المحاسبين للمرونة في اختيار الطرق والإجراءات المحاسبية لمعالجة الاحداث المالية التي تمت في الوحدات الاقتصادية وقد اجريت الدراسة على عدد من الشركات المساهمة المختلطة في العراق وتوصلت الدراسة إلى إن الوحدات الاقتصادية تمارس أساليب المحاسبة الإبداعية ليس بسبب مرونة الطرق والإجراءات المحاسبية بل هناك أسباب عديدة منها تضارب المصالح بين اطراف المصلحة وضعف دور اليات التحكم المؤسسي وغياب المسؤولية والمسائلة وإن هناك تأثير كبير لتطبيق مبادئ التحكم المؤسسي في الوحدات الاقتصادية على ممارسات المحاسبة الإبداعية.

ثانياً: دراسة (الزكي 2019) بعنوان (تحليل دور اليات الحوكمة في الحد من تأثير دوافع المديرين الانتهازية على السلوك غير المتماثل للتكلفة)

تناولت الدراسة دوافع المديرين الانتهازية من السيطرة والنفوذ الاداري والعوامل المؤثرة فيها ودوافع ادارة الارباح وتأثيرها على السلوك غير المتماثل للتكلفة ودور اليات الحوكمة الداخلية والخارجية في الحد من السلوك الانتهازي للمديرين وتوصلت الدراسة إلى ان هناك مجموعة من العوامل التي تؤثر على قرارات المديرين لإدارة التكلفة والتي ينتج عنها سلوك

غير متماثل للتكلفة وكذلك تؤثر الدوافع الانتهازية على قرارات المديرين بشأن تغيير مستوى الموارد عند تغيير حجم النشاط وان دوافع المديرين الانتهازية تؤدي إلى الإفراط في استهلاك الموارد وبالتالي انخفاض قيمة الوحدة الاقتصادية.

ثالثاً: دراسة (Popa, 2012)

(Optimization of fiscal costs versus creative accounting)

التكاليف المالية المثلى إزاء المحاسبة الإبداعية

تناولت الدراسة تخفيض التكاليف المالية في عدد من الشركات في رومانيا من خلال تقنيات المحاسبة الإبداعية حيث يمكن للوحدة الاقتصادية اختيار من بين العديد من الطرق والأساليب التي تختلف فيها المعالجات المحاسبية مثل طريقة اندثار الأصول الملموسة ، رسملة الفوائد أو الاعتراف بها كمصروف ، خيار الأسهم ، طريقة إعادة تقييم الأصول الملموسة أو إبقاء التكاليف التاريخية وتوصلت الدراسة إلى انه يمكن للوحدة الاقتصادية اختيار من بين العديد من الطرق والأساليب التي تختلف معالجتها المحاسبية. وان الإدارة المالية الفعالة في الوحدة الاقتصادية تساعد على تحسين التكاليف المالية داخل الوحدة الاقتصادية من خلال تقليل نفقات الضرائب والرسوم والتي ينبغي القيام بدفعها بحيث تصل إلى أدنى مستوى قانوني.

رابعاً: دراسة (Li Yihuan,2018)

(Earnings Management Motivation and Cost Stickiness—Research Based on Private Equity

Placement)

دافع إدارة الأرباح وتكلفة الالتصاق- الدراسة على أساس توظيف الأسهم الخاصة هدفت الدراسة إلى تأثير إدارة الأرباح على سلوك التكاليف من خلال انخفاض تكاليف الالتصاق (التكاليف التي تزيد بزيادة الدخل بنسبة أكبر من الانخفاض الناتج من انخفاض الدخل) بالرغم من زيادة الدخل واعتمدت الدراسة على الشركات الصينية المدرجة في سوق الأوراق المالية للفترة من 2006 ولغاية 2017 حيث تعتمد الشركات على تخفيض التكاليف عندما تنخفض الإيرادات لإصدار الأسهم الخاصة مما يؤدي إلى إضعاف تكاليف الالتصاق وبينت الدراسة بأن إدارة التكاليف في الشركات ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالإدارة وتوصلت الدراسة إلى إن الشركات التي تخضع إلى تدقيق شركات التدقيق الكبرى لديها التزام أكبر بالتكاليف على عكس الشركات العامة التي لا تخضع لتدقيق الكبرى فإن دوافع إدارة الأرباح كبيرة فيها والتي تؤدي إلى عدم الالتزام بالتكاليف وبالتالي إضعاف التكلفة الملتصقة. وتتميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة بأنها سلطت الضوء على مفهوم تحريف تكلفة الوحدة المنتجة الناتج عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والأركان التي تقوم عليها ممارسات المحاسبة الإبداعية في بيئة التصنيع العراقية.

المحور الثاني : الاطار النظري للمحاسبة الإبداعية

أولاً: مفهوم المحاسبة الإبداعية

يعد مفهوم المحاسبة الإبداعية من المفاهيم الواسعة المعاني في المحاسبة لتوقفها على ممارسات محاسبية غير محددة بإطار معين وتتضمن المحاسبة الإبداعية مجموعة من المفاهيم كونها وسيلة تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية ويعد مفهوم المحاسبة الإبداعية من المفاهيم المثيرة للجدل فمن حيث تسميتها اختلف فيما كانت ابداع محاسبي ام ابتداع محاسبي ومن حيث مفهومها فهل تحتوي على جوانب ايجابية ام انها تحتوي على جوانب سلبية فقط كونها

ارتبطت بالانهيارات والفضائح المالية لكبرى الشركات العالمية ، وجاء مصطلح الابداع مقروناً بالمحاسبة لان مصطلح الابداع أخذ بالتداول في العلوم والمعارف المختلفة.

وظهرت العديد من التعريفات للمحاسبة الابداعية في الادبيات المحاسبية نظراً للتوسع الحاصل في ممارساتها واختلاف توجهات الكتاب والباحثين ويمكن تصنيف تعاريف المحاسبة الابداعية وفق وجهات نظر الكتاب والباحثين الى صنفين:

الصنف الاول: عرفها على انها التلاعب بالدخل لإدارة ارباح الوحدات الاقتصادية حيث عرفها (Merchant&Rockness,1994:79-94) على أنها كل فعل تقوم به الادارة له تأثير على الدخل المعلن ولا يحقق اي فائدة

اقتصادية للوحدة الاقتصادية ويكون مضرراً في الامد الطويل. وعرفها (Griffiths,1987:1) بأنها مجموعة من الاساليب والطرق التي تعتمد عليها أغلب الشركات لحماية أرباحها وإن الارقام المنشورة والتي يحصل عليها الجمهور

الصنف الثاني: عرف المحاسبة الابداعية بشكل اوسع من ادارة اليرباح والتلاعب بالدخل فقد عرفها (Jones,2011:6) بأنها استخدام المرونة في المحاسبة داخل الإطار القانوني لإدارة قياس وعرض الحسابات لتحقيق الفائدة لمعدي القوائم

وليس المستخدمين. وعرفها (الصبيح ، 2018 : 208) بأنها ممارسات احتيالية تعمل على تغيير المعلومات المحاسبية الحقيقية إلى معلومات محاسبية غير حقيقية لتحقيق الفائدة لصاحب المصلحة الاقوى.

وبين (عبود ، 2019: 31) بأن ممارسي المحاسبة الابداعية يمتلكون قدرات عالية في مهنة المحاسبة تمكنهم من تعديل القيم بالشكل الذي يرغبون فيه وتلتقي بها مجموعة مصطلحات متشابهة هي المحاسبة التجميلية وإدارة اليرباح وتمهيد

الدخل وإدارة الافصاح.

ويرى الباحثان بأن المحاسبة الابداعية تعني مجموعة ممارسات يستخدم فيها المحاسبون مهاراتهم المهنية للتلاعب بالأرقام المحاسبية لغرض تحقيق أهداف محددة وان هناك جانبان لممارسات المحاسبة الابداعية احدهما يستغل

المرونة في المحاسبة والأخر يقوم على الاحتيال.

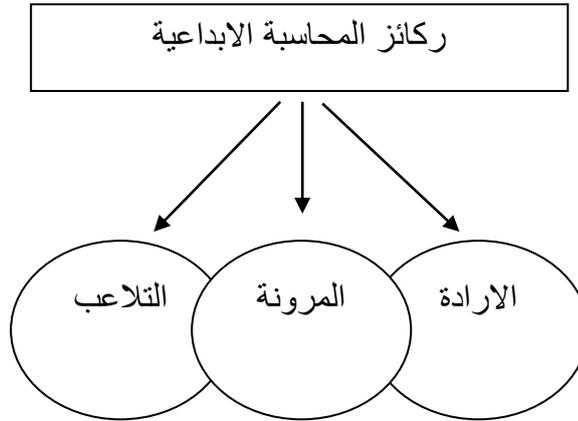
ثانياً: ركائز المحاسبة الابداعية

تمثل ركائز المحاسبة الابداعية الدعائم الاساسية التي تقوم عليها المحاسبة الابداعية والتي تعبر عن وجود ممارسات المحاسبة الابداعية في الوحدات الاقتصادية وهي ثلاث ركائز أساسية:

الركيزة الاولى: الارادة: وتمثل بإرادة الادارة في اختيار ممارسات المحاسبة الابداعية لتحقيق أهدافها الخاصة على حساب أصحاب المصلحة الاخرين.

الركيزة الثانية: المرونة: حيث تقوم الادارة باستغلال المرونة الموجودة في المحاسبة وكذلك تعدد البدائل واختيار التوقيت والتبويب.

الركيزة الثالثة: التلاعب: وتتمثل باعداد القوائم المالية للوحدة الاقتصادية وبما ينسجم مع أهداف الوحدة الاقتصادية من خلال التلاعب بالأرقام والشكل (1) أدناه يوضح أركان المحاسبة الابداعية.



شكل (1) ركائز المحاسبة الابداعية إعداد الباحثان

ثالثاً: طرق ممارسات المحاسبة الابداعية

هناك طرق مختلفة ولا حصر لها لممارسات المحاسبة الإبداعية تنشأ هذه الطرق بسبب المرونة المتأصلة في المحاسبة وان البنود الرئيسية (الإيرادات والمصروفات والأصول والخصوم) تتكون من عدد كبير من الحسابات الفرعية المختلفة وهناك سياسة محاسبية مختلفة لكل بند ونظراً لوجود العديد من السياسات المحاسبية تنشأ الفرصة لتكييف السياسات المحاسبية وتغييرها لتغيير الأرقام المحاسبية المبلغ عنها. (Jones,2011:p43)

وقد قسم كلاً من (Mulford & Comiskey,2002:p8-12) طرق المحاسبة الابداعية بمنهجية تمكن مستخدمي البيانات المالية من كشف ممارسات المحاسبة الابداعية وهي الاعتراف بالإيرادات غير المتحققة أو الوهمية وسياسات الرسملة التعسفية والإطفاء طويل الاجل للمصاريف والابلاغ الخاطيء للأصول والالتزامات أما Jones فقد استند في تقسيمه لطرق ممارسات المحاسبة الابداعية على أهداف المحاسب الابداعي وإن اهداف المحاسب الابداعي تختلف فيما بين القوائم المالية الرئيسية (الميزانية، كشف الدخل، قائمة التدفق النقدي) فأن الهدف الرئيسي في قائمة الدخل هو تغيير رقم الربح فإذا كان الهدف هو تضخيم الأرباح فستتم زيادة الدخل وتخفيض النفقات وإذا كان الهدف تخفيض الربح فيجب تخفيض الدخل وزيادة النفقات أما في الميزانية العمومية سيكون الهدف المعتاد هو زيادة صافي قيمة الشركة ويمكن القيام بذلك عن طريق زيادة قيمة الأصول وتخفيض قيمة الالتزامات وأخيراً في قائمة التدفق النقدي سيكون الهدف في الغالب هو زيادة التدفق النقدي التشغيلي على حساب التدفقات النقدية الأخرى. (Jones,2011:p43)

مما ورد اعلاه يستنتج الباحثان بأن طرق ممارسات المحاسبة الابداعية متعددة ولا حصر لها نتيجة لما تتمتع به المحاسبة من مرونة فضلاً عن انها نابعة من ابداع المحاسبين وإن عدد من طرق ممارسات المحاسبة الابداعية تؤثر على تحديد تكلفة المنتج.

المحور الثالث: تعريف التكاليف

أولاً: مفهوم تعريف التكاليف: يمكن تعريف تعريف التكاليف بأنها مجموعة ممارسات تقوم بها الادارة من خلال التلاعب بأرقام التكاليف لتحديد التكلفة التي تسعى إليها وإخفاء التكلفة الحقيقية وقد يكون التحريف مخالفاً للمبادئ والقواعد المحاسبية أو قد يكون مستغل للمرونة الموجودة في المبادئ والقواعد المحاسبية ويدخل هذا النوع من التحريف

في مفهوم ممارسات المحاسبة الابداعية والاحتيايل وهذا ما أشار اليه Kieso في أن الاحتيايل يؤدي إلى تحريفات متعمدة في البيانات المالية. (Kieso et al,2019:p24-28)

ويختلف تحريف التكاليف باختلاف اهداف الادارة التي تطمح في الوصول لها من خلال التلاعب بالتكاليف فيمكن أن يكون هدف الادارة:

1-زيادة التكاليف من خلال ممارسة محاسبة المغطس الكبير وهي تكوين مخصصات فورية للتكاليف التي سيتم تكبدها في المستقبل مما يؤدي الى زيادة تكاليف الفترة ويقلل من التكاليف المستقبلية وبالتالي تقليل الأرباح الحالية وزيادتها في المستقبل (Jones,2011:p38)

2-تخفيض التكاليف ويتم ذلك من خلال ما يسمى بتمهيد الدخل، حيث يتم تأجيل الاعتراف بالمصروفات عن طريق رسملة المصروفات وإطفائها خلال فترات مستقبلية طويلة عندما يكون الدخل منخفض ومن الأمثلة على ذلك رسملة الفائدة ورسملة تكاليف تطوير البرمجيات. (Subramanyam&Wild,2009:p110)

ويبين Kiso بأن الشركات تستخدم أيضاً إدارة الأرباح لتقليل الأرباح الحالية من أجل زيادة الدخل في المستقبل حيث تقوم الشركات بزيادة تكاليفها من خلال تكوين احتياطات باستخدام افتراضات غير واقعية لتقدير الالتزامات الخاصة بهذه العناصر كخسائر القروض ورسوم إعادة الهيكلة وعوائد الضمان وتقوم الشركات بعد ذلك بتقليل هذه الاحتياطات في المستقبل لزيادة الدخل المبلغ عنها في المستقبل.

(Kieso et al,2019:p4-5)

ويرى الباحثان إن تحريف التكاليف يحتل المساحة الأكبر في ممارسات المحاسبة الابداعية لان التكاليف تعتبر الركيزة الثانية للربح فمن خلال تحريف التكاليف يمكن للإدارة من زيادة أو تخفيض ارباحها.

ثانياً:دوافع تحريف التكاليف

يقسم كلاً (Kaya & Turegun,2017:p210,2011) دوافع تحريف التكاليف الى :

1-عقود الدين: عندما تكون الوحدات الاقتصادية ملزمة بتسديد الديون وفي ظل انخفاض السيولة النقدية وانخفاض الاستثمار المستقبلي تضطر تلك الوحدات الى استخدام ممارسات المحاسبة الابداعية لحماية مصالح الشركة من خلال اختيار طرق احتساب الاندثار طرق تقييم المخزون المناسبة

2-التكاليف السياسية: كلما زاد حجم التكاليف السياسية التي تدفعها الشركة زاد احتمال قيام المدراء باختيار أساليب محاسبية تؤجل الأرباح التي يتم الإبلاغ عنها من الفترات الحالية إلى الفترات المستقبلية وذلك للتقليل من التكاليف السياسية لأن الربحية العالية يمكن أن تتسبب في تزايد الجذب السياسي وتعليمات ضريبية جديدة.

اما Kiso فبالإضافة الى الدافعين اعلاه فانه يضيف دافعين آخرين للتحريف هما:

(Kieso et al,2019:p22-24)

1- مدفوعات المكافأة: لقد وجدت الدراسات أنه إذا تم ربط خطط تعويضات المديرين (مدفوعات المكافأة) بالدخل فستختار الإدارة الطرق المحاسبية التي تزيد من مدفوعات المكافآت الخاصة بها.

2- تمهيد الأرباح: إن الزيادات الكبيرة في الأرباح تجذب انتباه السياسيين والمنظمين والمنافسين فضلاً عن إن الزيادات الكبيرة في الدخل قد يصعب تحقيقها في السنوات القادمة علاوة على ذلك فإن خطط التعويض ستستخدم هذه الأرقام كأساس مما يصعب على المديرين كسب مكافآت في السنوات اللاحقة. وعلى عكس ذلك قد يرى المستثمرون والمنافسون

إن الانخفاضات الكبيرة في الأرباح إشارة إلى أن الشركة في مشكلة مالية وكذلك إن الانخفاض الكبير في الدخل قد يثير من مخاوف المساهمين والمقرضين وغيرهم من المهتمين حول كفاءة الإدارة. ويرى الباحثان إن دوافع استخدام التحريف في التكاليف تختلف باختلاف الاهداف التي تسعى الوحدة الاقتصادية لتحقيقها فقد تسعى الوحدة الاقتصادية لتخفيض التكاليف وتحقيق ارباح لزيادة الاستثمار أو لزيادتها لتخفيض التكاليف السياسية.

رابعاً: أشكال تحريف التكاليف

تتنوع أشكال تحريف التكلفة تبعاً الى تنوع عناصر التكلفة فيمكن أن يكون التحريف في عنصر المواد أو يكون في عنصر العمل أو عنصر الاجور وكذلك يكون التحريف فيما تتضمن تلك العناصر من تفاصيل وقسم كلاً من AMOR & WARNER تحريف التكاليف حسب عناصرها الى:

(AMOR & WARNER,2003:p53,54)

1- تحريف تكاليف المواد: يحاول المديرون الراغبون في زيادة الأرباح بإيجاد طرق لزيادة تقييم المخزون لان الزيادة في قيمة المخزون تؤدي إلى انخفاض في تكلفة المواد ويتم ذلك من خلال القيام بعمليات الشطب الممكنة والمبالغة في تقدير قيم إعادة البيع والإفراط في تقدير كميات مخزون اخر المدة.

2- تحريف تكلفة العمل: يعد تحريف تكاليف العمل من أصعب اشكال تحريف التكاليف فيمكن تحريف تكلفة العمل عند تقييم الانتاج تحت التشغيل والإنتاج تام الصنع وكذلك في اختيار التوقيت المناسب لتوزيع الأرباح أو المكافأة في حالة وجود خطة لتوزيع أرباح أو مكافآت ولم يتم توزيعها بعد وكذلك عند تحديد النسبة المئوية التي تضيفها الوحدة الاقتصادية فيما يتعلق بمساهماتها في الرواتب التقاعدية

3- تحريف التكاليف الصناعية غير المباشرة: هناك مقدار كبير من النفقات العامة التي تدخل في تكاليف انتاج تحت التشغيل والإنتاج تام الصنع وعدم الوضوح في مصاريف الصيانة والنفقات الرأسمالية وهناك مجال رئيسي آخر هو التكاليف غير المباشرة المستحقة على سبيل المثال كم نخصص لتكاليف الكهرباء الخاصة بالشهرين الأخيرين من السنة عند عدم ورود فاتورة الكهرباء فيمكن للمدير أو المحاسب النظر في الخيارات التالية لتخفيض تكاليف الانتاج غير المباشرة خاصة إذا كانت هناك ضغوط للإبقاء عليها ضمن الموازنات.

4- تحريف التكاليف التقديرية: يجب أن نميز بين نوعين من التكاليف هي التكاليف قصيرة الاجل وهي التكاليف الجارية المتعلقة بالفترة المالية الحالية والتكاليف طويلة الاجل وهي التي تمتد منافعها للفترات المستقبلية والتي تكون تقديرية مما يجعلها عرضة للتلاعب من قبل الادارة ومن الأمثلة على تلك التكاليف تكاليف البحث والتطوير وتكاليف التدريب وتكاليف الإعلان.

ويرى الباحثان ان تنوع اشكال تحريف التكاليف ناتج من تنوع عناصر التكاليف وقد يختلف حجم التحريف بين عناصر التكاليف تبعاً لاختلاف حجم عنصر التكلفة .

المحور الرابع: الجانب التطبيقي للبحث

تعد شركة مصافي الجنوب احدي اهم شركات النفط التحويلية في العراق حيث تساهم في دعم الاقتصاد الوطني في مجال القطاع النفطي من خلال تكرير وتصفية النفط الخام وإنتاج المنتجات النفطية على اختلاف أنواعها وبما يحقق أهداف خطط التنمية والخطط المعتمدة في وزارة النفط.

سيتم في هذا المحور التعرف على قيام الشركة عينة الدراسة بممارسات المحاسبة الابداعية من خلال القيام بالاجراءات التحليلية واثبات دور تلك الممارسات في تحريف تكلفة المنتج في ضوء أهداف البحث وفرضيته لغرض التوصل الى التحقق من تلك الفرضية.

أولاً: قامت الشركة بتسجيل قيود تسوية ليس لها اي قيمة اقتصادية (ورقية) أدت الى زيادة إيراداتها وتكاليفها في نفس الوقت من خلال تثبيت كلفة البنزين المستورد والمجهز للشركة مجاناً لغرض تحسين المواصفات الفنية للبنزين المنتج وإعادة نفس الكمية المستلمة من البنزين المنتج الى شركة خطوط الانابيب حيث تقوم الشركة بتحميل كلفته على حساب خامات ومواد أولية مدين وحساب إيراد النشاط الجاري دائن لزيادة حصص الارباح الموزعة والتي تمثل ما مقداره (30%) من كلفة النشاط وبالتالي زيادة حصة العاملين في الشركة من الارباح وتقليل او عدم دفع حصة اولى من الارباح لوزارة المالية مما أدى إلى تحريف تكلفة انتاج برمبل النفط المكرر وكما مبين في الجدول رقم (1) أدناه:

الجدول رقم (1)

دور العمليات الورقية في تحريف تكلفة المنتج

السنة	كلفة البنزين المستورد المبلغ/مليون دينار (1)	كلفة نشاط الشركة المبلغ/مليون دينار (2)	كلفة انتاج برمبل النفط المكرر/دينار(3)	نسبة كلفة البنزين المستورد الى كلفة النشاط % (2/1) (4)	مبلغ التحريف في كلفة انتاج برمبل النفط المكرر/دينار(3*4)
2014	51420	728385	9883	0.070	692
2015	51368	919638	12292	0.056	688
2016	51178	876899	11653	0.058	676
2017	60266	856922	9796	0.070	686
2018	81147	873222	10673	0.093	993

الجدول إعداد الباحثان

ثانياً: حملت الشركة مصاريف سنة/2015 بمصاريف تخص سنة/2014 مما ساهم في تحريف تكلفة المنتج وكما مبين في الجدول رقم (2) أنفأ:

الجدول رقم (2)

دور تحميل المصاريف على غير فترتها الحقيقية في تحريف التكاليف

التفاصيل	السنة	تسلسل العملية	المبلغ مليون دينار	تاريخ نشؤ العملية سنة/2014	تفاصيل العملية
	2015	1	581	الاشهر تشرين الاول، تشرين الثاني، كانون الاول	أجور نقل البنزين من مقر الشركة الى مصرف ميسان
	2015	2	297	ايلول، تشرين الاول، تشرين الثاني	أجور نقل البنزين من مقر الشركة الى مصرف ذي قار
	2015	3	130	تشرين الثاني، كانون الاول	أجور نقل البنزين من مقر الشركة الى مصرف ذي قار
	2015	4	5	حزيران	أجور نقل البنزين من مقر الشركة الى مصرف ذي قار
			1013	مجموع مبلغ المصاريف الذي يخص سنة/2014 (1)	
			919638	تكلفة نشاط الشركة لسنة/2015 مليون دينار (2)	
			0.001	نسبة المصاريف الى تكلفة النشاط % (2/1) (3)	
			12292	تكلفة انتاج برميل النفط المكرر/دينار(4)	
			12	مبلغ التحريف في كلفة انتاج برميل النفط المكرر/دينار(4*3)	

الجدول إعداد الباحثان

ثالثاً: سعت الشركة خلال سنة/2014 إلى تعظيم المصاريف والإيرادات بمبلغ (4455) مليون دينار (أربعة مليارات وأربعمائة وخمسة وخمسين مليون دينار) من خلال احتساب كميات النفثا (المادة الاولية لانتاج البنزين) المستلمة من مصافي ميسان وذي قار إلى مصرفي البصرة لغرض المزج لإنتاج البنزين كمصرف مصرفي البصرة وإيراد للمصافي المذكورة مما أدى إلى مضاعفة المصروف والإيراد في آن واحد لزيادة حصة الأرباح الموزعة والتي تمثل ما مقداره (30%) من كلفة النشاط وبالتالي زيادة حصة العاملين من الأرباح الموزعة وتقليل او عدم دفع حصة اولي من الأرباح لوزارة المالية مما ساهم في تحريف تكلفة المنتج وكما مبين في الجدول رقم (3) أدناه :

جدول رقم (3)

دور تعظيم التكاليف غير الحقيقي في تحريف تكلفة المنتج

الكمية المستلمة (م3)	كلفة المتر المكعب دينار	الكلفة الكلية للكمية المستلمة/دينار (2*1)	كلفة نشاط الشركة المبلغ/ دينار (4)	نسبة التحريف في التكاليف % (4/3)	كلفة انتاج برميل النفط المكرر/دينار (6)	مقدار التحريف في كلفة المنتج/دينار (6*5)
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(6*5)
132103	33727	4455437881	728384754692	0.006	9883	59

الجدول اعداد الباحثان

رابعاً: حملت الشركة مصاريف الاندثار على غير فترتها الحقيقية من خلال التأخر في تحويل مشاريعها المبوبة على حساب مشروعات تحت التنفيذ إلى حساب الموجودات الثابتة بالرغم من إنجازها وبذلك لم تقم باحتساب الاندثار على تلك المشاريع مما انعكس على تحريف تكلفة المنتج وكما مبين في الجدول رقم (4-8) :

جدول (4)

دور تحميل مصاريف الاندثار على غير فترتها الحقيقية في تحريف التكاليف

السنة المالية	كلفة النشاط مليون دينار	كلفة انتاج برميل النفط الخام المكرر/دينار	كلف الاندثار المحتسبة والتي تعود لسنوات سابقة/مليون دينار	نسبة كلف الاندثار الى كلفة النشاط %	مقدار التحريف في تكلفة انتاج برميل النفط الخام المكرر/دينار (2*4)
	(1)	(2)	(3)	(4)	(4)
2015	919638	12292	33	0.00004	0.492
2016	876899	11653	296	0.00034	3.962
2017	856922	9796	69	0.00008	0.784
2018	873222	10673	94	0.00011	1.174

الجدول إعداد الباحثان

وفي ضوء الفقرات الواردة أعلاه يتضح للباحثان بأن جميع ممارسات المحاسبة الابداعية والمتمثلة بتسجيل قيود لا يوجد لها أي قيمة اقتصادية (ورقية) ساهمت في تعظيم التكاليف والأيرادات وكذلك تحميل المصاريف على غير فترتها الحقيقية وزيادة التكاليف والأيرادات للشركة من خلال تسجيل المنتجات المحولة بين الشركة وفروعها كتكاليف وإيرادات ساهمت في تضليل تكلفة انتاج برميل النفط الخام وهو ما يثبت فرضية الدراسة.

المحور الخامس : الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات:

- 1- اثبات قيود ورقية تؤدي الى تعظيم غير حقيقي للتكاليف والإيرادات وفي نفس الوقت تؤدي لزيادة حصص الأرباح الموزعة للموظفين مما ساهم ذلك في تحريف تكلفة انتاج برميل النفط المكرر.
- 2- مارست الشركة عملية زيادة أو تخفيض التكاليف عبر تحميلها على غير فترتها المحاسبية لتحقيق أكبر قدر ممكن من الأرباح تماشياً مع إيراداتها المتحققة.
- 3- تسجيل عمليات تحويل المنتجات بين مركز الشركة وفروعها إيرادات ومصاريف لكل من الشركة والفروع ، مما ساهم في تعظيم التكاليف والإيرادات ، ومن ثم تحريف تكلفة انتاج برميل النفط المكرر.

ثانياً: التوصيات

- 1- تجنب تسجيل اي قيود تسوية ورقية تؤدي الى زيادة غير حقيقة في التكاليف وبالتالي تؤدي الى تحريف تكلفة انتاج برميل النفط المكرر.
- 2- تحميل الفترة المالية بما يخصها من مصاريف لتجنب تحريف تكلفة انتاج برميل النفط المكرر وامثالاً لمبدأ الاستحقاق المحاسبي واستخدام حساب مصاريف مستحقة أو مستلمة مقدماً لإثبات التكاليف التي لا تخص الفترة المالية الحالية.
- 3- عدم تسجيل عمليات تحويل المنتجات بين مركز الشركة وفروعها إيرادات ومصاريف لكل من مركز الشركة ، لتجنب تحريف تكلفة انتاج برميل النفط المكرر

المصادر

أولاً: المصادر العربية

- 1- الصبيح ، عبد الحميد مانع (إشكالية المحاسبة الإبداعية وأثر المعايير الدولية للتقارير المالية عليها) مجلة الادارة والاقتصاد ، المجلد (41) ، العدد (115) (2018).
 - 2- العبيدي ، صبيحة برزان (دور التحكم المؤسسي في تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية وتحقيق التوافق بين مصالح اطراف الوكالة دراسة تطبيقية في عينة من الشركات المساهمة المختلطة في محافظة بغداد) اطروحة دكتوراه كلية الادارة والاقتصاد/جامعة بغداد لنيل درجة دكتوراه فلسفة في علوم المحاسبة (2008).
 - 3- الزكي ، لمياء كمال (تحليل دور اليات الحوكمة في الحد من تأثير دوافع المديرين الانتهازية على السوق غير المتمائل للتكلفة) مجلة المجلد (10) ، العدد (3) (2019).
 - 4- عبود ، محمد سالم "المحاسبة الإبداعية (الاحتياالية)" الطبعة الأولى ، دار الدكتور للعلوم المالية والاقتصادية ، 2019.
 - 5- النظام المحاسبي الموحد ديوان الرقابة المالية الاتحادي.
 - 6- البيانات المالية للشركة عينة الدراسة ولسنوات الدراسة.
 - 7- موازين المراجعة قبل وبعد الغلق للشركة عينة الدراسة ولسنوات الدراسة.
 - 8- الكشوفات التحليلية لحسابات الايرادات والمصروفات والموجودات والمطلوبات للشركة عينة الدراسة ولسنوات الدراسة.
 - 9- تقارير الادارة للشركة عينة الدراسة ولسنوات الدراسة
 - 10- مستندات القيود المحاسبية.
- 1- Amor , Kenin & Warner , Alan " Uncovering Creative Accounting" First published in Great Britain in , 2003.
 - 2- Griffiths , Ian "Creative Accounting How to make your profit what you want them to be" 5TH. Edition , Waterston and Colimited , 1987.
 - 3- Jones , Michael , J. " Creative Accounting, Fraud and International Accounting Scandals" John Wiley & Sons Ltd , 2011.
 - 4- Kieso , donaldo , E. & Weygandt , Jerry, J. & Warfield, Terry , D. " Intermediate Accounting" John Willy 17th Edition, 2019 .
 - 5- Li , Yihuan " Earnings Management Motivation And Cost Stickiness—Research Based On Private Equity Placement" American Journal of Industrial and Business Management , No. (8) . 2018.
 - 6- Mulford , Charles W. & Comiskey , Eugene, E. "the Financial Numbers Game Detecting Creative Accounting Practices" ,2002.
 - 7- Subramanyam , K.R. & Wild , John H. "Financial Statement Anaylsis" McGraw-Hill Co. , 10th Edition , 2009.
 - 8- Kaya , Can Tansel & Turegun , Nida " Associations between Earnings Management Manipulation Types and Debt Contracts, Political Costs and Characteristics of Board of Directors" International Journal Of Academic Reaserch in Accounting Finance And Management Sciences, vol. (7) , No. (2) (2014).
 - 9- Merchant , Kenneth , A. & Rockness , Joanne "The ethics of managing earnings: an empirical investigation" Journal of Accounting and Public Policy, 13, (1994).
 - 10- Popa , Mihaela " Optimization Of Fiscal Costs Versus Creative Accounting" Procedia Social and Behavioral Sciences , Vol. (62) , No. (24) , (2012).