



P-ISSN: 2789-1240 E-ISSN:2789-1259

NTU Journal for Administrative and Human Sciences

Available online at: <https://journals.ntu.edu.iq/index.php/NTU-JMS/index>



Creative Accounting and Impact on the Financial Statements: An Applied Study in a Number of Public and Mixed Sector Companies

Lecturer Dr.Saba Kareem Abbood AL-Mafrachi

Post-graduate Institute for Accounting and Financial Studies / University of Baghdad

Article Informations

Received:1. 05. 2024
Accepted:15.05. 2024
Published online: 01. 06. 2024

Corresponding author :
Name Saba Kareem Abbood.
University of Baghdad
Email:
Saba.k@pgiafs.uobaghdad.edu.iq

Key Words:
Financial accounting
Digital financial
Financial statements

A B S T R A C T

The study aims to shed light on creative accounting and its reflection on the financial statements in a number of public and mixed sector companies, as some company departments resort to improving their image before users of the financial statements through a set of methods and mechanisms through which they can influence the results of their operations by exploiting loopholes. existing in auditing (internal and external) or benefiting from the multiple alternatives available in accounting policies provided by accounting standards (international and local) that companies follow in the areas and methods of measurement and disclosure used in the financial statements, which affects the quality of the numbers shown by the list and its credibility. Through the existing controversy over the role and effectiveness of the accounting and auditing professions as a result of the scandal of giant companies and the subsequent cases of bankruptcy and collapse, most companies lost confidence and doubt was associated with the level of efficiency and integrity of their departments' performance and how they adhere to accounting standards and procedures. The importance of the study lies in examining the extent to which accounting procedures and practices can be applied. Educating users of financial statements about the risks of using creative accounting in the company. The study also aims to know the basic foundations of creative accounting, diagnose its practices and procedures, determine its benefits, causes and motivations, and the effects resulting from those practices on the truthfulness and fairness of the financial statements. The study was based on the hypothesis that (creative accounting has an impact on the occur in accounting rules and standards. This task falls on the responsibility of financial statement preparers.



المحاسبة الابداعية وانعكاسها على القوائم المالية
دراسة تطبيقية في عدد من شركات القطاع العام والمختلط
م.د. صبا كريم عبود المفرجي
جامعة بغداد / المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية

المستخلص

تهدف الدراسة الى تسليط الضوء على اساليب التعرف والكشف عن المحاسبة الابداعية وبيان انعكاسها على القوائم المالية في عدد من شركات القطاع العام والمختلط ، إذ تلجأ بعض ادارات الشركات لتحسين صورتها امام مستخدمي القوائم المالية من خلال مجموعة من الاساليب والاليات والتي يمكن من خلالها التأثير على نتائج عملياتها وذلك من خلال استغلال الثغرات الموجودة في التدقيق (الداخلي والخارجي) او الاستفادة من تعدد البدائل المتوفرة في السياسات المحاسبية التي تتيحها المعايير المحاسبية (الدولية والمحلية) التي تتبعها الشركات في مجالات واساليب القياس والافصاح المتبعة في القوائم المالية مما يؤثر على نوعية الارقام التي تظهرها القوائم المالية وعلى مصداقيتها . وتمثلت مشكلة الدراسة بـ هل يوجد انعكاس للمحاسبة الابداعية على القوائم المالية . وتكمن اهمية الدراسة من خلال دراسة مدى إمكانية تطبيق الاجراءات والممارسات المحاسبية وتوعية مستخدمي القوائم المالية لمخاطر استخدام المحاسبة الابداعية في الشركات ، كما وتهدف الدراسة الى معرفة المرتكزات الاساسية للمحاسبة الابداعية وتشخيص ممارساتها واجراءاتها وتحديد منافعها واسبابها ودوافعها والاثار المترتبة من تلك الممارسات على صدق وعدالة القوائم المالية ، واستندت الدراسة على فرضية مفادها (ان للمحاسبة الابداعية انعكاس على القوائم المالية) وتوصل البحث الى مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات لعل من اهمها ان للمحاسبة الابداعية جانبان فمن الناحية الايجابية تتضمن مبادئ محاسبية واساليب للتعرف على التغييرات في المحيطات الاقتصادية والسياسية والاعمال ، اما من الناحية السلبية فأنها تستغل المرونة في الاعراف المحاسبية بغية تحسين صورة الشركات وعرض قوائمها المالية بصورة افضل ، واعتماداً على نتائج البحث توصي الباحثة بضرورة قيام معدي القوائم المالية بتطوير معرفتهم وخبرتهم العملية للخدمات التي يقدمونها والمتمثلة بالقوائم المالية التي تتناغم وتطور المجتمع من خلال متابعة اخر الدراسات

المحاسبية والتحديات التي تطرأ على القواعد والمعايير المحاسبية وهذه المهمة تقع على عاتق معدي القوائم المالية .

المقدمة :

إن المحاسبة لم تعد مجرد عملية إثبات للعمليات المالية في الدفاتر والسجلات ، وإنما أصبحت نظاماً متكاملًا للمعلومات المحاسبية والتي تخدم أطرافاً متعددة وذلك من خلال اتباع الأساليب والمناهج العلمية المتطورة . ويطلق على المحاسبة لغة الأعمال فهي تتكيف وتتواصل مع التغيرات والتطورات التي تحدث في مختلف مجالات الحياة ، إذ تقوم بتوصيل المعلومات المالية ذات الشفافية والموثوقية عن نشاط الشركات الى الأطراف ذات العلاقة من اجل اتخاذ القرارات الاقتصادية ، ويشير مفهوم المحاسبة الابداعية الى التلاعب بالارقام المحاسبية وصولاً الى اضعاف الموثوقية في القوائم المالية وذلك من اجل اخفاء الحقائق لخدمة اغراض معينة بما يتنافى مع القيم الاخلاقية والمهنية وبشكل يتعارض مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً . ويمكن القول بأن الشركات تواجه الكثير من التحديات بسبب عدم توافر الشفافية للاجراءات الادارية والمالية ووجود تلاعب في البيانات المحاسبية من قبل المحاسبين بناء على رغبة الادارات الشركات ، إذ لابد من وضع إجراءات تضمن المحافظة على الشفافية والامانة والاخلاق المهنية في الشركات واستمرارها في العمل بشكل عادل وصادق ، فأن بإمكان ادارات الشركات معرفة وتحديد وقياس التحديات التي تواجهها بشكل دقيق وبالتالي القدرة على تقليل هذه التحديات من خلال ايجاد الحلول المناسبة والتي تضمن الشفافية والموثوقية والمصادقية في العمل من خلال بيان انعكاس المحاسبة الابداعية على القوائم المالية في الشركات .

المحور الاول

منهجية الدراسة والدراسات السابقة

1-1 منهجية الدراسة

1-1-1 مشكلة الدراسة

تقوم الشركات بتجميل قوائمها المالية وإظهارها بغير صورتها الحقيقية عبر استخدام الاساليب والممارسات المحاسبية الابداعية ، ومما تقدم يمكن صياغة مشكلة الدراسة هل يوجد انعكاس للمحاسبة الابداعية على القوائم المالية .

1-1-2 هدف الدراسة

تهدف الدراسة الى معرفة المرتكزات الاساسية للمحاسبة الابداعية وتشخيص ممارساتها واجراءاتها وتحديد منافعها واسبابها ودوافعها والاثار المترتبة من تلك الممارسات على صدق وعدالة القوائم المالية ، توعية ادارة الشركات الى مميزات ومخاطر استخدام المحاسبة الابداعية ، تطبيع الفكر المحاسبي الى فهم واستيعاب تلك الاجراءات والممارسات ومن جانب اخر توعية مستخدمي القوائم المالية لتشخيص وتحديد تلك الاجراءات والممارسات واثارها على مصداقية وعدالة القوائم المالية .

1-1-3 اهمية الدراسة

يمكن تلخيص اهمية الدراسة من خلال دراسة مدى إمكانية تطبيق الاجراءات والممارسات المحاسبية وتوعية مستخدمي القوائم المالية لمخاطر استخدام المحاسبة الابداعية في الشركة .

1-1-4 فرضية الدراسة

في ضوء مشكلة الدراسة وسعيًا لتحقيق اهدافه تم صياغة الفرضية الاتية :-
" ان للمحاسبة الابداعية انعكاس على القوائم المالية "

1-1-5 حدود الدراسة

- تم تحديد الحدود الزمانية والمكانية للبحث وكما موضح ادناه :
- الحدود الزمانية : تم الاعتماد على البيانات المالية لسنة 2022 .
 - الحدود المكانية : تم الاعتماد على البيانات المالية التابعة لعدد من شركات القطاع العام والمختلط (صناعي ، سياحي ، ومقاولات وانشاءات) .

1-1-6 اسلوب الدراسة

تركز الدراسة على اعتماد المنهج الاستقرائي بالاعتماد على الكتابات ذات العلاقة في الجانب النظري ، وعلى المنهج الوصفي التحليلي بالاعتماد على البيانات المالية لعدد من شركات القطاع العام والمختلط في الجانب العملي التطبيقي .

1-2 الدراسات السابقة

1-2-1 دراسة (الجبوري،الخفاجي، 2022)

(تأثير ممارسات المحاسبة الابداعية على موثوقية القوائم المالية)

هدف البحث الى تحديد المجالات التي يمكن ان تستخدم فيها المحاسبة الابداعية والتي تؤثر سلباً على موثوقية القوائم المالية لشركة التأمين والكشف عن الممارسات التي قامت بها ادارة الشركة لتحسين صورة القوائم المالية الخاصة بها .

وقد توصل البحث الى اتخاذ اجراءات ردعية فيما يخص ممارسي المحاسبة الابداعية في حال اكتشافها نقادياً لتفشي هذه الظاهرة في مختلف الشركات وتوعية موجهة لطبيعة القوائم المالية التي تعدها الشركة والتي تعد مصدر المستخدمين الرئيس من المعلومات المالية لهذه الشركات وتوعية بشأن ممارسات المحاسبة الابداعية التي تنصب على تشكيلة وطبيعة المعلومات المالية التي تحتويها القوائم المالية .

1-2-2 دراسة (التميمي، 2021)

(اثر ممارسات المحاسبة الابداعية التي تنعكس على صدق وعدالة القوائم المالية في التهرب الضريبي)

هدف البحث الى التعرف على المحاسبة الإبداعية من خلال التركيز على مفهومها وممارساتها ومزاياها واسبابها ودوافعها واثرها على صدق وعدالة القوائم المالية، ومعرفة مدى وعي إدارة الشركات بمميزات ومخاطر استخدام ممارسات واجراءات المحاسبة الإبداعية .

وقد توصل البحث الى ان ممارسات المحاسبة الابداعية لها أثراً كبيراً في عدالة وصدق القوائم المالية وانها تؤدي الى التهرب الضريبي ، إذ يتم ذلك من خلال الممارسات التي يقوم بها المحاسبون في الشركة مستغلين خبرتهم ومعرفتهم بالمعايير المحاسبية ومن اجل تحقيق بعض مصالح الادارة بشكل يؤدي الى زيادة الهرب الضريبي.

المحور الثاني

الاطار النظري

1-2 القوائم المالية

1-1-2 : مفهوم وتعريف القوائم المالية :- تعد القوائم المالية المنشورة إحدى المصادر المهمة للمعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات ، ولكي تلبي المعلومات المشمولة في القوائم المالية حاجات ومتطلبات جميع الأطراف (مستخدمي هذه المعلومات) فإنه يجب أن تكون القوائم المالية المنشورة ذات غرض عام وأن تتصف المعلومات فيها بصفات نوعية بأن تكون ذات صلة (ملئمة) أو علاقة لإتخاذ القرارات ، وذات أهمية نسبية (مادية) وتتصف بالموثوقية والمصادقية والحياد وقابلية الفهم ، والثبات (الاتساق) ، وقابلية المقارنة وقابلية التحقق من صحتها. وأن تنشر في الوقت المناسب حتى لا تصبح المعلومات الواردة في القوائم المالية غير مناسبة لإتخاذ القرارات ، فضلاً عن وجود الإفصاح التام لإزالة أي غموض للبيانات والأرقام الصماء (دهمش، 2000: 5) ، ويران (أبو نصار والحميدات) ان القوائم تمثل جزءاً من التقارير المالية والتي تزود مستخدميها بمعلومات مفيدة تساعدهم في عملية اتخاذ القرارات وتتمثل هذه القوائم بما يتم اعداده من قبل الشركة من قوائم وتقارير ذات الغرض العام طبقاً لمعايير الإبلاغ المالي الدولية ، ويتم إعدادها بشكل سنوي لتلبية الاحتياجات العامة من المعلومات لشريحة واسعة من المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية (أبو نصار والحميدات، 2017: 3) ، وترى (حنان) ان التقارير المالية تكون اكثر عمومية من مصطلح القوائم المالية إذ يضم فضلاً عن القوائم المالية والملاحظات عليها قدراً آخر من المعلومات التي تتعلق مباشرة أو بطريقة غير مباشرة بعمليات المحاسبة المالية . فالشركات المساهمة مثلاً تقدم تقارير مرحلية نصف أو ربع سنوية فضلاً عن تقريرها السنوي وتتضمن تلك التقارير معلومات مالية أخرى ، سواء كانت كمية أو وصفية ، فضلاً عن التقارير المالية التقليدية ، مثل تقرير مجلس الإدارة وملخص لبعض الأنشطة الرئيسية في الشركة أو المؤشرات المالية (حنان، 2005: 18) ، ويرى (الخيكاني) ان القوائم المالية تكون بمثابة المخرجات الرئيسة للنظام المحاسبي المالي لأحتوائها على معلومات تشكل المرة التي تعكس نتائج النشاط على مدار المدة المالية لتعطي بذلك صورة واضحة عن أدائها يمكن من خلالها تشخيص جوانب القوة والضعف فيها (الخيكانى، 2014: 14) ، وعرفاها (عبود وحسن) مجموعة من الكشوفات والجدول والتقارير التي يتم إعدادها في نهاية مدة زمنية (المدة المحاسبية) بهدف بيان وضع المالي

للوحدة الاقتصادية ونتيجة نشاطها وما تمتلكه من موجودات وطبيعة هيكل تمويلها في نهاية تلك المدة الزمنية (عبود وحسن, 2019: 12) ، وترى (زاوي) على انها مجموعة من البيانات الاساسية التي تصدرها الشركة بموجب مجموعة من المفاهيم والمبادئ المحاسبية وأساس منطقي بصورة منسقة (زاوي , 2017: 16) .

2-1-2 مكونات القوائم المالية : - حدد مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) مخرجات النظام المحاسبي بأربع قوائم مالية ذات غرض عام لتزويد المستخدمين بمعلومات محاسبية تساعدهم في اتخاذ القرارات . (Financial Accounting Standards Boards:2001,92)

1- قائمة الميزانية العمومية (المركز المالي) :- تمثل كشف يوضح الموارد الاقتصادية المتاحة للشركة ومصادر الحصول على تلك الموارد في لحظة زمنية معينة وتكون على شكل تقرير يبين المعلومات الخاصة بقيمة استثمارات الشركة المتمثلة في الأصول ومصادر هذه الاستثمارات المتمثلة في الخصوم وحقوق الملكية (Kieso and Weyegandt, 1995: 115) ، ويرى الراشد أن الميزانية العمومية ما هي إلا نافذة يصل من خلالها مستخدمو المعلومات على حقيقة الوضع المالي لشركة معينة وهي بالنسبة لهم مصدر معلوماتي مهم (الراشد، 1995: 22) .

ويرى (حسنين، 2006: 125-128) ان الميزانية العمومية (قائمة المركز المالي) تظهر في تاريخ معين أي في نقطة زمنية معينة وبذلك عادة ما يطلق عليها أيضاً في الممارسة العملية ، وتكون قائمة تاريخية في الأساس لأنها تبين الأثر التراكمي للعمليات والأحداث التي وقعت بالفعل على ثلاثة عناصر أساسية وهي:

أ- الموجودات (الأصول) :- وهي الممتلكات والحقوق والموارد في الوحدة الاقتصادية ، التي يتم الأخذ بها وقياسها وفقاً للمبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها ، وتتكون من عدة عناصر وهي:-

- الموجودات المتداولة :- وهي الموجودات القابلة للاستخدام كالتقديرة في الصندوق والمصارف والمدينون واوراق القبض وبضاعة اخر المدة والاوراق المالية قصيرة الاجل والاستثمارات طويلة الامد . وتدرج في الميزانية وفقاً لدرجة سيولتها وسرعة تحويلها إلى نقد .

- الموجودات الثابتة :- وهي الأصول التي تكون معمرة ، ويكون الهدف من شرائها الاستعمال وليس البيع كالمباني والأراضي التي تمتلكها الوحدة الاقتصادية ، وليس مستأجرة ، ووسائل النقل والسيارات ، إذا كانت تستخدم لتنفيذ بعض العمليات الخاصة بالوحدة الاقتصادية ، كنقل البضائع أو توصيل العمال ، والآلات والتركيبات كالمقاعد والفاترينات والمكاتب والتي تشتري بهدف الاستعمال .

- الموجودات الثابتة غير الملموسة :- وهي الأصول التي تدفعها الوحدة الاقتصادية مقابل الشهرة وبراءات الاختراع وحقوق التأليف والعلامات التجارية .

ب- المطلوبات (الخصوم) :- وهي التعهدات الاقتصادية على المشروع ، ويتم تقديرها وفقاً لمبادئ ومعايير المحاسبية المتعارف عليها كالديون والالتزامات على الوحدة الاقتصادية تجاه الغير ، وتتألف من عناصر وهي:-

- المطلوبات المتداولة (قصيرة الأجل) :- وهي الالتزامات التي تتطلب الوفاء ويجب سدادها خلال السنة الواحدة ، وذلك بالالتزام بجدول زمني مع الآخرين كحسابات الدائنين التي تستحق السداد خلال فترة أقل من سنة ، فيتم إدراجها إلى قائمة المطلوبات المتداولة وأوراق الدفع والقروض قصيرة الأجل .

- المطلوبات طويلة الأجل :- وهي الديون والالتزامات التي تتعهد بها الوحدة الاقتصادية وتستغرق فترة سدادها أكثر من سنة كالقروض طويلة الأجل وقروض السندات .

ج- حقوق الملكية (رأس المال) :- وهي ما تبقى من قيمة الموجودات (الأصول) وذلك بعد استبعاد قيمة الالتزامات والديون ، فتعتمد حقوق الملكية على قيمة الموجودات والمطلوبات ، ويختلف تسجيل بياناتها وفقاً لطبيعة الوحدة الاقتصادية قانونياً .

2- قائمة الدخل :- تعد من القوائم المالية الأساسية إذ تتضمن جزءاً كبيراً من المعلومات المفيدة والملائمة لأنها قائمة حركة تغطي الفترة بين تاريخي قائمة الميزانية (Anthony and Recce, 1995: 64) . وتساعد قائمة الدخل مستخدمي القوائم المالية على التنبؤ بالتدفقات النقدية في المستقبل بعدد من الطرق المختلفة . إذ يمكن للمستثمرين والدائنين استخدام معلوماتها في تقييم الأداء السابق للشركة رغم إن النجاح في الماضي لا يعني بالضرورة النجاح في المستقبل ، فإنه يمكن تحديد بعض الاتجاهات الهامة منه أن صافي الدخل المكتسب عندما يقاس بواسطة وحدة اقتصادية معينة فإن الذي يقاس في الواقع هو أداؤها الاقتصادي ، أي مدى نجاح أو فشل هذه الوحدة فالمساهمون والمستثمرون

المحتملون ومديرو الشركة والمصارف والإدارات الضريبية ، وغيرهم من الأطراف يتطلعون إلى الاطلاع على قائمة الدخل التي تعرض في نهاية كل فترة حتى يتمكنوا من تقويم أداء الشركة أو تصفية ما يترتب عليها من التزامات ((كيسو وويجانت))، تعريب حجاج، (1999: 168) .

3- قائمة حقوق الملكية :- وتبين كامل التغييرات في حقوق المساهمين أو التغييرات في حقوق المساهمين عدا عن تلك الناشئة عن العمليات الرأسمالية مع المالكين والتوزيعات عليهم) (حنان: 2005، 17-18)

4- قائمة التدفقات النقدية :- الغرض الرئيسي من قائمة التدفقات النقدية هو توفير معلومات ملائمة عن المتحصلات والمدفوعات النقدية للشركة خلال الفترة وتتضمن الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية ((Noreen and Garrison)) ترجمة زايد ، (2006: 890) .

5- السياسات المحاسبية والإيضاحات التفسيرية : تعد الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية جزء لا يتجزأ منها ، لأنها تتضمن هوامش وملاحظات وتوضيحات لما تضمنته القوائم المالية وتعتبر مهمة لفهم القوائم وبإنتقاء وجودها تعد هذه القوائم غامضة ولا يمكن أن تكون أساساً سليماً لاتخاذ القرارات (صبري، 2018:48) .

2-1-3 اهداف القوائم المالية :- إن الهدف الرئيسي من القوائم المالية هو توفير معلومات عن الوضع المالي للشركة وبيان نتيجة أعمالها والتغيرات الحاصلة في مركزها المالي التي يمكن الاستفادة منها قطاع واسع من مستخدميها في اتخاذ القرارات . وإن الهدف الاساسي للقوائم المالية هو تزويد مستخدمي هذه القوائم بالمعلومات التي تساعدهم في اتخاذ القرارات الرشيدة . فالقوائم المالية تحتوي على المعلومات الاساسية التي يمكن قياسها بوحدات نقدية ، وهي تمثل جزءاً من المعلومات التي يحتاج إليها لاتخاذ القرارات . كما أن هذه القوائم تحتوي على بنود كمية مختارة والتي عادة ما تكون مضغوطة ومكثفة . وحتى تكون المعلومات الخاصة بهذه البنود مفيدة وغير متحيزة أو مضللة لقارئ هذه المعلومات ، فإنه يجب الإفصاح بشكل تام عن جميع المعلومات المالية الهامة والضرورية لاتخاذ القرارات الرشيدة (دهمش، 2000: 5) .

2-1-4 أهمية القوائم المالية :- تبرز أهمية القوائم المالية في ثلاث نقاط يمكن تلخيصها كالآتي:

- 1- أداة اتصال: يعني وسيلة توافر المعلومات لمختلف الأقسام المكونة للشركة وهمزة وصل بين الشركة والمستثمرين فيها (بلحاني، وعمارة، 2018: 14) .
- 2- وسيلة تقييم أداء: تساعد في تقييم أداء الإدارة والحكم على كفاءتها، وعلى المركز المالي للشركة ومدى التقدم في تحقيق أهدافها (Capalbo,et al, 2023: 2).
- 3- وسيلة تساعد في اتخاذ القرار: إذ تساعد الإدارة ومختلف الأطراف المتعاملة في كيفية صرف الموارد في المستقبل ومساعدة الأطراف التي لها علاقة مباشرة بالشركة في توجيه العلاقات المستقبلية معها (Le,et al, 2023:3) .

2-1-5 مستخدمي القوائم المالية :- تهدف المحاسبة إلى توفير معلومات ذات فائدة لمستخدمي التقارير المالية ، إذ تعد هذه التقارير المصدر الأساس لتزويدهم بالمعلومات لذا كرست وظائف المحاسبة لخدمة هدف فائدة المعلومات المبلغ عنها وذلك بتحديد العمليات وقياسها لتسجيلها وتصنيفها، فتصل بشكل واضح ودقيق للمستخدم . وإن العلاقة بين المحاسب والأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية مقصودة وذات أهداف معينة يمكن أن نجدها واضحة في المحاسبة إذ يقدم المحاسب مجموعة من المعلومات بهدف التأثير في سلوكيات الأطراف المستفيدة عن قصد . (العاني، 2004: 44).

ويؤكد ذلك البيان الصادر عن FASB الذي يخصص الهدف الأساس للمحاسبة وفيه يتم تحديد مستخدمي المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية على وجه الخصوص بأنهم "المستثمرون والدائنون الحاليون والمحتملون ومستخدمون آخرون" ويذكر أيضا بأنه هناك "مستخدمين آخرين لهم مصالح غير مباشرة في الشركة مثل المحللين الماليين والسماسرة والمحامين والوكالات التنظيمية والتشريعية والحكومية والآخرين الذين يهتمون بمعرفة من يخفق أو ينجح المستثمرون والدائنون (FASB, St. 1, 1978: 38).

يوفر النظام المحاسبي معلومات لكل من الأطراف الداخلية والأطراف الخارجية للشركة ، وإن هؤلاء الأطراف الذين يزودون بالمعلومات الواردة بالتقارير المحاسبية أو القوائم المالية يطلق عليهم مستخدمو المعلومات المحاسبية ، وتعتمد نوعية المعلومات المحاسبية التي يحتاجها مستخدم معين على أنواع القرارات التي يحتاجها هذا المستخدم (بطو: 2006: 60) . وقد قسم (العاني) الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية إذ ميز بين

مجتمعات الفردية والجماعة ففي الأولى يتم التركيز على المستثمر الفرد أو أصحاب الحقوق المتبقية (حملة الاسهم) كدائرة اهتمام تنصب المحاسبة على توفير معلومات لأغراض مساعدتهم في اتخاذ قراراتهم المختلفة أما في المجتمعات الجماعية فإن دائرة الاهتمام هو المجتمع عموماً إذ يعد المستخدم الأساس للمعلومات ويجب أن توفر له المساعدة في اتخاذ قراراته المختلفة (العاني، 2004: 37).

2-2 المحاسبة الابداعية

1-2-2 : مفهوم وتعريف المحاسبة الابداعية

تعتبر المحاسبة الابداعية (الاحتيالية) حدثاً ظهر في ثمانينات القرن الماضي ومن المحتمل ان تكون قد بدأت عندما واجهت الشركات صعوبات في فترة الركود التي حدثت في بداية الثمانينات حيث كان هناك ضغط لانتاج ارباح افضل في الوقت الذي كان من الصعب ايجاد تلك الارباح وعندما اكتشفت الشركات بأن القوانين تخبرك فقط بما لا تستطيع فعله وليس ما تستطيع فعله ولهذا فقد رأت الشركات بأنها اذا كانت لا تستطيع ان تكسب الارباح فأنها تستطيع على الاقل ان تبتدعها إذ عرفت على انها ممارسات غير اخلاقية في اختيار التقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة التي تتيح فرصة للتلاعب والغش مما ينتج عنها بيانات مالية غير صحيحة ومضللة (حمادة ، 2010 : 9) ، ويران (مطر والحلبي) على انها مجموعة من الاساليب والاجراءات التي يعتمد عليها المحاسب لتحقيق مصلحة بعض اصحاب المصالح في الشركة وان للمحاسبة الابداعية مظهرين اولهما قانوني يصادق عليه مدقق الحسابات الخارجي وينتج من الاستفادة من الثغرات في القوانين والخيارات المتاحة في المعايير المحاسبية المعتمدة وثانيهما غير قانوني يصادق عليه مدقق الحسابات الخارجي تواطئاً ينتج من التلاعب والتحريف في الارقام المحاسبية لظهارها بما يفضل ان تكون عليه وليس ما يجب ان تكون عليه (مطر والحلبي ، 2009 : 9) . ويرى Naser بأن المحاسبة الابداعية هي عملية استخدام (استعمال) الأرقام المحاسبية بالاستفادة من الثغرات في القواعد المحاسبية وخيارات القياس وممارسات الإفصاح فيها لتحويل القوائم المالية مما ينبغي أن تكون عليه ويفضل المعدون أن تكون عليه والعملية التي يتم هيكلة التعاملات بها بطريقة تضمن الخروج بنتائج محاسبية مرغوب فيها بدلاً من الإبلاغ عن التعاملات بالطريقة الحيادية والمناسبة. (59 : 1993، Naser)، وعرفها (الصيح) على انها ممارسات احتيالية تعمل على

تغيير المعلومات المحاسبية الحقيقية الى معلومات محاسبية غير حقيقية من اجل تحقيق فائدة لصاحب المصلحة الاقوى (الصيح،208:2018) .

2-2-2 اسباب ودوافع استخدام المحاسبة الابداعية :- قدمت عدة دراسات بحثية بفرص ودوافع الإدارات لاستخدام المحاسبة الإبداعية منها :- (Healy&Wahlen,1999:4)(حمادة،2010:10) (بطو،2006:113) (Gowthorpe, 30 - 28 : 1998: Black, (المبيضين،عبدالمنعم،2010:89) (الشحادة وحמידان ، 2007 : 9-11) (Marilena&Corina,2012:348-349)

1- تمهيد الدخل :- تفضل الشركات بشكل عام التسجيل في تقاريرها تياراً ثابتاً للنمو في الأرباح بدلاً من أرباح متقلبة من سلسلة الارتفاعات والانخفاضات الكبيرة في هذا المجال .

2- تضخيم الدخل :- يضع المدراء في بالهم التغيير في السياسة المحاسبية المعززة للدخل لتحويل الانتباه عن الأخبار غير المرغوب فيها .

3- المحافظة على سعر السهم أو زيادته :- يمكن للمحاسبة الإبداعية أن تساعد في المحافظة على سعر السهم أو زيادته من خلال كل من تقليل مستويات الاقتراض الظاهرية، الأمر الذي يجعل من الشركة تبدو أقل عرضة للمخاطرة، وكذلك من خلال خلق مظهر اتجاه الربح الجيد.

4- التعامل الداخلي :- في حصص الشركة التي بإمكانهم استخدام المحاسبة الإبداعية لتأخير تقديم المعلومات إلى السوق ولذلك يعزز من فرصة الاستفادة من المعرفة الداخلية بمعلومات الشركة.

5- الديون المنحرفة بالميزانية العامة :- فإذا ما حذفت الديون من حسابات الشركة تنعكس على تقييم أداء الشركة.

6- التهرب والتلاعب الضريبي عن طريق تقليل رقم صافي الدخل الخاضع للضريبة:- تستخدم المحاسبة الابداعية لاغراض التلاعب الضريبي عن طريق تخفيض الارباح والايادات وزيادة المصروفات بهدف تقليل الضريبة .

7- غياب القيم الاخلاقية لادارة :- بسبب وجود خلل اخلاقي بين ادارة الشركة والمساهمين ناتج في اغلب الاحيان عن سبب رئيسي الا وهو يتمثل في ان كل منهما

يحاول تحقيق اهدافه وتعظيم ثروته وذلك من خلال اتباع سلوكيات يراها انها افضل السلوكيات والاجراءات التي تحقق تلك الاهداف.

8- تحسين القيمة المالية :- تستخدم المحاسبة الابداعية التأثير الايجابي على سمعة الشركة من خلال تحسين قيمتها المالية مما ينعكس على ادائها والظهور بصورة مقبولة لدى مجلس الادارة .

2-2-3 اشكال المحاسبة الابداعية :- تتعدد اشكال وانواع التلاعب بالحسابات وفيما يلي عرض لاساليب التلاعب بالحسابات واشكالها (Rahman et. al,2023:4-5) (Abed (Stolowy&Breton,2000:18) (Mulford&Comisky,2002:3) (Trevisan&Mouritsen,2023:2-3) (et.al,2022:3-4) :-

1- المحاسبة النفعية :- وتعني الاصرار على اختيار وتطبيق اساليب محاسبة محددة لتحقيق اهداف مرغوبة منها تحقيق ارباح عالية سواء كانت هذه الممارسات مستندة الى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ام لا .

2- ادارة الارباح :- وتعني التلاعب في الدخل بهدف الوصول الى هدف محدد بشكل مسبق من قبل الادارة او متتبأ به من قبل محلل مالي او ليكون متوافقاً مع مسارات محددة للعمل .

3- تمهيد الدخل :- هو شكل من اشكال التلاعب في الدخل ويتم من خلال نقل الدخل بين الفترات المتفاوتة المستوى وذلك بتخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل السيئ ويعد من اشكال التلاعب التي تعتمد على تخفيض الارباح المتزايدة في الدخل والاحتفاظ فيها بشكل مخصصات للفترات الزمنية ذات الدخل السيئ .

4- التلاعب في التقارير المالية :- وتعني اظهار بيانات خاطئة بشكل متعمد او حذف قيم معينة او اخفائها في البيانات المالية بهدف تضليل مستخدمي البيانات المالية ويعتبر هذا النوع مخالفاً للقانون .

5- ممارسات اساليب المحاسبة الابداعية :- ويعني استخدام الممارسات المنحرفة عن الممارسات المحاسبية القياسية (المعيارية) وتتميز باستعمال الاساليب والممارسات الحديثة والمعقدة والمبتكرة للحصول على ارباح صورية عن طريق التلاعب في قيم المصروفات والايرادات .

2-2-4 الاساليب المستخدمة في المحاسبة الابداعية :- تكمن اهم الاساليب المحاسبية المضللة والمستخدمه في المحاسبة الابداعية بما يلي (Amat&Blake,2009:22) (الخشاوي والدوسري ، 2008 : 13) :-

- 1- تتيح القواعد المحاسبية للشركة الاختيار بين عدد مختلف من الوسائل المحاسبية .
- 2- استخدام بعض المدخلات في الحسابات التي ترتبط بالتقييم او التنبؤ .
- 3- ادخال الصفقات الاصطناعية اما للتلاعب في مبالغ الميزانية او لتحريك الارباح بين فترات محاسبية .
- 4- التلاعب في توقيت الصفقات بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها بالارباح او بالخسائر .

2-2-5 المحاسبة الابداعية في القوائم المالية :- ان النظرة العامة إلى المحاسبة الإبداعية بأنها ممارسة خادعة وغير مرغوب فيها وتحليلاً لبعض الإجراءات التي يمكن أن تساعد في تقليص مدى ممارسات المحاسبة الإبداعية وتشخيص التطورات الحديثة في المعايير المحاسبية العالمية (IASs) والاتي بعض ممارسات المحاسبة الابداعية في القوائم المالية :- (حماد، 2006: 407)

1- كيفية لعب اللعبة :- يستخدم هذا المصطلح بمعنى واسع ليشمل كل الممارسات التي يمكن استخدامها لتعديل النتائج المالية الواردة وكذلك المركز المالي ولتغيير الانطباع عن أداء الشركات . بينما يكون للعبة الأرقام المالية مسميات وأشكال مختلفة ، إلا إن المشاركة فيها لها هدف نهائي واحد وهو "خلق انطباع متغير عن أداء الشركات ، وعن طريق تغيير انطباع مستخدمي القوائم المالية عن أداء الشركة ، فإن الإدارات التي تمارس لعبة الأرقام تسعى إلى بعض النتائج الحقيقية المرغوبة" (حماد، 2006: 407).

2- تصنيف ممارسات المحاسبة الابداعية :- يُمكن للإدارات أن تغير الانطباعات عن أداء شركاتها ، من خلال تقييم قوة مكاسب الشركات يُمكن أن يحول على شكل غير دقيق مما يؤثر على ملائمة (صحة) اسعار الديون والأوراق المالية والأسهم عندما يتم كشف التزوير فإن السوق لن يكون رحيماً وينجم عن ذلك هبوط حاد في أسعار الديون والأسهم ، إن التصنيف المستخدم يبدأ بالمجاميع التي تعتمد على مقياس العائدات والنفقات والموجودات والديون .

3- التمويل خارج الميزانية :- هو تعبير يستعمل لوصف إبلاغ الشركة في قائمة المركز المالي عن الديون وعلاقتها بالكلف المتحققة أو الملكية أو السيطرة أو على الأقل استخدام النقد الموجودات الأخرى ويقصد بالتمويل خارج الميزانية تخفيض نسبة المديونية (اظهارها أقل مما هي عليه أصلاً) الأمر الذي يطمئن الدائنين وبالتالي عدم استدعاء قروضهم قبل موعد الاستحقاق (Laibstain and others,1988: 321) .

4- تحسين عرض القوائم المالية :- يُمكن النظر إلى مجموعة الحسابات ونرى أن المشكلة لا تكمن في الأرقام، وإنما في الطريقة التي من خلالها يتم تنظيم تلك الأرقام. ولا يوجد شك من أن واحدة من أسهل وأبسط الطرق لإضافة مسحة من اللمعان إلى الأرقام الباهتة والمبهمة تتمثل في عرضها في الحسابات بصورة أكثر جاذبية وهذا يعني القيام بملء التقرير السنوي بصور لنشاطات وإدارتها فمثل هذه المظاهر تعتبر سطحية وخادعة ولها بعض الدور في التأثير لكنها تلعب دوراً ضئيلاً في أخفاء المعنى الحقيقي للأرقام المالية التي يتم تقييدها وتسجيلها.

5- كيفية العمل على زيادة الدخل :- إن النطاق أو المدى المتاح للقيام بالتلاعب بحركة الدوران سوف يكون محدداً، وغالباً ما يكون مقيداً، بحسب طبيعة أنشطتها. إن الأمر يكون أصعب بالنسبة لأحد المتاجر الكبيرة المتخصصة ببيع أنواع السلع والبضائع، والذي يكون في الغالب مشروعاً يتعامل بالنقد، للتلاعب بمبيعاته المتحققة مقارنة بما هو الحال عليه بالنسبة إلى شركة لتأجير أجهزة حاسبات (كومبيوتر) حيث تكون العلاقة ما بين النقد المستلم والمبيعات الفعلية أو الحقيقية أكثر غموضاً وغير محدد المعالم. وضمن هذه المحددات أو القيود العملية فإنه يبقى ممكناً ومتاحاً بالنسبة لأغلب الشركات أن تعرف أو تعرقل جزءاً جوهرياً وأساسياً من الرقابة على الرقم الذي تقدمه وتعلنه تلك الشركات في حساباتها كحركة دوران. وعلى الرغم من أن تقدير الدخل أو الربح يعتبر المفتاح العملي أو التطبيقي لعملية الإبداع فإن التبرير المتعلق بالممارسة أو التطبيق العملي يأتي من حقيقة أن الشركات تكون مضطرة لتقديم وإعلان نتائجها بالاستناد.

6- ممارسات ادارة المكاسب :- يستغل معدي القوائم المالية والذين يمارسون المحاسبة الإبداعية الثغرات في القواعد لكي يقدموا (وبتعمد) انطباعاً مضللاً (Alexander and Archer, 2003: 12). وهذا يوحي أن المكاسب ممكن أن تحدث ضمن المبادئ

والممارسات لـ GAAP. ويُمكن أن تصنف إدارة المكاسب بأنها بانسجام مع، ومن الصعب تمييزها عن GAAP، أو ليست GAAP بل أنها مخالفة متعمدة للمبادئ ضمن
ألا 17: 2003) (GAAP (Nelson, Elliot and Tarpley).

7- الابداع في كشف الدخل :- إن الدخل التشغيلي أكثر أهمية بالنسبة للمستثمرين من صافي الدخل ويعتبر كمؤشر على مدى الجودة التي تدير بها الإدارة للشركة . إن المقياس الأولي للشركة هو صافي الدخل وفقاً للمعايير المحاسبية المقررة المعدل لآثار عدد من النفقات والأرباح التي تعتبر أنها غير متكررة ضمن التعديلات التي تجرى على صافي الدخل وفقاً للمعايير المحاسبية المقررة أكبر في حالة بعض المقاييس الأولية الأخرى للأداء وهذه المقاييس تعدل الأرباح وفقاً للمعايير المحاسبية المقررة للمفردات غير النقدية إضافة على فقرات الأرباح والعوائد والنفقات والخسائر المتكررة وغير المتكررة فأنهما تتميزان بصفة مشتركة واحدة أنها تستخدم المعلومات المستندة إلى المعايير المحاسبية في خلق مقاييس بديلة غير المستندة إلى المعايير المحاسبية المقررة للأداء .

8- الابداع في كشف التدفق النقدي :- يعد كشف التدفق النقدي الأقرب ما يكون للشركة لكي يعطي تحليلاً لسيولتها النقدية وتعتبره الكثير من الشركات شراً لأبداً منه ومع ذلك فإنه إذا ما طبق بشكل صحيح فإنه قد يعطي بعد نظر في تقدم المشروع ويستبعد أية تنازلات بين الأرباح المسجلة والسيولة النقدية والذي يؤثر مدى استعمال المحاسبة الإبداعية
(Raileanu et.al., 2010: 12-14).

9- خطوات استخدام التدفق النقدي التشغيلي لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية :- إن الزيادات في الأرباح المحصلة عبر ممارسات المحاسبة الإبداعية لن تولد تدفقاً نقدياً تشغيلياً مثل العوائد الخيالية والمبكرة. وأن هذه الأجراء سينتج عنه ذمم أكثر ولكن ليس نقد إضافة إلى ذلك فإن الخطوات المتخذة لإساءة تحرير الموجودات قد تزيد من الربح الإجمالي وصافي الدخل ولكنها لن تعطي تدفقاً نقدياً.

2-2-6 اجراءات المحاسبة الإبداعية على بنود القوائم المالية :- ترى الباحثة وجود بعض الإجراءات المحاسبة الإبداعية على بنود القوائم المالية ومعرفة وبيان الإجراءات المضادة الواجب اتخاذها والعمل بها في معالجة تلك الإجراءات وكما يلي :-

1- المبيعات :- تكمن اجراءات المحاسبة الإبداعية بأجراء صفقات بيع صورية في نهاية العام ليتم إلغاءها بعد ذلك في العام التالي وإن الاجراء المحاسبي السليم والصحيح يتمثل

بالتحقق من قوائم البيع خاصة الصفقات المنفذة مع أطراف ذات العلاقة كالشركات التابعة والشركات الزميلة أو الشقيقة .

2- كلفة البضاعة المباعة :- تكمن اجراءات المحاسبة الابداعية بتأجيل أثبات قوائم المشتريات في نهاية هذا العام إلى العام التالي وان الاجراء المحاسبي السليم والصحيح يكون من خلال القيام بالتدقيق المستندي لقوائم الشراء والتحقق من فترة القطع Cutoff .

3- المصروفات التشغيلية :- تتمثل اجراءات المحاسبة الابداعية برسملة مصروف أيرادي مثل رسملة مصروف إعلان لا تنطبق عليه شروط الرسملة أو رسملة مصاريف صيانة المصنع وان الاجراء المحاسبي السليم والصحيح يكون من خلال التحقق من مدى توفر شروط الرسملة في ذلك المصرف .

4- نتيجة الاعمال الانشطة غير المستثمرة :- تتمثل اجراءات المحاسبة الابداعية بعدم الإفصاح في قائمة الدخل عن الأثر الذي يترتب على قرار إغلاق لاحق لخط أنتاجي خصوصاً إذا كانت مساهمة هذا الخط جوهرية في نتيجة أعمال الوحدة الاقتصادية وان الاجراء المحاسبي السليم والصحيح يكون من خلال التوجيه بإعادة أعداد قائمة الدخل لإظهار أثر إغلاق هذا الخط على نتيجة الأعمال .

5- البنود الاستثنائية والبنود غير العادية :- تكمن اجراءات المحاسبة الابداعية بتضمين الربح التشغيلي مكاسب ناتجة عن بنود استثنائية أو بنود غير عادية دون الإفصاح عن طبيعة تلك البنود وان الاجراء المحاسبي السليم والصحيح يكون من خلال التحقق من احتساب الربح التشغيلي بعد استبعاد تلك البنود .

6- النقدية :- تتمثل اجراءات المحاسبة الابداعية في التلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة بنود النقدية الموفرة من عملات الأجنبية وان الاجراء المحاسبي السليم والصحيح يكون من خلال التحقق من صحة أسعار الصرف و التوجيه بتصحيح الخطأ أن وجد .

7- الاستثمارات المتداولة :- تتمثل اجراءات المحاسبة الابداعية في التلاعب في تصنيف الإستثمارات وذلك عن طريق تصنيف المتداولة منها إلى طويلة الأجل عند هبوط أسعارها السوقية وان الاجراء المحاسبي السليم والصحيح يكون من خلال التحقق من مبررات إعادة التصنيف حسب القواعد المنصوص عليها بهذا الشأن في المعايير المحاسبية المحلية والدولية .

8- الذمم المدينة :- تتمثل اجراءات المحاسبة الابداعية في عدم الكشف عن الديون المتعثرة بقصد تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها وعدم الكشف عن الأرصدة الموقوفة وان الاجراء المحاسبي السليم والصحيح يكون من خلال طلب تزويده بكشف الاعمال للمدينين واختبار نسبة المخصص إلى القيمة .

9- المخزون :- تكمن اجراءات المحاسبة الابداعية في تضمين كشوفات الجرد بضاعة راكدة أو متقادمة وان الاجراء المحاسبي السليم والصحيح يكون من خلال فحص كشوفات الجرد والتحقق الفعلي من الأصناف في المخزون .

10- الاستثمارات طويلة الاجل :- تتمثل اجراءات المحاسبة الابداعية في تغيير في الطريقة المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل من طريقة التكلفة مثلاً إلى طريقة حقوق الملكية وان الاجراء المحاسبي السليم والصحيح يكون من خلال التحقق من مبررات ذلك وكشف آثار هذا التغيير على كل من قائمتي المركز المالي والدخل .

11- الموجودات الثابتة :- تتمثل اجراءات المحاسبة الابداعية في عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية وأتباع طريقة إعادة التقييم وإظهار الفائض ضمن قائمة الدخل بدلاً من إظهاره ضمن حقوق المساهمين وان الاجراء المحاسبي السليم والصحيح يكون من خلال التحقق من الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية مع مراعاة الإفصاح عن القيم الاستبدالية لتلك الموجودات وكذلك التحقق من صحة عملية التقييم وأنها تمت من قبل خبراء معتمدين واستبعاد الفائض من قائمة الدخل وأدراجه ضمن حقوق المساهمين .

12- الموجودات غير الملموسة :- تتمثل اجراءات المحاسبة الابداعية في التلاعب في نسب أو معدلات إطفاء تلك الموجودات عن طريق تخفيضها عن النسب أو المعدلات المتعارف عليها وان الاجراء المحاسبي السليم والصحيح يكون من خلال التحقق من إعادة احتساب القيم المدرجة بها تلك الموجودات بالميزانية وكذلك قيمة مصروف الإطفاء المردج بقائمة الدخل .

13- المطلوبات المتداولة :- تتمثل اجراءات المحاسبة الابداعية في عدم أدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة بقصد

تحسين نسب السيولة وإن الاجراء المحاسبي السليم والصحيح يكون من خلال دراسة أثر ذلك على نسب السيولة .

14- حقوق المساهمين :- تتمثل اجراءات المحاسبة الابداعية في إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري بدلاً من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب باعتباره بنداً من بنود سنوات سابقة وإن الاجراء المحاسبي السليم والصحيح يكون من خلال التحقق من تعديل ربح العام الجاري ومن ثم نسبة هامش الربح وكذلك نسبة توزيعات الأرباح والنسب الأخرى ذات العلاقة لحقوق المساهمين .

15- الموجودات الطارئة (المشروطة) :- تتمثل اجراءات المحاسبة الابداعية في أثبات موجودات محتملة قبل تأكد شروط تحققها مثل أثبات الإيراد المتوقع تحصيله من دعوى قضائية على زبون قبل الحكم عليه وإن الاجراء المحاسبي السليم والصحيح يكون من خلال دراسة أثر ذلك على النسب المالية المختلفة ذات العلاقة .

16- المطلوبات الطارئة (المشروطة) :- تتمثل اجراءات المحاسبة الابداعية في إهمال الإفصاح عن المطلوبات الطارئة أو المشروطة مثل تعمد عدم الإفصاح عن مطالبات قضائية مرفوعة على الوحدة الاقتصادية وإن الاجراء المحاسبي السليم والصحيح يكون من خلال دراسة أثر ذلك على النسب المالية المختلفة خصوصاً نسب الرفع المالي .

المحور الثالث

الجانب العملي

دراسة حالات عملية وتطبيقية

قامت الباحثة بدراسة القوائم المالية لعدد من الشركات في القطاع العام والمختلط والمتمثلة بالقطاع (الصناعي ، السياحي ، والمقاولات والانشاءات) ، حيث شخّصت الباحثة بعض الاجراءات والممارسات التي تنطوي تحت مسمى المحاسبة الإبداعية والتي قامت فيها ادارات ومحاسبي الشركات ، وسيتم ادراج ماتسنى للباحثة الاطلاع عليه ومحاولة تشخيص تلك الاجراءات المتبعة مع بيان نتيجة تأثير تلك الاجراءات على قائمة المركز المالي .

الحالة العملية والتطبيقية الاولى (شركة A الصناعية)

1- قامت الشركة بإحتساب كلفة البضاعة التامة الصنع بنسبة 90% من سعر البيع على وفق سياسة خاصة بالشركة دون الاعتماد على نظام كلفوي لإحتساب كلف تلك البضاعة .

أما بالنسبة للبضاعة تحت الصنع فقد قامت الشركة بإحتساب كلفتها على أساس سعر شراء المواد الأولية لأغلب منتجاتها أما المنتجين الذين عليهما طلب متزايد فتم احتساب كلفها على أساس سعر شراء المواد الأولية مضروباً بـ 135% ، وهذا يعني عدم اعتماد أسس دقيقة وموحدة في احتساب كلفة البضاعة التامة الصنع والنصف مصنعة وعدم اخذ كافة التكاليف من (أجور وتكاليف صناعية غير مباشرة) في احتسابها وإنما تم الاعتماد على كلفة المواد الأولية فقط مما يظهرها بغير حقيقتها وعدم توحيد أساس الاحتساب من جانب آخر وهذا من شأنه إن يؤثر على كشف الإنتاج والمتاجرة وعدم اظهاره على حقيقته ، وقد بررت إدارة الشركة اتخاذها ذلك الإجراء عائد لعدم وجود نظام كلفوي معتمد من قبل الشركة وعدم قدرتها على تحمل تكاليف شراء نظام للعمل بموجبه .

2- قامت الشركة بتخفيض مصاريفها ضمن المستلزمات السلعية حـ/ خامات ومواد أولية بمبلغ (187 567 .070) دولار عن قيمة المواد المسروقة داخل العراق والمجهزة من قبل شركة أجنبية دون إقامة الدعوى القضائية على الشركة المجهزة مما اثر على نتيجة النشاط بما يعادل (247 588 532) دينار .

3- قامت الشركة بمعالجة المبلغ عاجت الشركة مبلغ (570 750 000) دينار على حـ/ إيرادات سنوات سابقة بدلاً من حساب احتياطات متنوعة ولدى دراسة الأوليات المتعلقة بالموضوع اتضح انه يمثل حصة دائرة الضمان الاجتماعي ولعدم شمول الشركة بتسديد تلك المبالغ من الأرباح.

الحالة العملية والتطبيقية الثانية (شركة B للمقاولات والانشاءات)

1- قامت الشركة بعمليات تلاعب في حساب الذمم المدينة بقصد عدم الكشف عن الديون المتعثرة بمبلغ (8 500 000) دينار وقد ظهر الحساب بمبلغ (241 945 863) 29 (علماً ان المبلغ الصحيح والذي يجب ان يظهر هو مبلغ (29 250 445 863) دينار .

2- قامت الشركة بإضافة مبالغ متحققة عن السنوات السابقة الى صافي ربح العام الحالي بمبلغ (5 000 000) دينار وعلماً أن المبلغ الصحيح والذي يجب ان يظهر

هو مبلغ (94 539 784) دينار يضاف الى حساب ايرادات سنوات سابقة (246 762 847) دينار وهذا يؤثر على نتيجة نشاط الوحدة الاقتصادية .

3- قامت الشركة بإظهار حساب اندثار الموجودات الثابتة يتم بمعدل أبطاء (500 000 10) دينار وان الشركة طبقت اسلوب تخفيض الاندثار من اجل زيادة الارباح حيث ظهر الاندثار مبلغه (677 031 064) دينار وعلماً بالمبلغ الصحيح والذي يجب ان يظهر هو مبلغ (687 531 064) دينار .

الحالة العملية والتطبيقية الثالثة (شركة C للسياحة)

1- لم تقم الشركة بعكس مبلغ الإيرادات الرأسمالية المتحققة لها خلال العام والبالغ (000 185 750) دينار على حـ/ الاحتياطات الرأسمالية خلافاً للقاعدة المحاسبية رقم (12) (الارباح والخسائر الرأسمالية) الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق.

2- اعتبرت الشركة مبلغ الضريبة البالغ (395 850 000) دينار المتحقق على الشركة كأحد بنود وتوزيعات الارباح ولم يحمل حساب الارباح والخسائر به كمصروف للوصول إلى الربح الصافي مما اثر على نتيجة نشاط الشركة بذلك القدر من المبلغ علماً إن إجراء الشركة كان خلافاً للقاعدة المحاسبية رقم (13) (المحاسبة على ضريبة الدخل) الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق .

الحالة العملية والتطبيقية الرابعة (شركة D الصناعية)

تبين من القوائم المالية المقدمة من الشركة ضمن حـ/ الزبائن رصيداً مخالفاً لطبيعته المحاسبية مبلغاً قدره (403 827 786 000) دينار، وعند التحري عن المبلغ تبين انه يمثل قيمة البضاعة المباعة من منتجات الشركة إلا أنها غير مجهزة إلى الجهات الطالبة لها من جانب آخر ظهرت أقيام تلك البضاعة ضمن مخزون الإنتاج التام للشركة مما يعكس واقعاً حيازة الشركة لبضاعة جاهزة ومعدة للبيع ويعني ذلك دوران عجلة الإنتاج وتحقيق صورة أفضل للشركة إلا إن واقع الحال وبسبب عدم تحديد نقطة البيع بشكل دقيق فقد تم استلام أقيام تلك البضاعة مقدماً ولم تسجل كإيرادات مستلمة مقدماً ومن جانب آخر تم تضخيم المخزون بقيمة تلك البضاعة مرة أخرى مما يتطلب من إدارة الشركة بإعادة النظر بالقوائم المالية المقدمة للتدقيق لأنها لا تعكس قوائم صادقة وعادلة لنشاط الشركة.

الحالة العملية والتطبيقية الخامسة (شركة E الصناعية)

تبين من نتيجة النشاط الجاري للشركة إيراداً قدره (3 031 255 000) دينار ضمن حـ/ إيرادات النشاط الجاري ولدى دراسة الاوليات الموضوع تبين انه يمثل مشتريات بغرض البيع حيث تقوم الشركة إلى جانب نشاطها بشراء أثاث لصالح شركات أخرى محققة بذلك ربحاً قدره (761 585 000) دينار مما يعكس واقعاً جيداً عن نتيجة نشاط الشركة إلا إن هذا الربح المتحقق ليس عن نشاطها الجاري مما تطلب من إدارة الشركة فصل نتيجة نشاطها الرئيسي عن ذلك الجزء المتحقق من غير نشاطها الجاري (نشاطها الرئيسي) والإفصاح عنه بشكل واضح وأكثر شفافية عن حقيقة هذا الربح المتحقق بشكل يساعد مستخدم القوائم المالية من تشخيصه.

الحالة العملية والتطبيقية السادسة (شركة F مقاولات وانشاءات)

1- قامت الشركة بإضافة مبلغ (150 000 000) دينار لحساب مواد نفطية بهدف عدم تضخيم حساب الخامات وقد ظهر الحساب بمبلغ (30 546 504 892) دينار وفي حين ان المبلغ الصحيح والذي يجب ان يظهر هو مبلغ (30 396 504 892) دينار .

2- قامت الشركة بإضافة مصاريف تخص حساب السنوات السابقة بمبلغ (950 000 8) دينار الى حساب المستلزمات الخدمية وقد ظهر الحساب بمبلغ (551 230 993 10) دينار وعلماً أن المبلغ الصحيح والذي يجب ان يظهر هو مبلغ (542 280 993 10) دينار وتم اضافته الى مصاريف السنوات السابقة وتم اضافته الى مصاريف السنوات السابقة وهذا يؤدي الى زيادة او تخفيض الارباح .

3- قامت الشركة بإظهار حساب إيرادات سنوات سابقة بمبلغ (5 864 577 920) دينار علماً يوجد جزء منه بمبلغ (450 000 000) دينار يمثل حسابات وهمية لغرض زيادة الارباح وان المبلغ الصحيح والذي يجب ان يظهر هو مبلغ (5 414 577 920) دينار لغرض اظهار نتيجة نشاط الشركة في حالة ربح .

الاستنتاجات

1- ان للمحاسبة الإبداعية جانبان فمن الناحية الايجابية تتضمن مبادئ محاسبية واساليب للتعرف على التغييرات في المحيطات الاقتصادية والسياسية والاعمال ، اما من الناحية السلبية فأنها تستغل المرونة في الاعراف المحاسبية بغية تحسين صورة الشركات وعرض قوائمها المالية بصورة افضل .

2- تؤثر المحاسبة الإبداعية على صدق العرض وعدالته والإبلاغ في القوائم المالية لتأثيرها على نتائج النشاط ومركزها المالي كما أظهرته دراسة الباحثة لعينة من القوائم المالية لعدد من الشركات القطاع العام والمختلط (الصناعي والسياحي والمقاولات والانشاءات) .

3- تستخدم إدارات الشركات ومحاسبوها معرفتهم بالقوانين والقواعد والاعراف المحاسبية لمعالجة الاحداث الاقتصادية مستغلين مهاراتهم الفكرية الإبداعية في الوصول الى اهداف معينة قد لا تحقق العدالة والمصادقية التي تسعى اليها المحاسبة .

التوصيات

1- ضرورة التأكيد على اعداد وتنفيذ برامج التأهيل العلمي والمهني للحصول على كوادرات متمكنة ليس في إعداد القوائم المالية ذات مستوى عالي وإنما في مختلف الوظائف المحاسبية والإدارية وخاصة فيما يتعلق بالمعايير والقواعد المحاسبية والتدقيقية ويجب أن تتضمن هذه البرامج أبعاداً أخلاقية .

2- ضرورة قيام معدي القوائم المالية بتطوير معرفتهم وخبرتهم العملية للخدمات التي يقدمونها والمتمثلة بالقوائم المالية التي تتناغم وتطور المجتمع من خلال متابعة اخر الدراسات المحاسبية والتحديثات التي تطرأ على القواعد والمعايير المحاسبية وهذه المهمة تقع على عاتق معدي القوائم المالية .

3- تكثيف الجهود من خلال اعداد دورات خاصة تتناول مواضيعها تعريفهم بمفاهيم المحاسبة الإبداعية واساليبها وان يكون هناك تدريب على حالات عملية من واقع حال ونشاطات الشركات وتوجيه ادارات الشركات لابرار دورها في الكشف عن حالات استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها .

المصادر

المصادر العربية

أولاً- المصادر العربية

□ الكتب

- 1- أبو نصار، محمد، وحميدات، جمعة، "معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والتطبيقية"، دار وائل الطبعة الثالثة عمان، الأردن، 2017.
 - 2- حسنين، احمد حسين علي "القوائم المالية المحاسبية"، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 2006.
 - 3- حماد، طارق عبد العال، "التقارير المالية" الدار الجامعية القاهرة - مصر 2006 .
 - 4- حنان، رضوان حلوة "مدخل النظرية المحاسبية" - دار وائل للنشر، الطبعة الاولى 2005.
 - 5- زايد، محمد عصام الدين "المحاسبة الادارية" Eric W. Noreen and Ray H. Garrison دار المريخ للنشر - المملكة العربية السعودية، الرياض، 2006.
 - 6- عبود، سالم محمد، حسن ، عماد رسن " المحاسبة في شركات التأمين طبقا للمعايير الدولية لقطاع التأمين "، دار الدكتور للعلوم الادارية والاقتصادية ، الطبعة الاولى ، 2019 .
 - 7- كيسو وويجانت، دونالد وجيري "المحاسبة المتوسطة" الجزء الاول، تعريب د. احمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر - المملكة العربية السعودية، الرياض، 1999.
- الدوريات والمجلات
- 1- بليحاني، خديجة، وعمارة ، ياسمينه " اهمية الافصاح المحاسبي للقوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي (scf) " لنيل شهادة ماجستير ،مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة ، العدد 01 ، الجزائر ، 2018 .
 - 2- التميمي، حيدر كاظم نصر الله " اثر ممارسات المحاسبة الابداعية التي تنعكس على صدق وعدالة القوائم المالية في التهرب الضريبي " ، بحث منشور في مجلة دراسات محاسبية ومالية ، المجلد (16) ، العدد (56) ، 2021.
 - 3- الجبوري، فاتن حسن علي، الخفاجي، علي عباس كريم " تأثير ممارسات المحاسبة الابداعية على موثوقية القوائم المالية " ، بحث منشور في مجلة دراسات محاسبية ومالية ، المجلد (17) ، العدد (61) ، 2022.
 - 4- دهمش، نعيم "القوائم المالية ما لها وما عليها" مجلة المدقق، 2000: 4-5.
 - 5- الراشد، مهدي جمعة "مدى صلاحية البيانات المحاسبية لأغراض الرقابة وتقييم الأداء في مشاريع صناعية مختارة" مجلة أبحاث اليرموك، المجلد التاسع، العدد الأول 1995.

- 6- زاوي , سورية " اثر ادارة الارباح على جودة القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية " مجلة العلوم الانسانية ,جامعة محمد خيضر , بسكرة , الجزائر , 2017 .
- 7- الصيح, عبد الحميد مانع "اشكالية المحاسبة الابداعية واثـر المعايير الدولية للتقارير المالية عليها " مجلة الادارة والاقتصاد , جامعة بغداد ,مجلد (41) ,العدد (115) (2018) .
- 8- المبيضين,طارق حماد وعبدالمنعم , اسامة,(2010)"دور المحاسبة الابداعية في نشوء الازمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية",مجلة ابحاث اقتصادية وادارية, العدد 8, ديسمبر .

□ الرسائل والاطاريح الجامعية

- 1- بطو, علاء فريد عبد الاحد, "اثر التحدي الاخلاقي للمحاسبة الابداعية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة" رسالة دكتوراه فلسفة في المحاسبة جامعة البصرة 2006.
- 2- حمادة, رشاد " دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية .دراسة حالة ميدانية " الجزائر , مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية , المجلد (26) ,العدد (الثاني) , 2010 .
- 3- صبري , زينة فاضل " أثر استخدام الإجراءات التحليلية في تعزيز ثقة ومصداقية القوائم المالية المقدمة للإدارة الضريبية(بحث تطبيقي في عينة من الشركات العراقية المحدودة)"بحث مقدم الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية – جامعة بغداد وهو جزء من متطلبات نيل شهادة الدبلوم العالي المعادل لشهادة الماجستير الضرائب , 2018.
- 4- العاني, معاوية كريم شاكر, "اثر الاطار الثقافي في نظام الابلاغ المالي" العراق – حالة دراسية, اطروحة دكتوراه, كلية الادارة والاقتصاد, جامعة بغداد 2004.

ثانيا- المصادر الاجنبية

□ –Book

–1 Anthony, Robert N. and Recce, James S.” Accounting Principles” Richard D. Irwin, Inc., USA, 1995.

–2 Gowthorpe and Blake, Catherine, John “Ethical issues in Accounting Professional Ethics, 1998 simultaneously published in USA and Canada by routledge.

–3 Kieso, Donald E. and Weyegandt”, Jerry J. Intermediate Accounting”, John Wiley and sons Inc USA, 1995.

–4 Mulford, and Comiskey, Charles W. Eugene E. ”The Financial Numbers Games 2002, published simultan ously in Canada printed in the united states of America.

–5 Naser, K. “Creative Accounting: Its Nature and Use”, Hemel Hempstead: Prentice Hall. Mckenzie, 1993.

□ –periodicals and Research

–1Abed,Ibtihal A.&Hussin,Nazimah,&Haddad,hossam&AL–mubaydeen,Tareq Hammad&Ali,Mostafa A.,(2022)”Creative Accounting Determination and Financial Repoting Quality:The Integration of Transparency and Disclosure”,Journal of Open Innovation:Technology,Market,and Complexity. Vol.8,No.38 .

–2Alexander, A. and Archer, S.(2003) ”Or economic reality, representational faithfulness and true and fair override” Accounting and Business Research ,33(1): 3–17.

–3

Capalbo,Francesco&Luca,Galati&Lupi,Claudio&Smarra,Margherita,(2023) ”Local elections and quality of financial statement in municipally owned entities: A Benford analysis”,Chaos,Solitons and Fractals173, 113752.

–4 Financial Accounting Standards Board (FASB), (1978) SFAC No.1, objectives of Financial Reporting by Business Enterprisess.

–5 Financial Accounting Standards Board (FASB),(2001) Business and Financial Reporting :Challenges from the New Economy, by: Upton, Jr., Way S., [www.fasb .org/special report](http://www.fasb.org/special%20report) .

–6Healy,p. and james m. Wahlen,(1999)”Areview of Earnings Management Literature and its Implication for Standard Setting”,Accounting Horizon.Vol.13,No.4.

–7Li,chenhang&Wang,xiaolin&Haung,yihan,(2023) ”Does the CFO serving as the secretary of the board affect the financial statement comparability ? evidencedence from china ”,Heliyon 9 e13609.

–8Marilena,Zuca & Corina,Ioanas,(2012)”Embellishment of Financial Statements Through Creative Accounting Policies and Options”,Procedia– Social and Behavioral Sciences 62 .

–9Nelson, M. W., Elliot, J. A. & Tarpley, R. L. (2002)” Evidence from auditors about managers and auditors earning management decision The Accounting Review, 77 Supplement:175–202 .

–10 Rahman,Muhammed Shajib&Hasan,Md Jahid&Khan,Md Saddam Hossain&Jahan,Ishrat.,(2023)”Antecedents and effect of creative accounting practices on organizational outcome:Evidence from Bangladesh”,Heliyon. Vol.9,e13759,No.4–5.

–11 Raileanu,V.&Manea,C.L.&Rapcencu,C.(2010)”Contabilitatea Creative ” .

12 Trevisan,Paola&Mouritsen,Jan,(2023)”Compromises and compromising: Management accounting and decision–making in a creative organisation”,Management Accounting Reseach 60,100839