

المحاسبة الإبداعية في الشركات الجزائرية

د. حسياني عبد الحميد، جامعة الجزائر 3.

ملخص:

للمحاسبة عدة تعاريف فبعبكس الرياضيات فالمحاسبة تدخل ضمن مجموعة من القواعد الغير صارمة والغير واضحة المعالم كما ينبغي، فالمحاسبة هي الفضاء الذي يستطيع فيه المسؤولين والمديرين في الشركات العمل ببعض من الحرية ما يسمح بحدوث ما يسمى التلاعب في نتائج الشركة وذلك لرفع قيمة الشركة في السوق.

لهذا كان الاتجاه الذي اتخذته الجزائر نحو النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية نقطة مهمة في هذا المجال باعتبار أن النظام المحاسبي المالي يعطي حرية للمسيرين اكبر من المخطط المحاسبي القديم فرصة لإلقاء الضوء على مفهوم المحاسبة الإبداعية في ظل النظام المحاسبي الجديد.

الكلمات الدالة: النظام المحاسبي المالي، القوائم المالية، المحاسبة الإبداعية، المراجعة، الحوكمة.

Abstract:

Accounting has several definitions contrary to mathematics, accounting within a set of rules are not strict and not well defined as it should; the accounting, is the space of information about an enterprise and the transmission of that information from those who have it to those who need it, and managers in companies working with some of the freedom that allows to manipulate the results of the company to raise the company's market value.

This was the trend taken by Algeria towards financial accounting system derived from the international accounting standards, is an important point in this area, considering that the financial accounting system gives managers greater freedom from the old accounting scheme an opportunity to shed light on the concept of creative accounting under the new accounting system.

keywords: financial accounting system, financial statements, creative accounting, audit, corporate governance

مقدمة:

من المعلوم أن المحاسبة تهدف إلى تقديم خدمات لمستخدمي القوائم المالية، إذ أنها تعمل على توفير المعلومات التي يمكن استخدامها في اتخاذ القرارات، لهذا يبحث المستخدمين من مستثمرين ومختلف الأطراف الفاعلة مع الشركة على القوائم المالية ذات المصادقية والتي تمنحهم الثقة اللازمة لاتخاذ قراراتهم.

لهذا أدى الاختلاف في الأنظمة الاقتصادية والمالية في العالم إلى اختلافات كثيرة في المعلومات المالية المطلوبة وبالتالي نشأت الحاجة إلى توحيد وتنسيق المعايير المحاسبية الدولية بعد ضغوط الشركات المتعددة الجنسيات بغية الوصول إلى استخدام معايير محاسبية موحدة في إعداد البيانات المالية.

فكان لظهور لجنة معايير المحاسبة الدولية وتبنيها عملية توحيد المبادئ المطبقة في مجال المحاسبة لمختلف الشركات عند إعدادها التقارير المالية الأثر البالغ على معظم دول العالم ومنها الجزائر، فبعد صدور القانون المتضمن تطبيق النظام المحاسبي المالي والمستمد من هذه المعايير الدولية، التي لديها من المرونة ما يجعلها تستخدم في القيام بتعديلات على أرباح الشركات لعدت أسباب ما يتيح لمسيرتي الشركات الجزائرية اغتنام الفرص بغرض القيام بممارسات ما يسمى بإدارة الأرباح بهدف تحقيق مصالح شخصية الأمر الذي لم يكن متاح بالقدر الكافي في ظل المخطط القديم.

فمن البديهي في الفكر المحاسبي الآن أن الإدارة لديها من الممارسات المحاسبية ما يمكنها من التأثير في الأرباح المفصح عنها زيادة أو نقصا وتأتي هذه الأساليب في تغيير البدائل السياسات المحاسبية أو من خلال المرونة في تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي وتعرف هذه الظاهرة بالممارسات المحاسبية المصطنعة على الأرباح وتعني هذه الظاهرة تطويع الأساليب والتقديرات المحاسبية للتأثير في رقم الربح المفصح عنه حسب أهداف الإدارة تفاديا لمواقف تعاقدية أو للتقرير عن مستوى مرضي من الربح باعتباره المقياس التقليدي لأداء الإدارة، وهنا لن تكون إدارات الشركات الجزائرية استثناءا طبعا.

1- نظرة حول المحاسبة الإبداعية وتأثيرها في القوائم المالية :

إن القوائم المالية المعدة على أساس المعايير المحاسبية الدولية يفترض أنها تمثل أداة التواصل بين الشركات ومختلف المتعاملين بالسوق ولاسيما المستثمرين لإمدادها بالمعلومات عن

أداء الشركات ومن ثم فإن القوائم المالية تعد وسيلة للتمييز بين الشركات على أساس مستويات الأداء الاقتصادي لتلك الشركات وتزداد أهمية القوائم المالية المعدة وفق هذه المعايير الدولية بأنها من المفروض ستقدم صورة عادلة وواضحة على أداء الشركة ووضعيتها المالية كما أنها تتسم هذه القوائم بالملائمة والمصادقية .

وإذا كانت القوائم المالية تمثل الأداة المتاحة للإدارة لتنتقل من خلالها إلى السوق معلومات عن أداء الشركة، فإن هذه القوائم يجب أن تسمح للإدارة بممارسة قدر من التقدير في إعداد تلك القوائم، فالإدارة حينئذ تستخدم خبرتها وما لديها من معلومات وخبرات في مجال الأعمال للتقدير والاختيار من بين الطرق الملائمة للتقرير عن الأداء الاقتصادي للشركة، وذلك بما يزيد من قيمة وملائمة المعلومات المحاسبية لدى الأطراف أصحاب المصالح بالشركة، ولا شك أن ممارسة التقديرات بواسطة الإدارة تخلق فرصا متاحة أمامها للمحاسبة الإبداعية بغرض التحكم في الأرباح باختيار الطرق وأساليب التقدير التي تؤثر بشكل ما على الأرقام المتضمنة بالقوائم المالية بحيث قد لا تعكس بشكل عادل الأداء الاقتصادي لشركة.

لهذا عبر الكثير من المهتمين عن قلقهم بشأن عمليات التحكم في الأرباح من خلال المحاسبة الإبداعية وما قد ينتج عنها من آثار تكييف الإدارة للكثير من المعاملات في مجالات مختلفة من مجالات القياس مثل الاعتراف بالإيراد ومخصصات الإهلاك وتكاليف البحوث والتطوير بما يتفق ومصالح معينة لها في القوائم المالية، وهو ما يؤثر على مصادقية القوائم المالية، لذلك بدا البحث عن كيفية اكتشاف حالات المحاسبة الإبداعية، إذ أن عملية استبعاد عمليات التقدير ليست مطروحة لأنها ليست الحل الأمثل، لكن اكتشاف هذه الحالات يستلزم معرفة ما هي العناصر التي تستغلها الإدارة لممارسة المحاسبة الإبداعية بغر التأثير في الأرباح وأهميتها النسبية وتأثيرها على عملية اتخاذ القرارات المناسبة.

2- مفهوم المحاسبة الإبداعية :

بالرغم أن عدد الكبير من المراجع قد تطرقت إلى مفهوم المحاسبة الإبداعية، إلا أنه مازال هناك الكثير من التباينات حول تقديم مفهوم موحد للمحاسبة الإبداعية وهذا راجع لوجود العديد من المصطلحات المشابهة لهذا المفهوم نجد منها إدارة الأرباح Earnings management وتمهيد الدخل Income something وإدارة الإفصاح Disclosure Management وتلبيس الحسابات Window dressing ... إلخ، لهذا عرفها H.Stoloway

بأنها " مجموع الممارسات التي تهدف إلى تغيير مستويات النتائج نذكر من أهمها تمهيد الدخل ، غسيل الحسابات ، تلبيس الحسابات.. إلخ"¹

وقد عرفها Schipper في 1989 بـ " تدخل الإدارة في عملية إعداد التقارير المالية من أجل تحقيق مكاسب شخصية "²

في حين عرفها Degorge et Al بـ " استخدام الإدارة لسلطتها التقديرية للتأثير على النتيجة الموزعة على أصحاب المصالح"³

أما Rosenfield في سنة 2000 فقد عرفها بـ " سلوك تقوم به الإدارة ويؤثر على الدخل الذي تظهره القوائم المالية ولا يحقق مزايا اقتصادية حقيقية، وقد يؤدي في الواقع إلى أضرار في الأجل الطويل"⁴

وعلى الرغم من أنه يمكن تعريف المحاسبة الإبداعية بطرق مختلفة، إلا أنه هناك إجماع على أن المحاسبة الإبداعية تؤدي إلى تحريف الأداء الحقيقي للشركة إذا استعملت في غير موضعها، لهذا هناك من يؤكد أنه لا يجب إدراج عملية المحاسبة الإبداعية ضمن العمليات الغير القانونية التي تعمل على تحريف البيانات المحاسبية عن طريق الغش، وذلك راجع لمبررات التالية:

- أن الإدارة لا تخالف القواعد القانونية سواء أكانت عامة أو خاصة بالنشاط التجاري؛
- أن الإدارة لا تخالف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- أنها لا تتجاوز نطاق سلطاتها.

فالإدارة وهي بصدد إعداد القوائم المالية يكون متاحا لها القيام بعملية التقدير وكذا القيام باختيار بين البدائل المحاسبية المتاحة، فالتقدير يكون مطلوبا فيما يتعلق بالأحداث الاقتصادية المستقبلية ويكون له تأثير على القوائم المالية، مثل العمر الإنتاجي للتثبيات وقيمة الخردة والمنافع الخاصة بالمستخدمين ومخصصات الإهلاك.. إلخ، في حين أن الإدارة عليها أن تختار أيضا بين الطرق المحاسبية المتاحة لإعداد قوائمها المالية مثل الاختيار بين طرق الإهلاك وطرق تقييم المخزون وكذا المصاريف التي يمكن تحميلها أو تأجيلها كمصاريف الصيانة ومصاريف البحوث والتطوير... إلخ.

لهذا تجدر بنا الإشارة إلى أن عملية المحاسبة الإبداعية تبنى على نية الإدارة ومن الصعب اكتشافها، وتزداد هذه الصعوبة طالما أن هذه الممارسات تتم عادة في حدود ما تسمح

به القواعد والمعايير المحاسبية، كما نشير اننا سنركز في بحثنا هذا على الجانب السلبي للممارسات المحاسبة الابداعية حتى لا نكون مجحفين في حق الممارسين المبدعين الذين يعملون على الرفع من مستوى جودة المعلومات المالية المفصح عنها من خلال ابتداع عمليات لا تخرج عن النطاق المسموح به في الاطار التصوري للمعايير المحاسبية الدولية .

3- دوافع الإدارة:

هناك العديد من الدوافع التي تدفع بالإدارة للقيام بهذه الممارسات نجد منها :

3-1- دوافع تتعلق بالسوق : إن استخدام المعلومات المتضمنة في القوائم المالية من قبل المستثمرين والمحللين الماليين للقيام بتقييم أداء الشركات واتخاذ القرارات المتعلقة بتقييم وبيع وشراء اسهم أو سندات يمكن ان يكون حافزا للإدارة لمحاولة التأثير على أرباح الشركة.

إذ تظهر حوافز السوق Market Incentives عندما يدرك المديرون وجود علاقة بين الأرباح المعلنة والقيمة السوقية للشركة، حيث يقوم المديرون بالتأثير على الأرباح بنية التأثير على السوق، كما هو الحال في الفترة ما قبل قيام الشركة بإصدار أسهم جديدة وذلك بزيادة سعرها. كما يوجد لدى المديرين الحافز لتحقيق الأرباح المخططة سابقا لتفادي عقوبات التي من الممكن أن تتعرض لها الشركة إذا فشلت في تحقيق توقعات المحللين الماليين، وأيضا قد تقوم الشركات التي تواجه سنة سيئة بتحميل مبلغا كبيرا من المصروفات غير العادية على إيرادات السنة الحالية، وذلك بهدف تحقيق ارباح في السنوات القادمة⁵.

3-2- التأثير على الأرباح لأسباب تعاقدية : كثيرا ما تستخدم المعلومات المحاسبية (صراحة أو ضمنا) في تنظيم العلاقات التعاقدية بين بعض أصحاب المصالح بالشركة، على سبيل المثال عقود تحديد مكافآت وتعويزات الإدارة.

وتسمى في هذه الحالة بالحوافز التعاقدية Contractual Incentives إذ وبمجرد أن يكون هناك تعاقد بين الشركة والأطراف الأخرى مبنيا على النتائج المحاسبية، يتولد لدى المديرين الحافز للتأثير على الارباح.

3-3- نصيب الإدارة في أسهم الشركة كدافع للتأثير على الارباح :

ففي الواقع العملي يتم توظيف آليات عديدة لمعالجة التعارض الذي قد ينشأ عن فصل الملكية عن الإدارة، ومن هذه الآليات نجد التشجيع على تملك الإدارة لحصص من الأسهم الشركة، حيث ومن المفروض أنه كلما زادت حصة الإدارة في أسهم الشركة كلما كانت تصرفاتها تصب

في مصلحة حملة الأسهم، وأحد الطرق لذلك هو جعل مكافآت الإدارة في شكل حصص في أسهم الشركة وهذا ما يشجع الإدارة على ممارسة التأثير على الأرباح للعمل على زيادة أسعار السهم في الآجال القصيرة للاستفادة من بيع الأسهم في تلك المرحلة وقد تلجأ الإدارة لذلك لرغبة منها في تنويع المخاطر المرتبطة بزيادة حصتها من تلك السهم⁶.

3-4- التأثير على الأرباح لأسباب تنظيمية :

ونجد في هذا النوع ما يسمى بالحوافز التنظيمية Regulatory Incentives والتي تظهر في الأشكال التالية :

- التأثير على الأرباح للتحايل للقواعد والنظم تتعلق بنشاط أو صناعة معينة؛
- التأثير على الأرباح للحد من التدخل من قبل الجهات المنظمة؛
- التأثير على الأرباح لأسباب ضريبية.

وقد يكون الشكل الأخير الأكثر انتشارا ومع ذلك فهو أقلهم خطرا لأن الجهات الضريبية لديها القدرة على فحص القوائم المالية ولديها معايير تحكم عملية الفحص، ولها الحق في مناقشة الإدارة المسؤولة عن إعداد تلك القوائم.

كما تظهر هذه الحوافز التنظيمية عندما يوجد اعتقاد بأن للأرباح المعلنة تأثير على عمل واضعي التشريعات أو المسؤولين الحكوميين، وبالتالي فإنه ومن خلال إدارة نتائج العمليات يمكن للمديرين التأثير على أعمال واضعي التشريعات أو المسؤولين الحكوميين مما يقلل من الضغط السياسي وتأثير التشريعات على الشركة، فعلى سبيل المثال أدى الجدل الذي أثير حول الرعاية الصحية خلال السنتين الأوليتين في إدارة Clinton والذي ركز على أسعار الدواء، إلى توجيه انتباه القادة السياسيين نحو الأرباح الفاحشة التي تحققها الشركات الصناعية الدوائية، وردا على ذلك استخدم مديري الشركات الصناعية الدوائية الطرق المحاسبية لتخفيض الأرباح أثناء تلك الفترة. كما قام مديري شركات البترول بالتأثير على الأرباح بتخفيضها أثناء أزمة الخليج وذلك لصرف الانتباه السياسي عنها⁷.

4- أمثلة عن التوجه نحو النظام المحاسبي المالي وفرص زيادة ممارسات المحاسبة الإبداعية:

من المعلوم أن أغلب الدول لديها كيان حكومي له صلاحية تنظيم سوق المال والأعمال، بغرض حماية المستثمرين من التصرفات غير الرشيدة التي تمارسها الشركات، وتعتبر المعلومة

المحاسبية والمالية أهم ما تستخدمه هذه الشركات لإلحاق الضرر بالمستثمرين من خلال التلاعب بها كما رأينا في مفهوم المحاسبة الإبداعية، لهذا تقوم هذه الهيئات الحكومية وحتى غيرها من الهيئات المستقلة بتحديد المعايير المحاسبية الواجب إتباعها والتي يجب أن تتمتع بالجودة اللازمة من جهة والقبول العام من جهة أخرى حتى تحقق أهدافها ومن أهم أهدافها الثقة والشفافية في المعلومات المحاسبية المنشورة وأن تلبى متطلبات الإفصاح المطلوبة حتى تكسب الثقة للمستثمرين سواء الحاليين أو المحتملين، ولهذا اعتبر الانتقال إلى معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS في الجزائر من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي ثورة جديدة وتغيير كبير جدا بالقياس إلى التصور الجديد الذي أتى به بالنسبة للمعلومة المالية، ولكن وفي نفس الوقت عندما وضع المشرع الجزائري النظام المحاسبي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية اهتم بعنصر المرونة الذي كان من وجهة نظره انه سوف يحقق قدرا كبيرا من السماح للإدارة باستخدام احكامها التقديرية بشأن العديد من المعالجات المحاسبية لضمان توفير معلومات مفيدة، وأيضا حتى يصبح الاختيار متوافقا مع ظروف الشركة، إلا أن المساحة الممنوحة للاختيار والتقدير الشخصي للإدارة في العديد من الامور المحاسبية قد تقود الى تشويه عملية التوصليل المحاسبي حيث يتم التركيز على المنافع الشخصية للإدارة، ومن هنا وجب الاهتمام بجميع العناصر الموجودة في هذا النظام التي تسمح بتلاعب في الربح المحاسبي .

من هنا سنحاول إعطاء نظرة على الجديد التي أتت بها المعايير المحاسبية الدولية للبيئة الجزائرية بالتركيز على مرونة هذه المعايير ما سيسمح للمسيرين الجزائريين القيام بممارسات المحاسبة الإبداعية وكذا حتى نستطيع تحديد أماكن التلاعبات ما سيسمح للمشرعين والمراجعين أخذها بعين الاعتبار :

4-1- الممارسات الخاصة بالإيرادات:

أ. التلاعب في توقيت الاعتراف بالإيراد:

يعرف الإيراد حسب النظام المحاسبي المالي بأنه الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية والتي تتمثل في التدفقات الداخلية أو الزيادة في قيمة الأصول، أو النقص في قيمة الخصوم التي ينتج عنها زيادة حقوق الملكية بخلاف الزيادة الناتجة عن مساهمات الشركاء.

أما حينما نتكلم عن إيرادات الأنشطة العادية فنقصد بها الإيراد الذي يأتي من ممارسة الشركة لأنشطتها العادية، ولها عدة أنواع منها المبيعات والأتعاب والفوائد وتوزيعات الأرباح. هذا وقد أكد النظام المحاسبي المالي (111-2) من القرار المؤرخ في 23 جويلية 2008 وكذا العيار المحاسبي الدولي IAS18 "الإيراد" بأن الإيراد العادي ينتج عن العمليات التالية:

✓ بيع السلع

✓ تقديم الخدمات

✓ استخدام الغير لأصول الشركة بما ينتج عنها عائد أو إتاوات أو توزيعات للأرباح

في حين حدد النظام المحاسبي المالي شروط إدراج إيرادات الأنشطة العادية الناتجة عن بيع السلع كالآتي:

- أن يكون من الممكن تقييم مبلغ إيراد النشاط العادي، بصورة موضوعية؛
- أن يكون من الممكن تقييم الأعباء التي تتحملها الشركة أو ستتحملها والمتعلقة بالعملية بشكل موثوق وموضوعي؛
- أن تكون الشركة قد حولت إلى المشتري المخاطر والمنافع الهامة المرتبطة بملكية السلع؛
- أن لا يبقى للشركة دخل في التسيير كما هو مفروض عادة على المالك ولا في المراقبة الفعلية للسلع المتنازل عنها.

هنا نقول أنه قد يعتمد بعض المديرين إلى الاعتراف بالإيراد في فترة محاسبية معينة على الرغم من عدم توافر شروط الاعتراف به، ومن بين تلك الممارسات ما يلي :

ب. تسجيل إيرادات في الدورة السابقة عن عمليات تتم في بداية الدورة اللاحقة:

وتقوم الشركة بذلك بهدف تضخيم إيرادات الدورة وأرباحها كي تتفق مع ما قد اعلنته الشركة من توقعات في هذا الشأن، ويتم ذلك بالتلاعب في تواريخ مستندات وسجلات شحن البضاعة المباعة خلال الدورة المحاسبية التالية كي تظهر على أنه قد تم شحنها الى العملاء خلال الدورة السابقة وبالتالي تسجيلها كإيرادات عن هذه الدورة .

ج. تسجيل إيرادات عن عمليات البيع : وهنا قد نجد :

- عمليات البيع غير تامة ؛

- تعديل شروط البيع الأصلية باتفاقات سرية ؛

د. تضخيم المبيعات بإيرادات خدمات ما بعد البيع :

تقوم بعض الشركات بإبرام عقود بيع مع عملائها تشمل بيع السلعة الرأسمالية وتقديم خدمات الصيانة لفترات اللاحقة بالإضافة إلى السماح لعملائها بالشراء بالتقسيط مقابل فوائد .

ووفقا للنظام المحاسبي المالي (133-2) فإنه في الفترة المحاسبية التي تم خلالها البيع يجب على الشركة ان تعترف وتسجل في دفاتها كإيرادات، فقط جزء من اجمالي قيمة العقد يمثل ثمن البيع على اساس نقدي بينما يجب توزيع الإيرادات المرتبطة بخدمات ما بعد البيع وفوائد التقسيط على الفترات المحاسبية اللاحقة التي يتم فيها تقديم هذه الخدمات وتستحق فيها الأقساط ، وقد تقوم بعض الشركات بتسجيل اجمالي قيمة العقد كمبيعات في الفترة التي تم البيع خلالها دون فصل وتأجيل إيرادات الخدمات وفوائد التمويل للفترات اللاحقة، أن التلاعب في تلك العقود لتضخيم ثمن البيع النقدي على حساب تخفيض قيمة إيرادات خدمات ما بعد البيع وبالتالي الاعتراف بإيراد اكبر قدر من اجمالي إيرادات العقد في الفترة المحاسبية التي تم البيع فيها وذلك على حساب تخفيض إيرادات الفترات المحاسبية التالية .

4-2- الممارسات الخاصة بالمصروفات :

تعرف الأعباء حسب النظام المحاسبي المالي (111-5) من القرار المؤرخ في 23 جويلية 2008 بأنها انخفاض في المنافع الاقتصادية خلال في شكل تدفقات خارجة، أو نقص في قيمة الأصول، أو زيادة التزام والتي تؤدي إلى تخفيضات في الأموال الخاصة، ونجد ضمن الأعباء الإهلاكات والمؤنات وخسائر القيمة.

وبالتالي فإن تعريف الأعباء يضم كل من الأعباء التي تنشأ في دورة النشاط العادية والخسائر التي قد تنشأ في دورة النشاط العادية للشركة.

وفيما يخص قياس الأعباء فإنها تعتبر القيمة السوقية للسلع والخدمات المستهلكة في عملية تحقيق الإيرادات في وقت استهلاكها أفضل مقياس يمكن استخدامه لقياس قيمة هذه الأعباء، فقد يتم قياس هذه الأعباء على أساس تكلفتها التاريخية أو القيمة التي تتحملها الشركة من أجل الحصول عليها.

كما نشير إلى أن النظام المحاسبي فرق بين المصاريف الإيرادية وهي تلك المتعلقة بالأعباء التي تم استهلاكها من أجل الحصول على الإيرادات في الجارية، مثل إستهلاكات المواد والبضائع، الإيجار، الضرائب والرسوم، الأجور... إلخ، ويتم طرح هذه الأعباء من إيرادات من أجل الحصول على النتيجة الصافية وهي الأعباء التي تهمنا في هذا الجزء. وكذا

المصاريف الاستثمارية أو الرأسمالية وهي المتعلقة بالتكاليف غير المستهلكة والتي ينتج عنها منافع اقتصادية مستقبلية وبالتالي تكون لها قيمة بعد نهاية السنة الجارية أو ما يطلق عليها اسم الأصول، هذا وقد حدد النظام المحاسبي المالي بعض الخصوصيات يجب احترامها حتى نستطيع التفرقة بين التكاليف التي تدخل في قيمة الأصل والتكاليف الأخرى التي تدخل ضمن الأعباء الجارية للدورة لتحديد النتيجة.

وهنا نجد أن الشركات قد تقوم احيانا بممارسات محاسبية خاطئة للتلاعب بالمصروفات بغرض تخفيضها او تضخيمها ، ومن هذه الممارسات نجد :

أ. رسملة وتأجيل المصروفات للدورات لاحقة ؛

ب. المبالغة في تقييم مخزون آخر الدورة ؛

ج. التلاعب في تكوين واستخدام مخصصات الالتزامات المتوقعة ؛

د. التلاعب في مخصص الديون المشكوك في تحصيلها؛

هـ. عدم تسجيل الانخفاض الدائم في قيمة الأصول الثابتة وغير الملموسة؛

4-3- الممارسات الخاصة بالمعاملات الغير النقدية والمعاملات بشروط خاصة :

أ. المعاملات الغير نقدية :

تقوم احيانا الشركات بعمليات تبادل غير نقدية تقدم فيها سلع وخدمات مقابل الحصول على سلع وخدمات أخرى ، دون أن يتم سداد او تحصيل نقدية بإجمالي قيمة السلع والخدمات محل التبادل ، ويؤكد النظام المحاسبي المالي ان يتم تسجيل هذه المعاملات بالقيمة العادلة للسلع والخدمات محل التبادل فإذا لم تكن هذه السلع والخدمات متداولة في سوق معروف ومستقر فانه يكون من الصعب تحديد القيمة العادلة لهذه السلع والخدمات وهو ما قد يكون مجالا للتلاعب وذلك بالمغالاة في تقدير القيمة العادلة بغرض اظهار ارباحا عالية من عمليات التبادل على غير الحقيقة او لتخفيض الارباح تهريا من الضرائب .

ب. المعاملات بشروط خاصة :

تقوم احيانا بعض الشركات ببيع منتجاتها لبعض العملاء مقابل تعهدها بشراء سلع من هؤلاء العملاء بذات القيمة او قيمة اكبر وعند البيع يتم الاعتراف بالإيراد فوراً على الرغم من ان البيع كان معلقاً على شرط قيام الشركة بالشراء من العميل وبالتالي لم يكن الايراد قد تحقق وقت البيع ، ومن ثم فقد تم تضخيم الايرادات على غير الحقيقة .

4-4- الممارسات الخاصة بالمدفوعات للحصول على اعمال :

يلاحظ قيام المسؤولين ببعض الشركات بدفع رشاوى لبعض الجهات لتسهيل حصولها على عقود
توريد أو أعمال أو امتيازات ، ويتم تسجيل تلك المدفوعات تحت مسميات مختلفة مثل الخدمات
الاستشارية ، خدمات المقاوله بالباطن ...إلخ.

4-5- التقديرات الشخصية:

تضمن النظام المحاسبي مثله مثل المعايير المحاسبية الدولية امور متروك تقديرها الى
التقدير الشخصي للإدارة ما يسمح بحصول ممارسات مشبوهة مثل ما يلي :

✓ الجزئية الخاصة بالمخزون (123- 5) من القرار المؤرخ في 23 جويلية 2008 أشار
إلى ان قيمة المخزون يجب ان تتم على أساس التكلفة أو صافى القيمة البيعية أيهما
اقل، وعند تعريفه لصافى القيمة اشار الى انه السعر التقديري للبيع ناقصا منه التكلفة
التقديرية للإتمام وكذلك اي تكلفه أخرى لازمه لإتمام البيع، وتم الإشارة في نفس
المعيار الى ان تحميل تكاليف الاقتراض للمخزون تتم في ظروف محددة ولا شك ان
ذلك يفتح الباب للتقدير الحكمي

✓ الجزئية الخاصة بصافى ربح أو خسارة الدورة والأخطاء الجوهرية وتغيير السياسات
المحاسبية اشار الى انه يوجد الكثير من بنود القوائم المالية لا يمكن قياسها بدقة تامة،
ولكن يمكن فقط تقديرها، وان هذا التقدير يعتمد على الحكم الشخصي طبقا لأخر
معلومات متاحه، والتقدير يكون مطلوبا للديون غير الجيدة، المخزون المتقادم، العمر
الانتاجي للأصل، الطريقة المتوقعة للأصل الخ؛

✓ الجزئية الخاصة بالأصول الثابتة واهتلاكاتها : ورد بهذا العنصر معالجات كثيرة تعتمد
على التقديرات الحكمية للإدارة منها ما يلي :

* تقدير العمر الافتراضي للأصل الثابت ، حيث تقوم الإدارة بتحديد قيمة الأصل
في ضوء سياساتها الخاصة في التخلص من الأصول
* تقدير القيمة التخريدية ويتم ذلك على اساس القيمة المقدرة من قبل الإدارة في
ضوء حالات المثل وإذا لم تتوافر فان تحديد هذه القيمة يعتمد على التقدير
الشخصي للإدارة

- * تقدير قيمة الأصل الثابت عند اعادة التقييم كمعالجه بديله للأصل بعد الاستحواذ ، حيث يتم تقدير هذه القيمة بناء على الحكم الشخصي
- * الاعتراف بخسارة الانخفاض في قيمة الأصول، ولا شك أن الاعتراف بذلك يترك العديد من الامور في يد الإدارة مثل المؤشرات التي يستدل منها على انخفاض القيمة الاستردادية ، والتوقيت ، وأيضا تحديد القيمة الاستردادية.

4-6- الأهمية النسبية

لقد دعم النظام المحاسبي المالي في إطاره التصوري مفهوم الأهمية النسبية مع وضع إرشادات للتطبيق، فقد ورد في الإطار التصوري المعايير المرفقه في النظام المحاسبي يتم تطبيقها على البنود الهامة نسبيا، أما البنود قليلة الأهمية فيمكن الاسترشاد بالمعايير في معالجتها. هذا وتقاس أهمية البند بمدى تأثيره على المستخدم للقوائم الماليه وذلك في ضوء حجم البند وعلاقته بحجم الشركة والظروف المحيطه.

لكن متى يكون التلاعب في الارياح هاما ومن ثم يسمح به، ومتى يكون غير هام ويدخل في نطاق التلاعب المسموح به و من يحدد هذه الأهمية وما هي درجاتها داخل الشركة، وبالتالي قد تلجأ بعض الشركات إلى إخفاء وعدم الإفصاح عن بعض البنود بحجة عدم أهميتها.

4-7- اتساع نطاق الاختيارات المحاسبية:

يعتبر تعدد السياسات المحاسبية احد مداخل إدارة الربحية المتعارف عليها إلا أن الاعتماد عليها لتحقيق رقم الربح المرغوب فيه اقل من المداخل الأخرى، وذلك لسهولة اكتشافها في ظل ما تلزم به النظام المحاسبي من ضرورة الافصاح عن السياسات المستخدمه وعن اى تغيير يحدث فيها ومبررات هذا التغيير.

ومن امثلة المعايير التى تضع عدة بدائل للمعالجة المحاسبية ما يلى :

✓ تحديد تكلفة المخزون: اوجد النظام المحاسبي ثلاث طرق لتحديد هذه التكلفة كالتالى:

- الوارد أولا يصرف أولا
- المتوسط المرجح
- الوارد أخيرا يصرف أولا

✓ طرق الاهلاك: اوجد هذا المعيار أربع طرق لتحديد قيمة الاهلاك كالتالى :

- طريقة القسط الثابت

- طريقة القسط المتناقص
- طريقة القسط المتزايد
- طريقة الوحدة الواحدة
- ✓ معالجة المنح الحكومية : اوجد النظام المحاسبي للمعالجة المنح كالتالي :
- مدخل رأس المال : تضاف المنح الى حقوق المساهمين مباشرة
- مدخل الإيراد : تعتبر المنحة ايرادا خلال فتره محاسبية او اكثر
- ✓ معالجة تكلفة الاقتراض : اوجد هذا المعيار طريقتين للمعالجة كالتالي :
- معالجه المعيارية : يعتبر مصروف يحمل على الفترة التي تم فيها
- معالجه بديله : يتم رسملة تكاليف الاقتراض

4-8- الممارسات الخاصة بالإفصاح :

أعطى النظام المحاسبي المالي الحرية بشأن الإفصاح المحاسبي في امور عديدة من اهمها :

- فوفقا لمفهوم الأهمية النسبية الموجودة في الإطار التصوري للنظام المحاسبي تعد الإفصاحات الواردة في هذا النظام غير مطلوبة اذا كانت المعلومات التي تسفر عنها ليست ذات اهمية نسبية؛

- وفيما يخص التغيير في السياسات المحاسبية أكد النظام على وجوب الإفصاح عند تغيير السياسات المحاسبية إلا اننا وجدنا أنه يعطى الادارة الحرية في امكانية الإفصاح وهو ان الإفصاح يكون في حالة اذا كان هناك تأثير جوهري للتغيير على الدورة الحالية؛

- أعطى النظام المحاسبي المالي مساحة من الحرية بشأن تبويب البنود في حسابات النتائج مما يؤثر على الربح الناتج من التسيير او ربح البنود العادية.

5- مشاكل إدارة الأرباح :

على الرغم من أن المديرين يدركون أن التأثير على الأرباح وإن كانت تحقق منافع للشركة في المدى القصير، إلا أنها قد تؤدي إلى مشاكل خطيرة في المستقبل، ومن أهم هذه المشاكل نجد⁸:

- **تخفيض قيمة الشركة** : توجد العديد من القرارات التشغيل التي تتخذها الشركة بغرض التأثير على الأرباح القصيرة الأجل، إلا أنها يمكن أن تؤدي في الأجل الطويل إلى الإضرار بالكفاءة الاقتصادية للشركة، فعلى سبيل المثال تعجيل الإيرادات قد يؤدي إلى قيام

الشركة ببيع منتجاتها في 30 ديسمبر بشروط كان من الممكن ان تكون أفضل لو تم بيع ذات المنتج لذات العميل في 2 جانفي، كذلك فإن تأخير المصاريف كصيانة وبحوث التطوير وتدريب العاملين قد يؤدي إلى فشل المعدات، خسارة حصة الشركة في السوق، وتخفيض الإنتاجية.

- **تتلاشى المعايير الأخلاقية:** حتى وإن كانت ممارسات المحاسبة الإبداعية لا تنتهك المعايير المحاسبية بشكل واضح، فهي ممارسة مشكوك فيها من الناحية الأخلاقية. فالشركة التي تدير أرباحها ترسل رسالة للعاملين بها بأن إخفاء وتضليل الحقيقة هي ممارسة مقبولة، ويخلق المديرون الذين يتحملون خطر هذه الممارسات مناخا أخلاقيا يسمح بوجود أنشطة أخرى مشكوك فيها. فالمدير الذي يطلب من موظفي المبيعات تعجيل المبيعات في أحد الأيام، يخسر السلطة الأخلاقية التي تمكنه من انتقاد خطط المبيعات المشكوك فيها في يوم آخر، وأيضا يمكن أن تصبح إدارة الأرباح منحذرا زلقا جدا، فأساليب التحايل المحاسبية البسيطة نسبيا تصبح معقدة أكثر فأكثر إلى أن تؤدي إلى خلق مخالفات جوهرية في القوائم المالية.

- **إخفاء مشاكل الإدارة الدنيا :** لا تتم عملية التأثير على الأرباح من خلال المحاسبة الإبداعية على مستوى الإدارة العليا فقط، وإنما تمارس أيضا على مستوى الإدارة الدنيا، فمديري الإدارات الدنيا يعالجون البيانات المالية بهدف الحصول على مكافآت، الفوز بالترقيات، أو تجنب الانتقاد السيئ، ومن أهم مخاطر المحاسبة الإبداعية في مستويات الإدارات الدنيا نجد إخفاء مشاكل التسيير عن الإدارات العليا، فتبقى الأخطاء بدون تصحيح والمشاكل بدون حلول لفترة زمنية طويلة.

- **العقوبات الاقتصادية وإعادة إعداد القوائم المالية :** في السنوات الأخيرة مثلا فرضت بورصة الأوراق المالية الأمريكية عقوبات صارمة على الشركات التي قامت بممارسة المحاسبة الإبداعية بغرض التأثير على الأرباح، فعلى سبيل المثال في أوائل التسعينات وقعت البورصة غرامة مالية قيمتها مليون دولار على شركة W.R. Grance and Co وطلب منها إعادة احتساب أرباحها والإعلان عنها، والسبب في ذلك أن الشركة بين عامي 1990 و 1992 قامت بتخفيض أرباحها المعلنة، وذلك بتسجيل احتياطات غير صحيحة

قيمتها 55 مليون دولار، وبين عامي 1993 و 1995 قامت بإعادة الاحتياطات إلى أرباح، وذلك لمقابلة الأرباح الفصلية المستهدفة.

6- الاتجاهات والأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها

لا شك ان مكافحة ممارسات المحاسبة الابداعية تعتبر من الأمور الصعبة والمعقدة، ولهذا فإن على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بهذا المفهوم وذلك لكشف تلك الممارسات ومن ثم محاولة الحد منها، وفيما يلي سنقوم بعرض أهم الاتجاهات والوسائل والأساليب الحديثة المستخدمة للكشف عن هذه الممارسات والتي يجب الاعتماد عليها للحد من هذه الممارسات وذلك كالآتي :

أ.تكوين لجان المراجعة :

وفي عام 1967 أوصى AICPA جميع الشركات العامة بضرورة إنشاء لجنة المراجعة بحيث تتضمن مسؤوليتها حل المشاكل التي قد تنشأ بين مراجع الحسابات وإدارة الشركة والخاصة بالنواحي المحاسبية وطريقة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم، وذلك باعتبار لجنة المراجعة قناة اتصال بين المراجع الخارجي ومجلس الإدارة، هذا وقد حضي مفهوم لجنة المراجعة للعديد من الاهتمام في عام 1972 عندما أصدرت لجنة تداول الأوراق المالية SEC توصيات بإنشاء لجان مراجعة تكون عضويتها قاصرة فقط على الأعضاء الغير تنفيذيين من مجلس الإدارة وطالب الشركات بضرورة الإفصاح عما إذا كانت قامت بإنشاء لجان المراجعة أم لا⁹.

وفي عام 1978 صدر تقرير Treadway Commission والذي أكد على ضرورة إنشاء لجان مراجعة بالنسبة للشركات المتداول أسهما في البورصة. وحديثا وفي عام 2002، بعد الانهيارات المالية لبعض الشركات الكبرى، تم إصدار Sarbanes-Oxley Act والذي أكد على إلزام جميع الشركات بتكوين لجان المراجعة لما لها من دور هام في منع حدوث تلك الانهيارات المالية في المستقبل عن طريق التأكيد على أهمية دورها في عملية إعداد القوائم المالية وأيضا في زيادة استقلالية كل من المراجع الخارجي والداخلي¹⁰

فلجنة المراجعة هي إحدى اللجان الرئيسية والتابعة لمجلس إدارة الشركة، وتتكون من عدد من أعضاء مجلس الإدارة غير تنفيذيين والذين لا يقومون بأي عمل تنفيذي داخل الشركة،

ومن أهم أهدافها تفعيل أداء المراجعة الداخلية ومراجعة الحسابات في الشركة، ومن ثم زيادة الثقة في القوائم المالية.

أما المهام الأساسية التي تتحملها لجنة المراجعة تتعلق بشكل كبير بالحسابات والمعلومات المالية، ومن مهام لجنة المراجعة التي تساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية نجد الآتي:

- تقييم كفاءة المدير المالي وأفراد الإدارة المالية الرئيسيين؛
- دراسة نظام الضبط الداخلي ومدى كفايته وفعاليته ووضع تقرير مكتوب عن رأيها في ذلك؛
- دراسة البيانات قبل عرضها على مجلس الإدارة والتوصيات وإبداء الرأي بشأنها؛
- دراسة السياسات المحاسبية المستخدمة وإبداء الرأي بشأنها؛

ورغم الأهمية الكبرى التي تتمتع بها لجان المراجعة إلا أن المشرع الجزائري لا يزال يُعدّ تشكيلها غير إلزامي من خلال اعتبارها جزء من مسؤوليات مجلس الإدارة، وهو ما يسهل على مسيري الشركات الجزائرية القيام بممارسات إدارة الأرباح، على عكس القطاع البنكي حيث شكلت لجان المراجعة أحد المواضيع التي شملتها الرقابة الداخلية رقم 03-2002 المؤرخ في 2002/11/4 الصادرة عن بنك الجزائر¹¹ (البنك المركزي سابقا)، والذي أكد في نص المادة رقم 02 إلى تشكيل لجان المراجعة من طرف البنك أو الهيئة المالية المعنية مع التركيز على ضرورة الإفصاح عن تكوينها وطبيعة عملها.

ب. تعزيز حوكمة الشركات : بعد الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي تعرضت لها العديد من اقتصاديات دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا في أواخر القرن العشرين والانهيارات المالية في العديد من أسواق العالم، وكذلك في ظل انفتاح أسواق المال العالمية وعولمة الأسواق والاعتماد على شركات القطاع الخاص لزيادة معدلات النمو الاقتصادي للعديد من دول العالم والتوسع الهائل في حجم تلك الشركات أصبحت هناك حاجة ماسة الى وضع أسس ومعايير أخلاقية مهنية جديدة، وقد أطلق على تلك المعايير والأسس الأخلاقية ما يعرف الآن بمفهوم حوكمة الشركات Corporate Governance وذلك للحد من ظواهر المحاسبة الإبداعية والأضرار التي قد تنشأ من وجودها وذلك لعدم وجود الشفافية اللازمة والتي من شأنها رفع مستوى الاقتصاديات العالمية والمحلية، وهنا نجد أن المشرع الجزائري اكتفى فقط بميثاق

غير ملزم¹² رغم توفر البنية التشريعية اللازمة لإصدار هكذا قوانين مثلها مثل باقي الدول الأخرى التي سبقتنا في وضع قانون لحوكمة الشركات.

ج. خفض مجال اختيار البدائل والمعالجات المحاسبية: وهذا عن طريق تقليل من عدد البدائل والمعالجات المحاسبية المتاحة أو تحديد الظروف التي يمكن أن تستخدم فيها كل معالجة، فإن لجنة معايير المحاسبة الدولية وفي تعديلاتها الأخيرة فإنها قد ألغت في معاييرها المعالجة البديلة ووضعت معالجة قياسية في اغلب معاييرها على عكس المشرع الجزائري الذي أخذ بالمعايير الدولية الصادرة في 2007 ولم يرقم بأي تعديل يذكر على النظام المحاسبي على الرغم من التعديلات التي قامت بها لجنة المعايير المحاسبية الدولية .

فقد يؤدي هذا الإجراء الى أن الشركة التي ستختار معالجة محاسبية معينة تنتج من خلالها صورتها المرغوب فيها في عام ستجبر فيما بعد على استخدام نفس المعالجة في الظروف المستقبلية الشبيهة تكون فيها النتيجة أقل إرضاء.

د. الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية : ويتم ذلك عن طريق ما يلي :

- * سن قواعد تقلل من استخدام بعض السياسات المحاسبية أو حتى إلغاؤها؛
- * تفعيل فرضية الثبات؛
- * يقظة وكفاءة المراجعين والمراقبين ولجان المراجعة؛
- * تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين والمهتمين ومستخدمي المعلومات المالية؛
- * تفعيل التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة ووضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الأخلاق المهني.

الخلاصة:

إن ابرز النتائج التي وصلت إليها هذه الدراسة النظرية أن المحاسبة الإبداعية نوعان الاولى يمكن ان تكون اجابية اي قانونية او مطلوبة لما تقتضيه شروط الافصاح والشفافية المطلوبة للرفع من جودة المعلومات المالية والثانية يمكن اعتبارها سلبية و تحدث في العادة لما تستغل الإدارة عملية التقدير في إعداد التقارير المالية لتضليل بعض أصحاب المصالح عن الأداء الاقتصادية للشركة أو لتحقيق بعض المزاي التعاقدية التي تعتمد على المعلومات الواردة في التقارير المالية، وبالتالي فمن التوصيات التي يمكن أن نقدمها هي كما يلي :

- ضرورة الاهتمام بموضوع ممارسة الشركات للمحاسبة الإبداعية من منظورها السلبي والتركيز على اكتشاف تلك الممارسات ومحاربتها؛
- مطالبة وإلزام الشركات بمزيد من الإفصاح والشفافية في الجوانب التي تحتاج إلى ممارسة التقديرات أو الاختيار من بين البدائل من الطرق المحاسبية من جانب الإدارة؛
- توعية المراجعين الممارسين للمهنة بممارسات المحاسبة الإبداعية من منظورها السلبي وتدريبهم لاكتشافها.

الهوامش

¹ Hervé sotloway, gaétan breton, " La gestion des donnees comptables : une revue de litterature", groupe HEC, France, 2003,p 9-10.

Earnings management in the context of pension accounting: A "and Jennifer. A, ² Stephen. R , Global Perspectives on Accounting Education,USA, Volume 2, 2005, p 11-18."CASE

³ Yangseon Kim, Caixing Liu and S. Ghon Rhee, "The Relation of Earnings Management to Firm Size",

College of Business Administration University of Hawai'I,2003.

⁴ سمير كامل محمد عيسى ، " أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح- مع دراسة تطبيقية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد رقم 2 المجلد رقم 45، يوليو 2008، ص 12.

⁵ سمير كامل محمد عيسى، المرجع السابق، ص 15.

⁶ Cheng, Q., and T., Warfield. , "Equity incentives and earnings management", *The Accounting Review* 80 (2),2005,p 441-476.

⁷ سمير كامل محمد عيسى، مرجع سبق ذكره، ص 16.

⁸ سمير كامل محمد عيسى ، نفس المرجع للسابق، ص 18.

⁹ سليمان محمد، "حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري"، الدار الجامعية، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية 2006، ص 139.

¹⁰ سليمان محمد ، مرجع سابق، ص 139.

¹¹ Règlement n° 2002-03 DU 14 novembre 2002 portant sur le contrôle interne des banques et établissements financiers.

¹² "ميثاق الحكم الراشد للشركات في الجزائر"، (الجزائر: وزارة الشركات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية، 2009)؛