

الفصل الثاني

مواكبة النظام المحاسبي لتطورات فروعها بتفاعل عوامل اقتصادية

يكتسي موضوع الإبداع المحاسبي أو كما يسميه البعض بالمحاسبة الإبداعية أو الخلاقة (comptabilité créative) أهمية بالغة في الوقت الراهن بسبب التطور التكنولوجي للمعلومات والاتصالات التي تمر به مختلف المنظمات أو المؤسسات الاقتصادية مهما كان شكلها ونشاطها وحجمها، وكذا انفتاحها على الأسواق العالمية، فضلا عن بروز الكثير من المشاكل والصعوبات التي تواجه هذه المؤسسات والتي تحتاج إلى حلول غير تقليدية أو غير روتينية ينبغي على المدير أو الإداري أو المحاسب إيجادها، ومن هنا أصبح من الضروري على المحاسب أو المدير المالي أو المراقب المالي مواكبة هذه المستجدات وإيجاد حلول إبداعية لمواجهة هذه المشاكل ومساعدة المؤسسة على اتخاذ القرارات الملائمة من خلالها.

لقد نشأت المحاسبة وتطورت فروعها بتفاعل عوامل اقتصادية واجتماعية وقانونية، أدت إلى ظهور الحاجة إلى خدمات المحاسب المتخصص في تقديم المعلومات، التي تساعد على معرفة نتائج نشاط المؤسسة خلال فترة معينة، وتوضح مركزها المالي في تاريخ معين، وتساعد الإدارة في ترشيد عملية اتخاذ القرارات، والمهتم بمجال المحاسبة يمكن أن يلمس التطور الحاصل في مجال المحاسبة عبر مراحل وحقب زمنية رئيسة ثلاث وهي:

- أولاً: الحقبة الأولى: وتمتد منذ القدم حتى نهاية القرن الخامس عشر (15) بعد ظهور كتاب الإيطالي باشيولو (Paciolo) الذي يتحدث فيه عن القيد المزدوج.
- ثانياً: الحقبة الثانية: وتمتد منذ بداية القرن السادس عشر إلى منتصف القرن الثامن عشر تاريخ الثورة الصناعية في أوروبا.
- ثالثاً: الحقبة الثالثة: وتمتد من القرن الثامن عشر حتى عصرنا الحاضر.

إذ انفتحت المحاسبة على كل من النظرية الحديثة للقياس والنظرية الحديثة للمعلومات، وقد تركت هاتان النظريتان آثار جوهرية على وظيفة المحاسبة وذلك بتحويلها من مجرد نظام لمسك الدفاتر إلى نظام للمعلومات الاقتصادية. فضلاً عن ذلك يضيف (مطر وآخرون) في عصرنا الحاضر، أصبحت الأساليب الرياضية والإحصائية وتطبيقاتها العملية في مجالات القياس المحاسبي، موضوعاً رئيساً قلما يخلو منه مؤلف أو دورية محاسبية، كما أن هذا الاتجاه لدى المحاسبين سيزداد في المستقبل طالما استمر سعيهم نحو ترشيد أساليب القياس التي يستخدمونها وذلك بقصد توفير مزيد من الموضوعية للبيانات المحاسبية. ومن المؤشرات الواضحة على توطد العلاقة بين المحاسبة والرياضيات خلال هذه المرحلة تزايد عدد البحوث والدراسات المقدمة من قبل المحاسبين حول الأصول العلمية والرياضية للقياس المحاسبي، ولعل أول خطوة على هذا الطريق كان مؤلف (Mattessich) الذي تعرض فيه بالبحث لعملية القياس المحاسبية بمنهج رياضي مما يجعله

مع مؤلف (Ijiri) في هذا المجال مرجعين لا غنى عنهما بالنسبة لأي باحث في مجالات القياس المحاسبي. كما لا يخفى على المختصين أن المحاسبة هي مثل غيرها من العلوم الأخرى قد تطورت عبر تاريخها من الزاويتين النظرية والعملية إلا أن المؤرخين والباحثين على حد سواء يجمعون على أنها أي المحاسبة كانت بطيئة في تطوير بنيانها النظري، ويربط الباحثون نشأة الفلسفة الحديثة للمحاسبة بدراسة (Patton) عام 1922 والتي شملت كثيراً من المبادئ والفروض المحاسبية المتعارف عليها الآن. ويرى بعضهم بأن نظرية المحاسبة قد نشأت في بداية الستينيات. ومهما كان الأمر فإن فلسفة المحاسبة تركز في البحث عن الحقيقة المتأينة عن طريق العلم وقد عُرف العلم بأنه ذلك النشاط الذي يحصل به على قدر كبير من المعرفة عن حقائق الطبيعة والسيطرة عليها. وقد نظر إلى العلم من حيث التفكير والبحث كونه أسلوب البحث الذي يتخذ من العلم منهجاً لدراسة الظواهر التي تقع في مجال بحثه.

ولعل مناهج دراسة النظرية المحاسبية المتمثلة بالمنهج الرياضي، المنهج الاستنتاجي (الاستنباطي)، المنهج الاستقرائي، المنهج العلمي، والمنهج العملي جعلت انفتاح المحاسبة كعلم على فروع المعرفة الأخرى العامل الأهم في تطوير نظريتها للوصول إلى ما يعرف بالنظرية المحاسبية الحديثة (Modern Accounting Theory) فضلاً عما يجمع الباحثون على أن المحاسبة تأثرت بمجموعة من النظريات منها أربع نظريات رئيسة هي نظرية القرار، نظرية القياس، نظرية المعلومات، نظرية الاتصال.

لما كانت المحاسبة تمثل عملية تلخيص البيانات المالية المستخرجة من السجلات المحاسبية للشركة والمبلغة بصيغة تقارير سنوية تفيد أطراف مختلفة من داخل وخارج المنظمة. وفضلاً عما تم ذكره آنفاً إذ لاحظنا كيف أن المحاسبة قد تحولت عبر الحقب الزمنية من مجرد عمليات تسجيل بالدفاتر إلى محاسبة تخدم أطراف عدة وتوصل المعلومات لهم، يضاف إلى ذلك إتباع المناهج والأساليب العلمية المتطورة وتنوع فروع المحاسبة، ذلك إن دل على شيء فإنما يدل على أن هناك إبداعاً متواصلاً في تطور المحاسبة لتصل إلى ما وصلت إليه الآن. وعليه فإن الإبداع في المجال المحاسبي يركز في كيفية جعل البيانات المالية عبر إجراءات معالجة تتصف بالإبداع الفكري باستخدام المهارات التقنية كمخرجات تتمثل بالتقارير المالية بقصد توصيل المعلومات المالية إلى الجهات المستفيدة لتحقيق أهدافها ومنها اتخاذ قرارات، طرح أسهم، اقتراض، التخطيط للضريبة... الخ.

من خلال ما سبق يمكننا إبراز إشكالية ورقتنا البحثية فيما يلي:

كيف يمكن للمحاسب أو المسئول المحاسبي أن يساعد في ترشيد عملية اتخاذ القرارات داخل المؤسسة وتقديم إفصاحات ملائمة يمكن لمستخدميها الاستفادة منها وهذا من خلال إيجاده لحلول محاسبية إبداعية؟

أو بصيغة أخرى كيف يمكن للمحاسب أن يبذل في مهمته ويقدم حلولاً مجدية وموضوعية يمكن على أساسها اتخاذ قرارات صائبة، جنباً إلى جنب مع الإبداعات في المهمات والوظائف الأخرى (الإدارة، الإنتاج، التسويق، الاتصال.... الخ)؟.

وللإجابة على هذه الإشكالية إرتائنا أن نقسم هذه الورقة البحثية إلى

مجموعة من العناصر نلخصها فيها يلي:

- 1- مفهوم الإبداع.
- 2- مفهوم الإبداع التنظيمي.
- 3- مفهوم الإبداع المحاسبي.
- 4- مجالات الإبداع المحاسبي.
- 5- خطوات الإبداع المحاسبي والمالي.
- 6- عوامل تحقيق الإبداع المحاسبي.
- 7- مقومات ومعوقات الإبداع المحاسبي.
- 8- مظاهر المحاسبة الإبداعية وأثرها على القوائم المالية (الإفصاح).
- 1- مفهوم الإبداع: (بشكل عام) يعرف الإبداع لغويا إنشاء الشيء أو بدعه، أو الإيجاد أو التكوين أو الابتكار.*
- 2- مفهوم الإبداع التنظيمي: هو الإتيان بشيء جديد ومفيد، قد تكون فكرة أو خدمة أو سلعة أو عملية أو نشاط يتم داخل المؤسسة (المنظمة)، من خلال التصرف المميز الذي يمارسه الفرد كتنبي التغيير وتشجيع الابتكار واستخدام طرق أو أساليب حديثة في مجال العمل والرغبة في التجريب والمناظرة وعدم الانصياع للأوامر التي تحد من تفكيره وقدرة التكيف والمرونة والمساهمة في حل المشاكل وكثرة الاتصالات.¹

* لابد من التفرقة بين الابتكار والإبداع: فالأول يتعلق بإنتاج جديد لا يتصف بالجمال بدرجة كبيرة كما هو الحال في مجال العلوم المختلفة، ففي هذه المجالات لا يهتم المبتكرون بالجمال بقدر فائدة المنتج، بينما الإبداع يشترط أن يتصف هذا الجديد بالجمال كما هو الحال في الفنون التشكيلية مثلا.

ويوضح (Peter Cook) أن الإبداع (créativité) هو التفكير بأفكار غير مألوفة وتشمل الأفكار، الأفراد والتمويل، ويعتبر مدخلات للعمليات الإبداعية في حين أن الابتكار (Innovation) هو التطبيق الناجح للأفكار الإبداعية، وتشمل الإبداع، النمو والعائد من الاستثمار، وتعتبر مخرجات للعملية الإبداعية.

1 عجيبة محمد، دور الإبداع المحاسبي والمحاسبين في التسيير واتخاذ القرار، دراسة ميدانية حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه (غير مناقشة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، 2009، ص (178).

ولقد عرف J.A.schumpeter الإبداع على أنه النتيجة الناجمة عن إنشاء طريقة أو أسلوب جديد في الإنتاج، وكذلك التغيير في جميع مكونات المنتج أو كيفية تصميمه، وحددت خمسة أشكال للإبداع وهي: 1

- ✓ إنتاج منتج جديد.

- ✓ إدخال طريقة جديدة في الإنتاج أو التسويق أو المحاسبة.

- ✓ استعمال مصدر جديد للمواد الأولية.

- ✓ فتح واقتحام أسواق جديدة.

- ✓ إيجاد تنظيم جديد للصناعة.

يجب الإشارة أن هناك إبداع مادي ويقصد به الإبداع التقني أو التكنولوجي ويتعلق أساسا بالإنتاج أو تطوير منتجات أو أساليب فنية للإنتاج، وإبداع غير مادي (معنوي) ويقصد به الإبداع التنظيمي والإداري ويتعلق بتغيير إجراءات وأساليب التسيير والإدارة، وهذا كله يرمي إلى تحقيق ميزة تنافسية في المؤسسة والمنظمة.

3- مفهوم الإبداع المحاسبي: إن المعنى الظاهري لمصطلح محاسبة الإبداع يبدو من الوهلة الأولى أنه نوع جديد من أنواع المحاسبة، إلا أنه ظهر بشكل أساسي من قبل المهنيين والمحللين الماليين في الأسواق المالية ليشير إلى أن المحاسبة تتضمن إبداعا في التحايل والتلاعب وتضليل المستثمرين ومستعملي المعلومات المحاسبية والمالية، وبالتالي لا يوجد في حقيقة الأمر تأصيل وتنظير علمي لهذا النوع من المحاسبة، لأنه ظهر أساسا من خارج الوسط الأكاديمي للمحاسبة.

1 . بن نذير نصر الدين، الإبداع التكنولوجي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الصناعية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002، ص (2).

فأعتبر العديد من المهنيين والممارسين والمحللين الماليين أن السوق والمستثمر مخدوعات بالأرقام المحاسبية، إذ تتعرض هذه الأرقام لما يشبه بعملية الطهي (Cooking) للدفاتر المحاسبية تلبي رغبات أطراف معينة بالدرجة الأولى.

وعليه ومما تقدم نحاول أن نقدم جملة من التعاريف لمفهوم الإبداع المحاسبي أو المحاسبة الإبداعية.

التعريف الأول: يتمثل الإبداع المحاسبي في تقديم المعلومات المحاسبية في شكل معلومات ذات جودة عالية، يمكن للمستفيدين من حسن استخدامها ويجعل المستفيدين يبحثون دائماً عنها ويرغبون في الحصول عليها مما يضيف على زيادة قيمة هذه المعلومات.¹

التعريف الثاني: يتمثل الإبداع المحاسبي في التجديد والتطوير في طرق توفير المعلومات لاتخاذ القرارات، كما يتمثل في العناصر التي يشملها النظام المحاسبي كالموارد البشرية (المحاسبين) عن طريق اختيارها وتدريبها ورفع كفاءتها، كما يتضمن الإبداع المحاسبي جانب الموارد المادية كالتجهيزات الآلية والبرمجة المالية والمحاسبية اللازمة لأداء المحاسبي المتطور.²

التعريف الثالث: ويقصد بالمحاسبة الخلاقة (كما يعرفها العديد من المحللين والاقتصاديين) وهي إتباع بعض الحيل والأساليب المحاسبية لجعل الشركة المساهمة تبدو بشكل وصورة أفضل من الواقع، سواء كان ذلك من

1 محمود رمضان محمد، الإبداع المحاسبي، ملتقى أدوار المحاسبين ومراقبي الحسابات في قرارات الإدارة وتنمية الموارد، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية بمصر، 2005.

2 عجيلة محمد، مرجع سبق ذكره ص (182).

حيث قوة مركزها المالي و/أو حجم أرباحها الصافية و/أو وضعها التنافسي والمالي والتشغيلي.¹

التعريف الرابع: تعرف المحاسبة الإبداعية أنها عملية التلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال الأخذ بمزايا الغموض في القواعد واختيار ممارسات الإفصاح والقياس من بين هذه القواعد لتغيير القوائم المالية مما هي عليه لتصبح بالصورة التي يرغبها معدو هذه القوائم.²

التعريف الخامس: يعرف الإبداع المحاسبي على أنه استخدام أساليب أو طرق أو إجراءات أو مفاهيم أو معايير أو نظريات جديدة غير مألوفة يمكن استخدامها لتفسير أو تحليل أو حل مشكلة محاسبية تواجه الإدارة، حيث يتمتع المحاسب المبدع بقدرات مميزة.³

من خلال التعاريف السابقة يمكننا القول أن مفهوم المحاسبة الإبداعية يمكن النظر إليه من زاويتين: الأولى إيجابية وتتمثل في إيجاد حلول وإجراءات محاسبية غير مألوفة تساعد على اتخاذ القرارات، كما يمكنها أن توفر معلومات محاسبية ذات جودة عالية مفيدة ومجدية لمستعمليها، وتعمل على التجديد والتطوير في الطرق والإجراءات المحاسبية. أما الثانية فهي سلبية وتتمثل في إتباع الحيل وأساليب التغليف والتلاعب بالأرقام من أجل إظهار وضعية معينة تخدم مصالح أطراف معينة أو إخفاء حقائق معينة. ويربط الكثير من الباحثين ظهور المحاسبة الإبداعية بمواجهة الشركات صعوبات خلال الأزمات التي عرفتتها فترة الثمانينات من القرن

1 لؤي بديع بطاينة، الإبداعية (Créative Accounting) في القوائم المالية، 16 مايو 2010. <http://www.main.omandaily.com>

2 عجيبة محمد، مرجع سبق ذكره، ص (185).

3 محمود رمضان، مرجع سبق ذكره.

الماضي، فنتج هنالك ضغط كبير على المحاسبين والماليين والمدققين لتضخيم الأرباح وتوضيح الوضعية المالية للمؤسسة بصورة أفضل.

ومنه يتضح أن المحاسبة الإبداعية هي عملية أو ممارسة يستطيع المحاسبون استخدام معرفتهم بالقواعد والإجراءات المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات المؤسسة أو التلاعب بها قصد تحقيق أهداف معينة.

وانطلاقاً مما سبق يمكن القول أن الإبداع المحاسبي هو القدرة على إيجاد أشياء جديدة قد تكون أفكاراً أو حلولاً أو منتجات أو خدمات أو طرق أو أساليب عمل مفيدة من خلال استخدام المحاسب لمهاراته وخبرته الشخصية الإبداعية في استنباط أساليب محاسبية جديدة أو توصله إلى حلول محاسبية تواجه التنظيم المحاسبي بالاعتماد على التحليل المنهجي المنطقي الهادف.

4- مجالات الإبداع المحاسبي: يأخذ الإبداع بشكل عام مجالات عدة، فقد يكون إبداعاً إدارياً، جذرياً، مخططاً، جوهرياً، تنظيمياً، فردياً، جماعياً، داخلياً أو خارجياً، غير أن مجالات الإبداع المحاسبي يمكن ذكرها على

سبيل المثال في المجالات التالية:¹

- ✓ نظام المعلومات المحاسبي.
- ✓ المفاهيم، التعاريف، الفروض، الأسس والقواعد والمعايير المختلفة للمحاسبة.
- ✓ القياس المحاسبي (التقييم).

1 نفس المرجع السابق.

✓ أساليب التسجيل أو التقييد وعرض البيانات المحاسبية والقوائم المالية.

✓ طرق توزيع أو تحميل المصاريف المختلفة.

✓ أساليب إعداد وعرض التقارير.

✓ أساليب التحليل المالي.

✓ تطوير البرامج الآلية المحاسبية.

5- خطوات الإبداع المحاسبي والمالي: تهر عملية الإبداع المحاسبي والمالي

عبر مراحل أو خطوات نوجزها فيها يلي:¹

✓ استشعار المشكلات المالية والمحاسبية والنقائص والتغيرات في المعرفة والعناصر المفقدة وعدم التناسق.

✓ تحديد الصعوبات وإبراز طبيعتها.

✓ البحث عن الحلول المالية والمحاسبية وإجراء التخمينات أو الافتراضات عن النقائص والعيوب.

✓ اختبار الفرضيات وإعادة اختبارها.

✓ صياغة النتائج وإيصالها.

6- عوامل تحقيق الإبداع المحاسبي: من أهم العوامل المساعدة على تحقيق

الإبداع في المجال المحاسبي ما يلي:²

✓ عوامل الطلاقة الفكرية والترابطية: وتتضمن نسبة توليد كمية من

الأفكار (الطلاقة الفكرية)، وإكمال الأفكار وإعطاء التماثل

أو التناقض (الطلاقة الترابطية أو التكاملية).

1 نفس المرجع السابق.

2 عجيبة محمد، مرجع سبق ذكره، ص (186-187)

- ✓ **عوامل المرونة:** أي المرونة في تفكير الأفراد بكل عفوية وتلقائية ومدى قدرة الفرد على إحداث التغييرات المناسبة.
- ✓ **عوامل التوسيع:** حيث تقيس قدرات الفرد على التوسع في الموضوع وبناءه.
- ✓ **عوامل الكم والكيف:** أي قدرة الفرد على إنتاج عدد من الأفكار الجيدة ذات النوعية أو ما يعرف بالعصف الذهني.
- ✓ **عوامل التفكير الجماعي والفردى:** استعمال الطريقتين معا لتحقيق الإبداع.
- ✓ **عوامل التمييز (الإدراك) والذاكرة:** المحاسب المبدع هو ذلك الذي يتمتع بالقدرة على اكتشاف وإدراك وتمييز المعلومات وأشكالها المختلفة وكذلك القدرة على تثبيت المعلومات وحفظها.
- بالإضافة إلى العوامل المركزة على الجوانب الفكرية هناك عوامل أخرى معززة للإبداع المحاسبي من الناحية العملية والتنظيمية نوجزها فيما يلي:**¹
- ✓ **صياغة الأنظمة والتعليمات** بطريقة تساعد على الإبداع والتطوير، كاستخدام طريقة أو سياسة محاسبية في تسجيل أو تسعير المخزون أو حساب الإهلاك أو التدهور....إلخ.
- ✓ **الاهتمام بإيصال الخبرات التكنولوجية والاستشارات المستحدثة من خلال التدريب والتكوين المستمر والمتواصل للعاملين في المجال المحاسبي.**
- ✓ **زيادة الاتصال الفعال بين العاملين داخل المؤسسة أو المنظمة.**

1 د. بوتو، الإبداع موقعه ودوره في المحاسبة، الكلية التقنية الإدارية، البصرة، العراق، <http://mtechnib.alafdal.net.2010>

- ✓ التشجيع على حضور الندوات والجلسات العلمية للإطلاع على الجديد في المجال المحاسبي، بالإضافة إلى الزيارات الميدانية للإطلاع على ما هو جديد قصد تطوير الأفكار.
- ✓ منح صلاحيات وتفويضها للأقسام أو الوحدات داخل المؤسسة مما يشجعها على الإبداع.
- ✓ التعامل مع جميع الأفكار ولاسيما الجذرية منها.
- ✓ قبول التغيير والتحسين المستمر (Keisen) وتشجيعه.
- وإلى جانب كل العوامل التي ذكرناها والتي تساعد على تحقيق الإبداع وتطويره هناك من الباحثين من يقسم هذه العوامل إلى ثلاثة أصناف:
- أ/ عوامل تتعلق بالفرد بحد ذاته: وهي:
 - ✓ التعود على التفكير.
 - ✓ النقد الذاتي.
 - ✓ تنمية الشخص لمهارات الاستفسار والملاحظة والتحليل التي يمتلكها.
 - ✓ ترك المجال للغير لاختبار ما تم التوصل إليه من نتائج.
 - ✓ تغيير الإطار أو الزاوية التي يرى من خلالها الأمور إذا تطلب الأمر ذلك.
- ب/ عوامل تتعلق بالمؤسسة (المنظمة):
 - ✓ تحسين المناخ العام بالمؤسسة وجعله أكثر انفتاح وتبادل للأفكار والخبرات وتقبلاً للآخر.
 - ✓ تشجيع الإبداع ودعم المبدعين وتبني أفكارهم ودراساتها بشكل جدي.
 - ✓ تشجيع المحاسب على السؤال.
 - ✓ ضرورة الربط بين التعليم النظري والعملي.

- ✓ وضع هيكل تنظيمي يشجع على حرية التفكير وديمقراطية العمل وروح التعاون والمشاركة والنقد البناء وتشجيع التفكير الإستراتيجي.
- ✓ الاعتراف بالفروقات الفردية.
- ✓ التخلص من الإجراءات الروتينية المعقدة التي تحول دون انطلاق الأفكار والإبداع.
- ✓ وضع الكفاءات المناسبة في المهمات المناسبة.
- ✓ بث الثقة بالنفس بين العاملين، على أن كل إنسان قادر على تقديم أفكار مبدعة.
- ✓ تشجيع استخدام الأساليب العلمية والعملية التي تساهم في إثارة الفكرة.
- ✓ ابتكار أساليب جديدة للتحفيز.

ج/ عوامل تتعلق بالبيئة الداخلية والخارجية (المحيط):

- ✓ الأسرة.
 - ✓ التعليم.
 - ✓ وسائل الإعلام.
 - ✓ العادات والتقاليد.
- 7- مقومات ومعوقات الإبداع المحاسبي: الإبداع كفاءة واستعداد يكتسبه الإنسان من خلال تركيز منظم لقدراته الذهنية وخياله وتجاربه ومعلوماته، وهو ميزة من ميزات التفوق في ميادين الحياة، وأصبح الإبداع المادة الأساسية في عمليات التغيير والتطوير، **فله مقوماته ومعوقاته نقف عند بعضها فيما يلي:**
- أ/ مقومات الإبداع: تتمثل مقومات الإبداع فيما يلي:

✓ ميول الأشخاص المبدعون إلى الفضول والبحث وعدم الرضا عن الوضع الراهن.

✓ التفاني في العمل والقدرة على تقديم الأفكار.

✓ التلقائية والمرونة بتبادل الرأي والمشاركة والنقد الذاتي.

✓ التحرر من النزعات التقليدية والتصورات الشائعة والابتعاد عن المألوف في التفكير والتعبير.

✓ وضوح الرؤيا والقدرة على تفهم المشاكل.

أما بخصوص مقومات الإبداع الهالي والمحاسبي نلخصها فيما يلي:

✓ العقلية المحاسبية والمالية المتسائلة والخلقة.

✓ قدرة المحاسب على التحليل والتجميع.

✓ قدرة المحاسب على التخيل والحدس.

✓ تمتع المحاسب بالشجاعة والثقة بالنفس.

✓ اعتماد المحاسب على التعليمات المبنية على الحقائق العلمية وليس التعليمات المستمدة من المراكز الإدارية.

✓ الجرأة في إبداء الرأي والمقترحات.

ب/ معوقات الإبداع المحاسبي: يعترض الإبداع المحاسبي جملة من

المعوقات نوجزها فيما يلي:

✓ مقاومة الجهات الإدارية وعدم رغبتها في التغيير.

✓ الالتزام الحرفي بالنصوص والقوانين والتعليمات والإجراءات.

✓ سوء المناخ التنظيمي، سوء انسياب المعلومات.

✓ عدم وجود قيادة إدارية في المستوى المطلوب.

✓ ضعف التشجيع والتحفيز.

✓ انعدام روح الفريق.

8- مظاهر المحاسبة الإبداعية وأثرها على القوائم المالية (الإفصاح): فيما

يلي بعض المظاهر التي يتم فيها استخدام المحاسبة الإبداعية (الخلافة) واثـر كل منها على القوائم المالية:¹

✓ عدم إظهار الحسابات المستحقة والمعدومة مما يؤدي إلى تضخيم الأرباح والموجودات المتداولة وتضخيم حقوق الملكية والموجودات المتداولة.

✓ اعتماد تقديرات الإدارة للمخزون والبضائع وعدم تحقق مدقق الحسابات القانوني منها مما يؤدي إلى تضخيم الإرباح والموجودات المتداولة.

✓ تضمين المبيعات عقود بيع غير مؤكدة مما يؤدي إلى تضخيم المبيعات والأرباح.

✓ تسجيل جزء من المبيعات في الفترة اللاحقة و/أو الماضية مما يؤدي إلى التأثير على النتائج والأرباح.

✓ عدم استبعاد مبيعات ما بين الشركات التابعة والشقيقة مما يؤدي إلى تضخيم المبيعات.

✓ إعادة التقييم للموجودات الثابتة مما يؤدي إلى تضخيم الموجودات وحقوق المساهمين.

1 لؤي بديع بطاينة، مرجع سبق ذكره.

- ✓ تصنيف الشركات التابعة والخاسرة منها كاستثمار وعدم دمج حساباتها مع الشركة الأم مما يؤدي إلى إظهار جزء من الخسائر بنسبة الاستثمار المسجل.
 - ✓ زيادة توزيعات أرباح الشركات التابعة إلى الشركة الأم مما يؤدي إلى تضخيم أرباح الاستثمارات.
 - ✓ تحويل الأعمال الخاسرة إلى شركة تابعة مما يؤدي إلى إظهار جزء من الخسائر بنسبة الاستثمار المسجل في دفاترها المحاسبية.
 - ✓ تسجيل بعض الإيرادات و/أو المصاريف غير العادية في الاحتياطات الخاصة وليس في قائمة الدخل مما يؤدي إلى التأثير إيجاباً أو سلباً على الأرباح.
 - ✓ تخفيض المخزون بشكل غير عادي في نهاية الفترة مما يؤدي إلى تحسين معدلات الدوران للمخزون.
 - ✓ تسريع تحصيل المدينين وتأخير دفع الدائنين في نهاية الفترة مما يؤدي إلى تحسين معدلات الدوران للمدينين والدائنين.
 - ✓ تأخير عمليات الشراء وتسريع إصدار الفواتير في نهاية الفترة مما يؤدي إلى تحسين معدلات الدوران للمدينين والدائنين وتحسين النتائج النهائية وبالتالي صافي الأرباح المحققة.
- إن تلك الممارسات غير الأخلاقية وقد تكون غير قانونية في غالبية الدول هي تحت مجهر ومراقبة الهيئات والسلطات الرقابية المالية والتنظيمية في جميع الدول ولكن يبقى الأمر هو حتمية وجود مراقبة ورقابة وممارسة

ذاتية وأخلاقية من قبل الإدارات التنفيذية والإدارات المالية ومراقبي الحسابات والمدققين الداخليين أنفسهم لتلك المؤسسات.

إن قيام عدد كبير من الشركات إما بالتحفظ عن الإعلان عن المعلومات بسبب كونها معلومات جوهرية تمس وتؤثر على أداء الشركة وقدرتها على المنافسة وخاصة أمام منافسيها التجاريين في حال الإعلان عنها و/أو محاولة إعادة صياغة تلك المعلومات المالية والتشغيلية والإدارية بطرق ووسائل متعددة (قانونية وغير قانونية) يمكن تسميتها بالمحاسبة الإبداعية (Créative Accounting) أو (الخلاقة) وهي عبارة عن القيام بممارسة الانتقائية في استخدام السياسات والإجراءات المحاسبية والإفصاح اللازم بهدف التأثير على القوائم المالية إيجاباً و/أو سلباً، لأنه ليس بالضرورة أن تقوم الشركات بإخفاء المعلومات السلبية فقط ولكن من الممكن أن تقوم بتأجيل الإعلان عن المعلومات الإيجابية وتقديمها بطرق وأساليب وأشكال غير دقيقة وواضحة للمساهمين والمستثمرين كما جرى لدى العديد من الشركات العالمية الكبرى مؤخراً، مما أثر في أداء أسهم تلك الشركات في الأسواق المالية العالمية. هذا وتلجأ الشركات عادة إلى المحاسبة الإبداعية أو ما يسمى بالمحاسبة الخلاقة عندما تسوء أوضاعها المالية والتشغيلية ولا ترغب إدارتها التنفيذية (ومجلس الإدارة أيضاً في العديد من الحالات) في الاعتراف بالواقع، بحيث تستمر بالإنجازات المزعومة بدلاً من الملامة على التراجع وسوء التصرف.

وكانت الأزمة المالية الأخيرة والحالية والمستمرة في أمريكا والعالم توفر أرضاً خصبة للمحاسبة الخلاقة، لحفظ ماء وجه الإدارة، و/أو تحسين

سعر السهم، و/أو تبرير الحصول على مكافأة كبيرة وغير مستحقة للرؤساء والمديرين التنفيذيين وبالتالي لمجالس الإدارات.

أما المحاسبة الخلاقة الآن فبدأت بالتوسع والتقدم والإبداع من خلال التنوع فمثلاً من الممكن أن تكون هناك ديون معدومة لا يتم أخذ مخصصات كافية، ومن الممكن أن يكون هناك المبالغة في تقييم المخزون في نهاية الفترة المحاسبية لأغراض زيادة أرقام الأرباح. ومن الممكن أيضاً أن يكون هناك إخفاء وطمس (دائم أو مؤقت) لبعض النفقات غير الواضحة والمعلومة تحت باب نفقات متفرقة و/أو أخرى.

في الحقيقة المحاسبة الإبداعية أو الخلاقة هي إخفاء حقيقي للأرقام بالأرقام نفسها، وهي عكس تام ونقيض الشفافية والإفصاح والأمانة التي من المفترض أن تكون لدى الإدارة التنفيذية لأية شركة.

ومؤخراً أصبح مفهوم المحاسبة الإبداعية محل التركيز والاهتمام من قبل المحاسبين القانونيين والمدققين الداخليين وهيئات الرقابة المالية والإشرافية سواء أكانت الهيئات العامة لأسواق المال والأسواق المالية نفسها من خلال فرق المتابعة والتدقيق والتفتيش لديها بشكل كبير جداً خلال السنوات العشر الأخيرة وخاصة بعد أحداث انهيار شركة البترول الأمريكية الكبرى (انرون Enron) وغيرها من الشركات العالمية الأخرى وتحمل المسؤولية القانونية والمالية والمحاسبية لشركة تدقيق الحسابات العالمية شركة (آرثر أندرسون) كونها الشركة المسؤولة عن تدقيق حسابات الشركة الأمريكية وكانت جزءاً رئيسياً من مسؤولية انهيار الشركة واتهامها

بالتلاعب بالبيانات المحاسبية للشركة مستغلة بعض المعالجات والسياسات المحاسبية التي تظهر البيانات المحاسبية بغير شكلها الحقيقي والصحيح. والملاحظ أنه خلال السنوات الأخيرة وعند قيام عدد لا بأس به من الشركات والتي قامت بطرح أسهمها للاكتتاب العام بالقيام بالعديد من الإجراءات والخطط والبرامج والممارسات والتي بدورها يمكن أن تُعد من قبيل الممارسات غير صحيحة والتي تم التعبير عنها من خلال المحاسبة الإبداعية سواء أكانت من تجميل الميزانيات وتعديل وتضخيم لقوائم الأرباح وبالتالي التأثير على التقييم الحقيقي لسعر الطرح وبالتالي لأسعار أسهم تلك الشركات ما بعد الطرح العام.

إن ما نشاهده الآن ومؤخراً من أزمة مالية واقتصادية عاصفة على الاقتصاديات العالمية والإقليمية وشملت دولاً وشركات ومؤسسات كبرى ستؤدي إلى تعديل وتغيير وإزالة العديد من المعايير المحاسبية الدولية والمتعارف عليها وسوف تؤدي إلى وضع أسس حوكمة جديدة للشركات بدلاً من المعايير الحالية والتي يجب أن تعتمد المعايير الجديدة على السلوك والإطار الأخلاقي في المعالجات المحاسبية، كما جاء في حديث العديد من المسؤولين الماليين والحكوميين في كبرى الشركات والمؤسسات الحكومية والخاصة لدى العديد من الدول.