مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية

اسم المقال: مدى ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في المنشآت الحكومية السورية (دراسة ميدانية)
اسم الكاتب: د. سهيل الشيخ
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/4298
تاريخ الاسترداد: 2026/11/03 10:27 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية – ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (33) العدد (5) 2011
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (33) No. (5) 2011

مدى ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في المنشآت الحكومية السورية (دراسة ميدانية)

الدكتور سهيل الشيخ*

(تاريخ الإيداع 6 / 6 / 2011. قُبِل للنشر في 14 / 7 / 2011)

□ ملخّص □

يهدف هذا البحث إلى اختبار مدى وجود هذه الظاهرة في المنشآت الحكومية السورية، وفي حال وجودها ما هي الإجراءات المحاسبية المستخدمة في ذلك؟ وقد توصل البحث إلى عدم وجود الظاهرة بالنسبة لمجمل الإجراءات الواردة في النظام، ما عدا بعض الإجراءات مثل: عدم مراجعة العمر الإنتاجي للأصل الثابت في الربع الأخير من عمره الإنتاجي المقدر، وتضمين مخزون آخر المدة بالمخزون الراكد أو المتقادم، وإخفاء الديون المتعثرة لهدف تخفيض الديون المشكوك فيها، وتاخير إثبات فواتير مشتريات قرابة نهاية العام لإثباتها في العام التالي للتأثير على نتائج أعمال العام وإجراءات أخرى.

الكلمات المفتاحية: النظام المحاسبي – معايير المحاسبة الدولية – المحاسبة الإبداعية – المنشآت الحكومية.

* أستاذ مساعد – كلية الاقتصاد – جامعة حلب – سورية.

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (33) العدد (5) 2011
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (33) No. (5) 2011

Creative accounting methods practices At the Syrian State institutions (Field Study)

Dr. Souheil Alsheikh*

(Received 11 / 11 / 2011. Accepted 9 / 5 / 2011)

□ ABSTRACT □

The aim of this research is to test the phenomenon existence at the Syrian government installations, and if does exist , what are the accounting procedures used in it?. The research Finding provide evidence that this phenomenon does not exist regarding Total procedures in this System, except some procedures Such as ,not reviewed the productive life of fixed assets at the fourth quarter of its estimated productive life , and merge the last term stock with idle stock, and Disappearance of bad Debts , in order to Reduce doubtful Debts, and delaying proof of purchase invoices at the end of the years to provide it in the following year in order to have an effect on the years business .

Keywords: accounting system - creative accounting - international accounting Standards - State institutions.

* **Professor Assistant Accounting Department – Economic faculty – Aleppo University - Syria.**

مقدمة:

إن الظروف الصعبة التي مرت بها بعض المنشآت كانت سبباً لاتهام المحاسبين بمساهمتهم أو تحميلهم مسؤولية ذلك. كما في حالة إفلاس العديد من المنشآت الكبيرة، فقد ألقيت على عاتق المحاسبين مسؤولية المساهمة في ذلك من خلال تقديم معلومات غير معبرة عن حقيقة نتائج الأعمال والمراكز المالية لتلك المنشآت، وبخاصة وأن لدى المحاسبين بدائل أو خيارات وأدوت تمكنهم من القيام بذلك ، في الوقت الذي تعتبر تلك الأساليب مشروعة أو نظامية، ذلك لأنه مسموح باتباعها من قبل ما يعتبر مرجعيات لعمل المحاسبين كالمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً أو معايير المحاسبة الدولية والأنظمة المحاسبية المستمدة منها. وأخذت تلك الإجراءات تسميات مختلفة مثل تمهيد الدخل أو إدارة الأرباح، وهي في النهاية أساليب أو إجراءات يقوم بها المحاسبون لتحقيق أغراض محددة تخدم فئة ذات مصلحة بذلك.

تتمتع المعلومات المحاسبية التي تعدها المنشآت الحكومية في سورية بأهمية قصوى باعتبارها أولاً: مؤشراً عن نتائج أعمال تلك المنشآت ومقياساً لأدائها وتصويراً لمراكزها المالية. وثانياً: كون تلك المعلومات بمثابة بيانات تستخدم لإعداد المؤشرات الاقتصادية القومية. إن ما سبق يحتم وجوب توافر الخصائص النوعية الجيدة كافة في تلك المعلومات أي التي يتم إعدادها في ظل تطبيق المرسوم التشريعي رقم / 490/ الخاص بالنظام المحاسبي الأساسي ودليل الحسابات السوري الذي أعد أساساً بالاستناد إلى معايير المحاسبة الدولية توخياً لإعداد معلومات ذات خصائص نوعية جيدة.

مشكلة البحث:

توجد أسباب أو حوافز لدى المحاسبين ربما تجعلهم يطبقون بعض الأساليب أو الإجراءات خروجاً في ذلك عمّا جاء في النظام المحاسبي الأساسي ودليل الحسابات من إجراءات واجبة التطبيق، مستغلين في ذلك مرونة النظام أو المعايير المحاسبية الدولية أو مخالفة النظام لتحقيق أغراض تخدمهم أو تخدم الإدارات التي يعملون معها. على ما سبق يمكن التعبير عن مشكلة البحث بالأسئلة التالية:

1 – هل يعمد المحاسبون في المنشآت الحكومية السورية في ظل المرسوم التشريعي رقم 490 (النظام المحاسبي الأساسي ودليل الحسابات) إلى ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية للتأثير على الحسابات والقوائم المالية؟

2 – إذا كان المحاسبون يمارسون أساليب المحاسبة الإبداعية فما هي أولوياتهم في اختيار الحسابات أو العناصر أو الإجراءات المحاسبية التي يستخدمونها لذلك ؟

أهمية البحث وأهدافه:

تبنى أهمية البحث على أهمية المعلومات المحاسبية التي تعدها المنشآت الحكومية، ويتجلى ذلك في بعدين. البعد الأول: وهو الخاص بأهمية المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات الخاصة بتلك المنشآت منفردةً أو مجتمعةً. والبعد الثاني: يتعلق بالقرارات المتخذة على مستوى الاقتصاد القومي والحسابات القومية باعتبار أن تلك المعلومات تعتبر أيضاً مدخلات يعتمد عليها لاتخاذ القرارات التخطيطية القومية. وكما هو معروف ترتبط صحة القرارات بجودة البيانات المبنية عليها، وهذا ما يعطي أهمية للبحث في جودة المعلومات المحاسبية التي تعدها المنشآت الحكومية في سورية من منفعة و ملاءمة ومصداقية وموثوقية واعتمادية وعدالة ...الخ.

وبما أن القيام باتباع إجراءات محاسبية من شأنه تقديم أو إنتاج معلومات مضللة أو مشوّهة يخدم أصحاب المصلحة في ذلك فقد اهتمّ الباحث بدراسة مدى حدوث مثل هذه الظاهرة تأسيساً على أهمية الحصول على معلومات تعبّر فعلياً عن نتائج أعمال تلك المنشآت وعدالة مراكزها المالية.

يهدف البحث إلى اختبار فيما إذا كان المحاسبون في المنشآت الحكومية السورية يقومون باتباع إجراءات محاسبية تندرج في إطار ما يسمّى المحاسبة الإبداعية أو المحاسبة الخلاقة، إذ تهدف تلك الإجراءات أو الأساليب للتأثير على الحسابات والقوائم المالية مستغلّين المرونة التي سمح بها النظام، أو أن تلك الإجراءات هي بمثابة مخالفات لتعليمات النظام. وذلك لتحقيق أهداف خاصة تخدم أغراضاً أو مصالح الإدارات القائمة على تلك المنشآت. كما يهدف البحث إلى تحليل ودراسة أو بيان العناصر أو الحسابات والقوائم وكذلك الإجراءات المحاسبية التي يستخدمونها لهذا الغرض. كل ذلك يهدف إلى مراقبة ومنع القيام بمثل هذه الإجرءات أو المخالفات والعمل على تقديم معلومات تعبر بشكل حقيقي عن نتائج أعمال تلك المنشآت.

منهجية البحث:

لتحقيق أهداف البحث اعتمد البحث على:

1- **جانب نظري:** يعتمد على المنهج الوصفي والتحليلي من خلال دراسة وتحليل المراجع والدوريات ذات الصلة بموضوع البحث.

2- **جانب ميداني:** وتمثل هذا الجانب في قائمة استقصاء تم توزيعها على عينة من الموظفين العاملين في الجهاز المركزي للرقابة المالية كمراجعي لحسابات المنشآت الحكومية في سورية.

فروض البحث:

1 – يقوم المحاسبون في المنشآت الحكومية السورية باتباع أساليب المحاسبة الإبدعية في ظل تطبيق النظام المحاسبي الأساسي.

2 – ليس لدى المحاسبين في المنشآت الحكومية السورية أولويات في اختيار حسابات أو إجراءات لاستخدامها لتطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية.

الدراسات السابقة:

1 – دراسة **فواز القثامي وتوفيق بن عبد المحسن الخيال** عام 2010 " **إدارة الأرباح في الشركات المساهمة السعودية**" دراسة تطبيقية[1].

هدفت الدراسة إلى اختبار قيام الشركات المساهمة في السعودية بممارسة أساليب إدارة الأرباح، وقد توصلت إلى أن الشركات السعودية تعمد إلى القيام بمثل هذه الإجراءات مستخدمة بذلك الاستحقاق الاختياري، وبينت أن الشركات التي تحقق أرباحاً تسعى إلى تخفيضها، أي أنها تمارس إدارة الأرباح بشكل سالب، وأن الشركات التي تحقق خسائر تمارس إدارة الأرباح بشكل موجب، كما بينت الدراسة أن لكل من عنصري حجم المديونية والربحية تأثيراًعلى قيام الشركات في القيام بممارسة أساليب إدارة الأرباح.

2 – دراسة **رشا حمادة** عام 2009 بعنوان "**دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية**" دراسة تطبيقية[2].

هدفت الدراسة إلى التعرف على الأنشطة التي تقوم بها لجان المراجعة وتؤدي إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. وقد توصلت الدراسة إلى أن الأنشطة التي تمارسها لجان المراجعة المتعلقة بمهمة الإشراف والرقابة على التقارير المالية وفحصها، ودراسة نظم الرقابة الداخلية وتقييمها، هي ذات تأثير كبير على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. وأن أنشطة لجان المراجعة المتعلقة بمهمة دعم وظيفتي المراجعة الداخلية والخارجية وآليات الحوكمة ذات تأثير متوسط على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

3 – دراسة **رشا حمادة** عام 2009 بعنوان " **أثر مقومات تشكيل لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الخلاقة** " دراسة ميدانية[3].

تناولت الدراسة تحليل أثر مقومات تشكيل لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات، وقد توصلت الدراسة إلى أن لمقومات تشكيل لجان المراجعة، مثل استقلالية الأعضاء وعددهم وعدد الاجتماعات والخبرة والتحديد الواضح لحقوقها وواجباتها والإفصاح عنها تأثيراً إيجابياً في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات.

4 – دراسة **الرفاعي ابراهيم مبارك** عام 2010 بعنوان "**جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح** " دراسة تطبيقة على البيئة السعودية**[4]**.

هدفت الدراسة إلى اختبار العلاقة بين مستوى جودة أنشطة المراجعة الداخلية باعتبارها متغيراً مستقلاً وممارسات إدارة الأرباح على أنها متغير تابع. وتوصل الباحث إلى وجود علاقة عكسية ما بين مستوى جودة المراجعة الداخلية وإدارة الأرباح في الشركات المساهمة السعودية.

5 – دراسة **عبدالله بن علي بن عبدالله عسيري** عام 2002 بعنوان " **ممارسة أساليب المحاسبة الخلاقة من قبل الشركات السعودية** " **دراسة ميدانية[5].**

هدفت الدراسة لإلى الإجابة عن مجموعة أسئلة : هي فيما إذا كانت الشركات السعودية تقوم بممارسة أساليب المحاسبة الخلاقة للتأثير على دخلها وأية عناصر تستخدم لذلك وأثر درجة تعليم المراجع وخبرته على اكتشاف تلك الممارسات، وأخيراً أي من الشركات تمارس ذلك. وتوصل الباحث إلى أن هذه الظاهرة موجودة لدى الشركات السعودية وحدد العناصر التي يستخدمها المحاسبون لذلك. أما عن درجة تعليم وخبرة المراجع فلم يجد أية فروق بالنسبة لعينة دراسته، كما أنه لم يجد أية فروق بين الشركات تبعاً لنوعها سواء كانت عامة أو خاصة.

6 – دراسة Prawitt, D. ,N. Smmith, j. L . ,and D. Wood. 2009 بعنوان: Internal audit quality and earnings management. [6] كان هدف الدراسة بيان أثر أو دورالمراجعة الداخلية للحد من ممارسات إدارة الأرباح لضمان جودة رقم الأرباح المعدة وفقاً لأساس الاستحقاق. وتوصلت الدراسة إلى أن أداء المراجعة الجيد يؤدي إلى التخفيف من ممارسات إدارة الأرباح وأنه توجد علاقة بين جودة المراجعة وجودة الأرقام المحاسبية عموماً ورقم الربح خصوصاً.

7 – دراسة Ammat, O., Gowthorpe,G.,عام 2004 بعنوان Creative Accounting: Nature, Incidence and Ethical Issues [7] هدفت الدراسة إلى تحديد مفهوم المحاسبة الإبداعية ودوافع ممارستها والمشكلات الأخلاقية الناتجة عنها. وتوصلت الدراسة إلى أنه يمكن الحد من ممارستها عن طريق تقليل البدائل المحاسبية وتحديد حالات استخدامها وضرورة الاستمرار في تطبيقها، وكذلك الحد من إساءة استغلال الأحكام الشخصية والعمليات الوهمية.

يلاحظ من الاطلاع على الدارسات السابقة أنها تناولت دراسة حالة ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية أو الخلاقة في دول مختلفة عربية وأجنبية ولم تنفذ في البيئة السورية وإذا كانت هناك دراسة على البيئة السورية فقد تركزت على الشركات المساهمة في قطاع الأعمال بينما الدراسة الحالية تركزت على المنشآت الحكومية. وهذا ما يميّز هذه الدراسة عن سابقاتها.

مفهوم المحاسبة الإبداعية:

تعددت تعاريف المحاسبة الإبداعية بعدد الدارسات الكثيرة التي تناولت هذا الموضوع .فقد عرّفها Michael بأنها "استخدام المرونة الموجودة في المحاسبة لإدارة القياس والإفصاح عن الحسابات بما يخدم مصالح القائمين بإعداد الحسابات".[8]

كما عرّفها دهمش بأنها "عملية يستخدم فيها المحاسبون معرفتهم بالأحكام والقواعد المحسبية للتلاعب في الأرقام التي يراد نشرها في حسابات منشأة الأعمال".[9]

أما Shah فقدم التعريف التالي للمحاسبة الإبداعية: "تعرف المحاسبة الإبداعية بأنها قيام الإدارة باستغلال الثغرات أو حالات الغموض في المعايير المحاسبية بهدف تقديم صور متحيزة عن الأداء المالي للشركة، وعادة ما يتم ذلك دون الإخلال بنصوص القواعد والمبادئ المحاسبية الإخلال بجوهرها".[10]

حدد أيضاً محمد مطر "أن مصطلح المحاسبة الخلاقة يطلق على بعض الإجراءات المحاسبية التي تلجأ إليها إدارات الشركات في بعض الأحيان سعياً وراء تحسين صوري (غير حقيقي) إمّا في ربحيتها أو في مركزها المالي وذلك عن طريق استغلال الثغرات المتواجدة في أساليب التدقيق الخارجي أو بالاستفادة من تعدد البدائل المتوفرة في السياسات المحاسبية التي تتيح المعايير المحاسبية للمنشأة اتباعها في مجالات أساليب القياس والإفصاح المتبعة في إعداد القوائم المالية. مما يؤثر سلباً على نوعية الأرقام التي تظهرها تلك القوائم سواء بالنسبة للأرباح أو بالنسبة للمركز المالي ومن ثمّ على مصداقية النسب المالية".[11]

مما سبق من تعاريف وغيرها يمكن للباحث تقديم التعريف التالي: المحاسبة الإبداعية أو الخلاقة هي إجراءات محاسبية متعمدة وهادفة إلى إظهار نتائج الأعمال والمركز المالي بغير حقيقتهما لأغراض خاصة استغلالاً لمرونة المبادئ والمعايير المحاسبية أو مخالفة قوانين.

دوافع (أسباب) ممارسة المحاسبة الإبداعية:

تختلف وتتعدد الأسباب أو الدوافع التي تحفّز الإدارات إلى ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، فقد تكون للمحافظة على مكاسب أو مناصب أو ميزات أوتجميل صورتها أو إظهار كفاءة أو إخفاء فشل.

كل أو بعض ما سبق قد يدفع المحاسبون إلى التلاعب بالحسابات للتأثير على نتائج الأعمال متمثلاً بالدخل وقائمة المركز المالي تلبية لرغبات الإدارة، فهي تعمل على زيادة الدخل أو تخفيضه أو التقليل من تذبذباته من سنة لأخرى لإظهار ثباته أو نموّه بشكل متوازن، مستخدمة في ذلك إجراءات محاسبية مثل تشكيل المخصصات والمؤونات والاحتياطيات زيادة أو نقصاناً حسب الضرورة، وبما يخدم عملية التأثير على الأرباح من جهة ثانية يمكن أن يكون سبباً للتأثير على الدخل والمركز المالي وهو رغبة الإدارة بالاقتراض فيكون لديها الحافز إلى إخفاء الخسائر وإظهار ربحيتها أو بنية معينة للمركز المالي، أو في المقام الآخر تخفيض الأرباح تهرباً من دفع الضرائب. وفي مجالات أخربإلى عقد بعض الصفقات.

أدوات (أساليب) المحاسبة الإبداعية:

طالما إن ممارسة المحاسبة الإبداعية تعتمد أساساً على خبرات المحاسب ومعرفته، فكلما ازدادت خبراته أصبح أكثر مقدرة على اختيار الأساليب التي تمنكه من تحقيق هدفه من تغيير الأرقام والتلاعب بها، وذلك ضمن ما هو مسموح به من بدائل تبعاً لما جاء في المعايير المحاسبية. على ذلك يصبح من الصعب حصر الأساليب كافةً التي يتبعها المحاسبون، لكن على العموم يمكن حصر إجراءات المحاسبة الإبداعية في الأدوات والأساليب أو المجالات التالية:

1 – تعدد البدائل المحاسبية: أفسحت معايير المحاسبة الدولية المجال لاستخدام عدة بدائل لعدد من العناصر ما يؤثر على قائمة الدخل وقائمة المركز المالي. فقد ورد في النظام المحاسبي الأساسي ودليل الحسابات – وهو كما أسلفنا سابقاً – مستمد من معايير المحاسبة الدولية – الحساب رقم /14/ الخاص بالمخزون وتفريعاته:

"طرق تقويم المنصرف من المخزون:

1 – المعالجة الأساسية: التكلفة المحددة.

2 – المعالجة البديلة الأولى: الوارد أولاً صادر أولاً.

3 – المعالجة البديلة الثانية: المتوسط المرجح".

وقد جاء أيضاً بخصوص الحساب /118/ الأصول غير الملموسة:

"يتم توزيع تكلفة الأصل غير الملموس على العمل الإنتاجي المحدد بطريقة ملائمة وبشكل منتظم". ما يطرح السؤال : ما هي الطريقة الملائمة ؟ وألا تستطيع الإدارة اختيار الطريقة التي تحقق أغراضها الخاصة؟ وهل تقوم بذلك ؟

2 – التقدير الشخصي: يخصع الكثير من المعالجات المحاسبية للتقدير الشخصي مثل العمر الإنتاجي للأصول الثابتة، وتشكيل المخصصات والمؤونات. وهذه أداة هامة يمكن استخدامها للتأثير على نتائج الأعمال والمركز المالي. وقد ورد في النظام المحاسبي :" تستهلك الأصول طويلة الأجل وفقاً لما يلي:

1 – يتم استهلاك كل جزء من الأصول بشكل منفصل عندما يكون ذا تكلفة هامة نسبياً بالنسبة لتكاليف البند الذي ينتمي إليه.

2 – يتم احتساب قسط الاستهلاك السنوي على أساس منتظم خلال العمر الإنتاجي للأصل بطريقة القسط الثابت.

3 – تتم مراجعة العمر الإنتاجي للأصل والقيمة المتبقية له في الربع الأخير من العمر الإنتاجي الأساسي والمقدار.

يتم إلغاء الاعتراف بالمبلغ المسجل لأي بند من بنود الأصول طويلة الأجل وفقا لما يلي:

1– عند التصرف به بالبيع أو بأي طريقة أخرى.

2– عندما لا يتوقع أية منافع اقتصادية مستقبلية منه".

يمكن بناءً على ما سبق طرح الأسئلة التالية:

أ – متى تكون تكلفة جزء من الأصل هامة نسبياً ؟ ومن يتحكم بتصنيف النفقات إلى رأسمالية وجارية وعادية ؟

ب – هل تتم عملية مراجعة العمر الإنتاجي للأصل ؟ وهل يتم التلاعب بها للتأثير على أقساط الاهتلاك السنوية ؟

ج – متى لاتتوقع أية منافع مستقبلية من الأصل الثابت ؟ هل يستبعد دفترياً ويبقى في الاستخدام للاستفادة منه دون تحمل قسط اهتلاك؟ وأسئلة أخرى كثيرة.

3 – التلاعب بتحقق وقوع الأحداث:

يمكن أن يكون التلاعب بتصنيف العمليات كأن تثبت بضاعة الأمانة على أنها مبيعات نهائية،أو التلاعب بالتوقيت مثل بيع بضاعة قرابة نهاية العام لإعادة شرائها في بداية العام التالي، وكذلك التأخير في إقفال القيود المحاسبية ريثما تتم بعض العمليات.

النتائج والمناقشة:

الدراسة العملية

1 – مجتمع الدراسة: يتألف مجتمع الدراسة من مفتشي الحسابات العاملين في الجهاز المركزي للرقابة المالية وهو هيئة تتبع مباشرة لرئاسة مجلس الوزراء.

2 – عينة الدراسة: وهي عدد من الموظفين العاملين في الجهاز المركزي للرقابة والتفتيش كمفتشين لحسابات المنشآت الحكومية في سورية.

الاستبانة: لأغراض تنفيذ البحث فقد تم إعداد استبانة، حيث تمّت صياغة الإجراءات الواجب القيام بها أو تنفيذها كما جاءت في النظام المحاسبي الأساسي ودليل الحاسبات المستند على معايير المحاسبة الدولية. وللتأكد من صلاحية الاستبانة فقد استعان الباحث بعدد من المختصين في الإحصاء للوقوف على وضوح الأسئلة وسهولة فهمها، وكفاءة الاستبانه لقياس آراء عينة البحث. وفي مرحلة تالية تم توزيع 100 استبانة أعيد منها 88 استبانة وكان الصالح منها للتحليل 80 استبانة أي ما يقارب نسبة 91%. وقد استخدم البرنامج الإحصائي SPSS في التحليل للحصول على المؤشرات والنسب.

جدول رقم (1) النسب المئوية لإجابات أسئلة الاستبانة مع الوسط الحسابي والانحراف المعياري والأهمية النسبية

تسلسل	الإجـراء المحاسـبي	النسب المئوية لحدوث الإجراء المحاسبي					الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية
		نادر الحدوث	قليل الحدوث	متوسط الحدوث	كثير الحدوث	غالب الحدوث			
اسم ورقم الحساب في الدليل ـ أصول طويلة الأجل ملموسة / 11/									
1	عدم الالتزام بشروط الاعتراف بالأصول طويلة الأجل (احتمال تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية وإمكانية قياس الأصول بموثوقية).	0.45	0.225	0.20	0.10	0.025	2.025	1.136	1.07 %
2	عدم قياس الأصل بالتكلفة (ثمن الشراء،رسوم الاستيراد،ضرائب الشراء غير المستردة،كافة التكاليف اللازمة لجعل الأصل جاهز للاستخدام شرط طرح الخصومات والرديات).	0.55	0.35	0.075	0.025	0	1.575	0.742	0.83 %
3	عدم إضافة النفقات اللاحقة إلى قيمة الأصل بالرغم من أنها تؤدي إلى زيادة المنافع المتوقعة للأصل (زيادة العمر الإنتاجي أو تحسين نوعية الإنتاج أو تخفيض نفقات التشغيل).	0.15	0.325	0.35	0.15	0.025	2.575	1.003	1.36 %

4	عدم إظهار الأصل في قائمة المركز المالي مطروحاً منه الاهتلاك المتراكم.	0.475	0.225	0.125	0.075	0.10	2.100	1.346	1.11 %
5	يتم التلاعب بإضافة أو عدم إضافة تكاليف الاقتراض لتمويل الأصل حتى لو حققت شروط رسملة تكاليف الاقتراض.	0.45	0.225	0.175	0.125	0.025	2.050	1.168	1.08 %
6	لا يتم الآفصاح عن أسس قياس الأصول المستخدمة.	0.1875	0.2125	0.1125	0.3625	0.125	3.025	1.359	1.60 %
7	لا يتم الإفصاح عن طرق الاهتلاك المستخدمة في النظام وأسباب الاختلاف	0.45	0.25	0.15	0.075	0.075	2.075	1.261	1.10 %
8	لا يتم الإفصاح عن العمر الإنتاجي للبنود.	0.40	0.25	0.025	0.10	0.225	2.500	1.623	1.32 %
9	لا تتم تسوية قيمة الأصل بين أول الفترة ونهايتها اخذاً بالاعتبار الإضافات والاستبعادات وخسائر انخفاض القيمة.	0.325	0.3	0.125	0.175	0.075	2.375	1.306	1.26 %
10	يتم استهلاك الأصل كاملاً حتى لو كان فيه جزء ذو تكلفة هامة نسبياً بالنسبة لتكلفة الأصل.	0.175	0.175	0.175	0.35	0.125	3.075	1.320	1.63 %

11	لا يتم اهتلاك الأصل بطريقة القسط الثابت خلال عمره الإنتاجي.	0.6	0.125	0.125	0.125	0.025	1.850	1.202	0.98 %
12	لا تتم مراجعة العمر الإنتاجي للأصل في الربع الأخير من عمره الإنتاجي الأساسي المقدر.	0.175	0.2	0.05	0.20	0.375	3.400	1.572	1.80 %
13	لا يتم إلغاء الاعتراف بالمبلغ المسجل لأي أصل عند التصرف به بالبيع أو أية طريقة أخرى أو عندما لا يتوقع منه منافع اقتصادية مستقبلية.	0.225	0.45	0.125	0.125	0.075	2.375	1.184	1.26 %
14	عدم الإفصاح عن الإلتزامات أو القيود على بعض الأصول كالرهن أو الضمان.	0.20	0.25	0.375	0.05	0.125	2.650	1.223	1.40 %
اسم ورقم الحساب في الدليل - أصول غير ملموسة /118/									
15	عدم الالتزام بشروط الاعتراف بالأصول غير الملموسة (احتمال تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية وإمكانية قياس الأصل بموثوقية).	0.20	0.325	0.2	0.15	0.125	2.675	1.300	1.41 %
16	لا يتم تقييم احتمال المنافع الاقتصادية للأصول غير الملموسة بناءً على افتراضات معقولة ومدعومة.	0.15	0.15	0.375	0.20	0.125	3.000	1.212	1.59 %

17	لا يقاس دائماً الأصل غير الملموس بمقدار التكلفة.	0.25	0.1	0.15	0.325	0.175	3.075	1.465	1.63 %
18	لا يتم تعديل قيمة الأصل غير الملموس بعد الاعتراف به بسعر التكلفة مطروحاً منه أي إطفاء أو انخفاض بالقيمة.	0.225	0.05	0.3	0.35	0.075	3.000	1.273	1.59 %
19	لا يتم توزيع تكلفة الأصل غير الملموس على العمر الإنتاجي بطريقة ملائمة وبشكل منتظم.	0.20	0.125	0.225	0.325	0.075	3.000	1.273	1.59 %
20	تتم المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة الناتجة عن اتفاقات تعاقدية مثل الشهرة أو براءة الاختراع بطريقة تؤثر على أقساط اهتلاكها أو انخفاض قيمتها للتأثير على الكتاليف السنوية وبالتالي قائمة الدخل أو الميزانية.	0.275	0.15	0.3	0.25	0.025	2.600	1.208	1.37 %
21	لا تتم مراجعة طريقة تخصيص تكلفة الأصل غير الملموس في نهاية كل دورة.	0.20	0.10	0.275	0.20	0.225	3.150	1.415	1.67 %
اسم ورقم الحساب في الدليل ـ مشروعات تحت التنفيذ /12/									
22	لا تقاس بالمبالغ المدفوعة فعلاً ولا تضاف لها تكاليف	0.325	0.2	0.225	0.15	0.10	2.500	1.350	1.32 %

	الاقتراض وفقاً لشروط رسملة تكاليف الاقتراض.								
23	لا يتم تحميلها على حسابات الأصول ذات العلاقة عند الانتهاء من تنفيذها واستلامها.	0.375	0.175	0.175	0.125	0.15	2.500	1.476	1.32 %
اسم ورقم الحساب في الدليل ـ استثمارات طويلة الأجل / 13/									
24	لا يتم قياسها بالتكلفة مع إضافة تكاليف الشراء المتعلقة مباشرة بالأصل.	0.45	0.225	0.175	0.15	0	2.025	1.113	1.07 %
اسم ورقم الحساب في الدليل ـ المخزون / 14/									
25	لا تشتمل تكاليف المخزون كافة تكاليف الشراء والتحويل والتكاليف الأخرى المتكبدة لجلب المخزون ووضعه في حالته ومكانه الطبيعيين.	0.30	0.35	0.125	0.15	0.075	2.350	1.264	1.24 %
26	لا يقاس بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل.	0.30	0.425	0.075	0.10	0.10	2.275	1.273	1.20 %
27	لا تعالج الفروقات في تقييم المخزون في قائمة الدخل ولايتم الإفصاح عنها.	0.10	0.5	0.25	0	0.15	2.600	1.165	1.37 %
28	لا تطبق طرق تقويم المنصرف من المخزون (التكلفة المحددة) كمعالجة	0.1625	0.225	0.275	0.125	0.2125	3.000	1.369	1.59 %

	أساسية، ثمّ (الوارد أولاً صادر أولاً) كمعالجة بديلة أولى،ثمّ المتوسط المرجح كمعالجة بديلة ثانية.								
اسم ورقم الحساب في الدليل - مدينون / 15/									
29	لا تظهر حسابات المديونين بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل.	0.20	0.15	0.225	0.25	0.175	3.050	1.386	1.61 %
30	لا تطرح الديون المعدومة من حساب المدينين.	0.275	0.15	0.125	0.25	0.20	2.950	1.525	1.56 %
31	إخفاء الديون المتعثرة لهدف تخفيض الديون المشكوك فيها.	0.15	0.2625	0.20	0.175	0.2125	3.038	1.382	1.61 %
32	التلاعب في تصنيف الديون من طويل إلى قصير الأجل لتحسين السيولة.	0.25	0.35	0.15	0.225	0.025	2.425	1.167	1.28 %
اسم ورقم الحساب في الدليل - توظيفات قصيرة الأجل /16/									
33	لا يجعل مديناً بالمبالغ المدفوعة فعلاً ودائناً بالمبالغ المستردة.	0.325	0.35	0.25	0.05	0.025	2.100	1.001	1.11 %
34	التلاعب في تصنيف الاستثمارات طويلة الأجل والتوظيفات المالية قصيرة الأجل لتحسين سيولة المنشأة.	0.40	0.3	0.125	0.15	0.025	2.100	1.165	1.11 %
35	لا تعالج الفوائد	0.20	0.275	0.225	0.25	0.05	2.675	1.199	1.41 %

	الناجمة عن التوظيفات في قائمة الدخل.								
اسم ورقم الحساب في الدليل - المستحقات والمقدمات /17/									
36	تستخدم حسابات المصروفات المدفوعة مقدماً للتأثيرعلى القوائم المالية.	0.225	0.325	0.125	0.25	0.075	2.625	1.286	1.39 %
37	تستخدم الإيرادات المستحقة غير المقبوضة للتأثير على القوائم المالية.	0.175	0.325	0.15	0.30	0.05	2.725	1.211	1.44 %
اسم ورقم الحساب في الدليل - أموال جاهزة / 18/									
38	لا تظهر حركة النقدية بالصندوق والحسابات في المصارف.	0.65	0.175	0.075	0.075	0.025	1.650	1.069	0.87 %
39	لا تتم معالجة الفوائد والرسوم في قائمة الدخل.	0.575	0.225	0.10	0.075	0.025	1.750	1.073	0.93 %
اسم ورقم الحساب في الدليل - حقوق الملكية و الالتزامات / 2 /									
40	لا تشمّل رأس المال والاحتياطيات والأرباح المرحلة واستثمارات الجهة العامة وقيمة الهدايا والتبرعات العينية ومجمع الاهتلاك.	0.45	0.3	0.15	0.05	0.05	1.950	1.124	1.03 %
41	لا تشمل الاحتياطيات كافة أنواع الاحتياطيات الواردة في النظام.	0.45	0.125	0.275	0.075	0.075	2.200	1.297	1.16 %
42	لا تشمل حساب الاحتياطيات ما	0.475	0.15	0.225	0.05	0.10	2.150	1.342	1.14 %

	يقتطع من الفائض في حدود النصوص القانونية النافذة.								
43	لا يشمل الاحتياطي الاختياري المبالغ المقتطعة من الأرباح المعدة للتوزيع بشكل اختياري.	0.35	0.2	0.20	0.05	0.20	2.550	1.509	1.35 %
44	لا تشمل الاحتياطيات الأخرى ما يقتطع من الفائض لتكوين احتياطي وفق النصوص القانونية.	0.35	0.2	0.125	0.10	0.225	2.650	1.584	1.40 %
45	لا تسجل الهدايا العينية الخارجية بشكل أصولي وذلك بعد تقييمها من قبل لجنة فنية ومالية.	0.225	0.175	0.325	0.15	0.125	2.775	1.302	1.47 %
46	لا يتم تمييز مجمّعات اهتلاكات الأصول طويلة الأجل في حسابات فرعية.	0.225	0.175	0.30	0.225	0.075	2.750	1.248	1.45 %
47	يتم التلاعب في مخصص الديون المشكوك فيها لغرض التأثير على القوائم المالية.	0.275	0.35	0.175	0.15	0.05	2.350	1.181	1.24 %
48	يتم التلاعب بالمخصصات الأخرى لغرض التأثير على القوائم المالية.	0.275	0.375	0.175	0.05	0.125	2.375	1.286	1.26 %
49	يتم التأثير على التأمينات للغير بهدف	0.225	0.525	0.175	0.05	0.025	2.125	0.905	1.12 %

	التأثير على القوائم المالية.								
50	يتم التأثير على العمليات مع الدوائر المالية والأمانات الجمركية ومؤسسات التأمين الاجتماعي والتقاعد بهدف التأثير على القوائم المالية.	0.25	0.375	0.25	0.10	0.025	2.275	1.031	1.20 %
51	عدم إدراج أقساط مستحقة على القروض لتحسين نسب السيولة.	0.15	0.475	0.275	0.10	0	2.325	0.854	1.23 %
قائمة التشغيل و الإنتاج									
52	التأثير على تكلفة الصنع من خلال تغيير طريقة صرف المخزون لتخفيض نصيب الإنتاج من المستلزمات السلعية.	0.15	0.5	0.25	0.075	0.025	2.325	0.911	1.23 %
53	التأثير على تكلفة الصنع من خلال التأثير على الرواتب والأجور.	0.375	0.325	0.175	0.075	0.05	2.100	1.143	1.11 %
54	التأثير على تكلفة الصنع من خلال تغيير طريقة صرف المخزون لتخفيض نصيب الإنتاج من المستلزمات الخدمية.	0.175	0.375	0.375	0.075	0	2.350	0.858	1.24 %
55	رسملة بعض المصاريف الإيرادية (مصاريف صيانة	0.25	0.325	0.30	0.10	0.025	2.325	1.041	1.23 %

	مباني وإنشاءات وآلات ...الخ) ما يؤدي لتخفيض التكاليف وزيادة كلاً من الأرباح والأصول.								
56	التأثير على تكلفة الصنع من خلال التلاعب بالاهتلاكات (عدم احتسابه أو تغيير النسب).	0.10	0.25	0.35	0.25	0.05	2.900	1.051	1.53 %
57	التأثير على إنتاج تحت الصنع أول وآخر المدة (مثلاً من خلال تكلفة المواد الداخلة والتكاليف المحملة أو طريقة تحميل التكاليف).	0.15	0.225	0.375	0.125	0.075	2.800	1.130	1.48 %
58	التأثير على الإنتاج التام أول المدة (بتقييمه بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق ايهما أدنى أو أعلى).	0.175	0.375	0.225	0.20	0.025	2.525	1.079	1.34 %
59	التأثير على الإنتاج التام آخر المدة (مثل اعتبار البضاعة المباعة غير المسلمة جزءاً من المخزون).	0.125	0.375	0.25	0.25	0.025	2.675	1.065	1.41 %
60	التأثير على الإنتاج التام آخر المدة من خلال التلاعب بالبضائع لدى الغير وهي مملوكة	0.20	0.425	0.15	0.15	0.075	2.475	1.190	1.31 %

	للمنشأة).								
61	تغيير طريقة صرف الإنتاج التام للتاثير على تكلفة الإنتاج التام المباع.	0.30	0.325	0.25	0.125	0	2.200	1.011	1.16 %
62	تاخير إثبات فواتير مشتريات قرابة نهاية العام لإثباتها في العام التالي للتأثير على تكاليف العام.	0.10	0.2375	0.35	0.175	0.1375	3.013	1.175	1.59 %
63	الإنتاج أكثر من المحدد لهدف زيادة قيمة إنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام آخر المدة ما يزيد مقدار الأرباح.	0.225	0.225	0.325	0.20	0.025	2.575	1.123	1.36 %
64	تضمين مخزون آخر المدة المخزون الراكد أو المتقادم.	0.10	0.225	0.15	0.40	0.125	3.225	1.222	1.71 %
قائمة الدخل									
65	عقد صفقات بيع صورية آخر العام ثمّ إلغاؤها في بداية العام التالي وذلك بهدف زيادة صافي مبيعات الإنتاج التام.	0.275	0.4	0.15	0.15	0.025	2.250	1.097	1.19 %
66	إثبات البضائع لدى الغير (بضاعة الأمانة) كمبيعات.	0.45	0.275	0.20	0.075	0	1.900	0.976	1.00 %
67	إبقاء الدفاتر والسجلات المحاسبية مفتوحة لفترة ما بعد إنتهاء السنة المالية	0.20	0.2	0.125	0.35	0.125	3.000	1.369	1.59 %

	لتسجيل مبيعات إضافية.								
68	تأخير المبيعات القريبة من نهاية العام لزيادة مبيعات السنة التالية.	0.35	0.3	0.175	0.15	0.025	2.200	1.152	1.16 %
69	التأثير على تكلفة النشاط بالتلاعب بالمصاريف التسويقية.	0.30	0.325	0.20	0.125	0.05	2.300	1.174	1.22 %
70	التأثير على تكلفة النشاط بالتلاعب بالإعانات.	0.275	0.4	0.125	0.175	0.025	2.275	1.125	1.20 %
71	التأثير على إجمالي الإيرادات المتنوعة (الحسابات من 441 إلى 449).	0.325	0.3	0.10	0.25	0.025	2.350	1.244	1.24 %
72	لهدف التأثير على صافي الربح التشغيلي يتم تضمينه أرباحاً غير عادية أواعتبار بعض مصاريف أو خسائر التشغيل خسائر غير عادية.	0.325	0.225	0.1375	0.2125	0.10	2.538	1.396	1.34 %
73	التأثير على الربح التشغيلي بالتلاعب بالمصاريف الإدارية الحسابات (3391 – 3396 و 371 – 376).	0.175	0.45	0.175	0.175	0.025	2.425	1.053	1.28 %
74	التأثير على صافي الأرباح بالتلاعب بالإيرادات الرأسمالية	0.275	0.375	0.20	0.125	0.025	2.250	1.073	1.19 %

	والتمويلية (471 – 474).							
75	التأثير على صافي الأرباح بالتلاعب بالخسائر الرأسمالية والتمويلية (374 – 384).	275	0.275	0.225	0.15	0.075	2.475	1.253	1.31 %
76	التأثير على الربح القابل للتوزيع (أو الخسارة) من خلال احتساب الضرائب.	0.125	0.4	0.175	0.25	0.05	2.700	1.130	1.43 %
الكلـــــي		21.225	21.088	15.20	12.325	6.1625	2.488	1.149	100.00%

نتائج التحليل الإحصائي:

لقد اعتمد الباحث لاختبار فرضيات البحث على البرنامج الإحصائي SPSS لتحليل البيانات الأولية التي جمعت بوساطة الاستبانة المعدة لهذا الغرض. لذلك استخدم الباحث اختبار (T) لعينة الدراسة واحدة (one-sample) كما تمّ الاعتماد مؤشرات النسبة المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري. كما استخدم مقياس ليكرت الخماسي لقياس آراء أفراد العينة، إذ أعطيت درجات ترجيح لكل إجابة من الإجابات الخمس كما يلي: نادر الحدوث (1) – قليل الحدوث (2) – متوسط الحدوث (3) – متكرر الحدوث (4) – دائم الحدوث (5).

قاعدة القرار: اعتمد الباحث قاعدة القرار التالية في اختبار الفرضيات وهي قبول الفرضية (Ho) إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجد ولية، أو القيمة المعنوية (Sig) أقل من 0.05 .

الفرضية الأولى: يقوم المحاسبون في المنشآت الحكومية السورية باتباع أساليب المحاسبة الإبدعية في ظل تطبيق النظام المحاسبي الأساسي.

اختبار T

الجدول رقم (2) نتيجة اختبار الفرضية الأولى باستخدام اختبار (T)

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المحسوبةT	المعنوية
2.488	1.149	-3.984	0.000

من الجدول السابق يلاحظ أن قيمة t المحسوبة قد بلغت بالقيمة المطلقة / 3.984 / وهي أكبر من القيمة الجدولية وبمستوى معنوية أقل من 0.05 وهذا يعني وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط أداة الدراسة البالغ /3/ والمتوسط الحسابي الذي تم الحصول عليه والبالغ 2.488. ولذلك نرفض فرضية العدم التي تقول بعدم وجود

فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسطين ونقبل الفرضية البديلة التي تقول بوجود الفروقات. أي: **لا يقوم المحاسبون في المنشآت الحكومية السورية باتباع أساليب المحاسبة الإبداعية في ظل تطبيق النظام المحاسبي الأساسي.**

الفرضية الثانية: ليس لدى المحاسبين أولويات في اختيار حسابات أو إجراءات لاستخدامها لتطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية.

إن نظرة تحليلية إلى بيانات الجدول رقم (1) التي أفادت بعدم قيام المحاسبين في المنشآت الحكومية السورية باتباع إجراءات المحاسبة الإبداعية أو الخلاقة بالنسبة لكافة الإجراءات المطروحة في الاستبانة اعتماداً على كون المتوسط الحسابي لها يقل

عن /3/ ما يدل على عدم ممارسة تلك الإجراءات، فإن ذلك لاينفي وجود هذه الظاهرة تماماً، ما يؤكد ذلك أن المتوسط لبعض تلك الإجراءات كان من /3/ وأعلى بلغ /14/ إجراء. كما أن /9/ إجراءات كان متوسطها أكبر من /3/ واختلفت في أهمية ترتيبها ما يدل على وجود الظاهرة بالنسبة لبعض الإجراءات وتختلف هذه الإجراءات في أولوية في ترتيبها أي القيام بها. فقد كان ترتيب الأولويات للإجراءات التي متوسطها أكبر من /3/ هي:

جدول رقم (3) ترتيب أولويات إجراءات تطبيق المحاسبة الإبداعية

ترتيب درجة الأهمية	رقم الإجراء	الإجـراء المحاسـبي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمحية النسبية
1	12	لا تتم مراجعة العمر الإنتاجي للأصل في الربع الأخير من عمره الإنتاجي الأساسي المقدر.	3.400	1.572	1.80%
2	64	تضمين مخزون آخر المدة المخزون الراكد أو المتقادم.	3.225	1.222	1.71%
3	21	لا تتم مراجعة طريقة تخصيص تكلفة الأصل غير الملموس في نهاية كل دورة.	3.150	1.415	1.67%
4	10	يتم استهلاك الأصل كاملاً حتى لو كان فيه جزء ذو تكلفة هامة نسبياً بالنسبة لتكلفة الأصل.	3.075	1.320	1.63%
	17	لا يقاس دائماً الأصل غير الملموس بمقدار التكلفة.	3.075	1.465	1.63%
5	29	لا تظهر حسابات المدينين بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل.	3.050	1.386	1.61%
6	31	إخفاء الديون المتعثرة لهدف تخفيض الديون المشكوك فيها.	3.038	1.382	1.61%
7	6	لا يتم الآفصاح عن أسس قياس الأصول	3.025	1.359	1.60%

			المستخدمة.		
8	62	تاخير إثبات فواتير مشتريات قرابة نهاية العام لإثباتها في العام التالي للتأثير على تكاليف العام.	3.013	1.175	1.59%

يبين الجدول السابق أن بعض أساليب ممارسة المحاسبة الخلاقة أو الإبداعية تطبق وتتركز في /9/ إجراءات تختلف في ترتيب أولوياتها أو أهميتها اعتماداً على الأهمية النسبية لكل إجراء كما هي موضحة في الجدول السابق. وهذا ما يمكّن من إثبات عدم صحة الفرضية الثانية، ما يجعلنا نأخذ بالفرضية البديلة وهي أنه: **يوجد لدى المحاسبين أولويات في اختيار حسابات أو إجراءات لاستخدامها لتطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية.**

الاستنتاجات والتوصيات:

أولاً : الاستنتاجات:

1 – بين التحليل الإحصائي بالنسبة لمدى ممارسة مجمل الإجراءات المعروضة في الاستبانة أن المحاسبين في المنشآت العامة في سورية لايقومون بممارسة أساليب المحاسبة الخلاقة أو الإبداعية كإجراءات كثيرة أو غالبة الحدوث.

2 – يقوم المحاسبون العاملون في المنشآت العامة الحكومية جزئياً بممارسة بعض أساليب المحاسبة الإبداعية كإجراءات كثيرة أو غالبة الحدوث، وقد تمثلت هذه الإجراءات مرتبة تبعاً لدرجة أولويتها أو القيام بها من الأعلى إلى الأدنى في ما يلي:

أ – عدم مراجعة العمر الإنتاجي للأصل الثابت في الربع الأخير من عمره الإنتاجي الأساسي المقدر.

ب – تضمين مخزون آخر المدة بالمخزون الراكد أو المتقادم.

ج – لا تتم مراجعة طريقة تخصيص تكلفة الأصل غير الملموس في نهاية كل دورة.

د – يتم استهلاك الأصل الثابت كاملاً حتى لو كان فيه جزء ذو تكلفة هامة نسبياً بالنسبة لتكلفة الأصل.

هـ – لا يقاس دائماً الأصل الثابت غير الملموس بمقدار التكلفة.

و– لا تظهر حسابات المدينتن بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل.

ز – إخفاء الديون المتعثرة لهدف تخفيض الديون المشكوك فيها.

ح – لا يتم الإفصاح عن الأسس المستخدمة في قياس الأصول.

ط – تأخير إثبات فواتير مشتريات قرابة نهاية العام لإثباتها في العام التالي للتأثير على نتائج أعمال العام.

3 – بلغ المتوسط الحسابي لبعض الأساليب أو الإجراءات المطبقة /3/ ما يدل على أن هذه الظاهرة موجودة وإن لم يكن بشكل كثير أو غالب الحدوث. وتمثلت هذه الإجراءات في التالي:

أ – لا يتم تقييم احتمال الحصول على المنافع الاقتصادية للأصول غير الملموسة بناءً على افتراضات معقولة ومدعومة.

ب – لا يتم تعديل قيمة الأصل غير الملموس بعد الاعتراف به بسعر التكلفة مطروحاً منه أي إطفاء أو انخفاض بالقيمة.

ج – لا يتم توزيع تكلفة الأصل غير الملموس على العمر الإنتاجي بطريقة ملائمة وبشكل منتظم.

د – لا تطبق طرق تقويم المنصرف من المخزون (التكلفة المحددة) كمعالجة أساسية، ثمّ (الوارد أولاً صادر أولاً) كمعالجة بديلة أولى، ثمّ المتوسط المرجح كمعالجة بديلة ثانية.

هـ – إبقاء الدفاتر والسجلات المحاسبية مفتوحة لفترة بعد إنتهاء السنة المالية لتسجيل مبيعات إضافية.

ثانياً – التوصيات:

بناءً على النتائج التي تمّ التوصل إليها والتي تفيد في تطبيق غالبية الإجراءات المحاسبية كما وردت في النظام المحاسبي الأساسي، ووجود لبعض الإجراءات بما يخالف ما جاء في النظام يوصي الباحث بما يلي:

1 – ضرورة الاستمرار والمتابعة في تطبيق الإجراءات المحاسبية المنسجمة مع النظام المحاسبي الأساسي.

2 – ضرورة الابتعاد عن تطبيق كل ما هو مخالف للإجراءات الواردة في النظام المحاسبي الأساسي ومعالجة أسبابها، ويوصي الباحث بالإجراءات التالية التي يمكن أن تحد أو تنهي وجود هذه الظاهرة:

أ – تدريب أو تعليم المحاسبين وتحفيزهم وإقناعهم بأهمية وضرورة الالتزام بتطبيق ما جاء في النظام المحاسبي الأساسي بالشكل الكامل لما لذلك من أهمية في تقديم معلومات عادلة عن نتائج أعمال المنشآت وتصوير لمراكزها المالية.

ب – تفعيل دور أنظمة الرقابة الداخلية للقيام بواجباتها بما يخدم التطبيق الكامل للنظام المحاسبي الأساسي ودليل الحسابات.

ج – تفعيل دور أنظمة الرقابة الخارجية المتمثلة في عمل مفتشي الحسابات العاملين في الجهاز المركزي للرقابة المالية بالتركيز لرقابة ومنع الإجراءات المتبعة خروجاً عمّا جاء في النظام المحاسبي الأساسي ودليل الحسابات.

د – الحد من أية ضغوطات قد يتعرض لها المحاسبون من قبل الإدارات التي لها مصلحة في ذلك.

المراجع:

1- الخيال، توفيق؛ القتامي فواز. *إدارة الأرباح في الشركات المساهمة السعودية" دراسة تطبيقية*. مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، المجلد/47/، العدد /1/ 2010.

2- حمادة، رشا. *دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الخلاقة*، مجلة بحوث جامعة دمشق، 2009.

3- حمادة، رشا. *أثر مقومات تشكيل لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الخلاقة (دراسة ميدانية)*، مجلة بحوث جامعة حلب، العدد /61/ عام 2009.

4- مبارك الرفاعي ابراهيم. *جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح* دراسة تطبيقة على البيئة السعودية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، العدد/2/، كلية التجارة، جامعة طنطا،2010.

5- عسيري، عبدالله بن علي بن عبدالله *ممارسة أساليب المحاسبة الخلاقة من قبل الشركات السعودية (دراسة ميدانية)*، مجلة الدراسات المالية والتجارية/ كلية التجارة، جامعة القاهرة، فرع بني سويف، العدد الأول، مارس، 2002.

6- PRAWITT, D. ,N. Smmith, j. L . ,and D. Wood. *Internal audit quality and earnings management*.The Accounting review, 2009 a (4);1255.

7- AMMAT, O., Gowthorpe,G., Creative Accounting: *Nature, Incidence and Ethical Issues*, Journal at economic Literature Classification,Working paper, 2004

8- MICHAEL Jones ,*Accounting k* , Jones Wiiley &Sons ,Inc,2.ed ,2007.PP 681.

9- دهمش، نعيم؛ أبو زر، عفاف اسحق. *أخلاقيات المحاسبة الإبداعية: عرض وتحليل*، المؤتمر العلمي الأول جامعة الإسراء، الأردن،2005. ص.3

10- SHAH,ATUL K. *Exploring the influences and constrints on craetiv accounting in the United Kingdom* , The Europian Acconting Review. May 1998,Vol.7 Issus1,pp83-84.

11-مطر، محمد. التحليل المالي والائتماني: *الأساليب والأدوات والاستخدامات العملية*، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 145.

12-المرسوم /490/ النظام المحاسبي الأساسي ودليل الحسابات في الجمهورية العربية السورية.