

أهمية كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال دور معايير المحاسبة الدولية والإفصاح المحاسبي

The Importance of Exposing Creative Accounting Practices Through the Role of International Accounting Standards and Accounting Disclosure

د. سامية غربي: أستاذة محاضرة، جامعة عبد الحميد مهري قسنطينة 2 (الجزائر).

د. فضيلة بوطورة: أستاذة محاضرة، جامعة العربي التبسي (الجزائر).

أ. د. نوفل سمايلي: أستاذ محاضر، جامعة العربي التبسي (الجزائر).

Dr. Samia GHARBI: Lecturer, University Abdelhamid Mehri Constantine 2 (Algeria), email: samia.gharbi@univ-constnatine2.dz

Dr.Fadila BOUTORA: Lecturer, University of Larbi Tebessa (Algeria), e-mail: fadila.boutora@univ-tebessa.dz

Dr. Nawfel SMAILI: Lecturer, University of Larbi Tebessa (Algeria), e-mail: nawfel.smaili@univ-tebessa.dz

المخلص:

تناولت الورقة البحثية العلاقة الإيجابية بين كل من الإفصاح المحاسبي عن المعلومات الواجب توافرها ونشرها عن المنشأة، من خلال أساليب الإفصاح التي هي الطرق التي تسهل فهم وقراءة البيانات المالية، وكل أسلوب يكمل ويفسر كل غموض وارد في القوائم المالية خاصة وأن الإفصاح ضرورة مهمة تقتضيها عملية توصيل المعلومات المناسبة وبالنوعية المطلوبة في الوقت المناسب. كما ناقش الباحثون مفهوم المحاسبة الإبداعية وممارساتها، وكيفية تسكين هذه الممارسات بين الجائزة وعدم الجائزة، حيث تطرق الباحثون إلى هذه الممارسات التي تضمنتها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS.

الكلمات المفتاحية: الإفصاح المحاسبي، محاسبة إبداعية، معايير دولية لإعداد التقارير المالية IFRS.

Abstract:

The research paper dealt with the positive relationship between each of the accounting disclosures about the information that must be available and published about the establishment, through the methods of disclosure that are the methods that facilitate the understanding and reading of the financial statements, and each method complements and explains every ambiguity contained in the financial statements, especially since the disclosure is an important necessity required The process of communicating the appropriate information and the required quality at the right time and the researchers discussed the concept of creative accounting and its practices, and how to accommodate these practices between the award and the non-award, as the researchers discussed these practices included in the international financial reporting standards.

Keywords: Accounting disclosure, creative accounting, IFRS.

مقدمة:

إن كبر حجم الاستثمارات وتعيديها حدود البلاد أدى إلى حتمية التنسيق والتوجيه للأنظمة المحاسبية من خلال صنع معايير محاسبية دولية تلقى القبول العام. كما يقصد بالإفصاح عملية ومنهج توفير المعلومات وجعل القرارات المتصلة بالسياسة المتبعة من جانب المنشأة معروفة ومعلومة من خلال النشر في الوقت المناسب.⁽¹⁾ والإطار المفاهيمي للمحاسبة هو نظام مترابط من الأهداف والمبادئ المرتبطة مع بعضها والتي تؤدي بدورها إلى معايير متسقة تصف طبيعة ووظيفة ومحددات المحاسبة المالية والقوائم المالية، والذي يجب أن يساعد مستخدمي التقارير المالية في زيادة فهمهم وثقتهم في الإبلاغ المالي، ويعزز من قابلية المقارنة للإبلاغ المالي للمشاريع.⁽²⁾ حيث تستند القوائم المالية على البيانات المحاسبية التي هي التعبير المالي عن موارد المشروع الاقتصادي وتغيراتها في فترة معينة، ولا بد لها أن تستجيب لمتطلبات معينة منها الدقة وصحة التعبير عن النشاط والوصف الصحيح لمركز المؤسسة المالي، كما لا بد من أن تتصف بالوضوح والبساطة وثبات المصطلحات والطرق المحاسبية المستخدمة في احتساب المصاريف والنفقات⁽³⁾. وتعد المحاسبة الإبداعية من مواليد سنوات السبعينيات حيث نجد هذا المصطلح موجودا في المحاسبة الانجلوسكسونية وذلك من خلال الأبحاث التي كان يقوم بها المنظرين والمفكرين المحاسبين، وتحقق الغاية من المحاسبة عن طريق الإفصاح الذي يمثل تقديم المعلومات المحاسبية إلى المهتمين على شكل قوائم وبيانات تختلف باختلاف الأهداف المنشودة وتتأثر باختلاف الأطراف المستفيدة. وتتطلب الممارسات المحاسبية عمليات تدقيق للقوائم المالية وإفصاح للبيانات المالية التي تحتويها، وهي كلها أمور لم تكن متجانسة فيما سبق بين الدول، نظرا لتواجد العديد من الاختلافات في المبادئ المحاسبية وفي التطبيقات اليومية لها، وكذا لأن الاختلافات القائمة بين الممارسات المحاسبية لم تستحوذ على أي اهتمام من قبل المستثمرين والدائنين وغيرهم من الأطراف المعنيين بأمور الشركات، وعملت هيئات معايير المحاسبة الرئيسية الموجودة بكافة أنحاء العالم بشكل مكثف من أجل إيجاد مجموعة واحدة من معايير المحاسبة عالية الجودة تستخدم على نطاق العالم.

1- صلاح الدين حسن، "تحليل وإدارة وحوكمة المخاطر المصرفية الإلكترونية"، الطبعة الأولى، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2010، ص: 25.

² Kieso, D. E., Weygandt, J.J, Intermediate Accounting, 9th ed, 1998, p:32.

3- وليد ناجي الحياي، مذكرات التحليل المالي في المنشأة التجارية، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمارك، 2007، ص: 45.

وأما حقيقة أن المحاسبة الإبداعية أسلوب من أساليب التلاعب في الحسابات الممارسة لإخفاء الأداء الفعلي للشركات بغرض تحقيق نتائج نافعة للشركة أو بعض العاملين فيها، وتوصف مثل هذه الأساليب بأنها “محاسبة إبداعية” إذا تمت ممارستها دون تجاوز المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وإنما باستغلال عنصر المرونة والاختيار في تلك المعايير والمبادئ، لممارسة هذه الأساليب أثر بالغ الأهمية في زعزعة ثقة السوق في المعلومات الواردة في القوائم المالية التي تنشرها الشركات. وعليه يمكن طرح السؤال الرئيسي الآتي: ماهي أهمية التداخل الإيجابي بين الإفصاح المحاسبي، والمعايير المحاسبية الدولية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

ولمعالجة هذه العلاقة بين كل من الإفصاح المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية سنتناول الورقة البحثية المحاور الآتية:

1) ماهية الإفصاح المحاسبي

1.1 مفهوم الإفصاح المحاسبي:

عرف الإفصاح المحاسبي على أنه: "إظهار المعلومات التي قد تؤثر في موقف متخذ القرار المتعلق بالوحدة المحاسبية وهذا يعني أن تظهر المعلومات في القوائم والتقارير المحاسبية بلغة مفهومة للقارئ دون لبس أو تظليل".⁽¹⁾ وعرف أيضا على أنه: بث المعارف أو نقل المعلومات من مصدر إنتاجها إلى مستقر الاستفادة منها أو استخدامها، فالإفصاح هو نقل هادف للمعلومات ممن يعلمها لمن لا يعلمها.⁽²⁾ أيضا عرف الإفصاح على أنه: العلانية والنشر للبيانات ومعلومات تساعد على فهم القوائم المالية وما تحتويه من أرقام ومعالجات.⁽³⁾

2.1 أهمية الإفصاح المحاسبي:

يعتبر الإفصاح الكامل جزءاً من الإطار المفاهيمي للمحاسبة، فقرار الإبلاغ عن معلومات من عدمه يتبع الأهمية النسبية للمعلومات المطلوب نشرها؛ والتي من شأنها التأثير على حكم وقرار

⁴- الحالي وليد ناجي، المحاسبة المتوسطة مشاكل القياس والإفصاح المحاسبي، دار حنين، عمان، 1996، ص: 381.

5- محمد سمير الصبان، دراسات في الأصول المالية: أصول القياس وأساليب الاتصال المحاسبي، الدار الجامعية، بيروت، 1996، ص: 147.

(3) - عبد المنعم عوض الله، محمد عبد العزيز حجازي، محمود عباس حمدي، تحليل ونقد القوائم المالية، دار الكتب المصرية، مصر، 1993، ص: 35.

الجهات المستخدمة لهذه المعلومات؛ حيث أن كمية وطبيعة المعلومات المنشورة تخضع للموازنة ما بين⁽¹⁾:

- كفاية المعلومات والتفاصيل التي من شأنها إحداث تغيير في قرار المستخدم.
- الأخذ بعين الاعتبار الكافي بأن تكون المعلومات مفهومة للمستخدم؛ مع اعتبار محدد التكلفة والمنفعة للإفصاح⁽²⁾.

وفي العشرة أعوام الأخيرة؛ أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي كثيراً من المعايير المحاسبية التي تحتوي بجوهرها كثيراً من الجوانب التي تعلق بالإفصاح، ومن أسباب ازدياد متطلبات الإفصاح الآتي⁽³⁾: التعقيد في بيئة الأعمال، الحاجة للمعلومات في الوقت المناسب: فالمستخدم يحتاج لمعلومات جارية وفعالة ولها قيمة تنبؤية دائماً، استخدام المحاسبة كوسيلة رقابة وإشراف حيث تتطلب الجهات الحكومية الإبلاغ والإفصاح عن معلومات لها تأثيرات مستقبلية.

وترجع أهمية الإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية للدور الذي يلعبه في توفير المعلومات اللازمة لمتخذي القرارات من خلال عدة نقاط أهمها:⁽⁴⁾ أنها تفصح عن متغيرات ذات اهتمام مباشر للعديد من الأطراف، تساعد المعلومات المتوفرة في التقارير المالية للمساهمين في بيان مدى نجاح الإدارة، تقديم المعلومات الحقيقية والواضحة حول العمليات والأهداف المالية التي تساهم في تحسين وظيفة التنبؤ. وتتضح أهمية الإفصاح المحاسبي من خلال مخرجات النظام المحاسبي (القوائم والتقارير المالية) وهي المصدر المهم إن لم يكن الوحيد للعديد من المستخدمين للحصول على المعلومات المهمة حول المنشأة، وبالتالي حتى تكون مخرجات النظام المحاسبي موضوعية ومفيدة وتحظى بثقة المستخدمين وتلبي احتياجاتهم، لا بد أن يتم إعدادها وعرضها بطريقة منظمة ومقبولة من طرف المحاسبين وجميع الأطراف التي لها مصالح بالمنشأة ويعني في ذلك توفير كافة المعلومات

(1) - حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص: 103.

(2) Kieso, D. E, Weygandt, J.J. and Warfield, T.D. Intermediate, Accounting. 12th ed, 2005, p:33.

(3) Kieso, D. E, Weygandt, J.J. and Warfield, T.D, Intermediate Accounting, 12th ed, 2005, pp:180-184.

(4) - زوينة بن فرج، الاتجاهات العالمية في الإفصاح بالبنوك التجارية، الملتقى الوطني الأول مستجدات الألفية الثالثة: المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، جامعة باجي مختار، عنابة، 21-22 نوفمبر 2007، ص: 5.

والبيانات لمختلف مستخدميها،⁽¹⁾ بالإضافة إلى زيادة الثقة في القوائم المالية من خلال مراجعتها بواسطة طرف خارجي محايد، وهو بالضبط من ساهم بشكل واضح في ظهور موضوع الإفصاح وزيادة أهميته.

3.1 أنواع الإفصاح المحاسبي:

نظرا لأهمية الإفصاح تم تقسيمه إلى:⁽²⁾

1.3.1 الإفصاح الكامل: يشير إلى مدى شمولية التقارير المالية وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس على القارئ.

2.3.1 الإفصاح العادل: يهتم الإفصاح العادل بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المالية من خلال مراعاة مصالح جميع هذه الفئات بشكل متوازن.

3.3.1 الإفصاح الكافي: يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية.

4.3.1 الإفصاح الملائم: هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف المنشأة وطبيعة نشاطها وتناسب مع نشاط المنشأة وظروفها الداخلية.

5.3.1 الإفصاح الإعلامي: هو الإفصاح عن المعلومات المناسبة لأغراض اتخاذ القرار مثل الإفصاح عن الإنفاق الرأسمالي الحالي والمخطط ومصادر تمويله.

6.3.1 الإفصاح الوقائي: يقوم هذا النوع على ضرورة الإفصاح عن التقارير المالية بحيث تكون غير مضللة لأصحاب الشأن بدرجة عالية من الموضوعية.

(1) أحمد زغدار، محمد سفير، خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، مجلة الباحث، العدد 07، 2009، ص: 84.

(2) عادل رزق، "الحوكمة والإصلاح المالي والإداري مع عرض للتجربة المصرية"، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2009، ص: 185-187.

7.3.1 الإفصاح الاختياري: لدى المديرين الحافز للإفصاح الاختياري عن هذه المعلومات ومن هذه الحوافز انخفاض تكلفة المعاملات وزيادة السيولة.⁽¹⁾

8.3.1 الإفصاح الأمين: وهو يعكس الأوضاع الحقيقية، لغته سهلة مفهومة للعامة والخاصة يساعد بأمانة على فهم المحتوى الواجب الإفصاح عنه.

(2) معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية

1.2 معايير المحاسبة الدولية: تؤدي المعايير المحاسبية الدولية دورا مهما في توفير الحماية لأصحاب المصالح في البنك من خلال توفير الأسس والقواعد اللازمة لإنتاج معلومات محاسبية ذات جودة عالية تتسم بالشفافية والمصادقية.

ويعرف المعيار المحاسبي على أنه: قواعد يتم اعتمادها من طرف مؤسسات الأعمال عند إعداد القوائم المالية، وتشمل المعايير والقواعد الوضعية والتوجيهات الأربعة التي تتعلق بعدة موضوعات تهم المحاسبة الدولية بشكل عام وبالأخص القياس، التقييم، العرض، والإفصاح، هذه القواعد التي يتم الاتفاق عليها والتي تشمل المعايير المحاسبية تعتبر كمرشد أساسي لتحقيق التجانس في العمليات والأحداث التي تؤثر على القوائم المالية والتدفقات النقدية، وإيصال تلك المعلومات إلى الأطراف المستفيدة منها.⁽²⁾

ويرمز لها اختصارا IASs وكانت تتولى إصدارها لجنة معايير المحاسبة الدولية ويرمز لها اختصارا ب IASC قبل ان يتم استبدالها في سنة 2000 بمجلس معايير المحاسبة الدولية، حيث أصدرت اللجنة 41 معيارا ثم تم دمج بعض المعايير في معايير أخرى ولإلغاء معايير أخرى فانخفض عددها الى 28 معيارا سارية لغاية 2014/10/01⁽³⁾. ويتضمن الجدول 1 هذه المعايير.

⁽¹⁾ رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة 01، عمان، 2003، ص: 190.

⁽²⁾ أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية والشركات متعددة الجنسيات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص: 37.

⁽³⁾ - خالد جمال جعارات، مختصر المعايير المحاسبية الدولية 2015، مطبوعة جامعية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2015، ص: 31

2.2 أهمية المعايير المحاسبية الدولية:

يمكن ايجازها في النقاط التالية:⁽¹⁾

- توحيد الطرق التي تم بها تحديد وقياس الأحداث المالية المتشابهة.
- إيصال النتائج إلى مستخدمي القوائم المالية داخل وخارج المنشأة.
- إن الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية يسهل فهم ومقارنة القوائم المالية بين مختلف الدول.
- تسهيل مجال الاستثمار في الأسواق المالية العالمية والتي غالبا ما تشترط حد أدنى من الإفصاح والمتطلبات المحاسبية الأخرى المتوفرة في المعايير الدولية.
- يوفر حد أدنى من الإفصاح يساعد مستخدمي القوائم المالية في عملية اتخاذ القرارات الرشيدة. وتعتبر القوائم المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية الدولية أكثر سهولة للقراءة والفهم من قبل مستخدميها.
- يساعد على الارتقاء في مهنة المحاسبة من خلال توفير محاسبين مؤهلين قادرين على العمل وفق هذه المعايير في مختلف دول العالم.
- تساعد المعايير على توحيد أسس القياس والإفصاح والمصطلحات المحاسبية بين مختلف الدول.

3.2 قائمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRSs:

لقد صدر منها 15 معيارا لغاية 2014/09/01، وينصرف المعنى الضيق لمعايير التقارير المالية الدولية إلى هذه المعايير وهي كلها سارية في 2014/01/01، باستثناء المعيار IFRS 9 المتعلق بالأدوات المالية والذي سيحل محل المعيار الأكثر جدلا IAS39 المتعلق بالأدوات المالية، حيث تم تأجيل سريانه عدة مرات ليبدأ اعتبارا من 2018/01/01، والمعيار IFRS14 المتعلق بالحسابات النظامية المؤجلة الذي بدأ سريانه اعتبارا من 2016/01/01، والمعيار IFRS15 والمتعلق بالإيرادات من العقود مع العملاء والذي سيحل محل المعيار IAS11 المتعلق بعقود البناء،

(1) - محمد أبو نصار، تبني معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي بين النظرية والتطبيق، الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة، جامعة سعد دحلب، البليدة، 13-14 ديسمبر، 2011، ص: 02.

والمعيار IAS18 المتعلق بالإيراد، إضافة الى تفسيرات عدة حيث سيبدأ سريانه اعتباراً من 2017/01/01⁽¹⁾.

ومن الجدير ذكره؛ بأن مجلس معايير المحاسبة الدولية قد قام بإصدار معيار رقم (7) IFRS (بتاريخ 18\8\2006 والذي يتعلق بالإفصاح عن الأدوات المالية، حيث سيعتبر هذا المعيار ابتداءً من 1\1\2007 البديل عن المعايير (39, 32, 30) IAS بحيث سيتم وضع كافة الإفصاح المطلوب عن الأدوات المالية في هذا المعيار الجديد، و استبدال الإفصاح الحالي المطلوب في المعيار (30) بالإفصاح المطلوب من خلال هذا المعيار، وأخيراً؛ إضافة إفصاح معين جديد عن الأدوات المالية على تلك المطلوبة أصلاً بالمعيار (32)، بحيث يبقى الجزء المتبقي من المعيار (32) يتعامل فقط مع قضايا عرض الأدوات المالية في القوائم المالية.

3) ماهية المحاسبة الإبداعية:

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 إبداعاً في التحايل والتلاعب وتضليل المستثمرين ومستعملي المعلومات المحاسبية والمالية، وبالتالي لا يوجد في حقيقة الأمر تأصيل وتنظير علمي لهذا النوع من المحاسبة، لأنه ظهر أساساً من خارج الوسط الأكاديمي للمحاسبة⁽²⁾.

1.3 تعريف المحاسبة الإبداعية:

تعرف بأنها اختيار واستخدام وتغيير السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية والممارسات المحاسبية للتأثير على المعلومات المحاسبية وقيم البنود الظاهرة في القوائم المالية وبما يحقق أهداف ومصلحة فئة معينة دون باقي الفئات الأخرى⁽³⁾. والمحاسبة الإبداعية من وجهة نظر أكاديمية بأنها

(1) - محمد أبو نصار، مرجع سابق، ص: 06.

(2) - عمورة جمال، شريفي أحمد، دور وأهمية الإبداع المحاسبي والمالي في عملية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية والمالية، الملتقى الدولي: الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، دراسة وتحليل تجارب وطنية ودولية المنعقد بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، يومي: 18-19 ماي 2011، ص: 08.

(3) - طارق عبد العال حماد، المحاسبة الابتكارية دوافعها وأساليبها وآثارها، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2011، ص: 11.

هي " عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلاً إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة و/ أو تجاهل بعضها و / أو جميعها".⁽¹⁾ والمحاسبة الإبداعية يمكن النظر إليه من زاويتين: الأولى إيجابية وتتمثل في إيجاد حلول وإجراءات محاسبية غير مألوفة تساعد على اتخاذ القرارات، 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.

2.3. دوافع الإدارة لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية:

من بينها ما يلي⁽²⁾:

- التهرب الضريبي بتخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة النفقات.
- تحسين نتيجة النشاط والموقف المالي لتحقيق شروط التمويل المفروضة من المؤسسات المالية. وإرضاء المستثمرين للوضع المالي بالشركة.
- تحسين سمعة الشركة في السوق والتأثير على سعر السهم وتعظيم القيمة المالية لأسهمها في الأسواق المالية.

4) دور مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية المنبثق من الاتحاد الدولي للمحاسبين في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية:

عندما قرر مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية المنبثق من الاتحاد الدولي للمحاسبين إجراء تعديلات على معايير المحاسبة الدولية التي يصدرها (INTERNATIONAL) STANDARDS ACCOUNTING (وتغييرها لتصبح معايير التقارير المالية الدولية INTERNATIONAL

⁽¹⁾ - Naser, K. and M. Pendlebury: 'A Note on the use of Creative Accounting', British Accounting Review 24,1992, , p: 4 .

⁽²⁾ - المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية والتقارير المالية، على الرابط الإلكتروني:

<https://euromatechme.com/%D8%A7%D9%84%D9%85%D8%AD%D8%A7%D8%B3-%D8%A8%D8%A9>

(FINANCIAL REPORTING) STANDARDS) كان يهدف من وراء هذا التغيير الى عدة نقاط من أهمها⁽¹⁾:

- التقارب مع معايير المحاسبة الأمريكية (FINANCIAL ACCOUNTING) STANDARDS BOARDS).

- تلبية رغبة مجلس الوحدة الاقتصادية بالاتحاد الأوروبي بإصدار معايير محاسبية جديدة تساعد على توحيد التطبيق المحاسبي بين دول الاتحاد الأوروبي على غرار توحيد العملة الأوروبية.

- الأخذ بعين الاعتبار التطورات الكبيرة والتغيرات التي حدثت وخاصة قيام العديد من دول العالم بإصدار معايير محاسبة محلية تستند بشكل أساسي على معايير المحاسبة الدولية.

- حدوث بعض التجاوزات والاستغلال السيئ من قبل بعض المحاسبين لتلك المعايير عبر استغلالهم لبعض نقاط الضعف الموجودة بالمعايير والتي كانت أحد نتائجها ظهور المحاسبة الإبداعية.

ومن هذا المنطلق فقد رأى مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية أدراج بعض التعديلات والتغييرات وذلك تلافياً للاستغلال السيئ للمعايير القديمة، وكذلك للقضاء على أي ممارسات من ممارسات المحاسبة الإبداعية والتي ظهرت في ظل المعايير المحاسبية الدولية القديمة، ومن أهم تلك التعديلات:

- العمل على إلغاء غالبية البدائل (المعالجة القياسية) و(المعالجة البديلة) في معايير المحاسبة الجديدة، والاكتفاء بمعالجة محاسبية واحدة وذلك بهدف توحيد المعالجات وعدم فسح المجال للاختيار بين عدة بدائل بحيث تستغل تلك البدائل في تحميل صورة الدخل أو تضخيم الأرباح أو التغطية على بعض الملاحظات على نشاط الشركة

- إضافة مرفقات لكل معيار محاسبي يوضح كيفية التطبيق العملي، ويعتبر هذا الأمر من وجهة نظر الباحثين من أهم التغييرات أو التعديلات التي طرأت على معايير المحاسبة الدولية الجديدة.

(1) - علي محمود الخشاوي، محسن ناصر الدوسري، المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها، على الرابط الإلكتروني: <https://accdiscussion.com/acc9266.html>

- العمل على إلغاء التناقضات والتعارض الموجود بين بعض المعايير بالإضافة الى إزالة أي غموض قد يكتنف تلك المعايير الأمر الذي يغلق الباب أمام من يريد ان يستغل تلك التناقضات أو الغموض الذي يكتنف بعض تلك المعايير.
- إدخال التفسيرات الملحقة بالمعايير الى داخل المعايير نفسها بدلا من فصلها في ملحق خاص بكل معيار.

5) دور المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية:

وتمثل فيما يلي⁽¹⁾:

1.5 النية: تزخر المحاسبة باستخدام واسع لمفهوم النية، وبرز الاستخدام المكثف لهذا المفهوم في معايير التقارير المالية الدولية دون وجود أدنى تأطير لهذا المفهوم، كون النية تعبر عن القصد الخفي في النفس البشرية، وبالرغم من استخدام هذا المفهوم المرن الذي لا يمكن الوقوف على حقيقته الظاهرة، إلا أنه ذو أثر على الأرقام المحاسبية.

2.5 التقدير: بالرغم من كونه أحد الانتقادات الرئيسية التي توجه إلى المحاسبة، إلا أنه لا بديل للتقدير إلا التقدير ذاته، وهناك أوجه كثيرة يستخدم فيها التقدير في المحاسبة.

3.5 القيمة العادلة: وقد تم تعريف القيمة العادلة بموجب المعيار IFRS 13 بأنها الثمن الذي يمكن استلامه من بيع الأصل أو دفعه لسداد الالتزام بين أطراف مشاركة في السوق بموجب عملية منتظمة في تاريخ القياس، ونجد المغالطات الكثيرة فيما يتعلق بالقيمة العادلة من أكثر من وجه يمكن أن تشكل ممارسات للمحاسبة الإبداعية ومن هذه المغالطات: متضمنات تعريف القيمة العادلة: الثمن الذي يمكن استلامه من بيع الأصل، أو المبلغ الذي يتم دفعه لسداد الالتزام.

4.5 البدائل المحاسبية: ولعل البدائل المحاسبية هي من أوضح تطبيقات المحاسب الإبداعية وأكثرها استخداما لتحقيق الموثوقية أو استخدامها كمجال للتلاعب.

(1) - خالد جمال الجعارات، المحاسبة الإبداعية بين الموثوقية والتلاعب، الملتقى العلمي الدولي حول التوجهات الحديثة للسياسات المالية للمؤسسة جامعة محمد بوضياف – المسيلة – الجمهورية الجزائرية خلال الفترة ما بين 14-2016/11/15.

5.5 معيار التقرير المالي الدولي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة: وهذا المعيار يتضمن ملخصاً لكافة المواضيع التي تطرقت إليها معايير التقارير المالية الدولية IFRSs، لكن مع بعض الاستثناءات والإعفاءات، إضافة إلى مفاهيم أخرى يراعى فيها العملية وعدم العملية.

6.5 التصنيف وإعادة التصنيف: يعني التصنيف تسكين بند معين على أحد عناصر القوائم المالية حسب نية المنشأة في التعامل معه، كتصنيف الاستثمارات المالية ضمن التصنيفات المتعددة المتعلقة بها، ويفترض أن يتم هذا التصنيف عند الاعتراف المبدئي، وبرزت هذه المشكلة خلال الأزمة المالية العالمية حيث تركزت على إعادة تصنيف الأدوات المالية من فئة إلى أخرى، وبترافق مع إعادة التصنيف أحيانا كثيرة إعادة القياس بطريقة مختلفة، كذلك قد يترافق مع إعادة القياس الاعتراف بالمكاسب والخسائر بطريقة مختلفة عن سابقتها.

7.5 التقرير المالي المرحلي: ويقصد بالتقرير المالي المرحلي إعداد القوائم المالية الإفصاحات المتعلقة بها عن فترة زمنية تقل عن الفترة المالية الاعتيادية، وتكون إما ربع سنوية أو نصف سنوية، ويعتبر الإبلاغ المالي المؤقت موجهاً لكثير من القرارات وخاصة القرارات الاستثمارية، حيث يمكن توجيه الأرقام المحاسبية لتحقيق أغراض معينة.

8.5 القياس المحاسبي: ويعنى القياس المحاسبي بمنح القيمة للأشياء أو خصائصها، وتتعدد أسس القياس التي تحفل بها الأدبيات المحاسبية، والتي يتم على أساسها صياغة الأرقام المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية والتي تتميز بالأهمية النسبية كمعلومات كمية يعبر وفقها عن مخرجات النظام المحاسبي، ويمكن وصف القياس بلعبة الأرقام المحاسبية، حيث أن القياس المجال الأكبر في التلاعب والاحتيال، لأن نتيجة الوجه القاتم السيئ للمحاسبة الإبداعية نراها متحققة في الأرقام المحاسبية.

9.5 الاعتراف والتوقف عن الاعتراف: بمعنى إدراج بند في القوائم المالية توافر فيه الشرطان التاليان: احتمالية تدفق المنافع الاقتصادية المرتبطة بالبند من وإلى المنشأة، إمكانية قياس المنافع الاقتصادية بموثوقية.

10.5 السوق النشط وغير النشط: انتشر مفهوم السوق النشط كثيرا وتم ربطه في معظم الأحيان بالقيمة العادلة، والسوق النشط هو السوق الذي يتميز بشفافية تحديد الأسعار فيه لبعض بنود القوائم المالية وخاصة الأدوات المالية، ويتميز السوق النشط كذلك بحرية دخول وخروج المشتريين والبائعين، كذلك توفر المعلومات الكافية عن البنود التي يتم المتاجرة فيها بالسوق، أما السوق غير النشط فهو السوق الذي لا تتوافر فيه هذه الشروط.

11.5 الأطراف ذات العلاقة: تعبر الأطراف ذات العلاقة عن الجهات التي يمكن أن تكون لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالمنشأة، ويجب الإفصاح عن هذه الأطراف وطبيعة العلاقة معها.

12.5 العمليات الوهمية: وهي العمليات المالية التي تتحدد على غرارها قيم محاسبية معينة، ولكن لا تعتبر هذه العمليات عمليات تبادلية حقيقية.

13.5 الاجتهادات الشخصية: وتتعدد الاجتهادات الشخصية التي يتم ممارستها، فمن اختيار البديل المناسب للسياسة المحاسبية، إلى التقدير وتأثره بالتفاؤل والتشاؤم، وتم إقرار استخدام الاجتهادات الشخصية من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB في الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي، وكان قيد استخدام هذه الاجتهادات هو الوصول إلى موثوقية المعلومات، بحيث أجاز المجلس الخروج عن تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRSs إذا أدى تطبيقها إلى الوصول إلى معلومات مضللة، وأجاز حينذاك استخدام الاجتهادات الشخصية.

6) الخاتمة:

توصل الباحثين من خلال هذه الورقة إلى أهمية الدور الذي تلعبه المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في ضبط تصرفات المحاسبين والإدارة ويمكن توضيح النتائج والتوصيات فيما يلي:

1.6 النتائج:

من خلال ما سبق يمكن إدراج النتائج التالية:

- أن هناك جهود حثيثة لمجلس معايير المحاسبة الدولية في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال التركيز على قضايا الإفصاح والإبلاغ الماليين اللذين يعتبران محور هذه الجهود، والتوسع فيهما لزال أي تضليل أو تشويه في القوائم المالية.
- أهمية الإنسان في عملية الإبداع المحاسبي، وأنه من يقوم بممارسة الإبداع المحاسبي أو الاحتيال المحاسبي.
- ضرورة التكامل في الأدوار المتعلقة بالمعايير الدولية لاعتداد التقارير المالية والتدقيق الداخلي وكافة الجهات المعنية بإعداد القوائم المالية وخاصة الإدارة لم الصفات لمنع أي تلاعب في القوائم المالية وللحرص على الوصول إلى المعلومات الموثوقة التي تتمتع بكافة الصفات النوعية للمعلومات المالية كما تضمنها الإطار المفاهيمي للقوائم المالية الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي IASB.

2.6 التوصيات:

من خلال هذه الدراسة يمكن إدراج بعض التوصيات من بينها:

- وجوب توفر المعرفة الكاملة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مما يكفل ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- التركيز على محور الإبداع المحاسبي وهو الإنسان، ووضع نظام سلوك قوي ورداع لضبط التصرفات غير المسؤولة.
- الاهتمام باختيار وتأهيل المدققين الداخليين وبذل العناية المهنية اللازمة للحيلولة دون ممارسة المحاسبة الإبداعية الاحتيالية.
- ضرورة تكامل أدوار كل من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والتدقيق الداخلي وكافة المعنيين بإعداد القوائم المالية في التأكد من جواز الممارسات المحاسبية للمحاسبة الإبداعية.

7) قائمة المصادر والمراجع:

- أحمد زغدار، محمد سفير، خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، مجلة الباحث، العدد 07، 2009.
- أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية والشركات متعددة الجنسيات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص: 37.
- الحالي وليد ناجي، المحاسبة المتوسطة مشاكل القياس والإفصاح المحاسبي، دار حنين، عمان، 1996.
- حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
- خالد جمال الجعارات، المحاسبة الإبداعية بين الموثوقية والتلاعب، الملتقى العلمي الدولي حول التوجهات الحديثة للسياسات المالية للمؤسسة جامعة محمد بوضياف – المسيلة – الجمهورية الجزائرية خلال الفترة ما بين 14-15/11/2016.
- خالد جمال جعارات، مختصر المعايير المحاسبية الدولية 2015، مطبوعة جامعية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2015.

- رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة 01، عمان، 2003، ص: 190.
- زوينة بن فرج، الاتجاهات العالمية في الإفصاح بالبنوك التجارية، الملتقى الوطني الأول مستجدات الألفية الثالثة: المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، جامعة باجي مختار، عنابة، 21-22 نوفمبر 2007م.
- صلاح الدين حسن، "تحليل وإدارة وحوكمة المخاطر المصرفية الإلكترونية"، الطبعة الأولى، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2010، ص: 25.
- طارق عبد العال حماد، المحاسبة الابتكارية دوافعها وأساليبها وآثارها، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2011.
- عادل رزق، "الحوكمة والإصلاح المالي والإداري مع عرض للتجربة المصرية"، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2009م.
- عبد المنعم عوض الله، محمد عبد العزيز حجازي، محمود عباس حمدي، تحليل ونقد القوائم المالية، دار الكتب المصرية، مصر، 1993.
- عمورة جمال، شريفي أحمد، دور وأهمية الإبداع المحاسبي والمالي في عملية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية والمالية، الملتقى الدولي: الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، دراسة وتحليل تجارب وطنية ودولية المنعقد بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، يومي: 18-19 ماي 2011.
- محمد أبو نصار، تبني معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي بين النظرية والتطبيق، الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة، جامعة سعد دحلب، البليدة، 13-14 ديسمبر، 2011.
- محمد سمير الصبان، دراسات في الأصول المالية: أصول القياس وأساليب الاتصال المحاسبي، الدار الجامعية، بيروت، 1996.
- وليد ناجي الحياي، مذكرات التحليل المالي في المنشأة التجارية، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمارك، 2007م.

- Kieso, D. E, Weygandt, J.J. and Warfield, T.D, Intermediate Accounting, 12th ed,2005, pp:180-184.
- Kieso, D. E, Weygandt, J.J. and Warfield, T.D. Intermediate, Accounting. 12th ed,2005, p:33.
- Kieso, D. E., Weygandt, J.J, Intermediate Accounting, 9th ed,1998, p:32.
- Naser, K. and M. Pendlebury: ‘**A Note on the use of Creative Accounting**’, British Accounting Review 24,1992.