



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة ابن خلدون – تيارت-

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

القسم: علوم التسيير

المعايير المحاسبية الدولية كآلية للحد من المحاسبة الإبداعية
(دراسة استطلاعية)

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

تحت إشراف الدكتور:

روتال عبد القادر

من إعداد الطالبتين:

○ زيتوني كريمة

○ ربحي فاطمة الزهراء

السنة الجامعية: 2022/2021م



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة ابن خلدون - تيارت-

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

القسم: علوم التسيير

المعايير المحاسبية الدولية كآلية للحد من المحاسبة الإبداعية (دراسة استطلاعية)

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

تحت إشراف الدكتور:

روتال عبد القادر

من إعداد الطالبين:

○ زيتوني كريمة

○ ربيجي فاطمة الزهراء

لجنة المناقشة:

الصفة	الرتبة العلمية	الإسم واللقب
رئيسا	أستاذ محاضر - أ-	بلكرشة راجح
مشرفا ومقررا	أستاذ محاضر - أ-	روتال عبد القادر
عضوا مناقشا	أستاذ محاضر - أ-	حسين يحيي
عضوا مناقشا	أستاذ محاضر - ب-	شيللاوي ابراهيم

السنة الجامعية: 2022/2021م



عن أبي هريرة رضي الله عنه، عن النبي عليه الصلاة والسلام قال:

"إذا مات الإنسان انقطع عنه عمله إلا من ثلاث: صدقة جارية، أو علم ينتفع به، أو ولد صالح يدعو

له".

رواه مسلم.

الإهداء

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ والصلاة والسلام على سيدنا مُحَمَّد الأمين أما بعد:
إلى المصباح الذي لا يبخل امدادي بالنور، إلى الذي عملي بسلوكه خصالا اعتر بها في
حياتي، إلى من كلت أنامله ليقدم لنا لحظة سعادة إلى من أحمل بإسمه بكل افتخار،
أرجو من الله أن يمد في عمره لترى ثمارا قد حان قطافها بعد طول انتظار إلى القلب
الكبير "والدي العزيز"

إلى من أرضعتني الحب والحنان، إلى ملاكي في الحياة، إلى بسمه الحياة، إلى القلب
الناصح بالبياض إلى أعلى الحبايب "والدتي العزيزة"
إلى توأم روحي وسندي بعد أبي "علي" و"مُحَمَّد"، إلى أختاي رفيقتا دربي في الحياة
"نهاد" و "سعيدة"

إلى من بوجودها اكتسب قوة ومحبة، إلى من أرى التفاؤل بعينها "خالتي نجاة".
إلى كل من جمعني بهم المحبة والصدقة والوفاء.
إلى هؤلاء أهدي عملي

- زيتوني كريمة -

الإهداء

إلى من قال فيهم الله عز وجل: "ولا تقل لهما أف ولا تنهرهما وقل لهما قولا كريما"

إلى من كان رضاها منيرا لدربي ومصدر سعادتي "أمي الحبيبة"

إلى من أحمل اسمه يافتخار، إلى قدوتي "أبي الغالي"

إلى مصدر عزتي وقرّة عيني "إخوتي وأخواتي"

إلى كل الأصدقاء والأحباب

إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة جمدي.

- ربحي فاطمة الزهراء -

شكر وعرهان

الحمد لله والشكر عدد ما كان، وما يكون، وعدد الحركة والسكون والصلاة
والسلام على النبي الكريم

فبعد الحمد والشكر لله لتوفيقه لنا في إتمام هذا البحث، نتقدم بجزيل الشكر
وعظيم الإمتنان، ووافر التقدير والإحترام إلى الأستاذ الدكتور الفاضل

"عبد القادر روتال" لقبوله الإشراف على هذا البحث ولما قدمه لنا من نصائح
قيمة وتوجيهات صائبة، وهذا في جميع مراحل بحثنا هذا ومهما قلنا فلن نوفيه حقه
من الشكر والثناء، فنسأل الله أن يجزيه عنا خير الجزاء وأن يديم عليه نعمة
الصحة والعافية.

كما نتقدم بالشكر المسبق لأعضاء لجنة المناقشة الموقرة على قبولهم مناقشة هذه
الرسالة، وعلى جهوداتهم وتصحيحاتهم للأخطاء والنقائص في سبيل تحصيل أكبر
إستفادة من الدراسة.

كما لا يفوتنا أن نشكر كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد سواء بالقليل أو
بالكثير.

فهرس الجداول

فهرس الجداول

فهرس الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
64	دور المعايير المحاسبية الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	1
69	توزيع أفراد العينة حسب متغير السن	2
70	توزيع أفراد العينة حسب التخصص	3
71	توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية	4
72	إعتماد معايير المحاسبة نظرا للتغير الإقتصادي	5
72	مساهمة معايير المحاسبة الدولية في الحد من التلاعب في حقوق الملكية	6
73	مساهمة معايير المحاسبة الدولية في الحد من التلاعب في المصاريف	7
74	مساهمة معايير المحاسبة الدولية في الحد من أساليب التلاعب في قائمة التدفقات النقدية	8
74	مساهمة معايير المحاسبة الدولية في الحد من التلاعب في بنود التثبيتات المادية	9
76	آليات الحد من المحاسبة الإبداعية	10

فهرس الأشكال

فهرس الأشكال

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
33	المهكل التنظيمي لمجلس معايير المحاسبة	1
69	التمثيل الدائري يمثل متغير السن بالنسبة لأفراد العينة	2
70	التمثيل الدائري يوضح متغير التخصص بالنسبة لأفراد العينة	3
71	التمثيل الدائري يوضح متغير الخبرة المهنية	4

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

I	الإهداء
II	الإهداء
III	شكر وعرهان
V	فهرس الجداول
VII	فهرس الأشكال
أ	مقدمة
9	الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية
9	تمهيد
10	المبحث الأول: ماهية المحاسبة الدولية
10	المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الدولية
11	المطلب الثاني: أسباب ظهور المحاسبة الدولية
17	المطلب الثالث: أهداف المحاسبة الدولية
19	المبحث الثاني: عموميات أساسية حول المعايير المحاسبية الدولية
19	المطلب الأول: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية
22	المطلب الثاني: دوافع إصدار معايير المحاسبة الدولية وأهميتها
25	المطلب الثالث: خصائص المعايير المحاسبية الدولية وأهدافها
28	المبحث الثالث: الإطار المؤسسي للمعايير المحاسبية الدولية
28	المطلب الأول: نشأة وتطور لجنة معايير المحاسبة الدولية
32	المطلب الثاني: مجلس معايير المحاسبة الدولية
35	المطلب الثالث: إستراتيجية عمل وإنجازات مجلس معايير المحاسبة الدولية
38	خلاصة الفصل
40	الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية في ظل المعايير المحاسبية الدولية

فهرس المحتويات

40	تمهيد
41	المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية
41	المطلب الأول: مفهوم وخصائص المحاسبة الإبداعية
44	المطلب الثاني: عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية ودوافع ممارستها
48	المطلب الثالث: المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية
50	المبحث الثاني: بعض جوانب المحاسبة الإبداعية
50	المطلب الأول: طرق وأشكال المحاسبة الإبداعية
52	المطلب الثاني: أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على جودة المعلومة المحاسبية
57	المطلب الثالث: نتائج إستخدام المحاسبة الإبداعية في المؤسسة
58	المبحث الثالث: مساهمة المعايير المحاسبية الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
58	المطلب الأول: الإتجاهات والأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية
61	المطلب الثاني: دور مجلس معايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
64	المطلب الثالث: دور المعايير المحاسبية الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
67	خلاصة الفصل
69	الفصل الثالث: الدراسة الميدانية
69	تمهيد
70	المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية
70	المطلب الأول: المنهج المستخدم
70	المطلب الثاني: أدوات جمع المعلومات والوسائل الإحصائية المستخدمة
71	المطلب الثالث: مجتمع الدراسة
72	المبحث الثاني: التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة
72	المطلب الأول: توزيع أفراد العينة حسب السن
73	المطلب الثاني: توزيع أفراد العينة حسب التخصص

فهرس المحتويات

74	المطلب الثالث: توزيع أفراد الهيئة حسب الخبرة المهنية.....
75	المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات
	المطلب الأول: عرض وتحليل إجابات أفراد العينة على فقرات المحور الأول من الإستبيان والمتعلق ب: المعايير
75	المحاسبية الدولية
	المطلب الثاني: عرض وتحليل إجابات أفراد العينة على فقرات المحور الثاني من الإستبيان والمتعلق ب: فعالية
79	المعايير المحاسبية الدولية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية
82	المطلب الثالث: إختبار فرضيات الدراسة.....
84	خلاصة الفصل
86	خاتمة عامة
90	قائمة المصادر والمراجع
	الملخص:.....

مقدمة

شهدت العقود الأخيرة تطوراً اقتصادياً هائلاً أدى لإنتشار الشركات متعددة الجنسيات وامتداد نشاطها ليعطي العديد من الدول، حيث أصبحت تتحكم في الفواصل الإستراتيجية للإقتصاد العالمي، كما أصبح للأسواق المالية أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسات التي تبحث عن مصادر تمويل مما أدى إلى توسع حجم التعاملات فيها، بحيث تخطت المجالين المحلي والإقليمي إلى المجال الدولي.

لقد أفرز هذا الوضع صعوبة إنتاج معلومة ملائمة وموثوق بها، للأسواق المالية الدولية، وصعوبة دخول المؤسسات إليها بسبب متطلبات هذه الأخيرة بالتقيد بالقواعد المحاسبية المطبقة في البلد الذي تتبع له، هذه الصعوبات جعلت من المحاسبة في قمة الإهتمام باعتبارها أهم المصادر لتوفير المعلومات المطلوبة، وقد أكدت معظم الدراسات والبحوث في مجال المحاسبة الدولية على وجود إختلافات أساسية بين النظم المحاسبية المطبقة في مختلف دول العالم، حيث أن معظم هذه الإختلافات نتجت من الشعور بالحاجة إلى أنظمة محاسبية محلية تعكس احتياجات تلك الدول من المعلومات، والتي غالباً ما تختلف من دولة لأخرى متأثرة بمجموعة من العوامل البيئية لكل دولة، وعليه بدأ الإهتمام بمراجعة أهداف المحاسبة وإطارها النظري من أجل التصدي للقضايا التي تطرحها الممارسة المحاسبية على المستوى الدولي، وهو ما أصبح يعرف بالمحاسبة الدولية.

ونتج عن الجهود الرامية لوضع أسس وقواعد للمحاسبة الدولية ما يعرف بالمعايير المحاسبية الدولية وهي معايير موحدة تم إعدادها من طرف لجنة المعايير المحاسبية الدولية، والتي حل محلها الآن مجلس المعايير المحاسبية الدولية وهو عبارة عن منظمة خاصة تم اختيارها من طرف الإتحاد الأوروبي لإعداد مرجع محاسبي موحد، وتهدف هذه المعايير لتحقيق التوافق والتجانس بين مختلف الأنظمة المحاسبية الدولية، كما تسمح بإقضاء الحواجز التجارية البينية.

وبهذا فهي تجبر المؤسسات بتحسين وضعها المالي وإخفاء الأداء الفعلي لها خدمتها للأغراض الإدارية الخاصة ويطلق على هذا النوع من التحايل بالمحاسبة الإبداعية، وتتم عملية التلاعب بالأرقام المحاسبية دون تجاوز المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وإنما بإستغلال عنصر المرونة والإختيار في تلك المعايير والمبادئ.

أصبح مفهوم المحاسبة الإبداعية محل تركيز واهتمام من قبل المحاسبين والباحثين في المجال المحاسبي والمالي خلال السنوات الأخيرة خاصة بعد أحداث انهيار شركة انرون (ENRON)، وتحميل شركة آرثر اندرسون كونها الشركة المسؤولة على تدقيق حسابات الشركة مستغلة بعض الخيارات والمعالجات والسياسات المحاسبية التي تتيحها معايير الإبلاغ المالي الدولية، ولهذا تعددت الجهود من أجل الحد من الآثار السلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية، وفي هذا السياق وفي إطار جهود التوحيد والتوافق المحاسبي الدولي قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإجراء تعديلات على معايير المحاسبة الدولية التي يصدرها وتغييرها لتصبح المعايير الدولية لإعداد

مقدمة

التقارير المالية من أجل تدارك نقاط ضعف المعايير القديمة والتي ساعدت على ظهور ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الإشكالية:

يعتبر مصطلح المحاسبة الإبداعية قديم جديد فهو مصطلح قديم بالنظر إلى وجوده منذ وقت بعيد ضمن المحاسبة الإنجلوسكسونية ويعتبر مصطلحا جديدا بالنظر إلى التطورات الحاصلة في المجال المحاسبي خاصة في سنوات السبعينات التي أدت إلى بروز المعايير المحاسبية الدولية التي تعتبر إبداعا محاسبيا تطو ونما عبر الزمن، مما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

ما دور المعايير المحاسبية الدولية في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية؟

الأسئلة الفرعية:

من خلال الإشكالية الرئيسية يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هو الإطار التصوري لمعايير المحاسبة الدولية؟
- ما المقصود بالمحاسبة الإبداعية، وما مدى تأثيرها على صحة القوائم المالية؟
- كيف تساهم المعايير المحاسبية الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

الفرضيات:

من خلال الإشكالية السابقة يمكن الخروج بالفرضية الرئيسية التالية:

تعتبر معايير المحاسبة الدولية أهم الوسائل الناجعة للحد من الآثار السلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية.

ومحاولة منا الإجابة على الاسئلة الفرعية السابقة سننطلق من الفرضيات الفرعية التالية:

- تعتبر معايير المحاسبة الدولية بيان لتحقيق التوافق والتنسيق فيما بين السياسات والمعالجات المحاسبية لمختلف المعاملات والأحداث المالية للمؤسسة.
- المحاسبة الإبداعية هي ممارسات غير أخلاقية، وفيها يقوم المحاسب بإختيار الطرق والأساليب المتاحة للغش والتلاعب في القوائم المالية، مما ينجر عنه معلومات محاسبية ومالية غير صحيحة.
- تؤثر المحاسبة الإبداعية سلبا على صحة ومصداقية القوائم المالية.
- تساهم المعايير المحاسبية الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

أسباب إختيار موضوع الدراسة:

● أسباب ذاتية:

- موضوع " المعايير المحاسبية الدولية كآلية للحد من المحاسبة الإبداعية" من المواضيع التي تندرج ضمن تخصصنا الذي يتمثل في "محاسبة وجباية معمقة".
- الرغبة الشخصية في توفير المادة العلمية للطلبة والباحثين حول موضوع المعايير المحاسبية الدولية.

● أسباب موضوعية:

- حداثة موضوع الدراسة.
- الأهمية التي تحظى بها كل من المحاسبة الإبداعية والمعايير المحاسبية الدولية.
- زيادة الإهتمام بالمعايير المحاسبية الدولية من قبل المؤسسات الجزائرية خاصة بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي.
- نقص الدراسات المقدمة حول هذا الموضوع رغم أهميته.

أهمية وأهداف الدراسة:

■ أهمية الدراسة:

تكمن أهمية هذه الدراسة في الدور الذي تلعبه المعايير المحاسبية الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث تلقى هذه المعايير المحاسبية الدولية والتي أعيد تسميتها حاليا بمعايير الإبلاغ المالي الدولية لإعداد التقارير المالية قبولا عالميا، ولهذا تسعى العديد من المؤسسات إلى تطبيق هذه المعايير نظرا لأهميتها ومزاياها، فتبني وتطبيق هذه المعايير يساعد على ضمان مصداقية وملائمة المعلومات المحاسبية من خلال تحقيق شكل موحد للقوائم المالية تتصف بصفة القبول العام الدولي.

■ أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز الإبداع في مجال المحاسبة من خلال ما تصدره لجنة معايير المحاسبة الدولية سواء كانت معايير المحاسبة الدولية أو معايير التقارير المالية الدولية التي تشكل في مجملها إبداعا محاسبيا وتطور في مجال المحاسبة الإنجلوساكسونية التي تطبق بكل من الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا والدول الغربية التابعة لها.

صعوبات الدراسة:

إن الصعوبات التي تلقيناها أثناء إنجاز هذه الدراسة لا تختلف في جوهرها عن تلك المؤلفوة عند جل الباحثين ويمكن تلخيصها فيما يلي:

- قلة الدراسات السابقة حول الموضوع.
- سرية وعدم إعطاء معلومات كافية عن الموضوع من طرف المؤسسة.

منهج الدراسة والأدوات المستخدمة:

■ منهج الدراسة:

لتحقيق أهداف البحث والإجابة على الإشكالية وإثبات صحة الفرضيات وتحليلها إعتدنا في دراستنا على: **المنهج الوصفي والتحليلي**: إختارنا إتباع المنهج الوصفي عند استعراضنا الجانب النظري لكل من المعايير المحاسبية الدولية والمحاسبة الإبداعية، أما المنهج التحليلي فهو خاص بالجانب الميداني للدراسة.

■ الأدوات المستخدمة:

سعى منا لإثراء هذه الدراسة اعتمدنا على البحث المكتبي، استخدمنا مجموعة من الكتب باللغتين العربية والفرنسية، وكذا مجموعة من البحوث العلمية والمجلات وبعض الملتقيات، أما فيما يخص الجانب التطبيقي فقمنا بتوظيف ما أتيتح لنا من وثائق ومعلومات متعلقة بالمؤسسة وبالقدر الذي نحتاجه في موضوعنا، إضافة إلى المعطيات التي تم افتراضها.

حدود الدراسة:

الحدود المكانية: شملت هذه الدراسة على عينة من المهنيين في ولاية تيارت.

الحدود الزمانية: تمت هذه الدراسة خلال الفترة الزمنية من شهر فيفري إلى غاية شهر ماي للسنة الجامعية 2022/2021م.

الحدود البشرية: تركزت دراستنا على آراء وإجابات عينة من المهنيين المتمثلين في المحاسبين المعتمدين.

الدراسات السابقة:

● أمينة فداوي، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية – دراسة عينة من شركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF 250، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، 2013-2014.

هدفت الدراسة إلى إختبار مدى جودة ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، والتعرف على الدور الذي يلعبه كل من الإفصاح والرقابة، كركائز حوكمة الشركات في شركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBS250 خلال الفترة 2007-2009م.

توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج نذكر منها:

- 1- تعتبر المحاسبة الإبداعية شكلا من أشكال التلاعب المحاسبي الذي يمارس دون خرق القوانين والمعايير المحاسبية، بحيث يقوم المحاسب بإستخدام معرفته بالقواعد والقوانين والمبادئ والمعايير المحاسبية والثغرات التي تحتويها في التلاعب بالأرقام المسجلة.
- 2- يمكن لإدارة المخاطر كركيزة من ركائز حوكمة الشركات أن تضع إستراتيجية للحد من خطر المحاسبة الإبداعية سعيا منها لتفادي وقوع الشركة في الأزمات.

3- يعتبر الإفصاح على البيانات المالية مطلباً جوهرياً وسلاحاً فعالاً للتصدي لمحاولات تضليل البيانات المالية عن طريق المحاسبة الإبداعية.

4- تعتبر الرقابة من أهم ركائز حوكمة الشركات التي تتفاعل مع ركيزتي إدارة المخاطر والإفصاح لتحقيق مساءلة الإدارة وحماية حقوق الملاك، وأصحاب المصالح في الشركة.

• آيت مُجَّد مراد، ضرورة تكيف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي خلال الفترة 2010-2013، أطروحة دكتوراه في العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2013-2014.

هدفت هذه الدراسة تسليط الضوء على دوافع الإصلاح المحاسبي في الجزائر ومدى تأييد ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر بتطبيق النظام المحاسبي المالي، وخلصت هذه الدراسة إلى أن دوافع الإصلاح المحاسبي كانت نتيجة التحولات الإقتصادية الهامة التي فرضتها ضغوط داخلية وخارجية، وأن قرار عملية الإصلاح المحاسبي كان قراراً صائباً، وعليه أوصى بضرورة الإسراع في توفير كل الظروف اللازمة أجل التطبيق الفعال لهذا النظام وتحقيق أهدافه، فالإصلاح المحاسبي مرتبط بباقي عمليات الإصلاح الأخرى (الإصلاح الإقتصادي والمالي، إصلاح مناهج التعليم... إلخ).

• مميزات الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

تناولت هذه الدراسة بعض الجوانب التي تناولتها الدراسات السابقة، إلى أن أهم ما يميزها عن الدراسات السابقة، هو أنها سلطت الضوء على مجموعة من عينة عشوائية من الممارسين لمهنة المحاسبة في الجزائر (خبراء، محاسبين، محافظي الحسابات، محاسبين معتمدين ومحاسبو المؤسسات..). بينما الدراسات السابقة ركزت على دراسة حالة الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي على مستوى مؤسسة واحدة.

هيكل الدراسة:

إنطلاقاً من طبيعة الموضوع والأهداف المنوطة به وللإجابة عن الإشكالية المطروحة في البحث تم تقسيمه إلى ثلاثة فصول فصلين نظري وفصل ميداني بالإضافة إلى المقدمة والخاتمة، بالإعتماد على الطريقة المنهجية في ترتيبهم من أجل الربط بين عناصر البحث ومراعاة تسلسل وترتيب الأفكار.

❖ الفصل الأول: خصص هذا الفصل لدراسة الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية وذلك من خلال

تقسيمه إلى ثلاث مباحث، المبحث الأول تم التطرق فيه إلى ماهية المحاسبة الدولية، أما المبحث الثاني تناولنا عموميات أساسية حول المعايير المحاسبية الدولية، والمبحث الأخير تطرقنا فيه إلى الإطار المؤسسي للمعايير المحاسبية الدولية.

❖ **الفصل الثاني:** تناولنا فيه المحاسبة الإبداعية في ظل المعايير المحاسبية الدولية من خلال تقسيمه إلى ثلاث مباحث، خصص المبحث الأول إلى تقديم ماهية المحاسبة الإبداعية، أما في المبحث الثاني فخصص لبعض جوانب المحاسبة الإبداعية، أما آخر مبحث فتطرقنا فيه إلى مساهمة المعايير المحاسبية الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

❖ **الفصل الثالث:** تم القيام بدراسة ميدانية من خلال استبيان موجه لعينة من المحاسبين، حيث تم تسليط الضوء في المبحث الأول على منهجية الدراسة، أما المبحث الثاني فتطرقنا إلى التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة، بينما المبحث الثالث تحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات. وستنتهي الدراسة بخاتمة عامة تضم أهم النتائج التي توصلنا إليها من خلال هذا الموضوع مع تقديم بعض التوصيات.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية
الدولية

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية

تمهيد

لم يكن تطور المحاسبة نتيجة لنظرية علمية محددة، ولكن نتيجة تفاعلات مستمرة بين النظرية والممارسات التطبيقية والعديد من التأثيرات البيئية التي وجهت هذا التفاعل، ذلك ما أدى إلى خلق مرجعية محاسبية يتم الإسترشاد بها لمواجهة متطلبات الممارسة وتوفير الحلول المناسبة التي قد تواجهها، وتتمثل هذه المرجعية في المعايير المحاسبية التي تعمل كمرشد أساسي في مجال التقييم، العرض، والإفصاح، من أجل الإرتقاء بمستوى الممارسات وتوجيهها لخدمة الأهداف المسطرة ضمن إطار متكامل من الأهداف والمفاهيم والمبادئ.

إلا أن ظهور الأزمة المالية العالمية الحالية بات يحدث تغيرات لا يستهان بها على شتى مجالات الحياة وعلى مستوى عالمي منقطع النظير، إذ تعالت بعض الآراء والتصريحات متهمة معايير المحاسبة بأنها تعد من أسباب نشوء هذه الأزمة العالمية داعية إلى وقف تطبيقها.

وسنحاول من خلال هذا الفصل التطرق إلى المباحث التالية:

- المبحث الأول: ماهية المحاسبة الدولية؛
- المبحث الثاني: عموميات أساسية حول المعايير المحاسبية الدولية؛
- المبحث الثالث: الإطار المؤسسي للمعايير المحاسبية الدولية.

المبحث الأول: ماهية المحاسبة الدولية

إن ظهور الشركات المتعددة الجنسيات والعبارة للقارات وتكاثرها وانتشارها عبر أنحاء العالم، زاد من حجم الإستثمارات الأجنبية بين الدول، فظهر على إثرها مصطلحات جديدة استجابة إلى هذه المرحلة من عمر التجارة الدولية من بينها المحاسبة الدولية.

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الدولية

هناك تعريف عديدة للمحاسبة الدولية راجع إلى تعدد مجالاتها وعدم تجانسها، فمنهم من يعرفها من خلال تطورها التاريخي، ومنهم من يعرفها من خلال مشاكل فروع الشركات الأجنبية التي تعاني منها، ومنهم من يعرفها من خلال الفروقات التطبيقية لها بين الدول.

فمثلا عرفها يوالز wovles على أنها: "أحد فروع المحاسبة التي تهتم بالأساليب والمشاكل المحاسبية للمعاملات المالية للشركات المتعددة الجنسيات، أما جونينغ JENNING فعرفها بأنها تمثل: "مجموعة من المعايير المحاسبية الموحدة والمقبولة دوليا، والتي تحكم الممارسات العملية للمهنة، بينما مولر MULLer فعرفها بأنها: "تلك المحاسبة التي تهتم بتداخل العلاقات المحاسبية بين الدول".¹

وعرف Iqbal المحاسبة الدولية على أنها:

- المحاسبة على المعاملات والصفقات الدولية؛
- إجراء مقارنات للمبادئ المحاسبية في البلدان المختلفة؛
- عمل التوافق بين المعايير المحاسبية المختلفة عبر دول العالم؛
- توفير معلومات المحاسبية لأغراض الرقابة على الأعمال والتجارة العالمية.²

من خلال هذه التعاريف يمكن الخروج بتعريف أكثر شمولاً للمحاسبة الدولية على أنها: "مجموعة المعايير المحاسبية المقبولة، والتي تستعمل على نطاق دولي ولا سيما من طرف الشركات المتعددة الجنسيات والعبارة للقارات، وهذا ما يتيح المجال واسعا للمحاسبة لإعتبار أنها اليوم أصبحت دولية بعدما كانت محلية، ويعطيها الصبغة العالمية، حيث أطلق عليها مصطلح "عملة المحاسبة".³

¹ هشام سفيان صلواتشي، يوسف بودة، آفاق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر في ظل التوافق المحاسبي المالي الدولي، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، العدد الثاني، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، 2011، ص 25.

² أمين السيد أحمد لظفي، المحاسبة الدولية والشركات متعددة الجنسيات، الدار الجامعية، الإسكندرية، د.ط، 2003، ص 11.

³ هشام سفيان صلواتشي، يوسف بودة، مرجع سابق، ص 25.

المطلب الثاني: أسباب ظهور المحاسبة الدولية

إن التغيرات التي ميزت بيئة الأعمال الدولية التي اتجهت نحو العولمة خلال العقود الأخيرة قد أظهرت الاختلافات في الممارسات المحاسبية بين الدول، مما أدى إلى ظهور مواضيع ومشاكل محاسبية جديدة استدعت توسيع نطاق المحاسبة من أجل التصدي لها، وعليه يمكن تقسيم عوامل ظهور المحاسبة الدولية إلى: عوامل بيئية وعوامل متعلقة باختلاف الممارسات المحاسبية بين الدول.¹

1- العوامل البيئية:

باعتبارها من العلوم الاجتماعية ترتبط المحاسبة بالبيئة المحيطة بها حيث إن تطور هذه البيئة يؤدي إلى تطور المحاسبة، ومن بين العوامل البيئية التي ساهمت في ظهور المحاسبة الدولية يمكن ذكر:

1.1- الأعمال الدولية:

يشير مصطلح الأعمال الدولية إلى كافة النشاطات التي تؤدي لتدفق السلع والخدمات ورأس المال من دولة إلى أخرى، حيث تضم كل الأعمال التي تقوم بها مؤسسة ما داخل دولتين مستقلتين أو الأعمال بين هاتين الدولتين،² إن الاختلاف بين الأعمال الدولية والأعمال المحلية يتمثل في البيئة الخارجية لكل منهما، بحيث إذا تجاوزت الأعمال الحدود القومية تغيرت البيئة بكافة عواملها السياسية والقانونية والإقتصادية، مما يفرض استجابات تنظيمية وسلوكية تؤدي إلى إعطاء هذه الأعمال صفة الأعمال الدولية.

ويمكن تحديد عدة أسباب لإزدياد حجم الأعمال الدولية خلال العقود الأخيرة منها تعافي قوى الإقتصاد في منتصف الثمانينات، معدلات النمو المتحققة في الدول النامية، تحسن الأداء الإقتصادي في بعض الدول النامية، ظهور بعض المنظمات الدولية كالمنظمة العالمية للتجارة، زيادة عدد الدول المتقدمة المستثمرة في الخارج، زيادة عدد الاندماجات الإقتصادية، تطور وسائل النقل (الناقلات الضخمة البرية والبحرية والجوية وظهر الوسائط الإلكترونية...).

لقد أدت هذه الخصائص الجديدة للإقتصاد العالمي لظهور مشاكل محاسبية جديدة كترجمة العملات الأجنبية وعمليات الصرف الأجنبي وبالتالي كان لزاماً على المحاسبة الدولية التصدي لها ومحاولة معالجتها.³

¹ بولجنيب عادل، دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومة المالية -دراسة حالة مؤسسة ALEMO الخروب ولاية قسنطينة، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، 2013-2014، ص 7.

² بورويسة سعاد، أثر تطبيق المعايير المحاسبية في المؤسسة الإقتصادية (دراسة حالة عينة من المؤسسات الإقتصادية بولاية قسنطينة)، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، 2009-2010، ص 41.

³ أمين السيد أحمد لظفي، المحاسبة الدولية والشركات متعددة الجنسيات، مرجع سبق ذكره، ص 15.

1.2- الشركات متعددة الجنسيات:

تعرف الشركة متعددة الجنسيات على أنها "مجموعة من الشركات الوليدة أو التابعة التي يزاول كل منها نشاطا إنتاجيا في دولة مختلفة، وتتمتع كل منها بجنسية مختلفة، وتخضع لسيطرة شركة واحد وهي الشركة الأم، وهي التي تقوم بإدارة الشركات التابعة كلها في إطار إستراتيجية عالمية موحدة".¹

ويمكن القول أن انتشار الشركات متعددة الجنسيات يعود بالدرجة الأولى إلى الإستفادة من المزايا التي تتيحها عملية التوطن في أماكن عديدة والتي من بينها:

- القرب من مصادر التمويل بهدف التحكم في المواد الأولية والطاقوية خاصة بعد الأزمات النفطية التي عرفها العالم نهاية القرن الماضي؛
- القرب من أسواق تصريف المنتجات والبلدان التي تتميز بإنخفاض تكاليف عوامل الإنتاج وضعف القيود الإجتماعية؛
- تخفيض تكلفة الإنتاج نتيجة انخفاض تكاليف النقل والرسوم الجمركية؛
- الهروب من المقاييس التقنية المتشددة في الدول المتطورة كمقاييس حماية البيئة والمستهلك؛
- رغبة المؤسسة في زيادة حصتها السوقية والحيلولة دون استيلاء المنافس على الأسواق الأجنبية ومصادر المواد الخام؛
- الوصول إلى مصادر التمويل من الأسواق المالية الدولية، خاصة في ظل محدودية فرص الحصول عليها من الأسواق المحلية.²

لا شك أن ظهور الشركات متعددة الجنسيات قد صاحبه بروز مشكلات جديدة من أبرزها توسع قاعدة مستخدمي القوائم المالية وعدم تجانسهم، إدارة مخاطر الصرف الأجنبي، إعداد القوائم المالية الموحدة، والمحاسبة على التضخم، كل هذه المشاكل جعلت المحاسبة الدولية محل اهتمام سواء من قبل الممارسين أو الباحثين لذلك يمكن القول أن ظهور الشركات متعددة الجنسيات يعتبر سببا مباشرا لظهور المحاسبة الدولية.³

¹ أحمد عبد العزيز، جاسم زكرياء، فراس عبد الجليل الطحان، الشركات متعددة الجنسيات وأثرها على الدول النامية، مجلة الإقتصاد والإدارة، مجلة ثلاثية، العدد 85، جامعة المستنصرية، الثلاثي الرابع، 2010، ص 118.

² مدني بلغيث، التوافق المحاسبي الدولي (المفهوم، المبررات والأهداف)، مجلة الباحث، العدد 4، جامعة ورقلة، 2006، ص 119.

³ محمد مبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، ط 1، 2005، ص 28.

1.3- الأسواق المالية العالمية:

لقد أدى التوجه السريع نحو عملة الأسواق المالية، والتي تشمل سوق العملات وأسواق الأسهم والسندات والقروض والأوراق المالية الأخرى، إلى ثورة مالية هائلة في عالم الأعمال، حيث أصبح حجم هذه الأسواق وتأثيرها وما بها من علاقات وقوى فاعلة وأدوات مالية جديدة مختلفة تماما عما كانت عليه في منتصف القرن العشرين.

وقد كان لتحرر القطاع المالي من القيود التي تعيق انسياب الأموال بين الدول وتحسن الأداء المالي نتيجة تطور الهندسة المالية والإستخدام الموسع للإبتكارات المالية، مثل الأدوات المالية المستقة، وكذا ثورة الإتصال والتكنولوجيا الرقمية بالغ الأثر في تعزيز هذا التوجه، وبما أن إحدى الوظائف المهمة للمعلومات المالية هي المساعدة على التخصيص الأمثل لرأس المال فإن نمو أسواق رأس المال العالمية قد أعطى أهمية كبيرة لموضوع المحاسبة الدولية.¹

1.4- النظام النقدي الدولي:

يعرف النظام النقدي الدولي على أنه عبارة عن مجموعة الميكانيزمات والتطبيقات العملية الخاصة بمختلف الهيئات المالية التي تمكن من تحويل العملة بإعتبارها وسيلة صرف لدولة ما مقابل عملة دولة أخرى، مما يسمح بالقيام بالمبادلات التجارية للسلع والخدمات بين الدول، وقد أدى النظام النقدي الدولي إلى بروز العديد من المشاكل التي أوكل حلها للمحاسبة الدولية لعل من أبرزها تذبذب أسعار صرف العملات المختلفة.²

1.5- ثورة تكنولوجيا المعلومات:

لم يؤدي التطور التكنولوجي إلى تغيير الطريقة التي تعمل بها منظمات الأعمال فحسب بل أدى أيضا إلى تغيير أنواع الأعمال التي تقوم بها، كما لعب هذا التطور دورا بالغ الأهمية في تسهيل عملية الإتصال مما سهل اندماج وتكامل الأسواق المالية عن طريق التغلب على الحواجز المكانية والزمانية، وهذا ما أدى إلى سهولة تدفق رؤوس الأموال بينها، كما أثر بشكل كبير على استراتيجيات الإتصال المالي التي تتبعها المؤسسات.³

¹ أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة (منظور التوافق المحاسبي الدولي)، الدار الجامعية، الإسكندرية، د.ط، 2005، ص 376.

² بولجنيب عادل، دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومة المالية -دراسة حالة مؤسسة ALEMO الخروب ولاية قسنطينة، مرجع سبق ذكره، ص 9.

³ نفس المرجع، ص 9.

1.6- البحث العلمي:

لقد شهدت العقود الأخيرة غزارة في الأدبيات التي اهتمت بمواضيع المحاسبة الدولية وقد علق MuLLer على ذلك بقوله أن المحاسبة الدولية انتقلت من مرحلة الطفولة إلى مرحلة الشباب، وقد ساهم ذلك في إثراء هذا الموضوع وإبراز أهميته وإيجاد حلول للعديد من المشاكل التي تطرحها ممارسة المحاسبة على المستوى الدولي.¹

1.7- مؤسسات المحاسبة الدولية:

لقد كانت مؤسسات المحاسبة الدولية أول طرف تأثر بالمشاكل التي تطرحها الممارسة المحاسبية على المستوى الدولي، بحيث حتم عليها اختلاف الأنظمة المحاسبية بين الدول أن تتمتع بإدراك ومعرفة واسعة وفهم عالي لهذه الأنظمة على مستوى كل دولة، وهذا ما خلق لها أعباء إضافية خاصة من ناحية تكوين موظفيها، لذا كان من الطبيعي أن تكون هذه المؤسسات أول من يتحرك في اتجاه حلول لهذه المشاكل ولفت النظر لموضوع المحاسبة الدولية.²

2- الإختلافات في الممارسات المحاسبية بين الدول

إن المحاسبة هي نتاج تفاعلات معقدة للعوامل الإقتصادية والتاريخية والإجتماعية والتنظيمية والتي تعكس الإحتياجات الوطنية المنتظر من المحاسبة الإجابة عنها، إن اختلاف هذه العوامل بين الدول قد أدى إلى اختلاف طرق وأساليب المعالجة المحاسبية وأهداف القوائم المالية من دولة أخرى، ومع تطور وتسارع حركة التجارة الدولية وازدهارها وتطور الأسواق المالية في ظل الإفتتاح الذي عرفه العالم ظهرت الحاجة وتطور الأسواق المالية في ظل الإفتتاح الذي عرفه العالم ظهرت الحاجة لتقليل هذه الإختلافات ومحاولة التقريب بين الأنظمة المحاسبية المختلفة ومن بين العوامل المفسرة لهذا الإختلاف يمكن ذكر ما يلي:

2.1- البيئة الإقتصادية:

تلعب المتغيرات الأساسية للبيئة الإقتصادية كطبيعة النظام الإقتصادي ودرجة التدخل الحكومي ومستويات الدخل ومعدلات النمو والتضخم والنفقات ومستوى الصادرات دورا رئيسيا في تحديد النظام المحاسبي وضبط الممارسات المحاسبية، وقد كان لهذه المتغيرات أثر كبير في اختلاف الأنظمة المحاسبية بين الدول، فإذا كانت التنمية الإقتصادية لبلد ما متدنية فإن ذلك سينعكس على محدودية الأنشطة الصناعية والتجارية وبالتالي فسيكون النظام المحاسبي بسيطا، وكلما زاد حجم العمليات التجارية وتعقدت العلاقات الإقتصادية أدى ذلك إلى ضرورة تطوير اساليب محاسبية جديدة، مما يجعل المحاسبة أكثر تقدما.³

¹ بولجنيب عادل، المرجع السابق، ص 9.

² نفس المرجع، ص 10.

³ عادل عاشور، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية (دراسة حالة مجمع الرياض سظيف)، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، 2006-2005، ص 9.

2.2- النظم القانونية والجبائية:

إن المفاهيم المحاسبية مرتبطة بالنظم القانونية والضريبية فقوانين الشركات لها تأثير كبير على أساليب تطبيق قواعد ومبادئ المحاسبة، ونظرا للإختلاف هذه القوانين بين الدول فإن ذلك سيؤدي إلى اختلاف الأنظمة المحاسبية أيضا.

أما الإختلاف المحاسبي من المنظور الجبائي فيعود أساسا لإتباع مدرستين مختلفتين في هذا المجال، فحسابات الربح في دول المنظومة الإنجلوسكسونية مستقلة تماما عن الحسابات الإجتماعية، وعلى العكس من ذلك فإن حساب الربح الخاضع بهذه القواعد والتي لا تستبعد من هذا الربح إلا الأعباء المسجلة محاسبيا.¹

2.3- طرق تمويل المؤسسة:

يتمثل عنصر الإختلاف من هذا المنظور في طبيعة الأطراف التي تكون محل الإهتمام من أجل توجيه التقارير والإفصاحات المحاسبية، وهنا أيضا يظهر الفرق واضحا بين النموذج الفرنكوفوني والإنجلوسكسوني، ففي المنظومة الإنجلوسكسونية تعد الأسواق المالية المصدر الأساسي الذي تعتمد عليه المؤسسة لتوفير احتياجاتها التمويلية، هذا التوجه نحو الأسواق المالية يؤثر بشكل أساسي على أهداف المحاسبة التي تهتم في هذا النموذج بتلبية احتياجات المستثمرين بإعتبارهم أهم الأطراف الفاعلة في هذه الأسواق.²

أما في الدول الفرانكفونية فإن المؤسسات تفضل البنوك للحصول على احتياجاتها التمويلية على حساب الأسواق المالية، لذلك فإن المعلومات المالية سيتم توجيهها بشكل أساسي للمقرضين دون أن يتم الإفصاح عنها علنا للجمهور على نطاق واسع، والمحاسبة في هذا النموذج تقوم على مبدأ الحذر وتهتم بحماية مصالح المقرضين حتى لو كان ذلك على حساب إعطاء الصورة الصادقة على وضعية المؤسسة وأدائها.³

2.4- النظام السياسي:

يوثر النظام السياسي السائد على المفاهيم المحاسبية، وفلسفة وأهداف النظام السياسي في أي بلد تحدد سياساته الإقتصادية وبالتالي أنظمتها المحاسبية، كما تؤثر بعض المتغيرات السياسية كالإستقرار السياسي ودرجة البيروقراطية ودرجة الفساد السياسي على الأنظمة والممارسات المحاسبية.⁴

¹ بولجنيب عادل، دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومة المالية -دراسة حالة مؤسسة ALEMO الخروب ولاية قسنطينة، مرجع سبق ذكره، ص ص 10-11.

² مدني بلغيث، التوافق المحاسبي الدولي (المفهوم، المبررات والأهداف)، مرجع سبق ذكره، ص 116.

³ نفس المرجع، ص 116.

⁴ أمين السيد أحمد لطفى، المحاسبة الدولية والشركات متعددة الجنسيات، مرجع سبق ذكره، ص ص 251-254.

2.5- عوامل قيمية وثقافية:

تؤثر بعض العوامل المرتبطة بثقافة وقيم المجتمع على الممارسة المحاسبية، مما يؤدي إلى اختلاف الأنظمة المحاسبية بين الدول، ومن أهم هذه العوامل:

- مستوى التعليم والتكوين المحاسبي؛
- مستوى ومكانة البحث العلمي التطبيقي؛
- المستوى الثقافي للمجتمع والنظرة التي يبديها اتجاه الأنشطة الإقتصادية ومهنة المحاسبة والمراجعة؛
- القيم الدينية.¹

¹ بولجنيب عادل، دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومة المالية -دراسة حالة مؤسسة ALEMO الخروب ولاية قسنطينة، مرجع سبق ذكره، ص 10.

المطلب الثالث: أهداف المحاسبة الدولية

إن خصوصية البيئة التي أصبحت تعمل فيها المحاسبة والتي تتميز بعدم تجانس فئات مستعملي القوائم المالية واختلاف لغاتهم وثقافتهم وعملاهم حتم عليها التطور من أجل الإستمرار في أداء دورها في توفير المعلومات اللازمة لإتخاذ القرار، وعليه فقد عرفت المحاسبة أهدافا جديدة تتمثل في تقديم المعلومات الملائمة والقابلة للفهم والتحقق والمقارنة على المستوى الدولي إلى المستخدمين من مختلف أنحاء العالم لمساعدتهم على إتخاذ القرارات، وهذا ما تسعى المحاسبة الدولية لتجسيده من خلال تحقيق عدة أهداف عامة وخاصة.¹

1- الأهداف العامة:

- تسعى المحاسبة الدولية لتحقيق عدة أهداف على المستوى الدولي منها:²
- تقليل درجة الاختلاف في الأسس والقواعد والممارسات المحاسبية بين الدول بهدف خدمة المستثمر وتسهيل عملية المقارنة؛
 - إيجاد إطار نظري وعملي يحكم الممارسات والتقارير المحاسبية على المستوى الدولي؛
 - معالجة المشاكل الناتجة عن الأعمال الدولية خاصة ما تعلق بمشاكل القياس وإعداد التقارير المالية والإفصاح؛
 - توفير معلومات ملائمة وذات مصداقية على المستوى الدولي وتسهيل قراءة القوائم المالية من طرف المستثمرين بغض النظر عن جنسياتهم؛
 - سهولة إجراء التحاليل المالية وتقييم الأداء للشركات متعددة الجنسيات، مما يسهل عملية المفاضلة بين الفرص الإستثمارية.

¹ سعود جايد العامري، المحاسبة الدولية: منهج علمي للمشاكل المحاسبية وحلولها، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2010، ص 21.

² بولجنيب عادل، دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومة المالية -دراسة حالة مؤسسة ALEMO الخروب ولاية قسنطينة، مرجع سبق ذكره، ص 13.

2- الأهداف الخاصة:

- بالإضافة للأهداف العامة تسعى المحاسبة الدولية لتحقيق عدة أهداف على المستوى المحلي والخاص منها:
- دراسة الأنظمة المحاسبية في الدول المختلفة للتعرف على تأثيرها على اقتصاديات المؤسسات والدول وأسباب فشلها أو نجاحها ومن ثم التوصل إلى النظم الأكثر ملاءمة لإحتياجاتها؛
 - التوصل إلى أسس وقواعد محاسبية دولية يمكن الإستعانة بها لتطوير الأنظمة المحاسبية المحلية؛
 - تعريف المحاسبين والمهتمين بأسباب تطبيق النظم المحاسبية المختلفة في الدول المختلفة؛
 - تسهيل عمل مؤسسات المراجعة الدولية وبالتالي زيادة الثقة في القوائم المالية على المستوى الدولي؛
 - دراسة الأنظمة المحاسبية المحلية وإظهار نقاط تشابهها واختلافها وأسباب ذلك الإختلاف.¹

¹ بولجنيب عادل، المرجع السابق، ص 13.

المبحث الثاني: عموميات أساسية حول المعايير المحاسبية الدولية

الواقع أن التفكير في وضع محاسبة دولية بمكوناتها من المعايير المحاسبية الدولية، يأتي من حاجة التطبيق العملي المستند على الأمانة والموضوعية والدقة في عرض المعلومات المحاسبية، على أسس موحدة على مستوى الدولة أو العالم.

فقد ركزنا من خلال هذا المبحث على المفاهيم الأساسية المتعلقة بالمعايير المحاسبية الدولية (مفهومها، دوافع إصدارها وأهميتها، خصائصها وأهدافها).

المطلب الأول: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية

قبل التطرق لمفهوم معايير المحاسبة الدولية نرى من الضرورة الوقوف أولاً عند مفهوم المعيار المحاسبي بشكل عام.

أولاً: مفهوم المعيار المحاسبي

فالملاحظ على هذا المفهوم أنه يتكون من مصطلحين اثنين:

❖ **الأول:** يتمثل في "المعيار" وهي كلمة ذات أصل لاتينية (norma) يقصد بها القاعدة، أي أن

المعيار يعتبر كقاعدة متفق عليها بين الجميع ومقياس لوصولهم إلى معرفة شيء ما وتحديد ميزاته بدقة.¹

ويستعمل مصطلح "معيار" بشكل عام للدلالة على قاعدة أو نموذج كما يمكن استعماله بشكل خاص لمفهوم فلسفي في ميادين محددة كالصناعة، الزراعة أو مجالات معرفية كالرياضيات، علم الاجتماع وعلم النفس، لذلك فإن التحديد الصحيح لمصطلح "معيار" مرتبط بشكل وثيق بمجال اهتمام المعايير ذاتها والمواضيع التي تعالجها.²

❖ **الثاني:** يتمثل في "المحاسبة" والتي تم التطرق إليها سابقاً، وقد خلصنا إلى أن المحاسبة تمثل مختلف

الأساليب المستعملة في تحديد، قياس وتوصيل المعلومات عن الوحدات الاقتصادية إلى العديد من متخذي القرارات لأغراض ترشيد وتوزيع الموارد الاقتصادية.³

مما سبق، يمكن أن نعتبر بأن المعيار المحاسبي هو المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي "محتوى الميزانية" للمؤسسة ونتائج أعمالها وايصال المعل ومات إلى المستفيدين منها،

¹ P.Anzo, G.Heem, La normalisation Comptable internationale : ses acteurs, sa légitimité, ses enjeux, la juste valeur et la gestion d'actif, Revue d'économie financière N° 73, P33.

² آيت مُجد مراد، ضرورة تكييف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي خلال الفترة 2010-2013، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2013-2014، ص 122.

³ نفس المرجع، ص 122.

وبهذا المفهوم فالمعيار المحاسبي يتحدد بعنصر أو نوع معين من أنواع عناصر القوائم المالية أو من خلال العمليات والأحداث.¹

من هذا المنطلق ومما سبق يمكننا القول بأن المعيار المحاسبي هو "قاعدة أو مجموعة من القواعد تصف الطريقة التي يتم بها إعداد الحسابات وعرضها".²

ثانياً: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية

1- التعريف الأول: تُعرف معايير المحاسبة الدولية بأنها نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة، فهي أحكام خاصة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو بنوع معين من أنواع العمليات أو الأحداث أو الظروف التي تؤثر على المؤسسة، كما أن المعايير ليست لمجرد الاسترشاد فحسب، وإنما هي تعبير عن موقف مهني رسمي فيما يتعلق بكيفية تطبيق مبدأ محاسبي معين، لذلك يجب أن تأتي ترجمة صادقة للمبادئ المحاسبية وبعد دراسة متأنية لأفضل الممارسات العملية المتاحة في المكان والزمان.³

2- التعريف الثاني: تُعرف أيضاً معايير المحاسبة الدولية بأنها معايير محاسبية صادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية تهدف إلى توفير معايير محاسبية على المستوى العالمي ذات جودة عالية وقابلة للفهم، كما تعرف بأنها قواعد عامة من نتائج لجنة معينة متخصصة تحدد السياسات والمعالجات المحاسبية لمختلف المعاملات والأحداث المالية للمؤسسة بهدف توفير معلومات تتسم بالموضوعية، وهي أيضاً مجموعة القواعد والأسس التي يتوجب على المؤسسات اتباعها في القياس والمحاسبة والافصاح لعناصر القوائم المالية.⁴

3- التعريف الثالث: إن المعايير المحاسبية تمثل مجموعة من القواعد توضع من طرف مجموعة المهنيين والأكاديميين الأكفاء الذين ينتمون لبلد معين بناءً على خبرتهم واحتياجات بيئتهم، وبما أن هذه الخبرة وهذه الاحتياجات تختلف من دولة لأخرى يمكن القول أن المعايير المحاسبية تحظى بالقبول في دولة أو مجموعة دول دون أخرى، في هذا الصدد يرى Horngren بأن وضع المعايير هو نتاج عملية

¹ حكمت أحمد الراوي، المحاسبة الدولية، النظرية والتطبيق للمعايير الدولية، عمان، دار حنين، الكويت، د.ط، 1995، ص ص 45-46.

² رضا جاوحدو، المعايير المحاسبية الدولية : IAS/IFRS المفهوم، التداعيات، الإجراءات، مداخل، اليوم الدراسي حول: المعايير المحاسبية والأنظمة المحاسبية المقارنة، جامعة باجي مختار، عنابة، 2005، ص 05.

³ عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، ذات السلاسل للنشر، الكويت، 1990، ص 112.

⁴ مصطفى حميدان حسن، مدى إلتزام مؤسسة المدى الصناعية الإدارية بتطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، أطروحة دكتوراه، عمان، الأردن، 2010، ص 15.

سياسية أكثر منها فنية لأن وضع المعايير قرار اجتماعي والمعايير تضع قيوداً على سلوك الناس، ويجب أن تقبل من الأطراف المتأثرة بها.¹

وعليه فإن المعايير المحاسبية هي قواعد محاسبية يتم الإتفاق عليها من قبل المحاسبين في مجتمع معين كمرشد أساسي لتحقيق التجانس في قياس العمليات والأحداث التي تؤثر على القوائم المالية، كما أنها تتأثر بالعوامل البيئية السائدة في كل دولة لذلك فهي تتميز بالمرونة وقابلية التعديل والتغيير استناداً إلى التغيير في هذه العوامل.²

¹ عبد الناصر نور، طلال الحجراوي، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الأردنية، متطلبات التوافق والتطبيق، جامعة الإسراء، عمان، 2003، ص 4.

² بولجنيب عادل، دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومة المالية -دراسة حالة مؤسسة ALEMO الخروب ولاية قسنطينة، مرجع سبق ذكره، ص 36.

المطلب الثاني: دوافع إصدار معايير المحاسبة الدولية وأهميتها

من دون شك أن في إعداد معايير المحاسبة الدولية منافع متعددة، لذا سنحاول من خلال هذا المطلب التطرق لدوافع إصدارها وأهميتها.

أولاً: دوافع إصدار معايير المحاسبة الدولية

إن معايير المحاسبة الدولية تحوز على قبول معظم الهيئات المحاسبية المتواجدة في العالم، وبالتالي فهي أصبحت مرجعا يسترشد به كل المهنيين من مختلف الدول سواء كانت متقدمة أو نامية، ومنه فإن إصدار المعايير المحاسبية الدولية وتبينها من قبل الدول ارتبط بالعديد من الدوافع نذكر أبرزها فيما يلي:¹

- التباين القائم في الممارسات المحاسبية بين مختلف الدول، هو في حد ذاته دافعا كافيا للبحث عن معايير محاسبية دولية جديدة وتوحيدها على مختلف الاقتصاديات، لذلك فعملية التطبيق بين تلك الممارسات سوف تتم من خلال توحيد أسس القياس وقواعد العرض والإفصاح للقوائم المالية؛
- ظهور مشاكل محاسبية دولية بسبب تضخم حجم التجارة الدولية والاستثمار الدولي، وبسبب تزايد انتشار الشركات متعددة الجنسيات قد ساهمت هي الأخرى في معايير محاسبية متعامل بها عبر مختلف الدول؛
- الاهتمام المتزايد من قبل العديد من المنظمات المحاسبية بعملية تحقيق أكبر قدر ممكن من التجانس والتوافق في الطرق والأساليب والإجراءات المحاسبية بين مختلف الدول؛
- ارتفاع عدد الشركات متعددة الجنسيات المطبقة لمعايير المحاسبة الدولية عند إعدادها للتقارير المالية بدلا من الاستمرار في اعتماد معايير المحاسبة المحلية؛
- تطور أسواق رؤوس الأموال واستمرار اندماج المؤسسات خاصة الأوروبية منها، هي عوامل أثرت بشكل كبير على تنظيم المؤسسات، حيث تطلب كبر حجم المؤسسات واحتياجات تمويل ضخمة، الأمر الذي يتطلب منها نشر المعلومات المحاسبية والقوائم المالية للكشف عن وضعيتها المالية، ولهذا فهي بحاجة إلى تبني معايير محاسبية تلقى القبول العام من قبل جميع الأطراف في الأسواق المالية؛
- تركيز جهود الباحثين في المجال المحاسبي في التوصل إلى مجموعة من المعايير المحاسبية ذات الطابع الدولي وتحكم الممارسات المحاسبية على مستوى العالم، خاصة بعد أن تزايدت الرغبة لدى المستثمرين

¹ آيت مُجَّد مراد، ضرورة تكييف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي خلال الفترة 2010-2013، مرجع سبق ذكره، ص 126-127.

والشركات الدولية والتكتلات الاقتصادية في تطوير النظم المحاسبية حتى تصبح بمقدرتها مواكبة التغيرات والمتطلبات الدولية الحديثة.

ثانياً: أهمية المعايير المحاسبية الدولية

تكمن أهمية المعايير المحاسبية في الدور الذي تلعبه في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي في سبيل الحصول على كشوفات مالية تتضمن معلومات محاسبية تتصف بالثبات والموثوقية وتساعد في اتخاذ قرارات رشيدة من قبل المستخدمين فهي ضرورية للأسباب الآتية:¹

- 1- **المقارنة:** تتطلب عملية اتخاذ القرارات المقارنة بين مجموعة من البدائل، وهذه العملية تتطلب كشوفات معدة وفق أسس موحدة، وبما أن هدف المحاسبة هو توفير معلومات مفيدة لصنع القرارات، لذا فإن المعايير المحاسبية تسهل عملية المقارنة عن طريق توحيد الأسس التي تعد بموجبها تلك الكشوفات.
- 2- **تكلفة معالجة المعلومات المحاسبية:** إن توحيد الأسس لإعداد الكشوفات هو ضروري لمتخذي القرارات، فإذا كانت الكشوفات المحاسبية معدة وفق أسس مختلفة ومتعددة، عندئذ يحتاج متخذ القرار لطريقة معينة لتوحيد أسس إعدادها، وهذا من شأنه أن يكلف متخذ القرار كلفة إضافية لمعالجة هذه الكشوفات التي من الممكن الإستغناء عنها إذا كانت الأسس موحدة عن طريق المعايير المحاسبية.
- 3- **القدرة على فهم المعلومات:** معظم مستخدمي الكشوفات المالية لديهم قدرة محددة في فهم المعلومات المحاسبية، فإذا تم إعداد هذه الكشوفات وفق أسس غير موحدة، يكون من الصعب على مستخدميها الإستفادة منها بشكل فعال في إجراء المقارنات بين الوحدات أو بين الفترات المالية للوحدة نفسها.
- 4- **الدعم المنطقي:** إن المعايير المحاسبية مدعومة منطقياً وتشير إلى نقاط إلتقاء المحاسبين، لأنه لا بد من وجود نوع من الإلتقاء بينهم في العمل، فالمعايير المحاسبية هي بمثابة نقطة الإلتقاء حتى وإن كانوا يعملون في وحدات إقتصادية مختلفة وبلدان مختلفة.
- 5- **انسيابية الإستثمار بين البلدان:** للمعايير المحاسبية أهمية كبيرة في جذب الإستثمارات، فالمستثمر أمواله في مشروع معين لا بد أن يقوم بإجراء المقارنات بين المشاريع التي من الممكن الإستثمار فيها في مختلف البلدان، وإنما يسهل عمل المقارنة هو إتباع طرائق محاسبية موحدة عند إعداد الكشوفات المالية، وهذا ما توفره المعايير المحاسبية الموحدة.

¹ شالور وسام، المعالجة المحاسبية للأدوات المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2010-2011، ص ص 49-50.

يعتبر وجود المعايير المحاسبية ضروري من حيث توحيد حسابات الفروع وجعل القرارات المتخذة في الشركات المتعددة الجنسيات أكثر دقة تساعد على مقارنة التقارير المالية المختلفة، كما توفر المعايير إمكانية لتسجيل الشركات في الأسواق المالية الخارجية دون الحاجة إلى إعداد كشوفات مالية وفق أسس محاسبية متعددة وإنما يتم إستخدام أسس موحدة.¹

¹ شالور وسام، المرجع السابق، ص 50.

المطلب الثالث: خصائص المعايير المحاسبية الدولية وأهدافها

سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى خصائص هذه المعايير وكذا الأهداف المترتبة من اعتمادها وتطبيقها.

أولاً: خصائص المعايير المحاسبية الدولية

تتوافر المعايير المحاسبية الدولية على جملة من الخصائص والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:¹

1- الإتساق المنطقي الداخلي والخارجي:

يفترض أن تكون المعايير المحاسبية متسقة منطقياً من الناحية الداخلية والخارجية مع عناصر البناء الفكري من أهداف ومفاهيم وفروض ومبادئ.

2- خاصية الملاءمة:

باعتبار أن المعايير تعد من أهم أدوات التطبيق العلمي، لذا يجب مراعاة كافة الظروف البيئية المحيطة عند إعدادها، كما يجب مراعاة الإعتبارات الاقتصادية خاصة والسياسية والاجتماعية والثقافية، بحيث تكون ملائمة لواقع التطبيق العملي وهذا يتطلب التوافق بين متطلبات الفكر ومقتضيات التطبيق.

3- المرونة:

نظراً لتغير الظروف البيئية من وقت لآخر ومن مكان لآخر وعدم إستقرارها، فالمعايير المحاسبية الدولية يجب أن تكون مرنة تتوافق والظروف المحيطة بها، لأنه من المتوقع أن لا يكون للمعايير المحاسبية صفة الثبات بحيث أن عملية إعدادها تعد عملية مستمرة وقابلة للتجديد والإضافة.

4- الواقعية:

يجب أن تكون المعايير المحاسبية الدولية نابعة من الواقع وتتلاءم مع البيئة المحيطة، وتكون متلائمة مع الأعراف المحاسبية السائدة في تلك الفترة وليست معدة على اعتبارات وأعراف محاسبية لوقت مضى.

5- المفهومية:

يجب أن تكون المعايير المحاسبية مفهومة من قبل المستخدمين ويتم ذلك عن طريق أخذ رأي الجهات المستفيدة عند إعدادها.

¹ عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، مرجع سبق ذكره، ص 109.

6- الحيادية:

يجب أن لا يتم التحيز اتجاه بلوغ هدف محدد مقدما لمصلحة طرف معين بل تكون موجهة لصالح كل الفئات المهتمة بها.

7- الإنسجام مع أهداف المحاسبة المالية:

بحيث يتم صياغتها في ضوء أهداف المحاسبة المالية حتى تتمكن من توفير معلومات مفيدة لمتخذي القرارات "أي بمعنى قدرة المعايير على إحداث تغيير في اتجاه القرار".¹

ثانياً: أهداف المعايير المحاسبية الدولية

تعسى المعايير المحاسبية الدولية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف نوجزها في الآتي:²

- توفير مرجعية محاسبية يستند إليها المحاسبون عند أداء مهامهم بما يحقق حداً أدنى من التوحيد في مجالات التطبيق العملي، بغية زيادة إمكانية الاعتماد على الأرقام المحاسبية في عقد المقارنات الزمانية والمكانية، وبالتالي زيادة فعالية التقارير المالية في تقييم واتخاذ القرارات؛
- تحقيق عرض صادق والحد من لجوء الإدارة، عند اختيار السياسة المحاسبية، إلى بعض الوسائل التي تمارس عن طريقها تأثيراً على كمية ونوعية المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية وذلك خدمة لأغراضها الذاتية؛
- رفع مستوى وجودة التقارير المالية وزيادة الثقة في المعلومات المحاسبية باعتبارها تحدد مدى، كمية ونوعية المعلومات المفصح عنها؛
- تقليص عدم تماثل المعلومات، فعادلة الاستفادة من المعلومات المالية تتطلب أن يكون الإفصاح المحاسبي متوازناً لكافة الأطراف، وبحيث يحول دون الاستفادة البعض دون البعض الآخر، وبالتالي وجود معايير تنظم مهنة المحاسبة سوف يقضي على الطرق غير الرسمية للحصول على المعلومات؛
- تحقيق عدالة في توزيع الثروات وفرص الاستثمار فيما بين الأفراد والقطاعات من خلال عدالة توزيع المعلومات المحاسبية، نتيجة وجود معايير تضبط الممارسة المحاسبية ما يضبط محاولات الإدارة التحكم في كمية المعلومات المفصح عنها في قوائمها المالية باعتبارها منتجة لها؛³

¹ مصطفى عوادي، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على البيئة المحاسبية الجزائرية، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2013-2014، ص 33.

² عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، مرجع سبق ذكره، ص 110-114.

³ أحمد بلقاي، نظرية المحاسبة، ترجمة: رياض العبد الله، دار اليازوري، عمان، الأردن، ج1، 2009، ص 172.

- توفير قواعد بيانات للحكومة بشأن مختلف المتغيرات التي تعتبر جوهرية لإدارة الضرائب وتوجيه المؤسسة وتوجيه وتخطيط الاقتصاد؛
- توفير للمحاسبين القانونيين دليل عمل يمكنهم من تعزيز استقلاليتهم عند تدقيق تقارير المؤسسة وتقديم شهادتهم بصدق هذه التقارير.¹

¹ حكيم بوجطو، أكرم شتيح، معايير المحاسبة الدولية كآلية للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في ظل تكنولوجيا المعلومات، مجلة المحاسبة، التدقيق والمالية، المجلد 01، العدد 00، 2019، ص 4.

المبحث الثالث: الإطار المؤسسي للمعايير المحاسبية الدولية

حتى تكون المحاسبة اللغة الموحدة التي يمكن استخدامها في التخاطب بين متخذي القرارات وغيرهم من الفئات الأخرى ذات العلاقة، ظهرت عدة محاولات والعديد من الجهود تمخض عنها تكوين عدة هيئات ومنظمات دولية وإقليمية للقيام بمهمة التنسيق وتقليل الاختلافات الموجودة بين النظم والتطبيقات المحاسبية والتي تم التطرق إليها باختصار في نهاية الفصل الثاني من هذا البحث.

فمن خلال هذا المبحث سنحاول التركيز أكثر على أهم هيئة ألا وهي لجنة معايير المحاسبة الدولية.

المطلب الأول: نشأة وتطور لجنة معايير المحاسبة الدولية

تعتبر لجنة المعايير المحاسبية الدولية منظمة مستقلة تهدف إلى إعداد معايير، يمكن استخدامها من قبل الشركات والمؤسسات لدى إعداد القوائم المالية في جميع أنحاء العالم، وقد تم تأسيس هذه اللجنة في 29 جوان 1973 إثر اتفاق بين المنظمات المحاسبية القائمة في كل من استراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، هولندا، المملكة المتحدة، أيرلندا والولايات المتحدة الأمريكية.¹ وذلك قصد تحقيق جملة من الأهداف نوردتها فيما يلي:

- 1- إعداد ونشر لأجل الصالح العام، معايير محاسبية ذات نوعية عالية وقابلة للفهم والتطبيق في العالم كله، وتلزم بتوفير في القوائم المالية معلومات ذات نوعية وشفافة وقابلة للمقارنة، من أجل مساعدة المتعاملين في الأسواق المالية في العالم والمستعملين الآخرين في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية؛
- 2- الحث على الإستعمال والتطبيق الدقيقين والصارمين لهذه المعايير.²

وفيما يلي سوف نتطرق إلى التطورات التاريخية للجنة معايير المحاسبة الدولية منذ نشأتها إلى غاية إعادة هيكلتها سنة 2001، وسنقسم هذه الفترة إلى مرحلتين:

¹ حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2000، ص 36.

² Robert Obert, Pratique des normes IAS/IFRS, Dunod, 2002, page 8.

■ المرحلة الأولى [من 1973 إلى 1992]

تميزت هذه الفترة بتغييرات هيكلية واسعة وانضمام العديد من البلدان، مع إعداد مجموعة كبيرة من المعايير المحاسبية:¹

○ في سنة 1974، انضم أعضاء مشاركين إلى عضوية اللجنة يتعلق الأمر ب: بلجيكا، الهند، إسرائيل، نيوزلندا، باكستان، زيمبابوي، وتم إصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم "1" "IAS1" الخاص بالإفصاح عن السياسات المحاسبية؛

○ في سنة 1976 مول محافظو البنوك المركزية للدول العشر الكبرى، مشروع إصدار معيار محاسبي دولي خاص بالقوائم المالية للبنوك، وهو ما يعد نقطة إيجابية في مسار تعميم تطبيق المعايير المحاسبية؛

○ في سنة 1977 تأسس الإتحاد الدولي للمحاسبين وهي هيئة تضم هيئات المحاسبة والمراجعة للدول الأعضاء في اللجنة والهيئات المهنية للدول المختلفة، وأسندت له مهمة إصدار قواعد السلوك المهني، وإصدار معايير المراجعة الدولية ورقابة الجودة، ومناقشة أي تعديل في اللوائح التنظيمية للجنة المعايير الدولية؛

○ انطلاقاً من سنة 1984، بدأت الإهتمامات الدولية لتوحيد وتوفيق المعايير المحاسبية، والبحث عن سبل حماية المستثمر خصوصاً إثر تطور أسواق رؤوس الأموال وظهور منتجات مالية جديدة، وعلى إثر ذلك عقدت عدة مؤتمرات دولية نظمتها كل من منظمة التنمية والتعاون الدولي، الجمعية الدولية للأوراق المالية، وكذا هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية (SEC)، هذه الأخيرة أعدت تصور مشروع قيد الأوراق المالية في الأسواق العالمية وكان ذلك سنة 1985؛

○ أما في سنة 1986، فقد انضم ممثل هيئة المحللين الماليين لعضوية مجلس إدارة اللجنة الدولية؛

○ في سنة 1987 انضمت المنظمة الدولية للبورصات العالمية (IOSCO) إلى المجموعة الاستشارية للجنة الدولية، وهو ما أعطى حافزاً لتطور أعمال هذه الأخيرة وكسب صدى عالمي ونوع من الإستقلالية عن الإتحاد الدولي للمحاسبين؛

○ في سنة 1988، تواصل الدعم الدولي للجنة، بدخول مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) كملاحظ؛

¹ بوراس أحمد، كرماني هدى، أثر المعايير المحاسبية الدولية على الهياكل المؤسسية للمحاسبة وعلى تسيير المؤسسات، الملتقى الأول حول "المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية"، عنابة، 21-22 نوفمبر 2007، ص 10.

- في سنة 1989، حثت جمعية الخبراء الإستشاريين الأوروبية، الدول الأوروبية المشاركة الفعلية في أنشطة اللجنة الدولية، وهو نفس ما نصح به الإتحاد الدولي لمحاسبي المؤسسات العمومية؛
- أما سنة 1990 فقد تميزت بإنضمام الإتحاد الأوروبي إلى اللجنة الإستشارية، وتم تقنين حدود العلاقة بين الإتحاد الدولي للمحاسبين واللجنة؛
- وفي سنة 1991 قدم مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) عرضاً لدعم اللجنة الدولية. ما نلاحظه في المرحلة الأولى من نشاط اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة، أنها حاولت كسب دعم دولي واسع على حساب توحيد المعاملات المحاسبية وبعد أن لقيت إقبالا لا بأس به انتقلت إلى البحث عن قابلية للمقارنة دعمت بدخول هيئات كمجلس المحاسبة الأمريكي، والمنظمة العالمية للبورصات إلى لجائها، وهو إقرار بمدى أهمية ونوعية عمل اللجنة، مما سمح لها بالانتقال إلى مرحلة ثانية هي مرحلة تطوير المعايير المصدرة والتطبيق الوحيد لنشر المعلومة المالية.

✓ المرحلة الثانية [من 1993 إلى 2001]

عملت اللجنة على إقرار المعايير التي تصدرها دولياً، ولقد نجحت في ذلك، إذ أقرت المنظمة الدولية للبورصات العالمية (IOSCO) المعيار المحاسبي الدولي رقم 7 الخاص بقائمة التدفقات النقدية، وتم الإنفاق على إعداد مجموعة معايير عصب المحاسبة وحدد تاريخ الإنهاء من المشروع سنة 1999 ليقدّم التاريخ إلى 1998.

- وفي سنة 1994 أقرت المنظمة 14 معيار من معايير اللجنة الدولية، وفي السنة ذاتها قبلت هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية SEC 3 معايير دولية، كما وافق البنك الدولي على تمويل مشروع لإصدار معيار خاص بالمحاسبة الزراعية، ولم يزل الإهتمام أو بالأحرى الإقتناع الدولي يتواصل لتوحيد المعاملات المحاسبية، فقد طالب الكونغرس الأمريكي ووزراء التجارة لمنظمة التجارة العالمية، وكذا لجنة البورصة الاسترالية سنة 1996 بضرورة العمل على إنجاح الانتهاء من المعايير الدولية، وتقريب المعايير المحلية من الدولية، وقد قامت اللجنة الدولية في نفس السنة بالعمل على إيجاد معيار محاسبي دولي للمخصصات بالتعاون مع مجلس معايير المحاسبة البريطاني، وبدأ العمل على البحث عن معيار دولي للمشتقات المالية يتفق مع طبيعة المنتجات المشتقة في البورصات الأوروبية بطلب من منظمة الإتحاد الأوروبي¹؛

¹ بوراس أحمد، كرماني هدى، المرجع السابق، ص 11.

○ سنة 1998 أصدرت كل من بلجيكا، فرنسا، ألمانيا قوانين تسمح للشركات الكبرى استخدام المعايير الدولية، وعرفت نفس السنة دخول أعضاء جدد للجنة الدولية ليصبح عدد أعضائها حوالي 100 دولة؛

○ وتواصل الدعم الدولي لما تصدره اللجنة من معايير سنة 1999 من طرف وزراء مالية الدول الصناعية السبعة، المنظمة الأوروبية للخبرة الاستشارية، هيئات المراجعة والمحاسبة للدول الأوروبية والآسيوية؛

○ أما سنة 2000 فقد عرفت مصادقة البرلمان الأوروبي على قانون يلزم المؤسسات المدرجة في البورصات الأوروبية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في أجل أقصاه 2005 ، وممدد الأجل إلى 2007 للمؤسسات التي تطرح سندات فقط، وأعلنت " لجنة بازل " دعمها للمعايير الدولية، وفي نفس السنة أبدت منظمة البورصات العالمية قبولها ل 30 معيار، وهو ما يعد تأكيداً قاطعاً على مصداقية معايير (IASC) ودعمًا قويًا للعمل الدولي؛

○ وفي جويلية 2000 أقرت الأمم المتحدة بعد اجتماع لمحاسبي مختلف الدول في سويسرا، أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية هو في صالح كل من البلدان الناشئة ودول العالم الثالث لدعم التنمية الاقتصادية؛

○ وفي 01 أبريل 2001 ، تم اعتماد مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB كبديل للجنة، ومنذ ذلك الوقت أصبحت المعايير المصدرة من طرف المجلس تسمى المعايير الدولية للتقرير المالي IFRS بدل من المعايير المحاسبية الدولية IAS .

لقد تميزت هذه المرحلة بإجماع دولي أكبر، وبإصدار معايير تمس جوانب حساسة نتجت جراء التطورات العالمية كالمشتقات المالية، وعرفت هذه المرحلة أيضا إعادة هيكلة اللجنة لتتحول إلى مجلس معايير المحاسبة الدولي المسؤول الأول عن صناعة المعايير المحاسبية الدولية . حيث تم إصدار أول معيار من النوع IFRS أي المعايير الدولية للتقرير المالي، وذلك في 19 جوان 2003 ليمثل الإطار النظري الجديد للعمل المحاسبي الدولي.¹

¹ بوراس أحمد، كرماني هدى، المرجع السابق، ص 12.

المطلب الثاني: مجلس معايير المحاسبة الدولية

سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى مفهوم مجلس معايير المحاسبة الدولية وهيكله التنظيمي.

أولاً: مفهوم مجلس معايير المحاسبة الدولية

تم إصدار إطار المفاهيم الخاص بإعداد التقارير المالية في سبتمبر 2010 حيث حل محل إطار إعداد وعرض البيانات المالية الذي تم وضعه من قبل الهيئة السابقة للمجلس، ويساعد إطار المفاهيم مجلس المعايير المحاسبة الدولية (IASB) فيما يلي:¹

- تطوير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المستقبلية ومراجعة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية القائمة.
- زيادة التوافق بين الأنظمة والمعايير والإجراءات المحاسبية المتعلقة بإعداد التقارير المالية بتوفير أساس لتخفيض عدد أساليب المعالجات المحاسبية البديلة التي يسمح بها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية؛
- تحضير البيانات المالية لتطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية وفي التعامل مع الموضوعات التي يمكن أن تكون عنوان المعايير أو التفسيرات؛
- مساعدة مدققي الحسابات في تشكيل رأي حول ما إذا كانت التقارير المالية متوافقة مع المعايير المحاسبية الدولية لإعداد التقارير المالية؛
- مستخدمو التقارير المالية في تفسير المعلومات التي تتضمنها البيانات المالية التي أعدت بالاعتماد على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية؛
- تزويد الأشخاص المهتمون بعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية، بمعلومات عن طريقتها في صياغة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛
- مساعدة هيئات وجمعيات ومؤسسات وضع المعايير الوطنية في تطوير المعايير الوطنية.

ويتناول إطار المفاهيم هذا ما يلي:

- هدف التقارير المالية؛
- الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المفيدة؛
- التعريف والاعتراف والقياس للعناصر التي تبني منها التقارير المالية؛

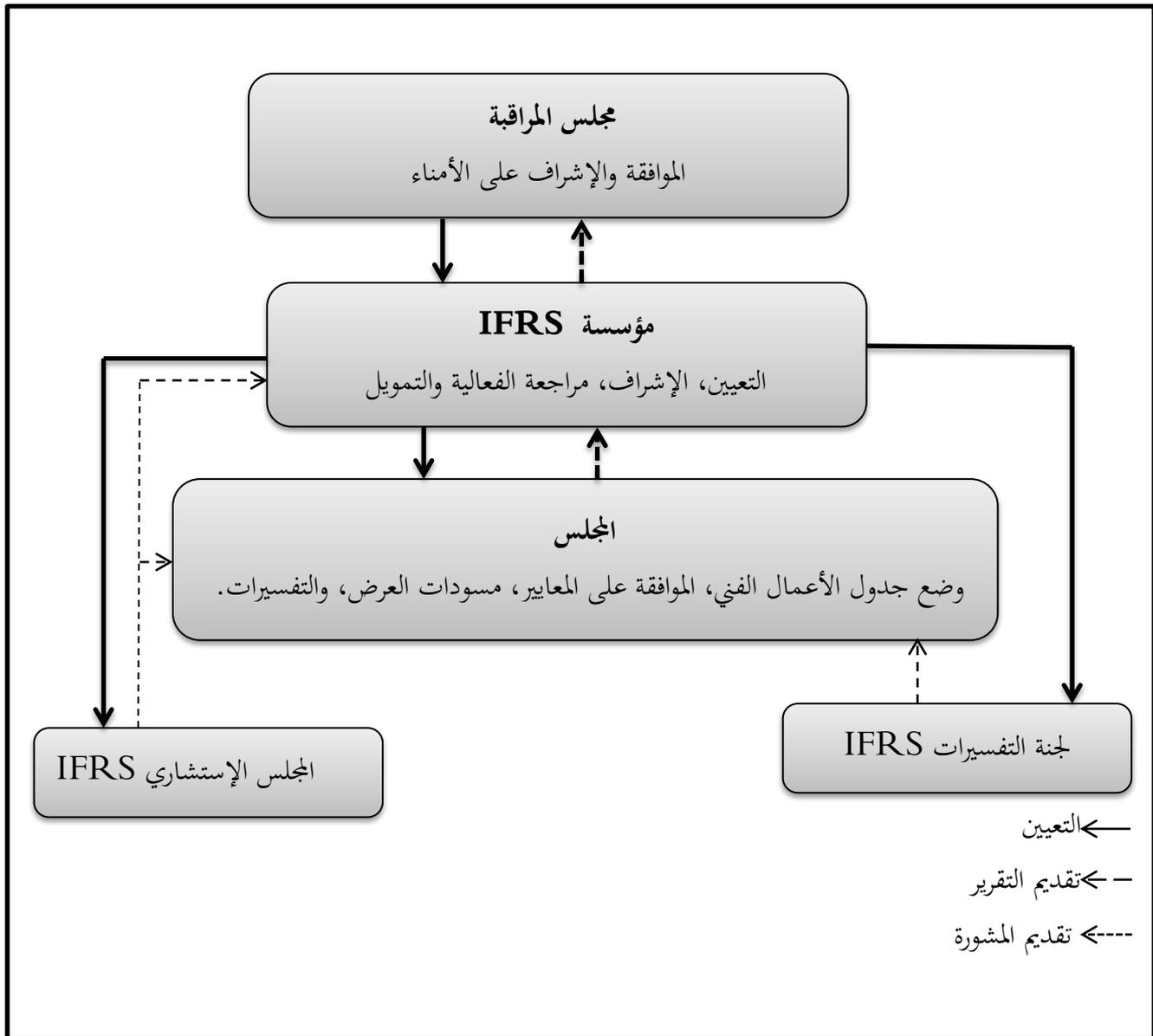
¹ Nandakumar Ankarath et al, Understanding Fundamentals IFRS, John Wiley & Sons, Inc, New Jersey, 2010, pp 4-7.

▪ مفاهيم رأس المال والحفاظة عليه.

ثانيا: الهيكل التنظيمي لمجلس معايير المحاسبة

إن الهيكل التنظيمي لمجلس معايير محاسبة الدولية كما هو موضح في الشكل رقم (01) يتضمن بشكل أساسي مجلس المراقبة، مؤسسة معايير التقارير المالية الدولية، مجلس معايير المحاسبة الدولية، المجلس الاستشاري لمعايير التقارير المالية الدولية، ولجنة تفسير المعايير.

الشكل رقم (01): الهيكل التنظيمي لمجلس معايير المحاسبة¹



¹ Deloitte, IFRSs in your pocket 2012, p: 7 <http://www.iasplus.com>

- لمجلس معايير المحاسبة الدولية عدة أهداف وإنجازات يمكن أن نلخصها فيما يلي:¹
- لديه كل المسؤولية في المسائل التقنية (فيما يخص إعداد ونشر المعايير المحاسبية الدولية وكذا مشاريع المعايير)، بحيث يأخذ بالآراء المختلفة والموافقة النهائية للترجمة المقدمة من الهيئة النقدية الدائمة للترجمة؛
 - تطوير المعايير حتى تكون المعلومات المحتواة في القوائم المالية ذات نوعية عالية من حيث قابلية الفهم وذات مصداقية ودلالة وقابليتها للمقارنة، بحيث تسمح للمستثمرين سواء كانوا محليين أم أجنبان من اتخاذ قراراتهم الإقتصادية؛
 - العمل على تقارب المعايير المحاسبة الوطنية مع التي يصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية.

¹ شناي عبد الكرم، تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008-2009، ص ص 10-11.

المطلب الثالث: إستراتيجية عمل وإنجازات مجلس معايير المحاسبة الدولية

لقد حدد مجلس معايير المحاسبة الدولية مجموعة من الأهداف بإعتماده على إستراتيجية عمل، كما شهد المجلس عدة محطات هامة، فقد خصصنا هذا المطلب للتطرق لهذه النقاط.

أولاً: إستراتيجية عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية

تم تحديد إستراتيجية عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية على النحو التالي:

- دعوة الدول التي لا يوجد بها معايير محاسبية وطنية من قبل، تبني واعتماد المعايير الدولية كمعايير تحكم مهنة المحاسبة فيها؛
- إقناع الدول التي لديها بعض المعايير المحاسبية الوطنية والتي لا تكون متخصصة لمواضيع معينة للتكليف مع معايير المحاسبة الدولية كأساس لمعايير المحاسبة الوطنية؛
- البحث عن إلغاء أي فروق جوهرية عند المقارنة بين معايير المحاسبة الوطنية ومعايير المحاسبة الدولية؛
- عرض منافع التنسيق بين معايير المحاسبة الوطنية ومعايير المحاسبة الدولية والبحث عن إلغاء أي فروق جوهرية.

كما كان المجلس هو المسؤول عن المسائل الفنية، بما في ذلك إعداد ونشر المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، والمسودات والموافقة النهائية على التفسيرات.¹

¹ خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية 2007، مكتبة الجامعة، الشارقة، ط1، 2008، ص 33.

ثانيا: إنجازات مجلس معايير المحاسبة الدولية

سوف نتطرق من خلال هذه النقطة إلى أهم الإنجازات المحققة من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية، أي منذ التنظيم الجديد **ISAB** أي منذ التنظيم الجديد للجنة **IASC** حتى الآن، ويمكن الوقوف عند المحطات التالية:

❖ **جانفي 2001**: يجل مجلس معايير المحاسبة الدولية (**IASB**) محل لجنة معايير المحاسبة الدولية (**IASC**)، وتولي المجلس مسؤولية التوحيد المحاسبي الدولي والمعايير والتفسيرات الصادرة سابقا عن اللجنة.

❖ كما تحافظ المعايير المحاسبية الصادرة لغاية 01 أبريل 2001 على تسمية (**IAS**) أما المعايير الصادرة ابتداء من هذا التاريخ فتسمى بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (**IFRS**).¹

❖ **20 أبريل 2001**: تقرر أن جميع المعايير المحاسبية السابقة الصادرة عن لجنة **IASC** تبقى سارية المفعول إلى حين تعديلها أو إلغائها بشكل نهائي، ونفس القرار بالنسبة لتفسيرات المعايير المحاسبية.

❖ **مارس 2002**: حلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (**IFRIC**) محل اللجنة الدائمة للتفسيرات (**SIC**)، كما فرض الإتحاد الأوروبي في نفس السنة على المؤسسات المدرجة في الإتحاد الأوروبي والتي تنشر حسابات موحدة تطبيق **IAS/IFRS** ابتداء من 01 جانفي 2005.

❖ **2003**: نشر مجلس معايير المحاسبة الدولية مراجعة 13 معيارا، كما قامت اللجنة الأوروبية بنشر لائحة الإتحاد الأوروبي رقم 1725/2003 الذي اعتمد جل المعايير الصادرة **IAS1** إلى **IAS41** بإستثناء **IAS32** و **IAS3**.

❖ **2004**: نشر المجلس المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية **IFRS2** حتى **IFRS6** ونشر تفسيرات **IFRIC1** حتى **IFRIC5**.

❖ **2005**: تم سحب (**IFRIC3**) ونشر التفسيران **IFRIC6** و **IFRIC7**، كما تم كذلك نشر المعيار الدولي، كما قام الإداريون من بتعديلات على الدستور، ودخلت النسخة المنقحة حيز التنفيذ في 01 جويلية 2005.

❖ **2006**: نشر المجلس المعيار الدولي (**IFRS8**) والتفسيرات **IFRIC8** حتى **IFRIC12**، كما شهدت هذه السنة تعديل وتسوية الإتفاق الخاص بالتقارب بين (**FASB**) و (**IASB**) والهادف إلى

¹ آيت مُجَّد مراد، ضرورة تكييف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي خلال الفترة 2010-2013، مرجع سبق ذكره، ص

- وضع معايير محاسبية موحدة ذات جودة عالية، ضف إلى ذلك أن مجلس (IASB) قدم مشروع الكشف الأولي على المعيار الدولي للإبلاغ المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة.
- ❖ **2007**: لقد قام المجلس بنشر التفسيران (IFRIC13) و (IFRIC14) كما قام في 15 فيفري 2007 بنشر مسودة إعلان، تخص المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والتي أصبحت الآن IFRS المؤسسات غير المدرجة في البورصة أو IFRS لمؤسسات القطاع الخاص، وقد قام في ديسمبر من نفس السنة بتعديل الدستور لزيادة عدد أعضاء لجنة (IFRIC) من 12 إلى 14 عضوا.¹
- ❖ **جوان 2008**: انطلقت عملية التعديل الثاني في بنية IASCF والمقرر الإنتهاء منها في سنة 2010، كما تم نشر النسخة المستخدمة من برنامج العمل المشترك بين (IASB) و (FASB)، ومراجعة كل من (IAS27 و IFRS3, IFRS2, IAS32).
- ❖ **09 جويلية 2009**: نشر النسخة النهائية للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS الخاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وفي أعقاب الأزمة المالية والتوصية لمجموعة G20 قام المجلس (IASB) في توطيد المعيار المحاسبي الدولي (IAS39)، هذا التوطيد أدى إلى مراجعة هذا المعيار واستبداله بالمعيار الدولي للإبلاغ المالي (IFRS9) والذي سيدخل حيز التنفيذ ابتداء من 01 جانفي 2013.
- ❖ **جويلية 2010**: تم حل مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IAS Foundation) وتعويضها بمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS Foundation) ويتولى إدارتها وتسييرها 22 أمينا.
- ❖ **سبتمبر 2010**: أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) إطار مفاهيمي يشمل جميع مكونات التقرير المالي، عوض الإطار المفاهيمي السابق والصادر عن لجنة (IASC) والذي كان يركز على عرض وإعداد القوائم المالية.²

¹ آيت مجّد مراد، المرجع السابق، ص ص 152-153.

² نفس المرجع، ص 153.

خلاصة الفصل

توصلنا من خلال هذا الفصل "الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية" إلى ما يلي:

- التطور الذي عرفته المحاسبة من خلال جعلها وسيلة إعلامية على المستوى الدولي يجسد قدرتها على مسايرة التحولات التي عرفتها المعاملات الإقتصادية والمالية في الآونة الأخيرة نتيجة لرفع الحواجز أما حركة الأموال والبضائع وإرتفاع وتيرة الأنشطة الدولية للمؤسسات.
- المعيار المحاسبي هو بيان لتحقيق التوافق والتنسيق فيما بين السياسات والمعالجات المحاسبية لمختلف المعاملات والأحداث المالية للمؤسسة، وهذا يساعد على جعل الكشوفات المالية ذات قابلية على المقارنة والفهم من قبل الأطراف ذات العلاقة.
- تعتبر لجنة المعايير المحاسبية الدولية التي أنشئت سنة 1973 لجنة مهنية متخصصة، تضم في صفوفها مندوبين لهيئات المحاسبة المهنية وخبراء على قدر كبير من الكفاءة المهنية، فقبل تشكيل هذه اللجنة، كان هناك اختلاف بين المعايير من حيث الشكل والمحتوى وهذا في مختلف الدول، لذلك عملت لجنة معايير المحاسبة الدولية أو بالأحرى مجلس معايير المحاسبة الدولية حالياً، على وضع معايير محاسبية تلقى القبول على النطاق العالمي، بغية الوصول إلى التوفيق بقدر الإمكان بين السياسات في المعايير المحاسبية المختلفة التي تحكم الأنظمة الوطنية في كل بلد وبدرجة كبيرة إصدار القوائم المالية.
- يهدف مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى إعداد معايير محاسبية تمتاز بالجودة والشفافية وتشجيع التطبيق السليم لمعايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS).

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية في ظل المعايير
المحاسبية الدولية

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية في ظل المعايير المحاسبية الدولية

تمهيد

تعتبر المعايير المحاسبية الدولية وسيلة ناجعة في كشف العديد من الممارسات الغير القانونية، ويمكن القول أن المحاسبة الإبداعية أحد أهم هذه الممارسات، وقد سميت بهذا الإسم كون الإدارة تلجأ لممارسة أساليب مبتدعة لتحقيق غايات مختلفة.

مما سبق تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث:

- المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية؛
- المبحث الثاني: بعض جوانب المحاسبة الإبداعية؛
- المبحث الثالث: مساهمة المعايير المحاسبية الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية

أخذت المحاسبة الإبداعية اهتمام الباحثين في المجال وذلك لما لها من أثر على قطاع الأعمال، خاصة بعد الانهيارات المتوالية لأكبر المؤسسات الاقتصادية في العالم التي شهدتها القطاع والتي تعود أبرزها الى ممارسات المحاسبة الإبداعية وفقا لما توصلت إليه العديد من الدراسات، حيث تعتبر شكلا من أشكال التلاعب المحاسبي الذي يستخدم في إخفاء الأداء الفعلي للمؤسسة بقصد إعطاء الصورة التي ترغب فيها هذه الأخيرة للأطراف المتعامل معهم أو لأي دافع آخر يخدم مصالحها.

المطلب الأول: مفهوم وخصائص المحاسبة الإبداعية

تعددت تعريفات المحاسبة الإبداعية وسيتم التطرق إلى بعض منها من خلال هذا المطلب بالإضافة إلى أبرز خصائصها.

أولا: مفهوم المحاسبة الإبداعية

تسمى المحاسبة الإبداعية أيضا بإدارة الأرباح، الهندسة المالية، تلطيف الدخل، المحاسبة التجميلية وكل هذه المصطلحات تشير إلى التلاعب في الحسابات، وفيما يلي أهم التعريفات المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية:

1- التعريف الأول: "هي الإجراءات التي تقوم بها في بعض الأحيان إدارات الشركات من أجل تحسين صوري إما في ربحيتها أو في مركزها المالي أو كلاهما معا، وذلك بإستغلال الثغرات الموجودة في أساليب وإختيارات التدقيق الخارجي، أو بالإستفادة من تعدد البدائل المتاحة في تطبيق السياسات المحاسبية التي تجيزها المعايير المحاسبية الدولية أو غيرها مما يعرف بالمبادئ المتعارف عليها، سواء بشأن أساليب القياس أو أساليب الإفصاح المتبعة عند إعداد البيانات المالية المنشورة، مما يؤثر سلبيا على نوعية الأرقام التي تظهرها تلك البيانات سواء بالنسبة للأرباح أو بالنسبة للمركز المالي، ومن ثم على مصداقية النسب المالية".¹

2- التعريف الثاني: عرف Mc Barnet whelance المحاسبة الإبداعية بأنها "هي الإستخدام القانوني للمبادئ والقواعد المحاسبية بطريقة ما لتحريف وتزييف القوائم المحاسبية".²

¹ مُجد مطر، الإتجاهات الحديثة في التحليل المالي والإئتماني، الأساليب والأدوات والإستخدامات العملية، دار وائل للنشر والتوزيع، ط1، عمان الأردن، 2006، ص 101.

² ميساء مُجد سعد أبو تمام، مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدقيق النقدي، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، عمان، الأردن، 2012-2013، ص 19.

3- **التعريف الثالث:** "هي بعض أو كل الخطوات المستخدمة لممارسة لعبة الأرقام المالية متضمنة الإختيار التعسفي لتطبيقات المبادئ المحاسبية، والإحتيال في التقرير المالي وأي خطوات أخرى متخذة في سبيل إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل".¹

4- **التعريف الرابع:** "هي العملية التي يستخدم من خلالها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات المؤسسة".²

من التعاريف السابقة يمكن تلخيص أهم القواسم المشتركة في تلك التعريفات للمحاسبة الإبداعية في النقاط الآتية:³

- ✓ المحاسبة الإبداعية شكل من أشكال التلاعب والإحتيال في مهنة المحاسبة؛
- ✓ ممارسات المحاسبة الإبداعية تعمل على تغيير القيم المحاسبية إلى قيم غير حقيقية؛
- ✓ ممارسات المحاسبة الإبداعية تنحصر في إطار ممارسة الخيار بين المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها؛
- ✓ ممارسي المحاسبة الإبداعية غالبا ما يمتلكون قدرات محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها وتحويلها بالشكل الذي يرغبون فيه؛
- ✓ ممارسات المحاسبة الإبداعية عامة وشائعة؛
- ✓ ممارسات المحاسبة الإبداعية لا يمكن تجنبها بشكل مطلق؛
- ✓ ممارسات المحاسبة الإبداعية استغلالية وغير أخلاقية؛
- ✓ ممارسات المحاسبة الإبداعية ضارة بأطراف داخلية وخارجية.

¹ Mulford, C. E. Comisky, The Financial Numbers Game. John Wiley & Sons Inc, 2002, P 03.

² عياد السعدي، مدى إدراك مراجع الحسابات لأساليب التلاعب في النتائج والمراكز المالية ودوره في منع حدوث الغش المحاسبي حالة شركة إنرون، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الإقتصادية، العدد الثالث، جامعة تيبازة، الجزائر، 2012، ص 230.

³ إبتسام شريط، خلود رزاق ليزة، سارة شريف حضرية، دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 2016-2017، ص 35.

ومنه يمكننا القول إن المحاسبة الإبداعية تدخل ضمن أشكال التلاعب المحاسبي، الذي عرف على أنه "الممارسات غير الأخلاقية في اختيار التقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة التي تتيح فرصة للتلاعب والغش مما ينتج عنه بيانات مالية غير صحيحة ومضللة".¹

ثانياً: خصائص المحاسبة الإبداعية

تتميز المحاسبة الإبداعية بعدة خصائص التي تبين لنا بدورها الخصائص التي يتميز بها المحاسب المبدع والمتمثلة في ما يلي:²

- قدرة المحاسب على التحليل والتجميع؛
- قدرة المحاسب على التحليل والحدس؛
- أن يتمتع المحاسب بالشجاعة والثقة بالنفس؛
- اعتماد المحاسب على التعليمات المبنية على الحقائق العلمية وليس التعليمات المستمدة من المراكز الإدارية؛
- النقد الذاتي فالمحاسب المبدع هو الذي يستطيع تطوير ذاته من حيث النقد والتهديب والتقويم للأفكار والمعلومات ووسائل التحليل التي يستخدمها.

¹ ملاك قرون، أمينة برياري، أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على جودة القوائم المالية - دراسة ميدانية لعينة من المحاسبين المعتمدين، محافظي الحسابات، وخبراء المحاسبة في الجزائر-، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2019-2020، ص 6.

² رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، أطروحة دكتوراه، كلية الإقتصاد وقسم المحاسبة، دمشق، سوريا، 2009-2010، ص 95.

المطلب الثاني: عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية ودوافع ممارستها

يتم تسليط الضوء من خلال هذا المطلب إلى عرض عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية ودوافع ممارستها.

أولاً: عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية

يعتبر تضارب المصالح بين الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالمؤسسة المصدر الرئيسي لظهور المحاسبة الإبداعية فمصلحة المديرين تكمن في تقليل الضرائب والأرباح الموزعة، ومصصلحة حملة الأسهم في تعظيم العائد على استثماراتهم، ومصصلحة الموظفين في زيادة تعويضاتهم الإدارية المختلفة، والمسؤولين في تحصيل ضرائب أكثر، وفيما يأتي نعرض أهم عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية:

1- حرية الاختيار للبدائل المحاسبية:

يؤثر الاختيار بين البدائل المحاسبية الخاصة بالقياس وتقدير النتائج في نوعية المعلومات المحاسبية والاقتصادية التي تحصل عليها الأطراف المختلفة المهتمة بالقوائم المالية ومن ثم التأثير في عملية اتخاذ القرار، كما تسمح القواعد والسياسات المحاسبية للمؤسسة أحياناً أن تختار من بين مختلف الطرق التي تستخدمها في إعداد قوائمها المالية حيث تسمح العديد من المعايير المحاسبية بالاختيار من بين البدائل المحاسبية المختلفة وهذا يترتب عليه اختيار الطرق المحاسبية التي تتلاءم مع أهدافها ورغباتها والتي تحقق أفضل صورة لأداء المؤسسة، مثال ذلك أنه في الكثير من البلدان يسمح للمؤسسات الاقتصادية أن تختار ما بين سياسة إطفاء نفقات البحث والتطوير حال حدوثها، أو رسملتها أو إطفائها على مدى فترة حياة المؤسسة.¹

2- حرية التقديرات المحاسبية:

يعرف التقدير المحاسبي بأنه مبلغ تقريبي لبند في غياب القياس المحاسبي المحكم، يتضمن إعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من تقدير والحكم الشخصي، وهذا ما يتيح للإدارة التلاعب في هذه التقديرات بغرض الوصول إلى الأهداف المحددة مسبقاً.²

3- توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية:

يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ وحدث بعض العمليات الحقيقية إلى تحقيق الإنطباع المرغوب فيه عن الحسابات والقوائم المالية للمؤسسة، فإذا ترك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسباً فقد توجّل تنفيذ هذه العمليات أو تعجل من تنفيذها وذلك لتحقيق أهداف ومكاسب معينة.³

¹ ملاك قرون، أمينة برباري، أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على جودة القوائم المالية - دراسة ميدانية لعينة من المحاسبين المعتمدين، محافظي الحسابات، وخبراء المحاسبة في الجزائر -، مرجع سبق ذكره، ص 8.

² نفس المرجع، ص 9.

³ نفس المرجع، ص 9.

وحسب نظرية الوكالة العلاقات التعاقدية بين المؤسسة والأطراف ذات العلاقة ترى أن سبب ظهور المحاسبة الإبداعية له أبعاد أخرى وهي كالآتي:

1- البعد الاقتصادي:

يركز على المنافع الاقتصادية التي ستؤول لكل طرف من أطراف التعاقد ويعكس هذا البعد نوعاً من التعارض في المصالح بين الأطراف ذات العلاقة، حيث تفترض نظرية الوكالة أن كل طرف يسعى إلى تحقيق منفعة ثابتة على حساب مصلحة الأطراف الأخرى.¹

2- البعد السلوكي:

"يرتكز هذا البعد على سلوك كل طرف من أطراف التعاقد عند إبرام عقد الوكالة حيث يحاول كل طرف البحث عن مصلحته والرقابة على أداء الإدارة، مما ينعكس بدوره على التكاليف التي يتحملها كل طرف من أطراف العلاقة".²

3- البعد المحاسبي والقانوني:

من أهم مظاهر هذا البعد أن الإدارة وباعتبارها أحد أطراف العلاقة يمكنها التحكم في كمية ونوعية المعلومات المالية التي تحتويها القوائم المالية، وكنتيجة عدم تماثل المعلومات تنشأ مشكلة الاختيار العكسي، والتي تظهر عندما لا يمكن للمساهمين ملاحظة أداء الإدارة بصورة مباشرة والتحقق من نتائج قراراتها.³

4- مرونة الأنظمة:

تسمح الأنظمة والسياسات المحاسبية أحياناً للمؤسسة أن تختار بين مختلف الطرق المحاسبية التي تستخدمها في إعداد القوائم المالية والتي تتلاءم مع أهدافها ورغباتها التي تحقق صورة أفضل لأدائها.⁴

5- بطء التشريعات ووضع القواعد المحاسبية:

إن الكيفيات التي يتم بها إدارة الأعمال واستخدام التكنولوجيا فيها يجعلها تتقدم بصورة أسرع من التشريعات ووضع القواعد المحاسبية، فالمحاسبة تعاني من عدم تمكنها من مواكبة التطور بشكل يوازي التقدم بطرق الأعمال والمعايير المحاسبية تتأخر في تلبية تلك المستجدات مما يتيح الفرصة لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية.⁵ كما يمكن استعراض عوامل أخرى أدت لتطور المحاسبة الإبداعية وهي كالآتي:

¹ ملاك قرون، أمينة برباري، المرجع السابق، ص 9.

² نفس المرجع، ص 9.

³ نفس المرجع، ص 10-9.

⁴ نفس المرجع، ص 10.

⁵ نفس المرجع، ص 10.

■ ركود الأسواق المالية:

في منتصف الثمانينيات أين ساد الركود الاقتصادي لم تجد المؤسسات ملجأ لتمويل حاجياتها سوى البنوك، ولما ظهر قانون منع الوساطة المالية سنة 1984 اتجهت المؤسسات إلى السوق المالي، وبزيادة عدد المستثمرين في المؤسسات المدرجة في البورصة سعى هؤلاء لرفع مردوديتهم المالية الإستثمارية، وهذا أدى الى تطور مفهوم المحاسبة الإبداعية حيث أن هذه المؤسسات لم تجد سوى تقديم صورة نظرية بإظهار أرقام ونتائج تعبر عن أرباح أفضل ولا تتطابق مع الواقع وهكذا ظهرت فكرة ابتداع الفن المالي.¹

■ تواطؤ مدققي الحسابات وشركات التدقيق:

تقوم المؤسسات بتزويد المعلومات اللازمة للأطراف ذات العلاقة ويجب أن تكون بعيدة عن الشكوك وذلك بخضوعها لعملية التدقيق الخارجي، إلا أنه وحسب ما ورد مؤخرًا فإن المداخيل السنوية التي تحصلها كبرى مكاتب تدقيق الحسابات في العالم تراوحت ما بين 26 مليار إلى 65 مليار دولار، كما قدرت حصة مؤسسات التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية ما بين 30 إلى 60 بالمائة من المداخيل الإجمالية للمؤسسة، وهذه الحصص الخيالية هي خير دليل على أن أغلب المؤسسات كانت تتواطأ مع مدققي الحسابات للتستر على تلاعبها بالبيانات المالية.²

ثانيا: دوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية

ولعل أهم دوافع استخدام أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية تنحصر في النقاط التالية:³

- التأثير الإيجابي على سمعة الشركة في الأسواق بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأدائها؛
- التأثير الإيجابي على سعر السهم الشركة في الأسواق المالية حيث تكون الغاية من ذلك تعظيم القيمة المالية ومن ثم تحسين أسعار أسهم تلك الشركات في الأسواق المالية؛
- زيادة الافتراض من البنوك: الأمر الذي سيؤثر إيجابيا في عملية اتخاذ القرار الإئتماني بمنح القروض؛
- لغايات التلاعب الضريبي: من خلال تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة النفقات بتخفيض هوامش الإقتطاع الضريبي المترتب عليها؛
- تحسين الأداء المالي للشركة بهدف تحقيق مصالح شخصية تنعكس إيجابيا على إدارات الشركات لإظهارها بصورة جميلة أمام مجلس الإدارة؛

¹ أمينة فداوي، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية - دراسة عينة من شركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF 250 -، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، غنابة، 2013-2014، ص 120.

² نفس المرجع، ص 121.

³ قبال زينب، ديفني حياة، دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية - دراسة عينة لمدققي الحسابات لولاية أدرار، مذكرة ماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دارية، أدرار، 2015-2016، ص 26.

- لغايات التصنيف المهني: للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني التي تجريها مؤسسات دولية متخصصة استناداً إلى مؤشرات ومعايير مالية تستخلص من البيانات المالية السنوية ونصف السنوية وربيع السنوية التي تعدها شركات الأعمال، لذلك تلجأ هذه الشركات إلى تحسين بعض قيمها المالية للحصول على تصنيف متقدم.¹

¹ قبّال زينب، ديفني حياة، المرجع السابق، ص 26.

المطلب الثالث: المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية

تمثل الأخلاق بمفهومها العام مجموع القيم والمعايير التي يعتمد عليها أفراد المجتمع في التمييز بين ما هو جيد وما هو سيء، بين ما هو صواب وما هو خطأ ومن ثم القيام بالشكل الصحيح.¹

➤ وقد قدمت عدة تعريفات لأخلاقيات الأعمال أو أخلاقيات المهنة من بينها:

- هي بعض المعايير والمبادئ الأخلاقية التي ترتقي بالمهنة وتحد ما يشينها على وجه الحصر، أي أنها تتعلق بما يجب فعله وما لا يجب فعله فهي تتجه إلى خصوصيات المهنة سواء فيما هو صواب أو ما هو خطأ.²
- كما عرفت أخلاقيات المهنة بأنها: "نظام المبادئ الأخلاقية وقواعد الممارسة التي أصبحت معيارا للسلوك المهني القويم، فلكل مهنة أخلاقياتها التي تشكلت وتنامت تدريجيا مع الزمن إلى أن تم الإعراف بها وأصبحت معتمدة أدبيا وقانونيا، ونتيجة لذلك برزت الحاجة إلى وضع أنظمة لممارسة المهن المختلفة وخاصة العلمية منها مثل المحاسبة، بحيث تتضمن هذه الأنظمة الأسس والواجبات والحقوق والمحظورات التي يجب التقيد بها عند ممارسة عمل مهني محدد".³

ولما كان إتباع الأخلاق هو أمر يجب أن يحرص عليه كل شخص، فإدارة المؤسسة لن تعتمد على مدى إلتزام العاملين بأخلاقيات العمل بناء على قناعاتهم الشخصية بل هي بحاجة لأن تلزمهم بذلك كجزء من متطلبات العمل، وعلى ذلك فإن الممارسات غير الأخلاقية للمحاسب تنبع من ذاته أولا ومن مدى إلتزامه بأخلاقيات المهنة من قبل المؤسسة التي ينتمي إليها، لذلك فإنه من الضروري تحديد ما هو أخلاقي وما هو غير أخلاقي في عرف المؤسسة لكي يلتزم به الجميع.⁴

ومن المتعارف عليه أن كل المداخل النظرية للمحاسبة لها جانب أخلاقي يركز على ثلاثة مبادئ أخلاقية أساسية وهي:⁵

- **الصدق:** ويعني المطابقة للحقيقة؛
- **العدالة:** وتعني أن يكون هناك معايير وأسس عادلة للمعاملة بين كل الأطراف المستفيدة؛
- **عدم التحيز:** ويعني القيام بإعداد التقارير المحاسبية بطريقة تخدم جميع فئات المستخدمين، دون تغليب فئة على حساب الفئات الأخرى.

¹ رضا جاوحدو، إيمان بن قارة، حقائق علمية حول أخلاقيات ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر، مجلة التواصل في العلوم الإنسانية والاجتماعية، العدد 03، عنابة، الجزائر، 2012، ص 183.

² نجم عبود نجم، أخلاقيات الإدارة ومسؤوليات الأعمال في شركات الأعمال، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005، ص 334.

³ إبتسام شريط، خلود رزاق لبزة، سارة شريف حضرية، دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مرجع سبق ذكره، ص 37.

⁴ نفس المرجع، ص 37.

⁵ نفس المرجع، ص ص 37-38.

وبالتالي تعتبر المحاسبة الإبداعية سلوك مهني لا أخلاقي أي خروج المحاسب عن مقتضيات الأمانة وأداء وظيفته بالشكل الذي يخل بالثقة التي يوليها مستخدمو القوائم المالية في تلك القوائم كما في حالة التزوير أو تغيير السجلات أو الإختلاس أو تسجيل عمليات وهمية وحذف أو إلغاء نتائج العمليات من السجلات، بالإضافة إلى ذلك عدم الإرتباط السليم بالقواعد المحاسبية وغيرها سواء المنفعة خاصة أو بهدف الإنحياز لمصلحة طائفة بعينها عن إعداد وعرض المعلومات المفصح عنها بما يتعارض مع الإعتبارات الموضوعية والإستغلال المهني.

وتعتبر المحاسبة الإبداعية كذلك سلوك غير أخلاقي لما لها من مخالفات جسيمة ينتهجها المحاسبون في مهنتهم وذلك لتحقيق غايات وأهداف معينة تستفيد منها فئة معينة على حساب باقي الفئات المستفيدة داخل وخارج المؤسسة مع العلم أن هذه الإستفادة قد تكون آنية وقصيرة الأجل وستعود بالإساءة الكبيرة والتي لا تحمد عقبها لاحقا على تلك الفئة وباقي أصحاب المصلحة لهذا يجب التصدي لهذه السلوكيات والممارسات حتى نحصل على بيانات مالية على قدر عالي من الشفافية والموثوقية.¹

¹ عماد سليم الآغا، المحاسبة الإبداعية، مجلة مال وأعمال إلكترونية يصدرها قسم العلوم الإدارية والمالية في الكلية، الجامعة للعلوم التطبيقية، العدد 02، 2011-2012، ص 19.

المبحث الثاني: بعض جوانب المحاسبة الإبداعية

تتنوع الصور والأشكال التي تظهر بها المحاسبة الإبداعية حيث نجد أن هناك من الكتاب والباحثين في مجال من يصنفها من خلال الدوافع التي تدفع الإدارة لممارسة المحاسبة الإبداعية ومنهم من يصنفها من خلال أساليبها المتبعة وطريقة التلاعب في البيانات المالية، لذلك سنحاول من خلال هذا المبحث عرض طرق وأشكال المحاسبة الإبداعية، إضافة إلى أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على جودة المعلومة المحاسبية، ونتائج استخدامها في المؤسسة.

المطلب الأول: طرق وأشكال المحاسبة الإبداعية

تعددت طرق وأشكال المحاسبة الإبداعية كما سنوضحه من خلال هذا المطلب.

أولاً: طرق المحاسبة الإبداعية

تعتبر كل من إدارة الأرباح وتمهيد الدخل ومحاسبة التخلص من خسائر في السنة الرديئة، من طرق ممارسات المحاسبة الإبداعية وهدفها الأساسي هو تقديم الصورة الزائفة عن عائد المؤسسة أو ربحيتها.

1- إدارة الأرباح

تعتمد إدارة الأرباح على اختيار السياسات المحاسبية من جانب الوحدة الإقتصادية لتحقيق أهداف معينة للإدارة، وتحدث عندما يستخدم المديرين المرونة المتاحة لهم للاختيار بين الطرق التي تعتمد على الأرقام المحاسبية الواردة بالتقارير.¹

2- تمهيد الدخل

يعتبر تمهيد الدخل طريق من طرق المحاسبة الإبداعية فهو حالة من حالات إدارة الدخل هدفه تحسين صورة الدخل بشكل عام، ويكون بإزالة التذبذب الذي يمكن أن يحصل في مصادر الدخل الطبيعي، وذلك بأن يتم تخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل المرتفع من أجل نقله إلى السنوات ذات الدخل السيئ وذلك للحفاظ على نسبة الربح ومستواها وبشكل سلس بين السنوات لإظهار الإدارة أمام مستخدمي القوائم المالية على أنها قادرة على الحفاظ على مستوى الدخل بغض النظر عن الظروف المحيطة بالمؤسسة.²

3- محاسبة التخلص من الخسائر في السنة الرديئة

تعتبر ممارسة حديثة في الفكر المحاسبي، حيث تقلل هذه الممارسة من ربح المؤسسة في بعض الفترات ولكنها تبالغ في الخسارة، وتعد إستراتيجية التخلص من الخسائر في السنة الرديئة تحريفاً لقائمة الدخل وذلك

¹ أمينة فداوي، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية - دراسة عينة من شركات المساهمة الفرنسية المسجلة بموجب SBF 250، مرجع سبق ذكره، ص 128.

² محمود تسيير عبد الله الرفيع، دوافع وأساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية في الشركات غير المساهمة العامة في فلسطين، مذكرة ماجستير، عمادة الدراسات العليا، جامعة القدس، فلسطين، 2017-2018، ص 24.

بغرض إظهار النتائج الرديئة بصورة أسوأ، وتستخدم هذه الطريقة في الفترات الرديئة، فمن خلال المبالغة في الخسائر يمكن للمؤسسة أن تصنع أرباح السنة التالية.¹

ثانياً: أشكال المحاسبة الإبداعية

للمحاسبة الإبداعية عدة أشكال يمكن تصنيفها كالاتي:

- 1- **المحاسبة النفعية:** هي الإصرار على اختيار وتطبيق أساليب محاسبية محددة لتحقيق أهداف مرغوبة فيها تحقيق أرباح عالية، سواء كانت الممارسات المحاسبية المتبعة مستندة إلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو لا.²
- 2- **إدارة الدخل:** هي التلاعب في الدخل للوصول إلى هدف محدد مسبقاً من قبل الإدارة، وهي توقعات تم إعدادها من قبل المحللون، أو ليكون متوافقاً مع مسارات محددة للعمل.³
- 3- **التلاعب بالتقارير المالية:** إظهار بيانات خاطئة بشكل متعمد أو حذف قيم معينة بهدف تضليل مستخدمي البيانات وهو عمل مخالف للقانون.⁴
- 4- **ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية:** هي ممارسات لأساليب تنحرف عن أساليب المحاسبة الطبيعية لحصول على أرباح غير حقيقية من خلال الممارسات الابتكارية والمستحدثة قد تكون معقدة في قيم المصاريف والإيرادات.⁵

¹ أحمد بريك، زبيدة عويبة، دور محافظ الحسابات في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2018-2019، ص 19.

² نفس المرجع، ص 19.

³ BrijeshYadav "CreativeAccounting: A LiteratureReview,"The SIJ Transactions on Industrial,Financial& Business Management (IFBM),Vol. 1,No. 5,November-December 2013,P 182.

⁴ ميساء أحمد أبو تمام، مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسة المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي، مكرة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2012-2013، ص 22.

⁵ علاء مصطفى، أحمد نفاع، أثر التزام المدقق الخارجي الأردني بالإجراءات التحليلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مذكرة ماجستير، جامعة جرش، الأردن، 2014-2015، ص 94.

المطلب الثاني: أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على جودة المعلومة المحاسبية

ترتكز أساليب المحاسبة الإبداعية على العناصر المؤثرة على تقييم عناصر القوائم المالية وكذا على جودة المعلومة المحاسبية، ومن خلال هذا المطلب سيتم إبراز أساليب المحاسبة الإبداعية، إضافة إلى تأثير هذه الأساليب على جودة المعلومة المحاسبية.

أولاً: أساليب المحاسبة الإبداعية

تتعدد أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية وفيما يلي ذكر لأهم الأساليب:

1- أساليب المحاسبة الإبداعية في الميزانية:

ترتبط أهمية الميزانية بما توفره من معلومات حول طبيعة وحجم المواد المتاحة لدى الشركة والتزاماتها تجاه المقرضين والمالكين، كما تساعد في التنبؤ بمبالغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية، إن المنافع التي تحققها الميزانية يجب أن تقيم في ضوء مجموعة من المحددات يأتي في مقدمتها أن أغلب الأصول والالتزامات تقيم بالتكلفة التاريخية كما أنها لا تظهر العديد من العناصر التي لها قيمة مالية مؤثرة كالمعرفة ومهارات العاملين، وفي ما يلي عرض لفرص التلاعب بالقيم المحاسبية باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في الميزانية:¹

- **الأصول غير الملموسة:** حيث يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية، إضافة إلى الاعتراف المحاسبي بالأصول غير الملموسة بما يخالف الأصول والقواعد المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة الدولية مثل الاعتراف بالشهرة غير المشتراة، إضافة إلى إجراء تغييرات غير مبررة في طرق الإطفاء المتبعة في تخفيض هذه الأصول.
- **الأصول الثابتة:** حيث لا يتم الإلتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية كذلك يتم التلاعب في نسب الإهلاك المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المستخدمة.
- **الأصول المتداولة:** حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية، إضافة إلى إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض الأسعار.
- **الأصول النقدية:** ويتم في هذا البند عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة، والتلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية.
- **الذمم المدينة:** ويتم التلاعب هنا من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة، بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها، وإجراء أخطاء معتمدة في تصنيف حسابات الذمم المدينة، من تصنيف الذمم طويلة الأجل على أنها أصول متداولة بهدف تحسين سيولة المؤسسة.

¹ محمد مطر، الإتجاهات الحديثة في التحليل المالي والإئتماني، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003، ص 103.

- الاستثمارات طويلة الأجل: تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل، من طريقة التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية.
- الموجودات المحتملة: حيث يتم إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها، مثل إثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل إصدار الحكم فيه.
- المطلوبات المتداولة: مثل عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة، بهدف تحسين نسب السيولة.
- المطلوبات طويلة الأجل: مثل الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية، بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل، لتحسين نسب السيولة.
- المخزون: في هذا البند تتركز عمليات التلاعب وممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في تضمين كشوفات الجرد بنود بضاعة راكدة ومتقدمة إضافة إلى عمليات التلاعب في أسعار تقييمها، وتغيير غير مبرر في طريقة تسعير المخزون.
- حقوق المساهمين: مثل إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح السنة الجارية، بدلا من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب، باعتباره بنودا من بنود سنوات سابقة.

2- أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل:

1.2- أساليب التلاعب في الإيرادات:

يمكن تلخيص أهم الأساليب فيما يلي:

- الاعتراف بالإيرادات قبل تقديم الخدمة أو السلعة، وفي هذه الطريقة يتم الاعتراف محاسبياً ودفترياً بالدخل المترتب على عملية البيع قبل أن تكتمل العملية ذاتها على أرض الواقع وقبل اكتمال عملية تبادل المنفعة؛¹
- عدم الاعتراف بالإيرادات ونقلها إلى فترة مالية لاحقة تكون الحاجة لها أكثر إلحاحاً عندما تكون أوضاع الشركة في السنة الحالية جيدة فتقوم بترحيل هذه الأرباح إلى فترات مستقبلية تعتقد إدارة الشركة بأنها يمكن أن تكون عصبية؛²
- تسجيل إيرادات وهمية عندما تفتشل الشركة تماماً في تحقيق أية إيرادات فتقوم بتسجيل عمليات بيع وهمية في دفاترها وذلك لتضخيم الإيرادات وعادة ما تكون تلك المبيعات المسجلة متعلقة بأموال تم استلامها

¹ Howard, schilit, **Financial shenanigan**, Second, edition, MC. Grow – Hill , 2002. P63.

² محمد مطر، ليندا حسن الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية، المؤتمر العلمي الدولي السابع حول: "تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية على منظمات الأعمال"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الزرقاء، الأردن، 10-11 نوفمبر 2009، ص 11.

ولكن لا يمكن اعتبارها كإيراد ناتج عن النشاط التشغيلي للشركة مثل إيرادات بيع الاستثمارات أو إيرادات بيع موجودات ثابتة؛

- التلاعب في تصنيف الإيرادات، من خلال الإعلان عن وجود قدرة مالية غير عادية للمنشأة تحت ما يسمى بإيرادات أخرى، الأمر الذي يصور للأطراف ذوي العلاقة بأن هناك مستويات أعلى ظاهريا لأرباح المؤسسة.¹

2.2- أساليب التلاعب في المصاريف:

تتعدد أشكال التلاعب في المصاريف، نذكر منها:

- رسملة بعض المصاريف التشغيلية وتأجيلها لفترات لاحقة قد تكون لها علاقة بها أو زيادة عدد السنوات التي يتم توزيع تكاليف الأصول أو الأعباء عليها في صورة إهلاك؛²
- المعالجة الخاطئة للمصاريف غير المتكررة أو غير العادية (الرأسمالية)، حيث يتم ادراج هذه المصاريف من ضمن بنود المصاريف العادية والذي يؤدي بدوره إلى تشويه حسابات الدخل من العمليات الجارية، أو قد تتم معالجة المصروفات العادية مثل مصاريف الصيانة على أنها مصاريف غير عادية لغرض تضخيم الأرباح؛³
- إتباع سياسات متحفظة غير ملائمة مما يترتب عليها الاعتراف الفوري بالخسائر حتى ولو كانت غير متحققة وتأجيل جانب من الأرباح الحالية إلى المستقبل وفي جينه ربما يستفيد من هذه الأرباح أي فريق آخر للإدارة؛⁴
- التلاعب في مصاريف إهلاك الأصول الثابتة، حيث تقوم الشركات أحيانا بالتلاعب في تكوين واستخدام المخصصات بغرض التحكم في مستوى الأرباح المحققة في كل فترة محاسبية بما يتناسب مع ما قد تعلنه من توقعات في هذا الشأن. وذلك عن طريق المغلاة في تقدير قيمة المخصصات في الفترات المحاسبية التي تحقق أرباحا مرتفعة وبالتالي تخفيض أرباح الفترة الحالية.⁵

¹ ابراهيم محمد زيدان، السلوك الأخلاقي للإدارة عند قياس الدخل المحاسبي لمنظمات الأعمال، دراسة إختبارية، كلية التجارة، جامعة المنوفية، مصر، 2006، ص 11.

² شريف محمد البارودي، دراسة إختبارية لجودة القوائم المالية في ظل أساليب المحاسبة الإبتكارية، مجلة الفكر التجاري، العدد 03، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، 2001، ص 135.

³ عماد محمد أبو علجية، علي حمدان، أثر الحوكمة المؤسسية على إدارة الأرباح، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2009، ص 09.

⁴ مدثر طه أبو الخير، المنظور المعاصر للحفاظ المحاسبي بالتطبيق على الشركات المتداولة بسوق الأسهم المصرية، بحث غير منشور، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر، 2010، ص 07.

⁵ حكيم بوجطو، أكرم شتيح، معايير المحاسبة الدولية كآلية للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في ظل تكنولوجيا المعلومات، مرجع سبق ذكره، ص 9.

3- أساليب التلاعب في قائمة التدفقات النقدية:

- تخضع قائمة التدفقات النقدية إلى تلاعب الإدارة نظراً لأهميتها الكبيرة في التعبير عن الأداء الحقيقي للمؤسسات، ومن بين أوجه حالات التلاعب في هذه القائمة نجد:
- التلاعب بقائمة التدفقات النقدية من خلال دفع تكاليف البحوث والتطوير وتسجيلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة وتبعتها عن التدفقات النقدية التشغيلية الخارجة وبالتالي زيادة صافي التدفقات التشغيلية؛¹
 - معالجة التضخم في رقم الأرباح المحتجزة الناجم عن عدم القدرة على خلق النقد لتوزيع جزء منها ولفترات طويلة عن طريق توزيع منح على شكل أسهم بدلاً من توزيع الأرباح نقداً وذلك لتخفيف وطأة تراكم الأرباح وإخفاء عدم القدرة على التوزيع النقدي وإقناع المساهمين بعدم وجود مشاكل كبيرة في إدارة النقدية؛
 - إطالة فترة سداد النفقات والتشدد في سياسات التحصيل وغيرها مما يؤدي إلى تقليص عناصر المطلوبات بصورة مصطنعة بغية إظهار التدفقات النقدية الحرة على نحو أفضل مما هي عليه في الواقع؛
 - قيام المؤسسة بدفع فوائد القروض غير المرتبطة بالعمليات الاستثمارية على أساس أنها نفقات استثمارية لغرض استبعادها من النفقات التشغيلية أو الأنشطة الرئيسية للمؤسسة من أجل خلق صورة جيدة غير حقيقية عن القدرة المالية للمؤسسة من عملياتها الرئيسية؛
 - تسجيل التدفقات النقدية المتعلقة بالأرباح والخسائر الناجمة عن عمليات بيع الموجودات الثابتة ضمن عملياتها التشغيلية خلافاً لما أشار إليه معيار المحاسبة الدولي السابع الذي اعتبر أن النقدية الناتجة عن مثل هذه العمليات تعتبر متعلقة بالعمليات الاستثمارية.²

4- أساليب التلاعب في قائمة التغيرات في حقوق الملكية:

تعتبر قائمة تغيرات حقوق الملكية، حلقة الربط بين قائمة الدخل والميزانية، وهي تتحدد من خلال رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة المالية وحتى نهايتها ويتم الاعتماد في عرضها على أساس الاستحقاق، إن جميع عناصر بنود هذه القائمة معرضة لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال إجراء تغيرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه، وكذلك رأس المال المكتسب ورأس المال

¹ مجّد مطر، ليندا حسن الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية، المؤتمر العلمي الدولي السابع حول: "تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية على منظمات الأعمال"، مرجع سبق ذكره، ص 14.

² حكيم بوجطو، أكرم شتيح، معايير المحاسبة الدولية كآلية للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في ظل تكنولوجيا المعلومات، مرجع سبق ذكره، ص 9.

المحتسب، والتي تمارس على إعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة أو خسائر الخيارات السابقة وأرصدة العملات الأجنبية.¹

ثانيا: تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومة المحاسبية

تعطي المعايير المحاسبية المتعارف عليها ومعايير المحاسبة الدولية مجالا للإختيار بين البدائل المحاسبية لكثير من البنود والعناصر التي تؤثر في القوائم المالية وتقع هذه المهمة على عاتق الإدارة حيث تختار طريقة محاسبية من شأنها أن توفر المعلومات المفيدة لمستخدميها على إعتبار أنها أكثر فائدة لمساعدتهم في اتخاذ القرارات الإقتصادية الرشيدة إلا أن إختيار الإدارة للطرق والسياسات المحاسبية وأسلوب الإفصاح عنها يكون في كثير من الأحيان متأثرا بالأهداف الخاصة بالإدارة مما ينتج عنه آثار سلبية على نوعية وشفافية المعلومات المنشورة والمعلن عنها.²

¹ ناضم شعلان جبار، أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية، مجلة الغري للعلوم الإقتصادية، المجلد 09، العدد 32، كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة القادسية، الكويت، 2015، ص 247.

² أحمد بريك، زبيدة عويبة، دور محافظ الحسابات في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية، مرجع سبق ذكره، ص ص 21-22.

المطلب الثالث: نتائج استخدام المحاسبة الإبداعية في المؤسسة

على الرغم من أن المديرين يدركون أن المحاسبة الإبداعية وإن كانت تحقق منافع إقتصادية للمؤسسة في الأجل القصير إلا أنها تؤدي إلى مشاكل خطيرة في الأجل الطويل ومن أهم هذه المشاكل ما يلي:¹

1- تخفيض قيمة المؤسسة:

توجد العديد من قرارات التشغيل التي تتخذها المؤسسة بغرض التأثير على الأرباح قصيرة الأجل، إلا أنها يمكن أن تؤدي في الأجل الطويل إلى الإضرار بالكفاءة الإقتصادية للمؤسسة، فعلى سبيل المثال تعجيل الإيرادات قد تؤدي إلى قيام المؤسسة ببيع المنتج في 30 ديسمبر بشروط كان من الممكن أن تكون أفضل ليتم بيع ذات المنتج لذات العميل في 2 فيفري.

2- تلاشي المعايير الأخلاقية:

حتى ولو كانت المحاسبة الإبداعية لا تستهلك المعايير المحاسبية بشكل واضح فهي ممارسة مشكوك فيها من الناحية الأخلاقية، حيث يخلق المديرون الذين يتحملون خطر هذه الممارسة مناخا أخلاقيا يسمح بوجود أنشطة أخرى مشكوك فيها، فالمدير الذي يطلب من موظفي المبيعات تعجيل المبيعات في أحد الأيام يخسر السلطة الأخلاقية التي تمكن من انتقاء خطط المبيعات المشكوك فيها في يوم آخر.

3- إخفاء مشاكل الإدار التشغيلية:

لا تتم ممارسة المحاسبة الإبداعية على مستوى الإدارة العليا فقط وإنما تمارس أيضا على مستوى الإدارة التشغيلية، فمديري الإدارات التشغيلية يعالجون البيانات المالية بهدف الحصول على المكافآت، الفوز بالترقيات، أو تجنب انتقاء الأداء السيء، ومن أهم مخاطر المحاسبة الإبداعية في المستويات الإدارية الدنيا إخفاء مشاكل التشغيل عن الإدارة العليا، فتبقى الأخطاء بدون تصحيح والمشاكل بدون حلول لفترة زمنية طويلة.

4- العقوبات الإقتصادية وإعادة إعداد القوائم المالية:

في السنوات الأخيرة أصبحت الدول التي لها تعاملات كبيرة في البورصة تفرض عقوبات صارمة على المؤسسات التي قامت بإدارة أرباحها، وتجدد الإشارة إلى أنه وإن لم تفرض هذه العقوبات من غرامات وعقوبات تأديبية فإن مجرد إعادة احتساب الأرباح والإعلان عنها يمكن أن يكون في حد ذاته مكلفا للمؤسسة.²

¹ سمير كامل مُجد عيسى، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 45، العدد 08، يوليو 2008، ص 19.

² حسنين طارق مُجد وآخرون، دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد 60، 2003، ص 355.

المبحث الثالث: مساهمة المعايير المحاسبية الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

تساهم المعايير المحاسبية الدولية بشكل كبير في اكتشاف الأخطاء والغش في البيانات المالية، وذلك من خلال فحص كل التقارير والتحقق من صحتها وبالتالي الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية الهادفة إلى التلاعب بالأرقام المحاسبية وتضليل القوائم المالية.

المطلب الأول: الإتجاهات والأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

لا شك أن مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتبر من الأمور الصعبة والمعقدة، ولهذا فإن على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وذلك لكشف تلك الممارسات ومن ثم محاولة الحد منها، وتتمثل أهم الإتجاهات والوسائل والأساليب الحديثة المستخدمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها في كالاتي:¹

1- ظهرت فكرة لجان المراجعة في الولايات المتحدة بمقد الهزات المالية العنيفة الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية، والتي أسفرت عن قيام كل من بورصة نيويورك وهيئة سوق المال الأمريكية (SEC) بالتوصية بضرورة إنشاء لجنة بالشركات المسجلة بها مكونة من عدد من الأعضاء غير التنفيذيين تكون مهمتها تعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه وذلك كمحاولة لزيادة استقلاليتها عند إبداء الرأي في القوائم المالية التي تصدرها الشركات، ولهذا الأمر فقد أوصى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) عام 1967م جميع الشركات سواء المسجلة في البورصة أو العامة بضرورة إنشاء لجنة للمراجعة، وفي عام 1972 أصدرت هيئة سوق المال الأمريكية (SEC) توصيات بإلزام الشركات بإنشاء لجنة للمراجعة، وفي عام 1978 ألزمت بورصة نيويورك جميع الشركات المسجلة لديها بضرورة تكوين لجان مراجعة.

2- بعد الانهيارات الإقتصادية والأزمات المالية التي تعرضت لها العديد من إقتصاديات دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا في أواخر القرن العشرين والإختيارات المالية في العديد من أسواق العالم، وكذلك في ظل انفتاح أسواق المال العالمية وعودة الأسواق والإعتماد على شركات القطاع الخاص لزيادة معدلات النمو الإقتصادي للعديد من دول العالم والتوسع الهائل في حجم تلك الشركات أصبحت هنالك حاجة ماسة لإوضع أسس ومعايير أخلاقية مهنية جديدة، وقد أطلق على تلك المعايير والأسس الأخلاقية ما يعرف الآن بمفهوم حوكمة الشركات (CORPORATE

¹ مجيل داودي اسماعيل، أثر أساليب المحاسبة الإبداعية في موثوقية المعلومات المحاسبية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والإقتصادية، العدد الثالث، 2014، ص 47.

- (GOVERNANCE) وذلك للحد من ظواهر المحاسبة الإبداعية والأضرار التي قد تنشأ من وجودها وذلك لعدم وجود الشفافية اللازمة والتي من شأنها رفع مستوى الإقتصاديات العالمية والمحلية.
- 3- خفض مجال اختيار البدائل والمعالجات المحاسبية عن طريق التقليل من عدد البدائل والمعالجات المحاسبية المتاحة أو تحديد الظروف التي يمكن أن تستخدم فيها كل معاملة، ولهذا الأمر فإن لجنة معايير المحاسبة الدولي وفي تعديلاتها الأخيرة فإنها قد ألغت في معاييرها المعاملة البديلة، ووضعت معاملة قياسية في أغلب معاييرها، وبتخفيض البدائل فإن ذلك سيؤدي الى أن الشركة التي ستختار معاملة محاسبية معينة تنتج من خلالها صورتها المرغوب فيها في عام ستجبر فيما بعد على استخدام نفس المعاملة في الظروف المستقبلية الشبيهة تكون فيها النتيجة أقل إرضاء.
- 4- الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية، ويتم ذلك عن طريق ما يلي:
- أ- سن قواعد تقلل من استخدام بعض السياسات المحاسبية أو حتى إلغاؤها، وفي هذا المجال فإنه عندما اتجه بعض محاسبو الشركات البريطانية للإستعانة بجزئية "بند الطوارئ" لحسابات الخسارة والربح في البنود التي يرغبون في تجنب تضمينها ربح التشغيل، ولهذا الأمر فقد رأت هيئة المعايير المحاسبية البريطانية إلغاء "بند الطوارئ" بشكل نهائي حتى لا تستغل بشكل خاطئ.
- ب- أما الطريقة الأخرى فهي عن طريق تفعيل فرضية "الثبات"، ويقصد بالثبات هنا هو الثبات في استخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي البيانات المالية، وهذا يعني أنه متى ما اختارت أي شركة ما سياسية محاسبية تناسبها في أحد الأعوام فيجب عليها الإستمرار في تطبيقها في الأعوام اللاحقة والتي ربما قد لا تناسبها تلك السياسات كما كانت، وهنا تجدر الإشارة إلى أن لا يعني أنه غير مسموح تغيير السياسات المحاسبية، لكن المقصود هو عدم تغيير تلك السياسات إلا في حال الضرورة القصوى وشريطة الإفصاح عن التأثيرات المالية الناتجة على تغيير تلك السياسات.
- 5- أما الوسيلة الأهم والأقوى فهي يقظة وكفاءة المراجعين والمراقبين ولجان المراجعة في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي يتبعها البعض، ويتم هذا الأمر عن طريق اختيار مكاتب المراجعة ذات الكفاءة والمصدقية العالية، حيث أن المراجع الكفؤ والتمكن يقوم على تصميم إجراءات المراجعة للحصول على تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن المحاسبة الإبداعية التي يتم اكتشافها، والتي تعتبر جوهرية للقوائم المالية الواحدة.¹

¹ مجبل داودي اسماعيل، المرجع السابق، ص 48.

6- تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين والمهتمين ومستخدمي المعلومات المالية على مختلف أطيافهم، ويتم هذا الأمر عن طريق إما التثقيف الذاتي الذي يقوم به بعض المستثمرين أو مستخدمي المعلومات المالية بغرض رفع مستواهم المحاسبي، أو عن طريق الجهات المعنية بسلامة وشفافية القوائم المالية وما يرد بها من معلومات سواء كانت تلك الجهات حكومية أو من القطاع الخاص، وتتم عملية التثقيف عن طريق عرض برامج محاسبية تثقيفية وتعليمية أو إرسال رسائل توضيحية أو عقد حلقات نقاشية لمستخدمي المعلومات المالية تشرح الممارسات الإبداعية التي تمارسها بعض الشركات وأهم التطورات في مجال المراجعة والمحاسبة.

7- تفعيل التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة ووضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الأخلاق المهني التي من أهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي يجب أن يلتزم بها المحاسب والمراجع المعتمد. وبشكل عام فإن المراجع الكفؤ يسعى عادة للحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة تثبت أنه لم تحدث تحريفات أو أخطاء، وهنا لا بد من الإشارة الى نقطة مهمة وهي أنه ونتيجة للقيود الكامنة في عملية المراجعة فإنه توجد مخاطر لا يمكن تجنبها في عدم اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية نتيجة للممارسات المحاسبية الإبداعية، فمن الممكن أن يتم اكتشاف تحريفات وتجاوزات بالبيانات المالية للفترة التي يغطيها تقرير المراجع إلا أن هذا الأمر لا يعني فشل المراجع بالتمسك بالمبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية للمراجعة، فأحيانا وبالرغم من التمسك بتلك المبادئ والإجراءات فإنه من الممكن اكتشاف بعض التجاوزات والتحريفات بالقوائم المالية.¹

¹ مجبل داودي اسماعيل، المرجع السابق، ص 49.

المطلب الثاني: دور مجلس معايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

عندما قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية المنبثق من الإتحاد الدولي للمحاسبين إجراء تعديلات على معايير المحاسبة الدولية التي يصدرها وتغييرها لتصبح معايير التقارير المالية الدولية كان يهدف من وراء هذا التغيير إلى عدة نقاط أهمها:¹

- التقارب مع معايير المحاسبة الأمريكية² (FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARDS)؛
 - تلبية رغبة مجلس الوحدة الاقتصادية بالإتحاد الأوروبي بإصدار معايير محاسبية جديدة تساعد على توحيد التطبيق المحاسبي بين دول الإتحاد الأوروبي على غرار توحيد العملة الأوروبية³؛
 - 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 والإستغلال السيء 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 المجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية إدراج بعض التعديلات والتغيرات وذلك تلافياً للإستغلال السيء 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، والإكتفاء بمعالجة محاسبية واحدة وذلك بهدف توحيد المعالجات وعدم فسح المجال للإختيار بين عدة بدائل بحيث تستغل تلك البدائل في تجميل 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 أهم التغيرات أو التعديلات التي طرأت على معايير المحاسبة الدولية الجديدة، فقد اتضح أن هناك صعوبات متعددة في التطبيق العملي للكثير من فقرات معايير المحاسبة، حيث يصعب على الكثير من المتخصصين توضيح كيفية التطبيق السليم لغموض بعض الفقرات داخل المعيار؛

¹ علي محمود الخشاوي، ومحسن ناصر الدوسري، المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارستها ونتائجها، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة، 2008، ص ص 13-14.

² معاذ بوعروج، دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية - دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين-، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2015-2016، ص 66.

³ نفس المرجع، ص 66.

- العمل على إلغاء التناقضات والتعارض الموجود بين بعض المعايير بالإضافة إلى إزالة أي غموض قد يكتنف تلك المعايير الأمر الذي يغلق الباب أمام من يريد أن يستغل تلك التناقضات أو الغموض في بعض تلك المعايير؛

- إدخال التفسيرات الملحقة بالمعايير إلى داخل المعايير نفسها بدلا من فصلها في ملحق خاص بكل معيار.¹

ولقد أصبح الإفصاح العادل والشامل ذا أهمية بالغة في عملية التقرير المالي واستجابة للحاجات الاجتماعية المتغيرة، فقد تناول كل من مجلس معايير المحاسبة المالية، ولجنة تداول الأوراق المالية بشكل خاص "موضوع الإفصاح"، وقد أصبحت مراعاة وتطوير قواعد أخلاق العمل المهني مهمة أيضا في مهنة المحاسبة، فأصبحت المحافظة على رفع مستويات الأخلاق المهنية مطلوبة من المحاسبين كمهنيين.²

فضلا عن هذا لقد أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية تقديم بعض المفاهيم لمساعدة المستخدمين الخارجيين من أجل بناء وعي لدى المستخدمين الخارجيين للمعلومات المحاسبية لكي يستفيدون منها في قراراتهم، ومن أجل مواجهة استخدام المحاسبة الإبداعية من قبل المحاسبين والمعلومات المحاسبية التي تتميز بالملاءمة والمصدقية هي أساس نجاح اتخاذ القرارات الاقتصادية سواء كانت على المستوى الجزئي أو الكلي، وتتوقف جودة تلك المعلومات على مدى اكتمال وفعالية المعايير المحاسبية والتدقيقية التي تحكمها، فالمعايير المحاسبية توفر القواعد والإرشادات التي تساعد في إنتاج المعلومات المتضمنة في التقارير والقوائم المالية، بينما تساعد المعايير التدقيقية في إضفاء الثقة على تلك المعلومات عن طريق رأي المدققين الحيادي في تقارير تدقيق تلك المعلومات، ونتيجة للعلو ودولية النشاط وتزايد تدفق رؤوس الأموال للإستثمار في الأسواق المالية، ظهرت أهمية التوفيق بين معايير المحاسبة التي تحكم جودة المعلومات المحاسبية والإفصاح عنها لمختلف الأطراف المستخدمة لها، ولقد ظهر ذلك جليا عن طريق الجهود المبذولة من قبل لجنة معايير المحاسبة والتي قامت بإصدار مجموعة متكاملة من المعايير الدولية للمحاسبة، وفضلا عن الدور الفعال الذي تلعبه المعلومات المحاسبية في زيادة كفاءة الأسواق المالية وتشجيع الإستثمار إلا أن هناك خلافا حول الأهمية النسبية للمفردات التي ينبغي أن تستخدم في بناء محتوى إطار تلك المعلومات في سد احتياجات المستخدمين، فضلا عن تعدد الممارسات المحاسبية وهذه قد يؤدي إلى التباين في تحديد مدى

¹ رتشارد شرويدر، وآخرون، مارتل كلارك، جاك كاتي، نظرية المحاسبة، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة السعودية، 2010، ص 671.

² نفس المرجع، ص 671.

اكتمال تلك المعلومات ومستوى جودتها في سد احتياجات المستثمرين ومن ثم التأثير السليبي على درجة المحتوى الإعلامي لها الذي قد يعد عائقاً على تشجيع الإستثمار وتنمية الأسواق المالية.¹ ولا شك أن المعايير المحاسبية هي الأداء التي يمكن استخدامها في معالجة تلك الآثار السلبية باعتبارها تمثل الاسس العامة المتفق عليها للتطبيق المحاسبي السليم بهدف ضبط الممارسات المحاسبية وتضييق التباين في التطبيق العملي تحقيقاً لموضوعية المعلومات من ناحية، وتوحيد لأسس القياس وقواعد العرض والإفصاح من ناحية أخرى، وبذلك تتحقق الفاعلية للمعلومات المحاسبية حتى لإنتاج الفرصة لإدارة الوحدة الإقتصادية في التحكم بأرقام الربح المحاسبي حيث يوجد ارتباط قوي بين تلك الأرقام وعوائد الأسهم بالسوق وهذا يؤثر على فائدة ومنفعة المحاسبة للمستثمرين، وكذلك تمكن تلك الأرقام المستثمر من تقييم درجات المخاطرة للأسهم.²

ويتبين من ذلك للباحث بأن مجلس معايير المحاسبة الدولية أصدر تقديم بعض المفاهيم لمساعدة المستخدمين الخارجيين من أجل بناء وعي لدى المستخدمين الخارجيين للمعلومات المحاسبية لكي يستفيدون منها في قراراتهم، ومن أجل مواجهة استخدام المحاسبة الإبداعية من قبل المحاسبين، لذلك تسعى دائماً المعايير المحاسبية إلى تشجيع الإستثمار في الأسواق المالية من خلال تحقيق أفضل مستويات الجودة في المعلومات المحاسبية من حيث الملاءمة والمصدقية والقابلية للمقارنة وزيادة الفهم والتفسير في ضوء احتياجات بيئة الإستثمار، بالإضافة إلى تحقيق أفضل مستويات الإكتمال في هذا المحتوى من المعلومات والإفصاح الحيادي عنها وتخفيض عدم تماثلها لكافة الأطراف التي تشكل بيئة استثمارية.³

¹ مجّد حمود أحمد صالح السياغي، دور أساليب الرقابة الحديثة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية وتقليل المخاطر - دراسة ميدانية على عينة من المصارف السودانية، أطروحة دكتوراه في فلسفة المحاسبة والتمويل، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2017-2018، ص ص 153-154.

² بشرى فاضل خضير، الإفصاح عن المعلومات المحاسبية ودورها في حوكمة الشركات وآلياتها الداخلية- دراسة ميدانية في عينة من الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، أطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة بغداد، 2008-2009، ص ص 58-59.

³ مجّد حمود أحمد صالح السياغي، مرجع سابق، ص ص 154-155.

المطلب الثالث: دور المعايير المحاسبية الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

سعى مجلس معايير المحاسبة الدولية من خلال اصدار المعايير لمجموعة من الأهداف كما سلف الذكر، ومن بين أهم الأهداف التي سعى إليها هي الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وفيما يلي قراءة في أهم جهود هذا المجلس للحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية من خلال المعايير الدولية للمحاسبة:¹

الجدول رقم (01): دور معايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

رقم المعيار	نص المعيار	الهدف من المعيار
المعيار المحاسبي الدولي (01)	يشترط على المؤسسة ان تقوم بعرض قائمة التغير في حقوق الملكية كعنصر منفصل عن القوائم المالية من أجل اظهار التغير في حقوق الملكية الذي يتمثل في الأرباح والخسائر الناتجة من أنشطة المؤسسة سواء من خلال قائمة الدخل او التي يتم ادراجها مباشرة بحقوق الملكية.	الحد من أساليب التلاعب في حقوق الملكية.
المعيار المحاسبي الدولي رقم (02)	يجب تحميل أي تخفيض في قيمة المخزون ناتج عن انخفاض صافي القيمة البيعية للمخزون عن القيمة الدفترية وكذلك كافة الخسائر في المخزون كمصروف في نفس الفترة التي تحققت فيها هذه الخسائر.	الحد من أساليب التلاعب في المصاريف.
المعيار المحاسبي الدولي رقم (07)	يجب على المؤسسات تقديم معلومات عن التغيرات الفعلية في النقدية وما يعادلها وذلك بإعداد قائمة التدفقات النقدية مع تقسيم التدفقات النقدية خلال الفترة إلى تدفقات من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.	الحد من أساليب التلاعب في قائمة التدفقات النقدية.
المعيار المحاسبي الدولي رقم (12)	يجب على المؤسسة الاعتراف بالجزء غير المسدد من الضرائب الجارية عن الفترة الحالية والفترات السابقة كمطلوبات.	الحد من أساليب التلاعب في بنود الخصوم.

¹ حكيم بوجطو، أكرم شتيح، معايير المحاسبة الدولية كآلية للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في ظل تكنولوجيا المعلومات، مرجع سبق ذكره، ص

المعيار المحاسبي الدولي رقم (21)	يجب ان تسجل المعاملة بالعملة الأجنبية عند الاعتراف الأولي بعملة التقرير بالمبلغ الناتج عن ضرب مبلغ المعاملة الأجنبية بسعر الصرف السائد بينها وبين عملة التقرير بتاريخ المعاملة.	الحد من أساليب التلاعب في تغيرات أسعار صرف العملات الأجنبية.
المعيار المحاسبي الدولي رقم (36)	يطلب من المؤسسة الاعتراف بالخسائر الناجمة عن الانخفاض في قيمة الموجودات بحيث لا يتم تسجيل الموجودات بما لا يزيد عن المبلغ القابل للاسترداد أي القيمة الحالية للتدفقات المستقبلية المقدرة للأصل.	الحد من أساليب التلاعب في بنود التشبيات.
المعيار المحاسبي الدولي رقم (37)	يجب على المؤسسة عدم الاعتراف بمطلوب محتمل ولكن يجب عليها الإفصاح عنه الا اذا كان احتمال حدوثه بعيدا، وعلى المؤسسة الإفصاح لكل فئة من المطلوبات المحتملة في تاريخ الميزانية بوصف موجز لطبيعة المطلوب المحتمل والتوقيت المتوقع لأي تدفقات صادرة ناجمة للمنافع الاقتصادية.	الحد من أساليب التلاعب في بنود الخصوم.
المعيار المحاسبي الدولي رقم (16)	يتم توزيع القيمة الخاضعة للاهتلاك على أساس منتظم وعلى مدار حياة الأصل الإنتاجية وان تعكس طريقة الاهتلاك المستخدمة نمط استفادة المؤسسة من المنافع الاقتصادية للأصل. يجب استبعاد قيمة الأصل الثابت من الميزانية عند بيعه او عند استبعاده بصفة دائمة من الاستخدام وعدم توقع اية منافع اقتصادية مستقبلية منه، ويتم الاعتراف بالأصل عند توفر شرطين: - وجود توقعات كافية على أن استخدام الأصل سيحقق منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة ؛ - إمكانية قياس تكلفة الأصل بدرجة يمكن الاعتماد عليها	الحد من أساليب التلاعب في بنود التشبيات المادية.

	سواء عند شراء الأصل أو في حالة تصنيعه أو انشائه ذاتيا.	
الحد من أساليب التلاعب في بنود التثبيتات المعنوية.	يتم الاعتراف بالأصول غير المعنوية عن تحقق شرط قابليتها للتحديد أو التمييز وحق سيطرة المؤسسة على الأصل ومنافعه وأن تكون للأصل منافع اقتصادية مستقبلية متمثلة بالإيراد الذي يتم الحصول عليه من بيع المنتجات والخدمات.	المعيار المحاسبي الدولي رقم (38)
الحد من أساليب التلاعب في الإيرادات.	<p>الاعتراف بالإيراد يتم عندما يكون من المتوقع أن تؤول المنافع الاقتصادية إلى المنشأة بشرط إمكانية قياس تلك المنافع بطريقة موثوق بها، لذلك فإن الاعتراف أو عدم الاعتراف بالإيرادات خلافا لما أشار إليه المعيار يعتبر تلاعبا من قبل الإدارة.</p> <p>لا يجوز للإدارة رسملة فوائد القروض التي لا تنطبق عليها شروط الرسملة مثل فوائد القروض التي لا تنسب مباشرة لامتلاك أو انشاء أو تصنيع أصل مؤهل للرسملة.</p>	المعيار المحاسبي الدولي رقم (18)

المصدر: حكيم بوجطو، أكرم شتيح، معايير المحاسبة الدولية كآلية للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في ظل تكنولوجيا المعلومات، مرجع سبق ذكره، ص ص 13-14.

خلاصة الفصل

نخلص من خلال هذا الفصل إلى أن:

- المحاسبة الإبداعية عبارة عن ممارسات غير أخلاقية تتعارض مع أخلاقيات المهنة، حيث تستخدمها الإدارة كأداة لإخفاء الأداء الفعلي للمؤسسة بالرغم من أن هذا النوع من الممارسات يكون دون تجاوز المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، بل عن طريق استغلال عنصر المرونة وعنصر الخيار في هذه المبادئ والمعايير، مما يؤدي إلى إعطاء صورة غير حقيقية عن المؤسسة وتضليل مستخدمي القوائم المالية بسبب أن معظم هذه الممارسات تطبق من خلال بنود القوائم المالية بعدة أساليب مختلفة.
- تعتبر المعايير المحاسبية الدولية من أهم الوسائل الناجعة للحد من الآثار السلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية، فتطبيق هذه المعايير يضمن جودة وشفافية القوائم المالية نظراً لتضائل فرص استعمال الإحتيال المحاسبي في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

تمهيد

تعتبر منهجية الدراسة وإجراءاتها محورا أساسيا في أي بحث إذ يتم من خلالها إنجاز الجانب التطبيقي لأي دراسة ومن خلالها يتم الحصول على البيانات المطلوبة لإجراء التحليل الإحصائي، وذلك للتوصل إلى النتائج المفروض تحقيقها وكذلك الأهداف المنشودة ولو بنسبة ما لإظهار النتائج الحقيقية والموضوعية وللإجابة على الإشكالية محل الدراسة.

وشملت هذه الدراسة مجموعة من الأسئلة والتي تجسدت من خلال إستمارة الإستبيان التي يمكن من خلالها الإجابة على الفرضيات وذلك بالإستعانة ببرنامج SPSS.

وبعد أن تطرقنا في الفصول النظرية لأهم الأسس النظرية للمحاسبة الإبداعية والمعايير المحاسبية الدولية، سنتطرق في هذا الفصل للجانب التطبيقي لها من خلال محاولتنا الإجابة على فرضيات الدراسة من خلال المباحث التالية:

- المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية؛
- المبحث الثاني: التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة؛
- المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات.

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية

ترتكز الدراسة الميدانية بشكل أساسي على دراسة وتحليل دور المعايير المحاسبية الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية محل الدراسة بالإعتماد على الإجابات الواردة في الاستبيان الموزع على المحاسبين.

المطلب الأول: المنهج المستخدم

إن اختيار منهج الدراسة معين يخضع لطبيعة الموضوع المدروس، كذلك الغاية منه ويعرف المنهج على أنه "الطريقة التي يتبعها الباحث في الدراسة لإكتشاف الحقيقة وللإجابة على الأسئلة والإستفسارات التي يثيرها موضوع البحث".

وبالتالي اعتمدنا في موضوع بحثنا هذا على المنهج الوصفي التحليلي الذي يعرف على أنه: "مجموعة من الإجراءات البحثية التي تتكامل لوصف الظاهرة اعتمادا على جمع الحقائق والبيانات وتصنيفها ومعالجتها وتحليلها تحليلا كافيا ودقيقا لإستخلاص دلالتها والوصول إلى نتائج عن الظاهرة أو الموضوع محل الدراسة". وقد اعتمدنا على هذا المنهج لوصف واقع المعايير المحاسبية الدولية والمحاسبة الإبداعية لدى المحاسبين وتحليل المعلومات المتحصل عليها لمعرفة دور المعايير المحاسبية الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

المطلب الثاني: أدوات جمع المعلومات والوسائل الإحصائية المستخدمة

يتطلب أي بحث الإستعانة بمجموعة من الأدوات لجمع البيانات وكذا الوسائل الإحصائية، وتمثل الأدوات المستخدمة في جمع المعلومات وكذا الوسائل الإحصائية المستخدمة في دراستنا في:

أولا: أدوات جمع المعلومات

اعتمدنا في جمع المعلومات على استمارة الإستبيان كأداة لإستقصاء وجمع آراء وإجابات أفراد العينة حتى يتسنى لنا إبراز وجهات نظرهم حول الإطار العام الذي يحكم مجمل القضايا المرتبطة بالمعايير المحاسبية الدولية والمحاسبة الإبداعية، وتعرف الإستمارة على أنها: "عبارة عن مجموعة من الأسئلة التي توجه إلى المبحوثين في موقف مقابلة شخصية".

ثانيا: الوسائل الإحصائية المستخدمة

لتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة تم استخدام الوسائل الإحصائية التالية: النسب المئوية: تم استخدام النسب المئوية لمعرفة نسبة الأفراد الذين اختاروا كل بديل من بدائل الأجوبة عن أسئلة الإستمارة.

التوزيعات التكرارية: تهدف إلى التعرف على تكرار الإجابات عند أفراد العينة. المتوسط الحسابي: وذلك لمعرفة اتجاه آراء المستجوبين حول كل عبارة من عبارات الإستمارة. الإنحراف المعياري: تم استخدامه للتعرف على مدى انحراف إجابات أفراد العينة لكل عبارة عن متوسطها الحسابي، ويلاحظ أن الإنحراف المعياري يوضح التشتت في إجابات أفراد العينة.

المطلب الثالث: مجتمع الدراسة

تم اختيار مجتمع الدراسة الميدانية من الاشخاص الذين يملكون مؤهلات ومقدرة التحكم على مختلف العبارات الواردة في الإستبيان سواء الخاصة بالمعايير المحاسبية الدولية أو المحاسبة الإبداعية.

المبحث الثاني: التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة

في هذا المبحث يتم دراسة التحليل الوصفي لخصائص أفراد العينة حسب المتغيرات التالية: السن، التخصص، الخبرة المهنية.

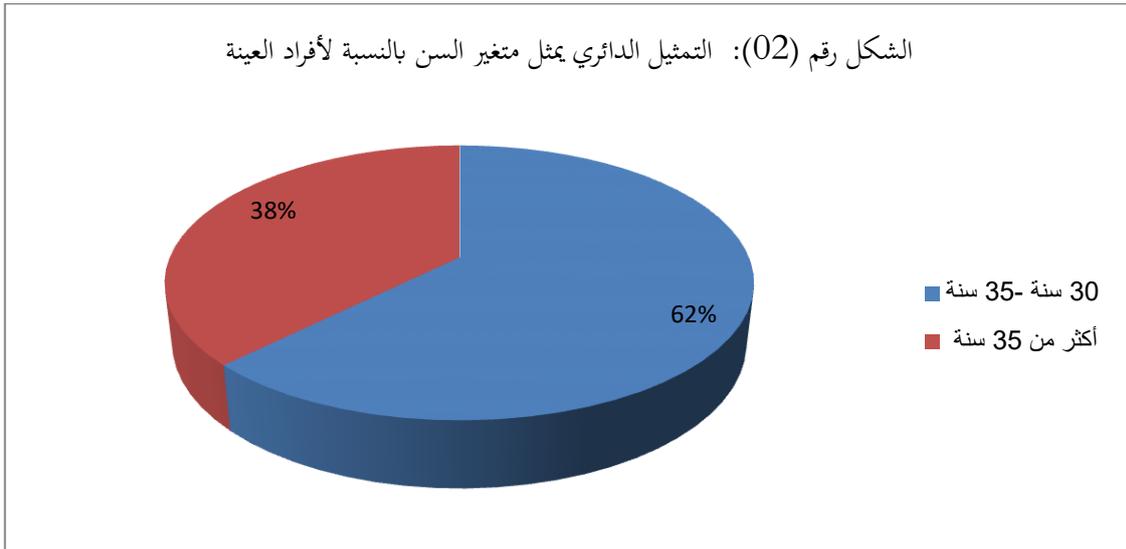
المطلب الأول: توزيع أفراد العينة حسب السن

الجدول رقم (02): توزيع أفراد العينة حسب متغير السن

النسبة	التكرار	الإجابة
62.5%	25	30 سنة-35 سنة
37.5%	15	أكثر من 35 سنة
100%	40	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS

الشكل رقم (02): التمثيل الدائري يمثل متغير السن بالنسبة لأفراد العينة



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS

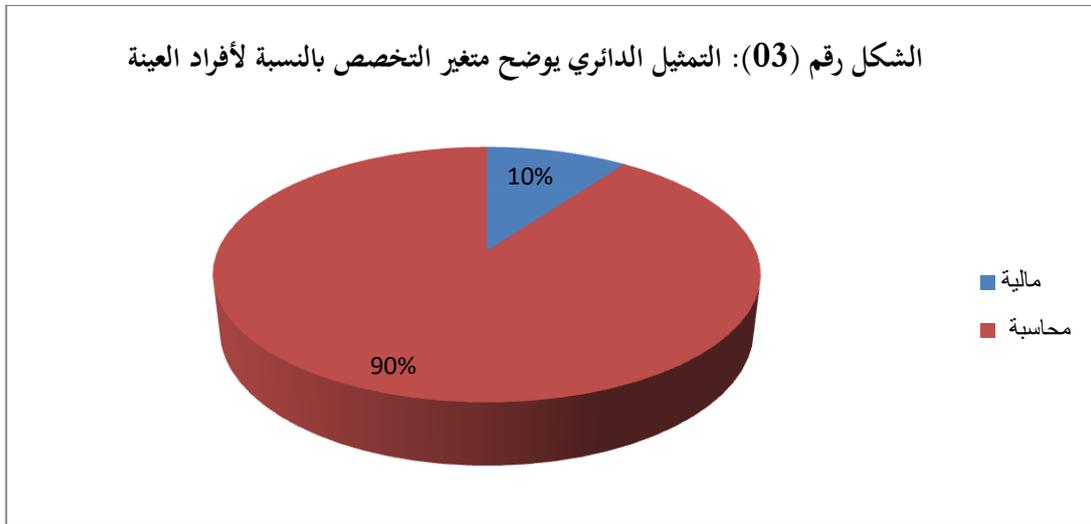
تحليل الجدول رقم (02): يبين لنا الجدول أن غالبية أفراد العينة هم من 30 سنة الى 35 سنة بنسبة 62.5%، مقابل 37.5% للفئة العمرية لأكثر من 35 سنة.

المطلب الثاني: توزيع أفراد العينة حسب التخصص

الجدول رقم (03): توزيع أفراد العينة حسب التخصص

الإحرف المعياري	النسبة	التكرار	الإجابة
60764	10%	4	مالية
	90%	36	محاسبة
	100%	40	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين إعتامادا على مخرجات برنامج SPSS



المصدر: من إعداد الطالبتين إعتامادا على مخرجات برنامج SPSS

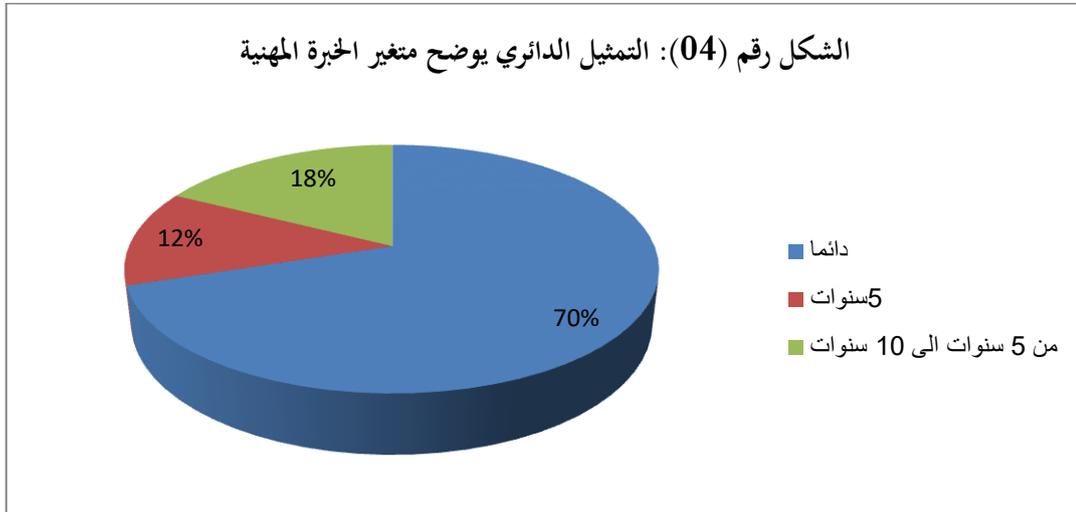
تحليل الجدول رقم (03): من خلال بيانات الجدول الموضحة أعلاه نجد نسبة 90% من المبحوثين تخصصهم محاسبة، تليها نسبة 10% من المبحوثين صرحوا بتخصصهم مالية حيث يتضح لنا من خلال الجدول (02) ان الانحراف المعياري لمتغير التخصص 60764.

المطلب الثالث: توزيع أفراد المهينة حسب الخبرة المهنية

الجدول رقم (04): توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية

النسبة	التكرار	الإجابة
70%	28	5 سنوات
15.5%	5	من 5 سنوات إلى 10 سنوات
17.5%	7	أكثر من 10 سنوات
100%	40	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين إعتمادا على مخرجات برنامج SPSS



المصدر: من إعداد الطالبتين إعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

تحليل الجدول رقم 04 : من خلال بيانات الجدول المبينة أعلاه نجد نسبة 70% من الباحثين لديهم خبرة مهنية 5 سنوات ، تليها نسبة 17.5 الذين خبرتهم المهنية أكثر من 10 سنوات ، ثم نسبة 12.5% من الباحثين الذين لديهم خبرة مهنية من 5 سنوات الى 10 سنوات.

المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات

المطلب الأول: عرض وتحليل إجابات أفراد العينة على فقرات المحور الأول من الإستبيان والمتعلق بـ:

المعايير المحاسبية الدولية

1- اعتماد معايير المحاسبة الدولية نظرا للتغيير الإقتصادي:

الجدول رقم (05): اعتماد معايير المحاسبة نظرا للتغيير الإقتصادي

الإجابة	التكرار	النسبة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الإتجاه
موافق	18	45%	2.1000	70892	موافق
غير موافق	10	25%			
محايد	12	30%			
المجموع	40	100%			

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

من خلال نتائج الجدول المبينة أعلاه نجد إتجاه المبحوثين نحو موافق بنسبة مئوية 45% باعتماد معايير

المحاسبة الدولية ، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.1000 و انحراف معياري 70892.

2- تساهم معايير المحاسبة الدولية في الحد من التلاعب في حقوق الملكية:

الجدول رقم (06): مساهمة معايير المحاسبة الدولية في الحد من التلاعب في حقوق الملكية

الإجابة	التكرار	النسبة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الإتجاه
غير موافق	8	20%	1.9000	67178	موافق
موافق	20	50%			
محايد	12	30%			
المجموع	40	100%			

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

من خلال نتائج الجدول الموضح أعلاه نجد نسبة 50% من المبحوثين اتجهوا نحو معايير المحاسبة الدولية في الحد من التلاعب في حقوق الملكية موافق . حيث يتضح لنا من الجدول رقم 05 أن المتوسط الحسابي قد بلغ 1.9000 بانحراف معياري 67178.

وذلك باعتبار المؤسسة تقوم بعرض قائمة التغيير في حقوق الملكية من أجل اظهار تغير في حقوق الملكية ويمثل بدوره الخسائر و الأرباح من خلال قوائم الدخل.

3- تساهم معايير المحاسبة الدولية في الحد من التلاعب في المصاريف:

جدول رقم (07): مساهمة معايير المحاسبة الدولية في الحد من التلاعب في المصاريف

الإجابة	التكرار	النسبة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الإتجاه
غير موافق	16	40%	1.7500	70711	موافق
موافق	18	45%			
محايد	6	15%			
المجموع	40	100%			

المصدر: من إعداد الطالبتين إعتماذا على مخرجات برنامج SPSS

من خلال بيانات الجدول الموضحة أعلاه نجد نسبة 45% أجابو بموافق وهو اتجاه المبحوثين نحو الموافقة في مساهمة معايير المحاسبة الدولية في الحد من التلاعب في المصاريف، بمتوسط حسابي 1.7500 وانحراف معياري 70711.

يتم تحميل أي تخفيض في قيمة المخزون و ناتج الصافي من قيمة البيع للمخزون عن القيمة الدفترية وكذلك خسائر المخزون كمصروف .

4- الحد من أساليب التلاعب في قائمة التدفقات النقدية:

جدول رقم (08): مساهمة معايير المحاسبة الدولية في الحد من أساليب التلاعب في قائمة التدفقات النقدية

الإجابة	التكرار	النسبة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري
محايد	14	35%	2.2250	1.12061
غير موافق	10	25%		
موافق	16	40%		
المجموع	40	100%		

المصدر: من إعداد الطالبتين إعتماذا على مخرجات برنامج SPSS

من خلال اجابات المبحوثين نجد نسبة 40% صرحوا بمساهمة معايير المحاسبة الدولية في الحد من أساليب التلاعب في قائمة التدفقات النقدية بمتوسط حسابي 2.2250 وانحراف معياري 1.12061.

يجب على المؤسسة تقديم معلومة عن التغيرات الفعلية في قائمة التدفقات المالية . خلال فترات تدفق الأنشطة التشغيلية و التمويلية.

5- الحد من التلاعب في بنود التثبيتات المادية

جدول رقم (09): مساهمة معايير المحاسبة الدولية في الحد من التلاعب في بنود التثبيتات المادية

الإجابة	التكرار	النسبة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الإتجاه
موافق	19	25%	1.5250	50574	غير موافق
غير موافق	21	52.5%			
محايد	9	22.5%			
المجموع	40	100%			

المصدر: من إعداد الطالبتين إعتماذا على مخرجات برنامج SPSS

من خلال نتائج الجدول المبينة اعلاه نجد نسبة 52.5% من المبحوثين صرحوا بأن المعايير الدولية لا تساهم في الحد من التلاعبات في بنود التثبيتات المادية ، حيث كان اتجاههم نحو غير موافق بمتوسط حسابي بلغ 1.5250 بانحراف معياري 50574.

حيث ينص على وجود توقعات كافية لتحقيق منافع اقتصادية و رؤية مستقبلية للمؤسسة و قياس تكلفة الأصل بدرجة يمكن الاعتماد عليها.

المطلب الثاني: عرض وتحليل إجابات أفراد العينة على فقرات المحور الثاني من الإستبيان والمتعلق بـ:

فعالية المعايير المحاسبية الدولية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية

الجدول رقم (10): آليات الحد من المحاسبة الإبداعية

الإتجاه	الترتيب	الإختراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق جدا		غير موافق		محايد		موافق جدا		موافق		العبرة
				النسبة	تكرار	النسبة	تكرار	النسبة	تكرار	النسبة	تكرار	النسبة	تكرار	
موافق	3	1.45002	2.5000	15%	6	12.5%	5	12.5%	5	27.5%	11	32.5%	13	تعتمد المؤسسة على الثبات في استخدام سياسات المحاسبية
موافق	9	1.14326	2.0250	5%	2	5%	2	20%	8	27.5%	11	42.5%	17	تعتمد المؤسسة على إرساء الشفافية لزيادة الوثوقية في بيانات الصادرة
موافق	1	1.39390	2.5750	7.5%	3	10%	4	15%	6	20%	8	47.5%	19	اعتماد المؤسسة على ارساء الشفافية من أجل زيادة الملائمة
موافق	7	1.39390	2.1750	10%	4	10%	4	15%	6	17.5%	7	47.5%	19	إلتزام الشركة بتقييم الأصول المدرجة في الميزانية
موافق	4	1.17233	2.4000	5%	2	12.5%	5	27.5%	11	27.5%	11	27.5%	11	تسجيل عمليات تخص الإيراد
موافق	5	1.34355	2.3000	10%	4	10%	4	17.5%	7	25%	10	37.5%	15	ضعف دور المدقق الخارجي في كشف المحاسبة الإبداعية
موافق	6	1.34355	2.2000	10%	4	7.5%	3	17.5%	7	22.5%	9	42.5%	17	تعتمد المؤسسة على تعديل محاسبي غير صحيح لتحسين المركز المالي
موافق	1	1.39390	2.5750	10%	4	20%	8	20%	8	17.5%	7	32.5%	13	عمل لجنة المراجعة مع مجلس الإدارة في اختيار السياسة المحاسبية الملائمة.
موافق	2	1.58499	2.5250	17.5%	7	15%	6	12.5%	5	12.5%	5	42.5%	17	تناقش لجنة المراجعة الإدارة في كيفية اختيار التقدير المحاسبي
موافق	8	1.22876	2.0750	7.5%	3	10%	4	10%	4	27.5%	11	45%	18	تدعم لجنة المراجعة استقلال المراجع الداخلية
موافق	7	1.19588	2.1750	7.5%	3	7.5%	3	12.5%	5	40%	16	32.5%	13	تقوم اللجنة بالتقييم للسياسات ومبادئ المحاسبية المطبقة بالمؤسسة
موافق	2	1.41399	2.5250	12.5%	5	15%	6	17.5%	7	22.5%	9	32.5%	13	تقوم اللجنة بمراجعة عمل المراجعة الداخلية

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS

الفقرة (01): يتضح من خلال جدول المبين أعلاه للتكرار والنسب المئوية حيث جاء الفقرة التالية "اعتماد المؤسسة على ارساء الشفافية من أجل زيادة الملائمة" بترتيب 1 وانحراف معياري يساوي 1.39390 ومتوسط حسابي 2.5750 مع نسبة 32.5% لديهم اتجاه "موافق".

الفقرة (2): تليها العبارة "عمل لجنة المراجعة مع مجلس الادارة في اختيار السياسية المحاسبية الملائمة" بترتيب 1 وانحراف معياري 1.39390 ومتوسط حسابي 2.5750 مع نسبة 47.5% من نسبة الإجابات كانت لصالح "موافق".

الفقرة (3): وإما بالنسبة للعبارة " تناقش لجنة المراجعة الادارة في كيفية اختيار التقدير المحاسبي " بترتيب 2 وانحراف 1.58499 ومتوسط حسابي 2.5250 مع نسبة 42.5% من الإجابات لصالح "موافق".

الفقرة (4): تليها العبارة " تقوم اللجنة بمراجعة عمل المراجع الداخلية " بترتيب 2 وانحراف معياري 1.41399 ومتوسط حسابي 2.5250 مع نسبة 32.5% من الإجابات لصالح "موافق".

الفقرة (5): تأتي العبارة " تعتمد المؤسسة على الثبات في استخدام سياسات المحاسبية " بترتيب 3 وانحراف معياري 1.45002 ومتوسط حسابي 2.500 مع نسبة تكرار 32.5% من الإجابات لصالح "موافق".

الفقرة (6): وأما بالنسبة للعبارة " تسجيل عمليات تخص الايراد " بترتيب 4 وانحراف معياري 1.17233 ومتوسط حسابي 2.4000 مع نسبة 27.5% لصالح الإجابة "موافق".

الفقرة (7): جاءت العبارة " ضعف دور المدقق الخارجي في كشف المحاسبة الابداعية " بترتيب 5 وانحراف معياري 1.34355 ومتوسط حسابي 2.3000 مع نسبة تكرار بلغت 37.5% لصالح الإجابة "موافق".

الفقرة (8): تمثلت العبارة " تعتمد المؤسسة على تعديل محاسبي غير صحيح لتحسين المركز المالي " بترتيب 6 وانحراف معياري 1.34355 ومتوسط حسابي 2.2000 مع نسبة تكرار بلغت 42.5% لصالح الإجابة "موافق".

الفقرة (9): العبارة " تقوم اللجنة بالتقييم للسياسات ومبادئ المحاسبية المطبقة بالمؤسسة " بترتيب 7 وانحراف معياري 1.19588 والمتوسط الحسابي 2.1750 مع نسبة تكرار 32.5% لصالح الإجابة "موافق".

الفقرة (10): العبارة "التزام الشركة بتقييم الأصول المدرجة في الميزانية" بترتيب 7 وانحراف معياري 1.39390 متوسط حسابي 2.1750 مع نسبة تكرار 47.5% لصالح الإجابة "موافق".

الفقرة (11): العبارة " تدعم لجنة المراجعة استقلال المراجع الداخلية " بترتيب 8 وانحراف معياري 1.22876 ومتوسط حسابي 2.0750 مع نسبة تكرار 45% لصالح الإجابة "موافق".

الفقرة (12): تأتي العبارة " تعتمد المؤسسة على ارساء الشفافية لزيادة الوثوقية في بيانات الصادرة" بترتيب 9 وانحراف معياري 1.14326 ومتوسط حسابي 2.0250 مع نسبة تكرار لصالح الإجابة "موافق".

المطلب الثالث: إختبار فرضيات الدراسة

1- مناقشة نتائج الفرضية الأولى:

من خلال نتائج الدراسة المتحصل عليها وهي "معايير المحاسبة الدولية" وهذا النتائج المتوصل إليها، خلال التساؤلات المطروحة في الاستبيان الخاص بالدراسة الميدانية. كل هذه الإجابات راجعة إلى:

- حيث عبر ما نسبته 45% من مفردات العينة أو المبحوثين اعتماد معايير المحاسبة الدولية نظرا لتغيير الاقتصادي بمتوسط حسابي 2.100 وانحراف معياري 70892.
 - حيث عبر ما نسبته 50% من مفردات العينة أو المبحوثين بمساهمة معايير المحاسبة الدولية في الحد من التلاعب في حقوق الملكية.
 - حيث عبر ما نسبته 45% من مفردات العينة أو المبحوثين مساهمة معايير المحاسبة الدولية في الحد من التلاعب في المصاريف.
 - حيث عبر ما نسبته 40% من مفردات العينة أو المبحوثين معايير المحاسبة الدولية في الحد من التلاعب في قائمة التدفقات النقدية.
 - حيث عبر ما نسبته 52.50% من مفردات العينة أو المبحوثين معايير المحاسبة الدولية في الحد من التلاعب في بنود التثبيتات المداية.
- من خلال نتائج الفرضية الأولى يمكننا القول أن الفرضية الثانية قد تحققت.

2- مناقشة نتائج الفرضية الثانية:

من خلال نتائج الدراسة المتحصل عليها وهي "المحاسبة الإبداعية" وهذا النتائج المتوصل إليها، خلال التساؤلات المطروحة في الإستبيان الخاص بالدراسة الميدانية. كل هذه الإجابات راجعة إلى:

- تعتمد المؤسسة على الثبات في استخدام سياسات المحاسبية.
- تعتمد المؤسسة على ارساء الشفافية لزيادة الوثوقية في بيانات الصادرة.

- اعتماد المؤسسة على ارساء الشفافية من أجل زيادة الملائمة.
- التزام الشركة بتقييم الأصول المدرجة في الميزانية.
- تسجيل عمليات تخص الايراد.
- ضعف دور المدقق الخارجي في كشف المحاسبة الابداعية.
- تعتمد المؤسسة على تعديل محاسبي غير صحيح لتحسين المركز المالي.
- عمل لجنة المراجعة مع مجلس الادارة في اختيار السياسة المحاسبية الملائمة.
- تناقش لجنة المراجعة الادارة في كيفية اختيار التقدير المحاسبي.
- تدعم لجنة المراجعة استقلال المراجع الداخلية.
- تقوم اللجنة بالتقييم للسياسات ومبادئ المحاسبة المطبقة بالمؤسسة.
- تقوم اللجنة بمراجعة عمل المراجع الداخلية.
- من خلال نتائج الفرضية الثانية يمكننا القول أن الفرضية الثانية قد تحققت.

خلاصة الفصل

ناقش هذا الفصل من خلال الدراسة الميدانية مدى قدرة المعايير المحاسبية الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، عن طريق عرض استبيان على عينة من المحاسبين.

خاتمة

خاتمة عامة

تعتبر معايير المحاسبة الدولية أهم الوسائل الناجعة للحد من الآثار السلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية، فتطبيق هذه المعايير يضمن جودة وشفافية القوائم المالية نظرا لتضائل فرص استعمال الإحتيال المحاسبي في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية.

أولا: اختبار الفرضيات:

من خلال الدراسة التي قمنا بها يمكننا الإجابة على بعض التساؤلات الفرعية، وذلك بإختبار صحة الفرضيات السابقة الذكر:

الفرضية الاولى: صحيحة، فمن خلال بحثنا استنتجنا أن المعايير المحاسبية الدولية مرنة وتواكب المشاكل المحاسبية الحديثة، كما أن تبنيتها سيسد الثغرات الموجودة في النظام المحاسبي المالي.

الفرضية الثانية: صحيحة، فمن خلال بحثنا استنتجنا أن المحاسبة الإبداعية لا تتوقف مع المنظور الأخلاقي، بحيث يقوم المحاسب بإختيار الطرق والسياسات المحاسبية المتاحة بهدف الغش والتلاعب في القوائم المالية، مما يضلل الأشخاص الذين لهم علاقة بالشركة، فتبقى المحاسبة الإبداعية ممارسات تنحصر في إطار المبادئ والمعايير المحاسبية الدولية فهي قانونية.

الفرضية الثالثة: صحيحة، لأن المحاسبة الإبداعية لها خطورة كبيرة من خلال ظاهرة التهرب الضريبي، وتسبب تضليل لقارئ القوائم المالية فيما يخص اتخاذ قرارات استثمارية أو في العلاقات مع الشركة.

الفرضية الرابعة: صحيحة، حيث أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

ومن خلال هذه الدراسة، سنعرض مختلف النتائج والتوصيات التي تم التوصل إليها كما يلي:

ثانيا: النتائج

ومن خلال الدراسة التي قمنا بها توصلنا إلى النتائج التالية:

✓ تهدف المعايير المحاسبية الدولية إلى توحيد المبادئ المحاسبية على مستوى العالم من أجل توفير قاعدة واحدة لقراءة القوائم المالية لمختلف الشركات، وذلك من أجل إعطاء صورة واضحة عن النظام

المحاسبي والمعايير الدولية المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي.

✓ تضمن معايير المحاسبة الدولية جودة وشفافية المعلومات المالية وقابليتها للمقارنة.

خاتمة

- ✓ إن المعايير المحاسبية الدولية ستكون موجهة للمستثمرين خاصة الأجانب منهم أكثر من القواعد المحاسبية الوطنية.
- ✓ أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ثلاثة معايير تتعلق مباشرة بالأدوات المالية: المعيار IAS 32 ويتعلق بعرض الأدوات المالية، المعيار IAS 39 ويتعلق بالإعتراف بالأدوات المالية وقياسها والمعيار IFRS 7 المتعلق بالإفصاح عن الأدوات المالية.
- ✓ تعتبر المحاسبة الإبداعية ممارسات غير أخلاقية يتم فيها تحويل الأرقام المحاسبية فيما يرغب فيه معدو القوائم المالية بغرض تحسين الوضعية المالية للمؤسسة.
- ✓ أهم أهداف المحاسبة الإبداعية هو تقديم انطباع مضلل عن البيانات المالية الواردة في القوائم المالية، وذلك لخدمة أغراض وأهداف المؤسسة.
- ✓ تعتبر عملية مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية من الأمور الصعبة والمعقدة ولكنها ممكنة، ولهذا على المهنيين في هذا المجال السعي باستمرار لكشف تلك الممارسات ومن ثم المحاولة للحد منها.
- ✓ تقلص المعايير الدولية الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية من خلال أسس القياس والإفصاح المحاسبين.
- ✓ عدم تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يساعد على اختلاف الأسس التي تعالج العمليات والأحداث المالية للمؤسسات وبالتالي زيادة فرص الممارسات الإحتيالية في المحاسبة.

ثالثا: التوصيات

- من خلال النتائج السابقة التي تم التوصل إليها يمكن اقتراح التوصيات التالية:
- التعريف بالمحاسبة الإبداعية وبيان أضرارها ثم الحد منها.
 - العمل على تقليل قدرة معدو القوائم المالية على التلاعب في التقارير المتعلقة بالوضعية المالية للمؤسسة.
 - العمل على إصدار قوانين وتشريعات جديدة لازمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.
 - التأكيد على توعية مستخدمي الكشوفات المالية بشكل عام، والمستثمرون بشكل خاص، بآثار وانعكاسات الممارسات المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية على قراراتهم الإستثمارية.
 - ضرورة توعية المؤسسات الإقتصادية الجزائرية للمخاطر الناجمة عن عمليات ممارسات المحاسبة الإبداعية وانعكاساتها السلبية على أداء المؤسسات.

خاتمة

- ضرورة التعامل مع الغش في التقارير المالية وذلك بوضع التشريعات المناسبة التي تتضمن عقوبات رادعة لمن يقوم بها.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: باللغة العربية

❖ الكتب:

1. أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة (منظور التوافق المحاسبي الدولي)، الدار الجامعية، الإسكندرية، د.ط، 2005.
2. أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية والشركات متعددة الجنسيات، الدار الجامعية، الإسكندرية، د.ط، 2003.
3. أحمد بلقاوي، نظرية المحاسبة، ترجمة: رياض العبد الله، دار اليازوري، عمان، الأردن، ج1، 2009.
4. حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2000.
5. حكمت أحمد الراوي، المحاسبة الدولية، النظرية والتطبيق للمعايير الدولية، عمان، دار حنين، الكويت، د.ط، 1995.
6. نجم عبود نجم، أخلاقيات الإدارة ومسؤوليات الأعمال في شركات الأعمال، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005.
7. خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية 2007، مكتبة الجامعة، الشارقة، ط1، 2008.
8. محمد مبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، ط1، 2005.
9. محمد مطر، الإتجاهات الحديثة في التحليل المالي والإئتماني، الأساليب والأدوات والإستخدامات العملية، دار وائل للنشر والتوزيع، ط1، عمان الأردن، 2006.
10. محمد مطر، الإتجاهات الحديثة في التحليل المالي والإئتماني، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003.
11. عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، ذات السلاسل للنشر، الكويت، 1990.
12. عبد الناصر نور، طلال الحجراوي، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الأردنية، متطلبات التوافق والتطبيق، جامعة الإسراء، عمان، 2003.
13. رتشارد شرويدر، وآخرون، مارتل كلارك، جاك كاتي، نظرية المحاسبة، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة السعودية، 2010.

قائمة المصادر والمراجع

❖ الأطروحات والرسائل الجامعية:

1. إبتسام شريط، خلود رزاق لبزة، سارة شريف حضرية، دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 2016-2017.
2. أحمد بريك، زبيدة عوينة، دور محافظ الحسابات في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2018-2019.
3. أمينة فداوي، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية - دراسة عينة من شركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF 250 ، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، 2013-2014.
4. آيت محمد مراد، ضرورة تكييف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي خلال الفترة 2010-2013، أطروحة دكتوراه في العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2013-2014.
5. بولجنيب عادل، دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومة المالية -دراسة حالة مؤسسة ALEMO الخروب ولاية قسنطينة-، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، 2013-2014.
6. ورويسة سعاد، أثر تطبيق المعايير المحاسبية في المؤسسة الإقتصادية (دراسة حالة عينة من المؤسسات الإقتصادية بولاية قسنطينة)، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، 2009-2010.
7. سعود جايد العامري، المحاسبة الدولية: منهج علمي للمشاكل المحاسبية وحلولها، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2010.
8. محمود تسيير عبد الله الرفيع، دوافع وأساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية في الشركات غير المساهمة العامة في فلسطين، مذكرة ماجستير، عمادة الدراسات العليا، جامعة القدس، فلسطين، 2017-2018.
9. رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، أطروحة دكتوراه، كلية الإقتصاد وقسم المحاسبة، دمشق، سوريا، 2009-2010.

قائمة المصادر والمراجع

10. شالور وسام، المعالجة المحاسبية للأدوات المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2010-2011.
11. شناي عبد الكريم، تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008-2009.
12. عادل عاشور، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية (دراسة حالة مجمع الرياض سطيف)، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، 2006-2005.
13. علاء مصطفى، أحمد نفاع، أثر إلتزام المدقق الخارجي الأردني بالإجراءات التحليلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مذكرة ماجستير، جامعة جرش، الأردن، 2014-2015.
14. قبال زينب، ديفني حياة، دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية - دراسة عينة لمدققي الحسابات لولاية أدرار، مذكرة ماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دارية، أدرار، 2015-2016.
15. مصطفى عوادي، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على البيئة المحاسبية الجزائرية، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2013-2014.
16. ملاك قرون، أمينة برباري، أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على جودة القوائم المالية - دراسة ميدانية لعينة من المحاسبين المعتمدين، محافظي الحسابات، وخبراء المحاسبة في الجزائر-، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مُجَّد خيضر، بسكرة، 2019-2020.
17. ميساء مُجَّد سعد أبو تمام، مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدقيق النقدي، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، عمان، الأردن، 2012-2013.
18. عماد سليم الآغا، المحاسبة الإبداعية، مجلة مال وأعمال إلكترونية يصدرها قسم العلوم الإدارية والمالية في الكلية، الجامعة للعلوم التطبيقية، العدد 02، 2011-2012.

قائمة المصادر والمراجع

19. عماد مُجد أبو علجية، علي حمدان، أثر الحوكمة المؤسسية على إدارة الأرباح، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2009.
20. عياد السعدي، مدى إدراك مراجع الحسابات لأساليب التلاعب في النتائج والمراكز المالية ودوره في منع حدوث الغش المحاسبي حالة شركة إنرون، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الإقتصادية، العدد الثالث، جامعة تيبازة، الجزائر، 2012.
21. مُجد مطر، ليندا حسن الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية، المؤتمر العلمي الدولي السابع حول: "تداعيات الأزمة الإقتصادية العالمية على منظمات الأعمال"، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الزرقاء، الأردن، 10-11 نوفمبر 2009.
22. معاذ بوعروج، دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية - دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين-، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2015-2016.
23. مُجد حمود أحمد صالح السياغي، دور أساليب الرقابة الحديثة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية وتقليل المخاطر - دراسة ميدانية على عينة من المصارف السودانية-، أطروحة دكتوراه في فلسفة المحاسبة والتمويل، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2017-2018.
24. بشرى فاضل خضير، الإفصاح عن المعلومات المحاسبية ودورها في حوكمة الشركات وآلياتها الداخلية- دراسة ميدانية في عينة من الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، أطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة بغداد، 2008-2009.

قائمة المصادر والمراجع

❖ المجلات والدوريات العلمية:

1. أحمد عبد العزيز، جاسم زكرياء، فراس عبد الجليل الطحان، الشركات متعددة الجنسيات وأثرها على الدول النامية، مجلة الإقتصاد والإدارة، مجلة ثلاثية، العدد 85، جامعة المستنصرية، الثلاثي الرابع، 2010.
2. بوراس أحمد، كرمانى هدى، أثر المعايير المحاسبية الدولية على الهياكل المؤسسية للمحاسبة وعلى تسيير المؤسسات، الملتقى الأول حول "المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية"، عنابة، 21-22 نوفمبر 2007.
3. حسنين طارق مُجَّد وآخرون، دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد 60، 2003.
4. حكيم بوجطو، أكرم شتيح، معايير المحاسبة الدولية كآلية للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في ظل تكنولوجيا المعلومات، مجلة المحاسبة، التدقيق والمالية، المجلد 01، العدد 00، 2019.
5. ابراهيم مُجَّد زيدان، السلوك الأخلاقي للإدارة عند قياس الدخل المحاسبي لمنظمات الأعمال، دراسة إختبارية، كلية التجارة، جامعة المنوفية، مصر، 2006.
6. رضا جاوحدو، المعايير المحاسبية الدولية : IAS/IFRS المفهوم، التداعيات، الإجراءات، مداخله، اليوم الدراسي حول: المعايير المحاسبية والأنظمة المحاسبية المقارنة، جامعة باجي مختار، عنابة، 2005.
7. رضا جاوحدو، إيمان بن قارة، حقائق علمية حول أخلاقيات ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر، مجلة التواصل في العلوم الإنسانية والإجتماعية، العدد 03، عنابة، الجزائر، 2012.
8. سمير كامل مُجَّد عيسى، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 45، العدد 08، يوليو 2008.
9. شريف مُجَّد البارودي، دراسة إختبارية لجودة القوائم المالية في ظل أساليب المحاسبة الإبتكارية، مجلة الفكر التجاري، العدد 03، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، 2001.
10. مدثر طه أبو الخير، المنظور المعاصر للتحفظ المحاسبي بالتطبيق على الشركات المتداولة بسوق الأسهم المصرية، بحث غير منشور، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر، 2010.
11. مدني بلغيث، التوافق المحاسبي الدولي (المفهوم، المبررات والأهداف)، مجلة الباحث، العدد 4، جامعة ورقلة، 2006.
12. مصطفى حميدان حسن، مدى إلتزام مؤسسة المدى الصناعية الإدارية بتطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، أطروحة دكتوراه، عمان، الأردن، 2010.

قائمة المصادر والمراجع

13. ناضم شعلان جبار، أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية، المجلد 09، العدد 32، كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة القادسية، الكويت، 2015.
14. هشام سفيان صلواتشي، يوسف بودلة، آفاق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر في ظل التوافق المحاسبي المالي الدولي، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، العدد الثاني، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، 2011.
15. مجبل داودي اسماعيل، أثر أساليب المحاسبة الإبداعية في موثوقية المعلومات المحاسبية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد الثالث، 2014.
16. علي محمود الخشاوي، ومحسن ناصر الدوسري، المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارستها ونتائجها، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة، 2008.

- Mulford, C. E. Comisky, **The Financial Numbers Game**. John Wiley & Sons Inc, 2002 .
- Nandakumar Ankarath et al, Understanding Fundamentals IFRS, John Wiley & Sons, Inc, New Jersey, 2010.
- Deloitte, IFRSs in your pocket 2012, <http://www.iasplus.com>
- Brijesh Yadav" ، **Creative Accounting: A Literature Review**. "The SIJ Transactions on Industrial , Financial & Business Management (IFBM), Vol. 1, No. 5, November-December 2013.
- Howard, schilit, **Financial shenanigan**, Second, edition, MC. Grow – Hill , 2002.
- P. Anzo, G. Heem, La normalisation Comptable internationale : ses acteurs, sa légitimité, ses enjeux, la juste valeur et la gestion d'actif, Revue d'économie financière N° 73.
- Robert Obert, Pratique des normes IAS/IFRS, Dunod, 2002

المخلص

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة الدور الذي تلعبه المعايير المحاسبية الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وذلك من خلال التعرف على الإطار المفاهيمي لكل من المعايير المحاسبية الدولية والمحاسبة الإبداعية، ثم إستنتاج الدور المهم الذي تلعبه المعايير في التقليل من أساليب الإحتيال المحاسبي، وقد توصلت هذه الدراسة لمجموعة من النتائج أهمها عدم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية لإعداد التقارير المالية يساعد على إختلاف الأسس التي تعالج العمليات والأحداث المالية للمؤسسات وبالتالي فرص الممارسات الإحتيالية في المحاسبة.

الكلمات المفتاحية: معايير المحاسبة الدولية، المحاسبة الإبداعية، الأساليب الإحتيالية.

Abstract :

This study aims to know the role that international accounting standards play in limiting creative accounting practices, by identifying the conceptual framework of both international accounting standards and creative accounting, and then deducing the important role that standards play in reducing accounting fraud methods. For a set of results, the most important of which is the lack of application of international accounting standards for financial reporting, which helps to differ in the basis that deals with the financial operations and events of institutions, and thus opportunities for fraudulent practices in accounting.

Key words: International Accounting Standards-Creative Accounting-Fraudulent Methods.

