

إشكالية المحاسبة الإبداعية وأثر المعايير الدولية للتقارير المالية عليها

د. عبد الحميد مانع الصيغ
كلية التجارة. جامعة صنعاء - اليمن

ملخص :

إزداد الاهتمام بالمحاسبة الإبداعية من قبل المحاسبين والمراجعين أكاديميين كانوا أم مهنيين خلال السنوات الأخيرة، ومرد ذلك حالات الفشل لبعض الشركات في بداية الألفية، وقد بلغت ذروتها عندما انهارت شركة Enron الأمريكية وغيرها من الشركات الكبرى في أكثر من مجال وتبعها إنهيار شركة المحاسبة الكبيرة Arthur Anderson لتحميلها جزء من مسؤولية التلاعب في الأرقام في شركة Enron كونها كانت تدقق حساباتها. بيد أن الكثير من الباحثين يركزون على الجوانب السلبية للمحاسبة الإبداعية ويهملون الجوانب الإيجابية لها. ولذلك يهدف هذا البحث لعرض مفهوم المحاسبة الإبداعية وأساليبها من وجهات نظر مختلفة، ومركزاً على توضيح جوانبها المختلفة، كما شرح البحث تطور المعايير الدولية للتقارير المالية ودورها في إلغاء أو على الأقل تخفيض بدائل السياسات المحاسبية المتاحة في الفكر المحاسبي. ومن أهم النتائج التي توصل إليها البحث أن هناك جوانب سلبية وأخرى إيجابية للمحاسبة الإبداعية، وأن هناك دور بارز للمعايير الدولية للتقارير المالية في الحد من الجوانب السلبية وتدعيم الجوانب الإيجابية للمحاسبة الإبداعية. وأوصى البحث بالتوسع في تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية، وأهمية قيام مجلس المعايير المحاسبية الدولية بالعمل على إلغاء ما تبقى من بدائل في المعايير المحاسبية السارية المفعول.

Abstract

The interest of creative accounting has been increasing from Accountants & Auditors , whether Academics or Professionals recently , due to the collapse of some companies at the beginning of Millennium. It reached its peak when Enron (American Company) and other big companies who worked at different sectors collapsed. Then the demise of one of the “big five” Arthur Anderson , the Auditor of Enron , because it took responsibility of manipulation in financial statements numbers. However , most researchers concentrate on the negative impact of creative accounting and neglect positive impact of it.

This research aims to identify creative accounting , its methods and its negative and positive effects on accountancy profession. The research also explains the development of IFRS and its role to remove or at least reduce the alternatives of accounting polices available in GAAP. The research concludes that there is negative and positive impact of creative accounting , and a significant contribution of IFRS in reducing negative impacts and proofing positive impacts of creative accounting. The research recommends to expand IFRS practice , and IASB to cancel any alternatives in valid standards.

مقدمة

تطورت المحاسبة عبر تاريخها الطويل استجابة للتطورات البيئية لاسيما الاقتصادية منها، إذ تطورت أساليبها ومبادئها وقواعدها استجابة لتلك التطورات. ولمواجهة تلك التطورات توصل المحاسبون لعدد من البدائل لمعالجة معظم المشاكل المحاسبية، فقد أسفرت الحاجة لاحتساب أهلاك الموجودات إلى عدد من الطرائق المحاسبية لمعالجة هذه المشكلة، كما أفضت الدراسات لمواجهة التغير في أسعار المخزون للعديد من الطرائق لمعالجة تكلفة مخزون آخر المدة، وهكذا في الغالب الأعم من بنود القوائم المالية التي أفضى التطور المحاسبي لأكثر من معالجة محاسبية لكل حالة منها.

ورغم أن هذا التعدد يعد ثراءً فكرياً وعملياً للمحاسبة ويمثل جانباً إيجابياً في هذا التطور، فقد أفضى - من بين أمور أخرى - إلى احتمال تقديم بيانات لا تعطي صورة دقيقة عن المركز المالي وحسابات النتيجة نتاجاً لهذا التعدد من جهة، ولتباين قدرات المحاسبين وتضارب مصالح المستفيدين من المعلومات المحاسبية من جهة أخرى. ومرد ذلك أن المحاسبين لم يتوصلوا لطريقة إحصائية أو رياضية يتم بموجبها ترتيب تلك الطرائق بحسب أفضلية كل طريقة على الأخرى، أو الاتفاق على أفضلية بديل محدد لكل معالجة محاسبية، فضلاً عن عدم دقة المقارنة بين النتائج المالية للشركات المتماثلة. ولذلك عُنِيَ عدد من دول العالم بوضع وإصدار المعايير المحاسبية لمعالجة مشاكل ذلك الاختلاف على المستوى المحلي. ولمواجهة ذات الأسباب والتطورات الاقتصادية على المستوى الدولي تم إعداد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية International Financial Reporting Standards (IFRS). وقد ظهر مفهوم المحاسبة الإبداعية Creative Accounting في ثمانينيات القرن الماضي، إذ عمدت بعض الشركات إلى الإفصاح في القوائم المالية عن معلومات غير دقيقة عن الربح أو المركز المالي للشركة. وقد نظر إليه كثير من المحاسبين والباحثين من الجانب السلبي الذي قام على استغلال الثغرات الموجودة في المعايير المحاسبية لتحقيق أهداف غير مشروع، ورغم صحة ما ذهبوا إليه إلى أن كثير منهم لم يتطرق للجانب الإيجابي من الإبداع المحاسبي. ولذلك يأتي هذا البحث لعرض إشكالية المحاسبة الإبداعية في جانبها الإيجابي والسلبي وأثر المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الحد من الجانب السلبي وتدعيم الجانب الإيجابي.

مشكلة البحث:

أضحت إشكالية المحاسبة الإبداعية أحد القضايا التي شغلت بال المحاسبين والباحثين وأصحاب المصلحة في المنشآت منذ الثمانينيات من القرن الماضي عندما بدأ بعض المحاسبين

يستغلون بعض الثغرات في (IFRS) لتغيير نتائج الأعمال والمركز المالي سواء كان الهدف من هذا العمل خدمة كل أو بعض أصحاب المصلحة في المنشأة، حتى خرج الأمر عن كل التوقعات في حالة الشركة الأمريكية لتسويق الكهرباء والغاز الطبيعي Enron والذي أسفر عن تصفية هذه الشركة وتبعها تصفية شركة المحاسبة التي قامت بمراجعتها (Arthur Anderson)، من جانب آخر فقد أدى إعداد (IFRS) إلى جوانب إيجابية لمصلحة المستخدمين المحليين وبشكل أكبر المستخدمين الدوليين. وعليه فإن مشكلة البحث تدور حول التساؤلات التالية:

- هل هناك جوانب سلبية للمحاسبة الإبداعية على مستخدمي القوائم المالية؟
- هل هناك جوانب إيجابية للمحاسبة الإبداعية على مستخدمي القوائم المالية؟
- ما هو أثر استخدام المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS) في الحد من الجوانب السلبية ودعم الجوانب الإيجابية؟

أهمية البحث

تكمن أهمية البحث من كونه يناقش مشكلة ذات تأثير بالغ على الهدف الرئيس للمحاسبة والممثل في تقديم معلومات صادقة وعادلة عن المركز المالي ونتائج الأعمال من خلال عرض أثر المحاسبة الإبداعية السلبية والإيجابية وأثر تطبيق (IFRS) على الحد من الجوانب السلبية للمحاسبة الإبداعية من خلال إلغاء أو تخفيض بدائل المعالجات المحاسبية، وأثر ذلك الإلغاء والتخفيض على تدعيم الجانب الإيجابي لها.

أهداف البحث

يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف التالية:

- 1- عرض أهم الجوانب السلبية للمحاسبة الإبداعية.
- 2- مناقشة أهم الجوانب الإيجابية للمحاسبة الإبداعية.
- 3- بيان أثر تطبيق (IFRS) في الحد من الجوانب السلبية للمحاسبة الإبداعية وتدعيم الجوانب الإيجابية.

فرضيات البحث

يرتكز البحث على فرضيات ثلاث تتمثل في:

- 1- هناك جوانب سلبية للمحاسبة الإبداعية في التطبيق العملي.
- 2- هناك جوانب إيجابية للمحاسبة الإبداعية في التطبيق العملي.
- 3- يؤدي تطبيق (IFRS) إلى الحد من الجوانب السلبية للمحاسبة الإبداعية وتدعيم الجوانب الإيجابية.

حدود البحث

اقتصر البحث على التلاعب المحاسبي الناتج عن استغلال والبدائل المتوفرة في المعايير المحاسبية (المحاسبة الإبداعية)، واستبعد التلاعب المحاسبي الناتج عن خرق القوانين والمعايير والمبادئ المحاسبية.

1- نشأة المحاسبة الإبداعية

ظهر مصطلح المحاسبة الإبداعية في ثمانينيات القرن الماضي، إذ واجهت الشركات صعوبات صاحبت فترة الركود التي حدثت في تلك الفترة وقابله ضغوط من أصحاب المصلحة لإظهار أرباح أفضل في القوائم المالية، وهو ما حدا بالشركات للبحث عن وسائل وآليات لإنتاج أرباحاً أفضل من خلال إدارة الأرباح Earning Smoothing بغرض تجميل الصورة المالية للشركة⁽¹⁾، ولم تكن تلك الأرباح حقيقية بل نتجت عن تلاعب في تطبيق البدائل المحاسبية المتاحة مما حقق أرباحاً صوريه للشركات وأكسبها الوقت حتى لاتصل إلى مرحلة الإفلاس في الوقت الحقيقي لكنها وصلت له رغم الأرباح الظاهرة في القوائم المالية. وقد وصف McKenzi (1998) هذه الحالة بقوله "عندما أكتشفت الشركات بأن القوانين تخبرك فقط بما لاتستطيع فعله وليس ما تستطيع فعله! فإذا كنت لاتستطيع أن تكسب الأرباح فإثك على الأقل تستطيع أن تبتدعها"⁽²⁾.

وفي السنوات الأخيرة غدت المحاسبة الإبداعية محل اهتمام المحاسبين والمراجعين بشكل كبير لاسيما بعد الانهيارات لعدد من الشركات في دول شرق آسيا عام 1997م، وإنهيار شركة Enron لتسويق الكهرباء والغاز الطبيعي عام 2001م في الولايات المتحدة الأمريكية وأزمة شركة Worldcom الأمريكية للاتصالات وغيرها من الشركات العالمية وتبعها تصفية شركة المراجعة Arthur Anderson لتحميلها المسؤولية القانونية والمالية والمحاسبية كونها المسئولة عن

(1) سميرة، عطوي، وفهيمه، بديسي، (2012)، الحوكمة وقاية من الفساد المالي والإداري الناتج عن المحاسبة الإبداعية حالة الشركة الأمريكية لتسويق الكهرباء والغاز الطبيعي Enron، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد 28/27، نوفمبر، ص 15.

(2) Mc Kenzie (1998)، P. ، 134. كما ورد في الحلبي، ليندا حسن نمر، (2009)، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، آبار (مايو)، ص 17.

مراجعة حسابات شركة Enron إذ أتهمت بالتواطؤ لإظهار القوائم المالية لمعلومات غير دقيقة وغير صحيحة مستغلة بدائل المعالجات المحاسبية المتاحة⁽¹⁾.

2- مفهوم المحاسبة الإبداعية

قدمت العديد من التعاريف للمحاسبة الإبداعية ولم يتفق المحاسبون على تعريف موحد لها لاختلاف توجهات الباحثين ووجهات نظرهم حيالها، ومن هذه التعاريف ذلك الذي قدمه Griffiths (1986) الذي عرفها بأنها الإجراءات التي تمارسها الشركات بغية التقليل من أرباحها أو زيادتها، من خلال حساباتها التي تم تشكيلها والتلاعب بها بشكل هادئ وبطريقة خفية للتغطية على المخالفات والجرائم، وهي عملية خداع كبرى كونها طبخت بصورة دقيقة أو شويت بصورة كاملة حتى تقدم بمذاق شهوي وبصورة شرعية⁽²⁾.

ويناقشها Jameson (1988) من وجهة نظر المحاسب فيقول «تتضمن العملية المحاسبية على معالجة العديد من قضايا الحكم وحسم الصراعات ما بين المناهج أو المداخل المتنافسة بغية عرض نتائج الأحداث المالية والعمليات التجارية، وهذه المرونة توفر الفرص للتلاعب والغش أو الخداع والتحريف أو سوء العرض. وأصبحت هذه الأنشطة التي ثمارها عناصر مهنة المحاسبة تعرف بالمحاسبة الإبداعية»⁽³⁾. أما Smith (1992) فيقول كمحلل استثماري «لقد شعرنا بأن الكثير من النمو الظاهري في الأرباح التي حدثت في الثمانينيات كانت نتيجة لخفة يد البراعة المحاسبية وليس نتيجة للنمو الاقتصادي الحقيقي. ويضيف، لقد بدأنا في كشف الأساليب الرئيسة الداخلة في ذلك وتقديم أمثلة حية عن الشركات التي تستخدم تلك الأساليب»⁽⁴⁾.

ويعرفها Nase & Pendlebury (1992) بأنها تحويل أرقام المحاسبة المالية عمّ هي عليه فعلاً إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة و/ أو تجاهل

(1) جريرة، طلال سليمان، البشتاوي، سليمان حسين، والحياصات، حمدان محمد، (2015)، أثر الآليات المحاسبية للحكومة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، من وجهتي نظر الشركات المساهمة العامة في الأردن ومدققي الحسابات الخارجيين، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، الجامعة الأردنية، المجلد 11، العدد 2، ص 317.

(2) Griffiths ، I ، (1986) ، Creative Accounting ، Sedgwick & Jackson ، London ، P1.

(3) Jameson ، M. ، (1988) ، Practical Guide to Creative Accounting ، Kogan ، London ، PP. 7-8.

(4) Smith ، C. A. ، (1992) ، Perspective on Accounting-Based Debt Covenant Violations ، The Accounting Review ، Vol. 68 ، No. 2 ، April ، P. 51.

بعضهاو/ أو جميعها⁽¹⁾. كما يعرفها Amat et al(1999) بأنها العملية التي يستخدم من خلالها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية لإعطاء صورة جيدة عن الأداء المالي للشركة، دون الإخلال بقواعد ومبادئ المحاسبة⁽²⁾. أما Phillips(2012) فيقدم مفهومه عن المحاسبة الإبداعية بأنها « العملية التي يستخدم فيها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية للتلاعب بالأرقام المعروضة في حسابات منشآت الأعمال »⁽³⁾. ويعطي Mulford et al(2002) تعريفه للمحاسبة الإبداعية بكونها الإجراءات أو الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية، تتضمن خيارات وممارسات المبادئ المحاسبية، خداع التقرير المالي، وأي إجراء أو خطوة باتجاه إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل⁽⁴⁾.

ويذهب آخرون إلى أن المحاسبة الإبداعية هي الممارسات المحاسبية المتبعة بغية تعديل نتيجة النشاط والمركز المالي للشركة بما يؤثر على قرارات مستخدمي القوائم المالية⁽⁵⁾. فيما يطرح آخر بأنها عبارة عن تقنيات محاسبية تسمح للشركات بالإفصاح عن نتائجها المالية بما لا يعكس حقيقة نشاطها⁽⁶⁾. ويعرفها البعض الآخر بأنها معالجة البيانات المحاسبية بما يسمح بإعداد قوائم مالية وفق رؤية محددة مسبقاً⁽⁷⁾. يستخدم (العاني) اصطلاح المحاسبة المبدعة بدلاً من اصطلاح المحاسبة

(1) Naser , K. and M. Pendlebury: 1992 ، A Note on the use of Creative Accounting ، British Accounting Review ، Vol: 24 ، P4.

(2) Amat ، O. ، Blake ، J. and Dowds ، R. (1999) ، The Ethics of Creative Accounting ، Journal of Economic Literature ، Vol 62 ، P. 164

(3) Phillips ، J. ، (2002) ، P. 7. As Cited in ، Breton ، G. and Taffler ، R. J. ، Creative Accounting and Investment Analyst Response ، P98.

(4) Mulford ، C. and Comiskey ، E. (2002) The Financial Numbers Game: Detecting Creative Accounting Practices ، Canda ، John Wiely& Sons ، Inc. ، P. 13.

(5) أبو نصار، محمد، حميدات، جمعة، (2008)، معايير المحاسبة الإبداعية والإبلاغ المالي الدولية: الجوانب النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان. كما ورد في سميرة، عطوي، وفهيمه، بديسي، (2012)، مرجع سابق ص 16.

(6) رشاش، حمادة، (2010)، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الثاني، ص 95.

(7) Grouthorpe ، Cathrine ، & Amat ، Oriol ، (2005) ، Creative Accounting: Some Ethical Issues of Macro& Micro Manipulation ، Journal of Business Ethics ، March ، Part 1 ، Vol. 57 ، PP. ، 55- 64.

الإبداعية إذ يصفها بأنها «عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات لإفصاح لنقل الكشوفات المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما يُفضل مُعد هذه الكشوفات أن يُبلغ عنه، وهي أيضاً عملية تتم من خلالها هيكله المعاملات لكي تنتج نتائج محاسبية مطلوبة بدلاً من الإبلاغ عن هذه المعاملات بطريقة منسقة وحيادية»⁽¹⁾. ومن خلال استعراض التعاريف الأنفة الذكر يمكن القول أن خلاصة المحاسبة الإبداعية تتمثل في استخدام الطرائق والإجراءات المحاسبية لإخراج الأرقام المحاسبية التي تشملها القوائم المالية بما يراه من يوجه المحاسبون المعدون لتلك الأرقام وبما يخدم أصحاب المصلحة ذوي التأثير الأكبر في الشركة سواء كانوا الإدارة أو المساهمون أو غيرهم، وعليه نذهب إلى ما ذهب إليه فريد، 2014 من أن المحاسبة الإبداعية هي⁽²⁾:

أ- ممارسات قانونية إذ لا تخرج عن الطرائق والإجراءات المحاسبية المعتمدة أو المتعارف عليها.
ب- ممارسات احتيالية فتعمل على تغيير المخرجات المحاسبية الحقيقية إلى معلومات محاسبية غير سليمة لمصلحة صاحب المصلحة الأقوى في المنشأة.

ت- ممارسات محترفة إذ يقوم بها المحاسبون ذو القدرات والمهارات العالية لتظليل قراء القوائم المالية بغية توجيههم للهدف المرغوب مثل تعزيز قيمة الأسهم في سوق الأوراق المالية أو الحصول على قروض من المصارف أو تعظيم مكافآت المدراء التنفيذيين... الخ.
ولعل أشهر الأمثلة على الجوانب السلبية للمحاسبة الإبداعية إفلاس أربع شركات أمريكية تعمل في أكثر من قطاع في بداية الألفية هي: شركة Enron المختصة في الطاقة، وشركة Worldcom المختصة في الاتصالات، وشركة Zerox المختصة في آلات النسخ، وشركة Merc المختصة في مجال الأدوية، التي قامت بالتواطؤ مع مدققي الحسابات أو إهمال جسيم من هؤلاء المدققين بالتدليس والتلاعب في نتائج الأعمال والمركز المالي، مما أسفر عن هبوط كبير في أسعار

(1) الخشاوي، علي محمود، والدوسري، محسن ناصر، (2008)، المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة، عمان، الأردن، ص 7.

(2) فريد، أمينة فداوي، (2014)، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: داسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250، المجلة الجامعة، العدد السادس عشر، المجلد الأول، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، ص 252.

أسهمها في سوق الأوراق المالية أدت إلى تكبد مساهموا تلك الشركات ودائنها خسائر كبيرة. والمحصلة كانت تصفية شركة المراجعة العالمية Arthur Anderson⁽¹⁾.

وإذا كنا نتفق مع ما ذهب إليه الباحثون والكتاب في التعريفات السابقة للمحاسبة الإبداعية، فإن لفظ المحاسبة الإبداعية لا ينبغي أن ينصرف إلى الجانب السلبي فقط بل إلى الجانب الإيجابي أيضاً فإذا كان المحتال مبدع فإن من يكشفه مبدع أيضاً، أما من يعدد المعايير التي تحول دون وصول المحتال إلى حيلته ففي ظن الباحث أنه أكثر إبداعاً فالإبداع هو القدرة على تكوين أو إنشاء شيء جديد، أو دمج الآراء القديمة أو الجديدة في صورة جديدة، أو استعمال الخيال لتطوير وتكييف الآراء حتى تشبع الحاجيات بطريقة جديدة، أو عمل شيء جديد ملموس أو غير ملموس⁽²⁾. ويعرف حسين، وزوينة (2011) الإبداع المحاسبي بأنه أستشعار المشكلات المالية والمحاسبية والنقائص والتغيرات في المعرفة والعناصر المتقدمة وعدم التناسق، تحديد الصعوبة وتبيان طبيعتها والبحث عن الحلول المالية والمحاسبية وإجراء تخمينات أو افتراضات عن النقائص والعيوب مع اختبار الفرضيات وصياغة النتائج ونقلها أو استخدامها أساليب أو طرائق أو إجراءات أو مفاهيم أو معايير أو نظريات جديدة غير مألوفة يمكن استخدامها لتفسير أو تحليل أو حل مشكلة محاسبية تواجه الإدارة حيث يتمتع المحاسب المبدع بقدرات مميزة⁽³⁾.

ومن التعاريف السابقة نستنتج أن الإبداع المحاسبي له جانب إيجابي وليس فقط الجانب السلبي والواقع أن المحاسبة قد أنتجت في هذا الجانب الكثير لعل أهمها التطورات في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والدور الذي أسهمت به في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة

(1) مطر، محمد، (2006)، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني: الأساليب والاستخدامات

العملية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان الأردن.

(2) نادية هايل السرور، (2002)، مقدمة في الإبداع، دار وائل للطباعة والنشر، عمان. كما ورد في

الزعي، علي فلاح، والجريري، ماجد عبدالعزيز، (2007)، دور وأهمية الإبداع المحاسبي في تحقيق

الميزة التنافسية الإقتصادية في مؤسسات المال والأعمال الأردنية (منظور مستقبلي)، بحث علمي مقدم إلى المؤتمر العلمي الخامس لكلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة فيلادفيا، 4-5 تموز (يوليو)، ص3.

(3) حسين، رحيم، وزوينة، بن فرج، (2011)، إشكالية الإبداع والإصلاح المحاسبي في الدول العربية

حالة الجزائر، بحث مقدم إلى الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح ورغله ونخب التمويل، الجزائر، 29-30 كانون الأول، ص4.

الإبداعية فضلاً عن دورها الإبداعي^(*). المتمثل في سهولة مقارنة القوائم المالية للشركات في نفس القطاع وأثره على تنقل الاستثمارات بين البلدان وتسهيل الاستثمار في البلدان المختلفة وهذا ما سيناقش في الفقرات اللاحقة.

3- أساليب المحاسبة الإبداعية

تتضمن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها معالجات محاسبية بديله لكثير من البنود والعناصر التي تحويها القوائم المالية، كما تشمل المعايير الدولية للتقارير المالية، وإن بشكل أقل، أيضاً معالجات محاسبية بديله، فمثلاً تسمح المعايير الدولية بالاعتراف بمصاريف التطوير مصروف أو رسملتها واستهلاكها على مدى عمر المشروع. ويقوم المحاسب في ضوء توجه الإدارة باختيار المعالجة المحاسبية التي توفر المعلومات ذات الفائدة للمستخدمين بغية مساعدتهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية، بيد أن اختيار المعالجات المحاسبية وأسلوب الإفصاح عنها قد يتأثر بالأهداف الخاصة بالإدارة مما يؤثر سلباً على نوعية وشفافية المعلومات المنشورة، وقد ميزت فريد (2014) بين ثلاثة أنواع من الممارسات هي⁽¹⁾:

- المحاسبة النفعية Aggressive Accounting وتتمثل في تطبيق الطرائق المحاسبية التي تفضي إلى نتائج محددة مسبقاً وغالباً ما تكون الوصول إلى أرباح مرتفعه.
- تمهيد الدخل Income Smoothing وذلك بإزالة التذبذب في مبالغ الدخل من سنة لأخرى فتستخدم الطرائق المحاسبية التي تؤدي إلى تخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل المرتفع لتحويلها إلى السنوات ذات الدخل المنخفض والعكس.
- إدارة الأرباح Earnings Managment من خلال التلاعب بالأرباح لتحقيق أهداف محددة بشكل مسبق من الإدارة أو التوقعات المعدة من المحللين، أو قيم تتناغم مع تمهيد الدخل للتوجه نحو مكاسب ثابتة من عام لآخر.

(*) يجدر التنويه إلى أن التطور في المحاسبة الإدارية يعد من أهم الجوانب الإيجابية للإبداع المحاسبي لاسيما مرحلة التطور الأخيرة لها والتي أسماها هورنجرن مرحلة الحقيقة المكلفة، والنماذج الحديثة مثل بطاقة الأداء المتوازن، حوكمة الشركات، موثوقية النظام الالكتروني، وموثوقية الموقع الالكتروني، ولا يشمل هذا البحث هذه المواضيع لكن يقتضي الإشارة إليها.

(1) فريد، أمينة فداوي، (2014)، مرجع سابق، ص 252.

ويمكن عرض أساليب المحاسبة الإبداعية وفقاً لما تتم فيالقوائم المالية كما يلي:

3-1. أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل

تستطيع الإدارة استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لإظهار أرقام قائمة الدخل التي تبين

مقدار الدخل المحقق ومكوناته بالشكل الذي ترغب به كما يلي⁽¹⁾:

أ- الاعتراف بإيرادات المبيعات قبل أن تكتمل عملية تبادل المنفعة بشكلها النهائي مما يزيد في الإيراد المعترف به.

ب- زيادة الدخل من خلال الاعتراف بالربح من بيع أصل مقيم بأقل من قيمته الحقيقية.

ت- الاعتراف بعائد الاستثمارات باعتباره دخلاً تشغيلياً لزيادة الربح التشغيلي.

ث- نقل الإيرادات الخاصة بالفترة المالية الحالية للفترة التالية وذلك بهدف تخفيض الأرباح للفترة الحالية عندما تكون الأرباح في هذه السنة جيدة وتوقع إدارة الشركة أن تكون الأرباح في الفترة التالية قليلة أو العكس إذ يتم نقل أرباح لم تكتسب بعد للفترة الحالية لإظهار أرباح هذه السنة بشكل جيد وبالتالي تحسين صورة الإدارة لاسيما في السنوات التي يكون فيها انتخاب لأعضاء مجلس الإدارة.

ج- المبالغة أو التحفظ في تقييم النقدية بالعملات الأجنبية وأثرها على زيادة الربح أو تخفيضه.

ح- نقل المصروفات الخاصة بالفترة المالية الحالية للفترة التالية وذلك لرفع قيمة الربح في هذه السنة لأي سبب مثل أصول لم تعد تدر دخل يتم الاستمرار في استهلاكها على مدى فترات متتالية بدلاً من إيقافها مصروف مباشرة. والعكس قد يتم نقل المصروفات الخاصة بالفترة المالية التالية للفترة الحالية بهدف تخفيض الربح لأكثر من سبب مثل اعتقاد الإدارة أن السنة القادمة سيكون وضعها غير مناسب للشركة وبالتالي تنقل جزء من أرباح هذه الفترة للفترة التالية، أو التأثير سلباً على أسعار أسهم الشركة في سوق الأوراق المالية أو التأثير على ضريبة الدخل... الخ.

3-2. أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة المركز المالي

يمكن للإدارة استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لإظهار أرقام قائمة المركز المالي التي

تجوي حجم موارد الشركة والتزاماتها تجاه الملاك والمقرضين فضلاً عن دورها في مساعدته في

(1) الخليلي، ليندا حسن نمر، (2009)، مرجع سابق ص 26-38، و سميرة، عطوي، وفهيمه، بديسي،

(2012)، مرجع سابق، ص 17-19.

التنبؤ بمواعيد ومبالغ التدفقات النقدية وذلك كي تظهر للمستخدم البيانات التي ترغب الإدارة في إيصالها إليه كما يلي⁽¹⁾:

أ- عدم إدراج الأصول الثابتة بتكلفتها التاريخية وتخفيض نسب الاستهلاك للأصل عن النسب المتبعة في الشركات المماثلة، أو العكس.

ب- المبالغة في تقييم الأصول غير الملموسة مثل الأسماء التجارية والشهرة أو الاعتراف بتلك الأصول بالمخالفة للمعايير المحاسبية مثل الاعتراف بالشهرة المولدة داخلياً، أو إجراء تغييرات غير مبررة قصد تخفيض قيمة تلك الأصول.

ت- تغيير الطرائق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل.

ث- إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها مثل إثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل صدور حكم بات فيها.

ج- تضمين كشوفات الجرد بضائع متقدمة والتلاعب في أسعار بيعها، والتغير غير المبرر في طرائق تحديد تكلفة المخزون.

ح- التلاعب في تقييم محفظة الأوراق المالية وتخفيض أو المبالغة في مخصص هبوط أسعارها.

خ- التلاعب في دراسة أعمار المديونيات بغية تخفيض مخصص الديون المشكوك في تحصيلها أو المبالغه في قيمة المخصص.

د- الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان القوائم المالية بهدف استخدامها في سداد القروض قصيرة الأجل والمحصلة تحسين نسب السيولة.

ذ- عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن الالتزامات المتداولة قصد تحسين نسب السيولة.

3-3. أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية

تعرض هذه القائمة التدفقات النقدية مصنفة حسب مصادرها واستخداماتها، التشغيلية

والاستثمارية والتمويلية، ويمكن التلاعب ببعض القيم الواردة فيها من خلال⁽²⁾:

(1) الحلبي، ليندا حسن نمر، (2009)، مرجع سابق ص 39-43، وسميرة، عطوي، وفهيمه، بديسي، (2012)، مرجع سابق، ص 17-19.

(2) مطر، محمد، والحلبي، ليندا حسن، (2009)، دور مدقق الحسابات الخارجية في الحد من اثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة الاردنية المؤتمر العلمي الدولي السابع كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، جامعة الزرقاء الخاصة، للفترة من 10-11 نوفمبر، الزرقاء - الاردن، ص 48.

أ- تصنيف بعض النفقات التشغيلية كنفقات تمويلية أو استثمارية مما يزيد التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية أو العكس.

ب- إجراء تخفيض لمكاسب بيع الاستثمارات بهدف التهرب الضريبي يؤثر على القائمة من خلال تخفيض أثر الضريبة على التدفقات النقدية التشغيلية.

وهناك الكثير من مثل هذه الأساليب أشرنا إلى البعض منها وما من شك أن أساليب المحاسبة الإبداعية لا تمس فقط التأثير على القوائم المالية من خلال الأساليب التي سبق الإشارة إليها إذ أنها تؤثر على خصائص المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية، مثل تطويع استخدام خاصية الأهمية النسبية في الإفصاح والتي بموجبها يتم الإفصاح عن المعلومات ذات الأهمية النسبية كافة، فالمعلومة تكون لها أهمية إذا أدى حذفها أو عدم الإفصاح عنها أو عرضها بشكل غير صحيح إلى الإخلال بخاصية الملاءمة والثقة في المعلومات التي تحويها القوائم المالية مما يؤثر سلباً على القرارات التي تم اتخاذها بناءً عليها⁽¹⁾.

ويرى البعض Oriol et al (2000)⁽²⁾: أن التلاعب الناتج عن ممارسات المحاسبة الإبداعية يمكن تمييزه إلى نوعين: تلاعب محاسبي وآخر غير محاسبي، التلاعب المحاسبي يحدث من خلال استخدام فرص اختيار المعالجات والسياسات المحاسبية البديلة مثل طرائق الإهلاك وطرائق تقييم المخزون ومعاملة المصاريف الرأسمالية على أنها جارية والعكس، واستخدام التحيز الشخصي عند وضع التقديرات المحاسبية مثل تقدير العمر الإنتاجي للأصل لغرض احتساب الإهلاك، أما التلاعب غير المحاسبي فيتم من خلال مثلاً بيع الأصل وإعادة استتجاره وهنا يمكن تخفيض أو رفع عائد البيع بشكل غير حقيقي من خلال إجراء تسويات في مصاريف الإيجار بالاتفاق مع المشتري، أو تغيير الوقت الحقيقي للصفقات بهدف تحميل سنة معينة بالخسائر أو إضافة الأرباح إليها لتحقيق هدف معين.

(1) سميرة، عطوي، وفهيمه، بديسي، (2012)، مرجع سابق، ص 19.

(2) Oriol A. ، John ، B. and Olivers ، (2000) ، The Ethics of Creative Accounting: Some Spanish Evidence ، Journal of Economic Literature Classification ، April ، PP 6-7.

4- أهداف أو دوافع المحاسبة الإبداعية

تنحو الإدارة أو أية أطراف أخرى ذات مصلحة في الشركة نحو استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لدوافع عدة منها (1):

أ- تجميل صورة الشركة في السوق من خلال تحسين نتائج الأداء الواردة في القوائم المالية، أو الوصول إلى مرتبة جيدة في سلم التصنيف المهني بين المنافسين والتي تعتمد على الجوانب المالية.

ب- تحسين الأداء المالي بغية تحسين صورة الإدارة أمام مجلس الإدارة، أو تحسين صورة مجلس الإدارة أمام الجمعية العامة للمساهمين.

ت- تحسين وضع أسهم الشركة من خلال تخفيض مستوى الاقتراض بهدف إصدار أسهم جديدة في سوق الأوراق المالية يقبل المستثمرون على شرائها كون الشركة أقل عرضة للمخاطر وتتجه نحو تحقيق نتائج أفضل في المستقبل.

ث- تحسين نتيجة النشاط بهدف الحصول على قروض من المصارف.

ج- التهرب الضريبي وذلك بإخفاء أنشطة معينة أو تأخير دفع الضرائب لفترات قادمة.

ح- عدم نشر المعلومات المحاسبية في التوقيت المناسب مما يفقد المعلومة خاصية الملائمة للقرار حتى ينتهي المديرين أو أعضاء مجلس الإدارة من دخول صفقات يرغبون في تحقيقها.

خ- الإفصاح عن المعلومات في مستوى ثابت بدلا من حالة التذبذب من خلال عمل مخصصات بمبالغ كبيرة أو قليلة بحسب الهدف.

د- صرف أنظار مستخدمي القوائم المالية عن نتيجة سيئة بالإفصاح عن نتيجة إيجابية أخرى ولو كانت غير صحيحة كما في حالة شركة IK-Mart الأمريكية.

ولعل التمعن في العرض أعلاه لأساليب المحاسبة الإبداعية ودوافعها يظهر بوضوح تأثيرها على أصحاب المصلحة في الشركة، مساهمين، مقرضين، الإدارة، العملاء... الخ، كما تؤثر على الأداء العام للشركة، ويمثل هذا التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية.

وفي ضوءه نسلّم بأنّ بعض الإدارات تتلاعب بالأرقام بهدف إعادة انتخابها مرة أخرى أو الحصول على قروض أو التأثير على قيمة السهم في سوق الأوراق المالية بالزيادة أو النقص للقيام بشراء تلك الأسهم أو بيعها من قبل من لديهم معرفه باستخدام تلك الأساليب. ولعل من

(1) سميرة، عطوي، وفهيمه، بديسي، (2012)، مرجع سابق، ص 19، ومطر، محمد، والحلي، ليندا

حسن، (2009) مرجع سابق ص 9.

أبرز الأمثلة على هذا الجانب السلبي حالة شركة Enron التي أعلن إفلاسها سنة 2002م، إذ استخدمت إدارتها أساليب المحاسبة الإبداعية بدءاً من عام 1997م من خلال التلاعب في الأرباح الناتجة عن تعاملاتها مع شركات (Chew Co)، (LJM1 & LJM2) وإعادة هيكلة القوائم المالية بسبب أخطاء متعلقة بالشركات المذكورة وتخفيض حقوق ملكية المساهمين وقد كان محرك هذه التلاعبات شخصان أحدهما موظف في Enron يدعى Fastow والثاني موظف سابق في Enron يدعى Kopper واللذان اعترفا أمام لجنة التحقيق بتلقيهما رشاً مع موظفين آخرين لتنفيذ هذا العمل اللاخلاقى⁽¹⁾. في ذات السياق يشير Collingwood (1991)⁽²⁾ إلى حادثة شهيرة حصلت في الولايات المتحدة إذ قامت شركة K-Mart بتغيير بعض سياساتها المحاسبية بغية إظهار أرباح الربع السنوي بما يفوق 30٪ من قيمته في ظل السياسات السابقة للشركة ليتزامن مع خبر سعى تمثّل في تراجعها كأكبر شركة لبيع التجزئة في الولايات المتحدة من المركز الأول إلى الثاني وذلك بغرض صرف أنظار المستثمرين والمراقبين عن هذا الخبر.

وهنا نسارع للتوضيح أنّ تغيير تلك الأرقام لا يعني دائماً التلاعب، فهناك إدارات كثيرة صادقة وناجحة تستخدم هذه الممارسات لخدمة الصالح العام للشركة، مثل نقل بعض الإيرادات الخاصة بالفترة الحالية للفترة التالية ونقل المصاريف الخاصة بالفترة التالية للفترة الحالية بهدف تحسين الأرباح في الفترة التالية إذا كانت تتوقع أنّ الوضع في الفترة التالية سيكون غير مناسب، والعكس عندما تتوقع الإدارة أن يكون الوضع في الفترة التالية ممتاز لكنه غير مناسب في هذه الفترة. وهذا ما يؤكد فرضيتي البحث الأولى والثانية بأنّ هناك جوانب سلبية وأخرى إيجابية للمحاسبة الإبداعية وإن كانت الجوانب السلبية قد تطفئ على الجوانب الإيجابية وهنا يأتي دور المعايير الدولية للتقارير المالية للتقليل من الجوانب السلبية كما سيتضح في الفقرة التالية.

(1)القشبي، ظاهر، والخطيب، حازم، (2006)، المحاسبة المؤسسية بين المفهوم وإمكانية تطبيقها على أرض الواقع في الشركات المدرجة في الأسواق المالية، مجلة اربد للبحوث العلمية، المجلد 10، العدد 1، ص 22.

كما ورد في: سميرة، عطوي، وفهيمه، بديسي، (2012)، مرجع سابق، ص 21.

(2)Healy, P. M. and Wahlen, J. M., A Review of the Creative Accounting Literature and its Implications for Standard Setting, PP 15-16.

كما ورد في الخشاوي، علي محمود، والدوسري، محسن ناصر، (2008)، مرجع سابق، ص 11

ثانياً: دور مجلس المعايير المحاسبية الدولية في تدعيم الجوانب الإيجابية والحد من الجوانب السلبية للمحاسبة الإبداعية

أسفر تعدد الطرائق المحاسبية لمعالجة معاملة محاسبية بعينها — طرائق الإهلاك، طرائق تحديد تكلفة المخزون، معالجة نفقات التطوير... الخ — نظراً لعدم الاتفاق على أفضلية بديلٍ محددٍ لكل معالجة محاسبية من جهة، ولتباين قدرات المحاسبين وتضارب مصالح المستفيدين من المعلومات المحاسبية من جهةٍ أخرى، إلى ظهور مشاكل في التطبيق العملي من أهمها^(*): التلاعب في النتائج المالية الواردة في القوائم المالية⁽¹⁾. ولذلك عمد المحاسبون والحكومات للتصدي لهذه المشكلة منذ فترة ليست بالقصيرة، فجرى إعداد المعايير المحاسبية لاختيار طريقة من بين الطرائق المتاحة لكل معالجة محاسبية سواء من خلال المنظمات المهنية في بعض الدول أو من خلال القوانين في دول أخرى.

1- إعداد معايير المحاسبة الدولية/ المعايير الدولية للتقارير المالية

على المستوى الدولي لم يقف المحاسبون مكتوفي الأيدي بل بدأوا بمناقشة هذا الموضوع في المؤتمرات المحاسبية الدولية العالمية وفي المؤتمر الدولي التاسع المنعقد في (باريس/ فرنسا) سنة 1967م أكدوا على أهمية تنسيق المبادئ المحاسبية على المستوى الدولي وتشكيل هيئة عمل دولية لمراجعة ما تم مناقشته في الاجتماعات السابقة، وهذه بدورها أوصت بتشكيل لجنة التعاون الدولي لمهنة المحاسبة International Coordination Committee for Accounting Profession (ICCAP)، وأقرت هذه الهيئة سنة 1973م تشكيل لجنة المعايير المحاسبية الدولية International Accounting Standards Committee (IASC)⁽²⁾.

ومنذ ذلك التاريخ بدأت اللجنة في إعداد المعايير المحاسبية الدولية بغية تخفيض الطرائق المحاسبية المطبقة عالمياً بهدف الوصول إلى درجة مقبولة من التوافق على المستوى العالمي بالتنسيق مع المنظمات المهنية والحكومات في مختلف بلدان العالم. وقد اعترى عمل اللجنة بعض المثالب

(*) يجدر التنويه إلى أن أهم مشاكل التطبيق العملي لكثرة البدائل في السياسات المحاسبية هو صعوبة مقارنة القوائم المالية للشركات المتماثلة وأثره على اتخاذ القرارات لدى مستخدمي تلك القوائم ويعد أحد الدوافع الرئيسة لإعداد المعايير المحاسبية.

(1) دهمش، نعيم، (1989)، وضع المعايير المحاسبية من أجل ماذا؟ ومن قبل من؟، المحاسب

القانوني العربي، ع39، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، نيسان-إبريل، ص 17.

(2) Rueschhoff ، Norlin G. ، (1976) ، International Accounting and Financial Reporting ،

Preager Publishers ، NY ، P. 144-145.

فلم تحظ باعتراف الجمعيات المهنية في بعض البلدان، وملتزم القوانين أو اللوائح الشركات العاملة في بعض البلدان الأعضاء في اللجنة باتباع معاييرها، واستمرار الخيارات التي تسمح بها فضلاً عن عدم اشتغالها على معالجات لبعض الأنشطة⁽¹⁾، بالإضافة إلى مشاكل أخرى تمثلت في كونها تمثل المهنة وتستبعد الفئات الأخرى مثل المستثمرين، والاختلاف في اللغة، فضلاً عن التأثير الأنجلو أمريكي على المعايير والتعارض المحتمل بين المعايير التي تعدها وتلك الصادرة عن الأمم المتحدة والاتحاد الأوروبي⁽²⁾.

وفي بداية سنة 2001م استبدلت لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASB) بمجلس المعايير المحاسبية الدولية International Accounting Standards Board (IASB) بغية استكمال ما بدأت اللجنة للوصول لمعايير محاسبية دولية تطبق في مختلف بلدان العالم والتوجه نحو تجاوز التوافق بين المعايير المحاسبية الدولية إلى توحيدها.

2- دور مجلس المعايير المحاسبية الدولية في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية :
قرر المجلس استبدال معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards السابقة بالمعايير الدولية للتقارير المالية International Financial Reporting Standards (IFRS)، بغية تحقيق جملة من الأهداف أهمها⁽³⁾:

(1) خوري، نعيم، (1992)، نظرات في القواعد المحاسبية الدولية وآفاق تطبيقها، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي العربي التاسع للمعايير المحاسبية وأدلة التدقيق، عمان، ص 4-10. و مطر، محمد، (1993)، أهمية الاتساق في تطبيق معايير المحاسبة الدولية، مجلة أبحاث اليرموك: سلسلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، ع4، جامعة اليرموك، إربد، الأردن، ص 312.

(2) Adams ، Carol A. ، & Roberts ، Clare B. ، (1995) ، The International Accounting Standards Committee (IASC) ، In International Accounting: A case Approach ، edited by James A. Schweikart ، Sidney J.

Gray ، & Clare B. Roberts ، McGraw-Hill ، Inc ، NY ، PP. 141-142.

- Aitken ، Michael & Wise ، Trevor D. ، (1984) ، The Real Objective of International Accounting Standards Committee ، International Journal of Accounting; Education and Research ، Fall ، P. 175.
- Cairns ، David ، (1995) ، A Guide to Applying The International Accounting Standards ، Accountancy Books ، The Institute's Publisher ، (ICAEW) ، Great Britain ، P. 39.
- Mason ، Alister K. ، (1981) ، The Evolution of International Accounting Standards ، In Multinational Accounting: A Research Framework for the Eighties ، edited by Frederick D.S. Choi ، UMI Research Press ، Ann Arbor ، Michigan ، P. 164

(3) أبو طالب، يحيى محمد، المحاسبة الدولية وفقاً لأحدث إصدارات معايير المحاسبة المصرية المعدة وفقاً للمعايير

الدولية للتقارير المالية في إطار نظرية المحاسبة، ص 205-215

- أ- التقارب مع معايير المحاسبة الأمريكية (FINANCIAL ACCOUTING STANDARDS).
- ب- تلبية رغبة مجلس الوحدة الاقتصادية بالاتحاد الأوروبي بإصدار معايير محاسبية جديدة تساعد على توحيد التطبيق المحاسبي بين دول الاتحاد الأوروبي.
- ت- الأخذ في الحسبان قيام العديد من دول العالم بإصدار معايير محاسبة محلية تستند بشكل أساسي على معايير المحاسبة الدولية .
- ث- حدوث بعض التجاوزات والاستغلال السيئ من قبل بعض المحاسبين لتلك المعايير عبر استغلالهم لبعض نقاط الضعف الموجودة بالمعايير والتي كانت احد نتائجها ظهور المحاسبة الإبداعية.
- وفي ضوء تلك الأهداف قام المجلس بإجراء بعض التعديلات في المعايير السابقة وإصدار معايير جديدة للحد من الجوانب السلبية للمحاسبة الإبداعية ومن أهم تلك التعديلات⁽¹⁾:
- أ- العمل على إلغاء غالبية البدائل (المعالجة الأساسية) و(المعالجة المسموح بها) في المعايير الجديدة، والاكتفاء بمعالجة محاسبية واحدة وذلك قصد توحيد المعالجات وعدم فسح المجال للاختيار بين عدة بدائل بحيث تستغل تلك البدائل في تجميل صورة الدخل أو التغطية على بعض الملاحظات على نشاط الشركة.
- ب- إضافة مرفقات لكل معيار محاسبي يوضح كيفية التطبيق العملي، ويعد هذا الأمر من أهم التغييرات التي طرأت على معايير المحاسبة الدولية الجديدة إذ كان هنالك صعوبات متعددة في التطبيق العملي للكثير من فقرات المعايير، لصعوبة توضيح كيفية التطبيق السليم لتلك الفقرات حتى من قبل بعض المتخصصين، مما أفسح المجال للبعض للقيام بعمليات تلاعبات أو تحريفات لبعض بنود التقارير المالية بحجة عدم الوضوح أو الفهم السليم للمعيار.
- ت- العمل على إلغاء التناقضات والتعارض الموجود بين بعض المعايير بالإضافة الى إزالة أي غموض قد يكتنف تلك المعايير الأمر الذي يغلق الباب أمام من يريد ان يستغل تلك التناقضات أو الغموض.
- ث- إدخال التفسيرات الملحقه بالمعايير الى داخل المعايير نفسها بدلا من فصلها في ملحق خاص بكل معيار.

(1) الخشواوي، علي محمود، والدوسري، محسن ناصر، (2008)، مرجع سابق ص 14.

3- دور مجلس المعايير المحاسبية الدولية في دعم الجوانب الإيجابية للعمل المحاسبي

تعد المعايير الدولية للتقارير المالية عملاً إبداعياً في حد ذاتها، وقد أسفر هذا الجهد الكبير للمجلس — بالإضافة إلى جهود لجنة المعايير الدولية السابقة — عن وصول معايير المحاسبة الدولية التي تم إعدادها وتعديلها حتى سنة 2015م إلى المعيار رقم (41) وغدا عدد المعايير السارية منها (26) معياراً، كما وصلت المعايير الدولية للتقارير المالية (16) معياراً. وكان محصلتها أيضاً دعم الجوانب الإيجابية من خلال:

أ- إصدار هذا العدد من المعايير والتفسيرات ساهم بشكل كبير في تحويل الكثير من تلك الجوانب السلبية إلى جوانب إيجابية من خلال ضبط جوانب القصور تلك.

ب- إعداد القوائم المالية بطريقة موحدة أو على الأقل متوافقة في معظم بلدان العالم يتضح ذلك من خلال طلب المنظمات المهنية لأعضائها بتطبيق (IFRS)، وقيام بعض البلدان بسن قوانين تلزم الشركات العاملة فيها بتطبيق تلك المعايير.

ت- الأثر الإيجابي الكبير الذي أسفر عن تطبيق (IFRS) على المقارنة بين القوائم المالية للشركات المتماثلة من أقطار مختلفة، والذي انعكس بدوره على الاستثمار الدولي وسهولة تنقل الاستثمارات بين البلدان وزيادة النمو في التجارة الدولية وتسهيل أعمال الشركات متعددة الجنسية... الخ.

ث- قيام المجلس بإصدار معايير جديدة غير موجودة في بعض البلدان لعل أهمها المعيار الدولي الخاص بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة International Financial Reporting Standards for Small & Medium-Sized Entities (IFRS for SMEs) والذي يعد من الجوانب الإبداعية للمجلس لتركيزه على شريحة كبيرة من المؤسسات والشركات صغيرة الحجم التي تجد صعوبة في تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الكاملة Full International Financial Reporting Standards (Full IFRSs) بالنظر لمحددات الجهد والتكلفة التي لا تستطيع تلك المؤسسات تحمله في ضوء حجمها، إذ عمد المجلس إلى إجراء تخفيض كبير في متطلبات الإفصاح وحذف معايير كاملة لم تضمن فيه. فالمعيار يتكون من خمسة وثلاثين جزءاً أو ملحق بالمصطلحات المستخدمة في المعيار، فضلاً عن جدول يبين الأصل الذي استخلص منه كل جزء من المعايير الدولية للتقارير المالية الأساسية. فقد استبعد من المعيار معايير حصة السهم من الأرباح، التقارير المالية المرحلية، القطاعات التشغيلية،

عقود التأمين، والأصول غير المتداولة المحتفظ بها بغرض البيع⁽¹⁾. كما عمل المعيار على استبدال بعض الطرائق المحاسبية أو تخفيضها، إذ يشجع المعيار على استخدام الطريقة المباشرة في عرض التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية مما يقلل من الطريقة غير المباشرة وبالتالي يقلل من الطرائق المستخدمة، كما لم يشترط المعيار تضمين تكاليف الاقتراض المتعلقة بشراء أو إنشاء عقارات استثمارية ضمن تكلفة العقار كما هو الحال في المعيار الأصلي، واستبعد المعيار طريقة إعادة التقييم عند قياس الممتلكات والمصانع والمعدات بعد الاعتراف المبدئي التي يسمح بها المعيار الأصلي... الخ⁽²⁾. كما خفض المعيار متطلبات الإفصاح بشكل كبير مقارنة بمتطلبات المعايير الأصلية مثل عدم السماح بتجميع قائمة الدخل الشامل مع قائمة التغيرات في حقوق الملكية، كما لم يطلب أثر الاستثمارات في الشركات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة والتغيرات في حصص الشركات والتابعة والمنشآت التجارية الأخرى على قائمة التدفقات النقدية مقارنة بالمعيار الأصلي، كما خفضت متطلبات الإفصاح في المعيار في الأجزاء المناظرة لمعايير القوائم المالية الموحدة، المخزون، الممتلكات والمصانع والمعدات، وعقود الإيجار وغيرها⁽³⁾.

والحصول أنّ معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة قد خفض كثير من متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في نسختها الكاملة سواء من حيث استبعاد بعض المعايير الدولية، أو من حيث استبعاد أو تخفيض بعض السياسات المحاسبية في المعايير الكاملة، إذ أضحى حجم معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة يساوي تقريباً 10٪ من حجم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الكاملة، وذات النسبة تنطبق تقريباً على حجم الإفصاح المطلوب في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الكاملة.

ويخلص الباحث من العرض أعلاه إلى دور المعايير الدولية للتقارير المالية في الحد من الجوانب السلبية للمحاسبة الإبداعية وتدعيم الجوانب الإيجابية، مما يدعم الفرضية الثالثة للبحث.

(1) Deloitte ، (2010) ، IFRS for SMEs in your Pocket ، April ، P.13.

(2) IASB ، (2009) ، IFRS for SMEs ، Section 1

(3) IASB ، (2009) ، IFRS for SMEs ، Section 1.

ثالثاً خاتمة

عرض البحث نشأة المحاسبة الإبداعية ومفهومها وأساليبها فضلاً عن الدوافع للجوء إليها وآثارها السلبية والإيجابية، كما استعرض البحث المعايير الدولية للتقارير المالية موضحاً دافع إعدادها ونشأتها ودورها في الحد من الجوانب السلبية للمحاسبة الإبداعية، ودعم الجوانب الإيجابية، مما أيد فرضيات البحث الثلاث وفي ضوء ما تقدم يمكن استخلاص عدد من النتائج بخصوص أهم القضايا التي تعرض لها البحث وكذا تقديم بعض المقترحات بشأنها.

1- النتائج

- للمحاسبة الإبداعية جانب سلبي تمثل بالتلاعب بالنتائج الواردة في القوائم المالية من خلال استغلال البدائل الموجودة لمعالجة المعاملات المحاسبية بغية توصيل معلومات غير دقيقة عن نتائج الشركة ومركزها المالي والمخاطر التي تتعرض لها، وتلبي رغبة الطرف الأقوى من المستخدمين، ويستخدم في ذلك جملة من الأساليب أهمها: التضخيم أو التخفيض المتعمد للأرباح، تخفيف تقلبات الربح، ونقل الأرباح من سنة لأخرى، التأثير على بنود قائمة المركز المالي.
- للمحاسبة الإبداعية جانب إيجابي يتمثل في الاستفادة من البدائل الموجودة في السياسات المحاسبية بما يحقق مصلحة الشركة وأصحاب المصلحة فيها مثل المحافظة على توزيعات أرباح بنسب متقاربة خلال فترات زمنية متتابعة.
- تسهم المعايير الدولية للتقارير المالية بدور جيد في الحد من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية ودعم الجوانب الإيجابية، فضلاً عن تأثيرها الكبير على المقارنة بين القوائم المالية للشركات المتائلة من أقطار مختلفة.

2- التوصيات

- تنمية الثقافة المحاسبية لدى المستخدمين بالجوانب السلبية للمحاسبة الإبداعية بهدف الحد من نتائجها وآثارها على المستخدم.
- الإفصاح بشكل كافي عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية لاسيما التغير في تطبيق تلك السياسات وأثره ومقارنة النتائج قبل التغير مع نتائج بعد التغير بشكل واضح.

- تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية من قبل الشركات لاسيما بعد إلغاء معظم البدائل والتوسع في تطبيقها من خلال إصدار القوانين أو اللوائح التي تلزم بتطبيق تلك المعايير لاسيما في البلدان التي لا توجد فيها معايير محلية.
- أهمية قيام مجلس المعايير المحاسبية الدولية بإلغاء البدائل في المعايير الحالية أو تلك التي يعتزم إصدارها لما لذلك من دور في إقفال المجال أمام من يريد التلاعب بالأرقام المحاسبية.
- وبالله التوفيق ومنه السداد