

مقال بعنوان:

الإبداع المحاسبي من منظور معايير الإبلاغ المالي مع الإشارة إلى الفضائح المالية للشركات العالمية الكبرى: *World com, Arthur Anderson, Enron*.

من إعداد: الأساتذة الباحثين

للـ أ/ تفرات يزبد (أستاذ مساعد "أ") + رئيس تخصص محاسبة ومالية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير/ جامعة أم البواقي - الجزائر -
تخصص: ماجستير محاسبة

البريد الإلكتروني: yazidtagraret400504@gmail.com

الهاتف الخليوي: 00213665104528

للـ أ. د/ عبود زرقين (أستاذ التعليم العالي) + رئيس قسم العلوم التجارية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير/ جامعة أم البواقي - الجزائر -
تخصص: دكتوراه دولة في الإحصاء والاقتصاد التطبيقي

البريد الإلكتروني: abze_86@yahoo.fr

الهاتف الخليوي: 00213771386201

الملخص:

يقصد بالمحاسبة الإبداعية أن المحاسب المالي يكون مبدعا بشكل ايجابي بفهم جميع مفاهيم المحاسبة وتطبيقاتها من حيث الروح وليس النص، ومن ثم يستخدم إبداعاته في التعبير عن صدق الإفصاح بالقوائم المالية، وقد يتطور هذا الإبداع لإخفاء حقائق مالية كحالة تدهور أو إخفاق لبعض النسب المالية، ومن ثم يثار الجدل حول اعتبار المحاسبة الإبداعية هي نظام سلبي يتنافى وأخلاقيات المهنة المحاسبية، أم أنها شكل ايجابي من الإبداع يستفيد من الثغرات التي تمنحها المحاسبة المالية لتعديل وتغيير الأرقام والقوائم المالية بما يخدم مصلحة الإدارة.

وتأسيسا عما سبق تظهر الإشكالية الخاصة بالورقة البحثية التي تحاول إظهار الآراء والاختلافات ووجهات النظر فيما يخص موضوع المحاسبة الإبداعية ، حيث يعتبرها البعض عملا إبداعيا في مجال المحاسبة، أما البعض الآخر ينظر لها بأنها عمل غير أخلاقي يتنافى وسلوكيات المهنة وخير دليل يسترشد به هذا الفريق هي الأزمة المالية العالمية ، التي مست أشهر الشركات الأمريكية ، *World com, Arthur Anderson, Enron*.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الإبداعية، نحت الأرباح، إدارة الأرباح، المحاسبة الاحتيالية، المحاسبة التجميلية، تلطيف الدخل، الشركات العالمية الكبرى.

Résumé:

Destiné comptabilité créative qui comptable financier preuve de créativité dans une compréhension positive de tous les concepts de la comptabilité et des applications en termes de l'esprit et non le texte, puis utilise ses créations pour exprimer les états de divulgation sincérité financiers, peuvent développer cette créativité pour cacher la détérioration des faits cas ou l'échec financier de certains ratios financiers, puis controverse soulevée au-dessus de la comptabilité créative est un système passif contraire à l'éthique de la profession comptable, ou est-ce une forme positive de la créativité avantage de failles accordés par la comptabilité financière à modifier et à changer les numéros et les états financiers dans l'intérêt de la gestion.

Sur la base qu'auparavant semble problématique pour le document de recherche qui tentent d'afficher des vues et des différences et des points de vue concernant multi comptabilité créative, où certains ont considéré en vertu créatrice en comptabilité, tandis que d'autres y voient un acte de contraire contraire à l'éthique du comportement de la profession et le meilleur guide pour cette équipe, c'est la crise

Mots-clés: *comptabilité créative, les bénéfices sculpture, la gestion des résultats, la fraude comptable, la comptabilité Altgmelih, revenu , grand société international.*

يقول 'smith1992 " لقد شعرنا بأن الكثير من النمو الظاهري في الأرباح التي حدثت في الثمانينات كانت نتيجة لخفة يد البراعة المحاسبية وليس نتيجة للنمو الاقتصادي الحقيقي "

المقدمة :

لقد تبلورت الأفكار الأولى لبروز مصطلح المحاسبة الإبداعية في الثمانينات من القرن الماضي، إذ شهدت تلك الفترة نمواً غير مبرر للأرباح بشكل ملفت للنظر، مما دفع كثير من المختصين في المجال المحاسبي والمالي للبحث عن الأسباب الحقيقية الكامنة وراء ذلك النمو غير المعقول للأرباح، فتبين أنها نتيجة لبراعة اليد المحاسبية التي تلاعبت في الحسابات والأرقام بغرض خلق واقع اقتصادي مغاير عن الحقيقة الفعلية، مكسبتا بذلك الإدارة والمساهمين مكافآت و أرباحاً ضخمة.

وما زاد من اهتمام المختصين في الأدبيات المحاسبية والشؤون المالية - بالمصطلح السابق - ، الارتباط الوثيق بين

الإبداع المحاسبي والأزمات المالية ، فقد شكلت انهيارات أضخم الشركات الأمريكية " *Arthur , Enron* ، *World com, Anderson* " دليلاً كافياً على سلبية وخطورة طغيان استخدام المحاسبة التجميلية في الإفصاح

الكاذب والمضلل للكافة الجهات المستخدمة للمعلومات والبيانات المنشورة، بالشكل الذي أنتج وضعية مالية غير حقيقية للشركات، ولعل أبرز دافع لتلك التلاعبات يكمن في التأثير على أسعار الأسهم إيجاباً، وإطالة مكافئات المدراء، وتعظيم مكاسب شركات المراجعة الخارجية التي زاوجت بين مهنة التدقيق والاستشارة المالية، مما جعلها تتجرد من الاستقلالية وتصبح طرفاً مزيكياً ومباركاً للممارسات المشبوهة للمحاسب المبدع.

تأسيساً لما سبق، فإن الورقة البحثية تهدف لإظهار الآراء والاختلافات ووجهات النظر المتعلقة بموضوع المحاسبة الإبداعية، حيث يعتبرها البعض عملاً إبداعياً في مجال المحاسبة، أما البعض الآخر ينظر لها بأنها عمل غير أخلاقي يتنافى وسلوكيات المهنة، وخير دليل يسترشد به هذا الفريق هي أزمة الإفصاح العالمية لسنة ٢٠٠١-٢٠٠٢، ولن تكتمل صور هذا الجدل القائم بدون معرفة دور الهيئات الدولية في كبح جماح الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية.

● الإشكالية الرئيسية:

وما سبق ذكره تتضح معالم الإشكالية الرئيسية على النحو التالي:

✓ كيف يؤثر الإبداع المحاسبي في ظل متطلبات معايير الإبلاغ المالي على المؤسسات الاقتصادية؟

● الأسئلة الفرعية:

ومن خلال الإشكالية السابقة تبرز لنا مجموعة من الأسئلة الفرعية التالية:

- ما المقصود بالإبداع المحاسبي؟
- كيف أثر الإبداع المحاسبي في تفاقم الأزمات المالية العالمية؟
- ما هي الآثار السلبية للممارسات الإبداع المحاسبي على استمرارية الشركات وبقائها والدروس المستفادة من انهيار الشركات العالمية الكبرى؟

فرضيات البحث:

- الإبداع المحاسبي أسلوب من أساليب التلاعب في الحسابات الممارسة لإخفاء الأداء الفعلي للشركات بغرض تحقيق نتائج نافعة للشركة أو بعض العاملين فيها وتضليل أصحاب المصلحة.
- الإبداع المحاسبي ساهم بدرجة كبيرة في ظهور الأزمات المالية وفقدان الثقة في القوائم المالية للشركات المقيدة في البورصات.
- الإبداع المحاسبي له آثار سلبية على الشركة والمساهمين والأطراف الأخرى وكان سبب في انهيار شركات عالمية كبرى.

وتماشياً مع مقتضيات المعالجة الرصينة والمتأنية للموضوع المطروح، فقد تم تقسيم هذه الدراسة إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية؛

المبحث الثاني: علاقة المحاسبة الإبداعية بالأزمات المالية العالمية؛

المبحث الثالث: دور معايير المحاسبة الدولية في الحد من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية

١- مفهوم المحاسبة الإبداعية:

لقد أستخدم مهنيًا على تسمية الإجراءات الخفية للتلاعبات في البيانات المحاسبية بالعديد من المسميات وذلك حسب ما جاء في أدبيات هذا المجال في علم المحاسبة ، فمنها على سبيل المثال مصطلح إدارة الأرباح ، الهندسة المالية ، تلطيف الدخل ، المحاسبة التجميلية، المحاسبة الإبداعية أو المحاسبة الخلقية ، المحاسبة الابتكارية، المحاسبة الاحتياطية. وتجدر الإشارة أن أحد المختصين عكفو على دراسة المصطلحات السابقة والتي إن اختلفت في التعبير لكنها اتفقت في المضمون ، إذا يشير أحد المختصين أن المحاسبة الإبداعية تعني الإجراءات التي تمارسها منشآت الأعمال بهدف التقليل من أرباحها أو زيادتها من خلال حساباتهم التي تم تشكيلها والتلاعب بها بشكل هادئ وبطريقة خفية للتغطية على المخالفات والجرائم^٢.

ومن الملاحظ أن مصطلح المحاسبة الإبداعية قد عرف عدة تعاريف من قبل المختصين، وفي هذا المجال نقتصر على ذكر هذه التعاريف قصد الإحاطة بهذا المفهوم وإزالة الغموض الذي قد يكتنفه:

يقصد بالمحاسبة الإبداعية أو إدارة الأرباح بأنها" أسلوب من أساليب التلاعب في الحسابات الممارسة لإخفاء الأداء الفعلي للشركات بغرض تحقيق نتائج نافعة للشركة أو بعض العاملين فيها. وتوصف مثل هذه الأساليب بأنها "محاسبة إبداعية" إذا تمت ممارستها دون تجاوز المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وإنما باستغلال عنصري المرونة والاختيار في تلك المعايير والمبادئ.

لممارسة هذه الأساليب أثر بالغ الأهمية في زعزعة ثقة السوق في المعلومات الواردة في القوائم المالية التي تنشرها الشركات، ويعتقد بعض الباحثين أن للمحاسبة الإبداعية دوراً في الانخيارات المفاجئة لبعض الشركات في العقد الماضي، والتي ترتب عليها إخفاق مهنة المحاسبة في الوصول إلى المستوى المتوقع لهذه المهنة^٣.

وقد عرفها أحد المختصين بأسلوب أكثر تفصيلاً (Naser)، بأنها" عملية معالجة الأرقام المحاسبية عن طريق استغلال التغيرات في المبادئ المحاسبية واختيار المقاييس والايضاحات يهدف تحويل القوائم المالية عما يجب أن تكون عليه إلى الوضع المحبذ لمستخدمي القوائم المالية، أو هي العملية التي تنظم فيها الصفقات بشكل يترتب عليه نتائج محاسبية مطلوبة سلفاً بدلاً من أن تكون النتائج محايدة ومتسقة"^٤

ويصفها "Bamboo Web Dictionary" بأنها تشير إلى استخدام أو استعمال الممارسات المنحرفة عن الممارسات المحاسبية القياسية أو المعيارية أو المألوفة، باستخدام الأساليب والممارسات الحديثة والمتعددة والمبتكرة للحصول على امتياز للدخل، الممتلكات، الموجودات، الخصوم، ونتائج تلك الممارسات تكون معقدة ومثيرة في التقارير المالية ولهذا سميت إبداعية ويضيف أن هذه المحاسبة بجدية أكبر بقصد تحريف الدخل الحقيقي وممتلكات الأعمال^٥.

في حين يعرفها البعض الآخر على: " أنها تصرفات من جانب الإدارة بغية التأثير على الدخل المفصح عنه، بحيث لا يعبر عن خاصية اقتصادية حقيقية للشركة ، بل أنه بالأحرى قد يكون ضاراً بالشركة في الأمد البعيد"^٦

أما طارق عبد العال حماد فقد استخدم مصطلح المحاسبة الإبداعية بشكل واسع للتعبير على الممارسات التي يمكن استخدامها لتعديل نتيجة النشاط والمركز المالي للشركة بالشكل الذي يؤثر في انطباع مستخدم القوائم المالية بالأخص في أدائها^٧.

ومما سبق يمكن تعريف المحاسبة الإبداعية على أنها: عملية أو ممارسة يستطيع المحاسبون استخدام معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركات أو التلاعب بها بقصد تحقيق أهداف محددة.

٢- أسباب ظهور المحاسبة الإبداعية:

يعتبر تضارب المصالح بين الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالشركة المصدر الرئيس لظهور المحاسبة الإبداعية. فمصلحة المديرين في تقليل الضرائب والأرباح الموزعة ، ومصلحة حملة الأسهم في تعظيم العائد على استثماراتهم ، ومصلحة الموظفين في زيادة تعويضاتهم الإدارية المختلفة ، والمسؤولين في تحصيل ضرائب أكثر. وتعدد المصالح - رغم تعارضها - هو ما تسبب في انتشار المحاسبة الإبداعية ، وقد ذكر Revsine هذا الأمر في بداية التسعينات من القرن الماضي، أي قبل انهيار Enron

وعندما اكتشفت الشركات بأن القوانين تخبرك فقط بما لا تستطيع فعله وليس ما تستطيع فعله! فإذا كنت لا تستطيع أن تكسب الأرباح فإنك تستطيع على الأقل أن تبتدعها!

كما أن الاختيارية في المحاسبة المتمثلة في بدائل القياس المحاسبي والتقدير والإفصاح التي تتيحها المعايير المحاسبية والتي تؤثر على مخرجات نظام المحاسبة سواء بالشكل أو المضمون ، إضافة إلى الثغرات الموجودة في أساليب التدقيق الخارجي ، كلها ساهمت في انتشار ظاهرة المحاسبة الإبداعية. إضافة إلى أن الحاجة إلى التوقعات المستقبلية ، و الحاجة إلى التقدير والحكم الشخصي ، و اختلافات توقيت بعض التعاملات المالية ، واختلافات تصنيف القوائم المالية ، كلها عوامل منحت المديرين الفرص لابتداع الأساليب المحاسبية القادرة على تعظيم المنافع المؤسسية أو الشخصية أو كليهما معاً.

ومما سبق يمكن أن نطلق على المحاسبة الإبداعية بأنها: محاسبة ابتداعية لا أخلاقية شعارها لا للشفافية لا للوضوح وابتداع بلا حدود ، تقوم بالتلاعب بجميع الطرق الممكنة لتحقيق مصالح إدارة الشركة.

وان الأزمات الموجودة حالياً في مختلف أنحاء العالم توفر أرضاً خصبة للمحاسبة الإبداعية لحفظ ماء وجه الإدارة أو - تحسين سعر السهم أو تبرير الحصول على مكافآت غير مستحقة وغيرها من الأسباب.

- مقارنة بين السياسات المحاسبية المتحفظة والغير متحفظة :

السياسة الغير متحفظة تعمل على تضخيم إيرادات الفترة الحالية أو تخفيض مصروفات هذه الفترة مما يؤدي إلى زيادة صافي الدخل عن الفترة الحالية ، أما السياسة المتحفظة لا تسعى إلى زيادة صافي الدخل عن الفترة الحالية.

يتم استهلاك الأصول خلال مدة طويلة يتم استهلاك الأصول خلال مدة قصيرة

يتم استخدام طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً لتسعير المصروف يتم استخدام طريقة الوارد أخيراً يصرف أولاً لتسعير المصروف

- يتم رسملة مصاريف الدعاية والإعلان واستهلاكها على عدة فترات يتم اثبات مصاريف الدعاية والإعلان خلال الفترة.

- يتم الإفصاح عن الالتزامات المحتملة في البيانات المرفقة بالقوائم المالية ولا يتم اثباتها في الفترة الحالية يتم اثبات الالتزامات المحتملة خلال الفترة الحالية من خلال تكوين مخصصات.

تكون التقديرات الخاصة بالديون المشكوك فيها أقل ما يمكن تكون التقديرات الخاصة بالديون المشكوك في تحصيلها أعلى ما يمكن ^٨.

- **تمهيد الدخل: (Income Smoothing)** تفضل الشركات بشكل عام التسجيل في تقاريرها تياراً ثابتاً للنمو في الأرباح بدلاً من إظهار أرباح متقلبة من سلسلة الارتفاعات والانخفاضات الكبيرة في هذا المجال ، ويرى Belkaoui إن تمهيد الدخل "هو تسوية مقصودة للدخل المعلن بهدف الوصول إلى المستوى أو الاتجاه المرغوب ويعبر

عن رغبة الإدارة في تقليل الانحرافات غير الطبيعية في الدخل إلى الحد الممكن أو المسموح به في ظل مبادئ المحاسبة والإدارة المقبولة“، ويلاحظ إن هذا التعريف يحدد أبعاد أنشطة التمهيد بالأنشطة أو القرارات المحاسبية التي تتخذ للمناورة بالدخل في حدود المرونة المتاحة في ظل المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، وكذلك الأنشطة والقرارات التشغيلية المتاحة للإدارة في ظل مبادئ الإدارة والتي من شأنها التأثير في الدخل المعلن للشركة. ويميز عدد من الباحثين أمثال (Van praay , Dahran , Trueman) بين مفهوم تمهيد الدخل ومفهوم إدارة الأرباح فالأول يعبر عن رغبة الإدارة في تقليل الانحرافات غير المتوقعة في الدخل إلى أدنى حد ممكن، في حين يعبر الثاني عن رغبة الإدارة في الوصول إلى أهداف معينة منها زيادة الحوافز الإدارية أو تقليل المدفوعات الضريبية أو تقليل تكاليف الاقتراض ... الخ. وتُعرف إدارة الأرباح من قبل بأنها “تدخل مقصود من قبل الإدارة في عملية القياس والإبلاغ المالي الخارجي بقصد الحصول على مكاسب خاصة للشركة أو لإدارتها“. ويعرج الشيرازي على تمهيد الدخل إذ يقول “، يقصد بذلك تقليل حدة التفاوت والتقلبات في أرقام الدخل الخاصة بالفترات المحاسبية المختلفة، والممارسات المحاسبية التي عن طريقها يمكن تحقيق هذا الأثر كثيرة مثل: أُسس تحقق (توقيت الاعتراف) بالإيرادات، أُسس تحقق (توقيت الاعتراف) بالمصروفات، طرق تبويب العناصر العادية وغير العادية في قائمة الدخل ... الخ، وتلجأ إدارة المنشآت إلى وسائل تمهيد الدخل وذلك لتحقيق أهداف كثيرة مثل: التأثير في الضرائب المستحقة، اكتساب ثقة المساهمين وحملة السندات، تجنب التدخل الحكومي ... الخ، إلا إنه من أهم دوافع الإدارة لتمهيد الدخل الدوري هو رغبتها في تجنب إظهار التباين في نتائج أعمال المنشأة من فترة إلى أخرى. ومن ناحية أخرى نجد أن تمهيد الدخل هو نوع من طمس الحقائق أو إخفائها مؤقتاً عن أصحاب الشأن الأمر الذي يؤدي إلى سوء توجيه الموارد فيما بين مجالات الاستثمارات البديلة.

- إن مدراء الشركات يمكن أن يتوقعون التغيير في سياسة تضخيم الدخل من أجل عدم التأثير بالأخبار غير المرغوبة .
- يمكن للمحاسبة الإبداعية أن تساعد في المحافظة على سعر السهم أو تضخيمه من خلال كلٍ من تقليل مستويات الاقتراض الظاهرية، الأمر الذي يجعل من الشركة تبدو أقل عرضة للمخاطرة، وكذلك من خلال خلق مظهر اتجاه الربح الجيد. وهذا يساعد في زيادة رأس المال من خلال إصدارات الأسهم الجديدة.
- إذا انخرط المدراء في تعاملات داخلية بأسهم شركتهم، فإنهم يمكن أن يستخدموا المحاسبة الإبداعية لتأخير خروج المعلومات إلى السوق، الأمر الذي يقوي من فرصتهم في الاستفادة من المعرفة الداخلية.
- يستخدم المدراء الديون المنحرفة بالميزانية العامة فإذا ما حذفت الديون من حسابات الشركة تنعكس على تقييم أداء الشركة.

- التهرب الضريبي عن طريق تقليل رقم صافي الدخل الخاضع للضريبة.⁹
- حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية : تسمح القواعد و السياسات المحاسبية أحيانا أن تختار من بين مختلف الطرق المحاسبية التي تستخدمها في إعداد قوائمها المالية، حيث تستخدم العديد من المعايير المحاسبية بالاختيار من بين البدائل المحاسبية المختلفة، وهذا يترتب عليه اختيار الشركة للطرق المحاسبية التي تتلاءم مع أهدافها ورغباتها و التي تحقق أفضل صورة لأداء الشركة .

مثال عن ذلك أنه في الكثير من البلدان يسمح للشركات أن تختار ما بين سياسة إطفاء نفقات البحث و التطوير حال حدوثها أو رسميتها وإطفائها على مدى فترة حياة المشروع¹⁰.

٣- مجالات المحاسبة الإبداعية:

يأخذ الإبداع بشكل عام مجالات عدة، فقد يكون إبداعا إداريا، جذريا، مخططا، جوهريا، تنظيميا، فرديا، جماعيا، داخليا أو خارجيا، غير أن مجالات الإبداع المحاسبي يمكن ذكرها على سبيل المثال في المجالات الآتية: ^{١١}

- ✓ نظام المعلومات المحاسبي.
- ✓ المفاهيم، التعاريف، الفروض، الأسس والقواعد والمعايير المختلفة للمحاسبة.
- ✓ القياس المحاسبي (التقييم).
- ✓ أساليب التسجيل أو التقييد وعرض البيانات المحاسبية والقوائم المالية.
- ✓ طرق توزيع أو تحميل المصاريف المختلفة.
- ✓ أساليب إعداد وعرض التقارير.
- ✓ أساليب التحليل المالي.
- ✓ تطوير البرامج الآلية المحاسبية.

وكذلك تتمثل مجالات المحاسبة الإبداعية في النقاط التالية:

● قائمة الدخل:

يمكن للإدارة أن تمارس سياسات المحاسبة الإبداعية في مجال التلاعب بأرقام قائمة الدخل والتي تخص على سبيل المثال:

- مصروفات الاهتلاك عند التملك.
- الاعتراف المبكر للإيراد.
- تقليل من المصاريف المستحقة الدفع .
- تضخيم المبيعات و الربح الإجمالي.
- تقييم الأرصدة بالعملة الصعبة.

● قائمة المركز المالي:

وهي القائمة التي تطلها ممارسات المحاسبة الإبداعية من قبل الإدارة وذلك من خلال قيامها ببعض الممارسات منها على سبيل المثال:

- تضخيم مصاريف إعادة الهيكلة.
- التضخيم في حسابات الأصول المدينة.
- تقليل الالتزامات.
- تضخيم الممتلكات و المعدات.
- تضخيم المستحقات الاختيارية.
- زيادة الاحتياطات.
- التلاعب في مخصصات الديون.
- التلاعب في طرائق تقييم الأدوات المالية.

● مجالات أخرى:

- سوء استخدام الأهمية النسبية.
- العمليات المتبادلة مابين شركات المجموعات " القابضة والتابعة"
- طرائق المحاسبة الإبداعية: هناك نوعان من التلاعبات في ممارسات المحاسبة الإبداعية التلاعب الأول محاسبي و التلاعب الثاني غير محاسبي و الأتي طرائق التلاعب لكل نوع على حدا:
✓ طرائق التلاعب المحاسبي وتكون من خلال :
- استغلال فرصة اختيار الطرائق و السياسات المحاسبية البديلة مثل طرائق تقييم المخزون السلعي، معاملة المصاريف الرأسمالية على أنها جارية.
- استخدام التحيز الشخصي عند وضع التقديرات المحاسبية مثال ذلك تقدير العمر الإنتاجي لأصل لأغراض الاهتلاك.
✓ طرائق التلاعب غير المحاسبي و تكون من خلال:
- تغيير تصنيف الصفقات و ماينتج عنها من تلاعب في الحسابات مثل : بيع الأصل وإعادة استئجاره إذ أن عائدات البيع يمكن أن تخفض أو ترفع بشكل غير حقيقي من خلال إجراء تسويات مع أقساط الإيجار.
- تغيير الزمن الفعلي للصفقات بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها بالأرباح و الخسائر لتحقيق هدف معين مثال: استثمار تكلفته التاريخية مليون وقيمتة ٣ مليون عندئذ تستطيع الإدارة أن تختار السنة التي تعد فيها بأن الاستثمار قد تحقق لرفع الربح في العام الذي اختارته^{١٢}.

٤- خصائص المحاسبة الإبداعية:

- تتمتع المحاسبة الإبداعية بجملة من الخصائص يمكن إيجازها في النقاط التالية:^{١٣}
- العقلية المحاسبية والمالية المتسائلة والخلاقة.
 - قدرة المحاسب على التحليل والتجميع .
 - قدرة المحاسب على التخيل والحدس .
 - ان 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.

المبحث الثاني: علاقة المحاسبة الإبداعية بالأزمات المالية العالمية

- ١- فضيحة شركة إنرون (Enron) : تعد شركة انرون من اكبر الشركات في أمريكا المتخصصة في الطاقة، ولذلك فان إفلاسها يعد ضربة موجعة للاقتصاد الأمريكي والعالمي ككل، لذلك لا بد من البحث في أسباب اخيار هذه الشركة، وقد أرجع الباحثين والمتبعين الأمر الى أمر الفساد المالي الذي عم في تلك الشركة، إذا فالأمر يتعلق بأخلاقيات المهنة، ففي^{١٤} ٢٠٠١/١٠/١٦ قامت الشركة بالإعلان عن تخفيض أرباحها التي نتجت جراء تعاملها مع الشركات الاستثمارية (LJM1 & LJM2) بمبلغ ٥٤٤ مليون دولار، وهي شركات شراكة معها تم إنشاؤها وإدارتها من طرف FASTOW، كما أعلنت أيضا تخفيض حقوق ملكية المساهمين بمبلغ

١.٢ بليون دولار المرتبطة بنفس العمليات السابقة، وبعد قيام شركة انرون بإعادة هيكلة قوائمها المالية بعد ستة أشهر للفترة ١٩٩٧-٢٠٠١ تبين أن هناك تخفيضات أكبر مما جاء في إعلان ٢٠٠١/١٠/١٦ والجدول التالي يوضح ذلك :

العام	الأرباح قبل التخفيض	مقدار تخفيض الأرباح	مقدار تخفيض حقوق الملكية	مقدار زيادة المديونية
١٩٩٧	١٠٥ مليون	٢٨ مليون	٢٥٨ مليون	٧١١ مليون
١٩٩٨	٧٠٣ مليون	١٣٣ مليون	٣٩١ مليون	٥٦١ مليون
١٩٩٩	٨٩٣ مليون	٢٤٨ مليون	٧١٠ مليون	٦٨٥ مليون
٢٠٠٠	٩٧٩ مليون	٩٩ مليون	٧٥٤ مليون	٦٢٨ مليون
مجموع التخفيض		٥٠٨ مليون	٢.١١٣ بليون	٢.٥٨٥ بليون

المصدر: ظاهر القشي، حازم الخطيب، الحاكمية المؤسسية بين المفهوم وإمكانية تطبيقها على أرض الواقع في الشركات المدرجة في الأسواق المالية، مجلة أريد للبحوث العلمية، المجلد ١٠، العدد ١، جامعة الإسراء الأهلية، ٢٠٠٦، ص: ٢٢.

كما تم اكتشاف أيضا أن FASTOW تلقى مبلغ ٣٠ مليون دولار من شركتي LJM1 و LJM2، وكل ما سبق أدى الى فقدان انرون ثقتها في السوق فانهارت وأعلنت إفلاسها.

لقد قام مجلس إدارة شركة *Enron* بتشكيل لجنة للوقوف على الأسباب الحقيقية وراء هذه الأزمة، وقد قررت هذه اللجنة ما يلي^{١٥}:

- هناك بعض الموظفين أصبحوا أغنياء في فترة وجيزة، وهذا الأمر لم تفصح به الشركة، وقد تلقى هؤلاء الأشخاص مبالغ من غير تبرير وهم:

- تلقى FASTOW ٣٠ مليون دولار من طرف شركتي LJM1 و LJM2؛
 - تلقى KOPPER (موظف سابق في Enron ومالك لشركة Chew Co.) ١٠ ملايين دولار؛
 - تلقى موظفان آخرا لم يفصح عن اسميهما مليون دولار لكل منهما؛
 - كما تلقى البعض الآخر من الموظفين عدة مئات من أولوف الدولارات.
- وكشفت اللجنة انه لا توجد أدلة تدين باقي الموظفين ما عدا FASTOW، وان إدارة شركة انرون قد دخلت في عمليات استثمارية مع الشركات الاستثمارية لم تكن بالضرورة القيام بها، وقد صممت بشكل مدروس للاختلاسات، واكتشفت أن هنالك عمليات تم تطبيقها بشكل غير صحيح والغريب في الأمر هو موافقة المستشارين الماليين، وما نخصه بالذكر هنا أن شركة انرون مالكة للشركات الاستثمارية ولم يكتشف ذلك إلا بعد الانهيار.
- وبينت اللجنة أيضا أن الشركة الخارجية للتدقيق Anderson التي قامت بتدقيق العمليات المحاسبية الأصلية بالتعامل مع الشركات الاستثمارية هي عمليات ذات هيكلة مغلوطة ومخالفة للمبادئ المحاسبية.
- ويرى بعض المحللين أن شركة *Enron* وقعت في عدة أخطاء، بل صممتها لأجل إحداث مختلف التلاعبات المالية وهذا ما يؤكد أن السبب الرئيسي يكمن في عدم الالتزام بأخلاقيات المهنة ومن جملة هذه الأخطاء ما يلي^{١٦}:

- تحايلت في تقديم ميزانيتها المجمعة ذلك أنها لم تتضمن أرقام بعض هذه الوحدات والشركات التي كانت تسجل خسائر كبيرة؛

- تداولت بعقود طويلة الأجل وعقود آجلة ليس لها سعر محدد في السوق وكانت تحتسب قيمتها بطريقتها الخاصة مما فتح الباب أمام التلاعب بتحديد الأرباح والخسائر الفورية وتبريرها؛

- بعض المحللين عزا انهيار شركة *Enron* إلى نظام تقييم الاستثمارات حسب سعر السوق حيث أن هناك مجالا واسعا لاحتمساب سعر السوق خصوصا في مجال الأدوات المشتقة غير المدرجة في الأسواق النظامية والتي كانت تشكل جزءا مهما من عمليات التداول لدى الشركة.

ومن النادر أن تلقى شركة بهذا الحجم الكبير والشهرة نهايتها على هذا النحو من السرعة. لقد كانت أكبر حالة إفلاس في التاريخ الأمريكي. وفقد الآلاف من العاملين وظائفهم على الفور تقريباً، وفقد الكثير من العاملين البالغ عددهم عشرين ألفاً مدخرات المعاش التقاعدي الخاصة بهم، بعد أن كانت الشركة قد شجعتهم على شراء أسهم *Enron* بسندات المعاش التقاعدي. كما فقدت صناديق المعاشات في أنحاء البلاد مليارات الدولارات من جراء عملية الاستثمار^{١٧}.

٢- فضيحة شركة آرثر أندرسون (Arthur Anderson): لقد أظهرت انهيار شركة *Enron* للطاقة فضائح مكاتب المحاسبة، كون إن محاسب شركة اثر اندرسون اخفت خسائر ما يقارب ١.٢ مليار دولار والمتعلقة بشركة انرون، وهذا ما بينته لجنة التحقيق إذ وبعد الفحص والتحري تبين أن العمليات المحاسبية الأصلية بالتعامل مع شركات LJM1 و LJM2 و Chew Co. والتي أدت إلى الانهيار كانت عمليات ذات هيكلية مغلوبة ومخالفة للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. وهذه العمليات المغلوطة تمت تحت موافقة وإشراف مدققى ومستشاري والشركة الخارجين *Anderson* والدليل على ذلك المبلغ المدفوع لهم مقابل تلك الاستشارات والبالغ ٥.٧ مليون دولار، والذي جاء ذكره ضمن تقرير مجلس الإدارة^{١٨}.

وعند حدوث كارثة *Enron* ، فتحت الحكومة تحقيقا حول هذا الأمر ولاكتشاف مختلف التلاعبات المالية، قم السيد ديفيد دنكان الشريك المسؤول في مؤسسة أندرسون عن مراجعة حسابات *Enron* بالتخلص من جميع المستندات ذات العلاقة بالقضية التي تثبت تواطؤ آرثر اندرسون مع شركة *Enron* ، وقد زعم انه تلقى نصيحة في بريده الالكتروني من المحامية نانسي تمبل العاملة بالمؤسسة تنصحه بالتخلص من المستندات إلا أن المحامية أنكرت ذلك وقد قامت الشركة بفصل السيد دنكان^{١٩}.

وقد تمت أدانت الشركة بالاتهامات المنسوب إليها ، وسحبت هيئة الأوراق المالية والبورصة الأمريكية رخصتها في ٣١ أغسطس ٢٠٠٤، وعاد الترخيص للشركة بحكم للمحكمة العليا في ٣١ مايو ٢٠٠٥، إلا أنها لم تعد ذلك الصرح العظيم ، فقد فقدت الشركة عدد من عملائها، وانخفض عدد عمالها من ٢٨ ألف داخل الولايات المتحدة الأمريكية ٨٥ ألف حول العالم إلى ٢٠٠ موظف^{٢٠}.

٣ - فضيحة شركة وورلد كوم (World com): تعد شركة وورلد كوم ثاني أكبر شركة للاتصالات في الولايات الأمريكية، لها أكثر من ٢٠ مليون عميل وبلغ عدد موظفيها ٦٠ ألف وتشمل عملياتها ٦٥ دولة، ورغم قيمة هذه الشركة في أمريكا إلا أنها لم تتخلص من متاعب الفساد المالي، إذ عرفت هذه الشركة العديد من التلاعبات المالية أدت الى انهيار

أسهمها من ٦٤ دولار سنة ١٩٩٩ إلى ٩ سنتات سنة ٢٠٠٢^{٢١}، وهذا بعد أن قامت الشركة بالكشف أنها سجلت بشكل غير سليم لـ ٣.٨٥ مليار دولار في صورة نفقات على النحو التالي:

- ٦٦١ مليون في الفصل الأول من سنة ٢٠٠١؛
- ٦١٠ ملايين في الفصل الثاني لسنة ٢٠٠١؛
- ٧٤٣ مليون في الفصل الثالث من سنة ٢٠٠١؛
- ٩٣١ مليون في الفصل الرابع من سنة ٢٠٠١؛
- ٧٩٧ مليون في الفصل الأول من سنة ٢٠٠٢.

وأعلنت الشركة أن هذه التحويلات غير قانونية ستخفف الأرباح بقيمة ٦.٣٣٩ مليار دولار عام ٢٠٠١، و ١.٣٦٨ مليار دولار خلال الربع الأول من عام ٢٠٠٢. الأمر الذي أدى إلى فقدان ثقتها في السوق فحدث الكارثة.

وتجدر الإشارة، أن الشركة منذ سنة ١٩٩٩ حتى شهر ماي ٢٠٠٢، قد أبدعت في استخدام حيل محاسبية لإخفاء مركزها المالي، وقدمت صورة مغرية مبالغ فيها عن أرباحها، بهدف رفع سعر السهم، مما أدى إلى تحقيق ثراء للمدير التنفيذي الذي كان قد اشترى حصة من أسهم الشركة بأسعار منخفضة، وبعد التحقيقات تأكد أن الشركة قد ضخمت أصولها بما قيمته ١١ بليون دولار^{٢٢}.

وما يمكن قوله في هذا المقام أن سبب الانهيار أيضا متعلق بأخلاقيات المهنة، إذ أن الأمر يتعلق بقضية الفساد المالي ولا مجال لمعالجته إلا بالرجوع إلى الأخلاق الفاضلة التي أصبح ينظر لها الكثيرون بأنها لغة الأغبياء والضعفاء وقليلي الحيلة.

٤ - الدروس المستفادة من الفضائح المالية : من خلال ما تقدم من سرد لوقائع والأسباب الكامنة وراء حدوث الفضائح المالية يمكن استنتاج الدروس والعبر التالية^{٢٤}:

- إن ما حصل من انهيار للشركتين موضوع الدراسة لم يكن بسبب قصور في معايير المحاسبة الدولية أو معايير التدقيق المعمول بها، ولكن المشكلة الرئيسية في أخلاقيات المهنة ذاتها، وخير دليل أن العيب ليس بمعايير المحاسبة ولكن في سلوكيات مطبقيها ما جاء في قضية انرون أن معايير المحاسبة كانت تنص على آليات معينة يجب إتباعها عند إنشاء شركة ذات أهداف محددة، إلا إن إدارة انرون لم تتقيد بها، وللأسف غض مدققي آرثر أندرسون الطرف عن عملية عدم التقيد.

- لقد اظهر التحقيق بأن شركة التدقيق Arthur Anderson أنها كانت تقوم بعدة أعمال مزدوجة، فهي من جهة مدقق خارجي لشركة Enron ومستشارها المالي من جهة أخرى. كما أنها تمثل جهاز الرقابة الداخلي للشركة أي أن شركة Arthur Anderson لم تكن مستقلة بل كانت موظف من موظفي شركة Enron مما جعلها تسلك السلوك اللااخلاقي، وهذا ما يؤكد أهمية حيادية المراجع الخارجي حتى لا يعرض نفسه لأي إغراءات قد تدخله لأبواب الغش والتدليس وخرق أخلاقيات المهنة، مما ستعجز عنه كوارث مالية مروعة.

- لا يكمن الحل في تطبيق القوانين والمعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق فقط، ولكن الحل يكمن في تحسين أخلاقيات مطبقي هذه القوانين سواء كانوا من الحكومة أو مدققي الحسابات، فيجب أن لا ننسى أن القانون لا يستطيع

ضبط جشع وطمع النفس البشرية ، كما لا يمكن الجزم بأن الحوكمة تستطيع توفير الحلول المناسبة لمنع الانهيارات ولضبط سلوكيات أخلاق المهنة خصوصاً للصعوبات الكثيرة التي تواجه الشركات في تطبيقها والتقييد بها.

وصفوة القول أن الخلل يكمن في أخلاقيات مطبقي القوانين وليس بالقوانين ذاتها.

- وجود صعوبة وعقبات لا يستهان بها بضبط أخلاقيات المهنة وخصوصاً أن مهنة المحاسبة والتدقيق مهنة ذات طابع اجتماعي تتعلق بالأفراد الذين تختلف أخلاقياتهم من شخص إلى آخر.

- إن أسباب الانهيارات التي حدثت تعود بشكل أساسي إلى المحاسبة الإبداعية، حيث استطاع المتسببون في الانهيارات أن يفلتوا من وجه العدالة لعدم ثبوت الأدلة عليهم.

المبحث الثالث: دور معايير المحاسبة الدولية في الحد من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية:

١- نشأة و أهمية معايير المحاسبة الدولية: نظر للاختلافات الطبيعية في المبادئ و المعايير والقواعد والإجراءات المحاسبية وكذا في الجهات التي تصدر هذه المبادئ والمعايير والتي كانت تؤدي إلى نتائج مختلفة، أدركت مجموعة من الدول أهمية الحاجة إلى وجوب التنسيق الدولي أو التنسيق المشترك من خلال إيجاد قاعدة مشتركة للمقارنة و التماثل، ومن هنا نشأة فكرة المعايير المحاسبية الدولية .

و المعايير المحاسبية الدولية جاءت بقواعد وأسس تضبط الأعمال و التصرفات و الإجراءات المحاسبية، وتضع دليلاً لكيفية تنفيذ المعالجات المحاسبية، لبيان الحد الأدنى من المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها^{٢٥}.

و تتمثل أهمية معايير المحاسبة الدولية فيما يلي:

- تحديد وقياس الأحداث المالية للمنشأة

- إيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية

- تحديد الطريقة المناسبة للقياس.

- اتخاذ القرار المناسب.

ولذلك فإن غياب المعايير المحاسبية سوف يؤدي إلى للاعتراف:

- استخدام طرق محاسبية قد تكون غير سليمة؛

- إعداد قوائم مالية كيفية (حسب الرغبة)؛

- اختلاف الأسس التي تحدد وتعالج العمليات والأحداث المحاسبية للمنشأة الواحد والمنشآت المختلفة؛

- صعوبة اتخاذ قرار داخلي أو خارجي من قبل المستفيدين وكذلك الدارسين وغيرهم من الجدير بالذكر أن أهمية المعايير

المحاسبية الدولية ازدادت في الوطن العربي حيث أصدرت بعض السلطات الرقابية في بعض الدول العربية تعليمات تقتضي

الالتزام التام أو الجزئي بهذه المعايير وتعمل بقية الدول على القيام بذلك أيضاً^{٢٦}.

٢-دوافع ظهور معايير المحاسبة الدولية: هناك عدة دوافع ساهمت بشكل فعال ومباشر في نشوء معايير المحاسبة

الدولية فمن هذه الدوافع وجود اختلافات تتعلق بالمسميات أو تتعلق بالمعالجات وتعدى ذلك إلى عدم وجود إجابات

قاطعة للكثير من المشكلات التي تواجه المحاسبين، كما ساهمت العولمة بشكل مباشر في ذلك حتى تتمكن الشركات من

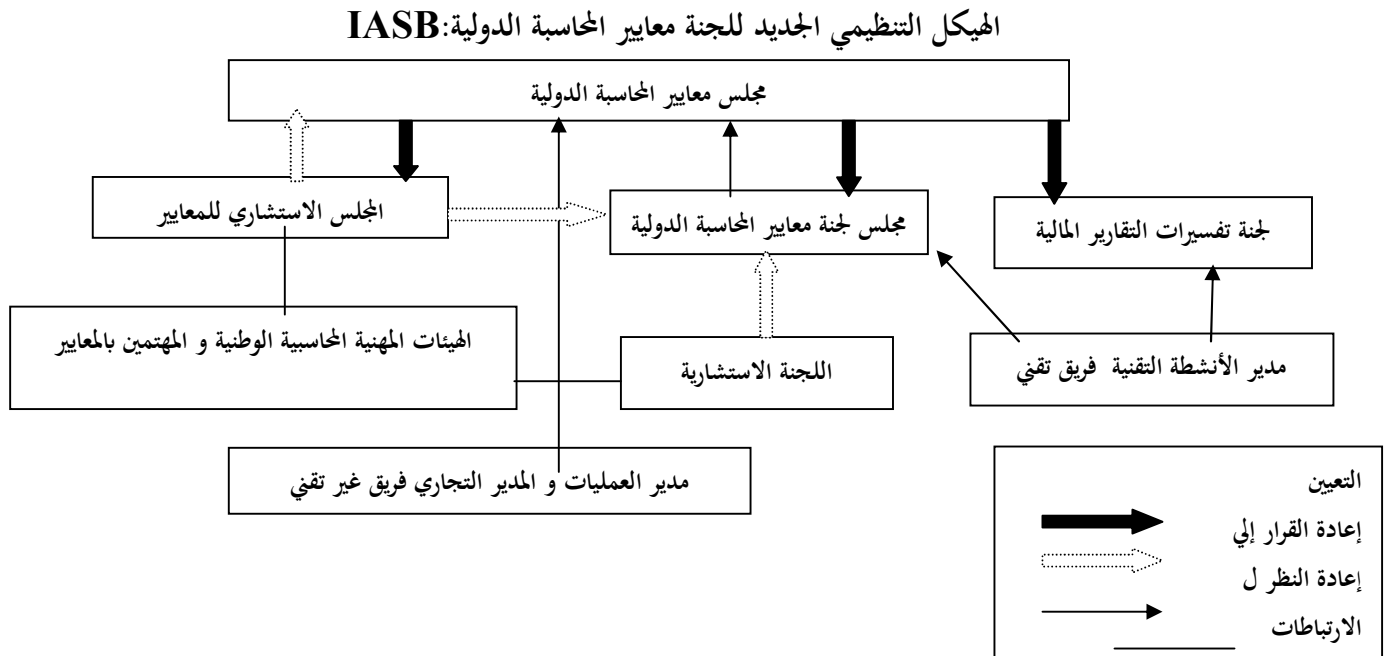
الانفتاح على الأسواق العالمية وتمكينها من إدراج أسهمها في البورصات العالمية وتتمثل هذه الدوافع في التالي:

- الحاجة إلى تطوير علم المحاسبة: نظراً لكون علم المحاسبة يقوم على مجموعة من الفروض والمفاهيم والمبادئ والقواعد والسياسات والتقاليد والأعراف المحاسبية مما أدى إلى تعدد التعريفات والمفاهيم وتناقض بين المبادئ وبالتالي عدم تحديد مفاهيم المحاسبة بشكل واضح ومفهوم؛

- **العولمة:** بدأت ظاهرة العولمة مع تعاظم القوة الاقتصادية للشركات المتعددة الجنسيات، والتي مثلت سلطة هذه العولمة دون أن تعلن عن هويتها أو ولاءاتها، وهذه الشركات غير خاضعة لمسؤولية معينة لأنها لا تمثل السلطة الرسمية لأية أمة من الأمم، كما أنه وتماشياً مع الانفتاح الاقتصادي العالمي واستقطاب مزيد من الاستثمارات الخارجية فقد ألح المجتمع الاستثماري الدولي على ضرورة تحسين المعايير الدولية القائمة وإصدار معايير جديدة تنمي أداء ومستوى التبادل في أسواق المال. وبالتالي فإن العولمة والأخذ بمفاهيم اقتصاد السوق وإزالة الحواجز أمام حركة السلع والخدمات والاستثمارات والأفراد وما رافق ذلك من تطور في عمل الأسواق المالية، كل ذلك انعكس على مهنة المحاسبة لتتلاءم مع المتغيرات في الاقتصاد العالمي والتي أظهرت قصور البيانات المالية عن إظهار الأوضاع المالية وفقاً للحقائق الاقتصادية المستجدة.^{٢٧}

٣- **مجلس معايير المحاسبة الدولية:** تأسست لجنة معايير المحاسبة الدولية سنة ١٩٧٣ حيث قامت اللجنة بإصدار أول مسودة بمشروع معيار سنة ١٩٧٤ و صدر المعيار في نفس السنة يحمل رقم واحد موضوعه الإفصاح عن البيانات المحاسبية، و استمرت في إصدار المعايير إلى يومنا هذا مع العلم أن هذه اللجنة تغير اسمها و أصبحت تحمل اسم مجلس معايير المحاسبة الدولية نتيجة مراجعة و هيكلة قانونها الأساسي تمخض عنه تغيير في هيكلها، بدأ العمل بها بتاريخ ٢٠٠١ / ٠٤ / ٠١ .

و الشكل الموالي يبين الهيكل التنظيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية:



SOURCE: Philippe Crozet, Nicolas Veron : *la mondialisation en partie double la bataille des normes comptables les cahiers N3-AVRIL 2002, [a la ligne] www.cemla.org/budgetaarg.htm, lire le 02/١٢/٢٠١٥.*

و سوف نتناول مختلف الهيئات المتمخضة عن القانون التأسيسي الجديد كما هو مبين في الشكل السابق.

أ- لجنة معايير المحاسبة الدولية: تتكون هذه اللجنة من ١٩ عضو من الإداريين ينتمون لخلفيات مهنية متنوعة و يشترط في تركيبة الأعضاء أن تكون ممثلة للأسواق المالية العالمية من أجل ضمان وجود تمثيل دولي عريض و ذلك حسب التوزيع التالي:

- ٠٦ أعضاء من أمريكا الشمالية.
 - ٠٦ أعضاء من أوروبا.
 - ٠٤ أعضاء من آسيا.
 - ٠٣ أعضاء من كل المناطق الجغرافية بشرط احترام التوازن الجغرافي الكلي.
 - يتم تعيين الإداريين لمدة ٠٣ سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة و يتمثل دورهم الأساسي في:
 - جمع الأموال اللازمة لسير أنشطة الهيئة .
 - إعداد و نشر التقرير السنوي عن النشاط ، متضمناً القوائم المالية المراجعة و أولويات السنة القادمة.
 - تعيين أعضاء كل من المجلس الاستشاري، لجنة تفسيرات التقارير المالية و مجلس معايير المحاسبة المالية الدولية.
 - تقييم إستراتيجية و فعالية كل من لجنة معايير المحاسبة الدولية و مجلس معايير المحاسبة الدولية.
- ب- مجلس معايير المحاسبة الدولية:** يتكون هذا المجلس من ١٤ عضو و يتم اختيارهم على أساس الخبرة المهنية، الخبرة بالأعمال الدولية و ظروف الأسواق حيث يتوزعون كما يلي^{٢٨}:
- ٠٥ أعضاء على الأقل لديهم خبرة في ممارسة المراجعة؛
 - ٠٣ أعضاء على الأقل لديهم خبرة في إعداد القوائم المالية؛
 - ٠٣ أعضاء على الأقل لديهم خبرة كمستعملين للقوائم المالية؛
 - عضو على الأقل لديه خبرة أكاديمية (باحث جامعي).
- و لقد حددت المادة ٣٢ من النظام الأساسي للمجلس مهامه و المتمثلة في :
- إعداد، نشر و تعديل المعايير المحاسبية الدولية؛
 - نشر مذكرات الإيضاح حول مشاريع المعايير المحاسبية الدولية الجارية؛
 - إعداد إجراءات معالجة التدخلات؛
 - القيام بالدراسات في الدول المتقدمة و الناشئة للتأكد من قابلية المعايير المحاسبية الدولية للتطبيق و صلاحيتها في محيط متنوع و متباين.

و إن معايير المجلس تسمى بمعايير التقارير المالية الدولية مع العلم أنه بدأ العمل بها منذ سنة ٢٠٠٤ وهي ٠٩ معايير.

- ج- المجلس الاستشاري للمعايير:** يتشكل هذا المجلس من ٣٠ عضو على الأقل يمثلون أصولاً و كفاءات مختلفة و متنوعة يتم تعيينهم من قبل الإداريين لمدة ٠٣ سنوات قابلة للتجديد و تتمثل مهامه في:
- تقديم النصح لمجلس معايير المحاسبة الدولية حول القرارات المتصلة بجدول الأعمال و أولويات المجلس؛
 - إبلاغ المجلس بوجهات نظر أعضاء المجلس الاستشاري حول وضع التقارير الرئيسية؛

د- لجنة تفسيرات التقارير المالية: تتشكل هذه اللجنة من ١٢ عضو لهم حق التصويت ، تجتمع كل شهرين تقريبا و تتخذ كل القرارات الفنية في جلسات مفتوحة للمراقبة العامة.

٤- دور معايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: عندما قرر مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية المنبثق من الاتحاد الدولي للمحاسبين إجراء تعديلات على معايير المحاسبة الدولية التي يصدرها وتغييرها لتصبح معايير التقارير المالية الدولية كان يهدف من وراء هذا التغيير إلى عدة نقاط من أهمها:^{٢٩}

- التقارب مع معايير المحاسبة الأمريكية؛
- تلبية رغبة مجلس الوحدة الاقتصادية بالاتحاد الأوروبي بإصدار معايير محاسبية جديدة تساعد على توحيد التطبيق المحاسبي بين دول الاتحاد الأوروبي على غرار توحيد العملة الأوروبية؛
- الأخذ بعين الاعتبار التطورات الكبيرة والتغيرات التي حدثت وخاصة قيام العديد من دول العالم بإصدار معايير محاسبة محلية تستند بشكل أساسي على معايير المحاسبة الدولية؛
- حدوث بعض التجاوزات والاستغلال السيئ من قبل بعض المحاسبين لتلك المعايير عبر استغلالهم لبعض نقاط الضعف الموجودة بالمعايير والتي كانت احد نتائجها ظهور المحاسبة الإبداعية؛
- ومن هذا المنطلق فقد رأى مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية إدراج بعض التعديلات والتغيرات وذلك تلافيا للاستغلال السيئ للمعايير القديمة، وكذلك للقضاء على أي ممارسات من ممارسات المحاسبة الإبداعية والتي ظهرت في ظل المعايير المحاسبية الدولية القديمة ، ومن أهم تلك التعديلات:
- العمل على إلغاء غالبية البدائل (المعالجة القياسية) و(المعالجة البديلة) في معايير المحاسبة الجديدة ، والاكتفاء بمعالجة محاسبية واحدة وذلك بهدف توحيد المعالجات وعدم فسح المجال للاختيار بين عدة بدائل بحيث تستغل تلك البدائل في 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 وجهة نظر الباحثين من أهم التغيرات أو التعديلات التي طرأت على معايير المحاسبة الدولية الجديدة ، فقد اتضح أن هنالك 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 الأمر الذي قد يستغله بعض ضعاف النفوس في القيام بعملية تلاعبات أو تحريفات لبعض بنود التقارير المالية بحجة عدم الوضوح أو الفهم السليم للمعيار؛
- 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 الذي يكتنف بعض تلك المعايير؛
- إدخال التفسيرات الملحقة بالمعايير إلى داخل المعايير نفسها بدلا من فصلها في ملحق خاص بكل معيار.

الخاتمة

من خلال ما تقدم في ثنايا الورقة البحثية، تظهر أهمية المحاسبة الإبداعية بالنسبة للإدارة والمساهمين، إذ تعتبر أداة هامة في نحت الأرباح وتجميل صورة الدخل والقوائم المالية بشكل عام، باستغلال المرونة الموجودة داخل المعايير المحاسبية الدولية.

علاوة على ذلك، تساهم المحاسبة الإبداعية في المحافظة على سعر السهم أو تضخيمه من خلال طريقتين إما التقليل من مستويات الافتراض الظاهرية بالشكل الذي يجعل الشركة تبدو أقل عرضة للمخاطرة، أو خلق مظهر اتجاه الربح الجيد. وهذا ما من شأنه المساعد في زيادة رأس المال عن طريق إصدارات الأسهم الجديدة.

وعلى الرغم من ما تتمتع به المحاسبة الإبداعية من آثار إيجابية، إلا أن الأزمات المالية الحاصلة في القرن الواحد والعشرين أبرزت خطورتها على الأسواق بل الاقتصاد ككل، بالأخص أحداث انهيار شركة Enron وغيرها من الشركات الرائدة، إذا تحملت شركة آثر أندرسون بوصفها الشركة المسؤولة على تدقيق حسابات شركة آنرون جزاء كبيرا من مسؤولية انهيار الشركة، واتهامها بالتلاعب بالبيانات المحاسبية للشركة مستغلة في ذلك بعض المعالجات والسياسات المحاسبية التي تظهر البيانات المحاسبية بغير شكلها الحقيقي والصحيح.

وفي سبيل مواجهة الآثار السلبية التي تكتنف استخدام المحاسبة الإبداعية توصى الدراسة بما يلي:

- ضرورة تسليح وتثقيف المراجعين بكافة الأساليب والممارسات المحاسبية التي يستخدمها المحاسب المبدع، ولعل ذلك لن يتحقق إلا من خلال التدريب والتحنين المستمر للمدارك والمعارف العلمية، من خلال اللقاءات العلمية والبرامج التدريبية المكثفة التي تصهر على إعدادها الهيئات المهنية المشرفة على مهنتي المراجعة والمحاسبة .
- تفعيل الجانب الخلقى لدى المحاسب وتغذيته بعقيدة سليمة تحصنه وتمنعه من ممارسة التلاعبات والحيل المحاسبية، الكفيلة بخلق ثراء ظاهري ليس حقيقي سيكون بمثابة فقاعة صابون، انفجارها سيؤدي إلى خسارة فادحة وأزمة مالية تآكل الأخضر واليابس. ويمكن في هذا المجال الاستدلال بقوله تعالى في القرآن الكريم: " يا أيها الذين آمنوا لا تخونوا الله والرسول وتخونوا أماناتكم وأنتم تعلمون" (الأنفال: ٢٧).
- من الملح تضيق دائرة المرونة الواسعة في تطبيق معايير المحاسبة الدولية، وتوحيد عمليات التسجيل بشكل يلزم كافة الشركات على أخذها طريق ومسلك واحد يثبت أداة التسجيل ويجعلها على قدم المساواة بالنسبة لكافة الشركات.

المراجع المعتمدة :

- ^١ يعد هذا العالم من أشهر المختصين والخبراء الاستشاريين في المجال المالي والمحاسبي في الولايات المتحدة الأمريكية
- ^٢ عماد سليم الأغا، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة، قسم المحاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، ٢٠١١، ص ٨٠.
- ^٣ تاريخ الاطلاع ٢٠١٥/١٢/٩ على الساعة ١٩:٠٠ <http://ar.wikipedia.org/wiki/>
- ^٤ -K. Naser, ***Creative Financial Accounting its nature and use***, Prentice Hall, London, 1993,P59.
- ^٥ تاريخ الاطلاع ٢٠١٥/١٢/٩ على الساعة ٢٠:٠٠ www.bambooweb.com/articles/d/dictionary
- ^٦ K.A. Merchant and J. Rockness, ***the ethics of managing earnings : an empirical investigation***, Journal of Accounting And Public Policy, 1994, PP 79-94
- ^٧ -طارق عبد العال حماد، معايير المراجعة، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، ٢٠٠٧، ص ٣٤٣.
- ^٨ تاريخ الاطلاع ٢٠١٥/١٢/١٠ <http://acc-youth.forumarabia.com/t160-topic>
- ^٩ تاريخ الاطلاع ٢٠١٥/١٢/١٠ http://jps-dir.com/forum/forum_posts.asp?TID=255&PN=2
- ^{١٠} عماد سليم الأغا، المرجع السابق، ص ٨٢.
- ^{١١} عمورة جمال، شرفي أحمد، دور وأهمية الإبداع المحاسبي والمالي في عملية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية و المالية، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات المنتدى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة دراسة و تحليل تجارب وطنية ودولية ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، الجزائر، يومي ١٨-١٩ ماي ٢٠١١، ص ١٠.
- ^{١٢} رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٦ ، العدد الثاني، ٢٠١٠، ص ٩٧-٩٨.
- ^{١٣} علي فلاح الزعبي ، ماجد عبد العزيز الجبري، دور وأهمية الإبداع المحاسبي في تحقيق الميزة التنافسية الاقتصادية في مؤسسات المال والأعمال الأردنية، بحث علمي مقدم إلى المؤتمر العلمي الخامس لكلية العلوم الإدارية والمالية في جامعة فيلادلفيا ٤ - ٥ / تموز / ٢٠٠٧ م، ص ١٤.
- ^{١٤} ظاهر شاهر القشبي، "انحياز بعض الشركات العالمية وأثرها في بيئة المحاسبة"، المجلة العربية للإدارة، المنظمة العربية للإدارة، جامعة الدول العربية، المجلد ٢٥، العدد الثاني، القاهرة، ٢٠٠٥، ص ٠٦.
- ^{١٥} "المحاسبة وأثر انحياز بعض الشركات العالمية عليها"، <http://www.cksu.com/vb/t114439> تاريخ الاطلاع ٢٠١٥/١٢/١٠
- ^{١٦} توفيق عبد العزيز السويلم، "حقائق وأرقام عن فضائح شركات المحاسبة الدولية"، <http://www.suhuf.net.sa/2002jaz> تاريخ الاطلاع ٢٠١٥/١٢/١١

- ^{١٧} جيف مادريك، "قصة انهيار شركة انرون الأمريكية العملاقة"، <http://www.weghatnazar.com/article/article> تاريخ الاطلاع 2015/١٢/١١
- ^{١٨} ظاهر، شاهر القشبي، مرجع سابق، ص ٠٧.
- ^{١٩} نفس المرجع السابق، ص ٠٩.
- ^{٢٠} د منير إبراهيم هندي، الفكر الحديث في التحليل المالي وتقييم الأداء" مدخل حوكمة الشركات"، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٩، ص ١١
- ^{٢١} ارييان بزنس، "وولد كوم... فصل في الفساد"، <http://www.arabianbusiness.com/arabic/504162> تاريخ الاطلاع 2015/١٢/١٣
- ^{٢٢} الزعتري، "مسلسل إفلاس الشركات الأمريكية يدمر فرص انتعاش الاقتصاد"، <http://www.alzatari.net/research/418.html> تاريخ الاطلاع 2015/١٢/١٢
- ^{٢٣} د منير إبراهيم هندي، مرجع سابق، ص ١٢.
- ^{٢٤} ظاهر شاهر القشبي، مرجع سابق، ص ٢٣.
- ^{٢٥} جودي رمزي، اصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، مقالة منشورة في مجلة الأبحاث الاقتصادية و الإدارية، العدد السادس، ٢٠٠٩، جامعة بسكرة، ص ٧٠.
- ^{٢٦} بن عيشي بشير، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التطبيق، ورقة بحثية مقدمة في المؤتمر العلمي الثالث إدارة منظمات الأعمال: التحديات العالمية المعاصرة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، الأردن، بتاريخ ٢٧-٢٩ أبريل ٢٠٠٩، ص ٠٥.
- ^{٢٧} نسيمان هاني، مدى التزام الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية بمعيار المحاسبي الدولي رقم " (21) آثار التغير في أسعار صرف العملات الأجنبية "دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، ٢٠٠٨، ص ص: ٢٠-٢١.
- ²⁸ Stephan brun: *les normes comptables internationales IAS / IFRS*, galino éditeur, 1^{er} édition, France, 2006, p22
- ^{٢٩} حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي ، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قانمي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ، العدد السابع والعشرون، ٢٠١١، ص ص : ٣٧١-٣٧٢.