

" دور المعايير المحاسبية المتوافقة في مواجهة التقديرات المحاسبية والمحاسبة الإبداعية في منظمات الأعمال - دراسة ميدانية "

د. سامي محمد أحمد غنيمي^(١)

ملخص البحث:

تناولت هذه الدراسة من خلال الإطار النظري أهمية توافق معايير المحاسبة الدولية ودورها في مواجهة التقديرات المحاسبية التي يتم قياسها بناءً على المرونة أو الثغرات الواردة في المعايير المحاسبية وبدائل السياسات المحاسبية ، بالإضافة إلى إبراز دور المعايير المحاسبية المتوافقة في الحد من التداعيات والآثار السلبية لأساليب المحاسبة الإبداعية وممارسات إدارة الأرباح التي تمارسها إدارات الشركات في تضخيم الأرباح أو المغالاة في تقدير قيم الأصول أو الالتزامات مستغلة في ذلك عنصر المرونة وعدم الوضوح التي تتصف بها بعض المعايير المحاسبية المحلية أو الدولية.

كما قام الباحث باختبار فروض البحث من خلال الدراسة الميدانية التي أُجريت على عينة من الأكاديميين ممثلة في بعض أعضاء هيئة التدريس بالجامعات المصرية ، وعينة أخرى من المهنيين ممثلة في بعض المديرين الماليين بالشركات المساهمة وبعض المراجعين الخارجيين من أصحاب مكاتب المحاسبة والمراجعة أو العاملين بها ، وتم تحليل بيانات الدراسة باستخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS) بهدف اختبار صحة فروض الدراسة من عدمه.

وتوصلت الدراسة في نهايتها إلى عدد من النتائج والتوصيات من أهمها: أن توافق معايير المحاسبة الدولية يمكن أن يساهم بقدر كبير في تخفيض طرق التقديرات المحاسبية ومواجهة أو الحد من التداعيات والآثار السلبية الناجمة عن اتباع إدارة الشركة لأساليب المحاسبة الإبداعية وممارسات إدارة الأرباح ، وكان من أبرز التوصيات: تكليف جهة عالمية متخصصة تكون المسؤولة بشكل أساسي عن صياغة معايير للمحاسبة الدولية المتوافقة ، والتنسيق بين الجهات المسؤولة في الدول المختلفة لمواكبة التطورات الجديدة في هذا الشأن ، واقتراح الحلول المناسبة لها.

الكلمات المفتاحية:

المعايير المحاسبية المتوافقة ، التقديرات المحاسبية ، التناقضات المحاسبية ، أساليب المحاسبة الإبداعية ، الشركات متعددة الجنسيات.

^(١) أستاذ المحاسبة المساعد - كلية التجارة - جامعة بنها.

الإيميل :- sm277377@gmail.com

" The Role of Compatible Accounting Standards in Encountering of Accounting Estimates and Creative Accounting in Business Organizations - An Empirical Study "

Abstract:

This study uses the theoretical framework to address the importance of international accounting standards and their role facing of accounting estimates that are measured based on flexibility or gaps in accounting standards and alternatives to accounting policies agree. In addition to highlighting the role of harmonic accounting standards to reduce the repercussions and negative effects of accounting methods, Creative and earnings management practices exercised by companies to inflate profits or overestimate the value of assets or liabilities as to take advantage of that elemental flexibility and lack of clarity, which is characterized by some local or international accounting standards.

The researcher tested the hypotheses through a field study conducted for a sample of academics in some Egyptian universities and other sample of professionals represented in some financial managers and some external auditors who own accounting firms or staff offices. An analysis of the study data using statistical analysis software (SPSS) in order to test the validity of hypotheses was conducted.

The study reached to a number of conclusions and recommendations of the most important: to agree international accounting standards can contribute significantly to reduce methods of accounting estimates and face the consequences and the negative effects resulting from applying the management the methods of creative accounting and practices of earnings management, and it was Obozor recommendations : commissioning a global point of specialized mainly be responsible for the formulation of international accounting standards-compliant, and coordination between the responsible authorities in different countries to keep abreast of new developments in this regard, and to propose appropriate solutions.

key words:

Accounting standards compatibility , compatibility of international accounting standards, accounting estimates , accounting discrepancies , creative accounting methods , multinational companies.

الإطار العام للبحث

المقدمة:

يشهد العالم منذ نهايات القرن العشرين وبدايات القرن الحادي والعشرين تطوراً تكنولوجياً كبيراً في مجال الاتصالات وتبادل المعلومات وهو ما ساعد على انتشار الكيانات الاقتصادية الكبيرة والشركات متعددة الجنسيات والمؤسسات المالية العالمية ، والتي أصبحت تمارس أنشطتها في عدة دول تختلف فيما بينها من حيث الثقافات الاقتصادية والاجتماعية بصفة عامة ، والمبادئ والمعايير المحاسبية المطبقة بصفة خاصة ، وهو ما دعي العديد من المنظمات والهيئات العلمية والمهنية إلى المطالبة ببذل الجهود اللازمة للعمل علي توحيد أو توافق المعايير المحاسبية الدولية التي يتم تطبيقها في معظم دول العالم لضمان قيام الشركات متعددة الجنسيات والمؤسسات المالية العالمية بإعداد التقارير والقوائم المالية الخاصة بها وفقاً لتلك المعايير المحاسبية المتوافقة في أي دولة من دول العالم ، وقد حظت تلك المطالبات بدعم كبير من جانب العديد من المنظمات والهيئات العلمية والمهنية المسؤولة عن مهنة المحاسبة خاصة مع وجود العديد من المبادئ والمفاهيم المحاسبية المختلفة ، أو ما يطلق عليه التناقضات المحاسبية التي يتم الاعتماد عليها كمبادئ أساسية في إعداد التقارير والقوائم المالية ، والتي تؤدي إلى اختلافات جوهرية في نتائج الأعمال والمراكز المالية للوحدات الاقتصادية عند تطبيق أي من تلك التناقضات المحاسبية دون غيرها.

وإذا أُضيف إلى ماسبق ما قد يتعرض له منظمات الأعمال نتيجة زيادة حدة المنافسة وتقديم الخدمات عبر المواقع الإلكترونية نتيجة التقدم الهائل في مجال تكنولوجيا المعلومات وما يترتب عليه من مخاطر أمن المعلومات والعمل علي تطوير وتوسيع قاعدة الخدمات المقدمة بأساليب متطورة بأقل التكاليف ، نكتشف ضرورة وجود معايير محاسبية دولية متوافقة ، لمواجهة الآثار السلبية للتناقضات المحاسبية في ظل إختلاف المعايير المحاسبية من دولة إلى أخرى علي المستويين الإقليمي والعالمي.

مشكلة البحث:

بالرغم من تعدد الإصدارات والأبحاث التي قامت بها الهيئات العلمية والمهنية المسؤولة عن مهنة المحاسبة بهدف وضع الضوابط والآليات المناسبة لإعداد التقارير والقوائم المالية وتحقيق الثقة والمصداقية للمعلومات المحاسبية المنشورة ، إلا أنه مازالت الوحدات الاقتصادية تواجه الفساد المالي من خلال تطبيق مفاهيم تمهيد الدخل وممارسات إدارة الأرباح وكافة أساليب المحاسبة الإبداعية ، كنتيجة طبيعية لوجود مجالات عديدة للتقديرات المحاسبية المتناقضة المبنية علي الاجتهادات الشخصية سواء من جانب الإدارة من حيث تقدير المخصصات التقديرية اللازمة ، أو من جانب المحاسبين من حيث تطبيق المبادئ والفروض المحاسبية ، أو حتى من جانب الفنيين فيما يتعلق بتقدير الأعمار الإنتاجية للأصول ومستويات إتمام الإنتاج تحت التشغيل ، فإذا أُضيف إلى ذلك إختلاف المعايير المحاسبية المطبقة من دولة إلى أخرى وعدم توحيد أو توافق تلك المعايير في ظل انتشار الشركات متعددة الجنسيات والمؤسسات المالية ذات الأنشطة العالمية ، يتضح أن المعايير المحاسبية الدولية المتوافقة يمكن أن تساهم بصورة إيجابية في مواجهة التناقضات المحاسبية والحد من أساليب المحاسبة الإبداعية

التي يزداد تأثيرها في ظل عدم توافق المعايير المحاسبية ، واستمرار العمل بالتناقضات المحاسبية التي لم يتم حسمها أو الاتفاق عليها حتى الآن ، ونظراً لاعتقاد الباحث بأهمية العلاقة بين توافق المعايير المحاسبية والحد من التداعيات والآثار السلبية لتطبيق التناقضات المحاسبية والمحاسبة الإبداعية في منظمات الأعمال ، فإن مشكلة هذه الدراسة يمكن عرضها من خلال النقاط التالية:

- (١) وجود العديد من التقديرات والتناقضات المحاسبية والتي ما زالت قيد التطبيق وتؤدي إلى نتائج مختلفة ، وهو ما يفتح المجال لممارسات إدارة الأرباح وإتباع أساليب المحاسبة الإبداعية.
- (٢) التراخي من جانب الهيئات العلمية والمهنية عن اتخاذ التدابير والإجراءات العملية لصياغة المعايير المحاسبية المتوافقة ، وعدم حسم الجوانب المرتبطة بالتقديرات المحاسبية وفقاً للأحكام الشخصية.
- (٣) عدم التركيز علي أهمية الدور الذي يمكن أن تلعبه المعايير المحاسبية المتوافقة في الحد من التداعيات والآثار السلبية لممارسات إدارة الأرباح وأساليب المحاسبة الإبداعية.

أهداف البحث:

تهدف الدراسة إلى تحقيق هدفاً رئيسياً يتمثل في محاولة إبراز الدور الذي يمكن أن تلعبه معايير المحاسبة الدولية المتوافقة في وضع قواعد واضحة لحسم النقاط الخلافية في التناقضات المحاسبية والمعالجات المحاسبية التي تخضع للتقديرات الشخصية ومواجهة ممارسات إدارة الأرباح وأساليب المحاسبة الإبداعية ، ويمكن الباحث تحقيق هذا الهدف الرئيسي من خلال الأهداف الفرعية التالية:

- (١) التعرف علي أهم التداعيات والآثار السلبية التي تسببها ممارسات إدارة الأرباح وإتباع أساليب المحاسبة الإبداعية بسبب عدم الاتفاق علي معالجات محددة للبنود الجدلية وفقاً لمعايير محاسبية دولية متوافقة مُلزمة علي مستوى العالم.
- (٢) التعرف علي ضرورة وأهمية التوحيد أو التوافق لمعايير المحاسبة الدولية وحسم النقاط الخلافية فيما يتعلق بالمعالجات المحاسبية التي تخضع للتقديرات الشخصية، أو ما يتعلق بالتناقضات المحاسبية لمعالجة بعض بنود وعناصر التقارير والقوائم المالية.
- (٣) اختبار صحة الفروض الأساسية للبحث من خلال قائمة الاستبيان التي تم توزيعها علي عينة من الأكاديميين متمثلة في بعض أعضاء هيئة التدريس في الجامعات المصرية ، وعينة أخرى من المهنيين متمثلة في بعض المديرين الماليين وبعض المراجعين العاملين بمكاتب المراجعة.

فروض البحث:

إنطلاقاً من أهداف البحث وطبيعة المشكلة ، فإن هذه الدراسة تقوم علي الفروض التالية:

- الفرض الأول:** يعتبر توافق المعايير المحاسبية من الأمور الضرورية والتي لها انعكاسات إيجابية في الحد من تداعيات المحاسبة الإبداعية ومواجهة مشكلة تعدد وإختلاف التقديرات المحاسبية.
- الفرض الثاني:** قدرة إدارات الشركات علي إتباع أساليب المحاسبة الإبداعية يتسبب في تقديم معلومات محاسبية مضللة لكافة المستخدمين ، وهو ما يترتب عليه اتخاذ قرارات خاطئة.

الفرض الثالث: اتخاذ إجراءات مُلزمة في مجال توافق معايير المحاسبة الدولية له نتائج إيجابية في الحد من التداعيات والآثار السلبية الناتجة عن إتباع إدارات الشركات لأساليب المحاسبة الإبداعية.

أهمية البحث:

إن عدم التوافق علي صيغة مُلزمة لمعايير المحاسبة الدولية وعدم وضع صيغ نهائية للمعالجات المحاسبية التي تخضع للتقديرات الشخصية من جانب الإدارة أدى إلي وجود العديد من المعالجات المحاسبية التي تتم وفقاً للتقديرات الشخصية ، إلي جانب وجود معالجات محاسبية متناقضة يترتب عليها حدوث اختلافات جوهرية في نتائج الشركات ومراكزها المالية ، وهو ما يفتح المجال أمام اتباع أساليب المحاسبة الإبداعية التي تحقق مصالح الإدارة علي حساب مصالح المساهمين وباقي الأطراف الأخرى ذات العلاقة ، وبالتالي فإن أهمية البحث تقوم علي محورين أساسيين:

المحور الأول: الأهمية العلمية:

إن إتباع إدارات الشركات لأساليب المحاسبة الإبداعية لتحقيق مصالحها الخاصة علي حساب المساهمين تعتبر من أبرز المشكلات التي تواجهها المنظمات المهنية المسؤولة عن مهنة المحاسبة ، والتي لم يتم اتخاذ الإجراءات اللازمة للقضاء عليها نتيجة عدم الاتفاق علي وضع معايير محاسبية متوافقة عالمياً قادرة علي مواجهة مشكلة التناقضات المحاسبية وحسم المعالجات الخاصة بالعناصر الخاضعة للتقديرات الشخصية ، وبالتالي يحاول الباحث في هذه الدراسة إبراز مدى الدور الذي يمكن أن تساهم به معايير المحاسبة المتوافقة في مواجهة التناقضات المحاسبية والحد من التداعيات والآثار السلبية لأساليب المحاسبة الإبداعية بمنظمات الأعمال.

المحور الثاني: الأهمية العملية:

والتي نشأت نتيجة العوامل الأساسية التالية:

- (١) وجود العديد من عناصر القوائم المالية التي تخضع في قياسها للتقديرات الشخصية ، أو قد يتم معالجتها بعدة طرق متناقضة يمكن أن تؤدي إلي اختلافات جوهرية في النتائج المالية يترتب عليها معلومات محاسبية مضللة للمساهمين والمستثمرين وباقي الأطراف ذات العلاقة بمنظمات الأعمال.
- (٢) عدم الاتفاق - حتى الآن - علي صيغة نهائية موحدة أو متوافقة لمعايير المحاسبة الدولية علي مستوى العالم ، بالرغم من كثرة الهيئات المهنية المسؤولة عن مهنة المحاسبة التي تطالب منذ نهاية القرن الماضي بضرورة توافق معايير المحاسبة الدولية لمواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية.

منهج البحث:

يعرف المنهج الاستقرائي: بأنه عملية ملاحظة الظواهر وتجميع البيانات عنها للتوصل الى مبادئ عامة وعلاقات كلية ، والمنهج الاستقرائي ينتقل من الجزء الى الكل أو من الخاص الى العام حيث يبدأ بالتعرف على الجزئيات ويقوم بتعميمها على الكل ، أما **المنهج الاستنباطي:** فهو الذي يبدأ من المسلمات أو النظريات ثم يستنبط منها ما ينطبق علي الجزء المبحوث وما يصدق علي الكل يصدق علي الجزء ، والاستنباط يمر بثلاث خطوات هي ١- المقدمة المنطقية الكبرى ٢- المقدمة المنطقية الصغرى ٣- النتيجة.

وقد اعتمدت الدراسة علي المنهج الاستقرائي عند تناول القسم النظري ، خاصة عند تناول الدراسات السابقة المرتبطة بالجوانب موضوع الدراسة فيما يتعلق بمشكلات التناقضات المحاسبية والتداعيات والآثار السلبية لأساليب المحاسبة الإبداعية ، ومدى أهمية الدور الذي يمكن أن يلعبه توافق معايير المحاسبة الدولية في مواجهة تلك المشكلات وما يترتب عليه من تحسين الأداء المالي لمنظمات الأعمال ، وتوفير الثقة والمصداقية للمعلومات المحاسبية المنشورة للمساهمين وباقي الأطراف الأخرى.

كما اعتمدت الدراسة الميدانية علي المنهج التحليلي لاختبار مدى تحقق فروض البحث من عدمه ، وذلك من خلال قائمة لاستبيان آراء عينة من الأكاديميين متمثلة في بعض أعضاء هيئة التدريس في الجامعات المصرية ، وعينة من المهنيين متمثلة في فئة من بعض المديرين الماليين ، وفئة من المراجعين الخارجيين أصحاب مكاتب المراجعة أو العاملين فيها ، والتي تم تحليلها باستخدام برنامج (SPSS) للتحليل الإحصائي.

خطة البحث:

إنطلاقاً من أهداف الدراسة وأهميتها وفروضها ، يمكن تقسيم تلك الدراسة إلي قسمين كالآتي:

القسم الأول: الدراسة النظرية:

والتي قام الباحث بتقسيمها وفقاً لأهداف الدراسة إلي ثلاثة مباحث أساسية هي:

المبحث الأول: الدراسات السابقة في موضوع البحث.

المبحث الثاني: التقديرات المحاسبية وأساليب المحاسبة الإبداعية.

المبحث الثالث: توافق المعايير المحاسبية والحد من تداعيات المحاسبة الإبداعية.

القسم الثاني: الدراسة الميدانية.

النتائج والتوصيات.

مراجع البحث.

الملاحق.

القسم الأول: الدراسة النظرية

المبحث الأول

الدراسات السابقة

هناك عدد من الدراسات التي تناولت بعض الجوانب المتعلقة بموضوع البحث ، ويمكن للباحث أن يستعرض بعض هذه الدراسات فيما يلي:

(١) دراسة (جبار ، ٢٠١٥) التي تناولت دور أساليب المحاسبة الإبداعية في زعزعة الثقة في المعلومات المحاسبية ، وأن المحاسبة الإبداعية لها دوراً كبيراً في الانهيارات المفاجئة لبعض الشركات والبنوك في العقد الماضي ، وهدفت الدراسة إلى معرفة أسباب وأساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات العامة العراقية من وجهة نظر بعض المهنيين والأكاديميين ، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات من أهمها:

- من أهم الوسائل والأساليب التي تستخدم في المحاسبة الإبداعية اختيار القواعد والسياسات المحاسبية التي تحقق أهداف الإدارة القائمة على الشركة ، واستغلال اختلاف النتائج عند تطبيق سياسة محاسبية معينة دون السياسات الأخرى ، إلى جانب استغلال الثغرات القانونية.

- أن المحاسبة الإبداعية لها جانب قانوني: يوافق عليه المراجع ، وينتج عن الاستفادة من الثغرات القانونية والاختيارات المتاحة من المعايير المحاسبية المعتمدة ، وجانب غير قانوني: يوافق عليه المراجع الخارجي كنوع من التواطؤ ينتج عنه التلاعب والتحريف في المعلومات المحاسبية.

- أن إجراءات وأساليب المحاسبة الإبداعية لها تأثير سلبي على مصداقية البيانات المالية الواردة في التقارير والقوائم المالية التي تعدها تلك الشركات.

(٢) دراسة (غنيمي ، ٢٠١٥) والتي تناولت موضوع توافق المعايير المحاسبية ، واستعرضت أبرز التحديات التي تواجه معايير المحاسبة الدولية المطبقة حالياً ، إلى جانب أهم المزايا الممكن تحقيقها نتيجة توافق تلك المعايير عالمياً ودورها في تطوير الأداء المحاسبي في ظل انتشار الشركات متعددة الجنسيات والتكتلات الاقتصادية ، وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج والتوصيات أهمها ما يلي:

- أن توافق المعايير المحاسبية سيكون له آثار إيجابية واضحة على جودة المعلومات المحاسبية ، ورفع درجة الثقة والمصداقية لنتائج الأعمال لدى المساهمين في الشركات متعددة الجنسية.

- تسهيل عملية إجراء المقارنات بين الشركات التي تمارس أنشطة مماثلة في دول مختلفة ، وهو ما يؤدي إلى تطوير مهنة المحاسبة بما يتفق مع الاتجاه العالمي نحو العولمة الاقتصادية.

- ضرورة قيام لجنة معايير المحاسبة الدولية بصياغة المعايير المحاسبية المتوافقة ، واتخاذ الإجراءات اللازمة لوضع الحلول الجذرية التي تعوق تطبيقها عالمياً على كل المستويات.

(٣) دراسة (إسماعيل ، ٢٠١٤) والتي تناولت أثر اتباع أساليب المحاسبة الإبداعية على درجة الثقة والمصداقية للمعلومات المحاسبية ، والتي تم تطبيق على أحد المصارف الحكومية في العراق ، وتوصلت في نهايتها إلى إثبات أن اتباع أساليب المحاسبة الإبداعية في المصارف الحكومية يعرضها للعديد من التداعيات السلبية ،

وعلى رأسها انخفاض درجة الثقة في المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية ، والذي يترتب عليه تعرض المصارف الحكومية إلى حالات من التعثر المالي وعدم القدرة على اتخاذ القرارات الدقيقة في التوقيت المناسب، وبناء على ما سبق فقد أوصت الدراسة بضرورة اتخاذ كافة التدابير التي تضمن عدم قيام إدارة المصارف باتباع أساليب المحاسبة الإبداعية لتحقيق الثقة للمعلومات المحاسبية وضمان تحقيق استمرار النظام المالي بصفة عامة.

(٤) دراسة (عبد الوهاب ، ٢٠١٤) والتي تناولت تأثير التناقضات المحاسبية على جودة المحتوي الإخباري للتقرير المالي ، وقد تعرضت الدراسة لبنود التقديرات المحاسبية وطبيعتها ودور معايير المحاسبة الدولية والمصرية في التعريف بها وبأساليبها وطرق تقدير بنودها ، وتوصلت في نهايتها إلى عدة نتائج كان من أهمها ما يلي:

- أن التقديرات المحاسبية من الأمور التي يصعب تجنبها تماماً ، وبالتالي فهي توفر مجالاً خصباً لممارسات إدارة الأرباح واتباع أساليب المحاسبة الإبداعية.

- وجود عدد من البدائل لمعالجة البنود المالية التي تنسم بها معايير المحاسبة الدولية والذي يعتبر نوعاً من القصور ، وتم استغلاله لإحداث بعض التحريفات الجوهرية في القوائم المالية.

- ضرورة اتباع خطوات وآليات محددة لمراجعة مدى معقولية التقديرات المحاسبية وضمان عدم وجود أي مخاطر أو تحريفات جوهرية في القوائم المالية بسبب التقديرات المحاسبية.

(٥) دراسة (أبو جليل ، العازمي ، ٢٠١٤) والتي تناولت الدور الحوكمي لمدقق الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثره على مصداقية المعلومات المحاسبية ، وقد بلغ عدد المراجعين الذين شملهم مجتمع الدراسة (٢٢٢) مراجع ، وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي للدور الحوكمي لمراجعي الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وفقاً لمعايير العمل الميداني على مصداقية المعلومات المحاسبية ، وبالتالي أوصت الدراسة بالتوصيات التالية:

- زيادة الحرص على تنفيذ استراتيجية واضحة ودقيقة لعملية التخطيط لكل مهمة من مهام المراجعة على حده ، بحيث تتضمن جدول زمني لإنجاز كل مهمة.

- التركيز على استخدام وسائل تكنولوجية متطورة وأساليب حديثة عند التخطيط ووضع الإجراءات المناسبة لكل عملية مراجعة.

- اتباع الطريقة الفعالة للتأكد من من النوعية والسرعة في تقديم إنجاز المهام وأنها تتم وفقاً لأساليب الإشراف الملائمة ، بالإضافة إلى ضرورة التنوع في استخدام وسائل الرقابة الداخلية.

(٦) دراسة (الصياد ، ٢٠١٤) والتي تناولت دراسة معوقات التوافق بين معايير المحاسبة المصرية ومعايير التقرير المالي الدولية IFRS ، واستعرض فيها الباحث الفروق الجوهرية بين معايير المحاسبة المصرية ومعايير المحاسبة الدولية ، والمنافع المتوقعة من تحقيق التوافق بين معايير المحاسبة المصرية ومعايير التقرير المالي الدولية IFRS والمعوقات التي تقف حائلاً أمام تحقيق هذا التوافق ، وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- هناك فروق جوهرية كبيرة بين معايير المحاسبة المصرية ومعايير التقرير المالي الدولية IFRS وخاصة فيما يتعلق بطريقة عرض القوائم المالية ، ونموذج إعادة التقييم وفقاً للقيمة العادلة ، ومعالجة الحصص الاستثمارية الباقية ، ومعالجة الشهرة ، والاستحواز المرحلي.
- هناك منافع متوقعة من التوافق بين معايير المحاسبة المصرية ومعايير التقرير المالي الدولية IFRS منها: تحقيق جودة القوائم المالية وزيادة قابليتها للمقارنة ، زيادة ثقة المستثمرين الأجانب مما يسهل التداول والتواصل عالمياً ، الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية.
- هناك بعض المعوقات تمنع تحقيق التوافق بين معايير المحاسبة المصرية ومعايير التقرير المالي الدولية IFRS منها: معوقات قانونية ، معوقات قياس القيمة العادلة ، نقص الخبرة لدى معدي القوائم المالية ، معوقات تخص مصادر تمويل تكلفة التحول إلى معايير المحاسبة الدولية.
- (٧) دراسة (بوفاسة ، خليل ، ٢٠١٣) والتي ركزت علي فكرة توحيد المعايير المحاسبية عالمياً وأهميتها كمحاسبة دولية يتم تطبيقها في الشركات متعددة الجنسيات ، وتوصلت الدراسة في نهايتها إلى النتائج والمقترحات التالية: - ضرورة إلزام الشركات بتطبيق المعايير المحاسبية في إطار هيئة الأمم المتحدة حتي يكون لها الصفة القانونية الدولية والقوة العالمية في التطبيق.
- ضرورة عقد المزيد من اللقاءات والمؤتمرات لفهم معايير المحاسبة الدولية وشرح المشكلات المرتبطة بتطبيقها في الواقع العملي علي المستويين الإقليمي والدولي.
- إنشاء معاهد خاصة بكل دولة بهدف صياغة معايير محاسبية متوافقة مع معايير المحاسبة الدولية ، من خلال التنسيق مع معاهد باقي الدول لمواكبة التغيرات المستمرة علي المستوي الإقليمي والدولي.
- (٨) دراسة (شلبي ، ٢٠١٣) والتي أوضحت أن ممارسات المحاسبة الإبداعية تنحصر في إطار المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، أي أنها ممارسات قانونية ، وأن ممارسي المحاسبة الإبداعية هم أشخاص علي درجة عالية من العلم والمهارة المهنية في مجال التطبيقات المحاسبية تمكنهم من التلاعب وتوظيف المعايير المحاسبية بالشكل الذي يحقق الهدف الراغبون في تحقيقه ، ويساعدهم في ذلك وجود البدائل والتناقضات المحاسبية المعترف بها في المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، إلي جانب وجود العديد من نقاط الضعف في النواحي الفنية أو الرقابية في نظام المعلومات المحاسبية ، وقد توصلت الدراسة إلي وجود علاقة بين التلاعب في البيانات المالية المنشورة وممارسات المحاسبة الإبداعية ، وأن الاحترافية في تحقيق الإفصاح والشفافية يساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ويمنع الكثير من أساليب التلاعب في القوائم المالية.
- (٩) دراسة (القرني ، عسيري ، ٢٠١٣) والتي أشارت إلي أن المحاسبة الإبداعية هي أساليب التلاعب في الحسابات لإخفاء الأداء الفعلي للشركات بغرض تحقيق نتائج تفيد إدارة الشركة أو بعض العاملين بها ، وأن أساليب المحاسبة الإبداعية هي أساليب يتم ممارستها دون مخالفة أو تجاوز للمعايير المحاسبية المتعارف عليها

، وإنما يتم ممارستها من خلال استغلال عنصر المرونة والاختيار بين بدائل المعايير والمبادئ المتعارف عليها ، وأكدت الدراسة علي النقاط الهامة التالية:

- أن ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية له أثار سلبية بالغة الخطورة علي درجة ثقة المستفيدين في المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية المنشورة.
- أن اتباع أساليب المحاسبة الإبداعية له دور أساسي في الانهيارات المفاجئة التي حدثت لبعض الشركات في العقد السابق من القرن الحالي.

(١٠) دراسة (Latridis , 2010) والتي تناولت أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية علي جودة المعلومات المحاسبية المنشورة في القوائم المالية ، وأوضحت آثار التحول من تطبيق مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً في المملكة المتحدة إلي تطبيق معايير التقارير المالية الدولية ، وقد تم التركيز في عينة الدراسة - التي شملت بعض الشركات المالية في المملكة المتحدة - علي عاملين رئيسيين هما: ممارسات إدارة الأرباح وقيمة المعلومات المحاسبية ، وتوصلت الدراسة إلي عدد من النتائج والتوصيات من أهمها:

- أن تطبيق معايير التقارير المالية الدولية يقلل من اتباع أساليب إدارة الأرباح ، من خلال تخفيض حجم التباين في المعلومات المحاسبية والتلاعب في الأرباح.
- أن تطبيق معايير التقارير المالية الدولية يساعد في الحد من الأزمات المالية وتداعياتها ، كنتيجة طبيعية لتوحيد السياسات المحاسبية وشفافية الإفصاح المحاسبي.
- أن الالتزام بمتطلبات تطبيق معايير التقارير المالية الدولية يزيد من جودة المعلومات المحاسبية.

(١١) دراسة (علي ، ٢٠١٠) والتي تناولت مدي توافق معايير المحاسبة السعودية مع معايير المحاسبة الدولية ، وكيفية وضع الآليات المناسبة لتوفيق معايير المحاسبة السعودية ، كما تناولت الدراسة أهمية توافق معايير المحاسبة السعودية مع معايير المحاسبة الدولية في ظل تحديات القرن الحادي والعشرين ، وتوصلت الدراسة إلي العديد من النتائج والتوصيات كان من أهمها:

- أن معظم معايير المحاسبة السعودية المتعلقة بالقياس المحاسبي تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية في هذا الشأن ، في حين أن معايير المحاسبة السعودية تتباين بشكل كبير عن معايير المحاسبة الدولية فيما يتعلق بمعايير إعداد وعرض القوائم المالية الموحدة.
- يمكن لمعايير المحاسبة السعودية أن تحقق التوافق مع معايير المحاسبة الدولية في حالة مراعاة مقومات ومتطلبات التوافق الدولي ، وهو ما يستوجب إصدار معايير محاسبة سعودية جديدة للتوافق مع معايير المحاسبة الدولية تراعي الظروف البيئية السعودية والعربية.
- ضرورة توسيع دائرة الاهتمام بالتوافق والاستفادة داخل المملكة العربية السعودية بتجارب بعض الدول الأخرى في إجراءات ومداخل التوفيق مع مراعاة متطلبات ومقومات التوافق الدولي.

(١٢) دراسة (محمد ، ٢٠١٠) والتي تناولت دور المعايير المحاسبية في الحد من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية علي درجة الثقة والمصداقية للبيانات الواردة بالقوائم المالية ، حيث تناولت الدراسة أبرز أساليب

المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية ، والدوافع التي جعلت الإدارة تلجأ إلي اتباع تلك الأساليب ، كما تناولت الدراسة بعض الأساليب التي يمكن اتباعها في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، وتوصلت إلي عدد من النتائج والتوصيات من أهمها:

- أن أساليب المحاسبة الإبداعية لها آثار سلبية علي موثوقية البيانات المالية ، مما أدى إلي فقدان ثقة المستثمرين في مصداقية القوائم المالية ، وسبباً رئيسياً في الأزمة المالية العالمية.
- هناك العديد من الأساليب التي يمكن استخدامها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية منها إعادة صياغة المعايير المحاسبية وتطبيق آليات حوكمة الشركات.
- أن إدارة الشركات المساهمة المصرية تقوم بممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية عند إعداد القوائم المالية ، وأكثر هذه القوائم تعرضاً لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية هي قائمة الدخل.
- ضرورة العمل علي تطوير معايير المحاسبة والالتزام بتطبيقها عند إعداد التقارير والقوائم المالية ، وهو ما يساهم بدرجة كبيرة في الحد من الآثار السلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية.

(١٣) دراسة (Bernardino Benito , 2008) والتي أوضحت أن الفضائح التي وقعت في العقدين السابقين لشركتي إنرون Enron وورلدكوم Worldcom ، وفي القطاع المصرفي ، كانت بسبب اتباع أساليب للمحاسبة الإبداعية ، حيث تم فحص نوع معين من ممارسات المحاسبة الإبداعية واتضح أنها بسبب القصور في تطبيق القواعد الأخلاقية والقانونية ، إلي جانب خدمة الأهداف الشخصية لإدارة بالشركات ، وهو ما يعني أن المحاسبة الإبداعية هي وصف شامل لعملية التلاعب في الأرباح أو بطريقة عرض القوائم المالية لتحقيق أهداف داخلية خاصة باستخدام أساليب التقدير والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ، أو أي إجراءات يكون الهدف منها إدارة الأرباح.

(١٤) دراسة (Gowthorpe & Amat , 2005) والتي استهدفت تحليل ممارسة المحاسبة الإبداعية إلي فئتين من السلوك التحايلي وهما:

- الفئة الأولى: وُصفت بالتلاعب الكلي (Macro) والتي تشير إلي الضغط علي المنظمين لإنتاج إصدارات تكون أكثر ملائمة لتحقيق مصالح معدي القوائم المالية في الولايات المتحدة الأمريكية.
 - الفئة الثانية: وُصفت بالتلاعب الجزئي (Micro) والتي تشير إلي اتباع ممارسات يكون الهدف منها إدارة الأرقام المحاسبية لتكون متفقة مع مصلحة إدارة الشركة في أسبانيا.
- وقد توصلت الدراسة إلي أن المحاسبة الإبداعية بأنواعها تعتبر عملية غير أخلاقية لأنها غير عادلة للمستفيدين ، وتستهدف الإضرار بمصالحهم الخاصة بالشركة.

(١٥) دراسة (Amat & Gowthorpe , 2004) والتي تناولت طبيعة ممارسات المحاسبة الإبداعية ودرجتها التي تمارسها إدارة الشركات لتحقيق مصالحها الخاصة في إطار الاعتبارات الأخلاقية في أسبانيا ، وأوضحت الدراسة العديد من مفاهيم ممارسات إدارة الأرباح المعتمدة من خلال تطبيقها علي عينة من (٣٩) شركة أسبانية

، وتوصلت إلي أن نسبة (٢٠%) من مجموع الشركات التي خضعت للدراسة قد قامت بممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية المرتبطة بإعداد القوائم المالية.

(١٦) دراسة (Park & Park , 2004) والتي أشارت إلي وجود أدلة ميدانية تؤكد التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية علي مصالح كافة الأطراف ذات العلاقة بالشركات وفي مقدمتهم المستثمرين الحاليين والمرتقبين ، حيث أوضحت الهيئة المشرفة علي أسواق المال في الولايات المتحدة SEC بعض فحص الممارسات التي قامت بها شركة Enron التي وصلت بسعر السهم إلي (٩٠,٧) دولار للسهم ، كنتيجة طبيعية لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية التي أثرت علي رقم صافي الربح ، ثم انخفض سعر السهم بعد الكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية التي اتبعتها الشركة ، إلي (٠,٦٨) دولار للسهم ، وهو ما يوضح ضخامة الأضرار التي أصابت المساهمين في هذه الشركة.

بعد عرض وتحليل الدراسات السابقة المتعلقة بالنقاط الخاصة بموضوع البحث ، فإنه يمكن للباحث أن يسجل الملاحظات الأساسية التالية :

(١) أن ممارسات المحاسبة الإبداعية تنحصر في إطار المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، أي أنها ممارسات قانونية ، وقد ساعد علي ذلك وجود بدائل للتقديرات والتناقضات المحاسبية المعترف بها في المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وأن من أكثر الأساليب التي تستخدم في المحاسبة الإبداعية تمثلت في اختيار القواعد والسياسات المحاسبية التي تحقق أهداف الإدارة الشركة.

(٢) أن المحاسبة الإبداعية هي وصف لعملية التلاعب في الأرباح أو في طريقة عرض القوائم المالية لتحقيق أهداف داخلية خاصة باستخدام أساليب التقدير والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

(٣) أكدت العديد من الدراسات أن أساليب المحاسبة الإبداعية تؤثر سلبياً علي درجة الثقة والمصادقية في المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية للشركات ، وأن لها دوراً كبيراً في الانهيارات المالية المفاجئة لبعض الشركات والبنوك في العقد الماضي.

(٤) أكدت العديد من الدراسات السابقة علي ضرورة توافق المعايير المحاسبية ، واستعرضت أبرز التحديات والمشكلات التي تواجه معايير المحاسبة الدولية المطبقة حالياً ، إلي جانب أهم المزايا الممكن تحقيقها نتيجة توافق تلك المعايير عالمياً ، وأشارت إلي ما يلي:

- أن توافق المعايير المحاسبية سيكون له آثار إيجابية واضحة علي جودة المعلومات المحاسبية.
- ضرورة قيام الهيئات المهنية بصياغة المعايير المحاسبية المتوافقة ، واتخاذ الإجراءات اللازمة لتذليل العقبات التي تعوق تطبيقها علي كل المستويات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية.

(٥) أن التقديرات المحاسبية من الأمور التي يصعب تجنبها تماماً ، وبالتالي فهي توفر مجالاً خصباً لاتباع أساليب المحاسبة الإبداعية نتيجة وجود عدد من البدائل لمعالجة البنود المالية التي تنسم بها المعايير المحاسبية والذي يعد نوعاً من القصور أمكن استغلاله لإحداث التحريفات المالية.

(٦) أن تطبيق معايير التقارير المالية الدولية يقلل من أساليب المحاسبة الإبداعية ، من خلال تخفيض حجم التباين في المعلومات المحاسبية والتلاعب بالأرباح ، إضافة إلى أنها تساعد في الحد من تداعيات الأزمات المالية نتيجة توحيد السياسات المحاسبية وتحقيق الشفافية والإفصاح المحاسبي.

(٧) كما أشارت دراسات أخرى أن المحاسبة الإبداعية هي أساليب للتلاعب في الحسابات لإخفاء الأداء الفعلي للشركات بغرض تحقيق نتائج تفيد إدارة الشركة أو بعض العاملين بها ، والتي يتم ممارستها دون مخالفة أو تجاوز للمعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، وإنما يتم ممارستها من خلال استغلال عنصر المرونة والاختيار بين بدائل تلك المعايير والمبادئ المتعارف عليها.

مما سبق يتضح للباحث أن الشركات تقوم بإعداد القوائم المالية وفقاً للمبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها ، وكل معيار محاسبي له عدة بدائل ، ويمكن لأي شركة أن تقوم باختيار بديل معين ، وقد تختار شركة أخرى بديل مختلف ، وفي كثير من الأحيان يكون البديل المُختار بهدف إخفاء حقيقة معينة أو تحقيق مصلحة الإدارة علي حساب الأطراف الأخرى بالشركة ، وقد يؤثر البديل المختار علي درجة الشفافية والإفصاح الذي ينعكس علي تخفيض أو زيادة حقوق المساهمين ، وبالتالي فأن وضوح وتوافق المعايير المحاسبية الدولية سوف يؤدي إلي تحجيم البدائل والتناقضات المحاسبية ، وهو ما يضمن الاستمرار في استخدام المعيار المتاح دون تغيير من فترة إلي أخرى ، وعدم التلاعب في المعلومات المحاسبية ، والحد من قدرة الإدارة علي اتباع أساليب المحاسبة الإبداعية.

المبحث الثاني

التقديرات المحاسبية وأساليب المحاسبة الإبداعية

بالرغم من أهمية موضوع التقديرات والتناقضات المحاسبية وما تسببه من آثار سلبية علي مصداقية وسلامة المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير والقوائم المالية إلا أنها لم تحظى بدراسات متخصصة لمناقشة تلك الآثار وعلاجها ، سوى بعض الدراسات (Christensen , 2012) التي تناولتها من زاوية المحاسبة عن القيمة العادلة ، بالرغم من أن تلك التقديرات المحاسبية تمثل تحدياً كبيراً من التحديات التي تواجه المراجعين الخارجيين للتأكد من عدم وجود تحريفات أو مخالفات جوهرية يمكن أن تؤثر علي سلامة المعلومات المحاسبية المنشورة ، وتفتح المجال أمام إدارة الشركة لاتباع ممارسات المحاسبة الإبداعية ، باعتبارها المسؤولة عن قياس التقديرات المحاسبية التي تتضمنها التقارير والقوائم المالية ، وما يترتب عليها من التداعيات التي تؤثر سلباً علي دقة ومصداقية المعلومات المحاسبية ، وهو ما سوف يتناوله الباحث في هذا الجزء من الدراسة.

١/٢: التقديرات المحاسبية ودقة المعلومات المحاسبية:

في ظل تنوع الطرق المتبعة في إعداد التقديرات المحاسبية بل وتناقض تلك الطرق في بعض الأحيان ، إلا أنه في كل الأحوال تعتبر إدارات الشركات هي المسؤولة عن إعداد تلك التقديرات ، وبالتالي يقع علي عاتق الإدارة مسئولية الاجتهاد في قياس التقديرات المحاسبية من حيث اختيار الآليات المناسبة التي يتم بها تقدير البنود ، والمدى المسموح به للتقدير ، فإذا أضفنا المرونة التي توفرها المعايير المحاسبية في اختيار السياسات المحاسبية

البديلة التي يمكن إتباعها لعمل التقديرات المحاسبية ، يتضح حجم التحريفات التي يمكن أن تتعرض لها المعلومات المحاسبية والتحديات التي يواجهها المراجعين عند أداء عملية المراجعة والتحقق من سلامة ومصادقية القوائم المالية وخلوها من التحريفات الجوهرية التي تقوم بها الإدارة تحقيقاً لمصالحها علي حساب باقي الأطراف الأخرى.

وتعرف التقديرات المحاسبية بأنها: " القيمة التقديرية التقريبية لأي عنصر من عناصر القوائم المالية خاصة في ظل غياب الأسلوب الدقيق للقياس المحاسبي " ، وهذا المصطلح عند القيام بعملية القياس في ظروف عدم التأكد سواء عند قياس القيمة العادلة أو قياس أي بند آخر يستلزم قياسه تقديرات معينة (ISA 540 , 2009) ، وبالتالي فإن التقديرات المحاسبية ما هي إلا توقعات مستقبلية تخضع للعديد من الاعتبارات أهمها الأحكام الشخصية للأشخاص القائمين بعملية التقدير ، وفي أحيان كثيرة قد تلجأ الشركة إلي التغيير في التقدير المحاسبي ، والذي عرفه المعيار المحاسبي المصري رقم (٥) بأنه (وزارة التجارة والصناعة ، ٢٠٠٨) : هو تعديل القيمة الدفترية لأي أصل أو إلتزام أو تعديل قيمة الإهلاك الدوري لأي أصل ، وينشأ هذا التعديل عن تقدير الموقف الحالي والمنافع المستقبلية المتوقعة والالتزامات المرتبطة بالأصول ، وينشأ التغير في التقديرات المحاسبية من التطورات الجديدة ، وبالتالي فإن هذه التغييرات لا تعد تصحيحاً لأخطاء.

ومما هو جدير بالذكر أن اختلاف السياسات المحاسبية التي يتم اتباعها في ظل المعايير المحاسبية والمبادئ المختلفة لتقدير بعض العناصر الواردة في القوائم المالية والتي غالباً ما تختلف من دولة إلي أخرى ، يؤدي إلي فقدان الثقة والمصادقية في المعلومات المحاسبية نتيجة إختلاف الربح المحدد في ضوء تطبيق أي من هذه المعايير والمبادئ ، وهو ما دعى الهيئات العلمية والمهنية إلي ممارسة المزيد من الضغوط الدولية في مجال تقييم البدائل المتاحة واتخاذ القرار المناسب في إعداد التقديرات المحاسبية بهدف إستعادة الثقة والمصادقية للمعلومات المحاسبية وتحسين قابليتها للمقارنة.

١/١/٢ : المحددات المؤثرة في إعداد التقديرات المحاسبية:

لقد ذكرت بعض الدراسات (محمد ، ٢٠١٠ ، يوسف ، ١٩٩٩) أنه من الصعب تجنب التقديرات المحاسبية في ظل عدم دقة المعايير المحاسبية الحالية والمرونة التي توفرها تلك المعايير في اختيار السياسات المحاسبية البديلة التي يمكن إتباعها لعمل التقديرات المحاسبية ، ومن هنا أصبح استخدام التقديرات المحاسبية الملائمة جزءاً لا يمكن الاستغناء عنه في عملية تحديد قيمة بعض البنود والعناصر الواردة في القوائم المالية ، وترتبط عملية إعداد التقديرات المحاسبية بمجموعة من المحددات الأساسية يمكن ذكرها فيما يلي:

(١) السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد التقديرات المحاسبية:

تعرف السياسات المحاسبية وفقاً للمعيار المحاسبي المصري رقم (٥) بأنها: المبادئ والأسس والقواعد والممارسات التي تقوم المنشأة بتطبيقها عند إعداد وعرض القوائم المالية ، ويفضل كافة المستخدمين دائماً أن تكون المعلومات المحاسبية مفهومة وواضحة ، ونظراً لأن قياس تلك المعلومات يتم بناءً علي سياسات محاسبية قد تختلف من منشأة إلي أخرى ، فإن الإفصاح عن تلك السياسات يصبح ذو أهمية كبيرة لتفسير المعلومات المحاسبية ، لأن إختلاف السياسات المحاسبية يوفر معلومات محاسبية متباينة بشكل جوهري من حيث الشكل والمضمون بالنسبة للمستخدمين ، حيث ذكرت إحدى الدراسات (يوسف ، ١٩٩٩) أن المرونة وعدم الاتساق التي تنتم بها

المبادئ والمعايير المحاسبية إلى جانب المتطلبات القانونية ساهم بشكل كبير في توفير ممارسات بديلة للسياسات المحاسبية والذي نتج عنه ما يعرف بالمحاسبة المعدة بشكل مفصل Tailor – made Accounting لتلبي احتياجات فردية معينة لبعض المستخدمين دون غيرهم ، وقد ذكرت بعض الدراسات (, Weetman , et al. , 1998 ; عبد الرحيم ، وآخرون ، ١٩٩٦) أن أهم السياسات المحاسبية يمكن حصرها فيما يلي:

- طرق تقدير المخزون.
- طرق تقدير أرصدة المدينين ومخصص الديون المشكوك فيها.
- طرق تقدير الإهلاك لبعض الأصول غير الملموسة (شهرة المحل).
- طرق معالجة المصروفات غير المباشرة.

(٢) الإفصاح المحاسبي ومصادقية المعلومات المحاسبية:

تعتبر المعلومات المحاسبية أهم المصادر التي يعتمد عليها المستثمرون والمحللون الماليون في اتخاذ القرارات ، وهو ما يمثل تحدياً كبيراً أمام الجهات المسؤولة عن إعداد وعرض والإفصاح عن تلك المعلومات وخاصة المحاسبين القائمين علي إعدادها والمراجعين الخارجيين المسؤولين عن التصديق عليها ، وبالتالي فإن الإفصاح المحاسبي الملائم يعتمد علي المبادئ والمعايير المحاسبية المطبقة وهو المسئول عن تقديم معلومات محاسبية تتصف بدرجة عالية من الثقة والمصادقية ، وهذا ما لا يمكن توفيره إلا من خلال الإفصاح الكامل عن المعلومات بالإضافة إلى الإفصاح عن السياسات المحاسبية التي تم إتباعها في إعدادها ، وقد ذكرت بعض الدراسات (لطفي ، ٢٠٠٥ ; عمورة & شريفي ، ٢٠١١) أن الإفصاح المحاسبي هو المصدر الأساسي للمعلومات المحاسبية الضرورية لمساعدة المستفيدين لاتخاذ القرارات المناسبة ، وبالتالي لابد أن تتصف المعلومات المحاسبية بمجموعة من الخصائص التي تمثل المعايير التي تحدد من خلالها درجة جودتها ، والتي تم تحديدها من قبل مجلس معايير المحاسبة المالية بالولايات المتحدة الأمريكية (FASB) ، وهنا يجدر الإشارة إلى أن مصادقية المعلومات المحاسبية تتوقف بدرجة كبيرة علي مدى اعتمادها علي سياسات محاسبية بديلة في إعدادها من عدمه ، ومدى الإفصاح عن تلك السياسات ضمن البيانات الملحقه بالقوائم المالية.

وبناءً علي ماسبق فإن الإفصاح المحاسبي لكي يحقق الدقة والمصادقية للمعلومات المحاسبية أصبح في حاجة إلى أن يتم علي مستويين وهما:

(١) الإفصاح الوقائي: الذي يهدف إلى تحقيق الحماية للأطراف ذات العلاقة بالمنشأة، وخاصة المستثمرين الحاليين والمرتقبين ، وذلك من خلال توضيح وتبسيط طرق عرض المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية ، بالإضافة إلى الملاحظات الهامشية المرفقة بالقوائم المالية.

(٢) الإفصاح الإعلامي: حيث لوحظ أنه في ظل تعدد الطرق والسياسات المحاسبية المستخدمة في عمل التقديرات المحاسبية لم تعد المعلومات الواردة في القوائم المالية كافية لخدمة المستفيدين بدرجة كافية ، بل أصبحت هناك حاجة ملحة لاستخدام وسائل أخرى أكثر وضوحاً للعرض والإفصاح المحاسبي لتعزيز الثقة في المعلومات المحاسبية المنشورة ، وتعطي المستخدمين صورة معبرة عن الأوضاع المالية الحقيقية للمنشأة ، وقد تمثلت أهم مظاهر التطور في الإفصاح الإعلامي فيما يلي:

- قائمة التدفقات النقدية.

- قائمة التنبؤات الملحق لتوضيح التباين في طرق وسياسات القياس المحاسبي المتعلقة بالتقديرات المحاسبية ، خاصة في إمكانية الخروج علي المعايير المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.
- تحليلات الإدارة فيما يتعلق بنتائج التشغيل والسيولة ومصادر رأس المال المستثمر .
- أي أحداث ذات علاقة بالعناصر السابقة ، أو أي اتجاهات جوهرية ترتبط بالالتزامات وعدم التأكد.

٢/١/٢: أثر اختلاف التقديرات المحاسبية علي جودة المعلومات المحاسبية:

لاشك أن اختلاف السياسات المحاسبية المطبقة في عمل التقديرات المحاسبية وفقاً للمعايير المحاسبية المتعارف عليها لها آثار جوهرية علي دقة وسلامة القوائم المالية والمعلومات المحاسبية الوردية بها ، وبالتالي يجب علي مستخدمي القوائم المالية أن يكونوا علي دراية كافية بالسياسات المحاسبية المتبعة والمقاييس المحاسبية المستخدمة في إعداد تلك القوائم وحدود هذا الاستخدام ، لكي يحصلوا علي نتائج دقيقة وقرارات سليمة من وراء استخدام المعلومات المحاسبية ، وقد أشارت إحدى الدراسات (Weetman , 1998) في هذا الصدد إلي أن اختلاف التقديرات المحاسبية يمكن إرجاعها إلي وجود مدخلين يمكن اتباعهما في معالجة البنود الواردة بالقوائم المالية ، وهما:

المدخل الأول: اختلاف التشريعات:

نتيجة اختيار ممارسات وطرق قياس بعينها دون الطرق الأخرى وفقاً للمعايير المحاسبية المهنية الصادر في كل دولة علي حده ، والتي قد تختلف من دولة إلي أخرى حسب القوانين المنظمة للمهنة بكل دولة.

المدخل الثاني: اختلاف الممارسات الفعلية:

نتيجة الاختلاف عند اختيار الممارسات الفعلية المناسبة للمنشأة من وجهة نظر معدي التقارير والقوائم المالية. ونظراً لوجود مرونة كبيرة في السياسات المحاسبية التي تُتبع لمعالجة عناصر القوائم المالية ، التي تمتلك إدارة المنشأة حرية الاختيار من بينها في عملية القياس المحاسبي ، بالإضافة إلي تعدد بدائل الممارسات المحاسبية لكل سياسة ، فقد أدى ذلك في نهاية الأمر إلي وجود معلومات محاسبية متباينة من حيث الشكل والمحتوى الإخباري للمستخدمين ، وهو ما أدى إلي فقدان جانب كبير من الثقة والمصادقية في المعلومات المحاسبية المنتجة وفقاً لتلك السياسات المحاسبية المتباينة ، وظهر ما يسمى بمصطلح المحاسبة الإبداعية Creative Accounting التي بدأت إدارات الشركات في إتباع أساليب متنوعة لها بهدف تجميل المعلومات المحاسبية بما يحقق أهدافها الخاصة ، بغض النظر عن أهداف باقي المستفيدين والأطراف الأخرى ذات العلاقة بالشركة ، وبالتالي فإن جودة المعلومات المحاسبية تنبع من مدى الثقة في هذه المعلومات ، وأن نقطة الإنطلاق لاتخاذ أي قرار هي صحة المعلومات المتوفرة للمستخدم ، كما أن المحاسبين والمراجعين الخارجيون لهم دور كبير في زيادة الثقة في المعلومات المحاسبية معتمدين في ذلك علي المفاهيم الأخلاقية في القياس والموضوعية وعدم التحيز ، وعدم اتباع الإدارة لأساليب إحتيالية لإظهار القوائم المالية علي غير حقيقتها الفعلية ، ولكي تنصف المعلومات المحاسبية بالثقة والمصادقية ينبغي وضع سياسات محاسبية ثابتة وفقاً لمجموعة من المعايير المحاسبية الموحدة أو المتوافقة علي مستوى العالم التي تحكم الأداء المحاسبي ، حيث أشار أحد الكتاب (مطر ، ٢٠٠٨) أن الموثوقية تعني أن تكون

المعلومات المحاسبية خالية من الأخطاء الجوهرية ومحايدة ويستطيع المستخدمون الاعتماد عليها باعتبارها معلومات تعبر بصدق عن الأحداث المالية ، مستندة في ذلك على ثلاثة مقومات أساسية وهي: القابلية للتحقق والحيادية والعدالة.

٢/٢: المحاسبة الإبداعية (الأساليب والتداعيات):

لقد تناولت العديد من الدراسات موضوع المحاسبة الإبداعية (أبو جليل & العازمي ، ٢٠١٤ ، القرى & عسيري ، ٢٠١٣ ؛ Loren , et al. , 2009 ؛ محمد ، ٢٠١٠ ؛ جبار ، ٢٠١٥) وذكرت أن المحاسبة الإبداعية Creative Accounting هي أساليب للتلاعب في محتوى القوائم المالية بغرض تجميلها من خلال إخفاء الأداء الفعلي للشركات لإظهار نتائج غير حقيقية تحقق أهداف إدارة الشركة أو بعض العاملين بها ، ويتم ممارستها من خلال استغلال عنصرى المرونة والاختيار من بين المبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها المتاحة لتقييم بنود القوائم المالية ، أو أن المحاسبة الإبداعية هي وصف لحالات محاولات الإدارة لإظهار الربح المحاسبي والأصول والالتزامات بصورة لا تعبر عن حقيقة نتائج أعمال الوحدة الاقتصادية ، والذي أدى إلى حالات الإفلاس والإنهيارات المالية للعديد من الشركات والبنوك العالمية ، وقد ذكرت إحدى الدراسات (Raben , 2004) أن المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر العديد من المحاسبين الأكاديميين هي: العملية التي يستخدم فيها المحاسبون مهاراتهم ومعرفتهم بالسياسات والقواعد المحاسبية للتلاعب بالأرقام المحاسبية الواردة في القوائم المالية للشركات.

١/٢/٢: أساليب المحاسبة الإبداعية ودوافع استخدامها من جانب الإدارة:

غالباً ما تلجأ الإدارة لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لتحقيق الأهداف الخاصة بها على حساب أهداف باقي الأطراف الأخرى ، نتيجة العديد من الأسباب والدوافع ، وقد ذكرت بعض الدراسات الخاصة (محمد ، ٢٠١٠ م ؛ Rodgers , 2007 ؛ Mulford , et al. , 2002) أن أهم الدوافع والأسباب التي تجعل إدارة الشركات تلجأ إلى أساليب المحاسبة الإبداعية تتمثل فيما يلي:

- (١) إظهار الأداء المالي بصورة أفضل من الحقيقة الفعلية لتحقيق المصالح الشخصية للإدارة ، لتعكس صورة إيجابية عن أداء هذه الإدارة أمام المستثمرين ، من خلال التلاعب في الأرباح باستخدام أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية.
- (٢) تعظيم القيمة المالية للشركات وما يترتب عليه من التأثير بصورة إيجابية على سمعة الشركات في سوق الأوراق المالية ، والذي يؤدي بدوره إلى زيادة أسعار الأسهم.
- (٣) التهرب الضريبي: من خلال اتباع ممارسات يترتب عليها تخفيض الإيرادات والأرباح من جانب ، وزيادة المصروفات من جانب آخر ، بهدف تخفيف العبء الضريبي ومن ثم تخفيض الضريبة الواجبة السداد بشكل يخالف الواقع الحقيقي لنتيجة أعمال الشركة.
- (٤) التأثير على قرار منح الائتمان لدى البنوك للحصول على القروض اللازمة لتمويل المشروعات أو سداد الديون ، أو لمواجهة مشكلة توفير السيولة اللازمة لاستمرار العمليات التشغيلية والاستثمارية.

ولكي تحقق المحاسبة الإبداعية أهدافها فإنها تلجأ إلى العديد من الأساليب والممارسات التي تتبعها عند إعداد القوائم المالية ، والتي تناولتها بعض الدراسات (جُبار ، ٢٠١٥ م ؛ Mulford & Comisky , 2002 ؛ محمد ، ٢٠١٠ م) وكان من أهمها:

(١) أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل:

والتي من بينها الجوانب التالية:

- إثبات بعض مبيعات الفترة القادمة ضمن الإيرادات الخاصة بالفترة الحالية ، أو الاعتراف بإيراد عملية بيع معينة قبل إكتمالها ، أو تسجيل إيرادات وهمية لم تحدث فعلاً.
- إثبات العائد من العمليات الاستثمارية علي أنه دخلاً تشغيلياً ، أو رسملة التكاليف التشغيلية.
- نقل المصروفات الجارية التي تخص الفترة الحالية إلى فترات محاسبية سابقة أو فترات لاحقة.
- تخفيض أو زيادة مصروفات خدمات مابعد البيع وفوائد التمويل وفقاً للأهداف المطلوب تحقيقها.
- التلاعب في مخصص الديون المشكوك فيها ، أو استخدام المخصصات في غير أغراضها.
- التلاعب في تقييم مخزون آخر المدة بهدف التحكم في تكلفة البضاعة المباعة وبالتالي تخفيض أو زيادة الأرباح المحققة في نهاية الفترة المالية.

(٢) أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي:

والتي من بينها ما يلي:

- الأصول غير الملموسة: والتي يمكن المغالاة في تقييمها مثل الشهرة أو العلامات التجارية.
- الأصول الثابتة: من خلال عدم الالتزام في بعض الأحيان بمبدأ التكلفة التاريخية عند إثبات وتقييم تلك الأصول في قائمة المركز المالي ، والتلاعب في معدلات الإهلاك المتعارف عليها.
- النقدية: التلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة قيمة العملات الأجنبية بالشركة.
- التلاعب في تقييم الاستثمارات قصيرة الأجل وبعض بنود المركز المالي الأخرى.

(٣) أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية:

حيث يمكن حصر أهم فرص التلاعب في قائمة التدفقات النقدية في النقاط التالية:

- التلاعب في تصنيف التدفقات النقدية الناتجة من العمليات التشغيلية علي أنها ناتجة من عمليات استثمارية أو ناتجة من عمليات تمويلية أو العكس.
- تصنيف تكاليف التطوير الرأسمالي علي أنها تدفقات نقدية خارجة ناتجة من العمليات الاستثمارية ، وعدم اعتبارها ضمن التدفقات النقدية الخارجة الناتجة من العمليات التشغيلية.

٢/٢/٢: تداعيات وآثار التقديرات المحاسبية والمحاسبة الإبداعية:

يتضح مما سبق أن التقديرات المحاسبية تعتبر من أبرز الآليات التي يعتمد عليها في ممارسة المحاسبة الإبداعية ، الأمر الذي يترتب عليه تداعيات وآثار سلبية بالغة الخطورة في زعزعة الثقة في المعلومات المحاسبية ، وكان لها دوراً كبيراً في الانهيارات المالية المفاجئة التي تعرضت لها العديد من الشركات والبنوك العالمية علي

مستوى العالم خلال العقد الماضي ، وهو ما أدى إلى عدم قدرة الهيئات المهنية المسؤولة عن مهنة المحاسبة في النهوض بها علمياً وعملياً إلى المستوى المهني المتوقع ، وقد إنعكس هذا بشكل كبير علي الاهتمام الذي حظيت به المحاسبة الإبداعية من جانب العديد من الكتاب والباحثين علي المستويين الإقليمي والعالمي (شليبي ، ٢٠١٣) و (Benito , 2008) لاستعراض أهم الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية وآثارها السلبية ، واقترح أحدث الأساليب والإجراءات للكشف عن تلك الأساليب ، بالإضافة إلى دراسة المقترحات التي تجعل دور المعايير المحاسبية المحلية والدولية أكثر إيجابية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، ومدى مساهمتها في تقليص حالات الغش والتلاعب في القوائم المالية.

وقد أشارت العديد من الدراسات المتخصصة في هذا الموضوع (Rosenfield , 2000 ; عبد الوهاب ، ٢٠١٤ ; محمد ، ٢٠١٠) إلى وجود طرق متعددة للتقديرات المحاسبية لبعض بنود القوائم المالية ، وأنه من الصعب تجنب تلك التقديرات في ظل عدم دقة المعايير المحاسبية الحالية ، وبالتالي فإن التقديرات المحاسبية تصبح وسيلة ملائمة لدى إدارات الشركات لتطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية ، وقد أكدت الدراسات السالفة الذكر أن عدم دقة المعايير المحاسبية يعد حافزاً قوياً لاتباع أساليب المحاسبة الإبداعية ، وأن مشكلة اتباع هذه الأساليب يرجع بالدرجة الأولى إلى أن المعايير المحاسبية التي تم إصدارها وبها العديد من أوجه القصور التي يتم استغلالها باحتراف من جانب الإدارة ، لدرجة أن أحد الكتاب المحاسبين في إحدى الدراسات (Hewing & Staloy , 2005) ذكر صراحة في دراسته: أن المعايير المحاسبية في الولايات المتحدة أصبحت في قمة التعقيد ، حيث فقدنا المبادئ المحاسبية وسط كثرة التفاصيل الدقيقة التي تضمنتها المعايير المحاسبية ، كما ذكر أن ممارسات إدارة الأرباح تحدث في الحالات التي تسمح فيها المعايير المحاسبية للمديرين بأن يقوموا باستخدام التقديرات الشخصية في قياس بعض عناصر القوائم المالية ، وبالتالي فإن الأمر أصبح في حاجة إلى وقفة حقيقية نحو العمل بجدية نحو توحيد أو توافق المعايير المحاسبية الدولية بصورة تحد - بقدر الإمكان - من جوانب القصور التي يمكن استغلالها في اتباع أساليب المحاسبة الإبداعية ، وهو ما ينعكس إيجابياً علي دقة المحتوى الإخباري للتقارير والقوائم المالية ، وهو سوف يحاول الباحث التركيز عليه في المبحث القادم والدراسة الميدانية من هذا البحث إن شاء الله.

المبحث الثالث

توافق المعايير المحاسبية والحد من تداعيات المحاسبة الإبداعية

لقد اتضح وفقاً لما تم عرضه في المبحث السابق أن بدائل التقديرات المحاسبية تعتبر من الدعائم التي تستند عليها معظم إدارات الشركات في اتباع أساليب المحاسبة الإبداعية ، وهو ما دعى المهتمين بتطوير مهنة المحاسبة إلى تبني دعوات المطالبة بتطوير معايير المحاسبة الدولية ، ودعم فكرة توحيد أو توافق المعايير المحاسبية الدولية من خلال إصدار المعايير المحاسبية الدولية المتوافقة ، إضافة إلى تبني الآراء التي تنادي بالحد من السياسات المحاسبية البديلة لتجنب التقديرات المحاسبية التي تخضع للتقديرات الشخصية من جانب القائمين علي عملية القياس والتقدير المحاسبي ، ظناً منهم أن تلك الآراء يمكنها أن تساهم بشكل إيجابي في إصدار معايير محاسبية

دولية تتضمن نماذج واضحة وموضوعية للقياس المحاسبي لا تحتل التأويل ولا تفتح المجال للأحكام أو التقديرات الشخصية التي تعطي فرصة لممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية وإدارة الأرباح.

١/٣: توافق معايير المحاسبة الدولية (المميزات والمنافع):

لقد أدى التطور الاقتصادي وعولمة الأنشطة الاقتصادية وظهور الشركات متعددة الجنسيات وانتشارها على مستوى العالم ، إلى المطالبة بضرورة وجود معايير محاسبية متوافقة أو موحدة دولياً في ظل مستجدات وتحديات القرن الحادي والعشرين ، نظراً لأن اختلاف العوامل الاقتصادية والاجتماعية والثقافية بين دول العالم لابد أن يؤدي بالضرورة إلى وجود اختلاف بين المعايير والإجراءات المحاسبية المطبقة بها ، والذي يمثل عقبة رئيسية أمام توحيد أو توافق المعايير المحاسبية على مستوى العالم.

والمقصود بمفهوم إتفاق أو توافق المعايير المحاسبية كما أشارت بعض الدراسات (سامي ، ٢٠٠٤ ؛ الصياد ، ٢٠١٤) هو: تقليل الاختلافات بين المبادئ والسياسات المحاسبية في الدول المختلفة مجال التوافق ، بهدف تحسين جودة التقارير والقوائم المالية وزيادة الثقة والمصداقية في المعلومات المحاسبية وزيادة إمكانية الاعتماد عليها لأغراض إجراء المقارنات وترشيد قرارات جميع المستفيدين والأطراف ذات العلاقة ، بالإضافة إلى تخفيض خطر المعلومات وخطر التقدير والتنبؤ وتقليل نطاق المحاسبة الإبداعية ، وقد تناولت العديد من الدراسات التي تم تطبيقها في عدة دول مختلفة (Latridis , 2010 ; Guggiola , 2010 ; Hail , et al. , 2009) ؛ إسماعيل ، ٢٠٠٨) أهم أهداف ومزايا توافق المعايير المحاسبية الدولية ، وذكرت الأهداف والمزايا التالية:

- (١) زيادة جودة التقارير والقوائم المالية وتوفير إمكانية إجراء المقارنات ، وهو ما يعود بالفائدة على الاستثمار والمستثمرين ، من خلال تحسين نوعية المعلومات المتاحة لهم.
- (٢) يؤدي إلى توفير تكلفة إعداد التقارير والقوائم المالية في المستقبل ، خاصة بعد توفير تكلفة إجراء التسويات الناتجة عن تطبيق معايير التقارير المالية المحلية ومعايير التقارير المالية الدولية.
- (٣) عندما تناولت إحدى الدراسات (Guggiola , 2010) تحليل مزايا التوحيد المحاسبي بين الدول الأوروبية وبقية دول العالم ودورها في كفاءة الأسواق المالية العالمية ، أكدت أن التوحيد المحاسبي لمعايير التقارير المالية (IFRS) يؤدي إلى زيادة قدرة المحللين الماليين على التنبؤ بالأرباح ، بالإضافة إلى تزويد الأسواق المالية بمعلومات محاسبية أكثر عمقاً عن نتائج الأعمال ، ويزيد من قابلية القوائم المالية للمقارنة بين دول العالم المختلفة.

- (٤) عندما ركزت إحدى الدراسات (Latridis , 2010) على أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية على كل من ممارسات إدارة الأرباح وقيمة المعلومات المحاسبية ، توصلت إلى أن تطبيق معايير الإفصاح المالي الدولية يقلل بدرجة كبيرة من ممارسات إدارة الأرباح من خلال تقليص حجم التباين في المعلومات المحاسبية ، إضافةً إلى أن تحقيق شفافية الإفصاح المحاسبي يساهم في زيادة جودة المعلومات ومواجهة الأزمات المالية نتيجة توحيد السياسات المحاسبية.

- وفقا لما سبق فإنه يمكن للباحث أن يحدد أهم المميزات التي يمكن تحقيقها من خلال توافق المعايير المحاسبية الدولية أو معايير التقارير المالية الدولية في النقاط الأساسية التالية:
- (١) الحد من السياسات المحاسبية التي تلجأ إليها الإدارة في عمل التقديرات المحاسبية ، وبالتالي تقليص قدرة إدارة الشركات علي اتباع أساليب المحاسبة الإبداعية وإدارة الأرباح.
 - (٢) تحسين جودة التقارير والقوائم المالية وزيادة قابليتها للمقارنة من خلال استخدام معايير محاسبية موحدة عالية الجودة يتم تطبيقها علي مستوى العالم.
 - (٣) فتح أسواق الاستثمار العالمية المغلقة أمام المستثمرين خارج حدود الدولة ، وتقليل قيمة العوائد التي يطلبها المستثمرين ، وبالتالي يزداد حجم تداول الأسهم في الأسواق العالمية.
 - (٤) مساعدة المستثمرين علي بناء توقعات ملائمة عن التدفقات النقدية المستقبلية نتيجة انخفاض خطر المعلومات المحاسبية ، والذي يقلل بدوره من خطر التقديرات المحاسبية الذي يضيفه المستثمر إلي العائد المطلوب لخفض خطر المعلومات.
 - (٥) تحقيق وفورات مالية كبيرة للشركات ، خاصة الشركات الأجنبية التي تمتلك فروع متعددة في دول مختلفة ، من خلال تجنب التكاليف المترتبة علي إعداد مجموعتين من القوائم المالية.
 - (٦) توافق معايير محاسبية دولية تحقق منافع متعددة تتمثل في تجنب إنفاق الموارد في صياغة معايير محاسبية محلية والتواصل مع المؤسسات الاقتصادية العالمية مثل هيئة البورصات العالمية ومنظمة التجارة العالمية وصندوق النقد الدولي.
 - (٧) يحقق توافق معايير التقارير المالية الدولية زيادة كفاءة أسواق المال العالمية والاستثمارات الدولية ، كما يساعد علي نمو حركة التجارة العالمية ، وبالتالي نمو الاقتصاد العالمي.
 - (٨) يساعد التوافق المحاسبي علي إمكانية تقديم الخدمات المالية والاستشارات المحاسبية المختلفة بين جميع دول العالم ، وهو ما يحقق زيادة في الإيرادات الناتجة من ممارسة مهنة المحاسبة عالمياً.
 - (٩) يساعد التوافق المحاسبي الدولي الوحدات الاقتصادية علي تأمين التمويل اللازم في حالة عجز الموارد الذاتية والمحلية من خلال جذب الاستثمارات الأجنبية التي تفضل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية من أجل توفير إمكانية إجراء المقارنات وتقييم فرص الاستثمار.

٢/٣: توافق معايير المحاسبة الدولية ومواجهة تداعيات المحاسبة الإبداعية:

لقد أصبح مفهوم التقديرات المحاسبية والمحاسبة الإبداعية مصطلحين متلازمين بشكل واضح علي مستوى العالم منذ نهايات القرن العشرين وبدايات القرن الحادي والعشرين ، بعد أن إتضح أن المرونة وتعدد بدائل التقييم المحاسبي الواردة في إطار المعايير المحاسبية المطبقة سمحت بإجراء التقديرات المحاسبية التي تعتمد علي الأحكام الشخصية من جانب القائمين علي إعداد القوائم المالية ، قد فتح المجال علي مصراعيه أمام إدارة المنشأة لإتباع أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال استغلال الثغرات الموجودة في المعايير المحاسبية والتحيز في الأحكام الشخصية لتحقيق المنافع الشخصية للإدارة ، ومن هنا ظهرت ضرورة وأهمية العمل علي تطوير وصياغة المعايير المحاسبية المتوافقة (أبو طالب ، ٢٠٠٦ ؛ جبار ، ٢٠١٥ ؛ محمد ، ٢٠١٠) ، حيث قرر مجلس معايير

المحاسبة الدولية (IASB) إجراء تعديلات علي معايير المحاسبة الدولية التي يصدرها ، والتي كان الهدف منها تحقيق ما يلي:

(١) مراعاة التغيرات الاقتصادية والتطورات التكنولوجية الكبيرة التي حدثت خلال العقدين الأخيرين ، خاصة بعد قيام العديد من دول العالم بإصدار معايير محاسبية محلية تستند بصفة رئيسية علي قواعد ومفاهيم معايير المحاسبة الدولية.

(٢) إلغاء المعالجات المحاسبية البديلة واستبدالها بمعالجات واضحة ومحددة ، والاقتصار علي معالجة محاسبية واحدة بهدف التوحيد لصد ثغرات الاختيار بين البدائل التي أمكن استغلالها في ممارسات المحاسبة الإبداعية كزيادة الأرباح أو إخفاء بعض الملاحظات الجوهرية علي نشاط الشركة.

(٣) توضيح كيفية التطبيق العملي السليم للمعايير المحاسبية من خلال إضافة بعض المرفقات أو التفسيرات لكل معيار من المعايير المحاسبية ، وذلك بعد أن إتضح وجود صعوبات عديدة في التطبيق العملي للعديد من فقرات المعايير المحاسبية نتيجة غموض بعض الفقرات الواردة بالمعيار .

(٤) إلغاء التناقضات المحاسبية والتعارض بين بعض المعايير ، وإزالة الغموض الذي قد يشوب تطبيق تلك المعايير ، الأمر الذي يغلق المجال أمام من يحاول استغلال ذلك الغموض أو تلك التناقضات المحاسبية في ممارسة الغش أو التلاعب المالي ، أو تطبيق أساليب معينة للمحاسبة الإبداعية.

(٥) إضافة مرفقات لكل معيار محاسبي توضح كيفية التطبيق العملي ، نتيجة الصعوبات التي تواجه التطبيق العملي في كثير من فقرات المعايير المحاسبية ، حيث يصعب علي الكثير من المسؤولين فهم التطبيق الصحيح نتيجة غموض بعض الفقرات داخل المعايير ، الأمر الذي يستغله الكثيرون في التلاعب والغش بحجة عدم وضوح بعض فقرات المعايير .

(٦) العمل علي إدخال التفسيرات الملحق بالمعايير ضمن الصياغات الأساسية للمعايير نفسها بدلاً من فصلها في ملاحق تابعة لكل معيار ، لتصبح تلك التفسيرات جزء رئيسي في صياغة المعايير .

ومما لا شك فيه أن مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من تداعياتها السلبية يعد من الأمور المعقدة والشديدة الصعوبة ، لأن بعض هذه الممارسات يتم بشكل متعمد ويخالف القواعد الواردة في المعايير المحاسبية ، والبعض الآخر يتم بشكل طبيعي وغير متعمد دون مخالفة لقواعد المعايير المحاسبية نتيجة اختيار أي من المبادئ أو القواعد الواردة في المعايير المحاسبية كبديل لبعضها البعض ، ولذلك فإنه يجب أن تتضمن المعايير المحاسبية المتوافقة بعض الأساليب التي تساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، والتي من بينها ما يلي:

(١) يجب أن تتضمن المعايير المحاسبية المتوافقة مجموعة من القواعد والإجراءات التي تلغي بدائل السياسات المحاسبية ، أو تقلل من تلك البدائل بقدر الإمكان.

(٢) تخفيض مجالات الاختيار بين المعالجات المحاسبية المتاحة ، أو تحديد الظروف التي يتم فيها استخدام معالجة معينة دون المعالجات الأخرى ، وهذا ما فعلته لجنة معايير المحاسبة الدولية في التعديلات الأخيرة التي أجرتها علي المعايير المحاسبية ، حيث تبنت فكرة وضع معالجات قياسية وإلغاء المعالجات البديلة في أغلب المعايير المحاسبية التي تصدرها اللجنة.

(٣) تفعيل فرض الثبات في حالة استخدام سياسات محاسبية معينة من جانب معدي القوائم المالية ، وهو يعني أنه في حالة قيام أي شركة باستخدام سياسة محاسبية معينة تتاسبها في أحدي السنوات ، فيجب عليها أن تستمر في تطبيق تلك السياسة في السنوات القادمة ، ويجب ألا يُفهم أنه غير مسموح بتغيير السياسات ، ولكن المقصود هو عدم تغيير السياسات المحاسبية إلا في حالات الضرورة القصوى التي تستوجب ذلك ، وفي حالة التغيير لأي سبب من الأسباب فإنه يجب الإفصاح الكامل عن الآثار المالية الناتجة عن ذلك التغيير بالتقارير والقوائم المالية.

ومما هو جدير بالذكر أن أهمية المعايير المحاسبية تكمن في الدور الأساسي الذي تلعبه في إعداد التقارير والقوائم المالية وتوفير الثقة والمصادقية في المعلومات المحاسبية التي تقدم لكافة المستفيدين وتساعدهم علي اتخاذ القرارات السليمة. وقد كان السبب الرئيسي من نشأت وإصدار معايير المحاسبة الدولية هو تحقيق التوافق المحاسبي الدولي (الذياني ، ٢٠٠٩) ، إلا أن التطبيق الخاطئ وإستغلال عنصر المرونة وبعض الثغرات الموجودة في صياغة تلك المعايير من جانب مجالس إدارة العديد من الشركات - وخاصة الشركات الأمريكية - في التلاعب بقيمة الأرباح وتضخيم بعض عناصر الأصول باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.

مما سبق إتضح للباحث أن توافق المعايير المحاسبية يجب أن يتم من خلال مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) التابع لمؤسسة هيئة معايير المحاسبة الدولية والمسئول عن صياغة وتطوير تلك المعايير ، وأن تراعي دراسة الثغرات التي تفتح المجال أمام إدارات الشركات لاتباع أساليب المحاسبة الإبداعية ، بهدف إقتراح الحلول المناسبة لعلاج تلك الثغرات لسد الباب أمام أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من التداعيات والآثار السلبية المترتبة علي إتباع تلك الأساليب والممارسات ، وأن يراعي مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) النقاط الأساسية التالية:

- (١) تخفيض بدائل السياسات المحاسبية المتاحة للعديد من المعالجات المحاسبية التي تفتح المجال للتقديرات المحاسبية المبنية علي الأحكام الشخصية ، وفي حالة عدم القدرة علي تجنب وجود تلك التقديرات فلا بد من يراعي الإفصاح الكامل عن هذه التقديرات وتوضيح الآثار المالية المترتبة عليها.
- (٢) استبعاد التناقضات المحاسبية المسؤولة عن معالجة بعض عناصر التقارير المالية ، لسد الباب أمام استغلال الثغرات القانونية التي يمكن أن تتبعها إدارة الشركات لاتباع ممارسات المحاسبة الإبداعية وإدارة الأرباح.
- (٣) تفعيل الفروض والمبادئ المحاسبية التي تقف حائل أمام اتباع أساليب المحاسبة الإبداعية وفي مقدمتها فرض الثبات، بحيث لا يتم تغيير السياسات المحاسبية المطبقة من سنة إلي أخرى إلا في أضيق الحدود وفقاً للضرورة القصوى ، وأن يتم الإفصاح عن النتائج المالية المترتبة علي هذا التغيير في صلب التقارير والقوائم المالية.

القسم الثاني: الدراسة الميدانية

ويهدف الباحث في هذا القسم من الدراسة إلى :

- (١) اختبار الفروض التي يقوم البحث عليها ، والتي تم تحديدها في بداية البحث.
- (٢) اختبار مدى أهمية الدور الذي يلعبه توافق المعايير المحاسبية الدولية في مواجهة التقديرات المحاسبية والحد من التداعيات والآثار السلبية لأساليب المحاسبة الإبداعية وممارسات إدارة الأرباح التي تمارسها إدارة الشركة في ظل المرونة وعدم الوضوح التي تتسم بها المعايير المحاسبية الحالية ، وذلك من خلال إعداد قائمة استبيان لاستطلاع آراء فئتين لهما علاقة مباشرة بموضوع البحث ، وهما عينة من الأكاديميين متمثلة في بعض أعضاء هيئة التدريس في الجامعات المصرية ، وعينة أخرى من المهنيين متمثلة في فئة المديرين الماليين في الشركات المساهمة وفئة من بعض المراجعين الخارجيين من أصحاب مكاتب المراجعة أو العاملين فيها ، وبناء عليه يمكن أن يعرض الباحث تلك الدراسة الميدانية على النحو التالي:

أولاً : أسلوب الدراسة :

حيث قام الباحث في هذه الدراسة بإبراز الدور الذي يمكن أن يلعبه تطبيق المعايير المحاسبية الدولية المتوافقة في مواجهة مشكلة التقديرات المحاسبية والحد من التداعيات والآثار السلبية الناتجة عن اتباع إدارة الشركة لأساليب المحاسبة الإبداعية وممارسات إدارة الأرباح ، وقد اعتمد الباحث هنا على أسلوب الدراسة الاستطلاعية من خلال تصميم قائمة استقصاء وتوزيعها على عينة من الأكاديميين متمثلة في بعض أعضاء هيئة التدريس في الجامعات المصرية ، وعينة أخرى من المهنيين متمثلة في فئة المديرين الماليين في الشركات المساهمة وفئة المراجعين الخارجيين من أصحاب مكاتب المراجعة أو العاملين فيها.

كما قام الباحث بالتحقق من مدى ملائمة أسئلة قائمة الاستبيان ، وفهم الفئات المستهدفة بتلك الأسئلة من حيث المعنى والمضمون ، من خلال إجراء المقابلات الشخصية مع بعض أعضاء هيئة التدريس في الجامعات المصرية ، وكذلك بعض المديرين الماليين في الشركات المساهمة وبعض المراجعين الخارجيين من أصحاب مكاتب المراجعة والعاملين فيها المتلقين لقائمة الاستبيان.

ثانياً : اختيار عينة الدراسة :

لقد قام الباحث باختيار وتحديد عينة الدراسة في فئتين أساسيتين نظراً لوجود علاقة مباشرة بين هاتين الفئتين وبين مجال الدراسة ، سواء من الناحية النظرية أو التطبيقية ، وهما:

- (١) اختيار العينة الأولى من فئة الأكاديميين متمثلة في بعض أعضاء هيئة التدريس في الجامعات المصرية بجميع درجاتهم العلمية.
- (٢) اختيار العينة الثانية من فئة المهنيين متمثلة في فئة المديرين الماليين في الشركات المساهمة وفئة المراجعين الخارجيين من أصحاب مكاتب المراجعة أو العاملين فيها.

ثالثاً: تصميم قائمة الاستقصاء:

تم تصميم قائمة الاستقصاء وفقاً للفروض الثلاثة التي تضمنتها هذه الدراسة ، حيث تضمنت قائمة الاستبيان ثلاث مجموعات من الأسئلة لاختبار الفروض الثلاثة السابق تحديدها في البداية ، كما اشتملت قائمة الاستبيان المستخدمة علي خمس نقاط أساسية بمقياس (ليكرت) ، وهي: -أوافق تماماً (٥) ، أوافق (٤) ، محايد (٣) ، لا أوافق (٢) ، غير أوافق نهائياً (١) .

رابعاً: توزيع قائمة الاستقصاء وتلقي الردود من الفئات المستهدفة:

قام الباحث بتوزيع قائمة الاستقصاء علي أعضاء هيئة التدريس في الجامعات المصرية بجميع درجاتهم العلمية ، وقد بلغت نسبة الردود علي قائمة الاستبيان من تلك الفئة (٧٥ %) ، أي عدد (٣٠) قائمة من إجمالي (٤٠) قائمة استبيان تم توزيعها علي تلك الفئة ، كما قام بتوزيع القائمة علي فئة من المديرين الماليين في الشركات المساهمة وفئة من بعض المراجعين الخارجيين من أصحاب مكاتب المراجعة أو العاملين فيها ، وقد بلغت نسبة الردود من هذه الفئة (٨٠ %) حيث بلغ عدد الردود الواردة (٤٨) قائمة من إجمالي عدد (٦٠) قائمة استبيان تم توزيعها علي تلك الفئتين .

خامساً: التوزيع النسبي لعينة الدراسة:

حيث أن مجتمع الدراسة مقسم إلي طبقات (فئات) ، فقد تم اختيار أسلوب العينة العشوائية الطبقية ، وتم تحديد حجم العينة باستخدام مستوي ثقة (٩٥ %) ونسبة خطأ (٥ %) ، وتم حساب حجم العينة باستخدام المعادلات الإحصائية للعينة الطبقية ، وبالتالي تم تقسيم العينة علي الطبقات (الفئات) باستخدام أسلوب التوزيع الأمثل ، وقد أوضحت النتائج أن حجم العينة من الفئة الأولى (أعضاء هيئة التدريس بالجامعات المصرية) ٤٠ مفردة ، ومن الفئة الثانية (المديرين الماليين في الشركات المساهمة المصرية) ٣٠ مفردة ، ومن الفئة الثالثة (المراجعين الخارجيين من أصحاب مكاتب المراجعة) ٣٠ مفردة ، وبالتالي فقد بلغ حجم العينة من الفئات الثلاثة بالدراسة الميدانية (١٠٠) مفردة ، ويمكن للباحث توضيح التوزيع النسبي لإجمالي العينة علي الفئات التي يتكون منها مجتمع الدراسة من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (١)**جدول التوزيع النسبي لمجموعات عينة الدراسة الميدانية**

النسبة	العدد	البيان
٤٠ %	٤٠	(١) أعضاء هيئة التدريس بالجامعات المصرية.
٣٠ %	٣٠	(٢) المديرين الماليين في الشركات المساهمة المصرية.
٣٠ %	٣٠	(٣) المراجعين الخارجيين من أصحاب مكاتب المراجعة والعاملين فيها.
١٠٠ %	١٠٠	الإجمالي

وقد قام الباحث بتلقي الردود من الفئات المختلفة للعينة المستهدفة من الدراسة ، ويمكن للباحث في الجدول رقم (٢) توضيح قوائم الاستقصاء الموزعة والمستردة من أفراد العينة المستهدفة كآآتي:

جدول رقم (٢)

جدول تحديد قوائم الاستقصاء الصالحة للتحليل من بين القوائم الموزعة

قوائم صالحة للتحليل	عدد القوائم الموزعة	عدد القوائم الواردة	الفئات المستهدفة من الدراسة
			النسبة
٣٠	٤٠	٣٠	(١) أعضاء هيئة التدريس بالجامعات المختلفة
٢٠	٣٠	٢٢	(٢) المديرين الماليين في الشركات المساهمة.
٢٥	٣٠	٢٦	(٣) المراجعين الخارجيين بمكاتب المراجعة.
٧٥	١٠٠	٧٨	الإجمالي

سادساً: تحليل نتائج الاستقصاء واختبار فروض الدراسة :

حيث قام الباحث باختبار فروض البحث الثلاثة من خلال تحليل البيانات باستخدام برنامج التحليل (SPSS) ، ويمكن عرض نتائج اختبارات فروض البحث بناءً علي تحليل نتائج الردود الواردة علي قائمة الاستقصاء التي تم توزيعها على هذا النحو:

أولاً: اختبارات الفروض لفئة هيئة التدريس بالجامعات المصرية

جدول رقم (٣)

جدول حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومتوسط الخطأ المعياري

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
الفرض الأول	30	4.1133	.22764	.04148
الفرض الثاني	30	4.1500	.17370	.03171
الفرض الثالث	30	4.0967	.20759	.03790

جدول رقم (٤)
جدول اختبار (T) ومعامل الاختلاف للفئة الأولى

أولاً:- فئة أعضاء هيئة التدريس بالجامعات المصرية						
One-Sample Test						
	Test Value = 3.4					
	T	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
الفرض الأول	16.997	29	.000	.70343	.6197	.7890
الفرض الثاني	23.649	29	.000	.75000	.6851	.8149
الفرض الثالث	18.382	29	.000	.69667	.6192	.7742

الفرض الأول:

فرض العدم : عدم الموافقة على أن توافق المعايير المحاسبية تعتبر من الأمور الضرورية والتي لها إنعكاسات إيجابية في الحد من تداعيات المحاسبة الإبداعية ومواجهة مشكلة تعدد واختلاف التقديرات المحاسبية.

الفرض البديل : الموافقة على أن توافق المعايير المحاسبية تعتبر من الأمور الضرورية والتي لها إنعكاسات إيجابية في الحد من تداعيات المحاسبة الإبداعية ومواجهة مشكلة تعدد واختلاف التقديرات المحاسبية.

استخدام مستوى معنوية ٥ %

القرار: بمقارنة قيمة (p-value) sig بمستوى المعنوية نجد أن :

$\text{sig (p-value)} < ٠,٠٥$ مما يعني رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل أي أنه:

الموافقة على أن توافق المعايير المحاسبية تعتبر من الأمور الضرورية والتي لها إنعكاسات إيجابية في الحد من تداعيات المحاسبة الإبداعية ومواجهة مشكلة تعدد واختلاف التقديرات المحاسبية.

الفرض الثاني:

فرض العدم : عدم الموافقة على قدرة إدارات الشركات علي إتباع أساليب المحاسبة الإبداعية يتسبب في تقديم معلومات محاسبية مضللة لكافة المستخدمين ، وهو ما يترتب عليه اتخاذ قرارات خاطئة.

الفرض البديل : الموافقة على قدرة إدارات الشركات علي إتباع أساليب المحاسبة الإبداعية يتسبب في تقديم معلومات محاسبية مضللة لكافة المستخدمين ، وهو ما يترتب عليه اتخاذ قرارات خاطئة.

استخدام مستوى معنوية ٥ %

القرار: بمقارنة قيمة (p-value) sig بمستوى المعنوية نجد أن :

$\text{sig (p-value)} < ٠,٠٥$ مما يعني رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل أي أنه:

الموافقة على أن قدرة إدارات الشركات علي إتباع أساليب المحاسبة الإبداعية يتسبب في تقديم معلومات محاسبية مضللة لكافة المستخدمين ، وهو ما يترتب عليه اتخاذ قرارات خاطئة.

الفرض الثالث:

فرض العدم : عدم الموافقة على اتخاذ إجراءات مُلزمة في مجال توافق معايير المحاسبة الدولية له نتائج إيجابية في الحد من التداعيات والآثار السلبية الناتجة عن إتباع إدارات الشركات لأساليب المحاسبة الإبداعية.

الفرض البديل: الموافقة اتخاذ إجراءات مُلزمة في مجال توافق معايير المحاسبة له نتائج إيجابية في الحد من التداعيات والآثار السلبية الناتجة عن إتباع إدارات الشركات لأساليب المحاسبة الإبداعية
استخدام مستوى معنوية ٥ %

القرار: بمقارنة قيمة sig (p-value) بمستوى المعنوية نجد أن :

$\text{sig (p-value)} < ٠,٠٥$ مما يعني رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل أي أنه:

الموافقة على أن اتخاذ إجراءات مُلزمة في مجال توافق معايير المحاسبة الدولية له نتائج إيجابية في الحد من التداعيات والآثار السلبية الناتجة عن إتباع إدارات الشركات لأساليب المحاسبة الإبداعية.

ثانياً:- اختبارات الفروض لفئة المديرين الماليين في الشركات المساهمة المصرية

جدول رقم (٥)

جدول حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومتوسط الخطأ المعياري

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
الفرض الأول	20	4.1261	.12095	.02712
الفرض الثاني	20	4.1550	.25021	.05595
الفرض الثالث	20	4.2450	.17313	.03871

جدول رقم (٦)

جدول اختبار (T) ومعامل الاختلاف للفئة الثانية

ثانياً:- فئة المديرين الماليين في الشركات المساهمة المصرية						
One-Sample Test						
	Test Value = 3.4					
	T	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
الفرض الأول	26.829	19	.000	.72610	.6685	.7826
الفرض الثاني	13.494	19	.000	.75500	.6379	.8721
الفرض الثالث	21.827	19	.000	.84500	.7640	.9260

الفرض الأول:

فرض العدم : عدم الموافقة على أن توافق المعايير المحاسبية تعتبر من الأمور الضرورية والتي لها إنعكاسات إيجابية في الحد من تداعيات المحاسبة الإبداعية ومواجهة مشكلة تعدد واختلاف التقديرات المحاسبية.

الفرض البديل : الموافقة على أن توافق المعايير المحاسبية تعتبر من الأمور الضرورية والتي لها إنعكاسات إيجابية في الحد من تداعيات المحاسبة الإبداعية ومواجهة مشكلة تعدد واختلاف التقديرات المحاسبية.

استخدام مستوى معنوية ٥ %

القرار: بمقارنة قيمة sig (p-value) بمستوى المعنوية نجد أن :

$$\text{sig (p-value)} < ٠,٠٥$$

الموافقة على أن توافق المعايير المحاسبية تعتبر من الأمور الضرورية والتي لها إنعكاسات إيجابية في الحد من تداعيات المحاسبة الإبداعية ومواجهة مشكلة تعدد واختلاف التقديرات المحاسبية.

الفرض الثاني:

فرض العدم : عدم الموافقة على قدرة إدارات الشركات علي إتباع أساليب المحاسبة الإبداعية يتسبب في تقديم معلومات محاسبية مضللة لكافة المستخدمين ، وهو ما يترتب عليه اتخاذ قرارات خاطئة.

الفرض البديل : الموافقة على قدرة إدارات الشركات علي إتباع أساليب المحاسبة الإبداعية يتسبب في تقديم معلومات محاسبية مضللة لكافة المستخدمين ، وهو ما يترتب عليه اتخاذ قرارات خاطئة.

استخدام مستوى معنوية ٥ %

القرار: بمقارنة قيمة sig (p-value) بمستوى المعنوية نجد أن :

$$\text{sig (p-value)} < ٠,٠٥$$

الموافقة على أن قدرة إدارات الشركات علي إتباع أساليب المحاسبة الإبداعية يتسبب في تقديم معلومات محاسبية مضللة لكافة المستخدمين ، وهو ما يترتب عليه اتخاذ قرارات خاطئة.

الفرض الثالث:

فرض العدم: عدم الموافقة على اتخاذ إجراءات مُلزمة في مجال توافق معايير المحاسبة الدولية له نتائج إيجابية في الحد من التداعيات والآثار السلبية الناتجة عن إتباع إدارات الشركات لأساليب المحاسبة الإبداعية.

الفرض البديل: الموافقة اتخاذ إجراءات مُلزمة في مجال توافق معايير المحاسبة له نتائج إيجابية في الحد من التداعيات والآثار السلبية الناتجة عن إتباع إدارات الشركات لأساليب المحاسبة الإبداعية.

استخدام مستوى معنوية ٥ %

القرار: بمقارنة قيمة sig (p-value) بمستوى المعنوية نجد أن :

$$\text{sig (p-value)} < ٠,٠٥$$

الموافقة على أن اتخاذ إجراءات مُلزمة في مجال توافق معايير المحاسبة الدولية له نتائج إيجابية في الحد من التداعيات والآثار السلبية الناتجة عن إتباع إدارات الشركات لأساليب المحاسبة الإبداعية.

ثالثاً:- اختبارات الفروض لفئة المراجعين الخارجيين من أصحاب مكاتب المراجعة والعاملين فيها

جدول رقم (٧)

جدول حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومتوسط الخطأ المعياري

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
الفرض الأول	25	4.2291	.14574	.02928
الفرض الثاني	25	4.2640	.18230	.03646
الفرض الثالث	25	4.2680	.12490	.02498

جدول رقم (٨)

جدول اختبار (T) ومعامل الاختلاف للفئة الثالثة

ثالثاً:- فئة المراجعين الخارجيين من أصحاب مكاتب المراجعة أو العاملين فيها						
One-Sample Test						
	Test Value = 3.4					
	T	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
الفرض الأول	28.388	24	.000	.82910	.7679	.8892
الفرض الثاني	23.697	24	.000	.86400	.7888	.9392
الفرض الثالث	34.748	24	.000	.86800	.8164	.9196

الفرض الأول:

فرض العدم : عدم الموافقة على أن توافق المعايير المحاسبية تعتبر من الأمور الضرورية والتي لها انعكاسات إيجابية في الحد من تداعيات المحاسبة الإبداعية ومواجهة مشكلة تعدد وإختلاف التقديرات المحاسبية.

الفرض البديل : الموافقة على أن توافق المعايير المحاسبية تعتبر من الأمور الضرورية والتي لها انعكاسات إيجابية في الحد من تداعيات المحاسبة الإبداعية ومواجهة مشكلة تعدد وإختلاف التقديرات المحاسبية.

استخدام مستوى معنوية ٥ %

القرار: بمقارنة قيمة sig (p-value) بمستوى المعنوية نجد أن :

sig (p-value) < ٠,٠٥ مما يعني رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل أي أنه:

الموافقة على أن توافق المعايير المحاسبية تعتبر من الأمور الضرورية والتي لها انعكاسات إيجابية في الحد من تداعيات المحاسبة الإبداعية ومواجهة مشكلة تعدد واختلاف التقديرات المحاسبية.

الفرض الثاني:

فرض العدم: عدم الموافقة على قدرة إدارات الشركات علي إتباع أساليب المحاسبة الإبداعية يتسبب في تقديم معلومات محاسبية مضللة لكافة المستخدمين ، وهو ما يترتب عليه اتخاذ قرارات خاطئة.

الفرض البديل: الموافقة على قدرة إدارات الشركات علي إتباع أساليب المحاسبة الإبداعية يتسبب في تقديم معلومات محاسبية مضللة لكافة المستخدمين ، وهو ما يترتب عليه اتخاذ قرارات خاطئة.

استخدام مستوى معنوية ٥ %

القرار: بمقارنة قيمة sig (p-value) بمستوى المعنوية نجد أن :

$\text{sig (p-value)} < ٠,٠٥$ مما يعني رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل أي أنه:

الموافقة على أن قدرة إدارات الشركات علي إتباع أساليب المحاسبة الإبداعية يتسبب في تقديم معلومات محاسبية مضللة لكافة المستخدمين ، وهو ما يترتب عليه اتخاذ قرارات خاطئة.

الفرض الثالث:

فرض العدم: عدم الموافقة على اتخاذ إجراءات مُلزمة في مجال توافق معايير المحاسبة الدولية له نتائج إيجابية في الحد من التداعيات والآثار السلبية الناتجة عن إتباع إدارات الشركات لأساليب المحاسبة الإبداعية.

الفرض البديل: الموافقة اتخاذ إجراءات مُلزمة في مجال توافق معايير المحاسبة له نتائج إيجابية في الحد من التداعيات والآثار السلبية الناتجة عن إتباع إدارات الشركات لأساليب المحاسبة الإبداعية.

استخدام مستوى معنوية ٥ %

القرار: بمقارنة قيمة sig (p-value) بمستوى المعنوية نجد أن :

$\text{sig (p-value)} < ٠,٠٥$ مما يعني رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل أي أنه:

الموافقة على أن اتخاذ إجراءات مُلزمة في مجال توافق معايير المحاسبة الدولية له نتائج إيجابية في الحد من التداعيات والآثار السلبية الناتجة عن إتباع إدارات الشركات لأساليب المحاسبة الإبداعية.

رابعاً: اختبارات الفروض لعينة الاستبيان الكاملة بفئاتها الثلاثة.

جدول رقم (٩)

جدول حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومتوسط الخطأ المعياري

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
الفرض الأول	75	4.1518	.18419	.02137
الفرض الثاني	75	4.1893	.20373	.02352
الفرض الثالث	75	4.1933	.18983	.02192

جدول رقم (١٠)

جدول اختبار (T) ومعامل الاختلاف للعينة الكاملة بفئاتها الثلاثة

One-Sample Test						
	Test Value = 3.4					
	T	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
الفرض الأول	35.326	74	.000	.75078	.7084	.7932
الفرض الثاني	33.553	74	.000	.78933	.7425	.8362
الفرض الثالث	36.192	74	.000	.79333	.7497	.8370

الفرض الأول:

فرض العدم : عدم الموافقة على أن توافق المعايير المحاسبية تعتبر من الأمور الضرورية والتي لها إنعكاسات إيجابية في الحد من تداعيات المحاسبة الإبداعية ومواجهة مشكلة تعدد وإختلاف التقديرات المحاسبية.

الفرض البديل : الموافقة على أن توافق المعايير المحاسبية تعتبر من الأمور الضرورية والتي لها إنعكاسات إيجابية في الحد من تداعيات المحاسبة الإبداعية ومواجهة مشكلة تعدد وإختلاف التقديرات المحاسبية.

استخدام مستوى معنوية ٥ %

القرار: بمقارنة قيمة sig (p-value) بمستوى المعنوية نجد أن :

$$\text{sig (p-value)} < 0,05$$

مما يعني رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل أي أنه:

الموافقة على أن توافق المعايير المحاسبية تعتبر من الأمور الضرورية والتي لها انعكاسات إيجابية في الحد من تداعيات المحاسبة الإبداعية ومواجهة مشكلة تعدد واختلاف التقديرات المحاسبية.

الفرض الثاني:

فرض العدم : عدم الموافقة على قدرة إدارات الشركات علي إتباع أساليب المحاسبة الإبداعية يتسبب في تقديم معلومات محاسبية مضللة لكافة المستخدمين ، وهو ما يترتب عليه اتخاذ قرارات خاطئة.

الفرض البديل : الموافقة على قدرة إدارات الشركات علي إتباع أساليب المحاسبة الإبداعية يتسبب في تقديم معلومات محاسبية مضللة لكافة المستخدمين ، وهو ما يترتب عليه اتخاذ قرارات خاطئة.

استخدام مستوى معنوية ٥ %

القرار: بمقارنة قيمة sig (p-value) بمستوى المعنوية نجد أن :

$$\text{sig (p-value)} < 0,05$$

مما يعني رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل أي أنه:

الموافقة على أن قدرة إدارات الشركات علي إتباع أساليب المحاسبة الإبداعية يتسبب في تقديم معلومات محاسبية مضللة لكافة المستخدمين ، وهو ما يترتب عليه اتخاذ قرارات خاطئة.

الفرض الثالث:

فرض العدم : عدم الموافقة على اتخاذ إجراءات مُلزمة في مجال توافق معايير المحاسبة الدولية له نتائج إيجابية في الحد من التداعيات والآثار السلبية الناتجة عن إتباع إدارات الشركات لأساليب المحاسبة الإبداعية.

الفرض البديل : الموافقة اتخاذ إجراءات مُلزمة في مجال توافق معايير المحاسبة الدولية له نتائج إيجابية في الحد من التداعيات والآثار السلبية الناتجة عن إتباع إدارات الشركات لأساليب المحاسبة الإبداعية.

استخدام مستوى معنوية ٥ %

القرار: بمقارنة قيمة sig (p-value) بمستوى المعنوية نجد أن :

$$\text{sig (p-value)} < 0,05$$

مما يعني رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل أي أنه:

الموافقة على أن اتخاذ إجراءات مُلزمة في مجال توافق معايير المحاسبة الدولية له نتائج إيجابية في الحد من التداعيات والآثار السلبية الناتجة عن إتباع إدارات الشركات لأساليب المحاسبة الإبداعية.

خامساً:- اختبارات الفروض للفروق المعنوية بين الفئات الثلاثة محل الدراسة

جدول رقم (١١)

حساب (ANOVA) لاختبار مستوى المعنوية بين الفئات الثلاثة.

ANOVA					
الفرض الأول					
	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.231	2	.116	3.635	.0311
Within Groups	2.278	72	.032		
Total	2.507	74			

ANOVA					
الفرض الثاني					
	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.209	2	.105	2.633	.079
Within Groups	2.862	72	.040		
Total	3.071	74			

ANOVA					
الفرض الثالث					
	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.473	2	.237	7.764	.001
Within Groups	2.194	72	.030		
Total	2.667	74			

فرض العدم: عدم وجود فروق معنوية بين آراء الفئات الثلاث فيما يخص المجموعة الأولى.

الفرض البديل: وجود فروق معنوية بين آراء الفئات الثلاث فيما يخص المجموعة الأولى.

استخدام مستوى معنوية ٥ %

القرار: بمقارنة قيمة (p-value) sig بمستوى المعنوية نجد أن :

sig (p-value) > ٠,٠٢٥ مما يعني رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل أي أنه:

لا يوجد فروق معنوية بين آراء الفئات الثلاث فيما يخص المجموعة الأولى.

فرض العدم: عدم وجود فروق معنوية بين آراء الفئات الثلاث فيما يخص المجموعة الثانية.

الفرض البديل: وجود فروق معنوية بين آراء الفئات الثلاث فيما يخص المجموعة الثانية.

استخدام مستوى معنوية ٥ %

القرار: بمقارنة قيمة sig (p-value) بمستوى المعنوية نجد أن :

$\text{sig (p-value)} > ٠,٠٢٥$ مما يعني قبول فرض العدم ورفض الفرض البديل أي أنه:

لا يوجد فروق معنوية بين آراء الفئات الثلاث فيما يخص المجموعة الثانية.

فرض العدم: عدم وجود فروق معنوية بين آراء الفئات الثلاث فيما يخص المجموعة الثالثة.

الفرض البديل: وجود فروق معنوية بين آراء الفئات الثلاث فيما يخص المجموعة الثالثة.

استخدام مستوى معنوية ٥ %

القرار: بمقارنة قيمة sig (p-value) بمستوى المعنوية نجد أن :

$\text{sig (p-value)} < ٠,٠٢٥$ مما يعني رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل أي أنه:

يوجد فروق معنوية بين آراء الفئات الثلاث فيما يخص المجموعة الثالثة.

النتائج والتوصيات

يخلص الباحث في نهاية هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج والتوصيات الهامة التي يمكن عرضها في

النقاط الأساسية التالية:

أولاً: نتائج البحث:

(١) أصبحت معايير المحاسبة الدولية ضرورة لا يمكن الاستغناء عنها عالمياً لأن تعدد السياسات المتبعة في إعداد التقديرات المحاسبية يوفر معلومات محاسبية متباينة بشكل جوهري ، نتيجة المرونة وعدم الاتساق في المبادئ والمعايير المحاسبية التي تسمح بممارسات بديلة ينتج عنها اتباع أساليب المحاسبة الإبداعية وممارسات إدارة الأرباح.

(٢) المقصود بالتوافق المحاسبي هو تقليل الاختلافات بين السياسات والمعايير المحاسبية بين الدول المختلفة ، وبالتالي فإن التوافق المحاسبي ما هو إلا محاولة لرفع درجة الانسجام بين السياسات والمعايير المحاسبية دولياً من خلال تقريب وجهات النظر المختلفة.

(٣) توافق المعايير المحاسبية في الدول المختلفة مع معايير المحاسبة الدولية سوف يؤدي إلى تحسين الأداء المحاسبي وتطوير مهنة المحاسبة من خلال توحيد السياسات والحد من التقديرات المحاسبية ، والذي يؤدي بدوره إلى الحد من قدرة الإدارة علي اتباع أساليب المحاسبة الإبداعية.

(٤) أن معايير المحاسبة المصرية أو الدولية تتسم بقدر كبير من المرونة في السياسات المحاسبية المطبقة ، والتي يترتب عليها وجود تحريفات أو اختلافات جوهريّة في التقارير والقوائم المالية بقصد أو بدون قصد ، من خلال تطويع التقديرات المحاسبية لخدمة أغراض الإدارة بصفة خاصة.

- (٥) أن عدم توافق المعايير المحاسبية بين الدول المختلفة تُعرض المستثمر لمواجهة عدم التأكد عند تقييم الاستثمارات المعروضة عليه ، بالإضافة إلى أن اختلاف المبادئ المحاسبية من دولة إلى أخرى يقلل من القابلية للمقارنة ويضعف من درجة الثقة والمصادقية للمعلومات المحاسبية.
- (٦) أن اختلاف المعايير المحاسبية بين الدول يخلق نوعاً من الارتباك والفوضى وتساعد علي الغش وإرتكاب الأخطاء وتسهل عمليات الاحتيال والتلاعب ، ويتمثل العلاج الحقيقي لهذه المشكلة في وجود نظام موحد لمعايير المحاسبة الدولية يراعي المصالح الحقيقية للمجتمع الدولي.
- (٧) أن المحاسبة الإبداعية هي عملية منظمة غير أخلاقية تقوم الإدارة من خلالها باستخدام كافة الأساليب المحاسبية وغير المحاسبية لتجميل صورة القوائم المالية من أجل تحقيق أهدافها الخاصة ، والتي تؤثر سلباً في قدرة المستثمرين علي تقييم الأداء المالي واتخاذ القرارات.
- (٨) أن توافق المعايير المحاسبية علي المستوى الدولي أصبح من الأمور الضرورية لمهنة المحاسبة خاصة في ظل نمو الأنشطة الاقتصادية الدولية وتدفق الاستثمارات العالمية ، حيث يُسهل العمليات الاقتصادية الدولية ويجعل الأسواق المالية أكثر كفاءة.

ثانياً: التوصيات:

- (١) ضرورة ترسيخ فكرة توافق المعايير المحاسبية لدى كل الأطراف التي لها علاقة بمهنة المحاسبة ، مثل الهيئات العلمية والمهنية، وسوق الأوراق المالية ، والأجهزة الحكومية ، والشركات وممثلين عن الجهات المستفيدة من التقارير والقوائم المالية ، وتشكيل لجنة عليا تتولي مسؤولية إصدار المعايير بالتنسيق مع الهيئات الدولية لتحقيق التوافق المطلوب.
- (٢) ضرورة إلزام الدول المختلفة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية المتوافقة في إطار هيئة الأمم المتحدة حتى يكون لها الصفة القانونية الدولية في التطبيق ، وفي حالة وجود أي اختلاف في الممارسات المحاسبية بين دولة وأخرى لابد من الإفصاح عن أسباب ذلك وآثاره علي المعلومات المحاسبية وعلي مستخدمي تلك المعلومات.
- (٣) ضرورة عقد المزيد من الندوات والمؤتمرات من خلال الهيئات العلمية والمهنية العالمية حول فكرة توافق المعايير المحاسبية ومحاولة تذليل العقبات التي تقف حائلاً أمام تطبيقها في الواقع العملي.
- (٤) تكليف جهة عالمية محددة تكون مسئولة بشكل أساسي عن صياغة معايير للمحاسبة الدولية المتوافقة ، والتنسيق بين الجهات المسئولة في الدول المختلفة لمواكبة التطورات الجديدة في هذا الشأن ، واقتراح الحلول المناسبة لها.
- (٥) عقد دورات تدريبية للمساهمين وباقي مستخدمي المعلومات المحاسبية بهدف تنمية مهاراتهم المحاسبية لمساعدتهم علي إكتشاف ممارسات إدارة الأرباح وأساليب المحاسبة الإبداعية.
- (٦) فرض عقوبات رادعة من جانب الهيئات العامة لسوق المال علي الشركات التي يثبت تورطها في استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب بحقيقة المعلومات المحاسبية ونشويه المحتوى الإخباري للتقارير والقوائم المالية للشركات.

مقترحات للدراسات المستقبلية

- (١) مدى فعالية دور البورصات العالمية والهيئة العامة لسوق المال في مواجهة التناقضات المحاسبية والحد من أساليب المحاسبة الإبداعية - دراسة ميدانية.
- (٢) دور الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في تطوير معايير المحاسبة السعودية بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية - دراسة ميدانية.
- (٣) المحاسبة الإبداعية ودورها في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي في ظل التناقضات المحاسبية السائدة بالمعايير المحاسبية المحلية والدولية - دراسة ميدانية.

مراجع البحث

أولاً: المراجع باللغة العربية

- أبو جليل ، محمد منصور ، العازمي ، فايز مرزوق (٢٠١٤) . " الدور الحوكمي لمصدق الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثره علي مصداقية المعلومات المحاسبية " ، بحث مقدم إلي: المؤتمر المهني الدولي الرابع للمحاسبة والمراجعة " الواقع والتحديات " ، جمعية المحاسبين والمراجعين بالكويت ، خلال الفترة من ١٢/٣ إلى ١٢/٤ / ٢٠١٤ م ، الكويت ، ص.ص ١ - ٣٥ .
- أبو طالب ، يحيى محمد (٢٠٠٦) . " المحاسبة الدولية وفقاً لأحدث إصدارات معايير المحاسبة المصرية المعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقارير المالية في إطار نظرية المحاسبة " ، مكتبة الدار الجامعية، الإسكندرية.
- إسماعيل ، إسماعيل محمود (٢٠٠٨) . " دور الإفصاح في توفير التوافق المحاسبي الدولي ورفع درجة الانسجام في الممارسة المحاسبية " ، مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة - جامعة عين شمس ، مصر ، المجلد (١٢) ، العدد الثاني ، ص.ص ١٧٩ - ٢٠٤ .
- إسماعيل ، مجبل دواي (٢٠١٤) . " أثر أساليب المحاسبة الإبداعية في موثوقية المعلومات المحاسبية: بحث تطبيقي في أحد المصارف الحكومية " ، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية ، المجلد (١٦) ، العدد (٣) ، العراق ، ص.ص ٢٤٠ - ٢٥٤ .
- الذبياني ، عبد الله (٢٠٠٩) . " العالم يتجه إلي معايير محاسبية موحدة تفاقياً لأزمات مالية جديدة " ، دليل المحاسبين ٢٠٠٩ ، متاح علي الإنترنت: www.infatechaccountants.com
- الصياد ، علي محمد علي (٢٠١٤) . " دراسة معوقات التوافق بين معايير المحاسبة المصرية ومعايير التقرير المالي الدولية IFRS - دراسة ميدانية " ، مجلة البحوث المحاسبية ، قسم المحاسبة ، كلية التجارة - جامعة طنطا ، مصر ، العدد الأول ، يونيو ، ص.ص ٢٣٧ - ٢٦٤ .
- القرى ، ميسون محمد ، عسيري ، عبد الله علي (٢٠١٣) . " دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية " ، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة ، السعودية ، المجلد (٢٧) ، العدد الثاني ، ص.ص ١٠٧ - ١٦٨ .

- بوفاسة ، سليمان ، خليل ، عبد القادر (٢٠١٣) . " نحو توافق دولي لمعايير المحاسبة المالية " ، المجلة العلمية للبحوث التجارية ، كلية التجارة جامعة الإسكندرية ، العدد الأول ، ص. ١٣ - ٤٢ .
- جبار ، ناظم شعلان (٢٠١٥) . " أساليب المحاسبة الإبداعية وآثارها علي موثوقية البيانات المالية - دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة العراقية " ، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية ، العراق ، السنة (١١) ، المجلد التاسع ، العدد (٣٢) ، ص.ص ٢٣٨ - ٢٦٠ .
- سامي ، مجدي محمد (٢٠٠٤) . " مدى الحاجة لتوفيق معايير المحاسبة العربية لتتوافق مع عولمة المعايير الدولية للمحاسبة " ، المؤتمر الرابع: توفيق بينات عمل منظمات الأعمال أداة التكامل الاقتصادي والعربي في مواجهة تحديات العولمة ، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية ، مصر ، خلال الفترة من ٩ - ١١ سبتمبر ٢٠٠٤ ، ص.ص ١ - ٣٩ .
- شلبي ، عزة حلمي محمود (٢٠١٣) . " المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في الغش والتلاعب في البيانات المالية المنشورة ودور الإفصاح والشفافية في الحد منها " ، مجلة البحوث المالية والضريبية ، الجمعية المصرية للمالية والضرائب ، العدد (٨٩) ، مصر ، ص.ص ٩٧ - ١٣٦ .
- عبد الرحيم ، علي ، وآخرون (١٩٩٦) . " التقييم المحاسبي للأصول الثابتة في الشركات المساهمة الكويتية ومدى ملائمة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية " ، وثائق المؤتمر الدولي لأقسام المحاسبة لجامعات دول مجلس التعاون الخليجي ، مؤسسة الكويت للتقدم العلمي ، الكويت ، ص.ص ٣٩٧ - ٤٣١ .
- عبد الوهاب ، وائل محمد (٢٠١٤) . " تأثير التناقضات المحاسبية علي جودة التقرير المالي " ، بحث في: المؤتمر المهني الدولي الرابع للمحاسبة والمراجعة - الواقع والتحديات ، جمعية المحاسبين والمراجعين بالكويت ، خلال الفترة من ١٢/٣ إلي ١٢/٤ / ٢٠١٤ م ، الكويت ، ص.ص ١ - ٣٦ .
- علي ، الصادق محمد آدم (٢٠١٠) . " أثر توافق معايير المحاسبة السعودية مع معايير المحاسبة الدولية علي تطوير مهنة المحاسبة بالملكة العربية السعودية " ، بحث مقدم إلي الندوة الثانية عشرة ، بعنوان: مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين ، كلية إدارة الأعمال - جامعة الملك سعود ، السعودية ، الفترة من ١٨ - ١٩ مايو ٢٠١٠ ، ومنشور علي الإنترنت: faculty.mu.edu.sa/download.phd?fid=118408
- عمورة ، جمال ، شريفي ، أحمد (٢٠١١) . " دور وأهمية الإبداع المحاسبي والمالي في عملية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية والمالية " ، بحث مقدم إلي الملتقي الدولي: الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة - دراسة وتحليل تجارب وطنية ودولية ، المنعقد في كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير - جامعة البليدة ، يومي ١٨ - ١٩ مايو .
- غنيمي ، سامي محمد أحمد (٢٠١٥) . " حتمية توافق المعايير المحاسبية ودورها في تطوير الأداء المحاسبي في ظل التكتلات الاقتصادية العالمية - دراسة ميدانية " ، مجلة المحاسبة والمراجعة ، قسم المحاسبة ، كلية التجارة - جامعة بني سويف ، مصر ، العدد (١) ، يونيو ٢٠١٥ ، ص.ص ١٢٥ - ١٦٨ .
- لطفي ، أمين السيد أحمد (٢٠٠٥) . " مراجعة وتدقيق المعلومات " ، مكتبة الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، ص.ص ١١٠ - ١١٥ .

- محمد ، عبد الرحمن عبد الفتاح (٢٠١٠) . " دور المعايير المحاسبية في الحد من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية علي موثوقية البيانات بالقوائم المالية المنشورة - دراسة ميدانية " ، الفكر المحاسبي ، كلية التجارة - جامعة عين شمس ، مصر ، العدد الثاني ، ص.ص ٧١ - ١١٥ .
- محمد ، محمد سيد حسين (٢٠١٠) . " إدارة الأرباح من منظور محاسبي بالتطبيق علي الشركات المسجلة بالبورصة المصرية " ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، كلية التجارة - جامعة سوهاج ، مصر ، ص. ص ١ - ٣٥ .
- مطر ، محمد (٢٠٠٨) . " التأهيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس ، العرض ، الإفصاح " ، دار وائل للنشر ، عمان ، الأردن ، ص. ص ٦٥ - ٧٠ .
- وزارة التجارة والصناعة (٢٠٠٨) . " معايير المحاسبة المصرية - المعيار المحاسبي المصري رقم (٥) " ، الطبعة الثانية.
- يوسف ، أحمد محمود (١٩٩٩) . " أثر الاختلاف في التقديرات المحاسبية علي دلالة القوائم المالية " ، المجلة العلمية لكلية الإدارة والاقتصاد ، العدد العاشر ، قطر ، ص. ص ١٨٣ - ٢٣٠ .

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية

- Amat ,O. ; C. ,Gowthorpe (2004). "Creative Accounting Nature Incidence and Ethical Issues " , *Journal of Economic Literature* , Vol.2 , May , P.P 47 – 65.
- Benito , B. ; V. , Montesinos ; F. , Bastida (2008) . " An Example of Creative Accounting in Public Sector: The Private Financing of Infrastructures in Spain" , *Critical Perspectives on Accounting* , Vol.19 , No.7 , P.P 963 – 986.
- Christensen , B. ; S. , Glover ; D. , Wood (2012) . " Extreme Estimation Uncertainty in Fair Value " , *Auditing: A Journal of Practice and Theory* , Vol. 31 , No. 1 , P.P 127 – 146.
- Gowthorpe , C. ; O. , Amat (2005) . " Creative Accounting: Some Ethical Issues of Macro – and Micro – Manipulation " , *Journal of Business Ethics* , Vol. 57 , Issue.1 , P.P 149 – 166.
- Guggiola , C. (2010) . " IFRS Adoption in the E. U.: Accounting Harmonization and Markets Efficiency " , *A Review International Business & Economics Research Journal* , Vol. 12 , No. 9.
- Hewing, D. ; A. Staloy (2005) . " An Analysis of Recent Accounting and Auditing Failures in the United States on US Accounting and Auditing in China" , *Managerial Auditing Journal* , Vol. 20 , No. 3.

-
-
- International Standard Auditing 540 (2009) . " Auditing Accounting Estimats, Including Fair Value Accounting Estimats and Related Disclosures " , Effective for Audits for Periods Beginning on or After Dec. 2009.
 - Latridis , G. (2010) . " International Financial Reporting Standards and The Quality of Financial Statement Information " , *International Review of Financial Analysis* , Vol. 19 , No. 2 , P.P 122 – 140.
 - Loren , B. ; B. , Johannes ; Z. , Yifan (2009) . " Creative Accountig or Creative Destruction ? " , *Firm – Level Productivety Growth in Chinese Manufacturing* , P.P 110 – 115.
 - Hail , L. ; C. , Leuz ; P. , Wysocki (2009) . " Global Accounting Convergence and the Potential Adoption of IFRS by the United States: An Analysis of Economic Policy Factors " , Available in: www.ssrn.com/abstract.
 - Mulford , C. ; E. , Comisky (2002) . " The Financial Numbers Game " , John Wiley & Sons Inc.
 - Park , M. ; T. , Park (2004) . " Insider Sales and Earnings Management " , *Journal of Accounting and Public Policy* , Vol. 23 , No. 3 . P.P 33 – 48.
 - Raben , C. E. (2004) . " Determinates of Auditors Attitudes Towards Creative Accounting " , *University of the Witwatersss* , Online Available: www.soa.wits.ac.za.
 - Rosenfield , P. (2000) . " What Drives Earnings Management ? " , *Journal of Accountancy* , New York , Vol. 190 , No. 4 , P.P 106 – 110.
 - Weetman, P. ; C. , Adams ; S. , Gray (1998) . " Profit Measurement and UK Accounting Standards: A Case of Increasing Disharmony in Relation to us GAAP and IAS " , *Accounting and Business Research* , Summer , P.P 189 – 207.

ملاحق البحث

أولاً: جداول اختبارات الفروض للفئات الثلاثة (العينة كاملة)

الفرض الأول: وجود بعض العناصر والبند المالية التي تخضع للتقديرات الشخصية ، وبعض التناقضات المحاسبية يفتح المجال أمام الإدارة لإتباع أساليب المحاسبة الإبداعية.

جدول رقم (١) التكرارات والتكرارات النسبية للمجموعة الأولى.

رقم السؤال بقائمة الاستقصاء	أوافق تماماً		أوافق		محايد		غير موافق		غير موافق نهائياً		متوسط مرجح	انحراف معياري	درجة الموافقة
	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%			
(١/١)	33	40	21	28	18	24	3	4	-	-	٤,١	٠,٩١	الموافقة
(٢/١)	13	17	30	40	26	35	6	8	-	-	٣,٧	٠,٨٦	الموافقة
(٣/١)	42	56	17	23	٣	4	1	1	-	-	٤,٣	٠,٩٧	الموافقة تماماً
(٤/١)	23	31	27	36	22	29	3	4	-	-	٣,٩	٠,٨٨	الموافقة
(٥/١)	34	45	20	27	14	19	7	9	-	-	٤,١	١	الموافقة
(٦/١)	21	28	36	48	16	21	2	3	-	-	٤	٠,٧٨	الموافقة
(٧/١)	37	49	22	29	14	19	2	3	-	-	٤,٣	٠,٨٦	الموافقة تماماً
(٨/١)	44	59	28	37	3	4	-	-	-	-	٤,٥	٠,٥٨	الموافقة تماماً
(٩/١)	40	53	26	35	7	9	2	3	-	-	٤,٤	٠,٧٧	الموافقة تماماً
(١٠/١)	34	45	28	37	9	12	4	5	-	-	٤,٢	٠,٨٦	الموافقة تماماً

الفرض الثاني: قدرة إدارات الشركات علي إتباع أساليب المحاسبة الإبداعية يتسبب في تقديم معلومات محاسبية

مضللة لكافة المستخدمين ، وهو ما يترتب عليه اتخاذ قرارات خاطئة.

جدول رقم (٢) التكرارات والتكرارات النسبية للمجموعة الثانية.

رقم السؤال بقائمة الاستقصاء	أوافق تماماً		أوافق		محايد		غير موافق		غير موافق نهائياً		متوسط مرجح	انحراف معياري	درجة الموافقة
	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%			
(١/٢)	34	45	25	33	15	20	1	1	-	-	٤,٢	٠,٨١	الموافقة تماماً
(٢/٢)	32	43	30	40	8	11	5	6	-	-	٤,٢	٠,٨٨	الموافقة تماماً
(٣/٢)	20	27	31	41	21	28	3	4	-	-	٣,٩	٠,٨٤	الموافقة

الموافقة	٠,٩٥	٤	-	-	5	4	27	20	27	20	41	31	(٤/٢)
الموافقة تماماً	٠,٨١	٤,٣	-	-	1	1	19	14	31	23	49	37	(٥/٢)
الموافقة	٠,٩٤	٤,١	-	-	11	8	8	6	44	33	37	28	(٦/٢)
الموافقة تماماً	٠,٩٩	٤,٢	-	-	7	5	20	15	17	13	56	42	(٧/٢)
الموافقة تماماً	٠,٥٢	٤,٧	-	-	-	-	3	2	25	19	72	54	(٨/٢)
الموافقة تماماً	٠,٨١	٤,٥	-	-	3	2	12	9	20	15	65	49	(٩/٢)
الموافقة	١	٣,٨	-	-	13	10	25	19	32	24	29	22	(١٠/٢)

الفرض الثالث: اتخاذ إجراءات مُلزمة في مجال توافق معايير المحاسبة الدولية له نتائج إيجابية في الحد من التداعيات والآثار السلبية الناتجة عن إتباع إدارات الشركات لأساليب المحاسبة الإبداعية.

جدول رقم (٣) التكرارات والتكرارات النسبية للمجموعة الثالثة.

رقم السؤال بقائمة الاستقصاء	أوافق تماماً		أوافق		محايد		غير موافق		غير موافق نهائياً		متوسط مرجح	انحراف معياري	درجة الموافقة
	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%			
(١/٣)	45	60	26	35	3	4	1	1	-	-	٤,٥	٠,٦٤	الموافقة تماماً
(٢/٣)	25	33	29	38	15	20	6	8	-	-	٤	٠,٩٣	الموافقة
(٣/٣)	21	28	34	45	18	24	2	3	-	-	٤	٠,٨	الموافقة
(٤/٣)	38	51	17	23	18	24	2	2	-	-	٤,٢	٠,٩	الموافقة تماماً
(٥/٣)	32	43	23	31	14	19	6	8	-	-	٤,١	٠,٩٧	الموافقة
(٦/٣)	28	7	32	43	14	19	1	1	-	-	٤,٢	٠,٧٧	الموافقة تماماً
(٧/٣)	40	53	25	33	8	11	٢	3	-	-	٤,٤	٠,٧٨	الموافقة تماماً
(٨/٣)	42	56	28	37	5	7	-	-	-	-	٤,٥	٠,٦٢	الموافقة تماماً
(٩/٣)	40	53	24	32	10	13	1	1	-	-	٤,٤	٠,٧٧	الموافقة تماماً
(١٠/٣)	26	35	15	20	23	31	11	14	-	-	٣,٧	١,١	الموافقة

ثانياً: قائمة الاستقصاء

اسم المستطلع رأيه : (اختياري) .

المؤهل العلمي (أو الوظيفية) :

المهنة ، ومكان العمل :

سنوات الخبرة في مجال التخصص:

أكثر من (١٠) سنوات

من (٥ : ١٠) سنوات

أقل من (٥) سنوات

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته.

يقوم الباحث في هذا الصدد بإعداد بحث بعنوان " دور المعايير المحاسبية المتوافقة في مواجهة التقديرات المحاسبية والمحاسبة الإبداعية في منظمات الأعمال - دراسة ميدانية " ولإتمام البحث يحتاج الباحث إلى تعاونكم معه من خلال قراءة هذا الاستقصاء بعناية ، والإجابة علي الأسئلة الموجودة به بحيادية وموضوعية ، حتى تخرج نتائج البحث معبرة عن الحقيقة ودون أي تحيز ، لذا يأمل الباحث من سعادتك منح قائمة الاستقصاء المرفقة بعضاً من وقتكم للإجابة عن الأسئلة الواردة بها ، شاكرين لكم مقدماً حسن تعاونكم لاستكمال هذا البحث.

ويتعهد الباحث أمام الله ثم أمامكم بالحفاظ علي سرية البيانات الواردة في إجاباتكم بتلك القائمة ، وعدم استخدامها في غير أغراض البحث ، مع العلم أنه من حقكم عدم الإفصاح عن بياناتكم الشخصية أو اسم الجهة التي تعملون بها.

مع خالص شكري وتقديري

الباحث

د. سامي محمد أحمد غنيمي

أستاذ مساعد بكلية التجارة - جامعة بنها.

أستاذ مشارك بجامعة طيبة بالمدينة المنورة.

المجموعة الأولى

من فضلك قم باختيار واحدة من الخمسة إجابات المقابلة لكل بند من البنود الواردة في الجدول

لا أوافق نهائياً	غير موافق	محايد	أوافق	أوافق تماماً	الأسئلة والاستفسارات
					(١/١) تعتبر التقديرات المحاسبية من أبرز الآليات التي تعتمد عليها إدارات الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية.
					(٢/١) يعتبر تجنب التقديرات المحاسبية من أصعب التحديات التي تواجه المعايير المحاسبية في ظل المرونة وعدم الوضوح التي تتسم بها المعايير المحاسبية المطبقة في الوقت الحالي.
					(٣/١) وجود عدة بدائل لمعالجة البنود المالية في إطار المعايير المحاسبية يعد نوعاً من القصور ، الذي يمكن استغلاله من جانب الإدارة لإحداث تحريفات جوهرية في المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية.
					(٤/١) هناك العديد من العناصر والبنود المالية التي ما زالت تخضع في تقديرها للأحكام الشخصية التي تؤثر علي درجة الثقة في المعلومات المحاسبية.
					(٥/١) تعدد معالجات بند المخزون في نهاية الفترة يعتبر من التناقضات المحاسبية التي تحتاج إلى إعادة النظر لسد ثغرات أساليب المحاسبة الإبداعية.
					(٦/١) هناك ضرورة لإعادة النظر في طرق تقدير المخصصات والأعمار الإنتاجية للأصول وطرق حساب الإهلاكات للحد من التقديرات المحاسبية.
					(٧/١) إمكانية تغيير المعالجات المحاسبية المتاحة من سنة إلى أخرى وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يفتح المجال للمحاسبة الإبداعية.
					(٨/١) يعد التغيير في طرق حساب إهلاك الأصول الثابتة وأعمارها الإنتاجية من أكثر السياسات المحاسبية المستخدمة في ممارسة المحاسبة الإبداعية .
					(٩/١) اتباع أساليب المحاسبة الإبداعية لا يضع الإدارة تحت طائلة القانون لأنها تمارس في إطار ما تسمح به المبادئ المحاسبية المقبولة.
					(١٠/١) تسهيل عملية توحيد أسس القياس والعرض والإفصاح المحاسبي علي المكاتب المهنية تقديم خدمات المحاسبة والمراجعة داخل وخارج حدود الدولة.

المجموعة الثانية

من فضلك قم باختيار واحدة من الخمسة الإجابات المقابلة لكل بند من البنود الواردة بالجدول

لا أوافق نهائياً	غير موافق	محايد	أوافق	أوافق تماماً	الأسئلة والاستفسارات
					(١/٢) أن اختيار السياسات المحاسبية التي تتناسب مع تحقيق أهداف الإدارة يؤثر علي درجة الثقة والمصداقية للمعلومات المحاسبية لدى المستخدمين.
					(٢/٢) إن ما تتسم به بعض المعايير المحاسبية من المرونة وعدم الوضوح يفتح المجال للإدارة لاتباع أساليب المحاسبة الإبداعية وإدارة الأرباح.
					(٣/٢) وجود البدائل للسياسات المحاسبية التي تسمح بها المعايير المحاسبية يساعد الإدارة في إظهار الوضع المالي للشركة بصورة مضللة وغير حقيقية.
					(٤/٢) رغم أن المحاسبة الإبداعية تعد من أساليب التلاعب والاحتياال القانونية إلا أنها تتسبب في تضليل المستخدمين واتخاذهم القرارات الخاطئة.
					(٥/٢) تهدف المحاسبة الإبداعية إلي إحداث تغييرات جوهرية في القيم المالية وتظهرها بالقوائم المالية بصورة مخالفة للحقيقة في الواقع الفعلي.
					(٦/٢) ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية من جانب الإدارة يؤثر بصورة سلبية علي المحتوى الإخباري للمعلومات المحاسبية المنشورة في القوائم المالية.
					(٧/٢) إن اعتماد المستفيدين وأصحاب المصالح علي معلومات محاسبية مضللة نتيجة اتباع الإدارة للمحاسبة الإبداعية في إعدادها يؤثر سلبياً علي قراراتهم المتخذة بناءً علي تلك المعلومات.
					(٨/٢) تعتبر ممارسات المحاسبة الإبداعية شريكاً أساسياً في حالات التعسر والإنهيارات المالية التي حدثت مؤخراً للعديد من البنوك والشركات العالمية العملاقة منذ بداية الأزمة المالية العالمية وحتى الآن.
					(٩/٢) تسعى إدارة الشركة من وراء اتباع أساليب المحاسبة الإبداعية إلي تجميل صورة الأداء المالي لتحقيق أهدافها الخاصة بالدرجة الأولى ، دون أي مراعاة لأهداف المساهمين أو باقي الأطراف الأخرى ذات العلاقة.
					(١٠/٢) هل ترون أن اتباع أساليب المحاسبة الإبداعية وإدارة الأرباح لها دور في زعزعة الثقة والمصداقية في المعلومات المحاسبية المقدمة للمستخدمين.

المجموعة الثالثة

من فضلكم قم باختيار واحدة من الخمسة إجابات المقابلة لكل بند من البنود الواردة بالجدول

لا أوافق نهائياً	غير موافق	محايد	أوافق	أوافق تماماً	الأسئلة والاستفسارات
					(١/٣) توافق المعايير المحاسبية له آثار إيجابية علي زيادة جودة المعلومات المحاسبية ورفع درجة الثقة والمصداقية في نتائج الأعمال لدي المستفيدين.
					(٢/٣) يساعد توافق المعايير المحاسبية في تسهيل عملية إجراء المقارنات بين الشركات التي تمارس نفس الأنشطة في دول مختلفة وتطوير مهنة المحاسبة
					(٣/٣) تعتبر المعوقات القانونية ، وتطبيق محاسبة القيمة العادلة، ونقص الخبرة من المعوقات التي تقف حائلاً أمام تحقيق التوافق لمعايير المحاسبة الدولية.
					(٤/٣) يجب أن يكون تطبيق معايير المحاسبة الدولية المتوافقة إلزامياً في إطار هيئة الأمم والاتفاقيات الدولية العالمية حتي يحقق النتائج المرجوة عالمياً.
					(٥/٣) إن اتباع العديد من الشركات العالمية لممارسات المحاسبة الإبداعية كان أحد الأسباب الرئيسية في إفلاس وانحيار غالبية تلك الشركات ، والذي تسبب في حدوث الأزمة المالية العالمية التي سادت الاقتصاد العالمي منذ ٢٠٠٨م.
					(٦/٣) إن تطوير وتوافق المعايير المحاسبية عالمياً ، والإلتزام بتطبيقها يساهم بدرجة كبيرة في الحد من التداعيات والآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية.
					(٧/٣) إن توضيح الإجراءات السليمة لتطبيق المعايير المحاسبية المتوافقة يساهم بدور كبير في الحد من التداعيات والآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية.
					(٨/٣) إن تفعيل فرض الثبات في تطبيق السياسات المحاسبية الواردة بالمعايير المحاسبية يساعد في الحد من تداعيات ممارسات المحاسبة الإبداعية.
					(٩/٣) إلغاء وتقليص المعالجات المحاسبية البديلة وتوحيدها من شأنه أن يسد الثغرات التي تستغلها الإدارة في ممارسات إدارة الأرباح والمحاسبة الإبداعية.
					(١٠/٣) هل ترى أن توافق المعايير المحاسبية من شأنه أن يحسم مشكلة المرونة وتعدد بدائل السياسات المحاسبية ، وبالتالي يحقق نتائج إيجابية في الحد من التداعيات والآثار السلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية ؟

مع خالص شكري وتقديري لشخصكم الكريم

الباحث