

أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية على ممارسات المحاسبة الإبداعية

-دراسة لعينة من المؤسسات المسعرة ببورصة باريس-

The effect of adopting international accounting standards on creative accounting practices. A study of a sample of institutions listed on the Paris Stock Exchange

بوبكر رزيقات^{1*}، محمد السعيد سعيداني²

¹ كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة (الجزائر)

(boubaker2826@yahoo.com)

² كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الأغواط (الجزائر)

(saidanimed03@gmail.com)

تاريخ الاستلام: 2020/06/14؛ تاريخ المراجعة: 2020/06/20؛ تاريخ القبول: 2020/10/13

ملخص: هدفت الدراسة إلى قياس أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية (IFRS/IAS) على ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات المسعرة ببورصة باريس، حيث أن الاتحاد الأوروبي أصدر القانون CE1606/2002 بتاريخ 19 جويلية 2002، الذي يقتضي على الشركات المدرجة في الأسواق المالية الأوروبية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (IFRS/IAS) في قوائمها المالية الموحدة ابتداء من عام 2005، القانون ساري على حوالي 7000 شركة مدرجة في البورصات الأوروبية، من بين هذه 7000 شركة، 1100 هي مجموعات فرنسية. توصلت الدراسة إلى أن العينة المدروسة من المؤسسات المسعرة المقيدة في سوق الأوراق المالية (بورصة باريس) تمارس المحاسبة الإبداعية بالتالي يمكن القول أنه لم يؤثر تبني المعايير المحاسبية الدولية (IFRS/IAS) على ممارسات المحاسبة الإبداعية. الكلمات المفتاح: إدارة الأرباح، معايير محاسبية؛ مؤسسات مسعرة. تصنيف JEL: M41؛ C81.

Abstract: The study aimed to measure the impact of the adoption of the International Accounting Standards (IAS/IFRS) on the profit management practices of the quoted institutions, as the European Union issued Law 2002/1606CE on July 19, 2002, which requires companies listed in European financial markets to implement international accounting standards (IAS/IFRS) in its consolidated financial statements starting in 2005, the law applies to about 7,000 companies listed on European stock exchanges, of which 7,000 are companies, 1100 are French groups. The study concluded that the studied sample from the listed institutions listed in the stock market (Paris Stock Exchange) practiced profit management, therefore it can be said that the adoption of International Accounting Standards (IAS/IFRS) did not affect profit management practices.

Keywords: Creative Accounting, Accounting Standards; Institutions Stock Exchange.

Jel Classification Codes M41, C81.

* محمد السعيد سعيداني ، saidanimed03@gmail.com

I- تمهيد:

زاد اهتمام الفكر المحاسبي بموضوع ممارسات المحاسبة الإبداعية خاصة في السنوات الماضية في ظل الأزمات المالية التي شهدها العالم والتي نتج عنها آثار سلبية متمثلة في ظهور حالات فشل الأعمال وانحيار العديد من المؤسسات العملاقة، بجانب إفلاس كثير من المؤسسات العالمية، كما أدت الفضائح المحاسبية لهذه المؤسسات بظهور انتقادات لاذعة للمعايير المحاسبية القائمة على القواعد ك أحد الأسباب الرئيسية لهذه الأزمة.

تزايد أهمية التقارير المالية في ظل عولمة أسواق الأوراق المالية، حيث تعد هذه الأخيرة من الأدوات المهمة للنمو والتنمية الاقتصادية في الدول، إذ أن عملية التنمية في أي دولة تتطلب رؤوس أموال مجمعة، وهنا يظهر دور أسواق الأوراق المالية في تجميع المدخرات الخاصة والعامة وتوجيهها نحو قنوات الاستثمار المتنوعة ولجذب الاستثمارات ظهر توجه واسع من قبل العديد من أسواق الأوراق المالية المتطورة في الدول نحو اعتماد مجموعة من المتطلبات الأساسية للتسجيل لرفع جودة التقارير المالية للشركات المسجلة فيها.

من بين هذه المتطلبات هو التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية القائمة على المبادئ حيث تعد المعايير المحاسبية الدولية (IFRS/IAS) الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) هي المعايير ذات الجودة العالية والقائمة على المبادئ، فالبرغم من أنها غير ملزمة إلا أن معظم الدول اتجهت طواعية لتطبيقها أو محاولة التوافق بينها وبين المعايير المحلية، ويعمل مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) على تطوير هذه المعايير لتحقيق جودة القياس والإفصاح المحاسبي لتحقيق جودة التقارير المالية، وبالتالي زيادة حجم منفعة مستخدمي التقارير المالية، والحد من التلاعب في البدائل والسياسات المحاسبية لأن من أهم أسباب قيام الإدارة بالتلاعب بالأرقام المحاسبية هو تعدد السياسات والبدائل المحاسبية المختلفة، حيث تشتمل بعض المعايير المحاسبية على معالجات مسموح بها أو بديلة للمعالجات القياسية وانعدام الضبط في تلك المعايير يتيح الفرصة أمام إدارات المؤسسات لاختيار السياسة المحاسبية التي تراها محققة لمصالحها الخاصة ولو على حساب الأطراف ذات المصلحة بالشركة مما يؤدي إلى انخفاض جودة التقارير المالية وتضليل مستخدميها، وبالتالي تدهور ثقتهم بتلك التقارير.

أصدر الاتحاد الأوروبي القانون CE1606/2002 بتاريخ 19 جويلية 2002، الذي يقتضي على المؤسسات المدرجة في الأسواق المالية الأوروبية بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية (IFRS/IAS) في بياناتها المالية الموحدة، القانون ساري على حوالي 7000 شركة مدرجة في البورصات الأوروبية، من بين هذه 7000 شركة، 1100 هي مجموعات فرنسية، كما أحدث تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (IFRS/IAS) تغييرا جوهريا في فلسفة المحاسبة في فرنسا من مدخل القواعد إلى مدخل المبادئ.

I.1- إشكالية الدراسة :

هل أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات المسعرة

بمؤشر (SBF250) بورصة باريس؟

I.2- أهمية الدراسة :

تتبع أهمية هذه الدراسة في الاهتمام المتزايد بموضوع ممارسات المحاسبة الإبداعية وسبل الحد منها، حيث يُعد هذا الموضوع من القضايا الرئيسية على المستوى الدولي والمحلي، خصوصا بعد تزايد حالات الإفلاس المالي للشركات وتزايد الدعاوي القضائية على مكاتب المحاسبة والتدقيق التي تقوم بالتدقيق لتلك المؤسسات، واتهام المعايير المحاسبية القائمة على القواعد بأنها المتسبب في الأزمة المالية الأخيرة (2008-2009).

I.3- منهج الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة، سيتم الاعتماد على المنهج الوصفي والذي من خلاله سيتم إجراء الدراسات النظرية والتطبيقية، ففي الدراسة النظرية ستستند على المصادر المكتوبة المتاحة في المكتبات العربية والأجنبية وكذلك البحوث المتاحة على شبكة المعلومات الدولية (الانترنت) والمرتبطة بالموضوع بالإضافة إلى بحوث المتخصصين في مجال العلاقة بين المعايير المحاسبية الدولية (IFRS/IAS) وممارسات المحاسبة الإبداعية وآليات الحد منها، أما في الدراسة التطبيقية سيتم استخدام نموذج ميلر (Miller) لقياس ممارسات المحاسبة الإبداعية لعينة من المؤسسات المساهمة المقيدة في سوق الأوراق المالية الآتي: بورصة باريس ومؤشر (SBF250).

4.I- ماهية المعايير المحاسبية

إن معايير المحاسبة أداة لتحقيق التوافق والملائمة بين الأساس النظري للمحاسبة والتطبيق العملي لها وتقليل الفروقات أو التباين في الأنظمة المحاسبية المختلفة، كما تعمل على إيجاد أفضل البدائل لمعالجة المشكلات المحاسبية المختلفة والمتجددة، ويمكن للباحثين تناول مفهوم وأهمية معايير المحاسبة كالآتي:

1.4.I- مفهوم المعايير المحاسبية

إن مصطلح المعيار يشير إلى مجموعة من وحدات القياس أو المواصفات المقررة أو المفروضة من طرف القانون والتي نستخدمها للوصف العادل لشيء معين¹.

أما المعيار في المحاسبة وإن اختلف الكتاب والباحثين في الفكر المحاسبي حول مفهوم موحد، إلا أن هناك اتفاق حول الهدف منه، لذا سيقوم الباحثين بتناول أهم هذه المفاهيم على النحو التالي:

إن مصطلح المعيار يشير إلى مجموعة من وحدات القياس أو المواصفات المقررة أو المفروضة من طرف القانون والتي نستخدمها للوصف العادل لشيء معين¹.

أما المعيار في المحاسبة وإن اختلف الكتاب والباحثين في الفكر المحاسبي حول مفهوم موحد، إلا أن هناك اتفاق حول الهدف منه، لذا سيقوم الباحثين بتناول أهم هذه المفاهيم على النحو التالي:

- بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية، يتعلق بعناصر القوائم المالية أو نوع المعاملات أو الأحداث الخاصة بنتائج الأعمال والمركز المالي، ويحدد أسلوب القياس أو الوصف أو التصرف أو التوصيل المناسب².
- وسيلة أساسية لتنظيم عملية إنتاج المعلومات الملائمة التي تعمل على تطوير أسواق المال، ومن ثم تحقيق التنمية الاقتصادية، وهذا يدل على وجود علاقة إيجابية بين المعلومات المناسبة والتنمية الاقتصادية³.
- المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها مع إيصال المعلومات إلى المستفيدين منها⁴.

في ضوء هذه التعريفات يستنبط الباحثين ما يلي:

- المعيار المحاسبي عبارة عن مجموعة من القواعد المحاسبية المتفق عليها، والمتعارف على استخدامها كمرشد أساسي لتحقيق التجانس في معالجة الأحداث الاقتصادية التي تؤثر على نتائج أعمال الشركة.
 - غياب المعيار المحاسبي يؤدي إلى اختلاف الأسس التي تعالج بها العمليات والأحداث الاقتصادية.
 - المعيار المحاسبي مرتبط عادة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو بنوع معين من العمليات أو الأحداث التي تؤثر على المركز المالي للشركة، كما يعالج مشاكل محاسبية معينة.
 - يعتبر بمثابة مرشد يسترشد به المحاسب عند معالجة الأحداث الاقتصادية، ويقلل من المرونة غير الضرورية وخيارات التطبيق.
- في ضوء العرض السابق يمكن للباحثين تعريف المعايير المحاسبية "بأنها مجموعة من القواعد والمقاييس تم إصدارها بواسطة هيئة حكومية أو جهات مسؤولة تلقى قبولاً عاماً، بهدف تحقيق التوافق والتنسيق في معالجة مختلف المعاملات والأحداث الاقتصادية التي تؤثر على نتائج أعمال الشركة ومركزها المالي".

I 2.4- أهمية معايير المحاسبة

تكمن أهمية المعايير المحاسبية فيما يلي:

- إن عدم وجود معايير محاسبية يحد من إمكانية إجراء المقارنات بين المعلومات المالية، حيث أن إجراء المقارنات يسهل عملية تقييم الأداء للشركات ومن ثم تقييم البدائل الاستثمارية، وهو بدوره يساعد على إزاحة عقبة كبيرة أمام حرية تدفق الاستثمارات الدولية. ويبدو منطقياً أن تخفيض درجة الاختلافات في الممارسات المحاسبية هو الحل لهذه المشكلة فالقوائم المالية القابلة للمقارنة سوف تشجع على التدفق الحر لرأس المال عند أقل تكلفة ممكنة إلى الأعمال الأكثر كفاءة⁵.
- في غياب المعايير المحاسبية يمكن أن يعطي ذلك للإدارة الحرية في الإفصاح عن السياسات والأساليب المحاسبية التي تختارها أو تطبيقها وبالتالي يمكن أن يؤدي ذلك إلى تعارض المصالح بين مختلف الأطراف ذات المصلحة بالشركة وانخفاض الثقة في التقارير المالية.

- تحول الاهتمام من مجرد اعتبار المحاسبة أداة تسجيل وتبويب وتلخيص عمليات الشركة إلى اعتبار المحاسبة نظام معلومات متكامل، وسيلة قياس وإيصال معلومات متعددة عن نشاطات الشركة، بحيث تفي إلى أكبر حد ممكن باحتياجات قطاعات عديدة من المستفيدين لمعلومات متنوعة يحتاجونها لأغراض الاستثمار والتمويل والتقييم⁶.
- انتقاء الحاجة إلى مجاميع متعددة من القوائم المالية للشركات التي تريد إدراج أسهمها في البورصات العالمية إذ بدلاً من إعداد قوائم مالية تتطابق مع المعايير المحلية لكل بورصة تريد إدراج أسهمها فيها فمعايير المحاسبة تزيل هذه الحاجة وتؤدي إلى توحيد لغة التقارير المالية على مستوى دول العالم⁷.
- تضيق الاختلافات في تطبيق القواعد والإجراءات المحاسبية من خلال التجانس في المعالجات المحاسبية، وهو ما يجعل المعلومات المحاسبية قابلة للمقارنة وبالتالي سهولة اتخاذ القرارات.
- يساعد على إنجاح عمليات الرقابة والمتابعة التي تقوم بها بعض الهيئات على المؤسسات ، مثل الاتحاد الأوروبي، الأمم المتحدة، هيئات مراقبة الأسواق المالية الوطنية أو الدولية والبنك الدولي، لما يتيح من خفض تكاليف هذه الرقابة، التي تتطلب في حالة العكس (وجود اختلافات) أعباء إضافية تتعلق أساساً بتكوين المراجعين وأدوات المراجعة وبرامجها والاستعانة بمراجعين لا ينتمون لثقافة واحدة لمراجعة الفروع، ما يطرح مسألة مصداقية هذه الأعمال وتطابقها مع أهداف مراجعي المجمع⁸.
- إن المعايير المحاسبية يمكن أن تسهل على المؤسسات عملية الحصول على التمويل اللازم في حالة عدم كفاية الموارد المحلية، وذلك من خلال إعطاء المؤسسة فرصة أخرى للحصول على الأموال من خارج حدود الدولة الموجودة فيها. سواء كان في صورة رأس مال أو قروض، حيث إن أصحاب رؤوس الأموال في الداخل والخارج يعتمدون على التقارير المالية لتحقيق أفضل فرص الاستثمار والإقراض وسوف يفضلون المعايير الدولية، لأن المعلومات المنشورة بالتقارير المالية تكون أكثر ملائمة وقابلة للمقارنة بالنسبة لهم، مما يشجع المستثمرين والمقرضين على الاعتماد على هذه المعلومات في تقييم فرص الاستثمار والاقتراض، ومن ثم اتخاذ القرارات المناسبة لهم⁹.
- بالنسبة لرجال المصارف والمقرضون فسوف ترتفع درجة الثقة لديهم في القوائم المالية، وكذلك المحللون الماليون فسوف يتمكنون من الحصول على تقارير مالية مفهومة يمكن أن يعتمدوا عليها كمدخلات لعمليات التحليل المالي، واستخدام المقارنات التي تعتبر إحدى الأدوات الرئيسية للمحلل المالي تكون ممكنة ومبنية على أسس أكثر موضوعية ومن ثم تزيد من درجة الثقة في نتائج التحليل المالي.
- يرى الباحث أن أهمية المعايير المحاسبية تكمن في زيادة الانسجام والتوافق والتوحيد في الممارسات والمعالجات المحاسبية وبالتالي زيادة ثقة ومصداقية المعلومات المالية وإمكانية الاعتماد عليها من قبل مستخدميها لإجراء المقارنات واتخاذ القرارات الاقتصادية.

I 5 - مفهوم ونظريات تفسير اعتماد المعايير المحاسبية على نهجي القواعد والمبادئ :

- تناول الفكر المحاسبي العديد من التعريفات لنهجي المبادئ والقواعد في إعداد المعايير المحاسبية إلا أنها أجمعت على بعض السمات الأساسية في تعريفها لكل مدخل، فقد تم تعريف النهج القائم على المبادئ بأنه عملية وضع المعايير المحاسبية اعتماداً على مجموعة من المفاهيم والتعريفات الاقتصادية العامة والتي تتيح للممارسين استخدام الحكم المهني لمعالجة الأحداث وفقاً للجوهر الاقتصادي لكل عملية، في حين أن المدخل القائم على القواعد يعتمد بشكل أساسي على قدر كبير من القواعد التفصيلية والتوضيحية التي يجب أن يتم تطبيقها لمعالجة الحدث الاقتصادي¹⁰.
- كما بدأ الجدل حول جدوى مدخلي إعداد المعايير المحاسبية (القواعد-المبادئ) بعد إفلاس كبريات المؤسسات العالمية نتيجة عمليات الغش والاحتيال المحاسبي واتهام البعض المعايير خاصة القائمة على القواعد بأنها كانت ثغرة نفذت منها مجالس الإدارات (وخاصة المؤسسات الأمريكية) لتضخيم الأصول والتلاعب في الأرباح، وهو ما ترتب عليه قيام الكونجرس الأمريكي بإصدار قانون (Sarbanes-Oxley Act) وتكليف لجنة تداول الأوراق المالية الأمريكية بإعداد ودراسة عن جدوى التحول نحو المعايير المحاسبية القائمة على المبادئ. ويمكن تناول أهم نقاط الاختلاف بين النهج القائم على المبادئ والنهج القائم على القواعد كما يلي¹¹:
- النهج القائم على المبادئ (IFRS) أقل تحديداً والنهج القائم على القواعد أكثر تفصيلاً. بمعنى أن هناك نقص أو عدم وجود إرشاد تفصيلي للنهج القائم على المبادئ، حيث ترى هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية (SEC) أن المعايير المحاسبية القائمة على المبادئ تواجه صعوبات في التطبيق لأنها توفر إرشاداً أو هيكل أقل لممارسة الحكم المهني من خلال المراجعين والمعدّين للتقارير المالية، في حين أن النهج القائم على القواعد ممتلئ بتفصيلات محددة كمحاولة لمواجهة الحالات الطارئة المحتملة، أي أن المعايير القائمة على القواعد تمتاز بشكل عام بتوفير تفصيل أكبر لكيفية التطبيق، كما أنها توفر مقاييس للخطوط التوضيحية.
- إعمال الحكم المهني للنهج القائم على المبادئ (IFRS) والتخلي عنه للنهج القائم على القواعد إن المعايير المحاسبية القائمة على المبادئ تتطلب استخدام الحكم المهني بشكل أكبر وأوسع، وهي تؤدي إلى مخرجات أكثر تنوعاً أو اختلافاً للتقرير المالي، كما أن هذا النهج

يتطلب من ممارسي وخبراء المحاسبة ممارسة الحكم المهني، في حين أنه في ظل النهج القائم على القواعد يتخلى المحاسبين المعتمدين عن مسؤوليتهم في استخدام الحكم المهني.

- النهج القائم على المبادئ (IFRS) يمنع التقارير الإبداعية أما النهج القائم على القواعد يوفر مجالاً لها إن معدي التقارير المالية يكونوا أقل إمكانية من التلاعب بالتقارير المالية عند التطبيق المعايير المحاسبية القائمة أو الأكثر اعتماداً على المبادئ (الأقل تحديداً)، في حين أن النهج القائم على القواعد توفر مدى أو مجال يمثل خارطة طريق لتجنب الأهداف المحاسبية الكامنة في المعايير، وهو ما يترتب عليه زيادة الميل للتلاعب بالتقارير المالية بشكل أكثر حدة.

- تؤكد دراسة (Tsakumis and Christopher) التي توصلت إلى أن معدي القوائم المالية وفقاً للمعايير المحاسبية المعتمدة على أساس القواعد (الصرامة) قليلاً ما يقومون بالتسجيل المالي الدقيق حتى مع وجود لجنة مستقلة للتدقيق وبالتالي فقد أيدت الدراسة فكرة الانتقال إلى المدخل القائم على أساس المبادئ سوف يعمل على تقوية الدور الذي تلعبه لجان المراجعة بالإضافة لزيادة الدقة في تسجيل البيانات المحاسبية.

- النهج القائم على المبادئ (IFRS) يتميز بالمرونة أما النهج القائم (FASB) على القواعد يتميز بالثبات والمقارنة المعايير المحاسبية القائمة على القواعد أفضل من حيث الثبات والقابلية للمقارنة عنه بالمعايير المحاسبية القائمة على المبادئ، حيث تختلف وتتعدد تفسيرات المبادئ عبر الزمن وبين المؤسسات إضافة إلى ذلك أن المعايير القائمة على المبادئ تتطلب وجود تخمين أو تقدير من طرف آخر (خبراء - جهات رقابية أو قضائية) لتفسير تطبيق المعيار بشكل سليم وهو ما قد يترتب عليه تكاليف إضافية من قبل المنظمين أو تكاليف متعلقة بالتزاعات القضائية.

I. 6 - الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية :

I. 1.6 - مراحل تطور المحاسبة الإبداعية

مرة الفكر المحاسبي بثلاث مراحل لتطور المحاسبة الإبداعية هي:

المرحلة الأولى: مرحلة التقديرات المحاسبية Accounting Estimates سادت هذه المرحلة قبل العقد التاسع من القرن العشرين، وقد تضمن الفكر المحاسبي في هذه المرحلة الكثير من المصطلحات العلمية التي تعبر عن طبيعتها، وكيفية الاهتمام بالأرباح خلالها مثل: البدائل المحاسبية، الاختيارات المحاسبية، السياسات المحاسبية، التغيرات المحاسبية، وتشير جميعها: إلى حرية الإدارة في الاختيار بين الطرق المحاسبية عند إعداد القوائم المالية وعرض المعلومات المحاسبية بالشكل الذي يحقق الهدف من ذلك¹².

المرحلة الثانية: مرحلة تهميد الدخل تم استخدام مصطلح (تهميد الدخل) كمقابل للمصطلح الإنجليزي (Income Smoothing) حيث سادت هذه المرحلة بشكل ملحوظ خلال العقدين التاسع والعاشر من القرن العشرين، وهي امتداد للمرحلة السابقة مع زيادة ممارسات الإدارة في ممارسات إعداد المعلومات المحاسبية. وتسمى أيضاً بمرحلة التلاعب المحاسبي أو تقلبات الأرباح.

المرحلة الثالثة: مرحلة المحاسبة الإبداعية لقد ظهرت هذه المرحلة بوضوح مع بداية القرن الحادي والعشرين وحتى الآن، وتسمى مرحلة إدارة الاستحقاقات (Accruals Management)، أو المحاسبة الابتكارية (Creative Accounting)، أو محاسبة الاغتسال الكبير (BigBath Accounting) ولا تنفصل هذه المرحلة عن المرحلتين السابقتين وخاصة المرحلة الثانية، كما تتميز هذه المرحلة بأن تدخلات الإدارة في تحديد الأرباح بدأت تأخذ بعداً جديداً يعبر عن دوافعها المختلفة للقيام بذلك¹³.

I. 2.6 - مفهوم المحاسبة الإبداعية

تعتبر المحاسبة الإبداعية من الاستراتيجيات المحاسبية التي يتسم بها السلوك الإداري عند التقرير عن نتائج أعمال المؤسسات والتي عن طريقها تتمكن الإدارة من إظهار أرقام محاسبية مستهدفة مقدماً ضمن المعلومات المنشورة عن أداء تلك الشركة لغرض تحقيق أهداف محددة، وتعتقد الإدارة عند استخدامها لإستراتيجية المحاسبة الإبداعية لغرض تحقيق أهدافها المعلنة أو غير المعلنة بعدم قدرة القارئ للقوائم المالية المعبرة عن أداء تلك الشركة على كشف مدلول الأرقام المتضمنة في تلك القوائم¹⁴.

ويمكن تناول البعض منها تعاريف المحاسبة الإبداعية والتي انطلق واضعوها من وجهات نظر مختلفة، ومن بين هذه التعاريف ما يلي:

تعرف بأنها "إمكانية استخدام الإدارة للمستحقات بغرض الحصول على بعض المكاسب الخاصة"¹⁵.

كما قدم كل من (Ronen and Yaari) ثلاثة تعريفات للمحاسبة الإبداعية هي:¹⁶

- **المحاسبة الإبداعية البيضاء:** وتعرف بأنها الإفادة من المرونة في اختيار المعالجة المحاسبية للإشارة إلى المعلومات الخاصة بالمدير بشأن التدفقات النقدية المستقبلية.

- **المحاسبة الإبداعية الرمادية:** وتعرف بأنها اختيار المعالجات المحاسبية والتي هي إما بدافع الانتهازية أو لأغراض الكفاءة الإدارية.

-المحاسبة الإبداعية السوداء: وتعرف بأنها ممارسة واستخدام الحيل Tricks لتحريف أو تقليل شفافية التقارير المالية. كما عرفت المحاسبة الإبداعية بأنها " عملية التلاعب في إعداد الحسابات التي هي تحت نطاق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً GAAP.

3.6.I- دوافع أو حوافز القيام بممارسات المحاسبة الإبداعية

- يمكن تلخيص أهم الدوافع القيام بممارسات المحاسبة الإبداعية في النقاط الآتية:
- دوافع الإدارة:** تقوم الإدارة بنقل الأرباح من فترة إلى أخرى للتأثير على أسعار أسهمها في السوق، خاصة إذا كانت المكافآت التي تحصل عليها في صورة أسهم، فالمدراء يقومون بتعديل تقارير الأرباح من أجل زيادة مكافآت خيار الأسهم¹⁷.
 - دوافع الاقتراض:** تُعد عقود الإقراض أحد الحوافز الأساسية التي تدفع الإدارة للقيام بممارسات المحاسبة الإبداعية ، ووفقاً لفرضية عقود الدين التي تقدمها نظرية المحاسبة الإيجابية فإن هذه العقود تؤثر على قرارات المديرين لاختيار السياسات والطرق المحاسبية، مثل تحديد حد أعلى للتوزيعات، أو لنسب السيولة، أو نسب المديونية، لذا فقد تفضل الشركة استخدام السياسات المحاسبية التي تعزز وتحسن من الربح المفصح عنه وتقلل من فرص انتهاك الشروط¹⁸.
 - دوافع كبار حملة الأسهم:** قد يؤثر تركيز الملكية في أيدي القليل من كبار حملة الأسهم إلى الضغط على إدارة الشركة لتبني الطرائق والسياسات المحاسبية التي تؤدي إلى زيادة الربح المحقق، وذلك لتغطية عمليات تسرب موارد هذه المؤسسات وأصولها لأيدي هؤلاء المساهمين الأكثر سيطرة¹⁹.
 - التأثير على أسعار الأسهم:** إن الاستخدام السائد للمعلومات المحاسبية من قبل المستثمرين، والمحللين الماليين، للمساعدة في تقييم أداء الأسهم، يمكن أن يولد دافعاً لدى المديرين للتلاعب بالأرباح، وذلك في محاولة منهم للتأثير على أداء سعر السهم حيث أن تراجع القيم المالية للشركات يؤثر سلباً على أسعار أسهمها.
 - دوافع أو حوافز التكلفة السياسية:** هي التكاليف المرتبطة بسلطة الحكومة على مصادر الثروة من المؤسسات ، وإعادة توزيعها على الأطراف الأخرى في المجتمع، إذ أن التقارير المالية هي مصدر المعلومات المستخدمة من الحكومة في تحديد المؤسسات لنقل الثروة، كما تستخدم التقارير المالية من اتحادات العمال في دعم مطالبهم في زيادة الأجور، وأنها تستخدم من قبل مجاميع المستهلكين في تقييم معقولية الأسعار المحددة من المؤسسات للسلع والخدمات التي تقدمها، ومن الجهات الأخرى التي تهتم بالاطلاع على التقارير المالية للشركات هم السياسيون، إذ أنهم يمكن أن يتدخلوا في شؤون المؤسسات بإجراءات حلول تشريعية مثل تجميد الأسعار، إن مثل هذا الإجراء يمكن أن يزيد من فرصهم في إعادة الانتخاب، لذلك توفر العملية السياسية الحوافز للإدارة لاختيار التطبيقات المحاسبية التي تقلل من الأرباح الكبيرة المقرر عنها، وبذلك تقلل من الانتقادات الموجهة للشركة.²⁰

II – الطريقة والأدوات

- II-1 مجتمع الدراسة :** يتكون مجتمع الدراسة من جميع المؤسسات المساهمة المقيدة في سوق الأوراق المالية ب بورصة باريس مؤشر (SBF250)
- II-2 عينة الدراسة :** تضم بعض المؤسسات المساهمة المقيدة في السوق المالية محل دراستنا : بورصة باريس مؤشر (SBF250)، وقد روعي في اختيار العينة الاعتبارات التالية:
- أن تكون أسهم الشركة متداولة خلال فترة الدراسة.
 - أن تشتمل عينة الدراسة على أنشطة اقتصادية مختلفة.
 - عدم تعرض الشركة للتصفية أو الاندماج خلال فترة الدراسة.
 - توفر جميع التقارير المالية خلال الفترة من (2015-2017).

II-3 النموذج المتبع لقياس ممارسات المحاسبة الإبداعية

قدم ميلر (Miller) نموذج يقوم على أساس الاستحقاق القصير الأجل أو ما أصبح يعرف باستحقاق رأس المال العامل ، كما أن إعداد هذا النموذج مبني على الإنتقادات التي وجهها (Miller) للافتراضات التي تقوم عليها نماذج حساب الاستحقاق الإجمالي وتقسيمه إلى استحقاق إجباري واستحقاق اختياري، وملخص هذه الانتقادات أنها تؤدي إلى أخطاء في الحساب قد يكون لها تأثير بالغ على النتائج، وذلك بفعل صعوبة التفرقة بين ما يعتبر استحقاقاً اختياريّاً وما يعد استحقاقاً إجبارياً الأمر الذي دفع (Miller) إلى تقديم نموذج آخر.

على هذا الأساس طور (Miller) تلك النماذج وذلك من خلال إيجاد علاقة بين التغير في رأس المال العامل بوصفه عنصراً خاضعاً للتلاعب من قبل الإدارة، وصافي التدفق من الأنشطة التشغيلية بوصفه المقياس البديل للأداء الذي لا يتأثر بالاستحقاق، وبالتالي أقل عرضة للمحاسبة الإبداعية من صافي الدخل المعد وفقاً لأساس الاستحقاق، وقد أطلق على هذه العلاقة بـ (Miller Ratio)، وأن نتيجة النسبة هي التي تقرر وجود ممارسات للمحاسبة الإبداعية من عدمه، حيث تشير القيمة الصفرية للنسبة حالة عدم وجود المحاسبة الإبداعية، أما إذا اختلفت النسبة عن قيمتها عن الصفر (سواء بالسالب أو بالموجب) فإن ذلك يكون مؤشراً على وجود المحاسبة الإبداعية، ويخلص هذا النموذج بالمعادلة الآتية:

$$\Delta WC = (\Delta WC / CFO)_t - (\Delta WC / CFO)_{t-1} = 0 \quad \text{مؤشر ممارسة المحاسبة الإبداعية}$$

$$\Delta WC \neq 0 \quad \text{مؤشر ممارسة المحاسبة الإبداعية}$$

إذ أن:

ΔWC : التغير في رأس المال العامل في السنة.

CFO : صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية في السنة.

$t-0$: السنة الحالية.

$t-1$: السنة السابقة.

CA : الأصول المتداولة. CL : الخصوم المتداولة. والجدول الموالي يوضح تطبيق (نموذج Miller) في شركات عينة الدراسة المسجلة بمؤشر (SBF250) في بورصة باريس.

يتضح من الجدول رقم (1) أن رأس المال العامل (WC) من أسفل الميزانية للمؤسسات المسجلة ببورصة باريس متباينة فهناك مؤسسات رأس المال العامل لديها أكبر من الصفر مثل (Accor . Peugeot . Michelin . Chargeurs . Eutelsat communications ...) وهذا يعني وجود لديها فائض في السيولة على المدى القصير مما يعبر عن وفاء هذه المؤسسات وقدرتها على ضمان الوفاء لديونها عند تاريخ الاستحقاق كما يمكن لهذه المؤسسات في هذه الحالة من مواجهة مشاكل غير متوقعة في حالة حدوثها بسبب الاضطرابات التي تحدث في دورة الاستغلال، كما هناك مؤسسات بها رأس مال العامل أقل من الصفر أي بإشارة سالبة وهذا يدل أن هذه المؤسسات تعرف صعوبات في الأجل القصير مما يجعلها غير قادرة على ضمان الوفاء لديونها اتجاه الغير مما يتطلب عليها القيام بإجراءات تصحيحية أو تعديلات من أجل تحقيق التوازن المالي مثل المؤسسات التالية (KLM . AIR FRANCE . Iliad . Gecina . Danone ...).

يتضح من الجدول رقم (2) أن جميع المؤسسات عينة الدراسة المسجلة بمؤشر (SBF 250) في بورصة باريس تمارس المحاسبة الإبداعية لكن بدرجات متفاوتة إذ تراوحت قيمة مؤشر المحاسبة الإبداعية بموجب (نموذج Miller) بين (917،- و 4,232)، فسجلت أعلى قيمة لمؤشر ممارسة المحاسبة الإبداعية لشركة (Danone) باتجاه سلبي عن طريق التخفيض المتعمد لأرباحها، وشركة (Accor) باتجاه إيجابي عن طريق تعظيم المتعمد لأرباحها، أما أدنى قيمة لمؤشر ممارسة المحاسبة الإبداعية لشركة (Eiffage)، ومن جهة أخرى نلاحظ أيضاً أن (42,4%) من شركات عينة الدراسة تمارس المحاسبة الإبداعية بالاتجاه السلبي (مؤشر سالب) و (57,6%) تمارس المحاسبة الإبداعية بالاتجاه الإيجابي (مؤشر موجب).

IV- الخلاصة :

استهدفت الدراسة الحصول على دليل تجريبي لأثر تبني المعايير المحاسبية الدولية على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات المساهمة المسجلة بمؤشر (SBF250) ببورصة باريس، وهذا من منطلق أن أهم الانتقادات التي وجهت للمعايير المحاسبية المبنية على أساس القواعد إنما توفر مدى أو مجال يمثل خارطة طريق لتجنب الأهداف المحاسبية الكامنة في المعايير، وهو ما يترتب عليه زيادة الميل للتلاعب بالتقارير المالية بشكل أكثر حدة، هذه الانتقادات كانت وراء ظهور الحاجة للمعايير المحاسبية على أساس المبادئ الأقل إمكانية من التلاعب بالتقارير المالية، غير أن هذه الدراسة جاءت بنتائج عكس ذلك ولتأكد أن المعايير المحاسبية المبنية على المبادئ أو القواعد يمكن أن تستخدم للقيام بممارسات المحاسبة الإبداعية.

- ملاحق:

الجدول رقم 1: حساب رأس المال العامل للمؤسسات المسعرة بورصة باريس مؤشر (SBF250) الوحدة: مليون أورو

الشركة	السنة	الأصول المتداولة CA	الخصوم المتداولة CL	رأس المال العامل WC
Accor	2015	3990	2031	1959
	2016	1861	1855	6
	2017	1821	1431	390
AIR FRANCE KLM	2015	7545	11999	-4454
	2016	7607	10141	-2534
	2017	9051	11045	-1994
Alten	2015	682,253	463,427	218,826
	2016	776,638	536,851	239,787
	2017	863,453	538,451	325,002
Altran Techno	2015	1033,17	913,61	119,56
	2016	1053	1010	43
	2017	1010	1314	-304
Aperam	2015	1657	1194	463
	2016	1902	1422	480
	2017	2264	1377	887
Arkema	2015	3129	1568	1561
	2016	3155	2155	1000
	2017	3966	1678	2288
Atos	2015	5120,6	4077,6	1043
	2016	6374,3	5195,1	1179,2
	2017	6435,9	5430,9	1005
BIC SOCIETE	2015	1410,897	379,941	1030,956
	2016	1277,551	429,553	847,998
	2017	1183,569	382,331	801,238
Bouygues	2015	15590	16980	-1390
	2016	17301	16896	405
	2017	17963	17548	415
Carrefour	2015	17311	22317	-5006
	2016	19148	25095	-5947
	2017	18816	23074	-4258
Cegedim	2015	451,293	536,311	-85,018
	2016	261,823	230,993	30,83
	2017	221,068	202,236	18,832
Chargeurs	2015	318,2	205,5	112,7
	2016	390,6	210,6	180
	2017	450,5	217,7	232,8
Covivio	2015	2518,72	1752,522	766,198
	2016	1924,665	1818,656	106,009
	2017	2324,727	2094,981	229,746
Danone	2015	7998	9202	-1204
	2016	19113	9050	10063
	2017	9641	10411	-770
Edenred	2015	3107	3961	-854

-1101	5217	4116	2016	Eiffage
-961	5631	4670	2017	
-529	10009	9480	2015	
-9	10872	10863	2016	
554	11279	11833	2017	Eutelsat communications
433,9	369,9	803,8	2015	
407,9	1236	1643,9	2016	
438,8	397,5	836,3	2017	
-1145,8	5457,6	4311,8	2015	Faurecia
-1200,6	5377,7	4177,1	2016	
-386,6	5968,5	5581,9	2017	
-1020,048	1900,879	880,831	2015	
-26,366	825,145	798,779	2016	Gecina
-985,946	2109,033	1123,087	2017	
243301	266911	510212	2015	
296155	325358	621513	2016	
295062	263077	558139	2017	Guerbet
-1245013	2677707	1432694	2015	
-1399818	2347621	947803	2016	
-1187464	2159582	972118	2017	
-98,5	1427,1	1328,6	2015	JC Decaux
710,9	1309	2019,9	2016	
272,7	1829,2	2101,9	2017	
-2598,9	3585,4	986,5	2015	
-2014,8	3436,5	1421,7	2016	Klepierre
-1699,5	3060,7	1361,2	2017	
4739	5220	9959	2015	
4434	6419	10853	2016	
4900	5882	10782	2017	Michelin
22958	19424	2015	2015	
20397	21188	2016	2016	
29243	26499	2017	2017	

الوحدة: مليون أورو

الجدول رقم 2: نتائج تطبيق نموذج ميلر

مؤشر ممارسة المحاسبة الإبداعية	(ΔWC /CFO)	صافي التدفق من الأنشطة التشغيلية CFO	التغير في رأس المال العامل ΔWC	السنة	الشركة
				2015	Accor
	-3,844	508	-1953	2016	
4,232	0,388	989	384	2017	
				2015	AIR FRANCE KLM
	0,857	2239	1920	2016	
-0,671	0,186	2898	540	2017	
				2015	Alten
	0,186	112.405	20,961	2016	

0,747	0,933	91.335	85,215	2017	
				2015	
	-0,713	107,4	-76,56	2016	Altran Techno
-1,435	-2,148	161,5	-347	2017	
				2015	
	0,041	417	17	2016	Aperam
0,884	0,925	440	407	2017	
				2015	
	-0,683	821	-561	2016	Arkema
1,961	1,278	1008	1288	2017	
				2015	
	0,110	1237,2	136,2	2016	Atos
-0,281	-0,171	1018,9	-174,2	2017	
				2015	
	-0,612	298,736	-182,958	2016	BIC SOCIETE
0,489	-0,123	380,557	-46,76	2017	
				2015	
	0,742	2418	1795	2016	Bouygues
-0,737	0,005	2164	10	2017	
				2015	
	-0,285	3305	-941	2016	Carrefour
0,879	0,594	2843	1689	2017	
				2015	
	1,978	58,569	115,848	2016	Cegedim
-2,141	-0,163	73,484	-11,998	2017	
				2015	
	2,164	31,1	67,3	2016	Chargeurs
-0,444	1,720	30,7	52,8	2017	
				2015	
	-1,329	496,611	-660,189	2016	Covivio
1,497	0,168	738,261	123,737	2017	
				2015	
	4,248	2652	11267	2016	Danone
-7,91	-3,662	2958	-10833	2017	
				2015	
	-0,602	410	-247	2016	Edenred
0,895	0,293	477	140	2017	
				2015	
	0,445	1167	520	2016	Eiffage
-0,023	0,422	1334	563	2017	
				2015	
	-0,029	895,7	-26	2016	Eutelsat communications
0,06	0,031	982,9	30,9	2017	
				2015	
	-0,042	1296,7	-54,8	2016	Faurecia
0,547	0,505	1612,6	814	2017	
				2015	
	2,450	405,569	993,682	2016	Gecina
-5,370	-2,9208	328,635	-959,58	2017	
				2015	
	1,366	38687	52854	2016	Guerbet
-1,385	-0,019	56054	-1093	2017	

				2015	Iliad
	-0,111	1390100	-154805	2016	
0,268	0,157	1349240	212354	2017	
				2015	JC Decaux
	1,771	457,1	809,4	2016	
-2,78	-1,009	434,2	-438,2	2017	
				2015	Klepierre
	0,611	956,2	584,1	2016	
-0,306	0,305	1034,3	315,3	2017	
				2015	Michelin
	-0,110	2765	-305	2016	
0,28	0,170	2741	466	2017	
				2015	Peugeot
	0,668	6470	4325	2016	
-1,338	-0,670	5277	-3535	2017	

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على برنامج Excel

- الإحالات والمراجع:

- 1- Rosse Skinner, Alex Milburn (2003), **Adaptation française**, Nadi Chlala, Jaques Fortin, Normes Comptables Analyse et concepts, Canada: Québec, p798.
- 2 - محمد إبراهيم علي (2017)، تحليل ومناقشة المداخل الإستراتيجية لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية "مدخل مقترح"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، (العدد 52)، العراق: جامعة بغداد، ص.360.
- 3- Larson R, Kenny S (2009), **accounting standard setting strategies and theories of economy for the adoption of international development for the adopting of international accounting Standards**, advanced in international accounting, 9(1) pp.1-5.
- 4 - أمين السيد أحمد لطفي (2005)، نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)، الإسكندرية: الدار الجامعية، ص.36.
- 5 - حمد مبروك أبو زيد (2014)، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، الرياض: دار المريخ للنشر، ص.231.
- 6 - حواس صلاح (2008)، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، الجزائر: أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر، ص.60.
- 7 - اسر أحمد السيد محمد الجرف (2010)، أهمية تطوير معايير المحاسبة في المملكة العربية السعودية لتحقيق التوافق مع معايير المحاسبة الدولية إطار مقترح، الرياض: ورقة عمل مقدمة إلى الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة، مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون، 18-19 ماي، ص.13.
- 8 - مداني بن بلغيث (2004)، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر، الجزائر: أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، ص.107.
- 9 - حمد مبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص.232.
- 10 - عماد محمد رياض أحمد (2017)، تحليل العلاقة بين مدخلي القواعد والمبادئ لمعايير المحاسبة المالية الصادرة عن (IASB-FASB) ومعايير التقرير المالي (IFRS) وأثرها على جودة الأداء المهني للمراجع (دراسة تطبيقية على شركات المساهمة المقيدة في سوق المال السعودي)، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد 2 (العدد 3)، مصر: جامعة عين شمس، ص.749.
- 11- Christopher Agoglia (2011), Timothy Doupnik, **Principles-Based versus Rules-Based Accounting Standards: The Influence of Standard Precision and Audit Committee Strength on Financial Reporting Decisions**, American Accounting Association, 86 (3), pp 747-767.
- 12 - محمد أحمد إبراهيم خليل (2005)، مؤشرات المحاسبة الإبداعية في الوحدات الاقتصادية وكيفية الحد من سلبياتها مع دراسة نظرية تطبيقية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، السنة 25 (العدد 2)، مصر: جامعة بنها، ص.220.
- 13 - محمد أحمد إبراهيم خليل (2011)، القياس المحاسبي لممارسة المحاسبة الإبداعية بمنظمات الأعمال وسبل معالجتها دراسة نظرية تطبيقية، دورية الإدارة العامة، المجلد 52 (العدد 1)، السعودية، ص. 62.
- 14 - سماح محمد رضا رياض (2012)، دور حوكمة المؤسسات في الحد من المحاسبة الإبداعية دراسة تطبيقية على شركة الأدوية المصرية، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد 7 (العدد 1) البحرين، ص. 11.

- 15- Ahmed Balkaoui (2004), **Accounting theory**, 5th ed, Business Press Thomson Learning, USA, , p 457.
- 16 -عباس حميد يحيى التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي (2015)، المحاسبة الإبداعية "عوامل نشوئها وأساليبها وسبل الحد منها"، دار غيداء للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، ص.21.
- 17- Mary Lea Mcanally (2008), Executive Stock Options, Missed Earnings Targets, and Earnings Management, The Accounting Review, American Accounting Association, American Association of University Instructors in Accounting Vol 83, No 1, pp 185-216.
- 18- Akhgar Omid M, et al (2012), Type of Earnings Management and the Effects of Debt Contracts, Future Earnings Growth Forecast and Sales Growth: Evidence from Iran", International Research Journal of Finance and Economics, Issue, 101, p 155.
- 19 -ناظم شعلان جبار (2016)، دوافع ووسائل تبني الإدارة لممارسات المحاسبة الإبداعية المحاسبية وسبل الحد منها دراسة تطبيقية لعينة من المؤسسات العراقية، مجلة المثنى، المجلد 6(العدد 1)، العراق: جامعة المثنى، ص.11.
- 20 -عباس حميد يحيى التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي، مرجع سبق ذكره، ص.49.

كيفية الاستشهاد بهذا المقال حسب أسلوب APA:

بوبكر رزيقات ، محمد السعيد سعيداني (2021)، أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية على ممارسات المحاسبة الإبداعية -دراسة لعينة من المؤسسات المسعرة ببورصة باريس-، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، المجلد 08 (العدد 01)، الجزائر: جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ص.ص 203-214.



يتم الاحتفاظ بحقوق التأليف والنشر لجميع الأوراق المنشورة في هذه المجلة من قبل المؤلفين المعنيين وفقا لـ **رخصة المشاع الإبداعي نسب المصنف - غير تجاري - منع الاشتقاق 4.0 دولي (CC BY-NC 4.0)**.

المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية مرخصة بموجب **رخصة المشاع الإبداعي نسب المصنف - غير تجاري - منع الاشتقاق 4.0 دولي (CC BY-NC 4.0)**.



The copyrights of all papers published in this journal are retained by the respective authors as per the **Creative Commons Attribution License**.
Algerian Review of Economic Development is licensed under a **Creative Commons Attribution-Non Commercial license (CC BY-NC 4.0)**.