

أثر الانتقال نحو مدخل المبادئ في إعداد المعايير المحاسبية على ممارسات المحاسبة الابتكارية

The impact of moving towards the introduction of principles in the preparation of accounting standards on Creative Accounting practices

بوبكر رزيقات*¹

Boubaker Rezigat

¹ جامعة محمد بوضياف بالمسيلة (الجزائر)، boubaker.rezigat@univ-msila.dz

تاريخ النشر: 2022-03-31

تاريخ القبول: 2022-02-02

تاريخ الاستلام: 2021-11-01

ملخص:

هدفت الدراسة إلى قياس أثر التوجه نحو مدخل المبادئ في إعداد المعايير المحاسبية على ممارسات المحاسبة الابتكارية، وذلك من خلال إسقاط الدراسة النظرية على عينة مكونة من شركات المساهمة المقيدة في سوق الأوراق المالية الآتي: بورصة باريس، خلال الفترة (2017-2019)، تم قياس ممارسات المحاسبة الابتكارية وفق نموذج ميلر الذي يعتمد على 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. توصلت الدراسة إلى أن العينة المدروسة من الشركات المسعرة المقيدة في سوق الأوراق المالية (بورصة باريس) تمارس المحاسبة الابتكارية وبالتالي يمكن القول أن التوجه نحو مدخل المبادئ في إعداد المعايير المحاسبية لم يؤثر في الحد من ممارسات المحاسبة الابتكارية.

كلمات مفتاحية: معايير محاسبية؛ مدخل المبادئ؛ مدخل القواعد، محاسبة ابتكارية.

تصنيفات JEL : M41 ؛ C81.

Abstract:

The study aimed to measure the impact of the approach towards the introduction of principles in the preparation of accounting standards on innovative accounting practices, by projecting the theoretical study on a sample of joint stock companies listed in the stock market as follows: Paris Stock Exchange, during the period (2017-2019), the measurement was measured Innovative accounting practices according to Miller's model, which depends on finding a relationship between the change in working capital as an element subject to manipulation by management, and the net flow of operating activities as an alternative measure of performance that is not affected by accrual. The study found that the studied sample of the quoted companies listed in the stock market (Paris Stock Exchange) practice innovative accounting, and therefore it can be said that the orientation towards the introduction of principles in the preparation of accounting standards did not affect the limitation of innovative accounting practices.

Keywords: accounting standards; Introduction to principles; Entrance to the rules, Creative Accounting.

Jel Classification Codes : M41 ؛ C81.

1. مقدمة

زاد اهتمام الفكر المحاسبي بموضوع ممارسات ادارة الارباح خاصة في السنوات الماضية في ظل الأزمات المالية التي شهدها العالم والتي نتج عنها آثار سلبية متمثلة في ظهور حالات فشل الأعمال وانهيار العديد من الشركات العملاقة، بجانب افلاس كثير من الشركات العالمية، كما أدت الفضائح المحاسبية لهذه الشركات بظهور انتقادات لاذعة للمعايير المحاسبية القائمة على القواعد كأحد الأسباب الرئيسية لهذه الأزمة.

تتزايد 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 الدولية (IFRS) 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 الشركات 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 الشركات المدرجة في الأسواق المالية الأوروبية بتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) في بيانها 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 الدولية (IFRS) تغييرا جوهريا في فلسفة المحاسبة في فرنسا من مدخل القواعد إلى مدخل المبادئ.

1.1. اشكالية الدراسة

في سياق ما سبق: تحاول هذه الدراسة الإجابة عن السؤال الرئيسي الآتي: هل يؤثر الانتقال نحو مدخل المبادئ في إعداد المعايير المحاسبية على الحد من ممارسات المحاسبة الابتكارية؟

2.1. فرضية الدراسة

يؤثر الانتقال من مدخل القواعد إلى مدخل المبادئ في إعداد المعايير المحاسبية على الحد من ممارسات المحاسبة الابتكارية.

3.1. أهمية الدراسة

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

4.1. منهج الدراسة

سيتم الاعتماد على المنهج الوصفي والذي من خلاله سيتم إجراء الدراستين النظرية والتطبيقية، ففي الدراسة النظرية ستستند على المصادر المكتبية المتاحة في المكتبات العربية والأجنبية وكذلك البحوث المتاحة على شبكة المعلومات الدولية (الأنترنت) والمرتبطة بالموضوع بالإضافة إلى بحوث المتخصصين في مجال العلاقة بين المعايير المحاسبية وممارسات المحاسبة الابتكارية وآليات الحد منها، أما في الدراسة التطبيقية سيتم استخدام نموذج ميلر لقياس ممارسات المحاسبة الابتكارية لعينة من الشركات المساهمة.

2. ماهية المعايير المحاسبية

إن معايير المحاسبة أداة لتحقيق التوافق والملاءمة 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 للباحث تناول مفهوم وأهمية معايير المحاسبة كآتي:

1.2. 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 الباحث 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 الباحث 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 للباحث 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".

2.2. أهمية معايير المحاسبة

تكمّن 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 تطبقها وبالتالي ممكن 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 والتقييم.⁶

- 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 العالم.⁷

- تضيق الاختلافات في تطبيق القواعد والاجراءات 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 الشركات، 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 وتطبيقها مع أهداف مراجعي المجمع.⁸

- إن المعايير المحاسبية يمكن أن تسهل على الشركات 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 ملاءمة وقابلة للمقارنة بالنسبة لهم، مما يشجع المستثمرين والمقترضين على الاعتماد على هذه المعلومات في تقييم فرص الاستثمار والاقتراض، ومن ثم اتخاذ القرارات المناسبة لهم.⁹

- بالنسبة لرجال المصارف والمقترضون 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.

3. 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 الشركات العالمية نتيجة عمليات الغش والاحتيال المحاسبي واتهام البعض المعايير خاصة القائمة على القواعد بأنها كانت ثغرة نفذت منها مجالس الإدارات (وخاصة الشركات 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 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 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 ممثلة 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.

- أعمال الحكم المهني للنهج القائم على المبادئ 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 مسؤولياتهم في استخدام الحكم المهني.

- النهج القائم على المبادئ يمنع التقارير الإبداعية أما النهج القائم على القواعد يوفر مجالاً لها إن معدي التقارير المالية يكونوا أقل إكثارة 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 يتميز بالمرونة أما النهج القائم على القواعد يتميز بالثبات والمقارنة المعايير المحاسبية القائمة على القواعد أفضل من حيث الثبات والقبالية للمقارنة عنه بالمعايير المحاسبية القائمة على المبادئ، حيث تختلف وتتعدد تفسيرات المبادئ عبر الزمن وبين الشركات 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 بالنزاعات القضائية.

3. الإطار العام للمحاسبة الابتكارية

1.3. مراحل تطور المحاسبة الابتكارية

مرة الفكر المحاسبي بثلاث مراحل لتطور المحاسبة الابتكارية 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، التغييرات 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 تمهيد الدخل تم استخدام مصطلح (تمهيد الدخل) كمقابل للمصطلح الإنجليزي (Income Smoothing) حيث سادت هذه المرحلة بشكل ملحوظ خلال العقد التاسع والعاشر من القرن العشرين، وهي امتداد للمرحلة السابقة مع زيادة ممارسات الإدارة في ممارسات إعداد المعلومات المحاسبية. وتسمى أيضا بمرحلة التلاعب المحاسبي أو تقلبات الأرباح.

- **المرحلة الثالثة:** مرحلة المحاسبة الابتكارية لقد ظهرت هذه المرحلة بوضوح مع بداية القرن الحادي والعشرين وحتى الآن، وتسمى مرحلة إدارة الاستحقاقات (Accruals Management)، أو محاسبة الاغتسال الكبير (Big Bath Accounting) ولا تتفصل 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.

2.3. مفهوم المحاسبة الابتكارية

تعتبر المحاسبة الابتكارية من الاستراتيجيات المحاسبية التي يتسم بها السلوك الإداري عند التقرير عن نتائج أعمال الشركات 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 لاستراتيجية المحاسبة الابتكارية 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 دارة الأرباح 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 الابتكارية هي ¹⁶:

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

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

- **المحاسبة الابتكارية السوداء:** وتعرف بأنها ممارسة واستخدام الحيل Tricks لتحريف أو تقليل شفافية التقارير المالية.

كما عرفت المحاسبة الابتكارية بأنها " عملية التلاعب في إعداد الحسابات التي هي تحت نطاق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً GAAP.

3.3. دوافع أو حوافز القيام بممارسات المحاسبة الابتكارية

يمكن تلخيص أهم الدوافع القيام بممارسات المحاسبة الابتكارية في النقاط الآتية:

- **دوافع الإدارة:** تقوم الإدارة بنقل الأرباح من فترة إلى أخرى للتأثير على أسعار أسهمها في السوق، خاصة إذا كانت المكافآت التي تتحصل عليها في صورة أسهم، فالمدراء يقومون بتعديل تقارير الأرباح من أجل زيادة مكافآت خيار الأسهم ¹⁷.

- **دوافع الاقتراض:** تُعد عقود الاقتراض أحد الحوافز الأساسية التي تدفع الإدارة للقيام بممارسات المحاسبة الابتكارية، 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 الشروط ¹⁸.

- **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 الشركات وأصولها لأيدي هؤلاء المساهمين الأكثر سيطرة ¹⁹.

- **التأثير على أسعار الأسهم:** إن الاستخدام السائد للمعلومات المحاسبية من قبل المستثمرين، والمحليلين 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 الشركات، وإعادة توزيعها على الأطراف الأخرى في المجتمع، إذ أن التقارير المالية هي مصدر المعلومات المستخدمة من الحكومة في تحديد الشركات 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 الشركات للسلع والخدمات التي تقدمها، ومن الجهات الأخرى التي تهتم بالاطلاع على التقارير المالية للشركات هم السياسيون، إذ أنهم يمكن أن يتدخلوا في شؤون الشركات 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 للشركة²⁰.

4. الجانب التطبيقي: قياس ممارسات المحاسبة الابتكارية في الشركات المساهمة

1.4 مجتمع الدراسة: يتكون مجتمع الدراسة من جميع الشركات المساهمة المقيدة في سوق الأوراق المالية ببورصة باريس.

2.4 عينة الدراسة: تضم بعض الشركات المساهمة المقيدة في السوق المالية محل دراستنا: بورصة باريس مؤشر، وقد روعي في اختيار العينة الاعتبارات التالية:
- أن تكون أسهم الشركة متداولة خلال فترة الدراسة.
- أن تشمل عينة الدراسة على أنشطة اقتصادية مختلفة.
- عدم تعرض الشركة للتصفية أو الاندماج خلال فترة الدراسة.
- توفر جميع التقارير المالية خلال الفترة من (2017-2019).

3.4 النموذج المتبع لقياس ممارسات المحاسبة الابتكارية نموذج ميلر

قدم ميلر نموذج يقوم على أساس الاستحقاق القصير الأجل أو ما أصبح يعرف باستحقاق رأس المال العامل، كما أن اعداد هذا النموذج مبني على الانتقادات التي وجهها ميلر للافتراضات التي تقوم عليها نماذج حساب الاستحقاق الاجمالي وتقسيمه إلى استحقاق اجباري 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 اختيارياً وما يعد استحقاقاً اجبارياً الأمر الذي دفع ميلر إلى تقديم نموذج آخر.

على هذا الأساس طور ميلر تلك النماذج وذلك من خلال ايجاد 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 الابتكارية من صافي الدخل المعد وفقاً لأساس الاستحقاق، وقد أطلق على هذه العلاقة (ب نسبة ميلر) ، وأن نتيجة النسبة هي التي تقرر وجود ممارسات للمحاسبة الابتكارية من عدمه، حيث تشير القيمة الصفرية للنسبة حالة عدم

وجود المحاسبة الابتكارية، أما إذا اختلفت النسبة عن قيمتها عن الصفر (سواء بالسالب أو بالموجب) فإن ذلك يكون مؤشراً على وجود المحاسبة الابتكارية، ويلخص هذا النموذج بالمعادلة الآتية:

$$C A = (\Delta WC / CFO)_{t-0} - (\Delta WC / CFO)_{t-1} = 0$$

$$C A = (\Delta WC / CFO)_{t-0} - (\Delta WC / CFO)_{t-1} \neq 0$$

إذ أن: C A : المحاسبة الابتكارية.

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 ميلر) في

شركات عينة الدراسة المسجلة في بورصة باريس.

الوحدة: مليون أورو

الجدول رقم (01): نتائج تطبيق نموذج ميلر

مؤشر ممارسة المحاسبة الابتكارية	$\Delta WC / CFO$	صافي التدفق من الأنشطة التشغيلية CFO	التغير في رأس المال العامل ΔWC	السنة	الشركة
				2017	Accor
	-3,844	508	-1953	2018	
244,	0,388	989	384	2019	
				2017	AIR FRANCE KLM
	0,857	2239	1920	2018	
-0,67	0,186	8289	540	2019	
				2017	Alten
	0,186	112.405	20,961	2018	
50,7	0,933	91.335	85,215	2019	
				2017	Altran Techno
	-0,713	107,4	-76,56	2018	
6-1,4	-2,148	161,5	-347	2019	
				2017	Aperam
	0,041	417	17	2018	
80,8	0,925	440	407	2019	
				2017	Arkema
	-0,683	821	-561	2018	

1,96	1,278	1008	1288	2019	
				2017	Atos
	0,110	1237,2	136,2	2018	
-0,28	-0,171	1018,9	-174,2	2019	
				2017	BIC SOCIETE
	-0,612	298,736	-182,958	2018	
90,4	-0,123	380,557	-46,76	2019	
				2017	Bouygues
	0,742	2418	1795	2018	
4-0,7	0,005	2164	10	2019	
				2017	Carrefour
	-0,285	3305	-941	2018	
70,8	0,594	2843	1689	2019	
				2017	Cege dim
	1,978	58,569	115,848	2018	
-2,14	-0,163	73,484	-11,998	2019	
				2017	Chargeurs
	2,164	31,1	67,3	2018	
-0,44	1,720	30,7	52,8	2019	
				2017	Covivio
	-1,329	496,611	-660,189	2018	
51,	0,168	738,261	123,737	2019	
				2017	Danone
	4,248	2652	11267	2018	
-7,91	-3,662	2958	-10833	2019	
				2017	Edenred
	-0,602	410	-247	2018	
0,89	0,293	477	140	2019	
				2017	Eiffage
	0,445	1167	520	2018	
-0,02	0,422	1334	563	2019	
				2017	Eutelsat communication s
	-0,029	895,7	-26	2018	
0,06	0,031	982,9	30,9	2019	
				2017	Faurecia

	-0,042	1296,7	-54,8	2018	
50,5	0,505	1612,6	814	2019	
				2017	
	2,450	405,569	993,682	2018	Gecina
-5,37	-2,9208	328,635	-959,58	2019	
				2017	
	1,366	38687	52854	2018	Guerbet
-1,38	-0,019	56054	-1093	2019	
				2017	
	-0,111	1390100	-154805	2018	Iliad
70,2	0,157	1349240	212354	2019	
				2017	
	1,771	457,1	809,4	2018	JC Decaux
-2,78	-1,009	434,2	-438,2	2019	
				2017	
	0,611	956,2	584,1	2018	Klepierre
7-0,3	0,305	1034,3	315,3	2019	
				2017	
	-0,110	2765	-305	2018	Michelin
0,28	0,170	2741	466	2019	
				2017	
	0,668	6470	4325	2018	Peugeot
9-1,3	-0,670	5277	-3535	2019	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج Excel

يتضح من الجدول رقم (01) أن جميع الشركات عينة الدراسة المسجلة في بورصة باريس تمارس المحاسبة الابتكارية لكن بدرجات متفاوتة إذ تراوحت قيمة مؤشر المحاسبة الابتكارية بموجب (نموذج ميلر) بين (-917، و 4,232)، فسجلت أعلى قيمة لمؤشر ممارسة المحاسبة الابتكارية لشركة (Danone) باتجاه سلبي عن طريق التخفيض المتعمد لأرباحها، وشركة (Accor) باتجاه إيجابي عن طريق تعظيم المتعمد لأرباحها، أما أدنى قيمة لمؤشر ممارسة المحاسبة الابتكارية لشركة (Eiffage)، ومن جهة أخرى نلاحظ أيضاً أن (42,4%) من شركات عينة الدراسة تمارس المحاسبة الابتكارية بالاتجاه السلبي (مؤشر سالب) و (57,6%) تمارس المحاسبة الابتكارية بالاتجاه الإيجابي (مؤشر موجب).

5. خاتمة

استهدفت الدراسة الحصول على دليل تجريبي لأثر التحول من مدخل القواعد إلى مدخل المبادئ في أعداد المعايير المحاسبية على الحد من ممارسات المحاسبة الابتكارية وذلك بالتطبيق على عينة من الشركات المساهمة المسعرة في بورصة باريس، وهذا من منطلق أن أهم الانتقادات التي وجهت للمعايير المحاسبية المبنية على أساس القواعد أنها 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 الابتكارية.

5. قائمة المراجع:

¹ Rosse Skinner, Alex Milburn, Adaptation française, Nadi Chlala, Jaques Fortin, Normes Comptables Analyse et concepts, Canada: Québec, 2003, p798.

² محمد إبراهيم علي، تحليل ومناقشة المداخل الاستراتيجية لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية "مدخل مقترح"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، (العدد 52)، العراق: جامعة بغداد، 2017، ص360.

³ Larson R, Kenny S, 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), 2009, pp.1-5.

⁴ أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)، الاسكندرية: الدار الجامعية، 2004، ص36.

⁵ محمد مبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، الرياض: دار المريخ للنشر، 2014، ص231.

⁶ حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، الجزائر: أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008، ص60.

⁷ ياسر أحمد السيد محمد الجرف، 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، 2010، ص13.

⁸ مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر، الجزائر: أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004، ص107.

⁹ محمد مبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص232.

¹⁰ عماد محمد رياض أحمد، 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، 2017، ص749.

¹¹ Christopher Agoglia, Timothy Douppnik, 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), 2011, pp 747-767.

¹² محمد أحمد إبراهيم خليل، مؤشرات المحاسبة الابتكارية في الوحدات الاقتصادية وكيفية الحد من سلبيتها مع دراسة نظرية تطبيقية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، السنة 25 (العدد 2)، مصر: جامعة بنها، 2005، ص220.

¹³ محمد أحمد إبراهيم خليل، القياس المحاسبي لممارسة المحاسبة الابتكارية بمنظمات الأعمال وسبل معالجتها دراسة نظرية تطبيقية، دورية الإدارة العامة، المجلد 52 (العدد 1)، السعودية، 2011، ص62.

¹⁴ سامح محمد رضا رياض (2012)، دور حوكمة الشركات في الحد من محاسبة الابتكارية دراسة تطبيقية على شركة الأدوية المصرية، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد 7 (العدد1) البحرين، ص11.

¹⁵ Ahmed Balkaoui, Accounting theory, 5th ed, Business Press Thomson Iearning, USA, 2005, p 457.

¹⁶ عباس حميد يحي التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي (2019)، المحاسبة الابتكارية "عوامل نشوئها واساليبها وسبل الحد منها"، دار غيداء للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، ص21.

¹⁷ Mary Lea Mcanally, 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, 2008, pp 185-216.

¹⁸ Akhgar Omid M, et al), 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, ,2012 p 155.

¹⁹ ناظم شعلان جبار، دوافع ووسائل تبني الإدارة لممارسات المحاسبة الابتكارية المحاسبية وسبل الحد منها دراسة تطبيقية لعينة من الشركات العراقية، مجلة المثنى، المجلد 6(العدد 1)، العراق: جامعة المثنى، 2018، ص 11.

²⁰ عباس حميد يحي التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي، مرجع سبق ذكره، ص 49 .