مجلة تنمية الرافدين

اسم المقال: الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية في ظل قواعد وأخلاقيات مهنة المحاسبة والمعايير المحاسبية والتدقيقية الدولية
اسم الكاتب: أ.م. وحيد محمود رمو
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/3163
تاريخ الاسترداد: 2026/11/02 17:28 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة تنمية الرافدين كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة الموصل ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

تنمية الرافدين ٨٩ (٣٠) ٢٠٠٨
ص ص [٢٣٣-٢٤٤]

الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية في ظل قواعد وأخلاقيات مهنة المحاسبة والمعايير المحاسبية والتدقيقية الدولية

وحيد محمود رمو
أستاذ مساعد -قسم المحاسبة
كلية الإدارة والاقتصاد -جامعة الموصل

المستخلص

من خلال دراسة مشكلة البحث يمكن القول إن المحاسبة الإبداعية تعد إحدى المجالات الحديثة في المحاسبة، إلاّ أن آراء الباحثين لها من خلال كونها وسيلة للتلاعب في المعلومات المالية يجعلها أكبر تحدٍ لمهنة المحاسبة، لأنه يفرغها من أهدافها بتوفير معلومات مفيدة تتصف بالموضوعية والصدق والحياد وحقيقتها تتمثل بأنها اختيار المحاسب المبدع للطريقة الأفضل التي تتلاءم مع طبيعة نشاط الشركة وظروفها المحيطة. والمرونة الموجودة تراجع لتعدد الطرائق والبدائل المحاسبية وتصنف ضمن مجالات الإبداع المحاسبي إذا كانت ضمن الإطار النظامي لمهنة المحاسبة، وإلاّ كانت خارج الإطار النظامي، وهو شيء آخر يتمثل بالتلاعب والتزوير. لقد أتاحت المعايير المحاسبية المرونة للمحاسب ابتداءً من اختيار الطريقة المحاسبية ضمن عدة بدائل، على أن يختار الطريقة الأكثر ملاءمة لطبيعة نشاط الشركة والوضع الاقتصادي، كما أنها اشترطت على المحاسب في سعيه لتوفير المعلومات المفيدة للجهات المستفيدة أن يلتزم جانب الحياد وعدم الانحياز لمصلحة أي من هذه الأطراف، وإن تتمتع المعلومات المالية بصفة التعبير بصدق عن الحدث الاقتصادي، وأن إتباعه لطريقة ما يعني الثبات في استخدامه لها، إلاّ إذا وجدت مبررات قوية منطقية تحتم التغيير. إن قواعد وأخلاقيات السلوك المهني تحتم على المحاسب أن يكون اختياره للطريقة المحاسبية نابعاً من قناعته المهنية بأنها الأفضل تبعاً لطبيعة نشاط الشركة والعوامل الاقتصادية أو العوامل الأخرى، وليس نابعاً من تعمده في اختيارها للوصول إلى نتائج محددة مسبقاً لنتيجة النشاط أو للتلاعب في عرض المركز المالي. من خلال هذه العرض يمكن القول إن المحاسبة الإبداعية هي استغلال المحاسب لمقدرته للتلاعب بالمعلومات المالية أمر غير منطقي لاسيما وأنه ليس المسؤول الوحيد عن عرض القوائم المالية، لأن المدقق الداخلي من مسؤوليته التأكد تماماً من حسن اختيار المحاسب للطرائق المحاسبية التي تتلاءم مع طبيعة النشاط والظروف المحيطة، كما أن المحاسب يعلم أن من مهام المدقق الخارجي أيضاً التأكد من ملاءمة الطرائق المحاسبية للشركة، فضلاً عن قيام كلً من المدقق الداخلي والخارجي بالعديد من الإجراءات للتأكد من دقة التقديرات المحاسبية التي اعتمدها المحاسب.

تاريخ التسلم ٢٠٠٧/٤/١١ _____ تاريخ قبول النشر ٢٠٠٧/٥/٢٢

The Conceptual Framework of the Creative Accountancy According to the Principles of Professional and International Controlling Standards and Ethics

Wahid M. Rammo
Assistant Professor
Department of Accountancy
University of Mosul

Abstract

Throughout the study of the research problem, it is possible to say that the standards of ethical profession in countenance are considered to be one of the modern aspects. The researcher opinions are to be mostly challenging to the accountancy as a way of fallacy. It may evacuate this profession out of goals via providing valuable, objective, normality and truthful data. It is the selection of the skilful accouter to the best way that may keep coming with the context. The required flexibility is included in terms of the alternatives and methods of accountancy, if there was according to the accountancy system, if it not there would be a sort of swindle and fallacy. The standards of accountancy has sought flexibility to the account anent within the alternatives, on the basis that h/she has to choose the more rightful way to the activity of the economy of company. It is provided that the account anent should confirm the neutrality and bias towards the right of certain party. The data have to be authentic about the economic status and conformity. The bases and the ethical standards of the accountancy profession however states that the account anent should select the accountancy way according to a satisfaction and not intended habit to reach to previously limited results of fallacy of the financial status. According to this preview it is possible to say that the creative accountancy is the exploitation to the account to the ability to provide the financial data is however illogical, almost that s/he is not the unique liable on the bills, but the internal controller has to check for the authenticity of documents. The account knows the liability of the internal and external controller and the ability to see the suitability of measures to ensure the accuracy of accountancy assets depended by the account.

المقدمة

إن عملية إعداد التقارير المالية ليست هدفاً في حد ذاته، وإنما هي وسيلة لتوصيل معلومات تفيد في اتخاذ القرارات الاقتصادية لغرض المفاضلة بين الاستخدامات البديلة المتاحة لاستخدام الموارد الاقتصادية النادرة ، فإنتاج المعلومات المالية التي تتضمنها هذه التقارير يتماثل مع إنتاج أي سلعة من السلع الملموسة في أنه يتعين أن نلاحظ دائماً كون إنتاج السلعة متوافقاً مع رغبات المستهلكين لها وأن يكون العائد من إنتاجها مبرراً للجهود التي بذلت في إنتاجها وتوصيلها إلى المستهلكين، ولذا تنبع أهداف التقارير المالية بالضرورة من احتياجات الأشخاص للمعلومات التي تعتمد على طبيعة الأنشطة الاقتصادية والقرارات التي تتخذها هذه الفئات، كما تتأثر عملية تحديد أهداف التقارير المالية بالعوامل البيئية المتعلقة بالمناخ الاقتصادي والقانوني والسياسي والاجتماعي للدولة وبالخصائص والقيود

على طبيعة المعلومات ا لتي يمكن أنتتضمنها تلك القوائم ، فضلاً عن تأثره بوجــود الأسواق المالية، وهذا ما أدى بالجهات المهنية المحاسبية الدولية إلى اعتماد أكثــر من طريقة عند اقتراح المعالجات المحاسبية عند إصدار المعايير المحاسبية .

إنفاعلية العديد من القرارات التي يتخــذها الأفــراد والـ منــشآت والجهــات الحكومية تتحسن إلى حدٍ كبير إذا ما توافرت المعلومات المالية الملائمــة بالــشكل والوقت الملائم، كي تؤثر فيقرارات هذه الأطراف . ولاشك أن تــوفير الأســاس السليم للمعلومات للمتعاملين بالأسواق المالية مثلاً سوف يمكّن مــن تحديــد ســليم لأسعار الاستثمارات المتداولة في هذه الأسواق ، مما يزيد مــن كفاءتهــا بوصــفها وسيلة لتوزيع العوائد والمخاطرة بين المتعاملين بشكل يحقق عدالــة التعامــل . إن اختيار الطريقة والمعالجة المحاسبية الأكثر ملاءمة لطبيعة نشاط الشركة يـ ؤدي إلى توفير المعلومات المالية المفيدة الملائمة والتي يمكن الاعتماد عليها .

مشكلة البحث

تعد المحاسبة الإ بداعية أحد المجالاتالحديثة التي بدأ الباحثون في الخــوض في غمارها إلاّ أن الكثير من البحوث العربية والأجنبية قد تناولت هــذا الموضــوع بشكل يتنافى مع المعايير المحاسبية الدولية وقواعد أخلاقيات المهنــة، إذ وصــفت بمجملها المحاسبة الإبداعية بأنها عبارة عن عملية يستخدم فيها المحاسبون معرفتهم للأحكام والقواعد المحاسبية للتلاعب بالأرقام التي يراد نشرها في حسابات منــشأة الأعمال،مما يجعلها تحديـاً يواجه المحاسبة في تحقيق أهــدافها بتــوفير معلومــات مفيدة موضوعية تعبّر بصدق عن نتيجة النشاط والمركز المالي.

فرضية البحث

يستند البحث إلى فرضية مفادها أن المحاسبة الإبداعية تستند إلى مفهوم أن المحاسب يعمل أساساً وفقاً لقواعد وأخلاقيات مهنة المحاسبة، ويكون مبدعاً عند اختياره الطريقة أو المعالجة المحاسبية المعتمدة بموجب المعايير الدولية الأكثر ملاءمة لطبيعة نشاط الشركة والبيئة التي تعمل بها.

أهمية البحث

تكمن أهمية هذا البحث في كون المحاسبة الإبداعية أحد المجالات المحاسبية الحديثة التي تسعى بهدفها العام إلى تعزيز مقدرة القوائم المالية في توفير المعلومات المفيدة في ترشيد القرارات من خلال لجوء المحاسب إلى اعتماد الطرائق المناسبة لقياس طبيعة نشاط الشركة ومركزها المالي، وأن خروج الباحثين في النظر إلى المحاسبة الإبداعية عن هذا المنظور وعدّها أسلوباً للتلاعب في القوائم المالية يجعل منها تهديداً لمهنة المحاسبة في توفير المعلومات المفيدة التي يمكن الاعتماد عليها لترشيد القرارات .

ولتحقيق هدف البحث تم تقسيمه إلى خمسة أجزاء، تناول الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية، وتطرق الثاني: إلى طرائق وأساليب المحاسبة الإبداعية، في حين تناول الثالث: المحاسبة الإبداعية والمعايير المحاسبية الدولية، وتناول الرابع: المحاسبة الإبداعية وقواعد أخلاقيات مهنة المحاسبة، واختص الخامس: بالمحاسبة الإبداعية ومعايير التدقيق الدولية.

أولاً - مفهوم المحاسبة الإبداعية

وردت العديد من التعاريف للمحاسبة الإبداعية منها:

١. إن كل شركة تغش في التعبير عن أرباحها وأن كل الحسابات التي تنشر تعتمد على السجلات التي تُعدّ بشكل مسبق للتغطية على المخالفات، وإنها عملية خداع كبرى والحقيقة أنّ هذا الخداع معدّ بطريقة جيدة وهذه هي المحاسبة الإبداعية (Griffths,1986, 1)
٢. إن النمو الحاصل في الأرباح في الثمانينات كان نتيجة حيل أو براعة محاسبية وليس عن نمو اقتصادي حقيقي (Smith ,1992, 4)
٣. إنها عملية تحويل الأرقام المحاسبية من خلال الاستفادة من الفجوات الموجودة في القواعد المحاسبية واختيار أدوات القياس والإفصاح لتحويل القوائم المالية من ما يجب أن تكون عليه إلى ما يرغب القائمون على إعدادها أن تكون عليه (Naser,1993, 59)
٤. عملية يستخدم فيها المحاسبون معرفتهم للأحكام والقواعد المحاسبية للتلاعب في الأرقام التي يراد نشرها في حسابات منشأة الأعمال (دهمش، ٢٠٠٦،٣)
٥. استخدام المرونة الموجودة في المحاسبة لإدارة القياس والإفصاح للحسابات بما يخدم مصالح القائمين بإعداد هذه الحسابات (Michael ,2007, 681).

من خلال هذه التعاريف يتضح أنها تركز على :

١. إن المحاسبة الإبداعية شكل من أشكال التلاعب في مهنة المحاسبة.
٢. إن ممارسة هذا التلاعب في المحاسبة يتم في ظل الطرائق والقواعد المحاسبية.
٣. إن المحاسبة الإبداعية تعمل على إظهار القوائم المالية وفقاً لما يرغب به القائمون على إعداد هذه القوائم.

يرى الباحث أن هذه التعاريف على الرغم من بعض الاختلافات فيها إلاّ أنها جميعاً كانت من منظور واحد فقط، أو أنها تبنت وجهة نظر واحدة هي أن المحاسبة الإبداعية تتمثل بكل الوسائل والطرائق التي يلجأ إليها المحاسب لإظهار القوائم المالية وفقاً لما يرغب به وخلافاً لما هي عليه في الواقع.

إن هذا المفهوم للمحاسبة الإبداعية يتنافى مع قواعد وأخلاقيات مهنة المحاسبة وكذلك المعايير المحاسبية الدولية، فضلاً عن معايير التدقيق الدولية، وهذا ما يسعى الباحث إلى إثباته.

من هنا يرى الباحث مبدئياً أن مفهوم المحاسبة الإبداعية الذي ينسجم مع قواعد وأخلاقيات مهنة المحاسبة والمعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق هو أنها الطرائق والوسائل التي يعتمدها المحاسب في سبيل التوصل إلى أقرب ما يكون من الحقيقة حول نتيجة النشاط والمركز المالي لشركته، وأن المحاسب يكون مبدعاً إذا كان اختياره للطريقة أو السياسة المحاسبية الأنسب لطبيعة نشاط شركته والوضع الاقتصادي سليماً.

ثانياً - طرائق المحاسبة الإبداعية وأساليبها

يمكن أن تقع طرائق المحاسبة الإبداعية في عدة مجالات منها (دهمش، ٢٠٠٦، ٦):

١. تنوع الطرائق والبدائل المحاسبية: فقد سمحت المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، فضلاً عن المعايير المحاسبية الدولية باستخدام طرائق وبدائل محاسبية لكثير من البنود والعناصر التي تؤثر على القوائم المالية، مثلاً طرائق احتساب قسط الاندثار، طرائق تقييم المخزون، طرق تقييم الأدوات المالية ... وغيرها

وبما أن هناك مجالاً للاختيار فإن اختيار الإدارة يكون في كثير من الأحيان متأثراً بالأهداف الخاصة بالإدارة.

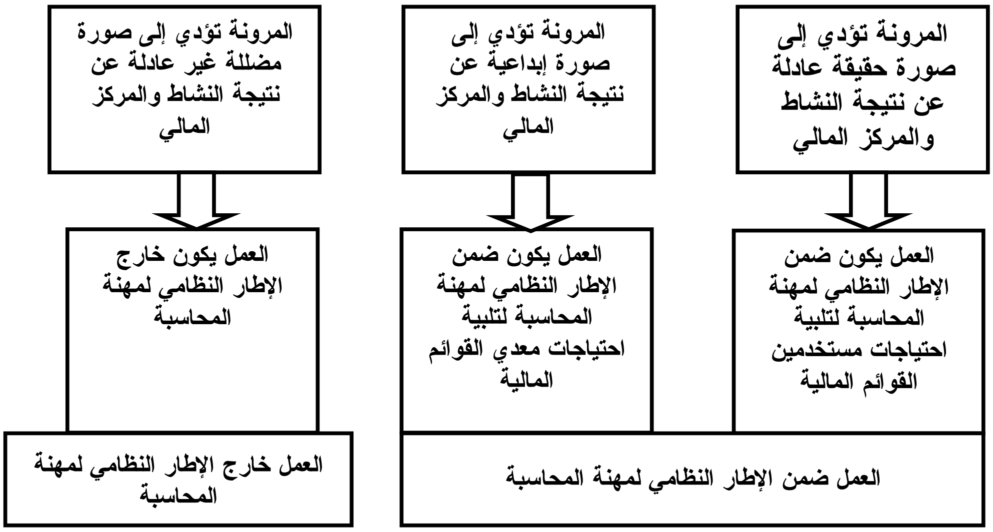
٢. تعتمد المحاسبة التقدير الشخصي في بعض الجوانب مثل التقدير الشخصي لعمر الموجودات الثابتة، تكوين المخصصات، وتكون هذه الجوانب مجالا للمحاسب للتحكم في نتيجة النشاط والمركز المالي.

٣. توقيت عمليات حقيقية من أجل انطباع مرغوب فيه بالحسابات.

٤. إدخال عمليات وهمية من أجل التلاعب في حسابات الميزانية وأيضاً لتحويل الأرباح بين الفترات المحاسبية، ويمكن تحقيق ذلك بإدخال عمليتين أو أكثر لعمليات متعلقة ببعضها مع طرف ثالث ميال للمساعدة، مثلاً لنفرض أن ترتيبات قد وضعت لبيع أحد الموجودات لمصرف معين ثم استئجار ذلك الموجود لبقية عمره الإنتاجي، إن سعر البيع بموجب هذه الطريقة واستئجاره ثانية قد يكون بمقدار أعلى أو أدنى من القيمة الجارية للموجود، وذلك يمكن تعويضه بزيادة أو تخفيض الإيجارات.

هنا يرى الباحث أن المرونة الموجودة نظراً لتعدد الطرائق والبدائل المحاسبية تكون ضمن مجالات الإبداع المحاسبي إذا كانت ضمن الإطار النظامي لمهنة المحاسبة وإلاّ كانت خارج الإطار النظامي، وهو شيء آخر يتمثل بالتلاعب والتزوير، ويمكن إيضاح ذلك من خلال الشكل ١ الذي يوضح أن المرونة في اختيار الطرائق والبدائل المحاسبية، فضلاً عن إعداد التقديرات المحاسبية إذا أدت صورة حقيقة عادلة عن نتيجة النشاط والمركز المالي فإن العمل يكون ضمن الإطار النظامي لمهنة المحاسبة ويكون ذلك لتلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية أما إذا كانت المرونة ستؤدي إلى إيجاد صورة إبداعية، بمعنى أن المحاسب كان مبدعاً في التوصل إلى استخدام أسس وقواعد وإجراءات تؤدي إلى نتائج أكثر

تعبيراً عن حقيقة نتيجة النشاط والمركز المالي، وذلك سيخدم احتياجات مستخدمي القوائم المالية وأيضاً يكون العمل ضمن الإطار النظامي لمهنة المحاسبة، أما إذا كانت المرونة ستؤدي إلى تضليل نتيجة النشاط والمركز المالي وإظهارها بخلاف الواقع فإن ذلك يكون خارج الإطار النظامي لمهنة المحاسبة:



المصدر : بتصرف من (Michael ,2007, 5)

الشكل ١

المرونة في استخدام الطرائق والأساليب المحاسبية وعلاقتها بالمحاسبة الإبداعية

أما إذا لجأ المحاسب متعمداً إلى تغيير توقيتات العمليات لأهداف معينة فإن ذلك يكون مخالفاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً التي تنص على وجوب تسجيل الأحداث الاقتصادية حسب تواريخ حدوثها، كما أن تسجيل عمليات وهمية يعني كذلك خروجاً عن هذه المبادئ التي تنص على وجوب أن تعبر المعالجات المحاسبية عن حقيقة الحدث الاقتصادي وبموضوعية.

ثالثاً - المحاسبة الإبداعية والمعايير المحاسبية الدولية

حدد المعيار المحاسبي الدولي رقم ١ (عرض البيانات المالية) هدف البيانات المالية والخصائص النوعية التي تحدد صلاحية المعلومات في القوائم المالية، إذ نص المعيار على أن هدف القوائم المالية هو توفير معلومات حول المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للمشروع تكون صالحة لقاعدة عريضة من المستخدمين تساعدهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية وهم المستثمرون الحاليون والمحتملون،والموظفون، والمقرضون، والموردون، والدائنون التجاريون الآخرون،

والزبائن والحكومات والجمهور (المجمع العربي للمحاسبين القانونين، ٢٠٠٤، ٢٦) من حيث أن تلك الجهات تستخدم المعلومات المالية لتلبية احتياجاتهم المختلفة فقد تضمن المعيار الشروط الواجب توافرها في هذه المعلومات المالية وهي :

١. الملاءمة: لكي تكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون ملائمة لحاجات متخذ القرار وتمتلك المعلومات خاصية الملاءمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو تأكيد أو تصحيح تقييماتهم الماضية.
٢. الموثوقية: لكي تكون المعلومات مفيد يجب أن تكون موثوقة وتمتلك المعلومات خاصية الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء المهمة والتحيز، ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين بوصفها معلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه بشكل معقول.

وهكذا فإن المعلومات لكي تتوافر فيها الموثوقية يجب أن تمثل بصدق العمليات المالية والأحداث الأخرى التي حدثت. ولقد نص المعيار المحاسبي على أن المعلومات المالية لكي تمثل العمليات المالية يجب أن تكون قد تمت المحاسبة عنها وفقا لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية وليس لشكلها القانوني فحسب. ولضمان موثوقية المعلومات المالية يجب أن تكون محايدة أي خالية من التحيز ولا تعد المعلومات المالية محايدة إذا كان اختيار أو عرض المعلومات يؤثر على اتخاذ القرار أو الحكم لأجل تحقيق نتيجة أو حصيلة محددة سلفاً.

يتضمن الإطار النظري للمحاسبة مجموعة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي تتضمن فضلاً عن الصفات التي وردت في المعيار المحاسبي الدولي رقم ١ مجموعة من الصفات الثانوية منها إمكانية المقارنة والثبات الذي يعني أن الشركة تطبق الطرائق والقواعد المحاسبية نفسها على المعاملات الاقتصادية من فترة إلى أخرى من دون تغيير (kesio,2004, 33).

يتضح من خلال العرض السابق أن المعايير المحاسبية قد أتاحت المرونة للمحاسب ابتداءً باختيار الطريقة المحاسبية ضمن عدة بدائل، على أن يختار الطريقة الأكثر ملاءمة لطبيعة نشاط الشركة والوضع الاقتصادي، كما أنها اشترطت على المحاسب في سعيه لتوفير المعلومات المفيدة للجهات المستفيدة أن يلتزم جانب الحياد وعدم الانحياز لمصلحة أي من هذه الأطراف، وأن تتمتع المعلومات المالية بصفة التعبير بصدق عن الحدث الاقتصادي وإن إتباعه لطريقة ما يعني الثبات في استخدامه لها، إلاّ إذا وجدت مبررات قوية منطقية تحتم التغيير. وهكذا نجد أن هذا ينسجم مع المفهوم الذي وضعه الباحث للمحاسبة الإبداعية، ففي ضوء هذه الضوابط الموضوعة ضمن المعايير المحاسبية نجد من غير الصحيح وصفها بأنها الطرائق التي يعتمدها المحاسب للتلاعب بالمعلومات المالية وعرض ما يرغب فيه، فمثلاً هناك جهات قد تسأل المحاسب في حالة اختياره إحدى الطرائق المحاسبية إذا كانت لا تتلاءم مثلاً مع طبيعة نشاط الشركة إذ إن مسؤولية المحاسب لا تنحصر فقط في إرضاء الزبون أو صاحب العمل لأن المعايير

المحاسبية تضع بالحسبان أولاً المصلحة العامة، وهناك جهات متعددة تساند المحاسبة لتحقيق أهدافها في توفير المعلومات المفيدة لاتخاذ القرارات فمثلاً :

١. المدقق الخارجي يساعد في الحفاظ على النزاهة والكفاءة عند إعداد القوائم المالية.
٢. يسهم الإداريون الماليون العاملون في الشركات في دعم الاستخدام الكفوء والفعال لموارد تلك الشركات.
٣. يقدم المدققون الداخليون تأكيدات حول مدى فعالية أنظمة الرقابة الداخلية التي تدعم درجة الثقة في البيانات المالية.
٤. يساعد خبراء الضرائب على بناء الثقة والكفاءة في المعلومات المالية.
٥. تقع على المستشارين الماليين مسؤوليات تجاه الجمهور حول مصداقية القوائم المالية.

رابعاً - المحاسبة الإبداعية وقواعد وأخلاقيات مهنة المحاسبة

تنص المبادئ الأساسية لقواعد السلوك المهني الدولية للمحاسبين على أن العلامات المميزة لأي مهنة هو قبولها لمسؤولياتها تجاه الجمهور وفيما يتعلق بمهنة المحاسبة يضم الجمهور كل من الزبائن، مانحي الائتمان، الحكومات، أصحاب العمل، الموظفين، المستثمرين، الشركات والأسواق المالية، وكل من يعتمد على موضوعية ونزاهة المحاسبين للحفاظ على استمرارية طبيعة الأعمال. وهذه الاعتماد تفرض على المحاسبين مسؤولية الحفاظ على مصلحة الجمهور التي تعرف بأنها الوضع الجيد للأفراد والمؤسسات الذين يخدمهم المحاسب. إن المحاسبين يستطيعون البقاء في هذا الموقع المتميز فقط عن طريق الاستمرار في تقديم هذه الخدمات المتميزة في مستوى يضمن الحفاظ على ثقة الجمهور، فمن مصلحة المحاسبة أن يكون واضحاً للمستفيد من خدماتها بأنه تم تنفيذ أعلى مستويات الأداء وطبقاً لمتطلبات أخلاقية تسعى لضمان هذا المستوى من الأداء.

تؤكد هذه القواعد على أن أهداف مهنة المحاسبة هي العمل بأعلى درجات المهنية والوصول إلى أفضل مستويات الأداء ومقابلة متطلبات الجمهور وهذه الأهداف تتطلب مقابلة أربعة احتياجات رئيسة (جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية ،٢٠٠١، ٣٥):

١. المصداقية: يحتاج المجتمع ككل إلى مصداقية المعلومات وأنظمة المعلومات المستخدمة.
٢. المهنية: هناك حاجة إلى أشخاص يمكن تحديدهم بوصفهم مهنيين في مجال المحاسبة من قبل مستخدمي القوائم المالية.
٣. جودة الخدمات: هناك حاجة للتأكيد أن الخدمات التي يتم الحصول عليها من المحاسب يتم تقديمها على وفق أفضل معايير الأداء المهني.

٤. الثقة: يجب أن يشعر مستخدمو خدمات المحاسبين بالثقة في أن هناك إطاراً أخلاقياً مهنياً يؤثر في كيفية أداء هذه الخدمات.

ولتحقيق أهداف المحاسبة على المحاسبين اعتماد عدد من المبادئ الأساسية أهمها:

١. النزاهة: على المحاسب أن يكون مستقيماً ونزيها عند تقديم الخدمات المهنية.
٢. الموضوعية: على المحاسب أن يكون عادلاً وإلاّ يسمح بالتحيز أو تضارب المصالح أو تأثيرات الآخرين أن تقلل من موضوعيته.

من خلال العرض السابق نجد أن قواعد وأخلاقيات السلوك المهني تمنع المحاسب من القيام بأي إجراء من شأنه الخروج عن هذه القواعد، وأن يقوم بأداء عمله المهني بكل نزاهة وموضوعية، وأن يكون حيادياً مراعياً لمصلحة جميع الجهات المستفيدة من القوائم المالية، بل أن هذه القواعد حصرت ولاء المحاسبين بصاحب العمل إلاّ في حالات التعارض مع مهنتهم فإن الأولوية تكون لدعم الأهداف الأخلاقية المشروعة للشركة التي يعمل بها والقواعد والإجراءات التي تدعم هذه الأهداف، ولا يمكن بأي حال من الأحوال مطالبة المحاسب بما يأتي:

١. مخالفة القانون.
٢. مخالفة قواعد ومعايير المهنة.
٣. تضليل مدقق الحسابات الداخلي أو الخارجي.
٤. يوقع باسمه على معالجات بعيدة عن الصحة بشكل جوهري.

وهكذا فإننا نصل إلى استنتاج هو أن قواعد وأخلاقيات السلوك المهني تحتم على المحاسب أن يكون اختياره للطريقة المحاسبية نابعاً من قناعته المهنية بأنها الأفضل تبعاً لطبيعة نشاط الشركة والعوامل الاقتصادية أو العوامل الأخرى وليس نابعاً من تعمده في اختيارها للوصول إلى نتائج محددة مسبقاً لنتيجة النشاط أو للتلاعب في عرض المركز المالي.

خامساً - المحاسبة الإبداعية ومعايير التدقيق الدولية

نشأت مهنة تدقيق الحسابات استجابة للحاجة إلى الفحص الحيادي للمعلومات المالية، وتتمثل مسؤولية المدقق في أن يبين للأطراف الخارجية ما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت بشكل موضوعي وصادق وعادل أم لا، وذلك يتم بتضمين تقرير المراجعة رأي المراجع عن صدق وعدالة عرض القوائم المالية وعلى المدقق قبل إبداء رأيه بصدق وعدالة القوائم المالية أن يتأكد من الآتي (توماس، ١٩٨٩،٤١):

١. مبادئ المحاسبة المختارة والمطبقة تمثل مبادئ متعارف عليها ومقبولة قبولاً عاماً.
٢. مبادئ المحاسبة مناسبة وملائمة في ضوء الظروف والبيئة المحيطة.
٣. القوائم المالية وما يلحق بها من ملاحظات توفر معلومات كافية ومناسبة.

٤. القوائم المالية تعكس وبشكل مناسب الأحداث والعمليات المالية في حدود المدى المعقول.

كما نص المعيار التدقيقي الدولي رقم ١٠٠(*) على أن الهدف الأساس للمدقق هو إعطاء المصداقية للتقارير المالية المعدة من قبل الإدارة، ولكون مستخدمي البيانات المالية الذين هم خارج المنشأة سيعتمدون على تقرير المدقق، فمن الضروري أن تحدد المهنة أهدافها وأن تكون لها معايير مقبولة وواضحة وتلزم المهنيين (المدققين) بتطبيق هذه المعايير. كما أكد المعيار رقم ٢٠٠ على أن الهدف من تدقيق الحسابات هو تمكين المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت، من النواحي الجوهرية كافة وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها وتعبر بصورة حقيقية وعادلة أو تمثل بعدالة النواحي الجوهرية كافٍ.

وهكذا نجد من أن من مسؤولية المدقق التأكد أن المحاسب يعتمد الطرائق المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً، وأنها تتلاءم مع طبيعة نشاط الشركة والظروف المحيطة.

وقد أورد المعيار التدقيقي الدولي رقم ٢٤٠ أمثلة على الغش منها ما يأتي:

١. التلاعب والتزييف أو تعديل السجلات أو المستندات.
٢. اختلاس الأصول.
٣. طمس أو حذف تأثيرات المعاملات من السجلات أو المستندات.
٤. تسجيل معاملات وهمية.
٥. سوء تطبيق السياسات المحاسبية.

بمعنى إن هذا المعيار جعل من سوء استخدام الطرائق المحاسبية أحد وسائل الغش التي على المحاسب أن يتجنبها.

وتجدر الإشارة إلى أن المعايير التدقيقية قد أعطت موضوع الثبات في استخدام الطرائق المحاسبية اهتماماً خاصاً إذ تتم الإشارة إليه في الفقرة الأخيرة من إبداء الرأي بتقرير المراجعة، وقد جاء لأهميته في إجراء المقارنات، ويمثل أيضاً المعيار الثاني من معايير إعداد التقارير.

أما فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية التي صنفت بأنها إحدى مجالات المحاسبة الإبداعية فقد أورد المعيار الخاص بتدقيق التقديرات المحاسبية رقم ٥٤٠ أن الهدف من هذا المعيار هو وضع معايير وتوفير إرشادات لتدقيق التقديرات المحاسبية التي تتضمنها البيانات المالية، وليس المقصود من هذا المعيار الدولي للتدقيق تطبيقه لفحص المعلومات المالية المستقبلية، مع أن عدداً من الإجراءات الموضحة فيه قد تكون مناسبة لذلك الغرض.

(*) المصدر المعتمد لترجمة المعايير المحاسبية الدولية هو كتاب المجمع العربي للمحاسبين القانونين، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، ٢٠٠٤

وقد أورد المعيار أمثلة على التقديرات المحاسبية منها :

- مخصصات لتخفيض المخزون والذمم المدينة إلى قيمها التقديرية القابلة للتحقيق.
- مخصصات توزيع تكلفة الأصول الثابتة على عمرها الإنتاجي المقدر.
- الإيراد المستحق.
- الضريبة المؤجلة.
- مخصص خسارة متوقعة من دعوى قضائية على الشركة.
- خسائر لمقاولات إنشائية تحت التنفيذ.
- المخصص لمقابلة الالتزام الناشئ عن ضمان الغير.

وينص المعيار أنه يجب على المدقق أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة عمّا إذا كان التقدير المحاسبي معقولاً في ظل الظروف المحيطة، وأن الإفصاح عنه عند الحاجة لذلك قد تم بشكل مناسب، وأن المدقق يمكن أن يعتمد الأساليب الآتية لتدقيق التقديرات المحاسبية :

١. مراجعة واختبار الطريقة التي استخدمت من قبل الإدارة لإعداد التقديرات ويمكن أن يتم ذلك من خلال:
   أ. تقييم البيانات ومراعاة الافتراضات التي أستند عليها التقدير.
   ب. اختبار الاحتسابات التي يشملها التقدير.
   ج. المقارنة،عند الإمكان، بين التقديرات المعمول بها في فترات سابقة مع النتائج الفعلية لهذه الفترات.
   د. دراسة إجراءات الإدارة بالمصادقة على التقديرات.
٢. استخدام تقدير مستقل لأغراض المقارنة مع التقدير المعد من قبل الإدارة.
٣. فحص الأحداث اللاحقة المؤيدة للتقدير المعمول به .

لقد نص المعيار رقم ٣١٥ على أن الرقابة الداخلية تتضمن السياسات والإجراءات كافة التي تتبناها إدارة المنشأة لمساعدتها على الوصول إلى هدفها في ضمان إدارة منظمة وكفوءة للعمل، والمتضمنة الالتزام بسياسات الإدارة وحماية الأصول ومنع واكتشاف الغش والخطأ ودقة واكتمال السجلات المحاسبية وإعداد معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب. ويشمل نظام الرقابة الداخلية على أمور أبعد من تلك المتصلة مباشرة بوظائف النظام المحاسبي. بمعنى إن عملية التأكد من أن الطرائق المحاسبية والمعالجات التي يعتمدها المحاسب تعد أحد الواجبات الرئيسة للمدقق الداخلي.

من خلال هذه العرض يمكن القول إن عدّ المحاسبة الإبداعية هي استغلال المحاسب لمقدرته للتلاعب بالمعلومات المالية أمر غير منطقي ولاسيما انه ليس المسؤول الوحيد عن عرض القوائم المالية فالمدقق الداخلي من مسؤوليته التأكد تماماً من حسن اختيار المحاسب للطرائق المحاسبية التي تتلاءم مع طبيعة النشاط والظروف المحيطة، والمحاسب يعلم أن من مهام المدقق الخارجي أيضاً التأكد من ملاءمة الطرائق المحاسبية للشركة، فضلاً عن قيام كلٍ من المدقق الداخلي

والخارجي بالعديد من الإجراءات للتأكد من دقة التقديرات المحاسبية التي اعتمدها المحاسب.

المراجع

أولاً - المراجع باللغة العربية

١. جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينيين، دليل المحاسب المهني للقواعد الأخلاقية، فلسطين – غزة، ٢٠٠١.
٢. المجمع العربي للمحاسبين القانونين، المعايير التدقيقية الدولية، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، ٢٠٠٤.
٣. المجمع العربي للمحاسبين القانونين، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، ٢٠٠٤
٤. دهمش، نعيم حسن، أبو زر، عفاف اسحق، أخلاقيات المحاسبة الإبداعية: عرض وتحليل، المؤتمر العلمي الأول جامعة الإسراء، الأردن ،٢٠٠٥.
٥. وليم توماس وأمرسون هنكلي، المراجعة بين النظرية والتطبيق ترجمة د. أحمد حامد حجاج و كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر السعودية ١٩٨٩.

ثانياً - المراجع باللغة الانكليزية

1. Donald E. Kieso & Other, Intermediate Accounting, John Wiley & Sons, inc, 2004.
2. Griffiths,L,Creativ Accounting, London, Sidgwick & Jackson,1986.
3. Michael Jones ،Accounting ،John Wiley & Sons, Inc, 2nd. ed, 2007.
4. Naser, K. Creative Financial Accounting: Its Nature and Use, Hemel Hempstead: Prentice Hall, 1993.
5. Smith, T. Accounting for Growth, London: Century Business, 1992.