

المحاسبة بين الإبداع والانحراف: دور الأخلاقيات والمعايير في ضبط المهنة

Accounting Between Creativity and Deviation: The Role of Ethics and Standards in Regulating the Profession

د. سبى صبرينة^{1*}، أ.د. عثمانية رؤوف²

¹جامعة الجزائر 3، الجزائر، seba.sabrina@univ-alger3.dz

²جامعة البليدة 2، الجزائر، r.athamnia@univ-blida2.dz

تاريخ النشر: 2025/12/31

تاريخ القبول: 2025/12/28

تاريخ الاستلام: 2025/11/17

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل العلاقة بين الإبداع والانحراف في الممارسة المحاسبية، من خلال التركيز على دور الأخلاقيات المهنية ومعايير التعليم المحاسبي الدولية، في توجيه سلوك المحاسب وضبط الممارسات المنحرفة. خلصت الدراسة إلى أن المحاسبة الإبداعية قد تتحول من أداة لتحسين العرض المالي إلى وسيلة للتحريف عند غياب الضوابط الأخلاقية. كما بينت النتائج أن الالتزام بالأخلاقيات المهنية يعزز النزاهة والاستقلالية، ويسهم في الحد من الانحرافات المحاسبية، بينما يشكل الإفصاح والشفافية آليتين رقابيتين أساسيتين لاستعادة الثقة في التقارير المالية. وأظهرت الدراسة أن تطبيق المعايير الدولية، يعدّ عنصرًا محوريًا في بناء ثقافة مهنية قائمة على السلوك القويم وحماية جودة المعلومات المالية.

الكلمات المفتاحية:

المحاسبة الإبداعية، الأخلاقيات المهنية، الإفصاح، الشفافية.

ترميز JEL:

M41، M42، M48

Abstract:

This study aims to analyze the relationship between creativity and deviation in accounting practices by focusing on the role of professional ethics and the International Education Standards for Accountants, particularly IES 4, in guiding accountants' behavior and curbing deviant practices. The study concludes that creative accounting can shift from a tool for improving financial presentation to a means of distortion in the absence of ethical controls. The findings also show that adherence to professional ethics strengthens integrity and independence, helping to reduce accounting deviations, while disclosure and transparency serve as essential oversight mechanisms for restoring confidence in financial reporting. Furthermore, the study demonstrates that the implementation of international standards is a key element in building a professional culture based on proper conduct and in safeguarding the quality of financial information.

Keywords:

Creative accounting, professional ethics, disclosure, transparency.

JEL Classification:

M41, M42, M48.

1. مقدمة:

تُعد المحاسبة إحدى الركائز الأساسية في النظام الاقتصادي والمالي المعاصر، إذ تمثل الأداة الرئيسة لتوفير المعلومات الضرورية التي تمكّن مختلف الأطراف من اتخاذ قرارات رشيدة مبنية على أسس موضوعية. فهي تُعدّ لغة المال والأعمال التي يستند إليها المستثمرون وأصحاب القرار في تقييم الأداء المالي والاقتصادي للمؤسسات. غير أنّ تطور بيئة الأعمال وتشعّب العمليات المالية أفرزا ممارسات جديدة عُرفت بالمحاسبة الإبداعية، وهي ممارسات تستغل المرونة التي تتيحها المعايير المحاسبية بهدف تحسين الصورة المالية للمؤسسة، إلا أنّها قد تؤدي أحياناً إلى تحريف جوهر المعلومات المحاسبية وإضعاف مصداقيتها.

أمام هذه التحديات، أصبحت الحاجة ملحة إلى تعزيز أخلاقيات المهنة المحاسبية، والالتزام بالمعايير الدولية للتعليم المحاسبي (IES)، فضلاً عن تفعيل مبادئ الإفصاح والشفافية باعتبارها آليات أساسية لضبط الممارسات المنحرفة واستعادة ثقة مستخدمي القوائم المالية في مصداقية التقارير المحاسبية.

في ضوء ما سبق، يمكن صياغة الإشكالية الرئيسة للدراسة على النحو الآتي:
إلى أي مدى تساهم الأخلاقيات المهنية ومبادئ الشفافية في ضبط الانحرافات الناتجة عن ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

لتحليل هذه الإشكالية، تم الانطلاق من الفرضيات الآتية:

1. إن الالتزام بالأخلاقيات المهنية يساهم في ترسيخ السلوك المهني القويم والحد من مظاهر الانحراف في الممارسة المحاسبية.

2. يعزّز تطبيق معايير التعليم المحاسبي الدولية، من نزاهة المحاسب واستقلاله في أداء مهامه.

3. يشكّل الإفصاح والشفافية وسيلتين محوريّتين للحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية، بما يعزز الثقة في المعلومات المالية المنشورة.

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف، من أبرزها:

1. تحليل مفهوم المحاسبة الإبداعية وبيان دوافع نشأتها والأساليب التي تُمارَس من خلالها.

2. توضيح دور الأخلاقيات المهنية في توجيه السلوك المهني للمحاسب وضمان جودة المخرجات المحاسبية.

3. إبراز أهمية الإفصاح والشفافية كآليتين رقابيتين تحدّان من الممارسات المنحرفة وتُعيدان الثقة في المهنة.

4. تقديم مقارنة تحليلية للعلاقة بين الإبداع والانحراف في الممارسة المحاسبية، واقتراح سبل عملية لتعزيز مصداقية المعلومات المالية.

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على العلاقة بين الإبداع والانحراف في الممارسة المحاسبية، وبيان كيف يمكن لضبط الأخلاقيات المهنية والمعايير الدولية والإفصاح والشفافية أن تُعيد للمهنة مصداقيتها وتعزز ثقة المستخدمين في المعلومات المالية.

ارتكزت هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، من خلال استقراء الأدبيات العلمية ذات الصلة.

وبناءً على ذلك، تم تقسيم الدراسة إلى 3 محاور أساسية:

- المحور الأول: المحاسبة الإبداعية
- المحور الثاني: الأخلاقيات والتحفز المحاسبي وفق معايير IES
- المحور الثالث: الإفصاح والشفافية كآلية للحد من المحاسبة الإبداعية

1. المحور الأول: المحاسبة الإبداعية

تعرف مهنة المحاسبة بأنها الوظيفة التي توفر المعلومات المالية للمستخدمين الخارجيين والداخليين بغرض اتخاذ القرارات. ومع تطور بيئة الأعمال وتعدد المعاملات، ظهرت ممارسات تُعرف بالمحاسبة الإبداعية التي تستفيد من الفراغات أو المرونة في المعايير المحاسبية من أجل تقديم صورة مالية أفضل مما هي عليه في الواقع. وبالتالي على الرغم من أنها قد لا تخالف بصورة مباشرة القوانين، فإنها تتحرف عن الهدف الأساسي للمحاسبة وهو تقديم صورة صادقة وعادلة للوضع المالي للمؤسسة.

1.1 تعريف المحاسبة الإبداعية

لم يتفق الباحثون على تعريف دقيق وموحد لمفهوم المحاسبة الإبداعية، نظراً لتعدد الزوايا التي يمكن من خلالها تناول هذا المصطلح، وارتباطه بممارسات تقع أحياناً في منطقة رمادية بين المرونة المهنية والانحراف الأخلاقي.

فقد عرّفها عباس وحكيم بأنها عملية التلاعب بالأرقام والحسابات من خلال استغلال حالات الغموض في القواعد المحاسبية، واختيار ممارسات معينة للقياس والإفصاح من بين تلك القواعد بهدف تغيير القوائم المالية عما هي عليه فعلاً لتظهر بالصورة التي يرغب فيها معدّوها (عباس و حكيم، 2015، الصفحات 20-

وقد قدّم Yaari وRonen (Yaari & Ronen, 2008, p. 05) تصنيفاً لأنواع إدارة الأرباح باعتبارها شكلاً من أشكال المحاسبة الإبداعية، مميّزين بين ثلاث درجات رئيسية:

- إدارة الأرباح البيضاء: وهي الاستفادة من المرونة في اختيار المعالجة المحاسبية لتوصيل معلومات واقعية حول التدفقات النقدية المستقبلية.
- إدارة الأرباح الرمادية: وهي استخدام المعالجات المحاسبية بدافع انتهازي أو لتحقيق كفاءة إدارية معينة.
- إدارة الأرباح السوداء: وتشمل الممارسات الاحتيالية واستخدام الحيل (tricks) التي تقلل من شفافية القوائم المالية وتحرف نتائجها

وتشير دراسة Essien وNtiedo إلى أن المحاسبة الإبداعية تمثل ممارسة تستغل الثغرات في القواعد المحاسبية وخيارات القياس والإفصاح المتاحة لتحويل البيانات المالية إلى الصورة التي يفضلها معدّو القوائم المالية دون مخالفة صريحة للقوانين أو المعايير. (Essien & Ntiedo, J, 2018, p. 295)

يمكن تعريف المحاسبة الإبداعية بأنها مجموعة من الممارسات التي يقوم من خلالها المحاسبون أو الإدارات المالية باستغلال المرونة والثغرات في المعايير المحاسبية، بهدف توجيه البيانات المالية لتحقيق أهداف محددة، مثل تحسين النتائج المالية الظاهرة، زيادة مكافآت الإدارة التنفيذية، تقديم صورة محسّنة عن أداء المؤسسة، أو تقليل الالتزامات الضريبية، مع تأثير محتمل على مصداقية المعلومات المالية. وعليه، فإن المحاسبة الإبداعية تقع في منطقة وسطى بين المرونة المهنية المشروعة والانحراف الأخلاقي غير المشروع، إذ قد تبدو قانونية من حيث الشكل، لكنها في جوهرها تُفقد التقارير المالية صدقها وعدالتها، مما يجعلها أحد أبرز التحديات التي تواجه أخلاقيات المهنة في البيئة المحاسبية المعاصرة.

2.1 دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية

تتعدد دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية وتشمل ما يلي:

- **اختيار المبادئ المحاسبية المناسبة:** يسمح العديد من قواعد المحاسبة للشركات باختيار طرق مختلفة لإعداد القوائم المالية بما يتناسب مع أهدافها ورغباتها، مما يتيح تقديم صورة مالية أكثر إيجابية (Ijeoma & Aronu, 2013, p. 250)
- **توقيت تنفيذ العمليات المالية:** يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ العمليات المالية إلى خلق الانطباع المرغوب في القوائم المالية، إذ يمكن للإدارة تأجيل أو تقديم بعض العمليات وفق ما يخدم أهدافها الاستراتيجية (ضيوفي و احمد محمود ، 2018، صفحة 376)

المحاسبة بين الإبداع والانحراف: دور الأخلاقيات والمعايير في ضبط المهنة

- التلاعب الضريبي وذلك عن طريق تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة المصاريف بهدف تخفيض الهامش الضريبي المترتب عليها.
- تحسين الأداء المالي للشركة بهدف تحقيق مصالح شخصية تنعكس إيجاباً على إدارات الشركات لإظهارها بصورة جميلة أمام مجلس الإدارة.
- الغايات التصنيف المهني وذلك للحصول على تصنيف متقدم للشركة على منافسيها في مجال العمل مستندة إلى مؤشرات ومعايير مالية.

3.1 خصائص المحاسبة الإبداعية

تتسم المحاسبة الإبداعية بمجموعة من الخصائص التي تميزها عن الممارسات المحاسبية التقليدية، ويمكن تلخيص أهمها فيما يلي:

- **المحاسبة الإبداعية شكل من أشكال التلاعب المهني:** تُعتبر المحاسبة الإبداعية وسيلة غير مباشرة للتأثير في النتائج المالية، حيث يستغل المحاسب أو الإدارة المرونة الموجودة في القواعد والمعايير المحاسبية لتغيير الأرقام دون خرق واضح للقانون. ويهدف ذلك عادةً إلى تحقيق مصالح خاصة، كتحسين صورة المؤسسة أمام المساهمين أو تخفيف العبء الضريبي.
- **تغيير القيم المحاسبية الحقيقية:** تعتمد هذه الممارسات على تعديل القيم الفعلية للأصول أو الالتزامات أو الإيرادات والمصاريف، بطريقة تجعل النتائج المالية تبدو أفضل أو أسوأ من الواقع. وبهذا، تتحول المعلومات المحاسبية من وسيلة للإفصاح الصادق إلى أداة لتجميل أو تضليل القارئ المالي.
- **ممارسة تتم في إطار قانوني ومعيارى:** ما يميز المحاسبة الإبداعية هو أنها لا تُعد تزويراً صريحاً، بل استغلالاً مشروعاً نسبياً للشغرات والخيارات المسموح بها في المعايير المحاسبية. فالمحاسب يختار من بين عدة طرق قانونية تلك التي تعطي النتيجة الأكثر ملاءمة لأهداف الإدارة.
- **تعتمد على مهارة وخبرة عالية:** تتطلب المحاسبة الإبداعية مستوى متقدماً من الكفاءة الفنية والمعرفة الدقيقة بالقواعد المالية، إذ يقوم ممارسوها بإعادة صياغة القوائم المالية بطريقة معقدة يصعب كشفها من طرف غير المختصين. وغالباً ما تُمارس هذه الأساليب من قبل خبراء يسعون إلى تحقيق نتائج قصيرة المدى تخدم صورة المؤسسة.

الجدول رقم (01): أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية

قائمة التدفقات النقدية	قائمة المركز المالي	قائمة الدخل
-	المبالغة في تقييم الأصول غير الملموسة مثل الشهرة التجارية والعلامات المسجلة.	تسجيل الإيرادات قبل أوانها وذلك بإثبات عملية البيع قبل التسليم الفعلي للسلع أو الخدمات.
-	عدم الاعتراف ببعض التكاليف وتأجيلها لفترات لاحقة لتقليل المصروفات.	إثبات الإيرادات غير المؤكدة أو التي لم تتحقق بعد.
-	التلاعب في تقييم الاستثمارات من خلال تعديل أسعارها السوقية أو قيمتها العادلة.	خلق صفقات وهمية أو مؤقتة مع عملاء أو أطراف مرتبطة.
نقل المصاريف أو الإيرادات بين فترات مختلفة لإظهار تدفق نقدي موجب.	تأجيل الاعتراف ببعض المصروفات الإدارية أو المالية إلى فترات لاحقة.	- تأجيل الإيرادات إلى فترات مالية لاحقة أو تقديمها مبكراً.
-	التلاعب في الديون المدومة بعدم شطبها من السجلات لإبقاء قيمة الأصول مرتفعة.	عدم تسجيل بعض المصروفات أو الإيرادات عمداً لتغيير نتيجة الفترة المالية.
-	إدراج التزامات مستقبلية أو تقديرات أرباح متوقعة ضمن البيانات الحالية.	إدراج الإيرادات المستقبلية ضمن السنة الحالية.
-	إعادة تصنيف الالتزامات طويلة الأجل على أنها قصيرة الأجل لتجميل المؤشرات.	إضافة مكاسب غير محققة إلى الأرباح لتعظيم النتائج.
إدراج القروض طويلة الأجل ضمن التدفقات النقدية التشغيلية لتضخيم النتائج.	- تغيير السياسات المحاسبية المتبعة مثل طرق الاهتلاك أو تقييم الأصول.	الحصول على قروض أو تسهيلات مالية قبل نهاية السنة لتحسين السيولة الظاهرة.

المصدر: الخضراوي والدوسري، 2008، ص 12-13

2. المحور الثاني: الأخلاقيات والتحفظ المحاسبي وفق معايير IES

1.2 مفهوم أخلاقيات مهنة المحاسبة:

تُعدّ الأخلاقيات عنصراً جوهرياً في ممارسة أي مهنة، إذ تمثل الإطار القيمي الذي يوجّه سلوك العامل ويؤثر في مستوى أدائه، كما تُسهم في ترسيخ ثقة المؤسسة به. ونظراً لارتباط مهنة المحاسبة بالجانب المالي الذي يتطلب درجة عالية من المصداقية والدقة، فإن الالتزام بأخلاقيات المهنة يُعتبر من الركائز الأساسية التي

يجب أن يتحلى بها المحاسب. ويتجلى ذلك من خلال ممارسة مهامه بكل نزاهة وأمانة وشفافية، مع الابتعاد التام عن كل أشكال الغش أو التحايل أو التلاعب المالي.

أ. مفهوم أخلاقيات مهنة المحاسبة

تُعرّف أخلاقيات مهنة المحاسبة بأنها مجموعة من القيم والمبادئ الأخلاقية التي يتفق عليها المحاسبون والمدققون، والتي تُعدّ بمثابة إطار معياري ينظّم سلوكهم المهني. فهي تحدد معايير السلوك القويم الواجب اتباعه، وتُميّز بين الممارسات الصحيحة وتلك غير المقبولة، بما يضمن الحفاظ على مكانة المهنة وسمعتها وشرف ممارستها (صالح و علي أمبادي، 2018، صفحة 209).

وفي إطار الفقه الإسلامي، يُنظر إلى السلوك الإنساني للمسلم على أنه سلوك منضبط بالقيم الأخلاقية المستمدة من التعاليم الإسلامية، والتي تقوم على مبدأ المسؤولية أمام الله تعالى، سواء كان مصدر الالتزام ذاتياً نابعاً من ضمير الفرد، أو تعاقدياً في علاقته بالغير. وبناءً على ذلك، تُعدّ القيم الإنسانية مثل الصدق، والأمانة، والوفاء، والعدل، والقناعة، أساساً لا يمكن فصلها عن الممارسة المهنية. كما يؤكد الإسلام على وحدة المنظومة الأخلاقية، فلا يميز بين الأخلاق العامة والأخلاق المهنية، إذ يشكل كلاهما مرجعاً موحداً لسلوك المحاسب أثناء أدائه لمهامه (قنطججي، 2003، صفحة 6).

وفقاً لما ورد في دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين الصادر عن مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولي للمحاسبين (IESBA)، يتعين على المحاسب المهني الالتزام بمجموعة من المبادئ الأساسية التي تشكل الإطار الأخلاقي لسلوكه المهني، وتوجه ممارساته بما يضمن النزاهة والمصداقية في أداء مهامه. وتتمثل هذه المبادئ فيما يلي (دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين، 2021، الصفحات 18-23):

- **النزاهة:** يجب على المحاسب المهني أن يتحلى بالأمانة والصدق في جميع تعاملاته المهنية والتجارية، وأن يتجنب أي تصرف قد يخل بثقة العملاء أو الجمهور في المهنة.
- **الموضوعية:** يلتزم المحاسب بالحفاظ على حياده واستقلال رأيه، وألا يسمح بالتحيز أو تضارب المصالح أو أي تأثير خارجي قد يؤثر في موضوعيته أو في جودة أحكامه المهنية.
- **الكفاءة المهنية والعناية الواجبة:** يتعين على المحاسب المهني المحافظة على مستوى عالٍ من المعرفة والمهارات المهنية بما يتوافق مع التطورات الحديثة في المعايير، والممارسات، والتشريعات، والأساليب المحاسبية. كما يجب عليه أداء مهامه بدقة واجتهاد وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها، لضمان تقديم خدمات مهنية عالية الجودة.
- **السرية:** يجب على المحاسب احترام سرية المعلومات التي يحصل عليها أثناء ممارسته لمهامه المهنية أو التجارية، وعدم الإفصاح عنها لأي طرف ثالث دون تفويض قانوني أو مهني صريح، إلا إذا كان هناك التزام قانوني أو واجب مهني بالإفصاح. كما يُحظر عليه استغلال هذه المعلومات لتحقيق منفعة شخصية أو مصلحة لطرف آخر.
- **السلوك المهني:** يلتزم المحاسب المهني بالتقيد بالقوانين والأنظمة ذات الصلة بممارسته، ويتجنب كل ما من شأنه الإضرار بسمعة المهنة أو المساس بمكانتها في المجتمع.

ب. النصوص القانونية المنظمة لمهنة المحاسبة في الجزائر

من خلال تحليل مختلف النصوص القانونية والتنظيمية المنظمة لمهنة المحاسبة في الجزائر، يتبين أن المشرع الجزائري سعى إلى بناء إطار تشريعي متكامل يهدف إلى تقنين الممارسة المهنية وضمان مصداقيتها واستقلالها. فقد عرفت المهنة مساراً تطورياً ملحوظاً، بدءاً من الأوامر الأولى التي وضعت الأسس القانونية لمزاومتها، مروراً بالمراسيم التنفيذية التي أنشأت الهيئات المهنية وأرست قواعد أخلاقيات المهنة، وصولاً إلى تبني النظام المحاسبي المالي الذي يعكس انفتاح الجزائر على المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة.

ويبرز هذا التطور رغبة الدولة في تعزيز الشفافية والمساءلة داخل المؤسسات الاقتصادية، وضمان جودة المعلومات المالية المعروضة أمام مختلف الأطراف المتعاملة. وعليه، يمكن القول إن الإطار القانوني والأخلاقي لمهنة المحاسبة في الجزائر يشكل أحد الركائز الجوهرية لترسيخ الحوكمة الرشيدة، وتدعيم الثقة في التقارير المالية، وتكريس مبدأ المسؤولية المهنية في بيئة الأعمال الوطنية، ويمكن تلخيص أهمها فيما يلي:

- صدر الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971 لتنظيم مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث نصّ على إنشاء هيئة وطنية تُعنى بتنظيم هذه المهن وتأطير ممارستها تكون تابعة لوزارة المالية، وقد تم تأسيس هذه الهيئة رسمياً سنة 1980 بموجب المرسوم التنفيذي رقم 05-80.

- صدر المرسوم التنفيذي رقم 91-08 المؤرخ في 27 أبريل 1991 لتحديد القواعد المنظمة لمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مع التأكيد على استقلالية المهنة في إطار احترام القوانين والتنظيمات السارية المفعول.

وقد أنشئت بموجب هذا الإطار الهيئة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، كهيئة مهنية مستقلة تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، وتشرف على تنظيم المهنة ومراقبتها في الجزائر، مع ضمان ممارسة حرة ومنظمة وفق القوانين المعمول بها دون الرجوع إلى الوصاية الوزارية المباشرة.

وبعد استعراض الإطار القانوني العام لمهنة المحاسبة في الجزائر وتبيين مسار تطورها التشريعي والمؤسسي، يأتي الحديث عن أهم المراسيم التنفيذية والتشريعات المكملة التي تساهم في تنظيم المهنة وضمان تطبيق قواعدها بدقة وفعالية، نذكر أهمها:

- المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13 جانفي 1992، المتعلق بإنشاء مجلس وطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.
- صدر المرسوم التنفيذي رقم 96-163 المؤرخ في 15 أبريل 1996 والمتعلق بإصدار قانون أخلاقيات مهنة المراجعة والمحاسبة.
- صدر المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 29 سبتمبر 1996 والمتعلق بإنشاء المجلس الوطني للمحاسبة.

- صدر المرسوم التنفيذي رقم 98-79 المؤرخ في 28 مارس 1998 لتحديد كيفية نشر المحاسبين في الجدول الرسمي للممارسين، وتعيينهم، ومتابعة التزاماتهم المهنية.
- صدر المرسوم التنفيذي رقم 07-78 المؤرخ في 20 فيفري 2007 والمتعلق ب النظام المحاسبي المالي (SCF)، الذي حل محل النظام المحاسبي الوطني.
- صدر المرسوم التنفيذي رقم 10-01 المؤرخ في 6 جانفي 2010 لتطبيق أحكام قانون الأخطاء المهنية ومتابعة المخالفات الخاصة بالمحاسبين المعتمدين.

2.2. معايير التعليم المحاسبي الدولية

أدت الاختلافات في الممارسات المحاسبية، الناتجة عن التطورات التي شهدتها مجال المحاسبة، إلى ظهور الحاجة لوضع قواعد ومعايير دولية تنظم وتوحد الممارسات المحاسبية على المستوى العالمي، بهدف ضمان تطبيق متسق للمعايير المحاسبية الدولية في مختلف الدول. ومن هذا المنطلق، عمل الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) على دعم مبادرة إعداد معايير دولية للتعليم المحاسبي، باعتبارها ركيزة أساسية لتطوير مهنة المحاسبة. وقد أُوكلت مهمة إعداد هذه المعايير وإصدارها إلى مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية (IAESB)، الذي يسعى إلى تعزيز قدرات المنظمات المهنية للمحاسبين وبناء كفاءات عالية لدى العاملين في المجال.

أ. مفهوم معايير التعليم المحاسبي الدولية

تُعَدّ معايير التعليم المحاسبي الدولية مجموعة من النماذج والإرشادات العامة التي تهدف إلى توجيه وتطوير الممارسات التعليمية في مجال المحاسبة، من خلال تحديد الأسس التي تضمن جودة التعليم المحاسبي واتساقه على المستوى العالمي. وتعمل هذه المعايير على وضع إطار مرجعي يمكن للمؤسسات الأكاديمية والمهنية الاعتماد عليه عند تصميم البرامج الدراسية وتقييم كفاءة خريجي تخصص المحاسبة. ويُشرف على إعداد وإصدار هذه المعايير مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي (IAESB)، الذي يُعَدّ أحد المجالس التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC). ويضطلع هذا المجلس بمسؤولية تطوير الإرشادات والمنشورات التي تساهم في توحيد وتحديث ممارسات التعليم المحاسبي في مختلف الدول، بما يضمن إعداد محاسبين مهنيين مؤهلين وقادرين على الاستجابة لمتطلبات البيئة الاقتصادية المتغيرة. وتهدف هذه الجهود في مجملها إلى رفع مستوى الكفاءة المهنية للمحاسبين، وتعزيز مصداقية وجودة التعليم المحاسبي، فضلاً عن دعم التكامل بين المؤسسات التعليمية والمنظمات المهنية حول العالم، بما يخدم المصلحة العامة ويعزز ثقة المجتمع في مهنة المحاسبة. (سالم، 2020، صفحة 202)

إنّ المعايير التي وضعها مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي (IAESB) تهدف إلى تحديد المبادئ الأساسية التي يجب أن تلتزم بها جميع الهيئات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، وذلك فيما يتعلق بمتطلبات التعليم والتدريب المهني للرازمين لممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة.

وقد صُممت هذه المعايير على أساس النهج القائم على المبادئ (Principle-Based Approach)، أي أنها تركز على تحديد الأهداف والنتائج التعليمية الواجب تحقيقها دون التقيد بأساليب تطبيق محددة، مما

يمنح المؤسسات المهنية والأكاديمية المرونة الكافية لاختيار الوسائل والطرق التعليمية المناسبة وفق بيئتها المحلية.

تم إصدار معايير التعليم المحاسبي الدولي لأول مرة خلال الفترة (2001-2003)، ثم أُعيدت مراجعتها وتحديثها في عدة مراحل خلال الأعوام 2008، 2010، و2014 من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، وذلك لضمان مواءمتها مع التطورات المستمرة في مهنة المحاسبة واحتياجات سوق العمل العالمي. وفيما يلي أهم معايير التعليم المحاسبي الدولية مع تواريخ إصدارها وتطبيقها:

- 1- IES متطلبات الالتحاق ببرنامج التعليم المحاسبي المهني: إصدار فيفري 2003، تطبيق 1 يناير 2004
- 2- IES . التطوير المهني الأولي (الكفاءة الفنية): إصدار جانفي 2014، تطبيق 1 يوليو 2015
- 3- IES . التطوير المهني الأولي (المهارات المهنية): إصدار جانفي 2014، تطبيق 1 يوليو 2015
- 4- IES التطوير المهني الأولي (القيم والأخلاق والمواقف المهنية): إصدار جانفي 2014، تطبيق 1 يوليو 2015
- 5- IES . التطوير المهني الأولي (متطلبات الخبرة العملية): إصدار مارس 2003، تطبيق 1 يناير 2005
- 6- IES . التطوير المهني الأولي (تقييم الكفاءة المهنية): إصدار نوفمبر 2012، تطبيق 1 يوليو 2013
- 7- IES . التطوير المهني المستمر (التعلم مدى الحياة): إصدار يوليو 2006، تطبيق 1 يناير 2006
- 8- IES . الكفاءة المهنية للشركاء المسؤولين عن مراجعة القوائم المالية: إصدار ديسمبر 2014، تطبيق 1 يوليو 2016.

3. المحور الثالث: الإفصاح والشفافية كآلية للحد من المحاسبة الإبداعية

1.3. مفهوم مبدئ الإفصاح والشفافية

يُعدّ مبدئ الإفصاح والشفافية في عرض المعلومات المالية وغير المالية من المبادئ الأساسية التي تقوم عليها حوكمة المؤسسات، لما لهما من دور محوري في بناء الثقة وتعزيز المصداقية. فقد أظهرت الدراسات العلمية أنّ إدراك أهمية الحوكمة في تحقيق الإفصاح والشفافية يرتبط ارتباطاً وثيقاً بالأساليب والممارسات المتبعة لضمان مصالح الأطراف المختلفة ذات العلاقة. كما يُعدّ مستوى الإفصاح والشفافية أحد المؤشرات الرئيسية التي يُستدلّ بها على مدى التزام المؤسسات بتطبيق نظام الحوكمة داخل البيئة الاقتصادية.

أ مفهوم الشفافية

تُعدّ الشفافية من أهم الأدوات المعتمدة في مكافحة الفساد المالي والإداري داخل المؤسسات، إذ تتمثل في إتاحة المعلومات وتبادلها والتصرّف بطريقة واضحة ومكشوفة، بما يضمن توفير البيانات الضرورية لاتخاذ القرارات المناسبة في الوقت الملائم.

كما تُشير الشفافية إلى سهولة الوصول إلى المعلومات واستعمالها واسترجاعها بوسائل واضحة وميسرة. وقد نصّت المبادئ المعدّلة لحوكمة المؤسسات على أنّ "الشفافية تعني الإفصاح عن المعلومات بطريقة دقيقة

وواضحة، مع توضيح البيانات التي تُبنى عليها السياسات العامة للمؤسسة." (حسان، 2014/2013، صفحة 54)

وبناءً على ذلك، عرفت هيئة الأمم المتحدة الشفافية على أنها: "مدى تدفق المعلومات وإتاحتها بطريقة منظمة تمكّن أصحاب المصلحة من الحصول عليها في الوقت المناسب، والاستناد إليها في حماية مصالحهم، واتخاذ القرارات الرشيدة وتفاذي الأخطاء". (حسان، 2014/2013، صفحة 54)

يمكن تحديد مجموعة من الشروط الأساسية التي يجب أن تتوفر في أي معلومة أو إجراء حتى يوصف بالشفافية، ومن أبرزها ما يلي:

- التوقيت المناسب للإفصاح: إذ ينبغي أن تُقدّم المعلومات في الوقت الملائم، لأن الإفصاح المتأخر يفقد قيمته وجدواه.
- التزامن في الإفصاحات والإيضاحات: بحيث تُعرض المعلومات في الوقت ذاته لضمان العدالة في الوصول إليها من قبل جميع الأطراف المعنية.
- وضوح المحتوى ودقته: أي أن تتسم البيانات المعروضة بدرجة عالية من الشفافية والمصادقية بما يتيح فهماً واضحاً لمضمونها.

ب تعريف الإفصاح:

تباينت آراء الباحثين حول وضع تعريف دقيق لمفهوم الإفصاح، غير أنهم يتفقون على أنّ جوهره يتمثل في توفير معلومات وبيانات واضحة ومفهومة لأصحاب المصلحة. ويُعدّ الإفصاح عملية تهدف إلى تقديم معلومات موثوقة وصحيحة للمستخدمين، بما يمكنهم من اتخاذ قرارات رشيدة، سواء كانوا من داخل المؤسسة أو من خارجها. (الهادي، 2013، صفحة 86)

كما يُنظر إلى الإفصاح على أنه الإفصاح عن جميع المعلومات التي قد تؤثر في قرارات الأطراف المرتبطة بالمحاسبة، بحيث تُعرض هذه المعلومات في القوائم والتقارير المالية بلغة دقيقة وواضحة يسهل فهمها. (سمسوم، 2022، الصفحات 315-316)

وبوجه عام، فإن الإفصاح يعني تقديم البيانات الجوهرية ذات الصلة بعملية اتخاذ القرار، سواء على مستوى إدارة الشركة أو على مستوى الأطراف الخارجية مثل المستثمرين والبنوك والجهات الحكومية، بهدف عرض صورة مالية صحيحة وموثوقة ومفهومة.

ج أهمية الإفصاح المحاسبي كأداة لتحقيق الشفافية

يلعب الإفصاح المحاسبي دوراً محورياً في توفير بيانات ومعلومات مالية دقيقة تساعد أصحاب القرار في اتخاذ قراراتهم على أسس صحيحة. وتبرز أهمية هذا الإفصاح من خلال النقاط التالية: (ابراهيم، 2015، الصفحات 130-131)

- يساهم نشر المعلومات المحاسبية في تمكين المساهمين والمستثمرين من تقييم كفاءة الإدارة ومدى نجاحها في إدارة الموارد المالية بما يخدم تحقيق الأهداف الاقتصادية وزيادة حقوقهم.

- يساعد الإفصاح المالي أيضًا الدائنين والجهات الرقابية الأخرى في الحصول على البيانات الضرورية لتقدير المخاطر واتخاذ القرارات الملائمة.
- يُعدّ الإفصاح المحاسبي من أهم مقومات الشفافية في الأسواق المالية، إذ يتيح للمستثمرين الاطلاع على الوضع المالي للمؤسسات ويُسهّم في الحد من المضاربات غير المشروعة، كما يُمكن المتعاملين من التنبؤ بالاتجاهات المستقبلية للأسعار وتحديد درجة المخاطر الاستثمارية بدقة أكبر.
- يعزز الإفصاح من الثقة المتبادلة بين المتعاملين في السوق ويؤدي إلى استقرار الأسواق المالية وتحسين كفاءة الاقتصاد الوطني.
- تشكل المعلومات المالية المنشورة مرجعًا مهمًا للمحللين والمستثمرين، إذ تُعدّ أحد العوامل الأساسية المؤثرة في حركة أسعار الأسهم في السوق.
- كما يُعتمد على هذه المعلومات في إعداد القوائم والتقارير المالية، التي تُستخدم في وضع الخطط المستقبلية وتقدير الإيرادات والنفقات، بما يدعم جهود الإدارة لتحقيق الأهداف المرجوة خلال فترات محددة.

د. مزايا ودور الإفصاح والشفافية في التقارير المالية

- تُعدّ الشفافية والإفصاح المالي من أهم ركائز الحوكمة الجيدة في المؤسسات الاقتصادية، إذ تسهم في بناء الثقة بين مختلف الأطراف المتعاملة داخل الأسواق المالية، وتضمن توجيه الموارد والاستثمارات نحو الاستخدام الأمثل، ومن مميزات مبدئ الإفصاح والشفافية نذكر مايلي (صايم، 2022، صفحة 163):
- توفير معلومات مالية دقيقة للمستثمرين: يساهم الإفصاح المالي المنتظم من خلال التقارير الدورية (شهرية، نصف سنوية أو سنوية) في تمكين المستثمرين من الحصول على معلومات موثوقة تساعدهم في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية على أسس علمية وموضوعية. إذ توفر هذه التقارير بيئة صحية للتداول وتحدّ من انتشار الشائعات والمعلومات المضللة التي قد تؤثر سلبيًا على تقييم الأسهم أو على ثقة المتعاملين في السوق.
 - تعزيز الثقة في الأسواق المالية: يساعد الإفصاح في ترسيخ الثقة بين المتعاملين في السوق من خلال قيام الجهات الرقابية بمتابعة البيانات المالية للشركات المدرجة، إضافة إلى مراقبة وسائل الإعلام المختلفة للحد من نشر المعلومات غير الدقيقة.
 - اعتبار القوائم المالية مصدرًا رئيسيًا للمعلومات: تمثل القوائم المالية مصدرًا أساسيًا للمعلومات بالنسبة لمختلف الأطراف، سواء داخل الشركة أو خارجها، مثل المساهمين، المستثمرين، المقرضين، الأجهزة الحكومية، الرقابية، وشركات الوساطة. ويعتمد كل طرف من هؤلاء على هذه المعلومات وفقًا لاختصاصه واحتياجاته من الاطلاع والمعرفة بهدف اتخاذ قرارات رشيدة.

- تحقيق كفاءة السوق والاستثمار: يساهم الإفصاح والشفافية في الحد من الغموض وعدم اليقين، مما يؤدي إلى توجيه الاستثمارات نحو وجهات أكثر صحة واستقرارًا، وينعكس ذلك إيجابًا على الاقتصاد ككل من خلال تحسين كفاءة تخصيص الموارد في مختلف القطاعات.
- تحقيق العدالة في تسعير الأسهم: يُعد الإفصاح المالي أحد العوامل الأساسية لتحقيق العدالة في الأسعار داخل الأسواق المالية، إذ يؤدي غياب الشفافية إلى انتشار الشائعات والممارسات المضاربة، وهو ما يتسبب في تضخم أسعار الأسهم دون مبرر حقيقي. كما أن انعدام الإفصاح في أوقات الأزمات يؤدي إلى تراجع الثقة في الأسواق وارتفاع مستويات الغموض، الأمر الذي قد يتسبب في انخفاضات حادة لأسعار الأسهم وهروب أعداد كبيرة من المستثمرين.

2.3 معايير التدقيق الدولية كآلية لتعزيز الإفصاح والشفافية

ظهرت المعايير الدولية للمراجعة (ISAs)، الصادرة عن المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكد (IAASB)، لتوحيد الممارسات المهنية في مجال التدقيق وضمان التزام المؤسسات بتطبيق المعايير المحاسبية المعتمدة. وتعمل هذه المعايير على تعزيز موثوقية القوائم المالية ودعم مبادئ الشفافية والحوكمة في بيئة الأعمال الدولية.

تُعدّ معايير التدقيق الدولية من أهم الأدوات المهنية التي تساهم في ضمان مصداقية وموثوقية المعلومات المالية، إذ تُبرز هذه المعايير أهمية الإفصاح والشفافية عند إعداد التقارير المالية وعرض نتائجها. فالمعيار الدولي رقم (ISA700) المتعلق بتكوين الرأي وتقديم تقرير عن القوائم المالية (إصدار 2016) يؤكد على ضرورة أن يتسم تقرير المدقق بالوضوح والدقة، وأن يُظهر رأيه بخصوص عدالة ومصداقية المعلومات المالية المعروضة. ومن واجبات المدقق، وفق هذا المعيار، التأكد من أن القوائم المالية تعكس بعدالة الوضع المالي للمنشأة بما يتوافق مع الإطار المحاسبي المعتمد. (للمحاسبين، 2021، صفحة 192)

كما جاء المعيار رقم (ISA705) ليحدّد الحالات التي تستدعي تعديل الرأي في تقرير المدقق، وذلك عندما تتوفر أدلة أو ظروف تستوجب التحفظ أو رفض إبداء الرأي. وبذلك تساهم هذه المعايير في تحقيق الشفافية والمصداقية في عرض البيانات المالية، وتدعم ثقة المستخدمين في التقارير المنشورة.

تلعب معايير التدقيق الدولية كذلك دورًا مهمًا في تعزيز الحوكمة والرقابة الداخلية، إذ تساعد في ترسيخ مبادئ الإفصاح، والشفافية، والمساءلة، ومكافحة الغش والاحتيال. كما تساهم في مساعدة أجهزة الرقابة على اكتشاف الممارسات الخاطئة وتقويم الأداء المهني، بما يحدّ من المخاطر المالية ويعزز جودة المعلومات المقدمة للمستفيدين.

ومن هذا المنطلق، يمكن القول إن معايير التدقيق الدولية تُعدّ أداة فعّالة لتنظيم عملية التدقيق وضمان التزام المدققين بأعلى معايير الممارسة المهنية. فالمعيار رقم (ISA21) مثلاً، الخاص بقبول مهام التدقيق، يحدّد واجبات المدقق وشروط الاتفاق مع الجهة الخاضعة للتدقيق، مما يضمن وضوح المسؤوليات واستقلالية المدقق في أدائه لمهمته.

كما يُبرز المعيار رقم (ISA260) أهمية التواصل بين المدقق والأطراف المكلفة بالحوكمة، إذ يُلزم المدقق بإبلاغ هذه الأطراف بجميع المسائل ذات الأهمية النسبية التي تظهر أثناء عملية التدقيق، بما يعزز الشفافية ويتيح للحوكمة الاطلاع المستمر على سير العمل. أما المعيار رقم (ISA265)، فقد ركّز على وجوب إبلاغ المدقق عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية وتوضيح آثارها المحتملة على القوائم المالية، وهو ما يسهم في تحسين نظم الرقابة الداخلية وتفادي الأخطاء المستقبلية.

إن التفاعل المستمر بين المدقق والأطراف المكلفة بالحوكمة يُعدّ عاملاً أساسياً في دعم الإفصاح والمساءلة. فالتقارير التي يُعدها المدقق لا تقتصر على إبداء الرأي حول القوائم المالية، بل تمتد لتشمل تقديم ملاحظات بناءً تساعد مجالس الإدارة واللجان الرقابية على تحسين أنظمتها الداخلية وتعزيز ثقة المساهمين والمستثمرين (محمد و رجائي،، 2021، صفحة 186).

وتُظهر هذه المعايير أيضاً أهمية العلاقة بين المدقق ومجالس الإدارة واللجان المالية في ترسيخ الشفافية داخل الشركة. فالتقارير الدورية التي تُقدّم للحوكمة تُعزّز روح المساءلة، وتمكّن المساهمين من اتخاذ قرارات مبنية على معلومات دقيقة وواضحة، مما يدعم استقرار واستدامة النشاط الاقتصادي.

وفي ضوء ما سبق، يمكن التأكيد على أن معايير التدقيق الدولية تُعدّ الإطار المرجعي الأساسي لترسيخ مبدأي الإفصاح والشفافية، من خلال ما تضعه من قواعد منهجية ومهنية تضمن جودة التقارير المالية، وتحدّ من الممارسات الخاطئة، وتدعم الثقة في النظام المالي والمحاسبي على المستويين الوطني والدولي.

3.3 العلاقة بين الإفصاح المحاسبي والمحاسبة الإبداعية

تُعدّ أهمية الإفصاح المحاسبي من الركائز الأساسية لحوكمة الشركات، إذ يهدف إلى توفير معلومات مالية دقيقة وشفافة تمكّن أصحاب المصلحة من تكوين رؤية واضحة حول المركز المالي للشركة، وأدائها، وحقوق الملكية، ومسؤوليات الإدارة. فكلما كان مستوى الإفصاح مرتفعاً وشفافاً، ساعد ذلك على تعزيز ثقة المساهمين وحماية حقوقهم، والحد من الممارسات المحاسبية التي قد تؤدي إلى تضليل مستخدمي القوائم المالية أو إخفاء حقائق جوهرية.

إنّ ضعف الإفصاح والشفافية ينعكس سلباً على أداء الشركة، إذ يؤدي إلى زيادة احتمال إساءة استخدام السلطة من قبل الإدارة، والتلاعب في النتائج المالية، مما يُضعف مصداقية التقارير ويؤثر على كفاءة السوق ويُقلّل من ثقة المستثمرين. (حمزة و فارس، 2020، صفحة 404)

وفي المقابل، تسعى بعض الشركات إلى تعديل نتائجها المالية بشكل اصطناعي عبر استخدام أساليب تُعرف بـ المحاسبة الإبداعية، والتي تهدف إلى تحقيق أهداف معينة مثل تحسين صورة الأداء المالي أو التأثير على الأرباح المعلنة. وغالباً ما ينتج عن هذه الممارسات تضليل مستخدمي القوائم المالية، نظراً لابتعادها عن المعايير المهنية الدقيقة، وعدم توافقها مع مبدأ الإفصاح الشامل والشفافية المطلوبة.

وعليه، يمكن القول إنّ العلاقة بين الإفصاح المحاسبي والمحاسبة الإبداعية علاقة عكسية، فكلما زاد مستوى الإفصاح والشفافية، تراجعت فرص اللجوء إلى المحاسبة الإبداعية. أما في حال ضعف الإفصاح، فإن

ذلك يخلق بيئة خصبة لممارسات التلاعب المالي وإدارة الأرباح. وبالتالي، فإن تعزيز الإفصاح المحاسبي يُعد وسيلة فعالة للحد من السلوكيات الإبداعية غير المشروعة، وضمان مصداقية المعلومات المالية المنشورة.

أ. أهمية الإفصاح عن السياسات المحاسبية وطرق التقييم

يُعد الإفصاح عن السياسات المحاسبية من أهم عناصر الشفافية المالية، إذ يساعد على توضيح الأسس التي تعتمد عليها المؤسسة في إعداد قوائمها المالية. فاختلاف طرق التقييم، مثل اعتماد طريقة الوارد أولاً صادر أولاً **FIFO** أو المتوسط المرجح للتكلفة **CMP**، يؤدي إلى تباين النتائج المحاسبية. كما أن معالجة مصاريف البحث والتطوير أو تقييم الأصول بالتكلفة التاريخية دون احتساب خسائر القيمة قد يؤثر على دقة القوائم المالية. لذلك، تُلزم المعايير الدولية، خاصة **IAS 8**، المؤسسات بالإفصاح عن سياساتها المحاسبية والتغيرات التي تطرأ عليها، لما لذلك من دور في تعزيز مصداقية المعلومات وتحسين اتخاذ القرار المالي (رومني و شتاينبارت، 2012، صفحة 204).

ب. دور مجلس الإدارة في ضمان الشفافية وجودة الإفصاح داخل المؤسسة

يُعدّ مجلس الإدارة عنصراً أساسياً في تعزيز الشفافية والإفصاح داخل المؤسسة، إذ يخضع بدوره لعمليات تدقيق مستقلة تضمن نزاهة عمله. ويقوم المجلس في نهاية كل سنة مالية بإعداد تقرير التسيير، الذي يُعد وسيلة لإبراز مسؤوليته أمام المساهمين، من خلال تضمينه المصادقة على الحسابات المالية التي أعدتها إدارة المؤسسة وصادق عليها محافظ الحسابات. كما تؤكد مبادئ حوكمة الشركات على مسؤولية مجلس الإدارة في ضمان نزاهة ومصادقية المعلومات المالية وإعداد القوائم المحاسبية، إلى جانب الإشراف على عمليات التدقيق والرقابة لضمان الشفافية في الأداء المالي والإداري للمؤسسة.

ج. أهمية الإفصاح المحاسبي في الحد من عدم تماثل المعلومات بين المساهمين والإدارة

يُقصد بعدم تماثل المعلومات (**Information Asymmetry**) امتلاك إدارة المؤسسة بيانات ومعلومات حول أوضاعها ومستقبلها أكثر مما يتوفر لدى المساهمين أو المستثمرين، مما قد يدفع الإدارة إلى توظيف هذا التفوق المعلوماتي لتحقيق مصالح خاصة تتعارض مع مصالح المساهمين. وفي هذا الإطار، يُعدّ الإفصاح المحاسبي آلية أساسية لتقليل فجوة المعلومات بين الأطراف المعنية، إذ يتيح للمستثمرين الحصول على بيانات دقيقة وشفافة تساعدهم في اتخاذ قرارات رشيدة، كما يعزز الثقة في التقارير المالية ويدعم كفاءة الأسواق. وعليه، فإن الالتزام بالإفصاح الشامل والدقيق يسهم في تحقيق العدالة والشفافية، ويحدّ من المخاطر الناتجة عن عدم تماثل المعلومات داخل المؤسسة (الصاوي، 2010، صفحة 13).

د. دور التدقيق الخارجي في دعم الشفافية والحد من المحاسبة الإبداعية

يُعدّ التدقيق الخارجي من أهم الوسائل التي تضمن الشفافية والمصادقية في القوائم المالية، وتُسهّم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. فهو يُمكن المساهمين من مراقبة إدارة المؤسسة من خلال تعيين محافظ حسابات مستقل يقدّم رأياً محايداً حول عدالة وصدق المعلومات المالية، وذلك وفقاً لأحكام القانون التجاري الجزائري والقانون رقم 10-01 المتعلق بمهن الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات.

وتُلزم المعايير الدولية للتدقيق (ISA) المدققين بالتركيز على الجوانب المرتبطة بالمحاسبة الإبداعية. فالمعيار 315 يؤكد ضرورة فهم السياسات المحاسبية وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، في حين يتناول المعيار 540 عملية تدقيق التقديرات المحاسبية وتقييم القيمة العادلة والإفصاحات المتعلقة بها. أما المعيار 240 فيُبرز مسؤولية المدقق في اكتشاف الغش والتلاعب بالنتائج المالية، خاصة في حالات تضخيم الإيرادات أو تسجيل عمليات وهمية، مع ضرورة الحصول على أدلة خارجية للتحقق من صحتها. (HAMZA OUI, 2006, p. 55)

كما تلعب الرقابة الداخلية دوراً مكملاً للتدقيق الخارجي في الحد من المحاسبة الإبداعية، من خلال ضمان دقة المعلومات المالية وتحسين نظام الإفصاح داخل المؤسسة، وهو ما أكدته الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) من خلال المعيار 265 المتعلق بتقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية.

هـ. دور لجنة التدقيق في تحسين جودة المعلومات ودعم الإفصاح

تُعَدّ لجنة التدقيق إحدى الآليات الداخلية لحوكمة الشركات، وهي لجنة منبثقة عن مجلس الإدارة تعمل كحلقة وصل بينه وبين المدققين الداخليين والخارجيين. وتتمثل مهامها في الإشراف على إعداد القوائم المالية ومراجعتها، وتعزيز فعالية كل من الرقابة الداخلية والتدقيق الخارجي. ويسهم وجود لجنة تدقيق مستقلة في تعزيز مصداقية التقارير المالية ورفع مستوى الثقة لدى المستثمرين والأطراف الخارجية المعتمدة على هذه المعلومات في اتخاذ قراراتها.

كما يضطلع المدققون الداخليون بدور محوري في دعم حوكمة الشركات من خلال مراقبة الإجراءات المالية والتشغيلية، وضمان الالتزام بالأنظمة المحاسبية واكتشاف حالات الغش. ويُعتبر التدقيق الداخلي عنصراً داعماً للتدقيق الخارجي، إذ يمكن للمدقق الخارجي الاستفادة من نتائج عمل المدققين الداخليين وفقاً لما تنص عليه المعايير الدولية للتدقيق رقم 610 والمعيار الجزائي المناظر "استخدام أعمال المدققين الداخليين". غير أن أهم تحدٍ يواجه التدقيق الداخلي هو نقص الاستقلالية عن إدارة المؤسسة، مما قد يحد من موضوعية آرائه وكفاءته في كشف الانحرافات المالية (وزارة المالية، 2017).

4. خاتمة:

تؤكد هذه الدراسة أن المحاسبة الإبداعية تمثل أداة مزدوجة: فهي قد تساعد على تحسين عرض الأداء المالي للمؤسسات، لكنها في الوقت نفسه تشكل خطراً على مصداقية المعلومات عند غياب الالتزام بالأخلاقيات المهنية والمعايير الدولية. وقد أظهرت النتائج أن تعزيز الأخلاقيات المهنية وتطبيق معيار التعليم المحاسبي الدولي IES إلى جانب الإفصاح والشفافية، يشكل أساساً لإعادة الثقة في القوائم المالية وحماية جودة المعلومات.

النتائج:

1. المحاسبة الإبداعية قد تُستغل لتجميل النتائج المالية، مما يؤدي أحياناً إلى تشويه البيانات المالية.

المحاسبة بين الإبداع والانحراف: دور الأخلاقيات والمعايير في ضبط المهنة

2. الالتزام بالأخلاقيات المهنية يعزز النزاهة والاستقلالية في أداء المحاسب ويحد من الانحرافات المحاسبية.
3. الإفصاح والشفافية يمثلان أدوات رقابية فعالة لإعادة الثقة إلى المعلومات المالية المنشورة.
4. التطبيق الفعال للمعايير الدولية يرسخ ثقافة مهنية قائمة على السلوك القويم وجودة المعلومات المالية.

التوصيات:

1. تعزيز برامج التدريب والتوعية بالأخلاقيات المهنية والمعايير الدولية في الجامعات والمؤسسات المحاسبية.
2. وضع سياسات صارمة للإفصاح والشفافية لضمان دقة المعلومات المالية وموثوقيتها.
3. تفعيل الرقابة الداخلية والمراجعة المستقلة بشكل دوري للحد من الممارسات المحاسبية المنحرفة.
4. غرس ثقافة مهنية تركز على المسؤولية الأخلاقية والشفافية داخل المؤسسات لضمان استدامة الممارسة المحاسبية.
5. إدراج آليات تقييم الأداء الأخلاقي ضمن نظم تقييم الأداء المهني لضمان الالتزام المستمر بالقيم والمعايير الدولية.

5. المراجع:

1. الكتب:

- Hamzaoui, M. (2006). Audit, gestion des risques d'entreprise et contrôle interne: norms ISA 200, 315, 330 et 500. France: Pearson Éducation.
- Yaari, V., & Ronen. (2008). Earnings management: Emerging insights in theory, practice, and research. New York: Springer.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين. (2021). معايير التدقيق الدولية. نيويورك.
- دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين. (2021). مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولي للمحاسبين.
- رومني، م. ب، و شتاينبارت، ب. ج. (2012). نظم المعلومات المحاسبية. السعودية: دار المريخ للنشر.

2. الرسائل والأطروحات:

- الصاوي، ع. أ. (2010). دور الإفصاح المحاسبي في حوكمة الشركات في إطار برامج الخصخصة في مصر، أطروحة دكتوراه، جامعة الإسكندرية، مصر.
- جمال الدين، ح. (2013/2014). أهمية الإفصاح المالي في إطار حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية – دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر.
- قنطقجي، س. (2003). دور الحضارة الإسلامية في تطوير الفكر الإسلام، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، جامعة حلب، سوريا.

3. المقالات:

- Essien, E., & Ntiedo, J. (2018). The influence of creative accounting on the credibility of accounting reports. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 16, 295.
- Ijeoma, N., & Aronu, C. (2013). The contribution of creative accounting to economic development. *International Journal of Scientific and Engineering Research*, 2500.
- إبراهيم، م. (2015). دور الشفافية والإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية. *مجلة الأكاديمية الأمريكية العربية للعلوم والتكنولوجيا* (16)، 130-131.
- الهادي، ض. م. (2013). أسس وقواعد الإفصاح المحاسبي وفق IAS/IFRS. *مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية*، (6)، 86.
- جموعي، ع، و براهمي، ف. (2021). أثر الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. *مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية* (01)، 476-477.
- حمزة، أ، و فارس، س. (2020). تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على مبدأ الإفصاح المحاسبي. *مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية*، (3)، 12، 404.
- سالم، ع. و. (2020). مدى توافق مناهج قسم المحاسبة مع معيار التعليم الدولي رقم (2) *مجلة جامعة السيد محمد بن علي السنوسي الإسلامية – ليبيا*، 202.
- سمسوم، ص. (2022). تحليل العلاقة التكاملية بين الشفافية والإفصاح المحاسبي. *مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية*، (02)، 16، 315-316.
- صالح، س، و أمبادي، ع. (2018). المشاكل التي تواجه المحاسبين المهنيين في اليمن لتطبيق أخلاقيات المهنة. *مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية*، (02)، 05.
- صايم، م. (2022). واقع الإفصاح والشفافية في الشركات المدرجة في بورصة الجزائر. *مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية*، 163.
- ضيوفي، ح، و محمود، أ. (2018). دور حوكمة الشركات في تعزيز المعلومة المحاسبية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. *مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي*، (03).
- عباس، م، و حكيم، س. (2015). المحاسبة الإبداعية بين الإبداع والانحراف المهني. *مجلة البحوث المحاسبية* (10)، 21-20.
- محمد، ع، و رجائي. (2021). تقييم التزام الفنادق الخمس نجوم في مصر بتطبيق معيار الإفصاح والشفافية. *مجلة كلية السياحة والفنادق*، 186، (1)، 5.
- وزارة المالية، المرسوم رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، المتضمن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق رقم 520، 570، 610، 620، 630.
- الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971.
- المرسوم التنفيذي رقم 91-08 المؤرخ في 27 أبريل 1991.
- المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13 جانفي 1992.
- المرسوم التنفيذي رقم 96-163 المؤرخ في 15 أبريل 1996.
- المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 29 سبتمبر 1996.
- المرسوم التنفيذي رقم 98-79 المؤرخ في 28 مارس 1998.
- المرسوم التنفيذي رقم 07-78 المؤرخ في 20 فيفري 2007.
- المرسوم التنفيذي رقم 10-01 المؤرخ في 6 جانفي 2010.