

الإبداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبة الدولية

أ.بوهرين فتيحة

د. مرزقة صالح

كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير – جامعة قسنطينة

المخلص:

أصبح مفهوم الإبداع المحاسبي محل إهتمام كبير جدا من قبل الباحثين المهتمين بميادين المعرفة المالية والمحاسبية وكذلك من قبل المحاسبين والمراجعين 'وقد أزداد هذا الإهتمام نتيجة للأزمة المالية العالمية الأخيرة والتي أدت إلى انهيار عدة شركات كانت رائدة في مجال عملها نتيجة لنقص الشفافية في عرض البيانات المحاسبية المتعلقة خاصة بالتدفقات المالية والتلاعب المقصود بالحسابات و من أجل التحكم في النشاط الإقتصادي والتدفقات المالية الناتجة عنه عملت الهيئات المهتمة بالعمل المحاسبي والمالي على وضع معايير التقارير المالية الدولية من أجل تحسين عملية العرض، التقييم التسجيل و الإفصاح المحاسبي. و عليه موضوعنا سيتناول معايير التقارير المالية كشكل للإبداع المحاسبي مركزين على عرض و تحليل الإبداع في مجال التدفقات النقدية و المعايير المحاسبية و معايير التقارير المالية الدولية المتعلقة بالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة و عليه سنقسم هذا الموضوع إلى ثلاث محاور تناولنا في المحور الأول الإطار النظري للإبداع المحاسبي نستعرض في المحور الثاني معايير المحاسبة الدولية / معايير التقارير المالية الدولية لنثبت في المحور الثالث الإبداع في المعايير الدولية لنصل في النهاية إلى النتائج التي توصلنا إليها .

الكلمات المفتاحية: الإبداع المحاسبي – معايير المحاسبة الدولية – معايير التقارير المالية الدولية – المؤسسات الصغيرة و المتوسطة.

Abstract:

The concept of creative accounting of interest by accountants and auditors is very large in recent years, especially after the collapse of several leading companies as a result of manipulation of accounts and for the elimination of the latter appeared International Financial Reporting Standards in order to improve the presentation, assessment recording and accounting disclosure and it focused our study on creativity accounting through the International Financial Reporting Standards, focusing on the analysis of innovation in the field of cash flows and accounting standards and International Financial Reporting Standards for small, medium and him.

we divide the study into three areas we discussed in the first pillar the theoretical framework for innovation accounting review in The second axis the International Accounting Standards / International Financial Reporting Standards to demonstrate creativity in the third pillar of the international standards to reach in the end the results revealed by this study.

Key words: creative accounting – IAS / IFRS – small and medium entity

المقدمة:

عادة ما تستعمل كلمة الإبداع للدلالة على كل شيء جديد بارع أو مدهش وحتى فريد من نوعه، دون التمييز بين تلك الأشياء خاصة من حيث طبيعتها، ونجد العامة أيضا تستعمل كلمة الإبداع حتى عند الحديث حول الأفكار البارعة، الفنون الجميلة، وكل الأشياء غير العادية.

تعد كلمات إبداع و إبتكار و نحوهما، مترادفات لمعنى يمثل إثبات شيء جديد غير مألوف، أو حتى النظر للأشياء بطرق جديدة، و يعرف الإبداع في اللغة كما جاء في (لسان العرب)، من بدع الشيء و هو أنشأه، و جاء في (المعجم الوسيط): بدعه بدعا أي أنشأه على مثال سابق، و عرفه (القاموس العصري الحديث) بأنه : الإيجاد أو التكوين أو الابتكار¹، أما التعريف الموضوعي فقد اختلف المفكرون حول تحديد ماهية الإبداع، حيث لا يوجد اتفاق واضح و محدد لأسباب تتعلق بتعدد الظاهرة نفسها أو بتعدد إتجاهات المفكرين، حيث ينظر كل واحد منهم من زاوية معينة توافق تخصصه أو ميوله و من بين التخصصات المهمة نجد المحاسبة التي تطورت و نمت بالتطور الإقتصادي، التكنولوجي، المالي،...الحاصل على المستوى الدولي مما أدى إلى بروز ما يسمى بالإبداع المحاسبي **creative accounting** .

1- إشكالية الدراسة:

يعتبر مصطلح الإبداع المحاسبي قديم جديد فهو مصطلح قديم بالنظر إلى وجوده منذ وقت بعيد ضمن المحاسبة الانجلوسكسونية و يعتبر مصطلحا جديدا بالنظر إلى التطورات الحاصلة في المجال المحاسبي خاصة في سنوات السبعينات التي أدت إلى بروز المعايير المحاسبية الدولية التي تعتبر إبداعا محاسبيا تطور و نما عبر الزمن و من هنا جاءت دراستنا حول الإبداع المحاسبي من خلال المعايير المحاسبية الدولية. تعتبر معايير المحاسبة الدولية دليل لتحسين العرض، القياس و الإفصاح عن المعلومات المالية و المحاسبية للمؤسسة و التي يطلق عليها مصطلح المحاسبة الإبداعية و عليه يمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية:

1- ماذا تعني المحاسبة الإبداعية؟

2- ما هي الأساليب و الإجراءات التي جاءت بها المعايير المحاسبية الدولية في مجال الإبداع المحاسبي؟

2- هدف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى إبراز الإبداع في المجال المحاسبي من خلال ما تصدره لجنة / مجلس معايير المحاسبة الدولية سواء كانت معايير المحاسبة الدولية أو معايير التقارير المالية الدولية التي تشكل في مجملها إبداعا محاسبيا و تطورا في مجال المحاسبة الإنجلوساكسونية التي تطبق بكل من الولايات المتحدة الأمريكية و بريطانيا و الدول التابعة لها.

3- الدراسات السابقة:

إن هناك عدة دراسات حول المحاسبة الإبداعية نذكر منها:

- دراسة **Gélar et Barthès des Ruyter** سنة 1992 تحت موضوع "تسطين مخاطر المحاسبة الإبداعية"

- دراسة **stolowy.h** سنة 1995 تحت عنوان " إثبات وجود المحاسبة الإبداعية"

أما بخصوص المعايير المحاسبية الدولية فهي أيضا أجريت عليها عدة دراسات نذكر منها:

أ- **دراسة عبد الرزاق خليل:** تتمحور الدراسة حول أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية مجمع رياض سطيف نموذجيا، و قد توصل الباحث إلى أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية تحسن من كفاءة القوائم المالية في اتخاذ القرارات.

- **دراسة حازم الخطيب، ظاهر القشي:** تتمحور الدراسة حول توجه معايير المحاسبة نحو القيم العادلة و الدخل الإقتصادي و أثر ذلك على الاقتصاد.

ج- **دراسة جمال عادل الشرايري و آخرون:** عنوان الدراسة "مدى التزام المصارف الأردنية بتطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 من وجهة نظر معدي القوائم المالية و المدقق الخارجي" و لقد أجرى الباحثين دراسة ميدانية ، حيث كان مجتمع الدراسة يتكون من المصارف الأردنية و عددها 15 مصرفا منها 13 مصرف تجاري و مصرفان إسلاميان.

4- هيكل الدراسة:

لتحقيق الهدف من هذه الدراسة قمنا بتقسيمها إلى ثلاث محاور الأول تناولنا فيه المحاسبة الإبداعية من حيث تعريفها، خصائصها، تقنياتها... أما الثاني فتطرقنا فيه إلى معايير المحاسبة الدولية بتناول تعريفها أهدافها، أنواعها..... بينما المحور الثالث فكان حول الإبداع المحاسبي ضمن المعايير الدولية من خلال تحليل بعض المعايير و المتمثلة في المعيار السابع الخاص بالتدفقات النقدية و معايير المؤسسات الصغيرة و المتوسطة.

المحور الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية:

1- تعريف المحاسبة الإبداعية:

من المعروف بأن تعريف الإبداع تنوع بتنوع تعاريف الباحثين والعلماء فكل يعرفه حسب وجهة نظره و ما يتفق مع توجهاته البحثية والعلمية ومن أهم تصنيفات تلك التعاريف¹:
- تعريفات تركز على الإنسان المبدع من حيث الخصائص الشخصية والمعرفية، وتبناها علماء النفس.
- تعريفات تركز على العملية الإبداعية من حيث المراحل التي تمر بها وارتباطها بحل المشكلات وأنماط التفكير وتبناه علماء النفس المعرفيين.
- تعريفات تركز على الناتج الإبداعي وهذه التعريفات أكثر شيوعاً لأنها تعكس الجانب الملموس للعملية الإبداعية.

و منه نستطيع تعريف الإبداع بأنه مجموعة من التوجهات والميولات الوجدانية والقدرات العقلية التي يمتلكها الشخص، والتي تمكنه من إنتاج أفكار أصيلة و تتعدد أنواع الإبداع بحسب المجال الذي نريد دراسته و من بين المجالات المهمة بالنسبة للمؤسسات و الأفراد نجد المحاسبة التي هي عبارة عن نظام للمعلومات هذا الأخير يحتاج لإبداع من أجل توصيل معلومات دقيقة، صحيحة، ذات مصداقية للأطراف من أجل اتخاذ القرار و من هنا ظهر مصطلح المحاسبة الإبداعية فما المقصود بها؟

تعد المحاسبة الإبداعية من مواليد سنوات السبعينيات حيث نجد هذا المصطلح موجودا في المحاسبة الانجلوسكسونية و ذلك من خلال الأبحاث التي كان يقوم بها المنظرين و المفكرين المحاسبيين و التي تتجلى في النظرية الايجابية للمحاسبة ، وقد أصبح مفهوم المحاسبة الإبداعية محل تركيز و اهتمام من قبل المحاسبين والمراجعين بشكل كبير جدا خلال السنوات الأخيرة خاصة بعد أحداث انهيار شركة (ارنون) وتحميل شركة (آرثر أندرسون) بكونها الشركة المسؤولة على تدقيق حسابات شركة (ارنون) جزء من مسئولية انهيار الشركة واتهامها بالتلاعب بالبيانات المحاسبية للشركة مستغلة بعض المعالجات والسياسات المحاسبية التي تظهر البيانات المحاسبية بغير شكلها الصحيح .

وقد حاول العديد من الباحثين والكتاب والمختصين وضع تعريف لمصطلح المحاسبة الإبداعية ، ونظرا لاختلاف توجهات هؤلاء الباحثين والكتاب فقد ظهرت العديد من التعريفات لهذا المصطلح ، وقد بنيت تلك التعريفات كل حسب وجهة نظر من وضعها ، وفيما يلي سوف نقوم بعرض العديد من التعاريف المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية فيما يلي²:

يقدم (Naser) تعريفه عن المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر أكاديمية بأنها هي « عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلاً إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة و/ أو تجاهل بعضها و / أو جميعها".

ويعرف (Amat) المحاسبة الإبداعية بأنها " العملية التي يستخدم من خلالها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات منشآت الأعمال".

ويقدم (Phillips) مفهومه عن المحاسبة الإبداعية بكونها عبارة عن « وصف شامل وعام لعملية التلاعب بالمبالغ أو العرض المالي لدوافع داخلية ".

تاريخ الاطلاع 2010/03/20 <http://alyasmen.net/vb/showthead.php?3014> الفرق بين مفهوم الإبداع و الابتكار (على الخط)¹

²Diana Balaciu, Victoria Bogdan, Alina Beatrice Vladu: A BRIEF REVIEW OF CREATIVE ACCOUNTING LITERATURE AND ITS CONSEQUENCES IN PRACTICE, [a la line] oconomica.uab.ro/upload/lucrari/1120091/16.pdf consulter le 20/03/2010.

ويعطي (Mulford) تعريفه عن المحاسبة الإبداعية بأنها عبارة عن الإجراءات أو الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية ، باستخدام خيارات وممارسات المبادئ المحاسبية ، أو أي إجراء أو خطوة باتجاه إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل.
ومنه نستطيع تعريف المحاسبة الإبداعية بأنها استخدام أساليب أو طرق أو إجراءات أو مفاهيم أو معايير أو نظريات جديدة غير مألوفة يمكن استخدامها لتفسير أو تحليل أو حل مشكلة محاسبية تواجه الإدارة، حيث يتمتع المحاسب المبدع بقدرات مميزة.

2- خصائص المحاسبة الإبداعية:

تتميز المحاسبة الإبداعية بعدة خصائص و التي تبين لنا بدورها الخصائص التي يتميز بها المحاسب المبدع و المتمثلة في:

- قدرة المحاسب على التحليل والتجميع.
- قدرة المحاسب على التخيل والحدس.
- أن يتمتع المحاسب بالشجاعة والثقة بالنفس .
- اعتماد المحاسب على التعليمات المبنية على الحقائق العلمية وليس التعليمات المستمدة من المراكز الإدارية.
- النقد الذاتي، فالمحاسب المبدع هو الذي يستطيع تطوير ذاته من حيث النقد والتهديب والتقويم للأفكار والمعلومات ووسائل التحليل التي يستخدمها.

3- مجالات المحاسبة الإبداعية:

تتمثل مجالات المحاسبة في:

- نظام المعلومات المحاسبي.
 - القياس المحاسبي
 - طرق توزيع أو تحميل المصروفات المختلفة.
 - الأساليب المختلفة لعرض القوائم و التقارير المالية و المحاسبية
 - أساليب التحليل المالي
 - تطوير البرامج الآلية المحاسبية
- و سوف نقوم بشرح مجالات المحاسبة الإبداعية في المحاور اللاحقة.

4-تقنيات المحاسبة الإبداعية:

إن هناك عدة تقنيات للمحاسبة الإبداعية و التي تصنف حسب عدة اعتبارات و في عدة أصناف، نذكر منها³:

سنة 1995: François Bonnet-4-1 تصنيف

- جدول حسابات النتائج و المبادئ المحاسبية: و ذلك حسب الاستعمال الداخلي و الخارجي، إستعمال عقود الإيجار التمويلية، تقييم الإنتاج، مخصصات المخزونات.
- جدول حسابات النتائج و السياسات المحاسبية: و ذلك فيما يخص تغييرات النتيجة.
- جدول حسابات النتائج و قرارات التسيير: من خلال تحسين النتيجة.
- عمليات على الميزانية: رؤوس الأموال، الديون الدائمة و احتياجات رأسمال العامل بالإضافة إلى تمويل الخزينة.

2-4 d'Hervé Stolowy: تصنيف

- تقنيات لها تأثير على محددات النتيجة.

³INTRODUCTION : [a la line] univ-brest.fr/masterif/memoirecomptacreasraisonsdvpt.pdf
consulté le 25/03/2010

- تقنيات لها تأثير على عرض جدول حسابات النتائج.
- تقنيات لها تأثير على عرض الميزانية.

من خلال ما سبق نستطع أن نقول أن المحاسبة الإبداعية عبارة عن تلك التطورات الحاصلة في المجال المحاسبي من حيث الاتصال، القياس، العرض و الإفصاح المحاسبي في القوائم و التقارير المالية التي وضعت من أجلها لجنة / مجلس معايير المحاسبة الدولية معايير خاصة بها و التي سوف تكون محور دراستنا في المحور الموالي.

المحور الثاني: معايير المحاسبة الدولية / معايير التقارير المالية الدولية:

1- تعريف معايير المحاسبة الدولية/ معايير التقارير المالية الدولية:

وهي معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) والتي تهدف بشكل أساسي إلى توفير معايير محاسبية على المستوى العالمي تكون ذات جودة عالية و قابلة للفهم والإنفاذ لجميع الدول الراغبة في تطبيقها وذلك لغاية جعل جميع الإفصاحات وأسس الإعراف والقياس موحدة في جميع الدول من خلال إطار نظري موحد.

بدأت هذه المعايير في الظهور خلال سنوات السبعينات حيث تأسست خلالها لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) سنة 1972 من 09 دول لتخضع هذه اللجنة إلى إعادة هيكلة سنة 2001 ليصبح اسمها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) و هي تطبق في أغلب الدول و الجدول الموالي يبين لنا المعايير الصادرة عنها حسب التسلسل الزمني.

الجدول رقم 01

ظهور و تطور معايير المحاسبة الدولية حسب التسلسل الزمني إلى غاية نهاية سنة 2008

رقم المعيار	اسم المعيار	تاريخ أول إصدار
IAS1	عرض البيانات المالية	1975/1/1
IAS2	المخزون	1976/1/1
IAS7	قائمة التدفقات النقدية	1979/1/1
IAS8	السياسات المحاسبية و التغييرات في التقديرات المحاسبية و الأخطاء	1980/1/1
IAS10	الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية	1980/1/1
IAS11	عقود الإنشاء	1980/1/1
IAS12	ضرائب الدخل	1981/1/1
IAS16	الممتلكات و المصانع و المعدات	1983/1/1
IAS17	عقود الإيجار	1984/1/1
IAS36	انخفاض قيمة الأصول	1999/1/1
IAS37	المخصصات و الالتزامات و الأصول المحتملة (الطارئة)	1999/1/1
IAS38	الأصول غير الملموسة	1999/1/1
IAS39	الأدوات المالية: الاعتراف و القياس	2001/1/1
IAS40	الاستثمارات العقارية	2001/1/1
IAS41	الزراعة	2003/1/1
IFRS1	تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأول مرة	2004/1/1
IFRS2	الدفع على أساس الأسهم	2005/1/1

2004/4/1	اندماج الأعمال	IFRS3
2005/1/1	عقود التأمين	IFRS4
2005/1/1	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع و العمليات المتوقعة	IFRS5
2006/1/1	استكشاف و تقييم الموارد الطبيعية	IFRS6
2007/1/1	الأدوات المالية: الإفصاح	IFRS7
2007/1/1	الإفصاح في القطاعات التشغيلية	IFRS 8

المصدر: بوهرين فتيحة: فعالية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الرقابة الخارجية على المصارف التجارية – دراسة حالة بنك الجزائر، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير ، تخصص إدارة مالية، المركز الجامعي خنشلة، 2007/2006 ، ص 62-63 .

بالإضافة إلى هذه المعايير تقوم لجنة التفسيرات التابعة للجنة معايير المحاسبة الدولية بتفسير كل غموض و التباس حول تطبيق المعايير السابقة الذكر و الجدول الموالي يبين لنا التفسيرات حسب تطورها الزمني.

الجدول رقم 2: تطور تفسيرات معايير المحاسبة الدولية حسب تسلسلها الزمني لغاية نهاية سنة 2008

رقم التفسير	ملاحظات
SIC 7	و هو متعلق بتفسير المعيار IAS21
SIC10	و هو متعلق بتفسير المعيار IAS20
SIC12	و هو متعلق بتفسير المعيار IAS27- IAS8- IAS19- IAS32- IFRS2- SIC12
SIC13	و هو متعلق بتفسير المعيار IAS31
SIC15	و هو متعلق بتفسير المعيار IAS17
SIC21	و هو متعلق بتفسير المعيار IAS12- IAS16
SIC25	و هو متعلق بتفسير المعيار IAS12
SIC27	و هو متعلق بتفسير المعيار IAS18- IAS17- IAS1- IFRS4
SIC29	و هو متعلق بتفسير المعيار IAS1.
SIC31	و هو متعلق بتفسير المعيار IAS18 .
SIC32	و هو متعلق بتفسير المعيار IAS38- IAS36- IAS17- IAS16- IAS11- IAS2- IAS1- IFRS3
IFRIC1	و هو متعلق بتفسير كل من IAS1- IAS8- IAS16- IAS23- IAS36- IAS37
IFRIC2	و هو متعلق بتفسير المعيار IAS32- IAS39.
IFRIC4	و هو متعلق بتفسير كل من IAS8- IAS16- IAS17- IAS38
IFRIC5	و هو متعلق بتفسير كل من IAS8- IAS27- IAS28- IAS37- IAS31- IAS39- SIC12.
IFRIC6	و هو متعلق بتفسير المعيار IAS8- IAS37.
IFRIC7	و هو متعلق بتفسير كل من IAS29- IAS12.
IFRIC8	و هو متعلق بتفسير المعيار IAS8- IFRS2.
IFRIC9	و هو متعلق بتفسير كل من IAS39- IFRS1- IFRS3 .
IFRIC10	و هو متعلق بتفسير كل من IAS39- IFRS1- IFRS3 .
IFRIC11	و هو متعلق بتفسير كل من IAS32- IFRS2

المصدر: نفس المرجع السابق، ص64.

مما سبق نستنتج أن هناك 30 معيار محاسبي دولي، 7 معايير لإعداد التقارير المالية و 21 تفسيراً.

2- مكونات معايير المحاسبة الدولية:

إن دراسة معايير المحاسبة الدولية يجعلنا نلاحظ بأن المعيار المحاسبي غالباً ما يحتوى على: - مقدمة المعيار.

- التعريف بالمصطلحات المحاسبية المستخدمة في المعيار.

- شرح المعيار.

- موضوع المعيار.

- الإفصاح.

- أحكام انتقالية و ذلك للمعايير التي تحتاج إلى فترة زمنية لتطبيقها.

- تاريخ بدء سريان المعيار.

3- تقديم الإطار التصوري:

3-1- تعريف الإطار التصوري:

إن الإطار التصوري عبارة عن مجموعة الاقتراحات و الملاحظات التي تبين لنا في النهاية المبادئ المحاسبية، هذا التعريف البسيط يحتوي على فرضيتين مهمتين هما⁴:

- إن الإطار التصوري له هدف قاعدي أي تكوين مفاهيم والتي توضح لنا طبيعة المبادئ المحاسبية.

- يعرف لإطار التصوري كهيكلي منطقي يطبق عملية معينة ذات بناء متناسق من الاقتراحات و الملاحظات والتي ينتج عنها في نهاية المطاف بناء نظرية علمية للمحاسبة

حيث يجمع المهنيين و الدارسين لعلم المحاسبة عدم وجود نظرية محاسبية متفق عليها فكلمها عبارة عن مبادئ و مفاهيم لكن بظهور المعايير الدولية من جهة و قيام لجنة معايير المحاسبة الدولية بوضع إطارها التصوري سنة 1989 بعنوان "إطار العمل لإعداد و عرض القوائم المالية" من جهة أخرى تطورت النظرية المحاسبية.

3-2- أهداف الإطار التصوري للجنة معايير المحاسبة الدولية:

يهدف هذا الإطار إلى⁵:

- المساعدة على إعداد المعايير المستقبلية و مراجعة المعايير الحالية.

- مساعدة هيئات التوحيد الوطنية على تطوير المعايير الوطنية.

- مساعدة المراجعين على إبداء آرائهم حول مدى تطابق القوائم المالية مع المعايير المحاسبية الدولية.

- مساعدة المستعملين على فهم القوائم المالية.

- توضيح طريقة إعداد المعايير المعتمدة من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية.

3-3- مكونات الإطار التصوري للجنة معايير المحاسبة الدولية:

و يحتوي هذا الإطار على:

3-3-1- مستعملي القوائم المالية:

يقترح الإطار التصوري سبعة فئات من مستعملي القوائم المالية رتبت حسب أهميتها، درجة أفضليتها و الاستعمال الداخلي في المؤسسة المعدة لهذه القوائم و هي:

أ- **المساهمين:** ينصب اهتمامهم على درجة المخاطرة المتعلقة باستثماراتهم و ربحيتها، فهم بحاجة إلى معلومات تساعد على اتخاذ قرار شراء استثمار، الاحتفاظ به أو بيعه كما يهتمون بالمعلومات التي تساعد على معرفة قدرة المنشأة على توزيع قسائم الأرباح.

ب- **العاملين:** هم بحاجة إلى معلومات متعلقة باستقرار و ربحية المنشأة من أجل معرفة قدرة المنشأة على دفع تعويضات، مكافآت، منافع التقاعد و توفير فرص العمل.

⁴Rosse M.skinner, J.alex milburn, adaptation française nadi chlala, jacques fortin : **normes comptables analyse et concepts**, édition Inc, canada, 2003, pp 769-770

⁵ Idem, pp771-774.

ج- المقرضين: و هم بحاجة إلى معلومات حول قدرة مقترضهم على دفع قروضهم و الفوائد المتعلقة بها عند الاستحقاق.

د- الموردين و الدائنين الآخرين: و هم بحاجة إلى معرفة ما إذا كانت المبالغ المستحقة ستدفع لهم عند الاستحقاق.

هـ- الزبائن: و هم بحاجة إلى معلومات متعلقة باستمرارية المؤسسة خاصة عندما يكون لهم ارتباط طويل الأجل معها أو أن نشاطهم متعلق باستمرارية المنشأة.

و- الجمهور: و هو بحاجة إلى معلومات حول التطورات الحديثة لثروة المنشأة و تنوع نشاطها في الاقتصاد المحلي.

ي- الدولة و الهيئات العمومية: تهتم الدولة بتوزيع الموارد و بالتالي نشاطات المؤسسة ، كما أنها بحاجة إلى معلومات لتنظيم نشاط هذه الأخيرة و تحديد السياسات الجبائية و إعداد إحصائيات وطنية كالدخل القومي.

3-3-2- أهداف القوائم المالية:

لقد حددت لجنة معايير المحاسبة الدولية في إطارها التصوري و معيار عرض القوائم المالية رقم 1 الهدف من إعداد القوائم المالية و المتمثل بصفة عامة في تقديم معلومات حول الوضعية المالية عن طريق إعداد ميزانية و قائمة التدفقات النقدية للمؤسسة من أجل استعمالها من طرف أطراف خارجيين بهدف أخذ قرارات اقتصادية و بالتالي التنبؤ بالتغيرات التي تحدث في هذه الوضعية من خلال ما تقدمه جداول تدفقات الخزينة.⁶

3-3-3- الفروض الأساسية المرتبطة بإعداد القوائم المالية:

ينطلق الإطار التصوري لهيئة المعايير المحاسبية الدولية من الفروض الأساسية التالية:

- محاسبة التعهد أي الإهتمام بتسجيل أثر التبادلات و الأحداث الأخرى لحظة حدوثها عكس محاسبة التدفقات التي لا تهتم إلا بتسجيل دخول و خروج العناصر النقدية.
- استمرار النشاط.
- ثبات الطرق المحاسبية.

3-4- مسار إعداد المعايير المحاسبية الدولية:

تهتم عملية إعداد المعايير المحاسبية عادة بحل المشاكل التي يتم طرحها من قبل المجلس IASB أو أعضاء الهيئة، أو الهيئات التي تربطها علاقات معها، و يتبع عملية إعداد المعايير المحاسبية المسار التالي⁷:

- تحديد طبيعة المشكل الذي يتطلب إعداد معيار، ثم يتم تشكيل فوج عمل يترأسه عضو من المجلس و يضم ممثلي هيئات توحيد لثلاثة دول على الأقل.
- بعد أن يستعرض مختلف المسائل المرتبطة بالمشكل المطروح، يقوم فوج العمل باستعراض أهم الحلول التي تعتمد عليها هيئات التوحيد الوطنية، ثم يقوم بإسقاطها على الإطار التصوري ، و من ثم يعرض على المجلس أهم النقاط التي سوف يتناولها.
- بعد تلقي فوج العمل ردا على اقتراحاته من المجلس، يقوم بإعداد و نشر مشروع أولى (إعلان معياري) للمعيار المقترح، يتضمن مختلف الحلول المقترحة و التبريرات المرفقة لها، بعد موافقة المجلس يتم توزيع المشروع بشكل واسع لإثرائه ثم الحصول على الردود خلال فترة ستة أشهر عادة.
- بعد تلقي الردود، يقوم فوج العمل بإعداد مشروع معيار مذكرة إيضاح، يتم نشرها لإثرائها و تلقي الردود عليها (خلال فترة شهر) بعد أن يكون قد صادق عليها المجلس بأغلبية ثلثي الأعضاء.

⁶ Robert obert: **le petit IFRS**, dunod, France, 2006, p 11

⁷ Wolfgang Dick, Franck Missonierpiera: **comptabilité financière en IFRS**, Pearson Education, France, 2006, pp315 – 321.

⁸ يحيى محمد أبوطالب: المحاسبة الدولية وفقا لأحدث إصدارات معايير المحاسبة المصرية المعدة وفقا للمعايير الدولية للتقارير المالية في إطار نظرية المحاسبة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 205-215.

- بعد تلقي و دراسة الردود و ما تتضمنه من اقتراحات، يقوم فوج العمل بإعداد مشروع نهائي للمعيار، و بعد عرضه على المجلس يعتمد هذا المعيار إذا حظي بموافقة ثلاثة أرباع أعضاء المجلس على الأقل.

4- دور مجلس معايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية:

عندما قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية إجراء تعديلات على معايير المحاسبة الدولية التي يصدرها وتغييرها لتصبح معايير التقارير المالية الدولية (INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS) كان يهدف من وراء هذا التغيير إلى عدة نقاط من أهمها⁸:

- التقارب مع معايير المحاسبة الأمريكية .
- تلبية رغبة مجلس الوحدة الاقتصادية بالاتحاد الأوروبي بإصدار معايير محاسبية جديدة تساعدها على توحيد التطبيق المحاسبي بين دول الاتحاد الأوروبي على غرار توحيد العملة الأوروبية .
- الأخذ بعين الاعتبار التطورات الكبيرة والتغيرات التي حدثت وخاصة قيام العديد من دول العالم بإصدار معايير محاسبة محلية تستند بشكل أساسي على معايير المحاسبة الدولية .
- حدوث بعض التجاوزات والاستغلال السيئ من قبل بعض المحاسبين لتلك المعايير عبر استغلالهم لبعض نقاط الضعف الموجودة بالمعايير والتي كانت احد نتائجها ظهور المحاسبة الإبداعية.

ومن هذا المنطلق فقد رأى مجلس معايير التقارير المالية الدولية إدراج بعض التعديلات والتغييرات وذلك تلافياً للاستغلال السيئ للمعايير القديمة، وكذلك للقضاء على أي ممارسات من ممارسات المحاسبة الإبداعية والتي ظهرت في ظل المعايير المحاسبية الدولية القديمة ، ومن أهم تلك التعديلات :

1- العمل على إلغاء غالبية البدائل (المعالجة القياسية) و(المعالجة البديلة) في معايير المحاسبة الجديدة ، والاكتفاء بمعالجة محاسبية واحدة وذلك بهدف توحيد المعالجات وعدم فتح المجال للاختيار بين عدة بدائل بحيث تستغل تلك البدائل في تجميل صورة الدخل أو تضخيم الأرباح أو التغطية على بعض الملاحظات على نشاط الشركة

2- إضافة مرفقات لكل معيار محاسبي يوضح كيفية التطبيق العملي ، ويعتبر هذا الأمر من وجهة نظر الباحثين من أهم التغييرات أو التعديلات التي طرأت على معايير المحاسبة الدولية الجديدة ، فقد اتضح أن هناك صعوبات متعددة في التطبيق العملي للكثير من فقرات معايير المحاسبة ، حيث يصعب على الكثير من المتخصصين توضيح كيفية التطبيق السليم لغموض بعض الفقرات داخل المعيار الأمر الذي قد يستغله بعض ضعاف النفوس في القيام بعملية تلاعبات أو تحريفات لبعض بنود التقارير المالية بحجة عدم الوضوح أو الفهم السليم للمعيار.

3- العمل على إلغاء التناقضات والتعارض الموجود بين بعض المعايير بالإضافة إلى إزالة أي غموض قد يكتنف تلك المعايير الأمر الذي يغلق الباب أمام من يريد أن يستغل تلك التناقضات أو الغموض الذي يكتنف بعض تلك المعايير .

إن هذه التعديلات و غيرها لا تعني خلو معايير المحاسبة الدولية/ معايير التقارير المالية الدولية من المحاسبة الإبداعية التي نعني بها التحسينات الإيجابية في المجال المحاسبي و التي سوف تكون محور دراستنا في المحور الموالي.

المحور الثالث: الإبداع المحاسبي ضمن المعايير الدولية:

تعتبر معايير المحاسبة الدولية / معايير التقارير المالية الدولية في حد ذاتها إبداعا محاسبيا لا بد أن يحضرا بالدراسة و التحليل و التي سوف تكون محور دراستنا مركزين على المعيار المحاسبي السابع المتمثل في قائمة التدفقات النقدية و المعايير المتعلقة بالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة.

1- الإبداع المحاسبي ضمن قائمة التدفقات النقدية:

إن صدور أي معيار محاسبي لا بد من وجود مسودة المعيار التي على أساسها يتم تحديد قابلية المعيار للتطبيق العملي و عليه نلاحظ خضوع المعايير إلى عدة تعديلات و تغييرات حسب التطورات الحاصلة على المستوى الدولي في المجال المالي، التكنولوجيا... و التي على أساسها تتغير المعالجة المحاسبية و من بين المعايير المحاسبية نجد المعيار المحاسبي السابع المتمثل في قائمة التدفقات النقدية و سوف نحاول في هذا الجزء التعرف على المعيار و محتوياته لنحلل الإبداع الموجود بالمعيار.

1-1- تعريف قائمة التدفقات النقدية:

لقد حلت قائمة التدفقات النقدية محل قائمة التغيرات في المركز المالي لتزويد معلومات عن المقبوضات و المدفوعات النقدية للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة كهدف أساسي ، حيث ظهرت هذه القائمة (قائمة التدفقات النقدية) في ال.و.م.أ عام 1978 بموجب المعيار المحاسبي رقم 95⁹، كما أصدر مجلس معايير المحاسبة البريطانية قوائم التدفق النقدي سنة 1991 بموجب معيار التقرير المالي رقم 10 المتعلق ب "قائمة مصادر الأموال و أوجه استخدامها"¹⁰.

1-2- تطور المعيار المحاسبي الدولي السابع:

لقد مر المعيار السابع الصادر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية و الخاص بقائمة التدفقات النقدية بمراحل نلخصها في الجدول الموالي.

لجدول رقم 03 : نبذة تاريخية عن المعيار الدولي رقم 07.

التاريخ	البيان
1976	E07: قائمة مصادر استخدامات الموارد المالية
أكتوبر 1977	IAS7 : صدور المعيار قائمة التغيرات في المركز المالي
1979/1/1	بداية سريان المعيار IAS7
جويلية 1992	مسودة العرض E36 : قائمة التدفقات النقدية و التي عدلت المعيار IAS7
ديسمبر 1992	صدور المعيار المعدل IAS7 بعنوان قائمة التدفقات النقدية
1995/01/1	بداية تطبيق المعيار IAS7 الصادر سنة 1992 و الذي ألغى IAS7 الصادر سنة 1977

المصدر: بوهرين فتيحة: فعالية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الرقابة المصرفية – دراسة حالة بنك الجزائر، مرجع سابق، ص 88 .

1-3- الهدف من المعيار:

إن الهدف من المعيار هو الإلزام بتوفر المعلومات حول التغيرات التاريخية في النقدية و ما يعادلها للمؤسسة بواسطة قائمة التدفق النقدي خلال فترة زمنية معينة و الذي يصنف التدفقات في النقدية للفترة إلى تدفقات من الأنشطة التشغيلية ، الإستثمارية و التمويلية.

1-4- الهدف من المعيار:

1-4-1 نطاق المعيار:

أ- يجب على المؤسسة أن تقوم بإعداد قائمة التدفقات النقدية و ذلك وفقا لمتطلبات هذا المعيار، و يجب عرض تلك القائمة كجزء متمم لبياناتها المالية و ذلك لكل فترة من الفترات التي تقوم المؤسسة بإعداد بيانات مالية عنها.

⁹كمال الدين الدهراوي: تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص ص 153-154.

¹⁰نعيم دهمش: (المعيار المحاسبي رقم 07 المعدل عام 1992 قائمة التدفقات النقدية بين المطرقة و السندان)، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد 94، كانون الثاني/شباط، 1996، ص ص 18-19.

ب- يهتم مستخدمو البيانات المالية للمؤسسة بمعرفة كيفية قيامها بتوليد و استخدام النقدية و ما يعادلها و ذلك بغض النظر عن طبيعة أنشطة المؤسسات المختلفة و عما إذا كانت النقدية يمكن النظر إليها على أنها المنتج النهائي للمؤسسة كما هو الحال بالنسبة للمؤسسات المالية.
فالمؤسسات رغم إختلاف أنشطتها الرئيسية المولدة للإيرادات و المصروفات تحتاج إلى النقدية و ذلك لتأدية وظائفها التشغيلية و سداد التزاماتها و لتوفير عائد للمستثمرين و بناء على ذلك فإن هذا المعيار يتطلب قيم كافة المؤسسات بإعداد قائمة التدفقات النقدية.

1-4-2- فوائد المعلومات المتعلقة بقائمة التدفقات النقدية:

- إن هناك عدة فوائد للمعلومات الناتجة عن إعداد قائمة التدفقات النقدية نذكر منها:
- تمكن المعلومات التي تحتويها هذه القائمة مع باقي المعلومات الموجودة في باقي القوائم من الحصول على معلومات تجعل المستخدمين قادرين على تقييم التغيرات في صافي موجودات المؤسسة و هيكلها التمويلي بما في ذلك السيولة و الملاءة المالية.
 - تساعد في عملية إجراء المقارنات بين تقارير تقييم الأداء التشغيلي لمختلف المؤسسات.
 - تستخدم المعلومات المتعلقة بالتدفقات النقدية التاريخية غالباً كمؤشر يساعد في التنبؤ بمقادير و توقيت التدفقات النقدية المستقبلية و تحديد عوامل التأكد المرتبطة بها.
 - تفيد المعلومات المتعلقة بقائمة التدفقات النقدية في فحص العلاقة بين الربحية و صافي التدفقات النقدية و آثار التغير في الأسعار.

1-4-3- محتوى قائمة التدفقات النقدية:

يتم إعداد قائمة التدفقات النقدية بالاعتماد على قائمة الدخل عن السنة المعنية، الميزانية الافتتاحية و الختامية للسنة المعنية و كذا على بعض البيانات الإضافية التي تساعد في استبعاد التغيرات التي لا تؤثر في التدفقات النقدية.

1-4-4- الإبداع في قائمة التدفقات النقدية:

- إن هذه القائمة كانت موجودة في المحاسبة الإنجلوساكسونية و يتجلى الإبداع في هذه القائمة:
- تطوير هذه القائمة عن طريق تطوير العناصر التي يجب أن تحتويها القائمة.
 - لقد حدد المعيار السابع المعلومات الواجب الإفصاح عنها أي الحد الأدنى من المعلومات بمعنى إمكانية المؤسسة إضافة معلومات استثمارية و تمويلية لم يذكرها المعيار و هنا يدخل الإبداع الفردي الذي حددت امابيلي Amabili سنة 1997 مكونات الإبداع الفردي و المتمثلة في الخبرة، مهارات التفكير الإبداعي و المحفز الداخلي خاصة و أن هذه القائمة سوف تتغير بتغير نشاط المؤسسة و كبر حجمها.

2- الإبداع المحاسبي ضمن المعايير المحاسبية المتعلقة بالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة:

1-2- تعريف المؤسسات الصغيرة و المتوسطة:

لقد عرّف مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) من خلال نشراته المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الحجم بأنها المؤسسات التي لا يوجد لديها مسؤولية عامة (قياساً مع الشركات المساهمة)، كما أنها لا تقوم بنشر القوائم المالية لاستخدامها من المستثمرين الخارجيين¹¹، كما أن المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية تطبق بجميع المؤسسات لكن نظراً لخصوصية و مميزات المؤسسات الصغيرة و المتوسطة عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية على وضع معايير تتلاءم مع خصوصيات المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و هذا العمل يعتبر إبداعاً كما سنرى لاحقاً.

¹¹ القواسمي، حاتم: "الاعتبارات الواجب مراعاتها عند المحاسبة للمنشآت الصغيرة و متوسطة الحجم وفقاً للمعايير الدولية للتقارير المالية"، المؤتمر العلمي المهني الدولي الثامن للفترة من 18- 19 تشرين الأول، جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، عمّان، الأردن، 2008 .

وتتميز المؤسسات الصغيرة بأنها أكثر إبداعاً من المؤسسات الكبيرة المملوكة من قبل الدولة، بسبب أن الأفراد لديهم دافع أكبر في إيجاد الأفكار الجديدة التي تؤدي لتحقيق ربحية عالية. حيث أن المؤسسات الكبيرة تركز على المنتجات التي تتميز بالطلب الثابت والمتوقع، تاركة للمؤسسات الصغيرة إنتاج المنتجات التي تكون مبيعاتها بطيئة وتتميز بدرجة عالية من المخاطر

لقد أشارت لجنة العمل القائمة على إنشاء معيار المحاسبة الدولي الخاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم في مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى تعديل عنوان المعيار المحاسبي المقترح وذلك باستبدال فقرة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم (SMEs) بفقرة المؤسسات الخاصة (Private Entities) وقد تم إقرار هذا التغيير في شهر مايو لعام 2008، وأشارت كذلك أن التعريف يبقى مشابهاً للمؤسسات الصغيرة ومتوسطة الحجم بأنها تلك المؤسسات التي ليس عليها مسؤولية عامة وغير المشمولة بالمؤسسات المدرجة في السوق المالي¹².

2-2-المعايير المحاسبية المتعلقة بالمؤسسات الخاصة:

لوحظ في الآونة الأخيرة الإهتمام المتزايد بالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة الحجم على المستوى الدولي من خلال المشاريع المختلفة المدعومة من قبل الجهات الدولية مثل الإتحاد الأوروبي وصندوق النقد الدولي خصوصاً في الدول النامية المختلفة، وهذا الإهتمام المتزايد ما هو إلا دليل على أهمية هذه المؤسسات ودورها الهام في الاقتصاد الوطني لأي بلد وتعزيز القيمة المضافة للدخل القومي، وهذا الإهتمام المتزايد في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الحجم يرافقه اهتمام متزايد بالأسس المحاسبية التي يجب أن تتبعها المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم.¹³

تم طرح مسودة المعيار للتعليق عليها وتقديم التوصيات بشأنها حيث أن فكرة إيجاد معيار يتعلق بالمؤسسات الخاصة عام 2001، ولكن أول اجتماع للمجلس تم عقده في جويلية 2003، وبعد ذلك توالى الاجتماعات إلى أن آخر اجتماع للمجلس كان في جويلية 2008¹⁴.

ولهذا قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بتشكيل لجنة خرجت بمسودة لمعايير تقارير مالية دولية خاصة بالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة الحجم وقد تمت تسميتها بالمؤسسات الخاصة Private Entities وأصبح يسمى المعيار International Financial Reporting Standard For Private Entities ويشار إليه اختصاراً (IFRS for PEs)، حيث تهدف هذه المعايير إلى مجموعة مبسطة من المبادئ المحاسبية التي تكون ملائمة لأعمال المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الحجم بحيث تكون مستندة إلى معايير التقارير المالية الدولية (IFRS).

و في شهر ابريل من عام 2009 تقرر اعتماد اسم معيار الإبلاغ المالي الدولي الخاص بالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة الحجم International Financial Reporting Standard For Small & Medium-sized Entities

ويشار إليه اختصاراً (IFRS for SMEs) ومن أهداف المجلس إدخال تعديلات على أساس احتياجات المستخدمين، وإزالة بدائل المعالجة المحاسبية، وإلغاء المواضيع التي لا علاقة لها بالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة الحجم، وتبسيط القياس، ولتمكين المستثمرين والمقرضين وغيرهم من المشاريع الصغيرة والمتوسطة الحجم لمقارنة الأداء أو الوضع المالي للمؤسسات المشابه.

لقد عرّف مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) من خلال نشراته عن المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الحجم بأنها المؤسسات التي لا يوجد لها مسؤولية عامة قياساً مع الشركات المساهمة العامة. ولا تقوم بنشر القوائم المالية لاستخدامها من المستثمرين الخارجيين للقوائم المالية. حيث أكدت مسودة معيار الإبلاغ المالي الدولي المقترح لإعداد التقارير المالية للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة الحجم الصادرة في 15 شباط 2007 على التعريف والخصائص السابقة، وشددت على عدم اعتبار هذه المسودة جزء من معايير الإبلاغ المالي الدولية لإعداد التقارير المالية.

¹² www.IASB.org

¹³ السعافين هيثم: "قراءة في معايير التقارير المالية الدولية القادمة للمنشآت صغيرة ومتوسطة الحجم"، المؤتمر العلمي المهني الدولي الثامن للفترة من 18- 19 تشرين الأول، جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، عمان، الأردن، 2008، ص4

- ومن أسباب تطوير معايير الإبلاغ المالي الدولية لإعداد التقارير المالية للمؤسسات الصغيرة ومتوسطة الحجم بواسطة مجلس معايير المحاسبة الدولية نذكر منها ما يلي:
- 1- تزويد المؤسسات الصغيرة ومتوسطة الحجم بمعايير محاسبية دولية ذات جودة عالية، مفهومة ومطبقة دولياً في جميع المؤسسات.
 - 2- تخفيف العبء على الشركات الصغيرة ومتوسطة الحجم التي ترغب باستخدام معايير دولية.
 - 3- تلبية رغبات ومتطلبات مستخدمي البيانات المالية لهذه المؤسسات.

2-2-1- التعديلات اللاحقة على معيار الإبلاغ المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم:

- لقد صدر المعيار المقترح أول مرة عام 1997م ومن ثم أجريت عليه بعض التعديلات وكانت كالتالي:
- التعديل الأول على المعيار ليصبح نافذ عام 1999م: لقد صدر التعديل الأول في ديسمبر 1998م وشمل على الأمور الملائمة وعلى تعديل المعايير من (IFRS 9 – 11)، (UITF Abstracts 18 – 22) وأهم هذه التعديلات التزام المؤسسات الصغيرة بما ورد في IFRS 10 (Goodwill & Intangible Assets) و IFRS 11 (Impairment of fixed Assets & Goodwill). بعد تبسيطها من أجل تطبيقها في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الحجم.
 - التعديل الثاني على المعيار ليصبح نافذ في مارس 2000م: لقد صدر هذا التعديل في ديسمبر 1999م بموجب هذا التعديل تم تبسيط أربعة معايير للتطبيق في المنشآت الصغيرة وهي: (IFRS 12 – 15).
 - التعديل الثالث للمعيار ليصبح نافذ في يونيو 2002م: لقد صدر هذا التعديل في ديسمبر 2001م وتم تبسيط وتعديل المعيار (IFRS s 16 – 19) وبعض هذه التعديلات متعلقة بالضرائب الحالية والمؤجلة.
 - التعديل الرابع للمعيار ليصبح نافذ في يناير 2005م: لقد صدر هذا التعديل في ابريل 2005م ليشمل أمور ملائمة وتبسيط معيارين لتلائم حاجات المنشآت الصغيرة وهما: (IFRS 20 & 21) وتعديل معيار IFRS 5، ومعيار IFRS 16، وكذلك تعديل ثمانية من (UITF Abstract) وشملت بعض هذه التعديلات تحديث متطلبات معالجة الأحداث بعد إعداد الميزانية ومبدأ تحقيق الأرباح.
 - التعديل الخامس للمعيار ليصبح نافذ في يناير 2006م: صدر هذا التعديل في يناير 2006م وشمل بعض الأمور الملائمة للمؤسسات الصغيرة وتم تعديل ثمانية معايير (IFRS 22 – IFRS 29) وتم تعديل (IFRS s) & IFRS 39 و IFRS 40 (UITF Abstract).
 - التعديل السادس والأخير للمعيار ليصبح نافذ في ابريل 2008م: وقد عكس هذا التعديل متطلبات قانون الشركات 2006م في المملكة المتحدة ول يؤكد على أهمية ومنفعة هذا المعيار، وقد اعتمد المجلس في هذا التعديل على نصائح لجنة المحاسبة للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة الحجم (Committee on Accounting for Smaller Entities)، وقد اشتمل هذا التعديل على زيادة عدد المؤسسات التي تطبق هذا المعيار وفقاً لقانون الشركات 2006م، وكذلك تم تعديل بعض المعايير لتتلاءم مع حاجات المؤسسات الصغيرة.
- ## 2-1-2- نظرة عامة على مسودة معيار الإبلاغ المالي الدولي الخاص بالمؤسسات الصغيرة ومتوسطة الحجم:
- لقد كانت الغاية من هذه المسودة تسهيل العرض المالي وتوفير معيار محاسبي مناسب للمؤسسات الصغيرة ومتوسطة الحجم، والتي ترغب باستخدام معايير دولية عند إعدادها للبيانات المالية.
 - خطط مجلس معايير المحاسبة الدولية لتزويد المؤسسات الصغيرة ومتوسطة الحجم بنسخة مبسطة من مسودة المعيار.
 - تم حذف بعض العمليات والمعالجات والتي اعتبرها مجلس المعايير المحاسبية الدولية غير مناسبة للمؤسسات الصغيرة ومتوسطة الحجم (مثل الدفع على أساس الأسهم).
 - تم إعداد هذه المسودة بشكل يضمن سهولة التطبيق والممارسة في المؤسسات الصغيرة ومتوسطة الحجم.
 - في بعض الحالات التي تكون فيها معايير الإبلاغ الدولية لإعداد التقارير المالية متضمنة لأكثر من خيار محاسبي، توصي مسودة المعيار إلى تطبيق وتبني أبسط وأعم الخيارات في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الكاملة وتجنب الخيارات التي تتطلب معالجة طويلة أو معقدة.

تتجه مسودة معيار الإبلاغ المالي الدولي المقترح للمؤسسات الصغيرة ومتوسطة الحجم إلى أن تكون مرتبة وفقاً لعنوان واحد أكثر من كونها مرتبة وفقاً لترقيم معايير الإبلاغ المالي الدولية لإعداد التقارير المالية. كما ستحتوي على إرشادات ومعالجات أقل من معايير الإبلاغ المالية الدولية لإعداد التقارير المالية. وبما أن المعيار الجديد الخاص بالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة الحجم اعتمدت معايير الإبلاغ المالي الدولية كأساس لها إذا فالعملية كانت تعديل على المعايير الكاملة، ولم يتم عرض مسودة المعيار بنفس طريقة عرض معايير الإبلاغ المالي الدولية بناءً على أرقام، أي لم يتم تحديد رقم معين لكل معيار يتحدث عن موضوع معين بل جاءت المسودة على شكل أقسام كل قسم يخص موضوع معين، حيث تكونت مسودة المعيار من مقدمة و38 قسم (Section) وكل قسم يخص موضوع معين.

2-2- تحليل الإبداع في مجال المعايير الخاصة بالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة:

يتجلى الإبداع المحاسبي في مجال المعايير المحاسبية المتعلقة بالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة في:

- لو أخذنا المحاسبة الإنجلوساكسونية أو المحاسبة القارية لا نجد معايير متعلقة بالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة و بالتالي فهي تعتبر إبداعاً محاسبياً ظهر مع التطورات الحاصلة في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة.
- تختلف المؤسسات الصغيرة و المتوسطة عن باقي أنواع المؤسسات من حيث الحجم و عليه لا بد أن تقوم هذه المؤسسات بإعداد قوائم و تقارير مالية تتوافق مع حجمها و عملها و هذا راجع نتيجة التطور الإقتصادي الحاصل على المستوى الدولي.

نتائج البحث:

من خلال دراستنا للإبداع المحاسبي و تحليله في المعايير المحاسبية الدولية و معايير التقارير المالية الدولية توصلنا إلى النتائج التالية:

- يعتبر مفهوم الإبداع المحاسبي قديماً مقارنة بتاريخ وجوده لكنه خضع لعدة تطورات.
- هنالك عدة تعاريف لمفهوم المحاسبة الإبداعية إلا أن جميعها تتفق على أنها عبارة عن عمليات أو ممارسات حديثة ومعقدة ومبتكرة يقوم من خلالها المحاسبون استخدام معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات المؤسسات أو التلاعب بها بقصد تحقيق أهداف محددة.
- تعتبر معايير المحاسبة الدولية إبداعاً محاسبياً نما و تطور نتيجة تطور السياسات الاقتصادية و المالية للمؤسسات مما تطلب من مجلس معايير المحاسبة الدولية مسايرة تلك التطورات و بالتالي إدخال تحسينات على المعايير و من هنا نستطيع أن نقول أن الإبداع المحاسبي عبارة تحسين، تطوير و تجديد السياسات، الأنظمة و النظريات المحاسبية بحيث تصبح تتوافق مع التطور التقني، التكنولوجي، الثقافي، السوسيولوجي للمؤسسات في ظل العولمة المالية.
- إن جعل المحاسبة تتلاءم مع خصائص و مكونات المؤسسة من خلال المعايير المحاسبية سيؤدي إلى تقليص التحايل و التلاعب المحاسبي و بالتالي تقليص سلبيات المحاسبة الإبداعية.