



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الوادي



قسم علوم التسيير

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير

الموضوع:

أثر الابداع المحاسبي على عملية

الإفصاح في الجزائر

دراسة حالة عينة من ممارسي المهنة بالجزائر

مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير

تخصص : تدقيق محاسبي

إشراف الأستاذة:

* بكوش لطيفة

إعداد الطالب:

* هزلاوي مختار

الموسم الجامعي: 2013-2014

استمارة استبيان

في إطار تحضير مذكرة التخرج المدرجة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر، تخصص تدقيق محاسبي بكلية علوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، ومن خلال موضوع المعنون ب " أثر الإبداع المحاسبي على عملية الإفصاح في الجزائر "، يرجى التكرم بالإجابة على الأسئلة التالية بتمعن بوضع الإشارة (X) في الخانة التي تتفق مع رأيك كمساعدة منكم على النجاح الدراسة.

علما بأن إجاباتكم ستُعامل بشكل سري ولغايات وأغراض البحث العلمي فقط، ليس مطلوب منك ذكر اسمك أو عنوانك، شاكرًا لكم على حسن تعاونكم وتقبلوا مني فائق التقدير والإحترام.

كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير - جامعة الوادي -

المشرف: الأستاذة لطيفة بكوش

الباحث: هزلاوي مختار

النقال: 0662 53 25 05

البريد الإلكتروني: toura1985@gmail.com

المحور الاول: لو تكرمت بذكر بعض المعلومات العامة الآتية:

اسم الوظيفة:

خبير المحاسبي ☐ محافظ الحسابات ☐ محاسب معتمد ☐
أستاذ في المحاسبة ☐ مساعد المحاسب ☐ إطار مالي ومحاسبي لدى مؤسسة ☐

المؤهل العلمي:

ثانوي فأقل ☐ بكالوريا ☐ جامعي ☐ دراسات عليا ☐

العمر:

أقل من 25 سنة ☐ 26 - 30 سنة ☐

31 - 40 سنة ☐ 41 سنة فأكثر ☐

الخبر المهنية: 5 سنوات فأقل ☐

6 - 10 سنوات ☐ 11 - 15 سنة ☐

16 - 20 سنة ☐ 21 سنة فأكثر ☐

المحور الثاني: تأثير الابداع المحاسبي الايجابي على عملية الافصاح

الفقرة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الجزء الاول: القياس المحاسبي كوجه للابداع المحاسبي الايجابي					
01					تقلل الاحكام الشخصية في القياس المحاسبي من موضوعية المعلومات المحاسبية
02					القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية بوحدة نقد متساوية عبر الزمن يفقد القوائم المالية قابليتها للمقارنة من سنة لأخرى
03					يأثر القياس المحاسبي على صدق وعدالة نتائج النشاط والمركز المالي
04					تحقق القيمة العادلة خاصية الملازمة في القوائم المالية
الجزء الثاني: المعايير المحاسبية الدولية كوجه للابداع المحاسبي الايجابي					
01					يساهم المعيار الدولي رقم 39 (الخاص بطرق القياس والافصاح المتعلقة بالموجعات المالية) في تحقيق الافصاح الشامل وتحقيق والشفافية.
02					تلعب المعايير المحاسبة الدولية دورا مهما في تحسين المعلومات المحاسبية.
03					يعتبر معيار التقارير المالية الدولية رقم IFRS 13 اضافة محاسبية حيث قامت بوصف قرار السياسة المحاسبية
04					يعتبر المعيار الدولي رقم 39 نقطة تحول هامة في الفكر المحاسبي والذي يتجه أكثر فأكثر نحو مفهوم القيمة العادلة كأساس للقياس و الإثبات المحاسبي
الجزء الثالث: راس المال الفكري كوجه للابداع المحاسبي الايجابي					
01					رأس المال الفكري كمصدر لتحقيق الميزة التنافسية التي تمكن المنظمة من مواجهة المنافسة الشديدة في الأسواق

					02	يعتبر تحقيق الميزة التنافسية من خلال زيادة القدرات الإبداعية والابتكارية للقيمة التي ترغب المنظمة في تحقيقها من خلال الاستثمار في رأس المال الفكري
					03	في نظم محاسبة رأس المال الفكري يجري تصنيف المعاملات على أساس العاملين و الزبائن و العمليات والتكنولوجيات
					04	تشكل عملية قياس رأس المال الفكري تحديا بالنسبة للمحاسبين إذ أن اغلب المقاييس المعتمدة لا تزال ماثرا للجدل ولا يوجد اتفاق عام عليها
الجزء الرابع: حوكمة الشركات كوجه للابداع المحاسبي الايجابي						
					01	تناسب متطلبات قواعد الحوكمة تناسبا طرديا مع مقدار الافصاح في الشركات والمؤسسات الاقتصادية
					02	إن إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح يزيد من موضوعية التقارير المالية
					03	كلما زادت شمولية تطبيق قواعد حوكمة الشركات زادت درجة الافصاح بالمؤسسة
					04	يقوم مراقب الحسابات من خلال الحوكمة بالعمل مع إدارة الشركة على ضمان تلبية متطلبات الإفصاح في البيانات المالية بما ينسجم مع المعايير المحاسبية.

المحور الثالث: تأثير الابداع المحاسبي السلبي على عملية الافصاح

الفقرة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الجزء الاول: في قائمة الدخل					
01					يتم تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية الإيراد لا تزال موضع الشك
02					يتم التضليل من خلال التغيير في السياسة المحاسبية

					03	يتم نقل الإيرادات الجارية الى فترات مالية لاحقة
					04	يتم زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة
					05	تقوم المؤسسات بالتلاعب بتكلفة البضاعة المباعة

الجزء الثاني: في قائمة المركز المالي

					01	يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول الغير ملموسة كالعلامات التجارية
					02	لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية
					03	يتم اثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها
					04	مطلوبات طويلة الأجل من الحصول على قروض طويلة الأجل قبل اعلان الميزانية بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل لتحسين نسبة السيولة

الجزء الثالث: في قائمة التدفقات النقدية

					01	تصنيف النفقات التشغيلية بإعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية
					02	دفع تكاليف التطوير الرأسمالي وتسجيلها بإعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة وإبعادها عن التدفقات النقدية الخارجة التشغيلية
					03	التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئيا من دفع الضرائب
					04	التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة وذلك بإزالة البنود الغير متكررة

الإهداء

إلى النبع الطيب كطيبة الأرض

إلى والدتي والتي لولا دعواتها لما تقدمت خطوة في حياتي حفظها الله وأطال في عمرها ؛

إلى روح والدي رحمه الله وأسكنه فسيح جنانه ؛

إلى السخال والأب لمين عطية الذي ضحى وتفضل عليا بما لا يمكنني رده وإلى خالي العربي ؛

إلى زوجتي العزيزة والتي لم تبخل عليا في محشي هذا؛

إلى أخي حمزة وجميع أخواتي الذين وقفوا إلى جانبي في السراء والضراء.

إلى كل الأقارب والنزملاء والأصدقاء والطلبة

إلى كل أساتذة وعمال كلية العلوم الاقتصادية والتجارة وعلوم التسيير بجامعة الوادي؛

إلى الذين أبى القلم أن يكتبهم لكثرتهم وأبى القلم أن ينساهم لمعزرتهم آسف

لعدم ذكر أسمائكم

إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة جهدي المتواضع .

هزلاوي مختار

شكر وتقدير

الحمد لله الذي وفقنا لإنجاز هذا العمل وبعد

إن واجب الاعتراف بالجميل يملي علي وأنا أنني مذكرتي هذه، أن أتقدم بفائق شكري وتقديري إلى أستاذتي الفاضلة " بكوش لطيفة " لتفضلها بالإشراف علي في إنجاز هذه المذكرة، وعلى التوجيهات القيمة والجهود العلمية المتواصلة التي بذلتها معي خلال فترة إعداد البحث والتي كان لها الأثر الكبير في إتمامه على النحو الذي انتهى إليه . كما أرى أنه من الضروري أن أسجل فائق شكري وتقديري لأساتذة معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بالوادي، وذلك لتعاونهم ودعمهم المتواصل لنا ،

كما لا يفوتني أن أشكر جميع الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة ، وذلك لتفضلهم بمناقشة هذا العمل من أجل تقييمة وتصويبه وإلباسه ثوبا أكاديميا

وفي الختام أسجل فائق امتناني وتقديري إلى الأستاذ الدكتور " عجيلة محمد " أستاذ بجامعة غرداية لتعاونه ودعمه لنا ولتوفيره كل المتطلبات والمعلومات التي احتجناها ولكل التوجيهات التي قدمها لنا ، كما أوجه شكري وامتناني لزملائي وزميلاتي كلهم وفاء لكل التعاون والصداقة والاحترام الذي أوجدوه بيننا عسى أن تسعفنا الأيام القادمة في رد ولو القليل من الجميل الذي قدموه لنا

هزلاوي مختار

الفصل الأول:

الإطار المفاهيمي

للإبداع المحاسبي



المقدمة العامّة

الملاحق

الفصل الثاني:

الإفصاح

المحاسبية

الفصل الثالث:

واقع وآفاق الإبداع

المحاسبي في الجزائر



الخاتمة العامّة

قائمة المراجع

من الممكن الإبداع المحاسبي أن يكون نعمة أو نقمة فهو نعمة عندما يضيف شيئا جديدا للمعرفة المحاسبية ويؤدي إلى تطوير الأنظمة المحاسبية، وهذا ما نسميه الإبداع المحاسبي الإيجابي. وقد يكون نقمة عندما يتم استخدام ممارسات محاسبية لا أخلاقية تؤدي إلى الخداع والتضليل وتحميل القوائم المالية، وهذا ما نسميه بالإبداع المحاسبي السلبي والذي يعبر عليه أيضا بالمحاسبة الإبداعية.

كما أن أي تغير يحدث في المجال المالي والمحاسبي له مساران، فإن كان هذا التغير الذي طرأ على المجال المالي والمحاسبي تغير إيجابي، يمكننا حينها أن نسميه إبداع محاسبي إيجابي، وإن كان هذا التغير سلبي فما هو إلا عبارة عن محاسبة إبداعية وجب على الهيئات والمنظمات الوصية أن تقوم بمعالجته وتحويله لوجهه الأول.

حاولنا من خلال هذه الدراسة معالجة الإشكالية التي تدور حول ما مدى تأثير الإبداع المحاسبي على عملية الإفصاح في الجزائر مركزين على التميز بين الإبداع المحاسبي الإيجابي والإبداع المحاسبي السلبي وتأثير كل منهما على عملية الإفصاح المحاسبي من خلال الفصول الثلاثة لهذه المذكرة وانطلاقا من الفرضيات الأساسية، وباستخدام الأساليب والمناهج المشار إليها سابقا.

❖ نتائج اختبار الفرضيات

انطلاقا من طريقة المعالجة التي اعتمدها الطالب والتي جمعت بين الدراسة النظرية من جهة والدراسة الميدانية في تقييم الواقع من جهة أخرى، توصل الطالب أثناء اختبار الفروض إلى النتائج التالية:

بخصوص الفرضية الأولى : والتي تنص على: " يؤثر الإبداع المحاسبي إيجابا على عملية الإفصاح من خلال تطوير المعايير المحاسبية الدولية، تحسين أساليب القياس المحاسبي، الالتزام بقواعد الحوكمة وتعبير على رأس المال الفكري ". فقد تحققت، وذلك من خلال النقاط التالية:

- القياس المحاسبي كوجه للإبداع المحاسبي الإيجابي والذي بدوره يساهم في تحسين جودة المعلومات المفصح عليها ويزيد من مصداقيتها وعدلتها؛
- تطبيق مبادئ الحوكمة والإفصاح والشفافية يجنب المؤسسات أزمات مالية وإصدار قوائم مالية تعبر عن الواقع الفعلي؛
- رأس المال الفكري يضمن سلامة وكفاءة العمل والأثر العميق على الأداء الجيد للعامل؛
- تلعب المعايير المحاسبية الدولية دورا مهما في تحسين المعلومات المحاسبية.

أما بخصوص الفرضية الثانية : المتعلقة بـ: " تأثر عملية الإفصاح بالإبداع المحاسبي السلبي والمتمثل في المحاسبة الإبداعية من خلال الأساليب المتبعة في تحميل القوائم المالية ". فقد تحققت أيضا، فمن خلال هذه الدراسة توصلنا إلى تطبيق مختلف الأساليب على القوائم المالية وذلك من خلال:

— التغيير و التلاعب في قائمة الدخل بقصد تضليل المستثمر الحالي والمتوقع مما يفقد المستثمر موثوقيته بصدق المعلومات المعروضة.

— التلاعب بقائمة المركز المالي تتمحور في تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها أو بهدف إجراء أخطاء متعمدة في تصنيف تلك الحسابات بهدف تحسين سيولة الشركة أو المشروع.

— الأساليب المتبعة من خلال التلاعب في قائمة التدفقات النقدية ناتجة عن التلاعب بالنفقات التشغيلية بهدف التهرب جزئيا من دفع الضرائب.

أما بخصوص الفرضية الثالثة : والمتعلقة بـ "في الجزائر يتأثر الإفصاح المحاسبي بالإبداع السلبي أكثر من الايجابي"، فقد تحققت وذلك من خلال مختلف الممارسات المحاسبية الإبداعية والتي تؤثر سلبا على عملية الإفصاح المحاسبي في الجزائر.

❖ نتائج الدراسة

- ينقسم الإبداع المحاسبي إلى شقين شق ايجابي والآخر سلبي متمثلا في المحاسبة الإبداعية
- تطور الإبداع المحاسبي الايجابي كحوكمة الشركات والمعايير المحاسبة الدولية تحد من أساليب الإبداع المحاسبي السلبي؛
- الإبداع المحاسبي السلبي يخدم مصالح أطراف معينة ويضر بأطراف أخرى وهم المستفيدين من القوائم المالية؛
- المعلومات المفصح عنها تتأثر إيجابا بإبداع المحاسبي الايجابي وسلبا بإبداع المحاسبي السلبي.

التوصيات

بناء على ما تقدم فإن الطالب خلص إلى التوصيات التالية:

- القيام بدورات تدريبية للإطارات في المؤسسات والمكاتب لرفع مستوى العلمي والعملية للمحاسبين، من أجل تحفيزهم ورفع قدراتهم وكفاءتهم الإبداعية؛
- تحسين نوعية التعليم والتكوين المحاسبي عن طريق ربط الدراسات بين الجانبين الأكاديمي ودراسة الحالات العملية للواقع التطبيقي؛
- إقامة وحدات للبحث والتطوير للبحوث العلمية في مجال المحاسبة، والاهتمام بالإبداع والابتكار والتطوير المحاسبي؛
- عقد ملتقيات ومؤتمرات متخصصة في مجال المحاسبة والمالية؛
- الاهتمام بالمحاسبين الإداريين الجدد وتعزيز روح الإبداع والتجديد والتغيير فيهم بالاهتمام بأفكارهم والتخلص من الأعمال الروتينية التي تعتبر من معوقات الإبداع المحاسبي؛
- ضرورة توضيح مفهوم الإبداع المحاسبي الإيجابي والإبداع المحاسبي السلبي والفرق بينهما، وهذا بغية الاستفادة من الأولى وتفادي أخطار الثاني؛
- ضرورة التواصل مع التطورات والمستجدات التي تأتي بها المعايير والشروحات الجديدة التي تصدر عن مجلس المعايير المحاسبة الدولية، وذلك لتحسين المعلومة المحاسبية وزيادة موثوقيتها.

❖ أفاق البحث

من خلال دراستنا لموضوع أثر الإبداع المحاسبي على عملية الإفصاح في الجزائر ، تبين لنا أنه موضوع يفتح الآفاق لدراسات مستقبلية مستفيدة لجزئياته ومكملة أمام الطلبة والباحثين والراغبين في التطرق لذلك، وعليه يمكن أن نطرح المواضيع التالية كمشاريع للدراسة:

- دور الإبداع المحاسبي الإيجابي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
 - واقع الإبداع المحاسبي الإيجابي والسلبي في المؤسسة الاقتصادية.
 - أهمية الإبداع المحاسبي في رفع الميزة التنافسية لدى المؤسسات الاقتصادية.
- وفي الأخير نأمل أن نكون قد حققنا أهداف الدراسة التي قمنا بها في الإجابة على التساؤلات التي تم طرحها في المقدمة وساهمنا في معالجة هذه الإشكالية.

تمهيد

تعددت الأهداف والإغراض من الأنظمة المحاسبية وتنوعت مكوناتها وتطورت مفاهيمها التقنية وقواعدها تلبية لاحتياجات مستخدمي الميدان المحاسبي أو المستفيدين من مخرجاته بشكل أصبح من الضروري البحث في هذا الميدان سعياً للوصول إلى لغة موحدة تعبر بشكل مشترك على الوضعية المالية للمؤسسة. وفي خضم كل ما سبق ظهرت مجموعة من الممارسات والأساليب الحديثة لعل أبرزها الإبداع المحاسبي. وبناءً على ما سبق سوف تتناول الدراسة في هذا الجزء المحاسبة والإبداع المحاسبي بشكل عام، حيث سيتم التعرض إلى توضيح مفهوم المحاسبة والفروع المحاسبية وكذلك أهداف المحاسبة ومجالات استخدامها كمبحث أول.

أما المبحث الثاني سيتناول الإبداع المحاسبي وإطاره المفاهيمي، حيث سنتعرض إلى مفهومه وعوامل تحقيقه، بالإضافة إلى أبرز مقومات ومعوقات الإبداع المحاسبي. أما المبحث الثالث فيوضح الجانب الآخر للإبداع المحاسبي وهو ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية، حيث تم التطرق إلى ماهيتها ومظاهرها وكذا أهم الأساليب والإجراءات المتبعة فيها والدوافع التي تؤدي إلى استخدامها.

المبحث الأول: مفهوم المحاسبة

تعتبر المحاسبة من أقدم المهن المتداولة ، وتساهم بشكل كبير في دعم التنمية الاقتصادية وحماية الاستثمارات. كما تعتبر من أهم الأدوات الإدارية التي تساعد في عملية الإفصاح عن المعلومات المالية اللازمة لأي مؤسسة، وهي بذلك تحدد كفاءتها وتقيم مركزها المالي.

المطلب الأول: ماهية المحاسبة

ارتبط ظهور وتطور المحاسبة بنشوء المجتمعات المدنية وتطور حياتها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، حيث اهتمت المحاسبة منذ نشأتها بقياس ثروة الأفراد والجماعات. وسيتم في هذا المبحث إبراز نشأة المحاسبة وبعض التعاريف الخاصة بها.

أولاً: نشأة المحاسبة

لقد أبرزت الألواح والكتابات القديمة التي ظهرت على جدران المعابد والكهوف إن البابليين والإغريق والرومان وكذلك الفراعنة قد مارسوا المحاسبة بصورتها البدائية والتي كانت محصورة في تسجيل عمليات التبادل والمقايضة بين الأفراد وإحصاء الثروات وتجهيزات الجيوش، وكان يقوم بتلك المهمة ما يعرفون بالكتبة الذين كانوا يقومون بتسجيل تلك العمليات على ألواح من الطين الصلصال، والتي كانت تختتم ثم تفخر لكي يمكن الاحتفاظ بها كسجلات للمحاسبة في المستقبل¹.

ومع اختراع الآلة البخارية في القرن الرابع عشر وتوسع التجارة الدولية والمؤسسات المصرفية لم تعد الطريقة التقليدية حسب نظام القيد المفرد تفي بالمطلوب وولدت الحاجة لنظام القيد المزدوج ، فبرز أحد المهتمين بشؤون الهندسة والحساب ويدعى لوكا باسيولي (luca Pacioli) في جنوب إيطاليا بوضع أولى قواعد المحاسبة السليمة في كتابه المعنون *summa de arithmatica geometric proportioni de compuiset propotionalita* (واهم ما جاء في هذا الكتاب :²

1 وليد ناجي الحياي، أصول المحاسبة المالية، ج. 1، الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007، ص. 22.

2 بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، ج: 01 . الجزائر: منشورات كليك، 2010. ص ص 2، 5

- تفسير أسلوب القيد المزدوج الذي كان يمارس من قبل إذ يعود ابتكاره إلى نهاية القرن الرابع عشر للميلاد والذي يعتبر انقلابا كبيرا في ميدان المحاسبة، لدرجة أن البعض يشبهه تماما بدور الآلة البخارية في عالم الصناعة.

- تنظيم العمل المحاسبي لأول مرة وذلك بتحديد سجلات محاسبية أساسية وهي المذكرة واليومية ودفتر الأستاذ

- لأول مرة إعداد حساب الأرباح و الخسائر بقياس الربح الدفترى للمؤسسة في نهاية الفترة كملخص تقفل فيه جميع البنود التي لا تنقل أثارها للفترة المالية الموالية أو ما تعرف بالمصاريف و الإيرادات. بهذا كان الهدف من المحاسبة هو حماية أصول المؤسسة وتحديد المسؤوليات وحل النزاعات، وبقيت الممارسات المحاسبية على ما هي عليه إلى غاية ظهور الثورة الصناعية في النصف الثاني من القرن الثامن عشر التي أحدثت تقدم هائل في الفكر الاقتصادي بصفة عامة نظرا لتطور وتعدد التكنولوجيا الذي أدى إلى تنشيط حركة النقل البري والبحري، وتطور حجم الوحدات الاقتصادية فتقدمت بذلك التجارة العالمية التي أفرزت نشاطا موازيا للمؤسسات التمويلية، إضافة لتقسيم العمل وانتقال الملكية الفردية للمشروع إلى أنواع جديدة كشركات التضامن ثم شركات الأموال، هذه الأخيرة آدت بدورها إلى انفصال ملكية المشروع عن إدارته أو ما يعرف بحكومة الشركات وبالتالي انتقلت الأغراض المحاسبية من الرقابة والحماية إلى أغراض القياس وتقييم الأداء.

ولم يحمل المؤرخون مساهمة المسلمون في تطوير المحاسبة بالتحول إلى نظام العدد العشري بإدخالهم الصفر على التضام الهندي وما كان لذلك من أهمية في تسهيل الحسابات بالإضافة الكثير من النظريات والمفاهيم كالفترة المالية التي كانت تسمى الحول، ومبادئ استخدام الموازنة العمومية، وتقسيم المال إلى عروض فنية أصول ثابتة وعروض التجارة والائتمان أي أصول متداولة، والدواوين أو ما يعرف حاليا باليوميات المساعدة وغيرها من الأفكار التي كان لهم الأسبقية في ممارستها.

ومنذ القرن الثامن عشر إلى يومنا هذا لم تتوقف الأبحاث بهدف تطوير المحاسبة وجعلها أكثر فعالية في تلبية حاجة مستعمليها وهذا نظرا لما لعبته وتلقبه الهيئات المحاسبية الدولية التي ظهرت لأول مرة سنة

1853م في بريطانيا ثم تبعها الكثير من الهيئات في الولايات المتحدة الأمريكية وغيرها من الدول، ومن أبرزها وأكثرها تأثيراً على الممارسة المحاسبية هيئة (IASC؛ international accounting standard committee) لجنة المعايير المحاسبية الدولية التي تشكلت سنة 1973 بموجب اتفاقية جمعت هيئات مهنة المحاسبة لدول المتقدمة، وتحولت إلى (IASB؛ international accounting standard board) مجلس المعايير المحاسبية الدولية المسؤولة عن نشر المعايير المحاسبية والإفصاح المحاسبي الدولي الذي تلتزم بمبادئها مختلف الدول تجاوباً مع الحاجات التي رافقت العولمة والناجئة عن تحرير التجارة العالمية وانتقال رؤوس أموال المستثمر وظهور التكتلات الاقتصادية الكبرى وانفتاح الدول على الاستثمار الدولي. بظهور المعايير المحاسبية الدولية والعمل على تطويرها وتعديلها المستمر كلما اقتضت الضرورة ذلك ثم وضع الأسس النظرية للمحاسبة وتحسين مستوى الإفصاح للمعلومات المحاسبية.

ثانياً: تعريف المحاسبة

عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين الأمريكيين (A I C P A) (American Institute of Certified Accountant) "المحاسبة على أنها فن تسجيل وتبويب العمليات، والأحداث بطريقة معبرة وبصورة أرقام ذات قيم نقدية. أو يحمل جزء منها على الأقل طبيعة مالية ثم تفسير النتائج التي تحصل نتيجة تلك العمليات" ¹.

وعرفت الجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA؛ American Accounting Association) "المحاسبة على أنها عملية تحديد وقياس ونقل المعلومات، والبيانات الاقتصادية. للاستفادة منها في اتخاذ القرارات من قبل المستفيدين من البيانات" ².

كما عرفت المحاسبة بأنها: نشاط يقوم على القياس والاتصال، من خلال حصر وتجميع وتشغيل وتحليل البيانات الاقتصادية، ثم إعداد التقارير اللازمة لإيصال تلك المعلومات إلى الأطراف المعنية، والتي لها اهتمامات بأنشطة الوحدة سوى كانوا أطرافاً داخلية، أم أطرافاً خارجية ³.

1 حواس صلاح، المحاسبة المالية: حسب النظام المالي المحاسبي، دار عبد اللطيف للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، د. س. ن، ص، 11.

2 المرجع نفسه، ص 11.

3 محمد سمير الصبان، إسماعيل إبراهيم جمعة، القياس والإفصاح المحاسبي، جامعة الإسكندرية 1990، ص، 13.

وعليه، فيمكن القول أن المحاسبة عبارة عن أداة لكشف وتصوير المركز المالي للمؤسسة وتحديد نتائج نشاطها من حين لآخر، وإظهار مكونات حساباتها إثر هذه النتائج، لاسيما بين دورة مالية وأخرى فهي بصورة أشمل، نظام متكامل لتنظيم ومسايرة التدفقات المتوجهة لحركة الأموال أو التزامات المؤسسة، عبر نشاطاتها أو حتى أنشطتها المختلفة، سواء مع نفسها، أو مع بقية المتعاملين الاقتصاديين. وسيتشكل هذا النظام المتكامل من :¹

- إجراءات معينة، وفق ميكانزمات دقيقة ومحددة.

- وثائق ومستندات واضحة ومعلومة.

على أن يتم بواسطة هذه الإجراءات، وعبر هذه الوثائق والمستندات أمسك وترتيب وتسهيل كل المعطيات المتولدة عن نشاط المؤسسة أو التزاماتها تجاه نفسها وتجاه الغير ويمكن توضيح أكثر محتوى و آلية التقنية المحاسبية كفن منفرد أو كعلم قائم بذاته، من خلال تنويع العمليات السالفة الذكر : المسك، الترتيب والتسهيل في واقع المؤسسة، تنبثق عنها آليات متميزة، يكرس الأداء المحاسبي والمالي، على امتداد الدورة المالية الواحدة، وعلى امتداد عمر المؤسسة ذاتها دورة بدورة غير أنه يمكن الإشارة إلى دور المحاسبة في حياة المؤسسة، وطبيعة المحاسبة الممارسة من قبل المؤسسة.

المطلب الثاني: الفروع المحاسبية

تختلف نوعية المحاسبة باختلاف نوعية النشاط الذي تمارسه المؤسسة، وكذا باختلاف طبيعتها وأهدافها المرسومة وهيكلها التنظيمي، وشكل الإدارة داخلها، كما تؤثر البيئة المحيطة بالمؤسسة والأشخاص المتدخلون في العملية المحاسبية، وسيتم في هذا المطلب التطرق إلى أنواع المحاسبة وهي كالتالي :²

1 المحاسبة المالية: وتسمى أيضا المحاسبة العامة وهي عبارة عن تقنية تهتم بتحليل وتسجيل وتلخيص للعمليات الناتجة عن الأحداث الاقتصادية المؤثرة على ذمة المؤسسة خلال فترة محددة بقصد إعداد القوائم المالية التي تقدم للمستخدمين الخارجيين بالدرجة الأولى والمستخدمين الداخليين، وتهدف لحماية أصول المؤسسة بالإضافة إلى قياس أرباحها ومركزها المالي.

1 - أحمد طرطار، " تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة "، ديوان المطبوعات الجامعية، 1999، ص، 23 .

2 بن ربيع، مرجع سابق. ص ص 10-15.

2 محاسبة التكاليف: ظهر هذا النوع المحاسبي بسبب تطور حجم المؤسسات وعدم كفاية وتلبية المحاسبة

المالية لمصالح الإدارة من معلومات وبيانات لاتخاذ القرارات، فتم تطوير محاسبة تهتم بتحليل التكاليف،

وتستخدم مخرجاتها من طرف المستخدمين الداخليين بهدف:

__ تحديد أسعار تكلفة المنتجات

__ مراقبة عناصر التكاليف بقصد التحكم فيها وضغطها

__ وضع معايير لعناصر التكاليف، تفيد في التخطيط والرقابة وقياس الأداء

__ توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات

__ تقييم بعض عناصر الأصول في المؤسسة مثل تكلفة إدخال المنتجات للمخازن

3 المحاسبة الإدارية: سمي هذا النوع لما له علاقة وطيدة بعملية الإدارة فالمحاسبة الإدارية التي تقوم بإعداد

تقارير للإدارة تختلف فتراتها ومحتوياتها حسب حاجة وطلب الإدارة للمعلومات الملائمة التي تساعد في أداء

وظائفهم مثل:

__ صياغة الخطط الطويلة والمتوسطة والقصيرة الأجل

__ التوجيه والإشراف أثناء تطبيق الخطط

__ الرقابة وتقييم الأداء

__ اتخاذ القرارات

4 المحاسبة العمومية: على عكس المؤسسات الاقتصادية التي تهدف دوما لتحقيق الأرباح فان المؤسسات

الحكومية التي لا تهدف لذلك إذ لها أهداف اجتماعية بالدرجة الأولى كالجمعيات والمستشفيات... ولتحقيق

فعالية في تقديم هذه الخدمات فإنها تخضع لنظام محاسبي خاص بها يضبط النفقات حسب الإعتمادات

المخصصة لها سنويا في الميزانية المقررة من طرف الدولة، وهذا النظام المحاسبي يشمل كل الإجراءات والمبادئ

لقياس وتقييم الأنشطة التي تقوم بها هذه الهيئات.

5 المحاسبة الوطنية: هو نظام محاسبي كلي على مستوى الدولة، له أهمية بالغة في إعداد الخطط التنموية، إذ يهتم بحسابات المجمعات الاقتصادية من تراكم رأس المال والنتاج الوطني، والدخل الوطني وتحديد مدى مساهمة كل قطاع من القطاعات الاقتصادية في تحقيقه باستخدام جدول المدخلات والمخرجات، وتعتبر مخرجات نظام المحاسبة الوطنية متعددة وهي الأساس لإعداد ميزانية الدولة وميزان المدفوعات والميزان التجاري وغيره.

6 المحاسبة الضريبية: يختص هذا الفرع من المحاسبة بتحديد الوعاء الضريبي لمختلف الضرائب والرسوم المحددة بموجب أحكام القوانين والتشريعات الضريبية المعمول بها في الدولة، ثم تقدير مقدار الضرائب وعلى رأسها ضريبة الدخل.

7 محاسبة الشركات : هو نظام محاسبي يخص نوع معين من المؤسسات وهي الشركات سواء كانت شركات أشخاص أو أموال، معتمدا على مبادئ وفروض المحاسبة المالية ويهتم هذا الفرع بمعالجة العمليات المتعلقة بتكوين، رفع أو تخفيض رأس مال الشركة وتوزيع الأرباح وعملية اندماج الشركات وكذا تصفيتها.

8 تدقيق الحسابات: يتضمن هذا الفرع من المحاسبة المبادئ والقواعد المهنية التي تحكم إجراءات كفاية القوائم.

9 المحاسبة البيئية: وهذا فرع حديث في المحاسبة حيث يهتم بتتبع أثر نشاط المؤسسة على البيئة كتكاليف التلوث البيئي مثلاً كما تهتم بقياس التكاليف التي تتحملها المؤسسة لحماية البيئة ضمن السعي إلى التنمية المستدامة.

10 المحاسبة الاجتماعية: وتهتم بقياس النشاط والدور الاجتماعي للمؤسسة كالتقضاء على الآفات الاجتماعية والمساهمة في التدريب وغيرها وهذا تماشياً مع ظهور مفهوم المساءلة الاجتماعية للمؤسسة.

المطلب الثالث: أهداف المحاسبة المالية ومجالات استخدامها

إن تطور العلاقات الاقتصادية بين أعوان تجمعهم ببعض القيم الثقافية والاجتماعية والدينية واللغوية يجعلهم يتطلعون إلى أهداف مشتركة إلا أن أهداف المحاسبة المالية ترتبط بعاملين رئيسيين، ويتعلق الأول بالجانب التطبيقي منه في حين يتعلق الثاني بجانبه النظري، وجدير بالذكر أن مجالات استخدام المحاسبة المالية منظم بمجموعة من القوانين والأعراف الدولية المتعارف عليها.

أولاً: أهداف المحاسبة

يمكن تقسيم أهداف المحاسبة المالية إلى أهداف ترتبط بالجانب التطبيقي وأهداف ترتبط بالجانب النظري وهي كالتالي:¹

1 - الأهداف التي ترتبط بالجانب التطبيقي

- توفير سجل كامل لجميع العمليات المالية للمنشأة سواء كانت تتعلق بالمصرفات والإيرادات أو بالمدينين. . .
- تحديد نتيجة أعمال المنشأة من ربح أو خسارة خلال فترة مالية معينة.
- تحديد المركز المالي للمنشأة في نهاية الفترة المالية.

2 - الأهداف الأساسية للجانب النظري العلمي.

- إعداد التقارير الدورية اللازمة للمستويات الإدارية المختلفة التي تساعد في اتخاذ القرارات الرشيدة.
- تقديم البيانات والمعلومات التي تخدم أغراض المستخدمين الخارجيين مثل الموردين والمقرضين
- توفير البيانات والمعلومات التي تخدم الجهات الحكومية في الأغراض الضريبية وفي مجالات إعداد الخطط العامة على مستوى الدولة.
- تقديم المعلومات المتعلقة بالموارد الاقتصادية للمشروع وبالالتزامات المترتبة عليه نتيجة حصوله على تلك الموارد.

1- بوعقوب عبد الكريم، أصول المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكون الجزائر، 1999، ص12.

ثانيا: مجالات استخدامها

لقد حدد القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي وفقا للمواد 02، 04، 05 من القانون رقم 07-11 الصادر بتاريخ 25-11-2007 والمتعلق بالنظام المحاسبي المالي مجالات تطبيق هذا النظام، ويشمل الفئات التالية:¹

- 1- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.
 - 2- التعاونيات والمؤسسات الصناعية التي تسعى لتحقيق الربح.
 - 3- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية و غير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة.
 - 4- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.
 - 5- المؤسسات غير الهادفة لتحقيق الربح التي لها نشاط منظم وثابت.
- كما أن مستعملي البيانات المالية يتمثلون في:
- 1- المدراء، الجهات الإدارية، الهيكل الداخلي للمؤسسات.
 - 2- الموردون بما في ذلك المساهمين، البنوك، المقرضون الآخرون.
 - 3- الإدارة الضريبية و الدواوين الوطنية كالإحصاء.
 - 4- الموردون، الزبائن، العمال. . .
 - 5- شركات التأمين.

1- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، " المادة رقم 02، 04، 05 من القانون رقم 07-11 الصادر بتاريخ 25/11/2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي "، ع. 74، (25 نوفمبر 2007)، ص. 3.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لعمليات الإبداع المحاسبي

يأخذ موضوع الإبداع المحاسبي أهمية خاصة في الوقت الراهن وذلك بسبب الظروف والعوامل التي تمر بها مؤسسات الأعمال نتيجة التطورات التكنولوجية الكبيرة والمتلاحقة والانفتاح على الأسواق العالمية سنتطرق في هذا المبحث إلى بعض المفاهيم المتعلقة بالإبداع المحاسبي والمحاسبة الإبداعية.

المطلب الأول: مفهوم الإبداع المحاسبي

نستعمل عادة كلمة الإبداع على كل شيء جديد بارع أو مدهش أو حتى فريد من نوعه، دون التمييز بين تلك الأشياء خاصة من حيث طبيعتها، ونجد العامة أيضا تستعمل كلمة الإبداع حتى عند الحديث حول الأفكار البارة، وبالأخص في المجال المحاسبي، وفيما يلي سنوضح بعض التعارف المتعلقة بالإبداع المحاسبي وكذا مجالاته.

أولا : ماهية الإبداع المحاسبي

1 -تعريف الإبداع : لقد عرف جوزيف شومبتر (J. A. schumpeter) الإبداع على أنه النتيجة الناجمة عن إنشاء طريقة أو أسلوب جديد في الإنتاج، وكذلك التغيير في جميع مكونات المنتج أو كيفية تصميمه، وحددت خمسة أشكال للإبداع وهي:¹

- إنتاج منتج جديد.
- إدخال طريقة جديدة في الإنتاج أو التسويق أو المحاسبة.
- استعمال مصدر جديد للمواد الأولية.
- فتح واقتحام أسواق جديدة.
- إيجاد تنظيم جديد للصناعة.

يجدر الإشارة إلى أن هناك :

*إبداع مادي: الإبداع التقني أو التكنولوجي، ويتعلق بالإنتاج أو تطوير منتجات أو أساليب فنية للإنتاج.

*إبداع غير مادي: معنوي، وهو الإبداع التنظيمي والإداري ويتعلق بتغيير إجراءات وأساليب التسيير والإدارة.

1 بن نذير نصر الدين، الإبداع التكنولوجي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الصناعية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002، ص، 2 .

2- تعريف الإبداع المحاسبي :

يتمثل الإبداع المحاسبي في تقديم المعلومات المحاسبية في شكل معلومات ذات جودة عالية، يمكن للمستفيدين من حسن استخدامها ويجعل المستفيدين يبحثون دائما عنها ويرغبون في الحصول عليها مما يضيفي على زيادة قيمة هذه المعلومات ¹.

يتمثل الإبداع المحاسبي في التجديد والتطوير في طرق توفير المعلومات لاتخاذ القرارات، كما يتمثل في العناصر التي يشملها النظام المحاسبي كالموارد البشرية عن طريق اختيارها وتدريبها ورفع كفاءتها، كما يتضمن الإبداع المحاسبي جانب الموارد المادية كالتجهيزات الآلية والبرمجة المالية والمحاسبية اللازمة للأداء المحاسبي المتطور ².

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول: أن الإبداع المحاسبي يتمثل في إيجاد حلول وإجراءات محاسبية غير مألوفة تساعد على اتخاذ القرارات، كما يمكنها أن توفر معلومات محاسبية ذات جودة عالية مفيدة ومجدية لمستخدميها، وتعمل على التجديد والتطوير في الطرق والإجراءات المحاسبية.

وانطلاقا مما سبق يمكن القول أن الإبداع المحاسبي هو القدرة على إيجاد أشياء جديدة قد تكون أفكارا أو حلولاً أو منتجات أو خدمات أو طرق أو أساليب عمل مفيدة من خلال استخدام المحاسب لمهاراته وخبرته الشخصية الإبداعية في استنباط أساليب محاسبية جديدة توصله إلى حلول محاسبية تواجه التنظيم المحاسبي بالاعتماد على التحليل المنهجي المنطقي الهادف.

3- خصائص الإبداع المحاسبي

يتميز الإبداع المحاسبي بعدة خصائص والتي تبين لنا بدورها الخصائص التي يتميز بها المحاسب المبدع والمتمثلة في: ³

- قدرة المحاسب على التحليل والتجميع.
- قدرة المحاسب على التخيل والحدس.
- أن يتمتع المحاسب بالشجاعة والثقة بالنفس.

1 محمود رمضان محمد، الإبداع المحاسبي، ملتقى أدوار المحاسبين ومراقبي الحسابات في قرارات الإدارة وتنمية الموارد، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، مصر، 2005، ص . 05.

2- عجيلة محمد ، دور الإبداع المحاسبي والمحاسبين في التسيير واتخاذ القرار (دراسة ميدانية حالة الجزائر)، أطروحة دكتوراء، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، الجزائر، 2009، ص. 182.

3- مراقة صالح، بوهرين فتحة، الإبداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبة الدولية، (بتصرف)، مداخلة ضمن ملتقى دولي، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، 2010، ص. 5.

● 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 والتقوم للأفكار والمعلومات ووسائل التحليل التي يستخدمها.

ثانيا : مجالات الإبداع المحاسبي

يأخذ الإبداع بشكل عام مجالات عدة، فقد يكون إبداعا إداريا، جذريا، مخططا، جوهريا، تنظيميا، فرديا، جماعيا، داخليا أو خارجيا، غير أن مجالات الإبداع المحاسبي يمكن ذكرها على سبيل المثال في المجالات الآتية:¹

- 1- نظام المعلومات المحاسبي.
- 2- المفاهيم، التعاريف، الفروض، الأسس والقواعد والمعايير المختلفة للمحاسبة.
- 3- القياس المحاسبي (التقييم).
- 4- أساليب التسجيل أو التقييد وعرض البيانات المحاسبية والقوائم المالية.
- 5- طرق توزيع أو تحميل المصاريف المختلفة.
- 6- أساليب إعداد وعرض التقارير.
- 7- أساليب التحليل المالي.
- 8- تطوير البرامج الآلية المحاسبية.

المطلب الثاني: خطوات و عوامل تحقيق الإبداع المحاسبي

لقد تحولت المحاسبة عبر الحقب الزمنية من مجرد عمليات تسجيل بالدفاتر إلى محاسبة تخدم أطراف عدة وتوصل المعلومات لهم، ويضاف إلى ذلك إتباع المناهج والأساليب العلمية المتطورة وتنوع فروع المحاسبة، وسنقوم في هذا المطلب بالتطرق إلى كل من خطوات وعوامل تحقيق الإبداع المحاسبي.

أولا: خطوات تحقيق الإبداع المحاسبي:

2 تمر عملية تحقيق الإبداع المحاسبي عبر المراحل التالية:

- 1- استشعار المشكلات المالية والمحاسبية والنقائص والتغيرات في المعرفة والعناصر المفتقدة وعدم التناسق.

1- بن نذير نصر الدين ، مرجع سابق ، ص، 3 .

2 - محمود رمضان، مرجع سابق،، ص:07

2- تحديد الصعوبات وإبراز طبيعتها.

3- البحث عن الحلول المالية والمحاسبية وإجراء التخمينات أو الافتراضات عن النقائص والعيوب.

4- اختبار الفرضيات وإعادة اختبارها.

5- صياغة النتائج وإيصالها.

ثانيا : عوامل تحقيق الإبداع المحاسبي:

من أهم العوامل التي تساعد على تحقيق الإبداع المحاسبي هي:

1- **عوامل الطلاقة الفكرية والترابطية** : وتتضمن نسبة توليد كمية من الأفكار، وإكمال الأفكار وإعطاء التماثل أو التناقض.

2- **عوامل المرونة** : أي المرونة في تفكير الأفراد بكل عفوية وتلقائية ومدى قدرة الفرد على إحداث التغييرات المناسبة.

3- **عوامل التوسيع** : حيث تقيس قدرات الفرد على التوسع في الموضوع وبناءه.

4- **عوامل الكم والكيف** : أي قدرة الفرد على إنتاج عدد من الأفكار الجيدة ذات النوعية أو ما يعرف بالعصف الذهني.

5- **عوامل التفكير الجماعي والفردى** : استعمال الطريقتين معا لتحقيق الإبداع.

6- **عوامل التمييز والذاكرة** : المحاسب المبدع هو ذلك الذي يتمتع بالقدرة على اكتشاف وإدراك و تمييز المعلومات وأشكالها المختلفة وكذلك القدرة على تثبيت المعلومات وحفظها¹.

وهناك عوامل أخرى محققة للإبداع المحاسبي من الناحية العملية والتنظيمية نذكر منها:

1- صياغة الأنظمة والتعليمات بطريقة تساعد على الإبداع والتطوير، كاستخدام طريقة أو سياسة

محاسبية في تسجيل أو تسعير المخزون أو حساب الإهلاك أو التدهور.

2- الاهتمام بإيصال الخبرات التكنولوجية والاستشارات المستحدثة من خلال التدريب والتكوين المستمر والمتواصل للعاملين في المجال المحاسبي.

3- زيادة الاتصال الفعال بين العاملين داخل المؤسسة أو المنظمة.

4- التشجيع على حضور الندوات و الجلسات العلمية للإطلاع على الجديد في المجال المحاسبي، بالإضافة إلى الزيارات الميدانية للإطلاع على ما هو جديد قصد تطوير الأفكار.

¹ - عجيلة محمد، مرجع سابق، ص 186-187.

5- منح صلاحيات وتفويضها للأقسام أو الوحدات داخل المؤسسة مما يشجعها على الإبداع.

6- التعامل مع جميع الأفكار ولاسيما الجذرية منها.

7- قبول التغيير والتحسين المستمر (Keisen) وتشجيعه.

هناك من الباحثين من يقسم عوامل تحقيق الإبداع وتطويرة إلى ثلاثة أصناف:

1 عوامل تتعلق بالفرد بحد ذاته وهي :

- النقد الذاتي.
- تنمية الشخص لمهارات الاستفسار والملاحظة والتحليل التي يمتلكها.
- ترك المجال للغير لاختبار ما تم التوصل إليه من نتائج.
- تغيير الإطار أو الزاوية التي يرى من خلالها الأمور إذا تطلب الأمر ذلك.

2 عوامل تتعلق بالمؤسسة:

- تحسين المناخ العام بالمؤسسة وجعله أكثر انفتاح وتبادل للأفكار والخبرات وتقبلا للآخر.
- تشجيع الإبداع ودعم المبدعين وتبني أفكارهم ودراستها بشكل جدي.
- تشجيع المحاسب على السؤال.
- ضرورة الربط بين التعليم النظري والعملي.
- وضع هيكل تنظيمي يشجع على حرية التفكير وديمقراطية العمل وروح التعاون والمشاركة والنقد البناء وتشجيع التفكير الإستراتيجي.
- الاعتراف بالفروقات الفردية.
- التخلص من الإجراءات الروتينية المعقدة التي تحول دون انطلاق الأفكار والإبداع.
- وضع الكفاءات المناسبة في المهمات المناسبة.
- بث الثقة بالنفس بين العاملين، على أن كل إنسان قادر على تقديم أفكار مبدعة.
- تشجيع استخدام الأساليب العلمية والعملية التي تساهم في إثارة الفكرة.
- ابتكار أساليب جديدة للتحفيز.

3- عوامل تتعلق بالبيئة الداخلية والخارجية (المحيط):¹

- الأسرة؛

¹ عجيلة محمد، مرجع سابق، ص. 186.

- التعليم؛
- وسائل الإعلام؛
- العادات والتقاليد.

المطلب الثالث: مقومات ومعوقات الإبداع المحاسبي

تقتضي عملية تقويم أي ظاهرة اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية الإمام بمكان من القوة والكشف عن نقاط الضعف للظاهرة المدروسة، إذ أن التقويم عبارة عن عملية قياسية وتشخيصية وعلاجية ووقائية تهدف إلى الكشف عن نقاط القوة والضعف بغية الوصول إلى الأهداف المنشودة، ويعتبر الإبداع مادة أساسية في عمليات التغيير والتطوير، فله مقوماته ومعوقاته كما هو موضح فيما يلي:¹

أولاً: مقومات الإبداع المحاسبي

الإبداع كفاءة واستعداد يكتسبه الإنسان من خلال تركيز منظم لقدراته الذهنية وخياله وتجاربه ومعلوماته، وهو ميزة من ميزات التفوق في ميادين الحياة، وأصبح الإبداع المادة الأساسية في عمليات التغيير والتطوير، فله مقوماته نقف عند بعضها فيما يلي:

- 1- ميول الأشخاص المبدعون إلى الفضول والبحث وعدم الرضا عن الوضع الراهن؛
 - 2- التفاني في العمل والقدرة على تقديم الأفكار؛
 - 3- التلقائية والمرونة بتبادل الرأي والمشاركة والنقد الذاتي؛
 - 4- التحرر من النزعات التقليدية والتصورات الشائعة والابتعاد عن المألوف في التفكير والتعبير.
 - 5- وضوح الرؤيا والقدرة على تفهم المشاكل.
- أما بخصوص مقومات الإبداع المحاسبي نلخصها فيما يلي:

- 1- العقلية المحاسبية والمالية والخلقة؛
- 2- قدرة المحاسب على التحليل والتجميع؛
- 3- قدرة المحاسب على التخيل والحدس؛
- 4- تمتع المحاسب بالشجاعة والثقة بالنفس؛

1 عمورة جمال، شرفي أحمد، دور وأهمية الإبداع المحاسبي والمالي في عملية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية و المالية، الملتقى الدولي بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسير، البلدة، يومي: 18 و19 ماي 2011 ص ص: 13-14.

5- اعتماد المحاسب على التعليمات المبنية على الحقائق العلمية وليس التعليمات المستمدة من المراكز الإدارية؛

6- الجرأة في إبداء الرأي والمقترحات.

ثانيا: معوقات الإبداع المحاسبي

يعترض الإبداع المحاسبي جملة من المعوقات نوجزها فيما يلي:

- 1- مقاومة الجهات الإدارية وعدم رغبتها في التغيير.
- 2- الالتزام الحرفي بالنصوص والقوانين والتعليمات والإجراءات.
- 3- سوء المناخ التنظيمي، سوء انسياب المعلومات.
- 4- عدم وجود قيادة إدارية في المستوى المطلوب.
- 5- ضعف التشجيع والتحفيز.
- 6- انعدام روح الفريق.

المبحث الثالث: المحاسبة الإبداعية الوجه الآخر للإبداع المحاسبي

أصبح مفهوم الإبداع المحاسبي السلبي أو ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية محل تركيز واهتمام من قبل المحاسبين والمراجعين بشكل كبير خلال السنوات الأخيرة، خاصة بعد أحداث انهيار شركة أنرون للطاقة (Enron) وتحميل شركة آرثر أندرسون كونها الشركة المسؤولة عن تدقيق حسابات تلك الشركة جزءا من المسؤولية عن انهيارها. وسيتناول المبحث في هذا الإطار كل من تعريف المحاسبة الإبداعية ومظاهرها في نقطة أولى، في حين يتعرض المطلب الثاني إلى الأساليب والإجراءات المتبعة للإبداع المحاسبي السلبي، في حين يقدم المطلب الثالث دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية.

المطلب الأول: تعريف المحاسبة الإبداعية و مظاهرها

تناول العديد من الكتاب تعريف المحاسبة الإبداعية واختلفت هذه التعاريف باختلاف وجهات النظر والخلفيات الفكرية، حيث يعتمد كل اقتصادي على مدارسهم الفكرية المختلفة المشارب، وستعرض في هذا الفرع إلى تعريف المحاسبة الإبداعية ومظاهرها.

أولا : تعريف المحاسبة الإبداعية

تعد المحاسبة الإبداعية (Creative accounting) أو كما يطلق عليه البعض المحاسبة الاحتيالية مفهوما جديدا ظهر مطلع الثمانينات من القرن الماضي، حيث بدأت عندما واجهت بعض الشركات صعوبات في فترة الركود التي حدثت في بداية الثمانينات، حيث كان هنالك ضغط لإنتاج أرباح أفضل في الوقت الذي كان من الصعب إيجاد تلك الأرباح ومن أي نوع آخر¹.

تعرف المحاسبة الإبداعية بأنها اختيار واستخدام وتغيير السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية والممارسات المحاسبية الخاطئة في التأثير على المعلومات المحاسبية وقيم البنود الظاهرة في القوائم المالية وبما يحقق أهداف ومصلحة فئة معينة دون باقي الفئات الأخرى².

كما تعرف المحاسبة الإبداعية أنها إتباع بعض الحيل والأساليب المحاسبية لجعل الشركة المساهمة تبدو بشكل وصورة أفضل من الواقع، سواء كان ذلك من حيث قوة مركزها المالي أو حجم أرباحها الصافية أو وضعها التنافسي والمالي والتشغيلي³.

1 علي محمود الخشاوي ومحسن ناصر الدوسري ، المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها ، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة ،الأردن، 2008 ، ص، 06 .

2 طارق عبد العال حماد، المحاسبة الابتكارية، الدار الجامعية، مصر، سنة 2011، ص، 11.

3 فادي عبد الرحيم، مدى إدراك محلي الائتمان لاجراءات المحاسبة الإبداعية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2011، ص، 42.

ويعرفها كل من مولفورد وكوميسكي (mulford and comiskety) بأنها: " بعض أو كل الخطوات المستخدمة لممارسة لعبة الأرقام المالية متضمنة الاختيار التعسفي لتطبيقات المبادئ المحاسبية والاحتيايل في التقرير المالي وأي خطوات أخرى متخذة في سبيل إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل " ¹.

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن المحاسبية الإبداعية تتمثل في إتباع الحيل وأساليب التغليف والتلاعب بالأرقام من أجل إظهار وضعية معينة تخدم مصالح أطراف معينة أو إخفاء حقائق معينة.

ثانياً: مظاهر المحاسبة الإبداعية

1- صورة إدارة الأرباح

لما كان ارتفاع صافي الربح مؤشراً هاماً للمستثمر يعطي الانطباع عن حسن أداء الشركة وسلامة مركزها المالي، ويقلل من تخوفه من مستوى المخاطرة المتعلق بها، اهتمت الإدارة بتجميل هذا العنصر المحاسبي تحديداً - صافي الربح - واتخذت الأساليب المحاسبية للتحكم في هذه الأرباح، وتوزيعها كما تراه مناسباً في ظل الإمكانيات والاختيارات المحاسبية المتاحة، وهو ما يدعى بإدارة الأرباح أو (Earnings Management).

تعرف إدارة الأرباح بأنها: "ابتكار مقترح في إعداد التقرير المالي بنية الحصول على منافع خاصة". كما ورد تعريفها أيضاً على أنها: تغيير الأداء الاقتصادي المعلن للشركة بواسطة الإدارة إما لتضليل المساهمين أو للتأثير في نتائج تعاقدية".

و تعد إدارة الأرباح من أهم صور المحاسبة الإبداعية التي تمت مناقشتها في أدبيات المحاسبة. وتأتي على نوعين: الإدارة الحقيقية للأرباح (Real Management)، والتي تؤثر على التدفقات النقدية، وإدارة الأرباح من خلال إدارة الاستحقاقات المحاسبية (Accrual Management) و من خلال التغيير في التقديرات والسياسات المحاسبية.

والنوع الثاني هو الأكثر انتشاراً، وهو الذي يندرج تحت مفهوم المحاسبة الإبداعية. إذ أن النوع الأول " الإدارة الحقيقية " ربما تضمن الاحتيايل ومخالفة المبادئ. وقد اعتمدت أدبيات المحاسبة بصورة

¹ Mulford C. and Comiskey E. , the Financial Numbers Game: Detecting Creative Accounting Practices, John Wiley and Sons, USA, 2002, p. 3.

أساسية على دراسة عنصر الاستحقاقات الاختيارية (Discretionary Accruals) للكشف عن إدارة الأرباح في الشركات، وذلك لأن الاستحقاقات الاختيارية تشكل الفرق بين الأرباح والتدفقات النقدية¹.

ويرى عدد من الباحثين ستولوي وبيرتون (Stolowy & Berton)، ديشو وسكينر (Dechow & Skinner) أن إدارة الأرباح من هذا النوع لا تتضمن تزييفًا للحقائق، بل هي طريقة أخرى للتعامل مع الاختلافات الظاهرة في الأرباح على المدى القصير، وذلك بجلب الأرباح إلى السنة ذات الحاجة ودفع المصروفات عنها.

كما يندرج ضمن إدارة الأرباح أسلوب محاسبي شائع للتعامل مع الخسائر يسمى (Big Bath Accounting). حيث تنص فرضية بيغ باث (Big Bath) على تقليل تقديرات المكاسب والأرباح للشركة في فترة معينة مقابل المبالغة في تقدير الخسائر. ويهدف هذا الأسلوب إلى التخلص من الخسائر المتراكمة في سنة من السنوات التي يتم فيها تحقيق الخسائر، وذلك من خلال مضاعفة الخسائر لضمان تحسين الأرباح في السنة أو السنوات المقبلة.

كما يرى عدد من الباحثين جيانغ (Jiang)، شوتو (Shuto)، ستولوي وبيرتون (Stolowy & Berton)، أن لخطط التعويضات الإدارية أكبر الأثر في تبني هذا الأسلوب، حيث يتمكن المدير التنفيذي الجديد من وضع اللوم المتعلق بخسارة الشركة على المدير السابق، ويضمن في نفس الوقت زيادة حصته من التعويض الإداري اللاحق، نظرًا لارتباطه بنسبة الأرباح، والتي ستكون - بلا شك - أفضل في السنوات القادمة².

2- صورة تمهيد الدخل

يعتبر تقليل تقلبات الدخل واستقرار نموه أحد أهم أهداف المدير التنفيذي، وذلك استنادًا على الاعتقاد السائد بأن تذبذب معدل نمو الدخل يزيد من حجم المخاطرة وأن الشركات ذات معدل النمو الثابت أو المتقارب على المدى الطويل هي الأقل خطرًا. لذلك تحاول بعض الشركات قدر المستطاع أن تخفض من هذه المخاطرة بأساليب محاسبية مقبولة تسمى تمهيد الدخل أو (Income Smoothing).

1 - المرجع نفسه، ص، 13.

2 - ميسون بنت محمد بن علي القرني، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية" دراسة تطبيقية"، ماجستير في المحاسبة، جامعة جدة - المملكة العربية السعودية، سنة 2010، ص، 12.

يعرف تمهيد الدخل على أنه: "أحد أشكال إدارة الأرباح، مصمم لإزالة انحرافات سلسلة الأرباح الطبيعية بما في ذلك خطوات تقليل أو حفظ المكاسب خلال السنوات الجيدة لاستخدامها في غيرها من السنوات" ويحصل الدخل الممهد إما بطريقة طبيعية ناتجة عن الأعمال التشغيلية للشركة، أو بطريقة مفتعلة ناتجة عن تدخل الإدارة تهدف إلى تحقيق الاستقرار في نمو الدخل¹.

ويمكن للإدارة التدخل في تمهيد الدخل بأسلوبين:

التمهيد الحقيقي (Real Smoothing) و التمهيد غير الحقيقي، وهو ما يسمى بالتمهيد المحاسبي أو التمهيد الاصطناعي (Artificial Smoothing).

أما التمهيد الحقيقي، فينتج عن تبادلات تجارية حقيقية وقرارات تشغيلية تستلزم مصاريف معينة أو تنتج أرباح معينة، وتنفذها الإدارة بهدف تقليل تقلبات التدفقات النقدية. بينما يكون التمهيد الاصطناعي بواسطة التلاعب في التقرير عن الأرباح أو المصروفات، وتأجيل أو تعجيل الاعتراف بها بين الفترات المحاسبية، وجميع المتغيرات المحاسبية التي ينتج عن التحكم بها دخلاً مستقرًا دون التأثير المباشر على التدفقات النقدية، ولذلك يطلق عليه البعض التمهيد المحاسبي².

وتتم إدارة الأرباح و تمهيد الدخل في الغالب باستخدام أدوات عدة منها: الضرائب على الاستثمارات، تصنيف العناصر غير العادية في قائمة الدخل، توزيعات الأرباح، مكاسب وخسائر الأوراق المالية، صناديق معاشات التقاعد، مصروفات البحث والتطوير، مصروفات الدعاية والإعلان، المخزون، الإهلاك، وتحويل العملات.

1 - المرجع نفسه ص، 14

2 - ميسون بنت محمد ، ، مرجع سابق، ص 15 .

المطلب الثاني: الأساليب والإجراءات المتبعة في المحاسبة الإبداعية

يعتبر الإبداع المحاسبي السلبي سلوكًا لا أخلاقيًا لانتهاجه ممارسات ومخالفات جسيمة لتحقيق أهداف وغايات فئة معينة على حساب باقي الفئات بسبب دوافع منها تضارب المصالح بين الأطراف المختلفة وتعدد البدائل المحاسبية في القياس المحاسبي والتقدير والإفصاح التي أتاحتها المعايير المحاسبية والأساليب والإجراءات هي كالتالي:¹

1- اختيار أساليب محاسبية مختلفة بمهدف إعطاء صورة مالية مرغوبة على سبيل المثال يسمح لمنشآت الأعمال في عدد من الدول أن تختار بين سياسة حذف نفقة التطور كما تحدث واستهلاكها على حساب عمر المشروع المتعلقة به.

2- التلاعب بتقدير عمر الموجودات بسبب ارتباطها بالتقييم والتنبؤ على سبيل المثال عند تقييم عمر أحد الأصول من أجل حساب الإهلاك فإنه عادةً ما تتم هذه التقييمات داخل العمل وتنتج للمحاسب المبدع أن يخطئ من ناحية الحذر أو التفاؤل في هذا التقييم.

3- القيود المحاسبية المزيفة للتلاعب بقيم قائمة المركز المالي ونقل الأرباح والتلاعب بقيم قائمة الدخل.

4- إدخال الصفقات الاصطناعية للتلاعب بحسابات قائمة المركز المالي أو تحريك الأرباح بين الفترات.

5- التلاعب في توقيت الصفقات بمهدف تحديد سنة معينة لتحميلها بالأرباح والخسائر.

6- القيود المحاسبية الحقيقية التي توظف لإعطاء انطباع جيد للحسابات.

المطلب الثالث: دوافع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية

تختلف أساليب المحاسبة الإبداعية حسب المؤسسة المطبقة لهذه الأساليب اعتماداً على وضعية المؤسسة وأهدافها المسطرة. وكذا اختلاف أساليب التسيير والإدارة داخلها، ويعتمد أسلوب المحاسبة الإبداعية المتبع داخل المؤسسة على دوافع استخدامه والغرض المرجو تحقيقه.

1- التأثير على سمعة الشركة إيجابياً في السوق: عادةً ما تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية بمهدف تحسين القيم المالية المتعلقة بأداء منشآت الأعمال التي إن بقيت كما هي تعكس صورة سلبية عن الشركة أمام منافسيها، لذلك فإن أحد دوافع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية يكون بمهدف التأثير إيجاباً على سمعة المنشأة.

1 ميساء محمد سعد أبو تمام، مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتمويل، جامعة الشرق الأوسط، 2012/2013، ص 26.

- 2- التأثير على سعر سهم الشركة في البورصات: من شأن تراجع القيم المالية لمنشآت الأعمال التأثير على أسعار أسهمها في البورصات التي تم تداول هذه الأسهم فيها، وبالتالي فإن بقاءها كما هي سيؤدي بالضرورة إلى انخفاض أسعار أسهمها، لذلك فإن استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تلطيف هذه القيم سيحسن من أسعار أسهم الشركات في البورصات.
- 3- زيادة الاقتراض من البنوك: تستخدم العديد من البنوك التجارية جملة من المعايير بهدف تقييم أداء منشآت الأعمال كخطوة تسبق اتخاذ قرار منح القروض لهذه المنشآت، لذلك تلجأ منشآت الأعمال إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين قيمها، الأمر الذي سيؤثر على عملية اتخاذ القرار الائتماني لدى البنوك التجارية.
- 4- لغايات التلاعب الضريبي: تقوم بعض منشآت الأعمال من خلال تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة النفقات من أجل تخفيض هوامش الاقتطاع الضريبي المترتب عليها.
- 5- تحسين الأداء المالي للشركة بهدف تحقيق مصالح شخصية: عادة ما تقوم إدارات العديد من منشآت الأعمال بتحسين قيم المنشآت التي تقوم على إدارتها لعكس صورة إيجابية عن أدائها، لتحقيق غايات شخصية تتمثل في تحسين صورة هذه الإدارة أمام مجالس الإدارة.
- 6- لغايات التصنيف المهني: تتنافس العديد من منشآت الأعمال في ذات القطاع للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني التي تجريها مؤسسات دولية استناداً إلى تقييم تجريه هذه المؤسسات يعتمد على القيم المالية التي تنعكس على البيانات المالية السنوية ونصف السنوية وربع السنوية التي تعدها منشآت الأعمال، لذلك تلجأ منشآت الأعمال هذه إلى تحسين بعض قيمها المالية للحصول على تصنيف متقدم¹.

1 عدي منذر لطفي جرار، تطوير إستراتيجية للحد من الآثار السلبية لاستخدام المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة العامة الأردنية، مذكرة ماجستير، جامعة عمان، الأردن، 2006، ص-ص: 90-91.

خلاصة الفصل الأول:

بناءً على ما سبق نجد أن المحاسبة هي عبارة عن نظام متكامل لتنظيم ومسايرة التزامات المؤسسة وفق أهدافها المرسومة وخططها الموضوعة مسبقاً ومجالات الاستخدام المحددة. والإبداع في هذا المجال قد ينعكس إيجابياً وبالتالى التطور في المجال المحاسبي، أو سلبياً من خلال استغلال الثغرات المحاسبية. كما يتضح إن الإبداع المحاسبي هو عبارة عن التجديد والتطوير في العناصر التي يشتمل عليها النظام المحاسبي بشكل يمكن المستخدمين من حسن استخدامها بشكل يضمن سيروية عادية لأعمال المؤسسة. على الجانب الآخر نجد المحاسبة الإبداعية أو كما تسمى بالإبداع المحاسبي السلبي والتي تحاول التلاعب بالأرقام المحاسبية اعتماداً على صيغ الغموض لتغيير القوائم المالية وإعدادها كما يريد أصحابها.

تمهيد

الجزائر كغيرها من الدول تسعى إلى تحسين و تطوير مستوى الأداء المحاسبي و ذلك من خلال جملة من البرامج و القرارات والتقنيات المحاسبية التي جاءت في شكل إصلاحات على مستوى النظام المحاسبي والسياسات المحاسبية العامة لتتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية ضمانا للشفافية والتطوير المحاسبي مما يكسب بيئة أفضل تشجع الاستثمار الداخلي و الخارجي .

وسيتيم في هذا الفصل الإلمام بالنظام المحاسبي في الجزائر من خلال دراسة التشريعات والإصلاحات المحاسبية والتعرف على الإبداع المحاسبي وتأثيره على عملية الإفصاح في الجزائر من خلال الدراسة الميدانية. حيث اعتمدنا على توزيع استمارات على الأشخاص المختصين حتى يتسنى لنا التعرف على مدى تأثير الإبداع المحاسبي على عملية الإفصاح في الجزائر.

الفصل الثالث: واقع وآفاق الإبداع المحاسبي في الجزائر

المبحث الأول: السياق العام للنظام المحاسبي في الجزائر

الجزائر كغيرها من الدول تحاول التحسين من منظومتها المحاسبي عن طريق جملة من الإصلاحات التي تهدف من خلالها تطبيق معايير المحاسبة الدولية.

المطلب الأول: التعريف بالهيئات المحاسبية في الجزائر

لقد صاحبت الهيئات والمنظمات المهنية في الجزائر خاصة منها المتعلقة مباشرة بمهنة المحاسبة والمتمثلة في مجلس المحاسبة، المجلس الوطني للمحاسبة، ألمصف الوطني لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، تلك الإصلاحات المحاسبية التي قام بها المشرع الجزائري والمتعلقة بتبني النظام المحاسبي، لما لهذه الهيئات والمنظمات المهنية من دور في الإشراف والمراقبة والمتابعة لهذه الإصلاحات والعمل على تطبيقها بما يتماشى وإطارها العام وهي كالتالي:¹

1 مجلس المحاسبة

مع إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكله المؤسسات العمومية الاقتصادية الذي نتج عنها ارتفاع عدد المؤسسات العمومية و تعدد أنماط التسيير وغياب أطر تحكم توليد المعلومات وضعف التحكم في النظام المحاسبي، قام المشرع الجزائري بسن آليات رقابية تحد من أنواع الاختلال التي تفرزها أساليب التسيير المتبناة، من خلال القانون رقم 05/80 المؤرخ في 10/30/1980 المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة، وفي مادته رقم 05 نص على أن : « مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية والمحاسبة، أين تتم مراقبة صحتها وقانونيتها ومصادقيتها ».

2 المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين

تعتبر المنظمة الوطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين من بين المنظمات والهيئات المهنية المشرفة على مهنة المحاسبة في الجزائر، حيث صاحبت هذه المنظمة التطورات التي مست المحاسبة كمهنة وكنظام.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، المادة رقم 5 من قانون 91-08 الصادر في 27-4-1991 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسبين المعتمدين، العدد رقم 20، المؤرخة بتاريخ 1-5-1991، ص 651.

الفصل الثالث: واقع وآفاق الإبداع المحاسبي في الجزائر

3 مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة

تم التأسيس مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 20/92 المؤرخ في 1992/01/13، المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 458/97 المؤرخ في 1997/12/01. والذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة ويضبط اختصاصاته وفوائده عمله¹.

4 المجلس الوطني للمحاسبة

أنشئ هذا المجلس بموجب المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25-9-1996 والذي يحدد الطبيعة الاستشارية له، كما حدد اختصاصاته وصلاحياته والقواعد التي تسيره.

وباعتباره الجهة الرسمية الوحيدة المكلف باختيار طرق التقييس المحاسبي في الجزائر، فانه ساهم في الإصلاح المحاسبي من خلال تبني الخيار القائم على إصلاح المخطط المحاسبة الوطني من خلال تبني المعايير الدولية (IAS/IFRS).

من خلال ما سبق فإننا نلاحظ أن المنظمات المهنية السابقة والمتمثلة في المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، المجلس الوطني للمحاسبة كانت تعمل في الأساس وفق إطار المخطط المحاسبة الوطني، وعلية من الضروري الآن أن تتكيف مع إطارها الجديد في ظل الإصلاحات المحاسبية المتعلقة بتبني الجزائر المعايير المحاسبة الدولية، والعمل على الاندماج مع هذه الإصلاحات.

المطلب الثاني: التشريعات المحاسبية في الجزائر

بعد التعريف بالهيئات المحاسبية سنحاول التطرق إلى التشريعات الجزائرية و للحدوث عن تاريخ التشريع المحاسبي للجزائري، لا بد من الإشارة إلى ثلاث فترات أساسية وهي :²

• الفترة من : 1962 إلى 1975

ورثت الجزائر غداة الاستقلال المنظومة التشريعية والقانونية الفرنسية، وتجنبنا لحصول الفراغ في الجوانب المختلفة للحياة العامة في حالة ما إذا توقف العمل بهذه القوانين، فقد أصدرت الحكومة الجزائرية الجديدة القانون الأساسي رقم : 175/62 الصادر في 1962/12/31، والقاضي بتمديد العمل بالنصوص القانونية الفرنسية باستثناء التي لها علاقة بالسيادة الوطنية.

1 الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد رقم 03 لسنة 1992، ص 82-83

2 حميد اتو صالح وبوقفة علاء، واقع البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل إصلاح النظام المحاسبي، ورقة بحثية، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارة والتسيير، قسم التسيير، جامعة الوادي يومي 05 و06 ماي 2013، ص 4.

الفصل الثالث: واقع وآفاق الإبداع المحاسبي في الجزائر

وفي هذا الإطار استمر العمل بالتشريع الفرنسي في مجال المحاسبة وذلك من خلال المخطط المحاسبي العام لسنة 1957، كان هذا الإطار التشريعي كافيا للاستجابة لمتطلبات تلك المرحلة خاصة العمل على ضمان الاستمرارية في تدفق المعلومات الاقتصادية والمالية الموجهة إلى الإدارة الوطنية ومنها إدارة الضرائب .

وقد شهد التنظيم الاقتصادي في الجزائر خلال هذه الفترة البدء في عمليات التأميم خاصة قطاعات : المناجم، البنوك، المخططات، وهنا بدأت فكرة ضرورة وجود مرجعية محاسبية تترجم التطور الجديد في الاقتصاد وخاصة التغيير في المفاهيم وطرق التسيير التي سترافق التوجه الجديد .

كما تميزت هذه المرحلة من الناحية التنظيمية بتأسيس هيكل جديد يشرف على المهنة المحاسبية ألا وهو "المجلس الأعلى للمحاسبة" وذلك في نهاية سنة 1971، والذي أوكلت له مهمتان أساسيتان، الأولى وهي تنظيم مهنة المحاسبة والخبير المحاسب في الجزائر

(بموجب الأمر رقم : 82/71 الصادر في 1971/12/29)، والثانية وهي إنشاء مخطط محاسبي وطني يحل محل المخطط العام الفرنسي لسنة 1957. ووضعت لذلك مجموعة من الخطوط العريضة التي تؤخذ بعين الاعتبار في عملية الإصلاح: يمكن تلخيصها في النقاط التالية¹:

- الأخذ بعين الاعتبار احتياجات المعلومات من طرف مستعمليها وخاصة البنوك وهيئات التخطيط على المستوى الحكومي؛

- العمل على تبسيط وتوضيح المفاهيم المحاسبية وكذلك وضع أسس ومعايير يتم على أساسها إعداد الدفاتر والمستندات المحاسبية؛

- إعداد مخطط محاسبي وطني يلبي متطلبات التخطيط الاقتصادي الكلي، كما يلبي الاحتياجات التسييرية للمؤسسات عن طريق مساعدة إدارة هذه المؤسسات في تقييم نشاطاتها والتنبؤ لما هو في المستقبل ؛

- يجب إن يلبي المخطط الجديد احتياجات المحاسبة الوطنية، وهذا يتم بتوفير معلومات واضحة ومتجانسة على مستوى كل المؤسسات وبالتالي تجميعها دون القيام بعمليات إعداد معالجة من أجل الحصول على مجاميع اقتصادية كلية .

1 نفس المرجع، ص، 6.

الفصل الثالث: واقع وآفاق الإبداع المحاسبي في الجزائر

وقد أسندت عملية إعداد المخطط المحاسبي الوطني إلى لجنة التوحيد التابعة للمجلس الأعلى للمحاسبة، وتم الاستعانة بخبراء أجانب من المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي، بالإضافة إلى خبير تشيكوسلوفاكي جاء لطرح التجربة التشيكوسلوفاكية في الميدان .

ب - الفترة من : 1975 إلى 2007

إن القانون الجزائري الذي نص على الاستمرار بالعمل بالتشريعات الفرنسية كان هدف إعطاء الوقت الكافي للبدء في صدور التشريعات الوطنية، لهذا فقد تميزه فترة السبعينيات بإصدار المنظومة القانونية الجزائرية خاصة :¹

- القانون المدني، الأمر رقم : 58/75 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، المعدل والمتمم.
- القانون التجاري، الأمر رقم : 59/75 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، المعدل والمتمم
- القانون الجزائري، الأمر رقم : 155/66 المؤرخ في 08 جوان 1966، المعدل والمتمم
- القانون الضريبي (الضرائب المباشرة)، الأمر رقم : 101/76 المؤرخ في 06 ديسمبر 1976، المعدل و المتمم.

توجت الجهود السابقة بإصدار المخطط المحاسبي الوطني بموجب الأمر 35/75 الصادر في 29 أبريل 1975 والذي يسري مفعوله ابتداء من 01 جانفي 1976، وبعد ذلك صدر المرسوم الوزاري المتعلق بكيفية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني في 23/06/1975، والذي تضمن : طبيعة التنظيم والتسيير المحاسبي، الحسابات ومجموعها و أرقامها، القوائم الختامية، المصطلحات المتبناة و قواعد التسجيل المحاسبي .

وقد طبق المخطط المحاسبي الوطني عن جميع المؤسسات وذلك حسب ما جاء في نص المادتين (01 و(02) من الأمر 35/75

وبالتالي أصبح عدد المخططات القطاعية التي تم إصدارها سبعة مخططات قطاعية تقدم قائمة الحسابات والمصطلحات التفسيرية وقواعد سير الحسابات وعرض القوائم المالية للقطاعات المعنية.

لقد تعايشت المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مع هذا المخطط المحاسبي الوطني وعملت بمحتواه منذ عام 1976 إلى 2009/12/31 آخر يوم في عمر هذا التوحيد الوطني، وبداية من الفاتح جانفي 2010 كان النظام المحاسبي المالي إلزامي التطبيق، وبذلك حتمية العدول عن المخطط المحاسبي السابق .

1 مختار مسامح، النظام المحاسبي المالي الجديد وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل، ورقة بحثية مقدمة في، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة بسكرة العدد 04، ديسمبر 2008، ص194.

الفصل الثالث: واقع وآفاق الإبداع المحاسبي في الجزائر

ج - الفترة من: 2008 إلى يومنا هذا

في بداية العشرية الأخيرة وبالتحديد سنة 2001، بدأ الإعداد لنظام المحاسبي جديد يتماشى والتطورات التي حدثت على الاقتصاد الوطني متبينا في ذلك مفهوم المحاسبة المالية. وفي أواخر سنة 2007 وضعت الجزائر نظاما محاسبيا ماليا بموجب القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والذي من بين أحكام تطبيقه المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008، وقد تقرر تطبيق النظام المحاسبي المالي بموجب القانون السالف الذكر في الأول من شهر جانفي 2009، إلا انه تأجل إلى سنة أخرى بموجب الأمر رقم 08-02 المؤرخ 24 جويلية 2008 والمتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008. وبذلك أصبح هذا القانون ساري المفعول ابتداء من الأول من الشهر جانفي 2010 بموجب التعليم رقم 02 الصادر بتاريخ 29 أكتوبر 2009 حول أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي. وبدخوله حيز التنفيذ الغي النظام المحاسبي المالي كل الأحكام المخالفة، لأسميا الأمر رقم 75-37 المؤرخ في 29 افريل 1975 والمتضمن المخطط المحاسبي الوطني¹.

المطلب الثالث: دوافع الإصلاح المحاسبي في الجزائر

إن المخطط المحاسبي الوطني المطبق منذ سنة 1975 وضع ليستجيب لاحتياجات الاقتصاد الاشتراكي الذي انتهجته الجزائر آنذاك، وعندما اتجهت الجزائر إلى اقتصاد السوق من خلال مختلف الإصلاحات الاقتصادية المعتمدة منذ الثمانينات من القرن العشرين، والتي ساهمت في ترقية المنافسة وجذب الاستثمار الأجنبي المباشر خاصة في قطاع المحروقات. لذلك أصبح المخطط المحاسبي الوطني لا يتلاءم مع الوضع الاقتصادي الجديد، بحيث أنه لا يستجيب لاحتياجات المؤسسات والمساهمين من حيث المعلومات المحاسبية، و يمكن تلخيص دوافع الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي في العناصر التالية :²

- انتقال الاقتصاد الجزائري من اقتصاد اشتراكي إلى اقتصاد السوق.

- ضغوطات الهيئات الدولية من صندوق النقد الدولي إلى البنك الدولي والمنظمة العالمية للتجارة قصد الالتزام بالمعايير الدولية.

- عدم ملائمة المخطط المحاسبي الوطني مع احتياجات الشركات الأجنبية القائمة بالجزائر.

1 حميداتو صالح وبوقفة علاء، مرجع سابق، ص 6.

1 شنوف شعيب، أهمية التوحيد المحاسبي العالمي بالنسبة للشركات الدولية، مجلة جديد الاقتصاد، العدد 00، مجلة تصدر عن الجمعية الوطنية للاقتصاديين الجزائريين، الجزائر، 2006، ص 59.

الفصل الثالث: واقع وآفاق الإبداع المحاسبي في الجزائر

- تبني المجتمع الدولي لمعايير المحاسبة الدولية، والتي تتعلق بعدة موضوعات تهم المحاسبة الدولية بشكل عام، وخاصة القياس والتقييم والعرض والإفصاح .
- إفرازات العولمة التي تقتضي تغييرات جذرية في الميدان المحاسبي، هذه التغييرات يجب أن تكون في مستوى التطورات الاقتصادية، وفي إطار المعايير المحاسبية الدولية، وبالتالي ارتباط المحاسبة بالتوجه الاقتصادي الجديد. و يمكن تلخيص نقائص المخطط المحاسبي الوطني فيما يلي :¹
- يخضع المخطط المحاسبي الوطني لأهداف قانونية و محاسبية فقط، لذلك لا تستجيب الميزانية المحاسبية لمتطلبات التحليل المالي .
- تطبيق الجرد المستمر بالنسبة للمخزون لم يوفق فيه، مما أدى إلى العدول عنه في أغلب المؤسسات.
- غياب المحاسبة التحليلية و الجرد المستمر مما شكل صعوبات في تقييم بعض عناصر الأصول كالمنتجات .
- يعتمد ترتيب عناصر الميزانية على مبدأ درجة سيولة الأصول و درجة إستحقاقية الخصوم، و لا يأخذ بعين الاعتبار مبدأ السنوية .
- بعض عناصر الميزانية المحاسبية غير موضوعية مثل المصاريف الإعدادية فهي عبارة عن مصاريف و ليست موجودات مادية أو معنوية .
- تعتمد المحاسبة العامة على مبدأ التكلفة التاريخية فقط أي تقييم عناصر الأصول حسب كلفة شرائها، وليس القيمة العادلة، لذلك فهي لا تعكس القيم الحقيقية للسوق .
- يعتبر المخطط المحاسبي الوطني أوراق المساهمة المالية من عناصر الحقوق (الحساب 421)، بينما تعتبر حسب المخطط المحاسبي العام من الاستثمارات.
- عدم معالجة العمليات المنجزة في إطار عقد الإيجار، بحيث يسمح عقد الإيجار للمؤسسة بتمويل شراء تجهيزات، ولكن لا نحصل على ملكيته إلا بعد تسديد مبلغه الكلي على شكل دفعات، إلا أن المخطط المحاسبي الوطني يشترط الملكية لذلك لا يؤخذ بعين الاعتبار في الميزانية.

المبحث الثاني: الإبداع المحاسبي في الجزائر

اهتمت الجزائر كغيرها من الدول بموضوع الإبداع المحاسبي حيث اكتسب أهمية كبيرة مؤخرا نظرا للظروف التي تمر بها مؤسسات الأعمال و التي فرضتها التطورات التكنولوجية و لانفتاح على الأسواق العالمية مما فرض ضرورة الاهتمام بموضوع الإبداع المحاسبي.

1 بوتين محمد، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1991، ص 48 .

الفصل الثالث: واقع وآفاق الإبداع المحاسبي في الجزائر

المطلب الأول: مهنة المحاسبة في الجزائر

تعتبر مهنة المحاسبة من أهم المهن المرتبطة بمؤسسات الاقتصاد والنشاط التجاري، وذلك لان المحاسب هو حلقة الوصل بين خارج المؤسسة وما يحدث داخلها من هذه الأحداث على التقارير المالية وبين خارج المؤسسة الاقتصادية متمثلين في الأطراف ذات العلاقة بمؤسسة الاقتصادية الأطراف الخارجية والأطراف الداخلية (المستثمرين، البنوك، المساهمين، الهيئات والوزارات...) ويمكن إلزام المؤسسات الاقتصادية بالالتزام الأخلاقي من خلال تبنيها دستور أخلاقي يحكم ويضبط مهنة المحاسبة.

كما لا يقتصر دور مهنة المحاسبة في المؤسسات الاقتصادية على إعداد التقارير المالية التي يهتم بها الأطراف الخارجية ولكن المحاسبة تشكل مستقبل المؤسسات الاقتصادية وكذلك مستقبل المجتمع لما تلعبه من دور هام في التكوين الرأسمالي والتوزيع الكفاء لرأس المال، إن ذلك يتحقق من خلال ما توفره المحاسبة من معلومات لازمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة وفرض الرقابة الفعالة على الأداء وقياس نتائج الأداء للمؤسسات الاقتصادية والاقتصاد الوطني، بالإضافة لوجود نظام محاسبي قوي وكفاء يمكن مؤسسات الاقتصادية من الاستمرار والبقاء بنجاح بالرغم من التطورات الهائلة التي تحدث في الوقت الراهن ومتطلبات العولمة¹.

ولقد ازدادت الحاجة إلى الاهتمام بالجوانب الأخلاقية في مهنة المحاسبة بعد حدوث العديد من الكوارث والانهيارات للمؤسسات الاقتصادية كبرى ومشهورة.

وكان السبب في ذلك الانهيار هو إخفاء خسائر وديون متراكمة على مر السنين وهذا الإخفاء تم من خلال المحاسبين، بحيث تم إعداد معلومات المحاسبية مظلة تخفي الحقائق والمشكلة هي إتقان التظليل في هذه المعلومات، الظاهرة في القوائم. بشكل لا يمكن المراجعين من اكتشافه، أو في بعض الأحيان تواطؤ المراجعين مع المحاسبين.

مما يمثل انهيار المحاسبة والمراجعة وعندما ترتبط مهنة المحاسبة بالأخلاق فلا بد من تحديد الأخلاق المهنية ، والتي تعريف بأنها مجموعة من المعايير والمبادئ الأخلاقية التي تحدد وتحكم سلوك الأشخاص المنتمين للمهنة، وعادة يتم تحديد هذه المبادئ في شكل دستور للمهنة بحيث يحتوي على المبادئ والمعايير الأخلاقية التي تمكن المهني أي المحاسب من حل المشكلة الأخلاقية التي تواجهه في العمل².

1 محمد عجيلة، مرجع سابق، ص، 145.

2 صالح يوعلام، أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبني التضامن المحاسبي المالي، مذكرة ماجستير في المحاسبة، 2009، جامعة الجزائر 3، ص 124.

الفصل الثالث: واقع وآفاق الإبداع المحاسبي في الجزائر

المطلب الثاني: التعليم والتكوين المحاسبي في الجزائر

الإصلاحات المحاسبية في الجزائر فرضت ضرورة الاهتمام بالتعليم و التكوين في المجال المحاسبي ضمانا للتماشي مع الإصلاحات و إعداد إطارات مختصة تضمن تطبيقها بكفاءة على ارض الواقع.

1- التعليم المحاسبي

في ظل إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر شهد التعليم المحاسبي في بداية هذا الإصلاح جملة من النقائص أهمها:¹
-القطيعة الموجودة بين الجامعة وبيئتها الخارجية على مختلف المستويات وخصوصا المساهمة في إصلاح النظام المحاسبي، والتي تتضح من خلال نسبة تمثيله في المجلس الوطني للمحاسبة الذي تولى مهمة تحديث النظام المحاسبي والتي لا تتعدى 08% ، في حين يفترض أن تكون له علاقة مهمة بالإصلاح، على اعتبار أن للأستاذ الجامعي معرفة علمية معتبرة حول القضايا والمشاكل المحاسبية المختلفة .

-عدم وجود برامج تعليمية موحدة وطرق تدريس متجانسة في مختلف الجامعات الجزائرية لمواجهة المشاكل التي تعترض العملية التعليمية أثناء الفترة الانتقالية لتطبيق النظام المحاسبي المالي.

-عدم مساهمة وزارة التعليم العالي والبحث العلمي في تهيئة البيئة الجامعية وإجراء دورات تكوينية للأساتذة الجامعيين حول النظام المحاسبي المالي من قبل الخبراء الفرنسيين الذين أوكلت لهم مهمة إعداد هذا النظام، وبالتالي المساهمة في تكوين نخبة لها دراية ومعرفة دقيقة بالنظام ومؤهلة لتكوين الإطارات.

وقد تطلب هذا الوضع من المدارس والجامعات والمعاهد المتخصصة في التعليم المحاسبي القيام بمجهودات جبارة حتى تتكيف مع المستجدات في ميدان المحاسبة، وتمكن من تلقين الطلبة وزيادة معارفهم حول المعايير المحاسبية الجديدة والإلمام بها، ويمكن إبراز هذه المجهودات في النقاط التالية²:

-إعادة هيكلة وبناء المناهج الدراسية المحاسبية وذلك من خلال قيام الوزارة في الموسم الدراسي

2011/2010 بتعديل محتوى المقاييس ذات الصلة بالمحاسبة لتتكيف مع التغيرات الحاصلة في ميدان

المحاسبة في الجزائر.

-عقد العديد من الملتقيات والندوات حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر في العديد من الجامعات الجزائرية.

-إصدار العديد من الكتب والمؤلفات في مجال المحاسبة المالية والتي تتلاءم مع التغيرات الحاصلة في ميدان

المحاسبة في الجزائر.

1 دشا شام الخير، متطلبات نجاح النظام المحاسبي المالي، في ضل البيئة الجزائرية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة ورقلة 2009 | 2010، ص91.

2 المرجع نفسه، ص92.

الفصل الثالث: واقع وآفاق الإبداع المحاسبي في الجزائر

-الاهتمام بفتح مخابر البحث العلمي المهمة بموضوع المحاسبة، أو الميادين ذات الصلة على مستوى الجامعات.

-هناك العديد من مشاريع البحث في مجال المحاسبة في السنوات الأخيرة خاصة بعد الاهتمام بدراسات ما بعد التدرج في ميدان المحاسبة والتخصصات ذات الصلة على مستوى العديد من جامعات الوطن. وبالرغم من كل هذه الجهودات تبقي هناك بعض النقائص أو الثغرات التي تتخلل التعليم الجامعي في المجال المحاسبي، يمكن إيجاز أهمها في ما يلي:¹

-يتم تدريس الإعلام الآلي بشكل نظري في ظل غياب الإمكانيات التي تتيح تفعيل الدروس التطبيقية وتعميمها، حيث أن خريجي الجامعة يجدون صعوبة كبيرة في التأقلم مع البرامج المحاسبية والأجهزة المستعملة من طرف المؤسسات الاقتصادية.

الفجوة بين الجامعة والمؤسسات الاقتصادية، حيث أن التعليم المحاسبي الجيد يتطلب إجراء تربصات ودراسات ميدانية تسمح للطلبة بمعاينة مختلف العمليات المحاسبية.

-إهمال تعليم اللغات الأجنبية، والذي لا يتماشى مع الانفتاح الاقتصادي للجزائر، خصوصا وأن وظيفة الاتصال تعتبر من أهم الوظائف المحاسبية التي تقوم على استقبال المحاسب للبيانات وفهمها، وإرساله للمعلومات إلى مستخدميها.

2 -التكوين المحاسبي

يقصد بالتكوين المحاسبي تربص الخبرة المحاسبية الذي يمكن صاحبه من اكتساب صفة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد، إذ ينبغي على الأشخاص الراغبين في الحصول على الاعتماد كخبراء أو محافظي حسابات أو محاسبين معتمدين أن يكون لديهم تأهلي كافيا من الناحية العلمية والعملية للإيفاء التام والكفاء بهذه المهمة.

ولقد أولت الجزائر اهتماما كبيرا بهذا الجانب من خلال تنظيم وتطوير مهنة المحاسبة، إذ أشارت التشريعات المنظمة للمهنة إلى ضرورة توافر التأهيل العلمي للأشخاص الراغبين في الحصول على الاعتماد كمهنيين.

وفي هذا الإطار فقد نصت المادة 08 من القانون 10 - 01 المؤرخ في 29 جوان 2010 على أن منح شهادة الخبير المحاسب - أو محافظ الحسابات تكون من طرف معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو المعاهد المعتمدة من طرفه. وأنه لا يمكن الالتحاق بمهات المعاهد إلا بعد إجراء مسابقة للمرشحين الحائزين على شهادات جامعية في الاختصاص.

1 حمزة شعيب، تطور المحاسبة ومحاولة تطوير وتنظيم المحاسبة، مذكرة ماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة البليدة 2009 | 2010، ص 277.

الفصل الثالث: واقع وآفاق الإبداع المحاسبي في الجزائر

كما تمنح شهادة المحاسب المعتمد من طرف مؤسسات التكوين المهني التابعة للوزير المكلف بالتكوين المهني، أو من طرف المؤسسات المعتمدة من طرفه أو من طرف مؤسسات التعليم العالي. إلى شروط التأهيل العملي الواجب توافرها في الأشخاص الذين يرغبون في الحصول على الاعتماد كمهنيين، إذ نصت المادة 77 منه على ما يلي: "يعتبر خبيراً محاسباً متربصاً أو محافظ حسابات متربصاً أو محاسباً متربصاً في مفهوم هذا القانون، المترشح الذي تابع التكوين النظري المطلوب والمقبول من طرف لجنة التكوين للمجلس الوطني للمحاسبة للقيام بتربص مهني طبقاً للشروط المحددة عن طريق التنظيم"¹.

-وفي هذا الإطار فقد حدد المرسوم التنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 24 نوفمبر 2011 بالتفصيل شروط وكيفيات سير التربص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين².

المطلب الثالث: التحول إلى نظام المحاسبة المالية

في إطار تطوير المحاسبة يعد التوحيد المحاسبي أهم محصلات هذا التطور نظراً لشموليته لأغلب دول العالم من بينها الجزائر التي تحولت من النظام الكلاسيكي إلى نظام المحاسبة المالية.

أولاً: التوحيد المحاسبي وأهدافه

المقصود بالتوحيد المحاسبي هو: "أن تعتمد المحاسبة على مصطلحات وقواعد مشتركة ومتشابهة، وأن تصدر وثائق وقوائم مالية يكون محتواها وتقديمها متطابق من مؤسسة إلى أخرى"³ فهو يعني التماثل والتطابق والانتظام. ويهدف التوحيد المحاسبي إلى:⁴

-تحسين المحاسبة؛

-فهم الحسابات وإجراء الرقابة عليها؛

-مقارنة المعلومات المحاسبية في الوقت والمكان؛

-دمج الحسابات في الإطار الموسع للمجموعات، قطاع النشاط والدولة؛

-إصدار الإحصائيات.

وباختصار، يمكن القول أن التوحيد المحاسبي يعتبر من الوظائف الأساسية التي تميز عالم الاقتصاد والأعمال اليوم، فهو يعني تطبيق لغة موحدة معايير محاسبية، مصطلحات، قواعد... بهدف تسهيل الاتصال بين مختلف الأطراف الفاعلة في الحياة الاقتصادية والمهتمين بالمعلومات المحاسبية.

1 الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية الجريدة الرسمية، العدد رقم 42، المؤرخة في 11 | 06 | 2010، ص 277.

2 مداني بن بلغيث، مرجع سابق، ص 201-202.

3 أمين السيد أحمد لطفى، نظرية المحاسبة -منظور التوافق الدولي، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 367.

4 مداني بن بلغيث، إشكالية التوحيد المحاسبي "بحر الجزائر"، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد 2002/01، ص 53.

ثانياً: النظام المحاسبي المالي

يعتبر مشروع النظام المحاسبي المالي أفضل خيار حسب مجلس المحاسبة الوطني لتحسين النظام المحاسبي الجزائري والذي يندرج في إطار تحديث الآليات التي تصاحب الإصلاح الاقتصادي ، حيث يحتوي هذا النظام في تطبيقه على جزء مهم من معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية (IAS/IFRS) المنصوص عليها في إطار عرض القوائم المالية.

1 - تعريف النظام المحاسبي المالي: عرف القانون 11/07 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007

النظام المحاسبي في المادة 03 منه، وسمي في صلب هذا النص بالمحاسبة المالية:

" المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية"¹.

2 - أهداف النظام المحاسبي المالي: يهدف هذا المشروع إلى تحقيق ستة أهداف رئيسية

- إيجاد حلول محاسبية لعمليات غير معالجة بواسطة المخطط المحاسبي الوطني .
- اخذ في الحسبان تطور المعايير والتقنيات المحاسبية قصد تقريب ممارستها المحاسبية من الممارسات الدولية التي تدمج معايير محاسبية دولية
- السماح للمؤسسة الاقتصادية بإنتاج معلومات مالية ذات جودة عالية أكثر شفافية وأكثر سهولة لتحقيق بها توضيحات أفضل للقواعد المحاسبية
- الاستجابة لاحتياجات الإعلام المالي لمختلف المستعملين سواء كانوا مسيرين أو مستثمرين أعضاء المستخدمين، مقترضين، دائنين، زبائن، جمهور، أو للدولة أي الأطراف الخارجية والداخلية.
- السماح بتقييم الممتلكات بشروط السوق.
- ضمان قراءة أفضل لحسابات بالنسبة إلى المستثمرين الأجانب بخصوص عملية الشركة.

1 الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 74، المؤرخة بـ 25 نوفمبر 2007، ص 3.

الفصل الثالث: واقع وآفاق الإبداع المحاسبي في الجزائر

ومن خلال هذه الأهداف يمكن للمنظومة المحاسبية في الجزائر أن تصبح قادرة على التكيف مع واقع ومتطلبات النظام العالمي للمحاسبة ويضمن الاقتصاد الجزائري تطور وانتعاش اقتصادي عن طريق جلب المستثمرين وخاصة على تموقع الجزائر في خارطة العالم الاستراتيجي للشركة، ويدعم برامج الاصطلاح الاقتصادي الاجتماعي أو ما يعرف بالتنمية المستدامة.

3 خصوصيات النظام المحاسبي المالي

- ما يميز النظام المالي عن الممارسة المحاسبية السابقة ما يلي:¹
- أولية الحقيقة الاقتصادية عن الظاهر أي الحقيقة القانونية
 - طرق جديدة لتقييم الأصول والخصوم: القيمة العادلة
 - مفاهيم جديدة للأعباء والناتج: تغير طرق الاهتلاك والمؤنات
 - إضفاء الصبغة المالية على المحاسبة وهذا ما يظهر خاصة في مخرجات النظام إي شكل تقديم الميزانية
 - إدراجه للاستثمارات المالية ضمن المبيّنات، بينما كانت في السابق مخطط المحاسبي الوطني ضمن الحقوق،
 - التخلي عن قاعدة عدم المساس بالميزانية الافتتاحية، كل هذا إلى تغير طريقة التفكير وطرق العمل ونظام المعلومات في المؤسسة.

4-أهمية تطبيق النظام المحاسبي المالي في تعزيز حوكمة المؤسسات وتفعيل البورصة

● بالنسبة لحوكمة المؤسسات

يشير مفهوم حوكمة المؤسسات إلى "مجموعة القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من جهة وحملة الأسهم وأصحاب المصالح أو الأطراف المرتبطة بالشركة من جهة أخرى"²

ومفهوم حوكمة المؤسسات هو تعبير واسع يتضمن القواعد والممارسات التي تحدد كيفية اتخاذ الشركات لقراراتها. والشفافية التي تحكم عملية اتخاذ القرار فيها، ومدى المسائلة التي يخضع لها مديرو ورؤساء تلك الشركات وموظفوها والمعلومات التي يفصحون عنها للمستثمرين، والحماية التي يقدمونها للمساهمين، الذين هم بحاجة للحصول على المعلومات المنظمة، والتي تتسم بدرجة عالية من القابلية للمقارنة مع البيانات الأخرى

1 بن ربيع حنيفة، مرجع سابق، ص 23.

2 محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 16.

الفصل الثالث: واقع وآفاق الإبداع المحاسبي في الجزائر

المناظرة وبدرجة التفصيل الكافية التي تمكنهم من تقييم مدى كفاءة الإدارة، كما تمكنهم من اتخاذ قرارات رشيدة¹.

كما يتضمن مفهوم حوكمة المؤسسات موضوعات خاصة بقانون الشركات وقوانين الأوراق المالية وقواعد قيد الشركات بالبورصة داخل كل بلد، والمعايير المحاسبية التي تطبق على الشركات المقيدة بالبورصة. وقوانين مكافحة الاحتكار وقوانين الإفلاس وعدم الملاءة المالية² ولا شك أن استعمال وتطبيق النظام المحاسبي المالي يهدف أساسا إلى جلب والمستثمرين والحفاظ على ثقتهم في الأسواق المالية نظرا لما تفرضه من شفافية على المؤسسات التي تقدم حساباتها لمساهميها.

• بالنسبة إلى تفعيل بورصة الجزائر

يشكل تطبيق النظام المحاسبي المالي فرصة هامة وضرورية لتفعيل بورصة الجزائر، باعتبارها أهم ما يجب أن يرافق تطبيقه في الجزائر، وذلك بضرورة منح الأهمية اللازمة لها والعمل على تطويرها تزامنا مع تضمين ذلك في اتفاقية الشراكة³، وتفعيل دورها في الاقتصاد الوطني وتشجيع المؤسسات على الولوج إليها والاعتماد عليها في عملية التمويل، وذلك بغية الاستفادة من المزايا التي تقدمها المعايير المحاسبية الدولية، والتي تكون فعاليتها في الأسواق المالية التي يلجأ إليها المستثمرون والمؤسسات على حد سواء، لاستثمار وطلب رؤوس الأموال، وهو ما يشجع على جلب الاستثمار الأجنبي، باعتبار أن المعلومات المقدمة تكون لها أهمية كبيرة من داخل وخارج الجزائر.

1 عبد الناصر محمد السيد درويش، دور الإفصاح المحاسبي في التطبيق الفعال لحوكمة الشركات - دراسة ميدانية - مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، ببني يوسف، جامعة القاهرة، العدد 02، جانفي 2003، ص 432.

2 سليمان محمد مصطفى. مرجع سابق، ص 16.

3 صالح بوعلام، أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وفاق تبنى وتطبيق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجستير، فرع محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، 2009، ص 122.

الفصل الثالث: واقع وآفاق الإبداع المحاسبي في الجزائر

المبحث الثالث: الدراسة الميدانية حالة الجزائر

من أجل إسقاط النظري على الواقع، قمنا باعداد استبيان موجه لمهنيي المحاسبي والأكاديميين من أعضاء الهيئة التدريسية وبعض المختصين في هذا المجال وقد كان اختيار هذا النوع من الدراسة الميدانية وعدم إجراء دراسة تطبيقية في إحدى المؤسسات الجزائرية لأسباب عديدة، لعل من أبرزها كون موضوع الإبداع المحاسبي يدرس على المستوى الكلي وبالتالي لا يطبق على المستوى الجزئي.

الشيء الذي أدى إلى تحديد عينة الدراسة الميدانية في معدي ومراجعي القوائم المالية من محاسبين ومراجعين ومهنيين بالإضافة إلى الأكاديميين من أساتذة، وذلك بغية حصر عينة الدراسة في الأشخاص المطلعين على واقع الإبداع المحاسبي ومجالات تطبيقه.

المطلب الأول: منهجية الدراسة الميدانية

تماشياً مع طبيعة الموضوع الذي نحن بصدد دراسته والمتعلق بالإبداع المحاسبي في الجزائر وأثره على الإفصاح المحاسبي، في ضوء التغيرات التي ستطرأ على الممارسة المحاسبية في الجزائر، وما سوف يكون لها من تأثير على المؤسسات الجزائرية، وما يرافق هذا التطور من تشريعات وقوانين، بما يتواءم مع التوجهات العالمية . واستناداً لمتطلبات معالجة هذا الموضوع في الميدان، الاعتماد على جملة من الأدوات للوقوف على الجوانب التي تكفل أفضل معالجة للموضوع، للوصول إلى النتائج المراد تحقيقها من خلال الاستبيان.

أولاً: أدوات الدراسة

بالاستناد إلى التقديم السابق سوف نقوم في هذا العنصر بالتعرض لتفاصيل مصادر جمع البيانات والتي تتمثل في:

1-المصادر الثانوية:

حاولنا في هذا الصدد الوصول إلى مصادر البيانات والوثائق المتاحة، إضافة إلى هذا فقد اعتمدنا كذلك على قنوات أخرى من أجل الحصول على البيانات، يأتي في مقدمتها الشبكة العنكبوتية، من خلال التواصل المستمر والزيارات وتصفح العديد من المواقع المتخصصة في المحاسبة خصوصاً على المستوى الدولي، والتي ساعدتنا في توجيه دراستنا، وتصور منهجية العمل الميداني من خلال السعي لتحقيق ما كنا نصبوا إليه.

2- المصادر الاولى

لأجل الوقوف على الإدراك الجيد والفهم الصحيح للظاهرة المقصودة من مختلف جوانبها، استعملنا الاستبيان، و ذلك، لما تتميز به هذه الأداة، من مزايا في مجال قياس الحقائق، وذلك من خلال تحليل نتائج العبارات التي سنختبر صحتها،

ثانياً: تحضير الاستبيان

سيتم التعرض إلى مختلف مراحل إعداد الاستبيان والظروف التي تمت صياغته فيها، بدءاً من مرحلة إعدادها، وكيفية تصميم قائمة الأسئلة، مروراً بكيفية نشر وتوزيعه، والطريقة المعتمدة للاختبار الأولي وصولاً إلى معالجته.

1- تصميم الاستبيان

في هذه المرحلة حاولنا قدر الإمكان إعداد العبارات بصفة بسيطة، حتى تكون قابلة للفهم من قبل الأفراد المستجوبين وحتى لا يمكن إعطاء تفسيرات متعددة أخرى لها. حيث تمحورت هذه العبارات حول موضوع الإبداع المحاسبي في الجزائر بجانبه السلبي واليجابي.

وقد استعنا في ذلك بأراء بعض الأساتذة و الزملاء الذين وجهونا في كيفية إعداد الاستبيان. كما استعنا ببعض الاستبيانات المعتمدة في دراسات سابقة لها علاقة بالموضوع من دراسة لندا حسن نمر الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من أثار المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية. ولقد حاولنا قدر الإمكان خلال فترة إعدادها الابتعاد عن التعقيد في العبارات المراد اختبارها.

هذا فضلاً عن الديباجة التي تنصدر الاستبيان والتي تتضمن عنوان الموضوع محل الدراسة مع تقديم وجيز للشهادة المراد الحصول عليها مع رجائنا لهم الإجابة بكل عناية وموضوعية. وإحاطتهم علماً بأن المعلومات المدلى بها سوف لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط، كما أشرنا كذلك إلى الجهة الأكاديمية التي ينتمي إليها الطالب، وذلك لزيادة قبولها والثقة فيها من طرف أفراد العينة مع تشكرهم في الأخير على تعاونهم معنا.

وقد تم إعداد الاستبيان كما يلي:

- إعداد استبيان أولي لغرض جمع البيانات والمعلومات؛
- عرض الاستبيان على المشرف بغرض اختبار مدى ملائمتها لجمع البيانات؛
- تعديل الاستبيان حسب توجهات المشرف؛
- عرض الاستبيان على محكمين بغرض أخذ آرائهم و توجيهاتهم وإضافة وحذف ما رآوه ملائماً؛
- توزيع الاستبيان على أفراد العينة من أجل جمع البيانات.

الفصل الثالث: واقع وآفاق الإبداع المحاسبي في الجزائر

تضمنت الاستبيان ثلاثة وثلاثون عبارة موزعة على ثلاثة محاور رئيسية، ومن أجل الوصول إلى الإجابة الواضحة والدقيقة للمستجوبين وهاته المحاور هي كالتالي:

المحور الأول : الخصائص الديمغرافية: يحتوى على بيانات شخصية متعلقة بالمبحوثين مثل : الاسم الوظيفي، المؤهل العلمي، العمر، الخبرة المهنية.

المحور الثاني : تأثير الإبداع المحاسبي الايجابي على عملية الإفصاح ويشمل أربعة أجزاء: فالجزء الأول: القياس المحاسبي كوجه للإبداع المحاسبي الايجابي به 4 فقرات، والجزء الثاني: المعايير المحاسبية الدولية كوجه للإبداع المحاسبي الايجابي 4 فقرات، والجزء الثالث: رأس المال الفكري كوجه للإبداع المحاسبي الايجابي 4 فقرات، والجزء الرابع: حوكمة الشركات كوجه للإبداع المحاسبي الايجابي 4 فقرات.

المحور الثالث : تأثير الإبداع المحاسبي السلبي على عملية الإفصاح ويشمل ثلاث أجزاء: فالجزء الأول: في قائمة الدخل به 5 فقرات، والجزء الثاني: في قائمة المركز المالي به 4 فقرات، والجزء الثالث: في قائمة التدفقات النقدية به 4 فقرات

2 -نشر وتوزيع الاستبيان

بعد أن تم إعداد الاستبيان بالشكل النهائي الموضح في (الملحق رقم 02)، جاءت بعدها مرحلة توزيعه على العينة المقصودة من مهنيين وأكاديميين، وهذه العملية تمت بالاعتماد على عدة قنوات قصد الوصول إلى العينة المقصودة، وضمان الحصول على أكبر عدد من الاستبيانات التي تمت الإجابة عليها . وبصفة عامة اعتمدنا على الطرق التالية في توزيع الاستبيان:

-الاتصال المباشر بأفراد العينة وتسليمهم استمارة الاستبيان باليد وكان عددها 60؛

-إرسال الاستمارات عن طريق البريد الإلكتروني وكان عددها 20؛

كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول (01-03) : الاستبيان حسب نوع التوزيع

البيان	العدد
الاستبيانات الموزعة باليد	60
الاستبيانات الموزعة إلكترونيا	20
المجموع	80

المصدر : من إعداد الطالب.

الفصل الثالث: واقع وآفاق الإبداع المحاسبي في الجزائر

-زيارة الممارسين المهنيين في مكاتبهم؛

حيث تما الاستعانة ببعض الأساتذة الكرام وبعض زملائنا في توزيع الاستبيان.

وقد تم اعتماد إجابات الفقرات على مقاييس ليكارت الخماسي

الجدول (02-03) : مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة
ترميز البيانات	1	2	3	4	5

المصدر : فايز جمعة التّجار ونبيل جمعة التّجار وماجد راضي الرّعي، أساليب البحث العلمي

(منظور تطبيقي)، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 121.

3- صدق وثبات الاستبيان :

من أجل التأكد من صدق و ثبات الاستبيان اعتمدنا على مصدرين هما :

- **صدق المحكمين** : لغرض التحقق من صدق الاستبيان عرضناه على أساتذة من جامعة غرداية والوادي، واستجابتا لآرائهم عدلنا ما وجب تعديله بحكم خبرتهم في الموضوع، وبهذا يكون الاستبيان في هيئته النهائية وأصبح جاهز للخروج به لعينة الدراسة.
- **معامل كرونباخ ألفا للثبات/ الموثوقية** : اعتمدنا على معامل كرونباخ ألفا للتأكد من ثبات الاستبيان عبر الزمن أي عند إعادة التطبيق أو استدام عينة أخرى تبقى معايير الأداة ثابتة

الجدول (03-03): معامل كرونباخ ألفا

أصل عدد الحالات (N of Cases)	عدد الفقرات التي تم اختبارها (N of Items)	معامل كرونباخ ألفا (Cronbach's Alpha)
42	29	0.677

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات (SPSS). (الملحق رقم 1-11 الجدول رقم 2)

الفصل الثالث: واقع وآفاق الإبداع المحاسبي في الجزائر

من خلال الجدول (03-03) يتبين من نتائج تحليل الموثوقية (Reliability) أن قيمة معامل كرونباخ ألفا (Cronbach's Alpha = 0.677) وهي قيمة أعلى من المقاييس المتعارف عليها للثبات (0,60) مما يؤكد الثبات والتناسق الداخلي للمتغير داخل المقياس.

ثالثا: خطوات الدراسة الميدانية

حتى نتمكن من الوصول إلى نتائج مرضية من خلال الدراسة لا بد من وضع منهجية للدراسة الميدانية على أساس تحديد النقاط التالية:

- مجتمع الدراسة

- عينة الدراسة.

1- **مجتمع الدراسة** حيث تكون مجتمع الدراسة من الممارسين لمهنة المحاسبة وهم كالتالي:

خبير محاسبي ومحافظ الحسابات ومحاسب المعتمد وأساتذة في المحاسبة والمساعدون المحاسبين ومحاسبين لدى المؤسسات الاقتصادية.

2- **عينة الدراسة:**

لم يتم تحديد حجم عينة الدراسة بشكل مسبق قبل توزيع أو نشر الاستبيان العادي والالكتروني، فبالنسبة للاستبيان العادي قمنا بتوزيع أكثر من 60 استبيان على عينة عشوائية اشتملت على أكاديميين ومهنيين وموظفين في المحاسبة. ولقد اعتمدنا أحيانا طريقة التسليم والاستلام المباشر، وأحيانا أخرى قمنا بذلك عن طريق مساعدة بعض الزملاء. أما بالنسبة للاستبيانات الالكترونية فقد قمنا بإرسالها إلى حوالي 20 فرد منهم خبراء محاسبين ومنهم أساتذة... تحصلنا على عناوين بريدهم الالكتروني بطرق مختلفة، والجدول التالي يوضح ذلك :

الجدول (03-04): عدد الاستبيانات الموزعة والمستلمة

البيان	العدد
الاستبيانات الموزعة	80
الاستبيانات المستلمة	60
الاستبيانات الملغاة	18
الاستبيانات المعتمدة	42

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على استمارات الاستبيان.

الفصل الثالث: واقع وآفاق الإبداع المحاسبي في الجزائر

وبعد عملية فرز وتنظيم الاستبيانات المستلمة قررنا الإبقاء على (42) استبيان من مجموع الاستبيانات المستلمة لتمثل عينة الدراسة. بعد ما قمنا باستبعاد (18) استبيان بسبب نقص المعلومات فيها للتضارب الموجود في الإجابات التي تحتويها.

المطلب الثاني: المعالجة الإحصائية وعرض وتحليل الاستبيان

من أجل دراسة وتحليل نتائج الاستبيان، تم جمع البيانات وتبويبها باستخدام برنامج الحزم الإحصائية الجاهزة (SPSS) الإصدار السادس عشر، وذلك بغية وضع قاعدة بيانات وجدول يمكن الاعتماد عليها في عملية التحليل، كما تم الاعتماد على برنامج (MicroSoft Excel) من أجل تمثيل الجداول التي تم الحصول عليها سابقا بيانيا بواسطة دوائر نسبية، وذلك تماشيا مع النتائج المراد الوصول إليها.

أولاً: المعلومات الشخصية لأفراد العينة

1- اسم الوظيفة: رغبة منا في الاعتماد على عينة متكاملة من الأكاديميين والمهنيين وذلك بغية الحصول على عينة متوازنة، فقد تم إضافة هذا السؤال قصد معرفة الشهادة المهنية للفرد المستقصى ومن ثم التعرف على نسبة المهنيين في العينة المدروسة، وقد قمنا بتصنيف الشهادات المهنية إلى صنفين، حيث يضم الصنف الأول المهنيين المعتمدين في المحاسبة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين فيما يضم الصنف الثاني الحائزين على شهادات في التخصص وهم الأساتذة والمساعدون المحاسبين وكذلك الإطارات المالية والمحاسبية لدى المؤسسات، والجداول التالي يلخص لنا ذلك:

الجدول (03-05): توزيع أفراد الدراسة حسب اسم الوظيفة

اسم الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية%
الخبير المحاسبي	1	2.38
محافظ الحسابات	5	11.90
محاسب معتمد	4	9.52
أستاذ في المحاسبة	12	28.58
مساعد محاسب	12	28.58
إطار مالي ومحاسبي لدى مؤسسة	8	19.04
المجموع	42	100

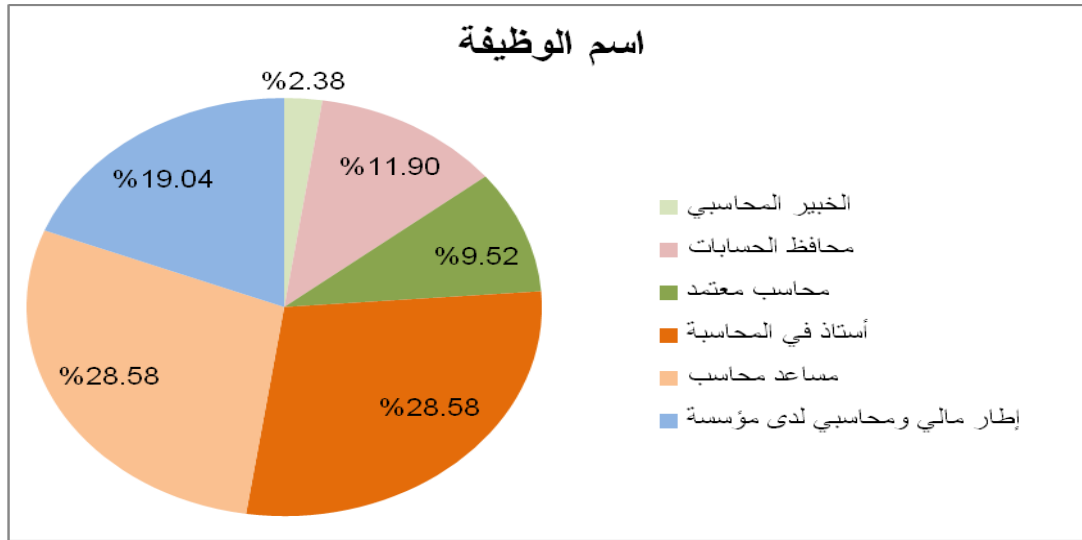
المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج (Spss).

يوضح الجدول رقم (03-05) توزيع أفراد مجتمع الدراسة الوظيفية، إذ يلاحظ في الجدول أن معظم أفراد الدراسة هم أساتذة في المحاسبة بتكرار (12) وبنسبة (28.58%)، أما مساعدين المحاسبين بتكرار (12) أي

الفصل الثالث: واقع وآفاق الإبداع المحاسبي في الجزائر

بنسبة (28.58%) وتليها محافظين الحسابات بتكرار 5 أي بنسبة 11.90% و محاسبين معتمدين 4 أي بنسبة 9.52% وأخيرا الخبير المحاسبي بتكرار 1 أي بنسبة 2.38%. ويرجع سبب ارتفاع أساتذة في المحاسبة بكونهم متاحين على مدار الساعة في الجامعات، الشيء الذي يجعل الاتصال بهم أسهل وأسرع من الفئات الأخرى بكون الباحث متصل دائما بالجامعة هذا يسهل من مهمة جمع المعلومات من هذه الفئة ويمكن توضيح المعطيات في الشكل التالي:

الشكل (01-03): توزيع العينة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج (MicroSoft Excel).

2 - المؤهل العلمي:

الجدول (03-06): توزيع أفراد المجتمع الدراسة حسب المؤهل العلمي

النسبة المئوية %	التكرار	المستوى العلمي
4.76	2	ثانوية فأقل
0	0	بكالوريا
57.14	24	جامعي
38.10	16	دراسات عليا
100	42	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج (spss).

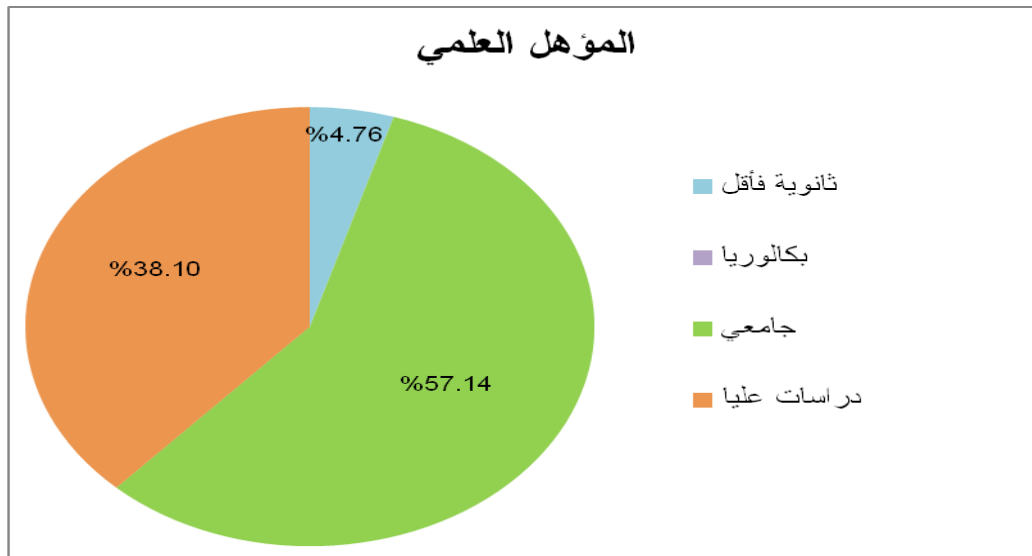
نلاحظ من خلال الجدول (03-06) بأن المستوى العلمي لجميع العينة مرتفع، بحيث أن أغلبية أفراد العينة لديهم مستوى جامعي حيث بلغت نسبة 57.14% أي ما يعادل 24 فرد، هذا ما سجلناه عند المهنيين،

الفصل الثالث: واقع وآفاق الإبداع المحاسبي في الجزائر

في حين تبلغ نسبة أفراد العينة الذين يملكون على مؤهل علمي في الدراسات العليا (ماجستير ودكتوراه) على نسبة 38.10% أي ما يعادل 16 فرد، منهم 12 أستاذ و 4 محاضري حسابات لديهم دراسات عليا، أما المؤهل العلمي ثانوي فأقل فكانت النسبة ضعيفة 4.76 % أي ما يعادل 2 فرد، والمؤهل العلمي بكالوريا فقد كانت العينة خالية من هذا منه وذلك لاستكمال دراستهم وتحصلهم عن شهادات.

وهذا يعد مؤشر جيد وهام مما يدل على قدرة جميع أفراد العينة على الإجابة السليمة على أسئلة الاستبيان بشكل جيد، وهو ما يعزز الثقة في إجاباتهم واعتمادها في التحليل.

الشكل (02-03): توزيع العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج (MicroSoft Excel).

3-العمر: توزيع العينة حسب العمر

الجدول (03-07): توزيع الفئات العمرية لأفراد العينة

العمر	أقل من 25	من 26 إلى 30	من 31 إلى 40	41 سنة فأكثر	المجموع
التكرار	2	23	14	3	42
النسبة المئوية	4.76	54.76	33.34	7.14	100

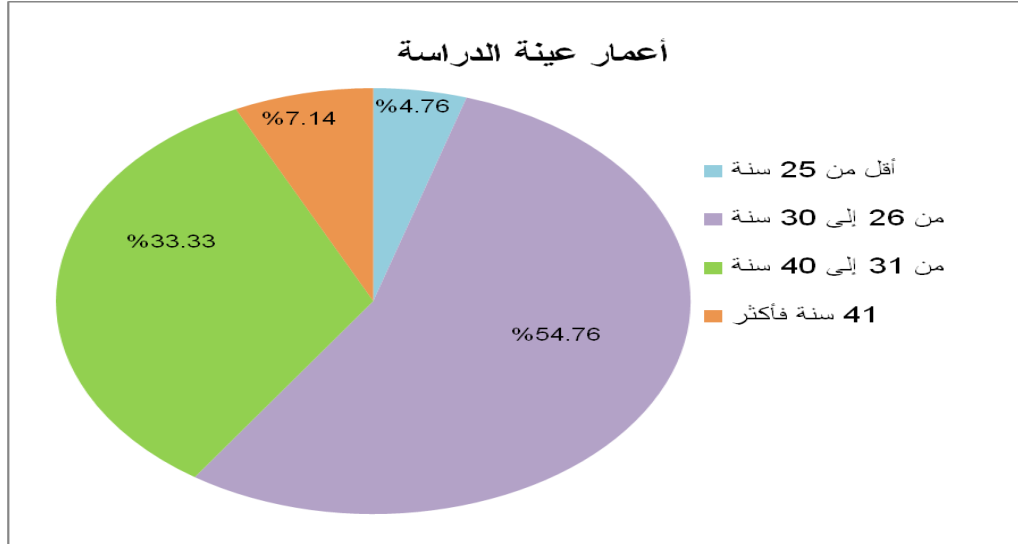
المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج (Spss).

يبين الجدول (03-07) توزيع العينة حسب العمر، حيث يلاحظ أن معظم أفراد العينة هم من فئة العمرية [26-30 سنة] بنسبة 54.76 % أي ما يعادل 23 فرداً، تليها الفئة العمرية [31-40 سنة] بنسبة

الفصل الثالث: واقع وآفاق الإبداع المحاسبي في الجزائر

33.34% أي ما يعادل 14 فرداً، والفئة العمرية [41 سنة فأكثر] بنسبة 7.14% أي ما يعادل 3 أفراد، وأما في ما يخص الفئة العمرية [أقل من 25 سنة] بنسبة 4.76% أي ما يعادل 2 أفراد. وانطلاقاً من التصنيف، سنقوم بتوزيع الفئات العمرية لأفراد العينة في الشكل البياني التالي:

الشكل رقم (03-03): توزيع العينة حسب العمر



المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على مخرجات برنامج (Microsoft Excel).

4- توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية: لقد قمنا بتوزيع عدد سنوات الخبرة على خمس فئات عمرية، حيث حددت الفئة الأولى من خمس نوات فاقل، أما الفئة الثانية فتتراوح من 6 إلى 10 سنوات، أما الفئة الثالثة ما بين 11 و15 سنة، أما الفئة الثالثة من 16 إلى 20 سنة والفئة الأخيرة هم الأفراد الذين لديهم خبرة أكثر من 20 سنة وهي ممثلة في الجدول التالي:

الجدول (03-08): توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية

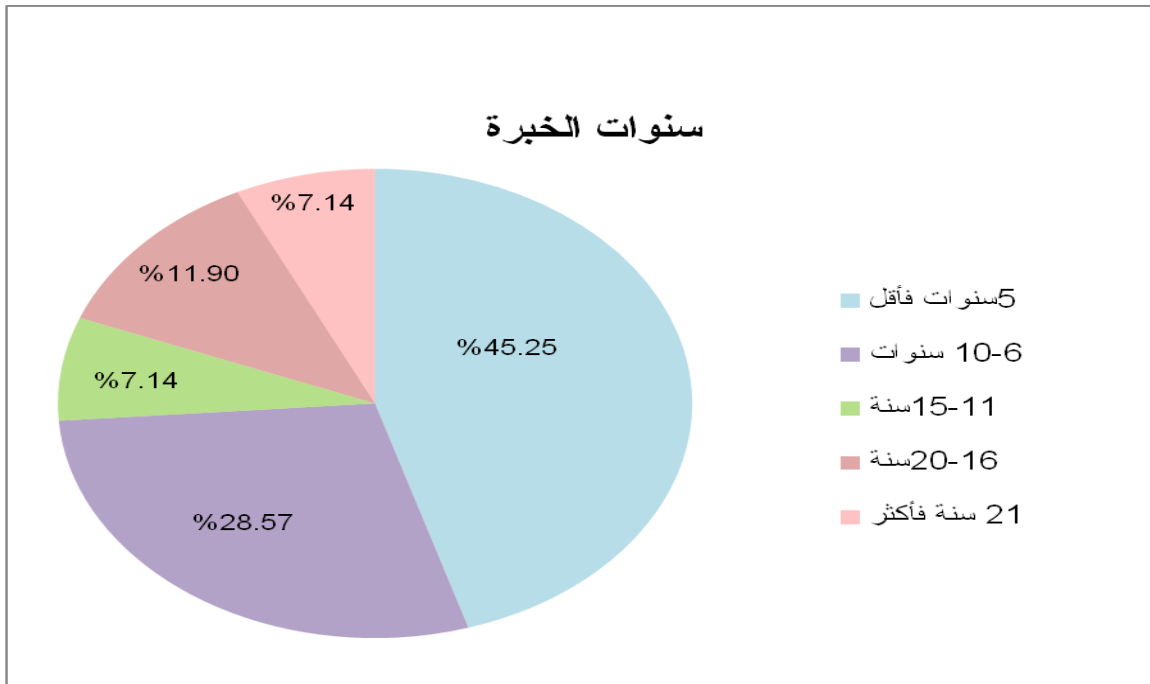
النسبة المئوية %	التكرار	الفئة العمرية
45.25	19	5 سنوات فأقل
28.57	12	6-10 سنوات
7.14	3	11-15 سنة
11.90	5	16-20 سنة
7.14	3	21 سنة فأكثر
100	42	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على مخرجات برنامج (spss).

الفصل الثالث: واقع وآفاق الإبداع المحاسبي في الجزائر

من خلال الجدول (03-08) نلاحظ أن عدد أفراد العينة الذين تقل خبرتهم عن 05 سنوات هو 19 فرد أي بنسبة 45.25% من إجمالي العينة، بينما عدد أفراد الذين تتراوح خبرتهم بين 6 و10 سنوات هو 12 فرد أي 28.57%، أما الأفراد الذين تتجاوز خبرتهم عن 21 سنة فكان عددهم 3 أي ما يعادل نسبة 7.14%، تليها الأفراد الذين تقدر خبرتهم بين 11 و15 سنة بنسبة 11.90% أي ما يعادل 5 أفراد من العينة، أما الفئة 16 و20 سنة فكانت 3 أي ما نسبته 7.14%. تعتبر سنوات الخبرة عملاً مهماً في نجاح الإبداع المحاسبي نتيجة تراكم رصيد الخبرات ومعلومات والدراسات الطويلة في مجال المحاسبة، حيث أن نجاح الإبداع والإبداع المحاسبي خاصة يكون بالمعرفة الواسعة بآلية عمل المحاسبي في مكاتب المحاسبة هذا ما يساعد على تنشيط الإبداع و إبداع المحاسبين. ويمكننا توضيح هذه المعطيات في الشكل البياني التالي:

الشكل رقم (03-04): توزيع العينة حسب سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على مخرجات برنامج (Microsoft Excel).

الفصل الثالث: واقع وآفاق الإبداع المحاسبي في الجزائر

ثانيا: تأثير الإبداع المحاسبي الايجابي على عملية الإفصاح

الجدول (03-09) : الجزء الأول القياس المحاسبي كوجه للإبداع المحاسبي الايجابي

الاتجاه	الانحراف المعياري	متوسط الحسابي	غير موافق	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
			التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	
			%	%	%	%	%	
موافق	0.80	4.11	14	21	5	2	0	1- تقلل الأحكام الشخصية في القياس المحاسبي من موضوعية المعلومات المحاسبية
			33.3	50	11.9	4.8	0	
موافق	0.89	3.80	9	20	9	4	0	2- القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية بوحدة نقد متساوية عبر الزمن يفقد القوائم المالية قابليتها للمقارنة من سنة لأخرى
			21.4	47.6	21.4	9.5	0	
موافق	0.79	3.83	5	29	5	2	1	3- يؤثر القياس المحاسبي على صدق وعدالة نتائج النشاط والمركز المالي
			11.9	69	11.9	4.8	2.4	
موافق	1.03	4.11	7	20	9	4	2	4- تحقق القيمة العادلة خاصية الملائمة في القوائم المالية
			16.7	47.6	21.4	9.5	4.8	
موافق	0.87	3.96						المعدل العام

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات (SPSS). (الملحق رقم 1-1 الجدول رقم 1)

نلاحظ من الجدول رقم (03-09) أن أعلى متوسط حسابي للعبارة رقم (4) بمتوسط حسابي بلغ 4.11 وانحراف معياري بلغ 1.03 والمتعلق: "تحقق القيمة العادلة خاصية الملائمة في القوائم المالية" بنسبة تأييد تصل إلى 82.20% والتي تم الحصول عليها من خلال قسمة المتوسط على قيمة المتغير ويساوي خمسة. وكذلك بالنسبة إلى العبارة رقم (1) والمتعلقة: "بتقليل الأحكام الشخصية في القياس المحاسبي من موضوعية المعلومات المحاسبية" بانحراف معياري 0.8 وهي اقل تشتت من العبارة الأولى.

كما تحصلت العبارة رقم (2) "القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية بوحدة نقد متساوية عبر الزمن يفقد القوائم المالية قابليتها للمقارنة من سنة لأخرى" على أدنى متوسط حسابي بلغ 3.80 وانحراف معياري بلغ 0.89 بنسبة تأييد بلغت 76%. والتي تم الحصول عليها من خلال قسمة المتوسط على قيمة المتغير ويساوي خمسة.

الفصل الثالث: واقع وآفاق الإبداع المحاسبي في الجزائر

الجدول (10-03) : الجزء الثاني المعايير المحاسبية الدولية كوجه للإبداع المحاسبي الايجابي

الاتجاه	الانحراف المعياري	متوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
			التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	
			%	%	%	%	%	
موافق	0.80	3.80	7	23	9	3	0	1- يساهم المعيار الدولي رقم 39 (الخاص بطرق القياس والإفصاح المتعلقة بالموجودات المالية) في تحقيق الإفصاح الشامل وتحقيق والشفافية.
			16.7	54.8	21.4	7.1	0	
موافق	0.83	3.92	7	29	4	0	2	2- تلعب المعايير المحاسبية الدولية دورا مهما في تحسين المعلومات المحاسبية.
			16.7	69	9.5	0	4.8	
موافق	0.82	3.90	9	23	7	3	0	3- يعتبر معيار التقارير المالية الدولية رقم IFRS 13 إضافة محاسبية حيث قامت بوصف قرار السياسة المحاسبية
			21.4	54.8	16.7	7.1	0	
موافق	1.03	3.76	9	21	7	3	2	4- يعتبر المعيار الدولي رقم 39 نقطة تحول هامة في الفكر المحاسبي والذي يتجه أكثر فأكثر نحو مفهوم القيمة العادلة كأساس للقياس و الإثبات المحاسبي.
			21.4	50	16.7	7.1	4.8	
موافق	0.87	3.84						المعدل العام

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات (SPSS). (الملحق رقم 1-1 الجدول رقم 1-2)

نلاحظ من خلال الجدول (10-03) أن أعلى متوسط حسابي كان للعبارة رقم (2) بمتوسط حسابي بلغ 3.92 وانحراف معياري بلغ 0.83 و التي تنص على: "تلعب المعايير المحاسبية الدولية دورا مهما في تحسين المعلومات المحاسبية."، بنسبة تأييد تصل إلى 78.4%. والتي تم الحصول عليها من خلال قسمة المتوسط على قيمة المتغير ويساوي خمسة.

في حين حازت العبارة رقم 4 على أدنى متوسط حسابي بلغ 3.76 وانحراف معياري بلغ 1.03 والمتعلقة: "يعتبر المعيار الدولي رقم 39 نقطة تحول هامة في الفكر المحاسبي والذي يتجه أكثر فأكثر نحو مفهوم القيمة العادلة كأساس للقياس والإثبات المحاسبي." بنسبة تأييد تصل إلى 75.2% والتي تم الحصول عليها من خلال قسمة المتوسط على قيمة المتغير ويساوي خمسة.

الفصل الثالث: واقع وآفاق الإبداع المحاسبي في الجزائر

الجدول (03-11) : الجزء الثالث رأس المال الفكري كوجه للإبداع المحاسبي الايجابي

الاتجاه	الانحراف المعياري	متوسط الحسابي	غير	غير	محايد	موافق	موافق	
			التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	
			%	%	%	%	%	
موافق	0.89	3.69	7	20	10	5	0	1- رأس المال الفكري كمصدر لتحقيق الميزة التنافسية التي تمكن المنظمة من مواجهة المنافسة الشديدة في الأسواق
			16.7	47.6	23.8	11.9	0	
موافق	1.04	3.69	9	18	9	3	3	2- يعتبر تحقيق الميزة التنافسية من خلال زيادة القدرات الإبداعية والابتكارية للقيمة التي ترغب المنظمة في تحقيقها من خلال الاستثمار في رأس المال الفكري.
			21.4	42.9	21.4	7.1	7.1	
موافق	0.81	4.14	16	17	8	1	0	3- في نظم محاسبة رأس المال الفكري يجري تصنيف المعاملات على أساس العاملين و الزبائن و العمليات والتكنولوجيات.
			38.1	40.5	19	2.4	0	
موافق	1.16	3.66	11	16	7	6	2	4- تشكل عملية قياس رأس المال الفكري تحديا بالنسبة للمحاسبين إذ أن اغلب المقاييس المعتمدة لا تزال ماثرا للجدل ولا يوجد اتفاق عام عليها.
			26.2	38.1	16.7	14.3	4.8	
موافق	0.97	3.79						المعدل العام

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات (SPSS). (الملحق رقم 1-1 الجدول رقم 2)

نلاحظ من الجدول (03-11) أن أعلى متوسط حسابي كان للعبارة رقم (3) بمتوسط حسابي بلغ 4.14 وانحراف معياري بلغ 1.16 والتي تنص على: "في نظم محاسبة رأس المال الفكري يجري تصنيف المعاملات على أساس العاملين و الزبائن و العمليات و التكنولوجيات"، بنسبة تأييد تصل إلى 82.8%. والتي تم الحصول عليها من خلال قسمة المتوسط على قيمة المتغير ويساوي خمسة.

في حين حازت العبارة رقم (4) على أدنى متوسط حسابي بلغ 3.66 وانحراف معياري بلغ 1.16 والمتعلقة تشكل عملية قياس رأس المال الفكري تحديا بالنسبة للمحاسبين إذ أن اغلب المقاييس المعتمدة لا تزال ماثرا للجدل ولا يوجد اتفاق عام عليها، بنسبة تأييد بلغ 73.2%. والتي تم الحصول عليها من خلال قسمة المتوسط على قيمة المتغير ويساوي خمسة.

الفصل الثالث: واقع وآفاق الإبداع المحاسبي في الجزائر

الجدول (12-03) : الجزء الرابع حوكمة الشركات كوجه للإبداع المحاسبي الايجابي.

الاتجاه	الانحراف المعياري	متوسط الحسابي	غير موافق	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
			التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	
			%	%	%	%	%	
موافق	0.86	4.02	15	14	12	1	0	1-تناسب متطلبات قواعد الحوكمة تناسباً طردياً مع مقدار الإفصاح في الشركات والمؤسسات الاقتصادية
			35.7	33.3	28.6	2.4	0	
موافق بشدة	0.74	4.30	17	23	1	0	1	2-إن إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح يزيد من موضوعية التقارير المالية
			40.5	54.8	2.4	0	2.4	
موافق بشدة	0.54	4.26	13	27	2	0	0	3-كلما زادت شمولية تطبيق قواعد حوكمة الشركات زادت درجة الإفصاح بالمؤسسة
			31	64.3	4.8	0	0	
موافق	0.95	4.14	16	20	4	0	2	4-يقوم مراقب الحسابات من خلال الحوكمة بالعمل مع إدارة الشركة على ضمان تلبية متطلبات الإفصاح في البيانات المالية بما ينسجم مع المعايير المحاسبية.
			38.1	47.6	9.5	0	4.8	
موافق	0.77	4.18						المعدل العام

المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على مخرجات (SPSS). (الملحق رقم 1-2 الجدول رقم 1)

نلاحظ من الجدول (12-03) أن أعلى متوسط حسابي كان للعبارة رقم (2) والتي تنص على: "إن إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح يزيد من موضوعية التقارير المالية"، بنسبة 4.30، وانحراف المعياري 0.74، وبنسبة تأييد تصل إلى 86%. والتي تم الحصول عليها من خلال قسمة المتوسط على قيمة المتغير ويساوي خمسة. في حين حازت العبارة (1) على أدنى متوسط حسابي بلغ 4.02 وانحراف معياري بلغ 0.86 والتي تنص على: "تناسب متطلبات قواعد الحوكمة تناسباً طردياً مع مقدار الإفصاح في الشركات والمؤسسات الاقتصادية"، وبنسبة تأييد بلغت 80.4%. والتي تم الحصول عليها من خلال قسمة المتوسط على قيمة المتغير ويساوي خمسة.

الفصل الثالث: واقع وآفاق الإبداع المحاسبي في الجزائر

ثالثا : تأثير أساليب الإبداع المحاسبي السليبي على عملية الإفصاح

1 - في قائمة الدخل

الجدول (03-13) : في قائمة الدخل

الاتجاه	الانحراف المعياري	متوسط الحسابي	غير موافق	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
			التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	
			%	%	%	%	%	
موافق	0.79	3.95	11	19	11	1	0	1- يتم تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية الإيراد لا تزال موضع الشك
			26.2	45.2	26.2	2.4	0	
موافق	1.00	3.85	12	18	6	6	0	2- يتم التضييل من خلال التغيير في السياسة المحاسبية
			28.6	42.9	14.3	14.3	0	
موافق	1.15	3.45	9	12	12	7	2	3- يتم نقل الإيرادات الجارية إلى فترات مالية لاحقة
			21.4	28.6	28.6	16.7	4.8	
موافق	1.10	3.61	10	15	9	7	1	4- يتم زيادة الإيرادات من خلال عائد مرة واحدة
			23.8	35.7	21.4	16.7	2.4	
موافق	0.85	3.95	11	21	7	3	0	5- تقوم المؤسسات بالتلاعب بتكلفة البضاعة المباعة
			26.2	50	16.7	7.1	0	
موافق	0.97	3.76						المعدل العام

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات (SPSS). (الملحق رقم 1-2 الجدول رقم 1)

نلاحظ من الجدول رقم (03-13) أن أعلى متوسط حسابي كان للفقرة رقم (5) والتي تنص على: " تقوم المؤسسات بالتلاعب بتكلفة البضاعة المباعة"، بنسبة 3.95، وانحراف المعياري 0.85، وبنسبة تأييد تصل إلى 79 %. والتي تم الحصول عليها من خلال قسمة المتوسط على قيمة المتغير ويساوي خمسة.

في حين حازت العبارة (3) على أدنى متوسط حسابي بلغ 3.45 وانحراف معياري بلغ 1.15 والتي تنص على: " يتم نقل الإيرادات الجارية إلى فترات مالية لاحقة"، وبنسبة تأييد بلغت 69 %. والتي تم الحصول عليها من خلال قسمة المتوسط على قيمة المتغير ويساوي خمسة.

الفصل الثالث: واقع وآفاق الإبداع المحاسبي في الجزائر

2 - في قائمة المركز المالي

الجدول (03-14) : في قائمة المركز المالي

الاتجاه	الانحراف المعياري	متوسط الحسابي	غير موافق	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
			التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	
			%	%	%	%	%	
موافق	0.86	4.07	13	22	5	1	1	1- يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول الغير ملموسة كالعلامات التجارية
			31	52.4	11.9	2.4	2.4	
موافق	1.27	3.42	10	12	10	6	4	2- لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية
			23.8	28.6	23.8	14.3	9.5	
موافق	1.13	3.54	10	12	13	5	2	3- يتم إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها
			23.8	28.6	31	11.9	4.8	
موافق	0.84	4.09	13	23	4	1	1	4- مطلوبات طويلة الأجل: الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية بهدف استخدامهما في تسديد القروض قصيرة الأجل لتحسين نسبة السيولة
			31	45.8	9.5	2.4	2.4	
موافق	1.02	3.78						المعدل العام

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات (SPSS). (الملحق رقم 1-2 الجدول رقم 2)

نلاحظ من الجدول رقم (03-14) أن أعلى متوسط حسابي كان للفقرة رقم (4) والتي تنص على: "مطلوبات طويلة الأجل الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية بهدف استخدامهما في تسديد القروض قصيرة الأجل لتحسين نسبة السيولة"، بنسبة 4.09، وانحراف المعياري 0.84، وبنسبة تأييد تصل إلى 81.8%. والتي تم الحصول عليها من خلال قسمة المتوسط على قيمة المتغير ويساوي خمسة.

في حين حازت العبارة (2) على أدنى متوسط حسابي بلغ 3.42 وانحراف معياري بلغ 1.27 والتي تنص على: "لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية"، وبنسبة تأييد بلغت 68.4%. والتي تم الحصول عليها من خلال قسمة المتوسط على قيمة المتغير ويساوي خمسة.

الفصل الثالث: واقع وآفاق الإبداع المحاسبي في الجزائر

3 - في قائمة التدفقات النقدية

الجدول (03-15) : في قائمة التدفقات النقدية

الاتجاه	الانحراف المعياري	متوسط الحسابي	غير موافق	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
			التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	
			%	%	%	%	%	
موافق	1.04	3.97	14	19	5	2	2	1- تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية
			33.3	45.2	11.9	4.8	4.8	
موافق	1.10	3.45	8	13	13	6	2	2- دفع تكاليف التطوير الرأسمالي وتسجيلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجية وإبعادها عن التدفقات النقدية الخارجة التشغيلية
			19	31	31	14.3	4.8	
موافق	0.96	3.83	11	18	8	5	0	3- التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئيا من دفع الضرائب
			26.2	42.9	19	11.9	0	
محايد	1.28	3.09	6	12	10	8	6	4- التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة وذلك بإزالة البنود الغير متكررة
			14.3	28.6	23.8	19	14.3	
موافق	1.09	3.58						المعدل العام

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات (SPSS). (الملحق رقم 1-2 الجدول رقم 2-3)

نلاحظ من الجدول رقم (03-15) أن أعلى متوسط حسابي كان للفقرة رقم (1) والتي تنص على: "تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية"، بنسبة 3.97، وانحراف المعياري 1.04، وبنسبة تأييد تصل إلى 79.4%. في حين حازت العبارة (3) على أدنى متوسط حسابي بلغ 3.09 وانحراف معياري بلغ 1.28 والتي تنص على: "التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة وذلك بإزالة البنود الغير متكررة"، وبنسبة تأييد بلغت 61.8%. والتي تم الحصول عليها من خلال قسمة المتوسط على قيمة المتغير ويساوي خمسة.

خلاصة الفصل الثالث

من خلال تطرقنا في هذا الفصل واقع وآفاق الإبداع المحاسبي في الجزائر وذلك بإبراز المحيط المحاسبي وتحولاته إلى النظام المحاسبي المالي ، ثم تطرقنا إلى الدراسة الميدانية حيث استخلصنا النقاط التالية :

- هناك إجماع لدى الأفراد المستجوبين على تأييد الأثر الإيجابي لحوكمة الشركات على الإفصاح
- هناك إجماع لدى الأفراد على تأييد الأثر الإيجابي للقياس المحاسبي على الإفصاح
- هناك إجماع لدى الأفراد على تأييد الأثر الإيجابي لمعايير المحاسبة الدولية على الإفصاح
- هناك إجماع لدى الأفراد على تأييد الأثر الإيجابي لرأس المال الفكري على الإفصاح
- أما في ما يخص الأساليب السلبية المتبعة على القوائم المالية من قبل الإبداع المحاسبي السلبي، فإن غالبية المستجوبين أكدوا ذلك. وهذا من خلال:
- إجماع الأفراد على الممارسات السلبية المتبعة في قائمة الدخل.
- إجماع الأفراد على الممارسات السلبية المتبعة في قائمة المركز المالي
- إجماع الأفراد على الممارسات السلبية المتبعة في قائمة التدفقات النقدية.

تمهيد

تطور الإفصاح بتطور الفكر المحاسبي سواء من الجانب المهني أو الأكاديمي، إذ لم تعد المحاسبة فن تسجيل وتبويب الأحداث الاقتصادية والمعاملات المالية بل أصبحت تلعب دورها كنظام للمعلومات المحاسبية، من خلال قياس وتحليل وتقديم المعلومات الضرورية عن المؤسسة للأطراف التي لها مصالح مشتركة. مما توجب السعي نحو وضع تشريعات قانونية ومعايير متفق عليها من طرف الممارسين تخص عملية الإفصاح وكيفية عرض المعلومات في القوائم المالية، وذلك لإزالة العوائق من خلال تقليل الفجوة الموجودة بين الأنظمة المحاسبية المختلفة بغية الوصول إلى توحيد محاسبي عالمي.

وسوف يتم التطرق في هذا الفصل إلى مفهوم الإفصاح المحاسبي ومستوياته والعوامل المؤثرة عليه. وكذلك إلى الإبداع المحاسبي بشقيه السلبي والإيجابي وأساليبه في التأثير على عملية الإفصاح حسب العوامل المؤثرة في كل جانب.

المبحث الأول: عموميات حول الإفصاح المحاسبي

ظهرت أهمية مبدأ الإفصاح مع ظهور الشركات المساهمة وإلزام قوانين الشركات في معظم الدول على ضرورة نشر القوائم المالية لهذه الشركات قبل الاجتماع السنوي لجمعية العمومية. ونتيجة لزيادة حجم الاستثمارات والمضاربة في أسهم الشركات أدى إلى زيادة الطلب على المزيد من الإفصاح، وسيتم التطرق في هذا المبحث إلى بعض المفاهيم العامة للإفصاح المحاسبي من خلال ذكر الجذور التاريخية للإفصاح مع ذكر تعريفه وأهدافه.

المطلب الأول: ماهية الإفصاح المحاسبي

يعد الإفصاح المحاسبي من المفاهيم والمبادئ المحاسبية المهمة التي تلعب دور هام في إثراء قيمة ومنفعة في البيانات والمعلومات المحاسبة التي تظهر في القوائم المالية. وفي هذا الجزء تم التطرق للجذور التاريخية للإفصاح المحاسبي وكذا تعريفه والهدف الذي يسعى من وراءه للوصول إلى حلول مثلى أثناء ممارسة العمل المحاسبي.

أولاً: الجذور التاريخية للإفصاح المحاسبي

كان الإفصاح وليد الانفصال بين الملكية والإدارة، هذا الانفصال الذي أوجد بعداً بين المساهمين المالكين للشركة وبين دفاتر وسجلات والحسابات المختلفة لها، ومع ظهور الثورة الصناعية في منتصف القرن التاسع عشر ظهر إلى السطح شركات ضخمة تعرف بشركات المساهمة، يملكها عدد كبير من المساهمين متباينين في المستوى الثقافي والإقتصادي ... حيث يصعب عليهم تولي إدارة هذه الشركات بأنفسهم¹.

مما أدى إلى إيكال هذه المهام إلى أشخاص مهنيين، أي حدوث انفصال بين الملكية والإدارة تزامن هذا أيضاً مع ظهور عدة أطراف جديدة لها مصالح حالية ومستقبلية في هذه الشركات، كمساهمين مرتقبين، مقرضين، موردين ... وهو ما طرح زيادة الطلب عن المزيد من الإيضاحات التي تساعد في تقييم الشركات ومدى النجاح في إدارة وإستثمار الأموال المتاحة وكذلك مراقبة الإدارة وكفاءتها في إدارة هذه الأموال.

1- وليد ناجي الحيايلي، نظرية المحاسبة، من منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمرك، سنة 2007، ص : 368.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي

وهذا أستوجب انتقال الوظيفة المحاسبية من التركيز على دورها كنظام لمسك الدفاتر غايتها الأساسية حماية المصالح الصربية و التركيز على دورها الجديد كنظام للمعلومات غايتها الأساسية توفير المعلومات المناسبة والكافية لصنع القرارات¹.

ولكي تقوم المحاسبة بوظيفتها الجديدة، أرتقى شأن بعض مبادئ المحاسبة المتعارف عليها مثل مبدأ الإفصاح والملائمة والمصدقية والقابلية للمقارنة وذلك على حساب مبادئ أخرى كمبدأ التحفظ والموضوعية، التكلفة التاريخية .

كما صاحب هذا التطور انفتاح المحاسبة على نظريات حديثة كالنظرية الحديثة للمعلومات، وهي التي قدمت للمحاسبين كثيرا من المفاهيم والأدوات عززت من أهمية و دور مبدأ الإفصاح مثل مفهوم محتوى المعلومات للتقارير والقوائم المالية، وقياس تكلفة المعلومات.

ومن جانب آخر كان لتزايد الدور الاقتصادي لأسواق المال العالمية أثر مباشر على المحاسبة، حيث فرض على المحاسبين اهتمام أكبر خاصة للنظريات والمفاهيم التي تحكم مقومات وآليات هذه الأسواق من نظرية المحفظة وفرضيات السوق المالي الكفاء، وهو ما أكد مرة أخرى أهمية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم والتقارير المالية بعد أن أصبحت هذه الأخيرة مصدرا رئيسيا للمعلومات المحاسبية بالنسبة للمتعاملين والمساهمين الحاليين والمرقبين.

كما أن تتبع تاريخ الإفصاح يشير إلى أن المدخل المهني هو الذي عمل على صياغته وتطويره كما هو في الوقت الحاضر، هذا المدخل يمثل إصرار المنظمات المهنية على إلزام إدارة الشركة على إتباع هذه المبادئ بشرط أن تفصح على وضع الشركة من خلال قوائم وتقارير المالية أساسية وإضافية كي تلعب دورا في حماية المساهم العادي من التضليل².

كما تجدر الإشارة إلى أن عملية الإستثمار لم تعد مرتبطة بذلك المساهم البسيط الذي يمتلك قدرا من المال يريد إستثماره من خلال شراء عدد من الأسهم في هذه الشركات، بل أصبح إلى جانب ذلك مؤسسات مالية تستثمر أموال ضخمة في معظم الشركات.

كما أنه ومع بداية التسعينات من القرن السابق أوكلت هذه المؤسسات مهامها إلى اخصائين ماليين، سرعان ما تكتلوا وشكلوا تنظيما فيدراليا خاص بهم في الولايات المتحدة الأمريكية، ووضعوا معايير لمهنتهم وأصدروا

1 حسين القاضي، نظرية المحاسبة، دار الثقافة، عمان، 2007، ص، 244.

2 عبد الفتاح وصفي أبو المكارم، المحاسبة المتوسطة-القياس و التقييم و الإفصاح المحاسبي، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، سنة 2000، ص ، 25.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي

مجلة خاصة بهم تحت عنوان مجلة المحللين الماليين في 1945 ، تهدف أساسا إلى تنمية الوعي الإستثماري لدى أعضاءها كما تشكل أداة ضغط على إدارة الشركات لتوسيع الإفصاح الذي تقدمه، بحيث يتمكن هؤلاء المحللون الماليون من إبداء رأيهم في القرارات الاستثمارية، وتقديمها إلى الهيئات الإستثمارية كما نشأت في الولايات المتحدة الأمريكية خدمات أخرى يوفرها مستشاري الإستثمار، يعتمدون على محللين ماليين أو على خبرتهم الشخصية لتقديم النصح للمساهمين العاديين¹.

و انطلاقا مما سبق نلاحظ تراجع دور المساهم العادي في اتخاذ قراره الاستثماري شخصيا، ليحل محله مجمع مالي من متخذي القرار يمثل فيه المحللون الماليون ومستشارو الاستثمار نسبة عالية وهو ما أستوجب التخلي عن المفهوم التقليدي للمستثمر الذي يعتمد على قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، والتوجه نحو توسيع مفهوم الإفصاح ليشمل معلومات أوسع مدى من تلك القوائم التقليدية. فمن حيث الشكل لم يعد التعبير الرقمي الوارد في التقارير المحاسبية كافيا، بل صارت الحاجة تدعو إلى عرض وسائل أخرى أكثر وضوحا لتعزيز البيانات الواردة في التقارير وإعطائها مفهوما وصورة أوضح².

ثانيا: تعريف الإفصاح المحاسبي وأهدافه

بعد التطرق إلى الجذور التاريخية للإفصاح سيتم إعطاء بعض التعاريف المتعلقة بالإفصاح المحاسبي وهدفه فيما يلي:

1- تعريف الإفصاح المحاسبي

هناك العديد من التعاريف حيث ركز بعض الباحثين على الغرض من توضيح المعلومات المالية، وقد تطرق كثير من الكتاب إلى مفهوم الإفصاح، وأهميته في اتخاذ القرارات فعرفوه بأنه:

"الإفصاح هو تلك المعلومات التي تنشأها الإدارة للجبهات الخارجية من مستخدمي القوائم المالية بهدف مقابلة احتياجاتها المختلفة من المعلومات المتعلقة بأعمال المؤسسة ويشمل الإفصاح أي معلومات إيضاحية محاسبية أو غير محاسبية تاريخية أو مستقبلية تصرح عنها الإدارة و تضمونها التقارير المالية"³.

وعرف الإفصاح المحاسبي على أنه " إظهار كل المعلومات التي قد تؤثر في موقف متخذ القرار المتعلق بالوحدة المحاسبية وهذا يعني أن تظهر المعلومات في القوائم والتقارير المحاسبية بلغة مفهومة للقارئ دون لبس أو تظليل"⁴.

1 طلبة أميرة، أثر الإفصاح المالي والمحاسبي على القيمة السوقية للسهم، مذكرة ماجستير، تخصص الإدارة المالية، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، 2009/2008، ص: 77-78.

2 محمد المبروك ابو زيد، المحاسبة الدولية، ايتراك للطباعة والنشر، القاهرة، 2006، ص: 579.

3 محمد سمير الصبان، إسماعيل إبراهيم جمعة، القياس والإفصاح المحاسبي، قسم المحاسبة كلية التجارة جامعة الإسكندرية 1990، ص: 13.

4 حسين عبد الحليل آل غزوي، الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، الأكاديمية العربية ببالدنمارك، سنة 2009، ص: 11.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي

كما عرف "الإفصاح المحاسبي هو توفير المعلومات الملائمة للقرارات التي تستخدم البيانات المحاسبية في اتخاذ قرارات اقتصادية تتعلق بالمؤسسة مصدرة البيانات كما تهيئ لهؤلاء المستخدمين بعض المؤشرات المالية التي تمكنهم من التنبؤ ببعض المتغيرات الرئيسية لتلك المنشأة"¹.

ومن خلال التعاريف السابقة نستخلص أن الإفصاح هو بث المعلومات أو نقل المعلومات من مصدر إنتاجها إلى مقر الاستفادة منها أو استخدامها، أي نقل المعلومات ممن يعلمها لمن لا يعلمها.

2- أهداف الإفصاح

للإفصاح المحاسبي في التقارير المالية أهداف وأهمها توجيه سلوك المؤسسة لوجهة معينة من قبل الجهات التي تملك سلطة فرض الإفصاح عن معلومات معينة ولأهداف الإفصاح اتجاهين²

➤ الاتجاه التقليدي في الإفصاح

هو الذي يهدف ويهتم بالمستثمر الذي له دراية محدودة باستخدام القوائم المالية فيقضي بضرورة تبسيط المعلومات المنشورة بحيث تكون مفهومة للمستثمر محدود المعرفة مع التركيز على المعلومات التي تتصف بموضعية والبعد عن تقديم المعلومات التي تعكس درجة كبيرة من عدم التأكد وفي ذلك كله حماية لهذا المستثمر من التعامل غير العادل في السوق المالي .

➤ الاتجاه المعاصر في الإفصاح

ويهدف إلى تقديم المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات، وفي نطاق الإفصاح و الذي لم يعد قاصرا على تقديم المعلومات المالية التي تتمتع بأكبر قدر من الموضوعية والتي تتناسب مع قدرات المستثمر العادي، بل يتسع نطاق الإفصاح ليشمل المعلومات الملائمة التي تحتاج إلى درجة كبيرة من الدراية والخبرة في مهامها واستخدامها والتي يعتمد عليها المستثمرين الواعين والمحللين الماليين في اتخاذ قراراتهم. ومن أمثلة ذلك :

المعلومات الخاصة بآثار تغيرات مستويات الأسعار والتنبؤات المالية وإعداد تقارير قطاعية على أساس خطوط الإنتاج، أو المناطق الجغرافية، وإعداد التقارير المرحلية والمعلومات المتعلقة بإنفاق الاستثماري الحالي ومصادر تمويله ونصيب السهم من الربح والمكسب وخسائر العمليات الأجنبية، وسياسات توزيع الأرباح وخطط وأهداف الإدارة في المستقبل...

ومن أهداف الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية تكمن في مدى توفر المعلومات الدقيقة والموثوق بها التي يعتمد عليها في اتخاذ القرارات، وان تكون المعلومات خالية من الغش والخداع، وان يكون تقديمها في المواعيد المحددة ليتم نشرها حتى تتم الاستفادة منها جميع الجهات المعنية سواء مستثمرين أو جهات رقابية أو حكومية.

1 أحمد محمد نور، المحاسبة المالية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2000، ص430.

2 عبد المنعم عطا العلول، دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة والمساءلة في الشركات، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، المساهمة العامة قطاع غزة بفلسطين ، 2004، ص23-24.

المطلب الثاني: مستويات الإفصاح المحاسبي

يمكن تصنيف الإفصاح إلى عدة مستويات تبعاً لحجم المعلومات المفصح عنها في التقارير المالية وهي كما يلي:

1- الإفصاح الشامل

يشير إلى مدى شمولية التقارير وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس على القارئ، ويأتي التركيز على ضرورة الإفصاح الكامل من أهمية القوائم المالية كمصدر أساسي يعتمد عليه في اتخاذ القرارات، ولا يقتصر الإفصاح على الحقائق حتى نهاية الفترة المحاسبية، بل يمتد إلى بعض الوقائع اللاحقة لتواريخ القوائم المالية التي تؤثر بشكل جوهري على مستخدمي تلك القوائم

2- الإفصاح العادل

يهتم الإفصاح العادل بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المالية، إذ يتوجب إخراج القوائم المالية والتقارير بالشكل الذي يضمن عدم ترجيح فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى، من خلال مراعاة مصالح جميع هذه الفئات بشكل متوازن.

3- الإفصاح الكافي

يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، و يمكن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق، إذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى، كونه يؤثر تأثيراً مباشراً في اتخاذ القرار، بالإضافة على أنه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد¹.

4- الإفصاح الملائم

هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها، إذ أنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية، بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتناسب مع نشاط المؤسسة وظروفها الداخلية.

5- الإفصاح الإعلامي

أي الإفصاح عن المعلومات المناسبة لأغراض اتخاذ القرارات، مثل الإفصاح عن التنبؤات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية، ونلاحظ أن هذا النوع من الإفصاح من شأنه الحد

1 راشد رجب السيد، المحاسبة المتوسطة، الدار الجامعية بيروت، 2000، ص. 245.

من اللجوء إلى المصادر الداخلية للحصول على المعلومات الإضافية بطرق غير رسمية، يترتب عليها مكاسب لبعض الفئات على حساب فئات أخرى.

6- الإفصاح الوقائي

يقوم هذا النوع من الإفصاح على ضرورة الإفصاح عن التقارير المالية، بحيث تكون غير مضللة لأصحاب الشأن، والهدف الأساسي لذلك حماية المستثمر العادي الذي له قدرة محدودة على استخدام المعلومات، لهذا يجب أن تكون المعلومات على درجة عالية من الموضوعية، فالإفصاح الوقائي يتفق مع الإفصاح الكامل لأنهما يفصحان عن المعلومات المطلوبة لجعلها غير مضللة للمستثمرين الخارجيين.

يمكن القول أنه لا توجد اختلافات جوهرية بين هذه المفاهيم، إذا ما استخدمت في إطارها الصحيح، حيث أن الهدف الحقيقي يتمثل في إعلام مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات الجوهرية الملائمة، لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم بأفضل طريقة ممكنة، مع مراعاة الموازنة بين المنافع والتكاليف، فالإفصاح المعاصر يهدف إلى تقديم معلومات مفيدة في أغراض اتخاذ القرارات الاستثمارية¹.

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على الإفصاح المحاسبي

يوجد عدد من العوامل التي تؤثر على درجة الإفصاح بالتقارير المالية وقد أمكن تقسيمها إلى عوامل بيئية تتعلق بالمجتمع الذي تعد فيه التقارير المالية، وأخرى تتعلق بالمعلومات المالية التي يتعين الإفصاح عنها، وأخيرا هناك عوامل تتعلق بالوحدة الاقتصادية ذاتها و يتضح ذلك فيما يلي:²

◀ **عوامل بيئية:** تختلف التقارير المالية من دولة لأخرى لأسباب اقتصادية واجتماعية وسياسية، وعوامل أخرى ناتجة من حاجة المستفيدين إلى مزيد من المعلومات الإضافية عن التغيرات البيئية وأثرها على المشروع، بغرض المقارنة بين الوحدات الاقتصادية مع بعضها وتحديد المسؤولية الاجتماعية لكل منها. ويبدو ذلك من المقارنة بين التقارير المالية التي تعد في كل من إنجلترا والولايات المتحدة الأمريكية حيث يحدد قانون المؤسسات في إنجلترا التقارير التي يجب إعدادها وطرق عرض المعلومات المالية في القوائم المالية والعلاقة

1 صبايحي نوال، الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) وأثره على جودة المعلومة، مذكرة ماجستير ، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، 2010-2011، ص ص: 65-66

2 ناصر دادي عدون ومعراج هوارى، دور الإفصاح في التقارير المالية في ظل المعايير المحاسبية الدولية وأثره على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، ص8.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي

بين هذه المعلومات والمعلومات الأخرى الواردة بتقرير الإدارة، وأشار قانون المؤسسات الانجليزي أيضا إلى ضرورة توزيع هذه التقارير على المساهمين لمناقشتها قبل إقرارها.

بينما لا يوجد في الولايات المتحدة الأمريكية قانون للشركات يحدد المعلومات التي يجب أن ترد بالتقارير المالية، وإنما تعد في ضوء المبادئ المحاسبية المقبولة، وهي تحوي غالبا تقرير مجلس الإدارة وقائمة الدخل وقائمة المركز المالي، وقائمة التدفق النقدي، بالإضافة إلى بعض المعلومات الإحصائية الأخرى.

وقد يرجع أسباب هذا الاختلاف بين التقارير المالية والمعلومات الواردة بها في كل من إنجلترا و أمريكا إلى السلطة التي تشرف وتراقب هذه الشركات، ومدى حاجة المستفيدين أو من يمثلهم من المعلومات المالية، حيث يهتم المستثمر في أمريكا أساسا برقم صافي الدخل بينما يهتم المستثمر في إنجلترا بقيمة المبالغ الموزعة ومدى قدرة المشروع على سداد التزاماته في المستقبل.

◀ عوامل تتعلق بالمعلومات:

تتأثر درجة الإفصاح في التقارير المالية بالمعلومات التي يتم الإفصاح عنها ومدى توافر عدد من الصفات للحكم على كفاءتها وأهمها أن تكون المعلومات ملائمة للقرارات التي سيقوم باتخاذها أغلب المستفيدين منها وأن تكون هناك ثقة في هذه المعلومات عند الاستفادة منها، بالإضافة لقابليتها للتحقق والمقارنة . وفي هذا الصدد أشارت لجنة معايير المحاسبة المالية كما هو مبين إلى أن المعلومات الواردة في التقارير المالية ليست إلا أداة تتوقف منفعتها على مدى الاستفادة منها، وذلك من خلال تعريف اللجنة.

◀ عوامل تتعلق بالوحدة الاقتصادية:

هذه المجموعة من العوامل ترتبط بالوحدة الاقتصادية مثل حجم المشروع، عدد المساهمين، صافي الربح ... إلى غير ذلك من العوامل. وقد تؤثر على درجة الإفصاح في ظل فروض معينة ويبدو ذلك فيما يلي:

أ- حجم المشروع:

يحتاج إعداد المعلومات المحاسبية واستخراجها بشكل دقيق وبتوقيت مناسب وملائم للمستفيدين منها إلى تكاليف مباشرة ناتجة عن إعداد القوائم والتقارير المالية، وتكاليف غير مباشرة ناتجة عن كشف جميع المعلومات عن المشروع للشركات المنافسة الأخرى وناتجة عن عدم وضوح المعلومات للمستثمرين.

وقد تبين وجود علاقة موجبة بين حجم أصول المشروع ودرجة الإفصاح في التقارير المالية في عدد من الدراسات الميدانية، وقد يرجع ذلك إلى أن تكلفة المعلومات تكون غير ملموسة في المشروعات الكبيرة الحجم إذا ما قورنت بالمشروعات الصغيرة الحجم.

ب- عدد المساهمين:

تبين وجود علاقة موجبة أيضا بين عدد المساهمين ودرجة الإفصاح على أساس أن زيادة عدد المساهمين تؤدي إلى المزيد من المعلومات التي يتعين الإفصاح عنها من جانب المساهمين أو من ينوب عنهم من المحللين الماليين أو سماسة الأوراق المالية.

ج- تسجيل الشركة بسوق الأوراق المالية:

وقد يكون لهذا العامل أثر مباشر على زيادة درجة الإفصاح حيث تقوم المؤسسات المسجلة بسوق الأوراق المالية التي يتم التعامل فيها بالأسهم أو السندات التي تصدرها بملء عدد من النماذج والإيضاحات عن أهداف الشركة ونشاطها، ونتائج أعمالها وبهذا تكون تحت ضغط لزيادة و تحسين درجة الإفصاح في التقارير المالية.

د- المراجع الخارجي:

ويؤثر المراجع الخارجي الذي يقوم بفحص حسابات الشركة على درجة الإفصاح من خلال ما يلتزم به من مبادئ ومفاهيم محاسبية مقبولة أو قواعد مهنية يفرضها دستور المهنة التي ينتمي إليها.

هذا وتوجد عوامل أخرى قد تؤثر على درجة الإفصاح، أهمها صافي الربح، ورغبة إدارة المشروع في الإفصاح عن المعلومات، وأجهزة الإشراف والرقابة على أعمال المؤسسات المساهمة¹.

1خلد أمين عبد الله، الإفصاح ودوره في تنشيط التداول في أسواق رأس المال العربية، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد 92، سنة 1995، ص 38-39.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي

المبحث الثاني: الإفصاح المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية

المعايير المحاسبية الدولية تسعى إلى حل المشاكل المحاسبية لضمان أعلى درجة من الإفصاح

والشفافية وسيتم التطرق إلى عرض كل من التطور التاريخي للمعايير المحاسبية الدولية، والتعرض إلى المقومات الأساسية للإفصاح المحاسبي .

المطلب الاول: التطور التاريخي لمعايير المحاسبة الدولية

تسعى المعايير المحاسبية الدولية التوصل إلى حل بعض المشاكل المستعصية والتي تواجه المحاسبين أو ممارسي مهنة المحاسبة من خلال التوصل إلى درجة عالية من الإفصاح والشفافية أثناء ممارسة هذا المهنة، وفي هذا المطلب سنعرض التطور التاريخي لهذه المعايير فيما يلي: ¹

منذ بروز الشركات متعددة الجنسيات وظه ور مشاكل محاسبية معقدة على المستوى العالم ي، بدأ المهتمون بمهنة المحاسبة في التفكير في التوحيد المحاسبي العالمي، أو في عملية التوافق أو التنسيق على مستوى المعايير المحاسبية التي تخص الشركات متعددة الجنسيات وفي كيفية عرض قوائمها المالية .

عموما ترجع فكرة التوحيد المحاسبي العالمي وضرورة التنسيق بين المعايير المحاسبية إلى سنة 1904 وهو تاريخ انعقاد أول مؤتمر دولي للمحاسبين، وهذا بمدينة سانت لويس بالولايات المتحدة الأمريكية بحيث تمت مناقشة ومقارنة المبادئ المحاسبية وحتى الممارسات المحاسبية في البلدان الكبرى في العالم .

إن القاعدة تعتمد على وجود معاملات مالية للشركات الدولية في بلدان مختلفة، وجود معايير محاسبية دولية يكون متفق عليها ويتم التنسيق بينها حتى يتم تطبيقها على كل الشركات، ومن ثم فإن المعاملات المالية الدولية والمحاسبية الدولية ترتبطان ببعضهما البعض، وعموما فإن فكرة إيجاد توافق في معايير المحاسبية الدولية بالشركات الدولية أنشئت رسميا في سنة 1904 م، ومنذ ذلك التاريخ تم عقد اجتماعات ومؤتمرات عديدة لتنمية مهنة المحاسبة وأدائها ومناقشة المشكلات وتبادل الخبرات ووجهات النظر، من أجل التقليل من الاختلافات بين معايير المحاسبة التي تطبقها الشركات وتضييق دائرة الفوارق في معايير المحاسبة .

وفي سنة 1972 انعقد المؤتمر الدولي للمحاسبين في سيدني بأستراليا، حيث اتخذت فيه قرارات هامة، وذلك بإنشاء هيئتين يمكن أن تكون لهما المقدرة على التعامل مع المشاكل المحاسبية الدولية والاختلاف بين

1شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية، الجزء الأول، الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2008، ص ص: 127-128.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي

المحاسبة التي تستخدمها البلدان المتعددة، وتم تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC عام 1973 وكذا الاتحاد الدولي للمحاسبين (international federation of accountants; IFAC)¹.

وبوجه عام اتجهت العديد من البلدان إلى طوعية التوظيف بين المعايير المحاسبة التي تستخدمها الشركات بها وبين معايير المحاسبة الدولية التي أعدتها لجنة معايير المحاسبة الدولية.

المطلب الثاني: المقومات الأساسية للإفصاح عن المعلومات المحاسبية

يقوم الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية على المقومات الرئيسية التالية :

1- تحديد المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية

تتعدد الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية منها فئات داخلية مثل الإدارة والموظفين وفئات خارجية مثل المساهمين والدائنون والمقرضون، وهناك اختلاف بين هذه الفئات في مستوى الفهم بتحديد هوية المستخدم المستهدف بحيث لا يبقى محصوراً في فئة معينة فقط بل يتعدى ذلك ليشمل مجموعة من الفئات الرئيسية المستخدمة لهذه التقارير لذلك يجب تصميم تلك التقارير من حيث الشكل والمحتوى بحيث تخدم الأغراض العامة لجميع الفئات المستخدمة لهذه التقارير وخاصة من لديهم سلطة وإمكانية محددة في الحصول على معلومات².

ويوجد خصائص لمستخدمي المعلومات المحاسبية يمكن تلخيصها في التالي:

- المستخدمين الأساسيين للقوائم المالية هم من خارج الشركة.
 - لديهم القدرة أو سلطة محدودة للحصول على المعلومات التي يرغبون الحصول عليها.
 - من أهم الفئات المستثمرين الحاليين أو المرتقبين والدائنون الشركات.
- يمكن أن يتسع مفهوم المستخدمين ليشمل المواطنين جميعاً في بعض الحالات لا سيما في تلك الأحوال التي يكون أداء الشركة مؤثراً على الاقتصاد القومي بشكل واضح.

1 توفيق إبراهيم أيوب، أهمية المعايير المحاسبية الدولية في تحرير الخدمات المحاسبية الدولية، المؤتمر المحاسبي العربي الدولي الرابع ، أبو ظبي الإمارات العربية المتحدة ، يومي 22 و 23 جانفي 2000، ص 7-8.

2 مجدي أحمد الجعبري، "الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية"، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص 7.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي

-القوائم المالية معدة بافتراض أن مستخدميها على إلمام بالمفاهيم الأساسية للمحاسبية المالية والعلاقات التجارية والاقتصادية.

- أن القوائم المالية معدة لأولئك المستخدمين الذي يهمهم تقدير قدرة الشركة على توليد تدفقات نقدية لمصالحهم.

2- تحديد الغرض من المعلومات التي يتم الإفصاح عنها:

إن الغرض الأساس من الإفصاح هو أن تحتوي القوائم المالية على معلومات تساعد مستخدمي القوائم المالية على توجيه مدخراتهم نحو الاستثمار أو اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة بالاعتماد على هذه القوائم المالية.

لذلك لابد أن يكون هناك ربط بين الغرض الذي يستخدم فيه المعلومات المحاسبية والخاصية الأساسية من خصائص المعلومات وهو الملائمة، حيث تعد خاصية الملائمة من أهم الخصائص التي تحكم كمية ونوعية المعلومات التي تظهر بالقوائم المالية، لذلك يجب أن تكون المعلومات المحاسبية ملائمة للغرض الذي يستخدم من أجله إذ أن ملائمة المعلومات لمستخدم معين في غرض معين قد لا تكون بالضرورة ملائمة لغرض بديل أو لمستخدم بديل.

3- تحديد كمية المعلومات التي يجب الإفصاح عنها

في العادة تشمل المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها في التقارير المالية القوائم التالية: قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغيرات في حقوق الملكية، بالإضافة إلى الملاحظات والإيضاحات المرفقة التي تعد جزءاً لا يتجزأ من القوائم المالية.

غير أن هناك اتجاه نحو زيادة حجم المعلومات المفصح عنها عموماً. والإفصاح عن معلومات جديدة لم تكن تتضمنها القوائم المالية التقليدية والتركيز على المعلومات التي تحتاج درجة كبيرة من الخبرة والكفاءة في استخدامها، ومن أمثلة هذه المعلومات أثر التغيرات في مستويات الأسعار على القوائم المالية وإعداد تقارير مرحلية وإعداد تقارير قطاعية والتنبؤات المالية ومحاسبة الموارد البشرية وبيانات المحاسبة الاجتماعية.

كما أن التوسع في الإفصاح على هذا النحو سوف يحد من أهمية الاعتماد على المعلومات الداخلية لتحقيق مكاسب لبعض فئات المتعاملين على حساب الفئات الأخرى التي لا تتوافر لها تلك المعلومات. وبالتالي سوف

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي

يمكن سوق المال من التوصل إلى الأسعار المتوازنة وما يترتب عن ذلك من عدالة توزيع العوائد ودرجات المخاطرة .

ولكن هناك اعتبارين مهمين يجب مراعاتهما عند الحديث عن توسيع نطاق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية وهما:

- تتطلب بعض جوانب الإفصاح الجديدة من المحاسبين مهارات وخبرات متخصصة جدا مازالت محدودة مثل الإفصاح عن معلومات المحاسبة الاجتماعية.
- التوسع في الإفصاح قد يؤدي إلى نتائج عكسية من حيث إرباك المستخدم بكمية كبيرة من المعلومات وبالتالي عدم القدرة على الاستفادة منها في اتخاذ القرارات¹.

4- تحديد أساليب الإفصاح عن المعلومات

هناك العديد من الأساليب التي يمكن استخدامها للإفصاح عن المعلومات المحاسبية وهي :

- القوائم المالية الأساسية
- القوائم والكشوف الملحقه
- الملاحظات والإيضاحات المتممة
- تقرير مدقق الحسابات
- خطاب رئيس مجلس الإدارة
- الرسوم البيانية والإحصائية

5 تحديد توقيت الإفصاح عن المعلومات

تعد خاصية توقيت المعلومات من الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية حيث يجب أن تصل المعلومات في الوقت المناسب وإلا سوف تفقد أهميتها غير أن ذلك لا يجب أن يكون على حساب الدقة والكمال المعلومات

1 عثمان زياد عاشور، "مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة الفلسطينية بمتطلبات الإفصاح المحاسبي في قوائمها المالية وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 1"، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة ومالية، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008، ص. 33.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي

وجرى العرف المحاسبي على أن يتم الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في نهاية السنة المالية للشركة، وتختار كل شركة سنتها المالية حسب ظروفها واحتياجاتها.

وان كانت معظم المؤسسات تفضل نهاية السنة ويجب أن يتم الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالسنة المالية بعد انتهائها مباشرة دون تأخير لا داعي له.

وقد تطلبت تشريعات معظم دول العالم فترة محددة كحد أقصى لنشر القوائم المالية للشركات المساهمة بعد انتهاء سنتها المالية حتى يمكن الاستفادة منها¹.

المطلب الثالث: الإفصاح المحاسبي وفقا للمعايير المحاسبية الدولية

تحدد المعلومات الواجب الإفصاح عنها وفقا للمعايير المحاسبية الدولية في بعض المعايير مثل المعيار الدولي الأول (International Accounting Standard; IAS1) والذي يتحدث عن عرض الكشف المالية وماهي القوائم الواجب الإفصاح عنها كما سنتطرق إلى المعيار الدولي السابع والمتعلق بجدول تدفقات أموال الخزينة) إضافة إلى المعيار International Financial Reporting Standards (IFRS7); والمتعلق بالأدوات المالية والإفصاح، وقد تم اختيار هذه المعايير لما لها علاقة ارتباطيه بعملية الإفصاح كما يلي:

أولاً: المعيار المحاسبي الدولي (IAS1)

يهدف هذا المعيار إلى عرض البيانات المالية لأغراض عامة في شكل كشف محاسبية أو قوائم مالية ختامية حتى تكون قابلة للمقارنة مع الدورات المحاسبية السابقة ، أو مع القوائم المالية للمؤسسات الأخرى المنافسة المماثلة في النشاط ولغرض تحقيق هذا الهدف يحدد هذا المعيار الاعتبارات الكلية لعرض البيانات المالية والارشادات الخاصة بميكنتها والحد الأدنى من الإفصاح لحتواها من اجل إفادة مستخدميها بغرض إتخاذ القرارات المناسبة².

1- السياسات المحاسبية من إعداد القوائم المالية

تحتوي القوائم المالية التي تعدها المؤسسة معلومات حول كل من المركز المالي للمؤسسة وأدائه ومصادر تدفقاته النقدية وتشمل العناصر التالية:

1 فلاح حمود شرار المطري، الأهمية النسبية للإفصاح المحاسبي في اتخاذ قرارات الاقتراض، بحث مقدم لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة قسم المحاسبة كلية الأعمال ،جامعة الشرق الأوسط، 2010، ص، 30، 35

2 اخضر لعلاوي، معايير المحاسبة الدولية، (بتصرف) ،الصفحات الزرق، الجزائر، 2012، ص: 63.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي

* ممتلكات المؤسسة إجمالي الأصول

* التزامات المؤسسة إجمالي حقوق الغير " الخصوم "

* حقوق المساهمين

* إيرادات وأعباء المؤسسة

* التدفقات النقدية لخزينة المؤسسة؛

2- الاعتبارات العامة

يتطلب الإفصاح العادل مايلي:

* اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية.

* تقديم معلومات موثوقة، ومفهومة، وقابلة للمقارنة.

* تقديم افصاحات إضافية تمكن المستخدمين من فهم تأثير بعض الاحداث على المركز والأداء المالي للمؤسسة¹.

ثانيا: المعيار المحاسبي الدولي (IAS24) الإفصاح عن الأطراف ذات علاقة

يجب التعرف على المعايير المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة، لبيان متى يمكن اعتبار الأطراف على علاقة ببعضها البعض، وبالتالي وجوب الالتزام بإفصاحات معينة من خلال قوائمها المالية، ويمكن تلخيص هذه المعايير فيما يلي:

1- يكون الطرف على علاقة بالمؤسسة

● إذا كان الطرف بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال وسيط أو أكثر:

- يسيطر على المؤسسة أو يخضع لسيطرتها، أو يخضعان لسيطرة مشتركة وهذا يشمل المؤسسات الأم المؤسسات التابعة، والمؤسسات المماثلة والتي تتعلق بامتلاك مؤسسة ما بما نسبته % 50 أو أكثر من حقوق الملكية في مؤسسة أخرى، وبذلك تكون للمؤسسة المالكة قدرة على السيطرة والتحكم بالسياسات والقرارات التشغيلية والمالية وكافة الأمور الأخرى التي تتعلق بالمؤسسة.

- له مصلحة في المؤسسة تخوله بوجود تأثير هام أو فعال عليها، والتأثير الفعال أو الهام هو التأثير الذي تنفذه

1 عادل عاشور، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة ومالية، جامعة الأغواط، الجزائر، 2006/2005، ص: 52.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي

المؤسسة عندما تملك 20 % إلى 50 % من أسهم مؤسسة أخرى مع عدم وجود سيطرة، ويكون التأثير على:

- السياسات التشغيلية والمالية.

- له سيطرة مشتركة على المؤسسة كما هو الحال في العقود المشتركة.

● إذا كان الطرف ذات العلاقة عبارة عن مؤسسة زميلة كما هي معرفة بالمعيار IAS28

المتعلق بالاستثمارات في المؤسسات الزميلة.

● إذا كان الطرف ذات العلاقة عبارة عن عقد مشترك والتي تكون فيه المؤسسة كمتعاقد كما هو

منصوص عليه في المعيار IAS 31 بالمصالح في العقود المشتركة.

● إذا كان الطرف ذات العلاقة واحد من الموظفين الإداريين الرئيسيين للمؤسسة أو مؤسسها الأم.

● إذا كان الطرف ذات العلاقة هو فرد مقرب لعائلة الشخص المذكور في النقطة الأولى والثالثة.

● إذا كان الطرف ذات العلاقة عبارة عن مؤسسة مسيطر عليها أو مشترك في السيطرة عليها أو تتأثر

إلى

حد كبير بقوة تصويت هامة في تلك المؤسسة بشكل مباشر أو غير مباشر مع أي شخص مذكور في النقطة الرابعة والخامسة¹.

● إذا كان الطرف ذات العلاقة عبارة عن خطة منافع ما بعد الخدمة لمصلحة موظفي المؤسسة أو

مؤسسة أخرى تكون على علاقة بالمؤسسة.

ولا يمكن اعتبار الحالات التالية ذات علاقة:

-مؤسستان لهما نفس المدير أو المدير الرئيسي.

-متعاقدان لهما سيطرة مشتركة على عقد مشترك.

-الممولين، الاتحادات التجارية، الهيئات والوكالات الحكومية في علاقتها العادية بالمؤسسة.

-العميل المنفرد، المورد، صاحب حق التأليف، الوكيل العام والذين تتعامل معهم المؤسسة من منطلق

الاستقلالية الاقتصادية.

2- متطلبات الإفصاح وفق المعيار (IAS 24)

يتطلب المعيار المحاسبي الدولي IAS 24 الإفصاح عما يلي:

1 صبايجي نوال، مرجع سابق، ص:88.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي

- الإفصاح عن العلاقات بين المؤسسات الأم والمؤسسات التابعة، بغض النظر عما إذا كانت هناك معاملات بين تلك الجهات ذات العلاقة أم لا، وتفصح المؤسسة عن اسم المؤسسة الأم أو الطرف المسيطر الأساسي، و في حالة عدم قيام أي منهما بوضع البيانات المالية المتوفرة للاستخدام العام، يتم الإفصاح عن اسم ثاني أكبر مؤسسة أم تقوم بذلك.
- تفصح المؤسسة عن تعويض موظفي الإدارة الرئيسية بالإجمال، ولكل من منافع الموظفين قصيرة الأجل
- و منافع ما بعد التوظيف، والمنافع طويلة الأجل ومنافع نهاية الخدمة، والدفع على أساس الأسهم.
- في حالة وجود معاملات بين الأطراف ذات العلاقة تفصح المؤسسة عن طبيعة العلاقة، ومبلغ المعاملات ومبلغ الأرصدة المعلقة، وتفاصيل حول أي ضمانات مقدمة أو مستلمة، ومخصصات الديون المشكوك فيها المرتبطة بمبلغ الأرصدة المعلقة، والمصروف المعترف به كديون معدومة أو مشكوك في تحصيلها المستحقة من الأطراف ذات العلاقة.
- يتم تقديم الإفصاحات عن المؤسسة الأم والمؤسسات ذات السيطرة المشتركة، أو التأثير الهام على المؤسسة و المؤسسات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة التي تشارك فيها المؤسسة، وموظفي الإدارة الرئيسية للمؤسسة أو مؤسستها الأم والأطراف ذات العلاقة الأخرى¹.

ثالثا: الإفصاح حسب محتوى المعيار الدولي السابع (IFRS7) والمتعلق بالأدوات المالية والإفصاح

إن تطور وسائل الاتصال وعمولة النشاط الاقتصادي، وتعزيز حرية انتقال رؤوس الأموال عبر العالم، ساهم في نشوء أدوات مالية جديدة، وزيادة حجم العمليات المنفذة من خلالها، سواء كان ذلك للاستثمار أو للتحوط المالي أو لأغراض إدارة السيولة، مما جعل المؤسسات والهيئات المحاسبية الدولية تضع قواعد وأسس للإفصاح عنها، وذلك لتخصيصه فقط للإفصاح بهدف تعزيز خاصية الملائمة المعروضة في التقارير المالية، ولهذا تم إصدار المعيار (IFRS7) المتعلق بالمخاطر الناتجة عن التعامل بالأدوات

1- هدف المعيار (IFRS 7)

بيان متطلبات الإفصاح المتعلقة بالأدوات المالية في القوائم المالية (IFRS) هدف معيار الإبلاغ المالي الدولي بطريقة تسمح لمستخدمي تلك القوائم من:

1 المرجع نفسه، ص: 89.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي

- قيم الأهمية للأدوات المالية على الوضعية المالية والأداء المالي للمؤسسة.
- إبراز المعلومات المتعلقة بالمخاطر الناتجة عن الأدوات المالية التي يمكن أن تتعرض لها المؤسسة والطريقة التي يمكن إدارتها هذه المخاطر¹.

2- متطلبات الإفصاح وفق (IFRS 7)

- يتطلب معيار الإبلاغ المالي الدولي ما يلي (IFRS 7)
 - يجب على المؤسسة تجميع أدواتها المالية في فئات ماثلة (الأصول المالية، الالتزامات المالية، وحقوق الملكية) والإفصاح على مستوى الفئة عن المعلومات التالية:
 - الإفصاح عن طبيعة ومقادير التدفقات النقدية وظروف عدم التأكد المحيطة بها والمتعلقة بالأدوات المالية.
 - أسس الاعتراف والقياس والسياسات المحاسبية المختلفة المتعلقة بالأدوات المالية، بما في ذلك تحديد القيم العادلة لهذه الأدوات.

إضافة إلى ما سبق هناك إفصاحات أخرى مطلوبة بموجب المعيار هي (IFRS7)

- معلومات عن أهمية الأدوات المالية.

- معلومات عن طبيعة ونطاق المخاطر التي تظهر بسبب الأدوات المالية، ويشمل ذلك سياسة التحوط المستخدمة والمخاطر التي يتوقع أن تنتج عن التعامل بالأدوات المالية سواء تم عرض هذه الأدوات في الميزانية أو لم يتم عرضها².

• الإفصاحات المتعلقة بأهمية الأدوات المالية

يجب على المؤسسة الإفصاح عن معلومات، تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقييم الأهمية للأدوات المالية لقائمة المركز المالي وقائمة الدخل وذلك كما يلي :

أ- الميزانية:

- الإفصاح عن القيمة الدفترية للأصول المالية والالتزامات المالية كما هي معرفة في المعيار (IAS 39)
- الأصول المالية والالتزامات المالية التي تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال حساب الأرباح والخسائر موضحة بشكل منفصل، المقتناة لأغراض المتاجرة والمحددة كذلك عند الاعتراف المبدئي بها.
- الإفصاح عن إعادة تصنيف الأدوات المالية، وذلك في حالة قيام المؤسسة بإعادة تصنيف أصل مالي من القيمة العادلة إلى التكلفة المطفئة أو العكس.

1- خضر علاوي، مرجع سابق، ص. 238.

2 - محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008، ص. 635.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي

- الاستثمارات المقتناة لحين استحقاقها.
- الأصول المتاحة للبيع.
- القروض والذمم.
- الالتزامات المالية المقاسة بالتكلفة المطفأة.
- إفصاحات عن مخاطر الائتمان ومخاطر السوق والتغيرات في القيمة العادلة.
- إفصاحات عن البنود التي لم يتم الاعتراف بها وتشمل تحويلات الأصول المالية والتي لا يجوز الاعتراف بها حيث يتم الإفصاح عن طبيعتها والمخاطر المتعلقة بها محاسبيا في ظل المعيار (IAS 39)
- معلومات عن الأصول المالية وغير المالية المرهونة والمقتناة كضمان.
- تسويات لحسابات سائر الديون المعدومة
- الأدوات المالية المركبة ذات المشتقات الضمنية المتعددة.
- مخالفات شروط اتفاقيات القروض¹.

ب- قائمة الدخل وقائمة التغيرات في حقوق الملكية:

- يتم الإفصاح عن بنود الدخل والمصروفات والمكاسب والخسائر.
- السياسات المحاسبية المتعلقة بالأدوات المالية و التي تم استخدامها في إعداد القوائم المالية
- الإفصاح عن محاسبة التحوط.
- القيمة العادلة لكل فئة من الأصول والالتزامات المالية بطريقة تسمح بالمقارنة مع القيمة الدفترية وصف كيفية تحديد القيمة العادلة، معلومات تفصيلية إذا كانت القيمة العادلة لا يمكن قياسها بموثوقية.

ج- الإفصاح المتعلق بالأدوات المالية:

- يجب على المؤسسة الإفصاح عن معلومات كمية ونوعية تسمح لمستخدمي القوائم المالية بتقييم طبيعة ومدى المخاطر الناتجة عن التعامل بالأدوات المالية في تاريخ الإبلاغ المالي ويشمل ذلك ما يلي:
- * الإفصاحات النوعية: وهي الإفصاحات التي تتضمن معلومات غير كمية، عن الأدوات المالية والمخاطر المتعلقة بها وهي:

- التعرض للمخاطر لكل نوع من الأدوات المالية.
- أهداف الإدارة وسياساتها وإجراءاتها لإدارة هذه المخاطر.
- التغيرات من الفترات السابقة.

1 - نفس المرجع أعلاه، ص: 636.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي

* الإفصاحات الكمية: وهي معلومات عن مدى تعرض المؤسسة للمخاطر، مستندة على معلومات داخلية

تم تزويد الإدارة بها، وتتضمن هذه الإفصاحات ما يلي:

-ملخصا لبيانات كمية مختصرة عن التعرض لكل نوع من أنواع المخاطر في تاريخ الإبلاغ.

-إفصاحات عن مخاطر الائتمان ومخاطر السيولة ومخاطر السوق.

-تركز المخاطر سواء على أساس جغرافي، أو على عملاء معينين أو في أسواق معينة، أو على أنواع معينة

من السلع أو الأدوات المالية، ويرتبط ذلك بسياسة التنويع.

المبحث الثالث: دور الإبداع المحاسبي في عملية الإفصاح

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن الإبداع المحاسبي ينظر إليه من زاويتين الأولى: ايجابية حيث تأثر أجابا على عملية الإفصاح والثانية: سلبية حيث تتمثل في إتباع الحيل والتلاعب بالأرقام والتضليل في عملية الإفصاح

المطلب الأول: تأثير الإبداع المحاسبي الايجابي على عملية الإفصاح

هناك عدة مقاييس يمكن اعتبارها إبداع محاسبي ايجابيا ومن بينها المعايير المحاسبية والقياس المحاسبي ورأس المال الفكري زيادة على ذلك حوكمة الشركات وسنحاول التطرق لكل منهم على حدا ونبين مدى تأثيره على عملية الإفصاح .

أولا: مدى تأثير قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي

إن نجاح أي مرظمة وتمكنها من تحقيق التميز والزيادة مربوط بمدى استخدامها لأساليب الإبداع المحاسبي ومن أهمها حوكمة الشركات والتي هي نظام يتم بواسطة توجيه منظمات الأعمال و الرقابة عليها، حيث تحدد هيكل و إطار توزيع الواجبات و المسؤوليات بين المشاركين في الشركة المساهمة، مثل مجلس الإدارة و المديرية، وغيرهم من ذوي المصالح.

حيث تعد وظيفة الإفصاح المحاسبي احد الوظائف الرئيسية للمحاسبة ، وهي عبارة عن ركيزة من ركائز الحوكمة التي يتم بموجبها توفير المعلومات المهمة والضرورية التي يحتاجها مختلف المستفيدين من القوائم والتقارير المالية .

وترجع المتطلبات النظامية للإفصاح المحاسبي إلى أنظمة وقوانين الشركات، كما لقي الإفصاح المحاسبي اهتمامات الهيئات المهنية والجهات الاكاديمية البحتة العالمية و المحلية.

ولازال كتاب النظرية المحاسبية يتعرضون إلى ماهية كفاءة وعدالة واكتمال الإفصاح المحاسبي وتقرير الأداء والشفافية والمساءلة بالشركات ¹.

1 طلحة احمد، اثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية،رسالة ماجستير تخصص نقود ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير ، جامعة الاغواط الجزائر 2011 ص53.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي

أن تطبق قواعد حوكمة الشركات أصبحت مطلبا ضروريا من اجل إسهام في إنجاح ونمو سوق المال . مما يعود على تنمية الاستثمار، ولذا فان دور الجهات الرقابية المسؤولة عن الشركات المساهمة والمؤسسات الاقتصادية بكافة إشكالاتها . يجب إن يتعدى الالتزام بتطبيق مواد أنظمة قوانين الشركات، التي تقوم بها مجالس إدارة الشركات إلى تقديم توصيات ومقترحات من شأنها إن تعمل على توفير الإلية التي تضمن سير عمل الشركات على وجه أفضل.

ولاشك أن توفير هذه القواعد يجب إن يتم من قبل عدد من الجهات الرسمية وجهات القطاع الخاص كالغرفة التجارية، والتي من شأنها أن تعمل على تعزيز وتفعيل تطبيق قواعد حوكمة الشركات الذي أصبح مطلبا ضروريا، وذلك للمساهمة في تدعيم الثقة في الشركات والمؤسسات من خلال تبني المبادئ والقواعد الدولية الخاصة، بأفضل الممارسات لضمان الوصول لأفضل الأداء الإداري المالي في الشركات علاوة على تعزيز مبدأ الشفافية والمساءلة اللازمين لضمان حماية حقوق المساهمين¹.

أن ثقل وقوة حوكمة الشركات تتطلب إيجاد الأنظمة والقوانين ومتطلبات الشركات والمعايير المهنية الصادرة من جهة، وبين لجان المراقبة من جهة أخرى . كما يجب أن تقوم الشركة بتوفير الشفافية والإفصاح وتزويد المستثمرين والجمهور بكافة المعلومات الضرورية التي يحتاجها المستثمر في قراره الاستثماري².

كذلك وجوب تصميم الإفصاح بما يضمن تحسين نوعية القوائم المالية المعروضة باستخدام معايير المحاسبة الدولية وكذلك متطلبات عملية بخصوص موضوعات معينة مثل الجوهرية وفرضية استمرار المنشأة واختيار السياسات المحاسبية عندما لا يكون هناك معيار ثابت أو عرض المعلومات للمقارنة .

ثانيا : الإبداع المحاسبي ضمن المعايير المحاسبة الدولية وعلاقته بالإفصاح

تعتبر معايير المحاسبة الدولية / معايير التقارير المالية الدولية في حد ذاتها إبداعا محاسبيا لا بد أن يحضى بالدراسة و التحليل، وذلك من خلال جهود مجلس معايير المحاسبة الدولية تجاه الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

حيث قام هذا الأخير بإجراء تعديلات على معايير المحاسبة الدولية التي يصدرها وتم تغييرها لتصبح معايير التقارير المالية الدولية (IFRS). كان الهدف من ذلك التعديل التقارب مع المعايير المحاسبة الأمريكية تلبية

1 طلحة احمد ،مرجع سابق ص،54.

2 المرجع نفسه.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي

لرغبة مجلس الوحدة الاقتصادية بالاتحاد الأوروبي، بإصدار معايير محاسبية جديدة تساعد على توحيد التطبيق المحاسبي بين دول الاتحاد الأوروبي . مثلما كان قرار توحيد العملة الأوروبية، و الأخذ في الاعتبار التطورات الكبيرة والتغيرات التي حدثت .

وخاصة قيام العديد من دول العالم بإصدار معايير محاسبة محلية تستند بصور أساسية على معايير المحاسبة الدولية، كذلك 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 أهم تلك التعديلات:¹

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

2- يتم إضافة مرفقات لكل معيار محاسبي يوضح كيفية التطبيق العملي، ويعتبر هذا الأمر من وجهة نظر الباحثين. من أهم التغيرات 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 تلاعب أو تحريف 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 يكتنفها، الأمر الذي يغلق الباب أمام استغلال ذلك التناقض والتعارض.

إن تلك الجهود كان الهدف منها وضع حداً للتجاوزات التي يقوم بها بعض المحاسبين الذين يستغلون بعض نقاط الضعف في المعايير المحاسبية لممارسة المحاسبة الإبداعية التي لها تأثير سلبي على التقارير والقوائم المالية وبالتالي على اتخاذ قرارات مستخدميها.

1 مرزاقه صالح وبوهرين فتيحة، مرجع سابق، ص، 12.

رأس المال الفكري وكيفية الإفصاح عنه يعد إبداع محاسبي إيجابي، فهو عبارة عن استخدام طرق وأساليب حديثة لتنمية قدرات ومعارف الأفراد الإبداعية وكيفية تقييمه وطرق الإفصاح عنه .

1- أهمية الإفصاح والتقرير عن رأس المال الفكري¹

لا تقدم القوائم المالية التقليدية معلومات دقيقة و كافية لتحديد القيمة الحقيقية للمنظومة، ويرجع ذلك إلى تجاهل الإفصاح عن رأس المال الفكري بما يتضمنه من أصول معنوية، وتمثل هذه الأصول معنوية، 80% من القيمة السوقية للمنظمة، كما أنها جوهرية لاستمرار الميزة التنافسية للمنظمة

ويساعد نشر تقارير رأس المال الفكري في ظل فرض السوق الكفاء على خفض تكاليف إعداد ونشر المعلومات، حيث أنه كلما زادت درجة الشفافية و انخفضت درجة احتكار أو عدم الإفصاح عن معلومات تتعلق بأنشطة المنظمة كلما انخفضت هذه التكاليف .

ويتوقف التقرير عن رأس المال المعرفي على ما يتم التواصل إليه من نتائج في مرحلة قاسية، حيث يمكن أن تعتمد الأطراف الداخلية بالمنظمة على مدخل التكلفة أو مدخل القيمة بحسب عن طريق التدفقات النقدية المخصومة أو الفرق بين القيمة السوقية والقيمة الدفترية للمنظمة أو مدخل الدخل حيث يعتمد على تقدير الدخل الناتج عن تشغيل الأصول لقياس عناصر رأس المال المعرفي . أما الأطراف الخارجية تفضل مدخل القيمة

وقد كانت هناك محولات لقياس رأس المال المعرفي والتقرير عنه، إلا أنها تمت بشكل جزئي، وقد حظي رأس المال البشري بالنصيب الأكبر من تلك المحولات، حيث تم معالجته كأصل.

وحتى الآن وعلى الرغم من أهمية الإفصاح عن رأس المال المعرفي إلا أنه لا يسمح من خلال الإطار التقليدي للمحاسب المالية بالإفصاح عن الأصول البشرية في القوائم المالية وبطبيعة الحال ينتسب ذلك للعناصر الأخرى لرأس المال المعرفي، حيث أن هناك اعتماد كبير علي المعلومات المالية وقلة الاعتماد علي المعلومات الغير مالية إلا أن هناك في السنوات الأخيرة اتجاه نحو إدارة المحاسبة عن رأس المال البشري، في ظل هذا الاتجاه أصبح هناك مطلب من أصحاب الحصص الخارجيين لنوع مختلف من المعلومات، وتسعى العديد

1 عادل خرخوش المرفجي، رأس المال الفكري طرق قياسه وأساليب المحافظة عليه، المنظمة العربية لتنمية الإدارة، القاهرة، مصر، 2003، ص: 18.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي

من الشركات إلى محاولة تلبية هذا المطلب على الرغم من أن خلق وقياس ونشر المعلومات وتسعى العديد من الشركات إلى محاولة تلبية هذا المطلب على الرغم من أن خلق وقياس ونشر تلك المعلومات أكثر تعقيدا من المعلومات المالية.

2- طرق الإفصاح والتقرير عن رأس المال الفكري¹

تتعدد طرق الإفصاح والتقرير عن رأس المال المعرفي ، ومن أهم هذه الطرق ما يلي:

مدخل القوائم الإضافية : في هذا المدخل يتم إعداد القوائم المالية التقليدية كما يتم إعداد قوائم إضافية تتضمن معلومات غير مالية، مع الإشارة إلى عناصر رأس المال المعرفي التي لم يتم رسملتها بسبب عدم التأكد من المنافع المستقبلية المرتبطة بهذه العناصر وتساعد هذه القوائم متخذي القرارات في تقييم رأس المال المعرفي بالمنظمة ، واتخاذ ما قد يترتب على هذا التقييم من قرارات.

مدخل القيمة الحالية : وفي هذا المدخل يتم التقييم باستخدام القيمة السوقية للمنظمة ناقصا قيمتها الدفترية لتحديد رأس المال المعرفي للمنظمة .

مدخل مركب: وفي هذا المدخل يتم تقييم رأس المال المعرفي على أساس القيمة السوقية للمنظمة ناقص قيمتها الدفترية لتحديد رأس المال المعرفي للمؤسسة، وفي نفس الوقت يتم تقييم رأس المال المعرفي داخليا بواسطة المنظمة وفقا للقوائم المالية التقليدية بحيث يتم التقرير فقط بالقوائم المالية على القيمة التي يمكن الاعتماد عليها، وما عدا ذلك يكون ضمن قوائم إضافية، حيث أن أساس السوق يعد أفضل وسيلة للاحتواء للتقلبات الكبيرة التي تتسم بها عناصر رأس المال المعرفي، إلا انه هناك عدد من العناصر رأس المال المعرفي لا يتم تداولها في السوق².

3- الآثار الايجابية المترتبة على الإفصاح والقياس عن رأس المال الفكري

يترتب على التقرير عن رأس المال الفكري العديد من الآثار الايجابية من خلال ما قد يتحقق من منافع ومن أهم هذه المنافع:³

- محاولة التواصل إلى توحيد مصطلح واحد لعناصر ومكونات رأس المال المعرفي

1 بلوط حسن ابراهيم، ادارة الموارد البشرية من منظور استراتيجي ،دار النهضة العربية ، بيروت، 2002، ص18

2 عبد الله بن صالح، سحنون بونعجة، " مدخل واساليب القياس وتقييم رأس المال الفكري،" مداخلة بعنوان أساليب القياس والإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري من منظور معايير المحاسبة الدولية يومي 29 و30 نوفمبر 2011، جامعة حسنية بن بوعلي بالشلف، ص.7.

3 عبد الله بن صالح وسحنون بونعجة، المرجع نفسه، ص.8.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي

- المساعدة في توفير البيان اللازمة لتخطيط مكونات رأس المال المعرفي وفقا للقيم السائدة خاصة المكونات القابلة للتداول.

- المساعدة في توفير البيانات اللازمة لتخطيط ورقابة الأصول الغير الملموسة التقرير الاجتماعية والبيئية

- زيادة درجة الشفافية في القوائم المالية، مما يزيد من درجة الاعتماد عليها من مستخدميها الحاليين والمرتقبين ومتخذي القرارات من داخل وخارج المنظمة .

رابعا : القياس المحاسبي كأسلوب للإبداع المحاسبي الايجابي

القياس المحاسبي و هو عبارة عن تقييـم الأحداث الناتجة عن أداء نشاط معين والمرتبطة به داخل الوحدة المحاسبية مع بيان أثر تلك الأحداث على قائمتي الدخل والمركز المالي، وتكمن علاقة القياس المحاسبي بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية حيث ان الخصائص النوعية هي صفات تتميز بها المعلومات المحاسبية المعروضة في القوائم المالية كي تكون أساسا سليما لاتخاذ القرارات. من قبل مستخدمي هذه القوائم، ويجب أن تتوفر في المعلومات المحاسبية التي يتجنبها النظام المحاسبي خصائص نوعية ، لكي تكون المعلومات ذات جودة وتتمتع بالكفاءة والفاعلية لتحقيق أهداف المستخدمين لهذه المعلومات ، وتبدأ هذه العملية من تحقيق الوظائف الأساسية للمحاسبة المتمثلة بالقياس والإفصاح. والذي يتأثر بنوعية المدخلات من البيانات ، وكلما كانت هذه البيانات تتمتع بخصائص نوعية جيدة حققت المحاسبة أهدافها المتمثلة باستخراج نتائج النشاط والمركز المالي بصدق وعدالة، واهم الخصائص النوعية للمعلومات هي :¹

1. القابلية للفهم : من المفيد أن تعرض المعلومات المحاسبية بطريقة تمكن المستخدمين من فهمها ، وتتطلب المعايير المحاسبية الدولية أن تعرض المعلومات المحاسبية بطريقة يستفيد منها طائفة من أصحاب العلاقة لغرض ترشيد قراراتهم التي يتخذونها .

2. الملائمة للغرض الذي أعدت من اجله وتكون هذه المعلومات على صلة بالقرار الذي سيتم اتخاذه، من حيث تأثيرها فيه من خلال تقييم المستخدمين للأحداث الماضية والحالية والمستقبلية ويتم أحيانا المقايضة بين صفة الموثوقية، إذ تكون المعلومات موثوقة لكنها غير ملائمة، ويكون الاعتراف بها مضللا لأصحاب العلاقة إذا تم اتخاذ قراراتهم بناءا عليها.

مثال ذلك الاعتراف الكامل بالخسائر المتوقعة للالتزامات المحتملة الناتجة عن الدعاوى القضائية حيث يعد غير ملائم لكنه موثوق لارتباطه باحتمالية التحقيق وليس بتأكيد، وترتبط بصفة الملائمة الأهمية النسبية آذ من

1 سالم الزويحي وطلال الجعاوي، القياس المحاسبي ومحدداته وانعكاسها على رأي مراقب الحسابات، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2014، ص، ص، 41-42.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي

الضروري عرض المعلومات التي يؤدي حذفها أو شطبها إلى تأثير سلبي في القرارات المتخذة حتى لو كان ذلك من قبل فئة معينة من مستخدمي هذه المعلومات لغاية اتخاذ القرارات وتعتمد الأهمية النسبية على الأتي :

حجم وطبيعة البند وحجم وطبيعة الإلغاء أو كلاهما .

وهناك ارتباط بين الملائمة والموضوعية بالنسبة إلى استخدام الكلفة التاريخية إذ أن المعلومات الناتجة عن تقييم بعض الموجودات بالكلفة التاريخية تكون موضوعية ولكنها غير ملائمة بسبب التضخم غير الاعتيادي الذي يحصل بمرور الوقت ، يعد هذا محددًا للقياس المحاسبي ذا تأثير في المركز المالي .

3. الموثوقة : وتعني أن تكون المعلومات دقيقة ممثلة بصدق لما يجدر بها أن تمثله بعيدة عن أي تحيز ولا تتأثر بالأحكام الشخصية للقائمين على أعدادها وتتضمن صفة الموثوقة صفات فرعية مثل : التمثيل الصادق ، أن الصدق في تمثيل المعلومات المحاسبية للواقع العملي الذي يعكس الأحداث الاقتصادية والمعلومات المالية التي تمارسها الوحدة الاقتصادية يعد معياراً أساسياً يجب على مراجع الحسابات الالتزام به عند تقديمه لتقريره النهائي .

المطلب الثاني: اثر الإبداع المحاسبي السلبي على عملية الإفصاح

يؤثر الإبداع المحاسبي السلبي بشكل سلبي واضح على عملية الإفصاح من خلال أساليبه التي تعتمد على الغش و التلاعب في القوائم المالية.

أولاً : أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل

يتم التلاعب في مبلغ صافي الدخل من خلال الإجراءات الآتية :

-تسجيل إيرادات المبيعات مبكراً قبل شحنها أو تسجيلها او قبل التزام الزبون بدفع ثمنها

-زيادة الدخل من خلال عائد مرة واحدة، وهو يشمل زيادة الأرباح من خلال بيع أصل مقيم أقل من الحقيقة، وكذلك اعتبار عائد الاستثمار جزءاً من الإيرادات، إضافة لتصنيف حسابات الميزانية.

-نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو قادمة، وتشمل رسملة التكاليف التشغيلية العادية وتغيير السياسات المحاسبية إضافة إلى احتلاك التكاليف بشكل بطيء جداً، والفسل في تسجيل الأصول التالفة، وتخفيض خدمات الأصول.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي

- نقل الإيرادات الحالية إلى فترة زمنية محاسبية لاحقة.

- نقل المصاريف المستقبلية إلى الفترة المحاسبية الحالية، وهي تشمل تسريع وزيادة المصاريف التي تعتمد على تقدير المرء في الفترة المحاسبية الحالية.

استناداً لذلك يمكن استعراض أهم الأساليب والطرق المستخدمة للتلاعب في قائمة الدخل في إطار المحاسبة الإبداعية بالأساليب الآتية :

1 - تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع شك : " حسب الأصول المتبعة فإن تسجيل الدخل يتم بعد اكتمال عملية تبادل المنفعة، وفي هذه الطريقة يتم الاعتراف محاسبياً ودفترياً بالدخل المترتب على عملية البيع قبل أن تكتمل العملية ذاتها على أرض الواقع وقبل اكتمال عملية تبادل المنفعة، تتمثل تسجيل إيراد مزيف الطريقة في تسجيل إيرادات وهمية أو مزيفة.

2 -زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة "تتمثل هذه الطريقة في قيام إدارة شركة ما بزيادة إيراداتها خلال فترة مالية محددة من خلال زيادتها لمرة واحدة . تتم ممارسة هذا النوع من التلاعب من خلال استخدام أربعة أساليب يمكن لإدارة الشركة القيام فيها، وهي تُعتبر من أساليب التلاعب الشائعة، إذ تعطي هذه الممارسات صورة إيجابية عن إدارة الشركة من خلال زيادة إيراداتها وأرباحها في الوقت الذي يكون فيه أدائها سيئاً وعادةً ما يتم التعامل مع هذا النوع من العائدات، بالإشارة إلى أنه ناجم عن عمليات غير جوهرية وغير تشغيلية .

3 -نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة " إن هذا النوع من التلاعب ذو علاقة بحسابات الموجودات حيث من المعروف أن المصاريف المترتبة على تنفيذ الأعمال قد تؤدي إلى تحقيق منافع قصيرة الأجل مثل الإيجارات والرواتب والإعلانات التي تحسم مباشرة من الإيرادات، وقد تؤدي إلى

منافع بعيدة الأجل مثل المباني والآلات التي تعد أصولاً يحسم اهتلاكها على مدى طويل الأجل، في الوقت الذي تكون الفائدة منها قد تحققت فعلياً، وفي بعض الأحيان فإن بعض بنود هذه الأصول تصبح عديمة المنفعة، وبالتالي يتم تسجيله كمصاريف تخصم مباشرة من الدخل.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي

4 - الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات " تقوم إدارة بعض الشركات في بعض الأحيان لغايات خاصة فيها مثل ارتباط الالتزامات بشؤون قضائية، أو الالتزامات بالشراء بالإفصاح المتحفظ عن التغيرات التي تحدث في حسابات الالتزامات .

5 -نقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة " تهدف هذه الطريقة إلى تخفيض الأرباح الجارية الحالية ونقلها إلى فترة مالية لاحقة تكون الحاجة لها أكثر.

وعادةً ما تستخدم هذه الطريقة عندما تكون أوضاع الشركة في السنة الجارية ممتازة، فتقوم بترحيل هذه الأرباح إلى فترات مستقبلية تعتقد إدارة الشركة أنه يمكن أن تكون عصيبة من المعروف محاسبياً أن الإيرادات يجب أن تسجل خلال الفترة المالية التي تحققت واكتسبت فيها، إذا تمت الخدمات المقدمة مقابل هذه الإيرادات في الفترة المالية نفسها.

6 - نقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلاً إلى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة . " تستخدم هذه الأساليب في الأوقات التي تواجه فيها الشركات أوقاتاً صعبة، لأن تراجع الأعمال وغيرها من النكسات يدفع المديرين إلى عمل إجراءات في السجلات المحاسبية لمواجهة ذلك على أمل أن المستقبل سيكون أفضل . ويهدف التخفيف من الأعباء عن الوقت الراهن على حساب مستقبل جيد متوقع¹.

ثانياً: أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي

ترتبط أهمية الميزانية بما توفره من معلومات حول طبيعة وحجم الموارد المتاحة لدى الشركة والتزاماتها تجاه المقرضين والمالكين، كما تساعد في التنبؤ بمبالغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية، إن المنافع التي تحققها قائمة المركز المالي يجب أن تقيم في ضوء مجموعة من المحددات يأتي في مقدمتها الأصول والالتزامات التي تقيم بالكلف التاريخية كما أنها لا تظهر العديد من العناصر التي لها قيمة مالية مؤثرة كالمعرفة ومهارات العاملين. وفيما يلي عرض لفرص التلاعب بالقيم المحاسبية باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي.

-الأصول غير الملموسة :حيث يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية، إضافة إلى الاعتراف المحاسبي بالأصول غير الملموسة، بما يخالف الأصول والقواعد المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة الدولية مثل الاعتراف بالشهرة غير المشتراة، إضافة إلى إجراء تغييرات غير مبررة في طرق الإطفاء المتبعة في تخفيض هذه الأصول .

1 لند حسن نمر الحلي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2009، ص، 27.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي

- الأصول الثابتة : حيث لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية كذلك يتم التلاعب في نسب الاهتلاك المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المستخدمة في السوق؛

-الاستثمارات المتداولة :حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية، إضافة إلى إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض الأسعار ؛

- النقدية : ويتم في هذا البند عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة، والتلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية؛

-الذمم المدينة : ويتم التلاعب هنا من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة، بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها، وإجراء أخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الذمم المدينة، من تصنيف الذمم طويلة الأجل على أنها أصول متداولة بهدف تحسين سيولة المنشأة ؛

- الاستثمارات طويلة الأجل : تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل، من طريقة التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية كمثال؛

-الموجودات الطارئة : حيث يتم إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها، مثل إثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل إصدار الحكم فيه؛

-المطلوبات المتداولة :مثل عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة، بهدف تحسين نسب السيولة؛

-المطلوبات طويلة الأجل :مثل الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية، بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل، لتحسين نسب السيولة؛

- المخزون :في هذا البند تتركز عمليات التلاعب وممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في تضمين كشوفات الجرد بنود بضاعة راكدة ومتقادمة إضافة إلى عمليات التلاعب في أسعار تقييمها، وتغيير غير مبرر في طريقة تسعير؛

-حقوق المساهمين : مثل إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري، بدلاً من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب، باعتباره بنداً من بنود سنوات سابقة¹.

1 عبد الرحمن المخيزم، دور المدقق في التحقق من ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، كلية التجارة ، جامعة في سويف، العدد الاول،مصر، 2006،ص:19.

الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي

ثالثاً: أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية

تعرض قائمة التدفقات النقدية جميع التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من حيث مصادرها واستخداماتها خلال فترة زمنية معينة، ويهدف إعداد هذه القائمة إلى مساعدة المستثمرين والدائنين والدارسين وغيرهم في تحليل النقدية من خلال توفير معلومات ملائمة عن مصادر التدفقات والمدفوعات النقدية خلال فترة زمنية معينة

- يقوم المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلية، باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية والعكس، وهذه الإجراءات والممارسات لا تؤثر ولا تغير في القيم النهائية.

- تستطيع المنشأة كذلك دفع تكاليف التطوير الرأسمالي وتسجلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة ونبعدها عن التدفقات النقدية الخارجة التشغيلية. وبالتالي فإن هذه الممارسات تزيد من التدفقات النقدية الداخلة

- وتوفر كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضرائب، فمن خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية، مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات وبعض حقوق الملكية وكذلك الحال بالنسبة للعمليات غير المكتملة، حيث إنها تؤثر في التدفقات النقدية التشغيلية، من خلال إزالة تأثير الضريبة عن هذه العمليات من التدفقات النقدية التشغيلية، إذ أن أي نقد يتم تسلمه نتيجة العمليات غير المكتملة أو نتيجة للتخلص منها، يتم اعتباره ناجماً عن نشاطات استثمارية، لذلك وأثناء حساب الحفقات النقدية التشغيلية، يتم إزالة تأثير مكاسب أو خسائر العمليات التشغيلية غير المكتملة أو التخلص منها من الدخل الصافي.

- التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة، وذلك لإزالة البنود غير المتكررة، وكذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمنشأة باعتبارها أسهماً تجارية، حيث يمكن تصنيفها كاستثمارات جارية أو غير جارية اعتماداً على فترة الاحتفاظ فيها¹.

1 راقية فاطمة الزهراء، "آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة"، مداخلة بعنوان مساهمة حوكمة الشركات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية، يومي 25 و26 نوفمبر 2013، جامعة ورقلة، ص.11.

خلاصة الفصل الثاني

الإفصاح المحاسبي كمجموعة من المعلومات التي تقوم الإدارة بإنشائها للأطراف الخارجية من مستخدمي القوائم المالية المتعلقة بأعمال المؤسسة ويشتمل الإفصاح على معلومات محاسبية أو غير محاسبية تاريخية أو مستقبلية تصرح عنها الإدارة و تضمونها التقارير المالية.

و يؤثر الإبداع المحاسبي بشقيه السلبي و الايجابي على عملية الإفصاح من خلال مجموعة من الأساليب نذكر منها :

الإبداع الايجابي: يؤثر على عملية الإفصاح من خلال:

- حوكمة الشركات من خلال توجيه منظمات الأعمال و الرقابة عليها؛
 - القياس المحاسبي من خلال تقييم الأحداث الناتجة عن أداء نشاط معين والمرتبطة به داخل الوحدة المحاسبية مع بيان اثر تلك الأحداث على قائمتي الدخل والمركز المالي؛
 - رأس المال الفكري من خلال طرق الإفصاح والتقرير عنه وكيفية قياسه؛
 - معايير المحاسبة الدولية وذلك من خلال جهود مجلس معايير المحاسبة الدولية تجاه الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- الإبداع السلبي: و يؤثر على عملية الإفصاح من خلال التدخل أو التلاعب في القوائم المالية ومن بينها :
- قائمة الدخل والتدفقات النقدية والمركز المالي.

الصفحة	العنوان
	الإهداء
	شكر وعرفان
	الملخص
	قائمة المحتويات
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال البيانية
	قائمة الملاحق
أ- و	مقدمة
30-7	الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للإبداع المحاسبي
08	تمهيد الفصل الأول
09	المبحث الأول: مفهوم المحاسبة
09	المطلب الأول: ماهية المحاسبة
09	أولاً: نشأة المحاسبة
11	ثانياً: تعريف المحاسبة
12	المطلب الثاني: الفروع المحاسبية
14	المطلب الثالث: أهداف المحاسبة المالية ومجالات استخدامها
15	أولاً: أهداف المحاسبة
16	ثانياً: مجالات استخدامها
17	المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لعمليات الإبداع المحاسبي
17	المطلب الأول: مفهوم الإبداع المحاسبي
17	أولاً: ماهية الإبداع المحاسبي
19	ثانياً: مجالات الإبداع المحاسبي
19	المطلب الثاني: خطوات و عوامل تحقيق الإبداع المحاسبي
19	أولاً: خطوات تحقيق الإبداع المحاسبي
20	ثانياً: عوامل تحقيق الإبداع المحاسبي
22	المطلب الثالث: مقومات ومعوقات الإبداع المحاسبي
22	أولاً: مقومات الإبداع المحاسبي
23	ثانياً: معوقات الإبداع المحاسبي

24	المبحث الثالث: المحاسبة الإبداعية الوجه الآخر للإبداع المحاسبي
24	المطلب الأول: تعريف المحاسبة الإبداعية و مظاهرها
24	أولا : تعريف المحاسبة الإبداعية
25	ثانيا: مظاهر المحاسبة الإبداعية
28	المطلب الثاني: الأساليب والإجراءات المتبعة في المحاسبة الإبداعية
28	المطلب الثالث: دوافع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية
30	خلاصة الفصل الأول
63-31	الفصل الثاني: الإفصاح المحاسبي
32	تمهيد الفصل الثاني
33	المبحث الأول: عموميات حول الإفصاح المحاسبي
33	المطلب الأول: ماهية الإفصاح المحاسبي
33	أولا: الجذور التاريخية للإفصاح المحاسبي
35	ثانيا: تعريف الإفصاح المحاسبي وأهدافه
37	المطلب الثاني: مستويات الإفصاح المحاسبي
38	المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على الإفصاح المحاسبي
41	المبحث الثاني: الإفصاح المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية
41	المطلب الأول: التطور التاريخي لمعايير المحاسبة الدولية
42	المطلب الثاني: المقومات الأساسية للإفصاح عن المعلومات المحاسبية
45	المطلب الثالث: الإفصاح المحاسبي وفقا للمعايير المحاسبية الدولية
45	أولا: المعيار المحاسبي الدولي (IAS1)
46	ثانيا: المعيار المحاسبي الدولي (IAS24) الإفصاح عن الأطراف ذات علاقة
48	ثالثا: الإفصاح حسب محتوى المعيار الدولي السابع (IFRS7) والمتعلق بالأدوات المالية والإفصاح
52	المبحث الثالث: دور الإبداع المحاسبي في عملية الإفصاح
52	المطلب الأول: تأثير الإبداع المحاسبي الايجابي على عملية الإفصاح
52	أولا: مدى تأثير قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي
53	ثانيا : الإبداع المحاسبي ضمن المعايير المحاسبة الدولية وعلاقته بالإفصاح
55	ثالثا: رأس المال الفكري
57	رابعا : القياس المحاسبي كأسلوب للإبداع المحاسبي الايجابي
58	المطلب الثاني: أثر الإبداع المحاسبي السلبي على عملية الإفصاح
58	أولا : أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل
60	ثانيا: أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي

62	ثالثا: أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية
63	خلاصة الفصل الثاني
96 - 64	الفصل الثالث: واقع وآفاق الإبداع المحاسبي في الجزائر
65	تمهيد الفصل الثالث
66	المبحث الأول: السياق العام للنظام المحاسبي في الجزائر
66	المطلب الأول: التعريف بالهيئات المحاسبية في الجزائر
67	المطلب الثاني: التشريعات المحاسبية في الجزائر
70	المطلب الثالث: دوافع الإصلاح المحاسبي في الجزائر
71	المبحث الثاني: الإبداع المحاسبي في الجزائر
72	المطلب الأول: مهنة المحاسبة في الجزائر
73	المطلب الثاني: التعليم والتكوين المحاسبي في الجزائر
75	المطلب الثالث: التحول إلى نظام المحاسبة المالية
75	أولا: التوحيد المحاسبي وأهدافه
76	ثانيا: النظام المحاسبي المالي
79	المبحث الثالث: الدراسة الميدانية حالة الجزائر
79	المطلب الأول: منهجية الدراسة الميدانية
79	أولا: أدوات الدراسة
80	ثانيا: تحضير الاستبيان
83	ثالثا: خطوات الدراسة الميدانية
84	المطلب الثاني: المعالجة الإحصائية وعرض وتحليل الاستبيان
84	أولا: المعلومات الشخصية لأفراد العينة
89	ثانيا: تأثير الإبداع المحاسبي الايجابي على عملية الإفصاح
93	ثالثا: تأثير أساليب الإبداع المحاسبي السلبي على عملية الإفصاح
96	خلاصة الفصل الثالث
100 - 97	الخاتمة العامة
	المراجع
	الملاحق

❖ تمهيد

عرفت المحاسبة عدة تغيرات على المستوى العالمي والمحلي والتي مست مختلف جوانبها. فقد تحولت المحاسبة عبر الحقب الزمنية من مجرد عمليات تسجيل بالدفاتر إلى محاسبة تخدم أطراف عدة وتوصل المعلومات لهم. كما أنها تأثرت بالأساليب العلمية المتطورة واتبعت مناهج متعددة فظهرت فروع محاسبية متنوعة تهدف إلى تقديم معلومات متعددة الاتجاهات. ذلك إن دل على شيء فإنما يدل على أن هناك إبداعاً متواصلاً في تطور المحاسبة لتصل إلى ما وصلت إليه الآن. وعليه فإن الإبداع في المجال المحاسبي يركز في كيفية جعل البيانات المالية عبر إجراء معالجات تتصف بالإبداع الفكري باستخدام المهارات التقنية. فالمحاسبة كان عليها أن تتطور لتتجاوز العوائق التي تواجه الممارسات المحاسبية بحيث يتطلب بناء أفكار جديدة تساعد على إيجاد حلول حديثة ، وهذا من خلال الأبحاث والدراسات في المجال المحاسبي وهذا ما يسمى بالإبداع المحاسبي الإيجابي.

وفي ظل التطور التكنولوجي وبرز المعرفة كعامل أساسي للتنافس بين المؤسسات ، تطلبت إدارة الإبداع في الفكر المحاسبي حتمية تحسين ورفع كفاءة وفاعلية المحاسبين المبدعين. وفي ظل الظروف الحالية للمحاسبة ومحاولاتها المتقدمة في وضع التكنولوجيا كعامل أساسي لتطورها.

بعد التلاعب في البيانات المالية فنا من فنون التضليل وقد يصعب أحيانا على هيئات التدقيق المختلفة اكتشاف هذا التحايل، وخصوصا في ظل وجود محاسب متمرس ولم يلم بهذا الفن الأخلاقي. وقد اصطلح مهنيي على هذا التلاعب بالإبداع المحاسبي السلبي الأمر الذي ترتب عنه حدوث أزمة ثقة عالمية في القوائم المالية للشركات بسبب ضعف الشفافية وصدق المعلومات المفصح عنها، وهذا من خلال لجوء الكثير من إدارات الشركات إلى تحميل البيانات المالية سعيا منها لتحسين الوضع المالي إما في ربحها أو مركزها المالي باستخدام أساليب الإبداع المحاسبي السلبي عن طريق استغلال الثغرات المتواجدة في أساليب التدقيق بشكل عام أو الاستفادة من تعدد البدائل المتوفرة في السياسات والطرق المحاسبية التي تتيح المعايير المحاسبية للمؤسسة إتباعها في أساليب القياس والإفصاح المتبعة في إعداد القوائم المالية. مما يؤثر في نوعية البيانات المالية التي تظهرها القوائم المالية سواء بالنسبة للأرباح أو بالنسبة للمركز المالي، ومن ثم في موثوقية البيانات المالية.

❖ الإشكالية

يعتبر مصطلح الإبداع المحاسبي قدس جديد فهو مصطلح قدس بالنظر إلى وجوده من ذ وقت بعيد ضمن المحاسبة الانجلوسكسونية ويعتبر مصطلحا جديدا بالنظر إلى التطورات الحاصلة في المجال المحاسبي خاصة في سنوات السبعينات. ولكن مفهوم الإبداع المحاسبي يمكن النظر إليه من زاويتين؛ الأولى: إيجابية وتمثل في إيجاد حلول وإجراءات محاسبية غير مألوفة تساعد في جودة الإفصاح. أما الثانية: فهي سلبية وتمثل في إتباع التحايل وأساليب التغليف والتلاعب

بالأرقام من أجل إظهار وضعية معينة تخدم مصالح أطراف معينة أو إخفاء حقائق معينة. وهذا ما دفعنا إلى وضع الإشكالية التالية:

ما مدى تأثير الإبداع المحاسبي على عملية الإفصاح في الجزائر؟

ولمعالجة هذه الإشكالية والعمل على الإحاطة بالجوانب التي تشكل محاور هذه الدراسة يمكن طرح التساؤلات التالية:

- كيف يؤثر الإبداع المحاسبي الايجابي على عملية الإفصاح؟
- كيف يؤثر الإبداع المحاسبي السلبي والممثل في المحاسبة الإبداعية على عملية الإفصاح؟
- كيف تتأثر عملية الإفصاح المحاسبي في الجزائر بالإبداع المحاسبي؟

❖ فرضيات البحث

- من أجل الإجابة عن الإشكالية المطروحة سابقا وأسئلتها الفرعية يمكننا اقتراح الفرضيات التالية:
- يؤثر الإبداع المحاسبي إيجابا على عملية الإفصاح من خلال تطوير المعايير المحاسبية الدولية، تحسين أساليب القياس المحاسبي، الالتزام بقواعد الحوكمة وتعبير على رأس المال الفكري.
- كما تتأثر عملية الإفصاح بالإبداع المحاسبي السلبي والممثل في المحاسبة الإبداعية من خلال الأساليب المتبعة في تحميل القوائم المالية.
- في الجزائر يتأثر الإفصاح المحاسبي بالإبداع السلبي أكثر من الايجابي.

❖ أهمية البحث

تتبع أهمية الدراسة من أهمية الإبداع المحاسبي الذي يمثل مشكلة هامة لاسيما في ظل قيام إدارات الشركات باستخدام أساليبه بشكل عكسي وهو ما يعرف بالإبداع المحاسبي السلبي لإظهار نتيجة النشاط والموقف المالي الذي يحقق أهدافها القصيرة والطويلة الأجل ولو كان ذلك على حساب الفئات الأخرى وهو ما ابرز أهمية الموضوع للتفريق بين مفهوم الإبداع المحاسبي الايجابي والإبداع المحاسبي السلبي وتبيين اثر كل منهما على عملية الإفصاح المحاسبي سواء بأثر ايجابي أو سلبي.

❖ أهداف البحث

تهدف من خلال هذا البحث الوصول إلى:

- التعرف على الإبداع المحاسبي وتبيان مختلف أساليبه في التأثير على عملية الإفصاح المحاسبي.
- التطرق إلى المحاسبة الإبداعية كجانب سلبي يؤثر على عملية الإفصاح المحاسبي من خلال القوائم المالية.
- إبراز موضع الإبداع المحاسبي ضمن معايير المحاسبة الدولية ومكانة الجزائر من كل ذلك.

❖ حدود الدراسة

- الحدود المكانية: تحاول هذه الدراسة استقصاء آراء المهنيين والأكاديميين وبالتالي تتمثل الحدود المكانية في الجزائر، وبالتحديد ولاية الوادي، واعتمادنا أيضا على (أساتذة من بعض جامعات الوطن).
- الحدود الزمنية: تتمثل الحدود الزمنية لهذه الدراسة الميدانية في الفترة الممتدة بين (أفريل 2014 إلى ماي 2014).

❖ منهجية البحث

بغرض الإجابة على الإشكالية المطروحة قمنا بإتباع التوجه الاستمولوجي التفسيري، وهذا لأجل فهم وتفسير حقيقة مدى تطبيق معايير المحاسبة الدولية ضمن النظام المحاسبي المالي معتمدين في مسارنا على المزج بين المنهج الاستكشافي والاختباري. حيث نحاول من خلال الأول استكشاف البحث بهدف الفهم وتفسير الظاهرة إي أن البحث عن المعلومات يمثل مرحلة استكشافية، بينما الاختبار هدفه تقديم شرح كافٍ لذلك أي جعل نتائج الاستكشاف أكثر عملية بالاعتماد على الأساليب المختلفة خاصة الكمية منها¹.

وقد تم استخدام تقنية باستبيان كأداة لجمع البيانات من أجل اختبار فرضيات الدراسة والوصول إلى نتائج تفسيرية للظاهرة المدروسة حيث كان الاستبيان مكون من بعدين هما محوري الاستبيان. كما يشكل كل محور متغير مستقل جزئي والذي تم تقسيم حسب عناصر المكونة له إلى أجزاء من أجل إضفاء شيء من التفصيل والدقة على المعلومة.

وقد تم اختبار فرضيات الدراسة والوصول إلى نتائج تفسيرية للظاهرة المدروسة من خلال استخدام مخرجات برنامج (SPSS) كما تم الاستعانة بـ (Microsoft EXECL) في التمثيلات البيانية.

❖ مبررات اختيار الموضوع

- لكل عمل وببحث علمي ممهّداته ومبرراته لقيام الباحث به، ولقد كانت عدة أسباب جعلتني أختار هذا الموضوع وهي:
- الرغبة في دراسة كل ما هو جديد في مجال تخصصي خاصة موضوع الإبداع المحاسبي.
- هذه الدراسة تخدم عدة فئات كالمستثمرين، والمحللين والمدققين وغيرهم من فئات المجتمع الأخرى من خلال تحسين جودة المعلومات المحاسبية المقدمة
- قلة الدراسات السابقة لهذا الموضوع نظرا لارتباطه المباشر بدرجة الإفصاح.

¹ من أجل أكثر تفصيل انظر إلى:

- Thiétart, R.A et Coll., Méthodes de recherches en management, 2ème Edition, Dunod, Paris 2003.

- قحموش سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة - الجزائر - للفترة 2009-2010، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية تخصص: محاسبة وجبائية، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2011/2012، ص ج و92.

- الأيام الدراسية الأولى والأيام الدراسية الثانية والأيام الدراسية الثالثة حول منهجية البحث العلمي، جامعة بسكرة، سنوات 2011 و 2013 و 2014.

❖ المشاكل والصعوبات

بالرغم من أهمية الاستبيان كأداة لجمع واستقصاء إجابات وأفراد العينة حول مواضيع ذات أهمية للطالب، وبالرغم من حصوله واستلامه لحجم معين من الإجابات تسمح باعتمادها للدراسة وفق الأساليب الإحصائية الملائمة، إلا أن ذلك لم يمنع من وجود بعض المشاكل والصعوبات التي اعترضتنا خلال مرحلة استلام إجابات أفراد العينة، والتي يمكن تلخيصها بإيجاز فيما يلي:

- التجاوب السلبي لبعض أفراد العينة، رغم إلحاحنا واستفسارنا المستمر عن مصير استمارة الاستبيان التي وجهت لهم؛
- وجود بعض أفراد العينة في مناطق جغرافية بعيدة عن موقع تواجد الطالب، الأمر الذي حال دون قيامه بالتوضيحات اللازمة في حالة ما إذا وجدوا أي لبس أو غموض في استمارة الاستبيان المرسلة إليهم؛
- تماطل بعض أفراد العينة في الإجابة على الاستبيان رغم زيارتنا المتكررة لهم، حرمانا من الحصول على آرائهم وإجاباتهم، نظرا لأن للدراسة حدودا زمنية لا يمكن تجاوزها؛
- صعوبة الدخول إلى بعض المؤسسات الاقتصادية والوصول إلى العاملين في مصالحها المحاسبية والمالية، قصد تسليمهم استمارات الاستبيان والحصول على آرائهم وإجاباتهم.

❖ الدراسات السابقة حول الموضوع

هناك عدة دراسات سابقة في إطار هذا الموضوع نذكر منها:

- عجيلة محمد، دور الإبداع المحاسبي والمحاسبين في التسيير واتخاذ القرار دراسة ميدانية — حالة الجزائر —، بحث مقدم من متطلبات الحصول على درجة الدكتوراه في علوم التسيير، هدفت هذه الدراسة إلى إظهار دور المحاسبين والمراقبين الماليين في حل المشاكل التي تواجه الإدارة، والتعرف على واقع الإبداع المحاسبي وإبداع المحاسبين في المؤسسات الاقتصادية وقد توصل الباحث إلى أهمية الإبداع المحاسبي الإيجابي في تحقيق الميزة التنافسية.
- ميسون بنت محمد بن علي القري، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية " دراسة ميدانية "، بحث مقدم من متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية. حيث هدفت هذه الدراسة إلى مدى تطبيق المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة، وقد توصل الباحث إلى أهداف الشركات من ممارستها للمحاسبة الإبداعية.

- سيد عبد الرحمن عباس بله، دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلمون التسيير، الرياض المملكة العربية السعودية، العدد 12، 2012. هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور الحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج كان من أهمها إتباع مرتكزات الحوكمة بشكلها الصحيح يحد من الممارسات المحاسبة الإبداعية.
- دراسة (Aranoff) 2003 بعنوان: (Improving Disclosure and Transparency in Nonprofit Accounting) هدفت هذه الدراسة إلى تحسين مستوى الشفافية والإفصاح في المنظمات غير الربحية، وقام الباحث بإعداد استبانة تقيس مستوى الإفصاح عن البيانات المالية في المنظمات الغير ربحية، وتما توزيعها على خمسون موظف وموظفة في المستويات الإدارية العليا والوسطى في المنظمات الغير ربحية حيث أوضح الباحث أن المنظمات الغير ربحية تنطبق عليها نفس الشروط والقواعد التي تنطبق على الشركات التجارية الربحية وأكد الباحث بان الإفصاح الكامل يساهم على إرساء قواعد الشفافية في العمل. وأوضحت النتائج على أن المنظمات الغير ربحية تعمل على نشر قوائمها المالية وتبني الإفصاح المحاسبي والذي من شأنه أن يزيد من الاستقرار المالي لهذه المنظمات.
- دراسة (Amat and Gowthorpw) 2004 بعنوان (Creative Accounting: Nature, Incidence and Ethical Issues) هدفت هذه الدراسة إلى توضيح طبيعة ممارسة الإبداع المحاسبي ودرجته في إطار الاعتبارات الأخلاقية، وقدمت الدراسة العديد من التعاريف لهذا النوع من الممارسات وتوصلت الدراسة إلى أن 20% من الشركات التي تمت درستها مارست أساليب الإبداع المحاسبي السلبي المتعلق بالدخل.
- في هذه الدراسة سوف نحاول التمييز بين الإبداع المحاسبي الإيجابي و الإبداع المحاسبي السلبي وهو الذي لم نلمسه في الدراسات السابقة التي توفرت لدينا.

❖ وسائل جمع المعومات

سنعتمد في بحثنا على مجموعة من الوسائل المستخدمة في جمع المعلومات والبيانات، وهي تلك الأكثر شيوعاً، نختصرها في:

- المسح المكتبي للكتب وللبحوث والدراسات السابقة للوقوف على ما تم تناوله في إطار دراستنا بهدف إرساء الدعامة النظرية له والبحث عبر شبكة الانترنت لجعل بحثنا لا يهمل المستجدات التي ترتبط مباشرة بموضوعه.
- الاعتماد على استمارة الاستبيان لأراء أفراد مجتمع الدراسة، والذي عرض على بعض من الأساتذة المختصين في جامعة الوادي وجامعة غرداية

❖ هيكل البحث

سنتطرق في الفصل الأول إلى كل المفاهيم المتعلقة بالحاسبة عموماً وبالإبداع المحاسبي بشقيه الإيجابي والسلبي بشكل خاص.

أما الفصل الثاني سنقوم بتبيين الإطار العام للإفصاح المحاسبي وما له من أهمية في البيئة المحاسبية. كما حاولنا الربط بين الإفصاح والإبداع المحاسبي الإيجابي من جهة والإبداع المحاسبي السلبي من جهة ثانية.

الفصل الثالث: سنلجأ في هذا الفصل إلى دراسة حالة من استخدام الاستبيان الذي سنوجهه على ذوي الاختصاص (المحاسبين المهنيين ومحافظي الحسابات...). بغرض التحليل للوصول إلى اثر الإبداع المحاسبي على عملية الإفصاح في الجزائر.

الملخص

تناولنا في إطار هذه الدراسة اثر الإبداع المحاسبي على عملية الإفصاح في الجزائر مركزين على التميز بين الإبداع المحاسبي الايجابي والسلبي وتأثير كل منهما على عملية الإفصاح المحاسبي. وقد اعتمدت هذه الدراسة على تقنية دراسة الحالة باستخدام أداة الاستبيان لجمع البيانات. وقد توصلنا إلى أن الإبداع المحاسبي ينقسم إلى شقين شق ايجابي والأخر سلبي متمثلا في المحاسبة الإبداعية. كما أن تطور الإبداع المحاسبي الايجابي كحوكمة الشركات والمعايير المحاسبة الدولية تحد من أساليب الإبداع المحاسبي السلبي، في حين أن الإبداع المحاسبي السلبي يخدم مصالح أطراف معينة ويضر بأطراف أخرى وهم المستفيدين من القوائم المالية. كما أن المعلومات المفصح عنها تتأثر إيجابا بالإبداع المحاسبي الايجابي وسلبا بالإبداع المحاسبي السلبي.

الكلمات المفتاحية

الإبداع المحاسبي، الإفصاح المحاسبي، القياس المحاسبي، معايير المحاسبة الدولية، رأس المال الفكري، حوكمة الشركات، القوائم المالية.

Summary

In the framework of this study, we dealt with the impact of creative accounting on the disclosure process in Algeria, focusing on the distinction between positive and negative creative accounting and their impact on the process of accounting disclosure. We have adopted this technique to study the case using the questionnaire tool to collect data. We have found that the creativity accounting is divided into two parts: one positive and one negative which represents the creative accounting. The development of the positive creative accounting such as the corporate governance and the international accounting standards that limit the creativity methods of the negative accounting. However the negative creative accounting serves the interests of some parties and it is detrimental to certain others who are beneficiaries of the financial statements. The disclosed information are affected positively by the positive creativity accounting and negatively by the negative one.

Keywords

Creative accounting, accounting disclosure, accounting measurement, international accounting standards, intellectual capital, corporate governance, financial statements.

قائمة الملاحق

رقم الملحق	تسمية الملحق
01	مخرجات Spss
02	الإستبيان

قائمة الأشكال البيانية

رقم الصفحة	تسمية الشكل	رقم الشكل
85	توزيع العينة حسب الوظيفة	01-03
86	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	02-03
87	توزيع العينة حسب العمر	03-03
88	توزيع العينة حسب سنوات الخبرة	04-03

قائمة الجداول

رقم الصفحة	تسمية الجدول	رقم الجدول
81	الاستبيان حسب نوع التوزيع	01-03
82	مقياس ليكارت الخماسي	02-03
82	معامل كرونباخ ألفا	03-03
83	عدد الاستبيانات الموزعة والمستلمة	04-03
84	توزيع الأفراد الدراسة حسب اسم الوظيفة	05-03
85	توزيع أفراد المجتمع الدراسة حسب المؤهل العلمي	06-03
86	توزيع الفئات العمرية لأفراد العينة	07-03
87	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية	08-03
89	الجزء الأول القياس المحاسبي كوجه للإبداع المحاسبي الايجابي	09-03
90	الجزء الثاني المعايير المحاسبية الدولية كوجه للإبداع المحاسبي الايجابي	10-03
91	الجزء الثالث رأس المال الفكري كوجه للإبداع المحاسبي الايجابي	11-03
92	الجزء الرابع حوكمة الشركات كوجه للإبداع المحاسبي الايجابي	12-03
93	في قائمة الدخل	13-03
94	في قائمة المركز المالي	14-03
95	في قائمة التدفقات النقدية	15-03

قائمة المراجع

أولا : الكتب باللغة العربية

1. احمد محمد نور، المحاسبة المالية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2000،
2. اخضر لعلاوي، معايير المحاسبة الدولية، الصفحات الزرق، الجزائر، 2012،
3. أحمد طرطار " تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة " ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 1999
4. بلوط حسن ابراهيم، ادارة الموارد البشرية من منظور استراتيجي ،دار النهضة العربية ، بيروت، 2002،
5. بويعقوب عبد الكريم، اصول المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر 1999،
6. حسين القاضي، نظرية المحاسبة، دار الثقافة، عمان، 2007،
7. حواس صلاح، المحاسبة المالية: حسب النظام المالي المحاسبي، دار عبد اللطيف للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2010،
8. راشد رجب السيد، المحاسبة المتوسطة، الدار الجامعية بيروت، 2000،
9. سالم الزوبعي وطلال الجحاوي، القياس المحاسبي ومحدداته وانعكاسها على رأي مراقب الحسابات، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2014،
10. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2008،
11. طارق عبد العال حماد، المحاسبة الابتكارية، الدار الجامعية، مصر، سنة 2011،
12. عادل خرخوش المفرجي، رأس المال الفكري طرق قياسه واساليب المحافظة عليه، المنظمة العربية لتنمية الادارية، القاهرة، مصر، 2003،
13. عبد الفتاح وصفي أبو المكارم، المحاسبة المتوسطة-القياس و التقييم و الإفصاح المحاسبي، دار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، مصر، سنة 2000،
14. محمد المبروك ابو زيد، المحاسبة الدولية، ايتراك للطباعة والنشر، القاهرة 2006،
15. محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008،
16. محمد سمير الصبان، إسماعيل إبراهيم جمعة، القياس والإفصاح المحاسبي، جامعة الإسكندرية 1990،
17. وليد ناجي الحياي، أصول المحاسبة المالية، ج. 1، الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007

ثانيا :المذكرات والإطروحات

1. بن نذير نصر الدين، الإبداع التكنولوجي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الصناعية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002،
2. حسين عبد الجليل آل غزوي، الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، الأكاديمية العربية ببالدغمارك، سنة 2009،
3. صالحى بوعلام، اعمال الاصلاح المحاسبي في الجزائر وافاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجستير، فرع محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، 2009
4. صبايحي نوال، الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) وأثره على جودة المعلومة، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، 2010-2011،
5. طلبة أميرة، أثر الإفصاح المالي والمحاسبي على القيمة السوقية للسهم، مذكرة ماجستير، تخصص الإدارة المالية، جامعة متنوري، قسنطينة، الجزائر، 2008/2009،
6. طلحة احمد، اثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير تخصص نقود ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الأغواط الجزائر 2011
7. عادل عاشور، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المحتوى لمعلوماتي للقوائم المالية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة ومالية، جامعة الأغواط، الجزائر، 2005/2006،
8. عبد المنعم عطا العلول، دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة والمساءلة في الشركات، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، المساهمة العامة قطاع غزة بفلسطين، 2004، ص
9. عثمان زياد عاشور، "مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة الفلسطينية بمتطلبات الإفصاح المحاسبي في قوائمها المالية وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 1"، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008،
10. عجيلة محمد، دور الابداع المحاسبي والمحاسبين في التسيير واتخاذ القرار (دراسة ميدانية حالة الجزائر)، أطروحة دكتوراء، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، الجزائر، 2009،
11. عدي مندر لطفي جرار، تطوير استراتيجية للحد من الآثار السلبية لإستخدام المحاسبة الابداعية في الشركات المساهمة العامة الأردنية، مذكرة ماجستير، جامعة عمان، الأردن، سنة 2006،
12. فادي عبد الرحيم، مدى ادراك محلي الائتمان لاجراءات المحاسبة الابداعية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، الجامعة الاسلامية، غزة، 2011،
13. فلاح حمود شرار المطري، الأهمية النسبية للإفصاح المحاسبي في اتخاذ قرارات الاقتراض، بحث مقدم لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة قسم المحاسبة كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2010،

14. لند حسن نمر الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من اثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2009،
15. ميساء محمد سعد أبو تمام، مدى ادراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتمويل، جامعة الشرق الأوسط، سنة 2012/2013،
16. ميسون بنت محمد بن علي القرني، دوافع و أساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية" دراسة تطبيقية"، بحث مقدم كجزء من متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة جدة - المملكة العربية السعودية، سنة 2010،

ثالثا : الملتقيات والمؤتمرات العلمية

1. رقايقية فاطمة الزهراء، " آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة"، مداخلة بعنوان مساهمة حوكمة الشركات في الحد من اثار المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية، يومي 25 و26 نوفمبر 2013، جامعة ورقلة،
2. عبد الله بن صالح، سحنون بونعجة، " مدخل وأساليب القياس وتقييم رأس المال الفكري"، مداخلة بعنوان أساليب القياس والإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري من منظور معايير المحاسبة الدولية يومي 29 و30 نوفمبر 2011، جامعة حسنية بن بوعلي بالشلف،
3. عمورة جمال، شريف أحمد، دور وأهمية الإبداع المحاسبي والمالي في عملية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية و المالية، الملتقى الدولي بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، البلدية، يومي: 18 و19 ماي 2011
4. محمود رمضان محمد، الإبداع المحاسبي، ملتقى أدوار المحاسبين ومراقبي الحسابات في قرارات الإدارة وتنمية الموارد، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، مصر، 2005،
5. مرازقة صالح، بوهرين فتيحة، الإبداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبة الدولية، مداخلة ضمن ملتقى دولي، جامعة سعد دحلب، البلدية، الجزائر، 2010،

رابعا : المجلات والبحوث

1. بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، ج: 01. الجزائر: منشورات كليك، 2010
2. توفيق إبراهيم أيوب، أهمية المعايير المحاسبية الدولية في تحرير الخدمات المحاسبية الدولية، المؤتمر المحاسبي العربي الدولي الرابع ،
3. خلد أمين عبد الله ، الإفصاح ودوره في تنشيط التداول في أسواق رأس المال العربية، مجلة المحاسب القانوني العربي ، العدد 92 ، سنة 1995

4. عبد الرحمان المخيزم، دور المدقق في التحقق من ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، كلية التجارة ، جامعة ني سويف، العدد الاول، مصر، 2006،
5. علي محمود الخشاوي أ. محسن ناصر الدوسري ، المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها ، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة ، 2008 ،
6. مجدي أحمد الجعبري، "الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية"، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007
7. ناصر دادى عدون ومعراج هواري، دور الإفصاح في التقارير المالية في ظل المعايير المحاسبية الدولية وأثره على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية
8. وليد ناجي الحيايلى ، نظرية المحاسبة، من منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمرك، سنة 2007 ،

خامسا : لوائح ومراسيم

1. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، " المادة رقم 02، 04، 05 من القانون رقم 07-11 الصادر بتاريخ 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي " الجريدة الرسمية، ع.74، (25 نوفمبر 2007)،

سادسا : الكتب باللغة الأجنبية

1. Mulford C. and Comiskey E. , the Financial Numbers Game: Detecting Creative Accounting Practices, John Wiley and Sons, USA, 2002,