

الرقم التسلسلي:

رقم التسجيل: DC/03/15

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم التجارية

تخصص: علوم التجارية

العنوان:

تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر. " دراسة إستراتيجية "

من إعداد:

آسيا لعروسي.

تاريخ المناقشة: 2019/11/24.

أمام لجنة المناقشة المكونة من السادة:

رئيسا	جامعة محمد بوضياف المسيلة	أستاذ محاضر أ	محمد العربي غزي
مشرفاً و مقرراً	جامعة محمد بوضياف المسيلة	أستاذ التعليم العالي	السعيد قاسمي
ممتحنا	جامعة محمد بوضياف المسيلة	أستاذ محاضر أ	عز الدين عبد الرؤوف
ممتحنا	جامعة آكلي محند أولحاج البويرة	أستاذ محاضر أ	محمد سفير
ممتحنا	جامعة زيان عاشور الجلفة	أستاذ محاضر أ	قمان عمر
ممتحنا	جامعة محمد البشير الابراهيمي برج بوعريريج	أستاذ محاضر أ	زوبيري عز الدين

السنة الجامعية: 2020/2019

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

إهداء

- إلى الوالدين الكريمين، حفظهما الله وقدرني على برهما، خاصة أمي الحبيبة التي ضمت من أجلي الكثير، وطالما كانت سنداً لي فجزاها الله خير الجزاء.
 - إلى من شاركوني كل لحظات إنجاز هذه الأطروحة زوجي، وإبني الغاليين "هارية" و"محمد".
 - إلى كل الأهل والأقارب والأصدقاء، وإلى كل من ساعدني في إنجاز هذا العمل،
 - إلى كل من علمني حرفاً، إلى أساتذتي أقول لهم شكراً جزيلاً.
 - إلى كل طالب علم يرتغي من وراءه خدمة البشرية،
 - إلى كل هؤلاء أهدي هذا العمل المتواضع.
- الباحثة: آسيا لعروسي
-

شكر وعرفان

"ربي أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي وأن أعمل صالحا ترضاه وأدخلي برحمتك في عبادك الصالحين"

أشكر الله الذي وهبني نعمة العلم ووفّقني في إنجاز هذه الأطروحة وهو القائل:

﴿لئن شكرتم لأزيدنكم﴾

يسعدني أن أقدم وأقر الشكر وخالص التقدير والاحترام إلى كل من قدم لي يد العون في إنجاز هذا العمل، وبخاصة:

أستاذي ومهربي "الأستاذ الدكتور قاسم السعيد"، على قبوله الإشراف على هذه الرسالة وعلى ناصحة وتوجيهاته القيمة.

- أتقدم بالشكر المسبق إلى أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة رسالتي وتحملهم عناء تقييمها وتقويمها..

- الشكر موصول إلى كل من ساعدني من قريب أو بعيد في إنجاز رسالتي.
أسأل الله العلي العظيم أن يتقبل مني هذا العمل ويجعله في ميزان حسناتي.

الباحثة: آسيا العروسي

الصفحة	المحتويات
	إهداء
	شكر وعرفان
	فهرس المحتويات
	قائمة الجداول والأشكال
(أ - ذ)	مقدمة
11	تمهيد
	الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية.
12	المبحث الأول: المحاسبة الإبداعية بين الإبداع والتلاعب المحاسبي.
12	المطلب الأول: ماهية الإبداع المحاسبي.
18	المطلب الثاني: ماهية التلاعب المحاسبي
22	المبحث الثاني: ماهية المحاسبة الإبداعية.
23	المطلب الأول: المحاسبة الإبداعية، النشأة والمفهوم و الأنواع.
30	المطلب الثاني: دوافع المحاسبة الإبداعية
36	المطلب الثالث: عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية والنظريات المفسرة لها وأشكالها.
45	المبحث الثالث: المحاسبة الإبداعية: الأساليب، نماذج القياس، النتائج و المظهر الأخلاقي .
45	المطلب الأول: أساليب المحاسبة الإبداعية.
53	المطلب الثاني: نماذج قياس المحاسبة الإبداعية ونتائجها.
61	المطلب الثالث: المظهر الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية.
64	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: الإطار النظري لجودة المعلومات المحاسبية
66	تمهيد
67	المبحث الأول: ماهية المعلومات المحاسبية.
67	المطلب الأول: مفهوم المعلومات ومصادرها
71	المطلب الثاني: مفهوم المعلومات المحاسبية وأهميتها.
74	المطلب الثالث: مستخدموا المعلومات واحتياجاتهم

77	المبحث الثاني: القوائم المالية كمصدر للمعلومات المحاسبية.
77	المطلب الأول: القوائم المالية: المفهوم، الأهداف ، الأسس واعتبارات إعدادها.
84	المطلب الثاني: أنواع القوائم المالية .
92	المطلب الثالث: ترابط وتكامل القوائم المالية والانتقادات الموجبة إليها.
96	المبحث الثالث: ماهية جودة المعلومات المحاسبية.
96	المطلب الأول: مفاهيم عامة حول جودة المعلومات المحاسبية.
103	المطلب الثاني: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية
110	المطلب الثالث: القيود على الخصائص النوعية للمعلومات ومعوقات تحقيقها.
114	خلاصة الفصل
	الفصل الثالث: تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر.
116	تمهيد.
117	المبحث الأول: ماهية النظم المحاسبية المالي.
117	المطلب الأول: طبيعة النظام المحاسبية المالي..
130	المطلب الثاني: النظام المحاسبية المالي: الأهداف ، الخواص والأهمية.
135	المطلب الثالث: واقع البيئة المحاسبية في الجزائر في ظل النظام المحاسبية المالي.
144	المبحث الثاني: مداخل ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية.
144	المطلب الأول: المداخل المتعلقة بالمعالجة المحاسبية.
145	المطلب الثاني: المداخل المتعلقة بالتقدير والقياس المحاسبية.
150	المطلب الثالث: مداخل متعلقة بالمبادئ والفروض المحاسبية.
152	المطلب الرابع: المداخل المتعلقة بالقوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبية المالي.
161	المبحث الثالث: التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات واتجاهات الحد منها.
161	المطلب الأول: التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات.
166	المطلب الثاني: إتجاهات الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
177	خلاصة الفصل.
	الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية.
179	تمهيد
180	المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية

180	المطلب الأول: أهدافه ، حدود ومتغيرات الدراسة.
182	المطلب الثاني: أداة الدراسة والمقياس المستخدم.
185	المطلب الثالث: صدق وثبات أداة الدراسة.
195	المبحث الثاني: مجتمع وعينة الدراسة وأساليب معالجة البيانات.
195	المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة.
196	المطلب الثاني: الأدوات الإحصائية المستخدمة.
196	المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة واختبار صحة الفرضيات.
197	المطلب الأول: خصائص ومميزات أفراد العينة.
201	المطلب الثاني: تحليل فقرات محاور الدراسة.
219	المطلب الثالث: اختبار وتحليل الفرضيات.
226	المبحث الرابع: قياس مدى ممارسة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية باستخدام نموذج جونز المعدل.
227	المطلب الأول : الطريقة والإجراءات.
230	المطلب الثاني: عرض النتائج وتحليلها إحصائيا.
235	خلاصة الفصل
238	الخاتمة
241	قائمة المراجع

فهرس الأشكال

الصفحة	البيان	الرقم
22	أشكال التلاعب المحاسبي	01
31	دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية	02
44	طرق تمهيد الدخل	03
52	أساليب المحاسبة الإبداعية	04
82	أهداف القوائم المالية	05
89	التدفقات النقدية	06
92	مكونات القوائم المالية	07
99	معايير جودة المعلومات المحاسبية	08
109	الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	09
182	نموذج الدراسة	10
197	نسبة أفراد العينة تبعاً للجنس.	11
199	نسبة أفراد العينة تبعاً للتخصص الدراسي والمؤهل العلمي.	12
200	نسبة أفراد العينة تبعاً للوظيفة الحالية.	13
201	نسبة أفراد العينة تبعاً للخبرة المهنية.	14
221	رأي مهني المحاسبة في الجزائر حول مدى ممارسة المؤسسات الإقتصادية الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية	15
222	رأي مهني المحاسبة في الجزائر حول مدى التزام المؤسسات الإقتصادية الجزائرية بمتطلبات الجودة في المعلومات المحاسبية	16
224	رأي مهني المحاسبة في الجزائر حول مدى تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية.	17
226	رأي مهني المحاسبة في الجزائر حول المحور الرابع	18
227	المؤسسات المعنية بالدراسة	19

فهرس الجداول

الرقم	البيان	الصفحة
01	مجالس المتوسط الحسابي والنسبي حسب مقياس ليكارت الخماسي.	185
02	صدق الإتساق الداخلي لفقرات المحور الأول.	187
03	صدق الإتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني	188
04	صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث.	190
05	صدق الإتساق الداخلي لفقرات المحور الرابع	191
06	صدق الاتساق البنائي للاستبيان.	192
07	ثبات استبانة الدراسة بطريقة معامل ألفا كرونباخ.	193
08	القيمة الإحصائية لاختبار التوزيع الطبيعي.	194
09	تصنيف الاستثمارات الموزعة.	195
10	تصنيف أفراد العينة تبعاً للجنس.	197
11	توزيع أفراد العينة تبعاً للمؤهل العلمي والتخصص الدراسي.	198
12	توزيع أفراد العينة تبعاً للتوظيفة الحالية.	199
13	توزيع أفراد العينة تبعاً للخبرة المهنية.	200
14	تحليل الممارسات الخاصة بقائمة المركز المالي.	202
15	تحليل الممارسات الخاصة بجدول حسابات النتائج.	203
16	تحليل الممارسات الخاصة بجدول تدفقات الخزينة.	204
17	ملخص إجابات أفراد العينة عن المحور الأول.	205
18	تحليل الفقرات الخاصة بالملاءمة.	205
19	تحليل الفقرات الخاصة بالموثوقية	206
20	تحليل الفقرات الخاصة بالمقارنة	207
21	تحليل الفقرات الخاصة بالثبات.	208
22	ملخص إجابات أفراد العينة عن المحور الثاني.	209
23	تحليل الفقرات المتعلقة بتأثير المحاسبة الإبداعية على ملاءمة المعلومات المحاسبية.	210

211	تحليل الفقرات المتعلقة بتأثير المحاسبة الإبداعية على موثوقية المعلومات المحاسبية.	24
212	تحليل الفقرات المتعلقة بتأثير المحاسبة الإبداعية على خاصية المقارنة	25
213	تحليل الفقرات المتعلقة بتأثير المحاسبة الإبداعية على خاصية الثبات	26
214	ملخص إجابات أفراد العينة على المحور الثالث	27
215	تحليل الفقرات المتعلقة بدور المدخل الأخلاقي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	28
216	تحليل الفقرات المتعلقة بدور النظام المحاسبي المالي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	29
217	تحليل الفقرات المتعلقة بدور المدخل المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	30
219	ملخص إجابات أفراد العينة حول المحور الرابع	31
220	نتائج اختبار الفرضة الأولى.	32
222	نتائج اختبار الفرضة الثانية.	33
223	نتائج اختبار الفرضيات الفرعية للمحور الثالث.	34
225	نتائج اختبار الفرضيات الفرعية للمحور الرابع.	35
230	الإحصاء الوصفي للمستحققات الإختيارية إلى إجمالي الأصول خلال فترة الدراسة.	36
231	الحركات الممارسة وتغير الممارسة للمحاسبة الإبداعية.	37

مقدمة

تأثير המחاسبية الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر.

دراسة استطلاعية.

توطئة:

تعد المحاسبة أحد مجالات المعرفة الانسانية التي تهتم بتوفير وانتاج بيانات ومعلومات ذات خصائص قيمة تخدم ذوي المصالح كافة، خاصة في مجال اتخاذ قرارات لما لها من آثار إقتصادية على المؤسسات والمجتمع، كما أنه من المعروف أن المحاسبة هي مبادئ ونظريات ومعايير، وفي نفس الوقت هي فن الإلتزام بالقوانين المحلية والدولية، لكن في الآونة الأخيرة أصبح الدور المفترض لمهنة المحاسبة محل شك لما شهدته العديد من الشركات الكبرى في العالم من فشل والإفلاس مثل شركة إنرون للطاقة وشركة آرثر أندرسون للمراجعة، بالإضافة إلى الأزمات والأحداث التي واجهت مختلف الدول مثل أزمة جنوب شرق آسيا، والأزمة المالية التي مست الولايات المتحدة الأمريكية سنة 2008، وتحولت فيما بعد إلى أزمة عالمية؛

تتفق أدبيات المحاسبة على بعض أسباب الفضائح المالية السابقة، والتي منها ضعف الإفصاح المحاسبي والشفافية في المعلومات، وعدم وجود توافق محاسبي دولي، ضعف السياسات المحاسبية، وغياب أخلاق وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة، إضافة إلى ميل الشركات لممارسة أساليب معقدة لتغيير القوائم المالية مما هي عليه لتصبح بالصورة التي يرغب معدوها أن تظهر به، وذلك باستغلال الثغرات المتواجدة في القواعد المحاسبية، أو بالإستفادة من تعدد البدائل المتوافرة في السياسات والطرق المحاسبية التي تتيح معايير المحاسبية للمؤسسة باتباعها في أساليب القياس والإفصاح المتبعة في إعداد القوائم المالية، وهذا ما يطلق عليه تسمية المحاسبة الإبداعية (**creative accounting**). إذ يثار الجدل حول إعتبار المحاسبة الإبداعية نظاما سلبيا يتنافى وأخلاقيات مهنة المحاسبة، أم أنها شكل إيجابي من الإبداع يستفيد من خبرات المحاسب المالي ومهارته وإبداعته في علم المحاسبة المالية، فالمحاسب كلما صقلت خبراته بات مبدعا من خلال فهمه لجميع مشكلات المحاسبة وتطبيقاتها، ومن ثم يستخدم إبداعاته في التعبير عن صدق الإفصاح بالقوائم المالية، ورفع كفاية وفعالية الأداء، لكن في ضوء غياب الأخلاق والسلوكيات يمكن أن يستخدم الإبداع من قبل المحاسب لتلاعب في الحسابات بغرض تحقيق نتائج نافعة للشركة، وفي هذا الإطار تؤكد أغلب الدراسات بأن المحاسبة الإبداعية تعتبر من عمليات التلاعب المحاسبي الذي يمارس في إطار المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وذلك باستغلال عنصري المرونة والاختيار في المعايير المحاسبية، بالإضافة إلى التقدير والحكم الشخصي.

بالرجوع إلى الجزائر وبعد الانتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي، والذي يمثل حدث محاسبي استثنائي يشمل تغييرا جوهريا في السياسات المحاسبية للمؤسسات تبرز إمكانية ممارسة المؤسسات الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية خاصة في ظل عدم الوضوح والتحديد في القواعد المحاسبية، وباستغلال المرونة المحاسبية في اختيار وتطبيق

السياسات المحاسبية وفقا لظروف واحتياجات المؤسسات التي تتغير حسب الزمان و النشاط، وإن ولممارسة هذه الأساليب أثر بالغ الأهمية في زعزعة الثقة في المعلومات الواردة في القوائم المالية لهذه المؤسسات، فحرية الإدارة في الاختيار بين السياسات المحاسبية يخضع في الواقع للعديد من المؤثرات نتيجة تعدد وتضارب مصالح الأطراف ذات العلاقة، فالمرونة المحاسبية يتم استغلالها بطريقة انتهائية من طرف الإدارة وبشكل يخدم مصالحها الذاتية وبما يحقق أهدافها ويقابل توقعات الأطراف ذات المصلحة بشأن الأداء المالي للمؤسسة.

تتعرض آثار المحاسبة الإبداعية مباشرة على المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية، وتؤثر على جودتها، من خلال تضليل نتيجة الأعمال والمركز المالي للمؤسسات وإخفاء الوضع الحقيقي وبالتالي التأثير السلبي على جودة المعلومات المحاسبية بتحريفها وتضليل مستخدمي المعلومات المحاسبية دون خرق القوانين والمعايير المحاسبية لتحقيق أهداف الإدارة على حساب الأطراف الأخرى، ومن هنا أصبحت الحاجة الملحة إلى الكشف عن تلك الإجراءات والتحقق من صدق وعدالة الأرقام الواردة في القوائم المالية للوحدة الاقتصادية، ومن بين الإجراءات التي يمكن الاعتماد عليها للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، الزيادة من فاعلية مهنة التدقيق من خلال زيادة قدرة المدقق على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، بالإضافة إلى تبني وتكريس مبادئ الحوكمة كنظام متكامل للرقابة على أعمال الإدارة، كما ينبغي أيضا الإلتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة، حتى تكون المحاسبة نظاما يعكس واقع أنشطة الوحدة الاقتصادية وعلم قائم على الأخلاق وبعيد عن التضليل، دون أن ننسى دور الإلتزام بقواعد الإفصاح وبمبدأ الثبات المنصوص عليه في النظام المحاسبي المالي في التخفيض من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وهذا قصد تعزيز القدرات التنافسية للمؤسسات .

بهذه الصورة المترابطة والمتسلسلة تتبلور معالم الإشكالية العامة لبحثنا و التي سنحاول الإجابة عليها من خلال الدراسة والتي يمكن صياغتها على النحو التالي:

ما مدى تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية الصادرة عن المؤسسات

الاقتصادية الجزائرية؟

من خلال هذا التساؤل تبرز الأسئلة الفرعية التالية :

- 1) ما مدى استخدام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية عند إعداد البيانات المالية الصادرة عن تلك المؤسسات؟
- 2) هل تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بمتطلبات جودة المعلومات المحاسبية؟
- 3) هل تؤثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية؟
- 4) هل توجد أساليب تؤدي إلى تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية وتأثيراتها على جودة المعلومات المحاسبية؟

الفرضيات: تقوم هذه الدراسة على مجموعة من الفرضيات الرئيسية، والتي يمكن إدراجها وفق الآتي:

- 1) توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على ممارسة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية عند إعداد قوائمها المالية؛
- 2) توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على إلتزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بمتطلبات جودة المعلومات المحاسبية؛
- 3) توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على وجود تأثير سلبي للمحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية؛
- 4) توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على دور كل من المدخل الأخلاقي، النظام المحاسبي المالي، والمراجعة في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية.

أهمية الدراسة: تنبع أهمية الدراسة من ما يلي:

- 1) جاءت نتائج أديبات المحاسبة على أن ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية كانت غالبيتها في الدول المتقدمة ذات الأنظمة المحاسبية الأكثر تقدما، وبالتالي فاحتمال ممارسة المحاسبة الإبداعية في الدول النامية الأقل كفاءة كبيرا جدا، لذلك جاءت هذه الدراسة للتعرف على واقعه في إحدى البلدان النامية وهي الجزائر؛
- 2) تنبع أهمية الدراسة أيضا من أهمية موضوع المحاسبة الإبداعية، باعتباره من المواضيع الحديثة نسبيا، والتي زاد الإهتمام بها في الآونة الأخيرة، بعد قيام العديد من الشركات الكبرى في العالم بإخفاء الوضع الحقيقي للمؤسسات باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية مما أدى إلى إفلاسها؛
- 3) يثار جدل كبير حول اعتبار المحاسبة الإبداعية شكل من أشكال التلاعب المحاسبي، أم أنها عمل أخلاقي يتمشى وأخلاقيات مهنة المحاسبة، لذا فالدراسة الحالية تستمد أهميتها، من دورها في تحديد الوجه الحقيقي للمحاسبة الإبداعية؛
- 4) تكتسب هذه الدراسة أهمية إضافية كونها تبحث في موضوع كثير الأهمية في مجال المحاسبة ألا وهو تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية، كما توضح الإجراءات الكفيلة للحد من اتساع المحاسبة الإبداعية في تمهيد صورة الدخل؛
- 5) تستمد هذه الدراسة أهميتها أيضا من النتائج والتوصيات المتوقعة منها، والتي يمكن أن تسهم في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية.
- 6) قلة الدراسات المحلية التي تناولت هذا الموضوع، على حد علم الباحثة.

أهداف الدراسة: نسعى من خلال هذه الدراسة إلى الإجابة على الإشكالية واختبار الفرضيات المتبناة، وذلك من خلال:

- 1) الوقوف على أهم الثغرات والمدخل التي يتيحها النظام المحاسبي المالي والتي تسمح بممارسة المحاسبة الإبداعية؛

(2) التعرف على مدى ممارسة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لإجراءات المحاسبة الإبداعية لدى إعداد البيانات المالية الصادرة عن تلك المؤسسات؛

(3) التعرف على مدى تمسك المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بمتطلبات جودة المعلومات المحاسبية؛

(4) معرفة دوافع الإدارة من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها في جودة المعلومات المالية المقدمة؛

(5) الوقوف على الدور الذي يقوم فيه مدققو حسابات في الحد من إجراءات المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على جودة المعلومات المالية؛

(6) بيان دور القيم الأخلاقية للمحاسبين في تخفيض آثار المحاسبة الإبداعية.

أسباب اختيار الموضوع : لم يكن اختيارنا لهذا الموضوع هكذا، وإنما كان لمجموعة من الأسباب، والمتمثلة في:

(1) الرغبة في التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية وواقعها في البيئة الاقتصادية الجزائرية؛

(2) الرغبة في معرفة أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية، ومدى تأثيرها في جودة المعلومات المحاسبية؛

(3) الرغبة في معرفة دور كل من المراجعة وأخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية.

(4) إثراء المكتبة الجامعية بدراسة جديدة حول المحاسبة الإبداعية؛

(5) يعتبر موضوع المحاسبة الإبداعية من المواضيع الحديثة، التي تستدعي البحث نظرا لقلّة الدراسات الأكاديمية حولها؛

(6) الرغبة الذاتية والميول الشخصي لدراسة موضوع المحاسبة الإبداعية وجودة المعلومات المحاسبية؛

(7) محاولة ربط الطبيعة النظرية للموضوع بالممارسات الميدانية في الجزائر؛

منهج البحث: تحتاج كل دراسة علمية إلى مجموعة من المناهج تمكننا من دراسة الموضوع، والتحقق من الفرضيات

المقدمة وتستدعي طبيعة الموضوع إلى استخدام المناهج التالية:

(1) **المنهج الوحدوي التحليلي:** وذلك بهدف الإلمام بالجوانب الفكرية للموضوع في الجانب النظري، حيث يهتم

هذا المنهج بدراسة الظاهرة كما هي على أرض الواقع، ووصفها وصفا دقيقا، وذلك بالاستعانة بما هو متوفر من

مصادر عربية وأجنبية من الكتب والرسائل الجامعية والدوريات التي لها علاقة بموضوع الدراسة، كما أن هذا

المنهج لا يهتم بجمع المعلومات المتعلقة بالظاهرة المدروسة فقط، بل يتعداه إلى التفسير والتحليل والربط للوصول

إلى استنتاجات يبنى عليها التصور المقترح بحيث يزيد من رصيد المعرفة حول الموضوع.

(2) **المنهج الاستقرائي:** اعتمدت دراستنا الميدانية في تحقيق أهدافها، على المنهج الاستقرائي، وذلك بجمع البيانات

والمعلومات باستعمال الإستبيان، حيث سندرج فيها أسئلة متنوعة تساعد على تحقيق أهداف البحث بحيث

يمكن من خلاله اختبار مدى تطبيق المحاسبة الإبداعية في العينة محل الدراسة، وكذا سيحتوي على الأسئلة التي يمكن من خلالها معرفة مدى تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية، وما مدى قدرة كل من مدقق الحسابات، النظام المحاسبي المالي والنظام الأخلاقي في الحد من تأثيرها السلبي على الجودة المعلومات، ويتم في الأخير تعميم النتائج المتوصل عليها على باقي المؤسسات.

الدراسات السابقة: سعيًا منا في إثراء موضوع البحث والحصول على معلومات تساعدنا في تحديد توجهاتنا، تمت مراجعة بعض البحوث الأكاديمية المحكمة والمتمثلة في:

أولاً- الدراسات العربية:

(1) **دراسة الباحث:** قاسم محمد عبد الله البعاج، الموسومة: "أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على

جودة المعلومات المحاسبية" دراسة ميدانية على عينة من التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق

العراق للأوراق المالية"، أطروحة دكتوراه، جامعة النيلين، السودان، 2018.

هدفت الدراسة إلى التعرف على أساليب التلاعب للمحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية للقوائم والتقارير المالية للمؤسسات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، وتوضيح الإجراءات التي تؤدي إلى الحد من تلك الممارسات لتحسين جودة المعلومات المحاسبية.

توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج من بينها وجود علاقة عكسية بين جودة المعلومات المحاسبية وممارسات المحاسبة الإبداعية من طرائق وتقديرات متحيزة باتجاه هدف محدد مسبقاً، كما تبين الدراسة أيضاً أن إلتزام المحاسبين والمدققين بالمعايير الأخلاقية يساهم من تخفيض آثار المحاسبة الإبداعية، لأن إلتزامهم يوفر معلومات مالية عادلة عن الأداء الفعلي للمؤسسة، كما بينت الدراسة أيضاً أن المعايير المحاسبية لها دور كبير في تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية لأن غيابها يؤدي إلى تطبيق إجراءات وطرائق غير سليمة وغير موحدة، وبالتالي تؤثر على القوائم المالية وعلى جودة المعلومات المحاسبية.

(2) **دراسة الباحثة:** مريم مصطفى عبد الحليم، الموسومة: "دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في

الشركات المساهمة السورية وتقييم إجراءات كشفها من قبل المدقق الخارجي"، أطروحة دكتوراه، كلية

الاقتصاد، جامعة تشرين، 2014.

هدفت الدراسة إلى التعرف على المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة السورية، والتحري عن أساليب المحاسبة الإبداعية المطبقة في تلك الشركات، وتقييم الإجراءات المطبقة من قبل المدقق الخارجي في سبيل كشف تلك الأساليب، ولتحقيق ذلك تم توزيع إستبيان على عدد من المدققين في سوريا، وقد توصل الباحث إلى جملة من النتائج نذكر منها:

- تهتم إدارة الشركات المساهمة السورية بدوافع المحاسبة الإبداعية بشكل كبير؛
- تطبق شركات المساهمة السورية المحاسبة الإبداعية؛
- تطبق إجراءات كشف أساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة السورية من قبل المدقق الخارجي.

(3) دراسة الباحثة: أمينة فداوي، الموسومة: دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية "دراسة عينة من شركات المساهمة المسجلة بمؤشر SBF 250"، أطروحة دكتوراه، جامعة باجي مختار - عنابة، 2014/2013.

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور ركائز حوكمة الشركات المتمثلة في إدارة المخاطر، الإفصاح والرقابة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال إسقاط الدراسة النظرية على عينة مكونة من 50 شركة مساهمة فرنسية مسجلة بمؤشر SBF 250، خلال الفترة الممتدة من 2007-2009. توصلت الدراسة إلى أن العينة المدروسة تمارس المحاسبة الإبداعية من خلال استخدامها للمستحقات الاختيارية بشكل سالب هبوطا سعيا منها لتخفيف من تقلبات الدخل، كما توصلت الدراسة أيضا إلى وجود مؤشرات ذات دلالة إحصائية على دور ركيزتي إدارة المخاطر والإفصاح في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، في حين لا توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على دور ركيزة الرقابة في الحد من تلك الممارسات ويرجع ذلك لعدم الفصل لعدد معتبر من شركات عينة الدراسة بين مناصبي رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي.

(4) دراسة الباحثة: فؤاد صديقي: ظروفه وحوافز إدارة أرباح المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في سياق الغموض النسبي لممارسات النظام المحاسبي المالي "دراسة لعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الفترة 2010-2014"، أطروحة دكتوراه، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2016/2015.

هدفت هذه الدراسة إلى معالجة إشكالية جوهرية حول انعكاس الغموض النسبي لممارسات النظام المحاسبي المالي على إدارة أرباح المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، ودراسة تأثير الخصائص المالية للمؤسسات الجزائرية (نسبة الاستدانة- معدل المردودية- مرحلة الاستثمار) على مستوى إدارة الأرباح، وهل يسمح استخدام معايير التصنيف بتفسير التباين الحاصل في مستوى إدارة الأرباح في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج من بينها أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تمارس إدارة الأرباح، حيث ينعكس الغموض النسبي لممارسات النظام المحاسبي المالي على كثافة إدارة الأرباح مما يبين وجود انعكاس غير مباشر للغموض النسبي على موثوقية التقارير المالية، كما خلصت الدراسة إلى عدم وجود تأثير للخصائص المالية للمؤسسة وكذا معايير تصنيفها في مستوى إدارة الأرباح.

5) دراسة الباحث: بالراقي تيجاني، الموسومة: المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المتكثرة

لتجميل صورة الدخل، مجلة العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، العدد12، جامعة سطيف، 2012.

هدف هذا المقال إلى التعرف على أساليب التلاعب في البيانات المحاسبية المستخدمة لإخفاء الأداء الفعلي للشركات، وكذا التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في إعداد القوائم المالية، والوقوف على الدور الذي يقوم به مدققو الحسابات في الحد من إجراءات المحاسبة الإبداعية التي تمارس عند إعداد القوائم المالية، وقد وصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات من أهمها:

- أن المحاسبة الإبداعية هي في الغالب الأعم عملية للتلاعب بالأرقام المحاسبية، لنقل البيانات المالية عما يجب أن تكون عليه إلى ما يفضله معد هذه البيانات؛
- للمدقق دور مهم ومحوري في التحقق والكشف عن ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية، ولديه الكثير من الوسائل التي تمكنه من ذلك.

6) دراسة الباحث: عادل رزق، الموسومة: المحاسبة الإبداعية بين النظرية والتطبيق ومدى

إمكانية تطبيقها في المصارف، مجلة الدراسات المالية والمصرفية، العدد الثاني، مركز البحوث المالية والمصرفية، عمان، 2010.

تطرق الباحث إلى الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية، ومدى إمكانية تطبيقها في المصارف العربية، وآثار الإبداع المحاسبي والابتكار على مهنة المحاسبة، وعلاقة المحاسبة الإبداعية بالاحتيايل المالي، ثم تطرق الباحث إلى حالة عملية عن انهيار مؤسسة عالمية بسبب الاحتيايل المالي المنبثق من فكر المحاسبة الإبداعية، ومدى ارتباط هذه الأخيرة بأخلاقيات المحاسبين.

ثانيا- الدراسات الأجنبية:

1) Amat, O., Blake, J., & Dowds, J. (1999). *The ethics of creative accounting*; Retrieved February 21, 2006, from the Econ Papers

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مفهوم المحاسبة الإبداعية، بالإضافة إلى توضيح الجوانب الأخلاقية ذات العلاقة بهذه الأخيرة، وقد توصلت الدراسة إلى أن هناك العديد من العوامل التي تدفع المديرين لممارسة الأساليب المختلفة للمحاسبة الإبداعية، كما أن معايير المحاسبة الدولية تحذر من هذه الممارسات، لأنها تشكل تحدياً أخلاقياً على تطوير مهنة المحاسبة وممارستها.

2) Olivares et al : "The Struggle Against Creative Accounting: IS .True and Fairer View. Part of the Problem or Part of the Solutions?"

هدفت الدراسة إلى توضيح طبيعة المحاسبة الإبداعية ومراجعة الأساليب المستخدمة في المملكة المتحدة، وتوصلت إلى أن هناك زيادة في استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في المملكة المتحدة، وأن هذه الممارسات تحدت بشكل صريح مهنة المحاسبة من حيث مصداقيتها في مجتمع الأعمال، وطالبت الدراسة بضرورة إيجاد تشريعات قانونية تقلص من حرية التلاعب بالحسابات، إضافة إلى مطالبتها بالإهتمام أكثر بالجانب الأخلاقي.

ثالثاً: التعليق على الدراسات السابقة: كما تطرقنا إليه سابقاً فهناك عدد من الدراسات التي تناولت موضوع

المحاسبة الإبداعية، فمنها من اهتمت بتحديد مفاهيمها، ومنها من اهتمت بدراسة العلاقة التي تربط المحاسبة الإبداعية ببعض المتغيرات الأخرى كالتدقيق، الحوكمة وجودة المعلومات المحاسبية، إلا أنه ورغم مساهمة هذه الدراسات في تفسير العديد من جوانب المحاسبة الإبداعية إلا أن معظمها كان خارج البيئة الإقتصادية الجزائرية، مما لا يسمح بتعميم نتائجها نظراً لاختلاف الطابع الإقتصادي والمؤسسي بين الدول، لذلك جاءت هذه الدراسة لتعالج إشكالية محورية وهامة حول مدى تطبيق المؤسسات الإقتصادية الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية المتعلقة بالقوائم المالية، وتحديد مدى تمسك المؤسسات الجزائرية بمتطلبات جودة المعلومات، مع محاولة تحديد تأثير المحاسبة الإبداعية على مكونات جودة المعلومات، بالإضافة إلى تحديد دور كل من النظام الأخلاقي، النظام المحاسبي المالي، المراجعة في التخفيض من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية.

هيكل الدراسة: سعياً منا للإجابة على الإشكالية الرئيسية السابقة والأسئلة الفرعية المرافقة لها، قسمنا الدراسة إلى

مقدمة، أربعة فصول وخاتمة على النحو التالي:

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية.

ميزنا في المبحث الأول من هذا الفصل بين المصطلحات المحاسبية المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية، وحددنا المفهوم النظري لكل منها وعلاقتها بالمتغير الرئيسي للمبحث، أما في المبحث الثاني فتطرقنا إلى نشأة ومفهوم المحاسبة الإبداعية وكافة المصطلحات المتعلقة بها، كما تطرقنا إلى أنواع المحاسبة الإبداعية تبعاً لاعتبارات مختلفة، هذا فيما يخص المطلب الأول، أما المطلب الثاني فتناولنا فيه الدوافع المختلفة لممارسة المحاسبة الإبداعية، إذ قسمناها إلى دوافع تعاقدية ودوافع تنظيمية، وأخيراً دوافع متعلقة بالسوق المالي وبالتوقعات، لنصل في المطلب الأخير إلى توضيح العوامل التي ساهمت في ظهور المحاسبة الإبداعية والنظريات المفسرة لهذه الأخيرة بالإضافة إلى أشكالها؛ لنصل في المبحث الأخير إلى دراسة الأساليب المختلفة للمحاسبة الإبداعية، وكذا النماذج المختلفة المستخدمة في قياسها، كما تطرقنا إلى نتائج تطبيقها في المؤسسات، لنوضح في الأخير المظهر الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية.

الفصل الثاني: مفاهيم نظرية حول جودة المعلومات المحاسبية

تطرقنا فيه إلى ماهية المعلومات المحاسبية، وأهميتها وتوضيح مختلف مستخدمي المعلومات واحتياجاتهم ، كما تطرقنا إلى القوائم المالية الأساسية باعتبارها مصدرا للمعلومات المحاسبية، من خلال تناول التعاريف، الأهداف والاعتبارات الخاصة لإعدادها، كما تناولنا المكونات الأساسية للقوائم المالية بالإضافة إلى العلاقة بينها والانتقادات التي توجه إليها، كما تطرقنا في الأخير إلى مفاهيم عامة حول جودة المعلومات، بالإضافة إلى الخصائص الرئيسية والثانوية لها، كما تطرقنا إلى القيود على الخصائص النوعية للمعلومات ومعوقات تحقيق هذه الأخيرة.

الفصل الثالث: تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر.

تناولنا في المبحث الأول طبيعة النظام المحاسبي المالي وتأثيره على بيئة المحاسبة في الجزائر، حيث تطرقنا إلى (SCF) من حيث مفهومه، أهدافه وأهميته بالإضافة إلى تأثيره على بيئة المحاسبة في الجزائر أما المبحث الثاني فخصصناه لدراسة واقع المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية من خلال توضيح مداخل ممارستها في الجزائر، لنتطرق بعد ذلك لممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية المعروضة وفق النظام المحاسبي المالي، وفي الأخير تطرقنا إلى التأثيرات السلبية للمحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية، ودور كل من النظام المحاسبي المالي، الحوكمة ومعايير المحاسبة الدولية في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية.

تطرقنا من خلال هذا الفصل إلى دراسة إحصائية لممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية، من خلال إعداد استبيان وتوزيعه على عينة من مهني المحاسبة في الجزائر، كما استخدمنا نموذج جونز المعدل لقياس ممارسات المحاسبة الإبداعية وذلك لإعادة اختبار الفرضية الأولى المتعلقة بمدى ممارسة المؤسسات الإقتصادية الجزائرية للمحاسبة الإبداعية.

وأخيرا نصل إلى الخاتمة التي ستتضمن ملخصا للدراسة، الإجابة على الإشكالية المطروحة، اختبار صحة الفرضيات، وكذا أهم النتائج المتوصل إليها والتوصيات المقترحة، بالإضافة إلى آفاق الدراسة.

الفصل الأول:

الإطار النظري للمحاسبة
الإبداعية.

تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر.

دراسة استطلاعية.

تمهيد :

ارتبط مفهوم الإبداع ومنطلقاته الفكرية (بالفائدة) وبجوانب المعرفة كافة، وكذا الحال بالنسبة لحقل المعرفة المحاسبي الذي لم يخل من إبداع وتفكير خلاق جعله يتكيف ويتواصل مع التغيرات والتطورات في شتى مجالات الحياة، إلا أن هذا التكيف والتواصل رافقه شيء غير ذي قيمة للمجتمع وهو الإبتداع أو التلاعب الذي يعد نقيض الإبداع وقد ساهم في تراجع مهنة المحاسبة، نتيجة للأزمات الاقتصادية التي شهدتها بيئة الأعمال في الآونة الأخيرة والتي أتمت المحاسبة من خلالها بصورة عامة بالتقصير حول كيفية معالجة الديون المتعثرة، دون النظر إلى تصرفات الإدارة المخططة لتحقيق أهداف محددة مسبقا، وذلك باستغلال المرونة في تطبيق المبادئ والسياسات المحاسبية، أو ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية؛

إن المحاسبة الإبداعية لا تمثل منهجا جديدا في مجال العمل المحاسبي، وإنما هي أسلوب مراوغة يعمل على طمس الحقائق المحاسبية وتحويلها إلى الشكل الذي يخدم المؤسسة وملاكها، وبهذا ينظر إليها بعدّها عبارة عن تلاعب بالأرقام المحاسبية في إطار القواعد والمبادئ المحاسبية، من خلال استغلال معرفة المحاسب بالسبل البديلة المتاحة من إجراءات ومعالجات تمكنه من تقديم نتيجة النشاط المرغوب فيها، ومن خلال هذا الفصل سنتطرق إلى كافة المفاهيم النظرية المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية.

المبحث الأول: المحاسبة الإبداعية بين الإبداع والتلاعب المحاسبي.

إن التطور التكنولوجي للمعلومات والاتصالات التي تمر به مختلف المؤسسات الاقتصادية مهما كان شكلها ونشاطها وحجمها، وكذا انفتاحها على الأسواق العالمية، فضلا عن بروز الكثير من المشاكل والصعوبات التي تواجه هذه المؤسسات، أدى إلى بروز مفهوم جديد وهو الإبداع المحاسبي الذي يسعى المحاسب في ظلّه إلى إيجاد حلول غير تقليدية أو غير روتينية لمواجهة هذه المشاكل ومساعدة المؤسسة على اتخاذ القرارات الملائمة من خلالها، وذلك تحقيقا لمصلحة المؤسسة وليس خدمة لأهداف الإدارة مثلما يسعى إلى تحقيقه التلاعب المحاسبي.

المطلب الأول: ماهية الإبداع المحاسبي: سنتطرق في هذا المطلب إلى نشأة الإبداع المحاسبي وكذا إلى العوامل الدافعة إلى تطور الإبداع في هذا المجال والتي ساهمت في تطور واستمرارية مهنة المحاسبة.

الفرع الأول: نشأة الإبداع المحاسبي ومفهومه.

أولا- نشأة الإبداع المحاسبي: الإبداع في المحاسبة هو إبداع فكري تطبيقي مرتبط بأرض الواقع على مدار الحقب التاريخية لتطور المحاسبة، وجاء مقترنا بالتغيرات التي طرأت على البيئة، إذ أن ولادة المحاسبة هي نتاج مخاض فكري، معرفي وإبداعي، وبالعودة إلى الحقب التاريخية التي مرت بها المحاسبة نجد أن الإبداع كان متواصلا، وإن كان بوتائر غير منتظمة، فتارة يكون ابداعا سريعا وتارة أخرى يكون ابداعا بطيئا، إلا أن الصفة الغالبة للإبداع المحاسبي هو إبداع تدريجي لم يأتي دفعة واحدة؛ فالبرجوع إلى الجذور التاريخية للتطور المحاسبي نجد الإبداع المحاسبي قد ابتدأ بابتكار ومن ثم استمر بابداعات متتالية بخطوات عديدة، إذ عدت المحاسبة لمدة طويلة من الزمن على أنها فن يهتم بالناحية الجمالية عند تسجيل العمليات المحاسبية والتبويب والترحيل، والتلخيص والتحليل؛¹

توالى تطور روح الإبداع المحاسبي وأصبح ملازما للمهنة عندما طورت الأدبيات المحاسبية الجدول حول كون المحاسبة فن أو علم اجتماعي، فأصحاب الرأي الأول والذين يدعمون بشدة الرأي القائل بأن المحاسبة فن أو حرفة يرتؤون بضرورة تعليم المهارات الحرفية للمحاسب ويعدونه من الضرورات كي يكون المحاسب حرفيا متمرسا، أما أصحاب الرأي الآخر فيرون أن المحاسبة علم اجتماعي، وعلى المحاسب أن يتوسع في المنظور النظري ويتعلم نماذج القياس المحاسبي من أجل تحقيق الهدف المنشود من المحاسبة في خدمة احتياجات المستخدمين، وفي الأخير اتفق الباحثون على أن المحاسبة علم اجتماعي، ونظرا لعدم امكانية المحاسبة المالية مجازاة التطورات والتغيرات البيئية التي

¹ - زهرة حسن العامري، ابتهاج اسماعيل يعقوب: المحاسبة بين الإبداع والابتداع، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 8، جامعة واسط،

طالت عالم الأعمال ظهرت المحاسبة الإدارية كنتاج إبداعي للفكر المحاسبي لمسايرة تلك التغيرات بشكل أنظمة وأساليب عمل تطبيقية، كما لم تعد المحاسبة مكمة بإطار مالي بحت فالإبداع المحاسبي امتد ليشمل مؤشرات غير مالية بعيدة، ومتوسطة وقصيرة المدى من خلال افرازات المحاسبة الاجتماعية كإبداع محاسبي فذ، وتوالت الإبداعات: محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، ونظام في الوقت المحدد، والتكلفة المستهدفة، وبطاقة الأداء المتوازن، والموازنة على أساس الأنشطة، والخرائط الاستراتيجية، ومصنوفة الجودة وغيرها من الأساليب المتعددة المبدعة، ويستمر الإبداع المحاسبي في عصر المعرفة لمواكبة التطورات في نظم الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات¹

في الأخير يمكن القول بأن التطورات المتلاحقة التي شهدتها المحاسبة عبر تطورها التاريخي هي نتاج إبداع محاسبي متواصل يهدف إلى مسايرة التغيرات والتطورات الاقتصادية والاجتماعية، إذ لاحظنا كيف تحولت المحاسبة عبر الحقب الزمنية من مجرد عمليات تسجيل بالدفاتر إلى نظام للمعلومات، كما يضاف إلى ذلك إتباع المناهج والأساليب العلمية المتطورة وبروز فروع محاسبية جديدة كالمحاسبة الإدارية، المحاسبة الاجتماعية، محاسبة التكاليف، وغيرها من الفروع التي تسعى لمسايرة التطورات في نظم الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات، وإن كل هذا يدل على أن هنالك ابداعا متواصل في تطور مهنة المحاسبة لتصل إلى ما وصلت إليه الآن.

ثانيا- مفهوم الإبداع المحاسبي: عرف الإبداع المحاسبي بالعديد من المفاهيم منها:

- يعرف بأنه: "استخدام أساليب أو طرق أو إجراءات أو مفاهيم أو معايير أو نظريات جديدة غير مألوفة يمكن استخدامها لتفسير أو تحليل أو حل مشكلة محاسبية تواجه الإدارة، حيث يتمتع المحاسب المبدع بقدرات مميزة"²، يبين هذا التعريف أن الإبداع المحاسبي يتمثل في إيجاد حلول وإجراءات محاسبية تساعد على اتخاذ القرارات.

- 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 يؤدي إلى زيادة قيمة هذه المعلومات"³، يتضح من هذا التعريف أن الإبداع المحاسبي يهدف إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية وزيادة قيمتها.

¹ - المرجع نفسه، ص: 5.

² - حسان بوبعابة، صالح سراي: دور وأهمية الإبداع المحاسبي في عملية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية والمالية داخل المؤسسة، مداخلة ضمن الملتقى الدولي الأول: المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 4-5 ديسمبر 2012، ص: 6.

³ - عمورة جمال، شرفي أحمد: دور وأهمية الإبداع المحاسبي والمالي في عملية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية و المالية، مداخلة ضمن الملتقى الدولي: الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، 18-19 ماي 2011، ص: 8.

- كما تعرف بأنها: " المنظومة المتكاملة من الآليات الذاتية والموضوعية والسلوكية والخبرات التراكمية، والقدرة على توظيف المؤهلات العلمية والعملية والإدراك والإلهام المحاسبي والتي تعمل على توليد الأفكار المحاسبية المبدعة الخلاقة، وإن محورها هو الأساليب والإجراءات والطرائق، والمفاهيم والمعايير والنظريات الجديدة... إلخ، والتي يقوم بها المحاسب المبدع"¹، ينظر هذا التعريف إلى الإبداع المحاسبي بأنه مجموعة من الخبرات التراكمية والمؤهلات العلمية، التي يمتلكها المحاسب المبدع والتي ينتج عنها أفكار محاسبية جديدة.
- يتمثل الإبداع المحاسبي في " التجديد والتطوير في طرق توفير المعلومات لاتخاذ القرارات، كما يتمثل في العناصر التي يشملها النظام المحاسبي كالموارد البشرية (المحاسبين) عن طريق اختيارها وتدريبها ورفع كفاءتها، كما تتضمن جانب الموارد المادية كالتجهيزات الآلية والبرمجة المالية والمحاسبية اللازمة للأداء المحاسبي المتطور"²، يبين هذا التعريف أن الإبداع المحاسبي يتمحور حول تطوير المورد البشري، أو تطوير الموارد المادية لانجاز العمل المحاسبي.
- كما يعرف بأنه: " هو استشعار المشكلات المالية والمحاسبية والنقائص والتغيرات في المعرفة والعناصر المفتقدة وعدم التناسق، تحديد الصعوبة وتبين طبيعتها، البحث عن الحلول المالية والمحاسبية وإجراء تخمينات أو الافتراضات عن النقائص والعيوب"³، يبين هذا التعريف بأن الإبداع المحاسبي يعمل على إيجاد حلول للمشكلات المحاسبية.
- انطلاقا مما سبق يمكن القول أن الإبداع المحاسبي يركز على القدرة على توليد الأفكار المحاسبية المبدعة والخلاقة والتي تساعد في زيادة قيمة المعلومات وتحسين جودتها، سواء كانت هذه الأفكار حلول، منتجات، خبرات أو طرق وأساليب جديدة تكون مفيدة من خلال توظيف المحاسب لقدراته وخبراته ومؤهلاته العلمية والعملية، حيث أن المحاسب يهدف من وراء ذلك إلى خدمة أهداف المؤسسة، وليس تحقيقا لمصلحه الذاتية أو مصالح فئة معينة كما تسعى إليه المحاسبة الإبداعية.

¹- زهرة حسن العامري، ابتهاج اسماعيل يعقوب، مرجع سابق، ص:6.

²- بالراقي تيجاني: المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد12، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف1، 2012، ص: 28.

³- بن فرج زوينة، رحيم حسين: إشكالية الإبداع والإصلاح المحاسبي في الدول العربية (حالة الجزائر)، المؤتمر العلمي الدولي حول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، يومي 29-30 نوفمبر 2011، ص: 4.

الفرع الثاني: مصادر الإبداع المحاسبي.

هناك مجموعة من العوامل الدافعة للإبداع المحاسبي والتي أسهمت في تطور واستمرارية المحاسبة ويمكن تقسيمها إلى:

1. متغيرات داخلية: تتمثل بالصفات والمؤهلات الشخصية للمحاسب وهي:¹

أ. الإلهام والوحي والقدرة على الإبداع: إذ تأخذ تلك الصفات عوامل ومتغيرات تعود للمحاسب نفسه؛

ب. الخبرات المعرفية والفكرية والفنية: تتمثل تلك بالصفات المكتسبة جراء عمل المحاسب لفترة في العمل المحاسبي والمالي والعلوم ذات العلاقة؛

ت. المهارات والتفكير الخلاق والإدراك للمحاسب: جراء تمازج الصفات الشخصية والمكتسبة؛

ث. الحوادث غير المتوقعة، الفشل، المعرفة الجديدة؛

2. متغيرات خارجية: تتمثل في البيئة الوظيفية والمهنية والمجتمع:²

أ. تشجيع بيئة العمل للمحاسب على تقديم الأفكار المبدعة بطرائق وأساليب عديدة مادية أو معنوية؛

ب. الدورات التدريبية والتطويرية المقامة داخل الوحدات الاقتصادية أو خارجها، والتشجيع على إكمال التحصيل الدراسي بمستوياته كافة؛

ت. عدم اكتمال البناء النظري لنظرية المحاسبة، وعدم وجود نظرية محاسبية شاملة حفز ويجفز على ولادة العديد من النظريات في الأدبيات المحاسبية، ونتيجة لذلك يظهر أن عدم وجود إطار مرجعي يتم في ضوئه تقويم الممارسات المحاسبية المتواجدة في التطبيق العملي يشجع على إبداع ممارسات محاسبية جديدة وأن أحد عناصر النظرية المحاسبية ينبغي أن تكون المعالجة الفذة الذكية والبارعة، وبالفعل نجد هذه الصفة توظف في الأساليب الفنية عند إعداد التقارير المالية وترجمة التمثيل الرمزي للأحداث الاقتصادية إلى أرقام متناغمة مع بعضها البعض، وهنا يظهر إبداع المحاسب في عرض التقارير المالية وتوفير المعلومات الملائمة للأطراف ذات المصالح المختلفة لترشيد قراراتها.

1- بالراقي تيجاني، مرجع سابق، ص: 28.

2- زهرة حسن العامري، إبتهاج اسماعيل يعقوب، مرجع سابق، ص: 6.

الفرع الثالث: مجالات الإبداع المحاسبي وعوامل تحقيقه.

أولاً- مجالات الإبداع المحاسبي. يأخذ الإبداع بشكل عام مجالات عدة فقد يكون:

أ. الإبداع التعبيري: ويعني تطوير فكرة أو نواتج فريدة بغض النظر عن نوعيتها أو جودتها، مثل الرسومات العفوية للأطفال؛

ب. الإبداع الإنتاجي: ويشير إلى البراعة في التوصل إلى أعمال كاملة بأساليب متطورة غير مكررة، ولا ينبغي أن يكون الإنتاج مستوحى من عمل الآخرين، وغالبا ما يكون هذا المستوى من الإبداع في مجال تقديم منتجات كاملة على مختلف أنواعها وأشكالها؛

ت. الإبداع الاختراعي: هذا المستوى من الإبداع يتطلب مرونة في إدراك علاقات جديدة غير مألوفة بين أجزاء منفصلة موجودة من قبل، ومحاولة ربط أكثر من مجال للعلم مع بعض أو دمج معلومات قد تبدوا غير مرتبطة مع بعض، حتى يمكن الحصول على شيء جديد عن طريق دمج هذه المعلومات أو مجالات العلم مع بعض، كما هو الحال في إختراع آلة أو أساليب تشغيلية جديدة.

ث. الإبداع التجديدي: يتطلب هذا الإبداع قدرة قوية على التصوير التجريدي للأشياء مما ييسر للمبدع تحسينها وتعديلها، ويقوم المبدع عند هذا المستوى بتقديم اختراع جديد، يمثل اختلافا جذريا عن الأفكار أو النظريات السائدة؛

ج. الإبداع التخيلي: وهو أعلى مستويات الإبداع وأندرهما، ويتحقق فيه الوصول إلى مبدأ أو نظرية أو افتراض جديد كليا.¹

كما يمكن تقسيمه تبعاً للفتة المبدعة إلى:²

أ. الإبداع الفردي: وهو الإبداع الذي يتم التوصل إليه من قبل أحد الأفراد؛

ب. الإبداع الجماعي: وهو الإبداع الذي يتم التوصل إليه من قبل الجماعة، حيث أن الإبداع يزداد بزيادة عدد أعضاء الجماعة بحيث تتوسع المقدرات والمعرفة والمهارات؛

ت. الإبداع التنظيمي: وهو الإبداع الذي يتم التوصل إليه عن طريق الجهد التعاوني لجميع أعضاء المؤسسة، وأشارت الدراسات بأن المؤسسات المبدعة تتميز بالميل نحو الممارسة والتجريب، مشاركة العاملين في تقديم

¹ - جمال خير الله، الإبداع الإداري، ط1، دار أسامة، عمان، الأردن، 2009، ص ص: 20، 21.

² - عبير طابيل فرحان البشاشة: درجة ممارسة المرأة القيادية للمهارات الإبداعية في عملها، ط1، دار الحامد، عمان، 2008، ص ص: 45،

المقترحات، البساطة في الهيكل التنظيمي، الحزم واللين معا، وأخيرا احترام القيم وتطبيقها وتطوير مبادئ وأخلاقيات المؤسسة.

أما من حيث أنواع الإبداع في المجال المحاسبي، فيمكن أن يتعدد إلى إبداع إداري، إبداع مخطط، إبداع جذري أو جوهري (إن تطلب تغيير نظام محاسبي، أو عملية محاسبية متكاملة أو إدخال إحدى الأدوات الحديثة في مجال المحاسبة الإدارية أو محاسبة التكاليف) أو إبداع تدريجي أو محدد أو عملية ما؛ فضلا عن احتمال أن يكون إبداع نظمي يتناول نظم محاسبية أو نظم معلومات محاسبية معينة.

كما يمكن أن تكون عملية الإبداع المحاسبي فردية أو جماعية وخاصة أن العملية أو الدورة المحاسبية وضمن متطلبات أنظمة الرقابة الداخلية وبالتحديد الضبط الداخلي، يتطلب أن يكون هناك أكثر من شخص مسؤول بحيث عمل موظف يراجع من قبل موظف آخر تلقائي، ويمكن أن يكون الإبداع خارجي متمثلا بجهة أو شركة خارجية تقوم بمهام أو تقديم خبرة أو خدمة تطويرية أو استشارية في العمل المحاسبي أو قد يكون الإبداع داخلي من قبل موظفي المؤسسة أو أحد أقسامها في مجال البحث والتطوير والاستشارة،¹ غير أن مجالات الإبداع المحاسبي يمكن ذكرها على سبيل المثال في المجالات الآتية:²

أ. نظام المعلومات المحاسبي.

ب. المفاهيم، التعاريف، الفروض، الأسس والقواعد والمعايير المختلفة للمحاسبة.

ت. القياس المحاسبي (التقييم).

ث. أساليب التسجيل أو التقييد وعرض البيانات المحاسبية والقوائم المالية.

ج. طرق توزيع أو تحميل المصاريف المختلفة.

ح. أساليب إعداد وعرض التقارير.

خ. أساليب التحليل المالي.

د. تطوير البرامج الآلية المحاسبية.

ثانيا- خطوات الإبداع المحاسبي: اتفقت العديد من الأدبيات أن الإبداع يتم من خلال المراحل الأساسية

التالية:³

¹ - بالراقي تيجاني، مرجع سابق، ص ص: 28، 29.

² - عمورة جمال، مرجع سابق، ص: 10.

³ - عزة جلال مصطفى النصر: الإبداع الإداري والتطوير الذاتي، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر، 2008، ص ص: 27-29.

1. **مرحلة الإعداد:** تتم في هذه المرحلة تجميع أكبر قدر من المعلومات لاكتشاف حل للمشكلة، وتتصف هذه المرحلة بالعمل الجاد لتجميع أكبر قدر من البدائل، حيث أن زيادة عدد البدائل يزيد من احتمالات التوصل إلى الحل على درجة عالية من الجودة مع ضرورة إجراء عملية تقييم للبدائل؛
2. **مرحلة الترقب:** حيث تتواجد في عقل الشخص المبدع كمية كبيرة من المعلومات المختزنة، التي يتم ترتيبها وتصنيفها واستبعاد غير المناسب منها وإعادة التنسيق بينها في توليفة جديدة تمثل الحل المبتكر؛
3. **مرحلة التنوير:** غالبا ما تنتهي مرحلة الترقب بالتوصل إلى حلول جديدة عادة ما تتبلور وتصل إلى مرحلة النضج فتظهر في العقل المدرك كومضة وكثيرا ما يكون الحل المبتكر على درجة عالية من الجودة؛
4. **مرحلة الإثبات:** وهي مرحلة تجهيز وتطوير وتعديل الفكرة لتصبح في أفضل شكل ممكن حتى يمكن للآخرين فهمها أو يمكن مشاركتها مع الآخرين؛
5. **مرحلة التنفيذ:** بعد التحقق من جدوى الحلول أو الأفكار المقدمة تأتي مرحلة تنفيذ الجلسة حيث أن الحلول التي لا يمكن تنفيذها تفقد مصداقيتها.

إذن فالتفكير الإبداعي ما هو إلا عملية عقلية تمر بالعديد من المراحل ابتداء من مرحلة الإعداد والتي تتميز بإنتاج أكبر قدر من الأفكار إلى مرحلة التنفيذ، حيث يتم تنفيذ الفكرة للتعرف على مدى جدواها في حل المشكلة المطلوبة وقد تستغرق هذه العمليات فترة زمنية قصيرة وقد تطول وذلك حسب السمات والصفات الإبداعية للقائد ومدى قدرة الإدارة على استخدام أساليب تنمية الإبداع التي تعرفنا عليها سابقا.

يمر الإبداع في المجال المحاسبي تقريبا بنفس المراحل التي يمر بها الإبداع بصفة عامة وهي: ¹

- أ. استشعار المشكلات المالية والمحاسبية والنقائص والتغيرات في المعرفة والعناصر المتقدمة وعدم التناسق؛
- ب. تحديد الصعوبات وإبراز طبيعتها؛
- ت. البحث عن الحلول المالية والمحاسبية وإجراء التخمينات أو الافتراضات عن النقائص والعيوب؛
- ث. اختبار الفرضيات وإعادة اختبارها؛
- ج. صياغة النتائج وإيصالها.

ثالثا- عوامل تحقيق الإبداع المحاسبي: من أهم العوامل المساعدة على تحقيق الإبداع في المجال المحاسبي ما يلي: ²

¹- أسامة عمر جعارة: أثر كفاءة المدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وفقا لمعايير العمل الميداني الدولية على

مصداقية المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 11، جامعة المسيلة، 2014، ص: 25.

²- عجيبة محمد: دور الإبداع المحاسبي والمحاسبين في التسيير واتخاذ القرار " دراسة ميدانية حالة الجزائر"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، 2009، ص: 186 ، 187.

1. عوامل متعلقة بالجوانب الفكرية: وهي الخصائص التي تطرقنا لها سابقا والمتمثلة في الطلاقة الفكرية والترابطية، المرونة في تفكير الأفراد بكل عفوية وتلقائية ومدى قدرة الفرد على إحداث التغييرات المناسبة، القدرة على التوسع في الموضوع وبناءه، قدرة الفرد على إنتاج عدد من الأفكار الجيدة ذات النوعية أو ما يعرف بالعصف الذهني، القدرة على اكتشاف وإدراك و تمييز المعلومات وأشكالها المختلفة وكذلك القدرة على تثبيت المعلومات وحفظها، بالإضافة إلى هذه العوامل التي تركز على الجوانب الفكرية هناك عوامل أخرى معززة للإبداع المحاسبي من الناحية العملية والتنظيمية نوجزها فيما يلي:

- صياغة الأنظمة والتعليمات بطريقة تساعد على الإبداع والتطوير، كاستخدام طريقة أو سياسة محاسبية في تسجيل أو تسعير المخزون أو حساب الإهلاك أو التدهور... إلخ؛
- الاهتمام بإيصال الخبرات التكنولوجية والاستشارات المستحدثة من خلال التدريب والتكوين المستمر والمتواصل للعاملين في المجال المحاسبي؛
- زيادة الإتصال الفعال بين العاملين داخل المؤسسة؛
- 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؛
- منح صلاحيات وتفويضها للأقسام أو الوحدات داخل المؤسسة مما يشجعها على الإبداع.
- التعامل مع جميع الأفكار ولاسيما الجذرية منها؛
- قبول التغيير والتحسين المستمر وتشجيعه؛

وإلى جانب كل العوامل التي ذكرناها والتي تساعد على تحقيق الإبداع وتطويره هناك من الباحثين من يقسم هذه العوامل إلى ثلاثة أصناف:

أ. عوامل تتعلق بالفرد بحد ذاته: وهي التعود على التفكير، 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.

ب. 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.

ح. عوامل تتعلق بالبيئة الداخلية والخارجية (المحيط): كالأسرة، التعليم ، وسائل الإعلام، العادات والتقاليد..... إلخ.

إذن هناك مجموعة من العوامل تساهم في تعزيز الإبداع المحاسبي وتنميته، حيث يمكن تقسيمها إلى عوامل فكرية تتعلق بالقدرات الإبداعية للمحاسب، وعوامل تتعلق بمدى مساهمة المؤسسة في تشجيع المبدعين وتوفير البيئة المناسبة لذلك، دون أن ننسى العوامل الأخرى المتعلقة بالبيئة الداخلية والخارجية.

المطلب الثاني: ماهية التلاعب المحاسبي.

إذا كان الإبداع المحاسبي يهدف إلى استخدام كل الأساليب والطرق أو المعايير التي من الممكن أن تحقق مستوى بارزا من التميز داخل المؤسسة، وتعمل على تسهيل إجراءات العمل المحاسبي وصولا لنتائج نشاط المؤسسة وتحقيقا لمصالحها، فإن التلاعب المحاسبي يهدف إلى استغلال المرونة المتاحة في المبادئ والمعايير المحاسبية خدمة لأطراف معينة وليس لصالح المؤسسة، حيث إذا مورس هذا التلاعب في ظل القواعد المحاسبية يسمى بالمحاسبة الإبداعية ، أما إذا تم خارج حدود القواعد المحاسبية فيدعى بالغش المحاسبي.

الفرع الأول: مفهوم التلاعب المحاسبي:

يشير "Berle & Means" إلى أن المؤسسة تمثل مجموعة من الأطراف ذات المصالح المختلفة، والعلاقة بين هذه الأطراف تتميز بوجود نوع من الصراعات وتضارب في المصالح، وانطلاقا من دراسة "Berle & Means" قام كل من "jensen & Mechling" سنة 1976 بطرح نظرية الوكالة التي تحاول تقديم تفسير متكامل للممارسات والسياسات المحاسبية المستخدمة من طرف إدارة المؤسسة للتأثير على الأرقام المحاسبية، فوفق

المفهوم المعرفي لنظرية الوكالة فإن هناك تعارض في المصالح بين الوكلاء والموكلين إذ يهدف كل منهما إلى تعظيم منفعة الشخصية،¹ وهذا ما يترتب عليه لجوء الإدارة لممارسة التلاعب المحاسبي خدمة لأهدافها الخاصة. هنالك من يعتقد أن التلاعب المحاسبي مرتبط بالأزمة المالية الحالية وما حدث في شركة أنرون، لكن البحث في الدراسات المهمة بهذا الموضوع تبين بأن هذا المفهوم قد ظهر منذ سنوات بعيدة، حيث تشير دراسة كل من "Balaciu and Vladu" أن هذه الممارسات ظهرت منذ أكثر من 500 سنة وقد أشار إليها "Luca Pacioli" في كتابه "De Arithmetica" ويعتبر Copeland (1968) من أوائل الباحثين الذين عرفوا التلاعب المحاسبي بأنه "القدرة على زيادة أو تخفيض صافي الدخل و الناجمة عن إرادة شخصية متعمدة" وفي هذا الصدد فقد أشار "Stolowy and Breton" بأن هذا المفهوم أوسع من ذلك إذ يتضمن المعاملات التي تتعلق بالميزانية.² كما يعرف التلاعب المحاسبي من قبل (Mamo and Aliaz, 2014) بأنه: "الإجراءات أو الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية، والأداء المالي، مما يخلق انطبعا خاطئا عن القوة المالية للمؤسسة".³ يعرف التلاعب المحاسبي أيضا حسب Breton & Stolowy بأنه: استخدام الإدارة للمجال الاختياري عند اختيار السياسات و المعالجات المحاسبية بحيث تؤثر على إمكانية نقل الثروة بين المؤسسة وجمهورها، المساهمين، أو المديرين"،⁴ كما عرف أيضا "الممارسات غير الأخلاقية في اختيار التقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة التي تتيح فرصة للتلاعب والغش مما ينتج عنه بيانات مالية غير صحيحة ومضللة".⁵

من هنا يمكن تعريف التلاعب المحاسبي بأنه مجموعة من الإجراءات والخطوات التي تقوم بها الإدارة لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات المؤسسة، خدمة لمصالحها الخاصة، وذلك باستغلال الخيارات والممارسات المحاسبية، أو عن طريق التلاعب بالأرقام المحاسبية.

¹ -Michael C. Jensen, William H. Meckling, **Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure**, *Journal of Financial Economics*, 3(4), May 1976, p : 308.

² -Jonada MAMO, Ada ALIAJ: **ACCOUNTING MANIPULATION AND ITS EFFECTS IN THE FINANCIAL STATEMENTS OF ALBANIAN ENTITIES**, *Interdisciplinary Journal of Research and Development*, Vol (I), No.2, "Alexander Moisiu" University, Durrës, Albania, 2014, p: 56.

³ -Madan Lal Bhasin : **ACCOUNTING MANIPULATION Practices in Financial Statements ;An Experience of an Asian Economy**, *Interdisciplinary Journal of Economics and Financial Research*, Vol. 2, No. 11, 2016, p:200 .

⁴ - Hervé Stolowy , Gaétan Breton, **Accounts Manipulation: A Literature Review and Proposed**

Conceptual Framework, *Review of Accounting and Finance*, Volume 3, Issue : 1, United Kingdom, 2003, p: 3.

⁵ -صبايحي نوال: الأبعاد الأخلاقية لمهنة المحاسبة وتطبيقات التلاعب المحاسبي، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، العدد الاقتصادي (22)، جامعة زيان عاشور، الحلقة، 2015، ص:12.

الفرع الثاني: أشكال التلاعب المحاسبي.

يتأثر نظام المعلومات المحاسبي والبرامج الآلية المحاسبية بالأساليب والممارسات المتبعة بهدف تحويل أرقام البيانات المالية مما هي عليه فعلياً إلى ما يرغب فيه معدوا البيانات المالية، وحسب ما يراه "2009 Balaciu & al" يمكن تصنيف التلاعب المحاسبي إلى:

أولاً- التلاعب المحاسبي خارج حدود القوانين والمعايير المحاسبية: يصطلح على التلاعب المحاسبي الذي يحدث خارج إطار المبادئ والقواعد المحاسبية بالغش المحاسبي، والذي يعرف بأنه "تعمد إخفاء أو تعديل البيانات بغرض الحصول على منافع خاصة أو تضليل طرف آخر أو تحميله بما يزيد عن الإلتزامات، ويرتكب الغش بسابق إصرار وهناك نية الغش"¹، حيث ينطوي الغش المحاسبي على مايلي:²

- التلاعب بالسجلات أو المستندات أو تزويرها أو تغييرها؛
- سوء توزيع الأصول؛
- حذف أو إلغاء آثار العمليات من السجلات أو المستندات؛
- تسجيل عمليات وهمية وسوء تطبيق السياسات المحاسبية.

يختلف الغش المحاسبي عن الخطأ أو السهو فالخطأ يشير إلى تحريف أو استبعاد غير متعمد مبالغ أو إفصاحات معينة في القوائم المالية، وهي غالباً ما ترتكب نتيجة جهل موظفي إدارة الحسابات بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو نتيجة الإهمال أثناء القيام بالإجراءات المحاسبية، أما الغش فهو عبارة عن تحريف متعمد وهي غالباً ما ترتكب برغبة مرتكبيها في إخفاء إفصاحات معينة في القوائم المالية أو اختلاسات أو تقديم تقارير مالية غير حقيقية.

ثانياً- التلاعب المحاسبي ضمن حدود القوانين والمعايير المحاسبية: يعرف التلاعب المحاسبي في إطار المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بأنه "عبارة عن تحقيق انطباع مختلف عن الحقيقة لدى مستخدمي القوائم المالية عن العائد والمخاطرة، وذلك باستغلال السلطة التقديرية الممنوحة للمحاسبين في مجال الإختيار المحاسبي أو هيكله العمليات"³، حيث يتم استغلال الثغرات الموجودة في السياسات المحاسبية وتعدد بدائلها (المرونة المحاسبية) ونقاط ضعفها في سبيل إظهار البيانات المالية بغير صورتها الحقيقية، وبشكل يخدم فئة معينة مستفيدة من هذه

¹- عاطف زهرة توفيق سواد: مراجعة الحسابات والتدقيق، ط1، دار الراجحة، الأردن، 2009، ص: 179.

²-غالي جرج دانيال: تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، ط1، الدار الجامعية، مصر، 2002، ص:24.

³- سوياد أمينة: دور مراجع الحسابات الخارجي في اكتشاف التضليل في القوائم المالية والتقرير عنه "دراسة استقصائية لآراء مراجعي

الحسابات في ولاية سليف"، مجلة الأبحاث الإقتصادية، العدد14، جامعة البليدة2، 2016، ص: 284.

الإجراءات على حساب باقي الفئات ذات المصلحة بالمؤسسة،¹ ويسمى هذا النوع من التلاعب المحاسبي بالمحاسبة الإبداعية **Creative Accounting**.

وخلال العقدين الماضيين أخذ المختصون في علم المحاسبة والتدقيق بدراسة هذه الظاهرة فتناولها البعض بمفردات مختلفة ولكنها تحمل ذات المفهوم، ومنها المحاسبة الإبداعية، المحاسبة الابتداعية، المحاسبة الابتكارية، المحاسبة الاحتيالية، المحاسبة الاخلاقية،² إلا أن هذه الممارسات تتجلى في صورة إدارة الأرباح، أو تمهيد الدخل.

تهدف المحاسبة الإبداعية إلى إظهار ربحية غير حقيقية أو مركز مالي غير حقيقي للشركة لأهداف مختلفة كتشجيع المستثمرين باتخاذ القرارات الإستثمارية في المؤسسة، أو طمأنة المقرضين أن المؤسسة في وضع مالي جيد يمكنها من سداد الإلتزامات المترتبة عليها في الوقت المحدد، أو لأجل الحصول على تسهيلات ائتمانية على البنوك، خاصة إذا كانت تلك المؤسسات متعثرة ولا يؤهلها دخلها ومركزها المالي الحقيقي من الحصول على هذه التسهيلات.³

وتختلف هذه الممارسات مع الغش في البيانات المالية، في كون هذا الأخير يمارس بخرق القوانين والمعايير المحاسبية ومرتكبه يتابع قانونياً، أما المحاسبة الإبداعية فتتمثل في استخدام المرونة المحاسبية ضمن الإطار القانوني وباحترام القواعد والمعايير المحاسبية، حيث في ظل هذه المرونة تختار الإدارة ما يناسبها لإظهار الأداء التشغيلي نهاية كل فترة على النحو الذي يتوافق مع أعمالها، فمن ساهم في وجود هذه المرونة لم يضع في حسبان أنه يمكن استغلالها لتحميل البيانات المالية بما يناسب أهواء إدارات المؤسسات،⁴ وفي هذا المقام يشير **Willekens & Bauwhede**، إلى أن المرونة التي تسمح بها مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً في الاختيار بين الطرق والبدائل المحاسبية وكذا حالات التقدير الشخصي لبعض عناصر القوائم المالية تكون بهدف إعطاء المؤسسات فرصة لإعداد

¹ - سليمان جريه طلال ، وآخرون: أثر الآليات المحاسبية للحكومة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية" من وجهتي نظر الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن ومدققي الحسابات الخارجيين"، المجلد 11 ، العدد 2 ، المجلة الأردنية، الأردن، 2015، ص:321.

² - بالراقي تيجاني، مرجع سابق، ص:30.

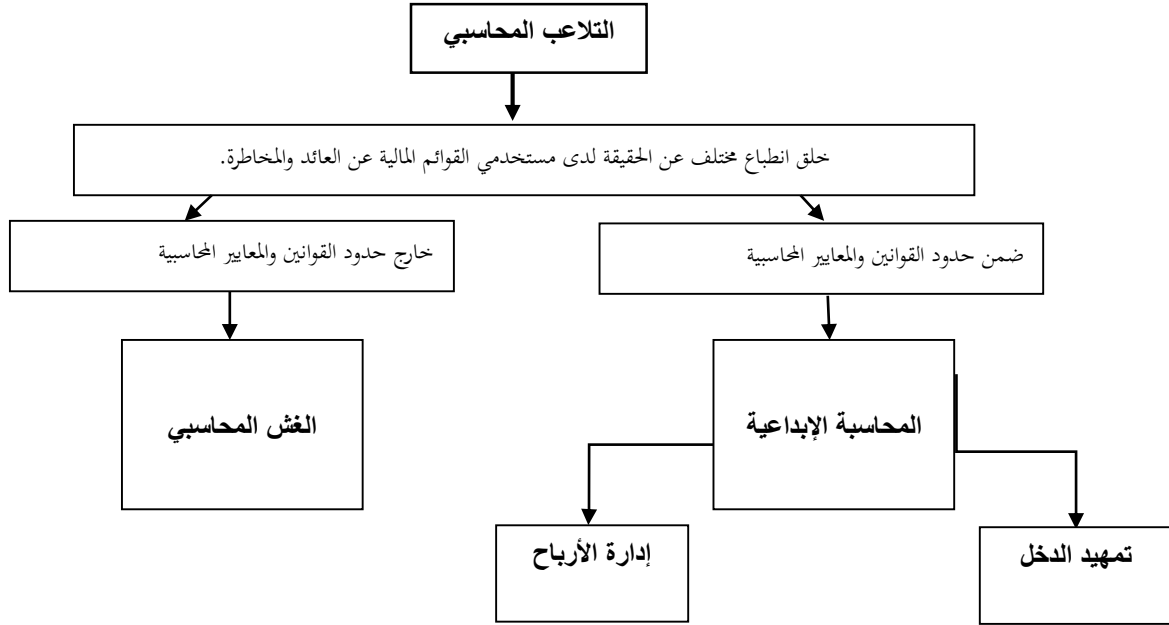
³ - سليمان جريه طلال، مرجع سابق، ص:321.

⁴ - أمينة فداوي: دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية "دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر **SBF 250**"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية، جامعة باجي مختار، عنابة، 2014/2013، ص: 116.

القوائم المالية بشكل يعكس الأداء الاقتصادي الحقيقي لها إلى أقصى حد ممكن، لكن هذه المرونة يتم انتهازها من طرف الإدارة لممارسة المحاسبة الإبداعية.¹

والشكل التالي يوضح أشكال التلاعب المحاسبي:

الشكل رقم (01): أشكال التلاعب المحاسبي.



المصدر: أمينة فداوي: دور ركائز حوكمة المؤسسات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية "دراسة عينة من المؤسسات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF 250"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية، جامعة باجي مختار، عنابة، 2014/2013، ص: 116.

يتضح من الشكل أن التلاعب المحاسبي ينقسم إلى ممارسات تتم خارج القوانين والمبادئ المحاسبية، وتسمى بالغش المحاسبي، وممارسات تتم في إطار المبادئ المحاسبية، وتسمى بالمحاسبة الإبداعية، وتظهر هذه الممارسات في صورة تمهيد الدخل أو إدارة الأرباح.

المبحث الثاني: ماهية المحاسبة الإبداعية.

تحدث ممارسات المحاسبة الإبداعية نتيجة توفر العديد من الخيارات والبدائل المحاسبية على أساس الإستحقاق، والتي تعطي الفرصة للإدارة لاختيار البديل المحاسبي الذي يخدم أهدافها الخاصة، وقد ظهرت المحاسبة الإبداعية في عهد الثورة الصناعية، ورغم أن هذه الممارسات لها عدة دوافع إلا أنها تسعى إما لتمهيد الدخل، أو

¹ - H. Vander Bauwhede, M. Willekens, **Earnings Management in Belgium: a Review of the Empirical Evidence**, 2003, Available from: https://lirias.kuleuven.be/bitstream/123456789/121969/1/02_Willekens.pdf, (22/08/2016), P P: 5,6.

إدارة الأرباح المحاسبية بما يخدم أهداف الإدارة على حساب باقي الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية، ولعل أهم النظريات المفسرة لها تتمثل في نظرية الوكالة وعدم تماثل المعلومات، وهذا ما سنتطرق إليه في هذا المبحث بالإضافة إلى عناصر أخرى تساهم في تحديد الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية.

المطلب الأول: المحاسبة الإبداعية، النشأة والمفهوم، والأنواع.

إن مصطلح المحاسبة الإبداعية يعتبر من المفاهيم المثيرة للجدل، فعلى الرغم من أن هذا الأخير يوحي بممارسات إيجابية، إلا أنه يحمل في طياته ممارسات سلبية تستغل المرونة المتاحة في ظل القواعد والمبادئ المحاسبية لخدمة مصالح الإدارة على حساب باقي الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية.

الفرع الأول: نشأة المحاسبة الإبداعية.

يمكن أن تعزى بدايات المحاسبة الإبداعية إلى عهد الثورة الصناعية وما رافقها من ظهور المؤسسات الصناعية الكبرى (شركات الأموال) التي تمتاز بضخامة عدد المساهمين لضخامة رؤوس أموالها، وما نجم عنه من انفصال الملكية عن الإدارة وحاجة الأخيرة إلى بيانات تفصيلية، إذ كانت عمليات التلاعب تتم أثناء إجراء حسابات التكاليف، والتي كانت تتطلب وجود موظفين متخصصين في ذلك، لذا ظهرت محاسبة التكاليف التي تسعى إلى اعتماد نظام متطور للتكاليف يساهم في مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات الرشيدة، وبالرغم من استخدامه لأغراض الإدارية، فقد كان موجهًا لخدمة التقارير المالية أصلاً (الإفصاح عن تكلفة البضاعة المنتجة ضمن قائمة الدخل والإفصاح عن قيمة المخزون وطريقة تقييمه ضمن قائمة المركز المالي)، إن تلك المدة اتسمت بضعف استقلالية المحاسب عن الإدارة، إذ كان المديرين أصحاب الحق في تقييم الموجودات وتقدير الدخل، لذا اتجه سلوك المحاسب المهني إلى التأثير بالإستجابة لرغبات الإدارة¹، إلا أن المحاسبة الإبداعية كأساليب لم تتضح إلا في عقد الثمانينات من القرن العشرين وما تلاها، ويحتمل أن تكون قد بدأت عندما واجهت المؤسسات صعوبات في فترة الركود التي حدثت في بداية الثمانينات، إذ كانت هناك ضغوط كبيرة لإنتاج أرباح أفضل على الرغم من الصعوبة القصوى في تحقيق أي نوع منها، فإذا كنت لا تستطيع أن تكسب أرباحاً فإنك إذن تستطيع على الأقل أن تبتدعها، فلجأت الكثير من المؤسسات إلى الإعلان عن أرباح صورية، وفي ذلك الوقت منحت المحاسبة الإبداعية الوقت الكافي لبقاء المؤسسات وعدم الإعلان عن إفلاسها، واستمر الركود فترة طويلة وأجبرت الكثير من المؤسسات التي أبلغت عن أرباح مبتدعة على التصفية، لكن في الحقيقة قد يعد هذا الركود هو الوحيد الذي أفلست فيه الكثير من المؤسسات الكبيرة ومرجحة ظاهرياً، وفي ضوء ذلك قال البعض عن هذه الظاهرة أن النمو الظاهري في الأرباح في عقد الثمانينات كان نتيجة

¹ - زهرة حسن العامري، ابتهاج اسماعيل يعقوب، مرجع سابق، ص: 7.

لخفة يد البراعة المحاسبية وليس نتيجة للنمو الاقتصادي الحقيقي، وببساطة تستغل المحاسبة الإبداعية المرونة في المبادئ والطرق المحاسبية المطبقة في معالجة العديد من العمليات المالية من أجل عرض نتائج النشاط بخلاف الواقع، وقد طور هذا المفهوم الصحفيون ثم الأكاديميون لكن بدرجة أقل، وظهر بشكل رئيسي بواسطة الممارسين والمعلقين على نشاط السوق، وقد يطلق هذا المفهوم أيضا على بعض الإجراءات المحاسبية التي تلجأ فيها إدارات المؤسسات في بعض الأحيان سعيا وراء إحداث تحسين صورة ربحيتها أو مركزها المالي، وذلك عن طريق استغلال الثغرات المتواجدة في أساليب التدقيق الخارجي أو الاستفادة من تعدد البدائل المتوفرة في السياسات المحاسبية التي تتيح المعايير المحاسبية اتباعها في مجالات القياس والإفصاح المتبعة في إعداد القوائم المالية، مما يؤثر سلبا على نوعية الأرقام التي تظهرها تلك القوائم سواء بالنسبة للأرباح، أو بالنسبة للمركز المالي ومن ثم على مصداقية النسب المالية.¹

الفرع الثاني: مفهوم المحاسبة الإبداعية.

لقد سمحت المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما وكذلك معايير المحاسبة الدولية باستخدام طرق ومبادئ محاسبية لكثير من البنود والعناصر التي تؤثر على القوائم المالية كطرق الاهتلاك، تقييم المخزون السلعي، طرق تقييم الأدوات المالية، طرق ترجمة العملات الأجنبية.. الخ، وبما أن هناك مجالاً للاختيار بين هذه البدائل والسياسات المحاسبية وأساليب الإفصاح المالي، فإن الإدارة تستخدم الطرق المحاسبية والسياسات التي من شأنها أن تخدم أهدافها الخاصة، وهذا ما أطلق عليه تسمية المحاسبة الإبداعية.²

إن المعنى الظاهري لمصطلح المحاسبة الإبداعية يبدو من الوهلة الأولى أنه نوع جديد من أنواع المحاسبة، إلا أنه ظهر بشكل أساسي من قبل المهنيين والمحللين الماليين في الأسواق المالية، ليشير إلى أن المحاسبة تتضمن إبداعا في ممارسة وظائفها،³ ولقد ظهر مصطلح المحاسبة الإبداعية لأول مرة في كتاب المفكر الإنجليزي Ian Griffiths " عام 1986 بعنوان المحاسبة الإبداعية،⁴ ويمكن توضيح هذا المفهوم فيما يلي:

- يعرفها " Ian Griffiths " بأنها: " مجمل الإجراءات التي تمارسها المؤسسات بهدف التقليل من أرباحها أو زيادتها من خلال حساباتهم التي تم تشكيلها والتلاعب بها بشكل هادئ، وبطريقة خفية للتغطية على

¹ علي ابراهيم حسين: أثر المحاسبة الخلاقة على قرارات المستثمر في ظل تفاوت كفاءة السوق " دراسة حالة على عينة من المستثمرين في سوق العراق للأوراق المالية"، مجلة بحوث مستقبلية، العدد 31، 32، مركز الدراسات المستقبلية، كلية الحداثة الجامعة، 2010، ص: 136، 137.

² المرجع نفسه، ص: 139.

³ حسان بوعباية، صالح سراي، مرجع سابق، ص: 5.

⁴ أمينة فداوي، مرجع سابق، ص: 119.

المخالفات والجرائم باعتبارها عمليات خداع كبرى"¹، يشير هذا المفهوم إلى أن المحاسبة الإبداعية هي مجموعة من الإجراءات لإخفاء حقيقة الأرباح، وذلك لتغطية الجرائم التي تم ارتكابها.

- يعرفها ناصر كمال بأنها "عملية تحويل للصورة المحاسبية المالية من ما هي عليه في الواقع إلى الصورة المرغوبة حسب معدوها، من خلال الإستفادة من القواعد المحاسبية القائمة و/أو تجاهل بعض أو كل منها"² يتضح من التعريف أن المحاسبة الإبداعية تهدف لخدمة رغبات معديها، من خلال استغلال الثغرات المتواجدة في الطرق والأساليب المحاسبية ، أو تجاهل البعض منها؛

- كما تعرف أيضا "تشير المحاسبة الإبداعية إلى استخدام المعرفة المحاسبية للتأثير على الأرقام المفصح عنها، دون الخروج عن القواعد والقوانين المحاسبية، وبالتالي فهي تعكس أهداف ومصصلحة الإدارة، بدلا من إظهار الأداء أو الموقف الفعلي للشركة"³، يشير هذا التعريف إلى أن المحاسبة الإبداعية تعمل على تحقيق أهداف الإدارة دون الخروج عن القواعد والمبادئ المحاسبية.

- تعرف أيضا بأنها "عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل الكشوفات المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما يفضل مُعد هذه الكشوفات أن يُبلغ عنه، وهي أيضا عملية تتم من خلالها هيكلة المعاملات لكي تنتج نتائج محاسبية مطلوبة بدلا من الإبلاغ عن هذه المعاملات بطريقة منسقة وحيادية"⁴، يصرح هذا التعريف بأن المحاسبة الإبداعية هي عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية، وبعمليات القياس والإفصاح لخدمة مصالح المعدين على حساب المستخدمين.

- كما عرفت المحاسبة الإبداعية بأنها "مجموعة من الأساليب والإجراءات التي يعتمدها المحاسب لتحقيق مصلحة أصحاب المصلحة بالمؤسسة وللمحاسبة الإبداعية مظهر قانوني يصادق عليه مدقق الحسابات الخارجي وينتج عن الاستفادة من الثغرات والقوانين والبدائل المتاحة في معايير المحاسبة المعتمدة، ومظهر غير قانوني ينتج عن تواطؤ مدقق الحسابات الخارجي ويتضمن تلاعب وتحريف في الأرقام

¹ - جبار بوكثير، مصطفى عوادي: أساليب المحاسبة الإبداعية في التلاعب بالقوائم المالية من منظور معايير المحاسبة الدولية، مجلة الدراسات المالية المحاسبية والإدارية، العدد1، جامعة أم البواقي، 2014، ص: 66.

² - Mahesh Singh Rajput: **Creative Accounting: some aspects**, International Journal of Business and Administration Research Review, Vol.2, 2014, p :194.

³ - Brijesh Yadav, **Creative Accounting: An Empirical Study from Professional Prospective**, International Journal of Management and Social Sciences Research , Volume 3, January 2014, p:38.

⁴ - عماد آغا: المحاسبة الإبداعية، مجلة المال والأعمال، العدد 2، الكلية الجامعية للعلوم التطبيقية، 2011-2012، ص:17.

المحاسبية¹ يميز هذا التعريف بين الممارسات القانونية للمحاسبة الإبداعية إذا كانت ناتجة عن الاستفادة من الثغرات المتواجدة في البدائل المحاسبية، وبين الممارسات الغير قانونية إذا نتجت عن تواطؤ المدقق مع معدي هذه القوائم المالية.

إن هذه التعاريف وعلى الرغم من بعض الاختلافات فيها إلا أنها جميعاً كانت من منظور واحد فقط، وأنها تبنت وجهة نظر واحدة هي أن المحاسبة الإبداعية هي شكل من أشكال التلاعب في مهنة المحاسبة، بهدف إظهار القوائم المالية وفقاً لما يرغب به معدوها، وخلافاً لما هي عليه في الواقع، من خلال الاستفادة من الثغرات في القوانين والخيارات المتاحة في المعايير المحاسبية، وبالتالي يمكن القول أن المحاسبة الإبداعية تتصف بما يلي:

- هي شكل من أشكال التلاعب في مهنة المحاسبة؛
- أن ممارسة هذا التلاعب في المحاسبة يتم في ظل الطرائق والقواعد المحاسبية، وبالتالي فهي ممارسات قانونية، وتكون غير قانونية إذا خرجت عن إطار المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- تدخل إدارة المؤسسة في عمليات إعداد وعرض التقارير المالية ينتج عنه تغيير القيم المحاسبية الموضوعية إلى قيم غير موضوعية، مما ينتج عنه التأثير السلبي على جودة المعلومات المحاسبية؛
- ممارسي المحاسبة الإبداعية، غالباً ما يمتلكون قدرات مهنية محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها وتحويلها بالشكل الذي يرغبون فيه.

لقد تناول العديد من الباحثين موضوع المحاسبة الإبداعية تحت مسميات مختلفة منها: المحاسبة التجميلية، المحاسبة الإبتداعية أو المحاسبة الخلاقية، الخداع في يد المحاسبة، العبث بالدفاتر، المحاسبة التجميلية، المحاسبة المتعسفة، المحاسبة الإبتكارية، فن طبخ الدفاتر، فن حساب الأرباح، لعبة الأرقام المالية، و أياً كانت هذه المسميات فجميعها يستغل الثغرات في السياسات المحاسبية و تعدد بدائلها ونقاط ضعفها المختلفة في سبيل تعديل الدخل وإظهار البيانات المالية بغير صورتها الحقيقية، و بشكل يخدم فئة معينة مستفيدة من هذه الإجراءات الصورية على حساب باقي الفئات ذات المصلحة بالوحدة الاقتصادية.

كما تعتبر المحاسبة الإبداعية شكلاً من أشكال التلاعب المحاسبي الذي يهدف إخفاء الوضع الحقيقي للمؤسسات خدمة مصالح فئة معينة على حساب باقي الفئات الأخرى، وبالتالي فهي تعكس جانباً سلبياً لمفهوم الإبداع عبر استغلال المهارات الفكرية الإبداعية للوصول إلى أهداف لا تحقق العدالة التي تسعى إليها المحاسبة، فهي نوع من الجريمة التي لا تدين صاحبها؛

¹ - سيد عبد الرحمن عباس بله: دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، جامعة سطيف، 2012، ص: 60.

وإن أغلب الباحثين الذين أشاروا إلى بعض الممارسات الإيجابية للمحاسبة الإبداعية، مثل القضاء على الروتين اليومي، التأقلم مع التغييرات و المستجدات في البيئة المحيطة، المحافظة على سمعة المؤسسة رغم وضعها المتدهور، إيجاد حلول وإجراءات محاسبية غير مألوفة تساعد على اتخاذ القرارات مفيدة ومجدية لمستعمليها، العمل على التجديد والتطوير في الطرق والإجراءات المحاسبية، كلها إجراءات تهدف إلى خدمة المصلحة العامة للمؤسسة وليس تحقيقاً لمصلحة جهة معينة، وبالتالي فإن كل هذه الإجراءات توضع تحت مفهوم **الإبداع المحاسبي** وليس **المحاسبة الإبداعية**، لأن هذه الأخيرة هدفها خدمة مصلحة فئة معينة على حساب باقي الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية.

الفرع الثالث: أنواع المحاسبة الإبداعية: بما أن نتائج أعمال الوحدات المحاسبية تؤثر في مصالح فئات عديدة أهمها المستثمرين الحاليين والمرقبين، الإدارة، المقترضين، الجهات الحكومية، الموظفين، العملاء والموردين، ونظراً لاحتمال تعارض مصالح هذه الفئات فإن الاتجاه هو ضرورة التزام المحاسب بوجهة نظر الإجتماعية، أي أن تنحو التقارير منهجاً شمولياً يغطي احتياجات كافة فئات المجتمع دون تغليب وجهة نظر فئة على أخرى وحتى لا تتأثر عدالة توزيع المنافع من تلك التقارير ويكون الأثر النهائي في صالح المجتمع وهو ما يعرف بمدخل الرفاهية الإجتماعية في بناء نظرية المحاسبة،¹ غير أن المحاسبة الإبداعية قد اتخذت عدة اتجاهات بعضها يراعي مصالح الأطراف الخارجية والبعض الآخر يلبى أهداف الإدارة على حساب الأطراف الأخرى، حيث تصنف ممارسات المحاسبة الإبداعية إلى عدة أنواع تبعاً لاتجاهها، ومن حيث مدى تأثيرها على التدفقات النقدية، والقوائم المالية ونية الإدارة من وراء ممارستها، و ذلك كما يلي:

1. **من حيث علاقتها بالأرباح:** منذ نشأت المحاسبة فإن صافي الربح يعتبر هو الأساس أو المؤشر الذي يستخدم لقياس أداء المؤسسات أو أداء إدارات تلك المؤسسات ، ورغم الانتقادات المتعددة التي تعرض لها صافي الربح وما تلاه من تطور في الطرق والأساليب المختلفة لقياس الربح مثل استخدام القيمة المضافة أو الأساس النقدي أو مقياس الأداء المتوازن، إلا أنه ما زالت مختلف الفئات ذات العلاقة بمنظمات الأعمال تعتبر أن صافي الربح هو المؤشر الرئيسي الذي يعتمدون عليه عند اتخاذ قراراتهم الإستثمارية الحالية والمستقبلية، هذا بالإضافة إلى أن درجة المخاطر التي قد تتعرض لها المؤسسات تعتمد أساساً على مدى التغييرات في صافي الربح خلال السنوات المالية المتتالية، وكان هذا هو السبب الرئيسي وراء اهتمام منظمات الأعمال بالأرباح ، وإتباع طرق ومدخل

¹ - مجيل داوي اسماعيل: أثر أساليب المحاسبة الإبداعية في موثوقية المعلومات المحاسبية "بحث تطبيقي في أحد المصارف الحكومية"، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 16، العدد3، جامعة القادسية، العراق ، 2014، ص ص: 244، 245.

معينة لإدارتها وفقاً للأهداف والدوافع التي ترغب الإدارة في تحقيقها من جراء ذلك،¹ حيث أن الإدارة من منطلق الرغبة الأكيدة لديها في تعظيم منافعها الشخصية إنما تبني إستراتيجيتها بخصوص إدارة الأرباح وفقاً لما يسفر عنه تطبيق تلك الإستراتيجية من نتائج تتفق وأهدافها المحددة مسبقاً، وتنوع الإستراتيجيات المحاسبية التي تعتمدها الإدارة بخصوص الأرباح ما بين:²

أ. إستراتيجية تعظيم الدخل الحالي للفترة: تركز هذه الممارسات على زيادة أرباح الفترة الحالية على حساب الفترات السابقة أو المستقبلية.

ب. إستراتيجية تخفيض الدخل الحالي للفترة: تخفيض الأرباح في الفترة الحالية لصالح الفترات السابقة أو المستقبلية.

ت. إستراتيجية تخفيض درجة التغير في الدخل المعلن: محاولة تخفيض الانحرافات غير الاعتيادية في الأرباح، أو ما يعرف بسياسة تمهيد الدخل.

كل هذه الإستراتيجيات يتم تحديدها مسبقاً قبل التعامل مع البيانات الفعلية للمؤسسة عند إعداد التقارير والقوائم المالية في نهاية الفترة، ويتم تنفيذ الإستراتيجية المختارة باستخدام الخيارات المحاسبية البديلة والمتعددة التي يوفرها الفكر المحاسبي بخصوص قياس الظاهرة الواحدة، حيث تعدد طرق قياس الظاهرة الواحدة مع إمكانية استخدام أي منها رغم اختلاف النتيجة النهائية للقياس وفقاً لاستخدام كل طريقة، الأمر الذي ينعكس في النهاية على رقم الدخل المعلن.

2. من حيث تأثيرها على التدفق النقدي: تنقسم ممارسات المحاسبة الإبداعية حسب درجة تأثيرها على التدفقات النقدية إلى:

أ- الممارسات الاقتصادية للمحاسبة الإبداعية: وهي التي تنتج عن القيام بالأنشطة الحقيقية للشركة للتأثير على الدخل، حيث يقوم هذا الأسلوب على استخدام قرارات إدارية تتعلق بأنشطة الإنتاج والاستثمار والمبيعات، وإن هذا النوع من الإجراءات والقرارات يهدف بشكل أساسي للتأثير على صافي التدفقات النقدية من الأنشطة المختلفة، ويطلق عليها المتغيرات أو الأساليب الحقيقية للمحاسبة الإبداعية.³

¹- سامي محمد أحمد غنيمي: إطار مقترح لدور الشفافية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في منظمات الأعمال "دراسة اختبارية"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، المجلد 2، العدد 1، كلية التجارة، جامعة بنها، 2011، ص:27.

²- محمد عبد الحسين هاتف، علاء عبد الحسين صالح، الهام جعفر حميد: إدارة الأرباح وعلاقتها بعوائد الأسهم" دراسة تطبيقية على عينة من الشركات الصناعية في دولة الإمارات العربية المتحدة"، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد4، جامعة أم البواقي، 2015، ص:15، 16.

³- عبد الوهاب نصر علي: موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقاً لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية، ج4، الدار الجامعية، مصر، 2009، ص:621.

ب- الممارسات المحاسبية للمحاسبة الإبداعية: وهي التي تعتمد على تدخل الإدارة في الاختيار بين الطرق والأساليب المحاسبية بهدف التأثير على الدخل، ولكن يقتصر تأثيرها على الدخل دون التدفقات النقدية¹.

3. من حيث تأثيرها على القوائم المالية: تقسم ممارسات المحاسبة الإبداعية حسب هذا المعيار إلى:²

أ- ممارسات تؤثر على مضمون القوائم المالية: يتمثل مضمون القوائم المالية في مجموعة المعلومات المحاسبية التي تعتبر ملخص للعمليات المالية وتدفق الموارد داخل المؤسسة وخارجها، ويرتبط هذا المضمون بمجموعة المبادئ والمعايير والقواعد التي يتم إعداد القوائم المالية وفقا لها، فقد تختار الإدارة من بين القواعد المحاسبية التي تؤدي إلى تعظيم الأرباح أو تخفيضها تبعا لاستراتيجياتها، دون النظر إلى البديل الأكفأ أو المناسب، حيث أن الإدارة تفعل ذلك من منظور تأثير ما تتضمنه القوائم على سلوك مستخدميها عند اتخاذ القرار أو على العلاقة التعاقدية للمؤسسة.

ب- ممارسات تؤثر على شكل القوائم المالية: إن شكل القوائم المالية يكمل مضمونها، ولكي يحقق مضمون القوائم المالية الغرض منه فلا بد أن يتم عرض عناصر هذه القوائم بما يتناسب مع حاجة مستخدمي المعلومات التي تحتويها، فمن خلال إعادة التوبيخ للمعلومات الواردة في القوائم المالية وعرضها بطريقة معينة يمكن التأثير على الأداء الحقيقي للشركة، مع أن التغيير في موقع بعض البنود لا يؤثر على النتيجة النهائية، إلا أنه يترك تأثير على قدرة المستخدم بشأن فهم الأداء المالي للشركة، هذا إلى جانب استخدام بنود خارج الميزانية والتي تمثل تمويلا خفيا حيث يتم الإلتجاء إليه ولا يظهر في الميزانية مثل التأجيل التمويلي للأصول الثابتة.

من هنا يتضح أن ممارسات المحاسبة الإبداعية يمكن تصنيفها إلى عدة أنواع حسب اعتبارات مختلفة، فمن ناحية علاقتها بالأرباح فيمكن تصنيفها إلى ممارسات تهدف إلى تخفيض الدخل، وممارسات تهدف إلى تعظيم الدخل، وأخيرا ممارسات تعديل الدخل، أما حسب علاقتها بالتدفق النقدي فتقسم إلى ممارسات إقتصادية تتعلق بالأنشطة الحقيقية للمؤسسة، وممارسات محاسبية تعتمد على الاختيار بين الطرق والأساليب المحاسبية للتأثير في قيمة الدخل، أما من حيث علاقتها بالقوائم المالية فتقسم إلى ممارسات تؤثر في مضمون القوائم المالية وممارسات تؤثر في شكلها.

1- سامي محمد أحمد غنيمي، مرجع سابق، ص: 28.

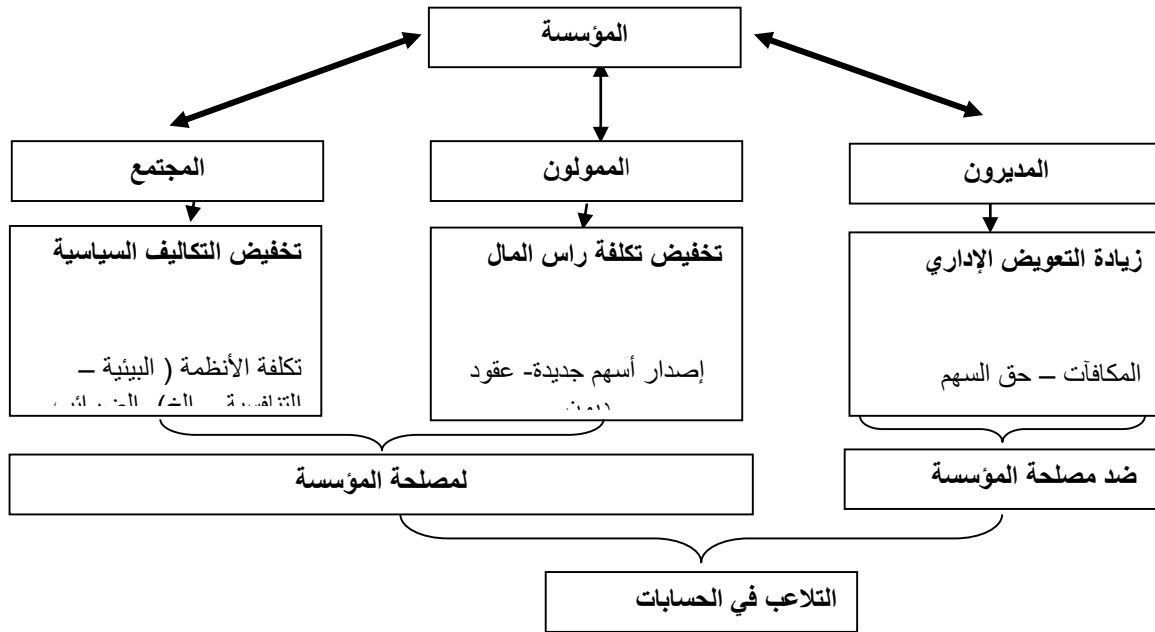
2- بومود إيمان، أمينة فداوي: قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية في عينة من الشركات المدرجة ببورصة الجزائر، مداخلة ضمن الملتقى الدولي الأول: المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 4-5 ديسمبر 2012، ص: 6.

المطلب الثاني: دوافع المحاسبة الإبداعية.

إن لكل ممارسة من ممارسات الحياة العملية، دوافع معينة تعمل كموجة لتحقيق بعض الأهداف المنشودة لتلك الممارسة، وهذا ينسجم تماما على المحاسبة الإبداعية، حيث تحدث عندما يكون لدى المديرين دوافع معينة لتحقيق أهداف مسبقة، وبناءا على ما سبق، فإن الإعتراف بوجود ظاهرة المحاسبة الإبداعية متفق عليه، ولكن هناك جدلا حول الدوافع المتعلقة بهذه الظاهرة، وهناك وجهات مختلفة حول دوافع قيام الإدارة بممارسة المحاسبة الإبداعية، الأولى هي وجهة النظر الانتهازية والثانية وجهة النظر المعلوماتية، بالنسبة للوجهة النظر الانتهازية ترى أن الإدارة تهدف من ممارسة المحاسبة الإبداعية إلى تضليل الأطراف ذات المصلحة حول الأداء الإقتصادي الحقيقي للمؤسسة أو للتأثير على النتائج التعاقدية لها، وذلك بغرض تحقيق منافع ذاتية، أما بالنسبة لوجهة النظر المعلوماتية فترى بأن الدافع من قيام الإدارة من استخدام المحاسبة الإبداعية هو التأثير على مستخدمي المعلومات المحاسبية عن طريق الكشف عن معلومات تتفق وتوقعاتهم بشأن التدفقات النقدية المستقبلية للمؤسسة وعندئذ يكون الدافع هو إظهار كفاءة المؤسسة، كما يقسم البعض دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية إلى دوافع متعلقة بمصلحة المؤسسة ، أو دوافع متعلقة بمصلحة الممارس نفسه، وأن ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية بدافع المصلحة الشخصية تواجه رفضاً أكبر من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية بدافع تحسين المركز المالي للشركة، كما قسمت الدوافع التي تتحكم باختيار الطريقة المحاسبية إلى دوافع تعاقدية (تتعلق بعقود التعويضات الإدارية وموائق الديون)، ودوافع قيمية (تتعلق بأسعار الأسهم وقيم الأصول)، و دوافع نظامية (تتعلق بالضرائب والتكاليف السياسية)¹ ويرى كل من (Stolowy & Breton) أن المحاسبة الإبداعية تهدف إلى تحقيق مصلحة طرف على حساب الأطراف الأخرى، وبذلك يمكن تقسيم الدوافع لممارسة المحاسبة الإبداعية إلى دوافع لمصلحة المديرين ، ودوافع لمصلحة الممولين، ودوافع لمصلحة المجتمع وجميع هذه الدوافع تصب في مصلحة المؤسسة ، إلا دوافع المديرين التي قد تكون شخصية وضد مصلحة المؤسسة، وهذا ما يظهر في الشكل رقم (02).

¹- جبر ابراهيم الداعور: أثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في الحد من إدارة الأرباح "دراسة ميدانية"، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد21، العدد2، غزة، 2013، ص:117.

الشكل رقم (02): دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية.



Source: Balaciu Diana, Pop Cosmina Madalina: **Is Creative Accounting a Form of Manipulation?**, Available from: <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.599.422&rep=rep1&type>, 14-06-2017, 22:05, p : 936.

يرى كل من (Syed Zulfiqar & Safdar) أن المحاسبة الإبداعية تهدف إلى تحقيق الأهداف الداخلية التي وضعتها الإدارة العليا فيما يتعلق بالمبيعات والربحية وأسعار الأسهم، أو لتلبية توقعات العديد من الأطراف ذات المصلحة بالمؤسسة كالمساهمين والموظفين والعملاء، وبذلك يمكن تقسيم دوافع المحاسبة الإبداعية إلى دوافع داخلية ودوافع خارجية¹، إلا أنه يمكن تقسيم دوافع المحاسبة الإبداعية إلى الدوافع التالية والتي قد ينطوي كل منها على الدافع الانتهازي، أو الدافع المعلوماتي، أو على كل الدوافع السابقة معاً، كما يلي:

الفرع الأول: الدوافع التعاقدية.

يشير "Scott" إلى أن المعلومات المحاسبية تستخدم للمساعدة في الرصد وتنظيم العقود بين المؤسسة والملاك المتعددين، حيث تنشأ عقود المكافآت الإدارية الصريحة والضمنية للملاءمة بين مصالح الإدارة وبين مصالح الأطراف الأخرى، فعندما يكون التعاقد بين المؤسسة والأطراف الأخرى مبنيًا على النتائج المحاسبية، فإنه يتولد لدى الإدارة الدافع لممارسة المحاسبة الإبداعية بما يحقق أهدافها وهذا ما يطلق عليه الدوافع التعاقدية

¹-Syed Zulfiqar Ali Shah, Safdar Butt, and Yasir Bin Tariq : **Use or Abuse of Creative Accounting Techniques**, International Journal of Trade, Economics and Finance, Vol. 2, No. 6, December 2011, p:532.

والمتمثلة في: زيادة مكافآت وحوافز الإدارة، موافقة شروط عقود الدين، اكتساب مزايا عند التفاوض مع نقابات واتحادات العمال، تحقيق الأمن الوظيفي.¹

1. **زيادة مكافآت الإدارة:** يعتبر "Healy 1985" من بين أول من اقترح أن أجور المدراء كانت حافزا لممارسة التلاعب المحاسبي، وأشار الباحث إلى أن المكافآت المتعلقة بالأداء كثيرا ما تستخدم كمكافأة أعضاء الإدارة، وقد أكدت الدراسات أن المؤسسات التي تطبق نظام المكافآت المتعلقة بالأداء تغيير سياساتها المحاسبية أكثر من المؤسسات التي لا تفعل ذلك، وقد تؤدي عمليات التلاعب بالبيانات المالية إلى زيادة كبيرة في المكافآت المرتبطة بالأداء كما بينت الدراسات أن المديرين الذين بلغوا الحد الأقصى من المكافآت يميلون إلى استخدام التلاعب للحد من مستوى الأرباح التي يحققونها، وبالتالي فالإدارة يكون لها حافز التأثير في الأرباح كلما ارتبطت حوافز الإدارة بالمعلومات المحاسبية.²

2. **اكتساب مزايا عند التفاوض مع النقابات:** تلجأ المؤسسات لأساليب المحاسبة الإبداعية لتخفيض أرباحها قبل الدخول في مفاوضات بشأن رواتب الموظفين مع النقابات، فعادة ما تتفاوض الإدارة مع ممثلي العمال حول أمور تتعلق بمصلحة العمال كرفع مستويات الأجور والمكافآت والمعاشات، ومن المرجح أن يركز ممثلوا العمال على الأرباح المحققة من طرف المؤسسة لطلب زيادات في الأجور، في المقابل تسعى الإدارة إلى الحصول على عقود عمل ميسرة تحاول من خلالها تخفيض أي زيادات مقترحة في الأجور، من جانب ممثلي العمال، من خلال تبني ممارسة إدارة الأرباح وتخفيض صافي الربح في الفترة التي تسبق هذا التفاوض لتجنب تنفيذ هذه العقود بهدف إيهام هذه الاتحادات بعدم قدرة المؤسسة على ضمان أي زيادات في أجور العمال.³

3. **مقابلة شروط الدين:** أثبتت الدراسات وجود علاقة بين استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية واحترام الشروط المالية للقروض، بهدف الحصول على التمويل في أفضل الشروط، فقد يميل المديرون إلى الاختيار بين السياسات المحاسبية لتقديم حالة أكثر ملاءمة للإقتراض، وبالتالي توفير خطر أقل للإفلاس، كما أكدت إحدى الدراسات أن المؤسسات التي تأخذ قروض إجبارية هي أكثر تلاعبا بحساباتها بهدف احترام الشروط،⁴ فدراسة "Begley, 1990" أثبتت أنه لكثرة النزاعات الناتجة عن تعارض المصالح بين الدائنين

¹ - Scott B. Jackson, Marshall K. Pitman: **Auditors and Earnings Management**, July 2001, Available from:

<http://www.nysscpa.org/cpajournal/2001/0700/features/f073801.htm>, (20/06/2017) ، (12 :10)

² - Frédéric Demerens, Jean-Louis, Jean Redis : **Investor Skepticism and Creative Accounting: The Case of a French SME Listed on Alternext**, International Journal of Business, 18(1), 2013,p pp: 60, 61.

³- Frédéric Demerens, Jean-Louis, Jean Redis, Ibid.

⁴- Frédéric Demerens, Jean-Louis, Jean Redis, Ibid.

والمساهمين، فإن عقود الدين غالباً ما تتضمن شروطاً لتقييد الإدارة للحد من تلك النزاعات، وتتمثل تلك القيود في الحد من قدرة الإدارة على سداد توزيعات الأرباح على المساهمين أو إصدار ديون جديدة أو طلب الدائنين منحهم الحق في سداد الديون مبكراً؛ إذا لم يتم الحفاظ على حد أدنى من الأرقام المحاسبية، لذا قد تتحمل الإدارة ما يسمى (تكلفة الوكالة) والناجئة عن التصرفات المقيدة أو بسبب تكلفة سداد الديون، أو إعادة التفاوض على إصدار الدين لحذف القيود، لذلك فإن الإدارة تلجأ إلى إدارة المكاسب؛ لتقليل احتمالات انتهاك قيود الديون؛ وذلك بهدف زيادة الدخل، بينما رأى كل من " Jaggi & Picheng,2002" أن استخدام الوحدات الاقتصادية المعسرة، و التي أخلت باتفاقية عقود الدين في الفترة ما بين 1989-1996 وبعد فحص تأثير الإخلال بعقود اتفاقيات الدين وتنازل المقرضين عن خيارات أساس الاستحقاق المحاسبي، فقد لوحظ من النتائج أن مديري تلك الوحدات يختارون الإستحقاقات الإختيارية التي تؤدي لزيادة الدخل؛ إذا وافق المقرضون على إعطائهم التنازل، بينما سيختار المديرون الإستحقاقات الإختيارية التي تؤدي لخفض الدخل؛ إذا رفض المقرضون التنازل،¹ كما يؤكد " Scott & Pitman" أن المؤسسات المتهمه سابقا بانتهاك شروط عقد الدين سوف تعمل على الاختيار بين سياساتها المحاسبية لأن مثل هذه التصرفات من شأنها تحسين الموقف التفاوضي لها من خلال إعادة التفاوض وطلب قروض أخرى وبشروط أقل صرامة وتقييد.²

4. **المحافظة على سمعة المؤسسة:** تُستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية أحياناً بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأداء المؤسسات والتي لا تسمح ظروفها التشغيلية أو الإستثمارية من تحقيق هذا التحسن بشكل طبيعي ودون تدخل من إدارة المؤسسة ، وإذا لم يحدث ذلك التدخل من قبل الإدارة سوف تتأثر صورتها بسمعة سلبية اتجاه السوق وخصوصاً أمام مساهميها ، لذلك فإن أحد دوافع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية يكون هدفه التأثير إيجابياً على سمعة المؤسسة.³

الفرع الثاني: الدوافع المتعلقة بتوقعات وتقييم سوق المال: أشارت بعض الدراسات إلى أن الإستخدام السائد للمعلومات المحاسبية، من قبل المستثمرين والمحللين الماليين للمساعدة في تقييم الأسهم يمكن أن يولد دافعا أو حافزا للمديرين للتلاعب بالأرباح، وذلك محاولة منهم للتأثير على أداء سعر الأسهم في المدى القصير ومن ذلك دراسة "Scott, 2003" ، حيث بين أن حوافز المحاسبة الإبداعية المتعلقة بسوق رأس المال تنشأ عندما يكون لدى الإدارة

¹- جبر إبراهيم داعور، مرجع سابق، ص: 118.

²-- Scott B. Jackson, Marshall K. Pitman : Op.cit.

³- عماد آغا، مرجع سابق، ص: 19.

تصور بوجود علاقة بين الأرباح المعلن عنها وتوقعات وقيمة الأسهم في السوق المالي، حيث تستخدم الإدارة أحكامها الشخصية والحرية المتاحة لها وفق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً للتلاعب بالأرقام المحاسبية المعلن عنها وتحسين صافي الربح، وذلك بهدف التأثير على أسعار الأسهم خاصة في الفترات التي تسبق طرح العروض العامة الأولية وعروض الأسهم التي تطرح لزيادة رأس مال المؤسسات القائمة، كما ترتبط دوافع إدارة الأرباح المتعلقة بالسوق المالي بتضخيم أرباح المؤسسة لتتنسق مع تنبؤات المحللين الماليين أو تنبؤات الإدارة نفسها، وذلك لمنع حدوث أي تقلبات أو تذبذبات في أسعار أسهم المؤسسة في المدى القصير،¹ وبالتالي تتمثل الدوافع المتعلقة بسوق المال في:

1. التأثير على أسعار أسهم المؤسسة: ترتبط العديد من حوافر المحاسبة الإبداعية بسوق الأوراق المالية، وخاصة الأسعار السوقية لأسهم الوحدة الاقتصادية، فتتدخل المحاسبة الإبداعية للتقرير عن أرقام للربح المحاسبي تتفق مع تنبؤات الأرباح المنشورة من قبل المحللين في السوق، أو لرفع أسعار الأسهم عندما تُحدد تعويضاتها بناءً على هذه الأسعار في تاريخ محدد، كما في حالة اختيارات الأسهم أو لزيادة الأسعار السوقية في حالة العروض الأولية للأسهم،² حيث تساعد المحاسبة الإبداعية المؤسسات في تعزيز سعر السهم، والتقليل من مستويات الإقراض، مما يقلل من المخاطر ويخلق اتجاه جيد للربح، وهذا يساعد المؤسسة في زيادة رأس المال من مساهمين جدد، وتفضيل أسهمهم في عروض أسعار الإستحواذ، ومقاومة الإستحواذ من قبل شركات أخرى.³

2. موافقة توقعات المحللين الماليين أو تنبؤات الإدارة بشأن الأرباح المتوقعة: تشكل تنبؤات الأرباح التي يصدرها المحللون في السوق، أو التي تصدرها الإدارة نفسها أحد الأرقام المستهدفة بالنسبة للمحاسبة الإبداعية، فتهتم الإدارة بمحاولة التقرير عن أرقام الربح المحاسبي تتسق مع تلك التنبؤات أو يزيد عليها، وقد تعتمد الفكرة الرئيسية في ذلك على أنه إذا لم تقرر الإدارة أرباح تتفق مع التنبؤات، فإنها قد تواجه آثاراً سلبية قد تكون تكاليفها أكبر إذا كانت الأرباح المقرر عنها أقل مما هو متنبأ به، ولذلك تسعى الإدارة إلى تجنب حدوث انخفاض كبير في الأسعار السوقية للأسهم وذلك كرد فعل سلبي من قبل السوق.⁴

3. تقوية فرص استفادة الإدارة من المعلومات الداخلية: إذا شارك أعضاء مجلس الإدارة في التعامل الداخلي لأسهم المؤسسة فإنه يمكنهم استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لتأخير خروج المعلومات الحقيقية للسوق، وبالتالي تعزيز فرصهم في الاستفادة من المعلومات الداخلية للمؤسسة.⁵

¹ - Scott B. Jackson, Marshall K. Pitman , Op.cit.

² - جبر إبراهيم داعور، مرجع سابق، ص: 118.

³ - Oriol Amat, John Blake, Jack Dowds: **The Ethics of Creative Accounting** , Economics Working Paper, Journal of Economic Literature, 1999, p: 8.

⁴ - جبر إبراهيم داعور، مرجع سابق، ص: 118.

⁵ -- Oriol Amat, John Blake, Jack Dowds, Op.cit., p: 8.

الفرع الثالث: الدوافع التنظيمية: تمارس المؤسسات أساليب المحاسبة الإبداعية المختلفة لتضليل مستخدمي القوائم المالية، وتعتبر الجهات الرقابية واحدة من أهم الأطراف المستخدمة للقوائم المالية، الأمر الذي يجعل المؤسسات تمارس المحاسبة الإبداعية للتحكم في الأرباح والعناصر الأخرى التي تزيد من التزاماتها تجاه الأطراف الخارجية حيث تظهر الحوافز التنظيمية عندما يوجد اعتقاد بأن للأرباح المعلنة تأثيراً على عمل واضعي التشريعات أو المسؤولين الحكوميين، وبالتالي فإنه من خلال إدارة نتائج العمليات يمكن للمديرين التأثير على أعمال واضعي التشريعات أو المسؤولين الحكوميين، مما يقلل من الضغط السياسي وتأثير التشريعات على الوحدة الاقتصادية،¹ وتمثل الدوافع التنظيمية في:

1. **تفادي التكاليف السياسية:** تتمثل تلك التكاليف في الأعباء التي قد تتحملها الوحدات الاقتصادية كبيرة الحجم؛ نتيجة القوانين والأنظمة التي تفرضها الدولة، مثل: قوانين زيادة معدلات الضرائب أو تحميل الوحدات الاقتصادية بأعباء إجتماعية مرتفعة، لذلك قد تلجأ إدارة الوحدات الاقتصادية إلى اختيار سياسات محاسبية تؤدي إلى تخفيض الربح؛ وذلك لتجنب مثل تلك التكاليف.²
2. **تخفيض المدفوعات الضريبية:** أحد أهم الدوافع التي تندرج ضمن الحوافز التنظيمية دافع التوفير في ضريبة الدخل، حيث تسعى المؤسسات عند إعداد إقراراتها الضريبية إلى التقليل من الضرائب الواجبة الدفع إلى أدنى حد ممكن من خلال الإختيار والمفاضلة بين الأساليب والطرق المحاسبية المؤثرة على الدخل الخاضع للضريبة بما لا يتعارض مع القوانين الضريبية وتعرف هذه الممارسة بالتجنب الضريبي، وتتميز عن ممارسة التهرب الضريبي أن الأولى قانونية بينما الأخيرة مخالفة للقانون،³ حيث أن تخفيض الضرائب هو من الحوافز الرئيسية للتلاعب المحاسبي وفي الواقع قد يرغب المديرون في تخفيض الضرائب على الأرباح من خلال إعلان تكاليف أعلى من المعتاد،⁴ ومن إحدى الطرق المستخدمة لتحقيق ذلك الغرض طريقة تقييم المخزون السلعي وخاصة (FIFO أو LIFO)، فعلى سبيل المثال: عند اختيار المديرين لـ (FIFO & LIFO) ذلك سيؤدي إلى تغييرات في التدفق النقدي للوحدات الاقتصادية؛ نتيجة لتأثير طرق المخزون على الأرباح الخاضعة للضريبة، فالوحدات الاقتصادية عادة تستخدم (FIFO) عند زيادة الأسعار لزيادة الدخل الظاهر في القوائم المالية والذي سيؤدي

¹ - Scott B. Jackson, Marshall K. Pitman, Op.cit.

² - جبر إبراهيم الداعور، محمد نواف عابد: أثر السياسات المحاسبية لإدارة المكاسب على أسعار أسهم الوحدات الاقتصادية المتداولة في سوق فلسطين للأوراق المالية "دراسة تطبيقية"، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد 17، العدد 1، غزة، 2009، ص: 829.

³ - علاء فريد عبد الأحد: أثر التحدي الأخلاقي في المحاسبة الإبداعية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة: دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب في العراق، أطروحة دكتوراه، جامعة البصرة، 2006، ص: 130.

⁴ -Frédéric Demerens, Jean-Louis, Jean Redis, Op.cit, p :62.

إلى زيادة الضرائب وانخفاض في التدفقات النقدية، وفي المقابل فإن (LIFO) قد تستخدم لتخفيض الدخل الظاهر في القوائم المالية؛ مما يؤدي إلى انخفاض في الضرائب وزيادة التدفق النقدي، لذلك فإن دافع الضريبة لتعظيم قيمة الوحدة الإقتصادية هو دافع رئيسي يؤثر على قرارات المديرين لتطبيق سياسات محاسبة المخزون السلعي¹.

3. التغيير في الإدارة: قد يلجأ المديرون الجدد إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف إظهار سوء التسيير من قبل الإدارة القديمة.²

إن اللجوء للمحاسبة الإبداعية له عدة مسببات أو دوافع، حيث يمكن أن تكون دوافع تعاقدية ناتجة عن تعاقد المؤسسة مع أطراف خارجية، أو دوافع متعلقة بسوق رأس المال والتوقعات المستقبلية، كما يمكن أن تكون المحاسبة الإبداعية بدافع التأثير على واضعي التشريعات أو المسؤولين الحكوميين، وذلك بتفادي التكاليف السياسية والتقليل من المدفوعات الضريبية.

المطلب الثالث: عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية، النظريات المفسرة لها وأشكالها.

يمكن تقسيم العوامل التي ساهمت في ظهور المحاسبة الإبداعية إلى عوامل تتعلق بالبيئة المحاسبية وأخرى تتعلق بالنظام المحاسبي، كما تعتبر نظرية الوكالة وعدم تماثل المعلومات من أهم النظريات التي ساهمت في تفسير المحاسبة الإبداعية، هذه الأخيرة التي تنقسم إلى عدة أشكال سنحاول التعرف عليها من خلال هذا المطلب.

الفرع الأول: عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية: يمكن تقسيمها حسب عدة اعتبارات إلى:

1. عوامل تتعلق بالبيئة المحاسبية: تتمثل هذه العوامل في:³

أ. ركود الأسواق المالية: في منتصف الثمانينات أين ساد الركود الإقتصادي، لم تجد المؤسسات ملجأ لها لتمويل حاجياتها سوى البنوك، ولما ظهر قانون منع الوساطة المالية عام 1984م، اتجهت هذه المؤسسات مباشرة نحو السوق المالي لتمويل احتياجاتها، وبزيادة عدد المستثمرين في المؤسسات المدرجة بالبورصة وسعي هؤلاء لرفع مردوديتهم المالية الإستثمارية، تطور مفهوم المحاسبة الإبداعية، لرفع الجودة الإستثمارية، فكيف في حال ركود تلك المؤسسات أن تلي حاجة مستثمريها كمعدل العائد على الإستثمار، فعليها تقدم الصورة الصحيحة والصادقة من خلال بياناتها المالية كأفضل وسيلة للتواصل بين المؤسسة وجمهورها، إلا أنها وأمام الضغوطات لم تجد سوى تقديم

¹ - جبر إبراهيم الداعور، محمد نواف عابد، مرجع سابق، ص: 826.

² - Syed Zulfiqar Ali Shah, Safdar Butt, and Yasir Bin Tariq, , Op.cit, p:532.

³ - أمينة فداوي، مرجع سابق، ص: 120، 121.

صورة نظرية بإظهار أرقام ونتائج تعبر عن أرباح أفضل ولا تطابق الواقع وبهذا ظهرت فكرة ابتداء الفن المالي، فإن كنت لا تستطيع تحقيق الأرباح، فإنك تستطيع على الأقل ابتداعها، وفي ذلك الوقت كسبت المحاسبة الإبداعية الوقت الكافي في تلك المؤسسات لاسيم واستمرار ركودها لفترة طويلة.

ب. **تواطؤ مراجعي الحسابات وشركات التدقيق:** لكل شركة أهداف تسعى لتحقيقها، وإذا كان تحقيق تلك الأهداف يهم بالدرجة الأولى المسيرين، الملاك، والعمال، فهو يهم أيضا كل المتعاملين معها من زبائن، موردين، سلطات عمومية، إدارات الضرائب..... إلخ، وعليه من هذا المنطلق ينبغي تزويد تلك الأطراف بالمعلومات اللازمة حول هذه المؤسسة، وحتى تنال رضاهم لا بد أن تكون بعيدة عن الشكوك وذلك بخضوعها لعملية المراجعة الخارجية المستقلة والمحايدة؛ إلا أنه وحسب ماورد مؤخرا فالمداخيل التي تحصلها كبرى مكاتب المراجعة وتدقيق الحسابات في العالم Touche Tohmatsu, Deloitte Arther Andersen , Ernst & Young تراوحت ما بين 26 مليار إلى 65 مليار دولار، كما قدرت حصة شركات التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية ما بين 30% إلى 65% من المداخيل الإجمالية للشركة، وهذه الحصص الخيالية هي خير دليل على أن المؤسسات، وقبل انهيارها (إنرون) كانت تتواطأ مع مراجعي الحسابات للتستر على تلاعبها بالبيانات المالية (أرثر أندرسن).

ت. **حالات عدم التأكد والمخاطر الناتجة عن زيادة التقلبات في بعض الأسواق:** مثل تقلب أسعار صرف العملات، ومعدل النمو، بالإضافة إل زيادة معدل التضخم، وما إلى ذلك مما يظطر المؤسسات إلى تبني المحاسبة الإبداعية للحد من هذه المخاطر وتحميل الأدوات المالية السنوية.¹

2. **عوامل تتعلق بالنظام المحاسبي:** تتعلق هذه العوامل بما يلي:²

أ. **حرية الاختيار بين القواعد والمبادئ المحاسبية:** تسمح القواعد والسياسات المحاسبية للشركة أحيانا أن تختار من بين مختلف الطرق المحاسبية التي تستخدمها في إعداد قوائمها المالية، حيث تسمح العديد من المعايير المحاسبية بالاختيار من بين البدائل المحاسبية المختلفة وهذا يترتب عليه اختيار المؤسسة الطرق المحاسبية التي تتلاءم مع أهدافها ورغباتها والتي تحقق أفضل صورة لأداء المؤسسة؛

ب. **حرية التقديرات المحاسبية:** يتضمن إعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير والحكم الشخصي والتوقع وهذا يتيح للإدارة التلاعب في هذه التقديرات بغرض الوصول إلى الأهداف المحددة مسبقاً، ففي بعض

¹ -Dima Florin-constantin: **Creative Accounting Tough the Policies and Accounting Options**, <https://ideas.repec.org/a/tdt/annals/vxviii-supplementary2012p180-184>, (22/05/2017) (15:00)

² -Ezeaninnea Salome, Ogbonna Marthin Ifeanyi ECHEZONACHI : **The Effect of Creative Accounting on the job performance of accountants (Auditors) inreporting Financial Statement in**, Kuwait Chapter of Arabian Journal of Business and Management Review Vol. 1, No.9; May 2012, p p; 8-9.

الحالات مثل تقدير العمر الإنتاجي للموجودات بغرض احتساب الإستهلاكات عادة ما تتم هذه التقديرات داخل المؤسسة وهذا يتيح الفرصة للمحاسب المبدع من التلاعب بشكل غير معلن ومن الصعب اكتشافه، ويتم ذلك عن طريق صياغة التقرير أو التحيز في إعداد تلك التقديرات بشكل متفائل أو متحفظ حسب احتياجات الإدارة ورغبتها في التأثير على بنود القوائم المالية من حيث التضخيم أو التقليل من قيمتها؛

ت. **المعاملات الإصطناعية:** يمكن استخدام المعاملات غير الحقيقية للتلاعب في مبالغ الميزانية العمومية وتحريك الأرباح بين الفترات المحاسبية، ويتحقق ذلك بالدخول في اثنين أو أكثر من المعاملات ذات الصلة مع طرف ثالث ملزم، وعادة ما يكون البنك؛

ث. **توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية:** يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ وحدث بعض العمليات الحقيقية إلى تحقيق الانطباع المرغوب فيه عن الحسابات والقوائم المالية للشركة فإذا تُرك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسباً، فقد تُؤجل تنفيذ هذه العمليات أو تُعجل من تنفيذها وذلك لتحقيق أهداف ومكاسب معينة.

الفرع الثاني: النظريات المفسرة للمحاسبة الإبداعية.

1. **نظرية الوكالة:** إن انفصال الملكية عن الإدارة وظهور المؤسسات المساهمة كان له الأثر الكبير في ظهور نظريات اقتصادية تهتم بالسلوك والعلاقات القائمة في المؤسسة بين الأطراف ذات المصلحة، ومن بين هذه النظريات نجد نظرية الوكالة، التي تعرف بأنها "عقد يقوم بموجبه شخص أو عدة أشخاص (الموكل) بتكليف طرف آخر (الوكيل) لأداء بعض الخدمات نيابة عنه والتي تحمل في طياتها تفويضاً لسلطة اتخاذ القرارات لصالح هذا الأخير (الوكيل)"¹، فوفقاً لنظرية الوكالة فالمؤسسة عبارة عن مجموعة من العلاقات التعاقدية الصريحة أو الضمنية والإدارة هي محور العلاقات سواء مع الملاك أو الدائنين أو السوق المالي، وقد استخدمت نظرية الوكالة في تفسير مشكلات الحوافز الناتجة عن انفصال الملكية عن الإدارة، ومراقبة الموارد، وتعيين مراقبي الحسابات، وقد استخدمت أيضاً لتفسير دوافع الاختيار بين الطرق والسياسات المحاسبية لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية،² وإن لنظرية الوكالة مجموعة من الأبعاد الاقتصادية، سلوكية، محاسبية، وقانونية كما يلي:³

¹ - زياد عبد الحليم ذبية، نضال محمود الرححي، عمر عيد الجعيدي: نظم المعلومات في الرقابة والتدقيق، ط1، دار المسيرة، عمان، 2011، ص:189.

² - طارق عبد العال حماد: حوكمة الشركات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص:67.

³ - وصفي عبد الفتاح أبو المكارم: دراسات متقدمة في المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002، ص: 161-164.

أ. البعد الإقتصادي: يركز على المنافع الإقتصادية التي ستؤول لكل طرف من أطراف التعاقد، ويعكس هذا البعد نوعاً من التعارض في المصالح بين الأطراف ذات المصلحة، حيث تفترض نظرية الوكالة أن كل طرف يسعى إلى تحقيق منفعته الذاتية على حساب مصلحة الأطراف الأخرى.

ب. البعد السلوكي: يركز على سلوك كل طرف من أطراف التعاقد عند إبرام عقد الوكالة، حيث يحاول كل طرف تأمين مصالحه الذاتية عن طريق الرقابة على ممارسات الطرف الآخر مما ينعكس بدوره على التكاليف التي يتحملها كل طرف من أطراف العلاقة، ويزداد الأمر تعقيداً عندما تتغير الظروف بعد التعاقد مما يؤثر سلباً على مصالح كل الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة.

ت. البعد المحاسبي والقانوني: من أهم مظاهر هذا البعد أن الإدارة وباعتبارها أحد أطراف العلاقة يمكنها التحكم في كمية ونوعية المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية.

إن سلوك الإدارة في التأثير على الأرقام المحاسبية، حسب نظرية الوكالة ينشأ نتيجة للعلاقات التعاقدية القائمة بين الأطراف ذات العلاقة، هذا ما أدى إلى ظهور ثلاث اتجاهات لتفسير اختيار الإدارة بين السياسات المحاسبية، كما يلي:¹

- الاتجاه الأول: يرى بأن اختيار الإدارة بين السياسات المحاسبية يتم بدافع من عقود الحوافز والمكافآت الإدارية، فالإدارة تتجه إلى تبني السياسات المحاسبية التي تؤدي إلى زيادة الأرباح في الفترة الحالية، إذا كانت الحوافز الإدارية مبنية على أساس الأرقام المحاسبية المحققة.

- الاتجاه الثاني: حسب هذا الاتجاه فالإدارة تختار السياسة المحاسبية التي تستوفي شروط عقد الدين، والإفترض الضمني الذي يتماشى مع هذا الاتجاه أن مصلحة الإدارة تتماشى مع مصلحة الملاك.

- الاتجاه الثالث: يشير إلى أن اختيار الإدارة بين السياسات المحاسبية يكون بهدف جذب المشاركين في السوق رأس المال وزيادة رأسمال المؤسسة، ويتم ذلك عن طريق تحقيق الأرقام المحاسبية القياسية للأرباح مثل توقعات المحللين الماليين بشأن الأرباح المستقبلية.

الملاحظ من خلال هذه الإتجاهات أن الإدارة تختار من بين السياسات المحاسبية تلك التي تحقق لها أهدافها الذاتية، حتى ولو كان ذلك على حساب صدق التعبير عن نتائج الأحداث والعمليات التي قامت بها المؤسسة خلال فترة معينة.

¹ Joseph Ben Omonuk, **Rate Regulation and Earnings Management: Evidence From The U.S. Electric Utility Industry**, Doctorat of Philosophy in Accounting, The Department of Accounting, Louisiana State University, 2007, pp :21, 22.

2. نظرية عدم تماثل المعلومات: يرى (Schipper, 1989) إن المعلومات هي العنصر الأساسي الذي تقوم عليه المحاسبة الإبداعية، حيث ينشأ الصراع نتيجة عدم تماثل المعلومات بين هياكل المؤسسة، ففي حين يتوافر لدى الإدارة معلومات كاملة عنها، لا تمتلك الأطراف الخارجية مثل هذه المعلومات، وبالتالي يمكن للإدارة أن تستخدم تلك المعلومات في تحقيق مكاسب خاصة من خلال إدارة الإفصاح عن التقارير المالية لصالحها، فقد تعلن وتفصح عن بعض المعلومات وقد تخفي الأخرى، أو تقدم معلومات بطريقة تجعل المستثمر المحتمل يقيم المؤسسة في أفضل صورة، ويعني ذلك أن الإدارة لديها من المعلومات عن مستقبل المؤسسة أكثر مما لدى المستثمرين والمحللين الماليين خارجها،¹ ونتيجة لعدم تماثل المعلومات تنشأ عملية الإختيار العكسي، والتي تظهر في الحالات التي لا يمكن فيها للمساهمين ملاحظة أداء الإدارة بصورة مباشرة والتحقق من نتائج قراراتها، وبالتالي لا يمكن للمساهمين تحديد ما إذا كانت الإدارة تختار البديل المناسب أم لا عند إتخاذ القرارات المختلفة، وتظهر مشكلة الإختيار العكسي بوضوح عند اختيار الإدارة بين بدائل القياس والتقييم المحاسبي، حيث تلجأ إدارة المؤسسة إلى اختيار الطرق المحاسبية التي تتفق مع مصلحتها الذاتية مثل اختيار طريقة (FIFO) لتسعير المخزون في ظل ظروف التضخم رغم تعارض ذلك مع مصلحة المساهمين لأنه يؤدي إلى زيادة المدفوعات في صورة حوافز للإدارة والعاملين والضرائب لمصلحة الضرائب.²

من هنا يمكن القول أن المحاسبة الإبداعية قد تنشأ كنتيجة لنظرية الوكالة، حيث تشير هذه الأخيرة إلى وجود تضارب في المصالح بين المدراء والمالكين، والناجمة أساساً من عدم تماثل المعلومات بين هذه الأطراف، وسعي كل منهما إلى تعظيم منفعتهم الشخصية، فإذا سعت الإدارة مثلاً لربط الحوافز بأداء المؤسسة لتحسين أداءها ورفع قيمتها، وهو ما يصب في مصلحة كل من الإدارة والدائنين والمالكين، بقصد الحد من تضارب المصالح بينهم، إلا أن إتجاه الإدارة إلى تحقيق منافع ذاتية قد يدفعها إلى ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، وبالتالي فإن كل من نظرية الوكالة وعدم تماثل المعلومات تعتبر من النظريات التي ساهمت في تفسير ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الفرع الثالث: أشكال المحاسبة الإبداعية: لعل من أهم الممارسات التي تسعى إلى تقديم صورة زائفة عن الوضعية المالية للمؤسسة وربحيتها، وذلك باستغلال المرونة المتاحة في ظل المبادئ والسياسات المحاسبية، إدارة الأرباح وتمهيد الدخل، فإذا كانت المحاسبة الإبداعية تهدف إلى تحقيق مصلحة الإدارة على حساب باقي الفئات المستخدمة

¹ - Sunday O. Effiok, Okon E. Eton: **Creative Accounting and Managerial Decision on Selected Financial Institutions in Nigeria**, International Journal of Business Research and Management (IJBRM), (3) : Issue (1) : 2012, p:38.

² - طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص: 69.

للمعلومات المحاسبية، فإنها تؤدي بطريقة أو بأخرى إلى التأثير على الدخل، وبالتالي فإن كل من ممارسات إدارة الأرباح، تمهيد الدخل، المحاسبة الإبداعية، تؤدي إلى إعطاء صورة غير صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة.

أولاً- إدرة الأرباح: تعتبر القوائم المالية مصدرا للمعلومات التي يعتمد عليها المستخدمون لتقييم أداء المؤسسة ومركزها المالي وتدفعاتها النقدية، عند اتخاذ قرارات الإستثمار والإئتمان وباقي القرارات، لذا يسعى المسيرون إلى التأثير على قرارات المستخدمين، من خلال التأثير على نظرهم للمؤسسة، ويكون ذلك بتكييف شكل ومحتوى القوائم المالية، بالإعتماد على إدارة الأرباح، التي تهدف إلى التحكم في مستوى الأرباح وتوقيت الإعتراف بها بما يتلاءم وأهداف المسيرين، وتعتبر إدارة الأرباح من أهم التقنيات المحاسبية التي عرفت رواجاً كبيراً في العقدين الأخيرين، نظراً لتزايد حاجة المسيرين لتكييف القوائم المالية، من أجل التأثير إيجاباً على قيمة المؤسسة، أو التوافق مع المتطلبات التعاقدية، أو تخفيض التكاليف السياسية، وذلك بما يخدم مصالحهم الذاتية، وتُعبّر إدارة الأرباح عن سلوكيات المسيرين بغرض التأثير على مستوى الأرباح المحاسبية، بالإعتماد على المرونة التي تتيحها المراجع المحاسبية، في حالة وجود أكثر من بديل محاسبي لمعالجة نفس البند أو الحدث الإقتصادي، أو بالإعتماد على الهوامش المتاحة للإدارة لإصدار أحكام شخصية وتقديرات عند تطبيق بعض السياسات المحاسبية كالإهلاكات والمؤونات،¹ وفي هذا الصدد يرى (Healy and Wahlen, 1999) أن إدارة الأرباح " تتحقق عندما يقوم المديرين باستخدام الحكم الشخصي في إعداد التقارير المالية وفي إعادة هيكلة المعاملات بهدف تعديل البيانات المالية إما بتضليل المساهمين بشأن الأداء الإقتصادي الأساسي للمؤسسة، أو للتأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية الواردة بالتقارير"²

كما يعرفها (Bruns and Merchant, 1990) " الممارسات التي تقوم بها الإدارة للتأثير أو التلاعب في مبالغ الأرباح المعلن عنها باستخدام طرق محاسبية مختلفة كالنغير السياسات المحاسبية، تأجيل أو تأخير الإعتراف ببعض البنود وغيرها..."³

¹- كيموش بلال: دور المصاريف والنواتج غير النقدية واحتياجات رأس المال العامل في إدارة الأرباح"دراسة حالة المؤسسات المدرجة في بورصة الجزائر"، مجلة الباحث، العدد14، جامعة ورقلة، 2014، ص: 43.

²- Sugata Roychowdhury : **Earnings management through real activities manipulation**, Journal of Accounting and Economics 42, 2006, Available from: www.elsevier.com/locate/jae, (12:00) (26-09-2017) , P :337.

³- Jonada MAMO, Ada ALIAJ, Op.cit, p:56.

كما تعرف إدارة الأرباح: "أي سلوك تقوم به الإدارة ويؤثر على الدخل الذي تظهره القوائم المالية ولا يحقق مزايا اقتصادية حقيقية، وقد يؤدي في الواقع إلى أضرار على المدى الطويل".¹

كما تعرف "التلاعب بالأرباح بهدف تحقيق أهداف محددة بشكل مسبق من قبل الإدارة، أو تتفق مع التوقعات المعدة من قبل المحللين، أو بهدف تلطيف صورة الدخل والتوجه نحو تحقيق مكاسب ثابتة"²

من خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف إدارة الأرباح بأنها ممارسات تهدف إلى التأثير في الدخل المعلن عنه في التقارير المالية، عن طريق استغلال التقدير والحكم الشخصي و المرونة المتاحة في ظل النظام المحاسبي.

تعد إدارة الأرباح من أهم صور المحاسبة الإبداعية التي تمت مناقشتها في أدبيات المحاسبة، وتأتي على نوعين: إدارة الأرباح من خلال إدارة الاستحقاقات المحاسبية وهذا النوع هو الأكثر انتشاراً، حيث يتضمن التأثير في التوقيت مثل الاعتراف المبكر بالإيراد، أو تأخير الاعتراف بالمصاريف، أو استخدام الحكم الشخصي في التقارير المالية من خلال التقديرات المحاسبية التي لها تأثير جوهري في الأرباح المعلنة أو عدم التمييز بين المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأسمالية، أما النوع الثاني فيتمثل في استغلال المرونة المتاحة في المبادئ المحاسبية بهدف تحقيق أهداف خاصة للإدارة.³

ثانياً - تمهيد الدخل: يعرف تمهيد الدخل بأنه "الوسيلة المستخدمة من قبل الإدارة للإبلاغ عن اتجاه ثابت للنمو في الأرباح، بدلا من الإبلاغ عن سلسلة من التقلبات بين الإرتفاع والإنخفاض، وذلك للحد من التباين في أرقام الدخل المستهدفة عن طريق التلاعب بالمتغيرات الوهمية أو المتغيرات الحقيقية"⁴ ، أما (Belkaoui) فقد عرفه بأنه "تسوية مقصودة للدخل المعلن بهدف الوصول إلى المستوى أو الاتجاه المرغوب، ويعبر عن رغبة الإدارة في تقليل الإنحرافات غير الطبيعية في الدخل إلى الحد الممكن أو المسموح به في ظل مبادئ المحاسبة والإدارة المقبولة"⁵، يرى (Ruland, 1984) أن المؤسسات تفضل الإعلان عن اتجاه ثابت من نمو الدخل عموماً، بدلا من إظهار أرباح متقلبة بين سلسلة من الإرتفاعات

¹- أمينة فداوي: نحو مفاضلة إحصائية بين نماذج قياس ممارسات إدارة الأرباح، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد3، العدد5، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2013، ص:120.

² -Brijesh Yadav: **Creative Accounting: A Literature Review**, The SIJ Transactions on Industrial, Financial & Business Management (IFBM), Vol. 1, No. 5, The Standard International Journals, 2013, p:182.

³- سلمان حسين عبد الله، عدالت محمد توفيق: مفهوم الإنصاف المحاسبي ودوره في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 18، العدد 69، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2012، ص: 363.

⁴ -Oriol Amat, John Blake, Jack Dowds, Op.cit., p: 7.

⁵-عبير فايز الخوري، محمد زياد شخاترة: مدى استخدام ممارسات تمهيد الدخل في قطاع الخدمات الأردني، المجلة الأردنية في إدارة الاعمال، المجلد10، العدد4، الجامعة الأردنية، 2014، ص: 571.

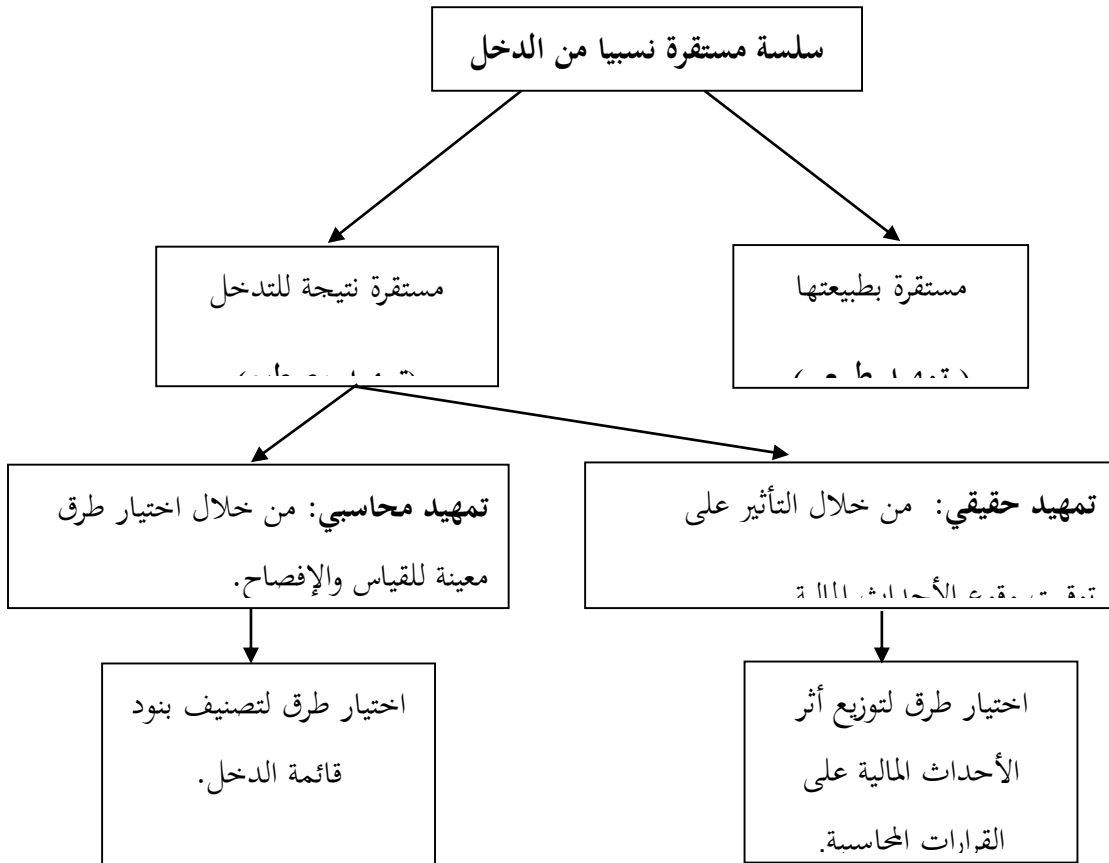
والإنخفاضات، وهذا يتحقق من خلال وضع مخصصات عالية وغير ضرورية للخصوم في السنوات الجيدة بحيث يمكن استخدامها في تحسين الأرباح المعلن عنها في السنوات السيئة، ويدافع مؤيدوا هذا النهج فيرون بأنه يجنب المؤسسة التوقعات المرتفعة في السنوات عالية الدخل، حيث أن المؤسسة غير قادرة على تلبية التوقعات العالية لاحقاً، أما النهج المعارض فيرى أنه إذا كانت الأرباح متقلبة فمن حق المستثمرين معرفة ذلك، وهذا الدخل المتجانس قد يخفي التغيرات في الدخل على المدى الطويل، كما يعتبر (Revinse, 1991) أن المشكلة تتعلق بكل من المسيرين والمساهمين، ويجادل بأن كل منهم يستفيد من تمهيد الدخل، وهو يعتقد أن الدور الأساسي للمحاسبة هو رصد العقود بين المديرين والأطراف الأخرى التي توفر التمويل، وكذا آليات السوق التي تعمل بكفاءة، وتحدد احتمال التلاعب المحاسبي مما ينعكس على مدى ملاءمة قرارات التسعير والتعاقد.¹

يهدف تمهيد الدخل إلى محاولة الحد من التقلبات في الأرباح المعلنة، ويمكن أن يكون تمهيد الدخل بطريقتين إما تمهيد طبيعي للدخل وهي ناتجة عن العملية الطبيعية لتوليد الأرباح في المؤسسة دون وجود أي تأثير غير طبيعي فيها، أو طريقة التمهيد المقصودة والتي تصمم من قبل الإدارة والتي يمكن أن تكون إما تمهيد دخل حقيقي أو تمهيد دخل اصطناعي أو محاسبي ويطلق عليه أيضاً التمهيد الوهمي، فالتمهيد الحقيقي يتمثل في القرارات التي تقوم الإدارة باتخاذها للسيطرة على الأحداث الاقتصادية كتنفيذ أو عدم تنفيذ الأحداث الاقتصادية على أساس تأثيرها على تمهيد الدخل، كما إن الإدارة تستطيع إن تمهد دخلها عن طريق تغيير إنتاج المؤسسة أو القرارات الإستثمارية في نهاية السنة بالإعتماد على معرفة إنجاز المؤسسة في ذلك الوقت بالتحديد، أما تمهيد الدخل الوهمي فهو تلاعب محاسبي تقوم به الإدارة لتمهيد الدخل، وهذا التلاعب ينقل التكاليف أو الإيرادات من فترة محاسبية إلى أخرى، أي أنه لا يؤثر بشكل مباشر على التدفقات النقدية، فعلى سبيل المثال يمكن أن تقوم المؤسسة بالتلاعب في توقيت تسجيل القيود المحاسبية لإنتاج دخل ممهّد،² والشكل التالي يوضح طرق تمهيد الدخل:

¹-- Sunday O. Effiok, Okon E. Eton, Op.cit, p:38.

²- عبير فايز الخوري، محمد زياد شخاترة، مرجع سابق، ص: 572.

الشكل رقم (03): طرق تمهيد الدخل.



المصدر: محمد زيدان إبراهيم: السلوك الأخلاقي للإدارة عند قياس الدخل المحاسبي بمنظمات الأعمال "دراسة اختبارية"، ملتقى أخلاقيات الإدارة والأعمال من أجل مستقبل أفضل، جامعة المنوفية، مصر، أيام 3-7 ديسمبر 2006، ص:4.

هنا ترى الباحثة تشابها كبيرا بين سلوك الإدارة في تمهيد الدخل وبين إدارة الأرباح، حيث تقوم إدارة المؤسسات بتمهيد الدخل لتقليل من تقلباته وذلك بهدف التأثير في الأداء المالي بما يخدم مصالحها ويساهم في إقناع المستثمرين بأن شركاتهم تدار بكفاءة عالية وتحقق نسب ربحية مستقرة، وذلك باستخدام الحكم والتقدير الشخصي والمرونة في الاختيار بين السياسات المحاسبية، لذلك يمكننا أن نعتبر تمهيد الدخل أحد أنواع ممارسات إدارة الأرباح.

المبحث الثالث: المحاسبة الإبداعية: الأساليب، نماذج القياس، النتائج و المظهر الأخلاقي .

تسعى جميع المؤسسات الاقتصادية إلى إظهار أفضل صورة للمركز المالي لما لذلك من تأثير مباشر على قيمة الوحدة الاقتصادية التي تظهر بوضوح في أسعار أسهمها في السوق، ووفقاً لذلك فقد تلجأ إدارة الوحدة الاقتصادية تحت ظروف تشغيلية معينة إلى الإختيار من بين القواعد المحاسبية، الإختيار الذي يخدم أهدافها الخاصة على حساب باقي الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية، مما يفسح المجال للتلاعب عن طريق استخدام الإختيار المحاسبي المناسب وتقديم معلومات مضللة لمستخدمي المعلومات المحاسبية ينتج عنها قرارات غير رشيدة، لذلك سنحاول في هذا المبحث الإلمام بباقي الجوانب النظرية المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية وذلك بالتطرق إلى أساليبها والنماذج المختلفة التي استخدمت لقياسها، والنتائج التي ستعود على المؤسسة من تطبيقها ، لنصل في الأخير إلى مدى توافق المحاسبة الإبداعية مع الجانب الأخلاقي وقواعد وأخلاقيات مهنة المحاسبة.

المطلب الأول: أساليب المحاسبة الإبداعية.

إن جوهر المحاسبة الإبداعية يتمثل في الإستفادة من السياسات والبدائل والطرق المحاسبية التي يمكن تطبيقها للوصول إلى مجموعة من الأهداف المختلفة الخاصة بالإدارة، وبالتالي فإن الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية تتعدد وتتغير من مؤسسة إلى أخرى حسب أهداف الإدارة ووفقاً للظروف المحيطة بكل وحدة على حدا، إلا أنه هناك إجماع لدى الباحثين على تقسيم ممارسات المحاسبة الإبداعية إلى نوعين هما الممارسات الحقيقية للمحاسبة الإبداعية والممارسات الوهمية أو المصطنعة، وبناءً على ما سبق فإن الباحثة سوف تتناول بعض الطرق والمداخل التي قد تقوم بها منظمات الأعمال عند ممارستها لعملية المحاسبة الإبداعية في ظل هاتين النوعين بشيء من التفصيل فيما يلي:

الفرع الأول: الأساليب الحقيقية للمحاسبة الإبداعية: تقوم هذه الممارسات على استخدام قرارات إدارية تتعلق بأنشطة الإنتاج والإستثمار والمبيعات وذلك لتعديل الإيرادات والمصروفات المتوقعة، وإن هذا النوع من الإجراءات والقرارات يهدف بشكل أساسي للتأثير على صافي التدفقات النقدية من الأنشطة المختلفة، وبالتالي التأثير على رقم الربح، حيث أن المؤسسة تقوم بتنفيذ أو عدم تنفيذ الأحداث الاقتصادية بناءً على تأثيرها على الدخل، ومن أهم الأساليب الحقيقية التي تستخدمها المؤسسات ما يلي:¹

¹- ابراهيم العدي، رنا الصقور: مدى تأثير نظام الرقابة الداخلية الفعال في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 36، العدد3، 2014، ص ص: 392، 393.

1. إدارة المبيعات: تعتبر إدارة المبيعات من أهم الممارسات الحقيقية التي تستخدمها المؤسسات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، ويقصد بها مجموعة الإجراءات التي تتخذها الإدارة للتحكم والتلاعب في عمليات البيع التي تقوم بها المؤسسة وبالشكل الذي يؤثر على التدفقات النقدية ، منها قيام إدارة المؤسسة بالتراخي في شروط البيع الآجل، أو منح خصم تجاري كبير بغرض زيادة المبيعات.

2. إدارة المصروفات الاختيارية: يمكن لإدارة المؤسسة ممارسة المحاسبة الإبداعية من خلال التلاعب في المصروفات الاختيارية مثل مصاريف البحث والتطوير، حيث يمكن للشركة الاختيار بين سياسة اعتبار هذه المصاريف مصاريف جارية في نفس سنة حدوثها، أو ستمتها واستفادها على مدى فترات زمنية معينة وبالتالي فإنه بإمكان إدارة المؤسسة اختيار الطريقة التي تخدم أهدافها.

3. إدارة الإنتاج: يمكن للشركات ممارسة المحاسبة الإبداعية من خلال التحكم في حجم الإنتاج، فمن خلال زيادة الإنتاج يمكن تخفيض التكاليف الثابتة المحملة على كل وحدة منتج ومن ثم تخفيض تكلفة الوحدة، ومن ناحية أخرى تؤدي زيادة الإنتاج إلى زيادة المخزون في نهاية السنة مما يؤدي إلى تخفيض تكلفة المبيعات، كل ذلك يقود إلى زيادة الأرباح، ومن ثم الوصول إلى رقم الربح المرغوب به، هذا ويؤثر ما سبق سلباً على التدفقات النقدية حيث يتطلب ذلك شراء مواد خام وما يتبع ذلك من زيادة التدفقات النقدية الخارجة، ومن ناحية أخرى فإن زيادة الإنتاج قد تؤدي إلى زيادة المشتريات بنسبة أعلى من زيادة المخزون آخر المدة مما يؤدي إلى زيادة تكلفة البضاعة المباعة ومن ثم انخفاض الأرباح، كما أن زيادة المخزون ستؤدي إلى تحميل المؤسسة بتكاليف تخزين مرتفعة، وقد يتعرض المخزون للتلف خاصة إذا عجزت المؤسسة عن تصريفه.

الفرع الثاني: الأساليب المحاسبية أو المصطنعة للمحاسبة الإبداعية: تقسم الممارسات المحاسبية أو الوهمية للمحاسبة الإبداعية إلى ممارسات تعتمد على استغلال المرونة المتاحة في إطار المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، كإدارة المستحقات ، واختيار التوقيت الملائم لتطبيق سياسة محاسبية، وممارسات ذات طبيعة محاسبية أو وهمية تتم خارج إطار مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً، بهدف تشويه التقارير المالية والتقليل من جودة المعلومات المحاسبية كالاعتراف المبكر باليرادات، وتسجيل مخزونات وهمية¹:

1. الممارسات المحاسبية أو المصطنعة في إطار المبادئ المحاسبية المتعارف عليها: من المعروف أن عملية إعداد التقارير والقوائم المالية تحكمها المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وعادة ما تقوم الهيئات العلمية والمهنية

¹ -Joshua Ronen, Varda Yaari: **Earnings Management: Emerging Insights in Theory, Practice, and Research**, Springer Edition, New York , 2008, p :28.

بصياغة تلك المبادئ المحاسبية بمرونة يمكن من خلالها تطبيق مجموعة من الطرق والسياسات لقياس بعض الأحداث المالية، مما يتيح للإدارة حرية الاختيار للطريقة التي تناسب ظروف المؤسسة، ومن هنا تقوم الإدارة باختيار الطرق والسياسات التي تحقق أهدافها وفقاً للتقديرات الشخصية وفي ضوء ظروف المؤسسة، وبالتالي فإن مرونة صياغة المعايير تسمح للإدارة بتطبيق بعض ممارسات المحاسبة الإبداعية دون أن تقع في إشكالية مخالفة لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً، طالما أن صياغة المعايير تعطى الحق في ذلك،¹ وتستطيع إدارة المؤسسة القيام بممارسات المحاسبة الإبداعية بحجة مرونة المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، في العديد من الجوانب من أهمها:

أ- إدارة المستحقات: يشير كلا من "Ronen & Yaari" إلى أن المستحقات تنشأ عندما يكون هناك تباين بين توقيت حدوث التدفقات النقدية و توقيت الاعتراف المحاسبي بالعمليات و الأحداث التي تقوم بها المؤسسة خلال فترة معينة، وتتكون المستحقات الكلية "Total Accruals" من نوعين من المستحقات: المستحقات الاختيارية "Discretionary accruals" والمستحقات غير الاختيارية "Non-Discretionary Accruals"،² وتنشأ هذه الأخيرة نتيجة المعاملات التي تقوم بها المؤسسة في الفترة الحالية، وهذه طبيعية نظراً لمستوى أداء المؤسسة، استراتيجياتها، اتفاقيات الصناعة، والعوامل الاقتصادية الأخرى، وبالتالي لا يمكن التلاعب بها، أما المستحقات الاختيارية فتنشأ نتيجة عملية المفاضلة التي يقوم بها المسيرون عند اختيار البدائل المحاسبية، وكذا نتيجة للتقديرات والأحكام التي يصدرونها عند تطبيقها، حيث يعد التلاعب من خلال هذه المستحقات وسيلة مثيرة للاهتمام بالنسبة للإدارة، فمن خلالها يمكن التلاعب في الحسابات بدلاً من تغيير الطرق والمعالجات المحاسبية، إضافة إلى أن التأثير في قرارات الإدارة من خلال المستحقات أقل وضوحاً، لأن التغيير في المستحقات لا يمكن كشفه بسهولة من طرف مستخدمي البيانات المالية ومراجعي الحسابات مقارنة بتغيير الأساليب المحاسبية التي يمكن اكتشافها،³ ويرى "سمير كامل محمد عيسى" أن نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق يتطلب - وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها - من المديرين القيام بوضع

¹ - سامي محمد أحمد غنيمي، مرجع سابق، ص:31.

² Joshua Ronen, Varda Yaari, Op.cit, p :371

³ - Ines Fakhfakh Ben Amar, Free cash flow, **gestion des résultats et gouvernement des entreprises, étude comparative des entreprises françaises et américaines**, thèse présentée et soutenue en vue de l'obtention du doctorat en sciences de gestion, université de Reims Champagne- Ardenne, France, 2009, p :66.

- العديد من التقديرات المحاسبية التي لها تأثير جوهري على الأرباح المعلنة، ومن بين أحكام التقديرات المحاسبية التي يمكن أن تؤثر على الأرباح في اتجاه أو آخر ما يلي:¹
- تتطلب عقود الإنشاءات طويلة الأجل تقديرات تتعلق بالتقدم في انجاز الأعمال وتكلفة هذا الانجاز، وبالتالي يمكن للمديرين أن يستخدموا تقديرات متفائلة للتقدم في انجاز الأعمال، وذلك بغرض تضخيم الأرباح؛
 - يتطلب احتساب الإهلاك تقدير العمر الانتاجي وقيمة الخردة للأصول القابلة للإهلاك، وبالتالي يمكن للمديرين أن يستخدموا تقديرات متفائلة للعمر الانتاجي وقيمة الخردة، وذلك لتدنية مصروف الإهلاك بنية تضخيم الأرباح؛
 - يجب أن يظهر حساب العملاء بالقيمة الصافية القابلة للتحقق، وبالتالي يمكن للمديرين أن يستخدموا تقديرات متفائلة للقيم القابلة للتحصيل بغرض تخفيض محصص الديون المشكوك فيها، ومن ثم تضخيم الأرباح؛
 - يجب تصنيف التكاليف إلى تكاليف إنتاج وتكاليف فترية، ويمكن للمديرين أثناء فترات نمو المخزون تصنيف بعض التكاليف الهامشية كتكاليف إنتاج بدلا من تكاليف فترية، مما يؤدي الى تدنية المصروفات، ومن ثم تضخيم الأرباح؛
 - يجب الاعتراف بأرباح بيع الأصول بالكامل في فترة البيع، ويمكن للمديرين التلاعب بتوقيت بيع الأصول كالأوراق المالية والأصول الثابتة، مما يؤدي إلى تدعيم الأرباح؛
 - يجب اعتبار مصاريف الصيانة العادية مصاريف دورية تحمل على الفترة أما مصاريف الصيانة غير العادية فتعتبر مصروف رأسمالي تحمل على الأصل موضوع الصيانة، ويمكن للمديرين تدعيم الأرباح الحالية من خلال معالجة مصاريف الصيانة العادية كمصاريف غير عادية؛
 - يمكن للمديرين تحفيز العملاء على التعجيل بالشراء عن طريق تخفيض السعر، وذلك بغرض زيادة المبيعات، ومن ثم تدعيم الأرباح؛
 - يجب أن يظهر المخزون بالدفاتر على أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل، ويمكن للمديرين من خلال استخدام قيم سوقية متفائلة تخفيض قيمة المخزون، ومن ثم ممارسة المحاسبة الإبداعية.

¹- سمير كامل محمد عيسى: أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح مع دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد 2، المجلد 45، جامعة الاسكندرية، 2008، ص ص:16، 17.

ت. اختيار توقيت ملائم لتطبيق سياسة محاسبية إلزامية: عندما يصدر معيار محاسبي جديد فإنه يتم تحديد ميعاد لاحق لصدوره كبداية للتطبيق، ومع ذلك فإنه عادة ما تسمح المعايير المحاسبية بالتطبيق المبكر لأي معيار عن الميعاد المحدد، ويتاح للشركات الفرصة أن تقوم بالتطبيق المبكر أو الإنتظار حتى الميعاد المحدد للتطبيق.¹

ث. التغييرات المحاسبية الاختيارية: إن استخدام التغير في الطرق المحاسبية من قبل الإدارة يختلف أسلوبه باختلاف الحوافز المؤدية لممارسة المحاسبة الإبداعية، فالإدارة تستخدم تغييرا محاسبيا محددًا يتم اختياره على أساس دوافعها الخاصة، فأنواع مختلفة من التغييرات المحاسبية يمكن أن يكون لها نتائج مختلفة، وبشكل خاص تأثيرها بشكل غير مباشر على التدفقات النقدية، وبآلي على أرباح المؤسسة، لذلك فإن مجموعات مختلفة من حوافز المحاسبة الإبداعية تؤدي بالنتيجة إلى إتباع أساليب مختلفة من التغير المحاسبي،² وبالتالي تمارس المؤسسات في بعض الأوقات تغييرات محاسبية تؤثر على نتائجها المالية بشكل أو بآخر، و تكون تلك التغييرات إما في السياسات المحاسبية المتبعة ، أو التقديرات المحاسبية ، أو التغير في الوحدة المحاسبية، ويعتبر تغيير الطرق المحاسبية التي تتبعها إدارة المؤسسة أشهر أدوات المحاسبة الإبداعية، حيث تستغل الإدارة الاختيارية المتاحة في هذا المجال بما يتناسب مع أهدافها، ويمكن توضيح ذلك في ما يلي:

- التغييرات في السياسات المحاسبية: حسب المعيار المحاسبي الدولي الثامن فإن السياسات المحاسبية هي مجموعة المبادئ المحددة والاتفاقيات والقواعد والممارسات التي تطبقها المؤسسة عند إعداد وتقديم البيانات المالية، وإن تعدد بدائل السياسات المحاسبية بالإضافة إلى حرية الاختيار بين تلك البدائل المحاسبية يفتح الباب على مصراعيه أمام إدارة المؤسسات لممارسة المحاسبة الإبداعية والتأثير في رقم الربح المحاسبي بصورة غير مبررة، ومن أهم الموضوعات التي تتعدد بدائلها والتي يمكن استغلالها في ممارسة المحاسبة الإبداعية ما يلي:³

- اختيار أو تغيير طريقة تسعير المخزون ، حيث تتعدد الطرق المقبولة لتسعير المخزون بطريقة FIFO "أو" "LIFO" .
- اختيار أو تغيير طريقة المحاسبة عن نظم مزايا التقاعد .
- اختيار أو تغيير طريقة معالجة آثار التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية .
- اختيار أو تغيير سياسة الاعتراف بالإيراد ، وتحديد التوقيت الذي يساعد الإدارة في تحديد رقم صافي الربح الذي يحقق أهدافها .

¹ - أمينة فداوي: نحو مفاضلة إحصائية بين نماذج قياس ممارسات إدارة الأرباح، مرجع سابق، ص: 124.

² - عبيد فايز الخوري، محمد زياد شخاترة، مرجع سابق، ص: 572.

³ - إبراهيم العدي، رنا الصقور، مرجع سابق، ص: 395.

- التغييرات في التقديرات المحاسبية: في بعض الأحيان لا يمكن قياس العديد من عناصر القوائم المالية بدقة وبالتالي تلجأ منظمات الأعمال إلى قياس تلك العناصر تقديرياً بناءً على فروض يتم استنتاجها من المعلومات المتاحة الموثوق بها من إدارة المؤسسة ، ومن أمثلة تلك العناصر التي يتم عمل تقديرات لها ما يلي:¹

- تقدير المخزون في نهاية الفترة.
- تقديرات العمر الإنتاجي للأصول الثابتة وقيمتها التخريدية في نهاية عمرها الإنتاجي.
- تقدير الديون المشكوك فيها وباقي المخصصات الأخرى المختلفة.
- تحديد توقيت الاعتراف بالإيرادات والمصروفات.
- تحديد القيمة العادلة للأصول والالتزامات المالية الأخرى.

مما يجدر الإشارة إليه أن ما يدفع منظمات الأعمال إلى تقدير تلك العناصر هو ظروف عدم التأكد التي تتصف بها بعض أنشطة تلك المنظمات ، وباستخدام مدخل التقديرات المحاسبية تستطيع إدارة المنظمات ممارسة المحاسبة الإبداعية بإتباع تقديرات مختلفة عن تلك التقديرات السابق تطبيقها في الفترات السابقة ، أو تطبيق تقديرات متحيزة لتحقيق أهداف الإدارة ، مما ينعكس في النهاية على صافي الربح بالزيادة أو النقصان ويصبح صافي الربح المعلن مختلف عن صافي الربح الحقيقي.

- التغييرات في الوحدة المحاسبية: ويتضمن التغيير في شكل الوحدة المحاسبية ، ومثال ذلك حالات اندماج المؤسسات وما يتطلبه من توحيد القوائم المالية ، والتغييرات في نسب الملكية التي تؤثر على سيطرة المؤسسات. على الرغم من أن التغييرات المحاسبية السابق ذكرها متاحة ويجوز تطبيقها ، إلا أن ذلك لا يعني أنه يجوز تطبيقها بنية ممارسة المحاسبة الإبداعية أو التأثير على صافي الدخل بل يجب أن تكون السياسة الجديدة أفضل من القديمة وأكثر مناسبة منها لأوضاع المؤسسة، وأن يتم إيضاح عن سبب تفضيل السياسة الجديدة عند الإفصاح عن التغيير، وحسب "الداعور" يجب أن يتسم الأسلوب المحاسبي المستخدم في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية بالخصائص التالية:²

- أن يحقق الأسلوب المستخدم تعديلاً في رقم الدخل دون أن يزعج الوحدة الاقتصادية في أعمال غير مرغوبة في المستقبل؛
- ألا يحتاج الأسلوب المستخدم إلى القيام بعمليات فعلية مع أطراف خارجية أخرى؛

¹- سامي محمد أحمد غنيمي، مرجع سابق، ص:31، 32.

²- محمد محمود جاسم، أسعد منشد محمد: انعكاسات القواعد المحاسبية على إدارة الأرباح، مجلة كلية التربية الأساسية، العدد5، جامعة بابل،

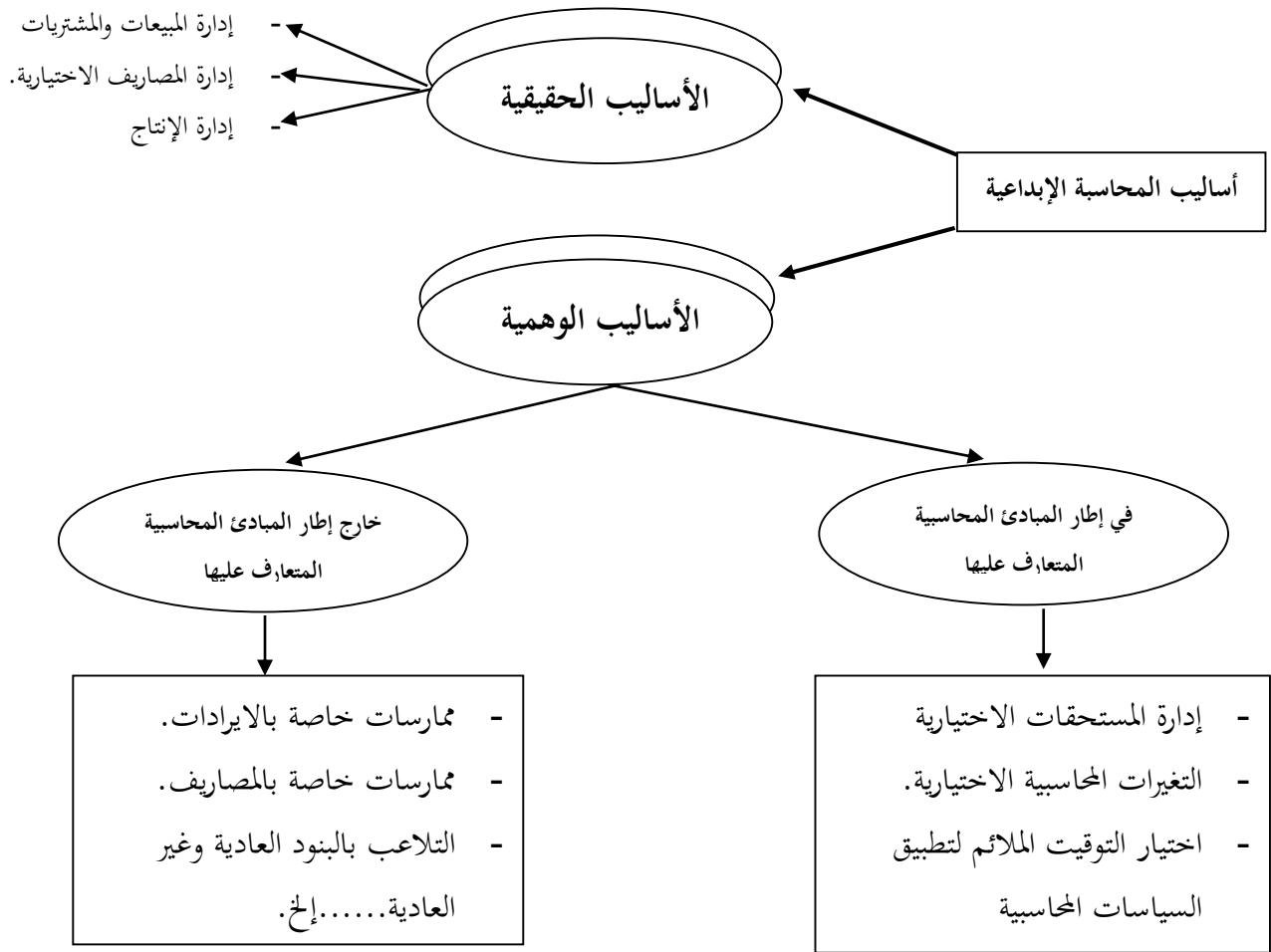
- أن يتفق الأسلوب المستخدم مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- أن تستمر الوحدة الاقتصادية في استخدامها للممارسات المحاسبية دون تغيير خلال مجموعة من الفترات المتتالية.

2. الممارسات المحاسبية أو المصطنعة خارج إطار المبادئ المحاسبية المتعارف عليها: يشير Ronen " Yaari & إلى أن ممارسات المحاسبة الإبداعية غالباً ما تكون في إطار المعايير والمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، لكن هذه الممارسات ستتعدد مع مرور الوقت إلى أن تصبح خارج إطار المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، ويطلق عليها بممارسات المحاسبة الاحتياطية،¹ ومن بين هذه الممارسات التلاعب في توقيت الاعتراف بالإيراد تسجيل مبيعات وهمية، رسملة وتأجيل المصاريف إلى فترات لاحقة، عدم تسجيل الإنخفاض الدائم في الأصول الثابتة والغير ملموسة وغيرها من الطرق التي سيتم التطرق إليها بالشيء من التفصيل فيما سيأتي.

يمكن تلخيص أساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية في الشكل التالي:

¹ -Joshua Ronen, Varda Yaari, , Op.cit, p :40.

الشكل رقم (04): أساليب المحاسبة الإبداعية.



المصدر: من إعداد الباحثة بناء على المعلومات السابقة.

إن أساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية كثيرة ومتعددة، ولا تقتصر على حرية الاختيار المتاحة بين البدائل والسياسات المحاسبية، وإنما قد تتطور إلى ممارسات وهمية واصطناعية خارج إطار المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، غير أنها لا تخرج عن أربعة مواطن للتلاعب، فهي إما تلاعباً في الإفصاح أو التوقيت أو التقدير أو التصنيف، كما أن اختيار المديرين للطرائق والسياسات المحاسبية التي تخدم أهدافهم الخاصة تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية المنشورة في القوائم المالية، مما يجعلها أقل فائدة في مساعدة مستخدميها على اتخاذ قرارات رشيدة.

كما ترى الباحثة أن مرونة الاختيار بين الطرق والسياسات المحاسبية، فضلاً عن إعداد التقديرات المحاسبية، إذا عبرت عن صورة حقيقية وعادلة عن نتيجة النشاط والمركز المالي للمؤسسة، وكانت ضمن الإطار النظري لمهنة المحاسبة بهدف تلبية حاجيات مستخدمي المعلومات المحاسبية، فيمكن اعتبارها إبداعاً محاسبياً، أما إذا كانت

خلاف ذلك بمعنى أن المحاسب كان مبدعاً في التوصل إلى أسس وإجراءات تؤدي إلى نتائج غير واقعية خدمة لمصالح الإدارة فإن ذلك يعتبر تلاعباً وتزويراً في المجال المحاسبي.

المطلب الثاني: نماذج قياس المحاسبة الإبداعية ونتائجها.

إرتبط مفهوم المحاسبة الإبداعية بأحد المبادئ المحاسبية، الذي يعتمد على تحميل الفترة المحاسبية بما لها وما عليها، وقد كان تطبيقه يعتبر أحد أهم التطورات التي شهدتها المحاسبة، ألا وهو مبدأ الإستحقاق الذي يختلف عن الأساس النقدي القائم على التدفقات النقدية الداخلة والخارجة، حيث تؤكد أغلب الدراسات على استخدام المستحقات الإختيارية لقياس ممارسات المحاسبة الإبداعية، لذلك سنعرض في هذا المطلب النماذج المستخدمة في قياس المستحقات، وكذا نتطرق إلى نتائج تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية.

الفرع الأول: نماذج قياس المحاسبة الإبداعية.

إن المرونة المحاسبية التي تظهر في شكل مرونة في الطرق والبدائل المحاسبية، والمرونة التشغيلية من خلال التحكم ببعض القرارات التشغيلية من حيث الحجم والتوقيت، والذي يكون له الأثر الكبير على نوعية المعلومات المحاسبية الموجهة للأطراف ذات العلاقة، تتيح قدرة لدى المدراء لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، لتحقيق مصالح شخصية، هذه الممارسات تظهر في شكل زيادة في المستحقات، حيث أتجهت العديد من الدراسات في الآونة الأخيرة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال المستحقات،¹ حيث يتم تقسيم هذه الأخيرة كما أشرنا إليه سابقاً إلى:²

- **المستحقات غير الإختيارية (Non-Discretionary Accruals):** كما ذكرنا سابقاً فإن هذه المستحقات تنشأ نتيجة المعاملات التي تقوم بها المؤسسة في الفترة الحالية، وهذه طبيعية نظراً لمستوى أداء المؤسسة، استراتيجياتها، اتفاقيات الصناعة، والعوامل الاقتصادية الأخرى.

- **المستحقات الإختيارية (Discretionary Accruals):** تنشأ نتيجة عملية المفاضلة التي يقوم بها المسيرون عند اختيار البدائل المحاسبية، وكذا نتيجة للتقديرات والأحكام التي يصدرونها عند تطبيقها.

المستحقات الكلية = المستحقات الإختيارية + المستحقات غير الإختيارية.

وتعتمد جميع الدراسات السابقة على المستحقات الإختيارية (Discretionary Accruals) كقياس للمحاسبة الإبداعية، وتحسب وفق الخطوات الآتية :

1- علام محمد موسى حمدان، عماد محمد أبو عجيبة: جودة التدقيق في الأردن وأثرها في إدارة وجودة الأرباح، المجلة العربية للمحاسبة، العدد1،

المجلد 15، جامعة البحرين، 2012، ص:161

2- كيموش بلال، مرجع سابق، ص: 48.

- حساب المستحقات الكلية (Total Accruals)

- تقدير المستحقات غير الإختيارية (Non-Discretionary Accruals)

- حساب المستحقات الإختيارية: (Discretionary Accruals) هذه الأخيرة تعتبر كمؤشر للحكم على مدى ممارسة المؤسسات للمحاسبة الإبداعية، ويُعبّر عنها بالفرق بين المستحقات الكلية والمستحقات غير الإختيارية.

ويتفق الباحثون على استخدام منهجين لقياس وتقدير المستحقات الكلية:¹

1. **منهج الميزانية العامة (Balance Sheet Approach):** وفقا لهذا المنهج المستحقات الكلية يمكن

حسابها باستخدام الصيغة التالية:

$$TAC_{it}/A_{it-1} = (\Delta CA_{it} - \Delta Cash_{it} - \Delta CL_{it} - \Delta DCL_{it} - DEP_{it})/A_{it-1}$$

TAC_{it}: المستحقات الكلية للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

A_{it-1}: إجمالي أصول المؤسسة (i) خلال الفترة (t-1).

ΔCA_{it}: التغير في الأصول المتداولة للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

ΔCash_{it}: التغير في النقدية وما يعادلها للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

Δ CL_{it}: التغير في الالتزامات المتداولة للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

ΔDCL_{it}: التغير في الديون المستحقة والمدرجة ضمن الالتزامات المتداولة للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

DEP_{it}: إجمالي مخصصات الاهتلاكات والمؤونات للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

2. **منهج قائمة التدفقات النقدية (Cash Flows Statement Approach):** بما أن الأرباح المحاسبية

تقسم إلى جزئين:

- **جزء نقدي**: يتصف بالموثوقية وبمستوى أقل من الملاءمة؛
- **جزء من المستحقات**: يتصف بالملاءمة وبمستوى أقل من الموثوقية، حيث تنشأ المستحقات عندما يكون هناك تباين بين توقيت حدوث التدفقات النقدية، وتوقيت الاعتراف بالأحداث الإقتصادية، وتمثل الجزء غير النقدي من نتيجة الدورة الصافية، فهي تعبر عن الإيرادات غير المحصلة والمصاريف غير المدفوعة، بالإضافة إلى الإيرادات والمصاريف غير النقدية كالاهلاكات والمؤونات والإسترجاعات على الاهتلاكات والمؤونات، لذا يتم قياسها بالفرق بين نتيجة الدورة والتدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية، أي أن:

¹- هوام جمعة، بوسنة حمزة، فداوي أمينة: قياس ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة المدرجة ببورصة باريس، المجلة الأكاديمية العربية،

TAC_{it} = NLit - CFO_{it}

حيث أن:

TAC_{it}: المستحقات الكلية للمؤسسة (i) خلال الفترة (t)

NLit: صافي دخل المؤسسة (i) خلال الفترة (t).

CFO_{it}: التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

يعتمد قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية على قياس المستحقات الإختيارية للشركة، و بما أنه من الصعب التفرقة بين المستحقات الإختيارية و غير الإختيارية، فقد قدمت عبر فترات طويلة من الزمن عدة نماذج مالية لحساب المستحقات الغير الإختيارية من أجل تحديد و قياس المستحقات الإختيارية أي تقديرات المؤسسة، واختلفت هذه النماذج فكان أبسطها يقدر المستحقات الغير الإختيارية من خلال المستحقات الكلية، أما أعقدها فهو الذي يفصل بينهما، ويمكن استعراض أبرز هذه النماذج كما يلي:

1. نموذج "Healy" لسنة 1985: يقوم هذا النموذج على تقسيم المستحقات الكلية إلى مستحقات اختيارية و غير اختيارية، و أن قيمة المستحقات الإختيارية هي التي تحدد درجة ممارسة المحاسبة الإبداعية، ويتم حساب المستحقات الإختيارية المقدرة خلال فترة معينة بتقسيم المستحقات الكلية للفترة الحالية على إجمالي الأصول في بداية الفترة ومقارنتها من سنة لأخرى، ويفترض هذا النموذج ثبات أثر المستحقات غير الإختيارية من فترة لأخرى، كما يعتمد النموذج على تقسيم عينة الدراسة إلى ثلاث مجموعات، تشمل إحدى المجموعات على الأرباح التي من المفترض أن يتم إدارتها صعوداً، أما المجموعتين المتبقيتين فتشمل على الأرباح التي من المفترض أن يتم إدارتها هبوطاً، ويتم استخدام المجموعة الأولى كفترة تقدير، أما المجموعة الثانية فيتم استخدامها كفترة حدث،¹ والمعادلة التالية توضح نموذج "Healy" كما يلي:

EDAC_{it} = TAC_{it} / Ait-1

EDAC_{it}: المستحقات الإختيارية التقديرية للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

TAC_{it}: المستحقات الكلية للمؤسسة (i) خلال الفترة (t)

Ait-1: إجمالي أصول المؤسسة (i) خلال الفترة (t-1).

إلا أن هذا النموذج قد وجهت له عدة انتقادات، ومن أبرزها أنه يعتبر أن المستحقات الغير اختيارية ثابتة عبر الزمن، ومساوية لمعدل المستحقات الكلية لفترة التقدير، في حين أن المستحقات الغير اختيارية تتغير بتغير الظروف الإقتصادية للشركة.

1- أمينة فداوي، نحو مفاضلة إحصائية بين نماذج قياس ممارسات إدارة الأرباح، مرجع سابق، ص: 127.

2. نموذج "DeAngelo" لسنة 1986: اختبرت ممارسات المحاسبة الإبداعية عن طريق حساب الاختلافات بين إجمالي الإستحقاق بين فترتين وقسمتها على إجمالي الأصول أول الفترة الأخيرة، ويفترض عدم وجود ممارسات المحاسبة الإبداعية في الفترة الحالية إذا كان الاختلاف بين إجمالي الإستحقاق في الفترة الحالية والفترة السابقة يساوي صفر وكلما ابتعدت قيمة الناتج عن الصفر فإن ذلك يعني وجود المحاسبة الإبداعية، وحسب نموذج "DeAngelo" فإن الإستحقاق غير الإختياري يتبع سلوك عشوائي ويستخدم التغير في إجمالي الإستحقاق بين الفترة السابقة والفترة الحالية كمقياس للإستحقاق الإختياري، وتعبّر المعادلة التالية عن هذا النموذج:¹

$$EDAC_{it} = (TAC_{it} - TAC_{it-1}) / A_{it-1}$$

EDAC_{it}: المستحقات الإختيارية التقديرية للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

TAC_{it}: المستحقات الكلية للمؤسسة (i) خلال الفترة (t)

TAC_{it-1}: المستحقات الكلية للمؤسسة (i) خلال الفترة (t-1)

A_{it-1}: إجمالي أصول المؤسسة (i) في نهاية الفترة (t-1).

أما بالنسبة للمستحقات غير الاختيارية فيتم قياسها كما يلي:

$$NDAC_{it} = TAC_{it-1} / A_{t-2}$$

NDAC_{it}: المستحقات غير الاختيارية للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

TAC_{it-1}: المستحقات الكلية للمؤسسة (i) خلال الفترة (t-1)

A_{t-2}: إجمالي أصول المؤسسة (i) في نهاية الفترة (t-2).

يتشابه نموذج "Healy" مع نموذج "DeAngelo" في أن الإستحقاق غير الإختياري للفترة الحالية محكوم بالإستحقاق الكلي في الفترة السابقة، كما أنه في حالة ثبات أثر المستحقات غير الإختيارية على مدى الفترات الزمنية والمستحقات الإختيارية تساوي الصفر في فترة التقدير فإن النموذجين يقيسان المستحقات غير الإختيارية بدون أخطاء قياس، وفي هذا الصدد يشير "Kaplan" إلى أن هاتين النموذجين لا يأخذان بعين الاعتبار التغيرات الحاصلة في الظروف الإقتصادية، فمصدر أخطاء القياس تكون نتيجة لإهمال التغيرات في الظروف الإقتصادية التي

¹ - إبراهيم مبارك الرفاعي: جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح "دراسة تطبيقية على البيئة السعودية"، مداخلة ضمن الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة السعودية، قسم المحاسبة، جامعة الملك سعود، السعودية، 18 ماي 2010، ص: 16، 17.

لها تأثير على قيمة المستحقات في الفترة الحالية، و بذلك ظهرت نماذج أخرى للتقدير كان غرضها تحسين النموذجين السابقين، وإلغاء فرضية ثبات المستحقات الغير اختيارية.

3. نموذج "Jones" لسنة 1991: يعتبر هذا النموذج تطوير لنموذجي "Healy" و "DeAngelo" حيث

يقترح النموذج الجديد التحكم في أثر الظروف الاقتصادية للشركة على الاستحقاق غير الاختياري عن طريق تضمين افتراض أن الإيرادات غير اختيارية، وتم صياغة النموذج على النحو التالي :

$$NDAC_{ijt} / A_{ijt-1} = \alpha_1 (I / A_{ijt-1}) + \alpha_2 (\Delta REV_{ijt} / A_{ijt-1}) + \alpha_3 (PPE_{ijt} / A_{ijt-1})$$

NDAC_{ijt}: المستحقات غير الإختيارية للمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترة (t).

ΔREV_{ijt}: التغير في رقم أعمال المؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) بين الفترتين (t) و (t-1).

A_{ijt-1}: إجمالي أصول المؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) في نهاية الفترة (t-1).

PPE_{ijt}: إجمالي الممتلكات والعقارات والآلات للمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترة (t).

α₃, α₂, α₁: معالم النموذج خاصة بالمؤسسة يتم تقديرها لمجموعة مؤسسات العينة التي تنتمي لنفس قطاع

النشاط وذلك لكل سنة من سنوات الدراسة.

ويتم تقدير معالم النموذج الخاصة بالمؤسسة (α₃, α₂, α₁) من خلال استخدام معادلة الإنحدار التالية لكل سنة من

سنوات الدراسة ولكل قطاع النشاط كما يلي:

$$TAC_{ijt} / A_{ijt-1} = \alpha_1 (I / A_{ijt-1}) + \alpha_2 (\Delta REV_{ijt} / A_{ijt-1}) + \alpha_3 (PPE_{ijt} / A_{ijt-1}) + e_{ijt}$$

حيث أن:

e_{ijt}: قيمة المستحقات الإختيارية للمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترة (t).

إن إدخال متغيري " التغير في رقم الأعمال " و "التجهيزات المادية الصافية " في النموذج يسمح بالأخذ

في الحساب التغيرات في المستحقات الكلية التي ترتبط بالتطور الإقتصادي للشركة، فرقم الأعمال يستخدم للرقابة

على المحيط الإقتصادي للشركة قبل وجود أي تحريف من طرف مسيرها، والتجهيزات المادية الصافية تدخل في

النموذج للرقابة على نسبة المستحقات الكلية التي تعتمد على مصاريف الإهلاك الغير اختيارية، إلا أن هذا

النموذج لم يخلو بدوره من الإنتقادات، فأهم انتقاد وجه إليه كان وقوفه عند فرضية أن رقم الأعمال غير

اختياري، في حين أنه بإمكان المسير تأخير استلام المشتريات في سنة الاختبار لتخفيض رقم الأعمال وتأجيل

هذه المبيعات للسنة المقبلة، ففي حال تلاعب المسير برقم الأعمال فإن تقدير ممارسات المحاسبة الإبداعية وفق

هذا النموذج سينحرف، و هذا الانتقاد اكتشفه " Jones " نفسه ¹.

1- أمينة فداوي، نحو مفاضلة إحصائية بين نماذج قياس ممارسات إدارة الأرباح، مرجع سابق، ص:30.

4. نموذج "Modified Jones" لسنة 1995: لقد قام "Dechow & al., " سنة 1995، بتقديم نسخة معدلة لنموذج "Jones" للتصدي لأي تأثيرات ناتجة عن التلاعب في المبيعات من طرف الإدارة التي تؤدي إلى تقديرات منحازة، عند قياس المستحقات غير الإختيارية والتي تؤثر بدورها على قيمة المستحقات الإختيارية، ويتمثل الفرق الوحيد بين نموذج "Jones" الأصلي والنموذج المعدل هو أن هذا الأخير يأخذ بعين الإعتبار التغير الحاصل في المبيعات النقدية كعنصر غير معرض للتلاعب بدلا من التغيرات الحاصلة في رقم الأعمال ويتم حساب المستحقات غير الإختيارية وفق هذا النموذج كما يلي:

$$NDAC_{ijt} / A_{ijt-1} = \alpha_1 (1 / A_{ijt-1}) + \alpha_2 [(\Delta REV_{ijt} - \Delta REC_{ijt}) / A_{ijt-1}] + \alpha_3 (PPE_{ijt} / A_{ijt-1})$$

ΔREC_{ijt} : التغير في رصيد حساب العملاء للمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترة (t).

يتم تقدير معالم النموذج الخاصة بالمؤسسة ($\alpha_1, \alpha_2, \alpha_3$) من خلال استخدام معادلة الإنحدار السابقة في نموذج الأصلي لكل سنة من سنوات الدراسة ولكل قطاع وليس من خلال معادلة الإنحدار للنموذج المعدل، والتعديل الوحيد يكون بضبط التغير الحاصل في رقم الأعمال إلى التغير الحاصل في حساب العملاء لحساب المستحقات الإختيارية كما يلي:

$$TAC_{ijt} / A_{ijt-1} = \alpha_1 (1 / A_{ijt-1}) + \alpha_2 (\Delta REV_{ijt} / A_{ijt-1}) + \alpha_3 (PPE_{ijt} / A_{ijt-1}) + e_{ijt}$$

وبالتالي فإن المستحقات الإختيارية يمكن التعبير عنها كما يلي:

$$DAC_{ijt} / A_{ijt-1} = TAC_{ijt} / A_{ijt-1} - [\alpha_1 (1 / A_{ijt-1}) + \alpha_2 ((\Delta REV_{ijt} - \Delta REC_{ijt}) / A_{ijt-1}) + \alpha_3 (PPE_{ijt} / A_{ijt-1})]$$

قامت العديد من الدراسات بتقييم جودة النماذج السابقة العرض أهمها دراسة "Dechow, Sloan & Sweeny" 1995، بحيث اعتمدت على مقارنة مجموعات مرتبة و اختبارات احصائية معمقة، فكانت كل الإختبارات ذات قوة ضعيفة من أجل تحريف أرباح معقولة اقتصاديا، بالنسبة لكل النماذج المالية باستثناء نموذج "Jones" المعدل فقد كانت نتيجة الاختبار قوية و خلصت نتائج أغلب الدراسات إلى أن كلا من نموذجي "Jones" و "Jones" المعدل، هما النموذجان الوحيدان اللذان لهما القدرة على التقدير الفعال والموثوق للمستحقات الغير اختيارية، و أما النماذج السابقة الذكر فهي نماذج غير قادرة على التقدير و فصل المستحقات الإختيارية عن المستحقات الغير اختيارية، ولذلك فمنذ تلك الفترة حظي نموذج "جونز المعدل" بالقبول العام ولازال إلى غاية الآن نموذجا معتمدا في كافة الدراسات التي تهدف إلى قياس مدى ممارسة المؤسسات للمحاسبة الإبداعية و منذ ظهور نموذج "Jones" المعدل عام 1995 م ظهر العديد من الباحثين ممن حاولوا اقتراح نماذج جديدة لتكون أكثر فعالية وحداثة في قياس المستحقات الإختيارية لكن كل هذه النماذج كانت مقتبسة من نموذج "Jones" المعدل نفسه، بحيث اقترح كل نموذج متغيرا جديدا ليضيفه إلى نفس النموذج السابق، فمثلا نموذج

"Ress , Gill & Gore" لسنة 1996، أضاف عنصر التغيير في التدفقات النقدية المتأتية من الأنشطة التشغيلية، كما نجد نموذج Kothari & Leone Wasley " لسنة 2005، الذي أضاف لنموذج جونز المعدل العائد على الأصول بهدف الربط بين المستحقات وأداء المؤسسة السابق والحالي.¹

كما ظهرت حديثاً نماذج أخرى لاكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية ركزت على تقسيم المستحقات الكلية إلى مستحقات قصيرة الأجل (Short-term Accruals) ومستحقات طويلة الأجل (Long-term Accruals) وتفترض هذه النماذج أن المستحقات قصيرة الأجل ذات تأثير أكبر على اتجاه الأرباح المعلنة في المدى القصير مقارنة بالمستحقات طويلة الأجل، حيث تشمل المستحقات طويلة الأجل على إهلاك الأصول والضرائب المؤجلة، أما المستحقات قصيرة الأجل فتتكون من التغيير في حسابات المدينين، التغيير في المخزون، التغيير في حسابات الدائنين والإلتزامات المستحقة، التغيير في ضرائب الدخل المستحقة بالإضافة إلى التغيير في الأصول والإلتزامات المتداولة الأخرى.²

الفرع الثاني: نتائج المحاسبة الإبداعية.

تكمن الأسباب الحقيقية للمحاسبة الإبداعية في تضارب المصالح بين الأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية، فالمسيرون يهدفون إلى دفع ضرائب أقل وبالتالي الإعلان عن أرباح أقل، في حين يهتم المساهمون بالحصول على مزيد من الأرباح، أما السلطات الضريبية فتسعى إلى جمع المزيد من الضرائب، في حين يهتم الموظفون بالحصول على راتب أعلى وحصصة أفضل من الأرباح، ولكن المحاسبة الإبداعية تلي مصلحة فئة معينة على حساب باقي الفئات، ففي خطاب للجمعية الأسترالية للمحاسبين أكدت أن البيانات المالية التي تضخم أداء المؤسسات عن طريق التلاعب بالأرقام تضع المستثمرين ومختلف مستخدمي المعلومات المحاسبية في صعوبات كبيرة للتمييز بين المؤسسات الناجحة حقاً وتلك المزيفة،³ فمن المعلوم أن إهتمام هذه الفئة ينصب على صافي الدخل بإعتباره المؤشر الدال على المقدرة الكسبية للمؤسسة والذي يؤدي إرتفاعه إلى زيادة مقدرتها الكسبية وزيادة أسعار أسهمها، لذلك تهتم الإدارة بتعظيم صافي الدخل الذي ينعكس على شكل توزيعات الأرباح على المساهمين مما يجذب مساهمين جدد ويؤدي إلى زيادة سعر سهم المؤسسة، لذلك تلجأ الإدارة إلى العديد من الممارسات التي تؤدي إلى زيادة صافي الدخل إلا أن هذه الممارسات لا ينتج عنها أية تدفقات نقدية تشغيلية داخله أو خارجه، و على الرغم من

¹ - المرجع نفسه، ص ص: 131، 132.

² - الرفاعي ابراهيم مبارك، مرجع سابق، ص: 18.

³ - Beshiru Sanusi1, Prince Famous Izedonmi : **Nigerian Commercial Banks and Creative Accounting Practices**, Journal of Mathematical Finance, 2014, Available from: (18:00) (2016-5-22) <http://www.scirp.org/journal/jmf> <http://dx.doi.org/10.4236/jmf.2014.42007> ,p:4.

توجهات الإدارة في ممارسة المحاسبة الإبداعية وتحقيق منافع للمؤسسة في الأجل القصير إلا أن الأساليب المستخدمة فيها مثل (الإستحقاقات الإختيارية، التقديرات المحاسبية، والتغيرات المحاسبية الإختيارية) وذلك لأغراض التأثير على أرقام القوائم المالية زيادة أو نقصاً إلى جانب توفر عنصر التعمد يجعل من تلك الممارسات أمراً غير مقبول أخلاقياً ويؤدي إلى تضليل مستخدمي تلك القوائم،¹ ويؤدي في الأجل الطويل إلى حدوث مشاكل خطيرة أهمها ما يلي:

1. **تخفيض قيمة المؤسسة:** توجد العديد من قرارات التشغيل التي تتخذها المؤسسة بغرض التأثير على الأرباح قصيرة الأجل، إلا أنها يمكن أن تؤدي في الأجل الطويل إلى الإضرار بالكفاءة الإقتصادية للمؤسسة، حيث أن تأجيل الإعتراف بالنفقات أو تأخير إجراؤها كنفقات بحوث التطوير أو إجراء الصيانة يؤدي إلى فشل الأداء الإنتاجي وخسارة حصة المؤسسة في السوق ، كما أن تعجيل الإيرادات قد يفقد المؤسسة تحقيق شروط تصريف منتجاتها بصورة أفضل فبيع المنتج في آخر السنة بشروط كان من الممكن أن تكون أفضل لو تم بيع ذات المنتج لذات العميل في بداية السنة؛²

2. **إخفاء مشكلات الإدارة التشغيلية:** حيث أن لجوء الإدارة إلى ممارسة المحاسبة الإبداعية بغرض الحصول على مزايا إضافية والفوز بالترقيات وتجنب الإنتقاد يؤدي إلى إبقاء الأخطاء كما هي بدون تصحيح وترحيل المشكلات لفترات زمنية طويلة ؛

3. **التعرض لعقوبات اقتصادية شديدة:** من الأمثلة على ذلك ما قامت به بورصة الأوراق المالية الأمريكية من فرض عقوبات صارمة على المؤسسات التي مارست المحاسبة الإبداعية ومنها شركة W.R. Grance ، حيث وقعت عليها غرامة قدرها مليون دولار وطلب منها إعادة إحتساب أرباحها والإعلان عنها بشكل واضح بين عام 1990 – 1992 م وذلك لأن المؤسسة قامت بتخفيض أرباحها المعلنة وتسجيل احتياطات بقيمة 55 مليون دولار ثم قامت بين عامي 1993 و 1995 بإعادة تلك الإحتياطات إلى الأرباح³، فحتى لو لم تقم لجنة مراقبة عمليات البورصة بفرض عقوبات تأديبية على المؤسسة، فإن مجرد إعادة احتساب الأرباح والإعلان عنها يمكن أن يكون في حد ذاته مكلف جداً للمؤسسة، ففي السنوات الخمس الماضية

¹ - علي عبد الله أحمد شاهين: إدارة الأرباح ومخاطرها في البيئة المصرفية "دراسة تحليلية تطبيقية على المصارف الوطنية الفلسطينية"، 2011، مجلة الجامعة الخليجية، المجلد3، العدد4، قسم العلوم الإدارية والمالية، 2011، البحرين، ص:10.

² - Clikman paul M: where Auditors fear to tread : **Internal Auditors Should be Proactive in Educating companies on in perils of Earnings Management and in Searching for signs of its Use**, High Beam Research, Août 2003, Available from: http://www.theiia.org/chapters/index.cfm/view.news_detail/ci_d/37/newsid/3043, (15-07-2017),(19:00)

³ - علي عبد الله أحمد شاهين، مرجع سابق، ص:10.

فقدت المؤسسات التي أعادت احتساب أرباحها في المتوسط 10% من قيمتها السوقية وذلك خلال الثلاثة أيام التالية من إعلانها إعادة إعداد قوائمها المالية؛¹

4. **تلاشى المعايير الأخلاقية:** حتى وإن كانت المحاسبة الإبداعية لا تنتهك المعايير المحاسبية بشكل واضح، فهي ممارسة مشكوك فيها من الناحية الأخلاقية، فالمؤسسة التي تدير أرباحها ترسل رسالة للعاملين بها بأن إخفاء وتضليل الحقيقة هي ممارسة مقبولة، ويخلق المديرون الذين يتحملون خطر هذه الممارسة مناخاً أخلاقياً يسمح بوجود أنشطة أخرى مشكوك فيها، فالمدیر الذي يطلب من موظفي المبيعات تعجيل المبيعات في أحد الأيام، يخسر السلطة الأخلاقية التي تمكنه من انتقاد خطط المبيعات المشكوك فيها في يوم آخر، وأيضاً يمكن أن تصبح المحاسبة الإبداعية منحدرًا زلقاً جداً، فأساليب التحايل المحاسبية البسيطة نسبياً تصبح معقدة أكثر فأكثر إلى أن تؤدي إلى خلق مخالفات جوهرية في القوائم المالية؛²
5. إن القوائم المالية لا تظهر بصدق المركز المالي الحقيقي للشركة، كما أن المعلومات المنشورة قد تترك آمالاً غير صحيحة لدى المستثمرين في الأجل القصير، لكنها لا يمكن أن تستمر في النجاح لفترة أطول، ضف إلى ذلك أن إختيار المؤسسات في البورصة يفقد المستثمرون الثقة فيها وفي الأسواق المالية؛³

تلخص الباحثة مما سبق أن المحاسبة الإبداعية تحقق مصلحة الإدارة في الأجل القصير، إلا أنها تتعارض مع مصلحة المؤسسة في الأجل الطويل، كما أنها تضعف ثقة المستثمرين في الأسواق المالية وتؤدي إلى ترحيل المشكلات لفترات زمنية طويلة، وتضعف الكفاءة الإقتصادية للمؤسسة فضلاً عن ذلك فإن للممارسات المحاسبية الإبداعية تأثير سلبي على جودة المعلومات المحاسبية و على المظهر الأخلاقي للمؤسسة، وهذا ما سنتعرف عليه فيما يلي.

المطلب الثالث: المظهر الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية.

إن الوضع الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية هو موضع خلاف ويعتمد على إذا ما كانت ممارستها مبررة أخلاقياً من عدمه، وما إذا كانت الإدارة تقصد من وراء ذلك تحسیناً جوهرياً لبعض الجوانب المتعلقة بإستراتيجيتها المستقبلية أم لغرض التضليل المتعمد للجهات ذات العلاقة، وفي هذه الحالة فإن عنصر التعمد الذي تلجأ إليه الإدارة من خلال استخدام بعض الأساليب والمتغيرات المحاسبية يهدف بالدرجة الأولى إلى التأثير على جودة المعلومات

¹ - Clikman paul M, Op.cit.

² - سمير كامل محمد عيسى، مرجع سابق، ص:19.

³ - Akenbor, Cletus O . Ibanichuka, E. A. L: **Creative Accounting Practices in Nigerian Banks, African Journals, An International Multidisciplinary Journal, Ethiopia ,Vol. 6 (3), Serial No. 26, July, 2012, P :32.**

المحاسبية وبالتالي على اتجاه مستخدم القوائم المالية، وفي هذا المطلب سنحاول التعرف على القواعد الأخلاقية لمهنة المحاسبة، ومدى توافق ممارسات المحاسبة الإبداعية مع هذه القواعد.

احتل الوضع الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية اهتماما كبيرا من قبل الباحثين حيث يعتمد الحكم على ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال ما إذا كانت ممارستها مبررة أخلاقيا أم لا، أي ما القصد من هذه الممارسة هل للتحسين الجوهرى للجوانب المتعلقة باستراتيجيات مستقبلية، أم التضليل المتعمد للمستفيدين؛¹ إن هناك تباين واضح في الآراء حول مدى سلبية أو إيجابية أساليب التأثير في القوائم المالية، فقد أظهرت جميع التحليلات التي أجريت للتعرف على أسباب الانهيارات التي حدثت وجود خلل في أخلاقيات وممارسة مهنتي المحاسبة والتدقيق، ومن الناحية الأكاديمية فقد أشار العديد من الباحثين إلى الآثار السلبية لإتباع أساليب المحاسبة الإبداعية، أما على المستوى التنظيمي والتشريعي؛ فقد اهتمت العديد من الهيئات التشريعية والمهنية بأساليب المحاسبة الإبداعية وأصدرت العديد من القرارات والقوانين في *Cadbury* للتصدي لممارسات المحاسبة الإبداعية والتي كان منها تقرير 1992 بريطانيا و صدور قانون (*Sarbane-Oxly act, 2002*)^{*} في الولايات المتحدة الأمريكية، كما دفع لجان إصدار المعايير المحاسبية إلى إعادة النظر في مدى صلاحية وفاعلية معايير المحاسبة للتصدي لتلك الممارسات؛

في المقابل تعالت الأصوات المؤيدة لأساليب التأثير على القوائم المالية وخاصة مرحلي تمهيد الدخل وإدارة الأرباح فيما يعرف بالمنظور الإعلامي، مرجعين ذلك إلى أن الإدارة قد تلجأ إلى تلك الأساليب بهدف توفير معلومات مفيدة عند إبرام التعاقدات لجعلها في مركز تفاوض أفضل، كما أن هذا السلوك قد يكون مرغوبا فيه لمواجهة أفعال المنافسين في ذات الاتجاه، وقد تؤدي إدارة الربحية إلى توصيل معلومات داخلية لحملة الأسهم؛ ومن ثم التخلص وبشكل كبير من مشكلة عدم تماثل المعلومات، كما أن البدائل المحاسبية تقود إلى توفير معلومات مفيدة للمستثمرين بدلا من التركيز على بديل واحد.²

وبالتالي تعتبر المحاسبة الإبداعية سلوك مهني لا أخلاقي أي خروج المحاسب عن مقتضيات الأمانة وأداء وظيفته بالشكل الذي يخل بالثقة التي يوليها مستخدموا القوائم المالية في تلك القوائم كما في حالة التزوير أو تغيير السجلات أو الإختلاس أو تسجيل عمليات وهمية أو حتى حذف أو إلغاء نتائج العمليات من السجلات،

¹ - عماد محمد علي أبو عجيلة، علام حمدان: أثر الحوكمة المؤسسية على إدارة الأرباح "دليل من الأردن"، الملتقى العلمي الدولي حول: الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، أيام 20-21 أكتوبر 2009، ص: 6.

^{*} - صدر هذا القانون في الولايات المتحدة الأمريكية بهدف تعزيز الرقابة في مكاتب المحاسبة من خلال ضرورة الإلتزام بالبنود الواردة فيه،

² - بالراقي تيجاني، مرجع سابق، ص: 40.

بالإضافة إلى ذلك عدم الارتباط السليم بالقواعد المحاسبية وغيرها سواء لمنفعة خاصة أو بهدف الانحياز لمصلحة طائفة بعينها عن إعداد وعرض المعلومات المفصح عنها بما يتعارض مع إعتبرات الموضوعية والإستقلال المهني ، وفي ضوء ذلك يمكن القول أن هناك مجموعة من الخصائص يجب أن يتسم بها الأسلوب المحاسبي في المحاسبة الإبداعية حتي يكون مقبولاً من الناحية الأخلاقية وهي:¹

1. أن يحقق الأسلوب المستخدم تعديلاً في رقم الدخل دون أن يدخل المؤسسة في أعمال غير مرغوب فيها مستقبلاً؛

2. ألا يحتاج الأسلوب المستخدم إلى القيام بعمليات فعلية مع أطراف خارجية أخرى؛

3. أن يتفق الأسلوب المستخدم مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ؛

4. أن تستمر المؤسسة في إستخدام هذا الأسلوب خلال مجموعة من الفترات المتتابة.

ختاماً يمكن القول أن المحاسبة الإبداعية تعتبر مشكلة أساسية تواجه مهنة المحاسبة تتعارض مع قواعد السلوك المهني والأخلاقي ، بحيث يجب إعتبرها سلوكاً غير أخلاقي لما لها من مخالفات جسيمة ينتهجها المحاسبون في مهنتهم وذلك لتحقيق غايات وأهداف معينة تستفيد منها فئة معينة على حساب باقي الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية، كما أن الالتزام بالقيم الأخلاقية بشكل عام له دور في تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية، إذ ينبغي للمحاسب أن يتجنب التصرف غير الأخلاقي الذي يؤدي إلى ممارسات غير مقبولة تخدم طرف معين على حساب الأطراف الأخرى.

¹-عماد آغا، مرجع سابق، ص: 22.

خلاصة الفصل:

تعد المحاسبة الإبداعية من أحدث ممارسات التلاعب المحاسبي الذي يمارس باستغلال المرونة المحاسبية ، تعدد البدائل والطرق والسياسات المحاسبية، بحيث يؤثر على جودة المعلومات المحاسبية بتحريفها وتضليل مستخدمي البيانات المالية دون خرق القوانين والمعايير المحاسبية، إلا أن هذه الممارسات قد تتطور وتخرج عن إطار القوانين والمبادئ المحاسبية، فتتحول إلى غش محاسبي، كما أن هناك خلط لدى بعض الباحثين بين مفهوم المحاسبة الإبداعية والإبداع المحاسبي، فالأولى تعمل على التلاعب وإخفاء الوضع الحقيقي لخدمة مصالح فئة معينة على حساب باقي الفئات الأخرى، وبالتالي فهي تعكس جانباً سلبياً لمفهوم الإبداع عبر استغلال المهارات الفكرية الإبداعية للوصول إلى أهداف لا تحقق العدالة التي تسعى إليها المحاسبة؛ بينما الثاني يسعى لتحسين وتطوير الممارسات المحاسبية لتستجيب للتطورات المهنية والإقتصادية والإجتماعية ، أو لحل مشكلة معينة تواجه الإدارة، وبالتالي فهدفه خدمة المصلحة العامة للمؤسسة.

إن انفصال الملكية عن الإدارة وتعدد الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة أدى إلى نشوء صراع خفي بين مصالح الأطراف المختلفة، كما أن عدم تماثل المعلومات بين الأطراف المستخدمة لها ، قد دفع الإدارة إلى ممارسة الأساليب الحقيقية أو الأساليب المحاسبية للمحاسبة الإبداعية، سواء في إطار المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، أو خارجها، وذلك سعياً منها وراء تحقيق مصالح وأهداف معينة؛

كما أن الوضع الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية احتل اهتماماً كبيراً من قبل الباحثين حيث يعتمد الحكم على ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال ما إذا كانت ممارستها مبررة أخلاقياً أم لا، إلا أن أغلب الباحثين اعتبرها سلوكاً غير أخلاقي يتنافى مع قواعد السلوك المهني والأخلاقي، وذلك لما لها من مخالفات جسيمة ينتهجها المحاسبون في مهنتهم وذلك لتحقيق غايات وأهداف معينة تستفيد منها فئة معينة على حساب باقي الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية.

الفصل الثاني:

الإطار النظري لجودة
المعلومات الحاسوبية.

تأثير الحوسبة الإلكترونية على جودة المعلومات الحاسوبية في الجزائر.

دراسة استطلاعية.

تمهيد:

في ظل ثورة المعلوماتية و تكنولوجيا المعلومات أصبحت المعلومات بأنواعها بما فيها المعلومات المحاسبية موردا هاما للمؤسسة، حيث تعتبر من أهم المرتكزات التي لا يمكن الاستغناء عنها لأداء مختلف المهام و الوظائف و تحقيق الأهداف و عنصر من عناصر الإنتاج، إذ أنها تشكل موردا حيويا بالنسبة لجميع أنواع المؤسسات دون استثناء، حيث أن التحكم والاستغلال الأمثل لها يحقق أرباحا ونجاحا للخطة المستقبلية وضمانا لاستمرار وتطور المؤسسة.

تعتبر القوائم المالية إحدى الوسائل التي يمكن من خلالها توفير متابعة مستمرة لكافة التطورات المالية في المؤسسة، وأداة للحكم على سلامة وضعها المالي ومدى قدرتها على الوفاء بالتزاماتها، والوسيلة الرئيسية لترشيد القرارات المختلفة،

تهدف القوائم المالية إلى تقديم معلومات ذات جودة بالنسبة لمستخدميها، وإن هذه الجودة تتحدد من خلال مجموعة من الخصائص الرئيسية والثانوية، إذ أنها سمات من الضروري أن تتميز بها المعلومات المحاسبية المعروضة بالقوائم المالية، كي يعوّل عليها لتكون الأساس السليم المعتمد لاتخاذ القرارات من طرف مستخدميها خاصة وأن توافر مستوى معين من الجودة في المعلومات المحاسبية يعتمد على الأحكام الشخصية والممارسات المهنية من قبل المحاسبين، لذا من الضروري قبل التطرق إلى تأثير هذه الممارسات على جودة المعلومات المحاسبية لابد من البحث في هذه الخصائص كما يحتاجها مستخدموها وليس كما يعتقدونها.

المبحث الأول: ماهية المعلومات المحاسبية.

للمحاسبة أهمية متعاظمة في إدارة الوحدة الإقتصادية، لما لها من دور بالغ في توفير المعلومات المالية الأساسية التي تساهم في توجيه القرارات الاستثمارية، فلقد كان دور المحاسبة فيما سبق يقتصر على عرض المعلومات للملاك لتمكينهم من مراقبة وتقييم أداء الإدارة في استخدام الإمكانيات والموارد الإقتصادية التي وضعت تحت تصرفهم، لكن تزايد حاجة المؤسسات إلى جلب رؤوس الأموال من جهات خارجية أدى إلى تطور هذا الدور حيث أصبح لزاما عليها أن تقدم معلومات عن وضعيتها المالية وأدائها للمستثمرين والمتعاملين في الأسواق المالية بغية مساعدتهم على اتخاذ القرارات، حيث يتوقف نجاح هذه القرارات على مدى صحة هذه المعلومات ودقتها، وطريقة تنظيمها وعرضها، وفي هذا المبحث سنسلط الضوء على بعض المفاهيم النظرية المتعلقة بالمعلومات المحاسبية.

المطلب الأول: مفهوم المعلومات ومصادرها.

إذا كان رأس المال والعمل هما الموردان الأساسيان للأعمال تقليديا، فيمكن اعتبار المعلومات المورد الأساسي الثالث، حيث من دونها يصبح اتخاذ القرارات عشوائيا ومكلفا اقتصاديا، حيث يرى البعض أن نجاح المؤسسات واستمراريتها يتوقف على كيفية الإستفادة من هذا المورد، وفي هذا المطلب سيتم التطرق لمفهوم المعلومات والفرق بينها وبين البيانات، إضافة إلى خصائصها ومصادر الحصول عليها.

الفرع الأول: مفهوم المعلومات

يعتبر مفهوم المعلومات من المفاهيم المثيرة للجدل، إذ أن هناك لبسا في التمييز بينه وبين مفهوم البيانات، وعادة ما يستخدم هذان المصطلحان في المجال المحاسبي والمالي كمترادفين لوصف شيء واحد على الرغم من ما بينهما من اختلافات جوهرية، لذلك ينبغي في المقام الأول التطرق لمفهوم البيانات المالية بغية الفهم الجيد لمصطلح المعلومات المالية حيث عرفت البيانات تعريفات متعددة نذكر منها:

"هي المواد الخام التي تعتمد عليها المعلومات، والتي تأخذ شكل أرقام أو رموز أو عبارات أو جمل لا معنى لها إلا إذا تم معالجتها وارتبطت مع بعضها بشكل منطقي مفهوم لتتحول إلى معلومات، ويكون ذلك عادة عن طريق البرمجيات، أو الأساليب الفنية المستخدمة في الحواسيب"¹ وبالتالي فالبيانات تعتبر حقائق محدودة المعنى ولا يمكن استعمالها في اتخاذ القرارات.

¹ - عامر ابراهيم قنديلجي، علاء الدين عبد القادر الجنابي: نظم المعلومات الإدارية، ط5، دار المسيرة، عمان، 2009، ص: 30.

كما تعرف البيانات على أنها "تمثل البيانات المواد الأولية (المدخلات) التي يتم تشغيلها وإدارتها في النظام المحاسبي بهدف استخراج المعلومات، وتعبّر البيانات عن حقائق وإشارات أولية غير مبوبة وغير منظمة، وهي ذات دلالة تاريخية بدرجة كبيرة وليس لها أثر في اتخاذ القرارات، وبالتالي فهي ذات قيمة اقتصادية بسيطة وتكون في صور قيم وحقائق وتقديرات مستقلة عن بعضها البعض، وهي غير معدة في الكثير من الحالات للإستخدام المباشر"¹ من هذا التعريف نلاحظ أن البيانات لا تكون جاهزة للإستخدام إلا إذا تم معالجتها.

من خلال التعريفين السابقين تتحدد طبيعة العلاقة بين البيانات والمعلومات، فهي تشبه العلاقة بين المادة الخام والمنتج التام، بحيث أن النظام المحاسبي يقوم بجمع وتحليل وتشغيل البيانات المالية باعتبارها مدخلات النظام وذلك لإنتاج المعلومات المالية باعتبارها مخرجات النظام، كما تتميز البيانات المالية بأن لها دلالة تاريخية أكثر منها تنبؤية، كما تكون ناتجة عن أحداث مالية أو اقتصادية للمؤسسة، وبالتالي يمكن القول أنها لا تضيف أي معرفة لمستخدميها وبالتالي لا يمكن الإعتماد عليها في اتخاذ القرارات.

من هنا يمكن تقديم التعريفات التالية للمعلومات "هي عبارة عن البيانات التي تمت معالجتها بشكل ملائم لتعطي معنى كاملاً بالنسبة لمستخدم ما، مما يمكنه من استخدامها في العمليات الحالية والمستقبلية لاتخاذ القرارات" يتضح من التعريف أن المعلومات هي بيانات تمت معالجتها لتمكن متخذ القرار من استخدامها في اتخاذ قرارات رشيدة.

كما تعرف المعلومات بأنها "بيانات مقدمة في صورة نافعة لمتخذي القرارات، أي أنها تمثل إضافة جديدة لمتخذي القرارات لأنها تحدد من درجة عدم التأكد وتزيد من درجة المعرفة المتعلقة بالمشكلة محل القرار" يتضح أن المعلومات هي بيانات جرت معالجتها للإستخدام والمعرفة.

من هنا يمكن القول أن معيار الإستفادة من قبل المتلقي هو الأساس في التمييز بين البيانات والمعلومات، وحتى يستفيد المتلقي من البيانات، فيجب أن تتصف بخصيتين أساسيتين هما:²

- **الإضافة المعرفية:** عندما تقوم البيانات بالتقليل من حالة عدم اليقين عند المتلقي تتحول إلى معلومات، حيث يتم التمييز بين البيانات والمعلومات وفق هذا المعيار بالإعتماد على الشخص المتلقي، فإذا ما أدت البيانات إلى إضافة معرفية لدى الشخص المتلقي تحولت إلى معلومات، أما في الحالة العكسية فإنها تبقى مصنفة في إطار

¹ - زوبنة بن فرج: المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2013-2014، ص:29.

² - عبد الرزاق محمد قاسم، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية، ط4، دار الثقافة، عمان، 2009، ص ص: 12، 13.

البيانات، ويسمى هذا المعيار بمعيار الشخص المتلقي لأن ما يعد بيانات بالنسبة لشخص ما يمكن اعتباره معلومات بالنسبة لشخص آخر، والعكس صحيح أيضا.

- **الإرتباط:** حتى تتحول البيانات إلى معلومات يجب أن تكون هذه البيانات مرتبطة بمشكلة معينة أو حدث معين يتم اتخاذ قرار بشأنه من قبل المتلقي، فالبيانات تتحول إلى معلومات إذا كانت تؤثر في القرار المتخذ، إما بتأكيد، أو تغييره، أو تعديله، لذلك فإن ما يعتبر بيانات في لحظة معينة قد يتحول إلى معلومات في أوقات أخرى، لذلك كثيرا ما يطلق على البيانات اسم "المعلومات الكامنة".

نستنتج أن البيانات هي مجموعة من الأرقام والرموز والحروف التي لا تضيف أي معرفة للمتلقي ولا تؤثر على قراراته، أما المعلومات فهي بيانات تمت معالجتها لتضيف معرفة لمتخذ القرار وتخفف من حالة عدم التأكد لديه لتساعده في حل مشكلة ما، حيث أن معيار التفرقة بينهما ينحصر في مدى استفادة الشخص المتلقي وأيضا بمدى ارتباط البيانات بالمشكلة أو الحدث الذي سيتم اتخاذ قرار بشأنه.

الفرع الثاني: مصادر المعلومات.

توجد مصادر عديدة للحصول على المعلومات والتي تستخدم في عملية اتخاذ القرارات أو في عملية الإتصال ويمكن تصنيف المعلومات التي تتعامل بها المؤسسات إلى مجموعتين وهما:

أ. **المصادر الأولية:** وتشمل جميع البيانات التي يتم جمعها من قبل الجهات ذات العلاقة بمشكلة البحث، وتمثل أهم طرق تجميعها فيما يلي:¹

- **المقابلة الشخصية:** تعتبر من أهم الطرق للحصول على المعلومات، فثمة بيانات لا يمكن الحصول عليها إلا بالمقابلة وجها لوجه، حيث تساعد وسيلة المقابلة الشخصية في ملاحظة سلوك الأفراد والجماعات والتعرف على آرائهم ومعتقداتهم، وفيما إذا كانت تتغير بتغير الأشخاص والظروف، وقد تساعد كذلك على تثبيت صحة معلومات حصل عليها الباحث من مصادر مستقلة أو بواسطة وسائل بديلة، أو للكشف عن تناقضات ظهرت بين تلك المصادر، وتمتاز هذه الطريقة بأنها الوسيلة المناسبة لاختبار وتقييم الصفات الشخصية، كما أنها مفيدة في مجال الإستشارات، إضافة إلى أن نسبة الردود عالية عند مقارنتها بالطرق الأخرى لجمع البيانات كالإستبيان؛

- **وسيلة الإستبيان:** هو عبارة عن وسيلة لجمع البيانات عن طريق استمارة يجري ملؤها من قبل المستجوب، حسب فهمه للأسئلة الواردة فيها وحسب درجة استجابته لذلك، وتستخدم هذه الوسيلة للكشف عن حقائق

¹- زيد منير عبوي : نظم المعلومات التسويقية، ط1، دار الراية، عمان، 2008، ص ص: 145، 146.

الممارسات الحالية، واستطلاعات الرأي وميول الأفراد، كما أنه وسيلة ملائمة للوصول إلى الأفراد المنتشرين في المناطق الواسعة دون أن تكون باهضة التكلفة، إضافة إلى أن بياناته تكون أكثر موضوعية مقارنة بالمقابلة الشخصية كوسيلة بديلة، مع السماح بوجود وقت كاف للمستجوب للتفكير المتأني في الأسئلة وللتدقيق في إجاباته عنها؛

- **الملاحظة:** تشمل هذه الطريقة على إرسال ملاحظين لتسجيل ما يحدث فعلا، كما يندرج القياس الفعلي أو الحساب أيضا ضمن هذه الطريقة، وأمثلة ذلك ما يحدث في احصاءات الرقابة على الجودة؛
- **التقارير:** وتقوم هذه الطريقة على أساس الملاحظات أو الأحاديث غير الرسمية، وقد تكون هذه التقارير قاصرة ومتحيزة، ولكنها في أحوال أخرى قد تكون مفيدة للغاية.

ب. **المصادر الثانوية:** وتشمل جميع البيانات التي تقوم بجمعها ونشرها الجهات الأخرى غير الجهات ذات العلاقة؛ حيث أن الحصول على المعلومات الأولية يستغرق وقتا ويكلف أموالا و للتخفيف من هذه الحدة فإن المؤسسة بواسطة مستعملي المعلومات تلجأ إلى استخدام المصادر الثانوية للمعلومات كلما تطلب الأمر ذلك وتشمل هذه المصادر على المعلومات الموجودة داخل المؤسسة، والمعلومات المشتراة من خارجها، النشرات و الوكالات الحكومية، وتمثل في: ¹

- **المعلومات الموجودة في المؤسسة:** في بعض الأحيان تعتبر المعلومات الموجودة في المؤسسة ذات أهمية عالية بالنسبة لمديري الشركة، فالتقارير يتم إعدادها على مستوى الإدارات المختلفة، بحيث توفر كمية كبيرة من المعلومات كملفات المؤسسة عن السياسات المتبعة و الإجراءات و الخطط الطويلة و القصيرة الأجل وكذلك المعلومات المحصل عليها من طرف العاملين داخل المؤسسة، فهم يقدمون معلومات بطريقة غير مباشرة عن طريق المناقشات التي تحدث بينهم في الميدان العملي ، إلا أن هذه المعلومات قد لا يمكن الحصول عليها في الوقت الذي نكون بحاجة إليها، كما أنه في حالة ما إذا تم إعدادها من طرف رئيس قسم معين فلا يستطيع فهمها رئيس قسم آخر، إضافة إلى عدم اهتمام العاملين بهذه المعلومات الموجودة بينهم.
- **شراء معلومات من خارج المؤسسة:** إذا كانت المعلومات التي تحتاجها المؤسسة غير متوفرة لديها فقد تلجأ لشرائها من المحيط الخارجي؛
- **الوكالات الحكومية:** تتوفر الوكالات الحكومية على حجم كبير من المعلومات، فنجد معلومات خاصة بعدد السكان وتوزيعهم الجغرافي ، و إجمالي الدخل الوطني وكل هذه المعلومات قد تكون نافعة بالنسبة للمؤسسة.

¹ - محمد الفيومي الحميدي، وآخرون: نظم المعلومات الإدارية، ط2، دار وائل، عمان، 2009، ص: 53.

- الإحصائيات والمنشورات: التي تصدر عن أجهزة الإحصاء والدوائر والمؤسسات المختلفة والمتعلقة بجميع
الفعاليات الإقتصادية التعليمية والإجتماعية.¹

إذن تنقسم مصادر المعلومات إلى مصادر أولية تتمثل في الاستبيان، المقابلة الشخصية، الملاحظة، والتقارير،
ومصادر خارجية مثل الإحصائيات والمنشورات التي تصدرها جهات متخصصة، وإن معيار التمييز بينهما هو مدى
علاقة المعلومات بالجهات ذات العلاقة بمشكلة البحث، كما تجدر الإشارة إلى أن المعلومات ذات المصدر الثانوي،
أقل تكلفة من المعلومات الأولية.

المطلب الثاني: مفهوم المعلومات المحاسبية وأهميتها.

بعد الثورة الصناعية في القرن التاسع عشر وظهور الشركات المساهمة، وانفصال الإدارة عن المالكين، تطور
دور المحاسبة من أداة لمسك الدفاتر إلى نظام للمعلومات يهدف إلى إنتاج معلومات تساعد مستخدميها على اتخاذ
قرارات مناسبة، وإن أهمية المعلومات المحاسبية تختلف باختلاف الجهات المستخدمة لها حيث تعتبر ضرورية للمستثمر
إذ تساعده في تقييم بدائل الإستثمار من حيث العائد والمخاطر وتقييم البديل الأفضل، كما تساعد المقرضين في
دراسة الوضعية الإقتصادية للمؤسسة وتدققها النقدية المستقبلية ومن ثم تحديد شروط المديونية.

الفرع الأول: مفهوم المعلومات المحاسبية.

تمثل المعلومات المنتج النهائي لنظام المعلومات المحاسبي، فهي بيانات تمت معالجتها وتشغيلها لتعبر عن
أحداث ووقائع اقتصادية فعلية، مما يؤكد أنها تساعد في زيادة قدرة مستخدميها على اتخاذ القرارات المناسبة،² ولقد
قدمت عدة مفاهيم للمعلومات المحاسبية* يمكن توضيح أبرزها فيما يلي:

- تعرف المعلومات المحاسبية بأنها " كل المعلومات الكمية وغير الكمية التي تخص الأحداث الإقتصادية التي
تم معالجتها والتقرير عنها بواسطة نظم المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المقدمة للجهات

¹ - عثمان الكيلاني وآخرون: مدخل إلى نظم المعلومات الإدارية، ط2، دار المناهج، عمان، الأردن، 2003، ص: 16.

² - صلاح الدين عبد المنعم ميارك: اقتصاديات نظم المعلومات المحاسبية، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، 2002، ص: 23.

* - الفرق بين المعلومات المحاسبية والمعلومة المالية: بحكم تعريفها، تشير المعلومات المحاسبية إلى المعاملات المالية والأحداث التي وقعت في
المؤسسة خلال فترة مالية واحدة أو أكثر، فالمعلومات المحاسبية تتعلق بالقوائم المالية المتمثلة (الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول سيولة الخزينة،
جدول تغير الأموال الخاصة، ملحق القوائم المالية)، أما المعلومة المالية فهي تنتج عن تجميع وتصنيف وتحليل تلك القوائم المالية من أجل استخدامها من
قبل الأطراف التي تهتم بأمر المؤسسة.

الخارجية وفي خطط التشغيل والتقارير المستخدمة داخليا¹، يبين هذا التعريف أن المعلومات المحاسبية هي مخرجات نظام المعلومات المحاسبي، وتظهر في صورة قوائم أو تقارير مالية، كما قد تكون معلومات كمية أو غير كمية.

- كما تعرف " ناتج نظام المعلومات المحاسبي الذي يتم تغذيته بالبيانات من خلال تسجيلها ومعالجتها وإخراجها في شكل قوائم مالية، تكون الغاية منها بمثابة المحرك للإدارة لاستخدامها في تسيير مشاريعها، كما تتوقف فعالية الإدارة على مدى توفير هذه المعلومات المحاسبية اللازمة للتخطيط والتوجيه والإدارة"²، يركز هذا التعريف على أهمية المعلومات المحاسبية بالنسبة للإدارة، حيث تعتبر ضرورة للتخطيط والتوجيه والإدارة.

نستنتج أن المعلومات المحاسبية هي بيانات تمت معالجتها في نظام المعلومات المحاسبي لتظهر في شكل قوائم مالية (الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول تغيرات الأموال الخاصة، جدول تدفقات الخزينة) وتقارير مالية (تقرير محافظ الحسابات، تقرير مجلس الإدارة، التنبؤات المالية... الخ)، وهي مقدمة بصفة خاصة للإدارة لاستخدامها في عملية التخطيط والرقابة، كما أنها تساعد باقي مستخدميها على اتخاذ قرارات سليمة.

الفرع الثاني: أهمية المعلومات المحاسبية.

تعد المحاسبة أحد أهم العلوم الإجتماعية التي تعنى بتحديد وتسجيل الأحداث والعمليات التي تحصل في مؤسسة ما، وقياس قيم تلك الأحداث على أساس نقدي وتنظيمها في بيانات تحتوي على معلومات مالية ذات قيمة وإيصال تلك المعلومات إلى المهتمين بها من أجل اتخاذ القرارات المناسبة، حيث أثبتت الدراسات أن المعلومات التي يجب الإفصاح عنها هي المعلومات التي تؤثر في قرارات مستخدميها، كما أن حجم المعلومات التي تحتويها التقارير المرحلية يرتبط بمدى تأثير تلك المعلومات في الوضع المالي للمؤسسة وعملياتها ويكون للمعلومات أهمية مادية عندما يكون لها تأثير في القرار المتخذ من قبل المستثمرين والدائنين، كما أن طبيعة وحجم المعلومات التي تحتويها التقارير المالية تعكس سلسلة من القرارات والقرارات البديلة التي تهدف للإفصاح عن تفصيلات كافية عن

¹ - قاسم محسن إبراهيم الحبيطي، زياد هاشم يحي السقا: نظم المعلومات المحاسبية، وحدة حذباء، كلية حذباء الجامعة، الموصل، العراق، 2003، ص: 27.

² - صديقي فؤاد، نمر محمد الخطيب: مدى انعكاس الإصلاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية والمالية، "تجربة الجزائر"، الملتقى الدولي حول: الإصلاح المحاسبي الدولي في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، أيام 29-30 نوفمبر 2011، ص: 2.

أمر يمكن أن تغير وتؤثر في قرارات مستخدميها،¹ حيث أن للمعلومات أهمية بالغة للعديد من الجهات المستفيدة منها، فالمعلومات المحاسبية الموجودة في القوائم المالية كثيرة و متعددة الأغراض لاحتياجات كل مستفيد حيث تحتاج كل جهة لكمية معينة من هذه المعلومات، فالمقرض يحتاج معلومات تختلف عن المستثمر وكذلك الجهات الرقابية المتمثلة في الهيئات الحكومية كالسوق المالية، فكل من هذه الجهات لها متطلبات تريد الحصول عليها من القوائم المالية،² ولهذا فإنه يمكن توضيح أهمية المعلومات المحاسبية فيما يلي:

- تلعب المعلومات المالية دورا مهما للمقرضين حيث تساعدهم في دراسة الوضعية الإقتصادية للمؤسسة وتدققها النقدية المستقبلية ومن ثم اتخاذ قرار منح القرض، كما تساعد على تجنب الأخطار المؤدية إلى انخفاض قيمة الديون بعد توقيع العقد، كما تمكن المستثمر من تقييم بدائل الإستثمار من حيث العائد والمخاطر وتقييم البديل الأفضل؛³

- تعتبر القيمة التنبؤية للمعلومات المحاسبية ذات أهمية كبيرة للمستثمر حيث تساعده في تقييم بدائل الإستثمار من حيث العائد والمخاطر وتقييم البديل الأفضل، حيث أصبح ينظر للمؤسسة كمنتج للأصول المالية من أجل تلبية حاجيات المستثمر في تحقيق عوائد من خلال استثمار مدخراته؛⁴

- كما تكمن أهمية المعلومات المحاسبية في تقييم الوضعية المالية للمؤسسة الماضية والحالية والتنبؤ بخطر الإفلاس في المستقبل وهذا التحليل يعتمد بدرجة أولى على مدى جودة المعلومات المحاسبية التي أنتجها نظام المعلومات المحاسبي في شكل قوائم مالية خاصة فيم يتعلق بقدرتها على التنبؤ بالمستقبل؛⁵

- إن المكانة المتزايدة للمعلومات المحاسبية مرتبطة بتنامي الدور الإعلامي للمحاسبة فهي تمكن المسيرين والمستعملين الآخرين من اكتشاف الأخطاء والانحرافات في استغلال موارد المؤسسة وتحدد الجهات المسؤولة عنها في إطار الوقاية ومعالجة إفلاس المؤسسات؛⁶

¹ - عبد الرحمن مرعي : دور المعلومات المحاسبية التي تقدمها التقارير المرحلية في اتخاذ القرارات الاستثمارية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 22، العدد 2، سورية، 2006، ص: 187.

² - وليد ناجي الحياي، حسين عبد الجليل آل غزوي: حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية، ط 1، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان، 2015، ص: 68.

³ - PLATET – PIERROT Françoise : L'information financière à la lumière d'un changement de cadre conceptuel comptable: Etude du message du Président des sociétés cotées françaises. These de doctorat, Institut des sciences de l'entreprise et du management, Université Montpellier1, 2009, p :100.

⁴ - Ibid, p:98.

⁵ - شعيب شنوف: محاسبة المؤسسة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، مرجع سابق، ص: 181.

⁶ - المرجع نفسه، ص: 334.

- كما تحتل المعلومات المحاسبية التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبي في الوحدة الاقتصادية مكانة متميزة في هيكل المعلومات الكلي للوحدة الاقتصادية، وذلك بسبب:¹
- أن المعلومات المحاسبية تعد الدعامة الأساسية التي تبنى عليها القرارات المالية التي تتخذها الوحدة الاقتصادية، وأن هذه المعلومات هي التي تبنى عليها الحقائق والتقديرات لأنها المادة الأولية لصناعة القرار الصائب، وإن درجة دقة وموضوعية القرار تتناسب مع دقة وكفاية المعلومات المحاسبية المتوفرة؛
 - أن المعلومات المحاسبية تتصف بدرجة من الدقة أكثر من غيرها من المعلومات الأخرى؛
 - أن المعلومات المحاسبية تتمتع بمستوى من المنطق، قد لا يتوفر في غيرها من المعلومات، وتستمد هذا المنطق من النظرية المحاسبية التي تحكم إنتاج المعلومات من المبادئ والمعايير التي تعتبر مرشداً في أداء العمل المحاسبي وضمان النوعية؛

من هنا تكمن أهمية المعلومات المحاسبية في شدة الحاجة إليها من طرف المؤسسة لاتخاذ قرارات صحيحة، حيث أن أي قرار لا يمكن له أن يتم بمعزل عن البيئة المعلوماتية التي تحيطه، لذلك تعد المصدر الرئيسي والمهم والأول لأي قرار يتخذ، بغض النظر عن نوع ونمط وأبعاد ذلك القرار، سواء كان مالياً، أو إدارياً، أو إقتصادياً، أو إجتماعياً، أو غيره من القرارات، كما أن المعلومات المحاسبية تساعد المقرضين في تحديد الوضعية المالية للمؤسسة واتخاذ قرار الإقراض، إضافة لكونها تساعد المستثمر في تقييم بدائل الإستثمار واختيار البديل الأفضل، كما تمكن من تقييم قدرة المؤسسة على استغلال الموارد الاقتصادية، وهذا يتوقف بدرجة كبيرة على جودة تلك المعلومات التي يتم انتاجها من طرف نظام المعلومات المحاسبي في شكل قوائم مالية.

المطلب الثالث: مستخدموا المعلومات واحتياجاتهم

يتعدد مستخدموا المعلومات المالية حيث يعتبر كل من يتخذ القوائم المالية للدراسة أو تحليل أو اتخاذ القرارات هو مستخدم للمعلومات،² وأمام هذا المفهوم الواسع لمستخدمي المعلومات المحاسبية على اختلاف أهدافهم وحاجاتهم من المعلومات، أصبحت المنظمات المصدرة للمعايير والمبادئ المحاسبية، وخاصة المهنية منها، ترى ضرورة تبني مستخدم نموذجي يكون هو الأساس في إعداد وعرض المعلومات المحاسبية اللازمة لاتخاذ القرارات، يطلق عليه المستخدم الافتراضي، وفي هذا المضممار فإن مجلس معايير المحاسبة الأمريكية يؤكد بأن التنوع القائم في

¹- عيسى عمر أحمد علي، هابيل عمر الدرديري جلابة: أثر استخدام المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية،

مجلة الشرق للبحوث والدراسات العلمية، العدد4، كلية الشرق الأهلية، السودان، 2017، ص:16.

²- خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية، ط1، دار إثراء، عمان، 2008، ص: 44.

مستخدمي المعلومات المحاسبية وحاجاتهم منها يشكل عائقاً أمام تحديد أهداف المعلومات، الأمر الذي يدعم باتجاه تبني مستخدم افتراضي على الرغم من أن ذلك لا يشكل الحل الأمثل لهذه المشكلة، وقد تم تبني المستثمر في سوق الأوراق المالية كمستخدم افتراضي للمعلومات المحاسبية في التنظيم الأمريكي، الأمر الذي يجعل مستخدمي رُئيسيين أمثال الإدارة والدائنين في المرتبة الثانية.

أما وجهة النظر البريطانية الصادرة في العام 1975 عن معهد المحاسبين القانونيين لانجلترا فهي تعطي معاملة أكثر عدلاً لمختلف المستخدمين عندما تُحدد المستثمرين والدائنين والموظفين والمحللين الماليين وذوي العلاقة التجارية (موردين وعملاء ومنافسين... الخ) كمستخدمين افتراضيين للمعلومات المحاسبية.

أما لجنة معايير المحاسبية الدولية فتعتبر المستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين والموردين الدائنين التجاريين والموظفين العملاء والحكومات ووكالاتها والإدارة والجمهور، كمستخدمين للمعلومات المحاسبية،¹ ويستخدم هؤلاء المعلومات المحاسبية لتلبية بعض من احتياجاتهم المختلفة من المعلومات، وتشمل هذه الاحتياجات ما يلي:²

1. المستثمرون والمساهمون (Investors and Owners): يهتم هؤلاء بالمعلومات التي تساعدهم في التقرير ما إذا كانوا سيشترون الأسهم أو يحتفظون بها، أو يبيعونها، ويهتم المساهمون أيضاً بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم مدى قدرة المؤسسة على توزيع الأرباح.

2. المديرون (Managers): إن وظائف الإدارة الأساسية هي وضع الأهداف ورسم السياسات، إعداد الخطط واتخاذ القرارات، وحتى تستطيع الإدارة بناء خططها وسياساتها على أسس علمية سليمة، فإنها تعتمد على المعلومات التي توفرها القوائم المالية.

3. المقرضون (Lenders): ينحصر اهتمام المقرضين في المعلومات التي تمكنهم من تحديد فيما إذا كانت قروضهم والفوائد الخاصة بها سوف يتم سدادها عند استحقاقها.

4. الموردون (Suppliers): يهتم هؤلاء عادة بالمعلومات التي تمكنهم من معرفة ما إذا كانت ديونهم التي في ذمة المؤسسة ستسدد لهم بتاريخ استحقاقها، ويهتم الدائنون التجاريون عادة بالمؤسسة في الأجل القصير بدرجة أكبر من اهتمام المقرضين.

¹ - عصام محمد البعير: دور نظم المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات على ضوء تطبيق نظرية الصلاحية، متوفرة على الموقع، www.ar.mhabc.net، (19:00) (2017/10/23).

² - ياسين أحمد العيسى: أصول المحاسبة الحديثة، ج1، ط1، دار الشروق، عمان، 2003، ص ص: 28، 29.

5. الجمهور (Community): حيث أن لهذا الأخير اهتمامات مختلفة بالمؤسسات منها ما يتعلق مثلاً باستيعاب الأيدي العاملة وتشغيلها، ومنها ما يتعلق بدور المؤسسات الإجتماعي والتنموي، حيث أن المؤسسة عضو فعال في المجتمع يؤثر ويتأثر به.¹

6. الحكومة ومؤسساتها (Government): تستخدم الحكومة المعلومات المتعلقة بالأرباح والإيرادات والقدرة المالية في تحديد مقدار الضريبة.²

7. المنافسون (Competitors): يمكن للمنافسين أن يستخدموا المعلومات المتعلقة بالأداء كمعيار لتقييم أداء المؤسسة، وقدرتها المالية، إذ يمكن لتلك المعلومات أن تفيدهم في تحديد الخطط المستقبلية للمؤسسة، فمثلاً ارتفاع نسبة الرفع المالي يمكن أن يدل على رغبة المؤسسة في التوسع في السوق.³

يمكن وصف هؤلاء المستخدمين بأن لهم مصالح مباشرة في المؤسسة، وهناك مستخدمين لهم مصالح غير مباشرة مثل المستشارين والمحللين الماليين الذين يقدمون خدماتهم لرجال الأعمال والباحثين، وهيئات أسواق المال، ولا يمكن حصر جميع مستخدميها وما تطرقنا إليه يعتبر الفئات الرئيسية فقط.

¹ - خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص: 44.

² - Peter Atril et Eddie Mclaney: **Financial Accounting for decision makers**, 6th edition, Pearson, England, 2011, p27

³ - Idem, P:27.

المبحث الثاني: القوائم المالية كمصدر للمعلومات المحاسبية.

تعتبر القوائم المالية بمثابة مخرجات النظام المحاسبي، والتي يتم إعدادها على ضوء مجموعة من المبادئ والأسس والمعايير والتي تهدف إلى تأكيد الثقة لدى مستخدمي القوائم المالية، كما أنها تعتبر من أهم مصادر المعلومات لترشيد القرارات الاقتصادية المختلفة، حيث ينظر إلى المعلومات الواردة فيها بأنها تقيس المركز المالي للمؤسسة وأدائها المالي وتدققها النقدية.

وتتمثل القوائم المالية التي يوفرها نظام المعلومات المحاسبي في الميزانية جدول حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، و جدول تغيرات الأموال الخاصة، إضافة إلى الملاحق، حيث يتم إعدادها على أساس مبدأ الترابط والتكامل مع بعضها البعض، بحيث لا يمكن لقائمة بمفردها أن تلي احتياجات جميع الأطراف المستخدمة لها.

المطلب الأول: القوائم المالية: المفهوم، الأهداف ، الأسس واعتبارات إعدادها.

تعتبر القوائم المالية الجزء المحوري للتقارير المالية المنشورة من قبل المؤسسات، كما تمثل الوسيلة الأساسية لتوصيل المعلومات إلى الأطراف الخارجية، ومن خلال هذا المطلب سنقدم بعض المفاهيم المتعلقة بها، كما نحدد أهدافها والأسس والاعتبارات العامة لإعدادها.

الفرع الأول: تعريف القوائم المالية: تعتبر القوائم المالية الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي عن المؤسسة، حيث ينظر إلى المعلومات الواردة فيها بأنها تقيس المركز المالي للمؤسسة وأدائها المالي وتدققها النقدية، ويمكن كذلك التعرف على التغيرات في المركز المالي وحقوق الملكية، والتي تعتبر الدعامة الرئيسية التي تقوم عليها المؤسسة، كذلك تعتبر القوائم المالية حجر الزاوية التي تقوم عليها عملية اتخاذ القرارات، وهي نتاج النشاط المعلوماتي في المؤسسة خلال الفترة المالية التي تتعلق بها القوائم المالية، كذلك تعتبر ملخصاً كميًا للعمليات والأحداث المالية وتأثيراتها على أصول والتزامات المؤسسة وحقوق ملكيتها،¹ ومن أهم التعريفات المقدمة للقوائم المالية ما يلي:

- تعرف القوائم المالية على أنها "مجموعة كاملة ومترابطة من الوثائق المحاسبية والمالية والتي تسمح بإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية والأداء والتغير في الوضعية المالية في تاريخ إقفال الحسابات"²؛ يبين هذا التعريف أن الهدف من القوائم المالية هو التعرف على الوضع المالي للمؤسسة في تاريخ إقفال الحسابات

¹ - خالد جمال جعارات، مرجع سابق، ص: 93.

² - J.F. des Robert et F. Méchin et H. Puteaux , Op.cit, p:12.

من خلال الميزانية، والأداء من خلال جدول حسابات النتيجة والتغير في تلك الوضعية من خلال جدول تدفقات الخزينة و جدول تغيرات الأموال الخاصة.

- تعرف بأنها" توفر القوائم المالية معلومات حول الوضعية المالية، الأداء المالي، وتدفعات الخزينة للمؤسسة، والتي تساعد فئة واسعة من مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ قرارات اقتصادية؛ إلا أن الإطار التصوري لمعايير المحاسبة الدولية يعتبر أن القوائم المالية يجب أن تلبى أولاً احتياجات المستثمرين"¹ يبين هذا التعريف أن المستفيد الأساسي من القوائم المالية هم المستثمرين.

- كما عرفت بأنها "الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي عن المؤسسة، حيث ينظر إلى المعلومات الواردة فيها بأنها تقيس المركز المالي للمؤسسة وأدائها المالي وتدفعاتها النقدية، وتعتبر حجر الزاوية التي تقوم عليها عملية اتخاذ القرارات، وهي نتاج النشاط المعلوماتي في المؤسسة خلال الفترة المالية التي تتعلق بها القوائم المالية، كما تعتبر ملخصاً كمياً للعمليات والأحداث المالية وتأثيراتها على أصول والتزامات المؤسسة وحقوق ملكيتها"² يضيف هذا التعريف أن القوائم المالية تمثل المنتج النهائي للعملية المحاسبية، وتختص بتوفير معلومات كمية، وتعتبر وسيلة أساسية لاتخاذ القرارات.

- كما تعرف على أنها "تشكل القوائم المالية في مجملها مخرجات نظام المعلومات المحاسبي، وتنقسم هذه المخرجات إلى قسمين هما قوائم مالية أساسية، وهي القوائم التي يتعين على الوحدات أن تقوم بإعدادها والإفصاح عنها بشكل دوري حتى تخدم أصحاب الصلة والمستفيدين، وقوائم مكملة للقوائم الأساسية وهي التي تعد بشكل اختياري من قبل المؤسسة بناء على ظروف معينة"³ يبين هذا التعريف أنه بالإضافة إلى القوائم المالية الأساسية توجد قوائم إضافية تعدها المؤسسة بشكل اختياري مثل قائمة القيمة المضافة.

كما يجب الإشارة إلى وجود فرق بين القوائم المالية والتقارير المالية، إذ أن القوائم المالية تمثل الجزء المحوري للتقارير المالية وتشتمل على قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغيرات في الأموال الخاصة، بالإضافة إلى السياسات المحاسبية والإيضاحات التفسيرية، أما التقارير المالية فتشتمل بالإضافة إلى القوائم المالية الوسائل الأخرى لتوصيل المعلومات ذات الصلة المباشرة وغير المباشرة، مثل تقرير مجلس الإدارة،

¹ - Lionel, Escaffre et éricTort : **Les normes comptables internationales**, Gualino éditeur, paris, 2006, p:45.

² - خالد جمال جعرات، مرجع سابق، ص: 93 .

³ - مؤيد راضي خنفر ، غسان فلاح المطارنة: تحليل القوائم المالية مدخل نظري تطبيقي، ط2، دار المسيرة، عمان، 2009، ص: 28.

أو تقرير عن تغير الأسعار في صورة وحدة نقد ذات قوة شرائية موحدة، أي أن التقارير المالية مفهوم أشمل من القوائم المالية.¹

من هنا يمكن تعريف القوائم المالية بأنها المنتج النهائي لنظام المعلومات المحاسبي وإحدى الوسائل الرئيسية التي يتم من خلالها توصيل معلومات مالية وغير مالية إلى أطراف خارجة عن المؤسسة، حيث تزودهم بمعلومات عن الوضعية المالية، الأداء المالي، وتدفقات المالية للمؤسسة، والتي تساعد الأطراف ذات العلاقة على اتخاذ قرارات سليمة، كما تعتبر القوائم المالي الجزء المحوري للتقارير المالية، بحيث نحصل على المعلومات الرئيسية من القوائم المالية، أما المعلومات التكميلية فنحصل عليها من التقارير المالية.

الفرع الثاني: أهداف القوائم المالية:

تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات تكون مفيدة لمستخدمين متنوعين في صنع القرارات الاقتصادية، فضلا عن ذلك فإن القوائم المالية توفر معلومات ذات الاستخدام العام ولا يمكن أن توفر كافة المعلومات التي يحتاجها المستخدمين، لأن القوائم المالية تعكس إلى حد كبير الآثار المالية للأحداث السابقة، بينما تتعلق القرارات التي يقوم المستخدمون باتخاذها بالمستقبل، كما أن القوائم المالية لا توفر بضرورة معلومات غير مالية،² ويجب الإشارة إلى أن أهداف القوائم المالية ليست ثابتة بل تتغير بتغير الحاجة إلى المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات، أو بتغير البيئة الاقتصادية والقانونية، كذلك يجب أن توجه أهداف القوائم المالية أساسا نحو حاجة المستخدمين الخارجيين والذين لا تتوفر لديهم سلطة الحصول على المعلومات التي يرغبونها،³ وعادة ما تتركز القرارات الاقتصادية المتخذة من قبل مستخدمي القوائم المالية حول قدرة المؤسسة على توليد النقدية والنقدية المعادلة لها، ودرجة التأكد المتعلقة بها، ويكون المستخدمون قادرين على تقييم هذه المقدرة إذا تم تزويدهم بالمعلومات عن المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للمؤسسة:⁴

1. **المركز المالي (Financial Position):** يتأثر المركز المالي للمؤسسة بالموارد الاقتصادية التي تسيطر عليها، وهيكلها المالي، ودرجة سيولتها؛ وقدرة على الوفاء بديونها، وكذلك القدرة على التكيف مع التغيرات في البيئة

1- طارق عبد العال حماد: موسوعة معايير المحاسبة الدولية، ج1، الدار الجامعية، مصر، 2003/2002، ص ص: 39، 40.

2- أمين السيد أحمد لطفى: إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبية، ط1، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص: 47.

3- كمال الدين مصطفى الدهراوي: المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية، ط2، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2009، ص: 30.

4-Sami, Bouassida & Mohamed Moural, Lakhdar : **Cadre pour la préparation et la présentation des états financiers, Séminaire sur le thème: les normes IAS / IFRS en entreprise**, C.S.B. Audit & Conseil, ,Alger,fevrier2005, p p : 11-13.

التي تعيش فيها، وتعتبر المعلومات عن الموارد التي تسيطر عليها المؤسسة وقدرتها على تعديل هذه الموارد مفيدة في التنبؤ بمقدرة المؤسسة على توليد النقدية والنقدية المعادلة في المستقبل، وتفيد المعلومات عن الهيكل المالي في التنبؤ باحتياجات الاقتراض المستقبلي، وكيف ستوزع الأرباح والتدفقات النقدية المستقبلية بين أصحاب المصلحة في المؤسسة، وتفيد كذلك في التنبؤ بإمكانية نجاح المؤسسة في الحصول على تمويل جديد، أما المعلومات المتعلقة بالسيولة والقدرة على الوفاء، فتكون ذات فائدة في التنبؤ بمقدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها المالية خلال فترة الاستحقاق، وتقدم المعلومات عن المركز المالي بصفة أساسية في الميزانية.

2. **الأداء المالي (Financial Performance):** المعلومات عن أداء المؤسسة، تتعلق خاصة برمجيتها، وتكون ضرورية لتقدير التغيرات الممكنة في الموارد الاقتصادية والتي يكون من المحتمل أن تسيطر عليها الوحدة في المستقبل، وتكون المعلومات عن الأداء ذات فائدة في التنبؤ بمقدرة المؤسسة على توليد التدفقات النقدية انطلاقاً من مواردها الحالية، كذلك تساعد في اختبار فعالية المؤسسة في توظيف الموارد الإضافية، وتقدم المعلومات عن الأداء بصفة أساسية في قائمة الدخل.

3. **التغيرات في المركز المالي (Changes in Financial Position):** تستخدم المعلومات المتعلقة بالتغيرات في المركز المالي في حساب الأنشطة الاستثمارية والتمويلية والتشغيلية للمؤسسة، أثناء الفترة المحاسبية، هذه المعلومات تكون مفيدة في تزويد المستخدمين بأساس لتقييم قدرة المؤسسة على توليد النقدية وما يعادها، واحتياجات المؤسسة لاستخدام التدفقات النقدية، ويمكن التعرف على المعلومات المتعلقة بالتغيرات في المركز المالي من خلال قائمة التدفقات النقدية أو قائمة التغيرات في المركز المالي. من أمثلة القرارات الاقتصادية التي يتخذها مستخدمو القوائم المالية:¹

1. تقييم علاقات الوكالة أو إمكانية مساءلة الإدارة؛
 2. تقييم مقدرة الوحدة على الدفع وتقديم مزايا أخرى للعاملين؛
 3. تقييم الضمانات المقدمة عن المبالغ التي تقتربها المؤسسة؛
 4. تحديد الأرباح القابلة للتوزيع ومقدار التوزيعات.
- ويمكن تلخيص أهم أهداف القوائم المالية في ثلاثة رئيسية هي:²

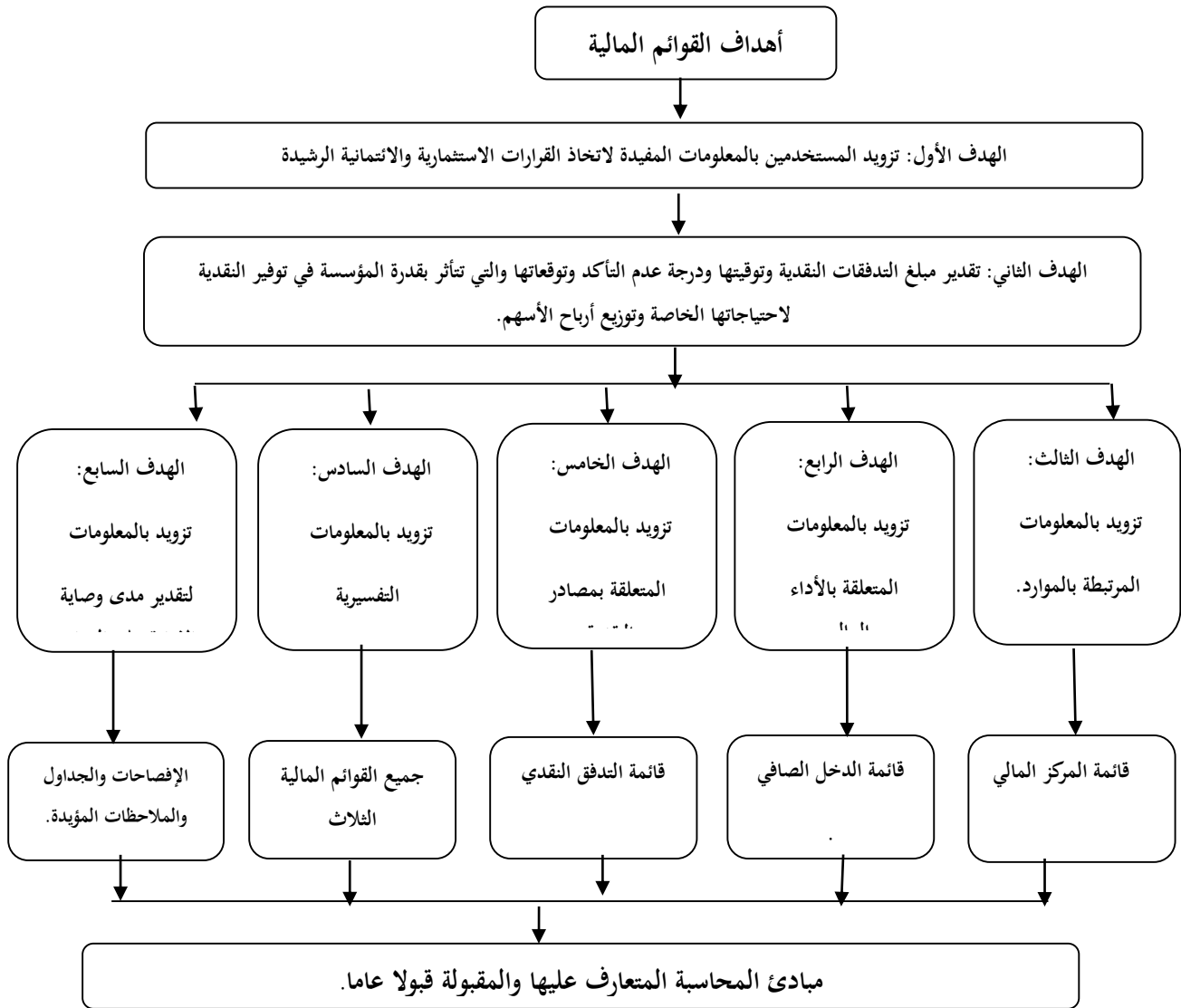
¹ - أحمد نور: المحاسبة المالية (القياس التقييم والإفصاح المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة المصرية)، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2000، ص ص: 34، 35.

² - طارق عبد العال: موسوعة معايير المحاسبة الدولية، مرجع سابق، ص ص: 75، 76.

1. تكون مفيدة للمستخدمين والدائنين الماليين والمستخدمين الآخرين في اتخاذ قرارات الاستثمار والائتمان وما إلى ذلك من قرارات بشكل رشيد؛
 2. تساعد المستثمرين والدائنين الماليين المرتقبين وغيرهم من المستخدمين على تقدير مقدار وتوقيت ودرجة التأكد من المتحصلات النقدية المتوقعة من التوزيع أو الفوائد أو تلك المصاحبة للتدفقات النقدية المستقبلية؛
 3. تتعلق بالموارد الإقتصادية للمؤسسة والمطالبات على هذه الموارد وعن آثار المعاملات والأحداث والظروف التي تؤدي لتغير المؤسسة والمطالبات المترتبة عليها.
- تمثل القوائم المالية عرضا هيكليا ذات طابع مالي للمركز المالي للمؤسسة وما أنجزته من معاملات، حيث تهدف القوائم المالية ذات الغرض العام إلى توفير المعلومات عن المركز المالي ونتائج النشاط والتدفقات النقدية التي تفيد قطاعا عريضا من مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرار، كما تساعد أيضا في إظهار نتائج استخدام الإدارة للموارد المتاحة لها،¹ ويمكن توضيح الأهداف من نشر القوائم والتقارير المالية في الشكل الموالي:

¹- رضوان حلوة حنان: أسس المحاسبة المالية، ط1، دار حامد، عمان، 2004، ص: 146.

الشكل رقم (05): أهداف القوائم المالية.



المصدر: حيدر محمد علي بني عطا الله: مقدمة في المحاسبة والمراجعة، ط1، دار الحامد، عمان، الأردن، 2007، ص: 94.

نلاحظ من الشكل أن الهدف الأساسي للقوائم المالية هو تزويد المستخدمين بالمعلومات التي تساعد على اتخاذ قرارات رشيدة، فهي تزودنا بمعلومات تتعلق بالموارد الأساسية للمؤسسة والمطالبات عليها، والأداء المالي، وكذا معلومات عن التدفقات النقدية للخرينة، وتقدم مجتمعة معلومات تفسيرية عن الوضع المالي للمؤسسة، ومدى قدرة هذه الأخيرة على استغلال الموارد بشكل أمثل، كما تجدر الإشارة إلى أن هذه القوائم يتم إعدادها وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة عموماً.

الفرع الثالث: الاعتبارات العامة والهامة لعرض القوائم المالية.

تضمن النظام المحاسبي المالي عدة إجراءات وترتيبات تخص إعداد القوائم المالية والتي تتمثل فيما يلي¹ :

1. يجب أن تعرض القوائم المالية بصفة وافية الوضعية المالية والأداء المالي للمؤسسة وكل تغيير يطرأ على حالتها المالية، ويجب أن تعكس هذه القوائم مجمل العمليات والأحداث الناجمة عن تعاملات المؤسسة وأثار الأحداث المتعلقة بنشاطها؛

2. تضبط القوائم المالية تحت مسؤولية المسيرين وتعد في أجل أقصاه أربعة أشهر، من تاريخ إقفال السنة المالية؛

3. تعرض القوائم المالية لزوما بالعملة الوطنية (الدينار الجزائري)؛

4. توفر القوائم المالية معلومات تسمح بمقارنات مع السنة المالية السابقة حيث:

- يجب أن يتضمن كل قسم من أقسام الميزانية حساب النتيجة، قائمة تدفقات الخزينة وقائمة تغير الأموال الخاصة إشارة إلى المبلغ المتعلق بالقسم الموافق له في السنة المالية السابقة وذلك من أجل تسهيل عملية المقارنة مستخدم القوائم المالية؛

- في حالة ما إذا كان من غير الممكن مقارنة أحد الأقسام العددية من أحد القوائم المالية مع المركز العددي من القوائم المالية السابقة بسبب تغير طرق القياس أو العرض (الإفصاح)، يكون من الضروري تكييف مبلغ السنة المالية السابقة لجعل المقارنة ممكنة، وإذا كان من غير الممكن إجراء المقارنة بسبب اختلاف مدة السنة المالية، فإنه يجب إعادة ترتيب أو تعديل المعلومات العددية للسنة المالية السابقة حتى تصبح قابلة للمقارنة مع تقديم التفسيرات في الملاحق.

كما ينص النظام المحاسبي المالي أيضا على ضرورة تبيان المعلومات التالية ضمن القوائم المالية:²

1. تسمية المؤسسة، الاسم التجاري، رقم المحل التجاري للكيان المقدم للكشوف المالية؛

2. طبيعة الكشوف المالية (حسابات فردية أو حسابات مدججة أو حسابات مركبة)؛

3. تاريخ الإقفال؛

4. العملة التي تقدم بها؛

و يتم كذلك تبيان المعلومات الأخرى التي تسمح بتحديد هوية الكيان.

1- أنظر المواد 26-29 من القانون 11-07، المؤرخ في 15 ذو القعدة 1428هـ الموافق لـ 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، الصادر ضمن الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، 25 نوفمبر 2009.

2- أنظر القرار 71 المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق لـ 26 جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها وكذا مدونة وقواعد سير الحسابات، الصادر ضمن الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، 25 مارس 2009م.

1. عنوان مقر المؤسسة، الشكل القانوني، مكان النشاط والبلد الذي سجلت فيه؛
2. الأنشطة الرئيسية وطبيعة العمليات المنجزة؛
3. اسم المؤسسة الأم وتسمية المجمع الذي يلحق به الكيان عند الاقتضاء
4. معدل عدد المستخدمين فيها خلال الفترة.

نلاحظ مما سبق أن النظام المحاسبي المالي قد ركز على الخصائص النوعية للمعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، مع مراعاة الإعتبارات العامة عند التقديم، مثل توضيح اسم الشركة، وعنوانها ، وذلك لأهمية تلك الجهة من أجل الرجوع إليها عند طلب أي توضيحات، إضافة إلى أن وجود هذه الجهة يزيد من الثقة في المعلومات المقدمة، كما تجدر الإشارة إلى أن هذه الاعتبارات التي حددها النظام المحاسبي المالي تتقارب إلى حد كبير مع تلك التي حددها معيار المحاسبي الدولي الأول وذلك بهدف ضمان عدالة العرض في القوائم المالية.

المطلب الثاني: أنواع القوائم المالية.

تعارضت الآراء حول أي من القوائم المالية أكثر أهمية، فمن المحاسبين من يرى أن قائمة الدخل تعتبر أكثر أهمية لأنها تسهل التنبؤ بالأرباح المستقبلية، وتقييم كفاءة الإدارة في استخدام الموارد، ويرى البعض الآخر أن قائمة المركز المالي هي الأهم لأنها تعكس حقيقة المركز المالي للمؤسسة، كما تمثل الموارد المتاحة لسداد الالتزامات اتجاه الدائنين، وهناك من يرى أن قائمة التدفقات النقدية هي الأهم لأنها تقيم قدرة المؤسسة على إجراء توزيعات للأرباح، إلا أنه يمكن القول أن كل هذه القوائم تعتبر ضرورية ووسيلة الإدارة الأساسية للإتصال بالأطراف الخارجية، كما أنه وبعدما كان اهتمام مستخدمي القوائم المالية مركزا على الدخل لاتخاذ قرارات، بدأ الإهتمام في الآونة الأخيرة يتوجه إلى السيولة وقدرة المؤسسة على توليد النقدية، فتحول بذلك الإهتمام من قائمة الدخل إلى الميزانية وجدول تدفقات الخزينة وحسب المعيار المحاسبي الدولي الأول فإن القوائم المالية تتكون من أربع قوائم مترابطة ومتكاملة مع بعضها البعض وتمثل في الميزانية، جدول حسابات النتائج، قائمة الحقوق الملكية، قائمة التدفقات النقدية بالإضافة إلى الملاحظات.

الفرع الأول: قائمة المركز المالي وجدول حسابات النتائج.

أولا. قائمة المركز المالي : تعتبر أهم وثيقة مالية يتم التصنيف فيها حسب المصدر والغاية، حيث يفترض تقديم الميزانية حسب مفهوم دورة الاستغلال بالتمييز بين العناصر الجارية والعناصر غير جارية، حيث تعرف الميزانية على

أنها "وثيقة تبين الوضعية المالية للمؤسسة في تاريخ محدد، كما أنها تفرق بين الأصول والخصوم ورأسمال الخاص في تاريخ إقفال الحسابات".¹

- كما تعتبر قائمة المركز المالي من أهم القوائم المالية التي تقوم المؤسسة بإعدادها حيث تحقق المزايا التالية:²
- بيان المركز المالي للمؤسسة في نهاية السنة حيث تتضمن ما للمؤسسة من حقوق وما عليها من التزامات؛
- تقييم القدرة الائتمانية للمؤسسة من خلال مقارنة التزاماتها بحقوق ملكيتها وفقا لما يعرف بالنسبة التغطية والتي تعني مدى تغطية حقوق ملكية المؤسسة لالتزاماتها؛
- بيان مدى قدرة المؤسسة على سداد التزاماتها المستحقة الدفع، ويتم قياس ذلك بنسب التداول والسيولة؛
- التعرف على مدى اعتماد المؤسسة على التمويل الذاتي بقيمة الأرباح التي يتم احتجازها أو التمويل الخارجي بالنسبة للالتزامات إلى حقوق الملكية؛
- تقييم مدى قدرة المؤسسة على القيام بواجباتها ووظائفها من خلال التعرف على اتجاه نمو المؤسسة من ناحية إجمالي أصولها وكذلك حقوق ملكيتها؛
- القيام بعمليات التحليل المالي مثل حساب النسب المتعلقة بالهيكل المالي ونسب التداول وغيرها؛
- بيان مدى التزام المؤسسة بالقوانين والتشريعات المحلية والمعايير المحاسبية الدولية؛
- الوقوف على مدى استمرارية المؤسسة، أو أن ميزانيتها تم إعدادها على أساس التصفية؛
- معرفة سياسات المؤسسة اتجاه استثماراتها المالية.

تجدر الإشارة هنا إلى أن الميزانية تقدم حسب النظام المحاسبي المالي موجودات والتزامات المؤسسة في شكل واحد أو في شكلان منفصلان عن بعضهما البعض، حيث تضم معطيات السنة المالية الجارية والأرصدة الخاصة بالسنة المالية الماضية، وقد بين النظام المحاسبي المالي العناصر التي يجب أن تظهر ضمن بند الأصول والخصوم في الميزانية كحد أدنى، والملحق رقم 01 يبين الشكل النموذجي للميزانية حسب النظام المحاسبي المالي؛

ثانيا. جدول حسابات النتائج: على الرغم من أن هذا الجدول لا يظهر توقيت التدفقات النقدية إلا أنه يعطي أفضل وصف لحالة مؤسسة ويظهر نتيجة العمليات للسنة المالية السابقة والحالية، كما يبين كافة المصاريف والإيرادات ويقيس ربحية المؤسسة لفترة معينة من الزمن،³ ويعرف الدخل بأنه "الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية والتي تؤدي إلى زيادة حقوق الملكية باستثناء المساهمات التي تتم من قبل الملاك" وتعرف

¹ -J.F. des Robert et F. Méchin, H. Puteaux ,Op.cit, p : 108.

² - خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص: 113.

³ -E.eldon eversull ، Beverly, L Rotqn: **Analysis of Financial Statements** , USDA, Washington, 1997, p: 9.

المصاريف (الأعباء) بأنها "نقص في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية وبالتالي تؤدي إلى نقص في حقوق الملكية ما عدا توزيعات للمساهمين فلا تعتبر ضمن الأعباء".¹

يكتسب هذا الجدول أهمية كبيرة لأنه يوفر للمستثمرين والدائنين المعلومات التي تساعد على التنبؤ بمقدار وتوقيت ودرجة عدم التأكد المصاحبة للتدفقات النقدية في المستقبل، وبالتالي يساعدهم في تقدير القيمة الاقتصادية للمؤسسة، كما يساعد الدائنين على تحديد احتمال استرداد حقوقهم من المؤسسة، ويستخدم أيضا من قبل أطراف أخرى بخلاف المستثمرين والدائنين، على سبيل المثال يمكن للعملاء استخدامه لمعرفة قدرة المؤسسة على تقديم السلع المطلوبة، أو تستخدمه الحكومة لصياغة السياسة الضريبية والاقتصادية.²

كما يساعد جدول حسابات النتائج في تقييم جدوى الاستثمارات وعوائدها وتقييم كفاءة إدارة المؤسسة وفعاليتها، لذلك يعد الأهم من بين القوائم المالية باعتباره مؤشرا لرقم وتحديد الاتجاه بآن واحد، فهو مؤشر لرقم نتيجة الأعمال لدورة معينة ويساعد على تحديد الاتجاه للدورة التالية اعتمادا على نتائج الدورات السابقة وذلك باستعمال الأساليب الإحصائية؛³ والملحق رقم 02 يبين الشكل النموذجي لجدول حسابات النتائج وفق النظام المحاسبي المالي؛

كما يقسم جدول حسابات النتائج إلى قسمين رئيسيين قسم يحتوي العناصر العادية والآخر يحتوي العناصر غير العادية؛⁴ كما أنه وموجب المعيار المحاسبي الدولي الأول يجب تصنيف المصاريف وتحليلها إما حسب الطبيعة (مواد أولية، مصاريف الموظفين..) أو حسب الوظيفة (مصاريف إدارية، مصاريف البيع)، وفي حالة استخدام المؤسسة للتصنيف الأخير يتوجب عليها في هذه الحالة الإفصاح عن طبيعة المصاريف في كل وظيفة مثل تحليل المصاريف البيعية إلى اهتلاك ورواتب والأجور.⁵

¹-Jean – Jacques Julian, Op.cit, p : 22.

² - دونالد كيسو، جيري ويجانت: المحاسبة المتوسطة، تعريب: أحمد حامد حجاج، سلطان محمد السلطان، ج1، دار المريخ، الرياض، 1996، ص: 168، 169.

³ - رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، ص: 314.

⁴ - خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص: 125.

⁵ - محمد أبو نصار، جمعة حميدات: معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دار وائل، عمان، 2008، ص: 51.

الفرع الثاني: قائمة التغيرات في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية.

أولاً. قائمة التغيرات في حقوق الملكية (Statement of Changes in Equity): تتضمن هذه القائمة تسوية لحقوق الملكية بين نهاية وبداية الفترة، إضافة إلى بنود المكاسب والخسائر التي تعتبر جزءاً من حقوق الملكية ولا تظهر في قائمة الدخل،¹ وتحقق قائمة التغيرات في حقوق الملكية المزايا التالية:

- التعرف على مقدار حقوق الملكية وبنودها، والتغيرات التي تحصل فيها خلال الفترة، وأي تفاصيل أخرى عنها؛
- التعرف على بنود المكاسب والخسائر التي تم الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية مثل المكاسب والخسائر المتعلقة ببيع الاستثمارات المتاحة للبيع.²

يتطلب المعيار المحاسبي الدولي الأول من المؤسسة نشر معلومات تتعلق بالتغيرات في حقوق الملكية في قائمة منفصلة عن القوائم المالية، وعلى خلاف جدول تدفقات الخزينة فإنه لا يوجد معيار محاسبي دولي منفصل يعالج هذه القائمة، ويجب أن تتضمن قائمة التغيرات في حقوق الملكية المعلومات التالية:³

- نتيجة الفترة.
- كل بند من بنود الدخل أو المصاريف، المكاسب والخسائر الواجب الاعتراف بها بشكل مباشر في حقوق الملكية، وكذلك إجمالي هذه البنود.
- الأثر المتراكم للتغيرات في السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي الثامن. أما المعلومات التالية فيمكن إظهارها في قائمة حقوق الملكية أو في الإيضاحات:
- العمليات الرأسمالية مع المالكين والتوزيعات إلى الملاك.
- رصيد النتيجة المتراكمة غير الموزعة في بداية ونهاية الفترة والتغيرات خلال الفترة.
- تسوية بين القيم الدفترية في بداية ونهاية الفترة لكل فئة من فئات رأس المال، علاوة الأسهم، الاحتياطات مع توضيح كل تغير بشكل منفصل.

ثانياً. قائمة التدفقات النقدية (Cash Flow Statement): تبين قائمة التدفقات النقدية المقبوضات والمدفوعات النقدية للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة بحيث يتم تصنيفها إلى التدفقات من الأنشطة التشغيلية والأنشطة

¹ - خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص: 126.

² - المرجع نفسه، ص126.

³ - Jean – Jacques, Julian, Op.cit, p :34.

الاستثمارية والأنشطة التمويلية،¹ ويتمثل الهدف منها في توفير معلومات حول قدرة المؤسسة على توليد الاحتياجات النقدية وتوضيح كيفية استخدامها.²

كما يعتبر من الجداول الجديدة التي أتى بها النظام المحاسبي المالي نظراً لأهميته في مساعدة مستعملي القوائم المالية على تقييم مدى قدرة المؤسسة على توليد الأموال وما يمثّلها، وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة المالية، ويتم عرضه وفق أسلوبين هما الأسلوب المباشر والأسلوب غير المباشر، وهذا ما يوضحه الملحق رقم 04. من المهم التوضيح بأن هذه القائمة ليست بديل لجدول حسابات النتائج وإنما لكل منهما أهداف مختلفة، فالجدول يبين نتيجة المؤسسة التي يمكن استخدامها كأساس لتقييم أداء المؤسسة، في حين تبين قائمة التدفقات النقدية التغيرات في النقد، كما تبين مختلف العمليات والأحداث التي أثرت على التدفقات النقدية، وعلى خلاف القوائم المالية السابقة فإن قائمة التدفقات النقدية يتم إعدادها على أساس النقدي وليس على أساس الاستحقاق، وبالتالي فإنها تعطي صورة أكثر اكتمالاً عن عمليات المؤسسة ومركزها المالي، كما أن هذه القائمة تعكس مختلف العمليات والأحداث الموضحة في الميزانية وقائمة الدخل والتي تؤثر على النقد، وبالتالي يمكن استخدام المعلومات المتوفرة في الميزانية وقائمة الدخل كأساس لإعداد هذه القائمة؛ كما تزود قائمة التدفقات النقدية مستخدمي القوائم المالية خاصة المستثمرين والدائنين بمعلومات حول التدفقات النقدية من أجل استخدامها كأساس لتنبؤ بقدرة المؤسسة على توليد صافي تدفق نقدي إيجابي في المستقبل، كما تبين قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها ومدى قدرتها على تقديم توزيعات للمساهمين كما أن التحليل الدقيق لهذه القائمة يعتبر بمثابة إنذار مبكر عن مشاكل العسر المالي،³ كما يتم إعداد قائمة التدفقات النقدية وفقاً لطريقتين هما:

1. الطريقة غير المباشرة (Indirect Method): بموجبها يتم تعديل صافي الربح أو الخسارة بالتغيرات التي

تحدث في النقد من الأنشطة التشغيلية؛⁴

2. الطريقة المباشرة (Direct Method): بموجبها يتم الإفصاح عن إجمالي المقبوضات والمدفوعات النقدية

من الأنشطة التشغيلية، ويكمن الاختلاف بين الطريقتين في الأنشطة التشغيلية فقط، أما في الأنشطة التمويلية والاستثمارية فيتم إعدادها بنفس الأسلوب في الطريقتين⁵، ويفضل مجلس معايير المحاسبة الدولية الأسلوب

¹ -Western, Albrecht et K. stice, Early et D.stice, james ,Op.cit,p :31.

² - Bruno, Bachy et Michel, Sion : **Analyse financière des comptes consolidés Normes IFRS**, 2^{ème} édition, Dunod, paris, 2009, p :85.

³ -W.stevn, Albrecht et K. stice, Early et D.stice, jamesm ,Op.cit, p p : 615, 616.

⁴ - Charles, T.Horngren et Walter, THarrison Jr et M.Suzanne Oliver : **Accounting**, 10th edition, Pearson, USA , 2012, P:664.

⁵ -Idem, P : 664 .

المباشر لإعداد قائمة التدفقات النقدية لأنه يوفر معلومات أكثر وضوحاً عن مصادر واستخدامات النقد، قد تكون مفيدة في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية لا تتوفر بمقتضى الطريقة غير المباشرة.¹

كما تتضمن قائمة التدفقات النقدية البنود التالية:²

- **الأنشطة التشغيلية (Operating Activities):** تشمل بصفة عامة أثر التدفق النقدي الناتج عن العمليات التي تدخل في تحديد صافي الدخل، فيما عدا أنشطة الاستثمار وأنشطة التمويل؛
- **الأنشطة الاستثمارية (Investing Activities):** تشمل منح السلف وتحصيلها، والحصول على والاستغناء عن الأوراق المالية التي تصدرها شركات أخرى وتمثل حق ملكية فيها أو ديونا عليها، فيما عدا الأوراق المالية التي يتم تصنيفها كأوراق مالية بغرض المتاجرة، والحصول على والاستغناء عن الممتلكات والمصانع والآلات وغيرها من الموارد الإنتاجية؛
- **الأنشطة التمويلية (Financing Activities):** تخص العمليات المتعلقة بالحصول على الموارد من أصحاب الملكية، أو إعادة جزء من الموارد المالية إليهم، أو توزيع عائد على استثماراتهم، واقتراض الأموال، وسدادها، والحصول على وسداد الموارد الأخرى من الدائنين لآجال طويلة.

يعرض الشكل التالي التدفقات النقدية الداخلة والخارجة موزعة على النشاطات السابقة كما يلي:

الشكل رقم (06): التدفقات النقدية



المصدر: دونالد، كيسو وجيري، ويجانت: المحاسبة المتوسطة، تعريب: أحمد حامد حجاج، سلطان محمد السلطان، ج1، دار المريخ، الرياض، 1996، ص249.

1 - محمد، أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص ص: 98، 99.

2- محمد عباس حجازي: نظرية المحاسبة، الدار الجامعية، القاهرة، 2000، ص ص: 203 - 206.

يتضح من الشكل أن قائمة التدفقات النقدية تهتم بتسجيل المقبوضات والمدفوعات النقدية الداخلة والخارجة إلى المؤسسة والموزعة على الأنشطة الاستثمارية، التمويلية والتشغيلية، مثل العمليات المتعلقة بشراء الأسهم، أو تقديم القروض، أو تحصيل الديون.

الفرع الثالث: الملاحظات: بالإضافة إلى ما سبق، تشتمل القوائم المالية أيضا على الملاحظات وتسمح هذه الأخيرة بتوضيح معايير التقييم المستخدمة في إعداد القوائم المالية وكذلك السياسات المحاسبية المتبعة، وفي ما يلي شرح لأكثر الملاحظات الهامشية شيوعا:

1. الإفصاح عن السياسات المحاسبية (Disclosure of Accounting Policies):

يجب الإفصاح عن كافة السياسات المحاسبية المعتمدة من قبل المؤسسة، لأن ذلك يساعد مستخدمي القوائم المالية على فهم الماضي والتنبؤ بالمستقبل، خاصة عند إجراء عملية المقارنة، ومن بين السياسات التي ينبغي الإفصاح عنها طريقة تقييم المخزون، طريقة الاهتلاك المتبعة.¹

2. الإفصاح عن التغيرات المحاسبية (Disclosure of Accounting CHanges):

إذا انتقلت المؤسسة من مبدأ محاسبي إلى آخر، فعلى المحاسب الإفصاح عن نوع التغيير، وأسباب هذا التغيير، بالإضافة إلى ذلك ينبغي الإفصاح في الهوامش عن أثر ذلك التغيير على المبالغ النقدية بين الفترة الحالية والسابقة،² إذ أن التغيير في السياسات المحاسبية قد يكون له تأثير على الأرقام الخاصة بالفترة الحالية فقط، (مثل التغيير في طريقة احتساب الاهتلاك)، أو قد يكون له أثر رجعي (مثل التغيير إلى معيار محاسبي جديد ينص على المعالجة بأثر رجعي)، ففي الحالة الأولى يتم احتساب الأثر المتراكم لاستخدام الطريقة الجديدة على القوائم المالية في بداية الفترة ويتم الإفصاح عن هذه التسوية في قائمة الدخل عن الفترة الحالية في قسم مستقل من هذه القائمة يقع بين العناصر العادية وبين رقم الدخل الصافي، إذ أن الأثر المتراكم لا يعتبر من العناصر غير العادية، كما يجب بيان هذا الأثر صافيا من الضريبة، ولا يتم إجراء أي تعديل للقوائم المالية للسنوات السابقة، أما في الحالة الثانية فيتطلب الأمر إعادة تعديل القوائم المالية للفترة السابقة.³

3. الإفصاح عن التغيير في التقديرات (Disclosure of CHange Estimations):

يحدث التغيير في التقديرات نتيجة الحصول على معلومات جديدة أو نتيجة لاكتساب الخبرة مع مرور الوقت ومثال ذلك

¹ -Disclosure Of Accounting Policies www.primeacademy.com(9:30) (2014/3/14)

² - M. Bragg, Steven : **Accounting Reference Desktop**, John Wiley and Sons, New York, 2002, p:110.

³ - عباس مهدي الشيرازي: **نظرية المحاسبة**، ط1، دار السلاسل، الكويت، 1990. ص: 326، 327.

التغير في تقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة، وإن التغير في التقديرات المحاسبية يتطلب بيان أثره على الفترة الحالية والمستقبلية، بدون أثر رجعي، لأنها ليست أخطاء وإنما تصحيحات متكررة ومعتادة ينبغي القيام بها متى تطلب الأمر ذلك.¹

4. الإفصاح عن تصحيح الأخطاء (Disclosure of Error Corrections): يجب على المؤسسة الإفصاح عن طبيعة الخطأ ومبلغ تصحيح للسنة الحالية والسنوات السابقة، وأن المعلومات الخاصة بالسنوات السابقة قد تم تعديلها.²

5. الإفصاح عن الأحداث اللاحقة: (Disclosure of Subsequent Event) : عرفت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) الأحداث اللاحقة على أنها "تلك الأحداث المرغوبة وغير المرغوبة التي قد تقع بين تاريخ الميزانية وتاريخ المصادقة على إصدار القوائم المالية"، وتستوجب هذه الأحداث ضرورة تعديل المبالغ المقررة في القوائم المالية إذا كانت هذه الأحداث توفر معلومات إضافية تساعد في تحديد المبالغ الخاصة بالأوضاع القائمة بتاريخ الميزانية، أما إذا لم تتوفر معلومات تثبت قيمة المبالغ فيجب الإكتفاء بالإفصاح عن تلك الأحداث فقط.³

يمكن توضيح عناصر القوائم المالية من خلال الشكل التالي:

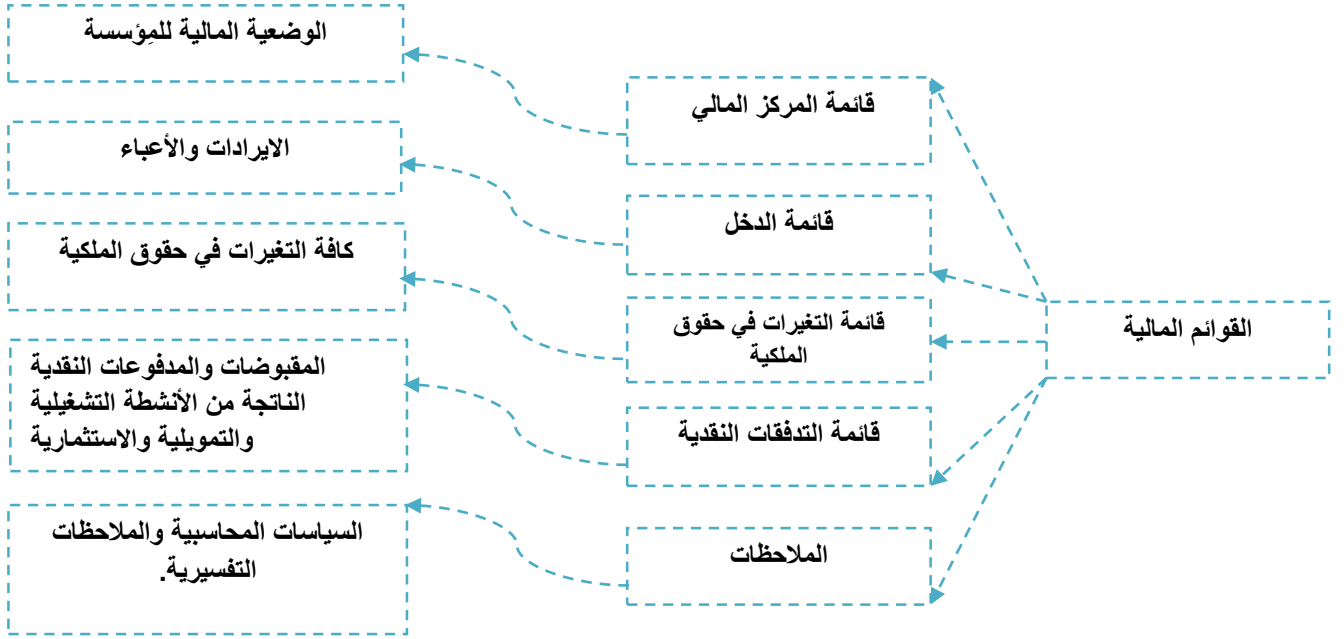
¹ - المرجع نفسه، ص: 328.

² - Robert, Obert: **Pratique des normes IAS/IFRS (40cas d'application)**. Dunod, Paris, 2005, p :211.

* IASC : International Accounting Standards committee

³ - عباس حميدي ، م.م. زينب: الآثار الاقتصادية لعدم الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية (دراسة تحليلية في الشركة العامة للتجهيزات الزراعية)، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد77، 2009، ص ص:3، 4.

الشكل رقم (07): مكونات القوائم المالية.



Source: Abbas ,Ali Mirza et Magnus, Orrell et Graham, J. Holt: **IFRS (Practical Implementation Guide and Workbook)**, 2nd edition, John Wiley and Sons,INC, USA, 2008, p:14

المطلب الثالث: ترابط وتكامل القوائم المالية والانتقادات الموجهة إليها.

تتمثل أهم مخرجات نظام المعلومات المحاسبي في مجموعة القوائم المالية التي تقدم للمستفيدين الخارجيين لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم، وإن هذه القوائم لا تكون ذات فائدة إلا إذا كان هناك نوع من الترابط والتكامل فيما بينها.

الفرع الأول: ترابط القوائم المالية: إنّ العلاقة بين جميع القوائم المالية (الميزانية، حساب النتيجة، قائمة تغير رؤوس الأموال، قائمة تدفقات الخزينة) مبنية على أساس مبدأ الترابط مع بعضها البعض بمعنى أنّ جميع تلك القوائم تخضع لنفس عملية القياس، فإذا ما اعتمدت طريقة قياس معينة في قياس عنصر من عناصر حساب النتيجة فإن تأثير هذا القياس ينعكس على المؤسسة وتنعكس تأثيراته على جميع القوائم المالية، وإن هذا الترابط هو أيضا نتيجة تطبيق القيد المزدوج على كافة عمليات الوحدة المحاسبية، كما إن قائمة تدفقات الخزينة نفسها تخضع لمبدأ الترابط فهذا يظهر عند إعداد تلك القائمة على أساس تطابق أرصدة الخزينة في أول وآخر السنة المالية في كل من الميزانية

و قائمة تدفقات الخزينة، وذلك سواء أتم إعداد قائمة تدفقات الخزينة وفق الطريقة المباشرة أو وفق الطريقة غير مباشرة¹.

الفرع الثاني: تكامل القوائم المالية: إضافة إلى ترابط القوائم المالية الأساسية فيما بينها، فإنّ هذه القوائم هي أيضا مكملة لبعضها البعض، فالقوائم المالية الأساسية تعكس معلومات مختلفة عن نفس الأحداث الاقتصادية والعمليات المالية التي تخص المؤسسة، لذلك لا يمكن لأي قائمة من تلك القوائم بمفردها أن تلي كافة إحتياجات مستخدمي التقارير المالية، وهكذا، فمن الضروري الربط بين المعلومات الواردة في قائمة معينة مع المعلومات الواردة في القوائم المالية الأخرى، وفي واقع الأمر فإن مؤشرات التحليل المالي لا تعتمد فقط على الربط بين عناصر قائمة واحدة بل تراعي أيضا المعلومات الواردة في القوائم المالية الأخرى، وفيما يلي بعض الأمثلة عن حالات التكامل المتاح بين القوائم المالية الأساسية:²

1. تتضمن قائمة المركز المالي معلومات مفيدة عن الهيكل التمويلي للوحدة المحاسبية، وبالتالي يمكن استخدام تلك المعلومات في التقييم مدى السيولة والمرونة التمويلية، ولكن قائمة المركز المالي لوحدها لا تعطي صورة كاملة عن هذه الأوضاع إلا إذا استخدمت جنبا إلى جنب مع قائمة التدفق النقدي؛
2. تقدم قائمة الدخل معلومات هامة عن قدرة الوحدة المحاسبية على توليد الأرباح، ولكن هذه المعلومات الخاصة بالربحية تكون ذات مضمون أشمل وأعمق إذا ربطت بالمعلومات الواردة في قائمة المركز المالي بغرض التوصل إلى مؤشرات تقييم الأداء وتحديد القدرة الإيرادية للوحدة المحاسبية؛
3. إن قائمة التدفق النقدي تقدم لنا معلومات مفيدة عن التدفقات النقدية التاريخية في السنة ذات العلاقة، ومع ذلك تبقى المعلومات التاريخية ذات فائدة محدودة في مجال التنبؤ، فالتدفقات خلال الفترة الحالية تتأثر بنشاط الفترات السابقة وتؤثر في الفترات المقبلة، لذلك فإن إضافة المعلومات التي تقدمها قائمة الدخل تزيد من إمكانية التنبؤ بشكل أفضل؛
4. تقدم قائمة التغير في حقوق الملكية معلومات مفيدة عن بعض مصادر التغير في عناصر المركز المالي، لكن تصبح تلك المعلومات أكثر فائدة إذا استخدمت جنبا إلى جنب مع المعلومات الواردة في القوائم الأخرى، مثل مقارنة

¹- رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، ص ص: 247، 248.

²- المرجع نفسه، ص: 250.

توزيعات الأرباح مع صافي دخل الفترة، أو مقارنة عمليات زيادة أو تخفيض رأس المال مع التدفقات الخاصة بالافتراض أو سداد القروض في قائمة التدفق النقدي أو مقارنة تدفقات قائمة الأرباح المحتجزة.

الفرع الثالث: الانتقادات التي توجه إلى القوائم المالية.

لا تخلو القوائم المالية من انتقادات توجه إليها بسبب عمليتي القياس والتحقق اللتين تعتبران المشكلتان الأساسيتان المزممتان في المحاسبة، بحيث فتحت هذه الانتقادات المجال أمام ممارسي المهنة لتطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية، ويمكن توضيح هذه الانتقادات فيما يلي:

1. تاريخ إعداد القوائم المالية: حيث أن قائمة الدخل يتم إعدادها عن فترة مالية سابقة، أما باقي القوائم المالية

فيتم إعدادها في تاريخ معين يمثل نهاية الفترة المالية، حيث ليس بالضرورة أن يكون المركز المالي للمؤسسة خلال الفترة المالية، كما هو في نهاية الفترة، إذ أن المركز المالي يتأثر بكل عملية في المؤسسة، كذلك قائمة الدخل يمكنها قياس نتيجة أعمال المؤسسة خلال تاريخ معين، وليس بالضرورة خلال فترة معينة سابقة، كما أن قائمة التدفقات النقدية تقيس المركز النقدي للمؤسسة في نهاية السنة، ولكنها في ذات الوقت تتجاهل توقيت التدفقات النقدية، إضافة لذلك فالأرقام التي تظهر في القوائم المالية في نهاية السنة تعبر عن كم هائل من الأحداث والعمليات التي حدثت وأدت في النهاية إلى الوصول إلى قيمة البند، ولا يمكن اختصارها في رقم واحد أصم يتحدث عن ملخص لما ارتبط بها من نشاطات؛

2. استخدام بدائل محاسبية متعددة ومقبولة قبولاً عاماً: تزخر المحاسبة ببدائل محاسبية متعددة للمعالجة يؤدي

تطبيقها إلى الوصول إلى نتائج مختلفة لأنها لا تتعلق بعرض المعلومات فحسب، بل بمعالجة البيانات للوصول إلى المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية وبذلك يكون متخذ القرار أمام معلومات تقود إلى اختلاف نتيجة الأعمال والتي تحقق الصراع في القرارات المتخذة، ومن أمثلة هذه البدائل تعدد طرق تقدير مخزون آخر المدة حيث أن هناك أكثر من طريقة وتعتبر جميعها مقبولة قبولاً عاماً، إلا أنها تؤدي إلى أرقام مختلفة لتكلفة مخزون آخر المدة وتكلفة البضاعة المباعة، ومن البدائل الأخرى أيضاً طرق تقدير المدينين وما يتعلق بها من مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها، وطرق حساب الإهلاك وغيرها من البدائل التي تقرها معايير المحاسبة الدولية، والتي تفسح المجال لممارسة المحاسبة الإبداعية؛

3. تعدد أسس قياس بنود القوائم المالية: ليس من السهولة بمكان التخلص من المشاكل المتعلقة بالقياس، حيث

أن بدائل القياس المتعددة لا يوجد منها إلا بديل واحد يتمتع بالقبول العام وهو بديل التكلفة التاريخية، وهو بحد ذاته يعتبر أحد الانتقادات الرئيسية التي توجه للمحاسبة لأنه يبني على افتراض عدم تغير التكلفة التي تم إثباتها

عند إقتناء الأصل وبغض النظر عن أي تقلبات تحدث في أسعار مثل هذه الأصول، ومن بدائل القياس الأخرى التي أقرتها معايير التقارير المالية الدولية نجد : صافي القيمة البيعية، صافي القيمة القابلة للتحقق، القيمة في الاستخدام، القيمة العادلة، التكلفة المطفأة، القيمة القابلة للاسترداد، وهذا الانتقاد هو من الأهمية بمكان وذلك لجواز استخدام البدائل جميعا ، فلنتصور كيف يكون الرقم الإجمالي الممثل لإجمالي الأصول إذا تم قياسها باستخدام كافة أساليب القياس، حيث نتحصل على خليط من القيم المعبر عنها بوحدات نقدية ولكنها مقاسة بطرق قياس مختلفة لا يمكن قبول منطقيتها ، وقد تركزت جهود المنظرين في مهنة المحاسبة لحل هذه المشكلة من خلال الأخذ بمفهوم القيمة العادلة كأحد البدائل المحاسبية التي يمكن أن ترتقي للقبول العام ويكون منطقيا أكثر من التكلفة التاريخية، إلا أنه وحتى الآن لم يتم الاتفاق على قياس موحد ومشترك للقيمة العادلة حيث حتى في معايير المحاسبة الدولية نجد أكثر من تعريف للقيمة العادلة.

4. غياب الكثير من الأصول والالتزامات عن قائمة المركز المالي: تستثني قائمة المركز المالي بعض البنود نظرا لعدم وجود أسس مقبولة لقياسها، أو أن الأعراف المحاسبية لا تجيز الاعتراف بها، ومثال ذلك الموارد البشرية والتقنية، والمعلومات، الشهرة المولدة داخليا والتي يتم الاعتراف بها عند بيعها ولكن لا يتم الاعتراف بها قبل ذلك، وكلما ارتفعت قيم الأصول والالتزامات التي لا يتم الاعتراف بها كلما ابتعدت الميزانية عن تمثيل المركز المالي للمؤسسة بعدالة؛

5. تبني افتراض ثبات وحدة النقد: يتم قياس كافة عناصر القوائم المالية بما تساويه من قيمة نقدية عند نشوءها، وبذلك فيتم تجاهل كافة التغيرات التي تحدث للأسعار وذلك تطبيقا لمبدأ التكلفة التاريخية الأمر الذي يخالف الواقع تماما، والذي تتغير فيه الأسعار باستمرار، لذلك يعتبر هذا الافتراض من الانتقادات الهامة التي توجه للقوائم المالية؛¹

6. فرض الاستمرارية: حيث يتم اعداد قائمة المركز المالي بافتراض أن المؤسسة مستمرة في أعمالها، وأن ليس لديها النية أو الحاجة للتصفية أو لتقليص حجم عملياتها بشكل هام، وبالتالي فأرقام الأصول الثابتة بالميزانية لا تظهر السعر الذي يمكن به بيع هذه الأصول في تاريخ الميزانية، أو المبلغ الذي يجب انفاقه للحصول على مثل هذه الأصول (القيمة الاستبدالية)، كما أن مصاريف التأسيس يتم ادراجها على افتراض أن لها قيمة للمؤسسة كمؤسسة مستمرة في أعمالها، فإذا كانت هذه الميزانية ميزانية تصفية، فإن قيمة هذه المصروفات تصبح غير ذات قيمة،

¹ - خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص ص: 102-108.

وهكذا بالنسبة لبراءة الاختراع التي قد تظهر في الميزانية بقيمة رمزية، وفي حالة ميزانية التصفية فإن مبلغها أكبر من هذا المبلغ الرمزي قد يمكن تحقيقه من بيع هذه الحقوق والبراءات.¹

المبحث الثالث: ماهية جودة المعلومات المحاسبية.

طالما أن هناك مجالاً للمفاضلة بين الطرق المحاسبية وأساليب الإفصاح فإنه يجب اختيار الطريقة المحاسبية أو أسلوب الإفصاح الذي يتيح أعظم المعلومات فائدة لمساعدة المستفيدين الخارجيين على اتخاذ قراراتهم، وحتى تكون تلك المعلومات ذات فائدة حقاً فإنه يجب تعريف وتحديد الخصائص التي تجعل هذه المعلومات مفيدة في اتخاذ القرارات، وفي هذا المبحث سنوضح هذه الخصائص.

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول جودة المعلومات المحاسبية.

تعتبر القوائم المالية المصدر الأساسي للمعلومات المحاسبية، وحتى تكون هذه المعلومات مفيدة بالنسبة لمستخدميها فيجب أن تكون ذات جودة عالية، وفيما يلي تقدم مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية.

الفرع الأول: مفهوم الجودة في المعلومات المحاسبية.

إن مجال المحاسبة كنظام للمعلومات أخذ يفرض على المحاسب أن يتفهم طبيعة العملية الإدارية لكي يستطيع أن يعدد المستويات الإدارية ضمن الهيكل التنظيمي للوحدة الاقتصادية بما تحتاجه من بيانات ومعلومات مختلفة لتساعدها في ممارسة وظائفها المختلفة حيث أصبح يطلق على المحاسبة بأنها ذراع المعلومات للإدارة، وعليه فإن التعرف على متطلبات الإدارة من المعلومات يعتبر جزءاً مهماً في عمل نظام المعلومات المحاسبي في الوحدة الاقتصادية وأساساً للحكم على الفعالية فيها، وعليه يجب أن تتسم هذه المعلومات بقدر من الجودة فما هو مفهوم الجودة.²

عرفت الجودة بمعناها العام بأنها إشباع رغبات المستهلكين، وعلى الرغم من تداول هذه الكلمة بصورة واسعة فإن هناك اختلافات كثيرة في تعريفها، وذلك وفقاً لاختلافات وجهات النظر من تناولوا هذا الموضوع، فمنهم من بنى تعريفه على المنتج، ومنهم من استند على المستخدم النهائي وآخر على التصنيع وآخر اعتمد على القيمة مما أدى إلى تعدد التعريفات، ومنها عرفت الجودة بأنها "إنتاج سلعة أو تقديم خدمة بمستوى عالي تكون قادرة على الوفاء باحتياجات ورغبات العملاء بالشكل الذي يتفق مع توقعاتهم ويتم ذلك بمراعاة المقاييس الموضوعية سلفاً للمنتج"، إن الجودة ينظر إليها على أنها إستراتيجية عمل وليس إجراء لحل مشكلة ما، فالجودة لا تتوقف عند الجهود التي يجب بذلها للسيطرة والتحكم في عمليات التصنيع فقط وإنما تكون أكثر اتساعاً لتشمل

1- سامي محمد الوقاد: نظرية المحاسبة، ط1، دار المسيرة، عمان، 2011، ص:99.

2- خليل إبراهيم رجب الحمداني: تأثير حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية في بيئة الأعمال الالكترونية، الملتقى الدولي الأول حول: المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 4-5 ديسمبر 2012، ص:12.

تحقيق رغبات واحتياجات العملاء ليس فقط الوفاء بهذه الاحتياجات وإنما العمل على ضمان ارتباط العميل باستمرار المؤسسة.¹

وفي المجال المحاسبي تعرف جودة المعلومات المحاسبية بأنها " تلك الخصائص الرئيسية التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية، هذه الخصائص تكون ذات فائدة كبيرة للمسؤولين عن إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة"²؛ يتضح من التعريف أن جودة المعلومات المحاسبية تتعلق بمجموعة من الخصائص التي يجب أن تفيده معدي القوائم المالية في اختيار السياسات المحاسبية التي تزيد من جودة المعلومات المحاسبية حيث طالما أن هناك مجال للمفاضلة بين طرق وأساليب القياس و الإفصاح فإنه يجب أن يتم الإختيار المحاسبي بما يتيح أكثر المعلومات فائدة في مجال ترشيد القرارات.

كما تعرف أيضا " ما تتمتع به المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة لكل الأطراف ذوي العلاقة وأن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية وبما يساعد الإدارة على تحقيق الهدف من استخدامها"³، يرى هذا التعريف أن جودة المعلومات المحاسبية تتعلق بمدى مصداقيتها وأن تكون خالية من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير من أجل خدمة أهداف الإدارة.

كما عرفت جودة المعلومات المحاسبية بأنها: "مدى الإمتثال للقواعد والإجراءات التي يتم تطبيقها بانتظام وإخلاص بشكل يعكس حقيقة حسابات المؤسسة والأهمية النسبية للأحداث المسجلة"⁴ حسب هذا التعريف تعكس جودة المعلومات المحاسبية مدى إلتزام تلك المعلومات بالقواعد والإجراءات المحاسبية عند إعدادها.

إذن لكي تصل المعلومات المحاسبية إلى المستوى الذي يمكنها من مساعدة مستخدميها على اتخاذ قرارات سليمة، فيجب أن تتصف بمجموعة من الخصائص النوعية، والمتمثلة في: الملاءمة، الموثوقية، والقابلية للفهم، والقابلية للمقارنة، لأن نجاح المؤسسات يتوقف على صحة ودقة القرارات التي يجب أن يتم اتخاذها بناء على معلومات ذات جودة عالية، بحيث إن هذه الجودة ترتبط بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

¹- عوض الله جعفر الحسين أبو بكر: أهمية وجودة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم والثقافة، المجلد 12، جامعة السودان، 2012، ص:4.

²- رضا ابراهيم صالح: أثر توجه معايير المحاسبة الدولية نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 46، العدد 2، جامعة الإسكندرية، 2009، ص: 32.

³- خليل ابراهيم رجب الحمداني، مرجع سابق، ص: 12.

⁴.Céline Michaillesco, **QUALITE DE L'INFORMATION COMPTABLE**, Manuscrit auteur, publié dans

"Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit ,2009, pp. 1023 – 1033" , P:2.

الفرع الثاني: معايير الجودة في المعلومات المحاسبية .

يجب أن تتصف المعلومات المحاسبية ببعض المعايير ذات الجودة لكي تفي بمتطلبات مستخدميها، وأهم هذه المعايير هي:¹

1. **معايير قانونية:** تسعى العديد من المؤسسات المهنية في العديد من الدول لتطوير المعايير لجودة التقارير المالية وتحقيق الالتزام من خلال سن تشريعات وقوانين واضحة ومنظمة لعمل هذه المؤسسات مع توفير هيكل تنظيمي فعال يقوم بضبط جوانب الأداء في المؤسسة، بما يتوافق مع المتطلبات القانونية التي تلتزم الشركات بالإفصاح الكافي عن أداؤها.

2. **معايير رقابية:** ينظر إلى عنصر الرقابة بأنه أحد المكونات العملية الإدارية التي يركز عليها كل من مجلس الإدارة، والمستثمرين ويتوقف نجاح هذا العنصر على جودة ورقابة فعالة تحدد دور كل من لجان المراجعة وأجهزة الرقابة المالية والإدارية في تنظيم المعالجة المالية وكذلك دور المساهمين والأطراف ذات العلاقة في تطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي.

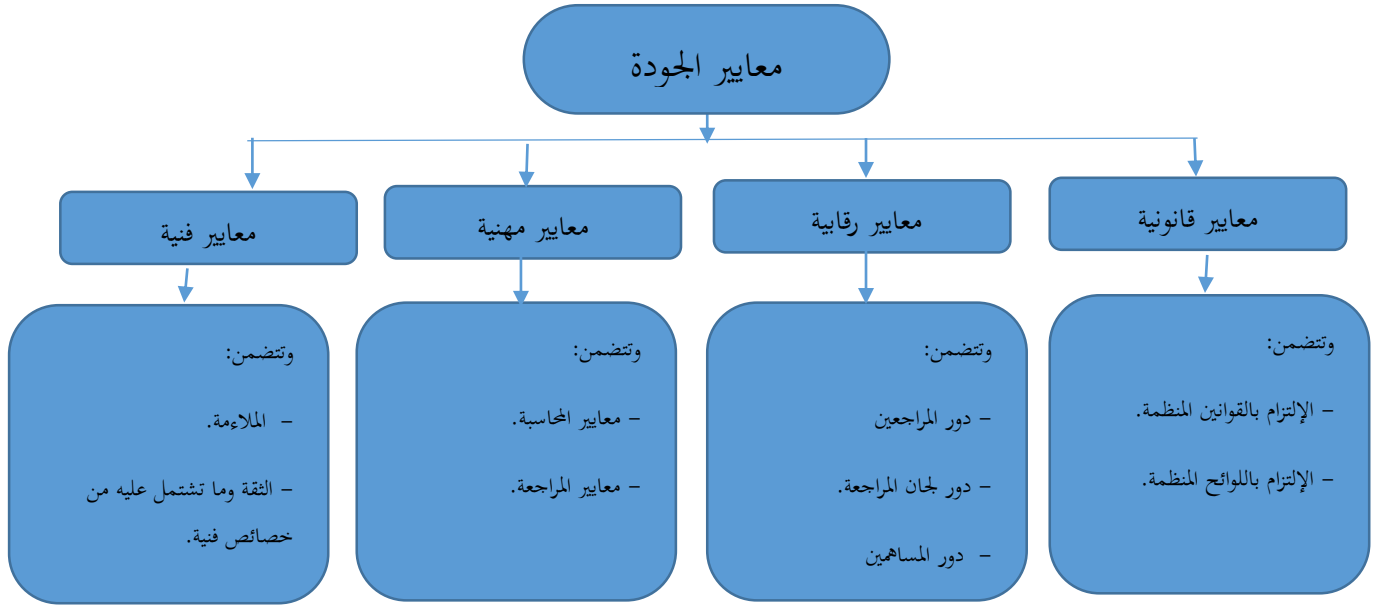
3. **معايير مهنية:** تهتم الهيئات والمجالس المهنية المحاسبية بإعداد معايير المحاسبية والمراجعة لضبط أداء العملية المحاسبية مما برز معه مفهوم مساءلة الإدارة من قبل الملاك للإطمئنان على استثماراتهم، والتي أدت بدورها إلى ظهور الحاجة لإعداد تقارير مالية تتمتع بالنزاهة والأمانة.

4. **معايير فنية:** إن توفر معايير فنية يؤدي إلى تطوير مفهوم جودة المعلومات ويزيد ثقة المساهمين والمستثمرين وأصحاب المصالح بالشركات ويؤدي إلى زيادة الإستثمار، هذا وقد توجهت مجالس معايير المحاسبة وعلى رأسها مجلس المعايير المحاسبية المالية الأمريكية نحو إصدار معايير عديدة تساهم في توفير وضبط الخصائص النوعية للمعلومات.

يمكن تلخيص هذه المعايير في الشكل التالي:

¹- جمعة هوام، نوال العاشوري: دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، ملتقى حول: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة " واقع، ورهانات، آفاق"، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، أيام 7-8 ديسمبر 2010، ص: 14

الشكل رقم (08): معايير جودة المعلومات المحاسبية.



المصدر: من إعداد الباحثة بناءً على: خليل ابراهيم رجب الحمداني: تأثير حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية في بيئة الأعمال الالكترونية، الملتقى الدولي الأول حول: المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 4-5 ديسمبر 2012، ص: 16. من خلال الشكل يظهر لنا أن معايير الجودة في المعلومات المحاسبية تتحدد من خلال مدى الإلتزام بالقوانين واللوائح التنظيمية، ومعايير المحاسبة والمراجعة، بالإضافة إلى دور الجهات الرقابية من مراجعين وجهات مختصة في احكام الرقابة لضمان انتاج معلومات ذات جودة، وأخيرا تتعلق جودة المعلومات أيضا بمعايير فنية مثل الملاءمة والثقة وغيرها.

الفرع الثالث: أهداف جودة المعلومات المحاسبية: تهدف جودة المعلومات المحاسبية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف في الوحدات الإقتصادية منها:¹

1. إتخاذ قرارات مرتبطة باستخدام مجموعة من الموارد للوحدات الإقتصادية؛
2. توفير معلومات تفيد الإدارة في عملية اتخاذ القرارات والتخطيط والرقابة وتوفير هذه المعلومات إلى جهات داخل الوحدة الإقتصادية وإلى أطراف خارجية؛
3. توفير معلومات مفيدة لمن يتخذون القرارات الإستثمارية التي يمكن أن يستفيد منها المستثمرون والدائنون؛

¹- الهادي آدم محمد ابراهيم وآخرون: أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية "دراسة ميدانية على التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية"، مجلة كلية العلوم الإدارية، العدد 1، كلية العلوم الإدارية، جامعة إفريقيا العالمية، السودان، 2017، ص: 68.

4. تهدف جودة المعلومات المحاسبية لمعرفة التدفقات النقدية الداخلية والخارجية والمالية المرتبطة بالأنشطة المختلفة للمؤسسة ومدى قدرتها على السداد والمساعدة في عملية اتخاذ قرارات سليمة؛
5. توفر جودة المعلومات المحاسبية بيانات مالية كافية من حيث النوعية والكمية، وتكون ذات أهمية وتستفيد منها الوحدات الاقتصادية؛
6. إشمال نظم المعلومات المحاسبية على مقومات الرقابة بأنواعها منها الرقابة التنظيمية ورقابة المعايير؛
7. توفر جودة المعلومات بيانات ومعلومات تستفيد منها جهات خارجية تتسم بالدقة والتوقيت المناسب؛
8. تساعد جودة المعلومات المحاسبية على تقويم أساليب الرقابة.

يمكن القول بأن جودة المعلومات المحاسبية، ترتبط بمدى قدرة القوائم المالية على تحقيق أهدافها، والمتمثلة في توفير معلومات كافية من حيث النوعية والكمية وتتسم بالدقة والتوقيت المناسب وتمكن مستخدميها من اتخاذ قرارات مختلفة، تتعلق بالتخطيط والرقابة، والإستثمار وغيرها.

الفرع الرابع: قياس جودة المعلومات المحاسبية والعوامل المؤثرة فيها.

أولاً- قياس جودة المعلومات المحاسبية: على الرغم من اختلاف وتباين معايير القياس، إلا أن استخدام معايير صحيحة لقياس وتحديد جودة خدمة المعلومات يساعد على تقييمها وبالتالي يسهم في اتخاذ قرارات رشيدة، وعلى ذلك فقد اتفق الباحثون في حقل أنظمة المعلومات على ضرورة وجود أداة لقياس جودة المعلومات وهي: ¹

1. الدقة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية: يمكن التعبير عن جودة المعلومات بدرجة الدقة التي تتصف بها المعلومات أي بدرجة تمثيل المعلومات لكل من الماضي والحاضر والمستقبل، فكلما زادت دقة المعلومات زادت جودتها وقيمتها في التعبير عن الحقائق التاريخية أو التوقعات المستقبلية.

2. المنفعة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية: تتحدد جودة المعلومات من زاوية المنفعة المستمدة منها، وتتمثل في عنصرين هما صحة المعلومة وسهولة إستخدامها، ويمكن للمنفعة أن تأخذ الصور التالية:

أ. المنفعة الشكلية: وتعني أنه كلما تطابق شكل ومستوى المعلومات مع متطلبات متخذ القرار، كلما كانت قيمة هذه المعلومات عالية؛

ب. المنفعة الزمنية: تعني ارتفاع قيمة المعلومات كلما توفرت لدى متخذ القرار في ذات الوقت الذي يحتاج إليها فيه؛

¹ - مؤيد الساعدي، سلمان عبود زبار: جودة المعلومات وتأثيرها في القرارات الإستراتيجية "دراسة ميدانية في عينة من المصارف العراقية"، مجلة القادسية، المجلد 15، العدد 3، العراق، 2013، ص ص: 16، 17.

ت. المنفعة المكانية: أي الحصول عليها بسهولة؛

ث. المنفعة التقييمية أو التصحيحية: أي قدرة المعلومة على تقييم وتصحيح نتائج تنفيذ القرار.

3. الفاعلية كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية: تعبر الفاعلية عن مدى ودرجة تحقيق الوحدة الاقتصادية

لأهدافها من خلال موارد محددة، ولذلك يمكن تعريف جودة المعلومات من زاوية الفاعلية بأنها مدى تحقيق المعلومات لأهداف الشركة أو متخذ القرار من خلال استخدام موارد محددة.

4. التنبؤ كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية: يقصد بالتنبؤ أنه الوسيلة التي يمكن بها استعمال معلومات

الماضي والحاضر في توقع أحداث ونتائج المستقبل، وتميز المعلومات بقدرتها على توفير أساس يستند إليه للتنبؤ بالأحداث المستقبلية لمتخذ القرار.

5. الكفاءة: يقصد بالكفاءة تحقيق أهداف المؤسسة بأقل استخدام ممكن للموارد، وتطبيق مبدأ اقتصادية

المعلومات الذي يستهدف تعظيم جودة المعلومات بأقل التكاليف الممكنة والتي لا يجب أن تزيد عن قيمة المعلومات.

إذن هناك مجموعة من المؤشرات التي يمكن من خلالها قياس جودة المعلومات المحاسبية، والمتمثلة في: الدقة،

المنفعة، الفاعلية، التنبؤ والكفاءة، كما تتعدد النماذج المستخدمة في قياس درجة جودة المعلومات المحاسبية ويمكن تصنيف هذه النماذج إلى ثلاثة مداخل هي¹:

1. مدخل جودة الربح: يستند المؤيدون لهذا المدخل إلى أن الربح المحاسبي هو أكثر المعلومات المحاسبية أهمية

لمعظم أصحاب المصالح ويتوقف إنتاجه على حجم الموارد المتاحة ومدى كفاءة الإدارة في تشغيلها والفرص الاقتصادية المتوقعة ومن أشهر النماذج لقياس هذا المدخل هو نموذج إنحدار الأرباح الذي وضعه (Kormendi and Lipe 1987) ونموذج (Francis et al، 2003) لقياس القدرة التنبؤية للأرباح، ويعاب على هذه النماذج اعتمادها على بيانات سلاسل زمنية لفترة طويلة قد تصل إلى عشرين سنة فأكثر.

2. مدخل جودة الإستحقاقات: يشير هذا المدخل إلى المدى الذي تفسر فيه الإستحقاقات المحاسبية تحقق

كل من الأرباح والتدفق النقدي التشغيلي ومن أهم نماذج هذا المدخل هو نموذج جودة الإستحقاق المعدل الذي وضعه (McNicholsm, 2002) باعتباره أكثر النماذج دقة.

1- مجدي مليجي، عبد الحكيم مليجي: أثر التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة الشركات المسجلة في بيئة الأعمال السعودية "دراسة نظرية تطبيقية"، مجلة المحاسبة والمراجعة، المجلد 2، العدد 2، كلية التجارة، جامعة بني سويف، مصر، 2014، ص: 11.

3. مدخل توقيت الإعراف بالأرباح والخسائر: يستند المؤيدون لهذا المدخل إلى أن عدم الإعراف بالإيرادات أو المصروفات (الأرباح أو الخسائر) في التوقيت المناسب يضعف من جودة الربح ومن ثم يضعف من جودة المعلومات المحاسبية ومن نماذج هذا المدخل نموذج البنود الإستثنائية.

في ضوء ما سبق يتضح للباحثة عدم وجود نموذج موحد متفق عليه لقياس درجة جودة المعلومات المحاسبية حيث يوفر كل نموذج من النماذج السابقة مؤشرات يمكن من خلالها الإستدلال على جودة هذه المعلومات. ثانياً- العوامل المؤثرة في جودة المعلومات المحاسبية: زاد اهتمام الدراسات المحاسبية في الفترة الأخيرة بجودة المعلومات المحاسبية بسبب التأثير المباشر لهذه المعلومات على مستخدميها خاصة في ظل تطور تكنولوجيا المعلومات، فالمعلومات المحاسبية عالية الجودة لها منافع متعددة، حيث قد تساعد مستخدميها في قياس حجم المخاطر بأنواعها المختلفة والتنبؤ بها، وكفاءة تخصيص الموارد ومساعدة المستثمرين على اتخاذ القرارات الاستثمارية الرشيدة، وتخفيض تكلفة رأس المال وتحسن من كفاءة تخصيصه من خلال تقليل عدم تماثل المعلومات بين المديرين والمستثمرين وتقليل تكاليف الوكالة، كما أن تعدد وجهات النظر حول مفهوم جودة المعلومات المحاسبية قد يرجع إلى مرونة هذا المفهوم وتطوره عبر الزمن وتأثره بالعديد من العوامل، كما تظهر فيما يلي:¹

1. جودة المعايير المحاسبية المطبقة: إن جودة المعلومات المحاسبية قد تختلف باختلاف جودة المعايير المحاسبية المطبقة فمعايير المحاسبة الدولية قد تحد من ممارسات إدارة الربح وعدم تماثل المعلومات بشكل أكبر من المعايير المحلية، وقد حددت البورصة الأمريكية مجموعة من الشروط لضمان جودة المعايير المحاسبية (محلية أو دولية)، منها: وجود تنظيم جيد للهيئة أو الجهة القائمة بإصدار المعايير، وتوافر الموارد البشرية والفنية عالية المستوى، والرقابة الفعالة على مدي التزام الشركات بالمعايير.

2. دوافع الإدارة: المرونة المتاحة أمام الإدارة في الاختيار بين السياسات المحاسبية المتاحة، وعمل التقديرات المحاسبية، وهيكله العمليات لاتباع طريقة معينة في معالجة بعض البنود المحاسبية، قد تكون دافع لإساءة استغلالها لتحقيق مصالحها الشخصية على حساب أصحاب المصالح وهو ما يقلل من جودة المعلومات المحاسبية.

3. المنظمات والجهات المسؤولة عن تنظيم المهنة: يؤثر وجود تنظيمات مهنية متخصصة قوية في جودة المعلومات المحاسبية من خلال ما تصدره من معايير وتعليمات وقواعد ولوائح تنفيذية.

4. جودة عملية المراجعة: جودة إجراءات المراجعة وكفاءة واستقلال مراقب الحسابات تحد من المخاطر وممارسات الإدارة الإحتيالية، كما تؤثر على درجة التحفظ المحاسبي، وهو ما ينعكس إيجابيا على جودة المعلومات المحاسبية.

1- مجدي مليحي، عبد الحكيم مليحي، مرج سابق، ص:10.

5. الحوكمة: أشارت العديد من الدراسات المحاسبية إلى أن هناك تأثيرا إيجابيا لآليات الحوكمة (جودة لجان المراجعة، والمراجعة الداخلية، ومجلس الإدارة) على جودة المعلومات المحاسبية.

إن تحقيق جودة المعلومات المحاسبية يعتمد على وجود منظمات مهنية متخصصة قادرة على إصدار معايير على درجة عالية من الجودة بحيث تحد من تجاوزات الإدارة، ووجود آليات حوكمة فعالة، فضلاً عن أهمية جودة عملية المراجعة.

المطلب الثاني: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

لقد توجهت مجالس معايير المحاسبة المتخصصة وعلى رأسها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB ومجلس معايير المحاسبة الدولية IASB نحو إصدار العديد من المعايير المحاسبية التي تبني عليها نظم المعلومات المحاسبية الحديثة لتوفر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وقد حدد مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي أهم هذه الخصائص التي يجب أن تتوفر في المعلومات المحاسبية وهي ملاءمة المعلومات؛ الوثوق بها، كما أن مستوى جودة المعلومات المحاسبية لا يعتمد على الخصائص الذاتية للمعلومات فقط (الملاءمة والموثوقية) بل يتعداها إلى خصائص تتعلق بمتخذي القرارات (مستخدمي المعلومات)،¹

كما أنه من تفاعل أوتداخل هاتين الخاصيتين ينتج أن المعلومات المحاسبية يجب أن تتصف بقابليتها للمقارنة، ويتطلب ذلك الثبات في تطبيق الطرق والأساليب من دورة مالية لأخرى، كما أن تطبيق هذه الخصائص يحده قيودان أساسيين وهما أن منفعة المعلومات يجب أن تكون أكبر من تكلفتها، وقيد الأهمية النسبية الذي يعتبر نقطة الفصل في الإعراف المحاسبي بينود القوائم المالية.

الفرع الأول: خصائص تتعلق بمتخذي القرار

إن مستوى جودة المعلومات ودرجة الاستفادة منها لا يعتمد فقط على الخصائص الذاتية الأساسية والخصائص الثانوية للمعلومات المتوفرة، بل يعتمد أيضا على خصائص تتعلق بالمستفيد منها، أو متخذ القرار نفسه ومقدرته على تحليل المعلومات ومستوى الفهم والإدراك لديه، كما تجدر الملاحظة إلى أن مستوى فهم وإدراك المستخدم يعد عاملا حاسما للاستفادة من المعلومات في اتخاذ القرارات، فلن تكون المعلومات المحاسبية رغم ملاءمتها

¹ - قورين حاج قويدر: أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على جودة وتكلفة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات، مجلة الباحث، العدد 12، الجزائر، 2012، ص: 279.

وموثوقيتها مفيدة لمستخدم لا يقدر على فهمها، فحكمها في هذه الحالة هو حكم المعلومات الغير متوفرة أصلاً ، لأنه ليس لها قدرة على تخفيض عنصر عدم التأكد في ظروف الموقف.¹

إن خاصية قابلية للفهم تتطلب أن تكون المعلومات معروضة بوضوح بعيدة عن التعقيد، ومن ناحية أخرى يلزم أن يكون لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة التي تمكنهم من فهم المعلومات التي وردت في القوائم المالية، وهذا لا يعني عدم عرض المعلومات التي تتعلق بالمؤسسة إذا لم يكن هناك طريقة تعرض بها إلا الطريقة التي تتسم بالتعقيد ، أو ليس بالسهولة بمكان فهمها من قبل جميع المستخدمين بنفس المستوى، بل تتطلب المعايير المحاسبية الدولية وجوب عرضها لإمكانية استفادة طائفة من أصحاب العلاقة من هذه المعلومات لغايات ترشيد قراراتهم التي يقومون باتخاذها.²

الفرع الثاني: الخصائص الأساسية.

يأتي معيار المنفعة للقرار في قمة هرم الخصائص النوعية باعتباره القاعدة العامة أو المعيار الحاكم لمدى جودة المعلومات، ويمكن قياس منفعة المعلومة من خلال المقارنة بين موقف المستخدمين قبل تلقيهم لها، وموقفهم بعد استقبالها واستخدامها، ويرتبط تحقيق هذه المنفعة بتوفر خاصيتين أساسيتين هما الملاءمة والموثوقية، فإذا فقدت أحد هاتين الخاصيتين فلن تكون المعلومات ذات منفعة لمتخذي القرار.

1. **الملاءمة (Relevance):** كتميز أولي جرى تعريف الملاءمة بعدة تعريفات، فالمعلومات الملائمة هي تلك المعلومات التي تحمل على الأقل ثلاثة أبعاد وهي التأثير في الأهداف وتسمى الملائمة للأهداف والتأثير في الفهم وتسمى بالملاءمة الدلالية والتأثير في اتخاذ القرارات وتسمى الملاءمة للقرارات، والملائمة للهدف تعني بأن المعلومات المحاسبية تكون ملائمة عندما تمكن المستخدمين من إدراك أهدافهم وهذا أمر يصعب الوصول إليه ذلك لأن أهداف المستخدمين مختلفة فكل مستخدم له أهداف قد تختلف عن المستخدمين الآخرين لذلك تعتبر هذه الخاصية ذاتية لأنها تتعلق بالمستخدمين وأهدافهم المتباينة.

أما التأثير في الفهم فيطلق عليها الملائمة التحذيرية ويمكن الوصول إليها عندما يفهم المستخدم للمعلومات المحاسبية المعنى المقصود بها الذي تود الإدارة توصيله إليه، وبما أن مقدار فهم المستخدمين للمعلومات المحاسبية يختلف كما أوضحنا ذلك سابقاً، لذلك تعتبر هذه الخاصية ذاتية وغير موضوعية لأنها تتعلق بشخص المستخدم ودرجة فهمه للمعلومات المحاسبية.

1- خالد جمال جعارات، مرجع سابق، ص:50.

2. رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، ص:194، 195.

أما الملائمة لاتخاذ القرارات فيمكن الوصول إليها عندما تسهل المعلومات المحاسبية عملية اتخاذ القرارات، ولقد أوضح مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) بأن المعلومات المحاسبية الملائمة يلزم أن تكون مؤثرة في القرار، فإذا كانت معلومات معينة غير مؤثرة في القرار فإنها تكون غير ملائمة له،¹ وبالتالي فإن هذه الخاصية تتطلب أن تكون المعلومات المحاسبية ذات صلة بالقرارات الاقتصادية المتخذة من قبل مستخدمي القوائم المالية، أي أن المعلومات تكون ملائمة إذا كانت تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين، وتساعدهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة، والمستقبلية، أو تصحيح عملية التقييم السابقة،² وتنقسم هذه الخاصية إلى الخصائص الثانوية التالية:³

أ. **التوقيت المناسب:** توفير معلومات لمتخذي القرارات قبل أن تفقد قدرتها على التأثير في القرار هو أحد الجوانب الهامة للملاءمة، فإذا لم تكن المعلومات متوفرة عندما تنشأ الحاجة إليها أو يتم توفيرها بعد مضي فترة طويلة من وقوع الأحداث التي يتم التقرير عنها بصورة تجعلها غير ذات قيمة للتصرفات المرتبطة بالمستقبل فإنها تفتقر إلى الملاءمة، وتكون فائدها ضئيلة أو منعدمة.

ب. **القيمة التنبؤية و القيمة المرتدة:** يمكن للمعلومات أن تحدث اختلافًا في القرارات عن طريق تحسين مقدرة متخذي القرارات على التنبؤ أو تأييد أو تصحيح توقعاتهم السابقة، وعادة تحقق المعلومات الهدفين معا في نفس الوقت نظرا لأن معرفة نتائج التصرفات التي تمت في الماضي (القيمة المرتدة) يؤدي بصفة عامة إلى تحسين قدرات متخذي القرارات على التنبؤ بنتائج التصرفات المماثلة في المستقبل (القيمة التنبؤية).

إن الدور التأكيدي والتنبؤي للمعلومات متداخلان، فعلى سبيل المثال المعلومات حول المستوى الحالي للأصول المملوكة وبنيتها تفيد المستخدمين في التنبؤ بقدرة المؤسسة في استغلال الفرص وقدرتها على مقاومة الأوضاع المعاكسة، وتؤدي نفس المعلومات دورا تأكيديا فيما يتعلق بالتنبؤات الماضية مثلا حول الطريقة التي يتوجب هيكلة المؤسسة بموجبها ونتائج العمليات التي خطط لها.

غالبا ما تستخدم المعلومات حول المركز المالي والأداء السابق كأساس للتنبؤ بالمركز المالي والأداء المستقبلي ومسائل أخرى تهم المستخدمين مباشرة، مثل أرباح الأسهم ومدفوعات الأجور وتحركات أسعار الأوراق المالية، ومقدرة المؤسسة على مواجهة التزاماتها عندما تصبح مستحقة وحتى يكون للمعلومات قيمة تنبؤية فإنه ليس بالضرورة أن تكون على شكل تنبؤات صريحة حتى تعزز القدرة على عمل تنبؤات من البيانات المالية، من خلال الأسلوب

¹ - اسماعيل خليل، ريان نعيم: الخصائص النوعية للمعلومات بين النظرية والتطبيق، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 30، العراق، 2012، ص: 290، 291.

² - Ali, Abbas Mirza et Orrell, Magnus et J. Holt, Graham. , Op.cit, P:10.

³ - محمد عباس الحجازي، مرجع سابق، ص: 36.

الذي تعرض فيه المعلومات عن العمليات المالية والأحداث الماضية، فعلى سبيل المثال تتعزز القيمة التنبؤية لبيان الدخل إذا تم الإفصاح على حدة لكل من البنود العادية وغير العادية وغير المتكررة.¹

2. **الموثوقية (Reliability):** تكون المعلومات ذات موثوقية، إذا كانت خالية من الأخطاء المادية، والتحيز، ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين كمعلومات تمثل بصدق الأحداث التي قامت بها المؤسسة،² حيث تتعلق خاصية الموثوقية و الشفافية بأمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها، فمن البديهي أن المعلومات المحاسبية المدققة يعول عليها أكثر من الحسابات غير المدققة حتى وإن كانت الأخيرة متطابقة شكلا ومضمونا مع الحسابات المدققة، وذلك لتوفر دليل على موضوعيتها وخلوها من الأخطاء وهو تقرير مراجع الحسابات، وإن درجة الوثوق بالمعلومات المحاسبية تعد انعكاسا واضحا للأدلة الموضوعية أو طرق أو أسس القياس السليمة التي بنيت عليها تلك المعلومات، ولكي تتصف المعلومات المحاسبية بالموثوقية والشفافية ينبغي إرساء أسس محاسبية ثابتة فيما يتعلق بالمبادئ والأعراف المحاسبية التي تحكم العمل المحاسبي، وكذلك تطوير أسس قياس موحدة ومقبولة وعملية،³ و تنقسم هذه الخاصية بدورها إلى:

أ. **التمثيل الصادق:** يعني التمثيل الصادق أن تكون المعلومات المالية ممثلة بصدق للعمليات والأحداث المالية التي وقعت في المؤسسة، والتي تم التعبير عنها بالقوائم المالية، ويتعلق التمثيل الصادق بمخاطر عدم التأكد المرتبطة ببنود القوائم المالية، والذي يؤدي بالتالي إلى عدم الاعتراف بها، وذلك يقلل من مدى الإلتزام بصفة التمثيل الصادق فمن ناحية يكون عدم الاعتراف بها متفقا مع التمثيل الصادق لعدم التأكد من تحققها وقيمتها، ومن ناحية أخرى فعدم عرضها لا يتفق أيضا مع التمثيل الصادق لأن هذا الأخير يقضي أن يتم عرض المعلومات التي تؤثر على المركز والأداء الماليين والتدفقات النقدية حتى ولو ارتبط ذلك ببعض عوامل عدم التأكد، ويمكن تحقيق التوافق والتوازن بين الناحيتين بالإفصاح عن البنود التي لا تتوافر فيها صفة التمثيل الصادق ضمن الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية.⁴

¹- زوينة بن فرج، المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق، مرجع سابق، ص:50.

² - Abbas Ali, Mirza et Magnus, Orrell et Graham J. Holt, Op.Cit, p p : 9,10

³- قورين حاج قويدر، مرجع سابق، ص: 73.

⁴- خالد جمال جعارات، مرجع سابق، ص: 52.

ب. **الحياد:** تعني أن تكون المعلومات المالية غير متحيزة لنتائج مسبقة أو محددة مسبقا، لأن الهدف من التقارير المالية هو خدمة مستخدمين متنوعين، لهم مصالح مختلفة، وليست هناك نتيجة واحدة مسبقة تلائم جميع المصالح،

1

ت. **القابلية للتحقق:** يمكن إثبات خاصية القابلية للتحقق عن طريق الوصول إلى درجة كبيرة من الإتفاق في النتائج التي يتوصل إليها فريقان يعملان بصورة مستقلة ويقومان بقياس نفس الظاهرة باستخدام نفس طرق القياس.² الأصل أن تتوافر خاصيتا الملاءمة والموثوقية معا وبالدرجة عالية من التأكد، وهذا هو الوضع الأمثل لكي تصبح المعلومات المحاسبية أكثر نفعاً في اتخاذ القرارات، ولكن في الحياة العملية نادراً ما تتوافر هذه الحالة بشكلها المثالي، ففي أغلب الأحوال تظهر حالة من المقايضة أو التبادل بين تلك الخاصيتين، فتزداد درجة التأكد لدى خاصية مقابل تراجع درجة التأكد لدى الخاصية الثانية، وهنا يكون المطلوب تحقيق موازنة بينهما بدرجة معقولة من التأكد، حتى تقدم معلومات غير متحيزة وتتسم بالمنفعة في اتخاذ القرارات؛ ومن أمثلة ذلك تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية، حيث تتسم المعلومات التاريخية عموماً بخليط غير متجانس من مكونات خاصية الموثوقية، فهي من ناحية قابلة للتحقق بدرجة عالية من التأكد، لأنها مؤيدة بمستندات، ولكن من ناحية ثانية لا تحقق غالباً التكاليف التاريخية الخاصية الثانوية للموثوقية وهي الصدق في التعبير، ومن جهة أخرى فإن التكلفة التاريخية عموماً غير ملاءمة إلى حد كبير فهي لا تتمتع بخاصية التزامن، أي أنها تقدم متأخرة بعد فوات الأوان، وبالتالي فهي ذات قدرة محدودة في مجال التنبؤ والتقييم الإرتدادي.³

الفرع الثالث: الخصائص الثانوية.

إن تفاعل أو تداخل الخاصيتين الأساسيتين، الملاءمة والموثوقية ينتج عنه أن المعلومات المالية يجب أن تتصف يقابليتها للمقارنة، وما يتطلبه ذلك من توافر خاصية الثبات في اتباع السياسات المحاسبية، أي توفر الخاصيتين الثانويتين للمعلومات المحاسبية وهي القابلية للمقارنة والثبات.

1. قابلية للمقارنة (Comparability): ويعني إمكانية مقارنة معلومات الفترة الحالية بالفترة السابقة، أو المعلومات الخاصة بمؤسسة معينة بالمعلومات الخاصة بمؤسسة أخرى، وحتى تكون عملية المقارنة ممكنة يجب أن تتم محاسبة الأحداث والعمليات بنفس المبادئ والأسس من فترة إلى أخرى وبين مختلف المؤسسات⁴، حيث تمكن هذه الخاصية مستخدمي المعلومات في التعرف على أوجه التشابه والاختلاف بين أداء المؤسسة و أداء المؤسسات

¹ - محمد عباس الحجازي، مرجع سابق، ص: 38.

² - محمد عباس الحجازي، مرجع سابق، ص: 38.

³ - رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، ص: 214، 215.

⁴ - Abbas Ali, Mirza et Magnus, Orrell et Graham J. Holt, op.cit, p10.

الأخرى خلال فترة زمنية معينة، كما تمكنهم من مقارنة أداء المؤسسات نفسها فيما بين الفترات الزمنية المختلفة، وتنشأ أوجه التشابه و الإختلاف نتيجة تشابه أو اختلاف الظروف والأحداث التي تتأثر بها المؤسسات المختلفة أو الظروف التي تتأثر بها نفس المؤسسة خلال الفترات الزمنية المتعاقبة، وجدير بالملاحظة أن أوجه التشابه و الاختلاف الحقيقية تنبع من تشابه أو اختلاف أساليب القياس وطرق الإفصاح، ومن ثم فإن معلومات المحاسبة المالية تصبح ذات فائدة أكبر كلما استخدمت أساليب للقياس وكلما استخدمت طرق مماثلة للإفصاح عن الأحداث المتشابهة، ولهذا الخاصية جانبان لكل منهما مغزاه فيما يتعلق بمنفعة المعلومات المستمدة من المحاسبة المالية وهي:¹

أ. إمكانية المقارنة بين نتائج الفترات المختلفة لنفس الوحدة المحاسبية ونعني بذلك الثبات أو الإستمرارية ويمكن إجراء هذه المقارنة إذا توافرت الشروط الآتية:

- إمكانية مقارنة ما يحتويه كل رقم بمعنى إمكانية مقارنة البنود المتعددة التي يتم تجميعها في مقدار واحد عند عرض النتائج في القوائم المالية مع مراعاة تجميع نفس البنود في مقدار واحد أيضا من فترة لأخرى؛

- إمكانية المقارنة بوحدة نقدية متجانسة، بمعنى أن الوحدات النقدية المستخدمة في أية مجموعة متناسقة مع القوائم المالية لفترة زمنية معينة يجب أن تتطابق أو تتماثل مع الوحدات النقدية المستخدمة في القوائم المالية التي تعد في فترة زمنية أخرى ، وبالتالي يجب إعادة تصوير القوائم المالية للفترات الزمنية السابقة، إذا اختلفت القوة الشرائية بصورة جوهرية للدينار التي استخدمت في إعداد تلك القوائم وذلك حتى يتسنى إجراء المقارنة بين هذه القوائم على أساس موحد؛

- إمكانية مقارنة الفترات الزمنية التي تعد عنها القوائم المالية بمعنى أن تكون هذه الفترات متماثلة؛

- إمكانية مقارنة طرق القياس و أساليب الإفصاح من فترة زمنية إلى فترة زمنية أخرى بمعنى ثبات هذه الطرق والأساليب أو في حالة تغييرها يتم الإفصاح عن تأثير هذه التغييرات؛

- الإفصاح عن التغييرات في الظروف التي تؤثر على المؤسسة أو في طبيعة الأحداث التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة من فترة زمنية إلى فترة زمنية أخرى؛

ب. إمكانية المقارنة بين الوحدات المحاسبية المختلفة وخاصة تلك الوحدات ذات الأنشطة المماثلة، ويمكن إجراء هذه المقارنة إذا توافرت الشروط التالية:

- إلغاء الطرق البديلة لقياس أو الإفصاح عن الأحداث المماثلة في جوهرها؛

¹ - سيد عطا الله السيد: نظم المعلومات المحاسبية، ط1، دار الراية، عمان، 2009، ص ص: 109، 110.

- الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة من قبل الوحدات المحاسبية المختلفة؛

2. الثبات: يقصد بالثبات استخدام نفس المعالجات المحاسبية للأحداث الإقتصادية المتشابهة من فترة إلى أخرى وفي ظروف متشابهة، وإذا تم تغير مبدأ محاسبي أو طريقة محاسبية لا بد من الإفصاح عنها والتبرير عنها كالتغيير المحاسبي الذي ينتج عن تغيير طريقة إهلاك الأصول أو تسعير المخزون، حيث أن المعلومات المحاسبية القابلة للمقارنة لا بد أن تعد على أساس الثبات في استخدام المبادئ والسياسات والإجراءات المحاسبية، وهذا ما يضمن بأن الأحداث الإقتصادية التي تمت معالجتها حالياً قد تمت معالجتها بالطرق والأساليب المحاسبية التي عولجت بها الأحداث الإقتصادية السابقة والمشابهة لها، وهذا ما يفيد في تجنب الإستنتاجات الخاطئة التي تنتج عن عدم الإتساق والثبات في تطبيق المبادئ والقواعد المحاسبية.¹

يمكن توضيح الخصائص السابقة للمعلومات المحاسبية في الشكل التالي:

الشكل رقم (08): الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية



المصدر: محمد عباس الحجازي: نظرية المحاسبة، الدار الجامعية، القاهرة، 2000، ص: 40.

¹ - حيدر محمد علي بن عطا الله، مرجع سابق، ص: 100.

من خلال الشكل يتضح لنا أن المستخدم النهائي للمعلومات المحاسبية يجب أن يتمتع بمستوى جيد من الفهم والإستيعاب، حيث درجة الإستفادة من المعلومات تعتمد بالدرجة كبيرة على متخذ القرار نفسه ومقدرته على تحليل المعلومات ومستوى الفهم والإدراك لديه، فالمعلومات المحاسبية لا تعتمد فقط على الخصائص النوعية بل يجب أيضا أن تتعلق بمتخذ القرار (المستخدم).

كما يحدد الشكل الخاصيتين الأساسيتين وهما الملائمة والموثوقية، أما خاصية القابلية للمقارنة والثبات فهي من الخصائص الثانوية وذلك لتمكن مستخدميها من إجراء مقارنات بين مختلف المؤسسات، وبين عدة فترات محاسبية بالنسبة لمؤسسة معينة.

نجد في الشكل أيضا القيد الحاكم الذي يعتبر منفعة المعلومات للقرارات من أهم المعايير الواجب توفرها، حيث لا يتم استخدام المعلومات المحاسبية إلا إذا كانت منفعتها أكبر من تكلفة الحصول عليها، أما الأهمية النسبية فهي خاصية جاءت كمحدد للمعلومات المالية الواجب الإفصاح عنها في التقارير المالية، وسيتم توضيح هاتين الخاصيتين في المطلب الموالي.

المطلب الثالث: القيود على الخصائص النوعية للمعلومات ومعوقات تحقيقها.

لتحقيق أهداف القوائم المالية وتقديم المعلومات ذات الخصائص النوعية التي تجعلها مفيدة للمستخدمين في اتخاذ القرارات، فإن هناك محددات أساسية لتلك المعلومات يتوجب أخذها في الإعتبار، كما أن هناك قيودا تحول في بعض الأحيان دون تطبيق الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

الفرع الأول: القيود على الخصائص النوعية للمعلومات: تتمثل في:

1. **المنفعة أكبر من التكلفة:** يجب أن لا تنتج وتوزع المعلومات المحاسبية ما لم تكن منفعتها تزيد عن تكلفتها، فالمعلومات المحاسبية هي بدون شك خدمة اقتصادية حكمها في ذلك مثل باقي الخدمات الإقتصادية التي تنتج وتقدم للمستفيدين، أي أنها تخضع لدراسة الجدوى الإقتصادية، بمعنى أنها تخضع لتحليل التكاليف والمنافع، وإنه لمن الخطأ أن يعتقد بعض المستخدمين أو المستفيدين من المعلومات أن هذه الأخيرة هي سلعة مجانية بلا تكلفة ويمكن تقديمها بلا حدود، فبالنسبة للمؤسسات الإقتصادية تشمل التكاليف عناصر متعددة أهمها: تكاليف تجميع وتشغيل واستخراج المعلومات، تكاليف التدقيق، تكاليف غير مباشرة بالإفصاح عن الوضع التنافسي للمؤسسة اتجاه المنافسين الآخرين، والإفصاح عن قوتها التفاوضية اتجاه نقابات العمال مثلا، بالنسبة لمستخدمي المعلومات فإن أهم عناصر التكاليف هي العبء الذي يمكن أن يحمله معدي التقارير المالية على المستخدمين، تكلفة استشارات خبراء التحليل المالي والاستثمارات، أما بالنسبة للمنافع فإنها تتحقق بالنسبة

لكل من منتجي المعلومات المحاسبية في صورة مزيد من الرقابة الإدارية والقدرة على التمويل والإقتراض، وكذلك للمستخدمين الخارجيين في صورة تخصيص أكثر كفاءة للموارد، وتحقيق التنمية الاقتصادية كجزء من السياسة الإقتصادية الحكومية وفرض ضرائب تتناسب مع السياسة المالية والإقتصادية للدولة.¹

2. الأهمية النسبية (Materiality): إن مستوى الأهمية في المحاسبة مسألة نسبية تعتمد على خصائص كمية وخصائص نوعية، أو على خليط منهما معا، وبالصفة عامة يعتبر البند ذا أهمية نسبية إذا أدى حذفه أو عدم الإفصاح عنه أو عرضه بصورة غير صحيحة إلى تحريف المعلومات التي تشملها القوائم المالية، على نحو يؤثر على من يستخدمونها عند تقييم البدائل واتخاذ القرارات، ولكي يتسنى تحديد الأهمية النسبية لبند معين يجب أن تؤخذ طبيعة ذلك البند وقيمتة في الاعتبار، ومن المعتاد أن يتم تقييم هاتين العاملين معا، غير أن أحدهما قد يكون العامل الحاسم في ظروف معينة، وتتمثل الخصائص النوعية التي تتسم بها طبيعة البند فيما يلي:

أ. الأهمية الأساسية للعملية أو الحدث، أو الظروف التي تعكس البند سواء كانت غير عادية أو غير متوقعة، أو غير ملائمة، أو مخالفة للنظام الأساسي للمؤسسة؛

ب. الأهمية الأساسية للبند كمؤشر للمسار الذي يحتمل أن تسلكه الأحداث المقبلة سواء كان ذلك في صورة أنشطة جديدة، أو إدخال تغييرات جوهرية على الأنشطة القائمة.

وتتمثل الخصائص الكمية التي يتسم بها البند أي قيمة البند أو مقداره فيما يلي:

أ. مقدار البند منسوبا إلى التوقعات العادية؛

ب. حجم البند منسوبا إلى أساس ملائم، فمثلا فيما يتعلق بقائمة الدخل: نسبة كل بند من البنود التي تشملها هذه القائمة إلى الدخل من التشغيل للسنة الجارية، أو نسبة كل من هذه البنود إلى متوسط الدخل من التشغيل للسنوات الخمس الماضية.²

3. الموازنة بين الصفات النوعية (Qualitative Characteristics Balancing): يجب أن ينظر إلى الصفات

النوعية للمعلومات المحاسبية نظرة شمولية، أي لا يتم تفضيل صفة على أخرى، حيث يمكن أن يؤدي هذا التفضيل إلى تأثير سلبي على المعلومات التي يتم عرضها، وبذلك يجب أن ينظر إلى الصفات النوعية بأنها جميعا من الضرورة بمكان أن تطبق على المعلومات بخطوط متوازية، ويعتمد ذلك بالطبع على مستخدمي المعلومات المالية وكيفية النظر إليها في إطار الصفات النوعية.³

¹ - رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، ص: 223، 224.

² - سيد عطا الله السيد، مرجع سابق، ص: 113، 114.

³ - خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص: 55، 56.

4. **الحيطة والحذر:** يواجه معدي القوائم المالية في معظم الأحيان حالة عدم التأكد المحيطة بالأحداث والظروف التي يتعاملون معها مثل: حالة عدم التأكد المحيطة بإمكانية تحصيل الديون المشكوك فيها، أو تقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة مثل المباني والمعدات، ويتم الاعتراف بحالات عدم التأكد هذه عن طريق الإفصاح عن طبيعتها ومدى تأثيرها وذلك في نطاق مبدأ الحيطة والحذر عند إعداد القوائم المالية، ويعني مبدأ الحيطة والحذر مراعاة درجة معينة من الحذر في الأحكام الشخصية التي تستخدم في إعداد التقديرات، وذلك بمراعاة الحرص على عدم تضخيم قيم الموجودات والأرباح، أو بمراعاة الحرص على عدم تخفيض قيم المطلوبات والمصروفات، وبشكل عام فإن الحيطة والحذر لا تعني المبالغة غير المبررة في تقييم المطلوبات والخسائر المتوقعة أو التخفيض في قيم الموجودات والأرباح المتوقعة، لأن ذلك يؤدي إلى أن تنتفي عن المعلومات صفة الحياد وبالتالي تفقد الموثوقية.¹

الفرع الثاني: معوقات تحقيق الخصائص النوعية.

تهدف القوائم المالية إلى تقديم معلومات ذات خصائص نوعية، إلا أن تحقيق هذه الأخيرة يواجه العديد من المشاكل والمعوقات أهمها:²

1. **احتمالات التعارض بين الخصائص الرئيسية للمعلومات المحاسبية:** إذ لا يوجد توافق بين ملاءمة المعلومات ودرجة الوثوق بها، فمثلاً قد ترفض معلومة معينة أو تقبل إذا كانت ملائمة ولكنها غير موثوق بها، أو أنها موثوق بها ولكنها غير ملائمة، فأرقام التكلفة التاريخية كما ذكرنا سابقاً تتمتع بدرجة عالية من الثقة لخلوها من التحيز، إلا أن الأرقام التاريخية تتمتع بدرجة منخفضة من الملاءمة لأن تلك الأرقام أقل ارتباطاً - أو تمثيلاً - للواقع الفعلي.

2. **احتمالات التعارض بين الخصائص الفرعية كالتعارض بين التوقيت الملائم والقدرة التنبؤية للمعلومات المحاسبية،** فقد تصل المعلومة في الوقت المناسب ولكنها لا تملك قدرة تنبؤية عالية، كما في حالة أرقام التكلفة التاريخية كذلك أن السرعة في إعداد المعلومات غالباً ما يكون على حساب درجة الدقة والإكتمال وعدم التأكد.

3. **ليست كل المعلومات الملائمة والموثوق بها تعتبر معلومات مفيدة:** لأنها قد لا تكون ذات أهمية نسبية تذكر؛

¹ - ياسين أحمد العيسى، مرجع سابق، ص: 27.

² - زوينة بن فرج، المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق، مرجع سابق، ص: 40، 41.

4. كذلك قد تكون تكلفة الحصول على المعلومات أكبر من العائد المتوقع منها: فالمعلومات التي لا ترتبط ارتباطاً وثيقاً بأهداف مستخدمي القوائم المالية لا تعتبر معلومات مهمة وليس هناك ما يدعو إلى الإفصاح عنها.
5. قد تكون المعلومات المحاسبية ملائمة وموثوق بها إلا أن مستخدميها يواجه صعوبة فهمها، وتحليلها واستخدامها: فعلى الرغم من أن المعلومات ينبغي أن تكون مفهومة، وصفة الفهم هذه تعكسها خصائص السهولة والوضوح التي تتميز بها المعلومات المنشورة، ولكن هناك عدد كبير من المستخدمين يمتلكون مستويات استيعاب وتعليم مختلفة وكذلك أهداف متباينة ومتعددة مما يجعل من هذه المهمة صعبة للغاية بالنسبة للمحاسب، لذلك يقع على عاتقه باعتباره الجهة التي تعد التقارير المالية مهمة التوفيق بين الرغبات والصفات المتعددة والمتباينة لمستخدمي المعلومات المحاسبية التي تحتويها تلك التقارير.
6. بالرغم من أهمية المقارنة في عملية اتخاذ القرار، فإن ما يهتم به مستخدمو المعلومات المحاسبية مقارنة المعلومات الخاصة بشركة معينة مع شركات مشابهة أو منافسة أو مع القطاع الصناعي الذي تنتمي إليه هذه الشركة، إلا أن عملية المقارنة سواء المكانية أو الزمانية قد لا تكون ذات جدوى عندما لا تلتزم الشركات بسياسة التماثل أو الاتساق وعدم تغيير الطرق المحاسبية بمجرد الرغبة في التغيير وعند تغيير تلك الطرق فإنه من الضروري الإفصاح عن هذا التغيير والآثار المترتبة نتيجة هذا التغيير على الوضع المالي ونتيجة النشاط للشركة ذات العلاقة.

خلاصة الفصل:

تبين لنا من خلال هذا الفصل أن أساس عمل أي مؤسسة من المؤسسات هو المعلومات لأن أغلب القرارات وفي مختلف المستويات الإدارية تبنى وتتخذ في ظلها، فهي التي تزيد من معرفة متخذ القرار وتخفف من مخاطر عدم التأكد بل وتساهم بصورة مباشرة في تحديد البديل الأفضل من بين مجموعة البدائل المتاحة وأصبحت مثل هذه المعلومات حاجة ملحة يتوجب الحصول عليها لغرض ضمان بقاء واستمرارية المؤسسات.

يوفر نظام المعلومات المحاسبي مجموعة من المخرجات تتمثل أساسا في القوائم المالية الأربعة وهي قائمة المركز المالي، جدول حسابات النتائج، جدول تغيرات الأموال الخاصة وجدول تدفقات الخزينة، كما ترفق هذه القوائم الأساسية بهدف زيادة منفعتها بعدد من الملاحظات الهامشية أو الكشوفات التفصيلية، حيث تلي هذه القوائم احتياجات مجموعة كبيرة من المستخدمين من بينهم الدائنين، الموردين، المستثمرين، إلخ، وتحتل القوائم المالية المركز الأول من بين مصادر الحصول على المعلومات المحاسبية نظرا لما تتمتع به من خصائص نوعية تجعلها ذات جودة عالية بالنسبة لمستخدميها.

إن جودة المعلومات المحاسبية تتحدد من خلال مجموعة من الصفات والتي يمكن تقسيمها إلى خصائص رئيسية والمتمثلة في الملاءمة والموثوقية، وخصائص ثانوية وهي الثبات والقابلية للمقارنة، كما أن هذه الخصائص تحكمها مجموعة من القيود منها الأهمية النسبية والقيود الحاكم المنفعة أكبر من التكلفة، غير أنه هناك مشاكل تحد من تطبيق جودة المعلومات أهمها التعارض بين خاصية الملاءمة والموثوقية، ولعل أبرز مثال على ذلك تطبيق منهج التكلفة التاريخية، كما أن المعلومات حتى وإن كانت ملاءمة وموثوق فيها إلا أنها قد تجد صعوبة في فهمها من قبل مستخدم المعلومات المحاسبية، كما أن عملية المقارنة قد لا تكون ذات جدوى عندما لا تلتزم الشركات بسياسة التماثل أو الاتساق وعدم تغيير الطرق المحاسبية من فترة لأخرى، إضافة إلى ذلك فإن جودة المعلومات المحاسبية تتأثر بالكثير من المتغيرات من بينها المحاسبة الإبداعية، وهذا ما سيتم التطرق إليه في الفصل الموالي.

الفصل الثالث:

تأثير المحاسبة الإبداعية
على جودة المعلومات
المحاسبية في الجزائر.

تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر.

دراسة استطلاعية.

تمهيد:

عرفت بيئة المحاسبة في الجزائر عدة تطورات كانت استجابة للتغيرات الاقتصادية والاجتماعية، منها الانتقال من الاقتصاد الموجه إلى اقتصاد السوق، والإصلاحات الاقتصادية التي باشرتها كتحرير التجارة الخارجية واتفاق الشراكة مع الاتحاد الأوربي، كل ذلك استدعى إعادة النظر في نظامها المحاسبي، من خلال القيام بعدة إصلاحات محاسبية، توجت بصدور القانون 11-07، الذي يعتبر بمثابة ميلاد جديد لمهنة المحاسبة في الجزائر، حيث تضمن هذا القانون النظام المحاسبي المالي الذي كان له تأثير كبيراً على واقع البيئة المحاسبية الجزائرية.

إن الأصل في إعداد القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي هو الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من دورة لأخرى بالنسبة للعمليات والأحداث المتماثلة، وذلك لتمكين مستعملي القوائم المالية من تحليل اتجاه والتغير في المركز المالي للمؤسسة وربحيتها وتدفقاتها النقدية، غير أن النظام المحاسبي المالي يعطي عدة بدائل محاسبية وهامش كبير للتقدير الشخصي في معالجة نفس الأحداث والعمليات المالية، مما يمنح للمسييرين مجالاً واسعاً لممارسة المحاسبة الإبداعية، في ظل النظام المحاسبي المالي.

المبحث الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي.

تمخض عن أعمال إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر، تبني مرجعية محاسبية تسير الأهداف الجديدة التي فرضتها البيئة الاقتصادية في الجزائر، والتي زاد تأثيرها بالبيئة الاقتصادية العالمية، وهو ما تجسد في القانون 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي الذي يستجيب لمستجدات المحاسبة الدولية.

المطلب الأول: طبيعة النظام المحاسبي المالي.

يقرب النظام المحاسبي المالي الممارسات المحاسبية الجزائرية من الممارسات العالمية، من حيث الاعتماد على ركيزة مرجعية ومبادئ أكثر ملاءمة مع الاقتصاد المعاصر، كما أنه يحدد بوضوح المبادئ والقواعد التي توجه التسجيل المحاسبي للمعاملات، ويستجيب لاحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية، وهذا ما سيتم توضيحه في هذا المطلب.

الفرع الأول: تعريف النظام المحاسبي المالي ومجال تطبيقه

أولاً- تعريف النظام المحاسبي المالي:

عرفت المادة الثالثة من القانون رقم 11-07 النظام المحاسبي المالي كما يلي: "نظام لتنظيم المعلومة 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 من هذا التعريف نستخلص الخصائص التالية للنظام المحاسبي المالي:²

1. نظام للمعلومة المالية، أي يركز على المفهوم المالي أكثر من المفهوم المحاسبي؛
2. كشوف تعكس بصدق المركز المالي، أي تعبر الميزانية عن نشاط ومعاملات المؤسسة؛
3. معلومات يمكن قياسها عددياً، أي تتكون من معطيات عددية قابلة للقياس النقدي؛
4. تصنيف وتقييم وتسجيل المعلومات المالية وفق المعايير الدولية؛
5. قياس أداء ونجاعة المؤسسة من خلال جدول حسابات النتائج؛
6. قياس وضعية الخزينة من خلال جدول تدفقات الخزينة؛

¹ - أنظر: المادة 3 من القانون رقم 11/07، مرجع سابق.

² - سعد بوراوي: الأسس والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي والمالي الجزائري، مع الإشارة إلى حالات التقارب مع الإطار الفكري ل

IAS/IFRS، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية (تجارب، تطبيقات وأفاق)، معهد العلوم

الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الوادي، 17-18 جانفي 2010، ص:9.

7. يتم إعدادها في نهاية السنة المالية، أي وفق مبدأ الدورية.

ثانيا- مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي: يطبق النظام المحاسبي المالي على كل شخص طبيعي أو معنوي، ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، ويستثنى من مجال تطبيق هذا القانون الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية، وعليه يلتزم بمسك المحاسبة كل من:¹

1. المؤسسات الخاضعة لأحكام القانون التجاري: وتتضمن:

أ. شركة التضامن؛

ب. شركة التوصية التي تتفرع إلى شركة التوصية البسيطة وشركة التوصية بالأسهم؛

ت. الشركة ذات المسؤولية المحدودة التي تضم أيضا المؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة؛

ث. شركة المساهمة بما فيها شركات المساهمة التي تؤسس دون اللجوء العلني للإدخار وشركات المساهمة التي تؤسس باللجوء العلني للإدخار.

2. التعاونيات: اكتفى المشرع الجزائري بإدراج التعاونيات في مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي، دون تعريفها

ودون تحديد أنواعها والحالات التي تصبح ملزمة بمسك محاسبة مالية وفق النظام المحاسبي المالي، وهذه من بين النقاط التي تتطلب البحث للتعريف بمفهوم التعاونية وتحديد أنواعها والحالات التي تصبح فيها ملزمة بتطبيق أحكام النظام المحاسبي المالي الجديد كالتعاونيات الفلاحية، تعاونيات التأمين، التعاونيات العقارية وتعاونيات الإستهلاك التابعة للخدمات الإجتماعية على مستوى المؤسسات الوطنية.

3. الأشخاص الطبيعيون والمعنويون: اعتبر المشرع الجزائري الأشخاص الذين ينتجون السلع والخدمات التجارية،

ملزمون بمسك محاسبة مالية سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو أشخاص معنويين، وحتى الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يمارسون نشاطات غير تجارية هم ملزمون بمسك محاسبة مالية، إذا كانوا يزاولون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة، سواء كان ذلك بهدف الربح أم لا، كالغرف الصناعية والتجارية، غرف الحرف والصناعات التقليدية وغرف الفلاحة والصيد البحري.

4. الأشخاص الخاضعون للنظام المحاسبي المالي بموجب نص قانوني أو تنظيمي: لقد وسع المشرع الجزائري

مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي ليضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين لا يدخلون ضمن الفئات المبينة أعلاه ولكن هم ملزمون بمسك المحاسبة المالية بموجب نص قانوني أو تنظيمي، كحضائر المعدات التابعة

1- أنظر: المواد 2، 4، 5 من القانون رقم 11/07، مرجع سابق.

لمديريات الأشغال العمومية على مستوى مختلف ولايات الوطن (DTP)، والصندوق الوطني للتأمين على البطالة (CNAC).

ثالثا- الاستثناءات من مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي: استثنى المشرع الجزائري من مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي طبقا للمادة الثانية من أحكام القانون 07-11 الأشخاص المعنويين الخاضعين لقواعد المحاسبة العمومية، أما الكيانات المصغرة التي لا يتعدى عدد مستخدميها ورقم أعمالها ونشاطها الأسقف المحددة بموجب القرار رقم 72 المؤرخ في 26 جويلية 2008، فيمكن لها أن تستغني عن المرجعية الكاملة للنظام المحاسبي المالي المتمثلة في المحاسبة المالية، وتعد كشفها المالية بمسك محاسبة مالية مبسطة تسمى محاسبة الخزينة، نظرا لقيامها على أساس فرضية الخزينة وليس على أساس فرضية الإلتزام.¹

تجدر الإشارة إلى أن تطبيق نظام المحاسبة المالية المبسطة من طرف هذه المؤسسات ليس إجباري وإنما هو خيار تتخذه المؤسسة بإرادتها المطلقة، وترتكز محاسبة الخزينة على إعداد سجل للأموال يعرف بدفتر الخزينة ويتم على مستواه إبراز التدفق الصافي للأموال سواء كانت إيرادات أو خسائر صافية، وتراعي المؤسسات الخاضعة لمحاسبة الخزينة في حساب نتيجتها وفي إعداد وضعيتها المالية تغيرات الأصول والحسابات الدائنة والديون التي تم جردها وإثباتها بين بداية السنة المالية ونهايتها وذلك فيما إذا كانت هذه العناصر تمثل طابعا مهما بالنظر إلى أهميتها النسبية أو طبيعتها، كما أن الواقع المولد للتسجيل المحاسبي في إطار محاسبة الخزينة هو التحصيل فيما يتعلق بالإيرادات أو الدفع فيما يخص الإنفاق.²

الفرع الثاني: النصوص القانونية والتنظيمية للنظام المحاسبي المالي و محتوياته:

أولا- النصوص القانونية والتنظيمية للنظام المحاسبي المالي: تعتبر النصوص القانونية التالية بمثابة المرجع

الأساسي الذي يحدد مبادئ وأساسيات النظام المحاسبي المالي، والتي سنعرضها فيما يلي:³

1. القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذو القعدة 1428هـ الموافق لـ 25 نوفمبر 2007م: يهدف إلى تحديد

النظام المحاسبي المالي، وكذا شروط وكيفية تطبيقه، كما حدد تاريخ أول يناير من سنة 2009م كأول تاريخ

لبداية تطبيق هذا النظام.

¹ - أنظر: المادة 2، 5 من القانون 07-11، مرجع سابق.

² - محمد كويسي وآخرون: دراسة تفصيلية لنظام المحاسبة المالية المطبقة على المؤسسات الصغيرة في الجزائر، الملتقى الوطني الأول حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 5-6/5/2013، ص: 8.

³ - لخضر علاوي: نظام المحاسبة المالية سير الحسابات وتطبيقاتها، Pages Bleues، الجزائر، 2011، ص ص: 11، 12.

2. المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 هـ الموافق ل26 ماي 2008م: يتضمن هذا المرسوم 44 مادة، حيث نصت المادة الأولى منه على تحديد كيفيات تطبيق المواد (5-7-8-9-22-25-30-36-40) من القانون 11-07، كما تطرق إلى الكثير من المواضيع المتعلقة بالمحاسبة المالية منها مثلا الإطار التصوري، الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، مفاهيم عناصر القوائم المالية.
 3. القرار رقم 71 المؤرخ في 23 رجب عام 1429 هـ الموافق ل26 جويلية 2008: والمتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.
 4. القرار رقم 72 المؤرخ في 23 رجب عام 1429 هـ الموافق ل26 جويلية 2008: والمتضمن تحديد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبقة على المؤسسات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة؛
 5. التعليمات الوزارية رقم 02 بتاريخ 2009/10/29: والمتضمنة التطبيق الأولي للنظام المحاسبي المالي بداية سنة 2010.
- كما انه ومن أجل تفصيل أكثر حول تطبيق النظام المحاسبي المالي، وخاصة التعليمات الوزارية رقم 02 الصادرة في 29 أكتوبر 2009، المتضمنة إجراءات الانتقال للنظام المحاسبي المالي، أصدر المجلس الوطني عدة مذكرات منهجية تضمنت شروحات حول التسجيلات المحاسبية والمعلومات الواجب الإفصاح عنها في الملاحق، وتمثلت هذه المذكرات فيما يلي:
- مذكرة منهجية رقم 01 مؤرخة في 19 أكتوبر 2010، توضح كيفية تطبيق التعليمات الوزارية رقم 02 الصادرة في 29 أكتوبر 2009؛
 - مذكرة منهجية رقم 02 مؤرخة في 28 ديسمبر 2010، تخص التثبيات المعنوية؛
 - مذكرة منهجية رقم 03 مؤرخة في 28 ديسمبر 2010، تخص المخزونات؛
 - مذكرة منهجية رقم 04 مؤرخة في 20 مارس 2011، تخص التثبيات العينية؛
 - مذكرة منهجية رقم 05 مؤرخة في 26 مارس 2011، تخص منافع الموظفين؛
 - مذكرة منهجية رقم 06 مؤرخة في 5 ماي 2011، تخص الأعباء والنواتج خارج الاستغلال وحسابات تحويل الأعباء الخاصة بالمخطط الوطني للمحاسبة؛
 - مذكرة منهجية رقم 07 مؤرخة في 24 ماي 2011، تخص العقود طويلة الأجل؛
 - مذكرة منهجية رقم 08 مؤرخة في 7 جوان 2011، تخص الأصول والخصوم المالية.

كما شهد النظام البنكي الجزائري في ظل الإصلاح المحاسبي إحداث تغييرات على آلية عمل وتسجيل الممارسات البنكية بغية التوافق مع الإجراءات الجديدة، وذلك من خلال إصدار النصوص التالية:

1. النظام رقم 09-04 المؤرخ في 23 جويلية 2009، المتضمن مخطط الحسابات البنكية والقواعد

المطبقة على البنوك والمؤسسات المالية: حيث يهدف هذا النظام إلى تحديد مخطط الحسابات البنكية والقواعد المحاسبية المطبقة على البنوك والمؤسسات المالية، ويقصد بالقواعد المحاسبية هنا المبادئ المحاسبية وقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي¹، وتم ذلك من خلال تسع مواد يتضمنها هذا النظام بالإضافة إلى ملحق يوضح مدونة الحسابات المستعملة وشرح لمحتوياتها.

2. النظام رقم 09-05 المؤرخ في 18 أكتوبر 2009، المتضمن إعداد الكشوف المالية للبنوك

والمؤسسات المالية ونشرها، حيث يهدف إلى تحديد شروط إعداد ونشر الكشوف المالية للبنوك والمؤسسات المالية²، وذلك من خلال (11) مادة، بالإضافة إلى ملحق يتضمن نماذج ومحتويات القوائم المالية، هذه الأخيرة تتمثل في الميزانية، وخارج الميزانية، وحساب النتائج، وجدول تدفق الخزينة، وجدول تغير الأموال الخاصة، والملحق.

3. نظام رقم 09-08 المؤرخ في 29 ديسمبر 2009، المتعلق بقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي

للأدوات المالية من طرف البنوك والمؤسسات المالية، حيث يهدف إلى تحديد قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي للأدوات المالية، ويحتوي هذا النظام على (29) مادة تتضمن تعريفات لمختلف الأدوات المالية وأنواعها وتصنيفاتها وكيفية تسجيلها المحاسبي الأولي وطرق تقييمها بعد ذلك، والقواعد المحاسبية عند التنازل عنها.

أما فيما يتعلق بشركات التأمين فقد تم إصدار الإشعار رقم 89 المؤرخ في 10 مارس 2011، المتضمن مدونة وقواعد سير الحسابات وعرض الكشوف المالية لمؤسسات التأمين وإعادة التأمين، هذا الإشعار يهدف إلى تحديد مخطط الحسابات والقوائم المالية والقواعد المحاسبية لشركات التأمين وإعادة التأمين، حيث يحتوي على خمسة مواد وملحق³.

¹ - أنظر: المادة 01 من النظام رقم 09-04، المؤرخ في 23 جويلية 2009، المتضمن مخطط الحسابات البنكية والقواعد المحاسبية المطبقة على البنوك والمؤسسات المالية، الجريدة الرسمية، العدد 76، الصادر في 29 ديسمبر 2009.

² - أنظر: المادة 01 من النظام رقم 09-05، المؤرخ في 18 أكتوبر 2009، المتضمن إعداد الكشوف المالية للبنوك والمؤسسات المالية، الجريدة الرسمية، العدد 76، الصادر في 29 ديسمبر 2009.

³ - Conseil National de la Comptabilité, Avis N° 89 portant plan et règles de fonctionnement des comptes et présentation des états financiers des entités d'assurances, Alger, 2011, article 1.

ثانيا- محتويات النظام المحاسبي المالي: يحتوي على:

1- الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي: يعتبر الإطار التصوري من بين المفاهيم الجديدة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، ويعتبر من الإضافات الهامة بالمقارنة مع المخطط الوطني المحاسبي لسنة 1975، ووفقا للمادة السابعة من النظام المحاسبي المالي فإن الإطار التصوري للمحاسبة المالية يشكل دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب تأويل أو معيار محاسبي، وعلى هذا الأساس فالإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي يعرف:

أ. مجال تطبيق المحاسبة المالية؛

ب. المبادئ والاتفاقيات المحاسبية؛

ت. المحاسبة عن الأصول والخصوم والأموال الخاصة والمنتجات والأعباء.¹

كما عرفت المادة الثانية من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 الإطار التصوري على أنه:

أ. يعرف المفاهيم التي تشكل أساس إعداد وعرض الكشوف المالية، كالاتفاقيات والمبادئ المحاسبية التي يتعين التقيد بها والخصوصيات النوعية للمعلومة المالية؛

ب. يشكل مرجعا لوضع معايير جديدة؛

ث. يسهل تفسير المعايير المحاسبية وفهم العمليات والأحداث غير المنصوص عليها صراحة في التنظيم المحاسبي.²

فالإطار التصوري يعرف مختلف المفاهيم والعناصر التي تشكل أساس إعداد القوائم المالية والمتمثلة على الخصوص في الأصول والخصوم، رؤوس الأموال الخاصة، النواتج والأعباء، وتوضيح الخصائص النوعية للقوائم المالية، كما يوضح الفرضيات والمبادئ المحاسبية التي يتعين التقيد بها، بالإضافة إلى تحديد مجال التطبيق والتي سنتطرق لها في العرض التالي بشيء من التوضيح.

أ. **مجال التطبيق:** حددت مجالات تطبيق النظام المحاسبي المالي في المواد 2، 4 و 5 من القانون 07-11، والتي تم التطرق لها سابقا؛

ب. **الفرضيات والمبادئ المحاسبية:**

¹ - أنظر: المادة 7 من القانون رقم 11/07، مرجع سابق.

² - أنظر: المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 هـ الموافق ل26 ماي 2008م، يتضمن تطبيق القانون 11/07، الصادر ضمن الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، 28 ماي 2008.

- الفرضيات: نص النظام المحاسبي المالي في المرسوم التنفيذي 156/08 على الفرضيات التالية:¹
 - فرض الاستمرارية: تنص المادة 7 من المرسوم التنفيذي 156 /08 على إعداد الكشوف المالية على أساس استمرارية الإستغلال، بافتراض متابعة المؤسسة لنشاطاتها في مستقبل متوقع، إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات والتي من الممكن أن تسبب التصفية أو التوقف عن النشاط في المستقبل القريب.
 - محاسبة الالتزام: أقر النظام المحاسبي المالي هذا المبدأ في المادة 06 من المرسوم التنفيذي حيث نص على أن "تتم محاسبة آثار المعاملات وغيرها من الأحداث على أساس محاسبة الالتزام عند حدوثها، وتعرض في الكشوف المالية للسنوات التي ترتبط بها" و الهدف من ذلك هو معرفة نتيجة نشاط الكيان الفعلي بغض النظر عن تدفقاتها النقدية حيث لا يطبق هذا الفرض على جدول سيولة الخزينة.
- المبادئ المحاسبية: اعتمد النظام المحاسبي المالي جملة من المبادئ حددها في المرسوم التنفيذي 156-08، تحت اسم الإتفاقية بدل مصطلح المبدأ وهي:²
 1. مبدأ الكيان (الوحدة المحاسبية): ورد هذا المبدأ في المادة 9 من المرسوم التنفيذي 156/08، حيث تعتبر المؤسسة وحدة محاسبية مستقلة ومنفصلة عن مالكيها وعليه تأخذ الكشوف المالية في الحساب معاملات الكيان دون معاملات المالكين أو المساهمين؛
 2. مبدأ الوحدة النقدية: ألزمت المادة 10 من المرسوم التنفيذي 156 /08 على كل كيان أن يمسك محاسبته بالدينار الجزائري، وتحول العمليات المدونة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب ما هو محدد في المعايير المحاسبية.
 3. مبدأ الأهمية النسبية: تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا أثر غيابها من القوائم المالية على القرارات المتخذة من طرف مستعملي هذه القوائم؛
 4. مبدأ إستقلالية الدورات: كل دورة محاسبية مستقلة عن الأخرى من حيث الإيرادات والأعباء؛
 - ج. مبدأ الحذر: أي ضرورة تحلي المؤسسة بالحذر ، وإختيار قيمة التقديرات التي تعطي أقل قدر ممكن من الربح وتطبيق مبدأ الحيطة لا يؤدي إلى إنشاء مؤونات مفرط فيها؛
 - ح. مبدأ القابلية للمقارنة: أي قابلية المعلومات للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة؛

¹- أنظر : المواد: 6، 7 من المرسوم التنفيذي 156/08، المرجع نفسه.

²- أنظر المواد من 9-19 من المرسوم التنفيذي 156-08، مرجع سابق.

- خ. مبدأ التكلفة التاريخية: تسجل الأحداث الاقتصادية بتكلفة شرائها أو بتكلفة إنتاجها، ورغم ذلك فإن النظام المحاسبي المالي قد سمح باستعمال طرق أخرى عند إعادة تقييم بعض العناصر انطلاقاً من القيمة العادلة أو القيمة المحققة أو القيمة الحالية؛
- د. مبدأ مطابقة الميزانية الافتتاحية؛
- ذ. مبدأ تغليب الواقع المالي على الشكل القانوني: يعتبر هذا المبدأ جديد في الجزائر، بحيث ينبغي التعامل مع الأحداث الاقتصادية حسب الواقع المالي وليس حسب المظهر القانوني، فمن خلال هذا المبدأ يمكن تسجيل قرض الإيجار ضمن عناصر الميزانية؛
- ر. مبدأ التمثيل الصادق: القوائم المالية يجب أن تعطي صورة صادقة للوضع المالية للوحدة، والصورة الصادقة تتضمن إحترام القواعد المحاسبية وإعداد القوائم المالية بإعطاء المعلومات الملائمة عن الوضع المالية، الأداء المالي، والتغيرات في الوضع المالية للوحدة؛
5. مفاهيم مختلفة: تضمن النظام المحاسبي المالي تعريفات لكل من الأصول والخصوم، الإيرادات والتكاليف، ويمكن تقديم شرح لها كما يلي: ¹
- الأصول (Assets): وهي عبارة عن موارد التي تسيطر عليها المؤسسة نتيجة لأحداث سابقة، والتي تتوقع أن تتولد منها منافع اقتصادية مستقبلية، وإن السيطرة على هذه الموارد تتحدد بالقدرة على الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية من هذه الأصول، وتقسم الأصول إلى الأصول الجارية والأصول غير الجارية ويصنف الأصل على أنه من الأصول الجارية إذا كان من المتوقع تحقيقها أو بيعها أو استهلاكها خلال الدورة التشغيلية العادية للمؤسسة، أو إذا كانت المؤسسة تسعى إلى المتاجرة بها في الأجل القصير أو خلال 12 شهر من تاريخ إعداد الميزانية؛ بالإضافة إلى ذلك النقدية والنقدية المعادلة والتي لا توجد قيود على استعمالها، أما الأصول غير جارية فتتضمن كافة الأصول التي لا تتحقق فيها الشروط السابقة.
- الخصوم (Liabilities): تتضمن كافة الإلتزامات الحالية على المؤسسة والناجئة عن الأحداث السابقة، والتي تتطلب من المؤسسة التضحية ببعض المنافع الاقتصادية للتخلص منها ويمكن تقسيم الخصوم إلى الخصوم الجارية، وتتضمن كافة الخصوم التي تتوقع المؤسسة تسديدها خلال الدورة التشغيلية العادية، أو أنها تستحق الدفع خلال 12 شهراً بعد تاريخ إعداد الميزانية، والخصوم غير الجارية وهي كافة الخصوم التي لا تتوفر فيها الشروط السابقة.

¹ -J.F. des Robert et F. Méchin, H. Puteaux: normes IFRS et PME, Dunod, paris, 2004, pp : 24-26.

- حقوق الملكية (**Owners Equity**): وتمثل القيمة المتبقية من صافي الأصول بعد طرح الإلتزامات وتعتبر البنود التالية الحد الأدنى للبنود الواجب عرضها في حقوق الملكية وهي: حقوق الأقلية، رأسمال المصدر والإحتياطات المرتبطة بأصحاب الملكية للشركة الأم، الأرباح المحتجزة، الزيادة في الرأسمال وتتضمن علاوة الإصدار والزيادة بسبب عمليات أخرى مثل توزيعات الأسهم المسجلة بالقيمة الإسمية، كما يضاف إلى حقوق الملكية الرأسمال الذي تم استلامه كتبرع وبعض بنود الدخل الشامل التي تظهر ضمن حقوق الملكية كالأرباح أو الخسائر غير المتحققة المتعلقة بتحويلات العملة الأجنبية¹.
 - **الإيرادات**: تعرف الإيرادات بأنها الزيادة في المنافع الإقتصادية خلال الفترة المحاسبية والتي تؤدي إلى زيادة حقوق الملكية باستثناء المساهمات التي تتم من قبل الملاك .
 - **المصاريف**: تعرف المصاريف (الأعباء) بأنها نقص في المنافع الإقتصادية خلال الفترة المحاسبية وبالتالي تؤدي إلى نقص في حقوق الملكية ما عدا توزيعات للمساهمين فلا تعتبر ضمن الأعباء.²
 - 6. **الخصائص النوعية للمعلومات**: أقرت المادة الثامنة من النظام المحاسبي المالي بأن المعلومة المالية التي تتضمنها القوائم المالية يجب أن تستجيب للخصائص التالية³:
 - **الملائمة**: أي أن تكون المعلومات مرتبطة ووثيقة الصلة بالقرارات التي تم اتخاذها، والمعلومات المحاسبية الملائمة هي التي تكون قادرة على إيجاد فرق في القرار، وذلك بمساعدة المستخدمين على تشكيل تنبؤات عن النتائج الماضية .
 - **الدقة والموثوقية**: تكون المعلومة ذات موثوقية عندما تكون خالية من الأخطاء والإنحرافات.
 - **الوضوح**: المعلومة الواضحة هي معلومة سهلة الفهم من قبل كل المستخدمين الذين يملكون معرفة قاعدية في التسيير والمحاسبة والإقتصاد.
 - **القابلية للتمثيل والمقارنة**: تكون معلومة قابلة للمقارنة عندما تقدم بطريقة متناسقة بما فيه الكفاية، لتسمح للمستخدمين بالقيام بمقارنات لها مدلول.
- من خلال مراجعة الإطار الفكري لمجلس معايير المحاسبة نجد أن الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي جاء متطابقا مع هذا الأخير، فيما عدا أنه أسقط بندا مهما وهو تحديد الفئات المستخدمة للقوائم المالية واحتياجاتهم

¹ - خالد جمال الجعارات: معايير التقارير المالية الدولية، ط1، دار إثراء، عمان، 2008، ص118.

² - Jean – Jacques, Julian: **les normes comptables internationales IAS/IFRS**, édition Foucher, Paris, 2007/2008, p 22.

³ - أنظر: المادة 8 من المرسوم التنفيذي 08-156، مرجع سابق.

من معلومات، وهو من الموضوعات التي يجب أن يشملها الإطار التصوري للمحاسبة المالية تماشياً مع ما ورد في الإطار الفكري لمجلس معايير المحاسبة الدولية،¹ رغم أن المادة الثالثة من المرسوم التنفيذي رقم 156-08 بينت أنه من بين أهداف الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي تفسير المستعملين للمعلومة المتضمنة في الكشوف المالية التي يتم إعدادها وفق المعايير المحاسبية.²

2- تنظيم المحاسبة: حسب مشروع النظام المحاسبي المالي نجد:³

أ. تكون أصول وخصوم المؤسسات الخاضعة للنظام المحاسبي المالي محل جرد من حيث الكم والقيمة مرة واحدة في السنة على الأقل على أساس فحص مادي وإحصاء للوثائق الثبوتية، بحيث يعكس هذا الجرد الوضعية الحقيقية لهذه الأصول والخصوم؛

ب. يتم مسك المحاسبة بالعملة الوطنية المتمثلة في الدينار الجزائري؛

ت. يجب على كل مؤسسة خاضعة للنظام المحاسبي المالي أن تمسك دفاتر محاسبية تشمل دفتر اليومية، دفتر الأستاذ، دفتر الجرد، مع مراعاة الترتيبات الخاصة بالوحدات المصغرة؛

ث. تحرر التسجيلات المحاسبية حسب مبدأ القيد المزدوج إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية؛

ج. تحول العمليات المدونة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب الشروط والكيفيات المحددة في المعايير المحاسبية؛

هـ. يستند كل تسجيل محاسبي على وثيقة محاسبية مؤرخة تبرره؛

ز. تأخذ المحاسبة إما يدويا أو بواسطة الإعلام الآلي؛

ح. يتم حفظ الدفاتر المحاسبية أو الوثائق التي تقوم مقامها والوثائق التبريرية لمدة عشرة سنوات على الأقل ابتداء من تاريخ إقفال كل دورة مالية.

الفرع الثالث: قواعد التسجيل والتقييم المحاسبي وفق النظام المالي المحاسبي: تنقسم قواعد التقييم

والتسجيل المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي إلى:

أولاً- القواعد العامة للتقييم: تركز عملية التقييم في ظل النظام المحاسبي المالي على التكلفة التاريخية التي لا تأخذ

بعين الاعتبار التغيرات الحاصلة في القوة الشرائية للنقود، حيث أقرت المادة 16 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08

¹ - سعد بوراوي، مرجع سابق، ص: 8.

² - أنظر: المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08، مرجع سابق.

³ - أنظر: المواد 12-24 من القانون 07-11، مرجع سابق.

بأنه يتم تقييم عناصر الأصول و الخصوم والأعباء والمنتجات وتعرض في الكشوف المالية على أساس تكلفتها التاريخية في تاريخ معابنتها، دون الأخذ في الاعتبار آثار التغيرات في السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة، إلا أن هذا النظام قد أشار إلى عدة طرق من التقييم، يمكن استخدامها لتقييم بعض العناصر وحسب شروط معينة، والمتمثلة في:¹

أ. القيمة العادلة (الحقيقية)؛

ب. قيمة الإنجاز؛

ت. القيمة المحينة أو قيمة المنفعة.

1. التكلفة التاريخية: تتألف التكلفة التاريخية للسلع والممتلكات المقيدة في أصول الميزانية عند إدراجها في الحسابات، عقب خصم الرسوم القابلة للإسترجاع، والتخفيضات التجارية والتزويلات وغير ذلك من العناصر المماثلة حسب الآتي:

أ. تكلفة الشراء بالنسبة للسلع المكتسبة بمقابل؛

ب. قيمة الإسهام بالنسبة للسلع المستلمة كمساهمة عينية؛

ت. القيمة العادلة بالنسبة للسلع المكتسبة مجاناً؛

ث. تسجل السلع المكتسبة عن طريق التبادل بالقيمة العادلة إذا كانت السلع المتبادلة غير متماثلة،

وبالقيمة المحاسبية الصافية للسلع المقدمة للمبادلة إذا كانت هذه الأخيرة متماثلة؛

ج. تكلفة الإنتاج بالنسبة للسلع والخدمات التي تنتجها المؤسسة.

2. القيمة النفعية: هي القيمة المحينة لتقدير سيولة الأموال المستقبلية المنتظرة من استعمال الأصل بشكل متواصل والتنازل عنه في نهاية مدة الانتفاع به.

3. القيمة العادلة (الحقيقية): تعرف القيمة العادلة بأنها "المبلغ الذي يمكن أن يتم تبادله أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الإعتيادية".²

4. قيمة الإنجاز: تكلفة اقتناء المستهلكات من المواد والخدمات المستعملة لإنتاج العنصر، مع زيادة التكاليف الأخرى التي تدفعها المؤسسة أثناء عملية الإنتاج لوضع هذا العنصر في الحالة المطلوبة، أي أعباء الإنتاج المباشرة وكذا الأعباء غير المباشرة المتصلة بشكل معقول لإنتاج هذا العنصر.³

¹ - ن، حاج علي: النظام المحاسبي المالي الجديد، دار بلقيس، الجزائر، 2009، ص ص: 27-46.

² - لخضر علاوي، مرجع سابق، ص: 18.

³ - المرجع نفسه، ص: 18.

ثانيا- القواعد الخاصة للتسجيل والتقييم المحاسبي:

1. **الثبوتات العينية والمعنوية:** تعرف الثبوتات العينية بأنها أصول مادية تحوزها المؤسسة من أجل الإنتاج، تقديم خدمات، الإيجار أو الاستعمال في أغراض إدارية، والذي يفترض أن تمتد مدة استعمالها إلى ما يتجاوز مدة السنة المالية، وهي الأصول التي أدرجها النظام المحاسبي المالي ضمن الصنف الثاني من مدونة الحسابات، وذلك في الحساب 21، وتضم الأراضي، المباني، المنشآت التقنية والمعدات والأدوات الصناعية، الثبوتات العينية الأخرى، أما الثبوتات المعنوية فهي أصول قابلة للتحديد غير نقدية وغير مادية، وتستعمل في إطار الأنشطة العادية للمؤسسة، وقد خصص لها النظام المحاسبي المالي الحساب 20؛¹ تميز بين حالتين لتقييم الأصول الثابتة المادية والمعنوية، التقييم الأولي عند التملك والتقييم اللاحق لعملية التملك، فبالنسبة للتقييم الأولي يكون على أساس تكلفة الحيازة، التي تتكون من كل التكاليف التي تتحملها المؤسسة حتى يصبح الأصل جاهز للاستعمال بشرط أن تكون هذه التكاليف عادية وضرورية، أما التقييم اللاحق فيكون إما بطريقة التكلفة التاريخية أو القيمة العادلة في تاريخ إعادة التقييم مطروح منه الإهلاك المتراكم وأي خسائر متراكمة ناتجة من الانخفاض في القيمة.
2. **إهلاك الثبوتات المادية والمعنوية:** يعرف الإهلاك على أنه التوزيع المنظم والرشيد للمبلغ القابل للإهلاك للأصل على مدى عمره الاقتصادي²، وإن طريقة الإهلاك هي انعكاس تطور استهلاك المؤسسة للمنافع الاقتصادية التي يدرها الأصل على مدى عمره الاقتصادي، وتمثل طرق الإهلاك حسب النظام المحاسبي المالي في:³

أ. **طريقة الإهلاك الخطي:** تعرف أيضا بطريقة الإهلاك الثابت لأن أقساط الإهلاك وفق هذه الطريقة تكون بمبالغ ثابتة؛

ب. **الهلاك المتناقص:** وهو الأسلوب الوارد في قانون الضرائب المباشرة، وتؤدي هذه الطريقة التناقصية إلى عبء متناقص على المدة النفعية للأصل؛

ت. **طريقة الإهلاك حسب الوحدات المنتجة:** يترتب عليها عبء يقوم على الاستعمال والإنتاج المنتظر من الأصل يتم اختيار إحدى الطرق السابقة للإهلاك، وتطبق بطريقة منسقة من فترة إلى أخرى، ويجب الإفصاح عنها في الملحق، ويتم إعادة فحص مدة المنفعة، طريقة الإهلاك والقيمة المتبقية دوريا، وفي حالة تعديل التقديرات والتوقعات السابقة فيجب كذلك تعديل مخصصات الإهلاكات للدورة الجارية والدورات اللاحقة.

¹- أنظر: القرار 71 المؤرخ في 23 رجب 1429 هـ الموافق لـ 26 جويلية 2008، مرجع سابق.

²- طارق عبد العال، موسوعة معايير المحاسبة الدولية، مرجع سلبق، ص: 218.

³- عبد الرحمان عطية: المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، جيطلي، الجزائر، 2011، ص: 16.

- 3- الأصول المالية غير الجارية: إن التكلفة القابلة للإهلاك للأصل أو الخصم المالي هي مبلغ الأصل أو الخصم المالي الذي ظهر به من البداية مضاف إليه أو مطروح منه الفرق بين القيمة في البداية وقيمه في تاريخ الاستحقاق، وكذلك يطرح كل تدهور أو خسارة قيمة في حالة وجودها.
- 4- المخزونات والحسابات الجارية: تعتبر المخزونات من ضمن الأصول المتداولة وتشمل المواد الأولية واللوازم والبضائع، والمنتجات بمختلف أنواعها القابلة للتخزين، تقيم المخزونات حسب النظام المحاسبي المالي على أساس القيمة الحالية، أما المخزونات البيولوجية فتقيم بالقيمة العادلة، ويمكن استعمال إحدى الطريقتين الوارد أولا الصادر أو FIFO أو طريقة التكلفة الوسطية المرجحة CMP لتقييم الإخراجات.
- 5- الإيجار التمويلي: عرّفت المادة الأولى من الأمر رقم 96-09 قرض الإيجار كعملية تجارية ومالية منجزة بواسطة المصارف والمؤسسات المالية أو شركة تأجير مؤهلة قانونا ومعتمدة صراحة بهذه الصفة مع المتعاملين الإقتصاديين الجزائريين أو الأجانب، أشخاصا طبيعيين كانوا أو معنويين تابعين للقانون العام أو الخاص، كما تنجز عملية قرض الإيجار على أساس عقد إيجار يمكن أن يتضمن أو لا يتضمن حق الخيار بالشراء لصالح المستأجر ويقع بالضرورة على أصول منقولة أو عقارية ذات استعمال مهني أو على المحلات التجارية أو المؤسسات الحرفية،¹ ويتم التسجيل المحاسبي لعقد الإيجار التمويلي كما يلي:
- لدى المستأجر يسجل ضمن الأصول بالقيمة العادلة أو بالقيمة الحالية للمدفوعات المالية المقابلة للإيجار وتسجل الإلتزامات الناتجة عن مدفوعات الإيجار السنوية في الخصوم.
 - لدى المؤجر يسجل الأصل بقيمته العادلة ضمن الحقوق في الميزانية.
- 6- ضرائب الدخل المؤجلة: إن ضرائب الدخل المؤجلة تتعلق بالضرائب على الأرباح القابلة للدفع، ونعني بها ضريبة مؤجلة خصوم، أو ضريبة قابلة للإسترجاع، ونعني بها ضريبة مؤجلة أصول، أثناء الدورات المستقبلية، فالضريبة المؤجلة أصول هي عوائد ضريبية مستقبلية، بحيث أنها تمثل أرباح تم إخضاعها من قبل للضريبة ولكن لم يتم التقرير عنها في قائمة حسابات النتائج بعد، كذلك فإن ضرائب الدخل التي يتم تسديدها من قبل على ذلك الدخل تعتبر في الحقيقة بمثابة مصاريف مدفوعة مقدما، أما ضريبة الدخل المؤجلة خصوم، فتمثل ضريبة دخل مستقبلية متوقعة نتيجة للأرباح الحالية أو عن الفترات السابقة والتي تم التقرير عنها سابقا في القوائم المالية، إلا أنه لم يتم إخضاعها للضريبة.

¹ أنظر: المادة 2 من الأمر رقم 96-09 المؤرخ في 19 شعبان 1416 الموافق ل 10 يناير 1996 المتعلق بالاعتماد الإيجاري في الجزائر.

- 7- العمليات بالعملة الأجنبية:** الأصول التي تم اقتناؤها بالعملة الأجنبية يجب تحويلها إلى العملة الوطنية حسب سعر الصرف الجاري، أما الحقوق والديون المقيمة بالعملة الأجنبية يجب تحويلها إلى العملة الوطنية بسعر الصرف التاريخي (تاريخ العقد أو الاتفاق) وفروقات أسعار الصرف فتسجل مباشرة في الأموال الخاصة.
- 9- شهرة المحل:** تنشأ شهرة المحل عادة من شراء أو تجميع المؤسسات، أو من عملية ضم مؤسسة لأخرى، وبالتالي عند هذه العمليات يجب أن تظهر شهرة المحل من ضمن الأصول.¹
- 10- الامتيازات الممنوحة للمستخدمين:** يتم تسجيل الإمتيازات الممنوحة من طرف المؤسسة لموظفيها وعمالها محاسبيا ضمن الأعباء، سواء كانوا في وضعية نشاط أو لا، عندما يؤدي الموظفون العمل المقرر في مقابل تلك المنافع، أو عندما تكون الشروط التي تخضع لها الالتزامات التعاقدية للمؤسسة إزاء موظفيها متوفرة، وفي نهاية الدورة فإن التزامات المؤسسة اتجاه موظفيها في صورة منح تقاعد الإشتراكات والإمتيازات الإجتماعية يتم إثباتها على شكل مؤونات، بحيث تحدد هذه المؤونات على أساس القيمة الحالية لجميع التزامات المؤسسة اتجاه موظفيها.

بصفة عامة، حتى يتم إدراج عنصر الأصول أو الخصوم الأعباء أو الإيرادات ضمن الحسابات فيجب أن يتوفر فيه شرطين أساسيان، الأول أن يحقق منفعة إقتصادية بالنسبة للمؤسسة، والشرط الثاني أن يكون للعنصر قيمة أو تكلفة يمكن تقييمها بصورة صادقة وموثوقة.

المطلب الثاني: النظام المحاسبي المالي: الأهداف، الأهمية والخواص.

يسعى النظام المحاسبي المالي إلى تحقيق العديد من الأهداف، كما له أهمية خاصة تتجلى في مساعدته في توفير البيانات المالية عن العمليات التي تقوم بها المؤسسة، كما أنه يتمتع بعدة مميزات، وهذا ما سنتعرف عليه في هذا المطلب.

الفرع الأول: أهداف النظام المحاسبي المالي: يهدف النظام المحاسبي المالي لوضع أداة تتكيف مع البيئة المحاسبية الدولية، وتلبية حاجيات المستخدمين الجدد للمعلومات المحاسبية والمالية حول الإقتصاد الجزائري وذلك من خلال:²

1. ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليتوافق و الأنظمة المحاسبية الدولية؛

¹ - شنوف شعيب: محاسبة المؤسسة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية ، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2008، ص ص: 84، 85.

² - كتوش عاشور : متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد IAS/IFRS في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 6، جامعة حسينية بن بوعلي، الشلف، الجزائر، ، 2009، ص ص: 292، 293.

2. الاستفادة من مزايا هذا النظام خاصة من ناحية تسيير المعاملات المالية و المحاسبية والمعالجات المختلفة؛
3. تسهيل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الإقتصادية الوطنية؛
4. تسهيل العمل المحاسبي للمستثمر الأجنبي أملا في جلبه إلى الجزائر من خلال تجنيبه مشاكل اختلاف الطرق المحاسبية؛
5. العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات؛
6. تعزيز مكانة وثقة الجزائر لدى المنظمات المالية والتجارية العالمية؛
7. تحديد طبيعة وقواعد إعداد القوائم المالية وفق المعايير الدولية؛
8. العمل على ترسيخ أسس الحكم الراشد في المؤسسات (حوكمة الشركات)؛
9. المساعدة على نمو و مردودية المؤسسات من خلال تمكينها من معرفة أحسن الآليات الإقتصادية والمحاسبية التي تشترط نوعية وكفاءة التسيير؛
10. تسمح بمراقبة الحسابات بكل ضمان للمسيرين والمساهمين والمستعملين الآخرين حول مصداقيتها وشرعيتها وشفافيتها؛
11. نشر معلومات كافية وصحيحة، موثوق بها وشفافة تشجع المستثمرين وتسمح لهم بمتابعة أموالهم؛
12. المساعدة في إعداد الإحصائيات والحسابات الإقتصادية لقطاع المؤسسات على المستوى الوطني من خلال معلومات تتسم بالموضوعية والمصداقية؛
13. توفر ترقية للتعليم المحاسبي والتسيير تركز على قواعد مشتركة؛
14. يسمح بالتسجيل بطريقة موثوق بها وشاملة لمجموع تعاملات المؤسسة بما يسمح بإعداد التصاريح الجبائية بموضوعية ومصداقية؛
15. يتوافق النظام الجديد كلية مع الوسائل المعلوماتية الموجودة التي تسمح بأقل التكاليف بتسجيل البيانات المحاسبية وإعداد القوائم المالية وعرض وثائق التسيير حسب النشاط.
كما يهدف بدرجة أكبر إلى:¹
1. سد الثغرات التي كان يعاني منها المخطط المحاسبي الوطني؛
2. جعل القوائم المالية ووثائق دولية تتناسب مع مختلف المؤسسات الأجنبية؛

¹ - جودي محمد رمزي: إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 6، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2009، ص: 17.

3. تمكين المؤسسات من الاستغلال الجيد للمعلومات المتاحة في بيئتها، خاصة إذا تعلق الأمر بالقيام بعمليات استثمارية أو إدماج مؤسسات أخرى.

كما يهدف النظام المحاسبي المالي إلى:¹

1. نشر معلومات وافية، صحيحة وموثوقة وتمتّع بشفافية أكبر، تؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين وتسمح لهم بمتابعة أموالهم في المؤسسات، وتساعد في فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس لاتخاذ القرارات من طرف المستعملين؛

2. إعطاء صورة صادقة وحقيقية للوضعية المالية، الأداء والتغيرات في الوضعية المالية للمؤسسات؛

3. جعل القوائم المالية للمؤسسات قابلة للمقارنة للمؤسسة نفسها عبر الزمن، وبين عدة مؤسسات تمارس نشاطها في نفس القطاع داخل الوطن وخارجه، أي في الدول التي تطبق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومات المالية؛

4. توفير معلومات مالية مفهومة وموثوقة دولياً.

الفرع الثاني: خصوصيات النظام المحاسبي المالي: يتميز النظام المحاسبي المالي، بعدة خصائص هي:²

1. يرتكز على مبادئ أكثر ملائمة مع الإقتصاد الدولي، و إعداد معلومات تعكس بصورة صادقة الوضعية المالية للمؤسسة؛

2. تتم معالجة العمليات المحاسبية من خلال مبادئ محاسبية متطابقة، أي إطار مفاهيمي وليس قواعد، مما يسمح بالتقليل من التلاعبات و تسهيل مراجعة الحسابات؛

3. يسمح بتوفير معلومات مالية منسجمة و مقروءة تمكن من إجراء المقارنات و إتخاذ القرارات.

كما يتميز بما يلي:³

1. يحتوي على إطار تصوري مستمد من النظرة الأنجلوسكسونية؛

2. يتوافق النظام المحاسبي المالي مع نظام اقتصاد السوق والمنافسة، وتوجه وفقه المعلومة بالدرجة الأولى نحو المستثمرين المحليين والدوليين، عكس المخطط المحاسبي الوطني الذي يتلاءم مع نظام الإقتصاد المخطط أين يتم

¹ - مصطفى عوادي: المعالجة المحاسبية لإهلاك الثبنيات حسب النظام المحاسبي المالي، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 5، جامعة الوادي، الجزائر، 2012، ص ص: 121، 122.

² - ناصر مراد: النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني دراسة مقارنة، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية (تجارب، تطبيقات وأفاق)، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الوادي، 17-18 جانفي 2010، ص:5.

³ - كتوش عاشور، مرجع سابق، ص:291.

تقدم معلومات بالدرجة الأولى إلى الدولة للقيام بالتخطيط الإقتصادي وتحديد الضرائب المفروضة على المؤسسة؛

3. إعداد المعايير بالإعتماد على مقارنة تعكس الواقع الإقتصادي للعمليات بتغليب جوهر العملية على شكلها القانوني؛

4. أولوية الميزانية على حساب النتيجة وأهمية الملحقات؛

5. إدخال مفهوم القيمة العادلة والتي تعوض التكلفة التاريخية في تقييم الأصول والخصوم وهي القيمة التي يمكن بها شراء أو بيع الأصل أو الخصم في تاريخ إقفال الحسابات وذلك بغية معرفة تقدير جيد لذمة المؤسسة؛

6. إدخال مفهوم التحيين والذي يهدف إلى معرفة أثر عنصر الزمن على عملية تقييم الأصول والخصوم

7. إدخال مفاهيم جديدة كتفوق الجوهر على الشكل والتطبيق بأثر رجعي.

الفرع الثالث: أهمية النظام المحاسبي المالي: تكمن الأهمية من سعي الجزائر إلى التوحيد المحاسبي والتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي الذي يستمد مبادئه من الإطار العام للمعايير المحاسبية الدولية من خلال النقاط الآتية: ¹

1. يسهل مراقبة الحسابات التي تعتمد في إطاره على مفاهيم وقواعد محددة بدقة ووضوح، ويزيد من الشفافية حول وضعية المؤسسات، مما يساهم في اتخاذ قرارات صحيحة من قبل الأطراف المتعاملة معها، وعلى رأسها المستثمرون؛

2. يشكل فرصة للمؤسسات من أجل تحسين علاقاتها مع الأطراف المتعاملة معها، والتي تستفيد من قوائمها المالية؛

3. النظام المحاسبي المالي يجلب الشفافية للمعلومات المحاسبية والمالية المنشورة في الحسابات والقوائم المالية، ويزيد من مصداقيتها والثوق بها، أمام المستعملين للمعلومة على المستويين الوطني والدولي، ويكون كضمان يساهم في تعزيز ثقتهم في المؤسسة على إعتبار أنها أعدت وفق قواعد معترف بها دوليا؛

4. يقترح النظام المحاسبي المالي حولا تقنية للتسجيل المحاسبي للعمليات غير المعالجة في المخطط الوطني للمحاسبة، منها عمليات القرض الإيجاري، ويسمح بالانتقال من محاسبة الذمة إلى المحاسبة المالية، بتغليبها للحقيقة الإقتصادية على المظهر القانوني عند تسجيل العمليات التي تقوم بها المؤسسة؛

5. يتوافق مع الوسائل والبرامج التعليمية التي تسمح بتسجيل البيانات المحاسبية بأقل جهد وتكلفة؛

¹- عزوز علي، متلوي محمد: متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية (تجارب، تطبيقات وأفاق)، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الوادي، 17-18 جانفي 2010، ص: 4.

6. يساعد المؤسسات الجزائرية من جانب التمويل من خلال إجبارها على تقديم معلومات تمه للمستثمرين، بما يفيدها بالإعتماد على مصادر أخرى إضافية للتمويل، خاصة بالنسبة للمؤسسات التي لها استراتيجيات للإستثمار بالخارج بتقديمها المعلومة المالية المطلوبة والمساعدة لأصحاب الأموال الراغبين في الإستثمار؛

7. يأتي النظام المحاسبي المالي لسد الثغرات السابقة بوضع أدوات ملائمة لجمع المعطيات وتحليلها بشكل يرسخ التسيير الشفاف للمؤسسات الخاضعة للنظام التجاري، تلك الأدوات معتمدة دوليا وستفضح كل المخالفات والإختلاسات ومحاولات الفساد.

كما تكمن أهمية النظام المحاسبي المالي في: ¹

1. تحديث وترقية النظام المحاسبي الجزائري بما يتوافق ومتطلبات التوجه الاقتصادي الجزائري نحوى الإقتصاد المعاصر؛
2. الإستفادة من تجارب الدول المتطورة في تطبيق هذا النظام المالي لطبيعة الإحتكاك الإقتصادي المتواصل معها؛
3. العمل على ترقية سير المعاملات المالية المحاسبية وفق المعايير الدولية مما يسمح للمؤسسات الجزائرية من الإستفادة من مزايا هذا النظام؛

4. تسهيل التعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الإقتصادية الجزائرية الأجنبية.

إضافة إلى هذا فإن تطبيق النظام المحاسبي المالي سيحقق مزايا أخرى منها: ²

1. توضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي والتقييم وكذا إعداد القوائم المالية، مما يقلص من حالات التلاعب؛
2. يستجيب لاحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية، كما أنه يسمح بإجراء المقابلة؛
3. يساهم في تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس لاتخاذ القرار، وتحسين اتصالها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومة المالية؛
4. يسهل عملية مراقبة الحسابات التي تركز على مبادئ محددة بوضوح؛
5. يسمح بالتحكم في التكاليف مما يشجع الإستثمار ويدعم القدرة التنافسية للمؤسسة؛
6. انسجام النظام المحاسبي المالي المطبق في الجزائر مع الأنظمة المحاسبية العالمية؛
7. يؤدي إلى زيادة ثقة المساهمين بحيث يسمح لهم بمتابعة أموالهم في المؤسسة؛

¹ - براق محمد، قمان عمر: مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية بشأن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، 5-6 ماي 2013 م، ص:8.

² - مدني بن بلغيث: إشكالية التوحيد المحاسبي (حالة الجزائر)، مجلة الباحث، العدد 1، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2002، ص:57.

8. يسمح للمؤسسات الصغيرة بتطبيق محاسبة مالية مبسطة.

المطلب الثالث: واقع البيئة المحاسبية في الجزائر في ظل النظام المحاسبي المالي.

للقوف على واقع البيئة المحاسبية في الجزائر، وجب علينا تحليلها وتقسيمها إلى البيئة المؤسساتية والبيئة المالية والجبائية وكذا إلى واقع نظام التعليم و التكوين المحاسبي في الجزائر، بالإضافة إلى واقع المهنة المحاسبية.

الفرع الأول: تشخيص البيئة المحاسبية في الجزائر.

أولاً- البيئة المؤسساتية : دخلت الجزائر في تحولات اقتصادية هامة فرضتها ضغوط داخلية وخارجية، حيث انتهجت سياسة الإقتصاد الإشتراكي بعد الإستقلال، والذي كان أهم ما يميزه هو ملكية الدولة لوسائل الإنتاج والمؤسسات الإقتصادية بشكل عام، حيث فرضت على القطاع الخاص عدة قيود كونه يتنافى ومبادئ النموذج الإشتراكي الذي يركز على المؤسسة الكبيرة والعمومية التي ظلت في مركز السياسة الإقتصادية، أما من جانب الإهتمام بالمحاسبة في هذه الفترة فقد اقتصر في الواقع على قياس الربحية التي تعتبر أساسا للإقتطاع الضريبي، بالإضافة إلى تحديد بعض المؤشرات التي تدخل مباشرة في الحسابات الوطنية المجمعة (مثل القيمة المضافة، الإستهلاك، الإنتاج....)، وبالتالي فالإفصاح عن المعلومات المحاسبية كان يجب في الواقع عن الاحتياجات التي تعبر عنها الدولة، نظرا لملكيتها المطلقة لهذه المؤسسات، وعليه فإن جودة وحجم المعلومات المحاسبية والمالية الواقع على عاتق المؤسسات الوطنية نشره، يعد محدودا نظرا لارتباطه بمبدأ الحيطة والحذر والسرية التي ميزت سلوك الشركات الوطنية¹، ومع مرور الوقت شهد الإقتصاد تغيرات كبيرة كان أهمها خصوصية المؤسسات العمومية، وتشجيع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

فبعد البرامج المتعددة للخصوصية أصبحت أغلب المؤسسات الإقتصادية الجزائرية تتكون من مؤسسات القطاع الخاص، وبصفة خاصة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، والتي شهد عددها تطورا بالغ الأهمية بعد سنة 2000، وذلك بفعل تسهيل الإجراءات أمام نشأتها من جهة، وتطور ثقافة المقاوله لدى خريجي الجامعات من جهة ثانية، إذ أصبحت تمثل نسبة 71.5 % من إجمالي عدد المؤسسات في بداية سنة 2009.²

¹ - مدني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية (بالتطبيق على حالة الجزائر)، مرجع سابق، ص: 190.

² - حميدانوا صالح، بوقفة علاء: واقع البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل إصلاح النظام المحاسبي، مداخلة ضمن الملتقى الوطني: واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، أيام 5-6 ماي 2013، ص: 9.

تماشيا مع الإجراءات الجديدة المتمثلة في النظام المحاسبي المالي ولتسهيل عمل المؤسسات فقد تم صدور ما يلي:¹

- **القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008** : حدد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والأنشطة المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة، ويمكن بموجب هذا القرار للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها أحد الأسقف الواردة في القرار، خلال سنتين متتاليتين، مسك محاسبة مالية مبسطة.

- **المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 7 أبريل 2009** : يهدف إلى تحديد شروط وكيفيات مسك محاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي؛

- **التعليمية الوزارية رقم 02 مؤرخة في 29 أكتوبر 2009**: تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي مع سنة 2010، وتضمنت هذه التعليمية، الإجراءات العامة والأحكام الواجب إتباعها لعملية تطبيق النظام المحاسبي المالي؛

ثانيا- البيئة المالية: تتضمن البيئة المالية تحليل دور كل من البنوك والمؤسسات المصرفية ودور البورصة في عملية الإصلاح المحاسبي:

1. **البنوك والمؤسسات المصرفية:** في ظل غياب سوق حقيقي لرأس المال تعد البنوك من المؤسسات المالية ذات الأهمية البالغة في النشاط الإقتصادي، وقد تعددت الآراء والاتجاهات حول أداء وفاعلية النظام البنكي في النشاط الإقتصادي إلا أن استقرار النظام المصرفي وقدرته على تحقيق التوازن بين نشاط الإدخار والإستثمار يتم عن طريق تحقيق أهدافه المتمثلة أساسا في الربحية ومواجهة مخاطر الإستثمار وضمان ملاءة رأس المال، وهناك عوامل كثيرة تؤثر على أداء البنوك وفعاليتها في تعبئة الودائع و تقديم الائتمان، و بالتالي دورها في تمويل النشاط الإقتصادي، لذلك فسلامة عملياتها و صحة سياساتها تعتبر من المقتضيات الأساسية لتطور ونمو الإقتصاد ذاته واستمرار استقراره و إمكانية تحقيق أهدافه².

تم إصلاح عمل البنوك والمؤسسات المالية في الجزائر وفق قانون النقد والقرض الصادر عام 1990 ، "قانون رقم 90-10 المؤرخ في 14-04-1990" الذي يعتبر نقطة تحول لمسار النظام المالي والبنكي كما يعتبر من أهم التشريعات الأساسية لسياسة الإصلاح في الجزائر ونتيجة لوجود عدة نقائص في قانون النقد

¹- فريد عوينات، مداني بن بلغيث: الإصلاح المحاسبي في الجزائر "دراسة تحليلية تقييمية"، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، 29-30 نوفمبر 2011، ص: 8.

²- مصطفى عبد اللطيف: دور البنوك وفعاليتها في تمويل النشاط الإقتصادي "حالة الجزائر"، مجلة الباحث، العدد 4، كلية الحقوق والعلوم الإقتصادية، جامعة ورقلة، 2006، ص: 75.

والقرض قامت السلطات بإجراء عدد من التعديلات بإصدار الأمر 01-01 المؤرخ في 27 فيفري 2001، وجاء فيما بعد الأمر 03-11 المؤرخ في 26 أوت 2003، المتعلق بالنقد والقرض قصد تحسين الإطار التشريعي مما أدى إلى إدخال بعض التعديلات على القانون السابق.

إن المتتبع لواقع النظام المصرفي في الجزائر حاليًا يجد بأنه لزال متأخرًا ويعاني من عدة مشاكل، أهمها:

- تأخر كبير في مجال القروض البنكية والتدابير المرتبطة بالقطاع المصرفي والمالي؛

- تأخر كبير في مدى فعالية البنوك وصحة تسييرها؛

- تأخر كبير في تغطية وانتشار وتوزيع شبكة البنوك لكل التراب الوطني.

وقد شهد النظام المصرفي الجزائري في ظل الإصلاح المحاسبي الحالي إحداث بعض التغييرات على آلية عمل وتسجيل الممارسات المحاسبية البنكية وذلك بغية التوافق مع الإجراءات الجديدة، وذلك من خلال إصدار النصوص التالية:

- **النص التنظيمي رقم 09-04 المؤرخ في 23-7-2009** : والمتضمن مخطط الحسابات البنكية والقواعد المحاسبية المطبقة على البنوك والمؤسسات المالية، وبموجب تطبيقه ابتداء من جانفي 2010، تلغى كل الأحكام المخالفة، لاسيما النظام رقم 92-08 المؤرخ في 17 نوفمبر 1992 والمتضمن مخطط الحسابات المصرفي والقواعد المحاسبية المطبقة على البنوك والمؤسسات المالية؛

- **النص التنظيمي 09-05 المؤرخ في 18 أكتوبر 2009**: والمتضمن شروط إعداد ونشر الكشوف المالية للبنوك والمؤسسات المالية¹.

وبالرغم من الجهود المبذولة لتحسين واقع النظام المصرفي الجزائري، إلا أنه مازال يعاني من بعض الصعوبات والعوائق، والتي يمكن إيجازها في ما يلي²:

- **عدم جاهزية البنوك التجارية الجزائرية**: وجه العديد من المختصين والخبراء في المحاسبة والمالية انتقادات حادة للقانون وللحكومة على السواء على اعتبار أن الإقتصاد الجزائري غير جاهز لتطبيق النظام المحاسبي المالي، دون تحضير المناخ المناسب لهذا ولاسيما محاسبة القيمة العادلة في البنوك التجارية الجزائرية، إذ أنه تم تطبيق (scf) دون التحضير المسبق لهذا النظام المعقد، فالبنوك الجزائرية لا تزال غير قادرة على نشر محاسبتها بشكل دقيق وشفاف وخاصة عندما يتعلق الأمر بالقياس والإفصاح.

¹ - فريد عوينات، مرجع سابق، ص: 4.

² - حميداتو صالح، مرجع سابق، ص: 11.

-تحفظ البنوك التجارية في تقديم المعلومات: تتطلب المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية مستوى عال من الإفصاح والشفافية في نشر المعلومات، بحيث أن أي معلومة ضرورية لاتخاذ قرار الإستثمار يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية، بينما غالبية البنوك الجزائرية اعتادت على السرية والتحفيز والحساسية في نشر المعلومات.

-ضعف التكوين والتأطير: لقد اتضح أن هناك نقص في التكوين والتأطير بموضوع المعايير المحاسبية الدولية بالجزائر بشكل واضح، خاصة فيما يتعلق بالبنوك في ظل عدم وجود برنامج مدروس ومسطر في هذا الإطار باستثناء بعض الجهود والتي تنظم من طرف بعض الهيئات والمنظمات المهنية والحكومية وغير الحكومية (أيام دراسية، ندوات، ملتقيات) وكل هذه المحاولات في الحقيقة تبقى غير كافية وترتبط في الغالب بالمؤسسات الإقتصادية لا البنوك التجارية، نظراً للزخم الكبير من التغييرات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي على عدة مستويات في المحاسبة.

2- دور البورصة: رغم الدور الكبير الذي يلعبه السوق المالي في عمليات التمويل، إلا أن أهميته في الجزائر ودوره في تمويل المؤسسات مازال محدوداً جداً نظراً لضعف أداء البورصة وضعف التداول الأسبوعي للأسهم والسندات فيها وقلة حجم التداول مقارنة بما هي عليه البورصات الدولية، وذلك راجع لغياب تقاليد وثقافة وطنية للإستثمار المالي في الجزائر¹.

في ظل الإصلاح المحاسبي يشكل تطبيق النظام المحاسبي المالي فرصة هامة وضرورية لتفعيل البورصة باعتبارها أهم ما يجب أن يرافق تطبيقه في الجزائر، وذلك بضرورة منح الأهمية اللازمة لها والعمل على تطويرها وتفعيل دورها في الإقتصاد الوطني وتشجيع المؤسسات على الولوج إليها والإعتماد عليها في عملية التمويل، وذلك بغية الإستفادة من المزايا التي تقدمها المعايير المحاسبية الدولية، والتي تكون فعاليتها في الأسواق المالية التي يلجأ إليها المستثمرون والمؤسسات على حد السواء للإستثمار وطلب رؤوس الأموال، وهو ما يشجع على جلب الإستثمار الأجنبي، باعتبار أن المعلومات المقدمة تكون لها أهمية كبيرة من داخل وخارج الجزائر.

ثالثاً. البيئة الجبائية: إن الإختلالات التي ميزت الإقتصاد الوطني، خاصة تراجع أسعار البترول سنة 1986 وتراجع معدلات النمو، وتزايد في حجم المديونية الخارجية، دفعت بالمسيرين إلى التفكير في إدخال إصلاح عميق على الإقتصاد الوطني لإنعاشه، ولقد أدرج النظام الضريبي الجزائري في منطلق الإصلاحات في سنة 1992²؛

¹- زيدان محمد، نورين بومدين: دور السوق المالي في تمويل التنمية الاقتصادية بالجزائر "المعوقات والآفاق"، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول: سياسات التمويل وأثرها على الإقتصاديات والمؤسسات "دراسة حالة الجزائر والدول النامية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 21، 22 نوفمبر 2006، ص: 8.

²- ناصر مراد: الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة الباحث، العدد 2، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية جامعة ورقلة، 2003، ص: 24.

في سنة 1987 قامت الجزائر بإنشاء لجنة وطنية للإصلاح الضريبي و التي قدمت سنة 1989 تقريراً مفصلاً حول الإصلاح الضريبي في الجزائر والذي دخل حيز التنفيذ سنة 1992، ويهدف هذا الإصلاح إلى تحقيق غاية رئيسية تكمن في إنعاش الإقتصاد الوطني وخاصة تطور المؤسسة من خلال التكيف مع الديناميكية الإقتصادية ومن أجل ذلك سطرت بعض الأهداف التي منها: تجنيد إيرادات مالية كافية لتمويل وظائف الدولة، التوزيع الفعال للموارد، عدالة النظام الضريبي، بساطة وانسجام النظام الضريبي مع الدول الأخرى، كما ارتكز مضمون الإصلاح الضريبي لسنة 1992 على تأسيس ثلاثة ضرائب جديدة هي: الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على القيمة المضافة¹.

في ظل الإصلاح المحاسبي في الجزائر وتبني النظام المحاسبي المالي، عرف النظام الضريبي بعض التعديلات في النصوص الجبائية حتى تكون مطابقة لأحكام المحاسبة المالية الجديدة، لاسيما تحديد المعالجات اللازمة عند المرور من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية فيما يتعلق بالإهلاكات والمؤونات، خصم المصاريف الإعدادية، التسجيل المحاسبي لعقد الإيجار التمويلي، إعادة تقييم الأصول، متابعة العقود طويلة الأجل، وقد تمثل ذلك في القوانين المعدلة والجديدة والتي تهدف إلى تقليل الآثار الناجمة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي²، وذلك من خلال القوانين التالية:

- قانون المالية التكميلي المتعلق بسنة 2009.

- قانون المالية المتعلق بسنة 2010.

- قانون المالية التكميلي المتعلق بسنة 2010

من خلال النصوص القانونية السابقة و التي تدخل في إطار تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي، يمكن القول بأن هذه النصوص التنظيمية تعتبر دليلاً على رغبة الدولة ووعيها بضرورة تكييف قواعد النظام الجبائي مع محتوى النظام المحاسبي المالي، إلا أن هذه الجهود تعتبر غير كافية و تبقى هناك بعض القواعد الجبائية الأخرى واجبة التعديل و التوضيح أو طرح قواعد جديدة بالأساس، و من بين أهم نقاط الإختلاف التي لازالت قائمة بين النظام الجبائي و النظام المحاسبي المالي هو ما تعلق بالعناصر التالية: تقييم عناصر الأصول والخصوم بالقيمة العادلة، مصاريف البحث و التطوير، الضرائب المؤجلة، تكاليف الإقتراض و تحويل الحقوق و الديون بالعملة الأجنبية³.

¹- ناصر مراد: النظام الضريبي الجزائري والبحث عن الفعالية، مجلة علوم إنسانية، العدد38، السنة السادسة، جامعة البليدة، 2008.

²- حميداتوا صالح، بوقفة علاء، مرجع سابق، ص: 10.

³- آيت محمد مراد: ضرورة تكييف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي "خلال الفترة 2010-2013"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 03، 2013-2014، ص: 215.

الفرع الثاني: التعليم والتكوين المحاسبي في الجزائر.

أولاً- التعليم المحاسبي: إن للتعليم الجامعي دور هام في التأثير على البيئة الإقتصادية والسياسية والإجتماعية للبلدان وله أهمية كبرى في نهضة الأمم وتقدمها، ولم يعد دور التعليم الجامعي تقدم العلوم في الإطار النظري بل امتد إلى كل الدراسات والممارسات التطبيقية.

قامت الجزائر في السنوات الأخيرة بإصلاحات على مختلف الأطوار التعليمية لعل أهمها ما حدث سنة 2004 إدخال نظام LMD - ليسانس، ماستر، دكتوراه- لبعض التخصصات الجامعية آنذاك ليشمل فيما بعد جل التخصصات، و هو يهدف إلى جعل الجامعة الجزائرية تتماشى مع التطورات العالمية الجديدة في ميدان التكوين والتعليم،¹ إلا أنه وفي ظل إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر شهد التعليم المحاسبي في بداية هذا الإصلاح جملة من النقائص أهمها²:

- 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 الأطارات.
- لقد 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 التالية:
- إعادة هيكلة وبناء المناهج الدراسية المحاسبية وذلك من خلال قيام الوزارة في الموسم الدراسي 2010/2011 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- عوينات فريد، مرجع سابق، ص: 83.

2- حميداتوا الصالح، بوقفة علاء، مرجع سابق، ص: 13-15.

- الاهتمام بفتح محابر 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؛ بالرغم من كل هذه الجهود تبقى هناك بعض النقائص أو الثغرات التي تتخلل التعليم الجامعي في المجال المحاسبي، يمكن إيجاز أهمها في ما يلي :
 - 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؛
 - 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 الإنفتاح الإقتصادي للجزائر، خصوصا وأن وظيفة الإتصال تعتبر من أهم الوظائف المحاسبية التي تقوم على استقبال المحاسب للبيانات وفهمها، وإرساله للمعلومات إلى مستخدميها.
- ثانيا- 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 الإعتماد كخبراء أو محافظ حسابات أو محاسبين معتمدين أن يكون لديهم تأهيلا كافيا من الناحية العلمية والعملية للإيفاء التام والكفاء بهذه المهمة.

لقد 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 01-10 المؤرخ في 29 يونيو 2010 على أن منح شهادة الخبير أو محافظ الحسابات تكون من طرف معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو المعاهد المعتمدة من طرفه، وأنه لا يمكن الالتحاق بمهاتمة المعاهد إلا بعد إجراء مسابقة للمترشحين الحائزين على شهادات جامعية في الإختصاص، 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، كما تطرق القانون 01-10 إلى شروط التأهيل العملي الواجب توافرها في الأشخاص الذين يرغبون في الحصول على الإعتماد كمهنيين، إذ نصت المادة 77 منه على ما يلي: "يعتبر خبيرا محاسبيا متربصا أو محافظ حسابات متربصا أو محاسبا متربصا في مفهوم

هذا القانون، المترشح الذي تابع التكوين النظري المطلوب والمقبول من طرف لجنة التكوين للمجلس الوطني للمحاسبة للقيام بتربص مهني طبقا للشروط المحددة عن طريق التنظيم..."، 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 المتربصين.¹

الفرع الثالث: اتجاهات تطور مهنة المحاسبة في الجزائر.

مهنة المحاسبة كغيرها من المهن لها دورها ومكانتها وأهميتها في المجتمعات منذ القدم، وازداد الإهتمام بها مع التطور الإقتصادي الذي يعرفه العالم وانفتاح الإقتصاديات على بعضها البعض ، لذلك أصبح من الضروري أن تكون المعلومات المحاسبية المنشورة على درجة عالية من الدقة والموثوقية، وحتى يي حقق ذلك يجب أن يقوم بإعدادها أشخاص تتوفر فيهم الخبرة والدراية والتكوين الكافي لإعدادها على أحسن صورة، لكن ما تعيشه المهنة المحاسبية الجزائرية منذ فترة طويلة يعتبر ظرفاً مقلق جداً بالنسبة للمهتمين بالشأن المحاسبي الجزائري، فقد عرف اختلالات وانتكاسات عديدة ويرجع ذلك إلى جملة من الأسباب لعل أهمها:²

- غياب سياسة تكوين حقيقية تعد المحاسب الجزائري للعمل وفق قواعد المهنة بشكل جيد وكذلك تعده للعمل وفقا للتطبيقات الدولية المتمثلة في المعايير المحاسبية الدولية ومعايير المراجعة الدولية.
- أيضا تعاني المهنة المحاسبية الجزائرية من محاولات دخول خبرات محاسبية أجنبية للسوق الجزائرية عن طريق مكاتب خبرة محاسبية عالمية لا يمكن للمحاسبين والخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات منافستهم بإمكانياتهم المتواضعة.
- غياب المهنة عن المساهمة الجادة في عملية الإصلاح، نتيجة لضعفها وعدم تأثيرها في بيئة المحاسبة الجزائرية وهذا ناتج من عدة أسباب لعلها سوء العلاقة بينها وبين المجلس الوطني للمحاسبة، وغياب شبه كلي عن المنظمات والهيئات الدولية التي تجمع أصحاب المهنة عبر العالم مثل IASB .

في ظل الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر مؤخرا، و ذلك في إطار تحديث نظامها المحاسبي، لم يقتصر ذلك على تبني النظام المحاسبي المالي فحسب، وإنما تعدها إلى إصلاح و تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر وذلك من خلال إصدار مجموعة من النصوص القانونية أهمها:³

- القانون رقم 10-01 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد: ويتضمن هذا القانون 84 مادة في 12 فصلا حيث قررت الحكومة بموجب هذا القانون إعادة تنظيم مهنة

¹- المرجع نفسه، ص: 15.

²- فريد عوينات، مرجع سابق، ص: 5.

³- حميداتوا صالح، مرجع سابق، ص ص: 15، 16.

المحاسبة في الجزائر، وكذا تحديث الإطار العام للمجلس الوطني للمحاسبة، وإعادة تنظيم المنظمات المهنية، من خلال تفكيك "المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين"، وتم إنشاء ثلاث منظمات مهنية جديدة تشرف على المهنة لها علاقة مباشرة بالمجلس الوطني للمحاسبة وتحت إشراف وزارة المالية، وهي المجالس الوطنية للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، ولقد مكن هذا القانون من إعادة تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، في محاولة من وزارة المالية لاسترجاع الكثير من الصلاحيات التي تخلت عنها بموجب القانون رقم 08/91 المنظم لمهنة المحاسبة، حيث أصبح بموجب هذا القانون:

- منح الإعتماد لممارسة المهنة من صلاحيات وزير المالية؛
 - مراقبة النوعية المهنية والتقنية لأعمال الخبراء ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين تحول إلى وزير المالية؛
 - التكفل بتكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات من طرف مؤسسة تعليم مختصة تابعة لوزارة المالية والتكفل بتكوين المحاسبين المعتمدين من طرف المؤسسات التابعة لوزارة التكوين المهني.
- ثم توالى بعد ذلك عملية الإصدار للنصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بمهنة المحاسبة وذلك من خلال مجموعة من المراسيم التنفيذية ولعل أهمها ما يلي:
- صدور مجموعة من المراسيم التنفيذية في 27-1-2011 والمتعلقة أساسًا بالتغيرات التي مست السلطة التي تحكم مهنة المحاسبة في الجزائر وتوضيح الصلاحيات، إذ تم من خلالها، تحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وتحديد قواعد سيره؛ وكذا تحديد تشكيلة المجالس الوطنية للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وتحديد صلاحياتها وقواعد سيرها، كما تم تحديد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة المحاسبة؛
 - صدور مجموعة من المراسيم التنفيذية في 16-2-2011 والمتعلقة عمومًا بكيفيات تحديد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم العالي المتخصص لمهنة المحاسب، وكذا تحديد شروط وكيفيات تنظيم الإمتحان النهائي، بصفة انتقالية، للحصول على شهادة الخبير المحاسب، كما تم التطرق من خلال هاته المراسيم الى كيفيات تحديد المهمة التضامنية لمحافظي الحسابات.
 - ثم صدور المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 والذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكالها وأجال إرسالها.
 - صدور المرسوم التنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 24 نوفمبر 2011 والذي يحدد شروط وكيفيات سير التبرص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين.

المبحث الثاني: مداخل ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية.

اعتبرت القوائم المالية المعدة من خلال نظام محاسبي شفاف واحدة من أهم الوسائل المطلوبة لعرض البيانات المالية للمستخدمين من مستثمرين أو دائنين أو غيرهم من الفئات الأخرى، لذلك مارست المحاسبة الإبداعية دوراً رئيساً من خلال تلاعب الإدارات برقم الأرباح وساعدت إما في الاحتفاظ بسعر السهم أو النهوض به عن طريق أساليب المحاسبة الإبداعية مما يجعلها تبدو وكأنها خاضعة لخطر أقل ويمكن ممارسة المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية من خلال المداخل المحاسبية والثغرات التي يتيحها النظام المحاسبي المالي، والتي سنتعرف عليها من خلال هذا المطلب.

المطلب الأول: المداخل المتعلقة بالمعالجة المحاسبية.

تمثل المداخل المتعلقة بالمعالجة المحاسبية فيما يلي:

الفرع الأول: المداخل المتعلقة بالاهتلاكات وطرق تقييم المخزونات.

أولاً. المداخل المتعلقة بالاهتلاكات: يرى الكثير من الإقتصاديين أن الاهتلاك ما هو إلا نقص أو تدهور تدريجي في قيمة الأصل، أما من وجهة نظر محاسبية فالإهتلاك لا يعتبر وسيلة لتقييم الأصل الثابت، وإنما يشير إلى عملية توزيع قيمته التي تعبر عن المنافع الإقتصادية المنتظرة منه بطريقة منطقية ومنظمة على الفترات المحاسبية المستفيدة من خدماته؛¹

يسمح النظام المحاسبي المالي بالإختيار بين الطرق التالية للإهتلاك وهي: **الطريقة الخطية، الطريقة**

التناقصية، طريقة وحدات الإنتاج وتكون الطريقة الخطية هي المعتمدة في حالة عدم التمكن من تحديد هذا التطور بصورة صادقة، كما ينص النظام المحاسبي المالي على ضرورة دراسة طريقة الإهتلاك المدة النفعية والقيمة المتبقية في أعقاب المدة النفعية المطبقة على التثبيات العينية، ففي حالة حدوث تعديل مهم للوتيرة المنتظرة من المنافع الإقتصادية الناتجة عن تلك الأصول، تعدل التوقعات والتقديرات لكي يعكس هذا التغيير في الوتيرة، وإذا تبين أن مثل هذا التغيير أمر ضروري فإنه يدرج في الحسابات كما لو كان تغير تقدير محاسبي ويضبط المبلغ المخصص للإهتلاكات المالية والسنوات المستقبلية².

من هنا يمكن القول أن النظام المحاسبي المالي قد ترك المجال مفتوح لمعدي القوائم المالية في الإختيار بين طرق الإهتلاك وفي تغيير تقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة، مما يفتح المجال لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، فقد تلجأ الشركات إلى استغلال اختيارية طريقة احتساب الإهتلاك، بما يتماشى مع مصلحة مركزها المالي.

¹ - محمد سامي راضي: المحاسبة المتوسطة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص: 446.

² - للإطلاع أكثر أنظر: القرار 71 المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق ل 26 جويلية 2008، مرجع سابق، ص: 9.

ثانيا. التغيير في طرق تقييم مخرجات المخزون: حسب النظام المحاسبي المالي تمثل المخزونات أصولا تمتلكها المؤسسة في إطار الإستغلال الجاري أو هي قيد الإنتاج بقصد مائل، أو هي مواد أولية أو لوازم موجهة للإستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم خدمات، ويتيح النظام المحاسبي المالي أكثر من طريقة لتقدير مخزون آخر المدة، بحيث يترك الحرية للمسير في تطبيق إحداها، حيث نجد طريقة الوارد أولا الصادر أولا، وكذلك طريقة متوسط التكلفة المرجحة؛¹

من مزايا الطريقة الأولى أنها تناسب المؤسسات المتخصصة في صناعة وتجارة المواد الغذائية والسلع القابلة للتلف، كما أن تكلفة المخزون السلعي تكون بأحدث الأسعار وهذا يعني اقتربها من الأسعار الجارية وقت التقويم، كما أن هذه الطريقة تكون مناسبة أكثر في ظل الظروف الإقتصادية التي تتسم بثبات الأسعار، غير أنها تؤدي إلى تضخيم الأرباح في حالة ارتفاع الأسعار وبالتالي زيادة الضرائب، أما طريقة التكلفة الوسطية المرجحة فإنها تخفض من أثر التغيرات في الأسعار إلا أنها لا تقيم المخزون بشكل جيد في حالة التضخم؛²

في ظل خصوصيات كل طريقة يمكن تطبيق إحدى الأساليب السابقة للوصول إلى أرقام مختلفة لتكلفة مخزون آخر المدة، وتكلفة البضاعة المباعة، إلا إذا تم افتراض ثبات أسعار البضاعة وهو افتراض نادر الحدوث، وبالتالي فإن الإدارة تختار الطريقة الأكثر تناسبا مع أهدافها، وهذا ما يفسح المجال لممارسة المحاسبة الإبداعية. الفرع الثاني: المداخل المتعلقة بالعقود طويلة الأجل والاعتراف بالبنود.

أولا. السياسات المتعلقة بالعقود طويلة الأجل: تتعلق هذه العمليات إما بالتحقيق المادي أو إنجاز خدمات مقدمة للغير وهذه العمليات عادة تتحقق على عدة سنوات مثل عقود بناء، عقود إصلاح الأصول، عقود تقديم خدمات... الخ، وحسب النظام المحاسبي المالي الجزائري فإن الطريقة التي يأخذ بها هي طريقة التقدم في الإنجاز، غير أنه يسمح بتطبيق طريقة الإتمام إذا كان نظام معالجة الكيان أو طبيعة العقد لا يسمح بتطبيق طريقة الإدراج في الحسابات حسب طريقة التقدم في الإنجاز أو كانت النتيجة النهائية للعقد لا يمكن تقديرها بصورة صادقة؛³

¹ - المرجع نفسه، ص: 12، 13.

² - مصطفى زهير: إدارة المشتريات والمخازن، دار النهضة العربية، لبنان، 2006، ص: 428.

³ - المرجع نفسه، ص: 18.

نلاحظ هنا أن النظام المحاسبي المالي قد ألزم المؤسسات المعنية بمعالجة العقود طويلة الأجل وفق طريقة التقدم في الإنجاز، إلا أنه سمح للمؤسسات بتطبيق طريقة الإتمام في ظل ظروف معينة، غير أن الإدارة يمكنها أن تتلاعب في هاتين الطريقتين وتختار الطريقة التي تحقق لها أهدافها الخاصة، على حساب باقي الأطراف الأخرى.

ثانيا. الاعتراف وعدم الاعتراف بالبنود: ينص النظام المحاسبي المالي على أن الإقرار أو إدراج البند في القوائم المالية لا يتم إلا إذا تحقق شرطان هما:¹

- احتمالية تدفق المنافع الاقتصادية المرتبطة بالبند من وإلى المؤسسة؛

- إمكانية قياس المنافع الاقتصادية بموثوقية.

ويعتري الإقرار عديد من الإشكاليات للأسباب التالية²:

أ. عدم إمكانية قياس المنافع الاقتصادية المرتبطة بالبند بموثوقية، وبذلك يختل شرط من شرطي الإقرار؛

ب. عدم وجود أسس قياس معترف بها يمكن على غرارها قياس البند ومنحه قيمة كعدم قياس أثر التضخم على القوائم المالية مما أدى إلى سحب المعيار المحاسبي الدولي رقم 15 المتعلق بالمعلومات التي تعكس آثار تغيرات الأسعار نتيجة لعدم الإقرار على كيفية قياس هذه التغيرات المرتبطة بالتضخم؛

ج. عدم جواز الإقرار ببعض البنود كون الأعراف المحاسبية لا تميز هذا الإقرار كأصول غير الملموسة المولدة داخليا، بالرغم من أنه قد يتم الإقرار بمثل هذه الأصول في اليوم التالي إذا انتقلت ملكية المؤسسة، كالشهرة التي لا يمكن الإقرار بها في يوم معين، وفي اليوم التالي إذا تم اقتناء المؤسسة المرتبطة بالشهرة يتم الإقرار بها؛

د. الإقرار ببعض البنود قبل حدوثها تحقيقا لمفهوم الحيطة والحذر، كمخصصات الدعاوى القضائية التي قد يستمر الاحتفاظ بها زمنا طويلا بسبب تأخر البت في مثل هذه القضايا؛

هـ. عدم الإقرار بإيرادات أو مكاسب يتوقع حدوثها أيضا تطبيقا لمفهوم الحيطة والحذر، بعد جواز الإقرار بالإيرادات إلا عند تحققها.

يترب على كل ذلك غياب بعض البنود عن القوائم المالية، مما يجعل الاعتراف والتوقف عن الاعتراف وسيلة للتلاعب أحيانا وممارسة المحاسبة الإبداعية.

الفرع الثالث: المداخل المتعلقة بالقروض، العمليات بالعملة الصعبة والمؤونات.

¹- أنظر: القرار 71 المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق ل26 جويلية 2008، مرجع سابق، ص: 6.

²- دينا سليمان أبو خليفة، خالد جمال جعارات: المحاسبة الإبداعية بين الموثوقية والتلاعب "اقترح نموذج لضوابط ممارسات المحاسبة الإبداعية"، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد01، الجزائر، 2015، ص: 26، 27.

أولاً. القروض والديون المالية: تبرز طريقتين في معالجة القروض والديون المالية، وفق الطريقة الأولى يتم توزيع التكاليف الملحقمة والمترتبة عن الحصول على القرض بشكل خطي على مدة تسديد القرض، كما يتم تسجيل تلك التكاليف ضمن حسابات المصاريف المالية للدورة المعنية بتحملها، وتمثل تكاليف القرض فيما يلي:

- الفوائد المصاحبة للقرض المصرفي؛

- اهتلاك علاوات الإصدار والتسديد الخاصة بالقرض؛

- الأعباء المالية الناتجة عن عمليات الإيجار التمويلي؛

- فرق الصرف الناتج عن القروض بالعملات الأجنبية.

وفق الطريقة الثانية يتم إدراج التكاليف الملحقمة والمترتبة عن الحصول على قرض، بشكل مباشر في تكلفة الإقتناء أو البناء أو الإنتاج للأصل المالي، الذي يتطلب فترة طويلة في التحضير (أكثر من سنة) قبل الاستخدام أو البيع.

ثانياً. عمليات بالعملة الصعبة: تحول الأصول المكتسبة أو القروض بالعملة الصعبة إلى العملة الوطنية، وذلك بتحويل كلفتها حسب العملة الصعبة واسنادها إلى سعر الصرف يوم إبرام الصفقة أو اتفاق الطرفين، في حالة بقاء عناصر الأصول أو الخصوم المطلوبة والمحيرة بالعملة الصعبة يكون لزاماً تصحيح أساس الصرف حتى ذلك التاريخ أما الفوارق فتشكل أعباء أو نواتج مالية، في حالة تشكيل مؤونات تغطية فروقات الصرف، فإنها لا تسجل في حساب النتيجة إلا بما يناسب ذلك الخطر، وعند حدوث ظروف تلغى جزئياً أو كلياً فإن عملية التصحيح تكون تبعا لتلك الظروف.

ثالثاً. مؤونات الأعباء والمخاطر: تمثل تلك الأعباء التي يقابلها خصم مالي يكون استحقاقه أو قيمته غير مؤكدة، وذلك عند الحالات التالية:

- حالة وجود إلتزام راهن (قانوني أو ضمني) ناتج عن أحداث ماضية؛

- حالة وجود احتمال إخراج مورد من أجل أمر ضروري لمواجهة إلتزام مستقبلي؛

- أن تكون القيمة المقدرة للإلتزام تتوفر على خاصية الموثوقية.

في حالة استمرار ظروف الإلتزام تكون تلك المؤونات محل تصحيح عند تاريخ كل اقفال (الرفع، التخفيض، الإلغاء)، بما يضمن تقدير أفضل للأعباء المحتملة، كما لا يجب استخدام تلك الأعباء إلا في الإلتزام المحدد لها.

المطلب الثاني: مداخل متعلقة بالتقدير والقياس المحاسبي.

تتجلى أهم ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال هذين العنصرين فيما يلي:

الفرع الأول: مداخل متعلقة بالتقدير والحكم الشخصي .

أولاً- استخدام التقدير: في ضوء غياب أسس التقييم المقبولة قبولاً عاماً لا يمكن قبول عدم قياس القيمة لبنود معينة، وعلى الرغم من المخاطر المتعلقة بالتقدير مثل اختلاف أسس التقدير، وارتباط التقدير بالتفاوض أو التفاوض الشخصي، والفجوة الزمنية التي لا يمكن معها قراءة المستقبل بأعين الحاضر، ولكن مع ذلك فلا يوجد بديل للتقدير إلا التقدير ذاته، وهنا تتوفر الفرصة للإدارة لممارسة المحاسبة الإبداعية عن طريق المبالغة في التفاوض أو التفاوض عند تحديد تلك التقديرات، ومن أمثلة التقدير مايلي:

- تحديد التقديرات المتعلقة بالانخفاض قيمة التثبيتات، وذلك كما نص عليه المعيار المحاسبي الدولي 36 والمتعلق بالانخفاض في قيمة الأصول، وهي نفس المعالجة التي تبناها النظام المحاسبي المالي، حيث تتمثل أهم التقديرات في تقدير التدفقات النقدية: تحديد القيمة في الاستخدام، تقدير الفترات الزمنية التي يتم تقدير التدفقات النقدية لها، وتقدير معدل الخصم اللازم لخصم التدفقات النقدية للوصول إلى قيمتها الحالية؛
- تقدير القيمة العادلة؛
- تقدير القيمة البيعية حيث تبنى على افتراضات معينة، مثل تقدير القيمة البيعية بناء على عملية تبادل حقيقية، حيث لا يوجد عملية بيع في حد ذاتها ويمكن أن يكون ذلك مقبولاً لأصول لها سوق نشط مثل الأوراق المالية، ولكن لا يمكن أن يكون ذلك مقبولاً لأصول غير متداولة، كذلك فإن مفهوم السوق النشط يتطلب توفر مجموعة من الشروط ليس من السهولة تحققها.¹
- كما نجد أيضاً من بين الأمثلة الخاصة بمداخل المحاسبة الإبداعية المتعلقة بالتقدير مايلي:²
- إطفاء الشهرة والعلامات التجارية: نظراً لعدم توفر الأسواق النشطة لمثل هذه البنود على خلاف الأصول الملموسة يصعب تحديد أعمار الأصول غير الملموسة، هذه الدرجة من المرونة تفتح الفرصة أمام المحاسب للتقدير الشخصي؛
- المدينون والدائنون: وكمثال لممارسات المحاسبة الإبداعية حول هذا البند قيام الشركة التي ترغب في تضخيم إيراداتها بتقليل مخصص الديون المشكوك في تحصيلها؛
- المخزون السلعي: يتم التأثير عليه من خلال المبالغة في تقديره مما يقلل من تكلفة البضاعة المباعة ويزيد من صافي الدخل.

¹- خالد جمال جعارات، مرجع سابق، ص ص: 107، 108.

²- درهمون هلال، نساب عائشة: عوامل إخفاق المدقق الخارجي في الكشف المبكر عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة الأبحاث الاقتصادية، العدد 13، جامعة البليدة 2، 2015 ص: 259.

ثانيا. **الحكم الشخصي:** يعتبر الحكم الشخصي من أهم المدخل التي يمكن من خلالها ممارسة المحاسبة الإبداعية، ففي كثير من الأحيان يستخدم في المعالجة المحاسبية ، فتارة يتم استخدامه بصورة مباشرة مثل تحديد الأهمية النسبية لقيمة المصروفات لتفريق الإيرادية منها عن الرأسمالية، وتارة يستخدم الحكم الشخصي متخفيا وراء تعدد البدائل ليتم اختيار البديل المناسب، أو وراء التقدير بتأثره في الشاؤم أو التفاؤل في عمليات التقدير، وكذلك عند عملية إعادة التقييم لبعض الأصول لدى تبني أسلوب إعادة التقييم، وقد يكون الحكم الشخصي مرتبط بالنية مثل التفرقة بين الأنواع المختلفة للإستثمارات بين المتاحة للبيع أو مقتناة للمتاجرة، أو الإحتفاظ بها لحين الإستحقاق، وقد تتداخل النوايا ويكون ظاهرها ليس كباطنها، وتقوم المؤسسة باختيار وقت معين لتحويل هذه الإستثمارات من مقتناة للمتاجرة إلى متاحة للبيع أو العكس، ولا توجد حدود فاصلة واضحة تحكم النوايا إلا الصدق والموضوعية لذلك فالموجه للحكم الشخصي هو الأخلاقيات.¹

الفرع الثاني: مداخل متعلقة بالقياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي.

يعتبر التحيز في القياس المحاسبي من أهم السبل التي يمكن استغلالها لممارسة المحاسبة الإبداعية، حيث إن الخاصية محل القياس في المجالات المحاسبية هي القيم المالية للحدث الإقتصادي، وأيضا ليس لها مفهوم محدد لدى المحاسبين مما يجعلهم مختلفين في قياسها ، و عملية القياس المحاسبي هي الأخرى محكومة بقواعد ومبادئ عامة وينقصها التحديد، ذلك ما يجعلها عبر مراحلها المختلفة عرضة للإجتهاادات والتقديرات الشخصية للمحاسب، وبالإضافة إلى ذلك فإن هناك عاملا هاما من العوامل المسببة لتحيز القياس المحاسبي وهو عدم ثبات قيمة وحدة القياس المحاسبي "وحدة النقد" لأن قيمة هذه الوحدة بخلاف وحدات القياس الأخرى تتسم بسمة التقلب و عدم الثبات مما يؤثر على مخرجات عملية القياس ، ويجعلها هي الأخرى عرضه للتقلب و عدم الثبات²؛

كما أنه وكما تطرقنا سابقا فإنه يتم قياس العناصر التي تعرض في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي بتكلفتها التاريخية ، غير أنه يمكن إجراء مراجعة لهذه الطريقة لبعض العناصر مثل الأصول البيولوجية والأدوات المالية وفق شروط يحددها النظام المحاسبي المالي وإتباع طرق أخرى منها: القيمة العادلة (التكلفة الجارية)، قيمة الإنجاز، القيمة المحينة أو القيمة المنفعية، حيث يرخص النظام المحاسبي المالي للمؤسسة إدراج التثبيتات العينية على أساس مبلغها المعاد تقييمه، أي بقيمته العادلة في تاريخ إعادة تقييمه منقوصا منه مجموع الإهتلاكات وخسائر القيمة،

¹- المرجع نفسه، ص: 108، 109.

²- محمد مطر: التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس والعرض والإفصاح، دار وائل، عمان، 2004، ص: 133.

وتتم عمليات إعادة التقييم بانتظام حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيات المعاد تقييمها اختلافا جوهريا عن القيمة التي تم تحديدها في تاريخ الإقفال؛¹

وفقا للنظام المحاسبي المالي فإن القيمة العادلة هي المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل أصول أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الإعتيادية، فالقيمة العادلة للأراضي والمباني هي في العادة قيمتها في السوق، وتحدد استنادا إلى تقدير يجريه مقومون محترفون ومؤهلون، أما القيمة العادلة لمنشآت الإنتاج والتجهيزات فهي أيضا قيمتها في السوق، وبالتالي فإن تحديد القيمة العادلة يتم في ظل الظروف العادية وحياسة البائع والمشتري على المعلومات الكافية، وهذا ما لا ينطبق على حال بعض أسواق الأصول الثابتة المادية في الجزائر مثل سوق العقارات، الذي يعمل في ظل منافسة احتكارية يتحكم البائعون للعقارات في قيمها السوقية إضافة إلى عدم توفر أسواق جاهزة للعديد من الأصول والخصوم التي تقوم على معالجتها القيمة العادلة، مما يؤدي بالمؤسسات إلى التقييم الذاتي والذي يفسح المجال لإدارة المؤسسات لاستخدامها في التلاعب المتعمد وممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، كما أنه وحتى لو تم تحديد القيمة العادلة عن طريق اللجوء لنماذج التقييم الداخلية، فإنها عملية بالغة التعقيد وتتطلب خبرة كبيرة، بالإضافة إلى عدم دقة النتائج المتوصل إليها نظرا لكون متغيرات هذه النماذج أيضا (معدل الخصم، قياس التدفقات...) خاصة بالنسبة للأدوات المالية، يخضع هو الآخر للتقدير والحكم الشخصي، مما يتيح المجال لممارسة الإدارة لأساليب المحاسبة الإبداعية خدمة لمصالحها الخاصة.

المطلب الثالث: مداخل متعلقة بالمبادئ والفروض المحاسبية.

تبنى النظام المحاسبي المالي العديد من المبادئ والقروض المحاسبية المعروفة في المرسوم التنفيذي 08-156، إلا أن البعض منها يفسح المجال أمام الإدارة لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، وتتمثل في:

الفرع الأول: الإستحقاق المحاسبي: يقوم الإستحقاق على أساس تحميل الفترة المحاسبية بما يخصها من نفقات وإيرادات دون النظر إلى وقت الدفع أو التحصيل، ويترتب على تطبيقه تحميل الفترة المحاسبية بالنفقات والإيرادات الحقيقية التي تخص الفترة المحاسبية، وفي نفس الوقت استبعاد النفقات والإيرادات التي يتم إنفاقها أو تحصيلها وتخص فترات مالية سابقة أو لاحقة، فبناء على أساس الإستحقاق فإنه يتم الإعتراف بالإيرادات عندما تُكتسب وتسجل النفقات والمصاريف عندما تستخدم، وبالتالي فوفقا لهذا الفرض يتم الإعتراف وتسجيل مختلف الأحداث والعمليات

¹ - Sami Bouassida, *L'essentiel de l'IAS 16 : Immobilisations corporelles*, Séminaire sur : La pratique de l'élaboration des nouveaux états comptables et financiers IAS/IFRS, Banque centrale d'Algérie, Février 2005, p:7.

المحاسبية، وقت التعاقد أي فور التعهد، ويتم اثباتها بوثيقة وتسجل محاسبيا، وجاء هذا الفرض في المادة 6 من المرسوم التنفيذي 156-08، والتي تطرقنا إليها سابقا، وبالتالي يتيح هذا الفرض العديد من الثغرات والتي تتعلق بمدى تحصيل الإيرادات فعليا أو دفع المصاريف لتطبيق ممارسات المحاسبة الإبداعية¹.

الفرع الثاني: مبدأ الأهمية النسبية. تكمن أهمية المعلومة - كما ذكرنا سابقا - من خلال تقدير انعكاس مدى إهمالها أو عدم الدقة فيها على متخذ القرار، حيث أن المعلومة المهمة نسبيا هي التي يؤدي إهمالها أو نسيانها إلى تحريف متخذ القرار والعكس، و من خلال هذا نجد أن المعلومات المالية تنقسم إلى قسمين هامة وغير هامة نسبيا وهذا نتيجة لوضعيتها من عتبة الإعراف، أي المعلومة الهامة نسبيا يجب إدراجها ومعالجتها بشكل دقيق نتيجة لتعديها عتبة الإعراف، أما المعلومة غير الهامة نسبيا فالعكس، وإن لمفهوم الأهمية النسبية تأثير واسع النطاق في كل الأنشطة المحاسبية فهي تؤثر على قياس وعرض كل المعلومات المقدمة في البيانات المالية وأثرها الأكبر يقع على بنود الإيرادات والمصاريف²، ويقضي مبدأ الأهمية النسبية وفق المادة 11 من المرسوم التنفيذي 156-08 ما يلي³:

- يجب أن تبرر الكشوف المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعملها اتجاه الكيان؛
- يمكن جمع المبالغ غير المعتبرة مع المبالغ الخاصة بعناصر ماثلة لها من حيث الطبيعة أو الوظيفة؛
- يجب أن تعكس الصورة الصادقة للكشوف المالية معرفة المسيرين للمعلومة التي يحملونها عن الواقع والأهمية النسبية للأحداث المسجلة؛

- يمكن ألا تطبق المعايير المحاسبية على العناصر قليلة الأهمية.

وفقا لما جاء في هذه المادة فإن البند يكون ذا أهمية نسبية إذا كان حذفه أو إهماله يؤثر على قرارات المستخدمين، أما المعلومات غير المهمة نسبيا فيتم عرضها في شكل مجامع على أساس خصائص متجانسة، وبالتالي فالنظام المحاسبي المالي قد أشار بشكل غير مباشر إلى عملية دمج المعلومات في التقارير المالية، والتي تهدف إلى تقليص البنود التي يتم الإفصاح عنها إلى أقل حد ممكن، وهذا لتخفيض تكاليف نشرها وتسهيل عملية قراءتها، مع الإشارة إلى أن عملية الدمج تخضع للتقدير الشخصي من طرف معدي التقارير المالية، وهذا بالنسبة لتحديد الأهمية النسبية للبنود المراد دمجها، أو لمستوى الدمج نفسه، وهذا ما يفسح المجال لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية عن طريق التلاعب بمبدأ الأهمية النسبية، ودمج المبالغ لخدمة أهداف الإدارة.

¹ - بدر الزمان حمقاني، مسعود صديقي: واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية واجراءات استبعادها من التقارير المالية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد8، 2015، ص: 3.

² - محمد محمود جاسم، أسعد منشد محمد، مرجع سابق، ص: 455.

³ - أنظر: المادة 11 من المرسوم التنفيذي 156-08، مرجع سابق، ص: 12.

الفرع الثالث: مبدأ الحيطة والحذر: يعتبر مبدأ الحيطة والحذر من أهم المبادئ المحاسبية التي تثير جدلاً كبيراً وتفتح المجال واسعاً للممارسة المحاسبية الإبداعية نظراً لاعتمادها بدرجة كبيرة على التقدير والحكم الشخصي، ويتجلى تأثير هذا المبدأ خاصة على الديون والتأجيل، وفي حالة وجود شكوك حول المستقبل، وقد نص النظام المحاسبي المالي على هذا المبدأ في المادة 14 من المرسوم التنفيذي 156-08 كما يلي " يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة الذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك قصد تفادي خطر تحول لشكوك موجودة إلى المستقبل من شأنها أن تثقل بالديون ممتلكات الكيان أو نتائجه"¹ كما أشار النظام المحاسبي المالي إلى نقطة تتمثل في أن تطبيق هذا المبدأ يجب أن لا يؤدي إلى تكوين احتياطات سرية، أو مؤونات مبالغ فيها؛ من هنا يمكن القول أن النظام المحاسبي أقر بأن تطبيق هذا المبدأ قد يؤدي إلى ممارسة المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال خلق احتياطات سرية أو مخصصات بأكثر مما يجب، أو التخفيض المتعمد للأصول والإيرادات، أو التضخيم المتعمد للخصوم والمصاريف.

المطلب الرابع: المداخل المتعلقة بالقوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي.

يسمح النظام المحاسبي المالي باستخدام أساليب وطرق محاسبية مختلفة لمعالجة نفس الأحداث والظواهر الإقتصادية، حيث من المفروض أن يختار المحاسبون الطريقة المحاسبية التي من شأنها أن توفر المعلومات المفيدة لمستخدميها على اعتبار أنها أكثر فائدة لمساعدتهم في اتخاذ القرارات الإقتصادية الرشيدة، إلا أن اختيار المحاسبون للطرائق والسياسات المحاسبية و أسلوب الإفصاح عنها يكون في كثير من الأحيان متأثراً بالأهداف الخاصة، وبالتالي فإن مرونة اختيار الإدارة للتقديرات المحاسبية من ناحية، ومن ناحية أخرى المرونة في تأجيل أو تقديم الاعتراف الناتج عن استخدام أساس الإستحقاق المحاسبي قد ينتج عنه قوائم مالية مختلفة لنفس الأحداث الإقتصادية، ويمكن توضيح أهم أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي في هذا المطلب.

الفرع الأول: مداخل ممارسة 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 أن أغلب الأصول والالتزامات تقيم

¹- أنظر: المادة 14 من المرسوم التنفيذي 156-08، مرجع سابق، ص:12.

بالتكلفة التاريخية كما أنها لا تظهر العديد من العناصر التي لها قيمة مالية مؤثرة كالمعرفة ومهارات العاملين وفيما يلي عرض لفرص ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي:

أولاً- ممارسات خاصة بالأصول: حسب المرسوم التنفيذي 156-08 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، تتكون الأصول من الموارد التي تسيروها المؤسسة بفعل أحداث ماضية والموجهة لأن توفر له منافع اقتصادية مستقبلية¹، وتتمثل أهم أساليب المحاسبة الإبداعية المتعلقة بالأصول ما يلي:

1. **التثبيت المعنوي:** يتم الاعتراف بهذه الأصول وفق النظام المحاسبي المالي إذا كان من المحتمل أن تؤول منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة به إلى الكيان، وإذا كانت تكلفة الأصل من الممكن تقييمها بصورة صادقة²، وتتمثل أهم أساليب التلاعب المحاسبي عن طريق المبالغة في التقييم والاعتراف المحاسبي بهذه البنود بما يخالف الأصول والقواعد المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مثل الاعتراف بالشهرة غير المشتراة، إضافة إلى إجراء تغييرات غير مبررة في طرق الإطفاء المتبعة في تخفيض هذه الأصول³؛

2. **التشبيات المادية:** حيث لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية كذلك يتطلب احتساب الإهلاك تقدير العمر الإنتاجي وقيمة الخردة للأصول القابلة للإهلاك، وبالتالي يمكن للمديرين أن يستخدموا تقديرات متفائلة للعمر الإنتاجي وقيمة الخردة، وذلك لتدئته مصروف الإهلاك بنية تضخيم الأرباح⁴، ومن أساليب التلاعب أيضا تخفيض نسب إهلاك الأصول عن المعدلات المعمول بها، من خلال التغيير غير المبرر في طريقة الإهلاك المعتمدة في المؤسسة⁵؛

3. **الأصول الجارية:** تشمل الأصول الجارية حسب النظام المحاسبي المالي على المخزونات، النقدية، والنقدية المماثلة، وتتمثل أهم أساليب المحاسبة الإبداعية في هذه العناصر على:

أ. **المخزونات:** إذ تقوم الإدارة بالتلاعب في إجراءات جرد وتقييم مخزون آخر المدة بغرض تضخيم قيمة الأصل وتخفيض تكلفة البضاعة المباعة، ويشمل ذلك ما يلي:

- عدم تخفيض قيمة الفاقد والتالف من البضاعة من قيمة مخزون آخر المدة؛

1- أنظر: المادة 20، 21 من المرسوم التنفيذي 156-08، مرجع سابق، ص: 13.

2- أنظر: القرار 71 المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق ل 26 جويلية 2008، مرجع سابق، ص: 8.

3- محمد مطر، ليندا حسن حلي: دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، المؤتمر الدولي السابع حول: تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية على منظمات الأعمال، جامعة الزرقاء، الأردن، 10-11 نوفمبر 2009، ص: 12.

4- أمينة فداوي، نحو مفاضلة إحصائية بين نماذج قياس ممارسات إدارة الأرباح، مرجع سابق، ص: 122.

5- رفايكية فاطمة الزهراء: مساهمة حوكمة الشركات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية "دراسة ميدانية"، متاح على الموقع: <https://dspace.univ-ouargla.dz/jspui/handle/123456789/76>، (2017-8-8) (22:00)، ص: 9.

- إعادة تغليف البضاعة التالفة والراكدة وتقييمها على أساس أنها بضاعة سليمة؛
 - إجراء تحويلات وهمية من المخازن الأصلية إلى مخازن خارجية لتغطية العجز في كمية المخزون؛
 - استلام بضاعة من الموردين في نهاية الفترة وجردها وتقييمها بالمخزون وذلك بالرغم من عدم تسجيلها بالدفاتر كمشتريات، بالإضافة إلى عدم تسجيل مبلغ الدائنية المستحقة للموردين في جهة الخصوم؛
 - التلاعب في أسعار المخزونات ودمج كشوفات الجرد ببضائع راكدة وتالفة؛
 - التغيير غير المبرر في طرق تقييم المخزونات.¹
- ب. **النقدية** : ويتم في هذا البند عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة، والتلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات أجنبية؛
- ت. **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 المؤسسة.²
- ثانيا - الممارسات الخاصة بالخصوم**: حسب النظام المحاسبي المالي تتكون الخصوم من الإلتزامات الراهنة للمؤسسة والناجمة عن أحداث ماضية، والتي يتمثل انقضاؤها بالنسبة للمؤسسة في خروج موارد مثلة لمنافع اقتصادية، وتنقسم إلى خصوم جارية وخصوم غير جارية،³ وتتمثل أهم أساليب التلاعب في الخصوم ما يلي:
1. **الخصوم الجارية**: وذلك من خلال:
- عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة، بهدف تحسين نسب السيولة؛
 - تسديد قرض قصير الأجل عن طريق الإقتراض طويل الأجل لتحسين نسب السيولة؛
 - ممارسة بعض شركات المقاولات عمليات تأجيل إثبات الدفعات المقبوضة مقدما من قبل العملاء بقصد تحسين نسب الرفع المالي لشركة.
2. **المطلوبات طويلة الأجل**: مثل
- الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية، بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل، لتحسين نسب السيولة؛

1- المرجع نفسه، ص: 10.

2- محمد مطر، ليندا حسن حلي، مرجع سابق، ص: 13.

3- أنظر: المادة 22 من المرسوم التنفيذي 156-08، مرجع سابق، ص: 13..

- إطفاء سندات قابلة للإستدعاء قبل موعد استحقاقها، وإضافة المكاسب المحققة إلى صافي الربح، دون الإفصاح عنها ضمن البنود غير العادية.
3. 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 سابقة؛¹
4. التلاعب بالاحتياطات: يعرف الاحتياطي بأنه مبلغ يحتجز من أرباح المؤسسة القابلة للتوزيع، لتحقيق أهداف معينة، مثل تدعيم المركز المالي للمؤسسة مثل (الاحتياطي القانوني والاحتياطي العام)، أو لتنفيذ سياسة إدارية مثل (احتياطي التجديدات والتوسيعات، احتياطي ارتفاع أسعار الأصول الثابتة)، على ذلك يعد الاحتياطي توزيعاً للربح، ويتوقف تكوينه على شرط تحقيق المؤسسة للأرباح،² ويتم التلاعب بهذا البند عن طريق تكوين احتياطات سرية مثلاً.
5. التلاعب في تكوين مؤونات الأعباء والمخاطر: تتمثل مؤونات الأعباء والمخاطر في خصوم يكون استحقاقها أو مبلغها غير مؤكد، ويتم تشكيلها ضمن الشروط التالية:³
- عندما يكون للمؤسسة التزام راهن (قانوني أو ضمني)، ناتج عن حادث مضي؛
 - عندما يكون من المحتمل أن يكون خروج موارد أمراً ضرورياً لإطفاء هذا الإلتزام؛
 - عندما يكون القيام بتقدير هذا الإلتزام تقديراً موثقاً منه؛
- إذن تقوم المؤسسات في نهاية كل فترة محاسبية بتكوين مخصصات لمواجهة التزامات متوقعة خاصة بالفترة، ونظراً لأن هذه الإلتزامات تكون غير محددة القيمة بصورة نهائية فإن تكوين هذه المخصصات يخضع للتقدير والحكم الشخصي وبالتالي فإنها تمنح الإدارة درجة عالية من الحرية في تحديد مبلغها مما يؤثر بشكل مباشر في عملية قياس الربح، وتعتبر مخصصات الديون المشكوك فيها من أهم صور التلاعب في الأرباح عند تكوين المخصصات.⁴

الفرع الثاني: مداخل ممارسة المحاسبة الإبداعية في جدول حسابات النتائج:

كما تم التطرق إليه سابقاً، فإن جدول حسابات هو بيان ملخص للأعباء والمنتجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة

¹- مجبل داوي اسماعيل، مرجع سابق، ص: 247.

²- عبير فايز خوري، مرجع سابق، ص: 573.

³- أنظر: القرار 71 المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق لـ 26 جويلية 2008، مرجع سابق، ص: 14.

⁴- ابراهيم العدي، رنا الصقور، مرجع سابق، ص: 394.

المالية سواء ربح أو خسارة، كما يسمح بتحليل الأعباء حسب طبيعتها وبالتالي تحديد المجاميع الرئيسية للتسيير، ويتم التلاعب في مبلغ صافي الدخل من خلال الإجراءات الآتية:

أولاً- ممارسات خاصة بالإيرادات: وفقا للنظام المحاسبي المالي يتم الاعتراف بالإيراد أي إثباته وتسجيله بالدفاتر المحاسبية والقوائم المالية عند اكتسابه- بصفة عامة -بتسليم السلعة أو تقديم الخدمة محل البيع للعميل، ويكون الإيراد قابلاً للتحقق عندما تكون الأصول المستلمة أو المحتفظ بها جاهزة للتحويل إلى نقد أو مطالبات في النقد، إلا أن المؤسسات تقوم بالتلاعب في الإيرادات سواء بتخفيضها أو تضخيمها من خلال مجموعة من الممارسات بقصد التأثير على أرباح الفترة وبما يتفق مع مصالحها الذاتية،¹ وفي هذا الصدد يمكننا العودة إلى مثال الخاص بشركة مايكروسفت التي كانت تتلاعب في سياسة الاعتراف بإيراداتها، حيث لم تكن تعترف سوى ب (20-30) % من إيراداتها، والباقي يتم الاحتفاظ به كمخصصات للمستقبل، وخدمات ما بعد البيع، وذلك بهدف تقليل الأرباح، والتقرير عن مستوى ثابت من الأرباح،² ومن أهم ممارسات التلاعب بالإيرادات ما يلي:

1. **الاعتراف المبكر بالإيراد:** هذه الممارسة من أساليب المحاسبة الإبداعية تعتبر أكثر جاذبية للمديرين، لأنها تضخم الأرباح، ومن أمثلة على ذلك الوضع الذي تقوم فيه المؤسسة بتسجيل إيرادات من بيع السلع عند إصدار الفاتورة رغم أن عملية التسليم لم تحدث بعد، وكمثال آخر تلقي المؤسسة لعمولات تقديم الخدمة في السنة التي تم فيها توقيع عقد الخدمة، وتسجيلها كلها في نفس السنة، على الرغم من أن الخدمات ستقدم لفترة تزيد على سنة واحدة.³ وتتمثل أهم هذه الممارسات في:⁴

- تسجيل الإيرادات والاعتراف بها في حين أن الخدمات المترتبة عن عملية البيع لم تقدم بعد: إن تغيير أساليب الاعتراف بالدخل دفتريا في الوقت الذي لم يتم فيه تقديم الخدمة للزبون من شأنه أن يخفي العديد من المشكلات التي تواجه الإدارة في بعض الفترات المالية؛

- تسجيل الإيرادات والاعتراف بها قبل شحن البضاعة وقبل الموافقة النهائية من قبل الزبون على الشراء: من المعروف محاسبيا أنه يتم إغلاق عملية البيع بعد شحن البضاعة وتسليمها للزبون وضمن عدم إرجاعها لأي سبب كان، إذ أن هناك بعض السلع تسمح قوانين السوق بإعادتها خلال فترة زمنية محددة

¹- المرجع نفسه، ص:393.

²- Syed Zulfiqar Ali Shah, Safdar Butt,, Op.cit, p:534.

³- Alexandru Salecanu, **Creative Accounting - Between the True Picture and the Accounting Fraud**, Available from: <https://www.cceol.com/search/article-detail?id=285092>, (9-7-2017), (08:20), p:293.

⁴- أمينة فداوي: دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية "دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية

المسجلة بمؤشر SBF 250"، مرجع سابق، ص ص: 159-161.

إذا لم تطبق عليها الشروط المتفق عليها، وعادة لا يتم الاعتراف بالإيراد خلال فترة زمنية محددة دون إغلاق عملية البيع نفسها التي نشأ عنها الإيراد؛

- تسجيل الإيرادات على الرغم من أن الزبون لم يلتزم بالدفع: لكي يتم الاعتراف بالإيراد يجب أن ينتقل العبء المالي من البائع إلى الزبون، ولكن التلاعب يظهر عندما يقوم البائع بتمويل الزبون من خلال تمديد شروط الدفع، إضافة إلى وجود زبائن غير قادرين على الدفع، وتستخدم بعض الشركات هذا الأسلوب بهدف زيادة إيراداتها للسنة الجارية، من خلال لجوءها إلى إقراض الزبائن بهدف شراء منتجاتها، وكذلك تمديد عمليات سداد أثمان البضاعة المباعة لفترات زمنية طويلة؛
- البيع لجهة قريبة هي من ضمن مجموعة المؤسسة أو من شركائها الإستراتيجيين: تقوم بعض الشركات وبهدف زيادة إيراداتها لفترة مالية جارية ببيع بضاعة إلى شركات ترتبط معها بعلاقات شراكة استراتيجية أو جزء من مجموعتها، وينطبق هذا الأسلوب على الشركات التي تقوم بتنفيذ عمليات بيع مقابل عمليات شراء من الشركة نفسها؛
- إعطاء الزبون جزء من القيمة على شكل مقايضة: تستخدم بعض الشركات التي ترغب بزيادة إيراداتها خلال سنة مالية محددة، هذا الأسلوب من خلال تسليم المشتري سلعا إضافية من البائع كجزء من القيمة، وتكون هذه القيمة المضاعفة على شكل جزء من أسهم الشركة أو كفالات أو ضمانات أو المشاركة في استثمار معين متفق عليه كشرط لإتمام عملية البيع؛
- تجميع الإيرادات: حيث تقوم بعض الشركات بزيادة إيراداتها من خلال تسجيل قيم إضافية زيادة على القيمة الفعلية، وذلك بواسطة الإتفاق مع شركات أخرى تقدم سلعا أو خدمات مكملية، إذ يتم تجميع أثمان السلع والخدمات مع بعضها البعض، ومن ثم يتم الفصل بينها لصالح الشركتين، وفي حالة رغبة إحدى الشركتين وبخاصة التي تقوم بعملية التحصيل بزيادة إيراداتها فإنها تقوم بتسجيل كامل الإيرادات لسنة مالية معينة لحسابها، ويستخدم هذا النوع من الممارسات بشكل كبير في شركات السياحة عندما تقدم مجموعة خدمات متكاملة تقدمها جهات متعددة.

2. الاعتراف بإيرادات وهمية: حيث تقوم الإدارة بتسجيل إيرادات عن عملية بيع مزيفة، بغرض تضخيم الأرباح خلال فترة معينة، وذلك عن طريق تزوير مستندات لعمليات بيع وهمية وتسجيلها بالدفاتر كبيعات آجلة وفي وقت آخر تقوم الإدارة بتسديد بعض مديونيات العملاء لإظهارها على أنها مديونيات حقيقية،¹ وتمثل هذه

¹- محمد مطر، ليندا حسن حلي، مرجع سابق، ص:10.

الطريقة خروجاً عن القوانين والقواعد المحاسبية، وبالتالي فهي ممارسات غير قانونية، تدخل في سياق الغش المحاسبي، وتمثل أهم هذه الأساليب فيما يلي:¹

- تسجيل مبيعات ليس لها قيمة اقتصادية: يعتبر هذا الأسلوب من أكثر الأساليب استخداماً عندما ترغب المؤسسة في زيادة إيراداتها بأساليب ملتوية، ويتمثل ذلك في إعداد جدول لمبيعات منتج معين لأحد الزبائن، وهو غير ملتزم حتى تلك اللحظة بشراء السلعة أو دفع ثمنها، كذلك عقد اتفاقيات جانبية مع زبائن لتزويدهم بمنتجات معينة خلال فترات زمنية محددة دون الإتفاق على تفاصيل تسليمها ودفع قيمتها، بمعنى أن الزبون لم يلتزم بعد بالشراء وبالتالي لم تنفذ عملية البيع.
- تسجيل النقد المستلم من عمليات الإقراض باعتباره إيرادات: من المعروف أن النقد المستلم من البنوك التي يتم التعامل معها على شكل اقتراض يختلف عن النقد المستلم نتيجة عمليات بيع السلع والخدمات، حيث إن النوع الأول يسجل في بند الإلتزامات وعلى المؤسسة إعادة تسديده، بينما النقد المستلم نتيجة عمليات البيع فيتم التعامل معه باعتباره إيرادات، غير أن المؤسسة تتلاعب في تسجيل هذه الأموال المقترضة.
- الإقرار بإيرادات غير حقيقية قبل عملية إندماج الشركات: تقوم العديد من الشركات بزيادة إيراداتها خلال عمليات اندماج الشركات مع بعضها البعض، من خلال توفر فرص للتلاعب بالإيرادات وتضخيمها أثناء عملية الإندماج، لاسيما عندما تكون السنوات المالية للشركات المندجة مختلفة، إذ ترغب كل شركة بزيادة حصتها من الإيرادات قبل عملية الدمج.

ثانياً- ممارسات خاصة بالمصاريف: تعد المحاسبة عن المصروفات من المجالات المحاسبية الأكثر اعتماداً على التوقعات والتقديرات القائمة على الحكم الذاتي، وهذا الأمر يسمح للشركات للتحكم في أرقامها للحصول على أرباح أكثر أو أقل حسب المصلحة، ومن أهم أساليب التلاعب بالمصاريف ما يلي:²

1. رسملة وتأجيل المصاريف إلى فترات لاحقة: تقوم بعض الشركات بالاستفادة من اختلاف الأساليب المحاسبية المتاحة لمعالجة المصروفات، إذ أن بعض المصروفات التي تتكبدتها الإدارة ويمكن ربطها بأرباح مستقبلية (المصروفات الإيرادية) يتم رسملتها ثم إطفائها أو استنفادها على المدى الذي يتوقع فيه الأرباح حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وهذا الإجراء يتطلب الكثير من التقدير والحكم الشخصي، مما يجعله من أشهر طرق التلاعب بالمصروفات حيث تقوم الإدارة بالتلاعب بالمصاريف التشغيلية العادية برسملتها وتسجيلها

¹- أمينة فداوي: دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية "دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF 250"، مرجع سابق، ص: 161، 162.

² - Alexandru Salecanu, Op.cit, p :294.

كأصول، حيث تهدف هذه الممارسة إلى تضخيم أرباح الفترة الحالية على حساب تخفيض أرباح الفترات اللاحقة التي يتم من خلالها اهتلاك هذه الأصول أو المصاريف المؤجلة؛

2. **التلاعب في الاهتلاكات:** ومن أساليب التلاعب بالاهتلاكات زيادة مدة إهلاك الأصول غير الملموسة مثل نفقات البحث والتطوير ومصروفات البرمجيات، أو تحميل بعض المصاريف الخاصة بأحد الأصول الثابتة على أصل آخر ذو معدل اهتلاك أقل وفترة اهتلاك أطول؛

3. **التلاعب في تصنيف البنود العادية والغير عادية:** أي تصنيف بعض بنود الإيرادات والمصروفات عند حساب الدخل بنود عادية وغير عادية، حيث إن البنود غير المتكررة والناجحة عن ظروف غير اعتيادية وليس لها علاقة بنشاط الشركة الاعتيادي تصنف كبنود عادية، ويمكن للإدارة استخدام البنود غير العادية في التلاعب في الدخل بطريقتين:

- يمكن استخدامها لتصنيف العمليات والأحداث كفقرات غير اعتيادية، وبذلك يتحقق هدف الإدارة في عدم تأثر صافي الدخل التشغيلي من هذه الأحداث، وهذا الأسلوب في التلاعب لا يؤثر على صافي الدخل المعلن.

- من خلال التلاعب في التوقيت، حيث يمكن التأثير على صافي الدخل من خلال توقيت حصول هذه العمليات مثل: أرباح بيع أصول، أو بيع استثمارات، وخسائر شطب مخصصات¹.

الفرع الثالث: مداخل ممارسة المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية .

تعرض هذه القائمة جميع التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من حيث مصادرها واستخداماتها خلال فترة زمنية معينة، ويهدف إعداد هذه القائمة إلى مساعدة المستثمرين والدائنين وغيرهم في تحليل النقدية من خلال توفير معلومات ملائمة عن مصادر التدفقات والمدفوعات النقدية خلال فترة زمنية معينة، وتتمثل أهم أساليب المحاسبة الإبداعية في هذه القائمة ما يلي:²

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

2. تتوفر كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضرائب، فمن خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية، مثل تخفيض مكاسب بيع الإستثمارات وبعض

¹- عبير فايز الخوري، محمد زياد شخاترة، مرجع سابق، ص: 573.

²- ليلي عبد الصاحب: تأثير المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل والحد من آثارها، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 47، 2016، بغداد، ص: 380.

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 التدفقات النقدية التشغيلية، يتم إزالة تأثير مكاسب أو خسائر العمليات التشغيلية غير المكتملة أو التخلص منها من الدخل الصافي؛

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

الفرع الرابع: مداخل ممارسة المحاسبة الإبداعية في قائمة التغيرات في الأموال الخاصة: تعتبر قائمة تغيرات حقوق الملكية، حلقة الربط بين قائمة الدخل وبين قائمة المركز المالي، وهي تتحدد من خلال رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة المالية وحتى نهايتها ويتم الإعتماد في عرضها على أساس الإستحقاق، وتتكون هذه القائمة من ثلاثة عناصر:

1. **رأس المال المدفوع:** وينقسم إلى رأس المال القانوني (القيمة الإسمية للسهم)، ورأس المال الإضافي (علاوة أو خصم إصدار الأسهم وأسهم الخزينة)، ويتعرض رأس المال المدفوع إلى تغيرات تتمثل في زيادة رأس المال والناجئة عن استثمارات إضافية يقدمها المساهمون، أو تخفيض رأس المال والناجم عن توزيعات رأس المال بحيث يكون التوزيع من رأس المال المدفوع؛

2. **رأس المال المكتسب (الأرباح المحتجزة):** وتشمل التغيرات التي تحدث في ثلاثة مصادر، تتمثل في رصيد الأرباح المحتجزة أول الفترة المالية من تصحيح أخطاء سابقة وتوزيعات أرباح على المالكين والمساهمين وصافي الدخل الشامل؛

3. **رأس المال المحتسب:** وتشمل التغيرات التي تحصل في ثلاث مصادر أيضاً، وتتمثل في مكاسب أو خسائر إعادة التقدير، مكاسب أو خسائر الحيازة غير المحققة، مكاسب أو خسائر ترجمة أرصدة العملات الأجنبية المتوفرة في نهاية الفترة المالية.

إن جميع عناصر بنود هذه القائمة معرضة لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال إجراء تغييرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه، وكذلك رأس المال المكتسب ورأس المال المحتسب، والتي تمارس على إعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة أو خسائر الخيارات السابقة وأرصدة العملات الأجنبية.¹

المبحث الثالث: التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات واتجاهات الحد منها.

إن لجوء كثير من إدارات المؤسسات إلى تحميل البيانات المالية سعياً منها لتحسين الوضع المالي سواءً من حيث الربحية أو من حيث المركز المالي، واستخدامها في ذلك ممارسات المحاسبة الإبداعية مستغلة بذلك تنوع البدائل المحاسبية التي يمكن الإعتماد عليها في إعداد البيانات المالية المنشورة، ستؤثر سلباً على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، لذلك ظهرت عدة اتجاهات للحد من هذه الممارسات السلبية.

المطلب الأول: التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات.

تؤثر المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية من خلال تأثيرها على طرق الإفصاح عن المعلومات، وتأثيرها في الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وما ينجم عنه من تأثيرات سلبية على مستخدمي تلك المعلومات.

الفرع الأول: تأثير المحاسبة الإبداعية على الإفصاح عن المعلومات .

يعبر الإفصاح المحاسبي عن قدرة التقارير المالية على مساعدة المستفيدين والمستخدمين في التعرف على الوضع الإقتصادي الحقيقي للشركة، من خلال توفير كافة المعلومات اللازمة الموثوق فيها عن الوضع المالي للشركة ومستويات الأداء بها، إلى جانب المخاطر المتوقعة وفرص الإستثمار ، وكذلك توفير المعلومات اللازمة لمساعدة المستخدمين على اتخاذ القرارات الإستثمارية والتمويلية السليمة ، ويتم التلاعب بالإفصاح من خلال إعادة تبويب عناصر القوائم المالية بهدف إظهار بعض العناصر وإخفاء عناصر أخرى، مع مراعاة عدم تعارض التبويبات الجديدة مع المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، فمثلاً نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي قد حدد محتوى وترتيب عناصر القوائم المالية، بحيث يتم الفصل بين الأرباح الناتجة من التشغيل والأرباح قبل الضرائب في قائمة الدخل ، كما حددت كيفية تبويب قائمة التدفقات النقدية بحيث يتم الفصل بين التدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة التشغيلية ومن

¹ - مقدم يمينة دوشي: أثر تطبيق المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، مجلة المؤسسة، العدد 3، مخبر إدارة التغيير في المؤسسة الجزائرية، جامعة الجزائر3، 2014، ص: 183.

الأنشطة الإستثمارية، ومن الأنشطة التمويلية، وهنا يمكن للإدارة أن تمارس عملية المحاسبة الإبداعية من خلال ما يلي:-

- إدراج بعض العمليات التي تعبر عن أنشطة استثمارية ضمن الأنشطة التشغيلية بصورة تظهر الأرباح الناتجة من الأنشطة التشغيلية على غير حقيقتها.
- إدراج بعض الأنشطة التمويلية ضمن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية بحيث تظهر التدفقات النقدية التشغيلية بصورة تكفي الشركة للوفاء بالتزاماتها بدون الحاجة إلى تمويل خارجي، وهذا من شأنه أن يؤثر على قرارات مستخدمي التقارير والقوائم المالية خاصة فيما يتعلق بالحكم على كفاءة الإدارة القائمة على شؤون منظمات الأعمال.
- تلجأ الإدارة إلى التحايل في إعداد قائمة الدخل باتباع مجموعة من الخطوات لإيصال القدرة الكسبية لمختلف مستويات الدخل بشكل مختلف عن الشكل الأصلي، فالإدارة يمكنها أن تضع في التقرير المكاسب غير المتكررة باعتبارها إيرادات أخرى، أو أن تضع المصروف التشغيلي على أنه مصروف غير تشغيلي، ويترتب على هذه الممارسات مستويات ظاهرية للدخل التشغيلي أعلى من الدخل التشغيلي الحقيقي رغم أن ذلك لا يؤثر على صافي الدخل النهائي.¹

إن تأثيرات المحاسبة الإبداعية على الإفصاح عن المعلومات المحاسبية، يمكن إدراجها تحت مفهوم الإفصاح الإبداعي الذي أشار إليه كل من "2012, Vladu & Cuzdriorean, Matis" في دراسة لهما تناولت موضوع "الإفصاح الإبداعي مستقبل المحاسبة الإبداعية"، حيث عرفا هذا المفهوم بأنه "عرض المعلومة المالية بأفضل صورة أو بأسوأ صورة ممكنة وفقاً لأهداف ودوافع الإدارة"، كما تؤكد هذه الدراسة أن الإفصاح الإبداعي هو تلك التركيبة المعقدة التي تتضمن دوافع التلاعب المحاسبي، أنواع المعلومات المفصح عنها، والآليات المستخدمة في التلاعب والمتصلة بدقة عرض المعلومات، حيث يهدف الإفصاح الإبداعي إلى:²

- جعل المعلومة المالية صعبة القراءة بالنسبة لمستخدميها؛
- عرض الصورة الإبداعية المحرفة بكيفية ملفتة للانتباه بالنسبة للبنود المهمة؛
- مقارنة أداء الشركة حسب اختيارها للبدائل التي تصور الأداء المالي الحالي بأفضل وجه ممكن؛
- استخدام لغة الإقناع لتأكيد الأداء المالي المفصح عنه.

¹- طارق عبد العال حماد: موسوعة معايير المراجعة: شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص: 441.

² - Dumitru Matîş, Alina Beatrice Vladu & Dan Dacian Cuzdriorean, **Creative disclosure, feature of creative accounting**, Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, Volume 14 (N°:1), Romania, 2012, pp:75-76.

الفرع الثاني: تأثير المحاسبة الإبداعية على الخصائص النوعية للمعلومات.

يقصد بمفاهيم جودة المعلومات - كما ذكرنا سابقا - الخصائص التي تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة أو القواعد الأساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات المحاسبية، ويؤدي تحديد هذه الخصائص إلى مساعدة المسؤولين عند وضع المعايير المحاسبية، كما تساعد المسؤولين عند إعداد القوائم المالية في تقييم المعلومات المحاسبية التي تنتج من تطبيق طرق محاسبية بديلة ومن أهم الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية: الملائمة، القابلية للمقارنة، القابلية للفهم، الموثوقية؛¹

في ظل الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية يستخدم المحاسبون معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركات أو التلاعب بها بقصد تحقيق أهدافها الخاصة على حساب باقي المستخدمين وهذا ما يؤثر سلبا على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وبالتالي على جودتها، ومن وجهة نظر الباحث فإن أهم انعكاسات المحاسبة الإبداعية على بعض الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية تتجلى فيما يلي:

1. **الملاءمة:** كما تطرقنا إليه سابقا تعتبر المعلومات ملائمة إذا كانت تؤثر في القرارات المتخذة من طرف مستخدمي المعلومات المحاسبية، حيث أنه من المعروف أن المعلومات المحاسبية تلعب دورا أساسيا في توجيه المستثمرين وتقييم اتجاهاتهم المستقبلية، فباستخدام مؤشرات الربحية والسيولة المستخلصة من البيانات المالية يتخذ المستثمرون قراراتهم الإستثمارية ك شراء أسهم وحدة اقتصادية معينة أو بيع ما يملكونه من أسهم وحدة اقتصادية أو زيادة الإستثمار في وحدات اقتصادية أخرى،² إذ يعد قرار الإستثمار أهم وأصعب وأخطر القرارات التي يتخذها المستثمر، ويقوم هذا القرار على جملة من المبادئ والمقومات وتلعب المعلومة دورا في تنشيط سوق رأس المال وكذلك بالنسبة للمتعاملين فيه فالكثير من الجهات والأفراد يحتاجون إلى هذه المعلومة لاستخدامها في اتخاذ القرار، فتوفر المعلومة الجيدة وخاصة المعلومة المحاسبية يؤدي إلى زيادة حجم السوق والتخفيض المالي لتكلفة العمليات، ويؤدي إلى زيادة عدد المتعاملين في السوق المالي وهذا ما يؤدي بدوره إلى زيادة العائد في التعاملات، غير أن هذه المعلومات إذا كانت غير صحيحة ومتلاعب في قيمها فإنها تقود المستثمر إلى اتخاذ قرارات غير سليمة.

من هذا المنطلق نسرده باختصار أثر المحاسبة الإبداعية في شركة انرون على المعلومات المحاسبية التي انعكست بدورها على قرار المستثمرين الذين بنوا توقعاتهم على معلومات غير ملائمة، حيث قاموا ببناء قراراتهم على

1- بالراقي تيجاني، بولعراص صلاح الدين: أثر الممارسة السلبية للمحاسبة الإبداعية على التغيير في المجال المعرفي لشركة إنرون حالة عملية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 10، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2013، ص: 112.

2- محمد محمود جاسم، أسعد منشد محمد، مرجع سابق، ص: 445.

أساس تمتع الشركة بذلك المركز المالي الذي بدا قويا قبل أن تكشف القضية، بسبب ما كانت تلجأ إليه الشركة من تلاعب بالأرباح من خلال مبتكراتها المالية ومبتكرات التمويل خارج الميزانية، التي أدت إلى تنامي سعر سهم شركة إنرون على مدار السنوات من أقل من 7 دولارات في التسعينيات الميلادية حتى وصل إلى سعر 90 دولارًا منتصف عام 2000 ولكنه فقد قيمته فجأة فأصبح حوالي 90 سنتًا نهاية عام 2001، لقد كانت نهاية مؤسفة لمساهمي تلك الشركة العملاقة وهم يشاهدون أصول شركتهم تهوي من آلاف الملايين من الدولارات إلى لا شيء تقريبًا خلال فترة وجيزة لا تكاد تذكر، إعادة هيكلة قوائم الشركة المالية جعل السوق يفقد الثقة بشركة Enron مما أدى إلى انهيارها بأقل من شهر وإعلان إفلاسها، مما تسبب في فصل حوالي خمسة آلاف موظف بها، وفقد أصحاب المعاشات وصغار المساهمين مدخراتهم التي استثمروها في أسهم المؤسسة.

2. **الموثوقية:** تعتبر المعلومات المحاسبية هامة ومفيدة إذا أمكن للمحاسب الإعتماد عليها كمقياس للظروف والأحداث الاقتصادية التي تمثلها، خاصة إذا توفر في هذه المعلومات قدرا من الموضوعية المتمثلة في عدم التحيز والخلو من الأخطاء والأمانة في إعداد هذه المعلومات.¹

من أجل تقديم صورة عادلة على المعلومة المالية أن تكون كاملة حيادية وخالية من الأخطاء، وفي ظل ممارسات المحاسبة الإبداعية لا يمكن للمعلومات المحاسبية أن تكون كذلك، باعتبار أن الظواهر الاقتصادية المثلة فيها تقاس عادة في ظل ظروف عدم التأكد، وتعدد الطرق والسياسات المحاسبية كما يستلزم أعدادها العديد من التقديرات والافتراضات، وهذا ما يستغله المحاسبون لممارسة المحاسبة الإبداعية وتحميل صورة الدخل أو المركز المالي وإظهاره على غير حقيقته، وهذا ما يتناقض مع موثوقية المعلومات المحاسبية.

كما تتطلب الموثوقية أن تكون المعلومات المحاسبية حيادية ولكن تبقى الحيادية مسألة نسبية (جدلية) لا يمكن الوصول إليها بصورة مطلقة طالما أن هناك تضارب في المصالح للأطراف التي لها علاقة بالشركة فالإدارة من مصلحتها أن تظهر أعمالها على أحسن صورة وليس من مصلحتها الإفصاح عن إخفاقات تقع عليها مسؤولية تحملها، وبالتالي وفي ظل الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية يصعب أن تكون الإدارة غير متحيزة في عرض المعلومات المحاسبية، لذلك تبقى هذه الخاصية نظرية لا بل مثالية لأنه من أهم دوافع المحاسبة الإبداعية تحقيق مكاسب شخصية بالتعاون مع مدقق الحسابات الخارجي وعلى حساب كافة الفئات ذات المصالح في الشركة، بل يكون أحيانا على حساب الإقتصاد والمجتمع ككل، كما ظهر ذلك بشكل واضح خلال

¹- مجبل داوي اسماعيل، مرجع سابق، ص:250.

الأزمة المالية العالمية التي أثبتت أن الإدارة كانت متحيزة في إعداد القوائم المالية من خلال ممارسة المحاسبة الإبداعية وهذا ما أثر سلبا على موثوقية المعلومات المحاسبية.

3. القابلية للمقارنة: تتمثل أهمية استخدام البيانات المالية في إجراء المقارنات بين الوحدات الإقتصادية القائمة والمتشابهة في النشاط الإقتصادي وكذلك المقارنات داخل الوحدة الإقتصادية نفسها، شرط عدم اختلاف أسس القياس المحاسبي سواء أكان على مستوى الوحدات الإقتصادية المختلفة أم على مستوى الوحدة الإقتصادية الواحدة، ولكن مع وجود بدائل مختلفة للقياس والتقييم المحاسبي وتعدد السياسات والطرق المحاسبية، وحرية الإدارة في الإختيار بين تلك البدائل، والاختيار بين السياسات والطرق المحاسبية بما يتناسب ورؤية الإدارة وإمكانية تغييرها، كل ذلك أدى إلى النظر للبيانات المالية بنوع من الشك حول قدرتها في إجراء مقارنات سليمة بين مختلف المؤسسات الإقتصادية وداخل المؤسسة نفسها.

في الأخير نستخلص بأن المحاسبة الإبداعية لها تأثير سلبي على جودة المعلومات المحاسبية من خلال تأثيرها على الخصائص الأساسية للمعلومات وهي الملاءمة والموثوقية، فإذا كانت المعلومات التي يتلقها المستثمر من الشركة غير صحيحة ومتلاعب فيها فإنها بطبيعة الحال ستكون غير ملاءمة للقرارات المتخذة من قبله، بالإضافة إلى أن إنتاج المعلومات المحاسبية عادة ما يتم في ظل ظروف عدم التأكد، وتعدد الطرق والسياسات المحاسبية كما يستلزم أعدادها العديد من التقديرات والافتراضات وهذا ما يستغله المحاسب المبدع لتضليل المركز المالي ونتيجة الأعمال، مما يؤثر سلبا على موثوقية المعلومات المحاسبية، ويجعلها غير قابلة للمقارنة خاصة في ظل وجود بدائل مختلفة للقياس والتقييم المحاسبي وحرية الإدارة في الإختيار بين تلك البدائل المختلفة، ما يتناسب ورؤية الإدارة وإمكانية تغييرها.

الفرع الثالث: تأثير المحاسبة الإبداعية على مستخدمي المعلومات المحاسبية

إن حرية الإختيار بين الطرق والسياسات المحاسبية وممارسة التقديرات لبعض عناصر القوائم المالية يتم استغلالها بطريقة انتهازية من طرف الإدارة وبشكل يؤدي إلى التأثير إيجابا أو سلبا على صافي ربح الفترة، بما يحقق أهدافها ويقابل توقعات الأطراف ذات المصلحة بشأن الأداء المالي للمؤسسة، وهو ما يعتبر تلاعب بالمعلومات المحاسبية وتضليل مستخدمي القوائم المالية، وبناء على ذلك تتمثل أهم انعكاسات ذلك التلاعب على مستخدمي المعلومات فيما يلي: ¹

1. المستثمرون: يعتبر المستثمرون من أهم مستخدمي المعلومات المحاسبية، ومن أجل التأثير عليهم، تلجأ الإدارة إلى تمهيد الدخل، وذلك بنقل الأرباح من السنوات مرتفعة الدخل إلى السنوات المنخفضة، وذلك للقضاء على

¹- Alexandru Salecanu, Op.cit, P: 292, 293.

الزيادة أو النقصان في الدخل بشكل كبير، حيث تعمل الإدارة على تكوين مخصصات أكثر من اللازم في السنوات مرتفعة الأرباح، حتى يتم استخدامها في السنوات ذات الدخل الأقل، وذلك بهدف تحسين الصورة العامة للمؤسسة لدى المستثمرين، وهذا من شأنه أن يجعل هذه الفئة تتخذ قرارات غير سليمة بناء على هذه المعلومات.

2. **البنوك:** هناك فئة أخرى تستخدم المعلومات المحاسبية وهي البنوك، وذلك في محاولة لتقدير مخاطر القرض، ومدى قدرة المؤسسة على سداد سعر الفائدة ومبلغ القرض في تاريخ الاستحقاق، حيث أن القرض الذي يدفعه البنك للمؤسسة يكون متناسبا مع حجم المخاطر التي سيتحملها، لذلك فالإدارة تسعى لتقديم معلومات جيدة للبنك، حتى تساعدها في الحصول على الائتمان المطلوب بشكل أفضل.

3. **مصلحة الضرائب:** تستخدم المعلومات المحاسبية أيضا من قبل مصلحة الضرائب، لذلك يسعى المحاسب المبدع إلى التقليل من الدخل والزيادة في المصاريف القابلة للخصم، ومن أكثر الطرق استخداما لتعظيم المصاريف هو التضخيم الوهمي للديون المشكوك في تحصيلها بهدف تخفيض الوعاء الضريبي وبالتالي ضريبة الدخل المستحقة للدولة من الميزانية.

4. **الموظفون:** يهتم الموظفون في المؤسسة بمعلومات عن حجم واستقرار الأجور والتوقعات الوظيفية على المدى المتوسط والطويل، فالمدير يقوم بتقييم الخسائر ومن أجل تبريرها يجب ضغط الأجور، حيث يقدم الوثائق المحاسبية اللازمة إلى مفتش العمل لإقناعه بأن تقليص الأجور هو الحل الوحيد لتقليل الخسائر، وفي ظل هذه الظروف فإن أغلب الموظفون يتفقون على أن فرصتهم الوحيدة للبقاء في المؤسسة، هو القبول بالأجور الجديدة التي حددها المدير.

بصفة عامة فإن أية ممارسات تقوم بها الإدارة لتحقيق أهدافها الخاصة ستؤثر على المعلومات المعروضة في القوائم المالية وبالتالي ستعكس على الأطراف الخارجية والداخلية التي تستخدم تلك المعلومات لاتخاذ قرارات مختلفة، سواء كان ذلك بشكل إيجابي أو سلبي.

المطلب الثاني: اتجاهات الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

تستخدم الإدارة العديد من السياسات المحاسبية لتأثير على الأرقام المحاسبية الظاهرة في القوائم المالية، وذلك بهدف تحقيق مصالحها الذاتية على حساب باقي المستخدمين للمعلومات المحاسبية، مما تتطلب ذلك ضرورة الإستعانة بالآليات الحديثة للإدارة والرقابة لتكون بمثابة إطار تنظيمي يضمن حماية رؤوس الأموال من خلال تفعيل الشفافية والمساءلة والعمل على تحقيق العدالة بين مختلف الأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية.

الفرع الأول: دور النظام المحاسبي المالي في الحد من التأثيرات السلبية للمحاسبة الإبداعية.

على الرغم من أن النظام المحاسبي المالي يتضمن بعض المداخل التي يمكن من خلالها ممارسة المحاسبة الإبداعية، إلا أن هذا لا يمنع من توفره على بعض القيود التي تحد من تلك الممارسات السلبية، وتمثل في فرض قيود على تغيير السياسات المحاسبية، بالإضافة إلى الإهتمام بالإفصاح المحاسبي وأخيرا ادخال جدول التدفقات الخزينة ضمن القوائم المالية الأساسية، الذي يعتبر بمثابة المؤشر للكشف عن مدى استخدام الإدارة للمحاسبة الإبداعية. أولا. فرض قيود صارمة على تغيير السياسات والتقديرات المحاسبية: يعرف النظام المحاسبي المالي الطرق المحاسبية في المادة الخامسة من المرسوم التنفيذي 156-08 بأنها "مجموعة المبادئ والاتفاقيات والقواعد والتطبيقات الخصوصية، والتي يجب على الكيان تطبيقها بشكل دائم من سنة مالية إلى أخرى لإعداد وعرض كشوفه المالية"¹، وهذا التعريف لا يختلف كثيرا عن ما جاء في المعيار المحاسبي الدولي الثامن الخاص بالسياسات المحاسبية، كما أنه وبالعودة إلى نفس القانون فإن النظام المحاسبي المالي قد ألزم المؤسسات وذلك وفق مبدأ الثبات بإتباع نفس طرق التقييم المعتمدة في المؤسسة من سنة إلى أخرى وهذا للمحافظة على قابلية المعلومات المالية للمقارنة، حيث يلزم النظام المحاسبي المالي المؤسسات التي تنشط في الجزائر، وتدخل في حيز التطبيق على تكيف مبالغ السنة المالية مع مبالغ السنة التي تليها في حالة تغيير طرق التقييم والتسجيل، ونص النظام المحاسبي المالي على هذا المبدأ من خلال المادة 15 من نفس المرسوم، والتي جاء فيها مايلي: "يقضي انسجام المعلومات المالية وقابلية مقارنتها خلال الفترات المتعاقبة دوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات"²، كما نص على أنه لا يبرر أي استثناء عن مبدأ ديمومة الطرق إلا بالبحث عن معلومة أفضل أو تغيير في التنظيم، إلا أن النظام المحاسبي المالي إستثنى مبدأ ثبات طرق التقييم في حالة الرغبة في تحسين نوعية القوائم المالية، ونص على هذا من خلال الفصل السادس للقانون 11-07 والذي جاء فيه مايلي:³

- يمكن أن تلجأ المؤسسة إلى تغيير التقديرات المحاسبية أو الطرق المحاسبية إذا كان الغرض منها تحسين نوعية القوائم المالية؛
- يرتكز تغيير التقديرات المحاسبية على تغيير الظروف التي تم على أساسها التقدير، أو على أحسن تجربة أو على معلومات جديدة والتي تسمح بتقديم معلومات موثوقة أكثر والحصول عليها؛

¹- أنظر: المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08 ، مرجع سابق.

²- أنظر: المادة 15 من نفس المرجع.

³- أنظر: المواد: 37، 38، 39، 40 من القانون 11-07، مرجع سابق.

- تغيير الطرق المحاسبية يخصص تغيير المبادئ والأسس والإتفاقيات والقواعد والممارسات الخاصة التي تطبقها المؤسسة بهدف إعداد وعرض القوائم المالية؛
- لا يتم تغيير في الطرق المحاسبية إلا إذا فرض في إطار تنظيم جديد أو إذا كان يسمح بتحسين عرض القوائم المالية للمؤسسة المعنية، وعندما يتم تغيير الطرق لا بد من إيضاح ذلك لمساعدة متخذ القرار على القيام بالمقارنة؛
- من هنا يمكن القول أن مبدأ الثبات يشكل عائقا أمام ممارسات المحاسبة الإبداعية، باعتبار أنها تحتاج لمرونة عالية في تطبيق السياسات بما يتلاءم مع التغيرات في دوافع المسيرين والظروف المحيطة بالمؤسسة، كما أن تغيير السياسات والتقديرات المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي لا يكون إلا بهدف تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وهذا من شأنه أن يخفض من قدرة المسير على ممارسة المحاسبة الإبداعية، باعتبار أن السياسات المحاسبية هي الوسيلة الأساسية للقيام بذلك.
- ثانيا. دور الإفصاح في الحد من المحاسبة الإبداعية: أولى النظام المحاسبي المالي أهمية كبيرة للإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة، حيث أن هيكل الملاحق يجب أن يضم قسم مخصص لعرض معلومات حول:
- 1. أسس القياس المستخدمة في إعداد القوائم المالية: حيث أنه من المهم بالنسبة للمستعملين أن يكون على علم بطرق القياس المستخدمة (التكلفة التاريخية، القيمة القابلة للتحويل، القيمة النفعية، أو القيمة العادلة) لأنها تشكل الأساس الذي يتم بموجبه إعداد القوائم المالية؛
- 2. الإفصاح عن القواعد والطرق المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية: ينص النظام المحاسبي المالي على ضرورة الإفصاح في الملحق عن السياسات والطرق المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية، وهذا من شأنه أن يضيق المجال أمام المسيرين لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، وتتمثل هذه الإفصاحات في:¹
- مدى مطابقة أو عدم مطابقة السياسة المحاسبية للقواعد المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي وكل مخالفة يجب تفسيرها وتبريرها؛
- بيان أنماط التقييم المطبقة على مختلف فصول القوائم المالية ولا سيما: طريقة الاهتلاك المتبعة، طريقة تقييم المخزونات، كيفية تقييم سندات المساهمة... إلخ؛
- الإشارة إلى طرق التقييم المعتمدة أو الاختيارات المتبعة عندما تكون عدة طرق مقبولة في عملية ما؛

1- أنظر: القرار 71 المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق لـ 26 جويلية 2008، مرجع سابق، ص: 38.

- تفسيرات حول وضع تغيير الطريقة وتبرير هذه التغييرات وتأثيرها على النتائج ورؤوس الأموال الخاصة في السنة المالية الحاضرة والسنوات المالية السابقة وطريقة الإدراج في الحسابات.

3. الإفصاح عن معلومات هامة لفهم القوائم المالية: كما ينص النظام المحاسبي المالي على ضرورة الإفصاح الشامل عن كل المعلومات التي تساعد في فهم عناصر القوائم المالية، وهذا من شأنه التخفيف من ممارسة المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، لأن كل عنصر منها يجب أن يوضح كيفية الحصول عليه في الملحق، وتمثل أهم المعلومات في:¹

- بيان الاهتلاكات وخسائر القيمة مع تبيان أنماط الحساب المستعملة والمخصصات والاستثناءات التي تمت خلال السنة المالية؛

- ذكر ما يتعلق بالالتزامات المتخذة في مجال القرض الإيجاري : طبيعة الممتلكات، المعالجة المحاسبية ؛ الاستحقاق والمبالغ؛

- توضيحات حول طبيعة الديون الخاصة غير محدّدة المدى ومبلغها ومعالجتها المحاسبية؛

- بيان المؤونات مع ذكر الطبيعة البحتة لكل مؤونة وتطورها؛

- بيان معلومات كافية عن القيم المعاد تقييمها؛

- بيان آجال استحقاق الحسابات الدائنة والديون في تاريخ وقف الحسابات (مع تمييز

العناصر التي يقل أجل استحقاقها عن عام واحد، والتي يتراوح أجل استحقاقها عن عام

واحد وخمسة أعوام والتي يفوق خمس سنوات)؛

- طريقة تحديد القيمة المحاسبية للسندات، وطريقة معالجة تغيرات القيمة السوقية بالنسبة إلى

التوظيفات المدرجة في الحسابات بقيمة السوق؛

- تقديم توضيحات تخص طبيعة خسائر القيمة ومبلغها، وتطوراتها أو الاهتلاكات والمعالجة المحاسبية

ل: الشهرة، فوارق التحويل للعمليات بالعملة الأجنبية، العناصر غير عادية، المنتوجات والأعباء القابلة

للانتساب إلى سنة مالية أخرى،... إلخ؛

- طبيعة و موضوع كل احتياط من الاحتياطات الواردة في رؤوس الأموال؛

ثالثا. دور قائمة التدفقات النقدية في الحد من المحاسبة الإبداعية: يعتبر جدول تدفقات الخزينة من الجداول

الجديدة التي أتى بها النظام المحاسبي المالي نظرا لأهميته، فلميزانية لا تعبر بصدق عن كل الأحداث التي تقع في

¹- المرجع نفسه، ص:39.

المؤسسة خلال السنة المالية، بل تعطي صورة ملتقطة في تاريخ معين، وهذا ما يزيد من نسبة الخطأ للمحلل المالي عند اعتماده فقط على الميزانية، ويأتي جدول سيولة الخزينة لتوضيح الصورة أكثر له، لأنه يهدف إلى تقديم قاعدة لمستعملي القوائم المالية لتقييم قدرة الكيان على توليد سيولة الخزينة، وما يعادلها، وكذلك معلومات حول استعمال هذه السيولة؛

كما أنه ورغم أهمية قائمة الدخل في توفير معلومات مفيدة حول أداء المؤسسة، إلا أنها محل تحفظ بسبب اعتمادها أساس الإستحقاق وإجراء تقديرات خاصة للحصول عليها، وهو ما يزيد من احتمال لجوء المسيرين لإظهار مستحقات خاصة من أجل التأثير على الأرباح، وبالتالي فقد تحقق المؤسسة رقم مرتفع من صافي الدخل، ولا يعني ذلك تحقيق تدفق نقدي مرتفع، في المقابل يعتمد جدول تدفقات النقدية على الأساس النقدي وبالتالي فهو يتأثر بإمكانية وجود مستحقات خاصة، وبالتالي فإن استخدام جدول التدفقات النقدية إلى جانب قائمة الدخل يسمح باكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث أن الارتباط السلبي بين المستحقات والتدفقات النقدية هو دليل على وجود هذه الممارسات، فالمسيرون يحاولون تعويض ضعف التدفقات النقدية الداخلة بالزيادة في المستحقات، وقد اعتبر المعيار المحاسبي الدولي السابع، بأن من بين وظائف جدول تدفقات النقدية فحص العلاقة بين الربحية وصافي التدفقات النقدية؛¹

حسب النظام المحاسبي المالي يجب أن تظهر قائمة التدفقات النقدية مبنية حسب طبيعة الأنشطة التشغيلية والإستثمارية والتمويلية، وكلما ازداد صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية كلما انخفض احتمال وجود المحاسبة الإبداعية، وبالتالي تزداد جودة المعلومة المحاسبية؛ كما يفيد هذا التصنيف في اكتشاف أي وجود محتمل للممارسات الحقيقية للمحاسبة الإبداعية حيث تصبح ملاحظة أي خلل في التدفقات النقدية سهلا وذلك بمقارنتها مع تدفقات السنوات الماضية أو الإطلاع على المعلومات حول هذه التدفقات في الملاحق.²

الفرع الثاني: دور الحوكمة وأخلاقيات المهنة في الحد من المحاسبة الإبداعية.

أولا. دور الحوكمة في الحد من المحاسبة الإبداعية: بعد حدوث الإنحيازات الإقتصادية والأزمات المالية التي تعرضت لها العديد من اقتصاديات دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا في أواخر القرن العشرين والإنحيازات المالية التي حدثت في العديد من أسواق العالم، بالإضافة إلى انفتاح وعولمة أسواق المال العالمية والإعتماد على

¹ - BARTH Mary E, LANDSMAN Wayne R, LANG Mark H, **International Accounting Standards and Accounting Quality**. Journal of Accounting Research, Vol. 46, No. 3, U.S.A, June 2008, p.476.

² - أمين السيد أحمد لظفي: التحليل المالي لأغراض التقييم ومراجعة الأداء والاستثمار في البورصة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2006، ص:

شركات القطاع الخاص لزيادة معدلات النمو الإقتصادي للعديد من دول العالم والتوسع الهائل في حجم هذه الشركات أصبحت هنالك حاجة ضرورية إلى وضع أسس ومعايير أخلاقية مهنية جديدة، وقد أطلق عليها بمفهوم حوكمة الشركات التي تدفع إلى الحد من الظواهر السلبية للمحاسبة الإبداعية وما تنشأ عنها من أضرار نتيجة لعدم وجود الشفافية التي ترفع مستوى الإقتصاديات العالمية والمحلية.¹

تساهم الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات في تحجيم الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية، مما سينعكس بطبيعة الحال على تحقيق الشفافية في الإفصاح المحاسبي ومن ثم عرض المعلومات المحاسبية بعدالة ودقة أكبر وبشكل يخدم الأطراف المتعاملة في الشركات أو معها ويؤثر في قراراتهم المختلفة وبشكل يستند على أساس إيجاد علاقات تبادلية بين الآليات المحاسبية للحوكمة (معايير المحاسبة والتدقيق، التدقيق الداخلي، لجان التدقيق، التدقيق الخارجي)، للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وبطبيعة الحال فإن النتيجة النهائية لتفعيل تلك الآليات المحاسبية للحوكمة بشكل متكامل تسهم في إنتاج معلومات محاسبية ذات فائدة لمختلف الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة، حيث يمكن الإعتماد على هذه المعلومات بشكل يعكس ثقة ذوي المصالح بالشركة وإدارتها، وفيما يلي عرض لتلك الآليات المقترحة²:

1. **معايير المحاسبة والتدقيق:** تعد معايير المحاسبة والتدقيق بمثابة العمود الفقري والركيزة الأساسية في تفعيل حوكمة الشركات، فهي تمثل أحد الآليات التي تحث الشركات على اتباع القواعد السليمة للمحاسبة وإجراء عمليات التدقيق الدورية المستقلة بما فيه صالح الشركة ككل، حيث لوحظ تطور جودة التقارير المالية خلال فترة الثمانينات بسبب تحميل القوائم المالية، وهو ما أدى إلى صدور تشريع جديد أطلق عليه Sarbans-Oxley والذي يؤكد على أهمية وجود آليات إفصاح وشفافية فعالة، بالإضافة إلى توصية بمراقبة أداء شركات المحاسبة والتدقيق لضمان كفاءة أداء مهامها؛
2. **التدقيق الداخلي:** يساعد التدقيق الداخلي المؤسسة في تحقيق أهدافها، وتأكيد فاعلية الرقابة الداخلية، والعمل مع مجلس الإدارة ولجنة التدقيق من أجل إدارة المخاطر والرقابة عليها في عملية حوكمة الشركات، من خلال تقييم وتحسين العمليات الداخلية للمؤسسة، بما يؤكد على جودة ممارسة المؤسسة لأعمالها، ومن ثم صحة المعلومات المحاسبية التي تفصح عنها وذلك نتيجة لاستقلال عملية التدقيق الداخلية وتبعيةها لرئيس مجلس الإدارة واتصالها برئيس لجنة التدقيق؛

¹ سيد عبدالرحمن عباس بله، مرجع سابق، ص: 64.

² طلال سليمان جريه، وآخرون، مرجع سابق، ص: 320، 321.

3. لجان التدقيق: أكدت معظم الدراسات والتقارير الخاصة بحوكمة الشركات على ضرورة وجود لجان التدقيق في المؤسسة التي تسعى إلى تطبيق حوكمة الشركات، وذلك لدورها الحيوي في زيادة مصداقية وموثوقية القوائم المالية التي تعدها الإدارة للمساهمين والمستثمرين، وكذلك لمساندة الإدارة العليا للقيام بمهامها المنوط القيام بها بكفاءة وفاعلية، ولتدعيم استقلالية المراجع الداخلي، وحماية حيادية المراجع الخارجي، فضلاً عن تحسين جودة أداء الرقابة الداخلية، وما ينجم عنه من رفع كفاءة أداء عملية التدقيق؛

4. التدقيق الخارجي: أصبح دور التدقيق الخارجي جوهرياً وفعالاً في مجال الحوكمة نتيجة لما يقوم به المراجع الخارجي من إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية، وذلك من خلال إبداء رأيه الفني المحايد في تقرير التدقيق عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تعدها المؤسسة.

ثانياً. دور أخلاقيات المهنة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية: تعتمد أخلاقيات مهنة المحاسبة على

مجموعة من الأبعاد إذا ما توافرت، فإنها ستساهم في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وتمثل في: ¹

1. دور الموضوعية في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية: تعتبر الموضوعية من المتغيرات المهمة لتحديد مقدرة المراجعين الداخليين على القيام بدور الفعال في كشف الممارسات التي قد تتخذها الإدارة للتلاعب في رقم الأرباح، والتأثير على جودة التقارير المالية، وذلك لأن توفر الموضوعية سوف يجعل الإدارة غير قادرة على منع المراجعين الداخليين من العمل في المناطق التي تمارس فيها الإدارة التلاعب في التقارير المالية، أما بالنسبة للمراجع الخارجي والمحاسبين المهنيين، فيفرض مبدأ الموضوعية إلزاماً على كافة المهنيين بعدم التحيز في حكمهم المهني، أو التحيز غير الضروري من جانب الآخرين للسيطرة على أحكامهم المهنية.

2. دور الاستقلالية في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية: يعتبر استقلال مراقب الحسابات الخارجي من أهم الموضوعات التي تناولتها الدراسات الأكاديمية والإصدارات المهنية، وخاصة فيما يتعلق بفجوة التوقعات، التي قد يتعرض لها استقلال مراقب الحسابات، وترجع أهمية استقلال مراقب الحسابات لكونه أحد أهم معايير المراجعة، وإن استقلاله من أهم ما يهتم به مستخدمو القوائم المالية، لإضفاء الثقة على مستخدمو تلك القوائم، وهناك بعيدن للاستقلال:

¹- خالد عثمان عبد الرحمن، عبد الرحمن عبد الله عبد الرحمن: أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في كشف ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة العامة السودانية، مجلة العلوم الإدارية، العدد 2، جامعة إفريقيا العالمية، 2018، ص: 192، 193.

- الشق الظاهري: والذي يتعلق بعدم وجود مصالح مادية لمراجع الحسابات بخلاف أتعابه في المؤسسة محل المراجعة، والذي بدوره يجعله لا يستجيب لأي ضغوطات تضعف من قدرته على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية؛

- الشق الحقيقي: والذي يتعلق بعدم استجابة مراجع الحسابات الخارجي لأي إغراء يؤدي إلى فقدانه استقلاليتته، وبالتالي التأثير على عدم عدالة القوائم المالية.

3. دور الكفاءة المهنية في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية: يتعلق الإلتزام بمعايير الكفاءة المهنية الإلتزام بمعايير العمل الميداني والتي تتمثل في تخطيط العمل والإشراف على المساعدين، وتقييم نظام الرقابة الداخلية لتحديد مدى إمكانية الإعتماد عليه، وتجميع أدلة الإثبات الكافية والملاءمة والتي تحد من المحاسبة الإبداعية، حيث أن معظم الأهيئات المالية التي حدثت لبعض الشركات العالمية كانت بسبب تواطؤ واضح ما بين الإدارة، وبعض مكاتب المراجعة العالمية، وذلك بسبب التلاعب وإظهار القوائم المالية بغير حقيقتها العادلة وتضليل أصحاب المصالح، إلا أن خبرة مراقب الحسابات من القضايا التي زاد الإهتمام بها في الآونة الأخيرة، وذلك كنتيجة لارتفاع عدد حالات فشل عملية المراجعة الناتجة عن عدم إكتشاف الغش في القوائم المالية، وذلك بسبب إسناد مهام المراجعة لأشخاص حديثي الخبرة، حيث تمثل الخبرة عاملا مهما للكفاءة وفعالية أداء مراقب الحسابات، وذلك يسير جنبا إلى جنب مع التأهيل العلمي.

4. دور النزاهة والشفافية في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية: يجب أن يتصف المحاسب أو المراجع بالعدل، وأن يتحلى عند قيامه بعمله المهني بالنزاهة والعفة والصدق والموضوعية والأمانة والاستقامة في أداءه لواجباته وخدماته المهنية، وأن يتجرد من المصالح الشخصية، وأن لا يخضع في حكمه لآراء الآخرين، وأن لا يقوم بالإفصاح عن معلومات على غير حقيقتها، وأن لا يتلاعب بالتقارير المالية، كما ينبغي أن لا يضع نفسه في مواقف تؤثر على حياده وتجعله يقع تحت تأثير الآخرين مما يهدد موضوعية حكمه المهني، حيث أن الإلتزام بهذه المعايير يجعل المحاسب قادرا على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

ثالثا. دور السلوك الأخلاقي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: تعد الإلتزامات الأخلاقية أحد أهم الركائز الأساسية التي يجب توافرها في كافة المهن بوجه عام، وعلى وجه الخصوص في المهن التي تعتمد على استخدام الحكم الشخصي، ومنها مهنة المحاسبة، حيث إن قواعد السلوك الأخلاقي لمهنة المحاسبة مفروضة من قبل المهنة على ممارسيها والذين يتقبلونها بشكل طوعي، وذلك لأن عدم تطبيق تلك القواعد سوف يؤثر معنويا على سمعة المهنة والثقة التي تمتلكها، حيث أن قواعد السلوك الأخلاقي هي الإهتمام بقيادة نزاهة تؤدي إلى

إعداد التقارير المالية، والتي تعطي وجهة نظر صحيحة وعادلة وتقوم على الثقة، و يجب على المحاسب أن يتحلى ببعض الصفات والسلوكيات، وهي التواضع وعزة النفس والشجاعة في الرأي، حتى يستطيع الكشف عن التلاعبات، وإذا ما أريد لمهنة المحاسبة أن تؤدي دورها الرقابي بفاعلية فلا بد لها من استقلالية والنزاهة والصدق والموضوعية لتلبية متطلبات مستخدمي القوائم المالية.¹

لقد ركزت الكثير من الدراسات على أهمية المبادئ الأخلاقية في تطوير الأداء المهني، وتحسين جودته، حيث أن من أهم عوامل تطوير معايير الأداء المهني هو حتمية بناء قاعدة قوية من المبادئ الأخلاقية لمهنة التدقيق وأن تركز عليها في مواجهتها لظروف الواقع الحالي المحيطة،² فلقد اتضح أنه من أسباب انهيار الشركات والمؤسسات هو شيوع الفساد الأخلاقي للقائمين بإدارة هذه الشركات والمؤسسات سواء في الجوانب المالية أو المحاسبية أو الإدارية وافتقاد الممارسة السليمة للرقابة وعدم الاهتمام بسلوكيات وأخلاقيات الأعمال وآداب المهنة، وبالتالي ولكي تتسم الممارسات المحاسبية بالأمانة والصدق لا بد أن تأخذ القيم الأخلاقية المستمدة من المجتمع والشريعة والمهنة سلوكا لمزاوي المهنة، فظهور تطبيقات التلاعب المحاسبي جعل المهتمين يولون إهتمام أوسع اتجاه أخلاقيات المهنة، إذ تعد المحاسبة نظاما يتوجب عليه عكس أنشطة الوحدة الاقتصادية، وحيثما الحقائق قائمة على علم الأخلاق فيجب على المحاسبة أن تكون أيضا قائمة على علم الأخلاق بعيدا عن تضليل الحقائق.³

الفرع الثالث: دور معايير المحاسبة الدولية في الحد من المحاسبة الإبداعية.

عندما قرر مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية المنبثق من الاتحاد الدولي للمحاسبين إجراء تعديلات على معايير المحاسبة الدولية التي يصدرها وتغييرها لتصبح معايير التقارير المالية الدولية International Financial Reporting Standards، كان يهدف من وراء هذا التغيير إلى عدة نقاط من أهمها:⁴

1. التقارب مع معايير المحاسبة الأمريكية؛
2. تلبية رغبة مجلس الوحدة الاقتصادية بالإتحاد الأوربي بإصدار معايير محاسبية جديدة تساعدها على توحيد التطبيق المحاسبي بين دول الإتحاد الأوربي على غرار توحيد العملة الأوروبية ؛

¹ محمد ظافر عبد الخالق الغضفري: إسهامات السلوك الأخلاقي المحاسبي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية "دراسة استطلاعية في كلية الإدارة والإقتصاد"، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 35، العدد 114، 2013، ص: 61، 62.

² فيحاء عبد الخالق البكوع، وآخرون: انعكاسات الإلتزامات الأخلاقية لمراقب الحسابات على أساليب إدارة الأرباح، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 35، العدد 114، 2013، ص: 117.

³ صبايحي نوال، مرجع سابق، ص: 22، 23.

⁴ حسن فليح مفلح القطيش، وآخرون: أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل و المركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 27، بغداد، 2011، ص: 371، 372.

3. الأخذ بعين الاعتبار التطورات الكبيرة والتغيرات التي حدثت وخاصة قيام العديد من دول العالم بإصدار معايير محاسبة محلية تستند بشكل أساسي على معايير المحاسبة الدولية ؛

4. حدوث بعض التجاوزات والإستغلال السيئ من قبل بعض المحاسبين لتلك المعايير عبر استغلالهم لبعض نقاط الضعف الموجودة بالمعايير والتي كان أحد نتائجها ظهور المحاسبة الإبداعية، ومن هذا المنطلق فقد رأى المجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية وإدراج بعض التعديلات والتغيرات وذلك تلافياً للاستغلال السيئ للمعايير القديمة، وكذلك للقضاء على أي ممارسات من ممارسات المحاسبة الإبداعية والتي ظهرت في ظل المعايير المحاسبية الدولية القديمة، ومن أهم تلك التعديلات:

1. العمل على إلغاء غالبية البدائل في معايير المحاسبة الجديدة، والإكتفاء بمعالجة محاسبية واحدة وذلك بهدف توحيد المعالجات وعدم فسح المجال للإختيار بين عدة بدائل بحيث تستغل تلك البدائل في تحميل صورة الدخل أو تضخيم الأرباح أو التغطية على بعض الملاحظات على نشاط الشركة؛

2. إضافة مرفقات لكل معيار محاسبي يوضح كيفية التطبيق العملي، ويعتبر هذا الأمر من وجهة نظر الباحثين من أهم التغيرات أو التعديلات التي طرأت على معايير المحاسبة الدولية الجديدة، فقد اتضح أن هنالك 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 البعض في القيام بعملية تلاعبات أو تحريفات لبعض بنود التقارير المالية بحجة عدم الوضوح أو الفهم السليم للمعيار.

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

4. إدخال التفسيرات الملحقة بالمعايير إلى داخل المعايير نفسها بدلا من فصلها في ملحق خاص بكل معيار¹.

لا شك أن مكافحة المحاسبة الإبداعية، تعتبر من الأمور الصعبة والمعقدة، ولهذا فإن على المهتمين بهذا المجال السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وذلك لكشف تلك الممارسات ومن ثم محاولة الحد منها، فبالإضافة إلى دور كل من النظام المحاسبي المالي، معايير المحاسبة الدولية، والحوكمة، يجب الحرص على تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين والمهتمين ومستخدمي المعلومات على اختلاف أطيافهم بهذه الممارسات، ويتم هذا الأمر إما عن طريق التثقيف الذاتي الذي يقوم به بعض المستثمرين أو مستخدمي المعلومات المالية بغرض رفع

1- أسامة عمر الجعارة، وآخرون: أثر إدراك الماليين لممارسة المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي "دراسة ميدانية في الشركات المساهمة الصناعية الأردنية"، مجلة دراسات، المجلد 42، العدد 1، الجامعة الأردنية، 2015، ص: 231.

مستواهم المحاسبي، أو عن طريق الجهات المعنية بسلامة وشفافية القوائم المالية وما يرد بها من معلومات سواء كانت تلك الجهات حكومية أو من القطاع الخاص، وتتم عملية التثقيف عن طريق عرض برامج محاسبية تعليمية وتثقيفية، أو إرسال رسائل توضيحية، أو عقد حلقات تفاعلية لمستخدمي المعلومات المالية تشرح الممارسات الإبداعية التي تمارسها بعض الشركات، وأهم التطورات في مجال المراجعة والمحاسبة،¹ كما يمكن الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية عن طريق ترسيخ مبادئ السلوك الأخلاقي والديني وذلك من أجل خلق توازن في تحقيق مصالح الأطراف المختلفة ذوي العلاقة بالمؤسسة، وخلق ثقافة الأمانة العامة، والأخلاق العالية من أجل وضع مصلحة المؤسسة فوق المصلحة الشخصية.²

¹ - جيا كريم أحمد: أثر المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، متاح على الموقع <http://uhd.edu.iq> (2018-02-22) (13:00) ، ص: 183.

² - نعيم تومان مرهون الزيايدي: تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية "دراسة تطبيقية"، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والإقتصادية، المجلد 17، العدد 2، جامعة القادسية، العراق، 2015، ص: 204.

خلاصة الفصل:

نتيجة للتغيرات الاقتصادية التي عرفتها البيئة المحاسبية في الجزائر أصبح المخطط المحاسبي الوطني لا يستجيب للتغيرات الحاصلة، لذلك تم تبني مرجعية محاسبية تساهم في الأهداف الجديدة التي فرضتها البيئة الاقتصادية في الجزائر، وهو ما تجسد بالقانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، حيث أن الجزائر طبقت هذا الأخير بهدف تحسين وتطوير مستوى الأداء المحاسبي ليتماشى مع معايير المحاسبية الدولية ضمانا للشفافية والتطوير المحاسبي وتحسين جودة المعلومات المحاسبية مما يكسب بيئة أفضل تشجع الإستثمار الداخلي والخارجي، وتقضي على عمليات التلاعب المحاسبي وممارسة المحاسبة الإبداعية .

يسمح النظام المحاسبي المالي باستخدام أساليب وطرق محاسبية مختلفة لمعالجة نفس الأحداث والظواهر الاقتصادية، كما أنه ينطوي على بعض المرونة في اختيار التقديرات المحاسبية، وهذا ما يفسح المجال للممارسة المحاسبية الإبداعية ، كما أن لممارسات المحاسبة الإبداعية تأثير سلبي على جودة المعلومات المحاسبية من خلال تأثيرها على الخصائص الأساسية والثانوية للمعلومات وهذا ما أوجب ضرورة البحث عن طرق حديثة للحد من هذه الممارسات، وأبرزها معايير المحاسبة الدولية، الحوكمة، والنظام المحاسبي المالي .

الفصل الرابع:

الدراسة التطبيقية.

تأثير المحاسبة الإدارية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر.

دراسة استطلاعية.

تمهيد الفصل:

بعد التطرق في الجانب النظري إلى المفاهيم النظرية المتعلقة بمتغيرات الدراسة، إرتأينا أن ندعم البحث بالدراسة الميدانية التي تعتبر بمثابة اسقاط للجانب النظري على الواقع، وإعطاءه بعدا آخر، وهي دراسة إحصائية تستند على أسس وقواعد علمية، حيث تم من خلالها استخدام الاستبيان كأداة من بين أهم الأدوات المستخدمة حديثا في ميدان البحث العلمي، لتأكيد أو نفي صحة الفرضيات التي تم تناولها، فضلا عن القيمة العلمية للنتائج التي يتم التوصل إليها، حيث تم تحديد عينة الدراسة في معدي ومراجعي القوائم المالية من محاسبين ومراجعين ومهنيين، وذلك بغية حصر عينة الدراسة في الأشخاص المطلعين على تطبيق ممارسات المحاسبة الإبداعية وجودة المعلومات المحاسبية، وبالتالي تكون هذه الفئة هي المخول لها ودون سواها الإجابة على ما تضمنه هذا الاستبيان من تساؤلات، والتي على أساسها سيتم إثبات أو نفي فرضيات البحث، كما سنستخدم نموذج جونز المعدل للتأكد من الفرضية الأولى المتعلقة بمدى ممارسة المؤسسات الإقتصادية الجزائرية للمحاسبة الإبداعية.

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية.

تعتبر منهجية الدراسة وإجراءاتها محورا رئيسيا يتم من خلاله إنجاز الجانب التطبيقي، حيث عن طريقها يتم تحديد الخطوط العريضة التي استندت وانطلقت منها الدراسة الميدانية، كما يتم من خلالها تحديد كيفية الحصول على البيانات المطلوبة لإجراء التحليل الإحصائي، وذلك للوصول إلى نتائج تحقق الأهداف التي تسعى إليها الدراسة.

المطلب الأول: أهداف، حدود ومتغيرات الدراسة.

الفرع الأول: أهداف الدراسة الميدانية: تعد الدراسة الميدانية في هذا البحث النقطة الجوهرية والمحورية، التي يسعى الباحث من خلالها إلى بلوغ الأهداف التالية:

1. محاولة مطابقة النتائج النظرية مع البيئة الميدانية؛
2. اثراء موضوع البحث أكثر من خلال الأخذ بآراء وانطباعات أفراد العينة؛
3. إختبار مستوى تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للمحاسبة الإبداعية؛
4. إختبار مدى إلتزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بمتطلبات جودة المعلومات المحاسبية؛
5. اختبار مدى تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية بأبعادها المختلفة؛
6. اختبار أساليب الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
7. وأخيرا الإختبار الميداني لفرضيات البحث.

الفرع الثاني: حدود الدراسة: تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

- **الحدود الموضوعية:** ارتبطت هذه الدراسة بالمواضيع والمحاور المرتبطة بجانب دراسة تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية بأبعادها المختلفة، مع معرفة طرق التخفيض من تلك الممارسات السلبية؛
- **الحدود المكانية:** تحاول هذه الدراسة تسليط الضوء على واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وتحليل وتشخيص تأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية في هذه المؤسسات؛
- **الحدود الزمانية:** يرتبط مضمون ونتائج الدراسة الميدانية، بالزمن الذي أجريت فيه الدراسة منذ بداية جانفي 2018 إلى غاية نوفمبر 2018.

- **الحدود البشرية:** تستند هذه الدراسة لآراء وإجابات عينة من المحاسبين العاملين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وذلك باعتبارهم الأطراف المعدة للقوائم المالية والمسؤولة عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، كما تم الاعتماد أيضا على مزاولي المهنة المحاسبية من أصحاب المكاتب على اختلاف وتعدد أنشطتهم وتخصصاتهم.

الفرع الثالث: نموذج الدراسة: بما أن هذه الدراسة تتناول تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر، يمكن تحديد المتغيرات المستقلة والتابعة على النحو التالي:

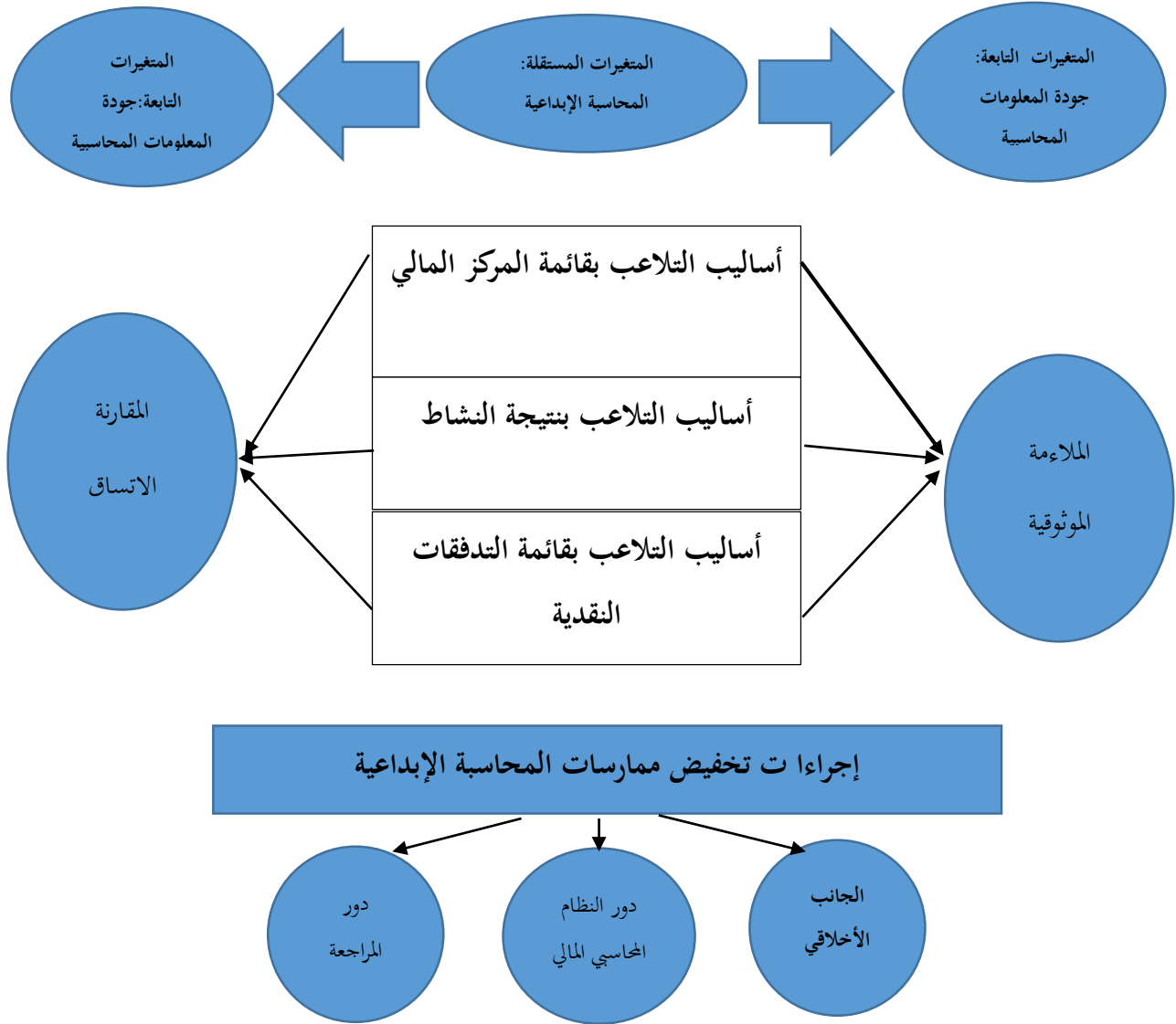
1. **المتغيرات المستقلة:** المتغير المستقل هو الذي يؤثر في المتغير التابع والعكس غير صحيح، أي أن المتغير التابع لا يؤثر في المتغير المستقل، وقد يوجد أكثر من متغير مستقل يؤثر في متغير تابع واحد، وبالنسبة لهذه الدراسة تتمثل المتغيرات المستقلة في أساليب والإجراءات المحاسبية الإبداعية من خلال التلاعب بنتيجة النشاط، وقائمة المركز المالي، وقائمة التدفقات النقدية، وذلك بالاعتماد على الدراسات المحاسبية في هذا المجال.

2. **المتغيرات التابعة:** المتغير التابع هو الذي يتأثر بالمتغير المستقل أو عدة متغيرات مستقلة، كما هو الحال في هذه الدراسة، ويتمثل المتغير التابع هنا في جودة المعلومات المحاسبية، ولقد اشتمل على مجموعة من الأبعاد تم قياسها من خلال (الملاءمة، الموثوقية، القابلية للمقارنة، الثبات).

3. **متغير وسيط:** يتمثل في مجموعة الإجراءات التي يمكن من خلالها تخفيض تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية.

لتحقيق أهداف الدراسة تم بناء نموذج يمثل العلاقة الموجودة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، والذي يمكن توضيحه في الشكل التالي:

الشكل رقم (10): نموذج الدراسة.



المصدر: من إعداد الباحثة.

المطلب الثاني: أداة الدراسة والمقياس المستخدم.

الفرع الأول: وصف أداة الدراسة: استكمالاً لمنهجية البحث واختباراً لفرضياته، ومن ثم الإجابة على الإشكالية العامة والفرعية، فقد صممت الباحثة استمارة استبانة لجمع البيانات الخاصة بالبحث الميداني، ولقد تم تصميمها اعتماداً على الجانب النظري من الدراسة وبالإطلاع أيضاً على الدراسات السابقة ومراجعة الأدبيات المنشورة حول المحاسبة الإبداعية وجودة المعلومات المحاسبية، ولقد تم صياغة مجموعة الأسئلة آخذين بعين الاعتبار إشكالية وفرضيات الدراسة، كما تم مراعاة في إعدادها مايلي:

- الواجهة الجذابة التي تدعو المستجوب للإجابة عليها؛

- صياغة الأسئلة بطريقة بسيطة واستعمال لغة سليمة مع مراعاة التسلسل المنطقي في طرح الأسئلة وبالتوافق مع محاور الدراسة؛
- عرض الاستبانة على ذوي الإختصاص في مجال المحاسبة ، وهذا بغية التأكد من صحة وسلامة الاستمارة من حيث دقة الصياغة وصحة العبارات والوقوف على مشكلة التصميم والمنهجية ، فكل هذا لتفادي الأخطاء التي قد تؤدي إلى عدم الوصول إلى الأهداف المرجوة.
- تضمنت الاستبانة مجموعة من المعلومات والأسئلة المتوافقة مع طبيعة موضوع البحث، وهي مقسمة إلى ثلاثة أجزاء على النحو الآتي:
- أ. الجزء الأول: معلومات واجهة الاستبانة: احتوت على رسالة مختصرة تشرح مفهوم المحاسبة الإبداعية وجودة المعلومات المحاسبية، وتوضح للمشارك أهداف الدراسة الميدانية، حيث تضمن هذا الجزء مايلي:
 - معلومات حول المؤسسة الجامعية التي يتبع لها الباحث؛
 - معلومات الاتصال بالباحث؛
 - طلب الإجابة على الاستبانة ؛
 - تعليمات ملئ الإستبانة.
- ب. الجزء الثاني: ويشمل على بيانات خاصة بأفراد عينة الدراسة، والتي تفيد في معرفة مميزات وخصائص عينة الدراسة، مثل المؤهل العلمي، التخصص الدراسي، الوظيفة والخبرة المهنية .
- ت. الجزء الثالث: يستهدف هذا الجزء جمع بيانات حول متغيرات الدراسة الأساسية حيث تضمن (73) سؤالاً موزعة على أربعة محاور كما يلي:
- المحور الأول: يهدف هذا المحور إلى التعرف على مدى ممارسة المؤسسات الإقتصادية الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية، ولقد تضمن (21) سؤالاً ، مقسمة إلى ثلاثة محاور فرعية تتعلق بكل من أساليب تتعلق بقائمة المركز المالي، وأساليب تتعلق بنتيجة النشاط، وأساليب تتعلق بقائمة التدفقات النقدية؛
- المحور الثاني: تضمن (18) سؤالاً الهدف من وراءها التعرف على مدى حرص المؤسسات الإقتصادية الجزائرية على تحقيق متطلبات جودة المعلومات المحاسبية في قوائمها المالية، وهذا المحور قسم بدوره إلى أربعة محاور فرعية يتعلق كل منها بالملاءمة والموثوقية، القابلية للمقارنة وأخيراً أسئلة متعلقة بخاصية الاتساق.
- المحور الثالث: تضمن (15) سؤالاً، يهتم هذا المحور بدراسة ما إذا كان هنالك أثر لممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية، حيث قسم هذا المحور بدوره إلى أربعة فروع حسب تأثير المحاسبة الإبداعية على كل خاصية من خصائص المعلومات المحاسبية.

- **المحور الرابع:** يهتم بدراسة أساليب تخفيض أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية، وقد تضمن (19) سؤالاً مقسماً إلى ثلاثة محاور فرعية يتعلق الأول منها بدور المدخل الأخلاقي والثاني بدور النظام المحاسبي المالي، والأخير بدور المراجعة في تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الفرع الثاني: نشر وإدارة استمارة الاستبيان.

بعد أن تم إعداد استمارة الاستبيان بشكلها النهائي، جاءت بعدها مرحلة توزيعها على العينة المقصودة من المؤسسات الاقتصادية، حيث تم توزيع الاستبانة في نسختين، ورقية وزعت على من يسهل الوصول والاتصال بهم بشكل مباشر، وأخرى إلكترونية كملف في شكل **(Word)** أو رابط إلكتروني عن طريق البريد الإلكتروني **E-mail**، وشبكة التواصل الاجتماعي، حيث تم التركيز على ذوي الخبرة والاختصاص في مجال المحاسبة المالية من مهنيين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، ولقد اتبع الباحث الأساليب التالية في الاتصال بأفراد عينة الدراسة.

- **المقابلة الشخصية:** تعتبر المقابلة الشخصية أداة رئيسية لجمع البيانات في الدراسات الميدانية، نظراً لأهمية هذا الأسلوب في التواصل الشخصي المباشر مع أفراد عينة الدراسة، حيث سعى الباحث إلى الوصول إلى أكبر عدد ممكن من المستجوبين، سواء عن طريق التسليم المباشر من الباحث نفسه، أو بالاستعانة ببعض الأصدقاء أو الزملاء.

- **البريد الإلكتروني:** تساعد الأساليب الإلكترونية في الوصول إلى أكبر عدد ممكن من أفراد عينة الدراسة، ولقد تم إرسال الاستبانة إلى أفراد العينة عبر البريد الإلكتروني في صيغة ملف **(Word)**، أو على شكل استبانة موجودة على شبكة الأنترنت تم إعدادها بالاستعانة بتطبيق **(Google Drive)**.

- **شبكة التواصل الاجتماعي (Facebook):** نظراً لوجود عدد كبير من المجموعات الخاصة بالمحاسبين المهنيين الجزائريين على شبكة التواصل الاجتماعي، فقد تم الاستعانة بها في نشر الاستبانة الإلكترونية.

رغم حصولنا واستلامنا لعدد من الإجابات، والتي سمحت لنا باعتمادها وفق الأساليب الإحصائية الملائمة، إلا أن ذلك لم يمنع من وجود بعض المشاكل والصعوبات التي اعترضتنا خلال مرحلة النشر والاستلام، والتي وقفت عائقاً أمام الباحث في توسيع عينة الدراسة، خصوصاً فيما يتعلق بطبيعة المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أين وجد الباحث سرية وإحتياط كبير من قبل هذه المؤسسات في التعامل مع طبيعة إشكالية هذا البحث.

الفرع الثالث: المقياس المستخدم: تم تصميم الأسئلة المغلقة للاستبانة وفق مقياس ليكرت، والذي يعتبر أحد أهم المقاييس الترتيبية التي تستخدم في التحليل الإحصائي، حيث يتم من خلاله قياس البيانات الوصفية بإعطائها قيمة رقمية حتى تكون مناسبة للتحليل الإحصائي، وهذا المقياس هو عبارة عن مجموعة من الخيارات التي قد تكون

خماسية أو ثلاثية، أو سباعية، وقد اعتمدنا في دراستنا هذه على مقياس ليكارت الخماسي لأنه يتناسب مع طبيعة موضوع البحث، و الذي يحتوي على خمس خيارات (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة)، بحيث تأخذ كل قيمة الأوزان التالية على الترتيب (5-4-3-2-1)، ويمكننا حساب المتوسطات الحسابية الخاصة بمقياس ليكارت الخماسي كما يلي:

1. احتساب المدى: وهو أكبر رقم في مقياس ليكارت الخماسي ناقص أصغر رقم فتصبح النتيجة (4=5-1)؛
2. حساب طول الفئة: من خلال قسمة المدى على عدد الفئات أي (0.8=4/5)، فتكون الفئة الأولى لقيم المتوسط الحسابي هي من 1 إلى 0.8+1، وهكذا بالنسبة لبقية المتوسطات الحسابية، كما يظهر في الجدول التالي:

الجدول رقم (01): مجالات المتوسط الحسابي حسب مقياس ليكارت الخماسي

درجات المقياس	الأوزان	طول الفئة
موافق بشدة	5	من 4.21 إلى 5
موافق	4	من 3.41 إلى 4.20
محايد	3	من 2.61 إلى 3.40
غير موافق	2	من 1.81 إلى 2.60
غير موافق بشدة	1	من 1 إلى 1.80

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على ما سبق.

إن الإجابات التي تنحصر بين (1 و 1.80) تعبر عن غير موافق بشدة، والتي تنحصر بين (1.81 و 2.60) تعبر عن غير موافق وهكذا.

المطلب الثالث: صدق وثبات أداة الدراسة.

يعد الصدق والثبات في التحليل الإحصائي من أهم الأمور التي تساعد الباحث على التأكد من صحة النتائج التي توصل إليها من خلال قيامه بالتحليل، وبالتالي إمكانية تعميم النتائج على مجتمع الدراسة أو عدم إمكانية تعميمها، ويقصد بصدق أداة الدراسة قدرة الأداة على قياس ما صممت من أجله، أما ثبات الأداة فيقصد به أن تعطي نفس النتيجة لو تم إعادة توزيع الاستبيان أكثر من مرة، تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى فإن ثبات الاستبيان؛ يعني الاستقرار في نتائجه وعدم تغييرها بشكل كبير، فيما لو تم إعادة توزيعه على أفراد العينة، عدة مرات، خلال فترات زمنية معينة.

الفرع الأول: صدق أداة الدراسة: بعد الانتهاء من الجانب النظري للبحث، تم إعداد نسخة أولية لاستبانة الدراسة الميدانية تتناسب مع طبيعة ونوع اشكاليته وفرضياته، ومن أجل التأكد من صدق محتوى أداة الدراسة، وأنها تخدم أهدافها تم الاعتماد على دراسة الصدق الظاهري للاستبيان (صدق المحكمين)، وصدق الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان، والصدق البنائي لمجاور الاستبيان.

1. الصدق الظاهري للاستبيان: من أجل الوقوف على قدرة الأداة على تحقيق الفاعلية المرجوة منها، وذلك للتأكد من سلامة وصحة صياغة الفقرات وصلاحياتها لقياس ما صممت من أجله، تم عرض الاستبيان في صورته الأولية على عدد من المحكمين من ذوي الخبرة واختصاص لأخذ وجهات نظرهم والاستفادة من آرائهم في تعديله والتحقق من مدى ملائمة كل عبارة للمحور الذي تنتمي إليه، ومدى سلامة ودقة الصياغة اللغوية والعلمية لعبارات الاستبيان، ومدى شمول الاستبيان لمشكل الدراسة وتحقيق أهدافها، وفي ضوء آراء السادة المحكمين تم إعادة صياغة بعض العبارات وإضافة عبارات أخرى وحذف بعض العبارات لتحسين أداة الدراسة، لتتحصل في الأخير على استبيان يضم 73 فقرة.

2. صدق الاتساق الداخلي : يقصد بصدق الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان مدى اتساق جميع فقرات الاستبيان مع المحور الذي تنتمي إليه، وقد تم حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة اعتمادا على اجابات أفراد عينة الدراسة، حيث تم حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه، وهذا من خلال اعتماد مستوى دلالة احصائية يقدر ب (5%)، وهو مستوى الدلالة المتعارف على استخدامه في مجال العلوم الإنسانية.

أ. صدق الإتساق الداخلي لفقرات المحور الأول: الجدول التالي يتضمن اختبار صدق الإتساق الداخلي لفقرات المحور الأول من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والمحور الأول عند مستوى دلالة إحصائية تقدر ب (5%).

الجدول رقم (2): صدق الإتساق الداخلي لفقرات المحور الأول.

الرقم	الفقرات	القيمة الاحتمالية	معامل الارتباط
01	تغير المؤسسة في طريقة الإهتلاك حسب ما تمليه ظروف المؤسسة.	0,000	0,471**
02	تستخدم المؤسسة تقديرات متفائلة عند تقييم الموجودات الثابتة من أجل تحسين قائمة المركز المالي.	0,000	0,554**

03	0,628**	0,000	تبالغ المؤسسة في تقييم المخزون السلعي من أجل زيادة الأصول المتداولة لتحسين المركز المالي للمؤسسة
04	0,632**	0,000	تتجه سياسة المؤسسة إلى التغيير غير مبرر في طريقة تقييم المخزونات .
05	0,503**	0,000	عند قيامك بتقييم عناصر الأصول تؤثر الإدارة في تقديراتك وأحكامك الشخصية.
06	0,436**	0,000	حسب تقديرك الشخصي تقوم أحيانا بتصنيف بعض الأصول غير الجارية على أنها جارية
07	0,278*	0,020	تعتمد المؤسسة على القروض طويلة الأجل من أجل تسديد القروض قصيرة الأجل من أجل تحسين نسب السيولة.
08	0,399**	0,001	تعمل المؤسسة على تغيير السياسات المحاسبية المستخدمة بهدف التأثير على الإيرادات.
09	0,417**	0,000	تواجه ضغوطات من قبل الإدارة لاتباع سياسة محاسبية معينة أثناء تسجيلك للإيرادات.
10	0,605**	0,000	تخفض المؤسسة من أسعار بيع منتوجاتها بنسب كبيرة ولأيام معدودة حتى تزيد من أرباح السنة الحالية.
11	0,490**	0,000	تبيع المؤسسة بعض منوجاتها لشركات أخرى مقابل عمليات شراء.
12	0,244*	0,041	زيادة فترة الإئتمان على المبيعات الآجلة لفترة طويلة من أجل زيادة المبيعات.
13	0,601**	0,000	عدم تكوين محصص للديون المشكوك في تحصيلها من أجل تخفيض المصاريف.
14	0,397**	0,001	إدخال تعديلات على مصاريف البحث والتطوير.
15	0,501**	0,000	تبالغ المؤسسة في تقدير مدة إهلاك الأصول غير الملموسة مثل نفقات البحث والتطوير ومصروف البرمجيات.
16	0,478**	0,000	تضع المؤسسة تقديرات متفائلة للمؤونات.
17	0,456**	0,000	يتم تغيير السياسة المحاسبية الخاصة بالمصاريف قبل أسابيع من نهاية السنة المالية.
18	0,465**	0,000	الخيار بين الطريقة المباشرة وغير مباشرة عند إعداد التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية يعتبر من أساليب المحاسبة الإبداعية.
19	0,642**	0,000	تعتبر المؤسسة التدفقات النقدية الناتجة عن الموجودات الثابتة ضمن الأنشطة التشغيلية من أجل اعطاء انطباع جيد عن الوضع المالي للمؤسسة
20	0,580**	0,000	العمل على تغيير السياسات المحاسبية المؤثرة على الدخل مما يؤثر على الضرائب المستقطعة، التي تؤثر بدورها على التدفقات النقدية التشغيلية.
21	,274*	0,022	تقوم المؤسسة بتوزيع أسهم على المساهمين بدلا من توزيع أرباح.

*: تعني مقارنة مستوى المعنوية (sig) بمستوى الدلالة 0.05.

** : تعني مقارنة مستوى المعنوية (sig) بمستوى الدلالة 0.01.

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات SPSS.

يبين الجدول أن معاملات الارتباط لجميع فقرات المحور الأول ذات دلالة إحصائية جد قوية، عند مستوى الدلالة (0.05)، حيث أن القيمة الاحتمالية لكل فقرة كانت أقل من مستوى الدلالة المعتمد، وحتى إن أغلبها أقل من مستوى الدلالة (0.01)، مما يعني أنها ذات مستوى دلالة عال جدا، ولذلك تعتبر فقرات المحور الأول من الاستبانة صادقة لما وضعت من أجله.

ب. صدق الإتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني: الجدول التالي يتضمن اختبار صدق الإتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والمحور الثاني عند مستوى دلالة احصائية تقدر ب (5%).

الجدول رقم (03): صدق الإتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني.

الرقم	الفقرات	القيمة الاحتمالية	معامل الارتباط
01	تقدم المؤسسة تقاريرها المالية فور حلول التاريخ المحدد في النصوص القانونية للنظام المحاسبي المالي حتى لا تفقد قيمتها.	0,000	0,506**
02	تقدم المعلومات الحاسبية فور طلبها من المستخدم طيلة السنة المالية، حتى يكون لها تأثير في قراراته.	0,000	0,576**
03	تمتاز المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة بقدرتها على التنبؤ بالأحداث المستقبلية للمؤسسة وتقييم صحة القرارات السابقة.	0,000	0,455**
04	تساهم التغذية العكسية في جودة المعلومات الحاسبية من خلال الرقابة لأنها تصحح الأخطاء وتحقق توقعات المستخدم.	0,000	0,521**
05	تتصف المعلومات الحاسبية الخاصة بالمؤسسة بالدرجة عالية من الدقة والموضوعية وعدم التحيز لنتائج محددة مسبقا.	0,000	0,604**
06	تلتزم المؤسسة بمبدأ الحيطة والحذر عند تقييم وإدراج مختلف الحسابات في القوائم المالية.	0,000	0,524**
07	القيام بمطابقات دورية بين ماهو موجود وماهو مسجل.	0,000	0,561**
08	تعتمد المؤسسة على مستندات مثبتة لمختلف العمليات عند إعداد قوائمها المالية، وهذا مايزيد من حيادية تلك المعلومات ومستوى الثقة بها.	0,000	0,424**
09	المعلومات الحاسبية التي تقدمها المؤسسة تمتاز بدرجة عالية من الثقة وخالية من الأخطاء الجوهرية.	0,000	0,423**
10	تميز المعلومات الحاسبية بأنها قابلة للتحقق، أي وجود إجماع بين المحاسبين عند استخدامهم نفس طرق القياس والوصول لنتائج متشابهة.	0,000	0,524**

0,460**	0,000	المعلومات المحاسبية التي توفرها المؤسسة تمكن من إجراء مقارنات على مستوى المؤسسة ومع مؤسسات مماثلة.	11
0,546**	0,000	تتبع المؤسسة عند إعداد القوائم المالية طرق وأساليب موحدة تمكن من إجراء عمليات المقارنة.	12
0,523**	0,000	قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة يزيد من درجة الثقة بتلك المعلومات، ويحمي المؤسسة من مخاطر فشل القرارات الاستثمارية	13
0,483**	0,000	توفر المعلومات المحاسبية التي تعرضها المؤسسة إمكانية تطبيق الأساليب الإحصائية	14
0,774**	0,000	يتم إعداد القوائم المالية على أساس الثبات في الطرق والسياسات المحاسبية من سنة لأخرى.	15
0,430**	0,000	تتبع المؤسسة طرق موحدة عند تقييم الحسابات.	16
0,562**	0,000	تلتزم المؤسسة بالثبات في طريقة عرض القوائم المالية الأساسية.	17
0,528**	0,000	يؤدي الالتزام بالمبادئ المحاسبية إلى زيادة الثبات في استعمال الطرق والسياسات المحاسبية .	18
*: تعني مقارنة مستوى المعنوية (sig) بمستوى الدلالة 0.05.			
**: تعني مقارنة مستوى المعنوية (sig) بمستوى الدلالة 0.01.			

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات SPSS.

يتضح من خلال الجدول أعلاه بأن جميع الفقرات ترتبط مع المحور الثاني "متطلبات جودة المعلومات المحاسبية"، أي أن فقراته دالة إحصائياً، حيث أن القيمة الاحتمالية لكل فقرة كانت أقل من مستوى الدلالة المعتمد، ومنه تعتبر فقرات المحور الثاني صادقة ومتسقة داخلياً، لما وضعت لقياسه.

ث. صدق الإتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث: :: الجدول التالي يتضمن اختبار صدق الإتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث:

الجدول رقم (04): صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث.

الرقم	الفقرات	القيمة الاحتمالية	معامل الارتباط
01	تؤثر ممارسات المحاسبة الإبداعية سلباً على قرارات المستثمرين والمقرضين	0,005	0,329**
02	تؤثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على عملية التنبؤ بالوضع المالي للمؤسسة	0,000	0,452**
03	المعلومات المحاسبية الخالية من ممارسات المحاسبة الإبداعية تكون أكثر ملاءمة لاستخدامها في اتخاذ القرارات.	0,028	0,262*

0,250*	0,037	تقلل ممارسات المحاسبة الإبداعية من قدرة مستخدمي المعلومات على إدراك وفهم وتحليل المعلومات.	04
0,271*	0,023	في ظل المحاسبة الإبداعية لا تساهم التغذية العكسية في تصحيح أية انحرافات مالية قد تقع في المؤسسة.	05
0,312**	0,009	تخفي ممارسات المحاسبة الإبداعية الأداء الحقيقي للمؤسسة	06
0,321**	0,007	تكون المعلومات المحاسبية في ظل المحاسبة الإبداعية متحيزة لنتائج محددة مسبقا.	07
0,344**	0,004	في ظل المحاسبة الإبداعية تفقد المعلومات المحاسبية مصداقيتها، وتزيد درجة عدم الثقة بها.	08
0,391**	0,001	يؤدي سوء استخدام التقديرات المحاسبية إلى عدم مصداقية القوائم المالية.	09
0,446**	0,000	توفر المعلومات المحاسبية الخالية من ممارسات المحاسبة الإبداعية نظرة صحيحة و صادقة عن الحالة الاقتصادية للمؤسسة.	10
0,372**	0,001	عدم الثبات في استخدام الطرق والسياسات المحاسبية من سنة لأخرى يؤثر في قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة.	11
0,330**	0,005	تغيير أساليب القياس المحاسبي يجعل عملية المقارنة غير فعالة	12
0,241*	0,045	تغيير السياسات المحاسبية من سنة لأخرى يؤثر على قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة.	13
0,284*	0,017	يؤدي عدم ثبات الطرق والسياسات المحاسبية المتبعة من سنة لأخرى إلى ظهور عدم الثقة في القوائم والمعلومات المحاسبية.	14
0,258*	0,031	تغيير السياسات والطرق المحاسبية يؤثر في ثبات المعلومات المحاسبية.	15
* : تعني مقارنة مستوى المعنوية (sig) بمستوى الدلالة 0.05. **: تعني مقارنة مستوى المعنوية (sig) بمستوى الدلالة 0.01.			

المصدر: من إعداد الباحثة بناءاً على مخرجات SPSS.

يبين الجدول أن معاملات الارتباط لجميع فقرات المحور الثالث ذات دلالة إحصائية ، عند مستوى الدلالة (0.05)، حيث أن القيمة الاحتمالية لكل فقرة كانت أقل من مستوى الدلالة المعتمد، مما يعني أنها ذات مستوى دلالة ، ولذلك تعتبر فقرات المحور الثالث من الاستبانة صادقة لما وضعت من أجله.

د.صدق الإتساق الداخلي لفقرات المحور الرابع: الجدول التالي يتضمن اختبار صدق الإتساق الداخلي لفقرات المحور الرابع .

الجدول رقم (05): صدق الإتساق الداخلي لفقرات المحور الرابع.

الرقم	الفقرات	القيمة الاحتمالية	معامل الارتباط
01	إلتزام المحاسب بأخلاقيات مهنة المحاسبة يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	0,003	0,351**

0,499**	0,000	الابتعاد عن التحيز الشخصي في اعداد القوائم المالية وفي وضع التقديرات وفي اختيار الطرق المحاسبية يخفض من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	02
0,344**	0,004	إلتزام المحاسب بالحياد والإنصاف عند إعداد القوائم المالية يحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية.	03
0,615**	0,000	إلتزام المحاسب بقواعد ومبادئ الحوكمة يقلل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	04
0,746**	0,000	إلتزام المحاسب بالموضوعية في قياس وعرض نتائج الأعمال يخفض من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	05
0,611**	0,000	الإلتزام بالقواعد المحاسبية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي يخفض من ممارسات المحاسبة الإبداعية ويرفع من جودة المعلومات المحاسبية.	06
0,589**	0,000	الالتزام بقواعد الإفصاح المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي عند تغيير السياسات المحاسبية يقلل من ممارسات المحاسبة الإبداعية	07
0,312**	0,009	العمل على فرض قيود صارمة عند تغيير السياسات المحاسبية يخفض من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	08
0,501**	0,000	العمل على إلغاء غالبية البدائل والاكتفاء بمعالجة محاسبية واحدة يؤدي إلى توحيد المعالجات المحاسبية ويخفض من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	09
0,315**	0,008	الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية وتفعيل فرضية الثبات يقلل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	10
0,434**	0,000	استخدام الطريقة غير المباشرة في إعداد قائمة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية يعتبر إجراء للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	11
0,325**	0,006	تساعد قائمة التدفقات النقدية على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.	12
0,541**	0,000	يساعد تعيين مراجع خارجي وتحديد أتعابه بهدف زيادة استقلالته عند إبداء الرأي في القوائم المالية في الحد من المحاسبة الإبداعية.	13
0,663**	0,000	تأكد المدقق من كل العمليات المسجلة بالدفاتر المحاسبية خلال الفترة محل التدقيق يخفض من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	14
0,368**	0,002	تحقق المدقق من الطرق والسياسات المحاسبية المعمول بها في المؤسسة يساعد في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.	15
0,568**	0,000	التأكد من أن كل بنود القوائم المالية قد تم تبويبها والإفصاح عنها طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يخفض من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	16
0,629**	0,000	التأكد من أن جميع الأصول والخصوم موجودة بالفعل عند تاريخ إعداد القوائم المالية يقلل من ممارسات المحاسبة الإبداعية	17
0,651**	0,000	التأكد من أن الإيرادات والمصاريف قد تم تخصيصها بشكل ملائم بين الفترات المحاسبية يخفض من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	18

0,634**	0,000	إبداء رأي متحفظ أو سلبي في حالة اتباع الإدارة لسياسات محاسبية غير مقبولة أو مخالفتها للمبادئ المحاسبية يخفض من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	19
*: تعني مقارنة مستوى المعنوية (sig) بمستوى الدلالة 0.05.			
**: تعني مقارنة مستوى المعنوية (sig) بمستوى الدلالة 0.01.			

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات SPSS.

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن جميع الفقرات ترتبط مع المحور الرابع، حيث أن القيمة الاحتمالية لكل فقرة كانت أقل من مستوى الدلالة المعتمد، ومنه تعتبر فقرات المحور الرابع صادقة ومتسقة داخليا، لما وضعت لقياسه.

3. صدق الاتساق البنائي للاستبيان: يعتبر صدق الاتساق البنائي أحد مقاييس صدق أداة الدراسة، حيث يقيس مدى تحقق الأهداف التي تسعى الأداة الوصول إليها، ويبين صدق الاتساق البنائي مدى ارتباط كل محور من محاور أداة الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبيان مجتمعة، وعليه قمنا بحساب معامل الارتباط ' بيرسون ' بين درجة كل محور والدرجة الكلية للاستبيان، والجدول التالي يوضح ذلك.

الجدول رقم (06): صدق الاتساق البنائي للاستبيان.

الرقم	محاور الدراسة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
01	المحور الأول: أساليب ممارسة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للمحاسبة الإبداعية.	0,614**	0,000
02	المحور الثاني: متطلبات جودة المعلومات المحاسبية.	0,549**	0,000
03	المحور الثالث: تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية.	0,329**	0,005
04	المحور الرابع: الأساليب المستخدمة لتخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية	0,627**	0,000

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات SPSS.

من خلال الجدول أعلاه نجد معاملات الارتباط بيرسون لكل محور (الأول) بلغ قيمة 0.614 و المحور الثاني بلغ قيمة 0.549 والثالث بلغ 0.329، أما في المحور الأخير فقد بلغ 0.627 من محاور الاستبيان والمعدل الكلي لعباراته دالة إحصائية، عند مستوى الدلالة 0.01 ومنه تعتبر محاور صادقة ومتسقة، لما وضعت لقياسه.

الفرع الثاني: ثبات أداة الدراسة: يفيد الثبات في معرفة ما إذا كانت أداة الدراسة تعطي نفس النتائج إذا ما أعيد اختبارها على نفس أفراد العينة وفي ظل نفس الظروف، ويمكن التحقق من ثبات أداة الدراسة عن طريق عدة

أساليب إحصائية، ومن هذه الأساليب تم الاعتماد على معامل ألفا كرونباخ (Alpha Cronbach's)، كما هو مبين في الجدول الموالي:

الجدول رقم (07): ثبات استبانة الدراسة بطريقة معامل ألفا كرونباخ.

محاور الدراسة	معامل ألفا كرونباخ (Alpha Cronbach's)
جميع عبارات الاستبيان	0.80

المصدر: من إحصاء الباحث بناء على مخرجات SPSS.

يأخذ معامل الثبات القيمة من (0-1)، وكلما اقترب من الواحد دل على وجود ثبات عال، وأما إذا اقترب من الصفر فيدل على عدم وجود ثبات، وإن الحد الأدنى المتفق عليه لمعامل ألفا كرونباخ هو 0.6، وبالعودة إلى الجدول أعلاه نجد أن معامل ألفا كرونباخ لكل محاور الدراسة كان 0.80، وهو معدل مرتفع، وهذا يدل على أن أداة الدراسة ذات ثبات كبير مما يجعلنا على ثقة تامة بصحة الاستبيان وصلاحيته لتحليل وتفسير نتائج الدراسة واختبار فرضياتها.

ثالثا. اختبار الاعتدالية (الخضوع إلى التوزيع الطبيعي) " Kolmogrov-Smirnov " .

لاختبار الأدوات الإحصائية المناسبة من أجل تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة، واختبار صحة الفرضيات، يجب أولاً أن نتعرف على طبيعة توزيع بيانات العينة باستخدام اختبار " Kolmogrov-Smirnov "، وهو اختبار ضروري لمعرفة ان كانت متغيرات عينة الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، ومن ثم إمكانية تطبيق الاختبارات المعلمية أو اللامعلمية، وعليه ومن أجل اختبار طبيعة التوزيع نحتاج إلى وضع فرضيتين، هما فرضية العدم والفرضية البديلة، على اعتبار أن فرضية العدم خاضعة للاختبار أي أنها قد تكون غير صحيحة، مما يتطلب وضع الفرضية البديلة كما يلي:

H0 : بيانات العينة تتبع التوزيع الطبيعي.

H1: بيانات العينة لا تتبع التوزيع الطبيعي.

وتتمثل القاعدة العامة لقبول أو رفض الفرض العدمي بإستخدام هذا الاختبار فيمايلي:

إذا كانت Sig أقل من أو تساوي مستوى المعنوية ، فإننا نرفض الفرض العدمي ونقبل الفرض البديل، والعكس صحيح.

ويبين الجدول الموالي نتائج هذا الاختبار:

الجدول رقم (08): القيمة الإحصائية لاختبار التوزيع الطبيعي.

النتيجة	(Kolmogorov- Smirnov)		محاور الاستبيان
	مستوى الدلالة sig	القيمة الإحصائية	
يتبع التوزيع الطبيعي	0.2	0.063	المحور الأول: أساليب ممارسة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للمحاسبة الإبداعية.
يتبع التوزيع الطبيعي	0.2	0.092	المحور الثاني: متطلبات جودة المعلومات المحاسبية.
يتبع التوزيع الطبيعي	0.2	0.078	المحور الثالث: تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية.
يتبع التوزيع الطبيعي	0.2	0.090	المحور الرابع: أساليب تخفيض الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية.

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات spss

من خلال الجدول أعلاه نجد أن مستوى الدلالة sig أكبر من (0.05) لجميع محاور الاستبيان، وبالتالي فإننا نقبل الفرض العدمي القائل بأن بيانات العينة تتبع التوزيع الطبيعي، أي أن بيانات إجابات أفراد العينة على عبارات متغيرات الدراسة تخضع للتوزيع الطبيعي الأمر الذي يسمح لنا بإجراء مختلف الإختبارات المعلمية للإجابة على الأسئلة وفرضيات الدراسة.

المبحث الثاني: مجتمع وعينة الدراسة وأساليب معالجة البيانات.

المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة.

الفرع الأول: مجتمع الدراسة: يتمثل مجتمع الدراسة في جميع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية العاملة على مستوى التراب الوطني، وخصوصا العاملين الذين تربطهم علاقة بموضوع الدراسة، وهم فئة المحاسبين باعتبارهم الأطراف المعدة للقوائم المالية، كما تم الاعتماد أيضا على فئة مهني المحاسبة، أي أصحاب المكاتب الذين يزاولون المهنة المحاسبية عبر التراب الوطني (من محاسبين معتمدين، محافظي حسابات، وخبراء في المحاسبة).

الفرع الثاني: عينة الدراسة: نظرا لتعدد الموضوع وتعدد فئات مجتمع الدراسة، وكبر عدد أفرادها مع استحالة حصرهم بدقة، لذلك لم يتم تحديد حجم العينة بشكل مسبق، حيث قمنا باختيارها بشكل عشوائي بهدف جمع أكبر عدد من الإجابات، والجدول التالي يبين ملخص لعدد الاستمارات الموزعة والمستردة والخاضعة للتحليل.

الجدول رقم (09): تصنيف الاستثمارات الموزعة.

النسبة %	العدد	البيان
100	85	الاستبانات الموزعة
88.23	75	الاستبانات المستردة
11.77	10	الاستبانات غير المسترجعة
6.67	5	الاستبانات غير صالحة للتحليل
93.33	70	الاستبانات الصالحة للتحليل

المصدر: من إعداد الباحث.

نلاحظ من خلال هذا الجدول أن العدد الإجمالي للاستثمارات الموزعة بلغ 85 استثماراً، منها 75 استثماراً تم استرجاعها، وهو ما يمثل 88.23% من حجم العينة المختارة، في حين لم يتم استرجاع 10 استثمارات أي بنسبة 11.77% من العدد الإجمالي، رغم استفسارنا المستمر عن مصيرها، وكانت الحجة عدم وجود الوقت الكافي لملا الاستبانة، وبعد تفحصنا للاستثمارات المسترجعة تبين لنا عدم صلاحية 5 منها أي بنسبة 6.67% من مجموع الاستثمارات المسترجعة بسبب نقص الجدية اللازمة في التعامل مع الاستثمار من طرف بعض المهنيين، وبالتالي فقد تم إلغاء هذه الاستثمارات ليصبح بذلك العدد النهائي للاستثمارات الصالحة للاستعمال 70 استثماراً أي بمعدل 93.33% من مجموع الاستثمارات المسترجعة.

المطلب الثاني: الأدوات الإحصائية المستخدمة

بعد أن أنهى الباحث عملية جمع البيانات اللازمة حول متغيرات هذه الدراسة، ونظراً لأن اختيار الأسلوب الملاءم في التحليل يعتمد بشكل رئيسي على طبيعة متغيرات الدراسة وأساليب القياس وأغراض التحليل فقد تم الاعتماد على عدد من الأساليب الإحصائية كان من أبرزها برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (spss) و (الأكسل) بالإضافة إلى الأساليب التالية:

1. مقاييس النزعة المركزية: تهدف هذه المقاييس إلى وصف إجابات المستجوبين وتحديد اتجاهات آراء العينة،

مما يمكن ذلك من المقارنة والتحليل واستخلاص النتائج، ومن أهم الأساليب المستخدمة:

- المتوسط الحسابي: ويستخدم لتمثيل مجموعة من البيانات في قيمة واحدة،
- الانحراف المعياري: يعبر عن مقدار تشتت القيم عن وسطها الحسابي مقاساً بوحدات المتغير نفسه.
- النسبة المئوية: استخدم هذا المقياس لتلخيص البيانات المتعلقة بالخصائص الديمغرافية للمستجوبين.

2. معامل ألفا- كرونباخ: يستخدم هذا المقياس لاختبار مدى ثبات وصدق أداة الدراسة الميدانية، حيث يأخذ هذا المؤشر قيمة تتراوح ما بين (0-1) ، فإذا تجاوزت قيمة هذا المؤشر 60% أو أكثر فيمكن الحكم بالصدق والثبات على أداة الدراسة.

3. إختبار التوزيع الطبيعي (كولمجراف- سمرنوف): لمعرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه، وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات، لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً.

4. إختبار T للعينة الواحدة (One Sample T test): حيث يستخدم هذا الاختبار لمعرفة فيما إذا كانت هناك فروقات جوهرية بين متوسط العينة ومتوسط مفترض، حيث يقارن الأوساط الحسابية لعينة الدراسة بقيمة الوسط الحسابي الفرضي 3 (محايد)، في مقياس ليكرت الخماسي، إذ يتم احتساب قيمة (T) واستخراج مستوى دلالتها.

المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة وإختبار صحة الفرضيات.

بعد جمع البيانات من خلال الاستمارات التي تم توزيعها، وحتى يتم الحصول على معلومات مفيدة قابلة للاستعمال، سنقوم بمعالجتها وتبويبها باستخدام برنامج الحزم الإحصائية spss، وذلك بغية وضع قاعدة بيانات يمكن الاعتماد عليها في عملية التحليل، وإختبار صحة الفرضيات.

المطلب الأول: خصائص ومميزات أفراد العينة.

سنتناول في هذا الإطار تحليل الجزء المشترك بين محاور الاستبيان، والمتمثل في تحديد الخصائص الديمغرافية للعينة المدروسة (الجنس، المؤهل العلمي، التخصص الدراسي، الوظيفة الحالية، الخبرة المهنية)، حيث أن هذه المتغيرات تمثل صفات قد يؤثر تغييرها في نتيجة هذه الدراسة ، إذا ما أعيد تطبيقها في وقت لاحق، وفيما يلي توزيع لعينة الدراسة تبعاً لهذه المتغيرات.

الفرع الأول: توزيع أفراد العينة حسب الجنس.

يمكن توضيح طبيعة أفراد العينة المشاركة في الاستبيان من خلال الجدول أدناه:

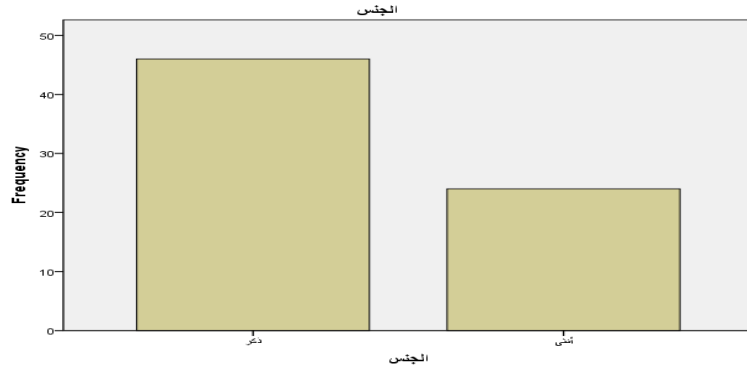
الجدول رقم (10): تصنيف أفراد العينة تبعاً للجنس.

الجنس	التكرارات	النسبة %
ذكر	46	65.7
أنثى	24	34.3
المجموع	70	100

المصدر: من إعداد الباحثة بناءً على نتائج الاستبيان.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن نسبة مشاركة الذكور في الاستبيان بلغت 65.7% في حين بلغت نسبة مشاركة الإناث 34.3%، وهذا يدل على أن اهتمام الذكور بمهنة المحاسبة أكثر من اهتمام الإناث وهذا راجع لطبيعة المهنة وما تتطلبه من كثرة التنقلات بين المؤسسات، خصوصا إذا كانت لها وحدات عبر ولايات متباعدة، إضافة إلى ذلك عزوف الإناث عن امتهان المهنة، فضلا عن قلة عددهم مقارنة بالذكور المرخص لهم بممارسة مهنة المحاسبة، كما يمكن توضيح ذلك من خلال الشكل البياني التالي:

الشكل رقم (11): نسبة أفراد العينة تبعا للجنس.



المصدر: من إعداد الباحثة بناء على نتائج الاستبيان.

الفرع الثاني: توزيع أفراد العينة تبعا للمؤهل العلمي والتخصص الدراسي.
يصنف الجدول الموالي أفراد العينة على أساس الدرجة العلمية للفرد المستقصي، وتخصصه الدراسي كما يظهر فيما يلي:

الجدول رقم (11): توزيع أفراد العينة تبعا للمؤهل العلمي والتخصص الدراسي.

النسبة %	التكرارات	التخصص الدراسي	النسبة %	التكرارات	المؤهل العلمي
80.8	56	محاسبة ومالية	54.3	38	ليسانس
2.9	2	التدقيق	21.4	15	ماستر
1.4	1	الجباية	1.4	1	ماجستير
15.7	11	أخرى	1.4	1	دكتوراه
100	70	المجموع	21.4	15	أخرى
			100	70	المجموع

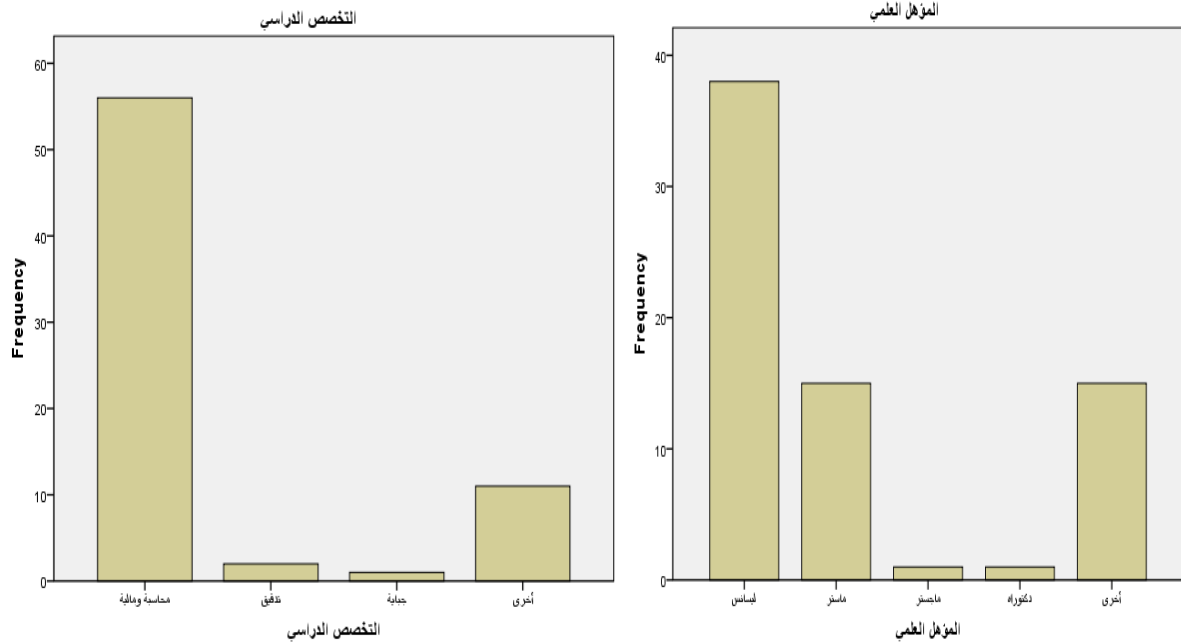
المصدر: من إعداد الباحثة بناء على نتائج الاستبيان.

من خلال الجدول السابق يتضح أن نسبة 54.3% من أفراد العينة حاصلين على شهادة الليسانس، باعتبارها المؤهل المطلوب لامتحان مهنة المحاسبة، ويرجع ارتفاع هذه النسبة أيضا لاعتمادنا على المهنيين حاملي شهادة الليسانس سواء كانوا خبراء محاسبة أو محافظي حسابات أو موظفين في المؤسسات، ويأتي حاملي درجة

الماستر ودرجات الأخرى المتمثلة في شهادات مهنية بدرجة ثانية بنسبة 21.4% أما نسبة حاملي شهادة الماجستير والدكتوراه فقد تكاد تكون معدومة إذ قدرت ب 1.4% بسبب عدم اعتمادنا على فئة الأكاديميين، نظرا لأن موضوع بحثنا يتطلب أفرادا على ارتباط وثيق بتطبيقات مهنة المحاسبة في الواقع العملي، وبالتالي يمكن القول أن جميع أفراد العينة يمتلكون شهادات وهذا يعد مؤشرا جيد وهام على أن جميع أفراد العينة لديهم القدرة على فهم أسئلة الاستبيان بشكل جيد، وهو ما يعزز الثقة في إجاباتهم والإعتماد عليها في التحليل، ويمكن توضيح ذلك بالرسم البياني رقم (12).

كما يظهر في الجدول أن تخصص المحاسبة والمالية يهيمن على تخصصات أفراد العينة بنسبة تقدر ب 80.8%، ثم يأتي بعدها باقي التخصصات الأخرى بنسبة 15.7%، أما نسبة التدقيق والجباية فهي قليلة جدا وتقدر ب 2.9% و 1.4% على الترتيب والشكل رقم (12) يبين ذلك.

الشكل رقم (12): نسبة أفراد العينة تبعا للتخصص الدراسي والمؤهل العلمي.



المصدر: من إعداد الباحثة بناء على نتائج الاستبيان.

الفرع الثالث: توزيع أفراد العينة تبعا للوظيفة الحالية والخبرة المهنية.

نظرا لأن طبيعة بحثنا تستهدف فئة المهنيين، فقد قمنا بتوزيع أفراد العينة إلى أربع فئات (محاسبين معتمدين، محافظي الحسابات، خبراء في المحاسبة، محاسب لدى مؤسسة اقتصادية)، وقد أظهرت النتائج توزيع أفراد العينة حسب هذه الفئات كما يلي:

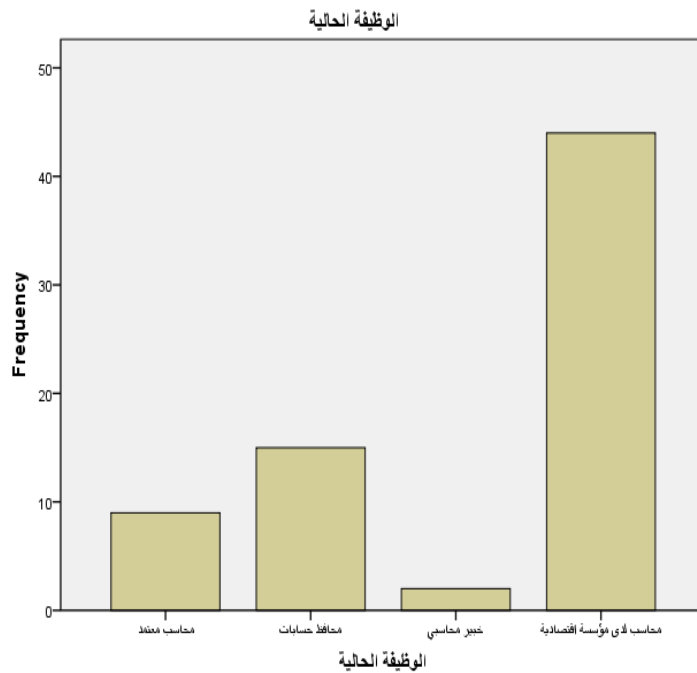
الجدول رقم (12): توزيع أفراد العينة تبعاً للوظيفة الحالية.

النسبة %	التكرارات	الوظيفة الحالية
12.9	9	محاسب معتمد
21.4	15	محافظ حسابات
2.9	2	خبير محاسبي
62.9	44	محاسب لدى مؤسسة اقتصادية
100	70	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثة بناءً على نتائج الاستبيان.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن نسبة المحاسبين العاملين في مؤسسات إقتصادية قد بلغ أعلى نسبة 62.9%، وتأتي بعدها نسبة محافظي الحسابات 21.4%، ثم فئة المحاسبين المعتمدين 12.9%، أما الفئة الأخيرة فتضم خبراء المحاسبة بنسبة 2.9% وهذا ما يعكس رغبة الباحثة في التركيز على المحاسبين العاملين في المؤسسات الإقتصادية ومحافظي الحسابات، فالأولى باعتبارها تعمل في الميدان وهي الأكثر استعمالاً لممارسات المحاسبة الإبداعية، وبالتالي فهي المخول لها بصفة خاصة للإجابة على تساؤلاتنا، والثانية باعتبارها الفئة المسؤولة عن اكتشاف مثل هذه الممارسات، أما باقي الفئات فقد اعتمدنا عليها لكونها تمارس مهنة المحاسبة، وهي الأدرى بكافة خباياها، وهذا ما يبينه الشكل الموالي:

الشكل رقم (13): نسبة أفراد العينة تبعاً للوظيفة الحالية.



المصدر: من إعداد الباحثة بناءً على نتائج الاستبيان.

أما فيما يخص الخبرة المهنية فقد قمنا بتبويب أفراد العينة حسب الخبرة المهنية إلى أربع فئات، كل فئة لها مدى يقدر بخمس سنوات، وذلك وفق الجدول التالي:

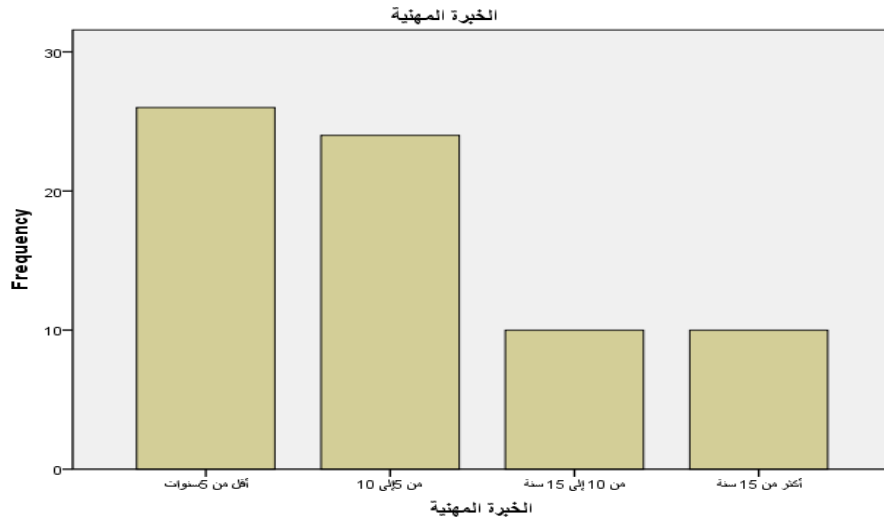
الجدول رقم (13): توزيع أفراد العينة تبعاً للخبرة المهنية.

النسبة %	التكرارات	الفئات
37.1	26	أقل من 5 سنوات
34.3	24	من 5 إلى 10 سنوات
14.3	10	من 10 إلى 15 سنة
14.3	10	أكثر من 15 سنة
100	70	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثة بناءً على نتائج الاستبيان.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن نسبة المستجوبين الذين لا تتعدى خبرتهم خمس سنوات قد بلغت 37.1% وهي نسبة قريبة من نسبة المستجوبين الذين تتراوح خبرتهم ما بين 5 إلى 10 سنوات والتي بلغت 34.3% ونفس ذلك لاعتمادنا على نسبة معتبرة من خريجي الجامعات الحائزين على شهادة الليسانس الذين يشتغلون بالمؤسسات الاقتصادية، لتأتي بعدها باقي الفئات بنسبة متساوية تقدر ب 14.3%، والشكل البياني التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (14): نسبة أفراد العينة تبعاً للخبرة المهنية.



المصدر: من إعداد الباحثة بناءً على نتائج الاستبيان.

المطلب الثاني: تحليل فقرات محاور الدراسة.

بعد تحليل الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة، سيتم في هذا المطلب احتساب المتوسطات الحسابية، لمعرفة متوسط إجابات أفراد العينة لكل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة، والانحراف المعياري للتعرف على مدى انحراف إجاباتهم لكل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة، ولكل محور من محاور الدراسة عن متوسطها الحسابي، كما تم ترتيب العبارات من خلال أهميتها في المحور بالاعتماد على أكبر قيمة للمتوسط الحسابي في المحور، وعند تساوي المتوسط الحسابي بين عبارتين، فإنه يؤخذ بعين الاعتبار أقل قيمة للانحراف المعياري بينهما.

الفرع الأول: تحليل الفقرات الخاصة بممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية.

تم تحليل نتائج الدراسة المتعلقة بمحور أساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، باستخدام المتوسطات والانحرافات المعيارية، وقد تم تقسيمها حسب علاقتها بالقوائم المالية كما يلي:

1. تحليل الفقرات الخاصة بقائمة المركز المالي:

الجدول رقم (14): تحليل الممارسات الخاصة بقائمة المركز المالي.

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة	الاتجاه العام
01	تغير المؤسسة في طريقة الإهلاك حسب ما تمليه ظروف المؤسسة.	3,27	1,14	3	محايد
02	تستخدم المؤسسة تقديرات متفائلة عند تقييم الموجودات الثابتة من أجل تحسين قائمة المركز المالي.	3,30	1,15	2	محايد
03	تبالغ المؤسسة في تقييم المخزون السلعي من أجل زيادة الأصول المتداولة لتحسين المركز المالي للمؤسسة	2,92	1,14	4	محايد
04	تتجه سياسة المؤسسة إلى التغيير غير مبرر في طريقة تقييم المخزونات وطرق إهلاك الثببتات.	2,48	1,00	6	غير موافق
05	عند قيامك بتقييم عناصر الأصول تؤثر الإدارة في تقديراتك وأحكامك الشخصية.	2,54	1,07	5	غير موافق
06	حسب تقديرك الشخصي تقوم أحيانا بتصنيف بعض الأصول غير الجارية على أنها جارية	2,45	1,03	7	غير موافق
07	تعتمد المؤسسة على القروض طويلة الأجل من أجل تسديد القروض قصيرة الأجل من أجل تحسين نسب السيولة.	3,35	1,27	1	محايد
	المتوسط والانحراف المعياري للمحور الفرعي الأول	2,90	0.67		محايد

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات spss .

من خلال الجدول أعلاه والذي يبين آراء أفراد العينة حول مدى ممارسة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لممارسات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة المركز المالي، يظهر لنا أن المتوسطات الحسابية تتراوح ما بين (2.45-3.35)، وبانحراف معياري يتراوح ما بين (1-1.27)، حيث توزعت إجابات أفراد العينة بين المعارضة والحياد، حسب مقياس ليكرت الخماسي، وقد بلغ المتوسط العام للمحور الفرعي ككل (2.9)، وبانحراف معياري (0.67)، وباتجاه محايد، وتشير هذه النتائج إلى أن جميع أفراد العينة تبدي رأيا حياديا بخصوص ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي، كما تدل هذه النتائج أيضا على وجود اتساق في إجابات أفراد العينة.

ويتبين من الجدول أيضا أن أكثر الأساليب المستخدمة للتلاعب بقائمة المركز المالي هو تسديد القروض القصيرة الأجل عن طريق القروض طويلة الأجل، من أجل تحسين نسب السيولة، حيث بلغ متوسط إجابات أفراد العينة على هذه الفقرة (3.35) وهي نسبة قريبة جدا من الموافقة، ثم يليها أسلوب استخدام تقديرات متفاءلة عند تقييم الموجودات الثابتة من أجل تحسين قائمة المركز المالي بمتوسط حسابي قدر ب (3.3) وبانحراف معياري (1.15)، أما أقل الأساليب تأثيرا في قائمة المركز المالي فقد مثلتها الفقرة 6 "حسب تقديرك الشخصي تقوم أحيانا بتصنيف بعض الأصول غير الجارية على أنها جارية" بمتوسط حسابي قدر ب (2.45)، وبانحراف معياري (1.03).

2. تحليل الفقرات الخاصة بجدول حسابات النتائج.

الجدول رقم (15): تحليل الممارسات الخاصة بجدول حسابات النتائج.

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة	الاتجاه العام
08	تعمل المؤسسة على تغيير السياسات المحاسبية المستخدمة بهدف التأثير على الإيرادات.	2,97	1,04	6	محايد
09	تواجه ضغوطات من قبل الإدارة لاتباع سياسة محاسبية معينة أثناء تسجيلك للإيرادات.	2,64	1,23	9	محايد
10	تخفض المؤسسة من أسعار بيع منتجاتها بنسب كبيرة ولأيام معدودة حتى تزيد من أرباح السنة الحالية.	3,47	1,22	2	موافق
11	تبيع المؤسسة بعض منوجاتها لشركات أخرى مقابل عمليات شراء.	3,38	1,20	5	محايد

12	زيادة فترة الإئتمان على المبيعات الآجلة لفترة طويلة من أجل زيادة المبيعات.	3,48	,86	1	موافق
13	عدم تكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها من أجل تخفيض المصاريف.	2,78	1,14	8	محايد
14	إدخال تعديلات على مصاريف البحث والتطوير.	3,47	1,05	3	موافق
15	تبالغ المؤسسة في تقدير مدة إهلاك الأصول غير الملموسة مثل نفقات البحث والتطوير ومصروف البرمجيات.	2,88	1,26	7	محايد
16	تضع المؤسسة تقديرات متفائلة للمؤونات.	3,40	1,13	4	محايد
17	يتم تغيير السياسة المحاسبية الخاصة بالمصاريف قبل أسابيع من نهاية السنة المالية.	2,42	1,24	10	غير موافق
المتوسط والانحراف المعياري العام للمحور الفرعي الثاني		3.09	0.58		محايد

المصدر: من إحصاء الباحث بناء على نتائج spss .

يتضح من الجدول أعلاه أن المعدل العام للمتوسطات الحسابية لإجابات العينة حول الفقرات التي تقيس ممارسات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة الدخل قد بلغ (3.09) وبانحراف معياري قدر ب (0.58)، مما يدل على أن اتجاه الإجابات يتمركز حول درجة "محايد" وفق مقياس ليكرت الخماسي، كما تدل هذه البيانات أيضا على وجود تجانس في إجابات أفراد العينة، و نلاحظ أيضا أن آراء مهني المحاسبة في الجزائر قد توزعت ما بين المحايدة والموافقة على فقرات هذا المحور، ماعدا الفقرة 17 " يتم تغيير السياسة المحاسبية الخاصة بالمصاريف قبل أسابيع من نهاية السنة المالية"، التي اتجهت اجابات العينة إلى عدم الموافقة بمتوسط قدر ب(2.42)، وبانحراف معياري (1.24)، حيث وافق أفراد العينة على الفقرات " 12، 10، 14" بمتوسط حسابي يتراوح ما بين (3.47-3.48)، وبانحراف معياري يتراوح ما بين (0.86-1.05)، في حين سجلنا متوسط حسابي يتراوح ما بين (3.4-2.64) وبانحراف معياري يتراوح ما بين (1.13-1.23) على باقي الفقرات، وحسب سلم ليكرت الخماسي فإن إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات كانت "محايد".

3. تحليل الفقرات الخاصة بجدول تدفقات الخزينة.

الجدول رقم (16): تحليل الممارسات الخاصة بجدول تدفقات الخزينة.

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب الفقرة	الاتجاه العام
18	الخيار بين الطريقة المباشرة والغير مباشرة عند إعداد التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية يعتبر من أساليب المحاسبة الإبداعية.	3,38	0,88	2	محايد
19	تعتبر المؤسسة التدفقات النقدية الناتجة عن الموجودات الثابتة ضمن الأنشطة التشغيلية من أجل اعطاء انطباع جيد عن الوضع المالي للمؤسسة	3,31	1,11	3	محايد
20	العمل على تغيير السياسات المحاسبية المؤثرة على الدخل مما يؤثر على الضرائب المستقطعة، التي تؤثر بدورها على التدفقات النقدية التشغيلية.	3,45	0,988	1	موافق
21	تقوم المؤسسة بتوزيع أسهم على المساهمين بدلا من توزيع أرباح.	3,00	1,15	4	محايد
المتوسط والانحراف المعياري للمحور الفرعي الثالث		3.28	0.65		محايد

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على نتائج spss

نلاحظ من خلال الجدول أن المتوسط الحسابي العام للمحور الفرعي الثالث المتعلق بدراسة ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية، قد بلغ (3.28)، وانحراف معياري (0.65)، وهذا المتوسط يقع في مستوى محايد حسب مقياس ليكرت الخماسي، حيث يظهر لنا في الجدول موافقة أفراد العينة على الفقرة 20 فقط "العمل على تغيير السياسات المحاسبية المؤثرة على الدخل مما يؤثر على الضرائب المستقطعة، التي تؤثر بدورها على التدفقات النقدية التشغيلية"، في حين سجلنا متوسطات حسابية توافق درجة محايد حسب مقياس ليكرت على باقي الفقرات.

بصفة عامة فإن المتوسط الحسابي العام لهذا المحور المتعلق بدراسة مدى ممارسة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية قدر ب (3.07)، وانحراف معياري (0.55)، مما يدل على وجود تجانس في إجابات أفراد العينة على هذا المحور كما تدل هذه النتائج أيضا على أن أفراد العينة تتحفظ في الإجابة على أسئلة هذا المحور، وذلك بعدم إبداء رأي حول هذا الموضوع، نظرا لحساسيته، وما يحمله من ممارسات قد تسيء بسمعة المحاسبين، والجدول الموالي يظهر لنا ملخصا للنتائج السابقة.

الجدول رقم (17): ملخص إجابات أفراد العينة عن المحور الأول.

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المحاور الفرعية
محايد	0.67	2.9	ممارسات خاصة بقائمة المركز المالي
محايد	0.58	3.09	ممارسات خاصة بجدول حسابات النتائج
محايد	0.65	3.28	ممارسات خاصة بقائمة التدفقات النقدية
محايد	0.55	3.07	المتوسط الحسابي المرجح العام والانحراف المعياري العام للمحور الأول

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على نتائج spss.

الفرع الثاني: تحليل الفقرات الخاصة بمتطلبات جودة المعلومات المحاسبية.

تم تقسيم إجابات أفراد العينة المتعلقة بالمحور الثاني حسب الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، التي تعبر عن جودة المعلومات المحاسبية وقيمة محتواها الإعلامي إلى:

1. تحليل الفقرات الخاصة بالملاءمة:

الجدول رقم (18): تحليل الفقرات الخاصة بالملاءمة.

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة	الاتجاه العام
01	تقدم المؤسسة تقاريرها المالية فور حلول التاريخ المحدد في النصوص القانونية للنظام المحاسبي المالي حتى لا تفقد قيمتها.	4,27	0,74	1	موافق بشدة
02	تقدم المعلومات المحاسبية فور طلبها من المستخدم طيلة السنة المالية، حتى يكون لها تأثير في قراراته.	4,20	0,79	2	موافق
03	تمتاز المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة بقدرتها على التنبؤ بالأحداث المستقبلية للمؤسسة وتقييم صحة القرارات السابقة.	4,11	0,92	4	موافق
04	تساهم التغذية العكسية في جودة المعلومات المحاسبية من خلال الرقابة لأنها تصحح الأخطاء وتحقق توقعات المستخدم.	4,11	0,82	3	موافق
	المتوسط والانحراف المعياري للمحور الفرعي الأول	4.17	0.56		موافق

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على نتائج spss .

يظهر لنا من الجدول أعلاه أن المتوسط الحسابي العام قدر ب (4.17)، وبانحراف معياري بلغ (0.56)، مما يدل على موافقة أفراد العينة على فقرات هذا المحور، كما تشير هذه النتائج إلى وجود تجانس في إجابات أفراد العينة، وبالتالي فإن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تحرص على تقديم معلومات تلائم احتياجات مستخدميها، إذ حصلت الفقرة الأولى "تقدم المؤسسة تقاريرها المالية فور حلول التاريخ المحدد في النصوص القانونية للنظام المحاسبي المالي حتى لا تفقد قيمتها."، على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.27)، وبانحراف معياري (0.74)، وبدرجة تقدير موافق بشدة، ثم تلتها الفقرة الثانية "تقدم المعلومات المحاسبية فور طلبها من المستخدم طيلة السنة المالية، حتى يكون لها تأثير في قراراته."، بمتوسط حسابي (4.20)، وبانحراف معياري (0.79)، ثم تلتها الفقرة الثالثة والرابعة بنفس المتوسط الحسابي الذي قدر ب (4.11)، وبتقدير موافق، وتدل هذه النتائج على أن المؤسسات الجزائرية تحرص على تقديم معلومات في الوقت المناسب لكي تؤثر في قرارات مستخدميها، وبالتالي تسمح لهم بالتنبؤ، وتساهم في تقييم القرارات المتخذة.

2 . تحليل الفقرات الخاصة بالموثوقية.

الجدول رقم (19): تحليل الفقرات الخاصة بالموثوقية.

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة	الاتجاه العام
05	تتصف المعلومات المحاسبية الخاصة بالمؤسسة بالدرجة عالية من الدقة والموضوعية وعدم التحيز لنتائج محددة مسبقا.	4,15	0,97	5	موافق
06	تلتزم المؤسسة بمبدأ الحيطة والحذر عند تقييم وإدراج مختلف الحسابات في القوائم المالية.	4,44	0,65	2	موافق بشدة
07	القيام بمطابقات دورية بين ماهو موجود وماهو مسجل.	4,51	0,63	1	موافق بشدة
08	تعتمد المؤسسة على مستندات مثبتة لمختلف العمليات عند إعداد قوائمها المالية، وهذا مايزيد من حيادية تلك المعلومات ومستوى الثقة بها.	4,41	0,62	3	موافق بشدة
09	المعلومات المحاسبية التي تقدمها المؤسسة تمتاز بدرجة عالية من الثقة وخالية من الأخطاء الجوهرية.	4,01	1,04	6	موافق
10	تميز المعلومات المحاسبية بأنها قابلة للتحقق، أي وجود إجماع بين المحاسبين عند استخدامهم نفس طرق القياس والوصول لنتائج متشابهة.	4,27	0,83	4	موافق بشدة
	المتوسط والانحراف المعياري للمحور الفرعي الثاني	4.3	0.50		موافق بشدة

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على نتائج spss .

يتبين لنا من خلال ما عرضه الجدول من نتائج إجابات العينة حول تحقيق متطلبات الموثوقية في المعلومات الحاسوبية، أن المتوسط العام للمحور قدر ب(4.3) وبانحراف معياري (0.5)، وبدرجة موافق بشدة، وهذا يشير إلى اتفاق كبير في آراء أفراد العينة حول تحقيق متطلبات موثوقية المعلومات الحاسوبية في المؤسسات الجزائرية، حيث سجلنا درجة موافق بشدة على أغلبية عبارات هذا المحور، ما عدا العبارة "9 و 5"، وبالتالي فإن اتجاهات أفراد العينة إيجابية وموافقة بشدة بأن المعلومات الحاسوبية التي تقدمها المؤسسات الجزائرية تستند على أدلة وقرائن إثبات، وتمتاز بالحيادية، وبالدقة والموضوعية، وغير متحيزة لنتائج محددة مسبقا.

3. تحليل الفقرات الخاصة بالمقارنة:

الجدول رقم (20): تحليل الفقرات الخاصة بالمقارنة.

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة	الاتجاه العام
11	المعلومات الحاسوبية التي توفرها المؤسسة تمكن من إجراء مقارنات على مستوى المؤسسة ومع مؤسسات مماثلة.	4,15	0,77	2	موافق
12	تتبع المؤسسة عند إعداد القوائم المالية طرق وأساليب موحدة تمكن من إجراء عمليات المقارنة.	4,08	0,81	3	موافق
13	قابلية المعلومات الحاسوبية للمقارنة يزيد من درجة الثقة بتلك المعلومات، ويحمي المؤسسة من مخاطر فشل القرارات الاستثمارية	3,91	1,09	4	موافق
14	توفر المعلومات الحاسوبية التي تعرضها المؤسسة إمكانية تطبيق الأساليب الإحصائية	4,20	0,67	1	موافق
	المتوسط والانحراف المعياري للمحور الفرعي الثالث	4.08	0.56		موافق

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على نتائج spss .

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة تراوحت ما بين (3.91-4.2) وبانحراف معياري تراوح ما بين (1.09-0.67)، وحسب مقياس سلم ليكرت الخماسي فإن إجابات أفراد العينة تتجه نحو الموافقة، كما بلغ المتوسط العام للمحور الفرعي الرابع (4.08)، وبانحراف معياري (0.56)، وبدرجة موافق، حيث سجلنا أعلى متوسط عند الفقرة 14 "توفر المعلومات الحاسوبية التي تعرضها المؤسسة إمكانية تطبيق الأساليب الإحصائية" بمتوسط قدر ب (4.20)، وبانحراف معياري (0.67)، وأدنى متوسط عند الفقرة

13" قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة يزيد من درجة الثقة بتلك المعلومات، ويحمي المؤسسة من مخاطر فشل القرارات الاستثمارية" بمتوسط قدر ب (3.91) وبانحراف قدر ب (1.09)، وتشير هذه النتائج إلى أن أفراد العينة توافق على أن المؤسسات الإقتصادية الجزائرية تقدم معلومات تسمح بإجراء عمليات المقارنة في نفس المؤسسة أو مع مؤسسات أخرى، مما يساعد على التنبؤ بالوضع المالي للمؤسسة وذلك باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة، كما يزيد من درجة الثقة بتلك المعلومات ويحميها من مخاطر فشل القرارات الإستثمارية.

4. تحليل الفقرات الخاصة بالثبات:

الجدول رقم (21): تحليل الفقرات الخاصة بالثبات.

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة	الاتجاه العام
15	يتم إعداد القوائم المالية على أساس الثبات في الطرق والسياسات المحاسبية من سنة لأخرى.	4,30	0,76	2	موافق بشدة
16	تتبع المؤسسة طرق موحدة عند تقييم الحسابات.	4,02	0,88	4	موافق
17	تلتزم المؤسسة بالثبات في طريقة عرض القوائم المالية الأساسية.	4,21	0,75	3	موافق بشدة
18	يؤدي الإلتزام بالمبادئ المحاسبية إلى زيادة الثبات في استعمال الطرق والسياسات المحاسبية .	4,35	0,70	1	موافق بشدة
المتوسط والانحراف المعياري للمحور الفرعي الرابع		4.22	0.53		موافق

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على نتائج spss .

استنادا على الجدول أعلاه فقد بلغ المتوسط العام لإجابات العينة (4.22)، وبدرجة موافق، كما أظهرت النتائج أن الانحراف المعياري الذي يقيس درجة تشتت آراء العينة، أي بعدها عن متوسطها الحسابي قد بلغ (0.53)، مما يعني وجود اتفاق في وجهات النظر حول هذا المحور، حيث سجلنا أكبر متوسط (4.35) عند الفقرة 18 "يؤدي الإلتزام بالمبادئ المحاسبية إلى زيادة الثبات في استعمال الطرق والسياسات المحاسبية"، وتليها الفقرة 15 "يتم إعداد القوائم المالية على أساس الثبات في الطرق والسياسات المحاسبية من سنة لأخرى" بمتوسط قدر ب (4.30)، أما أقل متوسط (4.02) فقد سجل عند الفقرة 16 "تتبع المؤسسة طرق موحدة عند تقييم الحسابات"، وتشير هذه النتائج إلى أن وجهات نظر مهني المحاسبة في الجزائر توافق على أن المؤسسات الإقتصادية الجزائرية تلتزم بخاصية الثبات عند إعداد القوائم المالية.

وبصفة عامة فإن اتجاهات آراء أفراد العينة حول مدى تطبيق المؤسسات الإقتصادية الجزائرية لمتطلبات جودة المعلومات المحاسبية تتجه نحو الموافقة بمتوسط عام قدر ب (4.20)، وبانحراف معياري قدر ب (0.42).

الجدول رقم (22): ملخص إجابات أفراد العينة عن المحور الثاني.

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المحاور الفرعية
موافق	0.56	4.17	متطلبات تحقيق الملاءمة
موافق بشدة	0.5	4.3	متطلبات تحقيق الموثوقية
موافق	0.55	4.08	متطلبات تحقيق المقارنة
موافق	0.52	4.22	متطلبات تحقيق الثبات
موافق	0.42	4.20	المتوسط الحسابي المرجح العام والانحراف المعياري العام للمحور الثاني

المصدر: من إحصاء الباحث بناء على نتائج spss .

الفرع الثالث: تحليل الفقرات الخاصة بتأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات. تم تحليل إجابات أفراد العينة المتعلقة بالمحور الثالث باستخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، ولكن سيتم تقسيم النتائج المتوصل إليها، حسب تأثير المحاسبة الإبداعية على كل خاصية من خصائص المعلومات المحاسبية على حدى، وذلك كما يلي:

1. تحليل الفقرات الخاصة بتأثير المحاسبة الإبداعية على ملاءمة المعلومات المحاسبية: من خلال إجابات أفراد العينة على أسئلة المحور الثالث والمتعلقة بالملاءمة، سجلنا الإجابات المتحصل عليها في الجدول التالي:

الجدول رقم (23): تحليل الفقرات المتعلقة بتأثير المحاسبة الإبداعية على ملاءمة المعلومات المحاسبية.

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة	الاتجاه العام
01	تؤثر ممارسات المحاسبة الإبداعية سلبيا على قرارات المستثمرين والمقرضين.	3,64	1,06	3	موافق
02	تؤثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على عملية التنبؤ بالوضع المالي للمؤسسة	3,54	1,37	5	موافق

03	المعلومات المحاسبية الخالية من ممارسات المحاسبة الإبداعية تكون أكثر ملاءمة لاستخدامها في اتخاذ القرارات	3,80	1,12	2	موافق
04	تقلل ممارسات المحاسبة الإبداعية من قدرة مستخدمي المعلومات على إدراك وفهم وتحليل المعلومات	3,54	1,34	4	موافق
05	في ظل المحاسبة الإبداعية لا تساهم التغذية العكسية في تصحيح أية انحرافات مالية قد تقع في المؤسسة.	4,12	0,74	1	موافق
المتوسط والانحراف المعياري للمحور الفرعي الأول		3.73	0.54		موافق

المصدر: من إحصاء الباحث بناء على نتائج spss .

من خلال الجدول أعلاه والذي يبين آراء أفراد العينة حول مدى تأثير المحاسبة الإبداعية على ملاءمة المعلومات المحاسبية، يظهر لنا أن المتوسطات الحسابية تتراوح ما بين (3.54-4.12)، وانحراف معياري يتراوح ما بين (0.74-1.37)، حيث اتجهت إجابات جميع أفراد العينة نحو الموافقة على فقرات هذا المحور حسب مقياس ليكرت الخماسي، وقد بلغ المتوسط العام للمحور الفرعي ككل (3.73)، وانحراف معياري (0.54)، وباتجاه موافق، وتشير هذه النتائج إلى أن جميع أفراد العينة ترى بأن ممارسات المحاسبة الإبداعية تؤثر سلباً على ملاءمة المعلومات المحاسبية، كما تدل هذه النتائج أيضاً على وجود اتساق في إجابات أفراد العينة.

ويتبين من الجدول أيضاً أن ممارسات المحاسبة الإبداعية تجعل من المعلومات المرتدة إلى المؤسسة غير فعالة، وهذا ما توضحه الفقرة 5 "في ظل المحاسبة الإبداعية لا تساهم التغذية العكسية في تصحيح أية انحرافات مالية قد تقع في المؤسسة" والتي تحصلت على أكبر متوسط قدر ب (4.12)، وانحراف معياري قدر ب (0.74)، ثم تلتها الفقرة 3 "المعلومات المحاسبية الخالية من ممارسات المحاسبة الإبداعية تكون أكثر ملاءمة لاستخدامها في اتخاذ القرارات" بمتوسط قدر ب (3.80) وانحراف معياري قدر ب (1.12)، كما سجلنا أدنى متوسط عند الفقرة 4 "تقلل ممارسات المحاسبة الإبداعية من قدرة مستخدمي المعلومات على إدراك وفهم وتحليل المعلومات" والفقرة 2 "تؤثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على عملية التنبؤ بالوضع المالي للمؤسسة" بمتوسط قدر ب (3.54)، ونظراً لتساوي المتوسط بين هاتين الفقرتين، فقد اعتمدنا في ترتيب الفقرات على الانحراف المعياري.

2. تحليل الفقرات الخاصة بتأثير المحاسبة الإبداعية على موثوقية المعلومات المحاسبية: من خلال إجابات أفراد العينة على أسئلة المحور الثالث والمتعلقة بالموثوقية، سجلنا الإجابات المتحصل عليها في الجدول التالي:

الجدول رقم (24): تحليل الفقرات المتعلقة بتأثير المحاسبة الإبداعية على موثوقية المعلومات المحاسبية.

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة	الاتجاه العام
06	تخفي ممارسات المحاسبة الإبداعية الأداء الحقيقي للمؤسسة	3,68	1,17	4	موافق
07	تكون المعلومات المحاسبية في ظل المحاسبة الإبداعية متحيزة لنتائج محددة مسبقا.	3,80	1,21	2	موافق
08	في ظل المحاسبة الإبداعية تفقد المعلومات المحاسبية مصداقيتها، وتزيد درجة عدم الثقة بها.	3,71	1,22	3	موافق
09	يؤدي سوء استخدام التقديرات المحاسبية إلى عدم مصداقية القوائم المالية.	3,38	1,28	5	محايد
10	توفر المعلومات المحاسبية الخالية من ممارسات المحاسبة الإبداعية نظرة صحيحة وصادقة عن الحالة الاقتصادية للمؤسسة.	3,81	0,98	1	موافق
	المتوسط والانحراف المعياري للمحور الفرعي الثاني	3.68	0.64		موافق

المصدر: من إحصاء الباحث بناء على نتائج spss .

يتضح من الجدول أعلاه أن المعدل العام للمتوسطات الحسابية لإجابات العينة حول الفقرات التي تقيس تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على موثوقية المعلومات المحاسبية قد بلغ (3.68) وبانحراف معياري قدر ب (0.64)، مما يدل على أن اتجاه الإجابات يتمركز حول درجة "موافق" وفق مقياس ليكرت الخماسي، كما تدل هذه البيانات أيضا على وجود تجانس في إجابات أفراد العينة، و نلاحظ أيضا أن آراء مهني المحاسبة في الجزائر قد وافقت على جميع فقرات هذا المحور، ماعدا الفقرة 9 "يؤدي سوء استخدام التقديرات المحاسبية إلى عدم مصداقية القوائم المالية." التي اتجهت فيها اجابات العينة إلى الحيادية بمتوسط قدر ب(3,38)، وبانحراف معياري

(1.28)، وتشير هذه النتائج إلى أن المحاسبة الإبداعية تؤثر على خاصية الموثوقية فتجعل المعلومات المحاسبية لا تعبر بصدق عن الوضع الحقيقي للمؤسسة، وتكون متحيزة لنتائج محددة مسبقا من قبل الإدارة، كما أنها تفقد مصداقيتها وتزيد من درجة عدم الثقة بها.

3. تحليل الفقرات الخاصة بتأثير المحاسبة الإبداعية على خاصية المقارنة: من خلال إجابات أفراد العينة على أسئلة المحور الثالث المتعلقة بالمقارنة، سجلنا الإجابات المتحصل عليها في الجدول التالي:

الجدول رقم (25): تحليل الفقرات المتعلقة بتأثير المحاسبة الإبداعية على خاصية المقارنة.

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة	الاتجاه العام
11	عدم الثبات في استخدام الطرق والسياسات المحاسبية من سنة لأخرى يؤثر في قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة.	3,90	1,02	2	موافق
12	تغيير أساليب القياس المحاسبي يجعل عملية المقارنة غير فعالة	3,67	1,20	3	موافق
13	تغيير السياسات المحاسبية من سنة لأخرى يؤثر على قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة.	3,91	1,00	1	موافق
المتوسط والانحراف المعياري للمحور الفرعي الثالث		3.82	0.59		موافق

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على نتائج spss .

نلاحظ من خلال الجدول أن المتوسط الحسابي العام للمحور الفرعي الثالث المتعلق بدراسة تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على خاصية المقارنة قد بلغ (3.82)، وانحراف معياري (0.59)، حيث يظهر لنا في الجدول موافقة أفراد العينة على كل الفقرات المتعلقة بهذا المحور، حيث سجلنا أعلى متوسط (3,91) عند الفقرة 13 "تغيير السياسات المحاسبية من سنة لأخرى يؤثر على قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة"، ثم تلتها الفقرة 11 "عدم الثبات في استخدام الطرق والسياسات المحاسبية من سنة لأخرى يؤثر في قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة." تقريبا بنفس المتوسط والذي قدر ب(3.90)، أما أدنى متوسط فسجل عند الفقرة 12 "تغيير أساليب القياس المحاسبي يجعل عملية المقارنة غير فعالة"، وتشير هذه النتائج إلى أن ممارسات المحاسبة الإبداعية القائمة

على تغيير السياسات المحاسبية وعدم الثبات في تطبيقها، وتغيير بدائل القياس المحاسبي يؤثر سلبا على قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة.

4. تحليل الفقرات الخاصة بتأثير المحاسبة الإبداعية على خاصية الثبات: من خلال إجابات أفراد العينة على أسئلة المحور الثالث المتعلقة بالثبات، سجلنا الإجابات المتحصل عليها في الجدول التالي:

الجدول رقم (26): تحليل الفقرات المتعلقة بتأثير المحاسبة الإبداعية على خاصية الثبات.

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة	الاتجاه العام
14	يؤدي عدم ثبات الطرق والسياسات المحاسبية المتبعة من سنة لأخرى إلى ظهور عدم الثقة في القوائم والمعلومات المحاسبية.	3,94	0,81	1	موافق
15	تغيير السياسات والطرق المحاسبية يؤثر في ثبات المعلومات المحاسبية.	3,84	0,98	2	موافق
	المتوسط والانحراف المعياري للمحور الفرعي الرابع	3.89	0.68		موافق

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على نتائج spss .

يظهر لنا من الجدول أعلاه أن المتوسط الحسابي العام قدر ب (3.89)، وانحراف معياري بلغ (0.68)، مما يدل على موافقة أفراد العينة على فقرات هذا المحور، كما تشير هذه النتائج إلى وجود تجانس في إجابات أفراد العينة، وبالتالي فإن مهني المحاسبة في الجزائر يرون بأن المحاسبة الإبداعية تؤثر سلبا على خاصية الثبات، إذ حصلت الفقرة 14 "يؤدي عدم ثبات الطرق والسياسات المحاسبية المتبعة من سنة لأخرى إلى ظهور عدم الثقة في القوائم والمعلومات المحاسبية."، على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (3.94) ، وانحراف معياري (0.81)، وبدرجة تقدير موافق ، ثم تلتها الفقرة 15 " تغيير السياسات والطرق المحاسبية يؤثر في ثبات المعلومات المحاسبية"، بمتوسط حسابي (3.84)، وانحراف معياري (0.98).

انطلاقا من النتائج المتحصل عليها في المحاور الفرعية السابقة والمتعلقة بتأثير المحاسبة الإبداعية على الخصائص الرئيسية والثانوية للمعلومات المحاسبية، تبين لنا أن مهني المحاسبة في الجزائر يرون بأن ممارسات المحاسبة الإبداعية تؤثر سلبا على جودة المعلومات المحاسبية، ويظهر لنا الجدول الموالي ملخصا لما تم التطرق إليه في المحاور الفرعية السابقة:

الجدول رقم (27): ملخص اتجاهات أفراد العينة حول المحور الثالث.

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المحاور الفرعية
موافق	0.54	3.73	التأثير على الملاءمة
موافق	0.64	3.68	التأثير على الموثوقية
موافق	0.59	3.82	التأثير على المقارنة
موافق	0.68	3.89	التأثير على الثبات
موافق	0.37	3.78	المتوسط الحسابي المرجح العام والانحراف المعياري العام للمحور الثالث

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على نتائج spss .

يظهر من خلال الجدول أن الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة حول المحور الثالث تتجه نحو الموافقة، إذ سجلنا متوسط حسابي قدر ب (3.78) وانحراف معياري (0.37)، وهذا يدل على وجود تجانس في إجابات أفراد العينة حول هذا المحور، حيث سجلنا أعلى متوسط (3.89) عند المحور الفرعي المتعلق بتأثير المحاسبة الإبداعية على خاصية الثبات، ثم يليه المتوسط الخاص بالتأثير على خاصية المقارنة (3.82)، لتليها بعد ذلك خاصية الملاءمة بمتوسط قدر ب (3.73)، وأخيراً الموثوقية بمتوسط قدر ب (3.68)، وهذا يدل على أن خاصية الثبات هي أكثر الخصائص النوعية تأثراً بممارسات المحاسبة الإبداعية، نظراً لأنها ترتبط بتطبيق طرق والسياسات المحاسبية، وهذه الأخيرة تعتبر جوهر ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الفرع الرابع: تحليل الفقرات الخاصة بأساليب تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية.

باستخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية سيتم تحليل إجابات أفراد العينة المتعلقة بهذا المحور، ولكن سيتم تقسيم النتائج المتوصل إليها، حسب دور كل من المدخل الأخلاقي، النظام المحاسبي المالي والمراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية كما يلي:

1. دور المدخل الأخلاقي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: يظهر الجدول الموالي النتائج المتحصل عليها:

الجدول رقم (28): تحليل الفترات المتعلقة بدور المدخل الأظاعي في المد من ممارسات

المحاسبة الإبداعية

الرقم	الفترات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة	الاتجاه العام
01	إلتزام المحاسب بأخلاقيات مهنة المحاسبة يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	3,78	1,07	2	موافق
02	الابتعاد عن التحيز الشخصي في اعداد القوائم المالية وفي وضع التقديرات وفي اختيار الطرق المحاسبية يخفض من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	3,77	1,06	3	موافق
03	إلتزام المحاسب بالحياد والإنصاف عند إعداد القوائم المالية يحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية.	3,80	0,89	1	موافق
04	إلتزام المحاسب بقواعد ومبادئ الحوكمة يقلل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	3,75	0,85	4	موافق
05	إلتزام المحاسب بالموضوعية في قياس وعرض نتائج الأعمال يخفض من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	3,57	1,01	5	موافق
المتوسط والانحراف المعياري للمحور الفرعي الأول		3.73	0.72		موافق

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على نتائج spss .

يظهر لنا من الجدول أعلاه أن المتوسط الحسابي العام قدر ب (3.73)، وانحراف معياري بلغ (0.72)، مما يدل على موافقة أفراد العينة على فقرات هذا المحور، كما تشير هذه النتائج إلى وجود تجانس في إجابات أفراد العينة، وبالتالي فإن مهني المحاسبة يوافقون على أن إلتزام المحاسب بأخلاقيات مهنة المحاسبة يخفض من ممارسات المحاسبة الإبداعية، إذ حصلت الفقرة الثالثة " إلتزام المحاسب بالحياد والإنصاف عند إعداد القوائم المالية يحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية"، على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (3.8) ، وانحراف معياري (0.89)، وبدرجة تقدير موافق، ثم تلتها الفقرة الأولى " إلتزام المحاسب بأخلاقيات مهنة المحاسبة يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، بمتوسط حسابي (3,78)، وانحراف معياري (1.07)، أما أدنى متوسط فقد سجل عند الفقرة الخامسة " إلتزام المحاسب بالموضوعية في قياس وعرض نتائج الأعمال يخفض من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، وتدل هذه النتائج على أن إلتزام المحاسب بالقواعد الأخلاقية والمهنية وابتعاده عن التحيز الشخصي في وضع التقديرات واختيار الطرق المحاسبية، والتزامه بالحياد يخفض من ممارسات المحاسبة الإبداعية، كما

لا ننسى دور الحوكمة في الحد من هذه الممارسات لأنها تعتبر نظاما رقابيا فعالا يمكن من خلاله حل مشكلة الوكالة والحد من هيمنة الإدارة ومحاولتها تحقيق أغراض ذاتية على حساب باقي المساهمين.

2. تحليل الفقرات المتعلقة بدور النظام المحاسبي المالي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: النتائج المتوصل إليها تظهر في الجدول الموالي:

الجدول رقم (29): تحليل الفقرات المتعلقة بدور النظام المحاسبي المالي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة	الاتجاه العام
06	الإلتزام بالقواعد المحاسبية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي يخفف من ممارسات المحاسبة الإبداعية ويرفع من جودة المعلومات المحاسبية.	3,80	0,87	1	موافق
07	الإلتزام بقواعد الإفصاح المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي عند تغيير السياسات المحاسبية يقلل من ممارسات المحاسبة الإبداعية	3,61	1,01	5	موافق
08	العمل على فرض قيود صارمة عند تغيير السياسات المحاسبية يخفف من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	3,67	0,95	2	موافق
09	العمل على إلغاء غالبية البدائل والاكتفاء بمعالجة محاسبية واحدة يؤدي إلى توحيد المعالجات المحاسبية ويخفف من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	3,48	0,91	6	موافق
10	الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية وتفعيل فرضية الثبات يقلل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	3,62	0,91	4	موافق
11	استخدام الطريقة غير المباشرة في إعداد قائمة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية يعتبر إجراء للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	3,34	0,99	7	محايد
12	تساعد قائمة التدفقات النقدية على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.	3,65	0,81	3	موافق
المتوسط والانحراف المعياري للمحور الفرعي الثاني		3.6	0.57		موافق

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على نتائج spss .

يتبين لنا من خلال ما عرضه الجدول من نتائج إجابات العينة أن المتوسط العام للمحور قدر ب(3.6) وبانحراف معياري (0.57)، وبدرجة موافق حسب مقياس ليكرت الخماسي، مما يشير إلى اتفاق في آراء أفراد العينة

حول دور النظام المحاسبي المالي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث سجلنا درجة موافق على أغلبية عبارات هذا المحور، ما عدا العبارة الحادية عشر " استخدام الطريقة غير المباشرة في إعداد قائمة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية يعتبر إجراء للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، التي سجلنا عندها درجة محايد، وبالتالي وبغض النظر عن الفقرة الحادية عشر فإن أغلب اتجاهات أفراد العينة إيجابية وموافقة بأن للنظام المحاسبي المالي دور في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. حيث سجلنا أعلى متوسط (3.80) عند الفقرة السادسة " الإلتزام بالقواعد المحاسبية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي يخفض من ممارسات المحاسبة الإبداعية ويرفع من جودة المعلومات المحاسبية"، أما أدنى متوسط (3.48) فسجل عند الفقرة التاسعة " العمل على إلغاء غالبية البدائل والاكتفاء بمعالجة محاسبية واحدة يؤدي إلى توحيد المعالجات المحاسبية ويخفض من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، وبالتالي فإن لكل من قائمة التدفقات النقدية، الإفصاح المحاسبي، وتفعيل مبدأ الثبات ، بالإضافة إلى فرض قيود صارمة عند تغيير السياسات المحاسبية تعتبر من الميكانزمات التي أقرها النظام المحاسبي المالي والتي تساعد في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

3. تحليل الفقرات المتعلقة بدور المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: يظهر الجدول الموالي النتائج المتحصل عليها:

الجدول رقم (30): تحليل الفقرات المتعلقة بدور المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة

الإبداعية.

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة	الاتجاه العام
13	يساعد تعيين مراجع خارجي وتحديد أتعابه بهدف زيادة استقلاليته عند إبداء الرأي في القوائم المالية في الحد من المحاسبة الإبداعية.	3,32	1,16	7	محايد
14	تأكد المدقق من كل العمليات المسجلة بالدفاتر المحاسبية خلال الفترة محل التدقيق يخفض من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	3,54	1,04	3	موافق
15	تحقق المدقق من الطرق والسياسات المحاسبية المعمول بها في المؤسسة يساعد في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.	3,71	1,02	1	موافق
16	التأكد من أن كل بنود القوائم المالية قد تم تبويبها والإفصاح عنها طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف	3,54	1,12	4	موافق

				عليها يخفض من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	
محايد	6	1,21	3,35	التأكد من أن جميع الأصول والخصوم موجودة بالفعل عند تاريخ إعداد القوائم المالية يقلل من ممارسات المحاسبة الإبداعية	17
محايد	5	1,14	3,40	التأكد من أن الإيرادات والمصاريف قد تم تخصيصها بشكل ملائم بين الفترات المحاسبية يخفض من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	18
موافق	2	1,10	3,60	إبداء رأي متحفظ أو سلبي في حالة اتباع الإدارة لسياسات محاسبية غير مقبولة أو مخالفتها للمبادئ المحاسبية يخفض من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	19
موافق		0.76	3.49	المتوسط والانحراف المعياري للمحور الفرعي الثالث	

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على نتائج spss .

يتضح من الجدول أعلاه أن المعدل العام للمتوسطات الحسابية لإجابات العينة حول الفقرات التي تقيس دور المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية قد بلغ (3.49) وبانحراف معياري قدر ب (0.76)، مما يدل على أن اتجاه الإجابات يتمركز حول درجة "موافق" وفق مقياس ليكرت الخماسي، كما تدل هذه البيانات أيضا على وجود تجانس في إجابات أفراد العينة، و نلاحظ أيضا أن آراء مهني المحاسبة في الجزائر قد توزعت ما بين الموافقة والحياد في الإجابة على فقرات هذا المحور، حيث سجلنا درجة موافق على الفقرات 14، 15، 16، 19 بمتوسط تراوح ما بين (3.71-3.54) وبانحراف معياري تراوح ما بين (1.02-1.12)، وبدرجة محايد وفق مقياس ليكرت الخماسي على باقي الفقرات، وتشير هذه النتائج إلى أن للمراجعة والتدقيق دور في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية لكن ليس بالشكل الكبير، نظرا لوجود فقرات لم توافق عليها أفراد العينة، وذلك لأنه وحتى وإن قام المدقق بعمله وبشكل كامل فإن الإدارة ستبحث عن الثغرات التي تمكنها من ممارسة هذه الأساليب بهدف تحقيق مصلحتها الذاتية على حساب باقي المستخدمين للمعلومات المحاسبية.

انطلاقا من النتائج المتحصل عليها في المحاور الفرعية السابقة والمتعلقة بأساليب تخفيض ممارسات المحاسبة

الإبداعية، يمكن تقديم الجدول الموالي الذي يظهر لنا ملخصا عن إجابات أفراد العينة حول هذا المحور:

الجدول رقم (31): ملخص اتجاهات أفراد العينة حول المحور الرابع.

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المحاور الفرعية
موافق	0.72	3.73	دور المدخل الأخلاقي

موافق	0.57	3.6	دور النظام المحاسبي المالي
موافق	0.76	3.49	دور المراجعة
موافق	0.52	3.59	المتوسط الحساي المرشح العام والانحراف المعياري العام للمحور الرابع

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على نتائج spss .

يظهر من خلال الجدول أن الإتجاه العام لإجابات أفراد العينة حول المحور الرابع تتجه نحو الموافقة، إذ سجلنا متوسط حسابي قدر ب (3.59) وبانحراف معياري (0.52)، وهذا يدل على وجود تجانس في إجابات أفراد العينة حول هذا المحور، وتشير هذه النتائج إلى أن إلتزام المحاسب بالقواعد المهنية والأخلاقية يعتبر من أهم الوسائل التي يمكن من خلالها الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، إذ تحصل هذا المحور على أعلى متوسط والذي قدر ب(3.73)، ليأتي بعدها دور النظام المحاسبي المالي بمتوسط قدر ب(3.60)، حيث أن الإلتزام بالقواعد المنصوص عليها في هذا النظام خاصة ما تعلق منها بالإفصاح والإلتزام بمبدأ الثبات عند إعداد القوائم المالية يساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ليأتي في الأخير دور المراجعة في الحد من هذه الممارسات بمتوسط قدر ب(3.49)، وذلك نظرا لأن أغلب المؤسسات الإقتصادية الجزائرية لا تستخدم المراجعة إلا لأغراض قانونية بحتة.

المطلب الثالث: إختبار وتحليل الفرضيات:

بعد تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات كل محور، نقوم باختبار صحة الفرضيات باستخدام اختبار (One Sample T test) للعينة الواحدة وهذا حول متوسط فرضي يساوي 3، والذي يمثل محايد في مقياس ليكرت الخماسي، وتمثل أهم شروط استخدام هذا الإختبار أن تكون البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، حيث تتمثل القاعدة في رفض أو قبول الفرضية فيما يلي:

- إذا كانت (SIG) أكبر من 0.05، وقيمة T المحسوبة أقل من قيمة T الجدولة عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة الحرية (69) فالمتوسط الحسابي يساوي أو قريب من المتوسط الفرضي 3 أي أن الفرضية محققة جزئيا، بمعنى أنه توجد بعض البنود محققة والبعض الآخر غير محققة ، أو أن كل البنود قريبة من المتوسط الفرضي محايد.

- إذا كانت (SIG) أصغر من 0.05، وقيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولة عند مستوى الدلالة 0.05، ودرجة الحرية (69)، فهنا نميز حالتين:

✓ T موجبة: أي أن الفرضية محققة.

✓ T سالبة: الفرضية غير محققة.

الفرع الأول: إختبار الفرضية الأولى: تم صياغة الفرضية الأولى على النحو التالي:

" توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على ممارسة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية عند إعداد قوائمها المالية"

بين الجدول الموالي نتائج إختبار الفرضية الأولى:

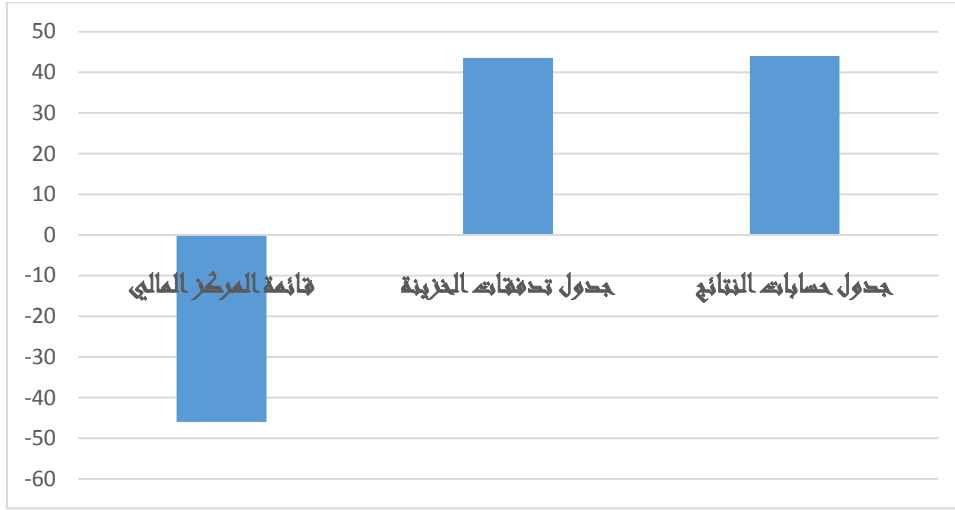
الجدول رقم (32): نتائج إختبار الفرضية الأولى.

نتيجة إختبار الفرضية	إختبارات للعينة الواحدة			الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	البيان
	مستوى المعنوية (SIG)	درجة الحرية	قيمة T المحسوبة			
الفرضية محققة جزئيا	0.292	69	1.061	0.54	3.07	نتائج إختبار الفرضية الأولى
قيمة T المجدولة: 1.667 عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة الحرية 69 / درجة الحرية = $n-1=70-1=69$						

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على نتائج SPSS

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن: القيمة T المحسوبة بلغت: 1.061 وهي أقل من القيمة T الجدولية 1.667، مما يعني أن إجابات أفراد العينة على جميع عبارات المحور الأول غير دالة إحصائيا، وأيضا قيمة (SIG) (0.292) أكبر من قيمة مستوى الدلالة 0.05، إذا فالفرضية محققة جزئيا، أي أن المتوسط الحسابي قريب من المتوسط الفرضي 3 محايد، حيث نجد أن المتوسط الحسابي لإجمالي عبارات المحور الأول يساوي (3.06)، وهذا يدل على أن مهني المحاسبة في الجزائر يرون بأن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تمارس المحاسبة الإبداعية في بعض البنود ولا تمارسها في البنود الأخرى، وهنا يجب علينا البحث عن البنود المحققة والبنود غير المحققة، ويمكن تلخيص الرأي الغالب للمبحوثين حول ممارسة أو عدم ممارسة المحاسبة الإبداعية في الشكل التالي:

الشكل رقم (15): رأي مهني المحاسبة في الجزائر حول مدى ممارسة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية.



المصدر: من إعداد الباحثة بناء على برنامج EXCEL.

من الشكل نلاحظ أن:

- 46.12% من المبحوثين لم يوافقوا على ممارسة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي.
- 44% من المبحوثين وافقوا على ممارسة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية في جدول حسابات النتائج.
- 43.57% من المبحوثين وافقوا على ممارسة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية في جدول تدفقات الخزينة.

تبين هذه النتائج أن أفراد العينة لا يبدو رأيا واضحا حول مدى ممارسة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية، خاصة وأن المتوسط الحسابي العام لعبارات هذا المحور قد بلغ 3.07، وبالتالي فأفراد العينة تميل نحو الحياد في الإجابة عن هذا التساؤل، لذا إرتأينا تطبيق نموذج جونز المعدل على عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، التي نشرت قوائمها المالية في موقع بورصة الجزائر، للتحقق من صحة الفرضية الأولى، وهذا ما سنتطرق إليه في المطلب الموالي.

الفرع الثاني: إختبار الفرضية الثانية: تم صياغة الفرضية الثانية على النحو التالي:

توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على إلتزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بمتطلبات جودة المعلومات

المحاسبية؛

بين الجدول الموالي نتائج إختبار الفرضية الثانية:

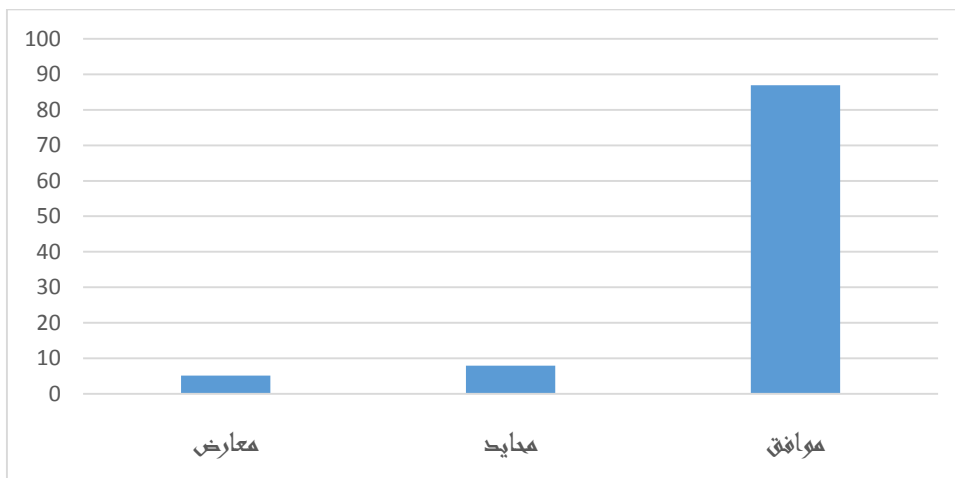
الجدول رقم (33): نتائج اختبار الفرضية الثانية.

نتيجة اختبار الفرضية	اختبارات للعينة الواحدة			الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	البيان
	مستوى المعنوية (SIG)	درجة الحرية	قيمة T المحسوبة			
الفرضية محققة	0.000	69	23.56	0.42	4.20	نتائج اختبار الفرضية الثانية
قيمة T الجدولة: 1.667 عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة الحرية 69 / درجة الحرية = ن-1=70-1=69						

المصدر: من إعداد الباحثة بناءا على نتائج SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن: قيمة (SIG) (0.000) أقل من قيمة مستوى الدلالة 0.05، مما يعني أن إجابات أفراد العينة على جميع عبارات المحور الثاني "مدى إلتزام المؤسسات الإقتصادية الجزائرية بمتطلبات جودة المعلومات المحاسبية" دالة إحصائيا، و أيضا القيمة T المحسوبة بلغت: 23.56 وهي أكبر من القيمة T الجدولية 1.667، وبما أن T موجبة، إذا فالفرضية محققة أي أن المتوسط الحسابي أكبر من المتوسط الفرضي 3 محايد، حيث نجد أن المتوسط الحسابي لإجمالي عبارات المحور الثاني يساوي (4.20)، وهذا يدل على أن مهني المحاسبة في الجزائر يرون بأن المؤسسات الإقتصادية الجزائرية تلتزم بمتطلبات الجودة في المعلومات المحاسبية. والشكل التالي يبين لنا نسب الموافقة أو المعارضة على مدى الإلتزام بمتطلبات الجودة في المعلومات المحاسبية:

الشكل رقم (16): رأي مهني المحاسبة في الجزائر حول مدى إلتزام المؤسسات الإقتصادية الجزائرية بمتطلبات الجودة في المعلومات المحاسبية.



المصدر: من إعداد الباحثة بناءا على برنامج EXCEL.

من الشكل يتبين لنا أن مهني المحاسبة في الجزائر يرون بأن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تحرص على توفير متطلبات الجودة في معلوماتها المحاسبية، حيث نلاحظ أن إجابات أفراد العينة كانت تتجه كلها تقريبا نحو الموافقة بنسبة بلغت **86.90 %** ، في حين بلغت نسبة المعارضة **5.15 %** فقط، أما ما نسبته **7.94 %** من أفراد العينة فلم يحددوا رأيهم بعد، أي أنهم مترددون بين الموافقة والمعارضة.

الفرع الثالث: إختبار الفرضية الثالثة: تم صياغة الفرضية الثالثة على النحو التالي:

توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على وجود تأثير سلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية"

سيتم تجزئة الفرضية الثالثة إلى الفرضيات الجزئية التالية:

- أ. الفرضية الفرعية الأولى: توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على وجود تأثير سلبي للمحاسبة الإبداعية على ملاءمة المعلومات المحاسبية؛
- ب. الفرضية الفرعية الثانية: توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على وجود تأثير سلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية المعلومات المحاسبية؛
- ت. الفرضية الفرعية الثالثة: توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على وجود تأثير سلبي للمحاسبة الإبداعية على قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة؛
- ث. الفرضية الفرعية الرابعة: توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على وجود تأثير سلبي للمحاسبة الإبداعية على خاصية الثبات المعلومات المحاسبية؛
- بين الجدول الموالي نتائج إختبار الفرضيات الفرعية السابقة:
- الجدول رقم (34): نتائج اختبار الفرضيات الفرعية للمحور الثالث.**

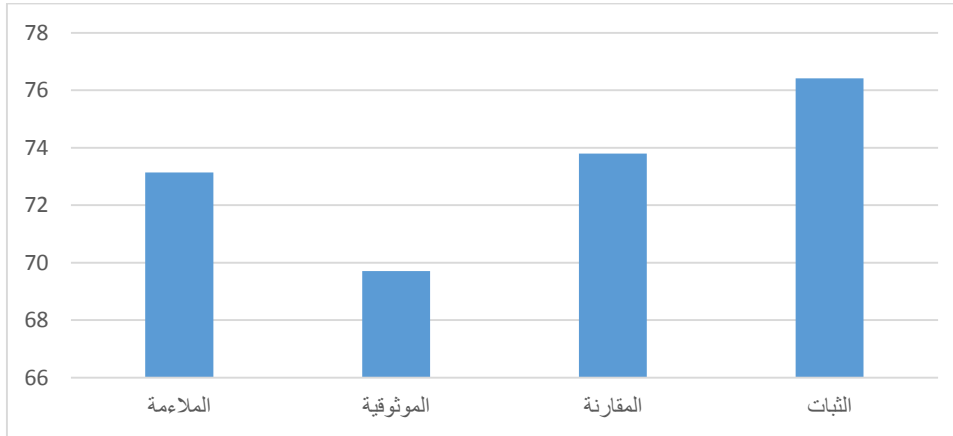
نتيجة اختبار الفرضية	اختبارات للعينة الواحدة			الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	البيان
	مستوى المعنوية (SIG)	درجة الحرية	قيمة T المحسوبة			
الفرضية محققة	0.000	69	11.32	0.54	3.73	الفرضية الفرعية الأولى
الفرضية محققة	0.000		8.83	0.64	3.68	الفرضية الفرعية الثانية
الفرضية محققة	0.000		11.55	0.59	3.82	الفرضية الفرعية الثالثة

الفرضية الفرعية الرابعة	0.000	10.89	0.68	3.89
الفرضية الرئيسية	0.000	17.13	0.36	3.75
قيمة T الجدولة: 1.667 عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة الحرية 69 / درجة الحرية = ن-1=70-1=69				

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على نتائج SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن: قيمة (SIG) (0.000) أقل من قيمة مستوى الدلالة 0.05، في جميع المحاور الفرعية للفرضية الثالثة، مما يعني أن إجابات أفراد العينة على جميع عبارات المحور الثالث "يوجد تأثير سلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية" دالة إحصائياً، وأيضاً نلاحظ أن القيمة T المحسوبة أكبر من القيمة T الجدولية 1.667، و T موجبة، وهذا بالنسبة لجميع المحاور الفرعية لهذه الفرضية إذا فالفرضية محققة أي أن المتوسط الحسابي أكبر من المتوسط الفرضي 3 محايد، حيث نجد أن المتوسط الحسابي لإجمالي عبارات المحور الثالث يساوي (3.78)، وهذا يدل على أن مهني المحاسبة في الجزائر يرون بأن ممارسات المحاسبة الإبداعية تؤثر سلباً في جودة المعلومات المحاسبية سواء تعلق الأمر بالملاءمة أو الموثوقية، أو القابلية للمقارنة أو الثبات، والشكل التالي يبين لنا نسب الموافقة أو المعارضة على المحاور الفرعية لهذه الفرضية.

الشكل رقم (17): رأي مهني المحاسبة في الجزائر حول مدى تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية.



المصدر: من إعداد الباحثة بناء على برنامج EXCEL.

من الشكل يتبين لنا أن مهني المحاسبة في الجزائر يرون بأن ممارسات المحاسبة الإبداعية تؤثر سلباً على جميع الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، حيث نلاحظ أن إجابات أفراد العينة كانت تتجه كلها تقريباً نحو الموافقة بنسبة بلغت 72.57%، في حين بلغت نسبة المعارضة 16% فقط، أما ما نسبته 11.43% من أفراد العينة فلم يحددوا رأيهم بعد، أي أنهم مترددون بين الموافقة والمعارضة، ونلاحظ أن نسبة الموافقة سجلت أعلى مستوياتها عند خاصية

الثبات بنسبة 76.42% وهذا منطقي لأن ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتمد بدرجة كبيرة على تغيير السياسات المحاسبية من سنة لأخرى، أما أقل نسبة موافقة فسجلت عند الموثوقية بنسبة 69.71%.
 الفرع الرابع: إختبار الفرضية الرابعة: تم صياغة الفرضية الرابعة على النحو التالي:

"توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على دور كل من المدخل الأخلاقي، النظام المحاسبي المالي، والمراجعة في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية"

سيتم تجزئة الفرضية الرابعة إلى الفرضيات الجزئية التالية:

ج. الفرضية الفرعية الأولى: توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على دور المدخل الأخلاقي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛

ح. الفرضية الفرعية الثانية: توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على دور النظام المحاسبي المالي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛

خ. الفرضية الفرعية الثالثة: توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على دور المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛

بين الجدول الموالي نتائج إختبار الفرضيات الفرعية السابقة:

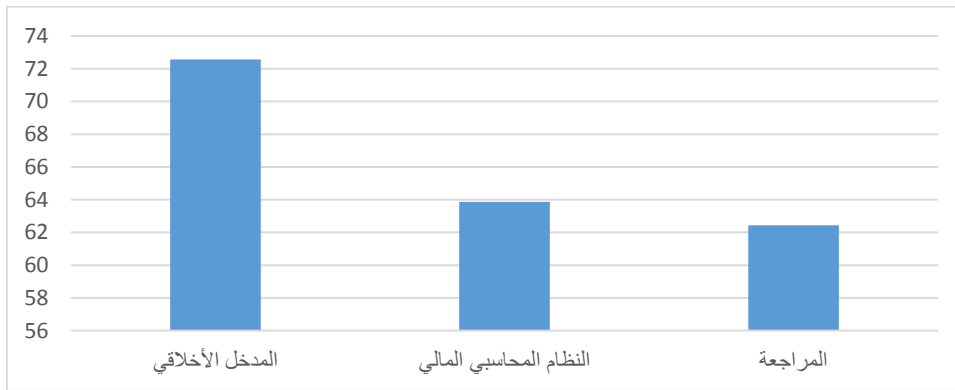
الجدول رقم (35): نتائج إختبار الفرضيات الفرعية للمحور الرابع.

نتيجة إختبار الفرضية	إختبارات للعينات الواحدة			الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	البيان
	مستوى المعنوية (SIG)	درجة الحرية	قيمة T المحسوبة			
الفرضية الفرعية الأولى محققة	0.000	69	8.46	0.72	3.73	الفرضية الفرعية الأولى
الفرضية الفرعية الثانية محققة	0.000		8.65	0.57	3.60	الفرضية الفرعية الثانية
الفرضية الفرعية الثالثة محققة	0.000		5.45	0.76	3.49	الفرضية الفرعية الثالثة
الفرضية الرئيسية محققة	0.000		9.54	0.52	3.59	الفرضية الرئيسية
قيمة T المجدولة: 1.667 عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة الحرية 69 / درجة الحرية = ن-1=70-1=69						

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على نتائج SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن: قيمة (SIG) (0.000) أقل من قيمة مستوى الدلالة 0.05، في جميع المحاور الفرعية للفرضية الرابعة، مما يعني أن إجابات أفراد العينة على جميع عبارات المحور الرابع "توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على دور كل من المدخل الأخلاقي، النظام المحاسبي المالي، والمراجعة في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية" دالة إحصائياً، وأيضاً نلاحظ أن القيمة T المحسوبة أكبر من القيمة T الجدولية 1.667، و T موجبة، وهذا بالنسبة لجميع المحاور الفرعية لهذه الفرضية إذا فالفرضية محققة أي أن المتوسط الحسابي أكبر من المتوسط الفرضي 3 محايد، حيث نجد أن المتوسط الحسابي لإجمالي عبارات المحور الثالث يساوي (3.59)، وهذا يدل على أن مهني المحاسبة في الجزائر يرون بأن للمدخل الأخلاقي، النظام المحاسبي المالي، والمراجعة دور في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، والشكل التالي يبين لنا نسب الموافقة أو المعارضة على المحاور الفرعية لهذه الفرضية.

الشكل رقم (18): رأي مهني المحاسبة في الجزائر حول المحور الرابع.



المصدر: من إعداد الباحثة بناء على برنامج EXCEL.

المبحث الرابع: : قياس مدى ممارسة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية

باستخدام نموذج جونز المعدل.

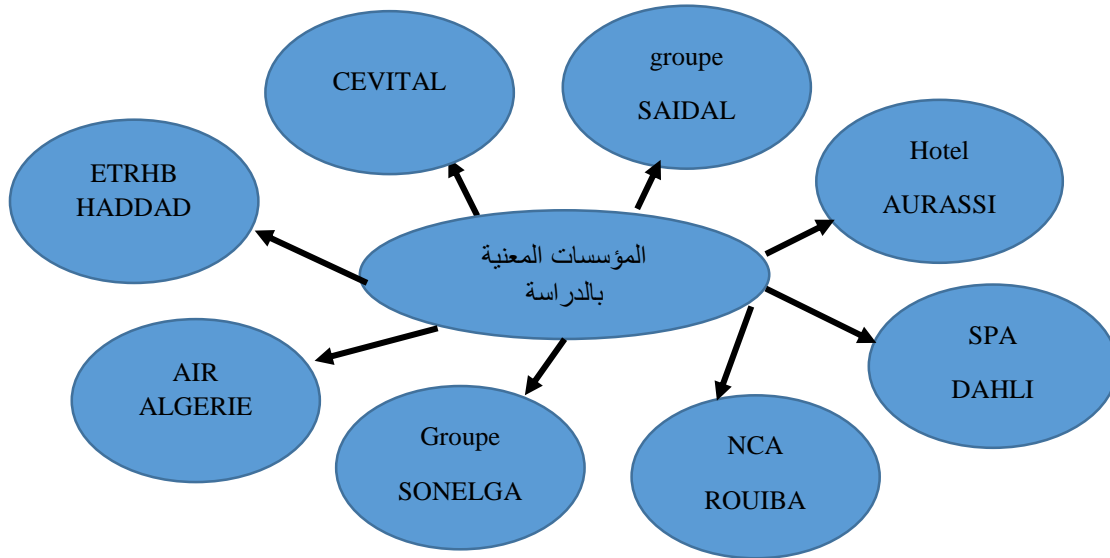
من الشكل يتبين لنا أن مهني المحاسبة في الجزائر يرون بأن لكل من المدخل الأخلاقي، النظام المحاسبي المالي، والمراجعة دور في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية، أن نسبة الموافقة سجلت أعلى مستوياتها عند المدخل الأخلاقي بنسبة 72.57%، ثم يليها دور كل من النظام المحاسبي المالي والمراجعة بنسب متقاربة حيث بلغت 63.87% و 62.44% على التوالي،. ومنه يمكن القول أنه حتى وإن ساهمت المعايير المحاسبية والمراجعة في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية، فإن تحلي المحاسب بأخلاقيات مهنة المحاسبة يعتبر الفاعل الأكبر في الحد من هذه الممارسات.

من خلال تحليل فقرات المحور الأول المتعلقة بمدى ممارسة المؤسسات الإقتصادية الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية، لاحظنا أن إجابات أفراد العينة على هذا المحور تتجه نحو الحياد، حسب مقياس ليكرت الخماسي، أي أن أفراد العينة لا تبدي رأيا حول هذه الفرضية، وبالتالي قررنا الاعتماد على نموذج جونز المعدل في اختبار صحة هذه الفرضية من خلال الاعتماد على القوائم المالية التي تنشرها هيئة مراقبة عمليات البورصة في الجزائر.

المطلب الأول: الطريقة والإجراءات.

الفرع الأول:مجتمع وعينة الدراسة: نظرا لما تتميز به البيئة الإقتصادية الجزائرية من نقص فادح في المعلومات المالية، إذ تطغى ثقافة السرية على المؤسسات الإقتصادية الجزائرية فيما يتعلق بنشر القوائم المالية، وتعتبرها معلومات سرية لا يمكن الإطلاع عليها إلى من قبل الأطراف التي تربطهم مصالح مباشرة بالمؤسسة، لذا فقد لجأت الباحثة إلى الاعتماد على جميع القوائم المالية التي نشرتها هيئة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة (COSOB)، ما بين السنوات (2006و2014)، باستثناء المؤسسات المالية نظرا لخصوصية نظامها المالي، بغض النظر إن كانت هذه الشركات مدرجة في البورصة أم لا ، وبالتالي فقد تم حصر العينة في 8 شركات مساهمة في سوقي الأسهم والسندات في بورصة الجزائر خلال الفترة (2006و2014)، والشكل التالي يوضح لنا المؤسسات المعنية بالدراسة.

الشكل رقم (19): المؤسسات المعنية بالدراسة.



المصدر: من إعداد الباحثة انطلاقاً من موقع بورصة الجزائر (<http://www.sgbv.dz/>)

من أجل جمع البيانات الضرورية والمتمثلة في الميزانية وجدول حسابات النتائج فقد تم الاعتماد على الموقع الإلكتروني الرسمي الخاص بلجنة مراقبة عمليات البورصة لجمع القوائم المالية للمؤسسات، فضلا عن الرجوع إلى المواقع الإلكترونية للشركات المعنية في حالة عدم توفر التقارير المالية في المواقع الإلكترونية.

الفرع الثاني: الخطوات المتبعة في قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية.

تستخدم القيمة المطلقة للمستحقات الإختيارية كمؤشر لقياس ممارسات المحاسبة الإبداعية، بحيث يتمثل الهدف من استخدام القيمة المطلقة للمستحقات الإختيارية في التركيز على حجم التدخل الإداري في العملية المحاسبية وإهمال الإشارة سواء كانت مستحقات سلبية أو موجبة.

اعتمدت الدراسات السابقة في قياس المحاسبة الإبداعية على العديد من النماذج — كما تطرقنا إليه سابقا— من أهمها، Jones، Modified Jones، De Angela وتتعتمد جميع النماذج السابقة على المستحقات الإختيارية كمقياس للمحاسبة الإبداعية، وفي هذه الدراسة ومن أجل اختبار فرضية مدى ممارسة المؤسسات الإقتصادية الجزائرية للمحاسبة الإبداعية، ومدى اختلاف هذه الممارسات قبل وبعد تطبيق النظام المحاسبي المالي اخترنا نموذج "Modified Jones" من طرف "Dechow & Al" في سنة 1995، والذي يعتمد في حساب المستحقات الإختيارية على الخطوات التالية:

1. تقدير المستحقات الكلية (Total Accruals): تم تقدير المستحقات الكلية من خلال منحج الميزانية

وفق المعادلة التالية:

$$TAC_{it} = \Delta CA_{it} - \Delta Cash_{it} - \Delta CL_{it} - \Delta DCL_{it} - DEP_{it} \dots \dots \dots (01)$$

TAC_{it}: المستحقات الكلية للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

ΔCA_{it}: التغير في الأصول المتداولة للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

ΔCash_{it}: التغير في النقدية وما يعادلها للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

Δ CL_{it}: التغير في الالتزامات المتداولة للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

ΔDCL_{it}: التغير في الديون المستحقة والمدروجة ضمن الالتزامات المتداولة للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

DEP_{it}: إجمالي مخصصات الاهتلاكات والمؤونات للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

اعتمادا على القوائم المالية للمؤسسات محل الدراسة وبالاعتماد على المعادلة (01) تم الحصول على النتائج المتوصل إليها موضحة في الملحق (05) لكل مؤسسات عينة الدراسة.

2. تقدير معالم النموذج: حتى تتمكن من حساب المستحقات الإختيارية للمؤسسات محل الدراسة يجب أولا

تقدير معالم نموذج جونز المعدل (α3, α2, α1) لمعادلة الإنحدار التالية:

$$TAC_{it} / Ait-1 = \alpha_1 (1 / Ait-1) + \alpha_2 [(\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it}) / Ait-1] + \alpha_3 (PPE_{it} / Ait-1) + eit .. (2)$$

TAC_{it}: المستحقات الكلية للمؤسسة (i) خلال الفترة (t) .

Ait-1: إجمالي الأصول للمؤسسة (i) في نهاية الفترة (t-1).

$\Delta REVi,t$: التغير في رقم الأعمال للمؤسسة (i) بين الفترة (t) و (t-1).

$\Delta RECi,t$: التغير في صافي رصيد العملاء للمؤسسة (i) بين الفترة (t) و (t-1).

$PPEi,t$: إجمالي العقارات والممتلكات والآلات للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

eit : الخطأ العشوائي ويعبر عن قيمة المستحقات الإختيارية للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

$\alpha 3, \alpha 2, \alpha 1$: معالم نموذج خاصة للمؤسسة (i).

استنادا على معادلة الانحدار رقم (2)، والقوائم المالية الخاصة بمؤسسات عينة الدراسة خلال الفترة (2006-2014)، تحصلنا على معادلات الانحدار المبينة في الملحق رقم (02) وانطلاقا من هذه المعادلات وبالاعتماد على البرنامج الإحصائي spss تم تقدير معاملات نموذج الانحدار ($\alpha 3, \alpha 2, \alpha 1$)، ولقد تحصلنا على النتائج الموضحة في الملحق رقم (06).

3. حساب المستحقات غير الإختيارية إلى إجمالي الأصول: باستخدام المعالم المقدرة في المرحلة السابقة، يتم تقدير قيمة المستحقات غير الإختيارية إلى إجمالي الأصول لمجموع شركات الدراسة في كل سنة على حدا، وفق المعادلة التالية:

$$NDACi,t/ Ai,t-1 = \hat{\alpha}1 (1 / Ai,t-1) + \hat{\alpha}2 [(\Delta REVi,t - \Delta RECi,t) / Ai,t-1] + \hat{\alpha}3 (PPEi,t / Ai,t-1) \quad (3)$$

$NDACi,t$: المستحقات غير الإختيارية.

النتائج المتحصل عليها موضحة في الملحق رقم (07) .

4. حساب المستحقات الإختيارية: يتم الحصول على المستحقات الإختيارية من خلال الفرق بين المستحقات الكلية والمستحقات غير إختيارية كما تبينه المعادلة التالية:

$$DACi,t/ Ai,t-1 = TACi,t/Ai,t-1 - NDACi,t /Ai,t-1.....(04)$$

$DACi,t$: المستحقات الإختيارية.

والملحق رقم (08) يبين قيمة كلا من المستحقات الكلية، الإختيارية وغير الإختيارية إلى إجمالي الأصول الخاصة بالمؤسسات محل الدراسة.

5. تقرير مدى ممارسة مؤسسات العينة لممارسات المحاسبة الإبداعية: بعد حساب المستحقات الإختيارية لكل مؤسسة خلال سنوات الدراسة، يجب حساب القيمة المطلقة للمستحقات الإختيارية للشركة خلال سنوات الفترة ومتوسط هذه القيمة، فإذا كانت القيمة المطلقة للمستحقات الإختيارية في سنة معينة تفوق المتوسط فإن الشركة قد مارست المحاسبة الإبداعية خلال هذه السنة وتعطى متغير وهمي (1) ، أما إذا كانت القيمة المطلقة

للمستحقات الاختيارية في سنة معينة تقل عن المتوسط فإن الشركة لم تمارس المحاسبة الإبداعية خلال هذه السنة وتعطى متغير وهمي (0) والملحق رقم (5) يتضمن قيم المستحقات غير الاختيارية والمستحقات الاختيارية المتحصل عليها لعينة الدراسة، بعد استبعاد إجمالي الأصول، بالإضافة إلى مدى ممارسة المؤسسات للمحاسبة الإبداعية خلال فترة الدراسة (2006-2014)، حيث يظهر في الجدول أن هناك تباين في ممارسات المحاسبة الإبداعية بين شركات الدراسة مثل ما يوضحه الملحق رقم (9).

المطلب الثاني: عرض النتائج وتحليلها إحصائياً.

بعد جمع البيانات المتعلقة بالمستحقات الإختيارية وذلك بتطبيق نموذج "Jones" المعدل، وبالاستعانة ببرنامجي "Excel" و"SPSS"، تحصلنا على النتائج التفصيلية المتعلقة بالمستحقات الاختيارية، والتي يمكن تلخيصها إحصائياً في الجدول التالي:

الجدول رقم (36): الإحصاء الوصفي للمستحقات الإختيارية إلى إجمالي الأصول خلال فترة الدراسة.

السنوات	متوسط المستحقات الاختيارية	أعلى قيمة للمستحقات الاختيارية	أدنى قيمة للمستحقات الاختيارية	الانحراف المعياري
2006	0,0028	0.39	-0.37	0,26440
2007	0,0134	0.24	-0.27	0,17744
2008	-1,4184	1.97	-8.33	3,33265
2009	0.0198-	0.19	-0.29	0,17299
2010	0,0841	0.38	-0.06	0,17667
2011	0,0190	0.04	0.00063	0,02096
2012	0.0211-	0.10	-0.20	0,10801
2013	0.0100-	0.10	-0.23	0,15001
2014	0.0608	0.21	-0.24	0,20214
خلال فترة الدراسة	-1.0361	1.97	-8.33	3.33975

المصدر: من إعداد الباحثة بذاءا على الملحق رقم (05).

من خلال الجدول يمكن القول أن المؤسسات الجزائرية قد مارست المحاسبة الإبداعية بشكل سالب فقد بلغ متوسط المستحقات الاختيارية خلال فترة الدراسة (2006-2014)، (-1.0361) والانحراف المعياري (3.33)،

في حين بلغت أعلى قيمة للمستحقات الاختيارية (1.97) وهي تعبر عن قيمة المستحقات الاختيارية لمؤسسة "ETRHB" خلال سنة 2008، أما أدنى قيمة للمستحقات الاختيارية فقد بلغت (-8.33) وتعبر عن قيمة المستحقات الاختيارية لمؤسسة "Sonelga" خلال سنة 2008.

كما نلاحظ أيضا من الجدول رقم (41) أن متوسط المستحقات الإختيارية خلال السنوات 2008، 2009، 2012، 2013، كان سالبا ويمكن تفسير ذلك إلى أن الإدارة تتجه نحو تخفيض المستحقات الإختيارية وبالتالي تخفيض الأرباح بهدف التهرب الضريبي الذي يعتبر من أهم الحوافز لممارسة التلاعب المحاسبي، خاصة وأن التهرب الضريبي يعتبر من الممارسات الشائعة في الجزائر، بالإضافة إلى دوافع أخرى يمكن توضيحها فيما يلي:

- تخفيض الأعباء الاجتماعية والتكاليف السياسية التي تفرضها الدولة أحيانا على المؤسسات كبيرة الحجم، مما يجعل هذه الأخيرة تختار السياسات المحاسبية التي تؤدي إلى تخفيض الربح بهدف تجنب مثل هذه الأعباء؛
- تفادي أي زيادات في الأجور مرغوب فيها من قبل ممثلي العمال؛
- ممارسة عمليات تمهيد الدخل وذلك بإحتجاز أرباح السنوات المرتفعة وتحويلها إلى السنوات التي تكون فيها الأرباح منخفضة.

أما في باقي السنوات فقد كان متوسط المستحقات الإختيارية موجبا، مما يدل على أن الشركات الجزائرية قامت باستخدام المستحقات الإختيارية للرفع من أرباحها ويمكن أن يكون ذلك بهدف مقابلة توقعات المحللين الماليين حول الأداء المالي للشركة؛ التأثير على أسعار أسهم الشركات في البورصة؛ وزيادة المكافآت والحوافز وغيرها من الدوافع التي تجعل المؤسسات تمارس المحاسبة الإبداعية.

كما تبين النتائج المتوصل إليها وجود تباين في سنوات الدراسة من حيث ممارسة الشركات الجزائرية المدرجة في البورصة لأساليب المحاسبة الإبداعية، حيث مارست كل المؤسسات المحاسبة الإبداعية خلال سنة 2008، على عكس سنتي 2011، 2012، التي لم تمارس فيها أية شركة لأساليب المحاسبة الإبداعية، والجدول التالي يعرض لنا عدد ونسبة المؤسسات الممارسة للمحاسبة الإبداعية خلال فترة الدراسة (2006-2014).

الجدول رقم (37): الشركات الممارسة وغير الممارسة للمحاسبة الإبداعية.

السنوات	الشركات الممارسة	النسبة %	الشركات غير الممارسة	النسبة %
2006	1	12.5	7	87.5
2007	2	25	6	75

0	0	100	7	2008
100	7	0	0	2009
80	4	20	1	2010
100	5	0	0	2011
100	5	0	0	2012
50	2	50	2	2013
25	1	75	3	2014
69.81	37	30.18	16	المجموع الكلي

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على الملحق رقم (05).

وفقا للبيانات الموضحة في الجدول يظهر لنا أن الشركات الجزائرية قد مارست المحاسبة الإبداعية خلال فترة الدراسة بنسبة تزيد عن 26 % وهو ما يعادل 16 مشاهدة، في حين بلغت نسبة عدم الممارسة أكثر من 69% وهو ما يعادل 37 مشاهدة.

وبالتجزئة بيانات الجدول إلى فترتين فترة ما قبل تطبيق النظام المحاسبي المالي وفترة ما بعد تطبيقه، نلاحظ أنه خلال الفترة التي سبقت تطبيق النظام المحاسبي المالي (2006-2009) شهدت نسبة ممارسة للمحاسبة الإبداعية تقدر ب 33.33%، حيث كانت أعلى نسبة سنة 2008، التي شهدت ممارسة كل المؤسسات للمحاسبة الإبداعية، في حين نلاحظ أن الفترة التي تلت تطبيق النظام المحاسبي المالي (2010-2014) شهدت نسبة ممارسة تقدر ب 26.08 % ، حيث سجلت أعلى نسبة سنة 2014 ب 75%، كما لم تشهد سنتي 2011، 2012، أية ممارسة للمحاسبة الإبداعية، ومنه نستنتج أن الفرضية الأولى غير محققة، أي أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لم تمارس المحاسبة الإبداعية خلال فترة الدراسة.

خلاصة:

من أجل التعرف على مدى ممارسات المؤسسات الإقتصادية الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية، ومدى تمسكهم بمتطلبات الجودة في المعلومات المحاسبية، بالإضافة إلى تحديد وجهات نظرهم حول تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية، وطرق الحد منها، قمنا بتصميم استبيان وتوزيعه على عينة من المستجوبين، من خبراء في المحاسبة، ومحافظي حسابات، للحصول على إجاباتهم وقد تجاوب أفراد العينة مع جميع محاور الاستبيان، ماعدا المحور الأول نظرا لحساسية الموضوع، لذا إرتأينا إعادة اختبار الفرضية الأولى الخاصة بهذا المحور من خلال نموذج جونز المعدل، وقد توصلنا إلى جملة من النتائج من بينها وجود مؤشرات ذات دلالة إحصائية على أن المؤسسات الجزائرية لا تمارس المحاسبة الإبداعية، كما اتجهت أغلب إجابات أفراد العينة نحو الموافقة على أن المؤسسات الإقتصادية الجزائرية تعمل في صنع قراراتها على استخدام معلومات محاسبية ذات جودة، وهذا للوصول إلى نتائج أفضل في مختلف نشاطاتها كما توصلت الدراسة إلى وجود علاقة عكسية بين ممارسات المحاسبة الإبداعية وجودة المعلومات المحاسبية، كما يساهم كل من النظام المحاسبي المالي، الحوكمة، والإلتزام بالنظام الاخلاقي، في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الخلاصة

تأثير المحاسبة الإدارية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر.

دراسة استطلاعية.

الخاتمة:

تناولت هذه الدراسة أحد أهم المواضيع المحاسبية الأكثر جدلا في مجال المحاسبة، والمتعلق بمدى استخدام الإدارة للمرونة المحاسبية، وحرية اختيار السياسات المحاسبية المتاحة في معالجة نفس الأحداث الاقتصادية، خدمة لأهدافها الخاصة على حساب باقي المستخدمين، حيث تمحورت إشكالية الموضوع المعالج في "مدى تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر؟"، وللإجابة على هذه الإشكالية المطروحة، ومن هذا المنطلق عملنا في الفصل الأول على بناء أرضية للمفاهيم النظرية المتعلقة بهذا الموضوع، وذلك بتوضيح أهم المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية، أما في الفصل الثاني فاستعرضنا بالتفصيل الإطار النظري لجودة المعلومات المحاسبية، ونظرا لأن موضوع الدراسة يتناول تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية، فقد خصصنا الفصل الثالث لدراسة العلاقة بين هاتين المتغيرين وواقعهما في الجزائر، وفي الفصل الأخير من هذا البحث كان من الضروري مواجهة العرض النظري بجانب تطبيقي، وذلك من خلال تصميم استبيان، وتوجيهه لعينة من مهني الحقل المحاسبي في الجزائر، ممثلين أساسا في خبراء المحاسبة، ومحافظي الحسابات، وبهدف تدعيم الدراسة التطبيقية فقد تم اختبار مدى ممارسة المؤسسات الجزائرية لممارسات المحاسبة الإبداعية باستخدام نموذج جونز المعدل، ولقد خرجت هذه الدراسة بجملة من النتائج التي على ضوءها حاولنا وضع جملة من التوصيات، وفيما يلي تفاصيل ذلك:

1. اختبار الفرضيات: تم اختبار صحة الفرضيات التي انطلقنا منها في البداية، وكانت النتائج كالتالي:

- الفرضية الأولى: "توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على ممارسة المؤسسات الإقتصادية الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية عند إعداد قوائمها المالية"؛
- أثبتت التحليلات الإحصائية أن أفراد العينة لا يبدون رأيا واضحا حول مدى ممارسة المؤسسات للمحاسبة الإبداعية، وهذا نظرا لحساسية الموضوع وتعلقه بالجانب الأخلاقي للمحاسب، لذلك استخدمنا نموذج يعتمد على المستحقات الإختيارية في اختبار صحة هذه الفرضية "نموذج جونز المعدل"، وقد توصلنا إلى أن هذه الفرضية غير محققة، حيث أن المؤسسات الجزائرية لا تمارس أساليب المحاسبة الإبداعية ؛
- الفرضية الثانية: "توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على التزام المؤسسات الإقتصادية الجزائرية بمتطلبات جودة المعلومات المحاسبية"؛

توصلت الدراسة الإحصائية إلى أنها محققة، حيث يدرك أفراد عينة الدراسة بالمؤسسات الإقتصادية الجزائرية بأهمية تحقيق الجودة في مخرجاتها المالية، نظرا لأنها ستعتمد عليها في صنع قراراتها في مختلف أنشطتها المتعلقة بالتخطيط والرقابة والتمويل والإستثمار، وكذا تصحيح الإنحرافات، وتقييم مواقف العملاء وغيرها؛

- الفرضية الثالثة: "توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على وجود تأثير سلبي للمحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية";

توصلت الدراسة إلى أن هذه الفرضية محققة، حيث تؤثر المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية، عن طريق التأثير على الخصائص النوعية للمعلومات، حيث تفقدها مصداقيتها وتصبح لا تمثل الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة.

- الفرضية الرابعة: "توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على دور كل من المدخل الأطلاقي، النظام المحاسبي المالي، والمراجعة في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية".

توصلت الدراسة الإحصائية إلى أن هذه الفرضية محققة، حيث إن إلتزام المحاسبين والمدققين بالمعايير الأخلاقية، والتمسك بالتطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي يساهم في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية، كما أن للمراجعة دور في اكتشاف المؤشرات الدالة على ممارسة المحاسبة الإبداعية والحد منها.

2. نتائج الدراسة: سمح هذا البحث بالتوصل إلى جملة من النتائج ، التي كان مصدرها العمل النظري

والتطبيقي، على حد سواء، وتمثلت في:

- تعتبر المحاسبة الإبداعية شكلا من أشكال التلاعب في مهنة المحاسبة وذلك من خلال إتباع الحيل وأساليب التغليف والتلاعب بالأرقام من أجل إظهار وضعية معينة تخدم مصالح أطراف محددة أو إخفاء حقائق معينة، خدمة لمصالح الإدارة على حساب باقي المستخدمين للمعلومات المحاسبية، وبالتالي فهي تعكس جانبا سلبيا لمفهوم الإبداع عبر استغلال المهارات الفكرية الإبداعية، ودون خرق القوانين والمعايير المحاسبية، وبالتالي فهي لا تحقق العدالة والصدق الذي تسعى إليه المحاسبة؛

- إن لممارسات المحاسبة الإبداعية عدة مسببات أو دوافع، حيث يمكن أن تكون دوافع تعاقدية ناتجة عن تعاقد المؤسسة مع أطراف خارجية، أو دوافع متعلقة بسوق رأس المال والتوقعات المستقبلية، كما يمكن أن تكون المحاسبة الإبداعية بدافع التأثير على واضعي التشريعات أو المسؤولين الحكوميين، وذلك بتفادي التكاليف السياسية والتقليل من المدفوعات الضريبية، غير أن السبب الأهم يتمثل في انفصال الملكية عن الإدارة وعدم تماثل المعلومات؛

- إن الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية تحقق مصلحة الإدارة في الأجل القصير، إلا أنها تتعارض مع مصلحة الشركة في الأجل الطويل، كما أنها تضعف ثقة المستثمرون في الأسواق المالية وتؤدي إلى ترحيل المشكلات لفترات زمنية طويلة، وتضعف الكفاءة الإقتصادية للمؤسسة ؛
- تعتبر المحاسبة الإبداعية سلوكاً غير أخلاقي ومشكلة أساسية تواجه مهنة المحاسبة بحيث أنها تتعارض مع قواعد السلوك المهني والأخلاقي ، لما لها من مخالفات جسيمة ينتهجها المحاسبون في مهنتهم وذلك لتحقيق غايات وأهداف معينة تستفيد منها فئة معينة على حساب باقي الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية؛
- يعطي النظام المحاسبي المالي عدة بدائل محاسبية وهامش للتقدير الشخصي في معالجة نفس الأحداث والعمليات المالية، مما يمنح للمسييرين مجالاً واسعاً لممارسة المحاسبة الإبداعية، ومن هذه الخيارات، نذكر طرق الإهلاك وطرق تقييم مخزون آخر المدة و كيفية معالجة العقود طويلة الأجل؛
- تبنى النظام المحاسبي المالي العديد من المبادئ المحاسبية التي يسمح البعض منها بممارسة المحاسبة الإبداعية، ولعل أهمها مبدأ الاستحقاق الذي يمكن من خلاله التلاعب بالإيرادات، بالإضافة إلى مبدأ الأهمية النسبية و ما ينجم عنه من دمج المبالغ لخدمة أهداف الإدارة، دون أن ننسى مبدأ الحيطة والحذر الذي يعتمد بدرجة كبيرة على التقدير والحكم الشخصي مما يعطى الإدارة فرصة لتشكيل احتياطات سرية ومؤونات مبالغ فيها؛
- على الرغم من وجود مبادئ محاسبية تتيح المجال للممارسة المحاسبية الإبداعية إلا أن هذا لا يمنع من وجود مبادئ أخرى تقلص من هذه الممارسات ولعل أهمها مبدأ الثبات، حيث أن النظام المحاسبي المالي لا يسمح بالتغيير في السياسات المحاسبية إلا بهدف تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وهذا من شأنه أن يخفض من قدرة المسير على ممارسة الأساليب السلبية للمحاسبة الإبداعية، باعتبار أن السياسات المحاسبية هي الوسيلة الأساسية للقيام بذلك.
- اتجهت أغلب إجابات الباحثين نحو الحيادية في الإجابة عن مدى ممارسة المؤسسات الإقتصادية الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية، وهذا نظراً لحساسية هذا الموضوع، بالإضافة إلى السرية وعدم الثقة التي تمتاز بها المؤسسات الإقتصادية الجزائرية؛
- اتجهت أغلب إجابات أفراد العينة نحو الموافقة على أن المؤسسات الإقتصادية الجزائرية تعمل في صنع قراراتها على استخدام معلومات محاسبية ذات جودة، وهذا للوصول إلى نتائج أفضل في مختلف نشاطاتها؛
- أثبتت الدراسة الإحصائية بأن ممارسات المحاسبة الإبداعية والمتعلقة بتغيير الطرائق والتقديرات المحاسبية تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية بأبعادها المختلفة؛
- توجد علاقة عكسية بين ممارسات المحاسبة الإبداعية وجودة المعلومات المحاسبية؛
- يساهم كل من النظام المحاسبي المالي، الحوكمة، والإلتزام بالنظام الاخلاقي، في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛

3. التوصيات: انطلاقا من النتائج السابقة نوصي بما يلي:

- إعادة النظر في المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية والإبداع المحاسبي، وتحديدتها بشكل أدق نظرا لوجود خلط واضح بينهما لدى الكثير من الباحثين؛
- قيام الدراسات الأكاديمية بتوعية ممارسي المهنة ومستخدمي القوائم المالية بالآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية، وانعكاساتها على قراراتهم الاستثمارية؛
- إعادة النظر في الكثير من المعالجات المحاسبية التي يتضمنها النظام المحاسبي المالي، والتي تفتح المجال لممارسة المحاسبة الإبداعية، والإبقاء على البديل الأفضل، ومنها مثلا تعدد طرق معالجة تكاليف الإقتراض التي نص عليها النظام المحاسبي المالي، والتي تم إلغاؤها في معايير المحاسبة الدولية، والتقليل من حرية التقدير والحكم الشخصي في معالجة بعض الأحداث الاقتصادية؛
- العمل على تعزيز دور المدقق في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، وزيادة استقلاليتها وحيادته، وذلك بهدف تفعيل دوره في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، واتخاذ إجراءات ردعية اتجاه ممارسيها، تفاديا لتفشي هذه الظاهرة، وتغلبا للمصلحة العامة فوق كل الاعتبارات، والابتعاد عن المحاباة والتبعية للإدارة؛
- نظرا لوجود تأثير إيجابي لآليات الحوكمة في تقييد ممارسات المحاسبة الإبداعية، وبما أن واقع المؤسسات الجزائرية يعكس ضعف إجراءات الحوكمة فيها، لذا ترى الباحثة ضرورة نشر ثقافة الحوكمة في المؤسسات الجزائرية، مع ضرورة الإلتزام الجاد والفعال بها، مما يساهم في الحد من التلاعب في ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- إن توفير معلومات محاسبية ذات جودة عالية مرهون بمدى تحلي المحاسبون والمراجعون بأخلاقيات مهنة المحاسبة، لذا على المنظمات والجهات المهنية الجزائرية البحث عن وسائل لضبط أخلاقيات المهنة، وإنشاء وسائل تشجيعية تساهم في جعل المهنيين يلتزمون بها، من أجل القضاء على التلاعبات المحاسبية؛
- تفعيل دور المنظمات والجهات المسؤولة عن تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر وتفعيل دورها في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية، والتقليل من الممارسات المحاسبية الخاطئة.

4. آفاق الدراسة: يتعلق موضوع المحاسبة الإبداعية بالكثير من المسائل والقضايا المحاسبية، نظرا لارتباطه

بكل مراحل المعالجة المحاسبية، من القياس وحتى الإفصاح المحاسبي، وعليه يمكن أن تثار حوله عدة إشكاليات تصلح أن تكون آفاق بحثية مستقبلية، وبالتالي فإلجال مفتوح أما الباحثين لإثراء هذا الموضوع من خلال التطرق لإحدى المواضيع التالية:

- ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية؛

- دور محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية؛
- دور الإلتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل النظام المحاسبي المالي؛

قائمة المراجع

تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر.

دراسة استطلاعية.

قائمة المراجع:

أولاً. باللغة العربية.

أ. الكتب

1. أبو نصار محمد ، حميدات جمعة، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دار وائل، عمان، 2008.
2. أحمد لطفي أمين السيد، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، ط1، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008.
3. -----، التحليل المالي لأغراض التقييم ومراجعة الأداء والاستثمار في البورصة، الدار الجامعية ، الاسكندرية، 2006.
4. بني عطا الله حيدر محمد علي، مقدمة في المحاسبة والمراجعة، ط1، دار الحامد، عمان، الأردن، 2007.
5. جرج دانيال غالي، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، ط1، الدار الجامعية، مصر، 2002 .
6. الجعارات خالد جمال ، معايير التقارير المالية الدولية، ط1، دار إثراء، عمان، 2008.
7. الحبيطي قاسم محسن إبراهيم ، السقا زياد هاشم يحيى، نظم المعلومات المحاسبية، وحدة حذباء، كلية حذباء الجامعة، الموصل، العراق، 2003.
8. حجازي محمد عباس، نظرية المحاسبة، الدار الجامعية، القاهرة، 2000.
9. حلوة حنان رضوان ، أسس المحاسبة المالية، ط1، دار حامد، عمان، 2004.
10. الحميدي محمد الفيومي وآخرون، نظم المعلومات الإدارية، ط2، دار وائل، عمان، 2009.
11. الحيايلى وليد ناجي ، آل غزوي حسين عبد الجليل، حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية، ط1، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان، 2015.
12. خنفر مؤيد راضي ، المطارنة غسان فلاح، تحليل القوائم المالية مدخل نظري تطبيقي، ط2، دار المسيرة، عمان، 2009.
13. خير الله جمال، الإبداع الإداري، ط1، دار أسامة، عمان، الأردن، 2009.
14. الدهراوي كمال الدين ، المحاسبة المتوسطة وفقاً لمعايير المحاسبة المالية، ط2، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2009.
15. زهير مصطفى، إدارة المشتريات والمخازن، دار النهضة العربية، لبنان، 2006.
16. سامي راضي محمد، المحاسبة المتوسطة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.

17. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2008.
18. الشيرازي عباس مهدي، نظرية المحاسبة، ط1، دار السلاسل، الكويت، 1990.
19. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة: شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
20. -----، موسوعة معايير المحاسبة الدولية، ج1، الدار الجامعية، مصر، 2003/2002.
21. -----، حوكمة الشركات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
22. عاطف زهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، ط1، دار الراية، الأردن، 2009.
23. عبد الحليم ذبية زياد، محمود الرححي نضال، عمر عيد الجعيدي، نظم المعلومات في الرقابة والتدقيق، ط1، دار المسيرة، عمان، 2011.
24. عبد الفتاح أبو المكارم وصفى، دراسات متقدمة في المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002.
25. عبوي زيد منير، نظم المعلومات التسويقية، ط1، دار الراية، عمان، 2008.
26. عطا الله السيد سيد، نظم المعلومات المحاسبية، ط1، دار الراية، عمان، 2009.
27. عطية عبد الرحمان، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، جيطلي، الجزائر، 2011.
28. علاوي لخضر، نظام المحاسبة المالية سير الحسابات وتطبيقاتها، Pages Bleues، الجزائر، 2011.
29. علي ن، حاج، النظام المحاسبي المالي الجديد، دار بلقيس، الجزائر، 2009.
30. العيسى ياسين أحمد، أصول المحاسبة الحديثة، ج1، ط1، دار الشروق، عمان، 2003.
31. فرحان البشابشة عبير طایل، درجة ممارسة المرأة القيادية للمهارات الابداعية في عملها، ط1، دار الحامد، عمان، 2008.
32. قندلجي عامر ابراهيم، عبد القادر الجنابي علاء الدين، نظم المعلومات الإدارية، ط5، دار المسيرة، عمان، 2009.
33. كيسو دونالد، ويجانت جيري، المحاسبة المتوسطة، تعريب: أحمد حامد حجاج، سلطان محمد السلطان، ج1، دار المريخ، الرياض، 1996.
34. الكيلاني عثمان وآخرون، مدخل إلى نظم المعلومات الإدارية، ط2، دار المناهج، عمان، الأردن، 2003.
35. صلاح الدين عبد المنعم ميبارك: اقتصاديات نظم المعلومات المحاسبية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002.

36. محمد قاسم عبد الرزاق ، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية، ط4، دار الثقافة، عمان، 2009.
37. مصطفى النصر عزة جلال، الإبداع الإداري والتطوير الذاتي، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر، 2008.
38. مطر محمد، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس والعرض والإفصاح، دار وائل، عمان، 2004.
39. نصر علي عبد الوهاب، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية، ج4، الدار الجامعية، مصر، 2009.
40. نور أحمد، المحاسبة المالية (القياس التقييم والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة المصرية)، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2000.
41. الوقاد سامي محمد، نظرية المحاسبة، ط1، دار المسيرة، عمان، 2011.
- ب. المجلات.
1. ابراهيم العدي، رنا الصقور، مدى تأثير نظام الرقابة الداخلية الفعال في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 36، العدد3، 2014.
2. ابراهيم صالح رضا، أثر توجه معايير المحاسبة الدولية نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد46، العدد 2، جامعة الإسكندرية، 2009.
3. أبو خليفة دينا سليمان ، جمال جعارات خالد، المحاسبة الإبداعية بين الموثوقية والتلاعب "اقتراح نموذج لضوابط ممارسات المحاسبة الإبداعية"، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد01، الجزائر، 2015.
4. أحمد علي عيسى عمر ، الدرديري جلابة هاييل عمر، أثر استخدام المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، مجلة الشرق للبحوث والدراسات العلمية، العدد4، كلية الشرق الأهلية، السودان، 2017.
5. آغا عماد، المحاسبة الإبداعية، مجلة المال والأعمال، العدد 2، الكلية الجامعية للعلوم التطبيقية، 2011-2012.
6. أمينة فداوي: نحو مفاضلة إحصائية بين نماذج قياس ممارسات إدارة الأرباح، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد3، العدد5، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2013.

7. أمينة سوياد ، دور مراجع الحسابات الخارجي في اكتشاف التضليل في القوائم المالية والتقارير عنه "دراسة استقصائية لآراء مراجعي الحسابات في ولاية سطيف"، مجلة الأبحاث الاقتصادية، العدد14، جامعة البليدة2، 2016.
8. بلال كيموش، دور المصاريف والنواتج غير النقدية واحتياجات رأس المال العامل في إدارة الأرباح"دراسة حالة المؤسسات المدرجة في بورصة الجزائر"، مجلة الباحث، العدد14، جامعة ورقلة، 2014.
9. بن بلغيث مدني، إشكالية التوحيد المحاسبي (حالة الجزائر)، مجلة الباحث، العدد 1، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2002.
10. تيجاني بالراقي ، صلاح الدين بولعراس، أثر الممارسة السلبية للمحاسبة الإبداعية على التغيير في المجال المعرفي شركة إنرون حالة عملية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد10، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2013.
11. -----، المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد12، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف1، 2012.
12. جبار بوكثير، عوادي مصطفى، أساليب المحاسبة الإبداعية في التلاعب بالقوائم المالية من منظور معايير المحاسبة الدولية، مجلة الدراسات المالية المحاسبية والإدارية، العدد1، جامعة أم البواقي، 2014.
13. جريه طلال سليمان ، وآخرون، أثر الآليات المحاسبية للحكومة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهتي نظر الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن ومدققي الحسابات الخارجيين"، المجلد 11 ، العدد 2 ، الأردن، المجلة الأردنية، 2015.
14. جمعة هوام ، حمزة بوسنة ، فداوي أمينة، قياس ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة المدرجة ببورصة باريس، المجلة الأكاديمية العربية ، العدد14، الدانمارك، 2014.
15. الجعارة أسامة عمر ، وآخرون، أثر إدارك المالىين لممارسة المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي "دراسة ميدانية في الشركات المساهمة الصناعية الأردنية"، مجلة دراسات، المجلد 42، العدد1، الجامعة الأردنية، 2015.
16. حاج قويدر قورين، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على جودة وتكلفة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات، مجلة الباحث، العدد12، الجزائر، 2012.
17. الحسين أبو بكر عوض الله جعفر، أهمية وجودة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم والثقافة، المجلد 12، جامعة السودان، 2012.

18. حسين عبد الله سلمان ، محمد توفيق عدالت: مفهوم الإنصاف المحاسبي ودوره في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 18، العدد 69، كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة بغداد. 2012.
19. حسين علي ابراهيم، أثر المحاسبة الخلاقة على قرارات المستثمر في ظل تفاوت كفاءة السوق "دراسة حالة على عينة من المستثمرين في سوق العراق للأوراق المالية"، مجلة بحوث مستقبلية، العدد 31، 32، مركز الدراسات المستقبلية، كلية الحدباء الجامعة، 2010.
20. حميدي عباس ، م.م. زينب، الآثار الاقتصادية لعدم الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية (دراسة تحليلية في الشركة العامة للتجهيزات الزراعية)، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 77، 2009.
21. خليل اسماعيل ، نعوم ريان، الخصائص النوعية للمعلومات بين النظرية والتطبيق، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 30، العراق، 2012.
22. خمقاني بدر الزمان ، صديقي مسعود، واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية واجراءات استبعادها من التقارير المالية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 8، 2015.
23. الداعور جبر إبراهيم ، نواف عابد محمد، أثر السياسات المحاسبية لإدارة المكاسب على أسعار أسهم الوحدات الاقتصادية المتداولة في سوق فلسطين للأوراق المالية "دراسة تطبيقية"، مجلة الجامعة الإسلامية ، المجلد 17، العدد 1، غزة، 2009.
24. الداعور جبر ابراهيم، أثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في الحد من إدارة الأرباح "دراسة ميدانية"، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 21، العدد 2، غزة، 2013.
25. داوي اسماعيل مجبل، أثر أساليب المحاسبة الإبداعية في موثوقية المعلومات المحاسبية "بحث تطبيقي في أحد المصارف الحكومية"، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 16، العدد 3، جامعة القادسية، العراق، 2014.
26. دوخي مقدم يمينة، أثر تطبيق المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، مجلة المؤسسة، العدد 3، مخبر إدارة التغيير في المؤسسة الجزائرية، جامعة الجزائر 3، 2014.
27. زهرة حسن العامري، ابتهاج اسماعيل يعقوب: المحاسبة بين الإبداع والابتداع، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 8، جامعة واسط، العراق، 2012.
28. نوال صبايحي، الأبعاد الأخلاقية لمهنة المحاسبة وتطبيقات التلاعب المحاسبي، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، العدد الاقتصادي (22)، جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2015.

29. الساعدي مؤيد ، عبود زيار سلمان، جودة المعلومات وتأثيرها في القرارات الإستراتيجية "دراسة ميدانية في عينة من المصارف العراقية"، مجلة القادسية، المجلد 15، العدد3، ، العراق، 2013.
30. عاشور كتوش ، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد IAS/IFRS في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد6 ، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2009.
31. عبد الحسين هاتف محمد ، عبد الحسين صالح علاء ، الهام جعفر حميد، إدارة الأرباح وعلاقتها بعوائد الأسهم "دراسة تطبيقية على عينة من الشركات الصناعية في دولة الإمارات العربية المتحدة"، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد4، جامعة أم البواقي، 2015.
32. عبد الخالق البكوع فيحاء ، وآخرون، انعكاسات الإلتزامات الأخلاقية لمراقب الحسابات على أساليب إدارة الأرباح، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 35، العدد114، 2013.
33. عبد الخالق الغضفري محمد ظافر، إسهامات السلوك الأخلاقي المحاسبي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية "دراسة استطلاعية في كلية الإدارة والاقتصاد"، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 35، العدد 114، 2013.
34. عبد الرحمن عباس بله سيد، دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد12، جامعة سطيف، 2012.
35. عبد الرحمن خالد عثمان ، عبد الرحمن عبد الله عبد الرحمن: أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في كشف ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة العامة السودانية، مجلة العلوم الإدارية، العدد 2، جامعة افريقيا العالمية، 2018.
36. عبد الصاحب ليلي، تأثير المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل والحد من آثارها، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد47، بغداد، 2016.
37. عبد اللطيف مصيطفى، دور البنوك وفعاليتها في تمويل النشاط الإقتصادي "حالة الجزائر"، مجلة الباحث، العدد4، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2006.
38. عبير فايز الخوري، محمد زياد شخاترة: مدى استخدام ممارسات تمهيد الدخل في قطاع الخدمات الأردني، المجلة الأردنية في إدارة الاعمال، المجلد10، العدد4،، الجامعة الأردنية، 2014.
39. علي عبد الله أحمد شاهين: إدارة الأرباح ومخاطرها في البيئة المصرفية "دراسة تحليلية تطبيقية على المصارف الوطنية الفلسطينية"، مجلة الجامعة الخليجية، المجلد 3، العدد4، قسم العلوم الإدارية والمالية، البحرين، 2011.

40. عمر جعارة أسامة، أثر كفاءة المدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وفقا لمعايير العمل الميداني الدولية على مصداقية المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 11، جامعة المسيلة، 2014.
41. عوادي مصطفى، المعالجة المحاسبية لإهلاك التثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 5، جامعة الوادي، الجزائر، 2012.
42. كامل محمد عيسى سمير، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح مع دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد 2، المجلد 45، جامعة الاسكندرية، 2008.
43. مجدي مليجي، عبد الحكيم مليجي، أثر التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة الشركات المسجلة في بيئة الأعمال السعودية "دراسة نظرية تطبيقية"، مجلة المحاسبة والمراجعة، المجلد 2، العدد 2، كلية التجارة، جامعة بني سويف، مصر، 2014.
44. محمد ابراهيم الهادي آدم وآخرون، أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية "دراسة ميدانية على التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية"، مجلة كلية العلوم الإدارية، العدد 1، كلية العلوم الإدارية، جامعة إفريقيا العالمية، السودان، 2017.
45. محمد أحمد غنيمي سامي، إطار مقترح لدور الشفافية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في منظمات الأعمال "دراسة اختبارية"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، المجلد 2، العدد 1، كلية التجارة، جامعة بنها، 2011.
46. محمد رمزي جودي، إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 6، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2009.
47. محمود جاسم محمد، منشد محمد أسعد، انعكاسات القواعد المحاسبية على إدارة الأرباح، مجلة كلية التربية الأساسية، العدد 5، جامعة بابل، 2011.
48. مراد ناصر، النظام الضريبي الجزائري والبحث عن الفعالية، مجلة علوم إنسانية، العدد 38، السنة السادسة، جامعة البليدة، 2008.
49. -----، الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة الباحث، العدد 2، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية جامعة ورقلة، 2003.
50. مرعي عبد الرحمن، دور المعلومات المحاسبية التي تقدمها التقارير المرحلية في اتخاذ القرارات الاستثمارية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 22، العدد 2، سورية، 2006.

51. مرهون الزبيدي نعيم تومان، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية "دراسة تطبيقية"، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والإقتصادية، المجلد 17، العدد 2، جامعة القادسية، العراق، 2015.
52. مفلح القطيش حسن فليح ، وآخرون، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل و المركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 27، بغداد، 2011.
53. موسى حمدان علام محمد ، محمد أبو عجيلة عماد، جودة التدقيق في الأردن وأثرها في إدارة وجودة الأرباح، المجلة العربية للمحاسبة، العدد 1، المجلد 15، جامعة البحرين، 2012.
54. هلال درحمون ، عائشة نساب، عوامل إخفاق المدقق الخارجي في الكشف المبكر عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة الأبحاث الإقتصادية، العدد 13، جامعة البليدة 2، 2015 .
- ث. الأطروحات.
1. بن فرج زوينة، المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2013-2014.
2. فداوي أمينة، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية "دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF 250"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية، جامعة باجي مختار، عنابة، 2013/2014.
3. فريد عبد الأحد علاء، أثر التحدي الأخلاقي في المحاسبة الإبداعية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة: دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب في العراق، أطروحة دكتوراه، جامعة البصرة، 2006.
4. محمد عجيلة، دور الإبداع المحاسبي والمحاسبين في التسيير واتخاذ القرار "دراسة ميدانية حالة الجزائر"، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، 2009.
5. مراد آيت محمد، ضرورة تكييف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي "خلال الفترة 2010-2013"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 03، 2013-2014.
- ث. الملحقيات.
1. أبو عجيلة عماد محمد علي ، حمدان علام، أثر الحوكمة المؤسسية على إدارة الأرباح "دليل من الأردن"، الملتقى العلمي الدولي حول: الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، أيام 20-21 أكتوبر 2009.

2. إيمان بومود ، فداوي أمينة، قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية في عينة من الشركات المدرجة ببورصة الجزائر، مداخلة ضمن الملتقى الدولي الأول: المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 4-5 ديسمبر 2012.
3. بن فرج زوينة، حسين رحيم، إشكالية الإبداع والإصلاح المحاسبي في الدول العربية (حالة الجزائر)، المؤتمر العلمي الدولي حول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، يومي 29-30 نوفمبر 2011.
4. بوعايدة حسان ، سراي صالح، دور وأهمية الإبداع المحاسبي في عملية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية والمالية داخل المؤسسة، مداخلة ضمن الملتقى الدولي الأول: المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 4-5 ديسمبر 2012.
5. بوراوي سعد، الأسس والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي والمالي الجزائري، مع الإشارة إلى حالات التقارب مع الإطار الفكري لIAS/IFRS، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية (تجارب، تطبيقات وأفاق)، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الوادي، 17-18 جانفي 2010.
6. جمال عمورة ، أحمد شريفي، دور وأهمية الإبداع المحاسبي والمالي في عملية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية و المالية، مداخلة ضمن الملتقى الدولي: الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، 18-19 ماي 2011.
7. الحمداني خليل ابراهيم رجب، تأثير حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية في بيئة الأعمال الالكترونية، الملتقى الدولي الأول حول: المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 4-5 ديسمبر 2012.
8. الرفاعي ابراهيم مبارك: جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح "دراسة تطبيقية على البيئة السعودية"، مداخلة ضمن الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة السعودية، قسم المحاسبة، جامعة الملك سعود، السعودية، 18 ماي 2010.
9. صالح حميداتوا ، علاء بوقفة، واقع البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل إصلاح النظام المحاسبي ، مداخلة ضمن الملتقى الوطني: واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير وعلوم التسيير ، جامعة الوادي، أيام 5-6 ماي 2013.
10. علي عزوز ، محمد متلوي، متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية (تجارب، تطبيقات وأفاق)، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الوادي، 17-18 جانفي 2010.

11. عوينات فريد ، بن بلغيث مداني، الإصلاح المحاسبي في الجزائر "دراسة تحليلية تقييمية"، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، 29-30 نوفمبر 2011.
12. فؤاد صديقي ، محمد الخطيب نمر، مدى انعكاس الإصلاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية والمالية، "تجربة الجزائر"، الملتقى الدولي حول: الإصلاح المحاسبي الدولي في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، أيام 29-30 نوفمبر 2011.
13. كويسي محمد وآخرون، دراسة تفصيلية لنظام المحاسبة المالية المطبقة على المؤسسات الصغيرة في الجزائر، الملتقى الوطني الأول حول: واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 5-6/5/2013.
14. محمد براق ، عمر قمان، مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية بشأن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي ، 5-6 ماي 2013 م.
15. محمد زيدان ، بومدين نورين، دور السوق المالي في تمويل التنمية الاقتصادية بالجزائر "المعوقات والآفاق" ، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول: سياسات التمويل وأثرها على الإقتصاديات والمؤسسات "دراسة حالة الجزائر والدول النامية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 21، 22 نوفمبر 2006.
16. مراد ناصر، النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني دراسة مقارنة، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية (تجارب، تطبيقات وآفاق)، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الوادي، 17-18 جانفي 2010.
17. مطر محمد ، حسن حلبي ليندا، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، المؤتمر الدولي السابع حول: تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية على منظمات الأعمال، جامعة الزرقاء، الأردن، 10-11 نوفمبر 2009.
18. هوام جمعة ، العاشوري نوال، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، ملتقى حول: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة "واقع ورهانات، آفاق"، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، أيام 7-8 ديسمبر 2010.
- ج. الأوامر، والقوانين، والمواثيق، والمراسيم، والقرارات:
1. الأمر رقم 96-09 المؤرخ في 19 شعبان 1416 الموافق ل 10 يناير 1996 المتعلق بالاعتماد الإيجاري في الجزائر.

2. القرار 71 المؤرخ في 23 رجب 1429هـ الموافق لـ 26 جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها وكذا مدونة وقواعد سير الحسابات، الصادر ضمن الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، 25 مارس 2009م.
3. القانون رقم 11/07 المؤرخ في 15 ذو القعدة 1428هـ الموافق لـ 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، الصادر ضمن الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، 25 نوفمبر 2009.
4. المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 20 جمادى الأول عام 1429هـ الموافق لـ 26 ماي 2008م، يتضمن تطبيق القانون 11/07، الصادر ضمن الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، 28 ماي 2008.
5. النظام رقم 09-04، المؤرخ في 23 جويلية 2009، المتضمن مخطط الحسابات البنكية والقواعد المحاسبية المطبقة على البنوك والمؤسسات المالية، الجريدة الرسمية، العدد 76، الصادر في 29 ديسمبر 2009.
6. النظام رقم 09-05، المؤرخ في 18 أكتوبر 2009، المتضمن إعداد الكشوف المالية للبنوك والمؤسسات المالية، الجريدة الرسمية، العدد 76، الصادر في 29 ديسمبر 2009.

ج. المواقع الإلكترونية.

1. البحيص عصام محمد، دور نظم المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات على ضوء تطبيق نظرية الصلاحية، متوفرة على الموقع، www.ar.mhabc.net، (19:00) (2017/10/23).
2. جياكريم أحمد: أثر المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، متاح على الموقع <http://uhd.edu.iq> (2018-02-22) (13:00).
3. رفايكية فاطمة الزهراء، مساهمة حوكمة الشركات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية "دراسة ميدانية"، متاح على الموقع: <https://dspace.univ-ouargla.dz/jspui/handle/123456789/76>، (2017-8-8) (22:00).

ثانيا. مراجع بالغة الأجنبية.

a- Books :

1. Bruno, Bachy et Michel, Sion , **Analyse financière des comptes consolidés Normes IFRS**, 2^{ème} édition, Dunod, paris, 2009.
2. Charles, T.Horngren et Walter, THarrison Jr et M.Suzanne Oliver , **Accounting**, 10th edition, Pearson, USA , 2012.
3. J.F. des Robert et F. Méchin, H. Puteaux , **normes IFRS et PME**, Dunod, paris, 2004.

4. Jean – Jacques, Julian, **les normes comptables internationales IAS/IFRS**, édition Foucher, Paris, 2007/2008.
5. Lionel, Escaffre et éricTort ,**Les normes comptables internationales**, Gualino éditeur, paris, 2006.
6. M. Bragg, Steven , **Accounting Reference Desktop**, John Wiley and Sons, New York, 2002.
7. Peter Atril et Eddie Mclaney, **Financial Accounting for decision makers**, 6th edition, Pearson, England, 2011.
8. Robert, Obert, **Pratique des normes IAS/IFRS (40cas d'application)**. Dunod, Paris, 2005.

b- Periodicals and journals

1. Akenbor, Cletus O . Ibanichuka, E. A. L, **Creative Accounting Practices in Nigerian Banks**, African Journals, An International Multidisciplinary Journal, Ethiopia ,Vol. 6 (3), Serial No. 26, July, 2012.
2. BARTH Mary E, LANDSMAN Wayne R, LANG Mark H, **International Accounting Standards and Accounting Quality**. Journal of Accounting Research, Vol. 46, No. 3, U.S.A, June 2008.
3. Brijesh Yadav, **Creative Accounting: A Literature Review**, The SIJ Transactions on Industrial, Financial & Business Management (IFBM), Vol. 1, No. 5, The Standard International Journals, 2013.
4. Brijesh Yadav, **Creative Accounting: An Empirical Study from Professional Prospective** ,International Journal of Management and Social Sciences Research , Volume 3, January 2014.
5. Céline Michaïlesco, **QUALITE DE L'INFORMATION COMPTABLE**, Manuscrit auteur, publié dans "Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit ,2009.
6. Dumitru Matiş, Alina Beatrice Vladu & Dan Dacian Cuzdriorean , **Creative disclosure , feature of creative accounting**, Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, Volume 14 (N°:1),Romania , 2012, pp:75-76.
7. Ezeaninneka Salome, Ogbonna Marthin Ifeanyi ECHEZONACHI, **The Effect of Creative Accounting on the job performance of accountants (Auditors) inreporting Financial Statement in Kuwait** , Chapter of Arabian Journal of Business and Management Review Vol. 1, No.9; May 2012.
8. Frédéric Demerens, Jean-Louis, Jean Redis , **Investor Skepticism and Creative Accounting: The Case of a French SME Listed on Alternext**, International Journal of Business, 18(1), 2013.
9. Hervé Stolowy , Gaétan Breton, **Accounts Manipulation: A Literature Review and Proposed Conceptual Framework**, Review of Accounting and Finance, Volume 3, Issue : 1, United Kingdom, 2003.
10. Jonada MAMO, Ada ALIAJ, **ACCOUNTING MANIPULATION AND ITS EFFECTS IN THE FINANCIAL STATEMENTS OF ALBANIAN**

- ENTITIES**, Interdisciplinary Journal of Research and Development, Vol (I), No.2, “Alexander Moisiu“ University, Durrës, Albania, 2014.
11. Joshua Ronen, Varda Yaari, **Earnings Management: Emerging Insights in Theory, Practice, and Research**, Springer Edition, New York , 2008.
12. Madan Lal Bhasin, **ACCOUNTING MANIPULATION Practices in Financial Statements ;An Experience of an Asian Economy**, Interdisciplinary Journal of Economics and Financial Research, Vol. 2, No. 11, 2016.
13. Mahesh Singh Rajput, **Creative Accounting: some aspects** , International Journal of Business and Administration Research Review, Vol.2, 2014.
14. Michael C. Jensen, William H. Meckling, **Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure**, *Journal of Financial Economics*, 3(4), May 1976.
15. Oriol Amat, John Blake, Jack Dowds, **The Ethics of Creative Accounting** , Economics Working Paper, Journal of Economic Literature, 1999.
16. Sunday O. Effiok, Okon E. Eton, **Creative Accounting and Managerial Decision on Selected Financial Institutions in Nigeria**, International Journal of Business Research and Management (IJBRM), (3) : Issue (1) : 2012.
17. Syed Zulfiqar Ali Shah, Safdar Butt, and Yasir Bin Tariq , **Use or Abuse of Creative Accounting Techniques**, International Journal of Trade, Economics and Finance, Vol. 2, No. 6, December 2011.
18. Conseil National de la Comptabilité, Avis N° 89 portant plan et règles de fonctionnement des comptes et présentation des états financiers des entités d’assurances et /ou de réassurances, Alger, 2011, article 1.

d. Conferences

1. Sami, Bouassida & Mohamed Moural, Lakhdar, **Cadre pour la préparation et la présentation des états financiers, Séminaire sur le thème: les normes IAS / IFRS en entreprise**, C.S.B. Audit & Conseil, ,Alger, février 2005.
2. Sami Bouassida, **L’essentiel de l’IAS 16 : Immobilisations corporelles**, Séminaire sur : La pratique de l’élaboration des nouveaux états comptables et financiers IAS/IFRS, Banque centrale d’Algérie , Février 2005.

e. Scientific Thesis

1. Joseph Ben Omonuk, **Rate Regulation and Earnings Management: Evidence From The U.S. Electric Utility Industry**, *Doctorat of Philosophy in Accounting*, The Department of Accounting, Louisiana State University, 2007.
2. Ines Fakhfakh Ben Amar, Free cash flow, **gestion des résultats et gouvernement des entreprises, étude comparative des entreprises françaises**

et américaines, thèse présentée et soutenue en vue de l'obtention du doctorat en sciences de gestion, université de Reims Champagne- Ardenne, France, 2009.
 3. PLATET – PIERROT Françoise, **L'information financière à la lumière d'un changement de cadre conceptuel comptable: Etude du message du Président des sociétés cotées françaises.** These de doctorat, Institut des sciences de l'entreprise et du management, Université Montpellier1, 2009.

f. Scientific researches

1. Beshiru Sanusi1, Prince Famous Izedonmi, **Nigerian Commercial Banks and Creative Accounting Practices**, Journal of Mathematical Finance, 2014, Available from: (18:00) (2016-5-22)
<http://www.scirp.org/journal/jmf><http://dx.doi.org/10.4236/jmf.2014.42007> .
2. Clikman paul M: where Auditors fear to tread : **Internal Auditors Should be Proactive in Educating companies on in perils of Earnings Management and in Searching for signs of its Use, High Beam Research.** Août 2003, Available from: http://www.theiaa.org/chapters/index.cfm/view.news_detail/cid/37/newsid/3043, (15-07-2017),(19:00)
3. H. Vander Bauwhede, M. Willekens, **Earnings Management in Belgium: a Review of the Empirical Evidence**, 2003, Available from: https://lirias.kuleuven.be/bitstream/123456789/121969/1/02_Willekens.pdf, (22/08/2016).
4. Scott B. Jackson, Marshall K. Pitman, **Auditors and Earnings Management**, July 2001, Available from: <http://www.nysscpa.org/cpajournal/2001/0700/features/f073801.htm>, (20/06/2017) , (12 :10)
5. Alexandru Salecanu, **Creative Accounting - Between the True Picture and the Accounting Fraud**, Available from: <https://www.cceol.com/search/article-detail?id=285092>, (9-7-2017), (08:20) .
6. Balaciu Diana, Pop Cosmina Madalina, **Is Creative Accounting a Form of Manipulation?**, Available from: <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.599.422&rep=rep1&type>, 14-06-2017, 22:05.
7. Dima Florin-constantin, **Creative Accounting Tough the Policies and Accounting Options**, <https://ideas.repec.org/a/tdt/annals/vxviii-supplementary2012p180-184>, (22/05/2017) (15:00)
8. Disclosure Of Accounting Policies www.primeacademy.com (9:30) (2014/3/14).
9. Sugata Roychowdhury , **Earnings management through real activities manipulation**, Journal of Accounting and Economics 42, 2006, Available from: www.elsevier.com/locate/jae,(12:00) (26-09-2017) .

الملاحق

تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر.

دراسة استطلاعية.

الملحق رقم (01): قائمة المركز المالي

الفترة منإلى.....

ن-1	ن			ملاحظة	الأصول
	الصافي	الاحتلاكات أو المؤونات	إجمالي		
					<p>الأصول غير الجارية</p> <p>فارق الشراء</p> <p>التبittات غير المادية</p> <p>التبittات المادية</p> <p>أراضي</p> <p>مباني</p> <p>تبittات مادية أخرى</p> <p>تبittات ممنوح إمتيازها</p> <p>تبittات جاري إنجازها</p> <p>التبittات المالية</p> <p>السندات الموضوعه موضع المعادله -المؤسسات</p> <p>المشاركة</p> <p>المساهمات الأخرى والحسابات الدائنة الملحقه</p> <p>سندات أخرى مثبتة</p> <p>القروض والأصول المالية الأخرى غير الجارية</p> <p>ضرائب مؤجلة على الأصول</p>
					مجموع الأصول غير الجارية
					<p>الأصول الجارية</p> <p>المخزونات و منتجات قيد التنفيذ</p> <p>الديون الدائنة-الاستخدامات المماثلة</p> <p>الزبائن</p> <p>المدينون الآخرون</p> <p>الضرائب وماشابهها</p> <p>ديون دائنة أخرى واستخدامات مماثلة</p> <p>الأصول الجارية الأخرى</p> <p>الموجودات وما يماثلها</p> <p>توظيفات وأصول مالية جارية</p> <p>الخزينة</p>
					مجموع الأصول الجارية
					المجموع العام للأصول

ن-1	ن	الملاحظة	الخصوم
			<p>رؤوس الأموال الخاصة</p> <p>رأس المال تم إصداره</p> <p>رأس المال غير مستعان به</p> <p>العلاوات والاحتياطات-احتياطات مدمجة (1) .</p> <p>فارق إعادة التقييم</p> <p>فارق المعادلة</p> <p>النتيجة الصافية/ (نتيجة صافية حصة المجمع (1))</p> <p>رؤوس الأموال الخاصة الأخرى-ترحيل من جديد</p> <p>حصة الشركة المدمجة (1)</p> <p>حصة ذوي الأقلية</p>
			المجموع 1
			<p>الخصوم غير الجارية.</p> <p>القروض والديون المالية.</p> <p>الضرائب (المؤجلة والمرصودة لها)</p> <p>الديون الأخرى غير الجارية.</p> <p>المؤونات والمنتجات ثابتة مسبقا</p>
			مجموع الخصوم غير الجارية (2)
			<p>الخصوم الجارية:</p> <p>الموردون والحسابات الملحققة .</p> <p>الضرائب</p> <p>الديون الأخرى .</p> <p>خزينة سلبية</p>
			مجموع الخصوم الجارية (3)
			المجموع العام للخصوم
لا تستعمل إلا لتقييم الكشوف المالية المدمجة			

الملحق رقم (2): جدول حساب النتائج.

أولاً. حسب الطبيعة

الفترة من إلى

البيان	ملاحظة	ن	ن-1
رقم الأعمال . تغير مخزونات المنتجات المصنعة والجاري تصنيعها. الإنتاج المثبت. إعانات الإستغلال.			
إنتاج السنة المالية			
المشتريات المستهلكة . الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى			
إستهلاك السنة المالية			
القيمة المضافة للاستغلال (1-2)			
أعباء العاملين . الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة			
الفائض الخام للاستغلال			
المنتجات العملية الأخرى . الأعباء العملية الأخرى المخصصات للإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات.			
النتيجة العملية			
المنتجات المالية الأعباء المالية			
النتيجة المالية.			
النتيجة الجارية قبل الضرائب (5+6)			
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية. الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية. مجموع منتجات الأنشطة العادية . مجموع أعباء الأنشطة العادية.			
نتيجة الصافية على الأنشطة العادية			
عناصر غير عادية (منتجات) (يجب تبيينها) عناصر غير عادية (أعباء) (يجب تبيينها)			
النتيجة غير العادية			
صافي نتيجة السنة المالية ومنها حصة ذوي الأقلية (1) حصة المجمع (1)			
(1) لا تستعمل إلا لتقليم الكشوف المالية المدجة			

ثانياً. حسب الوظيفة

الفترة منإلى

البيان	ملاحظة	ن	ن-1
رقم الأعمال . كلفة المبيعات			
هامش الربح الإجمالي			
منتجات أخرى عملياتية التكاليف التجارية الأعباء الإدارية أعباء أخرى عملياتية			
النتيجة العملياتية			
تقدم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة (مصاريف المستخدمين المخصصات الإهلاكات) منتجات مالية أعباء مالية			
النتيجة العادية قبل الضرائب			
الضرائب الواجبة على النتائج العادية الضرائب المؤجلة على النتائج العادية			
النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
الأعباء غير العادية المنتجات غير العادية			
النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعه موضع المعادلة في النتائج الصافية (1) النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1) ومنها حصة ذوي الأقلية (1) حصة المجمع (1)			
(1) لا تستعمل إلا لتقدم الكشوف المالية المدمجة			

الملحق رقم (03) : جدول تغير الأموال الخاصة

ملاحظة رأسمال المؤسسة علاوة الاصدار	فارق التقييم	فارق إعادة التقييم	الاحتياطات والنتيجة
			الرصيد في 31 ديسمبر ن-2
			تغير الطريقة المحاسبية. تصحيح الأخطاء الهامة. إعادة تقييم الثببتات.

	الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج. الحصص المدفوعة. زيادة رأس المال. صافي نتيجة السنة المالية.
	الرصيد في 31 ديسمبر ن-1
	تغيير الطريقة المحاسبية. تصحيح الأخطاء الهامة. إعادة تقييم التثبيتات. الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج. الحصص المدفوعة زيادة رأس المال. صافي نتيجة السنة المالية .
	الرصيد في 31 ديسمبر ن

الملحق رقم (04): جدول سهولة الخزينة

أولاً. الطريقة المباشرة.

الفترة منإلى.....

البيان	الملاحظة	ن	ن-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية: التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن المبالغ المدفوعة للموردين والعميلين الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة الضرائب عن النتائج المدفوعة			
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية.			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة العملية (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار. المسحوبات عن اقتناء تثبتات عينية أو معنوية .			

			التحصيلات عن عمليات بيع تفتتات عينية أو معنوية المسحوبات عن اقتناء تفتتات مالية. التحصيلات عن عمليات بيع تفتتات مالية. الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية. الحصص و الأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة
			صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب).
			تدفقات الخزينة المتأتية من عمليات التمويل التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم. الحصص و غيرها من التوزيعات التي تم القيام بها التحصيلات المتأتية من القروض. تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة.
			صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج).
			تأثير وتغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات
			تغير أموال الخزينة للفترة (أ+ب+ج)
			أموال الخزينة ومعدلاتها عند إفتتاح السنة المالية أموال الخزينة ومعدلاتها عند إقفال السنة المالية
			تغير أموال الخزينة
			المقاربة مع النتيجة المحاسبية

ثانيا. الطريقة خير المباشرة.

الفترة من إلى

البيان	الملاحظة	ن	ن-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية: صافي نتيجة السنة المالية تصحيحات من أجل: - الإهتلاكات والأرصدة - تغير الضرائب المؤجلة - تغير المخزونات - تغير الزبائن والحسابات الدائن الأخرى - تغير الموردو والديون الأخرى - نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة العملية (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار. المسحوبات عن اقتناء تفتتات			

			التحصيلات عن عمليات بيع تفتيات تأثير تغيرات محيط الإدماج (1)
			صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب).
			تدفقات الخزينة المتأتية من عمليات التمويل الحصص المدفوعة للمساهمين زيادة رأس المال النقدي إصدار القروض تسديد القروض
			صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج).
			تغير أموال الخزينة للفترة (أ+ب+ج)
			أموال الخزينة ومعدلاتها عند الإفتتاح أموال الخزينة ومعدلاتها عند الإقفال تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية (1)
			تغير أموال الخزينة
			(1) لا يستعمل إلا في تقديم الكشوف المالية المدمجة

الملحق رقم (05): المستندات الكلية لمؤتمرات العينة خلال فترة الدراسة.

المؤسسات	السنوات	المستحقات الكلية	التغير في الأصول المتداولة	التغير في التقديرات	التغير في الالتزامات المتداولة	التغير في الدين المستحق	إجمالي محضات الاهتلاك والمؤونات
صيدال	2006	170788135,6	246389993,2	-278494610,6	-284216573,8	101122850,6	537190191,4
	2007	-177114737,4	842194646,4	55952489	127300708,6	251569955,8	584486230,5
	2008	-1618159770	2589576454	540174654,7	2098665999	807161447	761734123
	2009	-574020711,2	2721825479	822140424,1	1092606545	210589165,6	1170510055
	2010	5869563825	6154590901	644357092,1	-484006942,3	-211372503,2	336049429,7
	2011	164053632,3	1078575856	2568570256	-104470482,1	-61547087,98	-1488030462
	2012	2427423692	3528035719	1333917846	1192547834	719075450,7	-2144929105
	2013	-169584349,9	224434083,2	259770678,3	-590298517,9	2155845612	-1431299340
	2014	5736249515	-206359100,4	785203739,7	-2834623599	-2762814494	-1130374262
الاوراسي	2006	-2069944999	300871577,4	310077821,9	-52060888,77	-1128601367	147247078,6
	2007	535201599,3	627759687,9	-335415138	142683392,6	127189525	158100309
	2008	118426867,8	443586651,4	145946396,3	-36788249,25	56989405,79	159012230,8
	2009	-2508207699	266412183	1214131528	-150716283,8	1552866049	158338589,2
	2010	-319339736,8	-655916043,6	-507859451,1	-99683403,52	56865406,43	214101141,4
	2011	-334954121,1	-945486297,3	-271342600,3	-130376536,9	-413151489,3	204338450,3
	2012	-2304679954	-713420290,7	-1163993757	-444393951,4	-35875279,89	3235522652
	2013	-52514344,22	1131938443	689393182,3	362328835,9	420977544,3	-288246775
	2014	749510563,9	1175993978	842794075,1	199378639,1	62515538,56	-678204838,8
دهلي	2006	1752970995	321598726,8	104023007,1	-2372121672	218731670,9	617994725
	2007	-1397197777	632325848,8	357499633,6	1021141407	67760258,33	583122327,3
	2008	-1782317886	-260233230,2	-329647052	305099362,5	244258130,5	1302374215
	2009	-2782776769	1987232428	1430473299	2111026349	-57204979,8	1285714528
	2010	-2043395296	-653969276,8	-405030494,7	420779696,6	57247537,82	1316429279
	2011	1082145857	-153617986,7	-594334831,3	435044866,2	260198301,1	-1336672180
	2012	644964048	916048669,2	580944852,2	617244528,8	556856021,4	-1483960781
	2013	2281908032	482547561,2	884114062,2	-637356789,7	-391107719,4	-1655010024
	2014	2492542961	-153015589,2	-942277175,7	10680662,21	68164473,88	-1782126511
سفيتال	2006	-1,19189E+11	-1,35953E+11	-881962012,7	-17566338224	-222496349,3	1684616464
	2007	-3072988318	23031759762	6662502974	13393887748	3487826355	2560531004
سونلغاز	2006	82148778878	1,98358E+11	-4262385311	62030866307	58154337492	286200048
	2007	1,42078E+11	-19567656428	38579842299	-58735338043	-1,42124E+11	634390241,1
	2008	-5,51754E+12	-2,36687E+11	-6670782835	2,31652E+11	6938281543	5,04893E+12
	2009	1,95663E+11	-3,26029E+11	-36849179076	-4,70698E+11	-14190988496	46331496
	2010	56939698	-76821801	-43740056	-51604324	18767633	-57184752
	2011	-57405193	-25116919	-88636	-35709387	-3800703	71887000
	2012	-65566000	61320000	16866000	24547000	8580000	76893000
etrhb	2006	2045205593	7019651306	591622358,9	3525709626	226810412,1	630303316,1
	2007	-4628060468	3842051016	480477489,8	6076785436	1034320972	878527586,3
	2008	600441950,5	7621119490	-161291614,6	2930818587	2907456570	1343693997
	2009	-3016776385	18726895999	7484629806	12175456995	503843072,3	1579742510

روبية	2006	-187203010	908588616	94427444	800457257	98313188	102593737
	2007	-496183782	33542589	8556289	300404348	118186864	102578870
	2008	910518518	483820889	-83299822	-210419178	-133356980	378351
	2009	-109648598	157922628	10809033	255828595	547200	386398
	2010	-951 134 998	-243704982	316 435 399	-39 932 802	215 845 462	215 081 957
	2011	77 957 548	669392709	-86 849 421	624 762 472	53 522 110	305 110 579
	2012	333 701 725	-2 008 434 443	-259 943 905	-1 729 889 067	-352 664 091	360 895
	2013	-1872652631	137533161	-8498060	40602027	130274728	1847807097
	2014	-2441022798	364180753	51765184	325301349	202026242	2226110776
air algerian	2006	-14449155701	1276042928	3360100633	3004748134	-103805163,9	9464155026
	2007	-6247088348	7157864833	2877744227	-850696107,7	1335327855	10042577207
	2008	-5357300770	1922603523	1948876115	-4638879895	460540877,9	9509367194
	2009	6427865293	4701126898	-3528681012	-10626784077	2451462588	9977264105

الملحق رقم (06): معادلات الانحدار لمؤسسات العينة خلال فترة الدراسة.

السنوات		TACit/Ait-1	1/Ait-1	(ΔREVit - ΔRECit)/ Ait-1	PPEit/ Ait-1
2006	الأوراسي	-0,371015785	1,74E-10	-0,009235585	0,415578184
	دهلي	-0,232391579	1,10E-10	-0,018626901	0,820637926
	سفيثال	-5,042512197	4,23E-11	0,75790195	7,74E+20
	سونلغاز	0,133854969	1,63E-12	-0,090380603	0,008597787
	ETRHB	0,283256191	1,38E-10	0,271246756	0,65848079
	روبية	-133,7821801	7,15E-07	1108,872823	407,4734391
	AIR ALGERIE	-0,124055711	8,59E-12	0,002445235	-5,10E+18
	صيدال	0,011938675	6,99E-11	0,018253525	0,333196254
المجموع		-139,1231055	7,15E-07	1109,804427	7,69008E+20
2007	صيدال	-0,012348513	6,97E-11	0,012154557	0,320429735
	الأوراسي	0,093204607	1,74E-10	-0,009235585	0,415578184
	دهلي	-0,153393402	3,62E-11	0,005071737	0,918046809
	سفيثال	-0,093832102	3,05E-11	0,988778178	1,910456634
	سونلغاز	0,241618411	1,70E-12	0,00042371	0,008041412
	ETRHB	-0,393071088	8,49E-11	0,369033307	0,711908208
	روبية	-0,371392556	7,48E-10	-0,017964618	0,792251495
	AIR ALGERIE	-0,050159695	8,03E-12	-0,023539105	-5,56E+18
المجموع		-0,739374338	1,15E-09	1,324722181	-5,55792E+18
2008	صيدال	-0,107772442	6,66E-11	0,139197191	0,377362949
	الأوراسي	0,01893163	1,60E-10	-0,009157834	0,370891646
	دهلي	-0,064458361	3,54E-11	0,003193319	0,929065238
	سونلغاز	-9,715509642	1,76E-12	0,140937122	1,241945077
	ETRHB	0,031201864	5,20E-11	0,24287516	0,479205475
	روبية	0,438338081	4,81E-10	0,194875913	0,707593041
	AIR ALGERIE	-0,042332028	7,90E-12	-0,009097797	0,541136231
المجموع		-9,441600898	8,05E-10	0,702823074	4,647199657
2009	صيدال	-0,030738701	5,35E-11	0,059925279	0,403570272
	الأوراسي	-0,378148679	1,51E-10	0,000549833	0,358110711
	دهلي	-0,098411014	3,29E-11	0,077563331	0,870391474
	سونلغاز	0,189631487	9,69E-13	-0,076900014	0,001054669
	ETRHB	-0,108891013	3,61E-11	-6,239066685	0,343414477
	روبية	-0,034490973	3,15E-10	8,73E-05	-66398038,82
	AIR ALGERIE	0,052181231	8,12E-12	-0,005544443	0,506563661
المجموع		-0,408867662	5,97E-10	-6,183385404	-66398036,34
2010	SAIDAL	0,328493775	5,60E-11	0,158935189	0,0068487
	EL AURASSI	-0,044908915	1,41E-10	6,26E-05	0,2929639
	SPA DAHLI	-0,06722505	3,29E-11	-0,000616924	0,6750016
	Sonelgaz	0,036179624	6,35E-10	-0,019433084	0,4455881
	NCA- ROUIBA	-0,243025536	2,56E-10	0,907034538	0,410163108
المجموع		0,009513898	1,12E-09	1,045982322	1,830565408

2011	SAIDAL	0,005806964	3,54E-11	0,054810208	0,351715
	EL AURASSI	-0,038859372	1,16E-10	-0,093012375	0,2257293
	SPA DAHLI	0,035596009	3,29E-11	-0,006969689	0,6374054
	Sonelgaz	-0,03191358	5,56E-10	-0,00682379	0,4716039
	NCA-ROUIBA	0,026045143	3,34E-10	0,173875055	0,667448971
المجموع		-0,003324836	1,07E-09	0,121879409	2,353902571
2012	SAIDAL	0,088988426	3,67E-11	0,045003856	0,3535187
	EL AURASSI	-0,212062984	9,20E-11	0,097815304	0,2395483
	SPA DAHLI	0,020735152	3,21E-11	0,013275002	0,7475781
	Sonelgaz	-0,319821665	4,88E-09	0,940237142	0,0052641
	NCA-ROUIBA	0,082194636	2,46E-10	-1,002105832	0,000587394
المجموع		-0,339966435	5,28E-09	0,094225472	1,346496594
2013	SAIDAL	-0,00564883	3,33E-11	-0,052270151	0,2810672
	EL AURASSI	-0,00472339	8,99E-11	0,066348504	0,7642794
	SPA DAHLI	0,070198405	3,08E-11	0,022158769	0,0003324
	NCA-ROUIBA	-0,407559157	2,18E-10	0,055072998	0,6811943
المجموع		-0,347732972	3,72E-10	0,09131012	1,7268733
2014	SAIDAL	0,190575775	3,32E-11	-0,042879519	0,2618489
	EL AURASSI	0,062832327	8,38E-11	0,066632229	0,6081433
	SPA DAHLI	0,075155249	3,02E-11	-0,005733797	0,6158967
	NCA-ROUIBA	-0,445232261	1,82E-10	0,119098075	0,818251
المجموع		-0,11666891	3,30E-10	0,137116988	2,3041399

الملحق رقم (07): معاملات معادلات الأبعاد

السنوات	$\alpha 1$	$\alpha 2$	$\alpha 3$
2006	-0.052	-0.21	-6.32 E-21
2007	-5.53 E8	-0.229	1.57 E-20
2008	9.31E9	-9.97	-1.90 E-19
2009	-5.98	0.014	9.048 E-21
2010	-1.42E8	-0.247	2.24 E-20
2011	-1.21E8	0.264	1.68
2012	-42291577.7	-0.113	7.51 E-21
2013	-7.79	-0.244	1.548 E-20
2014	-9.79	-0.27	2.486 E-20

الملحق رقم (08): المستحقات الاختيارية وتغير الإختيارية إلى إجمالي الأصول

السنوات		TACit/Ait-1	NDACi,t/ Ai,t-1	DACi,t/ Ai,t-1
2006	الأوراسي	-0,371015785	1,12E-03	-3,72E-01
	دهلي	-0,232391579	2,25E-03	-2,35E-01
	سفيثال	-5,042512197	-4,98E+00	-5,85E-02
	سونلغاز	0,133854969	1,09E-02	1,23E-01
	ETRHB	0,283256191	-3,28E-02	3,16E-01
	رويبة	-133,7821801	-1,34E+02	3,91E-01
	AIR ALGERIE	-0,124055711	3,19E-02	-1,56E-01
	صيدال	0,011938675	-2,21E-03	1,41E-02
2007	صيدال	-0,012348513	-4,12E-02	2,89E-02
	الأوراسي	0,093204607	-9,43E-02	1,87E-01
	دهلي	-0,153393402	-2,11E-02	-1,32E-01
	سفيثال	-0,093832102	-2,34E-01	1,41E-01
	سونلغاز	0,241618411	-1,03E-03	2,43E-01
	ETRHB	-0,393071088	-1,28E-01	-2,65E-01
	رويبة	-0,371392556	-4,10E-01	3,86E-02
	AIR ALGERIE	-0,050159695	8,41E-02	-1,34E-01
2008	صيدال	-0,107772442	-7,68E-01	6,60E-01
	الأوراسي	0,01893163	1,58E+00	-1,56E+00
	دهلي	-0,064458361	2,97E-01	-3,62E-01
	سونلغاز	-9,715509642	-1,39E+00	-8,33E+00
	ETRHB	0,031201864	-1,94E+00	1,97E+00
	رويبة	0,438338081	2,54E+00	-2,10E+00
	AIR ALGERIE	-0,042332028	1,64E-01	-2,07E-01
2009	صيدال	-0,030738701	-3,29E-02	2,12E-03
	الأوراسي	-0,378148679	-9,02E-02	-2,88E-01
	دهلي	-0,098411014	-2,08E-02	-7,77E-02
	سونلغاز	0,189631487	4,97E-04	1,89E-01
	ETRHB	-0,108891013	6,58E-02	-1,75E-01
	رويبة	-0,034490973	-1,88E-01	1,54E-01
	AIR ALGERIE	0,052181231	-4,78E-03	5,70E-02
2010	SAIDAL	0,328493775	-4,61E-02	3,75E-01
	EL AURASSI	-0,044908915	-2,00E-02	-2,49E-02
	SPA DAHLI	-0,06722505	-4,52E-03	-6,27E-02
	Sonelgaz	0,036179624	-8,56E-02	1,22E-01
	NCA- ROUIBA	-0,243025536	-2,54E-01	1,09E-02
2011	SAIDAL	0,005806964	9,97E-03	-4,16E-03

	EL AURASSI	-0,038859372	-3,82E-02	-6,38E-04
	SPA DAHLI	0,035596009	-5,79E-03	4,14E-02
	Sonelgaz	-0,03191358	-6,90E-02	3,71E-02
	NCA- ROUIBA	0,026045143	4,78E-03	2,13E-02
2012	SAIDAL	0,088988426	-6,50E-03	9,55E-02
	EL AURASSI	-0,212062984	-1,47E-02	-1,97E-01
	SPA DAHLI	0,020735152	-2,82E-03	2,36E-02
	Sonelgaz	-0,319821665	-3,10E-01	-1,01E-02
	NCA- ROUIBA	0,082194636	9,98E-02	-1,76E-02
2013	SAIDAL	-0,00564883	-1,31E-02	7,49E-03
	EL AURASSI	-0,00472339	-8,53E-02	8,05E-02
	SPA DAHLI	0,070198405	-2,90E-02	9,92E-02
	NCA- ROUIBA	-0,407559157	-1,81E-01	-2,27E-01
2014	SAIDAL	0,190575775	-2,09E-02	2,12E-01
	EL AURASSI	0,062832327	-1,00E-01	1,63E-01
	SPA DAHLI	0,075155249	-2,80E-02	1,03E-01
	NCA- ROUIBA	-0,445232261	-2,11E-01	-2,35E-01

الملحق رقم (09): المستحقات الاختيارية والقيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية.

المؤسسات	السنوات	المستحقات غير اختيارية	المستحقات الاختيارية	القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية	متوسط المستحقات الاختيارية	المتغير الوهمي
الأوراسي	2006	6,42E+06	-2,14E+09	2,14E+09	2,23E+09	0
	2007	-5,41E+08	1,08E+09	1,08E+09		0
	2008	9,88E+09	-9,76E+09	9,76E+09		1
	2009	-5,98E+08	-1,91E+09	1,91E+09		0
	2010	-1,42E+08	-1,77E+08	1,77E+08		0
	2011	-3,29E+08	-5,50E+06	5,50E+06		0
	2012	-1,59E+08	-2,15E+09	2,15E+09		0
	2013	-9,48E+08	8,96E+08	8,96E+08		0
	2014	-1,19E+09	1,94E+09	1,94E+09		0
صيدال	2006	-3,16E+07	2,02E+08	2,02E+08	2,95E+09	0
	2007	-5,91E+08	4,14E+08	4,14E+08		0
	2008	-1,15E+10	9,91E+09	9,91E+09		1
	2009	-6,14E+08	3,96E+07	3,96E+07		0

	2010	-8,24E+08	6,69E+09	6,69E+09		1
	2011	2,82E+08	-1,18E+08	1,18E+08		0
	2012	-1,77E+08	2,60E+09	2,60E+09		0
	2013	-3,94E+08	2,25E+08	2,25E+08		0
	2014	-6,31E+08	6,37E+09	6,37E+09		1
دهلي	2006	2,05E+07	-2,13E+09	2,13E+09	3,21E+09	0
	2007	-5,84E+08	-3,66E+09	3,66E+09		1
	2008	8,41E+09	-1,02E+10	1,02E+10		1
	2009	-6,31E+08	-2,36E+09	2,36E+09		0
	2010	-1,37E+08	-1,91E+09	1,91E+09		0
	2011	-1,76E+08	1,26E+09	1,26E+09		0
	2012	-8,77E+07	7,33E+08	7,33E+08		0
	2013	-9,44E+08	3,23E+09	3,23E+09		1
	2014	-9,28E+08	3,42E+09	3,42E+09		1
روبية	2006	-1,88E+08	5,48E+05	5,48E+05	8,23E+08	0
	2007	-5,48E+08	5,15E+07	5,15E+07		0
	2008	5,27E+09	-4,36E+09	4,36E+09		1
	2009	-5,98E+08	4,88E+08	4,88E+08		0
	2010	-9,94E+08	4,28E+07	4,28E+07		0
	2011	1,43E+07	6,36E+07	6,36E+07		0
	2012	4,05E+08	-7,15E+07	7,15E+07		0
	2013	-8,32E+08	-1,04E+09	1,04E+09		1
	2014	-1,16E+09	-1,29E+09	1,29E+09		1
سونلغاز	2006	6,71E+09	7,54E+10	7,54E+10	7,35E+11	0
	2007	-6,08E+08	1,43E+11	1,43E+11		0
	2008	-7,89E+11	-4,73E+12	4,73E+12		1
	2009	5,13E+08	1,95E+11	1,95E+11		0
	2010	-1,35E+08	1,92E+08	1,92E+08		0
	2011	-1,24E+08	6,68E+07	6,68E+07		0
	2012	-6,35E+07	-2,07E+06	2,07E+06		0
ETRHB	2006	-2,37E+08	2,28E+09	2,28E+09	1,20E+10	0
	2007	-1,51E+09	-3,12E+09	3,12E+09		0
	2008	-3,73E+10	3,79E+10	3,79E+10		1
	2009	1,82E+09	-4,84E+09	4,84E+09		0
AIR ALGERIE	2006	3,72E+09	-1,82E+10	1,82E+10	1,70E+10	1
	2007	1,05E+10	-1,67E+10	1,67E+10		0
	2008	2,08E+10	-2,61E+10	2,61E+10		1
	2009	-5,88E+08	7,02E+09	7,02E+09		0
سفيتال	2006	-1,18E+11	-1,38E+09	1,38E+09	2,99E+09	0
	2007	-7,68E+09	4,60E+09	4,60E+09		1

النتائج الإحصائية – مخرجات برنامج spss.

1. نتائج معامل الثبات ألفا كرونباخ:

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,805	73

2. نتائج اختبار التوزيع الطبيعي.

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
المحور الأول	,063	70	,200*	,977	70	,232
المحور الثاني	,092	70	,200*	,969	70	,084
المحور الثالث	,078	70	,200*	,988	70	,760
المحور الرابع	,090	70	,200*	,956	70	,015

a. Lilliefors Significance Correction

*. This is a lower bound of the true significance.

3. نتائج الدراسة الوصفية للمعلومات العامة:

الجنس

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid ذكر	46	65,7	65,7	65,7
أنثى	24	34,3	34,3	100,0
Total	70	100,0	100,0	

المؤهل العلمي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid ليسانس	38	54,3	54,3	54,3
ماستر	15	21,4	21,4	75,7
ماجستير	1	1,4	1,4	77,1
دكتوراه	1	1,4	1,4	78,6

أخرى	15	21,4	21,4	100,0
Total	70	100,0	100,0	

التخصص الدراسي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محاسبة ومالية	56	80,0	80,0	80,0
تدقيق	2	2,9	2,9	82,9
جباية	1	1,4	1,4	84,3
أخرى	11	15,7	15,7	100,0
Total	70	100,0	100,0	

الوظيفة الحالية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محاسب معتمد	9	12,9	12,9	12,9
محافظ حسابات	15	21,4	21,4	34,3
خبير محاسبي	2	2,9	2,9	37,1
محاسب لدى مؤسسة اقتصادية	44	62,9	62,9	100,0
Total	70	100,0	100,0	

الخبرة المهنية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid أقل من 5 سنوات	26	37,1	37,1	37,1
من 5 إلى 10	24	34,3	34,3	71,4
من 10 إلى 15 سنة	10	14,3	14,3	85,7
أكثر من 15 سنة	10	14,3	14,3	100,0
Total	70	100,0	100,0	

4. المتوسطات والانحرافات المعيارية لعبارات جميع المماور:

البيان	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
تغير المؤسسة في طريقة الإهلاك حسب ما تمليه ظروف المؤسسة.	70	1,00	5,00	3,2714	1,14108
تستخدم المؤسسة تقديرات متفائلة عند تقييم الموجودات الثابتة من أجل تحسين قائمة المركز المالي.	70	1,00	5,00	3,3000	1,15909
تبالغ المؤسسة في تقييم المخزون السلعي من أجل زيادة الأصول المتداولة لتحسين المركز المالي للمؤسسة	70	1,00	5,00	2,9286	1,14615
تتجه سياسة المؤسسة إلى التغيير غير مبرر في طريقة تقييم المخزونات وطرق إهلاك التثبيبات.	70	1,00	5,00	2,4857	1,00351

عند قيامك بتقييم عناصر الأصول تؤثر الإدارة في تقديرائك وأحكامك الشخصية.	70	1,00	5,00	2,5429	1,07253
حسب تقديرك الشخصي تقوم أحيانا بتصنيف بعض الأصول غير الجارية على أنها جارية	70	1,00	4,00	2,4571	1,03119
تعتمد المؤسسة على القروض طويلة الأجل من أجل تسديد القروض قصيرة الأجل من أجل تحسين نسب السيولة.	70	1,00	5,00	3,3571	1,27445
تعمل المؤسسة على تغيير السياسات المحاسبية المستخدمة بهدف التأثير على الإيرادات.	70	1,00	5,00	2,9714	1,04910
تواجه ضغوطات من قبل الإدارة لاتباع سياسة محاسبية معينة أثناء تسجيلك للإيرادات.	70	1,00	5,00	2,6429	1,23987
تخفض المؤسسة من أسعار بيع منتوجاتها بنسب كبيرة ولأيام معدودة حتى تزيد من أرباح السنة الحالية.	70	1,00	5,00	3,4714	1,22441
تبيع المؤسسة بعض منوجاتها لشركات أخرى مقابل عمليات شراء.	70	1,00	5,00	3,3857	1,20738
زيادة فترة الإنتمان على المبيعات الأجلة لفترة طويلة من أجل زيادة المبيعات.	70	1,00	5,00	3,4857	,86381
عدم تكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها من أجل تخفيض المصاريف.	70	1,00	5,00	2,7857	1,14072
إدخال تعديلات على مصاريف البحث والتطوير.	70	1,00	5,00	3,4714	1,05942
تبالغ المؤسسة في تقدير مدة إهلاك الأصول غير الملموسة مثل نفقات البحث والتطوير ومصروف البرمجيات.	70	1,00	5,00	2,8857	1,26883
تضع المؤسسة تقديرات مقلالة للمؤونات.	70	1,00	5,00	3,4000	1,13444
يتم تغيير السياسة المحاسبية الخاصة بالمصاريف قبل أسابيع من نهاية السنة المالية.	70	1,00	5,00	2,4286	1,24611
الخيار بين الطريقة المباشرة وغير مباشرة عند إعداد التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية يعتبر من أساليب المحاسبة الإبداعية.	70	1,00	5,00	3,3857	,88944
تعتبر المؤسسة التدفقات النقدية الناتجة عن الموجودات الثابتة ضمن الأنشطة التشغيلية من أجل اعطاء انطباع جيد عن الوضع المالي للمؤسسة	70	1,00	5,00	3,3143	1,11046
العمل على تغيير السياسات المحاسبية المؤثرة على الدخل مما يؤثر على الضرائب المستقطعة، التي تؤثر بدورها على التدفقات النقدية التشغيلية.	70	1,00	5,00	3,4571	,98813
تقوم المؤسسة بتوزيع أسهم على المساهمين بدلاً من توزيع أرباح.	70	1,00	5,00	3,0000	1,15470
تقدم المؤسسة تقاريرها المالية فور حلول التاريخ المحدد في النصوص القانونية للنظام المحاسبي المالي حتى لا تفقد قيمتها.	70	2,00	5,00	4,2714	,74057
تقدم المعلومات المحاسبية فور طلبها من المستخدم طيلة السنة المالية، حتى يكون لها تأثير في قراره.	70	2,00	5,00	4,2000	,79126

تمتاز المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة بقدرتها على التنبؤ بالأحداث المستقبلية للمؤسسة وتقييم صحة القرارات السابقة.	70	2,00	5,00	4,1143	,92537
تساهم التغذية العكسية في جودة المعلومات المحاسبية من خلال الرقابة لأنها تصحح الأخطاء وتحقق توقعات المستخدم.	70	2,00	5,00	4,1143	,82608
تتصف المعلومات المحاسبية الخاصة بالمؤسسة بالدرجة عالية من الدقة والموضوعية وعدم التحيز لنتائج محددة مسبقا.	70	1,00	5,00	4,1571	,97261
تلتزم المؤسسة بمبدأ الحيطة والحذر عند تقييم وإدراج مختلف الحسابات في القوائم المالية.	70	2,00	5,00	4,4429	,65132
القيام بمطابقات دورية بين ما هو موجود وما هو مسجل.	70	3,00	5,00	4,5143	,63114
تعتمد المؤسسة على مستندات مثبتة لمختلف العمليات عند إعداد قوائمها المالية، وهذا ما يزيد من حيادية تلك المعلومات ومستوى الثقة بها.	70	3,00	5,00	4,4143	,62538
المعلومات المحاسبية التي تقدمها المؤسسة تمتاز بدرجة عالية من الثقة وخالية من الأخطاء الجوهرية.	70	1,00	5,00	4,0143	1,04247
تتميز المعلومات المحاسبية بأنها قابلة للتحقق، أي وجود إجماع بين المحاسبين عند استخدامهم نفس طرق القياس والوصول لنتائج متشابهة.	70	1,00	5,00	4,2714	,83269
المعلومات المحاسبية التي توفرها المؤسسة تمكن من إجراء مقارنات على مستوى المؤسسة ومع مؤسسات مماثلة.	70	1,00	5,00	4,1571	,77339
تتبع المؤسسة عند إعداد القوائم المالية طرق وأساليب موحدة تمكن من إجراء عمليات المقارنة.	70	1,00	5,00	4,0857	,81192
قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة يزيد من درجة الثقة بتلك المعلومات، ويحمي المؤسسة من مخاطر فشل القرارات الاستثمارية.	70	1,00	5,00	3,9143	1,09997
توفر المعلومات المحاسبية التي تعرضها المؤسسة إمكانية تطبيق الأساليب الإحصائية.	70	2,00	5,00	4,2000	,67244
يتم إعداد القوائم المالية على أساس الثبات في الطرق والسياسات المحاسبية من سنة لأخرى.	70	2,00	5,00	4,3000	,76802
تتبع المؤسسة طرق موحدة عند تقييم الحسابات.	70	2,00	5,00	4,0286	,88418
تلتزم المؤسسة بالثبات في طريقة عرض القوائم المالية الأساسية.	70	1,00	5,00	4,2143	,75934
يؤدي الالتزام بالمبادئ المحاسبية إلى زيادة الثبات في استعمال الطرق والسياسات المحاسبية.	70	2,00	5,00	4,3571	,70270
تؤثر ممارسات المحاسبة الإبداعية سلبيا على قرارات المستثمرين والمقرضين.	70	1,00	5,00	3,6429	1,06371
تؤثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على عملية التنبؤ بالوضع المالي للمؤسسة.	70	1,00	5,00	3,5429	1,37983

المعلومات المحاسبية الخالية من ممارسات المحاسبة الإبداعية تكون أكثر ملاءمة لاستخدامها في اتخاذ القرارات	70	1,00	5,00	3,8000	1,12417
تقلل ممارسات المحاسبة الإبداعية من قدرة مستخدمي المعلومات على إدراك وفهم وتحليل المعلومات	70	1,00	5,00	3,5429	1,34795
في ظل المحاسبة الإبداعية لا تساهم التغذية العكسية في تصحيح أية انحرافات مالية قد تقع في المؤسسة.	70	1,00	5,00	4,1286	,74057
تخفي ممارسات المحاسبة الإبداعية الأداء الحقيقي للمؤسسة	70	1,00	5,00	3,6857	1,17391
تكون المعلومات المحاسبية في ظل المحاسبة الإبداعية متحيزة لنتائج محددة مسبقاً.	70	1,00	5,00	3,8000	1,21106
في ظل المحاسبة الإبداعية تفقد المعلومات المحاسبية مصداقيتها، وتزيد درجة عدم الثقة بها.	70	1,00	5,00	3,7143	1,22938
يؤدي سوء استخدام التقديرات المحاسبية إلى عدم مصداقية القوائم المالية.	70	1,00	5,00	3,3857	1,28867
توفر المعلومات المحاسبية الخالية من ممارسات المحاسبة الإبداعية نظرة صحيحة و صادقة عن الحالة الاقتصادية للمؤسسة.	70	1,00	5,00	3,8143	,98235
عدم الثبات في استخدام الطرق والسياسات المحاسبية من سنة لأخرى يؤثر في قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة.	70	1,00	5,00	3,9000	1,02363
تغيير أساليب القياس المحاسبي يجعل عملية المقارنة غير فعالة	70	1,00	5,00	3,6714	1,20050
تغيير السياسات المحاسبية من سنة لأخرى يؤثر على قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة.	70	1,00	5,00	3,9143	1,00351
يؤدي عدم ثبات الطرق والسياسات المحاسبية المتبعة من سنة لأخرى إلى ظهور عدم الثقة في القوائم والمعلومات المحاسبية.	70	2,00	5,00	3,9429	,81447
تغيير السياسات والطرق المحاسبية يؤثر في ثبات المعلومات المحاسبية.	70	1,00	5,00	3,8429	,98739
إلتزام المحاسب بأخلاقيات مهنة المحاسبة يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	70	1,00	5,00	3,7857	1,07532
الابتعاد عن التحيز الشخصي في اعداد القوائم المالية وفي وضع التقديرات وفي اختيار الطرق المحاسبية بخفض من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	70	1,00	5,00	3,7714	1,06555
إلتزام المحاسب بالحياد والإنصاف عند إعداد القوائم المالية يحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية.	70	1,00	5,00	3,8000	,89443
إلتزام المحاسب بقواعد ومبادئ الحوكمة يقلل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	70	1,00	5,00	3,7571	,85864
إلتزام المحاسب بالموضوعية في قياس وعرض نتائج الأعمال بخفض من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	70	1,00	5,00	3,5714	1,01541

الإلتزام بالقواعد المحاسبية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي يخفض من ممارسات المحاسبة الإبداعية ويرفع من جودة المعلومات المحاسبية.	70	1,00	5,00	3,8000	,87807
الالتزام بقواعد الإفصاح المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي عند تغيير السياسات المحاسبية يقلل من ممارسات المحاسبة الإبداعية	70	1,00	5,00	3,6143	1,01143
العمل على فرض قيود صارمة عند تغيير السياسات المحاسبية يخفض من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	70	1,00	5,00	3,6714	,95889
العمل على إلغاء غالبية البدائل والاكتفاء بمعالجة محاسبية واحدة يؤدي إلى توحيد المعالجات المحاسبية ويخفض من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	70	1,00	5,00	3,4857	,91276
الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية وتفعيل فرضية الثبات يقلل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	70	1,00	5,00	3,6286	,91954
استخدام الطريقة غير المباشرة في إعداد قائمة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية يعتبر إجراء للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	70	1,00	5,00	3,3429	,99106
تساعد قائمة التدفقات النقدية على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.	70	1,00	5,00	3,6571	,81447
يساعد تعيين مراجع خارجي وتحديد أعباءه بهدف زيادة استقلاليته عند إبداء الرأي في القوائم المالية في الحد من المحاسبة الإبداعية.	70	1,00	5,00	3,3286	1,16372
تأكد المدقق من كل العمليات المسجلة بالدفاتر المحاسبية خلال الفترة محل التدقيق يخفض من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	70	1,00	5,00	3,5429	1,04515
تحقق المدقق من الطرق والسياسات المحاسبية المعمول بها في المؤسسة يساعد في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.	70	1,00	5,00	3,7143	1,02353
التأكد من أن كل بنود القوائم المالية قد تم تبويبها والإفصاح عنها طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يخفض من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	70	1,00	5,00	3,5429	1,12528
التأكد من أن جميع الأصول والخصوم موجودة بالفعل عند تاريخ إعداد القوائم المالية يقلل من ممارسات المحاسبة الإبداعية	70	1,00	5,00	3,3571	1,21626
التأكد من أن الإيرادات والمصاريف قد تم تخصيصها بشكل ملائم بين الفترات المحاسبية يخفض من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	70	1,00	5,00	3,4000	1,14715
إبداء رأي متحفظ أو سلب في حالة اتباع الإدارة لسياسات محاسبية غير مقبولة أو مخالفتها للمبادئ المحاسبية يخفض من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	70	1,00	5,00	3,6000	1,10860
المحور الأول	70	1,38	4,14	3,0680	,53652
المحور الثاني	70	2,94	5,00	4,2095	,42941

المحور الثالث	70	2,81	4,56	3,6777	,37404
المحور الرابع	70	1,68	4,63	3,5985	,52450

5. نتائج اختبار الفرضية الأولى:

One-Sample Test						
	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
المحور الأول	1,061	69	,292	,06803	-,0599	,1960

6. نتائج اختبار الفرضية الثانية:

One-Sample Test						
	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
المحور الثاني	23,566	69	,000	1,20952	1,1071	1,3119

7. نتائج اختبار الفرضية الثالثة:

One-Sample Test						
	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
التأثير على الملاءمة	11,324	69	,000	,73143	,6026	,8603
التأثير على الموثوقية	8,838	69	,000	,68000	,5265	,8335
التأثير على المقارنة	11,556	69	,000	,82857	,6855	,9716
التأثير على الثبات	10,894	69	,000	,89286	,7293	1,0564
المحور الثالث	17,134	69	,000	,75524	,6673	,8432

8. نتائج اختبار الفرضيات للمحور الرابع:

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
دور النظام الأخلاقي	8,468	69	,000	,73714	,5635	,9108
النظام المحاسبي المالي	8,656	69	,000	,60000	,4617	,7383
المراجعة	5,456	69	,000	,49796	,3159	,6800
المحور الرابع	9,547	69	,000	,59850	,4734	,7236

إستمارة إستبانة

أخي الفاضل/أختي الفاضلة:

تحية طيبة.....، أما بعد:

في إطار إعداد أطروحة الدكتوراه الموسومة بعنوان:

" **تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر** "

نعرض على حضراتكم استبانة موضوعة لأغراض البحث العلمي بهدف جمع المعلومات المتعلقة برأيكم الشخصي حول الموضوع.

وإن مشاركتكم في الإجابة على أسئلة الإستبانة بشكل كامل وبدقة وموضوعية سوف يساعد الباحث على تحقيق أهداف الدراسة، ونود أن نتقدم لكم بوافر الشكر والامتنان سلفاً لأنكم ستخصصون جزءاً من وقتكم الثمين للإجابة على فقراتها بوضع علامة (X) أمام الخيار المناسب، علماً أن إجابات الإستمارة لا تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي، وسيكون التعامل مع الإجابات بسرية تامة.
تقبلوا سيدي في الأخير أسمى عبارات التقدير.

الباحثة: لعروسي آسيا.

المشرفة: قاسمي المعبد

الإيميل: assia_laa88@yahoo.fr

التعريفات الإجرائية لمتغيرات الدراسة:

- **المحاسبة الإبداعية (Creative Accounting):** مجموعة من الأساليب والإجراءات التي يعتمد عليها المحاسب في ظل القواعد والقوانين المحاسبية لتحقيق مصلحة فئة معينة على حساب باقي الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية وذلك عن طريق استغلال الثغرات وتعدد السياسات والبدائل والطرق المحاسبية التي تتيحها المعايير المحاسبية.
- **جودة المعلومات المحاسبية (Accounting Information Quality):** هي تلك الصفات المميزة أو النوعية التي يجب أن تمتلكها المعلومات المالية حتى يمكن الإستفادة منها لغرض اتخاذ القرارات الاقتصادية،

1. الجنس:

2. المؤهل العلمي:

ليس
د

3. التخصص الدراسي:

محاسبة ومالية التدقيق الجباية أخرى

4. الوظيفة الحالية:

محاسب من محافظ حسب خبير مح
محاسب لدى مؤسسة إقت

5. الخبرة المهنية:

أقل من 5 سنين من 5 إلى 10 سنين
من 10 إلى 15 أكبر من 15

القسم الثاني: معلومات خاصة بالدراسة.

المحور الأول: أساليب ممارسة المؤسسات الإقتصادية الجزائرية للمحاسبة الإبداعية.

الرقم	البيان	الإجابات				
		موافق بشدة	موافق	محايد	لا أوافق بشدة	لا أوافق
ممارسات خاصة بقائمة المركز المالي						
01	تغير المؤسسة في طريقة الإهلاك حسب ما تمليه ظروف المؤسسة.					
02	تستخدم المؤسسة تقديرات متفائلة عند تقييم الموجودات الثابتة من أجل تحسين قائمة المركز المالي.					
03	تبالغ المؤسسة في تقييم المخزون السلعي من أجل زيادة الأصول المتداولة لتحسين المركز المالي للمؤسسة.					

					04	تتجه سياسة المؤسسة إلى التغيير غير مبرر في طريقة تقييم المخزونات .
					05	عند قيامك بتقييم عناصر الأصول تؤثر الإدارة في تقديراتك وأحكامك الشخصية.
					06	حسب تقديرك الشخصي تقوم أحيانا بتصنيف بعض الأصول غير الجارية على أنها جارية.
					07	تعتمد المؤسسة على القروض طويلة الأجل من أجل تسديد القروض قصيرة الأجل من أجل تحسين نسب السيولة.
ممارسات خاصة بجدول حسابات النتائج						
					08	تعمل المؤسسة على تغيير السياسات المحاسبية المستخدمة بهدف التأثير على الإيرادات.
					09	تواجه ضغوطات من قبل الإدارة لاتباع سياسة محاسبية معينة أثناء تسجيلك للإيرادات.
					10	تخفض المؤسسة من أسعار بيع منتوجاتها بنسب كبيرة ولأيام معدودة حتى تزيد من أرباح السنة الحالية.
					11	تبيع المؤسسة بعض منتوجاتها لشركات أخرى مقابل عمليات شراء.
					12	زيادة فترة الإئتمان على المبيعات الآجلة لفترة طويلة من أجل زيادة المبيعات.
					13	عدم تكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها من أجل تخفيض المصاريف.
					14	إدخال تعديلات على مصاريف البحث والتطوير.
					15	تبالغ المؤسسة في تقدير مدة إهلاك الأصول غير الملموسة مثل نفقات البحث والتطوير ومصروف البرمجيات.
					16	تضع المؤسسة تقديرات متفائلة للمؤونات.
					17	يتم تغيير السياسة المحاسبية الخاصة بالمصاريف قبل أسابيع من نهاية السنة المالية.
ممارسات خاصة بجدول تدفقات الخزينة						
					18	الخيار بين الطريقة المباشرة وغير مباشرة عند إعداد التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية يعتبر من أساليب المحاسبة الإبداعية.

					تعتبر المؤسسة التدفقات النقدية الناتجة عن الموجودات الثابتة ضمن الأنشطة التشغيلية من أجل اعطاء انطباع جيد عن الوضع المالي للمؤسسة.	19
					العمل على تغيير السياسات المحاسبية المؤثرة على الدخل مما يؤثر على الضرائب المستقطعة، التي تؤثر بدورها على التدفقات النقدية التشغيلية.	20
					تقوم المؤسسة بتوزيع أسهم على المساهمين بدلا من توزيع أرباح.	21

المحور الثاني: متطلبات جودة المعلومات المحاسبية.

الإجابات					البيان	الرقم
لاوافق بشدة	لا أوافق	محايد	موافق	موافق بشدة		
					تقدم المؤسسة تقاريرها المالية فور حلول التاريخ المحدد في النصوص القانونية للنظام المحاسبي المالي حتى لا تفقد قيمتها.	01
					تقدم المعلومات المحاسبية فور طلبها من المستخدم طيلة السنة المالية، حتى يكون لها تأثير في قراراته.	02
					تمتاز المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة بقدرتها على التنبؤ بالأحداث المستقبلية للمؤسسة وتقييم صحة القرارات السابقة.	03
					تساهم التغذية العكسية في جودة المعلومات المحاسبية من خلال الرقابة لأنها تصحح الأخطاء وتحقق توقعات المستخدم.	04
					تتصف المعلومات المحاسبية الخاصة بالمؤسسة بالدرجة عالية من الدقة والموضوعية وعدم التحيز لنتائج محددة مسبقا.	05
					تلتزم المؤسسة بمبدأ الحيطة والحذر عند تقييم وإدراج مختلف الحسابات في القوائم المالية.	06
					القيام بمطابقات دورية بين ماهو موجود وماهو مسجل.	07
					تعتمد المؤسسة على مستندات مثبتة لمختلف العمليات عند إعداد قوائمها المالية، وهذا مايزيد من حيادية تلك المعلومات ومستوى الثقة بها.	08

					المعلومات المحاسبية التي تقدمها المؤسسة تمتاز بدرجة عالية من الثقة وخالية من الأخطاء الجوهرية.		09
					تميز المعلومات المحاسبية بأنها قابلة للتحقق، أي وجود إجماع بين المحاسبين عند استخدامهم نفس طرق القياس والوصول لنتائج متشابهة.		10
					المعلومات المحاسبية التي توفرها المؤسسة تمكن من إجراء مقارنات على مستوى المؤسسة ومع مؤسسات مماثلة.	القابلية للمقارنة	11
					تتبع المؤسسة عند إعداد القوائم المالية طرق وأساليب موحدة تمكن من إجراء عمليات المقارنة.		12
					قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة يزيد من درجة الثقة بتلك المعلومات، ويحمي المؤسسة من مخاطر فشل القرارات الاستثمارية.		13
					توفر المعلومات المحاسبية التي تعرضها المؤسسة إمكانية تطبيق الأساليب الإحصائية لتحديد اتجاهات التطور للمؤسسة مما يجعل عملية التنبؤ أكثر واقعية.		14
					يتم إعداد القوائم المالية على أساس الثبات في الطرق والسياسات المحاسبية من سنة لأخرى.	الثبات	15
					تتبع المؤسسة طرق موحدة عند تقييم الحسابات.		16
					تلتزم المؤسسة بالثبات في طريقة عرض القوائم المالية الأساسية.		17
					يؤدي الالتزام بالمبادئ المحاسبية إلى زيادة الثبات في استعمال الطرق والسياسات المحاسبية.		18

المحور الثالث: تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية.

الإجابات					البيان	الرقم
موافق بشدة	موافق	محايد	لا	لاوافق بشدة		
					تؤثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على قرارات المستثمرين والمقرضين	01
					تؤثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على عملية التنبؤ بالوضع المالي للمؤسسة	02
					المعلومات المحاسبية الخالية من ممارسات المحاسبة الإبداعية تكون أكثر ملاءمة لاستخدامها في اتخاذ القرارات	03

					تقلل ممارسات المحاسبة الإبداعية من قدرة مستخدمي المعلومات على إدراك وفهم وتحليل المعلومات.		04
					في ظل المحاسبة الإبداعية لا تساهم التغذية العكسية في تصحيح أية انحرافات مالية قد تقع في المؤسسة.		05
					تخفي ممارسات المحاسبة الإبداعية الأداء الحقيقي للمؤسسة	الموثوقية	06
					تكون المعلومات المحاسبية في ظل المحاسبة الإبداعية متحيزة لنتائج محددة مسبقا.		07
					في ظل المحاسبة الإبداعية تفقد المعلومات المحاسبية مصداقيتها، وتزيد درجة عدم الثقة بها.		08
					يؤدي سوء استخدام التقديرات المحاسبية إلى عدم مصداقية القوائم المالية.		9
					توفر المعلومات المحاسبية الخالية من ممارسات المحاسبة الإبداعية نظرة صحيحة و صادقة عن الحالة الاقتصادية للمؤسسة.		10
					عدم الثبات في استخدام الطرق والسياسات المحاسبية من سنة لأخرى يؤثر في قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة.		القابلية للمقارنة
					تغيير أساليب القياس المحاسبي يجعل عملية المقارنة غير فعالة	12	
					تغيير السياسات المحاسبية من سنة لأخرى يؤثر على قابلية مقارنة المعلومات المحاسبية.	13	
					يؤدي عدم ثبات الطرق والسياسات المحاسبية المتبعة من سنة لأخرى إلى عدم الثقة في القوائم والمعلومات المحاسبية	الثبات	14
					تغيير السياسات والطرق المحاسبية يؤثر في ثبات المعلومات المحاسبية.		15

المحور الرابع: الأساليب المستخدمة لتخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الإجابات					البيان	الرقم	
لاوافق بشدة	لا أوافق	محايد	موافق	موافق بشدة		المدخل الأخلاقي	
					إلتزام المحاسب بأخلاقيات مهنة المحاسبة يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.		
					الابتعاد عن التحيز الشخصي في اعداد القوائم المالية وفي وضع التقديرات وفي اختيار الطرق المحاسبية يخفض من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	02	
					إلتزام المحاسب بالحياد والإنصاف عند إعداد القوائم المالية يحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية.	03	
					إلتزام المحاسب بقواعد ومبادئ الحوكمة يقلل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	04	
					إلتزام المحاسب بالموضوعية في قياس وعرض نتائج الأعمال يخفض من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	05	
					الإلتزام بالقواعد المحاسبية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي يخفض من ممارسات المحاسبة الإبداعية ويرفع من جودة المعلومات المحاسبية.	النظام المحاسبي المالي	06
					الالتزام بقواعد الإفصاح المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي عند تغيير السياسات المحاسبية يقلل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.		07

					العمل على فرض قيود صارمة عند تغيير السياسات المحاسبية يخفض من ممارسات المحاسبة الإبداعية.		08
					العمل على إلغاء غالبية البدائل والاكتفاء بمعالجة محاسبية واحدة يؤدي إلى توحيد المعالجات المحاسبية ويخفض من ممارسات المحاسبة الإبداعية.		09
					الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية وتفعيل فرضية الثبات يقلل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.		10
					استخدام الطريقة غير المباشرة في إعداد قائمة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية يعتبر إجراء للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.		11
					تساعد قائمة التدفقات النقدية على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.		12
					يساعد تعيين مراجع خارجي وتحديد أتعابه بهدف زيادة استقلاليته عند إبداء الرأي في القوائم المالية في الحد من المحاسبة الإبداعية.		13
					تأكد المدقق من كل العمليات المسجلة بالدفاتر المحاسبية خلال الفترة محل التدقيق يخفض من ممارسات المحاسبة الإبداعية.		14
					تحقق المدقق من الطرق والسياسات المحاسبية المعمول بها في المؤسسة يساعد في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.		15
					التأكد من أن كل بنود القوائم المالية قد تم تبويبها والإفصاح عنها طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يخفض من ممارسات المحاسبة الإبداعية.		16
					التأكد من أن جميع الأصول والخصوم موجودة بالفعل عند تاريخ إعداد القوائم المالية يقلل من ممارسات المحاسبة الإبداعية		17
					التأكد من أن الإيرادات والمصاريف قد تم تخصيصها بشكل ملائم بين الفترات المحاسبية يخفض من ممارسات المحاسبة الإبداعية.		18
					إبداء رأي متحفظ أو سلمي في حالة اتباع الإدارة لسياسات محاسبية غير مقبولة أو مخالفتها للمبادئ المحاسبية يخفض من ممارسات المحاسبة الإبداعية.		19

دور المراجعة

شكراً لكم.

الملخص،

في ظل وجود أكثر من طريقة لمعالجة البنود التي تؤثر على القوائم المالية، وبما أن هناك مجالاً للاختيار بين هذه البدائل فإن الإدارة تستخدم الطرق المحاسبية التي من شأنها أن تحقق أهدافها الخاصة عن طريق ممارسة المحاسبة الإبداعية، وبالتالي يهدف هذا البحث إلى تسليط الضوء على أهم الثغرات التي يتيحها النظام المحاسبي المالي لممارسة المحاسبة الإبداعية في الجزائر، وتوضيح تأثير هذه الممارسات على جودة المعلومات المحاسبية.

توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج من بينها أن ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر يبدون رأياً حيادياً حول مدى ممارسة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للمحاسبة الإبداعية، وذلك نظراً لحساسية الموضوع، ونظراً لسرية وعدم الثقة التي تمتاز بها المؤسسات الجزائرية، لذلك تم اختبار هذه الفرضية باستخدام نموذج جونز المعدل لعينة من المؤسسات المدرجة في بورصة الجزائر خلال الفترة (2006-2014)، وقد توصلنا إلى أن المؤسسات لم تمارس المحاسبة الإبداعية خلال هذه الفترة؛ كما توصلت الدراسة أيضاً إلى وجود تأثير سلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية بأبعادها، كما تبين لنا وجود آليات يمكن من خلالها الحد من هذه الممارسات، وذلك بالالتزام بمبدأ الثبات، والتطبيق السليم لقواعد الحوكمة، دون أن ننسى دور التدقيق في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الإبداعية، المعلومات المحاسبية، جودة المعلومات، النظام المحاسبي المالي، نموذج جونز المعدل.

Summary:

With more than one way to address the items that affect the financial statements, and since there is room for choosing between these alternatives, the administration uses accounting methods that will serve its own goals through the practice of creative accounting, and therefore this research aims to shed light on the most important gaps That the financial accounting system provides for creative accounting practice in Algeria, and to clarify the impact of these practices on the quality of accounting information.

The study reached a number of results, among them that practitioners of the accounting profession in Algeria express a neutral opinion about the extent of the Algerian economic institutions practicing creative accounting, due to the sensitivity of the topic, and in view of the confidentiality and lack of confidence that characterizes Algerian institutions, so this hypothesis was tested using the modified Jones model For a sample of institutions listed on the Algiers Stock Exchange during the period (2006-2014), we have found that the institutions have not practiced creative accounting during this period; the study also found a negative impact of creative accounting practices on the quality of accounting information in its dimensions A, as it was clear to us that there are mechanisms through which these practices can be reduced, by adhering to the principle of consistency and proper application of the rules of governance, without forgetting the role of scrutiny in reducing creative accounting practices.

Keywords: Creative Accounting, Accounting Information, Quality of Information, Financial Accounting System, Jones Modified Model.

Résumé:

Avec plus d'une façon de traiter les éléments qui affectent les états financiers, et comme il est possible de choisir entre ces alternatives, l'administration utilise des méthodes comptables qui serviront ses propres objectifs grâce à la pratique de la comptabilité créative, et donc cette recherche vise à faire la lumière sur les lacunes les plus importantes Que le système de comptabilité financière prévoit une pratique comptable créative en Algérie, et de clarifier l'impact de ces pratiques sur la qualité de l'information comptable.

L'étude a abouti à un certain nombre de résultats, parmi lesquels les praticiens de la profession comptable en Algérie expriment une opinion neutre sur l'étendue des institutions économiques algériennes pratiquant la comptabilité créative, en raison de la sensibilité du sujet, et compte tenu de la confidentialité et du manque de confiance qui caractérisent les institutions algériennes, cette hypothèse a donc été testée à l'aide du modèle Jones modifié Pour un échantillon d'institutions cotées à la Bourse d'Alger au cours de la période (2006-2014), nous avons constaté que les institutions ont ne pratiqué pas la comptabilité créative au cours de cette période; l'étude a également constaté un impact négatif des pratiques comptables créatives sur la qualité de l'information comptable dans ses dimensions A, car il nous est apparu clairement qu'il existe des mécanismes permettant de réduire ces pratiques, en adhérant au principe de cohérence et de bonne application des règles de gouvernance, sans oublier le rôle du contrôle dans la réduction des pratiques comptables créatives.

Mots-clés: comptabilité créative, information comptable, qualité de l'information, système de comptabilité financière, modèle Jones modifié.

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ