وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة وجباية معمقة

العنوان

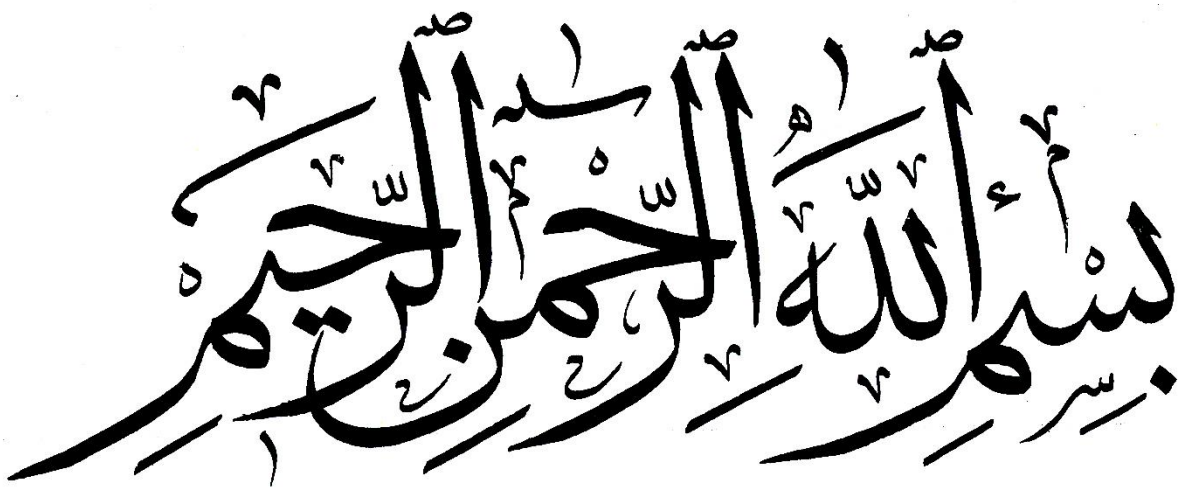
متطلبات ضبط البدائل المحاسبية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية -دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الإقتصادية -

إعداد الطالبة: **وسيف حنان** إشراف: أ. **بكيحل عبد القادر**

من طرف اللجنة المكونة من:

نوي الحاج	أستاذ	جامعة حسيبة بن بوعلي- الشلف	رئيسا
بكيحل عبد القادر	أستاذ تعليم عالي	جامعة حسيبة بن بوعلي- الشلف	مقررا
بادن عبد القادر	أستاذ	جامعة مستغانم	ممتحنا
فضيل لحسن	أستاذ محاضر- أ-	جامعة حسيبة بن بوعلي- الشلف	ممتحنا
بن صالح عبد الله	أستاذ محاضر - أ-	جامعة تيسمسيلت	ممتحنا
علي عباس إبراهيم	أستاذ محاضر - أ-	جامعة حسيبة بن بوعلي- الشلف	ممتحنا

السنة الجامعية: 2025/2024


بسم الله الرحمن الرحيم

الشكر

بداية أحمد الله سبحانه وتعالى وأشكره على أنه وفقني ويسر لي إتمام هذا العمل.

أتقدم بخالص عبارات الشكر والعرفان إلى كل من ساعدني وشجعني على إنجاز هذا العمل، وأخص بالذكر الأستاذ الدكتور **بكيحل عبد القادر** الذي تكرم بالإشراف على هذا العمل ولم يبخل علي بنصائحه وإرشاداته وتوجيهاته القيمة.

كما لا يسعني أيضا إلا أن أتقدم بشكري وعرفاني للأساتذة الأفاضل الذين قاموا مشكورين بتحكيم الاستبيان؛ وبجزيل الشكر للأساتذة أعضاء لجنة المناقشة على تفضلهم بقبول مناقشة هذا العمل وتقييمه؛

وإلى كل من قدموا لي دعمهم وثقتهم طوال إنجاز هذا العمل من قريب أو من بعيد.

الإهداء

أهدي ثمرة جهدي وعملي هذا إلى:

روح الوالد رحمة الله عليه والوالدة الكريمة أطال الله في عمرها

كل أخواتي وإخوتي وكل أفراد عائلتي

أصدقائي، زملائي وكل من أعانني على إتمام هذا العمل.

✍ وسيف حنان

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات	الصفحة
الشكر	
الإهداء	
فهرس المحتويات	I
قائمة الجداول	VI
قائمة الأشكال	IX
قائمة المختصرات	XI
قائمة الملاحق	XV
ملخص	XVII
مقدمة	أ- ع
الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية	**2 – 74**
تمهيد	**2**
المبحث الأول: مدخل عام للمحاسبة	**3-27**
المطلب الأول: التطور التاريخي للمحاسبة	3-10
المطلب الثاني: ركائز الفكر المحاسبي	10- 19
المطلب الثالث: معالم البيئة المحاسبية دوليا ومحليا	19-27
المبحث الثاني: مفهوم المحاسبة الإبداعية وأساليب ممارستها	**27-49**
المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية	27 - 34
المطلب الثاني: دوافع المحاسبة الإبداعية والنظرة العالمية لها	34- 41
المطلب الثالث: تقنيات، مداخل وأساليب المحاسبة الإبداعية	41-49
المبحث الثالث: المحاسبة الإبداعية مخاطرها، نماذج الكشف عنها واتجاهات وأساليب الحد منها	**50-74**
المطلب الأول: مخاطر ممارسة المحاسبة الإبداعية	50- 55
المطلب الثاني: نماذج الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية	55- 65

فهرس المحتويات:

المطلب الثالث: اتجاهات وأساليب الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	74 -65
خلاصة الفصل الأول	**75**
الفصل الثاني: الإطار النظري للبدائل المحاسبية	**139-77**
تمهيد	**77**
المبحث الأول: ماهية البدائل المحاسبية	**89-78**
المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول البدائل المحاسبية	84 -78
المطلب الثاني: البدائل المحاسبية، أسباب تعددها، مخاطرها وأهمية تنظيمها	89-84
المبحث الثاني:مناهج البحث في اختيار البدائل المحاسبية	**112-90**
المطلب الأول: المنهج المعياري في اختيار البدائل المحاسبية	96 -90
المطلب الثاني: المنهج الإيجابي في اختيارالبدائل المحاسبية	103 -96
المطلب الثالث: نظرة تقيمية لمناهج البحث في اختيار البدائل المحاسبية	112 -104
المبحث الثالث: البدائل المحاسبية وفق معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي	**139-112**
المطلب الأول: بدائل القياس وفق معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي	121 -112
المطلب الثاني: بدائل العرض وفق معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي	133 -121
المطلب الثالث: الإفصاح عن البدائل المحاسبية وفق معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي	139 -133
خلاصة الفصل الثاني	**140**
الفصل الثالث: البدائل المحاسبية وممارسات المحاسبة الإبداعية	**194- 142**
تمهيد	**142**
المبحث الأول: معايير وأساليب اختيار البدائل المحاسبية	**153 -143**
المطلب الأول: معايير وأبعاد اختيار البدائل المحاسبية	149 -143
المطلب الثاني: الإستراتيجية المحاسبية في اختيار البدائل المحاسبية	153 -150
المبحث الثاني: محددات اختيار البدائل المحاسبية	**170 -154**

فهرس المحتويات:

المطلب الأول: المحددات التعاقدية لاختيار البدائل المحاسبية	154- 160
المطلب الثاني: المحددات التنظيمية لاختيار البدائل المحاسبية	161- 165
المطلب الثالث: المحددات البيئية لاختيار البدائل المحاسبية	165- 170
المبحث الثالث: أثر الاختيار بين البدائل المحاسبية وآليات ضبطها في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية	**171– 194**
المطلب الأول: أثر البدائل المحاسبية على دخل المؤسسة الإقتصادية	171- 179
المطلب الثاني: آليات ضبط اختيار البدائل المحاسبية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	179- 188
المطلب الثالث: تجارب دولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	188- 194
خلاصة الفصل الثالث	**195**
الفصل الرابع: الدراسة الميدانية	**197–273**
تمهيد	**197**
المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية	**198–213**
المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة	198- 199
المطلب الثاني: أدوات جمع وتحليل بيانات الدراسة	199- 202
المطلب الثالث: اختبار صدق وثبات أداة الدراسة الميدانية	203-213
المبحث الثاني: تحليل ومقارنة نتائج محاور الإستبيان	**213–243**
المطلب الأول: تحليل المحور الأول من الإستبيان (الإطار الديمغرافي للدراسة الميدانية)	213- 219
المطلب الثاني: تحليل ومقارنة نتائج المحور الثاني والثالث من الإستبيان	219-225
المطلب الثالث: اختبار الفرضيات	225- 243
المبحث الثالث: إطار مقترح لتحسين آليات ضبط اختيار البدائل المحاسبية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية	**243– 273**
المطلب الأول: نموذج الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال البدائل المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية	243- 252

المطلب الثاني: واقع آليات ضبط البدائل المحاسبية في البيئة الجزائرية	252- 263
المطلب الثالث: إقتراحات لتحسين آليات ضبط البدائل المحاسبية المدروسة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية	263- 273
خلاصة الفصل الرابع	**274**
خاتمة	**276 -281**
قائمة المراجع	**283-309**
قائمة الملاحق	**311-334**

قائمة الجداول

قائمة الجداول:

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1-1	مجموع القوانين المشكلة للإطار القانوني والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي	25-24
2-1	النظرة العالمية لتعريف المحاسبة الإبداعية	40
3-1	تعريف مؤشرات بنيش (Beneish) وطريقة حسابها	57
4-1	الإحتمالات المتوقعة لقانون بنفورد	61
1-2	شكل الميزانية (قائمة المركز المالي)	122
2-2	جدول سيولة الخزينة (التدفقات النقدية) حسب الطريقة المباشرة	129
3-2	جدول سيولة الخزينة (التدفقات النقدية) حسب الطريقة غير المباشرة	131-130
1-3	تأثير بدائل القياس على النتيجة	174-173
2-3	تأثير طرق قياس المخزونات على النتيجة	175
3-3	تأثير طرق حساب الإهتلاكات على المنتيجة	177
1-4	درجات مقياس ليكارت الخماسي	200
2-4	الإحصائيات المتعلقة بإستمارات الاستبيان	200
3-4	إختبار ثبات وصدق الإستبيان	204-203
4-4	الإتساق الداخلي للبعد الأول (النظام المحاسبي المالي)	206-205
5-4	الإتساق الداخلي للبعد الثاني (الحوكمة الخارجية)	208-207
6-4	الإتساق الداخلي للبعد الثالث (الحوكمة الداخلية)	209-208
7-4	الإتساق الداخلي للبعد الرابع (التوسع في الإفصاح المحاسبي)	211-210
8-4	الإتساق الداخلي للمحور الثالث (الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية)	212-211

قائمة الجداول:

9-4	توزيع أفراد العينة حسب النوع الإجتماعي	214
10-4	توزيع أفراد العينة حسب العمر	215
11-4	توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي	216
12-4	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	217
13-4	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة	218
14-4	مجال المتوسط الحسابي	219
15-4	الإنحراف المعياري والمتوسطات الحسابية للمحور الثاني من الإستبيان	221-220
16-4	المتوسط الحسابي والإنحراف المعياري للمحور الثالث	224
17-4	اختبار الإنحدار الخطي البسيط للفرضية الرئيسية	227
18-4	تحليل تباين خط الإنحدار المتعدد للفرضية الرئيسية	228
19-4	اختبار الإنحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية الأولى	231
20-4	تحليل تباين الإنحدار الخطي المتعدد للفرضية الفرعية الأولى	232-231
21-4	اختبار الإنحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية الثانية	234
22-4	تحليل تباين الإنحدار الخطي المتعدد للفرضية الفرعية الثانية	235
23-4	اختبار الإنحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية الثالثة	238
24-4	تحليل تباين الإنحدار الخطي المتعدد للفرضية الفرعية الثالثة	239
25-4	اختبار الإنحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية الرابعة	241
26-4	تحليل تباين الإنحدار الخطي المتعدد للفرضية الفرعية الرابعة	242

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال:

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
1-1	العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والأطراف ذات العلاقة	36
2-1	مثلث خطر ممارسات المحاسبة الإبداعية	53
1-2	الإطار التنظيمي للسياسات المحاسبية	80
1-3	العلاقة والإرتباط بين مشاكل عقد الوكالة	149
1-4	التمثيل البياني لتوزيع أفراد العينة حسب النوع الإجتماعي	214
2-4	التمثيل البياني لتوزيع أأفراد العينة حسب العمر	215
3-4	التمثيل البياني لتوزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي	216
4-4	التمثيل البياني لتوزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	217
5-4	التمثيل البياني لتوزيع أفراد العينة حسب الخبرة	218
6-4	اختبارية التوزيع للفرضية الرئيسية	226
7-4	انتشار البواقي للفرضية الرئيسية	226
8-4	اختبارية التوزيع للفرضية الفرعية الأولى	230
9-4	انتشار البواقي الفرعية الأولى	230
10-4	اختبارية التوزيع للفرضية الفرعية الثانية	233
11-4	انتشار البواقي الفرعية الثانية	234
12-4	اختبارية التوزيع للفرضية الفرعية الثالثة	237
13-4	انتشار البواقي الفرعية الثالثة	237
14-4	اختبارية التوزيع للفرضية الفرعية الرابعة	240
15-4	انتشار البواقي الفرعية الرابعة	240
16-4	نموذج خطوات الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال البدائل المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية	244

قائمة المختصرات

الاختصار	المعنى باللغة الأجنبية	المعنى باللغة العربية
AAA	American Accounting Association	الجمعية الأمريكية للمحاسبة
AFEP	Association Française des Entreprises Privées	جمعية المؤسسات الفرنسية الخاصة
AICPA	Association of International Certified Public Accountants	جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين الدوليين
AMF	Autorité des marchés financiers	هيئة الأسواق المالية
AN EC&CC &CA	Association nationale des experts-comptables, des commissaires aux comptes et des comptables Agréés	المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين
ANC	L'Autorité des Normes Comptables	هيئة معايير المحاسبة
APB	Accounting Principles Board	مجلس مبادئ المحاسبة
ASB	Auditing Standards Board	مجلس معايير التدقيق
CEC	Classe des experts-comptables	مصف الخبراء المحاسبين
CMUP	Coût Moyen Unitaire Pondéré	التكلفة الوسيطية المرجحة للوحدة
CNC	Conseil National de la Comptabilité	المجلس الوطني للمحاسبة
CNCC	Société nationale des commissaires aux comptes	الشركة الوطنية لمحافظي الحسابات
COSOB	La Commission d'Organisation et de Surveillance des Opérations de Bourse	لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة
CRC	Conseil de réglementation de la comptabilité	مجلس تنظيم المحاسبة
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية
FATF	Financial Action Task Force	مجموعة العمل المالي
FIFO	First-In, First-Out	الوارد أولاً، الصادر أولاً

FRC	Financial Reporting Council	مجلس التقارير المالية
GAAP	Generally accepted Accountig principles	المبادئ المحاسبية المقبولة عمومًا
GAO	Government Accountability Office	مكتب المحاسبة الحكومية
GAST	Gross Assets Subject to Tax	الأصول الإجمالية الخاضعة للضريبة
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board	مجلس معاييرالتدقيق والتأكيد الدولية
IAS	International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
IASC	International Accounting Standards Committee	لجنة معايير المحاسبية الدولية
IFAC	International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
IFC	International Finance Corporation	مؤسسة التمويل الدولية
IFRS	International Financial Reporting Standards	المعاييرالدولية لإعداد التقارير المالية
IIA	Institute of Internal Auditors	معهد المدقيقين الداخليين
ISAs	International Standards on Auditing	المعاييرالدولية للتدقيق
ISO	The International Organization for Standardization	المنظمة الدولية للمعايير
LIFO	Last In, First Out	الوارد أخيراً، صادر أولاً
MEDEF	Mouvement des Entreprises de France	حركة مؤسسات فرنسا
NAA	Normes Algériennes d'Audit	معايير التدقيق الجزائرية
NASD	National Association of Securities Dealers	الجمعية الوطنية لتجار الأوراق المالية
NYSE	New York Stock Exchange	بورصة الأوراق المالية في نيويورك
OECD	Organization for Economic Cooperation and Development	منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية

ONEC	Ordre National Des experts comptables	مصف الخبراء المحاسبين
SBF 250	Société des Bourses Françaies	شركة البورصة الفرنسية
SCF	Système de comptabilité financière	النظام المحاسبي المالي

قائمة الملاحق

ملخص:

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
1	قائمة المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة	311
2	قائمة الأساتذة المحكمين	312
3	إستمارة الإستبانة	322-313
4	النتائج الإحصائية –مخرجات برنامج spss.	334-323

ملخص

ملخص:

نتيجة لتباين النظم المحاسبية الدولية، وإختلاف البيئات الاقتصادية، وتنوع المؤسسات؛ ظهرت العديد من البدائل المحاسبية التي منحت للإدارة مساحة واسعة في الاختيار، وكما هو الحال في كل خيارات متعددة، ينشأ السعي نحو اختيار الأنسب الذي يلبي احتياجات المؤسسة؛ في هذا السياق برز مفهوم المحاسبة الإبداعية، حيث يقوم على هذا التنوع في البدائل والثغرات في الأنظمة المحاسبية لتحسين صورة المؤسسة الإقتصادية؛ ومع ذللك ترتب على هذه الممارسات العديد من الأزمات المالية التي أثرت على الإقتصاد العالمي بشكل كبير؛ وبناءاً على ذلك تهدف هذه الدراسة إلى التركيز على أهم الآليات المستخدمة لضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال البدائل المحاسبية داخل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مع إبراز تأثير هذه الممارسات على أدائها؛ وإعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي للإلمام بالجوانب الفكرية المتعلقة بالموضوع، وبالاستناد إلى مجموعة متنوعة من المصادر العربية والأجنبية، بما في ذلك الكتب، الرسائل الجامعية، الدوريات ذات الصلة بموضوع الدراسة؛ كما استخدمت المنهج الإستقرائي في الجانب الميداني للدراسة من خلال جمع البيانات، والمعلومات باستخدام استبيان شمل أسئلة متعددة، تهدف إلى اختبار مدى تطبيق التدابير للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في العينة المدروسة، بالإضافة إلى تقييم تأثير الالتزام بآليات ضبط البدائل المحاسبية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الإقتصادية لولاية الشلف.

خلصت الدراسة إلى جملة من النتائج أبرزها أن ممارسي مهنة المحاسبة من مدققين داخليين، ومحاسبين، وإطارات، ورؤساء أقسام في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، يبدون رأيا موحدا حول أن كل من النظام المحاسبي المالي، وآليات الحوكمة الداخلية (مجلس الإدارة، التدقيق الداخلي، لجان التدقيق) والتدقيق الخارجي، والتوسع في الإفصاح يضبطون ممارسة المحاسبة الإبداعية من خلال البدائل المحاسبية، ويقللون منها ولو بنسبة محدودة؛ كما توصلت الدراسة أن البيئة المحاسبية الجزائرية لا تزال بحاجة إلى تحسينات، وتغييرات لتتمكن من الحد بشكل أكثر فعالية من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال البدائل المحاسبية.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الإبداعية، البدائل المحاسبية، التدقيق الخارجي، النظام المحاسبي المالي، آليات الحوكمة الداخلية.

Abstrac:

As a result of the variation in international accounting systems, differences in economic environments, and the diversity of institutions, many accounting alternatives have emerged, granting management a wide range of choices. As with any multiple options, there arises a pursuit to select the most suitable one that meets the institution's needs. In this context, the concept of creative accounting has emerged, based on this diversity of alternatives and loopholes in accounting systems to improve the economic image of the institution. However, these practices have led to numerous financial crises that have significantly impacted the global economy. Accordingly, this study aims to focus on the most important mechanisms used to control the practices of creative accounting through accounting alternatives within Algerian economic institutions, highlighting the impact of these practices on their performance; The study relied on the descriptive analytical method to understand the intellectual aspects related to the subject, based on a variety of Arabic and foreign sources, including books, university theses, and journals relevant to the study topic. The inductive method was also used in the field aspect of the study by collecting data and information through a questionnaire that included multiple questions aimed at testing the extent of implementing measures to reduce creative accounting practices in the studied sample, in addition to evaluating the impact of adherence to mechanisms for controlling accounting alternatives to limit creative accounting practices in the economic institutions of the Wilaya of Chlef.

The study concluded with a number of findings, the most prominent of which is that practitioners of the accounting profession, including internal auditors, accountants, executives, and department heads in Algerian economic institutions, share a unified opinion that the financial accounting system, internal governance mechanisms (board of directors, internal audit, audit committees), external auditing, and expanded disclosure regulate the practice of creative accounting through accounting alternatives and reduce it, albeit to a limited extent. The study also found that the Algerian accounting environment still needs

improvements and changes to more effectively curb the practices of creative accounting through accounting alternatives.

Keywords: creative accounting, accounting alternatives, external auditing, financial accounting system, internal governance mechanisms.

Résumé :

En raison de la diversité des systèmes comptables internationaux, des différences des environnements économiques et de la variété des institutions, de nombreuses alternatives comptables sont apparues, offrant à la direction une large marge de choix. Comme c'est le cas pour toutes les options multiples, la recherche de la solution la plus appropriée répondant aux besoins de l'institution s'instaure. Dans ce contexte, le concept de comptabilité créative a émergé, reposant sur cette diversité d'alternatives et les lacunes des systèmes comptables pour améliorer l'image économique de l'institution. Cependant, ces pratiques ont entraîné de nombreuses crises financières ayant fortement impacté l'économie mondiale. En conséquence, cette étude vise à se concentrer sur les principaux mécanismes utilisés pour réguler les pratiques de la comptabilité créative à travers les alternatives comptables au sein des institutions économiques algériennes, tout en mettant en lumière l'impact de ces pratiques sur leur performance ; L'étude s'est appuyée sur la méthode descriptive analytique afin de maîtriser les aspects intellectuels liés au sujet, en se basant sur une variété de sources arabes et étrangères, y compris des livres, des mémoires universitaires, et des périodiques relatifs au sujet de l'étude ; elle a également utilisé la méthode inductive dans le volet terrain de l'étude à travers la collecte de données et d'informations à l'aide d'un questionnaire comprenant plusieurs questions, visant à tester le degré d'application des mesures pour réduire les pratiques de comptabilité créative dans l'échantillon étudié, en plus d'évaluer l'impact du respect des mécanismes de contrôle des alternatives comptables pour limiter les pratiques de comptabilité créative dans les institutions économiques de la wilaya de Chlef.

L'étude a abouti à une série de résultats, dont le plus important est que les praticiens de la profession comptable, tels que les auditeurs internes, les comptables, les cadres et les chefs de service dans les institutions économiques algériennes, expriment un avis unanime selon lequel tant le système comptable financier, que les mécanismes de gouvernance interne (conseil d'administration, audit interne, comités

d'audit) et l'audit externe, ainsi que l'élargissement de la divulgation, régulent la pratique de la comptabilité créative à travers les alternatives comptables, et la réduisent, même si ce n'est que dans une certaine mesure ; l'étude conclut également que l'environnement comptable algérien nécessite encore des améliorations et des changements pour pouvoir limiter de manière plus efficace les pratiques de comptabilité créative à travers les alternatives comptables.
Mots-clés : comptabilité créative, alternatives comptables, audit externe, système de comptabilité financière, mécanismes de gouvernance interne.

مقدمة

1-توطئة

ظهرت المحاسبة نتيجة الحاجة إليها حيث اعتبرت أحد مجالات المعرفة الانسانية؛ فإتصافها بالمرونة وسهولة التأقلم مع محيطها، جعلها تتطور مواكبة التطورات في الميادين الاقتصادية، والاجتماعية والقانونية لتصبح بشكلها الحالي عبارة عن مبادئ ونظريات ومعايير؛ تهتم بتوفير وإنتاج بيانات ومعلومات مالية ذات خصائص قيمة تخدم الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة.

المعلومات المالية لها أهمية كبيرة ودور أساسي في تحريك وتنمية الاقتصاد والاستثمارات؛ فهي التي تصف المؤسسة محاسبيا وماليا، وتمكن المسيرين والأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة من اكتشاف الأخطاء، والانحرافات في استغلال الموارد المتاحة، وتحدد الجهات المسؤولة عنها، وتساعد أصحاب المصلحة في المؤسسة في اتخاذ القرارات الاقتصادية؛ هذه الأخيرة هي نتاج اختيار الإدارة بين مجموعة من بدائل السياسات المحاسبية.

البدائل المحاسبية كانت نتيجة عدة عوامل كاختلاف النظم المحاسبية الدولية، واختلاف البيئة وتنوع المؤسسات؛ فأصبحت المحاسبة تضم العديد من البدائل المختلفة للقياس والعرض المحاسبي، وأصبح لإدارة الشركات الحرية في اختيار البدائل المحاسبية (بدائل تقييم الأصول، بدائل حساب الإهتلاكات، ...إلخ) وفق ما ماينا سب رؤيتها، والذي أدت في الأخير إلى نتائج مختلفة في الكشوف المالية.

إن الفضائح المالية التي شهدها العالم في القرن الواحد والعشرين، والتي مست العديد من الشركات الكبرى مثل شركة إنرون للطاقة وشركة آرثر أندرسون للتدقيق، وأدت إلى فشلها وإفلاسها كانت أسبابها استغلال الثغرات المحاسبية، عدم ملاءمة السياسات المحاسبية، وغياب أخلاق وسلوكيات مهنة المحاسبة والتدقيق، الإستفادة من تعدد البدائل المحاسبية في أساليب القياس، والإفصاح والتي اتحتها معايير المحاسبية الدولية للشركات باتباعها، وذلك لتغيير الصورة المالية للمؤسسة لتصبح بالصورة التي يرغب معدوها أن تظهر بها، وهذا ما يطلق عليه تسمية المحاسبة الإبداعية.

المحاسبة الإبداعية محل جدل ليس في الجزائر فقط ولكن عالميا؛ فهي متفاوتة بين من يعتبرها شكل إيجابي من الإبداع يقوم به المحاسب المالي نتيجة خبرته، ومهارته وإبداعه في علم المحاسبة، لينتج كشوف مالية تتصف بمصداقية الإفصاح ويرفع فعالية الأداء، وهناك من يعتبرها شكلا من التلاعب المحاسبي بغرض تحقيق نتائج نافعة للمؤسسة أو تجميلها.

في الجزائر ومن خلال النظام المحاسبي المالي تبرز إمكانية ممارسة المؤسسات الإقتصادية المحاسبة الإبداعية من خلال البدائل المحاسبية، وذلك باستغلال المرونة المحاسبية في اختيار وتطبيق البدائل المحاسبية وفقا لظروف واحتياجات المؤسسات، التي تتغير حسب الزمان والنشاط؛ وبشكل يخدم مصالحها الذاتية وبما يحقق أهدافها، ويقابل توقعات الأطراف ذات المصلحة بشأن الأداء المالي للمؤسسة.

2-إشكالية الدراسة

ممارسة المحاسبة الإبداعية من خلال البدائل المحاسبية ينعكس على المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية، ويؤثر على جودتها ويخفي الوضع الحقيقي للمؤسسة، ويضلل مستخدمي المعلومات المحاسبية؛ ومن هنا أصبحت الحاجة الملحة إلى ضبط اختيار هذه البدائل المحاسبية، والتحقق من شفافية وصدق اختيارها وتطبيقها؛ ومن بين آليات ضبطها للحد من إستعمالها في ممارسة المحاسبة الإبداعية، النظام المحاسبي المطبق، بالإضافة إلى تبني وتكريس تطبيق آليات الحوكمة الداخلية والتدقيق الخارجي، والتوسع في الإفصاح المحاسبي كنظام متكامل للرقابة على أعمال المؤسسة.

من خلال ما سبق تتبلور معالم الإشكالية العامة للبحث من خلال السؤال الرئيسي الآتي:

- هل هناك أثر ذو دلالة إحصائية للإلتزام بآليات ضبط البدائل المحاسبية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الاقتصادية، وما هي متطلبات تحسينها ؟

من أجل الإجابة عن السؤال الرئيسي، تم تقسيمه إلى الأسئلة الفرعيةالآتية:

- هل يؤثر التزام المؤسسات الاقتصادية بمتطلبات النظام المحاسبي المالي بخصوص اختيار، وتطبيق البدائل المحاسبية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ؟
- هل يؤثر التزام المؤسسات الاقتصادية بآليات الحوكمة الداخلية عند اختيار، وتطبيق البدائل المحاسبية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ؟
- هل يؤثر التزام المؤسسات الاقتصادية بالتدقيق الخارجي للبدائل المحاسبية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟
- هل يؤثر التزام المؤسسات الاقتصادية بالإفصاح المحاسبي عن البدائل المحاسبية، والتوسع فيه إذا تطلب ذلك في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

3-فرضيات الدراسة

تقوم هذه الدراسة على مجموعة من الفرضيات الرئيسية الآتية:

- هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند ($\alpha \leq 0.05$) للالتزام بالنظام المحاسبي المالي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بخصوص البدائل المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية؛
- هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند ($\alpha \leq 0.05$) للالتزام بالتدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بخصوص البدائل المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية؛
- هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند ($\alpha \leq 0.05$) للالتزام بآليات الحوكمة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بخصوص البدائل المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية؛
- هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند ($\alpha \leq 0.05$) للتوسع في الإفصاح المحاسبي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بخصوص البدائل المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية.

4-أهمية الدراسة

تنبع أهمية الدراسة من ما يلي:

- الفضائح المالية في القرن العشرين جاءت نتيجة استغلال الثغرات المحاسبية لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، لذلك يجب التعرف على واقع استغلال الثغرات المحاسبية والتي من بينها مرونة إختيار البدائل المحاسبية في البيئة الجزائرية؛
- تنبع أهمية الدراسة أيضا من أهمية موضوع المحاسبة الإبداعية التي تعددت أشكالها، والتي زاد الإهتمام بها حديثا، بعد إستغلالها في إخفاء الوضع الحقيقي للعديد من الشركات الكبرى في العالم مما أدى إلى إفلاسها؛
- البحث عن أي الأليات الرقابية الأكثر تأثيرا في الحد من التلاعب المحاسبي في اختيار، وتطبيق البدائل المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية؛
- المساهمة في تقديم نموذج للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال البدائل المحاسبية، وتحسين الإطار الرقابي المحاسبي في الجزائر.

5-أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى ما يلي:

- تحليل أبرز الثغرات والمداخل التي يتيحها النظام المحاسبي المالي، والتي يمكن أن تفتح المجال أمام التلاعب في البدائل المحاسبية؛
- الاطلاع على مدى التزام المؤسسات الاقتصادية بإجراءات الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال البدائل المحاسبية؛
- التعرف على مدى التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق النظام المحاسبي المالي بخصوص البدائل المحاسبية؛
- إلقاء نظرة على مدى التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بآليات الحوكمة الداخلية، والتدقيق الخارجي بالنسبة للبدائل المحاسبية؛
- الوقوف على مدى التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالإفصاح المحاسبي، والتوسع فيه بالنسبة للبدائل المحاسبية؛
- معرفة دوافع الإدارة من التلاعب بالبدائل المحاسبية، وأثر ذلك على المؤسسة الإقتصادية؛
- الإلمام بدور آليات ضبط البدائل المحاسبية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

6-أسباب اختيار الموضوع

تم اختيار الموضوع لمجموعة من الأسباب والمتمثلة في:

- الرغبة في التعرف على البدائل المحاسبية وواقعها في البيئة الاقتصادية الجزائرية؛
- معرفة مدى تأثير التلاعب بالبدائل المحاسبية على المؤسسة الاقتصادية؛
- الوقوف على معرفة دور كل آلية على حدة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال البدائل المحاسبية؛
- يعتبر موضوع ضبط التلاعب في البدائل المحاسبية من المواضيع الحديثة التي تستدعي البحث فيها؛
- محاولة ربط الطبيعة النظرية للدراسة بالممارسات الميدانية في الجزائر.

7-منهج البحث

تحتاج كل دراسة علمية إلى مجموعة من المناهج لدراستها، والتحقق من الفرضيات المقدمة، حيث تم استخدام المناهج التالية:

- **المنهج الوصفي التحليلي**: وذلك بهدف الإلمام بالجوانب الفكرية للموضوع في الجانب النظري، حيث يهتم هدا 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 إستنتاجات يبنى عليها التصور المقترح بحيث يزيد من رصيد المعرفة حول الموضوع.
- **المنهج الإستقرائي**: اعتمدت دراستنا الميدانية في تحقيق أهدافها على المنهج الاستقرائي، وذلك بجمع البيانات والمعلومات باستعمال الإستبيان، حيث ضم عبارات متنوعة تساعد على تحقيق أهداف البحث، ويمكن من خلالها اختبار مدى تطبيق الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في العينة محل الدراسة؛ وكذلك إحتوى على عبارات يمكن من خلالها معرفة مدى تأثير الالتزام بآليات ضبط البدائل المحاسبية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الإقتصادية لولاية الشلف، ليتم في الأخير تعميم النتائج المتوصل إليها على باقي المؤسسات.

8-حدود الدراسة

تمثلت الحدود في الآتي:

- **الحدود الموضوعية**: اقتصرت على التلاعب في البدائل المحاسبية المتضمنة في النظام المحاسبي المالي، بإستثناء معالجة العقود طويلة الأجل، وذلك لقلة المؤسسات في تخصص المقاولات؛ حيث تم التركيز على الجانب السلبي لهذه الممارسات ودور آليات ضبط هذه الممارسات (النظام المحاسبي المالي، التدقيق الخارجي، آليات الحوكمة الداخلية والتوسع في الإفصاح) في الحد منها، مع دراسة واقعها في الجزائر واقتراح تحسينات لها.
- **الحدود المكانية والزمانية**: اقتصرت الحدود المكانية في مجتمع وعينة الدراسة التي شملت المؤسسات الاقتصادية لولاية الشلف؛ أما الحدود الزمانية فحددت فترة توزيع الإستبيان وجمعه، وتحليليه بسبعة

(07) أشهر من شهر نوفمبر 2023 إلى ماي 2024، حيث تمت الإجابة على عبارات الإستبيان وفقا لحالة كل مؤسسة في الفترة المذكورة.

- **الحدود المفاهيمية:** فيما يلي أهم المصطلحات الإجرائية ذات العلاقة بموضوع الدراسة:

1- المحاسبة الإبداعية: هي عملية التلاعب في البيانات المالية باستخدام الخيار الانتقائي في تطبيق المبادئ المحاسبية والتضليل في الإبلاغ المالي.

2- البدائل المحاسبية أو الخيارات المحاسبية: هي كل الطرق،القواعد والإجراءات المحاسبية التي ينص عليها النظام المحاسبي لبند ما ويمكن المفاضلة بينها عند إختياروتطبيق السياسات المحاسبية بغرض إعداد وعرض الكشوف المالية.

9-الدراسات السابقة

من أجل إثراء موضوع البحث، والحصول على معلومات تساعد في تحقيق أهداف البحث، تمت مراجعة بعض البحوث الأكاديمية المحكمة والمتمثلة في:

- **الدراسات العربية:**

1- محمد محسن عوض مقلد (2010) بعنوان :" **النظرية الإيجابية للمحاسبة وتفسيراتها لدوافع الإدارة تجاه بدائل الاختيار المحاسبي**"، أطروحة دكتوراه تخصص محاسبة ومراجعة،كلية التجارة، جامعة مصر.

هدفت هذه الأطروحة بصفة أساسية للتعرف على بدائل إختيار الإدارة للسياسات المحاسبية المتعددة وفقا لنظرية المحاسبة الإيجابية؛ وذلك بهدف حصر بعض الدوافع الاقتصادية، والسلوكية لإدارة الشركات حال المفاضلة بين السياسات المحاسبية؛ وقد تبين من الإستقراء للأدب المحاسبي وجود دوافع نحو الاختيار بين السياسات، والتقديرات المحاسبية تدفع الإدارة نحو تفضيل أحدها من ضمنها خطط المكافآت، والحوافز الإدارية، الإتفاقات التعاقدية وشروط المديونية، توقعات سوق المال، التدخلات التنظيمية والقضايا المحتملة والضرائب؛ وقد خلصت الدراسة إلى أن النظرية الإيجابية في المحاسبة ترتبط بالجانب التطبيقي، حيث يتم ملاحظة الواقع العملي وتفسيره، وتحليله، والتنبؤ بما سيحدث في المستقبل؛ وعليه يجب أن تتضمن المعلومات المحاسبية القدرة على التنبؤ بالأحداث المستقبلية لكي تمكن متخذي القرارات من إتخاذ قرارات ملائمة لتفضيلاتهم الإستثمارية.

تتشابه دراستي مع هذه الدراسة في كون كلاهما تطرق إلى دوافع الإدارة في إختيار البدائل المحاسبية وفقا للمنظور الإيجابي؛ في حين دراستي توسعت في ذلك وتطرقت إلى منظور الإتجاه المعياري؛ بالإضافة إلى تقديم معرفة أثر التلاعب بالبدائل المحاسبية على المؤسسة الإقتصادية، وتقديم حلول لضبط هذا التلاعب.

2-أمينة فداوي الموسومة (2014) بعنوان: **"دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية "دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF 250** "، أطروحة دكتوراه، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر.

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور ركائز حوكمة الشركات المتمثلة في إدارة المخاطر، والإفصاح 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 من 2007 إلى 2009، وتوصلت الدراسة إلى أن العينة المدروسة من الشركات المساهمة الفرنسية تمارس المحاسبة الإبداعية من خلال إستخدامها للمستحقات الإختيارية، بشكل سالب هبوطا سعيا منها لتخفيف تقلبات النتيجة، بنقله من سنوات النتيجة المرتفعة إلى سنوات النتيجة المتدنية؛ وذلك تفاديا لتأثيرات الأزمة المالية التي طبعت خلال الفترة المدروسة؛ وتوصلت الدراسة أيضا إلى جودة ركائز حوكمة الشركات، إدارة المخاطر، الإفصاح والرقابة في العينة المدروسة، وتواجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على دور ركيزتي إدارة المخاطر، والإفصاح في الحد من تلك الممارسات، في حين لا توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية لدور ركيزة الرقابة في الحد من تلك الممارسات، ويرجع ذلك لعدم فصل عدد معتبر من شركات المدروسة بين منصبي رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي.

تتشابه هذه الدراسة مع دراستي في كون كلاهما تطرق إلى دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛ في حين يختلفان في كون دراستي تطرقت فقط إلى دور كل من التدقيق الداخلي والخارجي، لجان التدقيق، مجلس الإدارة، التوسع في الإفصاح، النظام المحاسبي المالي في ضبط التلاعب في إختيار البدائل المحاسبية.

3-عبد الحليم سعيدي، الموسومة (2015) بعنوان :" **محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، دراسة عينة من المؤسسات"**، أطروحة دكتوراه، جامعة بسكرة، الجزائر.

تعالج هذه الاطروحة واقع العمل المحاسبي بعد دخول النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ سنة 2010، ومحاولة تقييم إفصاح الكشوف المالية وفق المتطلبات القانونية التي نص عليها(SCF)، من خلال دراسة استكشافية لعينة من المؤسسات تم تقسيمها حسب طبيعتها إلى ثلاث فئات هي: المؤسسات الوطنية، والشركات المسعرة في البورصة، والشركات الأجنبية ومتعددة الجنسيات.

بينت الدراسة أن هذه المؤسسات في عمومها غير مطبقة لقواعد التقييم المحاسبي والافصاح عنها، خصوصا في ما يتعلق ببعض البنود لتقييم التثبيتات المادية وفق طريقة التكلفة (القيمة القابلة للتحصيل)؛ ولم تظهر النتائج أي فروق ذات دلالة إحصائية بين هذه المؤسسات ترجع لاختلاف طبيعتها (وطنية، لها قيم مسعرة في البورصة، أجنبية ومتعددة الجنسيات)، غير أن ما نسبته (81,93 %) من المؤسسات متفقة على إعداد قوائمها المالية والإفصاح عن السياسات المحاسبية المطلوبة وفق (SCF)، بدون فروق ذات دلالة إحصائية تعزى لاختلاف طبيعتها؛كما توصلت الدراسة بأن إمكانية تطبيق النظام المحاسبي المالي في ذلك الوقت ليس بالسهولة التي قد يفترضها أو يظنها البعض، إلا أن تطبيقه يعتبر ملائم حسب آراء إطارات ومسؤولي المالية والمحاسبة في المؤسسات المبحوثة، وأن تطبيقه سمح بدرجة مرتفعة في رفع كفاءة العمل المحاسبي، بدخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق منذ سنة 2010.

تتشابه هذه الدراسة مع دراستي في كون كلاهما تطرق إلى تقييم الإفصاح المحاسبي وفق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي (SCF)، في حين يختلفان في كون دراستي ركزت على تقييم الإفصاح عن البدائل المحاسبية في الملاحق، لمعرفة درجة التلاعب بالإفصاح عنها وضبطها.

4-فارس يدير، هشام شلغام، طيب مداني،(2016) بعنوان :" **واقع الالتزام بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية في الجزائر . دراسة لعينة الشركة البترولية في الجزائر**، مقال في مجلة الدراسات الإقتصادية الكمية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر.

هدف هذا المقال إلى التعرف على واقع إلتزام الشركة البترولية الجزائرية بمتطلبات الافصاح عن السياسات المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)؛ وأيضا دراسة أثر ذلك الالتزام على جودة

المعلومات المحاسبية الواردة في الكشوف المالية، وذلك من خلال توزيع استبيان في الشركة البترولية في الجزائر.

وتبين من نتائج الدراسة التزام الشركات محل الدراسة بالإفصاح عن السياسات المحاسبية وفق المعايير المحاسبية الدولية، عند إعداد قوائمها المالية من وجهة نظر المدراء الماليين، والمحاسبين لتلك الشركة؛ وتوصلت الدراسة كذلك إلى وجود أثر إيجابي بين الالتزام بمتطلبات الإفصاح وجودة المعلومات المدرجة في القوائم المالية.

تتشابه هذه الدراسة مع دراستي في كون كلاهما تطرق إلى أثر الإلتزام بالإفصاح عن البدائل المحاسبية وأهميته للمؤسسة؛ في حين إختلفتا في كون دراستي توسعت في البحث عن ضوابط التلاعب بالبدائل المحاسبية، سواء من خلال ضبط الإفصاح، بالإضافة إلى التدقيق بكل أنواعه؛ وهذه الدراسة ذهبت إلى أثر الالتزام بالإفصاح عن السياسات المحاسبية على جودة المعلومات المحاسبية.

5- كيموش بلال(2016) بعنوان: "**البدائل المحاسبية المتعلقة بالعناصر غير الملموسة وأثرها على قيمة المؤسسة - دراسة مجموعة من المؤسسات الجزائرية، الفرنسية والإنجليزية -** "، رسالة دكتوراه علوم في العلوم الإقتصادية، جامعة سطيف.

هدفت الدراسة إلى تحليل أثر البدائل المحاسبية المتعلقة بالعناصر غير الملموسة على قيم المؤسسات، من خلال فحص العلاقة بين المقاييس المحاسبية للعناصر غير الملموسة، والقيم السوقية للمؤسسات إنطلاقا من البيانات المالية للمؤسسات المدرجة في السوق المالي في ثلاث بيئات اقتصادية وهي: الجزائر، فرسا وإنجلترا؛ خلال الفترة بين 2005 و2013 بالإعتماد على الإنحدار الخطي المتعدد، وعلى نموذج (OHL son) لعام 1995 من أجل تطوير نموذج الدراسة.

خلصت نتائج الدراسة إلى أن العناصر غير الملموسة تمثل حصة معتبرة من قيم المؤسسات الفرنسية والإنجليزية، في حين ضعيفة جدا في المؤسسات الجزائرية؛ وأثبتت الدراسة أن المقاييس المحاسبية للعناصر غير الملموسة ملائمة لتقييم المؤسسات الجزائرية، الفرنسية والإنجليزية، غير أن قدرتها على تفسير القيم السوقية للمؤسسات كانت ضعيفة بإستثناء حالة المؤسسات الفرنسية، وعلى عكس المؤسسات الجزائرية، أثبتت الدراسة وجود تأثير للعناصر غير الملموسة على ملاءمة المقاييس المحاسبية التقليدية لتقييم المؤسسات الفرنسية والإنجليزية، غير أن مساهمتها في زيادة القدرة التفسيرية للمقاييس المحاسبية التقليدية، كانت ضعيفة لدى المؤسسات الإنجليزية مقارنة بالمؤسسات الفرنسية .

تتشابه هذه الدراسة مع دراستي في كون كلاهما تطرق إلى أثر البدائل المحاسبية على المؤسسة الاقتصادية، حيث أن دراستي حاولت معرفة أثر التلاعب بالبدائل المحاسبية على المؤسسة الاقتصادية، وتقديم حلول لضبط هذا التلاعب، حتى لا يغير من الصورة الحقيقة للمؤسسة الإقتصادية، ويؤثر عليها بالسلب؛ في حين هذه الدراسة ركزت على أثر البدائل المحاسبية المتعلقة بالعناصر غير الملموسة على قيم المؤسسات.

6- سليمان عتير، الموسومة (2017) بعنوان: " **مرونة اختيار وتطبيق السياست المحاسبية في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية –دراسة ميدانية من وجهة نظر مهنية وأكاديمية–** "، أطروحة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر.

هدف البحث إلى التعريف بواقع تطبيق السياسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من جوانب مختلفة؛ أولا من حيث توافق الممارسات المحاسبية الجزائرية في مجال إختيار، وتطبيق السياسات المحاسبية مع معايير المحاسبة الدولية؛ ثانيا اختبار مدى تعدد السياسات المحاسبية المتاحة للتطبيق في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛ ثالثا اختبار مدى كفاية وملاءمة السياسات المحاسبية لكل المؤسسات الاقتصادية في الجزائر؛ رابعا تشخيص العوائق البيئية والقيود التشريعية التي تحد من حرية إدارة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في اختيار، وتطبيق السياسات المحاسبية المناسبة؛ حيث إعتمد الباحث في دراسته الميدانية على توزيع إستبانة على عينة دراسة اتكونة من (217) فرد مهني وأكاديمي.

تم التوصل من خلال الدراسة إلى جملة من الانتائج أهمها: الممارسات المحاسبية الجزائرية المتعلقة بتطبيق السياسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية، تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية، وبمستوى دلالة إحصائية جد قوية؛ معظم السياسات المحاسبية المتاحة للتطبيق في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تتضمن أكثر من بديل قابل للتطبيق بمستوى دلالة احصائية جد قوية؛ السياسات المحاسبية المنبثقة من النظام المحاسبي المالي تتماشى مع طبيعة، وأنواع المؤسسات الاقتصادية في الجزائر بمستوى دلالة إحصائية جد قوية؛ تتضمن البيئة الجزائرية عوائق بيئية، وقيود تشريعية تحد من حرية إدارة المؤسسات في اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية بمستوى دلالة احصائية جد قوية.

تتشابه هذه الدراسة مع دراستي في كون كلاهما تطرق إلى مدى توافق الممارسات المحاسبية الجزائرية في مجال اختيار، وتطبيق البدائل المحاسبية مع معايير المحاسبة الدولية، واختبار مدى تعدد البدائل المحاسبية

المتاحة للتطبيق في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛ ويختلفان في كون دراستي ركزت على جانب التلاعب في البدائل المحاسبية في المؤسسات الإقتصادية ومحاولة تقديم ضوابط لهذ الأخيرة.

- **الدراسات الأجنبية:**

1- Renata Dylag, Ewelina Puchalska (2014) **بعنوان:**

" Accounting policy versus creative accounting "

مقال منشور في شبكة أبحاث العلوم الإجتماعية (SSRN)؛ هدف هذا المقال إلى تبيان أهمية السياسات المحاسبية باعتبارها أداة تخلق بها المؤسسات صورة عن وضعها الاقتصادي والمالي؛ بالإضافة إلى أنها تصف تأثيرات أنشطتها التجارية التي تم الكشف عنها في الكشوف المالية؛ وناقش المقال الجوانب النظرية المختارة المتعلقة بالمحاسبة؛ وعلى أساس البيانات المالية لشركة ABC تم تقديم أثر السياسات المحاسبية على البيانات المالية في كونها قد تكون أداة لتغيير عرض البيانات المالية؛ حيث كانت الأمثلة محددة لإظهار أنه قد ينتج عن ذلك تعديلات في السياسات المحاسبية والتقديرات أثر في النتيجة المالية للشركة، وإقتصر التحليل على تأثير السياسات المحاسبية وتعديلاتها على عرض البيانات المالية، بغض النظر عن جانب التقييم الصريح للاختيار في السياق الأخلاقي؛ وأظهر تحليل نتائج الدراسة أنه لا يوجد دليل واضح على أن محاسبة القيمة كانت السبب المباشر في الأزمة؛ غير أنها لا تعتبر مجرد أداة قياس للإفصاح عن قيمة الأصول والخصوم بل يترتب عليها انعكاسات اقتصادية.

تتشابه هذه الدراسة مع دراستي في كون كلاهما تطرق إلى تأثير تعدد البدائل المحاسبية على البيانات المالية في الكشوف المالية؛ في حين يختلفان في أن دراستي ذهبت إلى البحث عن ضوابط للحد من التلاعب في البدائل المحاسبية من عدة جوانب، وهذه الدراسة إكتفت بتقديم أثر التعديل المتعمد للسياسات المحاسبية على المؤسسة.

2- Sunday Adebayo Alayemi (2015) بعنوان:

" Choice of accounting policy effects on analysis and interpretation of financial statements".

مقال منشور في American Journal of Economics, Finance and Management، الولايات المتحدة الأمركية؛ هدف هذا المقال إلى التعرف على تأثير السياسة المحاسبية المعتمدة من قبل المؤسسة، التي هي مسؤولة عن محتوى ودلالة البيانات في تقاريرها المالية؛ وأنه وفقًا لبيان

معايير المحاسبة المالية (SAS NO.1)، ومعايير المحاسبة الدولية (معيار المحاسبة الدولي 1) لكل كيان ملزم بالإفصاح عن السياسة المحاسبية المتبعة في إعداد وعرض الكشوف المالية؛ حيث أنها مهمة جدًا للفهم الصحيح للمعلومات الواردة فيها، لأن العديد من المعايير المحاسبية تسمح بمعالجات بديلة لنفس المعاملة، أو البند ولن يتمكن مستخدمو البيانات المالية من مقارنة المعلومات المالية، مع الكيانات الأخرى إذا لم يتم توضيح تلك السياسات المحاسبية وتأثيرها على على جدول حساب النتائج والميزانية، حيث يساعد ذلك قراء ومستخدمي البيانات المالية على إتخاذ القرارات

تتشابه هذه الدراسة مع دراستي في كون كلاهما تطرق إلى أثر الإفصاح عن البدائل المحاسبية في فهم الكشوف المالية، ومساعدة مستخدمي الكشوف المالية من معرفة الوضعية الحقيقية للمؤسسة الإقتصادية، وبالتالي إتخاذ القرار الصحيح؛ في حين دراستي لم تتوقف عند أثر الإفصاح عن البدائل المحاسبية على المؤسسة، بل ذهبت إلى تبيان أثر التلاعب بهذه البدائل، ومحاولة الحد منها وضبطها من عدة جوانب.

3- Artur Hołda, Anna Staszel (2016) بعنوان:

"Definitions, perception and functioning of creative accounting in the theory and practice of different languages, countries and parts of the world"

مقال منشور في China-USA Business Review من طرف جامعة كراكوف للاقتصاد، كراكوف، بولندا؛ هدف المقال إلى إظهار تعريف مفهوم المحاسبة الإبداعية في أدبيات البلدان المختلفة والنظرة إليها، حيث حللت العديد من المؤلفات المحاسبية المهنية من جميع أنحاء العالم حول مفهوم المحاسبة الإبداعية، وكيف يتم تعريفها في مختلف البلدان وأجزاء من العالم في الفترة بين نوفمبر 2014 ويوليو 2015 ؛ وإعتمد المقال على منهجية نقدية للموضوع؛ وأظهرت النتائج أنه اعتمادًا على المنطقة يمكن اعتبار المحاسبة الإبداعية ظاهرة إيجابية (على سبيل المثال في وسط وشرق أوروبا)، أو ظاهرة محايدة (على سبيل المثال في أمريكا الجنوبية)، وإحتيالية (في الغالب في البلدان الناطقة باللغة الألمانية والإنجليزية)، كماتوصلت أن فهم مفهوم المحاسبة الإبداعية يؤدي إلى فهم جوهر المحاسبة؛ وأنها ليست مسألة تافهة حيث أن المعلومات التي تقدمها المحاسبة، والمعروضة في التقارير المالية هي أساس العديد من القرارات الاقتصادية.

تتشابه هذه الدراسة مع دراستي في كون كلاهما تطرق إلى مفهوم المحاسبة الإبداعية، والنظرة المأخوذة عنها في الواقع المحاسبي، وتختلف في كون دراستي ركزت على موضوع المحاسبة الإبداعية من خلال البدائل

المحاسبية في الواقع العملي، وطرحت مجموعة من الحلول للحد منها؛ بينما هذه الدراسة إكتفت بالتحليل والنظرة النقدية للمحاسبة الإبداعية.

4 - Ndebugri, Haruna and Tweneboah Senzu, Emmanuel, (2017) بعنوان:

"Analyzing the critical effects of creative accounting practices in the corporate sector of Ghana"

مقال منشور في Munich Personal RePEc Archive ؛ هدف المقال إلى فحص إعتماد أساليب المحاسبة الإبداعية في هياكل إعداد التقارير المالية في قطاع الشركات في غانا، حيث كشفت أن ممارسة المحاسبة الإبداعية هي محاولة لتحقيق مكاسب للمديرين والشركات، وتوصل إلى أن مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً خلقت فجوة يمكن من خلالها ممارسة المحاسبة الإبداعية؛كما تم الكشف أيضا أنه من أفضل الطرق لمنع ممارسة الإبداع المحاسبة هي فرض تدابير وقائية، وكذلك عقابية قوية بما يكفي على أولئك الذين يشاركون في ممارسة المحاسبة الإبداعية؛ كشف المقال كذلك أن متغيرات المحاسبة الإبداعية تعزز الربحية، وأن أحد الأسباب الرئيسية للمؤسسة للإنخراط في تنعيم النتيجة هومحاولة الظهور بمظهر مربح في السنوات السيئة، وظهور بصفة قوية في السوق المالي فترة المنافسة؛ وأن أكثر طرق المحاسبة الإبداعية شيوعا في قطاع الشركات في غانا هو تمويل خارج الميزانية العمومية، وأن أكثر الأشخاص المشاركين في ذلك هم مدراء يليهم الرؤساء التنفيذيون.

تتشابه هذه الدراسة مع دراستي في كونها تطرقت وكشفت أساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية، وتوصلت إلى أن ممارسة المحاسبة الإبداعية تعزز الربحية، وأن أحد الأسباب الرئيسية لتنعيم النتيجة هو محاولة تغيير الصورة المالية للمؤسسة من السيئ للأحسن؛ كما تطرقت في الأخير إلى توصيات وقائية ورقابية للحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.

تختلف دراستي عن هذه الدراسة في كون دراستي ركزت على ممارسة المحاسبة الإبداعية من خلال التلاعب بالبدائل المحاسبية وليس كل الممارسات، كما حاولت الوقوف على الثغرات التي سمحت بممارسة ذلك، وطرح حلول لضبطها والحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية من خلال البدائل المحاسبية .

5 - Branka Remenarić, Ivo Mijoč, Ivana Kenfelja (2018) بعنوان:

" Creative accounting–motives, techniques and possibilities of prevention"

مقال منشور في مجلة Ekonomić Vejesnik, Econviews كرواتيا؛ هدف المقال إلى تقديم الدوافع الرئيسية للتلاعب في المعلومات المالية، بالإضافة إلى الأساليب الأكثر شيوعًا، وأخيراً التدابير التي يجب اتخاذها من أجل تقليل ممارسات المحاسبة الإبداعية؛ وتوصل إلى أن المحاسبة الإبداعية ممارسة محاسبية قد تتبع، أو لا تتبع المعايير والمبادئ من أجل تقديم الصورة المطلوبة للعمل؛ وأن المحاسبة الإبداعية ليست غير قانونية، ولكنها غيرأخلاقية ولا تفي بالهدف الرئيسي للتقرير المالي ألا وهو تقديم صورة عادلة وموضوعية للأعمال؛ كما أن ممارسة المحاسبة الإبداعية تتضمن المبالغة في الأصول، والمخزونات العالية، وخفض النفقات، التغييرات في طرق الاستهلاك، أو تقديم المخصصات كأصل، يتم التغيير في معايير المحاسبة و تعديلها لتقليل التلاعب في المعلومات المالية؛ ومع ذلك غالبًا ما تؤدي هذه التغييرات إلى فرص جديدة للتلاعب؛ وأوصى المقال في الأخير أنه من المهم للغاية اتخاذ تدابير من شأنها منع إساءة استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية.

تتشابه هذه الدراسة مع دراستي في كون كلاهما بحث عن الدوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية، وتوصلتا إلى أن المحاسبة الإبداعية تستغل الثغرات المحاسبية، وأنها ليست غير قانونية لكنها ضد الأخلاق العمل، وأن أحد ممارسات المحاسبة الإبداعية هي التلاعب في بدائل الإهتلاك؛ في حين إختلفت دراستي عنها في أنها ركزت على التلاعب في البدائل المحاسبية فقط، ووضعت مجموعة من التدابير لضبط التلاعب في البدائل المحاسبية، في حين هذه الدراسة إكتفت بالإشارة إلى أهمية وضع تدابير للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

6 - Daria moskwa-bęczkowska, Julia reczyńska (2022) بعنوان:

"Creative Accounting versus aggressive accounting – exploring Specific Dimensions"

مقال منشور في مجلة Journal of Applied Economic Sciences، حيث توصل إلى أن الممارسات التجارية "المحاسبة الإبداعية "بأنها أفعال تقع ضمن نطاق قانون المحاسبة، وهي محظورة قانونا، بمعنى آخر تشمل جميع أنشطة مسك الدفاتر التي تشّوه الوضع المالي وأصول الكيان الاقتصادي؛ وهذا يتعارض مع مبدأ الرؤية الحقيقية، والعادلة المنصوص عليه في قانون المحاسبة الصادر في 29سبتمبر/أيلول

1994؛ والذي يُلزم الكيانات بعرض نتائجها المالية وفقا لحالتها الفعلية، ومع ذلك في الأدبيات المتعلقة بهذا الموضوع لا تُصنّف هذه الأفعال على أنها محاسبة إبداعية بل محاسبة عدوانية، علاوة على ذلك تُعتبر المحاسبة الإبداعية ظاهرة إيجابيةً في النظم المحاسبية؛ وبالتالي أصبح تنوع تفسيرات هذه المصطلحات في كلٍّ من الأدبيات والممارسات التجارية أساسًا لتصنيفها؛ كما هدف هذا المقال إلى إجراء تحليل مقارن بين المحاسبة الإبداعية والمحاسبة العدوانية، فضلاً عن تقديم نتائج أبحاث المسح الأصلية فيما يتعلق بالمعرفة والتفسير الصحيح لهذه المصطلحات داخل مجتمع المحاسبة.

تتشابه هذه الدراسة مع دراستي في كون كلاهما أشار إلى مفهوم المحاسبة الإبداعية بجانبيها السلبي والإيجابي في عدد من أدبيات حول العالم؛ في حين إختلفت دراستي عنها في أنها ركزت على التلاعب في البدائل المحاسبية، واقترحت مجموعة من التدابير لضبط التلاعب في البدائل المحاسبية، في حين هذه الدراسة إكتفت بمقارنة بين المحاسبة الإبداعية والمحاسبة العدوانية في المجتمع المحاسبي.

10- هيكل الدراسة

للإحاطة بجوانب البحث تم تقسيمه إلى أربعة فصول، تعمل على توضيح الإطار النظري للمتغيرات الرئيسية للموضوع وهي: المحاسبة الابداعية، البدائل المحاسبية، آليات الحد من المحاسبة الإبداعية، وكذا تحليل العلاقة الترابطية بينها؛ الفصل الأول جاء بعنوان الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية، تم التطرق فيه إلى مدخل عام للمحاسبة دوليا ومحليا، ثم عرض مختلف المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية (مفهومها ، أسباب ظهورها و أساليب ممارستها وفي الأخير ختم الفصل بمخاطر المحاسبة الإبداعية، نماذج قياسها، وآليات الحد منها)، أما الفصل الثاني بعنوان الإطارالنظري للبدائل المحاسبية وتم تخصيصه لتقديم مفاهيم أساسية حول البدائل المحاسبية، وعن أراء مناهج البحث للبدائل المحاسبية وتقديم نظرة تقييمية لذلك، أما الفصل الثالث جاء بعنوان البدائل المحاسبية وممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث نوقش فيه إستراتيجيات، أساليب ومحددات إختيار البدائل المحاسبية، وعرض أثر تغيير البدائل المحاسبية على المؤسسة، وآليات ضبط البدائل المحاسبية للحد من التلاعب المحاسبي، مع الإشارة إلى تجارب دولية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وأخيراً الفصل الرابع خصص للدراسة الميدانية والطرق الإحصائية المستخدمة في تحليل نتائج الاستبيان، الذي تم توزيعه على مجموعة من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية بولاية الشلف، لدراسة وتوضيح دور آليات ضبط البدائل المحاسبية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ومن أجل اختبار صحة الفرضيات، ثم صياغة أهم النتائج المتوصل إليها وعرض الاقتراحات المناسبة؛ كما تم إقتراح إطار

لتحسين آليات ضبط البدائل المحاسبية المدروسة للحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية بناءاً على دراسة واقعها في البيئة الجزائرية.

الفصل الأول:

الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية

تمهيد:

تميزت المحاسبة منذ نشأتها بالتطور المستمر، حيث تحولت من أداة لإثبات المعاملات المالية إلى نظام للمعلومات، ينتج تقارير مالية إستنادا إلى مبادئ متفق عليها ومعايير محاسبية دولية، تعبر عن الوضعية المالية للمؤسسة، وتتيح مقارنتها مع مؤسسات أخرى.

يعد الإبداع أحد مظاهر التميز والتجديد والتحسين المستمر في مجال الإدارة والتنظيم، وهو أحد الإستيراتيجيات التي تعتمد عليها المؤسسات في إيجاد حلول للمشاكل التي تواجهها في بيئتها المتغيرة؛ والمحاسبة كغيرها من المجالات قد طالها الإبداع، وتوليد الأفكار الجديدة، ومعالجات محاسبية إبداعية ذات حدين؛ فالمحاسب الذي يستخدم أساليب أوطرق، أو إجرءات، أو مفاهيم، أو نظريات جديدة لتفسير أو تحليل، أو حل مشكلة محاسبية تواجه الإدارة يمكن تصنيف عمله ضمن الإبداع محاسبي؛ لكن المحاسب الذي يستغل الثغرات المحاسبية لتغيير الوضعية المالية للمؤسسة، وإدارة أرباحها لتعظيم منفعتها يمكن تصنيف عمله ضمن المحاسبة إبداعية.

بات موضوع المحاسبة الإبداعية واسع الإهتمام نظراً لتزايد أهميته، وخطورته، وتأثيراته التي مست العديد من المؤسسات الإقتصادية في العديد من البلدان؛ وبناءاً على ذلك سنستعرض في هذا الفصل الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية من خلال ثلاثة مباحث رئيسية هي:

المبحث الأول: مدخل عام للمحاسبة.

المبحث الثاني: المحاسبة الإبداعية نشأتها دوافعها وأساليب ممارستها.

المبحث الثالث: المحاسبة الإبداعية مخاطرها، نماذج الكشف عنها، إتجاهات وأساليب الحد منها.

المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة

تستند المحاسبة على مجموعة من الركائز التي تشكل إطارا للعمل المحاسبي لا يمكن تجاوزه، ولقد نشأت هذه الركائز نتيجة الممارسة العملية للمحاسبة والتغير الحاصل في بيئة الأعمال، وبتأثر المحاسبة بالبيئة المحيطة ظهرت اختلافات في الممارسة المحاسبية في العديد من بلدان العالم ما أدى إلى ظهور نظم محاسبية مختلفة.

المطلب الأول: التطور التاريخي للمحاسبة

لقد نشأت المحاسبة مع ظهور الحاجة إليها، وتطورت من حيث الأهداف، والوظائف، والمفاهيم والأسس، والإجراءات على مر الزمن نتيجة العديد من العوامل المحيطة بها، حتى أصبحت على ما هي عليه اليوم من تراكم ثري من العلم والمعرفة وتطبيقاتها العملية.

أولا: نشأة المحاسبة

عندما يتم البحث عن التاريخ الحقيقي الذي يسند إليه تاريخ نشوء المحاسبة بمفهومها البسيط، يصعب الوقوف بدقة عند تاريخ محدد بعينه؛ لذا نجد تضارب بصدد التاريخ الزمني لنشوء المحاسبة، ويمكن تلخيص التاريخ المحاسبي في الفترات الآتية:

1-الحقبة الأولى: منذ القدم حتى القرن الخامس عشر

من المعروف أنه لم تكن توجد مدينة قائمة أو أي شكل من أشكال الحضارة قبل 4500 قبل الميلاد، ويشير التاريخ القديم إلى أنه نشأت الحضارة السومرية في جنوب العراق، ثم بعد ذلك نشأت في بابل أول مدينة منظمة في العالم، وأرسيت أسس تلك المدينة من خلال قوانين حمورابي، وكان للمحاسبة الدور الكبير في جمع الضرائب للملك، وتثبيت المعاملات التجارية بين الأفراد، وحصر إيرادات الإمبراطورية ومصروفاتها يتطلب نظام محاسبي يتناسب وتلك المرحلة في التطور[1]؛ تلتها الحضارة الآشورية في حوالي 3500 ق.م، إذ حرص ملوكهم على تسجيل ما كانوا يدفعونه لجنودهم من رواتب في شكل صورة ماشية أو حبوب.

ويرجع أكثر نظام محاسبي متطور في تلك الفترة إلى الحضارة الفرعونية، نظراً لوجود الأنشطة الاقتصادية المختلفة بما فيها البناء والتشييد (وخير مثال على ذلك بناء الأهرامات 3000 ق.م)، فكان هناك تنظيم للدفاتر، وسجلات الحساب، وقياس الأنشطة ولو في إطار كمي؛ ومن الأشياء المهمة التي يجب أن تذكر هنا هي أن مصر كانت الدولة الوحيدة المنتجة لورق البردي في الحضارات القديمة، إضافة

[1] – طلال الجيجاوي، ريان نعوم، المحاسبة المالية، دار جهينة للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2007، ص:37

إلى أنها كانت منتج كبير للقمح، وهذا ما ساعد على تطور التجارة وخاصة الخارجية، وكذلك توفر الورق بكميات كبيرة ساعدهم على التسجيل المحاسبي [1]؛ كما أن اختراع الكتابة المسمارية حوالي 2900 ق.م من قبل الكهنة السومريين قد تم لإدارة أموال المنشآت الاقتصادية التابعة للمعابد الدينية[2].

وفي عهد الدولة الإسلامية ومنذ فجر الإسلام كان للمحاسبة مكانة عقائدية، وتطبيقية تماشيا مع التعاليم السماوية السمحاء التي شملت كل نواحي الحياة؛ فالمحاسبة في كتاب الله الكريم دلت عليها مواقع وموضوعات عديدة كما في قوله تعالى " **يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا إِذَا تَدَايَنتُم بِدَيْنٍ إِلَىٰ أَجَلٍ مُّسَمًّى فَاكْتُبُوهُ**" الآية (282) من سورة البقرة؛ وقوله تعالى " **فَإِنَّ اللَّهَ سَرِيعُ الْحِسَابِ**" الآية (19) من سورة آل عمران؛ وقوله عز وجل " **وَلَا تُسْرِفُوا إِنَّهُ لَا يُحِبُّ الْمُسْرِفِينَ**" الآية (141) من سورة الأنعام؛ وفي السنة النبوية الشريفة فان النبي محمد صلى الله عليه وسلم كان يتخذ المحاسبين، والكتاب لغرض ضبط الأموال للمعاملات، والديون والصدقات، ومنهم حذيفة بن اليمان والزبير بن العوام رضي الله عنهما؛ وكذلك الحال في عهد الخلفاء الراشدين، والدولة الأموية، والعباسية حيث أنشأت الدواوين لتكون مؤسسات تمثل بيت مال المسلمين، كبيت المال، وديوان الخراج، وديوان الزمام، وولاية الحسبة وغيرها؛ هذا وقد استخدمت مجموعة دفترية، ومستندية متكاملة ففي الدواوين كان هناك دفتر تعليقه الذي يشابه دفتر اليومية العامة، والمخزونات الذي يماثل دفتر الأستاذ (الرصيد والأقفال)، والختمة الشهرية تقابل ميزان مراجعة شهرية، بينما الختمة السنوية تقابل ميزان المراجعة السنوي، والارتفاع يقابل الميزانية العمومية، والبراءة والشاهد يمثلان المستند الخارجي والداخلي على التوالي[3].

ولقد تطورت المحاسبة تطورا كبيرا في ظل الحضارة الإغريقية، والرومانية خلال الفترة ما بين 1000 قبل الميلاد إلى 200 بعد الميلاد نتيجة لظهور النقود كوسيلة للتبادل بدلا من المقايضة، وكوسيلة للقياس المحاسبي في 600 ق.م؛ إذ لمس التاجر الحاجة إلى مسك الدفاتر ليسجل فيها قيمة السلع المتبادلة بدلا من تسجيل كمياتها فقط، ثم ظهر التعامل الآجل في الحياة التجارية فأصبحت هناك حاجة ملحة إلى

[1]–سيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص : 39

[2]–رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي –مدخل نظرية المحاسبة، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2001، ص: 12

[3] – عبد الستار الكبيسي، الشامل في مبادئ المحاسبة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2008، ص ص : 15-16

المحاسبة لتسجيل المعاملات التي تتم بين التاجر والغير[1]؛ وكان النظام المحاسبي الذي استخدمه اليونانيون في آثينا له الفضل في وضع أول نظام للمدفوعات الحكومية في الفترة مابين 415 و 418 ق.م[2].

وخلال هذه الحقبة التاريخية وتحديدا في عهد الإمبراطوريتين اليونانية، والرومانية خطت المحاسبة خطوة واسعة إلى الأمام بفضل عاملين [3]:

- **العامل الأول:** البدء باستخدام وحدة النقد وسيلة لعملية التبادل التجاري، بدءاً من القرن السادس قبل الميلاد مما وفر ركنا هاما من أركان نظام القيد المحاسبي؛
- **العامل الثاني:** وقد تمثل بظهور بعض الأنظمة العددية المتطورة نسبيا، والتي بدأت بالنظام العددي اليوناني، ثم الروماني، وبعد ذلك وأخيرا الهندي العربي.

كما عرفت المحاسبة في هذه الفترة اعتماد سجل واحد، تسجل فيه العمليات التي يقوم بها التجار مع زبائنهم، وموردیهم، وبنوكهم؛ ومع تطور الأعمال وتعقدها بدأ اعتماد حساب لكل عنصر من عناصر التسجيل المحاسبي، ولقد تم لأول مرة التمييز بين عناصر المشروع الثابتة، وعناصر الأعباء التي يدفعها التاجر أو رجل الأعمال؛ كما شهدت هذه الفترة استعمال مصطلحي المدين والدائن الدالين على قيمة الزيادة و النقصان في عنصرما.

2-الحقبة الثانية: القرن السادس عشر حتى منتصف القرن الثامن عشر(الثورة الصناعية)

بدأ الاهتمام بالمحاسبة كعلم منذ 1494 ميلادي عندما نشر لوقا باسيليو كتاب في الجبر ضمن فيه فصلا عن القيد المزدوج، وإن كان هناك من يرى أن أول من كتب عن القيد المزودج كان بنيديتو كوتروقلي (Benedetto Cotrugli) سنة 1458 ميلادي[4]، في حين أن هناك من يرى أن جذور هذا المبدأ في تسجيل وضبط العمليات المحاسبية، ظهرت في النظام المحاسبي الإسلامي كما ورد في كتاب العالم المسلم

[1] – ياسمينة جيلالي، المحاسبة عن تكاليف البحث والتطوير وفق النظام المحاسبي في الجزائر والمعايير المحاسبية الدولية، مدخل مقارن، دراسة حالة مركز البحث والتطوير صيدال، مذكرة لنيل شهادة الماجستير تخصص دراسات مالية ومحاسبية معقمة، جامعة سطيف، الجزائر، 2010، ص: 03

[2] – حسين القاضي، مأمون حمدان، نظرية المحاسبة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2007، ص: 12

[3] – وليد ناجي الحيالي، نظرية المحاسبة، منشورات الأكادمية العربية المفتوحة في الدانمارك، الدانمارك،2007، ص: 26، https://ao-academy.org/2007/03/1152.html

[4] –شعيب شنوف، الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2007، ص : 04

أحمد بن محمد المازنراني المؤلف عام 1363 للميلاد، والذي وجد في مكتبة السليمانية بإسطنبول تحت عنوان الرسالة الفلكية [1].

واعتبرت محاولة لوكا باشيولي (Luca Pacioli) بمثابة شاهدة ميلاد للمحاسبة بشكليها الحالي؛ وبرغم التطور الكبير الذي أحدثته القواعد الجديدة للتسجيل المحاسبي بالقيد المزدوج، إلا أنها أهملت مفهوم الدورة المحاسبية، أي تحديد مفهوم بداية السنة ونهاية السنة محاسبيا، إلا أنها ولأول مرة إستحدثت ثلاثة سجلات للتسجيل المحاسبي بطريقة القيد المزدوج وهي [2]:

- المذكرة (mémorial): تسجل فيها كل العمليات التي قام بها التاجر دون تحميل لطبيعة هذه العمليات؛
- اليومية (journal): تسجل فيها العمليات التي قام بها التاجر حسب طبيعتها مدينة، أو دائنة حسب الحسابات المرادفة لكل عنصر من عناصر العمليات، وبترتيب زمني حسب تاريخ حدوثها؛
- دفتر الأستاذ (Ledger): ترحل إليه الحسابات التي تم تسجيلها باليومية، ويتم ترصيدها بطرح الطرف المدين من الطرف الدائن لكل حساب لأجل استخراج الرصيد.

وقد شهد الفكر المحاسبي خلال الثورة الصناعية تطورا عميقا، من خلال ضرورة إعلام المساهمين وغيرهم من المهتمين بالوضع المالي للمؤسسة، وإتاحة الفرصة لهم لاتخاذ القرارات الإستثمارية اللازمة، دون أن تكون المؤسسة ملزمة بتطبيق مبادئ أو معايير محددة للمحاسبة؛ إذ أن حرية الإدارة فيما تضمه من سياسات كانت تشمل المحاسبة أيضا، حتى أن بعض المؤسسات كانت تمتنع عن تسجيل استهلاك أصولها الثابتة في بعض السنوات إذا كانت الأرباح أقل من الأرقام المتوقعة، أما تغيير طرق صرف المخزون من LIFO إلى FIFO فهو قرار الإدارة الذي لا ينازعها فيه منازع، ويعكس ذلك اتساق الممارسات المحاسبية مع حرية الإدارة المطلق في جو من المنافسة التامة [3].

---

[1] – أمجد جميل الشرفاء، دور الإسلام في التأصيل العلمي للمفاهيم والمبادئ النظرية لعلم المحاسبية، مجلة مركز صالح كامل للاقتصاد الإسلامي، المجلد 55، العدد 01، جامعة الأزهر، مصر،2015، ص: 10

[2] – مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبة للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004، ص: 18

[3] – حسين القاضي، محمد المومني، دور الفكر المحاسبي في الإعصار المحاسبي 2008، المؤتمر العلمي الثاني حول القضايا الملحة للإقتصاديات الناشئة في بيئة الأعمال الحديثة، الجامعة الأردنية، الأردن، 2009 ، ص: 07

وفي أواخر القرن الثامن عشر ظهرت في الأفق علامات تطور جديدة في المحاسبة، نتيجة عوامل إقتصادية، وإجتماعية، حيث ظهور الثورة الصناعية أدى إلى تطور الوحدات الإنتاجية، وإلى تكوين شركات المساهمة للقيام بإستثمار رؤوس الأموال الضخمة اللازمة للصناعة، وقد تميزت المشروعات بإنفصال الملكية عن الإدارة وبالمسؤولية المحددة، كما أدت إلى تعقد العملية الانتاجية وزيادة إستخدام عوامل الإنتاج، وبالتالي إلى صعوبة وتعقد الوظيفة الادارية؛ ومع هذا التطور تغيرت النظرة إلى طبيعة وظيفة المحاسبة، ولم تعد وسيلة لخدمة أهمية أصحاب المشروع فقط، بل أصبحت أيضا وسيلة لخدمة الادارة عن طريق تقديم البيانات التفصيلية، التي تساعد الإدارة في رسم السياسات المختلفة المتعلقة بأوجه نشاط المشروع، والاشراف على تنفيذها والرقابة عليها.

وترتب على ذلك ظهور أهمية محاسبة التكاليف الفعلية، والتي تهدف إلى تحديد تكلفة المنتج، والرقابة على عناصر التكاليف، وتقديم التقارير للمحتويات الإدارية المختلفة، لقياس مدى الكفاية في تحقيق الاهداف المطلوبة من المشروع [1].

3-الحقبة الثالثة: القرن الثامن عشر حتى القرن الواحد والعشرين

لم تخضع المحاسبة قبل سنة 1930 لأي صورة من صور التنظيم المهني المشرع أو المقنن، وكانت السياسة المحاسبية آنذاك من أسرار الوحدة المحاسبية، وقد ترتب عن ذلك الوضع تضاربا في إعداد القوائم المحاسبية ومن ثمة زوال الثقة فيها؛ لذلك عملت معظم الدول على تنظيم محاسبتها، وذلك بأن المؤسسات في دولة ما تعتمد على مصطلحات محاسبية ومفاهيم مشتركة، وتنتج قوائم محاسبية متماثلة من حيث المحتوى، ومن حيث طريقة عرضها إستنادا إلى معايير محاسبية، وترجع هذه المبادرة أحيانا إلى الدولة، أولجهات دولية، وأحيانا أخرى إلى مهنة المحاسبة في حد ذاتها[2]، محاولة وضع مبادئ، ومعايير محاسبية مقبولة عموما، ومن أهم الإتحادات المهنية العلمية نذكر[3]:

أ-معهد المحاسبين القانونيين في انجلترا وويلز(ICAEW): أسس هذا المعهد كإتحاد للجمعيات المحاسبية الإسكتلندية، والإنجليزية سنة 1880 في لندن بالمملكة المتحدة؛ يُصدر هذا المعهد بدءاً من سنة 1938 دورية شهرية تحت عنوان "مهنة المحاسبة "، كما يُصدر نشرات بإسم " توصيات حول مبادئ المحاسبة.

---

[1]- سيد عطا الله السيد، مرجع سبق ذكره، 2009، ص : 19

[2] - عقاري مصطفى، مساهمة عملية لتحسين المخطط الوطني للمحاسبة، أطروحة لنيل دكتوراه غير منشورة، جامعة سطيف، الجزائر، 2005، ص: 30

[3]- المرجع أعلاه، ص : 20

ب–هيئة تداول الأوراق المالية (SEC): إثر الأزمة الإقتصادية الكبرى التي أخذت بداياتها من سوق الأوراق المالية في نيويورك وول سريت (Wall Street)، أصدر الكونجرس الأمريكي سنة 1934 قرارا بإنشاء لجنة الإستثمارات، والبورصة لتكون مسؤولة على مختلف القوانين المهتمة بالإستثمارات، وتبادل الأوراق المالية في البورصات؛ ولتضمن تقديم تقارير مالية صادقة، وواضحة من قبل الشركات.

ت–مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB): أنشئ هذا المجلس بواسطة المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين سنة 1973، بدلا من مجلس أخر كان يسمى مجلس المبادئ المحاسبية (APB)، ويتكون المجلس من سبعة أعضاء متفرغين ممثلين عن التدقيق القانوني، والصناعة، والتعليم؛ ويدعم هذا المجلس بهيئة إستشارية، وجهاز كبير يتولى إجراء البحوث المحاسبية؛ وأهم إختصاصات هذا المجلس إصدار تقارير عن المعايير المحاسبية، يحدد فيها المعايير الواجب إتباعها في أي مشكلة محاسبية، قد تظهر في الممارسة العملية نتيجة التغيرات البيئية؛ وقد جاءت هذه التقارير بديلا لآراء التي كان يصدرها مجلس مبادئ المحاسبية [1].

ث–جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA): وهي تتكون من أعضاء هيئة تدريس المحاسبة بالجامعات الأمريكية وغيرها، وهي لذلك تعتبر تنظيم أكاديمي يرعى البحوث، والدراسات المحاسبية التي تجريها بعض اللجان العلمية، وبعض الباحثين في محاولة لصياغة المبادئ المحاسبية، وإقتراح الحلول للمشكلات المحاسبية التي تظهر في مجال الممارسة العلمية، وقد كان لدراسات، وبحوث هذه الجمعية تأثير ملحوظ على المعرفة المحاسبية، سواء على المستوى النظري، أوالعملي؛ والجدير بالذكر أن هذه الجمعية تفتقد السلطة التي يتمتع بيها مجلس معايير المحاسبة المالية، فهي تمارس تأثيرها من خلال المكانة التي يتمتع بها باحثوها وإقتناع بوجهة نظرهم [2].

ج– المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA): يعتبر هذا المعهد تنظيم مهني يتكون من المحاسبين القانونيين، ومن أهم أهدافه خدمة أعضائه في مجال مزاولة مهنة المحاسبة، والتدقيق القانوني؛ فضلا عن المساهمة، والإشراف على صياغة المبادئ المحاسبية التي تصدرها الأجهزة المختصة، ولتحقيق أهداف هذا المجمع يصدر مجلة علمية شهرية هي مجلة المحاسبة؛ ويصدر أيضا تقارير دورية حول معايير

[1]– وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، سمير كامل محمد، المحاسبة المالية المتوسطة، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 2000، ص : 18

[2] – المرجع أعلاه، ص : 19

التدقيق التي يجب أن يلتزم بها المحاسب القانوني في مزاولة المهنة، ويصدر أيضا نشرات عن البحوث المحاسبية المتعلقة بالمبادئ المحاسبية [1].

ح–لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC): أنشئت لجنة معايير المحاسبة الدولية في عام 1973 نتيجة لاتفاق تم بين الهيئات في عشر دول، هي أستراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، المملكة المتحدة، إيرلندا، والولايات المتحدة الأمريكية؛ وحتى عام 2000 وصل عدد الهيئات المهنية التي تمثل لجنة معايير المحاسبة الدولية عدد 150 هيئة تنتمي إلى 104 دولة، وتم التصديق رسميا على إنشائه بمدينة ميونخ بألمانيا عام 1977؛ بهدف تنمية وتطوير المحاسبة في البلد، بما في ذلك الجهود التي تستهدف التوفيق بين معايير المحاسبة المطبقة في مختلف دول العالم.

وفي عام 1986 توصلت لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى إتفاقية عمل مشتركة مع الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC) ، وبناء على الاتفاقية المبرمة بين المنظمتين، فإن الاتحاد الدولي للمحاسبين يلتزم بتنسيق الجهود الدولية الرامية إلى تطوير أطر عامة تحكم الجوانب الفنية، والأخلاقية ،والتعليمية، وذلك بإنشاء اللجان اللازمة؛ وكذلك من خلال تنسيق الجهود مع المنظمات الإقليمية، كما يلتزم بدعم جهود لجنة معايير المحاسبة الدولية، ودعم تطوير الهيئات المهنية الإقليمية ذات الأهداف المشتركة؛ وبموجب هذه الاتفاقية فإن كافة الهيئات المهنية الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين هم أعضاء بصورة تلقائية في لجنة معايير المحاسبة الدولية.

وتعتبر لجنة معايير المحاسبة الدولية من أنشط الهيئات الدولية في مجالها، ومن أجل مواجهة التحديات الجديدة شكل مجلس اللجنة جهة لوضع استراتيجية العمل، لدراسة ما يجب أن تكون عليه استراتيجية لجنة معايير المحاسبة الدولية وهيكلتها؛ وقد أصدرت هذه اللجنة ورقة نقاش بعنوان (تشكيل لجنة معايير المحاسبة الدولية لمواجهة تحديات المستقبل)، حددت مقترحاتها لتغيير هيكلة اللجنة، وقد وافق مجلس اللجنة في 2001م بالإجماع على دستور جديد لإعادة هيكلتها؛ حيث أنه حتى بداية عام 2001 أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية 41 معيارا دوليا للمحاسبة، و33 تفسيراً لمعايير محاسبية؛ لكن مع مرور الوقت، ومع التنقيحات الدورية ووفقا لأخر تحديث الموافق لسنة 2024 اللجنة تعتمد على 25 معيار محاسبي دولي، و15 تفسير للمعايير[2].

[1]– وصفي عبد الفتاح أبو المكارم وآخرون، مرجع سبق ذكره، 2000، ص : 17

[2] - من الموقع الإلكتروني https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards، أطلع عليه بتاريخ 10جانفي 2024

عملت هذه اللجنة في بداية عملها كموفق فقط، فكانت تختار معالجة محاسبية موجودة سلفا على المستوى المحلي، وتبحث عن قبول عالمي لهذه المعالجة مع بعض التعديل أحيانا؛ في ما بعدها ذهبت إلى التحفيز، والتنسيق للمبادرات القومية؛ ونتيجة لذلك تم منح لجنة معايير المحاسبة الدولية (IAS) مسؤولية إعداد، ووضع المعايير الدولية إلى مجلس المعايير الدولية (IASC)، ليتم بذلك تعديل اسم المعايير المحاسبية الدولية (IAS) لتصبح معايير التقارير الدولية (IFRS).

خ- **التنظيمات المحاسبية في الدول العربية:** كانت الأسبقية لجمهورية مصر العربية على الدول العربية في تكوين جمعية مهنية للمحاسبين، حيث تم إنشاء جمعية المحاسبين والمراجعين الملكية المصرية بحسب المرسوم الملكي الصادر في 24 أبريل 1946، ثم تحولت إلى جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية بقرار جمهوري رقم 311 لسنة 1953؛ تلتها العراق في سنة 1969 بتكوين الجمعيات المهنية حسب القانون رقم 185؛ حيث قامت الجمعية المصرية بجهود حثيثة لتكوين إتحاد المحاسبين والمراجعين العرب في 24 يونيو 1970 بالقاهرة بدعوة من نقابة المحاسبين والمراجعين المصرية، ليصبح أول تجمع مهني في الوطن العربي يضم إتحادات، ونقابات المحاسبين، والمراجعين المزاولين للمهنة سعيا للإرتقاء بمستوى مهنة المحاسبة إلى مستوى الدول المتقدمة.

انضم إلى الاتحاد أغلب الجمعيات المهنية العربية، إلا أن إختلافات وجهات النظر العربي في العديد من النقاط حال أمام تقدم الإتحاد بالشكل المأمول، ما إنعكس على بطء تطور الفكر المحاسبي في الدول العربية، التي ظلت تتبع ببطء الجهود الدولية في هذا المجال[1].

ثانيا: تعريف المحاسبة

رغم الإتفاق حول جوهر المحاسبة ووظائفها الأساسية؛ مع ذلك لحد الآن لم يتم الاتفاق على تعريف موحد للمحاسبة، وفيما يلي بعض أهم تعريفات المحاسبة:

المحاسبة هي ذلك العلم الذي يتضمن دراسة المبادئ والأسس والمفاهيم، التي يستند إليها في معالجة العمليات ذات القيم المالية في السجلات المحاسبية، وذلك بتدوينها وتصنيفها ثم إستخراج النتائج مع ما يؤديها من تفسير[2].

[1]- وليد بن ترادايت، تبني المعايير الدولية للتقارير المالية في الدول العربية، سلسلة دراسات محاسبية ومالية، صندوق النقد العربي، الإمارات، 2018، ص : 08

[2]- نعيم دهمش، محمد حسين أبو نصار، محمود عبد الحليم الخلايلة، مبادئ المحاسبة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2004، ص : 04

كما عرفت بأنها نظام للمعلومات يقوم بترجمة الأحداث الاقتصادية إلى معلومات مفيدة، تساعد أطراف عدة في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية [1].

يمكن أيضا تعريف المحاسبة على أنها نشاط خدمي، وأن المنتج النهائي لهذا النشاط عبارة عن مجموعة من التقارير المالية، التي تعدها الإدارة لصالح أطراف متعددة داخل المؤسسة وخارجها [2].

أما الجهات، والهيئات التي لها علاقة بالمحاسبة فعرفت المحاسبة كما يلي:

عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) في سنة 1941 المحاسبة بأنها:" فن متعلق بتسجيل، وتبويب، وتلخيص المعاملات، والأحداث ذات الطابع المالي بأسلوب ذي دلالة، وبصورة نقدية، ومن ثم تقسيم النتائج"[3]؛ ولتضيف تعريفا ثانيا في سنة 1970 في النشرة الصادرة برقم 04 عن مجلس المبادئ المحاسبية (APB) بأنها:" نشاط خدمي، وظيفتها تقديم معلومات كمية ذات طبيعة مالية بالدرجة الأولى عن المؤسسات، بهدف أن تكون هذه المعلومات نافعة في إتخاذ القرارات، وفي الاختيارات العقلانية بين طرق النشاط البديلة"[4].

أما سنة 1966 عرفت الجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA) المحاسبة بأنها "عملية تحديد، وقياس، وتوصيل المعلومات الاقتصادية، ليتمكن المستفيدون منها من التصرف في ظل رؤية واضحة"[5].

أظهر هذا التعريف جانبا أخر للمحاسبة بإعتبارها نظام يهتم بتوصيل المعلومات للمستفيدين.

لقد أيّدت هيئة معايير المحاسبة المالية (FASB) اعتماد معيار المنفعة اتجاه فائدة المعلومات في إتخاذ القرارات، وذلك في بيانها رقم (01) لسنة 1978 حول "أهداف التقارير المالية في مؤسسات الأعمال" وكذا بيانها رقم (04) لسنة 1980 حول أهداف التقارير المالية في المؤسسات التي لا تسعى لتحقيق الربح؛ حيث ركزت الهيئة على أن أهداف التقارير المالية "هي تقديم المعلومات التي تفيد في ترشيد القرارات لمختلف الفئات ذات المصلحة بتلك التقارير المالية"؛ وهكذا اعتبرت هيئة المحاسبة "كنظام معلومات يجمع معلومات اقتصادية عن المؤسسة، ويوصلها إلى الفئات المهتمة بتلك المؤسسة لمساعدتها

---

[1]– إيناس صيودة، أهمية التزام المؤسسات الإقتصادية الجزائرية بتطبيق معيار المحاسبة الدولي الأول " عرض القوائم المالية"، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص مالية المؤسسة، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس،الجزائر، 2018، ص : 21

[2]– عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، دار السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، 1990، ص : 08

[3]– محمد عمر مؤمن، تعلم المحاسبة المالية (خطوات منهجية) ، المكتب الجامعي الحديث، الأردن، 2005، ص : 04

[4]– رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، 2001، ص ص : 198-199

[5]– سليمان مصطفى الدلاهمي، مبادئ وأساسيات علم المحاسبة، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن،2008، ص : 11

في اتخاذ القرارات"؛ ويمكن إعتبار هذا التعريف تجسيد للإتجاه الحديث للمحاسبة، والذي يفضل اهتمام الكشوف المالية بخدمة المجتمع والعمل على تحقيق رفاهيته[1].

أما بالنسبة للنظام المحاسبي المالي(SCF) في الجزائر، فقد عرف المحاسبة في القانون11/07 الصادر في 2007/11/25 في المادة الثالثة منه كما يلي: " المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية، يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها، وتقييميها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية، وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية"[2].

من خلال التعريفات السابقة يمكن تقديم التعريف التالي للمحاسبة على أنها "هي مجموعة من المبادئ، والمفاهيم المحاسبية التي تحكم تسجيل، وتبويب، وتلخيص العمليات المالية، في شكل قوائم مالية تعكس نتيجة أعمال المؤسسة خلال فترة زمنية معينة ومركزها المالي، حتى يستفيد جميع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة في اتخاذ القرارات الإقتصادية المختلفة".

المطلب الثاني: ركائز الفكر المحاسبي

تمثل المبادئ والفروض الاطار النظري، والفكري الذي يعتمد عليه لممارسة الوظيفة المحاسبية في المؤسسة؛ في حين لا يوجد اتفاق تام حول المبادئ المحاسبية بسبب عدم ترابطها المنطقي، وتعارضها مع بعضها البعض فهي غير مكتملة؛ ويعود ذلك إلى عدم وجود إطار فكري متماسك لنظرية المحاسبة؛ وبصفة عامة يمكن القول أن مصطلح المبادئ المحاسبية المتعارف يطلق على المبادئ، والمفاهيم، والفروض المحاسبية التي يعتمد عليها المحاسبون عند إعداد الكشوف المالية؛ وقد تحقق لهذه المبادئ صفة القبول العام نتيجة للدعم الجوهري من قبل العديد من الجهات الرسمية المعنية بمهنة؛ وفيما يلي عرض لكل من الفروض، المبادئ المحاسبية.

أولا: الفروض المحاسبية

تدخل الفروض المحاسبية في بناء هيكل نظرية المحاسبة، وفي المحاسبة لا يكاد يخلو مرجع علمي من ذكر مجموعة الفروض المحاسبية التي يعتمد عليها، وتتمثل الفروض المحاسبية في:

1- فرض الوحدة المحاسبية: الوحدة المحاسبية لها وجودها المستقل عن وجود الأشخاص الطبيعيين المكونين لها، أي لها شخصية معنوية مستقلة عن شخصية أصحاب المشروع، ويعترف القانون للشركة

[1]- يوسف محمد جربوع، نظرية المحاسبة، مؤسسة الوراق، الأردن،2001، ص :15-17

[2]- القانون 11/07 ،المؤرخ في 15 ذي القعدة 1428 هـ الموافق ل 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر2007، العدد 74، المادة 3، ص : 03

بذمة مالية مستقلة عن الذمة المالية للشركاء، أوالمساهمين؛ وللمؤسسة الحق في التقاضي باسمها، وللغير الحق في مقاضاة الشركة عن تصرفات الشركاء.

ولقد أدى هذا الفرض إلى التفريق بين أعمال صاحب الشركة عن تلك المتعلقة بالشركة نفسها، والإكتفاء بتسجيل عمليات المالية للمؤسسة فقط في الدفاتر المحاسبية، حيث أن من شروط وجود الشخصية المعنوية للوحدة المحاسبية هي عدم ذكر إسم صاحب المشروع في العمليات المالية إطلاقا[1].

ولقد جاءت المادة 9 من المرسوم 156/08 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي بمايلي: " يجب أن يعتبر الكيان كما لو كان وحدة محاسبية مستقلة ومنفصلة عن مالكيها؛ وتقوم المحاسبة المالية على مبدأ الفصل بين أصول الكيان، وخصومها، وأعبائها، ومنتوجات، وأصول، وخصوم، وأعباء؛ ومنتوجات المشاركين في رؤوس أمواله الخاصة، أو مساهميه؛ يجب أن لا تأخذ الكشوف المالية للكيان في الحسبان إلا معاملات الكيان دون معاملات مالكها"[2].

2- فرض وحدة القياس النقدي: إن وحدة القياس الملائمة والمناسبة للعمليات والأنشطة الإقتصادية التي تقوم بها المؤسسة هي النقود، حيث تقاس وتسجل جميع العمليات المالية للمؤسسة بها، وتعتبر العملة الوطنية ببلد معين هي النقد المستخدم للقياس[3]؛ وجاءت المادة 10 من المرسم 156/08 المتضمن إجراءات تطبيق النظام المحاسبي المالي تأكيدها هذا الفرض كمايلي " يلزم كل كيان بإحترام إتفاقية الوحدة النقدية، ويشكل الدينار الجزائري وحدة قياس الوحيدة لتسجيل معاملات الكيان، والمعلومة التي تحملها الكشوف المالية، ولا تدرج في الحسابات إلا المعاملات والأحداث التي يمكن تقويمها نقدا" [4].

3- فرض الاستمرارية: يقضي هذا الفرض أن المؤسسة مستمرة في مزاولة نشاطها، وتحقيق أهدافها مالم تثبت القرائن الموضوعية عكس ذلك[5]؛ وقد جاءت المادة 7 من المرسوم 156/08 بهذا المبدأ، حيث نصت على أن الكشوف المالية تعد على أساس استمرارية الإستغلال في المستقبل المتوقع، إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات تؤدي إلى تصفيتها أو توقف نشاطها في المستقبل قريب،

---

[1] -يوسف محمد جربوع، مرجع سبق ذكره، 2001، ص ص: 115-116

[2] - المرسوم التنفيذي 156/08، المؤرخ في 2008/05/26 المتضمن أحكام القانون 11/07 المؤرخ في 2007/1/25، المتضمن النظام المحاسبي المالي ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية الصادرة بتاريخ 28 ماي 2008 ، العدد 27، المادة 9، ص :12

[3] - رضوان محمد العناني، مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها، دار الصفاء للطباعة والنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص : 41

[4] - المرسوم التنفيذي 156/08 ، مرجع سبق ذكره، المادة 10، ص : 12

[5] - إيسر نعيرات، مبادئ المحاسبة المالية، مجموعة اليازوري للنشر والتوزيع، مصر، 2024، ص : 44

وإذا لم يتم إعداد الكشوف المالية على هذا الأساس، فإن استمرارية الإستغلال تكون مشكوك فيها، ويجب أن تبرر ويحدد الأساس المستند عليه في ضبطها في الملحق"[1].

4- فرض الدورية: يعني أن أداء المؤسسة يجب تقييمه في إطار زمني محدد، وبناءاً على ذلك يتم تصنيف الإيرادات، والمصروفات المتعلقة بتلك الفترة بدقة، وفصلها عن إيرادات، ومصروفات الخاصة بالفترة المالية المقبلة، وذلك لضمان قياس دقيق لنتائج أعمال الفترة [2]؛ ويتم إعتماد نفس الفرض في النظام المحاسبي المالي حيث ذكر في المادة 30 من القانون 11/07 " مدة السنة المالية المحاسبية إثنا عشر (12) شهرا تغطي السنة المدنية، غير أنه من الممكن قفل السنة في تاريخ أخر غير 31 ديسمبر في حالة إرتباط نشاطه بدور إستغلال لا تتماشى مع السنة المدنية" [3].

ثانيا: المبادئ المحاسبية

تعد الكشوف المالية وفق مبادئ محاسبية، ولم تنشأ المبادئ المحاسبية في وقت واحد، وإنما نشأ كل واحد منها نشأة مستقلة نتيجة ظهور الحاجة إليه، وتضفي هذه الأخيرة على الممارسة المحاسبية صيغة القبول العام[4]؛ وتتمثل المبادئ المحاسبية فيمايلي:

1- مبدأ القيد المزدوج: يعتبر مبدأ القيد المزدوج من أقدم المبادئ المحاسبية،حيث يعود تاريخ إستعماله إلى 1994م من قبل القسيس الإيطالي لوقا باسيليو[5]، وفقا لهذا المبدأ تعتبر كل عملية مالية تؤثر في طرفين، بحيث تجعل الطرف الأول مدينا، والطرف الثاني دائنا، ويكون الطرفان في العملية متساويين في القيمة، بحيث يؤدي إلى نشوء توازن مستمر بين أطراف العملية المتبادلة [6]؛ وبذلك يعتبر أداة رقابة تمكنهم من إكتشاف الأخطاء في السجلات المحاسبية؛ وقد أشار القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي إلى سير التسجيل المحاسبي وفق مبدأ القيد المزدوج في مادته 16[7].

---

[1]- المرسوم التنفيذي 156/08، مرجع سبق ذكره ، المادة 7، ص : 11

[2]- وليد محمد الشباني، مبادئ المحاسبة و التقرير المالي، دار العبيكان للنشر، السعودية، 2014، ص : 112

[3]- القانون 11/07، مرجع سبق ذكره، المادة 30، ص : 06

[4]- علاء بوقفة، محمد بن مالك، مسعود صديقي، المحاسبة المالية طبقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري، دار الهدى للنشر والتوزيع، الجزائر، 2014 ص : 04

[5] -مداني بن بلغيث، مرجع سبق ذكره، 2004، ص : 34

[6]- إبراهيم الجزراوي، عامر الجنابي، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية، دار اليازوري للنشر والتوزيع، الأردن، 2018، ص : 88

[7]- القانون 11/07، مرجع سبق ذكره، المادة 16، ص : 04

2- مبدأ التكلفة التاريخية: يشمل هذا المبدأ تسجيل الأحداث الإقتصادية بتلكفة شرائها، أو إنتاجها[1]؛ وتتميز التكلفة التاريخية بسهولة التحقق من صحتها وموضوعيتها، وذلك لأن معلومات الأسعار محددة، ومعلومة بالكامل وفق مستندات وغير قابلة للتغيير عند حدوث الصفقة أو المعاملة التجارية؛ ومن هنا تكون المعلومات المالية المعدة بموجب هذه الأخيرة دقيقة، وحقيقية، وموضوعية، وغير خاضعة للحكم الشخصي[2].

حيث ورد في المادة 16 من المرسوم التنفيذي 156/08 "تقيد في المحاسبة عناصر الأصول، والخصوم والمنتوجات، والأعباء، وتفرض في الكشوف المالية بتكلفتها التاريخية على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها، دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات السعر، أوتطور القدرة الشرائية للعملة؛ غير أن الأصول والخصوم الخصوصية مثل الأصول البيولوجية أو الأدوات المالية تقيم بقيمتها الحقيقية"[3].

3- مبدأ الأهمية النسبية: ويعني الإهتمام أكثر بالعناصر ذات التأثير الأكبر على الكشوف المالية، وخاصة من ناحية الفائدة الإقتصادية للمؤسسة[4]؛ والهدف من ذلك أن تكون المعلومة ذات معنى، أي ذات أهمية وتؤثر على قرارات مستخدمي الكشوف المالية، لذا وجب الإفصاح عن كل معلومة مهمة، لها تأثير على حكم مستعمليها إتجاه المؤسسة؛ ولقد حددت المادة 11 من المرسوم 156/08 مبدأ الأهمية النسبية كمايلي" يجب أن تبرز الكشوف المالية كل معلومة مالية يمكن أن تؤثر على حكم مستعمليها اتجاه الكيان؛ يمكن جمع المبالغ الغير معتبرة مع المبالغ الخاصة بعناصر مماثلة لها، من حيث الطبيعة، أو الوظيفة[5].

يجب أن تعكس الصورة الصادقة للكشوف المالية معرفة المسيرين للمعلومة التي يحملونها عن الواقع، والأهمية النسبية للأحداث المسجلة؛ ويمكن ألا يطبق هذا المبدأ على العناصر قليلة الأهمية".

4- مبدأ الحيطة والحذر: ويقصد به الإحتياط، والإحتراس في إتخاذ الأحكام الضرورية لإجراء التقديرات المطلوبة تحت ظروف عدم التأكد، الذي قد ينتج عنها تضخم للأصول، والنتيجة، أو التقليل في الإلتزامات، والتكاليف، مع عدم حيادية المعلومات المالية، ومن ثمى فقدانها لخاصية الثقة، وإمكانية

---

[1]- لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية، دار الصفحات الزرقاء، الجزائر،2011 ص : 13

[2]- عبد الحليم سعيدي، محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، دراسة عينة من المؤسسات، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، الجزائر،2015 ص : 122

[3]- المرسوم التنفيذي :156/08، مرجع سبق ذكره، المادة 16 ، ص : 12

[4]- رائد محمد عبد ربه، مبادئ المحاسبة المالية، الجندارية للنشر والتوزيع، مصر، 2016، ص : 50

[5]- المرسوم التنفيذي :156/08، مرجع سبق ذكره، المادة 11، ص : 12

الإعتماد عليها[1]؛ وفي ظل هذا المبدأ لا يتم الإعتراف بالنواتج إلا عندما تكون مؤكدة، في حين يتم الإعتراف بالعبء إذا كان محتملا، ولا يجب تطبيق المبدأ على حساب التمثيل الصادق لأنه قد يضره[2].

وقد أشارت المادة 14 من المرسوم 156/08 الى هذا المبدأ مشيرة إلى أنه يجب أن تستجيب المحاسبة لهذا المبدأ الذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك قصد تفادي خطر تحول الشكوك الموجودة الى المستقبل إلى ديون قد يثقل الكيان[3].

5- مبدأ الإفصاح الكامل: لا تعتبر الكشوف المالية هدفا للمحاسبة، وإنما وسيلة للوصول إلى الهدف الرئيسي وهو إيصال المعلومة للأخرين، من أجل مساعدتهم في إتخاذ القرارات الرشيدة؛ وعليه يجب أن توفر هذه الأخيرة جميع المعلومات وبشكل واضح وتام [4]، أي تقديم معلومات كافية عن المركز المالي للمؤسسة، ونتائج أعمالها، وتدفقاتها النقدية، والتغير في حقوق مالكها، وكذا السياسات المحاسبية المتبعة في إعداد وعرض هذه القوائم[5]، وذلك من أجل مساعدة مستخدمي الكشوف المالية في عملية اتخاذ القرار سواء كانت إدارة المؤسسة، أو الأطراف ذوي الصلة بها[6]؛ وأشار القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي إلى ذلك من خلال المادة 26 بقوله" يجب أن تعرض الكشوف المالية بصفة وفيه الوضعية المالية للكيان، ونجاعته، وكل تغيير يطرأ على حالته؛ ويجب أن تعكس هذه الكشوف مجمل العمليات المالية، والأحداث الناتجة عن معاملات الكيان، وأثار الأحداث المتعلقة بنشاطه"[7].

6- مبدأ مقابلة الأعباء والنواتج: طبقا لهذا المبدأ يتم تحديد إيرادات كل فترة محاسبية، ثم يقرن بها النفقات التي تكبدها المؤسسة لتحقيق تلك الإيرادات، على أن يتم الفصل بين إيرادات، ونفقات الفترات المحاسبية المختلفة [8]؛ وأشار النظام المحاسبي المالي إلى هذ ا المبدأ في مادته 12 " تكون كل سنة

---

[1]- صالح حواس، التوجه الجديد نحو معـايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص العلـوم الإقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2008، ص : 09

[2]- جمعة هـوام، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المـحاسبي المالي الجديد والمعايير المحـاسبية الدولية، ديوان المطـبوعات الجـامعية، الجزائر،2011 ص : 03

[3]- المرسوم التنفيذي 156/08، مرجع سبق ذكره، المادة 14، ص : 12

[4]- رائد محمد عبد ربه، مرجع سبق ذكره، 2016، ص : 51

[5]- عبد الوهاب نصر علي، القياس والإفصاح وفقا للمعايير المحاسبة العربية والدولية، الدار الجامعية، مصر،2007، ص : 22

[6]- دلال العابدي، حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، دراسة حالة شركة أليانس للتأمينات الجزائرية، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، الجزائر، 2016، ص : 07

[7]- القانون 11/07، مرجع سبق ذكره، المادة 26، ص : 05

[8]- وليد محمد الشيباني، مرجع سبق ذكره، 2014،ص : 115

مالية مستقلة عن السنة التي تسبقها، وعن السنة التي تليها، ومن أجل تحديدها يتعين أن تنسب إليها الأحداث والعمليات الخاصة بها" [1].

7- مبدأ الثبات (ديمومة الطرق المحاسبية): بموجب هذا المبدأ على الوحدة المحاسبية الثبات وعدم تغيير سياساتها المحاسبية بما في ذلك الطرق، الإجراءات المحاسبية المتداولة بها من سنة لأخرى؛ ويجب إتباع نفس الأساليب من فترة محاسبية لأخرى [2]؛ وقدجاءت المادة 15 من المرسوم 156/08 ينص هذا المبدأ أنه أساس مقارنة المعلومات المالية خلال الفترات المتعاقبة، وأنه لا يبرر مخالفة مبدأ ديمومة الطرق إلا بالبحث عن معلومة أفضل، أو تغيير في التنظيم" [3].

8- مبدأ اسبقية الواقع الإقتصادي على الشكل القانوني: أساس محاسبة المعلومات المالية، والأحداث الأخرى حقيقتها الإقتصادية وليس فقط حسب شكلها القانوني؛ لكن في الواقع بعض البلدان يتم ضبط الممارسة المحاسبية فيها إستنادا لإجراءات قانونية (الجزائر، فرنسا...)، حيث أساس تسجيل عناصر ذمة المؤسسة هو ملكية هذه العناصر، الأمر الذي يتعارض مع الواقع الذي قد يصادف في المؤسسات التي تتحصل على ذمتها (استثماراتها) عن طريق قرض الإيجار، حيث تعتبر عملية ايجار (عدم نقل ملكية) من الناحية القانونية، وتعتبر من الناحية الإقتصادية عملية بيع وشراء [4].

وهذا ما نصت عليه المادة 18 من المرسوم 156/08:"تقيد العمليات في المحاسبة، وتعرض ضمن الكشوف المالية طبقا لطبيعتها، ولواقعها المالي، والإقتصادي دون التمسك فقط بمظهرها القانوني" [5].

9- مبدأ الموضوعية: يقصد بهذا المبدأ التأكد بالوسائل المادية لحدوث العملية المادية، أي عدم تسجيل أي عملية في الدفاتر المحاسبية مالم يكن هناك مستند ودليل على حدوثها، مع البعد عن التحيز وأن يكون القياس، والإقرار المالي للمؤسسة وفقا لأسس موضوعية موثقة توثيقا مستنديا، يشمل عناصر الأصول، والإلتزامات كافة دون إستناء [6]؛ ونصت المادتين 17و 18 من القانون 11/07 على ذلك كمايلي " يحدد كل تسجيل محاسبي مصدر كل معلومة، ومضمونها، وتخصيصها، وكذا مرجع وثيقة الثبوتية التي

---

[1]- المرسوم التنفيذي 156/08، مرجع سبق ذكره، المادة 12، ص : 12

[2]- رائد محمد عبد ربه، مرجع سبق ذكره، 2016، ص : 52

[3]- المرسوم التنفيذي 156/08، مرجع سبق ذكره، المادة 15، ص : 12

[4] - إيناس صيودة ، مرجع سبق ذكره، 2018، ص : 36

[5]- المرسوم التنفيذي 156/08، مرجع سبق ذكره، المادة 18، ص : 12

[6]- إيسر نعيرات، مرجع سبق ذكره ، 2024، ص ص : 49 -50

تستند لها؛ يعني أن كل تسجيل محاسبي يجب أن يصحبه وثيق ثبوتية مؤرخة، ومثبتة على ورقة، أو أي دعامة تضمن المصداقية والحفظ، وإمكانية إعادة محتواها على الأوراق "[1].

10- مبدأ تحقق الإيراد: طبقا لهذا المبدأ يتم الإعتراف بالإيراد في الفترة المحاسبية التي تحقق في هذا الإيراد[2]، أي تَحقق الإيراد محاسبيا يكون عند إتمام عملية بيع السلع، وتسليمها للعميل، أو عند تقديم الخدمات التي تؤديها المؤسسة، وذلك بصرف النظر عن عملية البيع، أو تقديم الخدمة، اذا تمت نقدا أم على الحساب؛ ونصت في القسم 7 من القرار الذي يحدد قواعد التقييم، والمحاسبة، ومحتوى الكشوف المالية وعرضها، وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها على أنه تؤخذ الأعباء، والمنتوجات المالية في الحسبان تبعا لإنقضاء الزمن، وتلحق بالسنة المالية التي ترتبت الفوائد خلالها[3].

11- مبدأ عدم المقاصة: حيث يقوم هذا المبدأ على عدم إجراء مقاصة بين حسابات كل الخصوم والأصول الخاصة بالمؤسسة، أي كل من عناصر الميزانية، وعناصر جدول حسابات النتائج يجب أن تسجل بصفة منفصلة، وعلى حدى دون أي تعويض، أومقاصة بينها[4]؛ وقد نصت المادة 15 من القانون 11/07 على المبدأ مع إستثناء أن تتم المقاصة وفق أسس قانونية أو تعاقدية "[5].

12- مبدأ المطابقة بين الميزانية الإختتامية والميزانية الإفتتاحية: حسب هذا المبدأ فإن الميزانية الختامية للدورة السابقة يجب أن تكون نفسها الميزانية الإفتتاحية للدورة الحالية، أي متطابقة معها [6]؛ وتم الإشارة إلى هذ المبدأ ضمن المادة 17 من المرسوم التنفيذي الجزائري 156/08 [7].

إن المحاسبة كمصدر للمعلومات هي عبارة عن مصنع يتكون من مدخلات، وعمليات، ومخرجات، تمثل مدخلاته الأحداث الاقتصادية تعالج وفق نظام محاسبي صمم بشكل يتلاءم مع طبيعة عمل المشروع، وأهدافه، ووفق فروض، ومبادئ محاسبية معينة، لتخرج في النهاية على شكل نتائج، ومعلومات محاسبية

---

[1]- القانون 11/07، مرجع سبق ذكره، المادتان 17، 18، ص : 04

[2]- وليد محمد الشيباني، مرجع سبق ذكره، 2014، ص : 113

[3] - القرار قرار الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سرها، المؤرخ في 25 مارس 2009 ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رقم 19، القسم 7، الفقرة 1.127، ص :15

[4]- Obert robert, Comptabilité approfondie et révision, dunod, paris, 3eme éd, 2000, p : 45

[5]- القانون 11/07، مرجع سبق ذكره ، المادة 15، ص : 04

[6]- خليل الدليمي، عبد الرزاق الساكني، نواف فخر، مبادئ المحاسبة المالية، دار الثقافة، الأردن ، 2005 ،ص ص : 21- 24

[7]- المرسوم التنفيذي 156/08، مرجع سبق ذكره، المادة 17، ص : 12

ومالية منظمة تساعد على اتخاذ القرار؛ كذلك نستخلص أن الفروض المحاسبية مستقلة عن بعضها البعض، في حين أن المبادئ المحاسبية مترابطة فيمابينها، كما أن المبادئ، والفروض المحاسبية مترابطة فيما بينها.

المطلب الثالث: معالم البيئة المحاسبية دوليا ومحليا

إن وجود العديد من الإختلافات، والتفاوتات بين دول العالم فيما يتعلق بالمعلومات المالية يعود بشكل رئيسي إلى اختلاف الممارسات المحاسبية، والنظم الإقتصادية والمالية المستخدمة في جميع أنحاء العالم؛ مما أدى إلى تباين الكشوف المالية، وعدم قدرة مستخدميها على اتخاذ القرارات؛ وهذا أدى بالمنظمات، والهيئات المختصة بوضع معايَير محاسبية موحدة تستجيب لمتطلبات العالم الإقتصادي، والتجاري، والمالي المتطور.

أولا: التنظيم المحاسبي الدولي

ظهرت أهمية معالجة موضوع النظم المحاسبية المختلفة مع تطور، وتسارع حركة التجارة الدولية وازدهارها، وتطور الأسواق المالية في ظل الإنفتاح الذي شهده العالم؛ ولقد ثبت في الواقع تعدد، واختلاف الأنظمة المحاسبية في دول عديدة؛ وأبرز هذه الأنظمة هي:

1-المدخل الأنجلوسكسوني (الولايات المتحدة الأمريكية كمثال): ويستند النموذج الأنجلوسكسوني على مجموعة من الخصائص كالإطار القانوني، والسلطة الممنوحة للمهنيين كجزء من وضع القواعد، ووجود إطار مفاهيمي، إضافة إلى الأهمية التي توليها للمعلومات المالية، وأهمية السوق في الإطار الاقتصادي [1]؛ كمثال عن الدول الذي إنتشر فيها النموذج تحت مسمى" المبادئ المحاسبية المقبولة عموما" (GAAP-US) نجد أن الولايات المتحدة الأمريكية، والتي ترتكز المحاسبة فيها على ثلاث هيئات محاسبية مسؤولة عن تطوير المحاسبة، وهي:

- المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)؛
- لجنة تداول الأوراق المالية والبورصة (SEC)؛
- مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) .

2-النظام المحاسبي القاري الأوروبي (فرنسا كمثال): يُعتمد هذا النهج في البلدان التي توجد فيها سلطة واحدة تقوم بتقييم السياسة المحاسبية، وإعداد التقارير بشأنها؛ وتكون هذه السلطة ممثلة في الجهات الحكومية؛ وتتميز هذه البلدان بأن عملية التوحيد مرتبطة بهيئات مراقبة الأسواق المالية، وعملية إعداد

[1] -Khellaf lakhedar, les normes internationales de comptabilité (IAS-IFRS), thèse doctorat, université elhadj lakhedar, batna, Algerie, 2014, p: 43

الكشوف المالية تكون محددة بقوانين (نظام محاسبي موحد)، وتتميز هذه الدول بأنظمة إقتصادية مركزية، وأسوق مالية غير نشطة كفرنسا وألمانيا...الخ، بالإضافة إلى حقيقة أن المعلومات المالية التي يتم إنتاجها موجهة بالمقام الأول نحو تلبية إحتياجات الجهات الحكومية، وهناك العديد من الإنتقادات لهذا المدخل كفقدان المحاسبة للمرونة اللازمة للتماشي مع البيئة المعقدة، وإفتقار النظام المحاسبي إلى التطوير، والتحسين الذاتي للقوائم المالية[1].

إن التنظيم المحاسبي في فرنسا هو ثمرة تعاون بين الدولة، ومن الهيئات المهنية التي ساهمت في التنظيم المحاسبي الفرنسي نجد منها البرلمان، الحكومة الفرنسية، إدارة الضرائب، والهيئات التالية:

أ- **المجلس الوطني للمحاسبة (CNC)**: أنشئ سنة 1957 بغرض إصدار الآراء، والإقتراحات المحاسبية التي ترسل إلى لجنة التنظيم المحاسبي للمصادقة عليها، وإصدارها في شكل أنظمة[2].

ب- **مجلس تنظيم المحاسبة (CRC)**: أنشئ بموجب القانون المؤرخ في 1998/04/06 المتضمن الإصلاح المحاسبي، والهدف منه إعداد معايير المحاسبة في شكل أنظمة تكون مصادقة بموجب مراسيم وزارية، وتتلاءم، وتتوافق مع آراء وإقتراحات المجلس الوطني للمحاسبة [3]، وذلك لزيادة شفافية المعلومات المالية، وتوحيد، وملاءمة إعداد معايير المحاسبة، وتعزيز إستخدام المعايير الدولية في إعداد الحسابات المجمعة؛ وبمقتضى الأمر رقم 79-2009 الصادر في 22 جانفي 2009 تم إنشاء هيئة جديدة للمعايير المحاسبية الفرنسية تعرف" بهيئة المعايير المحاسبية (ANC)، والتي حلت محل المجلس، ولجنة تنظيم المحاسبة، وبدأت هذه الهيئة عملها ابتداء من سنة 2010[4].

ت- **مصف الخبراء المحاسبين (CEC)**: تأسس سنة 1945 تحت وصاية وزارة الإقتصاد، والمالية والموازنة، وهو أكبر تجمع لمهني المحاسبة في فرنسا، وينشط في مختلف الهيئات المحاسبية الدولية، والأوروبي

[1]- مداني بن بلغيث، مرجع سبق ذكره ،2004، ص : 64.

[2]-Stephan brun, l'essentiel des normes comptables internationales IAS/IFRS, édition gualino eja, paris 2004, p : 29

[3] -idem, 2004, p: 15

[4] - من الموقع الإلكتروني ،https://www.anc.gouv.fr/autorite-des-normes-comptables/qui-sommes-nous-mission-anc, أطلع عليه بتاريخ 10 جانفي 2023

بهدف تمثيل المهنيين، وحماية مصالحهم، ومرافقتهم في مختلف التطورات التي تطرأ على عملهم؛كما يهتم بالتنسيق مع الدول الفرانكفونية من إفريقيا وآسيا[1].

ث- الشركة الوطنية لمحافظي الحسابات (CNCC): تأسست في 08/12 /1969، وهي منظمة مهنية تحت وصاية وزارة العدل، تكونت من منظمة وطنية، و03 منظمات جهوية، وتجمع أكثر من 15000 محافظ حسابات معتمد في فرنسا؛ وتتمثل مهامها في إعداد المعايير المهنية للتدقيق، ومتابعة التطورات في التطبيق المهني، وتمثيل محافظي الحسابات والدفاع عن مصالحهم، وضمان التدريب المستمر ومراقبة جودة المهام المنجزة من طرفهم [2].

ج- هيئة الأسواق المالية الفرنسية (AMF): تأسست بموجب قانون الأمان المالي المؤرخ في 2003/08/01، عن طريق دمج لجنة عمليات البورصة، ومجلس الأسواق المالية، ومجلس أخلاقيات التسيير المالي، وهي تعمل بالتوازي مع المجلس الوطني للمحاسبة لتطوير الممارسة المهنية، بهدف حماية الاستثمارات في الأدوات المالية، وتوفير شفافية المعلومات للمستثمرين[3].

ثانيا: التنظيم المحاسبي في الجزائر

إن النظام المحاسبي المالي(SCF) أستلهم من المعايير الدولية للمحاسبة المالية، وجاء بفلسفة جديدة للمفاهيم، والمبادئ المحاسبية تغاير تماما ما كان معمولا به سابقا في ظل المخطط الوطني المحاسبي؛ حيث تضمن إطار تصوريا، وقانونيا شمل قواعد التقييم، ومحاسبة الاصول، والخصوم، والاعباء والايرادات، محتوى الكشوف المالية، وطريقة عرضها، وكذا مدونة الحسابات، وقواعد سيرها...إلخ.

1- الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي: يهدف الإطار التصوري للمحاسبة المالية إلى توفير إطار مرجعي لحل المسائل المحاسبية في غياب المعايير، ويساهم بشكل كبير في إعداد الكشوف المالية، وتقديم التفسيرات الخاصة بها؛ ويتضمن الإطار المحاسبي للمحاسبة المالية ما يلي :

---

[1]- من الموقع الإلكتروني http://www.expertscomptables.fr/csoec/interesse/institution/les_syndicats_de_la_profession، أطلع عليه بتاريخ 10جانفي 2023

[2] - من الموقع الإلكتروني http://www.cncc.fr/cncc.html, أطلع عليه بتاريخ 10 نوفمبر 2023

[3]- من الموقع الإلكتروني http://www.cob.fr/affiche_page.asp?urldoc=lesmissionsamf.htm&lang=fr&Id_Tab=0, أطلع عليه بتاريخ 10 نوفمبر 2023

لقد عرف النظام المحاسبي المالي ووفقا للمادة 03 من القانون رقم 11/07 المؤرخ في 2007/11/25، أن المحاسبة المالية "هي نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة، وتصنيفها وتسجيلها، وعرض قوائم مالية تعكس الصورة الصادقة عن الوضعية المالية، وممتلكات الكيان، ونجاعتها ووضعية خزينتها في نهاية الدورة " [1].

من المنظور القانوني النظام المحاسبي المالي هو مجموعة من الإجراءات، والنصوص التنظيمية، التي تنظم الممارسات المحاسبية المالية للمؤسسات الملزمة على تطبيقها، للمعايير المالية، والمحاسبية الدولية المتفق عليها وفقا لأحكام القانون [2].

يلزم النظام المحاسبي المالي الكيانات التالية بمسك محاسبة مالية [3]:

- الشركات، والمؤسسات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- التعاونيات؛
- الأشخاص الطبيعيون، أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية بصفة متكررة؛
- كل الأشخاص الطبيعيين، أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

ويستثنى من مجال تطبيق المحاسبة المالية الأشخاص المعنويين الخاضعين لقواعد المحاسبة العمومية،كما أنه يمكن للمؤسسات الصغيرة، والتي لا يتعدى رقم أعمالها، وعدد مستخدميها، ونشاطها الحد المعين خلال سنتين متتاليتين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة، وهذا حسب مضمون ونوع النشاط.

حيث يتناول هذا العنصر المبادئ المحاسبية الأساسية المعترف بها عامة، والفرضيات الضمنية لتحضير الكشوف المالية، والخصائص النوعية لإعدادها، والتي نص عليها الإطار التشريعي، والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي.

أ- **الفرضيات**: ينص الإطار التصوري على أن الكشوف المالية بالنسبة للمؤسسات الخاضعة للنظام المحاسبي المالي تُعد، وتعرض على أساس فرضيتين أساسيتين هما:

- فرضية محاسبة الإلتزام (محاسبة التعهد)؛

---

[1]- القانون 11/07، مرجع سبق ذكره، المادة 3، ص : 03

[2]- عاشور كتوش، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IFRS/IAS) في الجزائر، مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 06، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر، 2009، ص : 291

[3] -Djelloul boubir ,comptabilité financière SCF et IFRS -manuel 1 du cadre conceptuel et de quelques autres aspects du SCF. ITCIS éditions, Algérie,2013, PP : 21- 22

- فرضية استمرار الإستغلال(استمرار العمليات).

ب- **المبادئ الأساسية**: وحدد المبادئ كالأتي:

- مبدأ الأهمية النسبية؛
- مبدأ استقلالية الدورات؛
- مبدأ الحيطة والحذر؛
- مبدأ ديمومة الطرق؛
- مبدأ التكلفة التاريخية؛
- مبدأ عدم المساس بالميزانية الإفتتاحية؛
- مبدأ تغليب الواقع االقتصادي على الشكل القانوني؛
- مبدأ الصورة الصادقة؛
- مبدأ عدم المقاصة؛
- مبدأ الدورة المحاسبية.

كل من الفرضيات، والمبادئ التي يعتمد عليها النظام المحاسبي المالي السالفة الذكر سبق وتطرقنا لها بالشرح في مطلب الركائز المحاسبية .

تم صدور قانون رقم 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي في 25 نوفمبر 2007 وبدأ تنفيذه في ذات التاريخ، بعدها توالت صدور عدد من المراسيم، والقرارات، والتعليمات التي شكلت الإطار القانوني، والتنظيمي له نذكرها في مايلي:

الجدول رقم (1-1): مجموع القوانين المشكلة للإطار القانوني والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي

الاطار القانوني	الاطار التنظيمي	التعليمات،المراسلات والمذكرات المنهجية
-القانون رقم 07ـ11 المؤرخ بتاريخ 25/11/2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، وكذا شروط، وكيفيات تطبيقه؛ تضمن هذا القانون 43 مادة جاءت من خلال 7 فصول. -القانون رقم 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، يتعلق بمهن الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد، والذي يهدف إلى تحديد شروط وكيفيات ممارسة مهن الخبير المحاسب، محافظ	-المرسوم التنفيذي 156/08 المؤرخ في26ماي 2008 المتضمن أحكام القانون 07/ ـ11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، جاء هذا المرسوم بـ 44 مادة، ويهدف إلى تحديد كيفيات تطبيق المواد التسعة من القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، والتي كانت موضوع إحالة. -المرسوم التنفيذي 110/09 المؤرخ في 7 أفريل 2009 المحدد لشروط، وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الألي؛ جاء بـ 26 مادة تضمنت تطبيق أحكام المادة المحالة من القانون رقم 11/07،. -القرار رقم 71 المؤرخ في 26/07/2008 المحدد لقواعد التقييم، والمحاسبة، ومحتوى الكشوف المالية، وعرضها؛ وكذا مدونة	-التعليمة الوزارية رقم 02 الصادرة بتاريخ 29 أكتوبر 2009 حول أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي، تضمنت كيفيات، واجراءات تنفيذ الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني PCN إلى النظام المحاسبي المالي SCF . ـ المراسلة التي وجهت لمؤسسات التعليم العالي بتاريخ 17 نوفمبر 2009 بخصوص تطبيق النظام المحاسبي المالي. -المذكرة المنهجية رقم 01 المؤرخة في 2010/10/19 والتي تتضمن التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي.

الحسابات، والمحاسب المعتمد.	الحسابات، وقواعد سيرها، جاء هذا القرار بـ 5 مواد تضمنت تطبيق أحكام مواد المرسوم التنفيذي 156/08 والمحالة إلى الوزير المكلف بالمالية، وذلك في 3 ملاحق هي : الملحق الأول: نظام المحاسبة المالية، الملحق الثاني المحاسبة المبسطة المطبقة على المؤسسات الصغيرة، الملحق الثالث معجم تعاريف المصطلحات التقنية المحاسبية -القرار رقم 72 المؤرخ في 2008/07/26 المحدد لأسقف رقم الأعمال، وعدد المستخدمين، والنشاط المطبق على المؤسسات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة؛ يحتوي هذا القرار على 3 مواد تطبيقا للمادة 43 من المرسوم التنفيذي 156/08.	

المصدر: الجرائد الرسمية للجمهورية الجزائرية التالية، رقم 74 الموافقة ل 25 نوفمبر 2007 ،رقم 27 الموافقة ل23 ماي 2008، رقم 19 الموافقة ل 25مارس 2009، رقم 21 الموافقة ل 8 أفريل 2009، رقم 07 الموافقة ل2 فيفري 2011، https://www.joradp.dz/HAR/Index.htm,date، أطلع عليه بتاريخ 2 فيفري 2023

2- هيئات التنظيم المحاسبي في الجزائر: تتكون هذه الأخيرة من :

أ-المجلس الوطني للمحاسبة (CNC): يعتبر المجلس الوطني للمحاسبة هيئة إستشارية تقوم بمهنة التنسيق في مجال البحث، وضبط المقاييس المحاسبية، والتطبيقات المرتبطة بها؛ تم تأسيسه عام 1996 وفقا للمادتين 2 و3 من المرسوم التنفيذي رقم 318/96 المؤرخ في 1996/09/25، ويقع تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، ويمكن طلب خدماته الإستشارية من طرف لجان المجالس المنتخبة، الهيئات العمومية، الشركات والاشخاص [1]؛ وقد تم إعادة هيكلته، وتحديد تشكيلته، ومهامه بالمرسوم التنفيذي رقم 24/11 المؤرخ2011/01/27.

ب-المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين (AN EC&CC&CA): يعتبر من بين المنظمات والهيئات المهنية المشرفة على مهنة المحاسبة في الجزائر؛ ولقد نشأ المصف الوطني للخبراء المحاسبين، ومحافظي الحسابات، والمحاسبين المعتمدين بموجب المادة 5 من القانون 91/08 المؤرخ في 1991/04/27 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ونصت المادة على أنه "تنشأ منظمة وطنية لخبراء المحاسبة، ومحافظي الحسابات، والمحاسبين المعتمدين تتمتع بالشخصية المدنية، وتجمع الاشخاص الطبيعيين، والمعنويين المؤهلين لممارسة مهنة خبير محاسب، ومحافظ حسابات، ومحاسب معتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون "[2]؛ ونتيجة للإصلاحات المحاسبية الذي قامت بها الجزائر مس القانون تعديلات جاءت ضمن القانون رقم 10/01 المؤرخ في29 /2010/06 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد حيث تم فصل هذه المنظمة بإحداث 03 مجالس وطنية لها علاقة مباشرة بالمجلس الوطني للمحاسبة، وتحت رعاية وزارة المالية، وهي المصف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، وتعمل هذه الهيئات على تنظيم المهن المتعلقة بها، وتسييرها بشكل يتناسب مع التغيرات في مهنة المحاسبة، والتدقيق التي تبنتها الجزائر[3].

---

[1]- المرسوم التنفيذي 318/96، المتضمن إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رقم 56 الموافق ل 29 سبتمبر 1996، ، المادتان 2 و3، ص : 18

[2]- القانون 91/08، المتضمن تنظيم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية الصادرة بتاريخ 1 ماي 1991، رقم 20 ، المادة 5، ص : 652

[3] - القانون 10/01، المتضمن بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية الصادرة بتاريخ 11 جوان 2010، رقم 42 ، المادة 14، ص : 04

ت–لجنة التنظيم والإشراف على عمليات سوق الأوراق المالية (COSOB): نشأت هذه اللجنة بموجب المرسوم التشريعي رقم 93/10 المؤرخ في 23 ماي 1993 المعدل، والمتمم بالقانون رقم 04/03 المؤرخ في 17 فبراير 2003 والمتعلق ببورصة القيم المتداولة؛ وهي هيئة مستقلة ماليا وذات شخصية إعتبارية مسؤولة عن تنظيم، ومراقبة عمل البورصة، وضمان نزاهة، وسلامة السوق، ومراقبة الاستثمارات، والمعلومات الخاطئة أو المضللة؛ وعلى غرار دول العالم تهدف هذه اللجنة لتعزيز ممارسات مهنة المحاسبة من خلال الإشراف على إلتزام الشركات المدرجة فيها بتعليمات، ومتطلبات الافصاح [1].

لم تتوقف المحاسبة عن التغير والإستمرارية منذ ظهورها في العالم، حيث تحولت من تسجيلات بسيطة على الورق إلى معايير محاسبية دولية منظمة، إستجابة للتطورات الحاصلة في جميع المجالات خاصة في الحياة الإقتصادية، والإجتماعية؛ والجزائر كغيرها من دول العالم تعتمد على نظام محاسبي يحكم، وينظم الممارسة المحاسبية ألا هو النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير الدولية للمحاسبة؛ هذا الأخير يحتوي على إطار تصوري يحدد المفاهيم، والمبادئ المحاسبية، والقواعد، وكل مايخص الممارسة المحاسبية.

المبحث الثاني: مفهوم المحاسبة الإبداعية وأساليب ممارستها

ظهرت المحاسبة الإبداعية نتيجة توفر العديد من الخيارات أو البدائل المحاسبية؛ مما سمحت للإدارة بإختيار البديل المحاسبي الذي يخدم أهدافها الخاصة، على حساب باقي الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية؛ ورغم أن لها عدة دوافع إلا أنها تسعى إما لتمهيد النتيجة، أو إدارة الأرباح المحاسبية؛ وسنتطرق في هذا المبحث بالتفصيل إلى المحاسبة الإبداعية نشأتها، دوافعها وأساليب ممارستها.

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية

يمكن تقسيم العوامل التي ساهمت في ظهور المحاسبة الإبداعية إلى عوامل تتعلق بالبيئة المحاسبية وأخرى بالنظام المحاسبي؛ كما أن لمفهومها جانبا سلبياً يتمثل في خدمة مصالح الإدارة، من خلال الإستفادة من المرونة المتاحة في ظل القواعد والمبادئ المحاسبية؛ وجانبا إيجابياً يتمثل في إكتشاف ممارسات إبداعية تحل العديد من المشاكل المحاسبية، التي يواجهها المحاسبون في الممارسة العملية.

[1]– القانون 04/03، المعدل والمتمم للمرسوم التشريعي رقم 93–10، المتضمن ببورصة القيم المنقولة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية الصادرة بتاريخ 19فيفري 2003، رقم 11، المادة 6، ص : 21

أولا: نشأة المحاسبة الإبداعية

تحولت المحاسبة عبر الحقب الزمنية من مجرد عمليات تسجيل بالدفاتر، إلى محاسبة تخدم أطراف عدة، وتوصل المعلومات لهم؛ يضاف إلى ذلك إتباعها المناهج والأساليب العلمية[1]؛ وبالتالي يلاحظ أن المحاسبة هي من العلوم الاجتماعية التي تؤثر، وتتأثر بالمجتمع[2]؛ وتعد فترة الثورة الصناعية وماصاحبها من ظهور الشركات الصناعية الكبرى (شركات الأموال)، التي تمتاز بضخامة عدد المساهمين، وضخامة رؤوس أموالها، أدى ذلك إلى إنفصال الملكية عن الإدارة، وحاجة المسيرين إلى البيانات التفصيلية؛ فظهرت بذلك محاسبة التكاليف التي تسعى إلى إعتماد نظام يسهم في مساعدة الإدارة على إتخاذ القرارات الرشيدة؛ وبالرغم من إستخدام هذا النظام للأغراض الإدارية، فقد كان موجها لخدمة التقارير المالية أصلا (الإفصاح عن تكلفة البضاعة المنتجة ضمن جدول حساب النتائج، والإفصاح عن قيمة المخزون، وطريقة تقسيمه ضمن قائمة المركز المالي)، هذه الفترة إتصفت بضعف استقلالية المحاسبة عن الإدارة، إذ كان المديرون أصحاب الحق في تقييم الموجودات وتقدير النتيجة، لذا إتجه سلوك المحاسب المهني إلى التأثر بالاستجابة لرغبات الإدارة هذا ما أدى إلى ظهور المحاسبة الإبداعية [3].

يعزى أول ظهور لمصطلح المحاسبة الابداعية في كتاب المفكر الانجليزي إيان جريفيثس (Ian Griffiths) عام 1986م بعنوان " المحاسبة الابداعية"، وبالتالي فإن المحاسبة الابداعية تعد من مواليد الثمانينات[4]، وظهرت عندما واجهت الشركات صعوبات صاحبت فترة الركود التي حدثت في تلك الفترة، الذي قابلته ضغوط من أصحاب المصلحة لإظهار أرباح أفضل في الكشوف المالية، وهو مادفع بالشركات للبحث عن وسائل وآليات لإنتاج أرباحا أفضل من خلال تمهيد الدخل بغرض تجميل الصورة المالية

[1] – أحمد محمد علوان الهلباوي، إبراهيم جابر السيد أحمد، المحاسبة الإبداعية، دار العلم والإيمان للنشر والتوزيع ،دار الخديد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2019، ص : 51

[2] – فارس سعيدي، العرابي حمزة، تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على مبدأ الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية – دراسة حالة لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين–، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية ، المجلد 21، العدد 03، جامعة المسيلة،ا لجزائر، 2020، ص: 397

[3] – زهرة حسن العامري، إبتهاج إسماعيل يعقوب، المحاسبة بين الإبداع والابتداع، مجلة الكويت للعلوم الاقتصادية والإدارية، للعدد 08، جامعة واسط، العراق 2012، ص : 07

[4]–Jones michel, creative accounting, fraud internatinal accounting scandals, , John Wiley & Sons Ltd publication, Chichister, England, 1st edition, 2011, p :7

للشركة[1]؛ فقد رأت هذه الوحدات بأنها إن كانت لا تستطيع أن تكسب الأرباح وتحققها فإنها تستطيع على الأقل أن تبتدعها [2]، ولم تكن تلك الأرباح حقيقية، بل نتجت عن تلاعب في تطبيق البدائل المحاسبية المتاحة، مما حقق أرباحاً صوريه للشركات، وأكسبها الوقت حتى لاتصل إلى مرحلة الافلاس في الوقت الحقيقي، لكنها وصلت له رغم الأرباح الظاهرة في الكشوف المالية؛ وعلى أساس هذا المفهوم ظهرت منهجية (Creative Accounting) والتي تستمد من المحاسبة المتعارف عليها فكرها، وأساليبها، وأدواتها، وهي تعمل بشكل إبتكاري في تقديم حلول، ومعالجات محاسبية لمشاكل قائمة، أو محتملة من أجل إكساب الكشوف المالية بما تحتويه من قيم صورة قد تغاير الحقيقة والواقع، ولكن الأهداف قد تكون مشروعة، أو غير مشروعة وفقا لنوايا من يقوم بإعدادها[3].

أما في بداية القرن الواحد والعشرين فقد زاد الاهتمام بالمحاسبة الإبداعية، وذلك بعد سلسلة من الفضائح لشركات كبرى بتواطؤ من شركات تدقيق؛ من بينها ما حصل مع شركة الطاقة إنرون (Enron) الذي كان سبب إنهيارها هو مجموعة من التلاعبات على الأرباح بمساعدة شركة آرثر أندرسون (Arthur Andersov)، واحدة من أكبر خمس شركات تدقيق على مستوى العالم [4].

هناك عدة عوامل ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية، يمكن تقسيمها حسب عدة اعتبارات إلى:

1- عوامل تتعلق بالبيئة المحاسبية: تتمثل هذه العوامل في [5]:

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، 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 تلبي حاجة مستثمريها كمعدل العائد على الإستثمار، فعليها

[1] – عبدالحميد مانع الصيح، إشكالية المحاسبة الابداعية وأثر المعايير الدولية للتقارير المالية عليها، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 115، جامعة صنعاء، اليمن، 2018، ص : 207

[2] – Naser kamal, Pendlebury maurice, A note on the use of creative accounting, british accounting review, vol 24, N° 02, England, 1992, p: 04

[3] – فارس سعيدي وآخرون، مرجع سبق ذكره، 2020، ص : 397

[4]– Jickling mark, the enron collapse: An overview of financial issues, congressional research service, the library of congress, order code RS21135, USA, 2002, p: 01

[5] – أمينة فداوي، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية "دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF 250 ، أطروحة دكتوراه، تخصص العلوم المالية، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 2014، ص : 04

تقديم الصورة الصحيحة، والصادقة من خلال بياناتها المالية كأفضل وسيلة للتواصل بين المؤسسة وجمهورها؛ إلا أنها وأمام الضغوطات لم تجد سوى تقديم صورة نظرية بإظهار أرقام، ونتائج تعبر عن أرباح أفضل ولا تطابق الواقع؛ وبهذا ظهرت فكرة ابتداع الفن المالي، وفي ذلك الوقت كسبت المحاسبة الإبداعية الوقت الكافي في تلك المؤسسات لاسيما وإستمرار 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 لابد أن تكون بعيدة عن الشكوك، وذلك بخضوعها لعملية التدقيق الخارجية المستقلة والمحايدة؛ إلا أنه وحسب ماورد مؤخرا فالمداخيل التي تحصلها كبرى مكاتب التدقيق وتدقيق الحسابات في العالم (Arther Andersen , Ernst & Young Touche Tohmatsu, Deloitte) تراوحت مابين 13 مليار إلى 35 مليار دولار، كما قدرت حصة شركات التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية ما بين 30 % إلى 35% من المداخيل الإجمالية للشركة، وهذه الحصص الخيالية هي خير دليل على أن المؤسسات وقبل إنهيارها (إنرون) كانت تتواطأ مع مراجعي الحسابات لتَستُر على تلاعبها بالبيانات المالية (أرثر أندرسن).

ت- **حالات عدم التأكد والمخاطر الناتجة عن زيادة التقلبات في بعض الأسواق:** إن التقلبات في أسعار صرف العملات، ومعدل النمو، ومعدلات التضخم، تجبر المؤسسات إلى تبني المحاسبة الإبداعية للتخفيف من هذه المخاطر، وتجميل الأدوات المالية السنوية.

2- **عوامل تتعلق بالنظام المحاسبي:** تتعلق هذه العوامل بما يلي [1]:

أ- **حرية اختيار المبادئ المحاسبية:** تسمح القواعد، والسياسات المحاسبية للمؤسسات بالاختيار من بين مجموعة من الطرق المحاسبية التي تستخدمها في إعداد بياناتها المالية؛ حيث تسمح العديد من المعايير المحاسبية بالإختيار بين مجموعة من البدائل المحاسبية المختلفة؛ مما يؤدي إلى اختيار المؤسسة للطرق المحاسبية التي تتفق مع أهدافها، ورغباتها، والتي تحقق أفضل صورة لأداء المؤسسة.

[1]- حمزة ضويفي، محمودي أحمد، دور حوكمة الشركات تعزيز جودة المعلومة المحاسبية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة التنمية والإقتصاد التطبيقي، العدد 03، جامعة المسيلة، الجزائر، 2018، ص : 376

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

ت- **توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية:** يمكن أن يؤدي التحكم في تنفيذ، وحدوث العمليات الحقيقية إلى تحقيق الإنطباع المرغوب فيه في الحسابات، والكشوف المالية للمؤسسة، فإذا تركت للإدارة حرية تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسبا، فقد تؤجل تنفيذ هذه العمليات، أو تعجل من تنفيذها، وذلك لتحقيق أهداف ومكاسب معينة.

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

ثانيا: تعريف المحاسبة الإبداعية

تعود جذور مفهوم المحاسبة الإبداعية إلى المملكة المتحدة، حيث كانت موضوع محاضرات طويلة في النظام الأنجلوساكسوني، فهي توازي أساس نظرية المحاسبة الإيجابية؛ ويكمل هذا المصطلح عدة مفاهيم، أشهرها "المحاسبة التخيلية"، و"محاسبة النوايا"،كما تشير المحاسبة الإبداعية إلى إدارة الأرباح، وتنعيم الأرباح، والهندسة المالية، وتسهيل النتيجة، والمحاسبة التجميلية.

لقد قام عدد من المؤلفين يكتب كل منهم من منظور مختلف، بتعريف المحاسبة الإبداعية كمايلي[1]:

إيان جريفيثس (Ian Griffiths)، الذي يكتب من وجهة نظر صحفي أعمال، أشار إليها كمايلي:

جميع القوائم المالية المنشورة تستند إلى معاملات محاسبية خضعت للتعديل، سواء بشكل جزئي أو كامل؛ فالأرقام التي تقدم للمستثمرين مرتين في السنة غالباً ما يتم تعديلها بهدف حماية المذنبين.

مايكل جيمسون (Michael Jameson)، الذي يكتب من وجهة نظر المحاسب، يجادل:

تتكون عملية المحاسبة من التعامل مع العديد من المسائل المتعلقة بإصدار الأحكام، والقرارات، وحل النزاعات بين المناهج المتنافسة لعرض نتائج الأحداث، والمعاملات المالية؛ كما أن المرونة توفر فرصًا للتلاعب،الخداع، وتحريف هذه الأنشطة؛ وهذا ما أصبح يعرف باسم "المحاسبة الإبداعية".

[1]- Oriol amat, John blake, Jack dowds, the ethics of creative accounting, Economics working paper, journal of economic literature classification ,England, 1999, p: 03 - 04

تقرير تيري سميث(Terry Smith) عن تجربته كمحلل استثمار:

شعرنا أن الكثير من نمو الأرباح الظاهر في الثمانينيات كان نتيجة خفة محاسبية، وليس نمواً إقتصادياً حقيقياً، وعملنا على فضح التقنيات الرئيسية المستخدمة، وإعطاء أمثلة حية للمؤسسات التي تستخدم تلك التقنيات.

كمال ناصر في عرض أكاديمي يقدم هذا التعريف:

المحاسبة الإبداعية هي تحويل أرقام المحاسبة المالية عما كانت عليه هي في الواقع، إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال الاستفادة من القواعد الحالية، أو تجاهل بعضها أو كلها.

في حين ربط بهاسين (Bhasin) المحاسبة الإبداعية بالمبادئ، ومعايير المحاسبة بتعريفه "بأنها ممارسة محاسبية قد (أو لا) تلتزم بمبادئ، ومعايير المحاسبة لكنها تنحرف عما تنوي هذه المبادئ والمعايير، بمعنى آخر المحاسبة الإبداعية هي تحويل المعلومات المحاسبية من ما هو في الواقع، إلى ما تريده المؤسسة أن يكون باستخدام الفوائد (أو الثغرات) الموجودة في القواعد، أو عن طريق تجاهل جزء من القواعد" [1].

يقدم ميرشانت وروكنيس (Merchant & Rockness) أوسع تعريف للمحاسبة الإبداعية، حيث إدعى أن أي إجراء تتخذه إدارة المؤسسة، ويتدخل في مقدار الربح، ولا ينشأ عن تغيير إقتصادي حقيقي يجب أن يشار إليه على أنه محاسبة إبداعية.

على النقيض من ذلك، أظهر فارمك (Vremec) على سبيل المثال أن المحاسبة الإبداعية لها أيضًا جانب إيجابي، أي أنها تنطوي على استخدام معقول لأفكار حقيقية غير مجربة لتسجيل مواقف جديدة وغير عادية، والتي لا تزال ترسم صورة عادلة للمؤسسة، بالقول إن المحاسبة الإبداعية كانت في البداية مجرد اختيار بين أساليب، أو تقنيات المحاسبة المقبولة قانونًا [2].

كما عرفت بأنها اختيار، وإستخدام، وتغيير السياسات المحاسبية، والتقديرات المحاسبية، والممارسات المحاسبية للتأثير على المعلومات المحاسبية، وقيم البنود الظاهرة في الكشوف المالية، بما يحقق أهداف، ومصلحة فئة معينة دون باقي الفئات الأخرى [3].

---

[1]- Branka remenarić, Ivo mijoč, Ivana kenfelja, creative accounting –motives, techniques and possibilities of prevention, economki vjesnik, econviews, vol 31, N° 01, Croatia, 2018, p: 194

[2] – أحمد محمد علوان الهلباوي وآخرون، مرجع سبق ذكره، 2019، ص: 53

[3]– طارق عبد العال حماد، المحاسبة الإبتكارية ودوافعها وأساليبها وآثارها، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2011، ص : 11

تعددت أشكال وأنواع التلاعب بالحسابات، وتباينت تصنيفاتها تبعا لرؤية دارسي هذا الموضوع، إلا أن الملاحظ هو إشتراك كل هذه الدراسات في مفهوم، وأهداف المحاسبة الإبداعية؛ وفيما يلي أهم المصطلحات التي تنسب إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية، والتي يمكن حصرها في:

1- **إدارة االأرباح**: يقصد بها تحكم (تلاعب) المديرين بالأرباح لتحقيق أهداف خاصة، وعدم إظهار الصورة الحقيقية عن النتيجة، الأمر الذي يؤدي بدوره إلى تقديم أرقام محاسبية قد تختلف بشكل أساسي عما يمكن أن تكون عليه في غياب التلاعب [1].

2- **تمهيد النتيجة**: يعد تمهيد النتيجة شكل أخر من أشكال المحاسبة الإبداعية، ويهدف لمحو انحرافات سلسلة الأرباح الطبيعية؛ كما ينطوي على مجموعة من الإجراءات التي تحافظ على المكاسب، أوتقللها أثناء السنوات الجيدة ليتم استغلالها في السنوات غير الجيدة التي تواجه المؤسسة[2].

3- **المحاسبة النفعية**: هي الإصرار على التطبيق الإنتقائي لأساليب محاسبية معينة لتحقيق أهداف مرغوبة فيها، بما في ذلك تحقيق أرباح مالية؛ بغض النظر عما كانت الممارسات المتبعة تستند إلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها [3].

تتميز المحاسبة الإبداعية بعدد من الخصائص الإيجابية، والتي بدورها يتميز بها المحاسب المبدع، والمتمثلة في[4]:

- مهارات المحاسب التحليلية والتجميعية؛
- مهارات المحاسب على التخيل والحدس؛
- أن يتحلى المحاسب بالشجاعة، والثقة بالنفس؛
- إعتماد المحاسب على التعليمات المبنية على الحقائق العلمية، وليس التعليمات المستمدة من المراكز الإدارية؛

[1]– عبد المجيد الطيب الفار، إدارة الأرباح، دار جليس الزمان للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2011، ص : 23

[2]–تمارة موفق عبد الله التكريتي، أثر ممارسة المحاسبة الإبداعية باستخدام أسلوب تمهيد الدخل على الأداء المالي في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، مجلة الدراسات العليا، المجلد 14، العدد 56 ، جامعة النيلين، العراق، 2019 ، ص : 75-76

[3]– معمر قربة، شهرزاد بودربالة ،حمزة طيبي ، قراءة في نماذج لممارسات المحاسبة الإبداعية في بعض دول العالم ومقاربتها بالممارسات في الجزائر، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، المجلد 08، العدد 01، جامعة الوادي، الجزائر، 2017، ص ص : 517-519

[4]– صالح مرازقة، بوهرين فتيحة، مداخلة بعنوان الإبداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبة الدولية، الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، المنعقد يومي 12 و13 ماي 2010 ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، ص : 05

- النقد الذاتي، فالمحاسب المبدع هو القادر عى تطوير نفسه من حيث النقد، والتهذيب، والتقويم للأفكار، والمعلومات، ووسائل التحليل التي يستخدمها.

واكب ظهور المحاسبة الإبداعية نشأة المحاسبة وركائزها، إلا أن تأثيرها لم يكن قويا لبساطة البيئة المحاسبية أنذاك، لكن أصبح تأثيرها متعدي للعديد من الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة أو الشركة مع تطور البيئة المحاسبية، والإقتصادية ككل؛ و يمكن إستنتاج تعريف لها على أنها عملية الإختيار بين طرق علاج مختلفة في الحالات التي لا توفر القواعد، أو المعايير حلاً للمشكلة، أو عندما يتم إقتراح أساليب بديلة؛ أي أنها تستغل الثغرات المحاسبية لتغيير البيانات المالية مما كانت عليه في الواقع، إلى ما يرغب فيه المعدون في إطار قانوني مشروع.

المطلب الثاني: دوافع المحاسبة الإبداعية والنظرة العالمية لها

إن كل ممارسة من ممارسات الحياة العملية لها دوافع معينة، تعمل لتحقيق بعض الأهداف المرجوة من الممارسة، وهذا يحدث عندما يكون لدى المديرين دوافع معينة لتحقيق أهدافهم المستقبلية، وهذا يتفق تماما مع المحاسبة الإبداعية؛ ومما سبق يمكن القول أن هناك إتفاق بوجود هذه الظاهرة، ولكن هناك جدلا حول الدوافع المتعلقة بها.

أولا: دوافع المحاسبة الإبداعية

لقد أدى الاحتيال المحاسبي الذي تم الإعلان عنه من قبل (Worldco،Enron،Qwest و HealthSouth، Global Crossing وAdelvia) وغيرها، إلى حدوث جنون إعلامي حول الانتهاكات في تطبيق قواعد المحاسبة من قبل مديري المؤسسات، لتعزيز الأرباح ضمن حدود المبادئ المقبولة عمومًا (GAAP)، حيث أورد تقرير المساءلة الحكومية الصادر عن مكتب المحاسبة الحكومية الأمريكية (GAO) أربعة عوامل تسببت في إستخدام المؤسسات لممارسات مشكوك فيها [1]:

- ضغط المؤسسات لتلبية توقعات الأرباح، وبالتالي الحفاظ على أسعار الأسهم أثناء، وبعد التوسع في السوق في التسعينيات؛
- حوافز التعويض التنفيذية الضارة؛
- المحاسبة القديمة، والمعايير القائمة على القواعد؛

[1]- Kingsley wokukwu, creative accounting: unethical accounting and financial practices designed to boot earnings and to meet financial market expectations, journal of business & economic policy, vol. 02, N° 01, USA, 2015, p: 40

- ترتيبات تمويل المؤسسات المعقدة؛

وهناك من عَدّد دوافع المؤسسات لممارسة المحاسبة الإبداعية في[1] :

- إدارة المخاطر المالية من خلال نهج التحوط في الحاضر والمستقبل؛
- تقليل تكلفة رأس المال؛
- تعظيم المكاسب؛
- تعظيم ثروة المديرين وتقليل التكاليف التنفيذية.

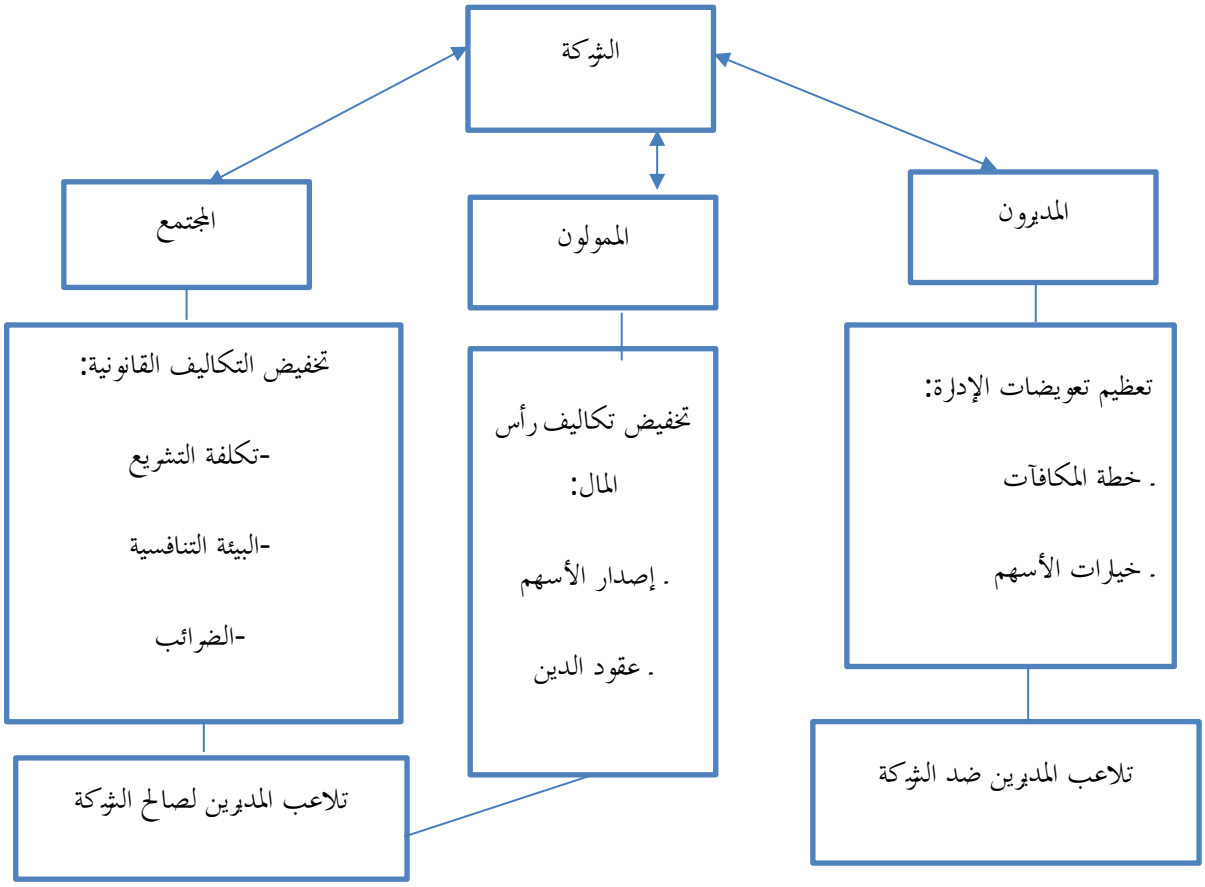
فلادان بافلوفيتش (Vladan Pavlović)، وجورانكا كنيزيفيتش (Goranka Knežević)، ورادیکا بوجيتشيتش (Radica Bojičić) أشارو إلى أن أسباب إدارة الأرباح تعود للعوامل الثقافية، والسياسية، أو الموقف الديني، أو عمر أعضاء مجلس الإدارة، وليس في الإختلافات بين الجنسين في الشركات الزراعية الصربية؛ في حين بعدها من خلال دراسة أخرى أكدو إلى عدم وجود علاقة لعمر أعضاء مجلس الإدارة بممارسات إدارة الأرباح، وأنه لا يوجد دليل على تأثير عمر رئيس مجلس الإدارة على ممارسات إدارة الأرباح[2].

وقد أبرزت ديانا بالاسيو (Diana Balaciu) العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والأطراف ذوات العلاقة من خلال الشكل الآتي:

[1]- firas aziz M. Jawad, xinping xia, international financial reporting standards and moral hazard of creative accounting on hedging, international journal of finance and accounting, vol.04, N°01, USA, 2015, p: 62

[2] -Roman blazek, Pavol durana, Katarina valaskova, creative accounting as an apparatus for reporting profits in agribusiness, risk financial manag, vol 13, N° 11, Slovakia, 2020, p: 04

الشكل رقم (1-1): العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والأطراف ذات العلاقة



المصدر: Balaciu, Diana, Is Creative Accounting A form of manipulation? Journal accredited CNCSIS-Category B+, Tom xvII, vol 3, University of Oradeor, romania 2008, p: 936.

في حين أجمع العديد من الباحثين على مجموعة من الدوافع، والمبررات للجوء المؤسسات لإتباع عدة أساليب للمحاسبة الإبداعية الأتية:

1- التأثير على سمعة المؤسسة أيجابيا في سوق العمل: تستخدم أحيانآ أساليب المحاسبة الإبداعية لغرض الحصول على التمويل لتحسين القيمة المالية المتعلقة بأداء المؤسسة، وذلك للمحافظة على سمعة المؤسسة في سوق العمل.

2- **التصنيف المهني**: تستخدم العديد من المؤسسات أساليب المحاسبة الإبداعية للتحقيق تصنيفات متقدمة في التصنيفات المهنية، التي تقوم بها بعض المؤسسات الدولية والمحلية، والذي يستند على مجموعة من المعايير، وتلجأ المؤسسة لتحقيق ذلك لتحسين قوائمها المالية[1].

3- **الوفاء بالمتطلبات اللازمة**: تلتزم المؤسسات وإدارتها بعدد من المتطلبات القانونية، والتعاقديةن والتنافسية للبقاء، والحفاظ على العملاء، ومواصلة التطور؛ لذلك تستخدم المؤسسات أساليب المحاسبة الإبداعية للوفاء بالمتطلبات الضرورية عندما لايسمح الوضع التشغيلي، والاستثماري بتحقيق تلك المتطلبات.

4- **الحصول على التمويل أو المحافظة عليه**: عندما تعاني المؤسسات من مشاكل في السيولة، وهي مشاكل ضرورية لاستمرار أنشطتها التشغيلية، والاستثمارية، وأحياناً لسداد التزاماتها غالباً ما تحاول جمع الأموال بطرق مختلفة؛ وهنا تقوم المؤسسات بإعادة تمويل نفقاتها، والتزاماتها عن طريق المؤسسات المالية باللجوء إلى أساليب المحاسبة الإبداعية لتحسين نتيجة نشاطها، ومركزها المالي المحاسبي من أجل تحقيق شروط التمويل التي تفرضها المؤسسات المالية، وإظهار الوضع المالي للمؤسسة في شكل أفضل مما هو عليه في الواقع.[2]؛ وقد أثبتت العديد من الدراسات وجود عمليات إدارة الأرباح وانتشارها كلما أرادت المؤسسة أو واجهت قرارات مهمة جدا مثل طلب اقتراض [3].

5- **التهرب الضريبي**: يعد من أهم الدوافع الرئيسية للإدارة لإستخدام المحاسبة الإبداعية، وهذا بتزكية المساهمين وبالتعاون مع المدققين الخارجيين؛ حيث أن 61 % من عمليات الاحتيال في العديد من المؤسسات العالمية، كان هدفه إخفاء الأرباح للتهرب من دفع الضريبة أو تقليل مبلغ الضريبة[4].

---

[1]- الهادي آدم محمد ابراهيم، مجيد عبدالحسين، أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية -دراسة ميدانية على التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق العراق لألوراق المالية-، مجلة كلية العلوم الإدارية، العدد 01، الكلية العسكرية لعلوم الإدارة لضباط القوات المسلحة، مصر، 2017 ، ص ص : 65-66

[2]- سامي محمود عبد الحميد مراد، إحباط الأثر الضريبي السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية بدراسة الحالة المصرية المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، العدد 17، 2018 ،جامعة الأزهر، مصر، ص ص : 136-137

[3] - فوزي الحاج أحمد، رحيمة العيفة، سارة بوضياف، المنظور الاخلاقي للمحاسبة الابداعية وأثره على القوائم المالية، مجلة اقتصاديات الاعمال والتجارة ، المجلد 06 ،العدد10 ، جامعة المسيلة، الجزائر، 2021 ، ص : 42

[4]- سارة حدادي، عبد القادر نويبات ، ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثرها على الوعاء الضريبي - دراسة حالة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية البويرة، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12، العدد01، جامعة المسيلة، الجزائر،2019 ، ص : 76

6- **تحقيق مكاسب شخصية:** تعد المكاسب الشخصية من أهم الدوافع التي تدفع الإدارة بالتعاون مع مدقق الحسابات الخارجي لاستخدام المحاسبة الإبداعية، حتى ولو على حساب الفئات ذات المصالح في المؤسسة، بل على حساب الاقتصاد والمجتمع ككل[1].

وأظهرت دراسة فيلدز وويسنت (fields & Vincen) وجود علاقة بين ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، والحوافز التشجيعية للمدراء، ويرجع ذلك إلى أن الحوافز التي تدفع للمديرين تؤثر على اختيار الطرق المحاسبية التي تزيد من منافعهم الشخصية، خاصة إذا كانت عقود المكافآت مرتبطة بنسبة محددة من الإيرادات أو الأرباح [2]؛ وأهم الدوافع فيمايلي[3]:

- تحسين الأداء المالي للمؤسسة بغية تحسين صورة الإدارة أمام مجلس الإدارة، أو تحسين صورة مجلس الإدارة أمام الجمعية العامة للمساهمين؛
- تحسين وضع أسهم الشركة من خلال تخفيض مستوى الإقتراض، بهدف إصدار أسهم جديدة في سوق الأوراق المالية أقل عرضة للمخاطر، وأكثر توجها نحو تحقيق أداء أفضل ليقبل المستثمرون على شرائها؛
- عدم الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب، مما يفقد المعلومات خاصية الملاءمة للقرار، حتى ينتهي المديرين أو أعضاء مجلس الإدارة من الصفقة التي يرغبون في تحقيقها.

مما سبق يتضح أن المحاسبة الإبداعية هي سلوكا غير أخلاقي من قبل المحاسبين، لتحقيق هدف معين لخدمة فئة معينة على حساب فئات أخرى، تستفيد من المعلومات المالية للمؤسسة، ونظرا لإنتشارها فمن الضروري فهم طبيعتها، وأسبابها، والإلمام بمختلف طرقها لمواجهتها، والحد من تأثيراتها السلبية.

---

[1]- حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، 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، جامعة البصرة، العراق، 2011، ص ص : 362-363

[2]- سالم بن سعيد باعجاجه، محمود البدري شاكر خليفة، أثر إستخدام المحاسبة الإبداعية على متخذي القرارات الإستثمارية في سوق رأس المال السعودي، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز الاقتصاد والإدارة، المجلد 29، العدد 01، جامعة الملك عبد العزيز ،السعودية، 2015، ص : 14

[3]- فوزي الحاج أحمد، رحيمة العيفة، سارة بوضياف، مرجع سبق ذكره، 2021، ص : 42

ثانيا: النظرة العالمية للمحاسبة الإبداعية

في الأدبيات المتعلقة بموضوع المحاسبة الإبداعية يشار على أنها إساءة قامت بها الكيانات التجارية، أو الأشخاص الذين يهدفون إلى عرض البيانات الاقتصادية، والمالية بشكل غير موثوق؛ تُفهم المحاسبة الإبداعية أحيانا على أنها مرادف للإحتيال أو المخالفات المحاسبية في إعداد الكيانات البيانات المالية[1].

تم القيام بمبادرة تجريبية في إسبانيا حيث تم إرسال استبيان إلى 100 شريك في شركات التدقيق الإسبانية، ومقارنة الإستبيان الإسباني بإستبيانيين في المملكة المتحدة حول هذا الموضوع بإجمالي 42 مشاركًا؛ في كلا البلدين إعتبر 30 % من المراجعين المحاسبة الإبداعية كأداة عمل مشروعة، أكثر من 60 % رأوا أن المحاسبة الإبداعية مشكلة خطيرة، بينما في إسبانيا 28 % من المراجعين يعتقد أن المحاسبة الإبداعية لا يمكن حلها بالكامل، في المملكة المتحدة 95 % تقبلوا المحاسبة الإبداعية ورأو أنه ليس من الأسهل حلها[2].

أصبح مصطلح المحاسبة الإبداعية شائعًا جدًا ليس فقط في عالم المال، ولكن أيضًا في سياقات أخرى كمصطلح مجازي، ولطيف لشيء هو وهم، أو تحريف، أو خداع ذكي.

لذلك سأعرض عدد من تعاريف المحاسبة الإبداعية التي قدمها مؤلفون من بلدان مختلفة من العالم، مما يتيح لنا تحديد النظرة العالمية لها؛ ويوضح الجدول الأتي التعريفات الأكثر شيوعًا للمحاسبة الإبداعية الواردة من مؤلفين في بلدان مختلفة، جنبًا إلى جنب مع ملاحظة تشير إلى ما إذا كان المؤلفون يعاملون المحاسبة الإبداعية كظاهرة سلبية، أو متناقضة، أو إيجابية [3].

[1]-Renata dylag, Ewelina puchalska, Accounting policy versus creative accounting, Research paper, Kozminski University, Warsaw, Poland, 2014, p: 03-04

[2] - Ndebugri, Haruna, Tweneboah Senzu, Emmanuel, Analyzing the critical effects of creative accounting practices in the corporate sector of Ghana, Research paper, MPRA Paper, N° 81113, University Ghana, Ghana, 2017, pp: 21-22

[3] - Artur hołda, Anna staszel, definitions, perception and functioning of creative accounting in the theory and practice of different languages, countries and parts of the world, china-USA business review, 2016, Vol 15, N°05, China, p: 207--219

الجدول رقم (1–2): النظرة العالمية لتعريف المحاسبة الإبداعية

العام	المؤلف	البلد	تعريف المحاسبة الإبداعية	النظرة إليها
1988	Jameson	المملكة المتحدة	خداع	سلبي
1991	Revsine	نيوزيلند	تحريف مالي	سلبي
1992	Severino	إيطاليا	خداع	سلبي
1993	Naser	الولايات المتحدة	يحول البيانات الفعلية إلى البيانات المطلوبة	سلبي
1993	Trotman	فرنسا	تضلل، لكنها تعمل أيضًا على تحسين صورة المؤسسة	سلبي وإيجابي
1994	Blasco	إسبانيا	يخيب آمال المستثمرين	سلبي
1995	Vremec	كرواتيا	الاستخدام المعقول للأفكار الأصلية التي لم تتم تجربتها	إيجابي
1997	Mayoral	إسبانيا	خرق لمبادئ المحاسبة	سلبي
1999	Amat, Blake, Dowds	الولايات المتحدة الأمريكية	التلاعب	سلبي
2003	Walker	أستراليا	يصل إلى أهداف معينة	سلبي
2003	Surdykowska	بولندا	الابتكار في طرق الحساب	سلبي أو إيجابي
2004	Sokolov	روسيا	وسيلة لتحسين البيانات المالية	سلبي أو إيجابي
2006	Villouta Farias	شيلي	قد يكون مفيدًا	سلبي أو إيجابي
2011	Belak	سلوفينيا	جريمة	سلبي
2011	Kaparavlović	صربيا	تلاعب ونشاط غير قانوني	سلبي

المصدر: Artur hołda, Anna staszel, definitions, perception and functioning of creative accounting in the theory and practice of different languages, countries and parts of the world, china-USA business review, may 2016, Vol 15, N° 05, China, p:219

من خلال الجدول يمكن اعتبار المحاسبة الإبداعية ظاهرة إيجابية على سبيل المثال في وسط،، وشرق أوروبا، أو ظاهرة محايدة على سبيل المثال في أمريكا الجنوبية، أو قد تكون سلبية، ومرتبطًة بشكل مباشر بالبيان المالي الاحتيالي في غالب البلدان الناطقة باللغة الألمانية، والإنجليزية.

للمحاسبة الإبداعية عدة أسباب ودوافع، فقد تكون تعاقدية ناتجة عن تعاقد المؤسسة مع أطراف خارجية، أو تتعلق بسوق رأس المال، والتوقعات المستقبلية، أو قد تكون بدافع واضعي التشريعات، أو المسؤولين الحكوميين لتفادي التكاليف السياسية، والتقليل من المدفوعات الضريبية؛ كما أنه إذا كنا نتفق مع ما ذهب إليه الباحثون، والكتاب في النظر إليها فإنّه لاينبغي حصرها في الجانب السلبي فقط، بل لها جانب إيجابي أيضاً وذلك يتوقف على نية المحاسب.

المطلب الثالث: تقنيات، مداخل وأساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية

المحاسبة الإبداعية هي إستغلال الثغرات الناتجة عن تلك التطورات في مجال المحاسبة من حيث الاتصال، والقياس، والعرض، والإفصاح المحاسبي في التقارير المالية، والتي حددتها معايير مجلس المحاسبة الدولية؛ وبناءا على ذلك هناك العديد من تقنيات المحاسبة الإبداعية، ومصنفة وفقا لعدة إعتبارات، ومقسمة إلى عدة أصناف حسب الزاوية التي ينظر منها، وهذه الفئات هي:

أولا: تصنيف فرانسوا بونيت (François Bonnet): صنفها إلى مايلي [1]:

1- **بيان الدخل والمبادئ المحاسبية:** وفقًا للاستخدام الداخلي والخارجي، واستخدام عقود الإيجار التمويلي، وتقييم الإنتاج، ومخصصات المخزون؛

2- **بيان النتيجة والسياسات المحاسبية:** ويتعلق بالتغيرات المحاسبية الناتجة عن الربح والخسارة.

3- **بيان النتيجة وقرارات الإدارة:** عن طريق تحسين النتيجة؛

4- **الأنشطة في الميزانية العامة:** رؤوس الأموال، والديون الدائمة، واحتياجات رأس المال العامل، بالإضافة إلى الأنشطة خارج الميزانية العمومية.

ثانيا: تصنيف دي هيرفي ستولوي (d'Hervé Stolowy): وهي [2]:

- التقنيات لها تأثير على محددات النتيجة؛
- التقنيات لها تأثير على عرض حسابات النتيجة؛
- التقنيات لها تأثير على عرض الميزانية العامة.

[1] - Firas aziz M. Jawad & al, op.cit ,2015, p: 62
[2] - ibid,p :62

ثالثا: التصنيفات الأخرى: قد تكون المحاسبة الإبداعية موجودة في ستة مجالات رئيسية[1] :

- المرونة التنظيمية؛
- الافتقار إلى التنظيم؛
- الحكم الإداري على الافتراضات حول المستقبل؛
- توقيت بعض المعاملات؛
- استخدام المعاملات المصطنعة؛
- إعادة تصنيف، وعرض الأرقام المالية.

كما هناك من صنف ممارسات المحاسبة الإبداعية إلى [2]:

1- إطفاء نفقات التطوير المشطوبة على مدى عمر أصل المشروع : يمكن للمؤسسة أن تستهلك نفقات التطوير المشطوبة من الأصول ذات الصلة بالمشروع، فقط لنقل التكلفة إلى السنوات القليلة القادمة؛كما أنه يتم تحديد عمر الأصول من قبل المديرين، أو الإدارة التنظيمية المعنية، وبالتالي قد تؤدي التقديرات في تقرير عمر الأصول إلى محاسبة إبداعية، للحصول على النتائج المرجوة إذا كان المديرون يخططون للتهرب من الضرائب، فقد يقدرون العمر الطويل لأصول المؤسسة لعرض الاستهلاك على حساب المدى الطويل.

2- معاملات البيع وإعادة التأجير: في المعاملات التي يشارك فيها طرف ثالث مثل البنك، هناك المزيد من الفرص للمحاسبة الإبداعية، وكمثال على ذلك نفترض أن أصل تم بيعه إلى أحد البنوك ثم تأجيره لإستخدامه لبقية عمرها الإنتاجي؛ يمكن أن يكون سعر البيع بموجب البيع وإعادة التأجير أعلى أو أقل من القيمة الحالية للأصل، حيث يمكن تعويض الفرق بزيادة أو نقصان الإيجار.

3- الاختيار في توقيت المعاملات: للشركات حرية تسجيل المبيعات، أو الإيرادات لإظهار أرباح الاستثمار التي كانت تكلفتها منخفضة للغاية بالسعر التاريخي.

4- طرق التسعير التحويلي في الشركات متعددة الجنسيات: يمنح التمايز في بلدين مختلفين ميزة للمؤسسات لتحويل أرباحها إلى البلدان ذات أنظمة ضريبية أقل؛ وبما أن للمؤسسات الحرية في اتخاذ قرارها بشأن طريقة تسعير التحويل، ومدى إرتفاعه؛ يمكن تطبيق سعر التحويل في وحدات النظام الضريبي المرتفع، وتعد هذه الخيارات مثالاً مهم على محاسبة إبداعية.

[1] -Firas aziz M. Jawad & al, op.cit ,2015, p: 63
[2] - Ndebugri haruna & al, op.cit, 2017, p:07

لقد لوحظ بشكل نقدي أن السبب الرئيسي لحدوث المحاسبة الإبداعية هو اختيار الطريقة المحاسبية؛ فبموجب معايير المحاسبة يمكن للمؤسسات استخدام أي من الطرق المنصوص عليها في النظام حسب ما يناسبها، على سبيل المثال هناك ثلاث طرق لتسعير المخزون المذكورة على النحو التالي:

- الوارد أولاً يصرف أولاً؛
- طريقة المتوسط المرجح؛
- طريقة الجرد المتوسط.

رابعا: تصنيف جون بليك، أريول أمات، وجاك دودز: يجادلون بأن هناك أربع طرق قد تنشأ من خلالها المحاسبة الإبداعية[1]:

- من خلال ممارسة الاختيار بين السياسات المحاسبية البديلة المسموح بها؛ على سبيل المثال على اختيار الإدارة شطب تكاليف البحث والتطوي كمصروفات، أو رسملتها للإستفادة منها مستقبلاً ؛
- عن طريق التحيز في عمل التقديرات المحاسبية. كتقدير عمر الأصول لأغراض الاستهلاك؛
- عن طريق هيكلة المعاملات بطريقة تؤدي إلى التلاعب بالنتائج في البيانات المالية، على سبيل المثال في ترتيبات البيع، وإعادة التأجير قد تكون عائدات بيع الأصل مع تعديل مكافئ لمدفوعات الإيجار ذات الصلة؛
- عن طريق توقيت المعاملات الحقيقية للتلاعب بالمحاسبة، على سبيل المثال إذا كان ملف استثمار بتكلفة تاريخية قدرها مليون جنيه إسترليني تبلغ قيمته السوقية 03 ملايين جنيه إسترليني، إذ يمكن للمديرين إدراك الوقت لزيادة الأرباح في السنة التي يختارونها.

خامسا: تصنيف ممارسات المحاسبة الإبداعية وفق إتفاقها مع المعايير المحاسبية الدولية

حيث صنفت إلى [2]:

1- أساليب تتفق مع المعايير المحاسبية: أهم أوجه المرونة المتاحة في المعايير المحاسبية كمايلي :

أ-أساس الاستحقاق: تضمنت معايير المحاسبة المرتبطة بأساس الاستحقاق بعض الجوانب الاختيارية، التي يمكن أن تستغلها الإدارة بما يعكس رغباتها، ومصالحها؛ ومن أمثلة ذلك

[1] - Ester Olivera's, Oriol amat, Ethics and creative accounting: some empirical evidence on accounting for intangibles in spain, journal of economic literature, N°732, Universität Pompeu Fabra, Spain ,2004, pp: 07 -10

[2]- سالم بن سعيد باعجاجه وآخرون، مرجع سبق ذكره، 2015، ص ص : 22-23

توقيت الاعتراف بالإيراد، حيث يشير معيار المحاسبة الخاص بالإيرادات إلي إثبات الإيرادات المتعلقة ببيع بضائع مع حق رد السلعة المبيعة عند عملية التسليم، إذا كان بالإمكان تقدير المردودات بدرجة من الدقة يمكن الإعتماد عليها، وإذا لم يكن بالإمكان الوصول إلى تقديرات يمكن الاعتماد عليها في ما يخص المردودات، يجب تأجيل إثبات الإيرادات حتى يتم قبول العميل بشكل نهائي للبضاعة المبيعة؛ كأن تنتهي الفترة التي يحق للعميل خلالها رد البضاعة؛ ويشير المعيار إلى أنه يجوز إثبات إيرادات مبيعات التقسيط باستخدام طريقة الأقساط، أما إذا كان هناك درجة عالية من عدم التأكد من إمكانية التحصيل، فإنه ينبغي إستخدام طريقة إستعادة التكلفة كأساس لإثبات الإيرادات.

ب–**التقديرات الحكمية**: تضمنت المعايير المحاسبية العديد من الأمور التي ترك شأن تحديدها إلى التقدير الحكمي للإدارة، ومن أمثلة ذلك تقدير العمر الإنتاجي، وقيمة الخردة للأصول القابلة للإهلاك، تقدير قيمة الأصل الثابت عند إعادة التقييم، الاعتراف بخسارة الانخفاض في قيمة الأصول الثابتة، مخصص الديون المشكوك فيها، المخزون المتقادم، إضافة إلى ذلك يحق للإدارة تغيير التقدير المحاسبي إذا تغيرت الظروف الاقتصادية المحيطة باستخدام الأصل.

ت–**الأهمية النسبية**: تقاس الأهمية النسبية لبند ما بمدى تأثيره على مستخدمي البيانات المالية، وذلك في ضوء حجم البند وعلاقته بحجم المؤسسة، والظروف المحيطة؛ وقد تضمنت المعايير المحاسبية العديد من الإرشادات، التي ينبغي إتباعها عند تحديد الأهمية النسبية لقيمة بند، أو جزء أو مجموعة معينة؛ ويعتبر البند ذا أهمية نسبية إذا كانت قيمته تعادل أو تزيد عن 10% من قيمة الأساس الملائم؛ ولا يعتبر البند ذا أهمية نسبية إذا كانت قيمته تعادل أو تقل عن 5% من قيمة الأساس الملائم، أما إذا كانت القيمة تقع بين 5% و10% من قيمة الأساس الملائم، فإن الأهمية النسبية تصبح خاضعة للتقدير المهني في ضوء الظروف القائمة، وبالرغم من هذه الإرشادات، فإن تطبيقها يساعد على التقدير الحكمي للإدارة من خلال سوء الاستخدام أو سوء فهم التطبيق المناسب لها.

ث– **السياسات المحاسبية الاختيارية**: تضمنت معايير المحاسبة العديد من السياسات التي ترك شأن الاختيار في ما بينها للإدارة، ومن أمثلة ذلك المعيار رقم 02 (IAS 2) الخاص بالمخزون السلعي، وأوجد هذا المعيار طريقتين لتحديد تكلفة المخزون هي: طريقة المتوسط المرجح، طريقة الداخل أولا خارج أولا؛ والمعيار المحاسبي الدولي رقم 16 (ias 16) الممتلكات والمنشآت

والمعدات أوجد أكثر من طريقة لاستهلاك الأصل الثابت خلال عمره الإنتاجي مثل طريقة القسط الثابت، طريقة القسط المتناقص، طريقة وحدات الإنتاج، ...الخ[1].

ج–الإفصاح المحاسبي: تتضمن معايير الإفصاح المحاسبي ذات الصلة حرية الإدارة في تقديم إفصاحات في أمور عديدة، والتي يمكن أن تستغلها الإدارة لتعكس رغباتها ومصالحها، ومن أمثلة ذلك ما تضمنه المعيار رقم 01 الخاص بالعرض والإفصاح، بأنه إذا حدث تغير في سياسة محاسبية معينة، فإنه ينبغي تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة بأثر رجعي، وذلك بتعديل القوائم المالية لكافة المدد المالية المعروضة، إلا في الظروف التي يتعذر فيها تحديد البيانات المالية الضرورية للتعديل بصورة معقولة.

2- أساليب لا تتفق مع المعايير المحاسبية: قد يستغل معدو البيانات المالية مهاراتهم، ومعارفهم في استخدام أساليب لا تتفق مع القواعد، والمعايير المحاسبية للتلاعب بالأرقام الواردة بالكشوف المالية، لخلق انطباع مضلل عن الأداء يعكس رغبات، ومصالح الإدارة أكثر من كونه انعكاسا للأداء الاقتصادي الحقيقي للمؤسسة.

يحدث هذا النوع من التلاعب بتوجيه من الإدارة التي يفترض أنها تعمل على منع التلاعب، ولكنها قد تستخدم سلطاتها في القيام بالتلاعب، واصطناع وسائل إخفائه، ومن أبرز الأمثلة على ذلك التلاعب في تقييم بضاعة آخر المدة، التلاعب في تكوين المخصصات، تقليل المصروفات، إدراج مبيعات وهمية، تكوين احتياطيات سرية [2].

سادسا: ممارسات المحاسبة الإبداعية وفق النظام المحاسبي المالي (Scf)

وضع المشرع الجزائري نظام محاسبيا ماليا مستمد من المعايير المحاسبية الدولية (IFRS/IAS) بهدف تحسين جودة المعلومة المالية، وركز على عنصر المرونة، وفي رأيه أنه يمكن تحقيق مكاسب كبيرة، من خلال السماح للإدارة بإستخدام أحكامها التقديرية بشأن العديد من المعلاجات المحاسبية، لضمان توفير

[1] . المعيار المحاسبي الدولي رقم 16" الممتلكات والمصانع والمعدات" IAS 16، https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-16-property-plant-and-equipment.html/content/dam/ifrs/publications/html-standards/english/2025/issued/ias16, الفقرة 62

[2]– سالم بن سعيد باعجاجه وآخرون، مرجع سبق ذكره، 2015، ص ص : 24– 25

معلومات مفيدة، ومن هنا وجدت العديد من الثغرات التي يمكن من خلالها ممارسة المحاسبة الإبداعية، وسنذكر بعضا منها[1] :

1- الجانب المتعلقة بالمبادئ المحاسبية: جاء النظام المحاسبي المالي بالعديد من المبادئ المحاسبية المعروفة في المرسوم التنفيذي 156/08، حيث أن البعض منها يفسح المجال أمام الإدارة لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، وتتمثل في:

أ- محاسبة التعهد أو محاسبة الإلتزام: وفقا لهذا المبدأ يتم الإعتراف، وتسجيل مختلف الأحداث والعمليات المحاسبية، وقت التعاقد أي فور التقيد، ويتم إثباتها بوثيقة وتسجل محاسبيا، وجاء هذا المبدأ في المادة 06 من المرسوم التنفيذي 156/08، ويتيح هذا المبدأ العديد من الثغرات، التي تتعلق بمدى تحصيل الإيرادات فعليا، أو دفع المصاريف لتطبيق ممارسات المحاسبة الإبداعية.

ب- مبدأ الأهمية النسبية: وفق المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 156/08، يكون البند ذا أهمية نسبية إذا كان حذفه، أو إهماله يؤثر على قرارات المستخدمين، في حين أن المعلومات غير المهمة نسبيا، تعرض في شكل مجامع على أساس خصائص متجانسة، وبالتالي فإن النظام المحاسبي المالي يشير بشكل غير مباشر إلى عملية دمج المعلومات في التقارير المالية، وهذا ما يفسح المجال لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية عن طريق التلاعب بمبدأ الأهمية النسبية، ودمج المبالغ لخدمة أهداف الإدارة.

ت- مبدأ الحيطة والحذر: نصت المادة 14 من المرسوم التنفيذي 156/08 على هذا المبدأ، كما أشارت إلى أن تطبيق هذا المبدأ لا يجب أن يؤدي إلى تكوين احتياطات سرية، أو مؤونات مبالغ فيها، حيث يعتمد بدرجة كبيرة على التقدير الشخصي، ويتجلى تأثير هذا المبدأ خاصة على الديون والنتائج، وفي حالة وجود شكوك حول المستقبل، وذلك من خلال خلق احتياطات سرية، أو مخصصات بأكثر مما يجب، أو التخفيض المعتمد للأصول والإيرادات أو التضخيم المعتمد للخصوم، والمصاريف.

2- الجانب المتعلقة بالمعالجة المحاسبية: أتاح النظام المحاسبي المالي هامشا من الحرية للمسير، بهدف تمكينه من اختيار السياسات، والبدائل الملائمة التي تعكس واقع المؤسسة؛ وسيتم التوسع فيها في الفصل الثاني.

[1]- قوشيش أمينة، لقميطي الأخضر، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) على ممارسات المحاسبة االبداعية في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية ، المجلد 13 ، العدد 02، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2019 ، ص ص : 116-119

سابعا: أساليب المحاسبة الإبداعية في الكشوف المالية

يمكن عرض أساليب المحاسبة الإبداعية وفقاً لما تتم في الكشوف المالية كما يأتي [1]:

1- **في قائمة الميزانية** : أهم الممارسات هي:

- المبالغة في تقييم الأصول غير الملموسة، تغيير طرق الإطفاء بشكل غير مبرر في تخفيض هذه الأصول؛
- عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية، التلاعب في نسب الاهتلاك بالنسبة للأصول الثابتة، التلاعب في أسعار السوق في تقييم المحفظة المالية، وتخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض الأسعار بخصوص الاستثمارات المتداولة؛
- عدم الإفصاح عن البنود النقدية؛
- التلاعب في أسعار الصرف في ترجمة البنود النقدية المتوفرة بالعملات الأجنبية؛
- عدم الكشف عن الديون المتعثرة؛
- إجراء أخطاء في تصنيف حسابات الذمم المدينة على أنها أصول متداولة بتحسن السيولة؛
- إثبات الموجودات المحتملة قبل تحققها مثل إثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية قبل إصدار الحكم؛
- عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة؛
- الحصول على قروض طويلة الأجل قبل نشر الميزانية، بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل؛
- إضافة مكاسب محققة في سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري.

2- **في جدول حساب النتائج** : أهم الممارسات فيه هي:

- يتضمن الاعتراف بالإيرادات قبل تحققها، بحيث يتم الاعتراف بالمبيعات الحقيقية محاسبيا قبل التزام الزبون بتسديد ثمنها؛
- الاعتراف بالإيرادات الوهمية من خلال تسجيل المبيعات غير الموجودة، أو بتحويل الإيراد الحالي إلى فترة مالية لاحقة؛

[1]- مفتاح بختة، براق محمد، قياس تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة ومصداقية القوائم المالية لشركة صيدال، مجلة العلوم التجارية والتسيير، المجلد 13 العدد01، المدرسة العليا للتجارة، القليعة، الجزائر. 2017، ص ص : 61 -63

- زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة، أو باستخدام الأنشطة غير المستدامة، وهو يشمل زيادة الأرباح من خلال بيع أصل مقيم بأقل من قيمته الحقيقية، وكذلك اعتبار عائد الاستثمار جزء من الإيرادات ويتم تسجيل كدخل تشغيلي؛
- تأجيل الاعتراف بالمصروفات من خلال تأخير الاعتراف ببعض النفقات الرأسمالية خلال الفترة المالية، ثم تمرير القيود المحاسبية ذات الصلة في الفترات المحاسبية الموالية.

3- **في جدول سيولة الخزينة**: الممارسات من خلاله هي:

- التلاعب بجدول تدفقات الخزينة من خلال دفع تكاليف البحث والتطوير، وتسجيلها بإعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة، ويتم استبعادها عن التدفقات النقدية التشغيلية الخارجة؛ وبالتالي فإن هذه الممارسات تزيد من التدفقات الداخلية؛
- معالجة التضخم في رقم الأرباح المحتجزة، الناجم عن عدم القدرة على إيجاد النقد لتوزيع جزء منها، ولفترات طويلة عن طريق توزيع منح على شكل أسهم بدلا من توزيع الأرباح نقدا، وذلك لتخفيف وطأة تراكم الأرباح، وإخفاء عدم القدرة على التوزيع النقدي وإقناع المساهمن بعدم وجود مشاكل كبيرة في إدارة النقدية؛
- إطالة فترات سداد النفقات، والتشدد في سياسات التحصيل وغيرها، ممايؤدي إلى تقليص عناصر المطلوبات بصورة مصطنعة، وتحرير رأس المال بصورة مؤقتة بغية إظهار التدفقات النقدية الحرة على نحو أفضل مما عليه في الواقع؛
- قيام المؤسسة بدفع فوائد القروض غير المرتبطة بالعمليات الاستثمارية على أساس أنها نفقات استثمارية، لغرض إستبعادها من النفقات التشغيلية، أو الأنشطة الرئيسية للمؤسسة من عملياتها الرئيسية؛
- تسجيل التدفقات النقدية المتعلقة بالأرباح، والخسائر الناجمة عن عمليات بيع الموجودات الثابتة ضمن عملياتها التشغيلية، خلافا لما أشار إليه معيار المحاسبة الدولي السابع الذي اعتبر أن النقدية الناتجة عن مثل هذه العمليات تعتبر متعلقة بالعمليات الاستثمارية.

4- **في جدول تغير الأموال الخاصة**: إن جميع عناصر بنود هذه القائمة معرضة لإستخدام تقنيات المحاسبة الإبداعية من خلال:

- القيام بثغرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه؛

- رأس المال المكتسب ورأس المال المحتسب، والتي تمارس على إعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة، أو خسائر الخيارات السابقة، وأرصدة العملات الأجنبية.

ثامنا: التلاعب بالعرض المحاسبي: تعتبر جزءًا من الاستراتيجيات التالية التي تتعلق بالتلاعب مرتبطة بعرض المعلومات المالية على النحو التالي:

- استخدام طريقة محاسبية إبداعية لجعل النص صعب القراءة؛
- استخدام لغة مقنعة تتكون فقط من الكلمات الإيجابية، وتؤكد على إيجابية الأداء المالي، يُعرف هذا النوع من التلاعب في الأدب باسم "التحيز الإيجابي"؛
- استخدام التلاعب البصري المحاسبي الإبداعي في طريقة عرض المعلومات، مع نطاق جذب الانتباه من العناصر الأخرى ذات الصلة، ولكن في نفس الوقت لا يؤدي إلى تحسين جوهري في الأداء المالي المقدم؛
- استخدام مقارنة الأداء التي تتضمن اختيار المعيار الذي يصور تيار الأداء المالي في أفضل صورة ممكنة.

يمكن استخدام التلاعب البصري الإبداعي لتأثير على عناصر من تقرير المؤسسة لجعلها أكثر تمويها للمستخدمين، وتضليلهم (مثل الأشكال، والخط، والأسلوب، وحجم الحروف، أو الأرقام واللون، وما إلى ذلك).

يعد ترتيب عرض العناصر عاملا مهماً في تكوين تأثير بصري قوية على مستخدمي الكشوف المالية، على سبيل المثال يمكن للإدارة أن تختار وضع بعض المعلومات في الجزء الأول من تقرير المؤسسة لتعزيز الإنطباع الإيجابي، أو تأجيل عرضها في الجزء الأخير من تقرير لتقليل التأثيرات الضارة وتوجيه إنتباه القارئ نحو الإتجاه الإيجابي في التقرير[1].

المحاسبة الإبداعية تستغل المرورنة، كتعدد البدائل، والطرق، والسياسات المحاسبية دون خرق القوانين، والمعايير المحاسبية؛ فإذا كانت تعبر عن الصورة الحقيقية للمؤسسة، وكانت ضمن الإطار المهني والأخلاقي، فيمكن اعتبارها إبداعا محاسبيا، إلا أنه إذا كانت العكس تتحول إلى محاسبة إبداعية؛ فممارستها قد تخدم مصالح ظرفية، لكن عواقبها تظهر في الأجل الطويل، مما يشوه صورة المؤسسة، ويكلفها عواقب جسيمة.

[1] - Ndebugri haruna & al, op.cit, 2017, pp: 23-20

المبحث الثالث: المحاسبة الإبداعية مخاطرها، نماذج الكشف عنها، اتجاهات وأساليب الحد منها

التلاعب واستغلال الثغرات في المحاسبة الإبداعية يضر بسمعة المؤسسة، وخاصة عندما لا توافق توقعات المستثمرين الحقائق على أرض الواقع، سواءً في المشاريع قصيرة أو طويلة المدى؛ إذ سيكون لذلك تأثير سلبي كبير على أسعار الأسهم، وحصص المالكين؛ فالعديد من الفضائح لم يتوقعها المحللون، أو مدراء الأصول، أو الصحفيون المتخصصون في الشؤون المالية، مما يعني أنه ليس من السهل على الدوام اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية؛ إلا أن ذلك لا يعني الاستسلام للأمر، وتقبل تلك الإجراءات المشبوهة، بل توجد العديد من نماذج لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي برهنت نجاعتها، كما هناك العديد من الأساليب الحديثة ظهرت للحد منها.

المطلب الأول: مخاطر ممارسة المحاسبة الإبداعية

تداعيات المحاسبة الإبداعية ومخاطرها لا تنعكس فقط على المؤسسة بل تتعدى إلى إقتصاديات الدول؛ فبعد كل أزمة عالمية كانت المحاسبة الإبداعية سببها كانت الخسائر المادية جسيمة، وسنتطرق إلى بعض مخاطرها فيمايلي :

مع دخول منتصف القرن الحادي والعشرين لاسيما في عام 2009 إهتز العالم مره أخرى بسبب التلاعب في الايرادات بمبلغ 1.5 مليار دولار أمريكي من قبل شركه تعمل في خدمات الكمبيوتر وهي ساتيام (Steam) في الهند، إضافه الى التلاعب بالايرادات تتلاعب الشركات أيضا بحسابات المعاملات التي تجذب إنتباه المستثمرين مثل بيانات التدفق النقدي؛ ولا يزال التلاعب في البيانات المالية يشكل خطر كبير على اقتصاديات جميع دول العالم، بما في ذلك البلدان المتقدمة، والنامية على الرغم من زيادة الاشراف، والتغييرات في القوانين، وزيادة الاهتمام بالقضية؛ فالاحتيال في حسابات البيانات المالية يلحق الضرر بالميزانية؛ فالولايات المتحدة الامريكية تتكبد كل عام مايعادل 572 مليار دولار نتيجة الإحتيال المالي.

كذلك يؤثر سلبا على الموظفين، والمساهمين، والدائنين بطريقة غير مباشرة بين تفويض مستحيل في البيانات المالية للشركات، والثقة في الاسواق المالية، وما ينتج عنه في مخاطر الاقساط وأسواق رأس المال أقل كفاءة، وخسائر تقييم كبيرة للمستثمرين بالنسبة للشركات المتورطة في الفضائح [1].

[1] -Arben Sahiti, Mejdi Bektashi, Detection Techniques of Fraud in Accounting, European Journal of Economics and Business Studies, Vol 01, N° 02, Republic of Kosova, 2015, p: 98

كذلك الباحثين سانوسي، إيزيدونمي (B Sanusi, PF Izedonmi) يريان أن ممارسات المحاسبة الإبداعية يجب أن تعتبر جريمة خطيرة، وبالتالي فإن هيئات المحاسبة والمحاكم القانونية، والسلطات التنظيمية الأخرى بحاجة إلى إعتماد تدابير صارمة لوقف هذه الممارسة غير الأخلاقية؛ كما يرى بريتون، وتافلر(Breton, G., & Taffler) أن ظهور المحاسبة الجنائية أعاد الثقة في مصداقية المؤسسات وتقاريرها المالية[1].

من جانب أخر صرح آرثر ليفيت (Arthur Levitt)، الرئيس السابق للجنة الأوراق المالية والبورصات في الولايات المتحدة الأمريكية في الفترة بين 1993 إلى 2001 ، بأنه "يجب إلغاء ممارسة إدارة الأرباح من أجل أسواقنا؛ من أجل اقتصادنا العالمي الذي يعتمد إلى حد كبير على مصداقية النظام المالي الأمريكي؛ ومن أجل المستثمرين، ومن أجل التزام أكبر ليس فقط إتجاه بعضنا البعض ولكن تجاه أنفسنا.

يجادل الباحثين جاكسون وبيتمان (Jackson & Pittman) بأن هناك قلقًا متزايدًا في مجتمع الاستثمار، من أن ممارسة معينة لإدارة الأرباح تقوض ثقة الجمهور في التقارير المالية الخارجية، وتعيق التدفق الفعال لرأس المال في السوق المالية؛ وكان هذا في 28 سبتمبر 1998 في خطاب لعبة الأرقام، لجنة الأوراق المالية والبورصات السابقة.

كما أعرب رئيس مجلس الإدارة آرثر ليفيت (Arthur Levitt) عن قلقه من أن فشل مديري الشركات في تقديم معلومات مالية ذات مغزى وتمثل بياناتهم المالية، لا يؤدي إلى تآكل الثقة بين المساهمين، والشركة فحسب بل يهدد اقتصادنا أيضًا بتقلبات الأسعار اللاحقة، وأعرب عن خوفه من أن يشهد تآكلا في جودة الأرباح، وبالتالي جودة التقارير المالية، والتحريفات المحاسبية المتفق عليها بشكل موحد؛ الذي يترتب على ذلك يقوض نزاهة ومكانة المالية الأمريكية كأول سوق في العالم؛ ويعتقد ليفيت أن لعبة إدارة الأرباح تؤثر سلبًا على دقة البيانات المالية للشركة في نهاية المطاف[2].

في أفريل 2020 قدم تقرير بعنوان (Report to the Nation) تقرير الى الأمم نشرته جمعية تدقيق الاحتيال المعتمدين، أن مخططات الاحتيال في البيانات المالية هي أقل شيوعا وأكثر تكلفة حيث يبلغ متوسط الخسارة 954.000 دولار امريكي، و 10% من الحالات في العالم تم الابلاغ عن تزوير البيانات، 14% من الحالات في منطقة آسيا، والمحيط الهادي، 11% في إفريقيا، 10% في أوروبا الغربية، 10% في أوروبا الشرقية ووسط آسيا، **19%** في أمريكا اللاتنية والبحر الكاريبي، 12%جنوب آسيا، و7% في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، أما على مستوى القطاعات فكانت النسبة 7 % في المؤسسات

[1] - Branka remenarić, Ivo mijoč, Ivana kenfelja, op.cit, 2018, p: 01-03
[2] - Kingsley wokukwu, op.cit, 2015, p 42-43

الحكومية، و10 % في قطاع الخدمات المصرفية والمالية، حيث كشف تقرير الى الأمم أن السرعة المتوسطة لخطط الاحتيال في البيانات المالية هي أعلى سرعة حيث تبلغ 39,800 دولار أمريكي شهريا[1].

الفضائح المحاسبية مثل (Enron) و (WorldCom) و (Parmalat) و (Tyco) وغيرها، تكلفتها لم تكن فقط مليارات الدولارات لأصحاب المصلحة، ولكن أيضًا أضرت بمهنة المحاسبة نتيجة التحريف المالي[2]؛ فالمدقق بإعتباره أول شخص يتحمل مسؤولية مصداقية الكشوف المالية، وخلوها من ممارسات المحاسبة الإبداعية ينعكس عليه الخطر، فيتعرض المدقق إلى إحتمالية خسائر أو أضرار مادية، فضلا عن تعرضه لفقدان سمعته المهنية نتيجة للدعاوي القضائية المرفوعة ضده، لرأيه غير الصائب عن الكشوف المالية المقدمة له من قبل عملاء المكتب، أو من قبل الغير، أو العقوبات، أو الجزاءات التأديبية التي قد تفرضها الهيئات، والمنظمات المهنية ضده، نتيجة لفشله في مواجهة خطر ممارسات المحاسبة الإبداعية في الكشوف المالية، أو عندما يصدر تقرير غير متحفظ بشأنها للعميل دون علمه بأن بها تحريفا هاما.

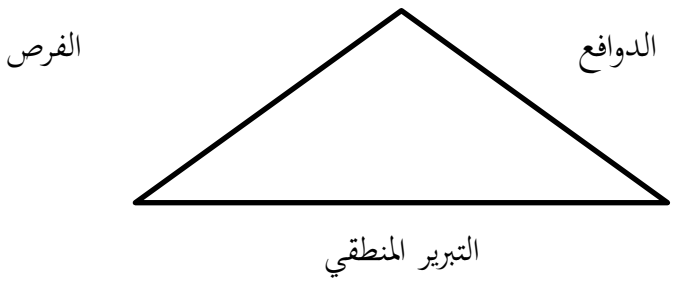
إذن إن إرتكاب ممارسات المحاسبة الإبداعية مرهون بثلاث محددات، وهي الحافز أو الدافع، والفرصة، وتبرير الممارسات، ويتم تصنيف عوامل خطر ممارسات المحاسبة الإبداعية على أساس هذه المحددات، ولقد أكد المعيار الأمريكي للتدقيق SAS 99 المرتبط بالكشف عن الإحتيال على الإهتمام المهني بمثلث ممارسات المحاسبة الإبداعية، والتأكيد على دور الإصدارات المهنية في إرشاد المدقق في مواجهة خطر ممارسات المحاسبة الإبداعية، ولقد أكد أيضا على سلوكيات ممارسي المحاسبة الإبداعية بإعتبار مرتكبها بشرا سواء كانت الإدارة، أوموظفي المؤسسة، وبالتالي لقول بأنه توجد ممارسة محاسبية إبداعية ينجم عنها خطر يجب توافر شروط أو محددات، وهي أن يكون لدى مرتكبه الدافع للقيام بهذا العمل، وتكون فرصة لتحويل هذا الدافع إلى واقع، من خلال ضعف الرقابة الداخلية، وأن يكون لديه القدرة على تبرير إرتكاب هذه الممارسات، والشكل التالي يوضح مثلث خطر الممارسات الإبداعية على مهنة التدقيق[3].

[1] - Andrew, Candy, Robin , detecting fraudulent of financial statements using fraud s.c.o.r.e model and financial distress, International Journal of Economics, Vol 06, N° 01, Romania, 2022, p: 212

[2] - Ndebugri haruna & al, opt ic, 2017, p:08

[3] – فرج سهى السيد حسن، خطر ممارسات المحاسبية الإبداعية وإخفاقات المراجعة في مواجهته ، مجلة البحوث المالية والتجارية ، العدد 02، جامعة بور سعيد، مصر، 2009 ، ص : 263

الشكل رقم (1-2): مثلث خطر ممارسات المحاسبة الإبداعية



المصدر: فرج سهى السيد حسن ، خطر ممارسات المحاسبية الإبداعية وإخفاقات المراجعة في مواجهته ، مجلة البحوث المالية والتجارية، العدد 2 ، جامعة بور سعيد ، مصر، 2009، ص: 263

تتمثل العناصر الرئيسية لخطر ممارسات المحاسبة الإبداعية في [1]:

أولا: خطر التقاضي: يعني أنه يمكن مقاضاة المدقق إذا إدعى العميل أنه فشل في إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية في الكشوف المالية، أو نجح في اكتشافها ولكنه لم يبلغ عنها؛ ويعتبر هذا الأخير من أهم العوامل التي تؤثر على مهنة التدقيق ومن ثم المعلومات المحاسبية وجودتها.

ثانيا: خطر الجزاءات: وهذه العقوبة تفرضها هيئات تنظيمية أو هيئات مهنية، وهي التي تحمل أضرار على المدقق سواء تحميله تكاليف إضافية نتيجة القيام بتدقيق إضافي، أو تلك الجزاءات والعقوبات التي يتعرض لها المدقق لأسباب تعاقدية مع العميل، وتؤثر على أتعابه التي يحصل عليها، كما تؤثر على سلوكه وعلى سمعته المهنية.

ثالثا: الإضرار بسمعة المدقق المهنية: إن الإضرار بسمعة المدقق هو أحد مخاطر ممارسات المحاسبة الإبداعية، فالتقاضي، والعقوبات الجزائية التي تتم بحقه تؤثر على سمعته، في المقابل تعتبر سمعته أحد محددات جودة أدائه المهني.

وقد تعرض العديد من الباحثين إلى مخاطر ممارسات المحاسبة الإبداعية والتي يمكن تلخيصها إلى:

1-تخفيض قيمة المؤسسة: توجد العديد من القرارات التشغيلية التي تتخذها المؤسسة بغرض التأثير على الأرباح القصيرة الأجل، إلا أن يمكن أن تؤدي في الأجل الطويل إلى الإضرار بالكفاءة الإقتصادية للمؤسسة، فعلى سبيل المثال تعجيل الإيرادات قد يؤدي إلى قيام المؤسسة ببيع منتجتها

[1]- يونس الزين، عبد الحميد حسياني، خطر المحاسبة الإبداعية على المراجعة – حالة فضيحة شركة إنرون-، مجلة العلوم الإنسانية ، العدد 06، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2016 ، ص ص : 390- 392

في 25 ديسمبر بشروط كان من الممكن ان تكون أفضل لوتبيع ذات المنتج لذات العميل في 02 جانفي، كذلك فإن تأخير المصاريف كصيانة ،وبحوث التطوير وتدريب العاملين قد يؤدي إلى فشل المعدات، خسارة حصة المؤسسة في السوق، وتخفيض الإنتاجية[1].

2-تتلاشى المعايير الأخلاقية: حتى وإن كانت ممارسات المحاسبة الإبداعية لا تنتهك بوضوح المعايير المحاسبية ، فهي لا تزال تنطوي على إشكالية أخلاقية؛ فالمؤسسات التي تنخرط في إدارة الأرباح تبعث برسالة للموظفين بها مفادها إخفاء، وتضليل الحقيقة، والمديرون الذين يتحملون خطر هذه الممارسات يخلقون مناخا أخلاقيا يسمح بوجود أنشطة أخرى مشكوك فيها؛ فالمدير الذي يطلب من موظفي المبيعات تعجيل المبيعات في أحد الأيام، يخسر السلطة الأخلاقية التي تمكنه من إنتقاد خطط المبيعات المشكوك فيها في يوم أخر، وأيضا يمكن أن تصبح إدارة الأرباح منحدراً زلقا للغاية، حيث تصبح أساليب التحايل المحاسبية البسيطة نسبيا أكثر تعقيدا، مما يؤدي إلى مخالفات جوهرية في الكشوف المالية.

3-العقوبات الاقتصادية وإعادة إعداد الكشوف المالية: في السنوات الأخيرة مثلا فرضت بورصة الأوراق المالية الأمريكية عقوبات صارمة على الشركات التي قامت بممارسة المحاسبة الإبداعية، بغرض التأثير على الأرباح فعلى سبيل المثال في أوائل التسعينات وقعت البورصة غرامة مالية قيمتها مليون دولار على شركة (Grance .R.W)، وطلب منها إعادة احتساب أرباحها والإعلان عنها، والسبب في ذلك أن الشركة بين عامي 1990 و 1992 قامت بتخفيض أرباحها المعلنة، وذلك بتسجيل احتيطات غير صحيحة قيمتها 55 مليون دولار، وبين عامي 1993 و1995 قامت بإعادة الاحتياطات إلى أرباح، وذلك لمقابلة الأرباح الفصلية المستهدفة[2].

4-إخفاء مشكلة الإدارة التشغيلية: عندما تستخدم الإدارة الى ممارسات المحاسبة الإبداعية لكسب مزايا إضافية، والفوز بالترقيات، وتجنب الإنتقاد تترك الأخطاء دون تصحيحها، وتظل المشكلة قائمة لفترات زمنية طويلة .

---

[1]- عبد الحميد حسياني ، المحاسبة الإبداعية في الشركات الجزائرية، مجلة الدراسات الإقتصادية والمالية، العدد 08، المجلد 03، جامعة الوادي، الجزائر، ص ص : 165-166

[2]- عبد الجليل لخذاري ، زين عيسى، مداخلة بعنوان دوافع وأساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية"، الملتقى الوطني حول إشكالية استدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة المنعقد يوم 06 و07 ديسمبر 2017، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، ص ص : 06 - 07

5-جودة الأرباح وتأثيراتها على المؤسسة: إن غياب دقة الأرباح يشكل خطورة بالغة على رقم الأرباح الموزعة، حيث أنه في حالة عدم دقة هذه الأرباح كما لو تم تضمينها المكاسب المتحققة من إعادة تقدير الأصول الرأسمالية، أو إستخدام أي من ممارسات فيها، فإن الأرباح الموزعة في هذه الحالة تكون توزيعا من المحاسبة الإبداعية، التي تؤدي الى زيادة رقم الأرباح دون زيادة حقيقية لرأس مال المؤسسة[1].

في الختام يمكن القول أن الفضائح المالية العديدة الناتجة عن ممارسة المحاسبة الإبداعية، لم تقتصر آثارها على تكبد المؤسسات خسائر مالية فحسب، بل امتدت لتشمل انعكاسات سلبية على إقتصاديات الدول و مهنة المحاسبة على سواء، الأمر الذي دفع الأطراف المعنية إلى البحث عن حلول جادة وفعالة للحد من هذه الممارسات وتعزيز مصداقية التقارير المالية.

المطلب الثاني: نماذج الكشف عن المحاسبة الإبداعية

إن الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية ليس بالأمر السهل في الواقع العملي، لأن المؤسسات تستغل كل ثغرة صغيرة، أو كبيرة في المعايير، أو القوانين لممارسة ممارسات تخدم أهدافها، وبذلك سوف نتناول في هذا المطلب نماذج لقياس، والكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، وهي كما يلي:

أولا: نموذج بنيش (beneish) للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية :

تم إنشاء نموذج (beneish) من قبل البروفيسور مسعود دانيال بنيش (messod daniel beneish) سنة 1999، الذي صاغ العديد من النسب التحليلية والمتغيرات لتحديد حدوث الاحتيال المالي، وممارسات المحاسبة الإبداعية، أو ميل المؤسسة للانخراط في التلاعب في الأرباح؛ وقام العديد من الباحثين بتطبيق نموذج (beneish) على فضائح المؤسسات الشهيرة من بينهم الباحث جوست إمبينك (joost impink) الذي طبقه على فضيحة WorldCom سنة 2010[2]، وأشارت الدراسة أن هناك مؤشرات يمكن أن تشير إلى وجود المحاسبة الإبداعية في البيانات المالية هي:

- أيام المبيعات في مؤشر الذمم المدينة؛(Days Sales in Receivables Index)؛
- مؤشر هامش الربح الإجمالي(Gross Margin Index) ؛
- مؤشر جودة الأصول(Asset Quality Index) ؛

[1]– علي عبد الحسين هاني، نوال حربي راضي، المحاسبة الإبداعية والعوامل المؤثرة في ممارستها في الشركات العراقية ،مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 15، العدد 53، جامعة بغداد، العراق، 2020 ، ص : 188-189

[2]- Ganga bhavani, Christian tabi Amponsah, M-score and Z-score for detection of accounting fraud, accountancy business and the Public Interest, UK ,2017, pp: 01-02

- مؤشر نمو المبيعات (Sales Growth Index)؛
- المستحقات إلى إجمالي الأصول (Accruals to Total Assets).

كما تضمن النموذج النسب المالية التالية (الحجم، إجمالي الأصول، المبيعات، القيمة السوقية، السيولة والرافعة المالية، رأس المال العامل إلى إجمالي الأصول، النسبة الحالية، إجمالي الدين إلى إجمالي الأصول، الربحية والنمو،العائد على الأصول ، نمو المبيعات) .

تم تحسين النموذج سنة 1999،حيث أصبح يضم المؤشرات التالية، كما يلي :

- يوم مبيعات في مؤشر الذمم المدينة؛
- مؤشر هامش الربح الإجمالي؛
- مؤشر جودة الأصول؛
- مؤشر نمو المبيعات؛
- المستحقات إلى إجمالي الأصول؛
- مؤشر الاستهلاك؛
- مؤشر المبيعات والمصاريف الإدارية العامة؛
- مؤشر الرافعة المالية.

يتم حساب المتغيرات الثمانية المطلوبة لحساب M-Score لمعرفة درجة التلاعب في الأرباح من قبل المؤسسة باستخدام البيانات من جدول حساب النتائج والميزانية والتدفقات النقدية للمؤسسة، ومعادلتها كمايلي[1]:

$$M= -4.840 + 0.920XDSRI + 0.528XGMI + 0.0404\ XAQI + 0.892\ XSGI + 0.115\ XDEPI0.172- -XSGAI + 4.679\ XTATA - 0.327\ XLVGI$$

القيمة الحدية للنتيجة M تساوي 2.22- إذا كانت درجة التلاعب المحسوبة أقل من القيمة الحدية، فمن غير المحتمل أن تكون المؤسسة متلاعبا والعكس صحيح.

[1] - Tarjoa, Nurul herawatib, Application of Beneish M-Score Models and Data Mining to Detect Financial Fraud, Procedia - Social and Behavioral Sciences, vol 211, Amsterdam, 2015,p:926

يتم احتساب درجة Beneish M على أساس مزيج من ثمانية أنواع مختلفة من المؤشرات، وهي كالتالي [1] :

الجدول رقم(1–3): تعريف مؤشرات بنيش (Beneish) وطريقة حسابها

المؤشر	التعريف و طريقة الحساب
مؤشر مبيعات الأيام في الذمم المدينة (DSRI)	هي نسبة أيام المبيعات في الذمم المدينة في السنة فيما يتعلق بالسنة السابقة، الزيادة الكبيرة في قيمة DSR هي مؤشر على تضخم الإيرادات.
مؤشر الهامش الإجمالي(GMI)	(صافي الذمم المدينة t-1 / المبيعات t-1 / صافي الذمم المدينة t / المبيعات ر)) = DSRI
مؤشر جودة الأصول(AQI)	هو نسبة الهامش الإجمالي لسنة مقارنة بالسنة السابقة.
مؤشر نمو المبيعات(SGI)	GMI = [(Sales t-1 - COGS t-1) / Sales t-1] / [(Sales t - COGS t) / Sales t]
مؤشر الإهلاك(DEPI)	هي نسبة الأصول غير المتداولة (بخلاف المصنع والممتلكات والمعدات) إلى إجمالي الأصول للعام مقابل السنة السابقة.
مؤشر المبيعات والمصروفات العامة والإدارية(SGAI)	AQI = [1 - (الأصول الجارية t + PP&E t + الأصول)) - 1] / [t إجمالي الأصول / (Securities t الحالية t-1 + PP&E t-1 + Securities t-1) / إجمالي الأصول t-1)]
مؤشر الرافعة المالية(LVGI)	هي نسبة مبيعات العام مقارنة بالعام السابق.
إجمالي المستحقات إلى إجمالي الأصول (TATA)	SGI = المبيعات t / المبيعات t-1

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على معطيات الموقع https://ar.seychellesartprojects.org/1302-beneish-m-score

[1] –من الموقع الإلكتروني https://ar.seychellesartprojects.org، أطلع عليه بتاريخ 30 جوان 2022

ثانيا : نموذج ألتمان (ALTMAN) للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية :

تم إستخدام نموذج (Edward I. Altman) سنة 1968 في مختلف القطاعات للتنبؤ بالإفلاس، بالإضافة إلى إستخدامه في الكشف عن ممارسات الإحتيال المالي وممارسات المحاسبة الإبداعية؛ حيث يرى النموذج أنه يمكن التنبؤ بالإفلاس المالي بنسبة 95 % بشكل صحيح في السنة الأولى قبل وقوع الضرر.

يتكون نموذج(Altman Z) على المتغيرات التالية [1]:

$$Z = 1.2X1 + 1.4X2 + 3.3X3 + 0.6X4 + 1.0X5$$

Z = Overall index

X1 = رأس المال العامل / إجمالي الأصول؛

X2 = الأرباح المدورة / إجمالي الأصول؛

X3 = الأرباح قبل الفوائد والضرائب / إجمالي الأصول؛

X4 = القيمة السوقية لرأس المال / القيمة الدفترية لمجموع الديون؛

X5 = المبيعات / إجمالي الأصول ؛

ويعطى بالنموذج التالي:

$$\text{Z-Score model: } Z = 1.2X1 + 1.4X2 + 3.3X3 + 0.6X4 + 0.999X5$$

حيث تفسير نتيجة المقدمة تكون كما يلي Z :

منطقة "آمنة" $Z > 2.99$

منطقة "رمادية" $1.81 < Z < 2.99$

منطقة "الشدة أو الخطر". $Z < 1.81$

ثالثا : نموذج جونز (jones) المعدل لسنة 1995:

جاء نموذج جونس (jones) على مرحلتين نموذج الأول سنة 1991، والثاني سنة 1995، يفترض النموذج أن رقم الأعمال، وإجمالي الأصول الثابتة (التثبيتات المادية) أقل عرضة للتلاعب من طرف الإدارة؛ حيث إقترح جونز(jones) نموذج يخفف من إفتراض أن المستحقات غير الإختيارية (العادية) ثابتة من فترة لأخرى بإدخال العاملين (رقم الأعمال، وإجمالي الأصول الثابتة)، وذلك لتقدير المستحقات غير الإختيارية، قام كل من باتريشيا ديشاو (Patricia M. Dechow) ، ريتشارد سلون (Richard G. Sloan) ، و إيمي سويني (Amy P. Sweeney) سنة 1995 بتقديم نسخة معدلة للنموذج للتصدي لأي تأثيرات ناتجة عن التلاعب في المبيعات من طرف الإدارة، التي تؤدي إلى تقديرات منحازة

[1] - Ganga bhavani, Christian tabi amponsah, op.cit, 2017, pp : 01- 03

عند قياس المستحقات غير الإختيارية، والتي بدورها تؤثر على قيمة المستحقات الإختيارية، والفرق الوحيد بين النموذج الأصلي، والمعدل هو أن هذا الأخير يأخذ بعين الإعتبار التغير الحاصل في المبيعات النقدية، كعنصر غير معرض للتلاعب بدلا من التغرات الحاصلة في رقم الأعمال.

ويصاغ النموذج المعدل لحساب المستحقات غير الإختيارية كمايلي :

$$NDACijt/Aijt-1 = \alpha1\ (1/\ Aijt-1) + \alpha2\ (\Delta REVijt-\Delta RECijt/\ Aijt-1) + \alpha3\ (PPEijt/\ Aijt-1).$$

حيث أن :

NDACijt: المستحقات غير الإختيارية للمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (i) خلال الفترة (t)

ΔREVijt: التغير في رقم الأعمال للمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) بين الفترتين(t)و(t-1)

ΔRECijt: التغير في رصيد حساب العملاء للمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) بين الفترتين (t) و(t-1)

Aijt-1: إجمالي أصول المؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) في نهاية الفترة (t-1)

PPEijt *:* إجمالي العقارات و الممتلكات و الألات للمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترة (t)

α1، α2 ، α3 :معالم النموذج الخاصة بالمؤسسة يتم تقديرها لمجموعة مؤسسات العينة وذلك لكل سنة من سنوات الدراسة.

وحسب كل من إيلي بارتوف (Eli Bartov)، وفرديناند أ غول (Ferdinand A. Gul) ، و جودي إس إل تسوي (Judy S. L. Tsui) فإن تقدير معالم النموذج الخاصة بالمؤسسة (***α1، α2 ،α3***) ، يتم من خلال إستخدام معادلة الإنحدار السابقة في نموذج جونز (jones) الأصلي لكل سنة من سنوات الدراسة لجميع مؤسسات العينة كمايلي :

$$TACijt/Aijt-1 = \alpha1\ (1/\ Aijt-1) + \alpha2\ (\Delta REVijt/\ Aijt-1) + \alpha3\ (PPEijt/\ Aijt-1) + eijt.$$

والتعديل الوحيد يكون بضبط التغير الحاصل في رقم الأعمال إلى التغير حساب العملاء لحساب المستحقات الإختيارية كمايلي :

$$TACijt/Aijt-1 = \alpha1\ (1/\ Aijt-1) + \alpha2\ (\Delta REVijt/\ Aijt-1) + \alpha3\ (PPEijt/\ Aijt-1) + eijt.$$

وحسب(bartov & al) يمكن صياغة المستحقات الإختيارية في المعادلة التالية:

DACijt/Aijt-1=TACijt/Aijt-1-[α1(1/Aijt-1) +α2) (ΔREVijt ΔRECijt(/Aijt1) +α3(PPEijt/Aijt-1)].

يقوم نموذج جونس (jones) المعدل بإفتراض أن كل التغيرات في المبيعات الأجلة خلال فترة الدراسة تنشأ عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، ويقوم هذا الإفتراض على مبدأ أن المحاسبة الإبداعية عن طريق التحكم في إيرادات المبيعات الأجلة، تكون أسهل من ممارسة المحاسبة الإبداعية عن طريق التحكم في إيرادات المبيعات النقدية[1].

رابعا: قانون بنفورد لاكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية :

عرف العلي وروميرو(Alali & Romero) قانون بنفورد بأنه التوزيع المتوقع للأرقام في جداول البيانات، والتي يتم ترتيبها من الأصغر إلى الأكبر بشكل سلسلة هندسية، أماهيل وفوكس (Hill & Fox)، وليسبيرانس (M. Lesperance) ، ريد (W. J. Reed) ، ستيفنز (M. A. Stephens) ، تساو (C. Tsao) ، ويلتون (B. Wilton) فقد عرفوا قانون بنفورد بأنه توزيع إحصائي لوغاريتمي للأرقام.

إن قانون بنفورد نظرية رياضية تخصص احتمالات للأرقام المفردة حسب الموقع، والتحليل الرقمي (Digital analysis) هو الأداة التي تحلل التكرارية أو الأنماط الشاذة في البيانات، إن الفرضية الضمنية لهذه الطريقة هي أن أرقام البيانات التي تنشر بصدق، ستتوافق مع الترددات الرقمية المتوقعة بقانون بنفورد، لذلك عند إستعمال قانون بنفورد بتوافق مع التحليل الرقمي، فإنه سيسمح لمراقبي الحسابات تركيز انتباههم مباشرة على مناطق أو أماكن الاحتيال والخطأ المخفية ؛ ويوفر التحليل الرقمي لمراقبي الحسابات القدرة على تحليل كامل للبيانات، وبعد ذلك تحديد العينة المختارة بشكل دقيق بدلاً من اعتماد أسلوب العينات العشوائية لغرض الفحص [2].

[1]– عادل خالدي، موسى سعداوي، استخدام نموذج جونز المعدل في كشف أساليب المحاسبة الإبداعية . دراسة عينة من المؤسسات الفرنسية المدرجة بالبورصة .، مجلة الدراسات الإقتصادية والمالية، العدد 10 ، الجزء 10 ، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، 2017 ، ص ص :90- 91

[2]– محمد نواف عابد، إستخدام قانون بنفورد في اكتشاف عمليات إدارة الأرباح : دراسة تطبيقية على الوحدات الاقتصادية المدرجة في بورصة فلسطين، مجلة جامعة الأقصى للعلوم الإنسانية، المجلد 22، العدد 02، جامعة الأقصى، غزة، 2018، ص ص :197 -199

وقدم بنفورد بعض الافتراضات المتعلقة بالنمط الهندسي من الظواهر المطبقة، وصاغ الأنماط المتوقعة للأرقام من جداول البيانات، وظهرت التكرارات المتوقعة مرتبة بالرقم الأول كما في المعادلات التالية:

$$P(D1= d1) = \text{Log10}(1+ (1/d1)) ; d1= \{1,2,3 \ldots 9\}$$

$$P(D2= d2) = \sum_{D1=9}^{9} \text{Log10}(1+(1/d1d2)) ; d2= \{0,1,2 \ldots 9\}$$

$$P(D1D2 = d1d2) = \text{Log10}(1+(1/d1d2)) ; d1d2 = \{10,11,12 \ldots 99\}$$

P: تمثل احتمال حدوث المشاهدات

D: تمثل رتبة العدد

d : تمثل الرقم.

ويبين الجدول التالي الاحتمالات المتوقعة لأماكن الأعمدة الأربعة ،ولجميع الأرقام من (0) إلى (9):

جدول رقم (1-4): الاحتمالات المتوقعة لقانون بنفورد.

Digit	Digit First	Digit Second	Digit Third	Digit Fourth
0		0.11968	0.10178	0.10018
1	0.30103	0.11389	0.10138	0.10014
2	0.17609	0.10882	0.10097	0.10010
3	0.12494	0.10433	0.10057	0.10006
4	0.09691	0.10031	0.10018	0.10002
5	0.07918	0.09668	0.09979	0.09998
6	0.	0.09337	0.09940	0.09994
7	0.05799	0.09035	0.09902	0.09990
8	0.05115	0.08757	0.09864	0.09986
9	0.04576	0.08500	0.09827	0.09982

المصدر : عباس حميد يحي التميمي ،حكيم حمود فليح الساعدي ، إدارة الأرباح عوامل نشوئها و أساليبها وسبل الحد منها ، كلية الإدارة والإقتصاد ، جامعة بغداد، الطبعة الأولى ، 2015 ، ص: 87

وإن أهم الاختبارات الإحصائية ذات الصلة بالنتائج المتحققة من إستخدام القانون، والتي توفر معلومات أكثر مصداقية لتحديد المؤسسات التي قامت بإدارة الأرباح هما [1]:

1- **معامل الإرتباط بيرسون (Pearson r)**: إذ يتم إستخدام هذا المعامل من أجل معرفة مدى الإرتباط بين النتائج الفعلية، والمعيارية وذلك بإستخدام القانون التالي:

$$r = \frac{n(\sum[papd]) - (\sum pa)(\sum pd)}{\sqrt{n[pa^2) - (\sum[pa)^2 \sqrt{n(\sum[pd^2]) - (\sum[pd^2])}]}}$$

إذ أن :

Pa : النسبة الفعلية

Pd : إحتمالية قانون بنفورد

N : حجم العينة

2- **يوفر إختبار إحصائيات Z (Z-statistics)**: يقدم معلومات أكثر دقة لإختبار مدى تطابق الإحتمالات الفعلية، والمتوقعة على مستوى المرتبة الواحدة من المراتب التسعة الواردة، ويتم التوصل إلى الإختبار بإستخدام القانون التالي:

$$z - statistics = \frac{|pa - pd| - \left(\frac{1}{2n}\right)}{\sqrt{\left\{\frac{pd * 1 - pd}{n}\right\}}}$$

إذ أن :

Pa: النسبة الفعلية

Pd : إحتمالية قانون بنفورد

N : حجم العينة

| : القيمة المطلقة

[1]- عباس حميد يحي التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي، إدارة الأرباح عوامل نشوئها وأساليبها وسبل الحد منها، جامعة بغداد، الطبعة الأولى، العراق، 2015، ص : 87

خامسا: نموذج المركز المالي والتدفق النقدي

هما عبارة عن نموذجين إستخدما في حساب المستحقات، هما منهج المركز المالي ومنهج التدفق النقدي، وكما هو موضح في المعادلة أدناه [1]:

$$TAt = \Delta CAt - \Delta Casht - \Delta CLt + \Delta DCLt - DEPt$$

إذن أن :

TAt : المستحقات الإجمالية في سنة

ΔCA: التغير في الموجودات المتداولة

$\Delta Casht$: التغير في النقد ومكافئات النقد

ΔCL : التغير في المطلوبات المتداولة

$\Delta DCLt$: التغير في الديون قصيرة الأجل الداخلة ضمن المطلوبات المتداولة

$DEPt$: مصاريف الإندثار، وإطفاء الموجودات غير الملموسة

سادسا: نموذج الشبكات العصبية

هناك ثلاث أنواع من الخلايا العصبية وكل منها يستخدم في حل معين من المشكلات، وتنقسم هذه الخلايا إلى ثلاث أنواع رئيسية على النحو التالي[2]:

1- الخلايا العصبية التنبوئية: تستخدم هذه الخلايا للتنبؤ بقيمة أحد الظواهر، إعتمادا على القيمة المحدد لظواهر اخرى مرتبطة بها، وكمثال على هذا الشكل من الخلايا يتم إدخال المدخلات التالية:

التنبؤ بالأرباح المستقبلية للمؤسسة
- الأرباح الحالية التي تحققها المؤسسة
- بيانات النموالإقتصادي للمؤسسة
- بيانات النمو الخاصة بالصناعات
- بيانات إقتصادية عامة

وتستخدم مثل هذه الخلايا في حالات التنبؤ في أسواق رأس المال

2- الخلايا العصبية التبويبية: تستخدم هذه الخلايا لتبويب أحد البنود، وتحديد المجموعة التي ينتمي إليها البند، وكمثال على هذه البنود إستخدام الكشوف المالية لمعرفة هل تصنف الوحدة

[1]-عباس حميد يحي التميمي وآخرون ، مرجع سبق ذكره، 2015، ص 76

[2]-عباس حميد يحي التميمي وآخرون ، مرجع سبق ذكره، 2015، ص ص : 80 -81

الإقتصادية ضمن المؤسسات التي تعاني من عسر مالي، أم تصنف ضمن المؤسسات التي لا تعاني من ذلك.

3- **الخلايا العصبية المرتبط بالحلول المثلى**: تستخدم هذه الخلايا في تخصيص الموارد بطريقة مثلى، بما يحقق أقصى أرباح ممكنة، ويطلق عليها بالشبكات الخاصة بالإستغلال الموارد الخاصة؛ وتتمثل معادلة الشبكة العصبية بما يأتي :

$$Fismat = genfiis2\ (X\ in,\ X\ out,\ radius)\ \ldots\ldots\ (1)$$

إذ أن :

Fismat : تقدير حالات الإحتيال في الكشوفات المالية

X in : تشير إلى بيانات المدخلات (النسب و المؤشرات المالية)

X out : تشير إلى بيانات المخرجات (التنبؤ بحالات الإحتيال)

Radius : تشير إلى مدى تأثير مركز الشبكة العصبية على كل متغير

وتمثل بيانات مخرجات الشبكة العصبية(X out) من عنقودين رئيسين يمثل أحداهما الحالات التي بها إحتيال، والثاني الحالات التي ليس بها إحتيال، وتحدد هذه البيانات بواسطة دالتين لكل متغير من متغيرات المدخلات (X in)، وذلك كما توضحه المعادلة (2) على النحو التالي:

إذا كانت A * X ،B * Y

فإن :

$$Z = P * X + q * Y + r$$

و تشير متغيرات المعادلة إلى :

A, B : تشير إلى متغيرات المدخلات

P, q, r : تشير إلى متغيرات الثوابت التي يتم تقديرها بواسطة الأنموذج

Z : تشير إلى متغيرات المخرجات (حالات الإحتيال) ، وهي تمثل دالة خطية لمجموعة من المتغيرات السابقة.

لقد إقترح العديد من الباحثين نماذج لقياس ممارسات المحاسبة الإبداعية داخل المؤسسة الإقتصادية مثل نموذج بينيش (Beneish)، نموذج جونز(Jones)، قانون بنفورد(Benford's Law) ...إلخ، وذلك من منظورهم العلمي الخاص؛ ومع ذلك فإن أشهر هذه النماذج نموذج بينيش (Beneish) وألتمان (Altman)؛ وهذ ا يعني أنه كلما تطورت الحياة الإقتصادية تطورت كذلك الممارسات الإحتيالية

في المحاسبة؛ لذا يجب على جميع المؤسسات على الأقل تطبيق نموذج لإكتشاف ممارسات المحاسبية من أجل تجنب المخاطر الناجمة عنها، وللحفاظ على إستمرارية المؤسسة وكسب ثقة المتعاملين معها.

المطلب الثالث: اتجاهات وأساليب الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

إن مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية مسألة صعبة ومعقدة، فقد أدى تطور الحياة الإقتصادية وتنوع المعاملات المالية إلى تطور ممارسات المحاسبة الإبداعية، ومنه على المهتمين بكشف تلك الممارسات والحد منها، العمل بصورة مستمرة من أجل التوصل للتطورات الخاصة بالمخالفات المحاسبية، والكشف عنها.

على الرغم من كون أن النسبة الاكبر من الفضائح المالية قد حدثت في الولايات المتحدة الأمريكية، إلا أن أزمة الثقة قد طالت خارج الحدود الامريكية؛ وبدأت الجهود الأمريكية في مكافحة الفساد المالي تمتد إلى القارة الأوربية وخاصة فرنسا؛ ومن أجل إحتوائها فلقد التزمت كلا الدولتين بمعاقبة من يثبت قيامه بمثل هذه العمليات، وظهرت جهات ومنظمات دولية وإقليمية نصبت نفسها مسؤولة عن مكافحة الفساد المالي، والتي يمكن تلخيصها بالشكل التالي:

أولا: المنظمات الدولية لمكافحة الفساد المالي: أهم المنظمات المكافحة للفساد المالي تتجسد في:

1- **منظمة الأمم المتحدة**: هي منظمة دولية تأسست في عام 1945، وتضم في عضويتها 193 دولة حتى الآن؛ تسترشد المنظمة في مهمتها، وعملها بالأهداف، والغايات المنصوص عليها في ميثاقها التأسيسي؛ حيث تتجمع جميع الدول معًا لمناقشة المشاكل المشتركة وإيجاد حلول مشتركة تعود بالنفع البشرية جمعاء؛ أطلقت برنامج الأمم المتحدة الإنمائي في حوالي 170 دولة وإقليم، للمساعدة في القضاء على الفقر، والحد من عدم المساواة والإقصاء، وبناء القدرة على مواجهة الأزمات حتى تتمكن البلدان من الحفاظ على التقدم؛ وبصفته وكالة التنمية التابعة للأمم المتحدة، يلعب برنامج الأمم المتحدة الإنمائي دورًا مهمًا في مساعدة البلدان على تحقيق أهداف التنمية المستدامة [1].

2- **البنك الدولي**: يشبه مؤسسة تعاونية، وتعتبر البلدان الأعضاء فيها وعددها 189 مساهمين فيه؛ ويتم تمثيل المساهمون من خلال مجلس المحافظين، وهم صانعي السياسات في البنك، وبصفة عامة يكون المحافظون من وزراء المالية، أو وزراء التنمية في البلدان الأعضاء، ويجتمعون مرة واحدة سنويا في الاجتماعات السنوية لمجالس محافظي مجموعة البنك الدولي، وصندوق النقد الدولي؛ ويضم 05 مؤسسات معا هي(البنك الدولي للإنشاء والتعمير، المؤسسة الدولية للتنمية، مؤسسة التمويل

[1] – من الموقع الإلكتروني https://www.un.org/ar/about-us، أطلع عليه بتاريخ 30 أفريل 2023

الدولية، الوكالة الدولية لضمان الاستثمار، لمركز الدولي لتسوية منازعات الاستثمار) [1]، ويعمل البنك على محاربة الفساد بكل أنواعه من خلال أساليب التالية[2] :

أ–البيانات والتكنولوجيا: على سبيل المثال تم تجريب أدوات الذكاء الاصطناعي لمعرفة ترتيب أولويات أعمال التدقيق، والتدقيق من جانب السلطات الضريبية في جورجيا، حيث حددت دوائر الإيرادات المتهربين المحتملين من الضرائب بمعدل دقة بلغ 63 %؛ كما يمكن لنظام تقييم مخاطر الحوكمة (GRAS)، الذي تمت تجربته على ثلاثة مستويات حكومية في البرازيل، حيث حدد حوالي 200 علامة تحذيرية على الاحتيال المحتمل في الإنفاق العام.

ب–تقليص الفساد في المشتريات العامة وإدارة العقود: يساعد البنك الدولي الحكومات على تحسين القيمة مقابل المال، والنزاهة، والأمان في الإنفاق، من خلال تنفيذ وتعزيز أنظمة المشتريات الإلكترونية وإستخدام بيانات المشتريات، ويؤدي الحد من التواطؤ وتوجيه العقود نحو متعاقدين مفضلين، وغير ذلك من أشكال الفساد في المشتريات إلى تقليص سيطرة المؤسسات صاحبة النفوذ السياسي، وخلق أسواقا أكثر شمولا للجميع، وفرصاً للمؤسسات الصغيرة.

ت– تفعيل دور مؤسسات الرقابة والمساءلة: يتم تعزيز النزاهة والمساءلة لدى الحكومة من خلال مجموعة متنوعة من التدابير والمؤسسات، وبناءً عليه ينبغي تصميم الحلول بما يتلاءم مع السياق المحلي، ومخاطر الفساد القائمة مثل إقرارات الذمة المالية للموظفين العموميين، وحماية المبلغين عن المخالفات، وإدارة تعارض المصالح؛ وبفضل أعمال التدقيق المستندة إلى المخاطر، تضطلع المؤسسات العليا لمراجعة الحسابات بدور أكبر؛ وهناك تطورات مثيرة في تحليل نظام بيانات المشتريات (ProAct) تدعم كل هذه الأهداف.

ث–الشفافية بشأن أصحاب الملكية الحقيقيين ومكافحة التدفقات المالية غير المشروعة: يتطلب ذلك وضع أنظمة شفافة بشأن أصحاب الملكية الحقيقيين لمنع، وكشف الطرق المعقدة التي يستخدمها أصحاب النفوذ لاستغلال الكيانات المؤسسية، لا سيما المؤسسات الوهمية والكيانات القانونية الشكلية، للتلاعب في العطاءات والمناقصات، واختلاس الأموال الحكومية، وتهريب

[1] – من الموقع الإلكتروني https://www.albankaldawli.org/ext/ar/who-we-are، أطلع عليه بتاريخ 30 أفريل 2023

[2]–من الموقع الإلكتروني https://blogs.worldbank.org/ar/voices/four-innovative-ways-the-world-bank-is-fighting-corruption، أطلع عليه بتاريخ 30 أفريل 2023

ثرواتهم المنهوبة للخارج؛ فعلى سبيل المثال تقوم وحدة الاستقرار المالي والنزاهة المالية بالبنك الدولي بمساعدة البلدان في تقييم المخاطر الوطنية لغسل الأموال.

3- صندوق النقد الدولي: يلتزم صندوق النقد الدولي بتمكين جميع البلدان الأعضاء البالغ عددها 191 بلد من تحقيق النمو، والإزدهار على اساس مستدام؛ ويقوم بذلك من خلال دعم السياسات الاقتصادية التي تعزز الاستقرار المالي، والتعاون في المجال النقدي؛ وهي أمور ضرورية للإنتاجية، وخلق فرص العمل، والرفاهية الاقتصادية[1]؛ يمكن أن يكون للتدفقات المالية غير المشروعة المتعلقة بالتهرب الضريبي آثار خطيرة على الاستقرار الاقتصادي لبلد ما، وعلى النظام المالي العالمي ككل؛ حيث تستنزف احتياطيات النقد الأجنبي، وتشوه المنافسة، وتُضَخِّمُ أسعار العقارات، وغيرها من الأصول، وتقلل الإيرادات الضريبية، وتُخَفِّضُ إيرادات الحكومة؛ ومن الجهود الدولية المبذولة للحد منها[2]:

- فرقة العمل للإجراءات المالية المعنية بغسل الأموال(FATF) ، حيث تضع معايير الإجراءات الدولية لمكافحة غسل الأموال وتمويل الإرهاب؛
- المنتدى العالمي المعني بالشفافية، وتبادل المعلومات للأغراض الضريبية، ويضع معايير التبادل التلقائي للمعلومات عن الحسابات المالية، بما فيها معايير الكشف عن الهوية غير المعَرَّفة للمالكين الحقيقيين للهياكل القانونية؛
- الإطار الشامل الذي وضعته منظمة التعاون، والتنمية في الميدان الاقتصادي بشأن تآكل القواعد الضريبية، ونقل الأرباح، ويعالج التجنب الضريبي عن طريق تحسين الترابط بين القواعد الضريبية الدولية، ومعالجة التحديات الضريبية الجديدة الناشئة عن رقمنة الاقتصاد؛
- مبادرة الشفافية في مجال الصناعات الاستخراجية، التي تشجع الانفتاح، والمساءلة في إدارة الموارد الطبيعية، وعمل البنك الدولي في المجالات ذات الصلة.

4- منظمة التعاون الإقتصادي و التنمية (OECD): هي منظمة اقتصادية حكومية دولية تضم في عضويتها 35 دولة، تأسست عام 1961 لتحفيز التقدم الاقتصادي، والتجارة العالمية؛ وهي منتدى للبدان التي تعرّف نفسها على أنها ملتزمة بالديمقراطية واقتصاد السوق، وتوفر منصة لمقارنة تجارب

[1] – من الموقع الإلكتروني https://www.imf.org/ar/About/Factsheets/IMF-at-a-Glance، أطلع عليه بتاريخ 30 أفريل 2023

[2] – المرجع أعلاه، نفس تاريخ الإطلاع

السياسات، والبحث عن إجابات للمشاكل المشتركة، وتحديد الممارسات الجيدة، وتنسيق السياسات المحلية، والدولية للبلدان الأعضاء[1].

5- منظمة الشفافية الدولية: هي منظمة دولية غير حكومية تتصدى للفساد، بما في ذلك الفساد السياسي وغيره من أشكال الفساد؛ مقرها برلين ألمانيا، وهي معروفة في جميع أنحاء العالم بمؤشرها السنوي للفساد، وذلك من خلال تقرير سنوي يضم قائمة مقارنة للدول من حيث انتشار الفساد حول العالم[2]؛ وضعت منظمة الشفافية الدولية 05 توصيات لوقف الفساد، والتي يستطيع المواطنون، والحكومات تطبيقها لإحراز التقدم المنشود وهي[3]:

- البند الأول ينادي بضرورة إنهاء الحصانة، مشيرةً إلى أن تطبيق القانون بفاعلية هو أمر ضروري لضمان معاقبة الفاسدين، وكسر دائرة الحصانة معتبرةً أن أساليب تنفيذ القانون الناجحة لابد أن يدعمها إطار قانوني قوي، ونظام قضائي مستقل وفعال، ومجتمع مدني يدعم هذه العملية من خلال المبادرات التي يقدمها في هذا الشأن.
- البند الثاني يتعلق بإصلاح الإدارة العامة والإدارة المالية، مشيرة إلى أن الإصلاحات تركز على تقوية دور الهيئات الرقابية، فيما يتعلق بكبح الفساد من خلال إعلان الميزانية، ما يحول دون تبديد الموارد، والاستيلاء عليها.
- البند الثالث، يتمثل في تعزيز الشفافية وإتاحة المعلومات، موضحة أن الدول الناجحة في كبح الفساد لديها تقاليد طويلة من الانفتاح الحكومي، وحرية الصحافة، والشفافية في إتاحة المعلومات.
- البند الرابع، ضرورة تمكين المواطنين من محاسبة الحكومة، ومكافحة الفساد، معتبرة أنه منهج قوي يساعد على بناء الثقة المتبادلة بين المواطنين والحكومة، موضحة أن المجتمع الذي يراقب المبادرات قام في بعض الحالات بالمساهمة في الكشف عن الفساد، والحد من تهريب الأموال، وتحسين كم وكيف الخدمات العامة.

---

[1]- من الموقع الإلكتروني https://www.ccacoalition.org/ar/content/climate-and-clean-air-coalition، أطلع عليه بتاريخ 30 أفريل 2023

[2] -من الموقع الإلكتروني https://www.transparency.org/ar/press، أطلع عليه بتاريخ 30 أفريل 2023

[3]- من الموقع الإلكتروني https://www.aman-palestine.org/media-center/6257.htm، أطلع عليه بتاريخ 30 أفريل 2023

- البند الخامس، يتمثل في سد الثغرات الدولية، قائلة: إنه بدون الدخول إلى نظام دولي عالمي فإن الموظفين العموميين الفاسدين في جميع أنحاء العالم، لن يتمكنوا من غسل الأموال ،وإخفاء الأرباح التي يجنوها من أصول الدولة، فضلا عن أن المراكز المالية الكبرى تحتاج بشكل ملح لتنفيذ أساليب لوقف مصارفها، ومراكزها المالية الخارجية المتعاونة من إستيعاب التدفقات المالية غير المشروعة.

6- المنظمة العالمية للبرلمانيين ضد الفساد: هي شبكة دولية تضم برلمانيين من كافة أنحاء العالم، تهدف إلى تعزيز الحكم الرشيد، وتمكين البرلمانيين من امتلاك المهارات اللازمة لمكافحة الفساد؛ وتستند مبادئها إلى التنوع والمساءلة، والنزاه،ة والتعاون[1]، وتبادل المعلومات، والدروس، وأفضل الممارسات بشأن تدابير مكافحة الفساد؛ ومن أحدث بوادرها الخطة التشغيلية للمنظمة حتى عام 2026 برئاسة دولة قطر، وتحدد الخطة الأولويات الاستراتيجية للفترة المقبلة، في ضوء تطور الجهود البرلمانية في مختلف المحافل الدولية في مجال مكافحة الفساد، وأبرزها زيادة الإسهامات البرلمانية في مؤتمرات الدول الأطراف لاتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد [2].

ثانيا: الإتجاهات والوسائل والأساليب الحديثة المستخدمة للكشف عن هذه ممارسات المحاسبة الإبداعية

و يمكن تعدادها كالأتي:

1- حوكمة الشركات:عرفت مؤسسة التمويل الدولية (IFC) الحوكمة بأنها النظام الذي يتم من خلال إدارة الشركات، والتحكم في أعمالها [3]؛أما منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية(OECD) فعرفتها بأنها مجموعة من العلاقات فيما بين القائمين على إدارة الشركة، ومجلس الإدارة، وحملة الأسهم وغيرهم من المساهمين[4]؛ تعتمد هذه الأخيرة على 06 معايير تغطي مجالات أساسية تتمثل في: وجود معايير أو عناصر فعالة لتطبيق الحوكمة، حماية حقوق المساهمين، المعاملة المتساوية والعادلة بين

[1] – من الموقع الإلكتروني http://www.majliselouma.dz/index.php/ar/2016-10-05-06-52-20/4599-2023-03-19-13-23-19, ، أطلع عليه بتاريخ 30 أفريل 2023

[2] - من الموقع الإلكتروني https://www.qna.org.qa/ar-QA/newsbulletins/2024-07/02/0068، أطلع عليه بتاريخ 30 أفريل 2023

[3]- من الموقع الإلكتروني https://www.ifc.org/en/what-we-do/sector-expertise/corporate-governance، أطلع عليه بتاريخ 30 أفريل 2023

[4] – من الموقع الإلكتروني https://www.oecd.org/en/topics/corporate-governance.html، أطلع عليه بتاريخ 30 أفريل 2023

المساهمين، احترام حقوق أصحاب المصالح، الإفصاح والشفافية ، ومسؤوليات مجالس الإدارة[1]؛ ولتوجيه، وترشيد، ورقابة سلوك الإدارة العليا لأنماط القرارات التي تسهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، لا بد من تطبيق آليات لحوكمة الشركات الأتية:

أ- **معايير المحاسبة والتدقيق**: تمثل معايير المحاسبة، والتدقيق العمود الفقري، والدعامة الأساسية لتنشيط حوكمة الشركات، ففي ثمانينيات القرن الماضي عندما تم تجميل البيانات المالية لوحظ تراجع في جودة التقارير المالية، مما أدى إلى صدور تشريع جديد أطلق عليه ساربنس أوسكلي (Sarbans- Oxley)، والذي أكد على أهمية وجود آليات فعالة للإفصاح والشفافية، ومراقبة أداء شركات المحاسبة، والتدقيق لضمان كفاءة أداء مهامها [2]؛ كما رأى مجلس معايير التقارير المالية الدولية إدراج بعض التعديلات، والتغييرات وذلك تلافيا للاستغلال السيئ للمعايير القديمة؛ وكذلك للقضاء على أي ممارسات من ممارسات المحاسبة الإبداعية، والتي ظهرت في ظل المعايير المحاسبية الدولية القديمة، وما يؤيد ذلك تحليل الدراسة أجراه أوريال وكاثرين (Orial & Catherine)، إستنتج فيه أنه لا يوجد حل مناسب لمشكلة المحاسبة الإبداعية، ولكن من خلال إجراء تغييرات في لوائح المحاسبة يمكننا التحكم في الممارسات إلى حد ما، مثل تقليل عدد الخيارات في النظم المحاسبية، وتحديد الأساليب التي يجب اتباعها في حالة معينة [3]؛ ومن هنا كانت أهم التعديلات التي جاء بها مجلس معايير المحاسبة:

- توحيد المعالجة بإسقاط معظم المعالجات البديلة في المعايير المحاسبية الجديدة، والاكتفاء بمعالجة محاسبية واحدة، بحيث لا تفتح تلك المعالجات البديلة المجال للاختيار بين عدة معالجات بديلة، يمكن إستخدامها لتجميل النتيجة، أو الأرباح، أو لإخفاء بعض الملاحظات على نشاط المؤسسة؛
- نتيجة للصعوبات المتعددة في التطبيق العملي للكثير من فقرات معايير المحاسبة، حُتم إضافة ملحق لكل معيار محاسبي يشرح كيفية التطبيق العملي؛ ذلك لأنه من الصعب على العديد من

[1] - OECD 2004, OECD Principles of Corporate Governance 2004, OECD Publishing, Paris, chromeextension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/file:///C:/Users/DELL/Downloads/9789264015999-en%20(1).pdf ,P: 11

[2] -طلال سليمان جريره، سليمان حسين البشتاوي ، حمدان محمد الحياصات، أثر الآليات المحاسبية للحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهتي نظر الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن ومدققي الحسابات الخارجيين، مجلة الجامعة الأردنية، المجلّد 11، العدد 02 ، الجامعة الأردنية، عمّان، 2015، ص ص : 320-321

[3]-Ndebugri haruna & al, op.cit,2017, p:07

المهنيين تحديد كيفية التطبيق السليم، لغموض بعض الفقرات داخل المعيار؛ والتي يمكن أن يستغله بعض ضعاف النفوس في القيام بعملية تلاعبات، أو تحريفات لبعض بنود التقارير المالية بحجة عدم الوضوح، أو الفهم السليم للمعيار؛

- العمل على إلغاء التناقضات، والتعارض الموجود بين بعض المعايير، بالإضافة إلى إزالة أي غموض قد يكتنف تلك المعايير، الأمر الذي يغلق الباب أمام من يريد أن يستغل تلك التناقضات، أو الغموض الذي يكتنف بعض تلك المعايير[1]؛
- إدخال تفسيرات ملحقة بالمعايير في المعايير نفسها، بدلا من فصلها كملحق لكل معيار[2]؛

ومن هنا يجب على المؤسسة مواكبة إصدارات معايير المحاسبة، والتدقيق عند القيام بمعاملاتها؛ وأن تحرص على العمل مع عمال جديرين بالثقة، وجمع أدلة عالية الجودة وموثوق بها، وبذل العناية المهنية اللازمة لضمان خلو البيانات المالية التي تنشرها الشركة من أي إحتيال أو تلاعب محتمل.

ب–لجنة التدقيق: هي لجنة تتكون من عدد محدد من أعضاء مجلس الإدارة، وتتمثل مسؤوليتها في مساعدة المدققين في الحفاظ على إستقلاليتهم عن الإدارة، وتتمثل مهمتها كذلك في تعزيز ثقة مستخدمي التقارير المالية، عن طريق تقديم تقارير عالية جودة يمكن الاعتماد عليها عند اتخاذ قرارات اقتصادية ،وإستثمارية رشيدة؛ ويمكن للجنة التدقيق تحقيق ذلك من خلال تخفيض ممارسات إدارة الأرباح، وضمان استقلالية المدقق الخارجي، وبتفعيل نظام الرقابة الداخلية، وتحديد السياسات، والمبادئ المحاسبية المتبعة، والحد من تضارب المصالح بين الإدارة والمدقيقين[3].

ت–التدقيق الداخلي: التدقيق الداخلي يساعد المؤسسة في تحقيق أهدافها، ويؤكد فاعلية الرقابة الداخلية، من خلال تقييم وتحسين العمليات الداخلية للمؤسسة، والتحقق من جودة تنفيذها لأعمالها، وذلك من خلال إستقلال عملية التدقيق الداخلية، وتبعتها لرئيس مجلس الإدارة، واتصالها برئيس لجنة التدقيق لإدارة المخاطر، والرقابة داخل المؤسسة في إطار الحوكمة [4].

ث– التدقيق الخارجي: بما أن العديد من مستخدمي الكشوف المالية، يعتقدون أن التقرير النظيف يعني أن المدقق قد اكتشف الأخطاء المادية الناتجة عن الغش، أو المخالفات التي تكون قد حدثت في السنة المالية قيد التدقيق؛ فإن مستخدمي القوائم المالية يعتبرون أن الكشف عن الغش،

---

[1]– صالح مرازقة وآخرون، مرجع سبق ذكره، 2010، ص ص : 11-12

[2]– عبدالحميد مانع الصيح، مرجع سبق ذكره، 2018، ص ص : 211-212

[3]– مفتاح بختة وآخرون، مرجع سبق ذكره، 2017، ص ص : 63- 66

[4]– طلال سليمان جريره وآخرون، مرجع سبق ذكره، 2015، ص ص : 320-321

والمخالفات هدفا ضروريا لعملية التدقيق [1]؛ ولتعزيز أداء عمل المدقق للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، يجب عليه الأخذ بعين الاعتبار مجموعة من المبادئ التي تكون مدونة في السلوك المهني لمهنة التدقيق، وهي عبارة عن معايير موازية للسلوك الأخلاقي وتكمن فيما يلي [2]:

- **المسؤوليات**: يجب على المدقق ممارسة الحكم المهني، والأخلاقي أثناء قيام بمسؤولياته؛
- **المصلحة العامة**: يجب على المدقق ممارسة أنشطته بطريقة تخدم المصلحة العامة، وتظهر الالتزام بالمهنة؛
- **النزاهة**: يجب أن يقوم مدقق الحسابات بجميع المسؤوليات المهنية بأعلى درجات الإحساس بالنزاهة؛
- **العناية الواجبة**: يجب على المدقق مراعاة المعايير المهنية، والأخلاقية للمهنة، والسعي لتحسن كفاءة، وجودة خدمات؛
- **نطاق وطبيعة الخدمات**: يجب على المدقق الإلتزام في الممارسة العملية بمبادئ وقواعد السلوك المهني أثناء تحديد نطاق، وطبيعة الخدمات التي يُطلب منه تقديمها.

أما الوسيلة الأهم، والأقوى فهي يقظة، وكفاءة المدققين، والمراقبين، ولجان التدقيق في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي يتبعها البعض؛ ويتم هذا الأمر عن طريق اختيار مكاتب التدقيق ذات الكفاءة، والمصداقية العالية، حيث أن المدقق الكفء، والمتمكن يقوم على تصميم اجراءات التدقيق للحصول على تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن المحاسبة الإبداعية التي يتم اكتشافها، والتي تعتبر جوهرية للقوائم المالية الواحدة؛

- تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين، والمهتمين، ومستخدمي المعلومات المالية على مختلف أطيافهم، ويتم هذا الأمر عن طريق أما التثقيف الذاتي الذي يقوم به بعض المستثمرين، أو مستخدمي المعلومات المالية بغرض رفع مستواهم المحاسبي؛ أوعن طريق الجهات المعنية بسلامة، وشفافية الكشوف المالية، وما يرد بها من معلومات سواء كانت تلك الجهات حكومية، أو من القطاع الخاص؛ وتتم عملية التثقيف عن طريق عرض برامج محاسبية تثقيفية، وتعليمية، أو إرسال

[1] – بدر الزمان خمقاني، مسعود صديقي، واقع ممارسات المحاسبة الابداعية في البيئة الجزائرية وإجراءات استبعادها من التقارير المالية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية ،العدد 08، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2015، ص ص :64 -65

[2]– حسن فليح مفلح القطيش وآخرون، مرجع سبق ذكره، 2011، ص ص : 369-372

رسائل توضيحية، أو عقد حلقات نقاشية لمستخدمي المعلومات المالية تشرح الممارسات الإبداعية التي تمارسها بعض المؤسسات، وأهم التطورات في مجال التدقيق والمحاسبة؛

- تفعيل التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والتدقيق، ووضع ميثاق السلوك المهني، وتشكيل لجنة الأخلاق المهنية التي من أهم وظائفها، وضع قواعد السلوك التي يجب أن يلتزم بها المحاسب والمدقق المعتمد، حيث يرى العديد من الباحثين أنه لا توجد طريقة مناسبة لإزالة مثل هذه الممارسات السيئة من النظام، إلا بتعزيز العقلية الأخلاقية بين عالم المؤسسات، حيث لا يمكن إزالة مشاركة المديرين في التلاعب بالأنشطة، إلا عندما يمكنهم ربط منظمتهم بجهودهم؛ وأن العقلية الأخلاقية، ووعي المستثمرين حول الأساليب المالية والمحاسبية يمكن أن تساعد في الحد من التلاعب بالأنشطة[1].

2- **المحاسبة القضائية:** يقصد بها تطبيق المعرفة المحاسبية، القانون، تكنولوجيا المعلومات للكشف عن حالات الاحتيال المالي، وتقييم البيانات المالية وفق المعايير المتعارف عليها؛ وتقديم الآراء وفق المبادئ المحاسبية المطبقة للكشف عن الإنحرافات عن المعايير، والتأكد من استخدام ممارسات المحاسبة والتدقيق بشكل مقبول عند إعداد الكشوف المالية؛ وللمحاسبة القضائية دور مهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية يتمثل ذلك فيما يلي[2]:

- دعم الإستشارات القضائية وتقديمها حلا لنزاعات التجارية، فضلا عن التفاوض في هذه النزاعات حتى تتولى المحاسبة القضائية التحقيق في موضوع النزاع، وتكوين رأي على ضوء التحقيقات التي تنفذها؛
- إثبات دعاوى الاحتيال أو تنفيذها، حتى تتم مراجعة عمليات الإحتيال، وإجراء التحقيقات اللازمة بشأنها؛
- يجب أن يقدم المحاسب القضائي خدمات تقييم الشركات مثل تحليل الخسائر الإقتصادية، وتقديم الإستحواذات، وتحديد القيمة العادلة للمؤسسة المندمجة، وتقييم عمليات البيع والشراء؛
- ضرورة وجود تشريع يحدد واجبات المحاسب القضائي في كل من المحاكم، وفي لجان الإعتراض بدوائر الضرائب، وتطوير عمل الخبير بما ينسجم مع متطلبات المحاسبة القضائية.

إن العواقب الوخيمة التي شهدها مجتمع الأعمال نتيجة ممارسات المحاسبة الإبداعية، زادت من الاهتمام بدراسة سبل الحد منها؛ حيث ظهرت إتجاهات حديثة لمواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية

[1]- Ndebugri haruna & al, op.cit, 2017, p:7

[2]-مفتاح بختة وآخرون، مرجع سبق ذكره،2017، ص ص :63-66

(الحوكمة، لجان التدقيق، التدقيق والرقابة الداخلية، التدقيق الخارجي، المحاسبة القضائية، الهيئات الدولية)، غير أن العمل كلاً منها بمعزل عن الأخرى لا يؤدي إلى نتيجة، بل يجب الاعتماد عليها كفريق عمل واحد يدعم كلاً منها الأخرى؛ حيث ضعف أي منها يسكون سبب في فتح ثغرة لزيادة ممارسات المحاسبة الإبداعية.

خلاصة الفصل الأول:

لم تتوقف المحاسبة عن التغير منذ ظهورها في العالم، بدءاً من التسجيلات البسيطة في أوراق إلى معايير محاسبية دولية منظمة؛ وذلك إستجاباً ومواكباً للتطورات في جميع الميادين خاصة الحياة الإقتصادية والإجتماعية؛ فقد أصبح تسجيل العمليات المالية وتحليلها أمراً ضرورية من أجل سيرورة، وسلامة الأعمال في عصرنا الحالي؛ ونجد أن الجزائر كغيرها من دول العالم ترتكز على نظام محاسبي لتسيير، وتنظيم الممارسة المحاسبية، والمتمثل في النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير الدولية للمحاسبة؛ هذا الأخير يحتوي على إطار تصوري يحدد المفاهيم، والمبادئ المحاسبية، والقواعد وكل مايخص الممارسة المحاسبية.

أدى فصل الملكية عن الإدارة، وتعدد الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة إلى خلق تضارب خفي بين مصالح الأطراف المختلفة، كما أن عدم تناسق المعلومات بين الأطراف المستخدمة لها، دفع إلى ظهور المحاسبة الإبداعية؛ وتعد هذه الأخيرة من أحدث التلاعاب المحاسبية التي تتم من خلال إستغلال المرونة المحاسبية، تعدد البدائل، والطرق والسياسات المحاسبية، والتي يعتبرها الكثير من الباحثين مخالفة لقواعد السلوك المهني والأخلاقي؛ حيث تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية من خلال تحريفها، وتضليل مستخدمي البيانات المالية دون مخالفة القوانين والمعايير المحاسبية.

تسببت ممارسة المحاسبة الإبداعية في العديد من الفضائح، وألحقت الضرر بالعديد من المؤسسات في جميع أنحاء العالم؛ مما أدى إلى ظهور اتجاهات لمواجتها (الحوكمة، لجان التدقيق، التدقيق والرقابة الداخلية، التدقيق الخارجي، بطاقة الأداء المتوازن، المحاسبة القضائية، الهيئات الدولية)؛ وحاول العديد من الباحثين قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية داخل المؤسسة الإقتصادية من خلال نماذج لقياس BENEISH وALTMAN ... وغيرها، إلا أنه أعْتبر قياسها أمر ليس سهلا ، لذلك فإنه يجب الإعتماد على كل من الأساليب، والنماذج معا لعدم ترك أي ثغرة يمكن أن تستغل لزيادة ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الفصل الثاني:

الإطار النظري للبدائل المحاسبية

تمهيد:

تتسم المحاسبة بالمرونة، وسهولة التكيف مع التغيرات في البيئية؛ فكل مؤسسة إقتصادية تختلف في طبيعتها، مجالاتها، أهدافها، وظروفها، رؤوس أموالها، وتتعدد مصادر تمويلها عن مؤسسة أخرى؛ لذلك تباينت الممارسات المحاسبية بين الدول، وظهر التنوع، والتعدد في البدائل المحاسبية المطبقة؛ لكن الأهم هو أنها بقيت مرتكزة في أسسها على النظرية المحاسبية، والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

البدائل المحاسبية المعتمدة من طرف المؤسسة في إعداد الكشوف المالية، من المفروض أن تقدم معلومات ذات خصائص نوعية؛ تساعد متخذي القرار في معرفة وضعية المؤسسة الحقيقية مقارنة بمؤسسات أخرى لإتخاذ القرار الصائب؛ إلا أن تعددها خلق مشكلة إختيار البديل المحاسبي الملائم من مجموعة من البدائل المتاحة، حيث أن استخدام بدائل محاسبية مختلفة، قد ينتج عنه كشوف مالية مختلفة النتائج عن بعضها البعض ولنفس الحدث.

مع ظهور مشكلة الإختيار المحاسبي، تعددت وجهات نظر المفكرين إليها، وظهرت العديد من المداخل في الفكر المحاسبي لتفسيرها، أهمها المدخل المعياري أو الإيجابي؛ وفي الجزائر بما أن النظام المحاسبي المالي إسْتُمد من المعايير المحاسبية الدولية، تعددت كذلك البدائل المحاسبية المطبقة، وصاحبها كذلك مشكلة الإختيار المحاسبي، وفي هذا الصدد سنتطرق في الفصل إلى:

المبحث الأول: ماهية البدائل المحاسبية.

المبحث الثاني: مناهج البحث في اختيار البدائل المحاسبية.

المبحث الثالث: البدائل المحاسبية وفق معايير المحاسبة الدولية و النظام المحاسبي المالي.

المبحث الأول: ماهية البدائل المحاسبية

تهدف الممارسة المحاسبية في المؤسسة الإقتصادية إلى تسجيل الأحداث الاقتصادية المتعلقة بهابدقة، ومن ثم توفير معلومات مالية مناسبة وموثوقة؛ مرتكزة في ذلك على اختيار، وتطبيق مجموعة من البدائل المحاسبية؛ ونظرا للمرونة التي تتميز بها الممارسة المحاسبية المعاصرة فقد سمحت للمديرين في كثير من الحالات الإختيار بين مجموعة من البدائل المحاسبية، وإجراء مقارنات بينها لحل مواقف وأحداث إقتصادية مختلفة.

المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول البدائل المحاسبية أو الخيارات المحاسبية

تعتبر عملية اختيار البدائل المحاسبية، وتطبيقها في المؤسسة أحد أهم العوامل في إعداد وعرض الكشوف المالية، حيث أنها تحدد هيكلها ومحتواها النهائي؛ فجودة المعلومات المحاسبية فيها، وفائدتها للمستخدمين في إتخاذ القرار يعتمد على الموقف الممنوح للمديرين في المفاضلة بين هذه البدائل.

أولا: مفهوم البديل المحاسبي أو الخيار المحاسبي

إصطلاحا البَدِيلُ هو الخَلَفُ والعِوَضُ، وجمعه بَدَائِلُ و بُدَلاءُ، ومؤنثه : بَديلة ؛ عضو بديل: الذي يحل محل آخر، و بدلاً من/ بدلاً عن: عِوَضًا عن ؛ أبْدَلَهُ الشَّيءَ بِغَيْرِه، ومنه: أخذه عوضًا عنها وخلفا لها[1]؛ ومن الإصطلاح يمكن إستنتاج كلمة بديل يصاحبها التبديل من شئ إلى شئ أخر، أي الاختيار بين مجموعة من البدائل.

حسب فرانسيس (Francis) فإن "البديل المحاسبي هو كل قرار يهدف أساسا إلى التأثير على مخرجات النظام المحاسبي، سواء من حيث الشكل أو الجوهر"[2]؛ وينتج عنه اختيار المعالجة المحاسبية المناسبة من بين ما هو متاح من أجل إعداد وعرض الكشوف المالية؛ لذا فإن الهدف الرئيسي من هذا القرار هو التأثير في الكشوف المالية، سواء من حيث شكلها أو طريقة عرضها، أو محتواها وقيم البنود الواردة فيها؛ ووفقا لما ذكره "هندريكسن" فإن السياسة المحاسبية تمثل عملية إختيار بدائل معينة من طرق إعداد الكشوف

[1]– أحمد مختار عمر، معجم اللغة العربية المعاصرة ، عالم الكتاب، مصر، الطبعة الأولى، 2008، ص ص : 174– 175

[2] –Jemifer Francis, Discussion of empirical research on accounting choice, Journal of Accounting and Economics, Vol. 31, Duke University, Camron,2001, p: 310

المالية، وأنظمة القياس، وأساليب الإفصاح من بين ما هو متاح لأغراض إعدادها؛ لذا ينبغي أن تتضمن هذه الأخيرة شرحا للبدائل المحاسبية المختارة والتي تعتبر ذات أهمية"[1].

ومن هذا التعريف الأخير أرى العلاقة الوثيقة بين السياسات المحاسبية واالبدائل المحاسبية؛ لذا يجب تعريف السياسات المحاسبية وشرحها.

ثانيا: مفهوم السياسات المحاسبية

السياسات المحاسبية تمثل مجموع المبادئ، الاتفاقيات، القواعد، والطرق المحاسبية التي يتم تبنيها على المستوى الدولة، أو على مستوى المؤسسة من أجل الاعتراف المحاسبي وإعداد القوائم المالية[2].

ويُتيح هذا التعريف التمييز بين مفهومين للسياسات المحاسبية:

- السياسات المحاسبية على مستوى المؤسسة، وتمثل مختلف الطرق، القواعد والإجراءات المحاسبية، التي تستخدمها إدارة المؤسسة من أجل إعداد وعرض كشوفها المالية؛
- السياسات المحاسبية على مستوى الدولة وتمثل المعايير، والآراء، والتفسيرات، والقواعد، والترتيبات المحاسبية، التي تحددها الحكومة، أو أي هيئات خاصة يُخوّل لها سلطة إعداد السياسات المحاسبية[3].

كذلك تعرف السياسات المحاسبية بأنها مجموعة البدائل التي يتم تبنيها من طرف الإدارة للتعامل مع المعلومات المتعلقة بالأحداث الاقتصادية للمؤسسة، من أجل مطابقة شكل ومحتوى الكشوف المالية لإطار القيود التنظيمية والتشريعية [4].

[1]– إلدون س هندريكسن ، النظرية المحاسبية، ترجمة كمال.خ.أبو زيد ، جامعة الإسكندرية، مصر ، 2008، ص : 207

[2] –Bogdan Victoria & al, Accountants about accounting policies: An empirical investigation of SMEs from Bihor comty, Economic Science Series, Vol 19, N° 01, the University of Oradea, Romania, 2010, p: 470

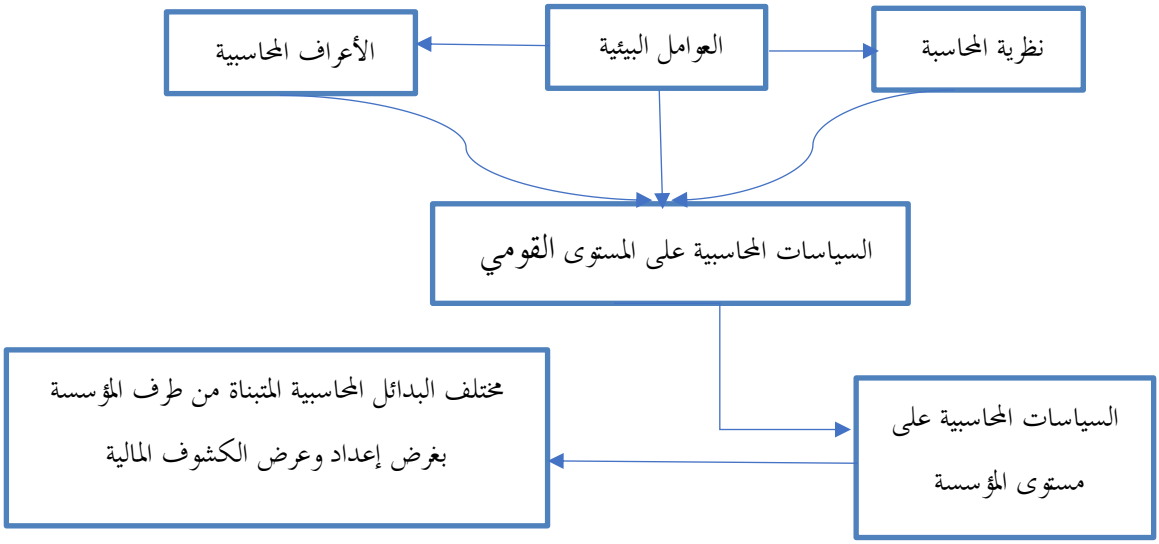
[3]– إلدون س هندريكسن، مرجع سبق ذكره ، 2008، ص: 207

[4] –Nihel Chabrak, La politique comptable comme comportement organisationnel : une approche socio cognitive, Actes du Congrès ASAC-IFSAM, Montréal, Canada, 2000, p: 01

أما بالنسبة للنظام المحاسبي المالي الجزائري فقد عرف السياسات المحاسبية بنفس التعريف السابق للمعايير المحاسبة الدولية، حيث تم تعريفها على أنها "المبادئ، والأسس، والاتفاقيات، والقواعد، والممارسات الخاصة التي تطبقها المؤسسة بهدف إعداد وعرض الكشوف المالية" [1].

ويوضح الشكل التالي العلاقة بين كل من السياسات المحاسبية على مستوى الدولة وعلى مستوى المؤسسة والبدائل المحاسبية.

الشكل (2-1): الإطار التنظيمي للسياسات المحاسبية



المصدر: بلال كيموش، البدائل المحاسبية المتعلقة بالعناصر غير الملموسة وأثرها على قيمة المؤسسة، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الإقتصادية، جامعة سطيف1، الجزائر 2016، ص 10

- **السياسات المحاسبية على المستوى الوطني**: تحدد الهيئات المخولة بوضع المعايير على المستوى الوطني البدائل المحاسبية، التي يمكن لإدارة المؤسسة المفاضلة بينها بغرض إعداد وعرض الكشوف المالية، مع مراعاة ملاءمتها لإطار المعايير المحاسبية.
- **السياسات المحاسبية على مستوى المؤسسة**: تستند السياسات المحاسبية على مستوى المؤسسة إلى المعايير المحاسبية، التي تفرضها القوانين أو التنظيم المحاسبي، وتتمثل السياسات

[1]- القانون 11/07 المؤرخ في 2007/11/25 ، مرجع سبق ذكره ، المادة 39، ص : 06

المحاسبية في مجموع أدوات التطبيق العملي شاملة الطرق، والقواعد، والإجراءات المحاسبية المستخدمة في إعداد وعرض الكشوف المالية.[1]

ثالثا: مصادر البدائل المحاسبية

تتعدد مصادر البدائل المحاسبية في العالم، وهي تختلف من دولة إلى أخرى، وهذا راجع لخصوصية النظامين الاقتصادي والمالي السائدين في كل منها؛ وعلى العموم يمكن تلخيص هذه المصادر على النحو التالي:

1- المبادئ والقواعد المحاسبية المقبولة قبولا عاما من أعضاء المهنة (GAAP): حيث يعد هذا المصدر من أقدم وأهم مصادر البدائل المحاسبية، وما زال هذا المصدر محتفظا بأهميته في كثير من الدول، حيث أن هذا المصدر يلقى قبولا عاما من أعضاء المهنة.

لقد طورت مهنة المحاسبة معايير مقبولة قبولا عاما (GAAP) ، وهذه المعايير تبين كيفية الافصاح عن الأحداث الاقتصادية؛ ولقد ساهم في تطوير هذه المعايير هيئة معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB)، وهيئة تنظيم تداول الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية (SEC)[2].

وتعد هذه المبادئ ضرورية ومهمة لإعداد التقارير المالية المقدمة للأطراف الخارجية ذات المصلحة بالمؤسسة[3]؛كما أنها توفر إطار مرجعي لمدققي الحسابات للتأكد من مدى توافق المعلومات المحاسبية مع مبادئ المحاسبة المقبولة عموما[4].

---

[1]– بلال كيموش ، البدائل المحاسبية المتعلقة بالعناصر غير الملموسة وأثرها على قيمة المؤسسة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الإقتصادية ، جامعة سطيف 1 ، الجزائر، 2016 ، ص ص : 10- 11

[2]– ويجانت، كيسو كميل، مبادئ المحاسبة، ترجمة مصطفى حمد جمعة أبو عمار، نزار بن صالح الشويمان، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2015، ص : 46

[3]– سيد عبد المقصود دبيان، محمد الفيومي محمد، ناصر نور الدين عبد اللطيف، محمد محمود البابلي، مدخل إلى نظم المعلومات المحاسبية، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 2002، ص : 13

[4] -Wayne Allan Label, Accounting for non-accountants, Sourcebooks, Inc, United States of America, 2006, P:14

1-1 المبادئ والقواعد المحاسبية في الجزائر

واكبت الجزائر التطورات والتغيرات التي شهدتها المحاسبة على المستوى العلمي، بتبنيها للنظام المحاسبي المالي (SCF)، حيث يساير هذا النظام المحاسبي المالي الجديد معايير المحاسبة الدولية، وفي هذا الإطار يتميز النظام المحاسبي المالي بأربعة استحداثات أساسية جديدة هي[1] :

- إعتماد الحل الدولي الذي يقرب تطبيقنا المحاسبي للتطبيق العالمي، والذي يسمح للمحاسبة بالسير مع قاعدة تصورية، ومبادئ أكثر تكيف مع الاقتصاد الجديد وإنتاج معلومة مفصلة؛
- توضيح المبادئ والقواعد التي يجب أن تحكم التطبيق المحاسبي، لا سيما تسجيل المعاملات، وتقييمها، وإعداد الكشوف المالية، والذي يحد من مخاطر التدخل الإرادي، ولاإرادي بالمعالجة اليدوية في القواعد، وكذا تسهيل فحص الحسابات؛
- تلبية إحتياجات المستثمرين الحاليين أو المحتملين، الذين يحتاجون معلومة مالية منظمة، وسهلة القراءة، وقابلة للمقارنة حول المؤسسات؛
- تمكين الكيانات الصغيرة من تطبيق نظام معلوماتي قائم على محاسبة مبسطة.

2- **الجهة الحكومية المختصة أو المفوضة بذلك**: تسمح سيادة الدولة، وسلطة القانون للهيئات الحكومية المختصة بفرض تطبيق بدائل محاسبية محددة تتماشى والتوجهات الاقتصادية، والمالية العامة للدولة؛ وقد تعتمد اللجنة المختصة بإختيار البدائل المحاسبية على المبادئ، والقواعد المحاسبية لفرض سياسات محاسبية على المؤسسات العاملة في المجتمع؛ وفي حالة الجزائر فإن الجهة، أو الهيئة المختصة بوضع السياسات المحاسبية هي وزارة المالية، من خلال المجلس الوطني للمحاسبة، الذي يمتلك الصلاحيات لذلك دون نسيان تأثير إدارة الضرائب.

أحد عيوب هذا المصدر هو التباطؤ في التنفيذ، والتأخر في معالجة المشاكل؛ وذلك لأن هذه الجهات تعاني من بطء التطور، والتغيرات في المحاسبة، وليس لديها الموارد الكافية لإجراء بحث مستمر حول جميع القضايا المحاسبية؛ لهذا تتجه نحو إعتماد المعايير المحاسبية الدولية للإستفادة من بحوث، وخبرة الهيئات المشرفة عليها في حل المشاكل المحاسبية.

[1]– التعليمة الوزارية رقم : 02 المؤرخة في 29 أكتوبر 2009، تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي 2010، الجزائر، نوفمبر2009، ص : 02

3- اجتهاد إدارة المؤسسة: يوجد مصدر ثالث من مصادر البدائل المحاسبية داخل المؤسسة، ويتمثل في اجتهادات المحاسبين في معالجة العديد من التسويات التي لا توجد لها مبادئ، أو معايير محاسبية مباشرة، ففي حال عدم وجود معيار دولي لإعداد التقارير المالية (IFRS) ينطبق تحديدًا على معاملة أو حدث أو ظرف آخر، تستخدم الإدارة تقديرها في وضع وتطبيق سياسة محاسبية تُنتج معلومات ذات صلة وموثوقة. ولإصدار هذا التقدير، تستند الإدارة إلى المصادر التالية بترتيب تنازلي[1]:

- المتطلبات والتوجيهات الواردة في معايير التقارير المالية الدولية التي تتناول قضايا مماثلة وذات صلة؛
- التعاريف ومعايير الاعتراف ومفاهيم القياس للأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات كما وردت في الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض الكشوف المالية.

يعتبر هذا المصدر الأخير مصدرا ثانويا، والمبادىء، والقواعد المحاسبية المقبولة قبولا عاما المصدر الأول حسب معظم الجهات الحكومية المفوضة لذلك في معظم دول العالم .

في ضوء ما سبق يمكن القول أن البدائل المحاسبية تعبر عن أدوات التطبيق العملي المتاحة في المعايير المحاسبية، والمتمثلة في الطرق، القواعد، والإجراءات المحاسبية، والتي يمكن المفاضلة بينها عند اختيار، وتطبيق السياسات المحاسبية بغرض إعداد وعرض الكشوف المالية[2].

كما يمكن تعريف البدائل المحاسبية على أنها مجموعة من الأساليب المتعارف عليها في مجال الممارسة المحاسبية، والتي تَكفل القيام بعمليتي القياس، والتوصيل طبقا للأهداف، والمبادئ المحددة [3]؛ أي أنها طريقة محاسبية تتعلق بمعاملة معينة، أو أحداث اقتصادية في وجود شروط معينة؛ ويتفق عليها متخصصين من خلال الممارسة، وإثبات منفعتها ،وملاءمتها من خلال معالجة، وعرض البيانات المالية المقبولة؛ ومن أمثلة الطرق المحاسبية: طريقة تقييم الأصول والالتزامات، طريقة تقييم منتج معين، طرق الإهتلاك ...إلخ.

---

[1]- من الموقع الإلكتروني https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-8-basis-of-preparation-of-financial-statements ،أطلع عليه بتاريخ 2024/11/01

[2]– بلال كيموش ، الإطار النظري للدراسات المحاسبية المرتكزة على البدائل المحاسبية، مجلة أرصاد للدراسات الإقتصادية والإدارية، العدد 01 ، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، 2018 ، ص : 105

[3] –محمود السيد الناغي، أسس المحاسبة : التأصيل وإطار التطبيق ، المكتبة المصرية، مصر، 2017، ص : 52

وبتطبيق هذا التعريف على بيئتنا المحاسبية فأن البدائل المحاسبية في النظام المحاسبي المالي هي كل الطرق،القواعد، والإجراءات المحاسبية التي نص عليها، ويمكن المفاضلة بينها عند اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية بغرض إعداد وعرض الكشوف المالية.

رابعا: تصنيف البدائل المحاسبية: يمكن تصنيف أوتقسيم البدائل المحاسبية إلى قسمين رئيسيين[1]:

1- **بدائل العرض:** أي إمكانية عرض المعلومات في القوائم المالية بأكثر من طريقة، ومن أمثلتها:

- عرض قائمة الميزانية باستخدام مداخل مختلفة: كمدخل السيولة، أو مدخل المتداول غير المتداول، أو مدخل رأس المال العامل، أو مدخل التمويل طويل الأجل؛
- عرض قائمة حساب النتائج ضمن بديلين : قائمة حساب النتائج الشاملة ذات المرحلة الواحدة، وذات المرحلتين؛
- عرض قائمة سيولة الخزينة باستخدام الأسلوب المباشر أو الأسلوب غير المباشر.

ولا توجد مشكلة ببدائل العرض، كونها لا تُغير من الأرقام المالية وتبقى ذاتها، حيث يكون الاختلاف في طريقة العرض فقط.

2- **بدائل المعالجة:** وهي معالجة البيانات المحاسبية وفق سياسات محاسبية مختلفة، وغالبا ما ينتج عنها أرقام مختلفة نتيجة المعالجة، ومن أمثلة هذه البدائل (طريقة تقييم الأصول والالتزامات، طريقة الاستهلاك، طرق تقييم إخراج المخزون، مداخل قياس القيمة العادلة ...إلخ)؛ ومن ثما يوجد العديد من البدائل المحاسبية التي يمكن استخدامها لتحقيق أفضل صورة للمركز المالي، ونتيجة الأعمال، وإستخدامها بموثوقية دون تحريف أو ضليل أوتشويه.

المطلب الثاني: البدائل المحاسبية أسباب تعددها، مخاطرها وأهمية تنظيمها

نظراً للمشاكل الناجمة عن تعدد الأساليب المحاسبية البديلة، واستخدامها السلبي لتغيير صورة المؤسسة؛ حاولت الهيئات الحكومية والمهنية رغم الصعوبات إلى تنظيم البدائل المحاسبية، وتفادي تعددها من خلال تنسيق الممارسات المحاسبية على المستوى الوطني، وإعداد النظام المحاسبي الموحد.

[1]- خالد الجعارات جمال، دينا سليمان أبو خليفة ، المحاسبة الإبداعية بين الموثوقية والتلاعب . اقتراح نموذج لضوابط ممارسات المحاسبة الإبداعية، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد 01، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2015، ص ص : 24-25

أولا: أسباب تعدد البدائل المحاسبية

يصادف المسيرون أحيانا عند اختيار، وتطبيق السياسات المحاسبية أكثر من بديل متاح لمعالجة نفس البند ،أو الحدث الاقتصادي؛ وذلك راجع لتعدد البدائل المحاسبية التي تتيح استخدامها مختلف الهيئات المكلفة بتوحيد الممارسات المحاسبية؛ فمثلا غالبا ما يتيح مجلس معايير المحاسبة الدولية المفاضلة بين سياستين محاسبيتين لمعالجة نفس البند، أو الحدث الاقتصادي؛ وإنطلاقا مما سبق يمكن إعتبار تعدد البدائل المحاسبية من أهم المشاكل التي تواجه المحاسبة على المستويين الفكري والعملي، ويرجع هذا التعدد إلى جملة من العوامل يمكن ذكر أهمها في النقاط الآتية[1]:

- تعدد الأطراف المهتمة بالمعلومات المحاسبية، وتباين احتياجاتهم ومصالحهم، مما يفرض على الإدارة اتباع طرق محاسبية مختلفة؛
- استخدام الاتجاه المعياري في التنظير المحاسبي، الذي يرتكز على اختيار أفضل الطرق المحاسبية واجبة التطبيق، كما أن إختلاف تصور المهنيين والأكاديميين لمعيار الأفضلية دور في تعدد السياسات المحاسبية؛
- التشريعات، فمثلا يسمح قانون الضرائب الأمريكي تقييم المخزون وفق طريقة "الوارد أخيرا صادر أولا"عند إعداد التقارير الضريبة، بينما تطبق طريقة "الوارد أولا صادر أولا" عند إعداد الكشوف المالية للأغراض العامة؛
- تعتبر الجمعيات المحاسبية أحد الأسباب الرئيسية وراء تعدد السياسات المحاسبية، هو ما تسمح به من استخدام لسياسات بديلة لمعالجة نفس البند أو الحدث؛
- المبادئ المحاسبية المتعارف عليها سواء على مستوى المعايير أو السياسات، فالتطبيق العملي يتيح قدراً كبيراً من البدائل أمام الإدارة للمفاضلة بينها؛
- طبيعة المؤسسات المتباينة، وتعدد أنشطتها، واختلاف ظروفها، يتطلب قدر من المرونة في تحديد السياسات المحاسبية.

[1]- بالرقي تيجاني، موقف المنهج المعياري والمنهج الإيجابي من تعدد بدائل القياس المحاسبية، مجلة العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، العدد 05، جامعة فرحات عباس ، سطيف، الجزائر، 2005، ص : 83

ثانيا: مزايا ومخاطر تعدد البدائل المحاسبية

إن وجود أكثر من بديل محاسبي لا يمثل مشكلة في ذاتها، وإنما المشكلة الحقيقية التي قد تظهر هو في إختيار البديل المناسب، والاعتبارات التي يتم على أساسها الاختيار؛ وعلى العموم لتعدد تطبيق البدائل المحاسبية مزايا وعيوب

1- مزايا: يمكن حصرها فيما يلي [1]:

- يؤدي الإعتماد على بديل محاسبي واحد إلى وضع المحاسبة ضمن إطار جامد من القواعد والإجراءات، مما يجعل مخرجاتها تكون أقل فائدة للمستخدمين؛ لذلك فإن تعدد البدائل يجعل المحاسب يختار ما يناسبه ويحاول الثبات عليه، ومن ثم يتحقق الاتساق الذي يمكن من عملية المقارنة؛ كما أن الحالات التي تستدعي عمل تغيرات في التطبيق المتبع يتم الإفصاح عنها لمستخدمي الكشوف المالية، الأمر الذي يحافظ على الثقة في المعلومات المحاسبية؛
- تعدد البدائل المحاسبية أصبح حقيقة مسلما بها، وتجد القبول من قبل الكثير من الأكاديميين والمهنيين، وأن فكرة إلغاء التعددية تجد دعما قليلا لتأييدها؛
- يختلف التطبيق الدولي من بلد لأخر، ومن وحدة اقتصادية لأخرى؛ وأن هذه الاختلافات تستلزم تعدد في البدائل الملائمة للحالة قيد التطبيق، علاوة على ذلك صعوبة تحديد بدائل معينة تصلح لكل زمان ومكان؛
- فكرة التوحيد المحاسبي في ذاتها لها تأثير سلبي على مستوى البحث والتطبيق المحاسبي، لاسيما أن ذلك يبعد البحث، والتطبيق المحاسبي عن ملاحقة التطورات في العلوم الأخرى ذات الصلة بها كالاقتصاد، والإحصاء، والإدارة؛
- كشفت المقارنة بين النظم الموحدة بتلك التي تتميز بالمرونة فشل النظم الموحدة، وتفوق النظم المحاسبية المرنة في مجال تلبية العديد من احتياجات متخذى القرار على المستوى الفردي والجماعي؛

[1] -سليمان عتير، محمد زرقون، تطبيق السياسات المحاسبية في المؤسسات الجزائرية بين التعدد والتوحيد -دراسة ميدانية من وجهة نظر مهنية وأكاديمية-، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، العدد 07، جامعة الشهيد حمة لخضر-الوادي، الجزائر، 2016 ، ص ص : 119-120

- تعرض الكشوف المالية بنود متعددة تم قياسها إستنادا الى أسس، وأساليب متعددة؛ والعامل المشترك بينها أنها أرقام، ولكن التجانس والتوافق بين هذه الأرقام إستنادا الى إختلاف أسس إحتسابها حتما سيكون غير متوفر، بل إن عدم توفره يكون أحيانا على مستوى البند الواحد؛ فمثلا تكلفة المخزون يتحكم بها بديل القياس الوارد أولا صادر أولا، والتكلفة الفعلية، والمتوسط المرجح، كذلك نظام الجرد المستخدم الدوري أوالمستمر،

2- مخاطرها: وتتمثل أهم المخاطر فيمايلي[1]:

- **مخاطر الإنتقال بين الأسس**: لقد إنعكس الخيار الذي تم إقراره من قبل مجلس أي أس بي(ASB) لإعادة تصنيف الأدوات المالية، من فئة القيمة العادلة الى فئة التكلفة، والتكلفة المطفاة على حجم الربحية ؛ كما واجهت المصارف التي إستخدمت هذا الأساس إستفسارات كثيرة عن حقيقة التغبير في ما بعد الافصاح عنه؛ إضافة الى أنها مكنت المصارف من تجنب الاعتراف بالخسائر الغير محققة المتعلقة بالأدوات المالية، بالرغم من أن معظم عمليات إعادة التصنيف تمت على أدوات الدين، وتراوح الخصم بين 0 % الى 100%؛
- **مخاطر الموازنة بين أسس القياس المختلفة**: وتتعلق هذه المخاطر بالغرض والنوايا المحتملة وراء إختيار أساس القياس، وما يرتبط به الأساس من تقدير يخضع لعوامل موضوعية، وعوامل غير موضوعية تتعلق بتشاؤم المقدر وتفاؤله، كذلك المتاجرة بين أسس القياس وبدائله؛
- **مخاطر عدم كفاية الافصاح عن أسس القياس للبنود التي تُعرض في الكشوف المالية**: ويكمن في هذا المجال التطرق الى المخاطر التالية:
  - عدم كفاية متطلبات الإفصاح في الكشوف المالية كما تضمنتها المعايير المحاسبية، ويؤيد ذلك التعديل الذي أجري على المعيار IFRS7 في سنه 2008، في خضم الأزمة المالية، والذي حدد ثلاث مستويات الافصاح عن القيمه العادلة؛
  - يعكس الافصاح السيء، والغير التام عن قيم الاصول، والالتزامات، والمخاطر المتعلقة بها في التقارير الثانوية؛ فشل المؤسسات بتقديم تصور كامل ودقيق عن وضعها المالي؛

[1]- عبد القادر حوة، فتيحة بكطاش، الأثر المحاسبي القياس والافصاح عن الادوات المالية في القوائم المالية ومتطلباتهما وفق معايير الإبلاغ المالي الدولي والنظام المحاسبي المالي، مجلة افاق للعلوم ، المجلد 04، العدد 16، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، 2019، ص ص : 125- 126

- لا توفر متطلبات الابلاغ وفقا للمعايير المحاسبية معلومات تعطي صورة كافية، وواضحة في الوقت المناسب على المخاطر المتعلقة ببعض المنتجات المالية، مثل التزامات ضمان الرهن، مما أوجد فجوة من الشفافية وقابلية المقارنة.

كما يمكن حصر عيوب التعدد على الخصوص فيما يلي [1]:

- ✓ إن تنوع البدائل المحاسبية المستخدمة في إعداد الكشوف المالية، يؤدي إلى تعدد النتائج المحققة؛
- ✓ لجوء الإدارة إلى الاستفادة من تعدد البدائل المتاحة في السياسات المحاسبية المستخدمة عند إعداد التقديرات المحاسبية، بما يخدم أهداف الإدارة دون أهداف المؤسسة، وإحداث تحسين صوري (غير حقيقي) في ربحيتها أو في مركزها المالي؛
- ✓ يؤدي إستخدام بدائل محاسبية مختلفة إلى إعداد كشوف مالية مختلفة، في ضوء أحداث، أو معاملات مالية معينة، بشكل قد يخرج عن مقتضيات الموضوعية التي يجب توافرها في الكشوف؛
- ✓ يمكن للمحاسب الممارس بخبرتة تقديم رقم الأرباح الذي ترغبه الإدارة، والذي يمكن كشفه أحيانا، وأحيانا أخرى لا يمكن كشفه إلا عند إنهيار المؤسسة؛ وهذا يعد من أحدث ممارسات التلاعب المحاسبي الذي يمارس باستغلال المرونة المحاسبية، ودون خرق القواعد والمبادئ المحاسبية (ممارسات ادارة الأرباح)؛
- ✓ إن تعدد بدائل المحاسبية ودرجة التباين فيها، وحرية الإدارة في اختيارها وتطبيقها؛ يجعل تحديد الناتج الخاضع للضريبة أمراً صعباً؛ حيث تختار الإدارة البدائل المحاسبية الملائمة لها، والتي تؤدي إلى تخفيض الأرباح.

ثالثا: أهمية تنظيم البدائل المحاسبية

رغم إمكانية ترك الحرية كاملة للمؤسسات فيما يخص اختيار، وتطبيق البدائل المحاسبية، كما كان الحال في الولايات المتحدة الأمريكية قبل ثلاثينيات القرن العشرين، إلا أن تنظيمها أصبح الاتجاه السائد رغم وجود العديد من المعارضين له، بحجة أن ذلك يؤدي إلى غياب المرونة الكافية التي تسمح للمؤسسات

[1]- سليمان عتير وآخرون، مرجع سبق ذكره، 2016، ص : 120

بتبني بدائل محاسبية ملائمة لظروفها؛ لكن ذلك لم يمنع من وجود تيار يؤيد فكرة تنظيم السياسات المحاسبية ويركز على أهميتها (مثال: الإتجاه المعياري)، ويمكن إبراز أهمية تنتظيمها في النقاط الآتية[1] :

1- **الارتقاء بمخرجات النظام المحاسبي**: يتم تنفيذ عملية تنظيمية، تتم من طرف هيئات مختصة تراعي إحتياجات جميع الأطراف التي تستخدم الكشوف المالية قبل حصر البدائل المحاسبية التي يجب تطبيقها؛ وبالتالي توفير معلومات أكثر ملاءمة، وموثوقة، وقابلة للفهم، تكون أكثر منفعة للمستخدمين.

2- **تحقيق التجانس وقابلية المقارنة بين المؤسسات**: عن طريق تضييق مجال الخلاف، من خلال تقليل، وتحديد عدد البدائل المتاحة للإدارة، مع ترك هامش من المرونة يتيح مراعاة نشاط كل مؤسسة وظروفها الخاصة.

3- **تقليل التعارض بين مصالح الإدارة ومصالح الأطراف الأخرى**: يؤدي ذلك إلى تحقيق حيادية الإدارة وتقليل التحيز الذي يعكسه تبني بدائل محاسبية تخدم فئة على حساب الفئات الأخرى، والحد من ممارسات الإدارة التي تخدم مصالحها الذاتية بهدف تجميل الكشوف المالية، وتضليل المستخدمين.

4- **تحقيق الأهداف الوطنية**: وذلك من خلال تحقيق عدالة العرض والإفصاح، مما ينتج عنه تماثل المعلومات، وتحقيق التخصيص الأمثل للموارد الاقتصادية؛ كما أن ذلك يساهم في تسهيل عملية إعداد الحسابات القومية، ومن ثم يسهل عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بالتخطيط للسياسات الاقتصادية والاجتماعية.

تقوم الإدارة بإعداد وعرض الكشوف المالية الذي تعتبر محصلة للعمل المحاسبي؛ بناءً على مجموعة من المفاهيم، الإفتراضات، والمبادئ المحاسبية المشكلة للإطار النظري للمحاسبة؛ هذه الأخيرة تترجم المفاضلة بين مختلف البدائل المتاحة للسياسات المحاسبية، وأدوات التطبيق العملي، التي تسمح القواعد أو المعايير المحاسبية بإستخدامها؛ ويمكن القول أن مفهوم البدائل المحاسبية يرتبط بعملية اختيار، وتطبيق السياسات المحاسبية ضمن العمل المحاسبي داخل المؤسسة.

[1]- كيموش بلال، مرجع سبق ذكره، 2018، ص : 108

المبحث الثاني: مناهج البحث في اختيار البدائل المحاسبية

توسع الفكر المحاسبي وكْتَتَب محاولا وصف ما يقوم به المحاسبون في الواقع، وإستقراء، وتلخيص الممارسة المحاسبية من قبل المحاسبين المهنيين؛ ومع تغير الظروف البيئية، وماصاحبها من تطورات في العلوم الاقتصادية والفنية، ظهرت البدائل المحاسبية نتيجة لذلك؛ فأصبح تعدد البدائل المحاسبية حقيقة لا يمكن تجاوزها، ولكن المشكلة تكمن في كيفية الإختيار بينها؛ وهو ما دعا المفكرون في مجال المحاسبة بتفسير دوافع الإدارة لإختيار مجموعة معينة من البدائل المحاسبية دون غيرها؛ كما أن العديد من المداخل حاولت صياغة نظرية محاسبية تحكم عملية الاختيار بين البدائل المحاسبية، ووضع معايير يسترشد بها.

المطلب الأول: المنهج المعياري واختيارالبدائل المحاسبية

يعد الاتجاه المعياري من أهم الاتجاهات التي كانت موجودة منذ زمن طويل، من خلال هذا المطلب سنتعرف على منظور هذا الإتجاه في تعدد البدائل المحاسبية، وحل مشكلة الاختيار المحاسبي، من خلال التطرق إلى مداخله لحل هذه المشكلة، مراعاة في ذلك ما يقدمه هذا المنهج من حلول لمشكلة الاختيار.

أولا: نشأة المنهج المعياري

يرجع ظهور هذا الاتجاه في الفكر المحاسبي أوائل الثلاثينيات من القرن الماضي على يد مدرسة روتشستر (Rochester)، وقد إنتشر استخدام هذا المصطلح خاصة بعد أن قامت بعض الدول بتنظيم مهنة المحاسبة؛ واستخدم الاتجاه المعياري للبحث عما يجب أن تكون عليه النتيجة، في نفس وقت بداية استخدام اصطلاح المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛ وحاول العديد من الباحثين توضيح المقصود باتجاه المعياري من خلال الاشارة الى طبيعة هذا الاتجاه [1]، فقد أشار زيمرمان و واتس (Watts & Zimmerman) إلى أن الاتجاه المعياري هو الذي يهتم بالبحث عن ما هو أفضل من بين مجموعة من

[1]- Watts, L. Ross & Zimmerman L. Jerold, Positive Accounting Theory, Prentice-Hall Inc., Englewood, UAS, 1986, pp: 244-248

الاختيارات البديلة[1]؛ في حين أشار الكاتب كريستنسون (Christenson) الى أن الاتجاه المعياري هو ذلك الاتجاه الذي يقدم اقتراحات عن الطرق التي ينبغي اتباعها لمعالجة أي مشكلة [2].

ووفقا للتعاريف السابقة يمكن القول أن المنهج المعياري لا يُعارض تعدد البدائل المحاسبية، لكنه يؤكد على أن يكون البديل المحاسبي المختار يحقق أفضل تقرير محاسبي متنبأ به، ويعكس احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية.

ومنه فان الدراسات المعيارية تبدأ بما هو كائن في الواقع العملي بقصد التعرف عليه، لكنها تتجاهل هذا الواقع، وتتجه نحو المثالية، والأفضلية التي يجب أن يكون عليها هذا الواقع؛ أي أنها تبحث فيما يجب أن يكون وليس ما هو كائن فعلا؛ والجدير بالذكر أن المنهج الاستنباطي يعتبر الاداة الرئيسية المستعملة في البحوث، والدراسات المحاسبية التي تتبع الاتجاه المعياري؛ وأن المنهج الاستنباطي للاستدلال في المحاسبة يبدأ بالأحداث، والمسلمات ليتم منها إشتقاق مبادئ تكون أساس التطبيق العملي [3].

مماسبق يمكن القول أن المنهج المعياري لايهتم بمصدر البدائل المحاسبية، أو تاريخها، أو أسباب اختيارها، المهم أن تكون هذه البدائل المحاسبية تخدم المؤسسة الإقتصادية، وتنتج عنها معلومات محاسبية صادقة ومفيدة.

وتتبلورأهم أفكار المنهج المعياري فيمايلي:

- إن الغرض من تطوير نظرية المحاسبة هو توفير معايير للحكم على مدى القبول بالإجراءات، والطرق التي تتفق مع هذه المعايير لإستخدامها في التطبيق المحاسبي، والتي تتعارض يجب استبعادها؛ وتجدر الإشارة إلى أن المعايير المستخدمة يجب أن تتفق مع المنطق السليم، وأن تكون منظمة، ومتماسكة لأنها المرشد لتحقيق التحسين المستمر في الاجراءات المحاسبية المطبقة، كما أنها هي المؤشر لقياس التغيرات المقترحة؛
- إن أهم مقياس لصلاحية المعلومات المحاسبية أن تكون مفيدة لمختلف أصحاب المصلحة داخل، وخارج المؤسسة الاقتصادية، حيث يجب أن تكون صالحة لثلاث مجالات أساسية هي:

[1]- Christenson Charles, The Methodology of Accounting Theory American Accounting Association, Vol. 58, N° 01, UAS, 1983, p:04

[2]– عبد الحميد عبد الفتاح الشافعي، دور المدخل المتكامل في بناء نظرية للمحاسبة بالوكالة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، العدد 05، جامعة المنصورة، 1989 ،ص :137

[3]– إلدون هندريكسن، مرجع سبق ذكره ،2008 ، ص ص : 11-20

- تحديد الأهداف؛
- إتخاذ القرارات؛
- حسن استخدام الموارد المتاحة والرقابة عليها.

- تفترض الدراسات المعيارية أن هناك هدف يرد تعظيمه، ويؤكد على ذلك يو تشنغ شيه (Yu Cheng Shih) بقوله أن مناقشة المنهجية المعيارية لا تكون مكتملة اذا أهملنا تحديد الهدف كنقطة بداية [1]؛ وفي ظل هذا الاتجاه يتم وضع أهداف إفتراضية عن الواقع الذي ستطبق فيه النظرية، بعد ذلك استنباط مجموعة من القواعد المحاسبية المثالية الواجبة التطبيق؛ أي أنها تضع إفتراضات عن طبيعة الواقع العملي الذي سوف تطبق فيه النظرية، ثم تحاول منطقيا إستنباط القواعد، والسياسات المحاسبية المثالية الواجبة التطبيق، والتي تحقق الهدف المنشود؛ كما تفترض أيضا أن التقارير المحاسبية للمؤسسة هي المصدر الوحيد للمعلومات [2]؛ وبعبارة أخرى يمكن القول أن المنهج المعياري يحدد أهداف المؤسسة الإقتصادية من التقارير المحاسبية، وعلى أساسها يختار البدائل المحاسبية المثالية، والتي تحقق الهدف المنشود.

إن المتتبع للفكر المحاسبي في مجال نظرية المحاسبة يدرك أن استخدام الاتجاه المعياري في الفكر المحاسبي ركز على صياغة المفاهيم، والفروض العلمية، ووضع القواعد، والمعايير الواجب اتباعها؛ أي الاجابة عن السؤال المعياري ماذا يجب أن يكون ؟.

بدأت الدراسات المعيارية بدراسة النتائج التي يجب أن تكون عليها البيانات، والمعلومات المحاسبية، ثم حاولت تصميم العمليات التي يمكن أن تحقق تلك النتائج [3].

بما أن الإتجاه المعياري يحدد السلوك المحاسبي لتحقيق هدف محاسبي محدد، فإن عملية اختيار الطريقة المحاسبية ،ومقارنتها بالسياسات الأخرى يجب أن تتم بما يتوافق مع مستوى أداء الأنشطة المخطط

---

[1]-Yu Cheng Shih, The Structure of Accounting of theory, The University Press of Florida, UAS, 1976, p: 107.

[2] – أحمد السيد حمد الله، تحديد المتغيرات المؤثرة في اختيار السياسات المحاسبية في ظل النظرية المحاسبية –منهج مقترح–، مجلة البحوث التجارية، العدد 11، جامعة الزقازيق ، مصر، 1987، ص : 318

[3] –سامية وهبة متولي، الأساس المنطقي لنظرية المحاسبة .–دراسة إنتقادية–، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد 03، جامعة حلوان، مصر، 1988 ، ص ص : 253-254

لها؛ لأن الغرض الأساسي من عملية التخطيط هو إيجاد الحل الأفضل، والحل الأفضل يعتمد على المصالح المشتركة، ويتطلب وجود خيارات بديلة.

ثانيا: الدراسات التي تناولت الإتجاه المعياري

إن الدراسات المعيارية التي أجريت في هذا الصدد تمثلت في دراسات نظرية، سعت إلى تحديد إطار نظري لمبادئ عامة، يفترض أنها قابله للتطبيق في كل مكان وزمان، إذا ما توافرت فروض معينة، وأهداف، وإستخدامات محددة؛ ومن أهم الدراسات التي استخدمت المنهج المعياري وساهمت في تحديد البدائل المحاسبية، وأسس إستخدامها نذكرمنها:

1- كتاب المؤلف باتون (paton) تحت عنوان النظرية المحاسبية الذي نشر في عام 1922، والذي أعاد نشره مجمع المحاسبين الامريكيين في عام 1978، حيث يعرض الكاتب مجموعة من المصادرات لنظرية المحاسبية بإستخدام المنهج الاستنباطي مثل الشخصية المعنوية، استمرارية المشروع، معادلة الميزانية، والتكلفة، والقيمة الدفترية.

2- في عام 1936 نشر مجمع المحاسبين الامريكيين كتيبا بيانيا أوليا يحتوي بعض المبادئ المحاسبية المتعلقة بشركات المساهمة إتُبع فيه المنهج الاستنباطي؛ وفي عام 1940 نشر المجمع كتابا مشتركا من تأليف باتون (paton) وليتلتون (littleton) بعنوان مدخل الى معايير المحاسبة في شركات المساهمة، ولقد اعتمد هذا الكتيب على 06 مصادرات هي(الشخصية المعنوية، إستمرارية المشروع، إعتبارات القياس، تتبع التكاليف، التحقق والدليل الموضوع، المجهودات والاداء).

ركز الكتاب على ضرورة إعتبار المؤسسة كشخصية معنوية مستقلة عن ماليكها، كما بين أنها مستمرة في أعمالها، وأن لفظ إعتبارات القياس أكثر ملائمة من لفظ القيمة؛ وأن المحاسبة تستخدم الاسعار النقدية كمقياس عام لكافة السلع، والخدمات بطريقة نموذجية؛ وعارض أي خروج عن التكلفة التاريخية بما في ذلك تقويم المخزون السلعي بسعر التكلفة، أو السوق أيهما أقل، لأنه حسب إعتقاد الكاتبين لا ينسجم مع تجميعات أسعار والتكلفة التاريخية، ويخل بالمقارنة، ولا ينسجم مع مبدأ الحيطة والحذر؛ وأن النقطة المهمة ليست النقود، ولا الاسعار بل الخدمات المتوقعة.

3- في عام 1980 قام الاستاذ يوري إيجيري (Yuri Ijiri) بمراجعة الكتاب السابق، وأكد على فائدة المعلومات المحاسبية؛ هذا وقد أكد إيجيري (Ijiri) الى أن الكتاب إعتمد على التكلفة التاريخية

كمبدأ أساسي في تقييم الأصول والخصوم، وأن هذا المبدأ تدعمه مفاهيم، ومصادرات مختلفة دون مناقشة أي نظرية معينة للقيمة [1].

4- دراسة مونتيز وسوبروس (Sprouse & Moonitz)، حيث تضمنت 08 مبادئ محاسبية ركزت في معظمها على وظيفة القياس المحاسبي، وإعتمد المؤلفين في دراستهما على المنهج الاستنباطي في تحديد الفروض المحاسبية؛ وأيد موقف المحاسبة وفق القيم البيعية الجارية في تاريخ القياس المحاسبي، وإبتعد عن استخدام القيم التاريخية بشكل عام في الحياة العملية؛ وهو ما أُعتبر خروجا ،وتغييرا جوهريا عن الأسس، والاجراءات المحاسبية المقبولة عموما، مانتج عنه رفض الدراسة من قبل المجمع.

يمكننا القول أن هذه الدراسة تخطت طريقة القياس التقليدية، فقد أيدت طريقة القيم البيعية الجارية في تاريخ القياس المحاسبي، وإبتعدت عن استخدام القيم التاريخية .

5- دراسة مجمع المحاسبين الامريكي تحت عنوان "بيان النظرية الاساسية للمحاسبة" الصادرة سنة 1966، وهذا البيان كان وصفيا ومعياريا بطبيعته، حيث عرض القواعد، ومداخل العمل لتسجيل العمليات، وعرض الكشوف المالية؛ ويرى أن المحاسبة معنية بحاجة المستخدمين لذلك فان المعلومات يجب أن تلبي حاجات المستخدمين؛ وهي تشكل خلفية نظرية للمحاسبة تحققها مجموعة من المعايير، والارشادات الداعمة لها؛ وقد رفض البيان نتائج الدراسة التي قام بها كل من مونتيز وسوبروس (Sprouse & Moonitz) أي المصادرات، والمبادئ المقترحة في دراستهما، وداعا المجلس الى تحديد أهداف المحاسبة، ووضع مجموعة من المعايير المرشدة للتطبيق[2].

يمكن القول أن الدراسات المذكورة أعلاه تجاوزت طرق القياس التقليدية؛ وقد نجحت في توسيع طريقة الإفصاح، مع تسهيل استخدام طرق قياس محاسبية متعددة، بالإضافة إلى القياسات السابقة لإفادة صناع القرار.

[1] - Yuji Ijiri, An Introduction to Corporate Accounting Standards, A ReviewThe American Accounting Association, Vol 55, N° 04, UAS, 1980, pp: 620-629

[2] -وصفي عبد الفتاح أبو المكارم ، مرجع سبق ذكره ، 2000، ص : 88

ثالثا: مداخل التنظير المحاسبي المستعملة في المنهج المعياري

إن مداخل التنظير المحاسبي التي تتبعها المنهج المعياري هي:

1-مدخل نموذج القرار: يعرف على أنه تبسيط تقريبي للحالات الواقعية، والمبني على مجموعة إفتراضات، المشاهدات،ملاحظة للعلاقات الارتباطية [1]؛ في حين يرى البعض أن النموذج هو عبارة عن قاعدة لإتخاذ القرار، فهو أداة للتعبير عن العلاقة بين مخرجات عملية إتخاذ القرارات الادارية، ومدخلات هذه العملية من معلومات محاسبية [2].

شهدت فترة السبعينيات من القرن العشرين إهتماما ملحوظا بهذا المدخل حيث وجد مساندة، وتأييد من رواد المحاسبة في هذه الفترة أمثال ستيرلينغ، غرف، ستابوس (Sterling، Chambres، Stabus)، الذين إنصب إهتمامهم على محاولة تحديد المعلومات المحاسبية على أساس نماذج مفترضة؛ ونقطة البداية في تطبيق هذا المدخل هي إفتراض نماذج القرارات، ثم تحديد المعلومات الواجب توافرها لتلائم احتياجات هذه النماذج؛ وبالتالي تعتبر مخرجات النظام المحاسبي مدخلات لنماذج القرار، أي أن مدخل نموذج القرار ينطلق من فرضية أن المعلومات المحاسبية حتى تكون مفيدة لمستخدميها يجب أن تكون صالحة، ومفيدة كمدخلات لنموذج قرارات هؤلاء المستخدمين؛ بمعنى أن مخرجات النظام المحاسبي الجيد يجب أن تكون صالحة كمدخلات لنماذج قرارات المستخدمين.

وبالتالي فإن معظم الدراسات النظرية المعيارية التي إتبعت هذا المدخل إهتمت بصفة أساسية بنماذج قرار الانفاق الاستثماري؛ وسعت لتحديد خصائص المعلومات المحاسبية المطلوبة كمدخلات في تلك النماذج، على أساس أن المعلومات المحاسبية تقاس وتبلغ[3]؛ وقد إعتمدت هذه الدراسات على تحديد اطار نظري معياري لخصائص المعلومات المحاسبية التي تفيد في إتخاذ القرارات.

---

[1]-جيهان عبد الوهاب موسى محمد، مدى إمكانية تطوير البناء الفكري للمحاسبة الإدارية بإستخدام الإتجاه الإيجابي، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بنها ، مصر، 1999 ، ص : 123

[2]-كمال عبد السلام، دور الأسلوب العلمي لتطوير فكر متخذ القرارات، مجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 05، العدد 02، جامعة المنصورة، مصر، 1981 ، ص : 94

[3] -سراج محمد عباس، دراسة تحليلية لخصائص المعلومات المحاسبية اللازمة لنموذج قرار الإنفاق الإستثماري، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الإسكندرية ، مصر، 1987 ، ص ص 237-312

في ضوء ماسبق يمكن القول أن إستخدام مدخل نماذج القرارات لا يمكن إعتماده وحده في اختيار بين البدائل المحاسبية في المؤسسة، لأنه إهتم بتحديد خصائص المعلومات المحاسبية اللازمة كمدخلات لنماذج قرار الإستثماري، ومنه يخدم مصالح فئة معينة على باقي الأطراف.

2- **مدخل قيمة المعلومات** : يستند مدخل قيمة المعلومات على إفتراض أن المعلومات المحاسبية حتى تكون مفيدة لمستخدميها، يجب أن تكون لها القدرة على تخفيض درجة عدم التأكد المصاحبة للمستقبل؛ ويقوم هذا المدخل على الفرضين التاليين [1]:

- إن المعلومات الكاملة موجودة بوفرة، ولا توجد مشكلة في الحصول عليها؛
- تقاس قيمة المعلومات عن طريق إستعمال النماذج الاحصائية.

المطلب الثاني: المنهج الإيجابي في اختيار البدائل المحاسبية

بدأ التأسيس النظري للمحاسبة بالمدخل المعياري الذي يركز على الأفضلية؛ لكن هذا المدخل يعتمد على الأحكام الشخصية فيما يخص تقييم و اختيار أفضل البدائل المحاسبية، مما أدى إلى وجود شك في تقييمها؛ و نتيجة لما سبق ظهرت أراء تنادي بضرورة تطوير نظرية محاسبية تشرح، وتفسر المحاسبة، وتفسر أيضا ما يقوم به المحاسب في الواقع العملي، وذلك من منطلق معالجة نقائص الإتجاه المعياري؛ وإتجه بذلك البحث المحاسبي نحو المدخل الإيجابي الذي إهتم بدراسة المشاكل العملية، والممارسة المحاسبية كما هي قائمة في الممارسة العملية.

أولا: نشأة المنهج الإيجابي

ظهر مفهوم العلم الايجابي مع المدرسة الفلسفية المسماة بوزيتيفزم (Positivism) في مطلع القرن 19، وقد تبنت هذه الفلسفة مدرسة روتشستر للمحاسبة (Rochester school of Accounting)؛ إنطقت هذه المدرسة مبدئيا من الفلسفة الوضعية داعية بضرورة تطوير نظرية ايجابية للمحاسبة [2]؛ وفي أوائل القرن العشرين ركز الفكر المحاسبي بوصف تطبيقات، وممارسات المحاسبية، وتبويبها دون محاوله تحديد المبادئ المحاسبية التي تفسر هذه الممارسات، أي أن الاتجاه السائد في تلك الفترة كان

[1] –محمد عباس بدوي، الأميرة إبراهيم عثمان ،دراسات في قضايا ومشاكل محاسبية معاصرة ، دار المعارف، الإسكندرية ، 2000، ص ص : 22-23

[2]–بالرقي تيجاني، مرجع سبق ذكره، 2005، ص : 94

وصفياً؛ لكن بداية الثلاثينات من القرن العشرين أصدرت أجهزة تنظيم مهنة المحاسبة قراراتها بإلزام المؤسسات في الافصاح الدوري عن المعلومات المالية المرتبطة بالأنشطة الاقتصادية، لذلك إتجه الفكر المحاسبي نحو إستخدام الاتجاه المعياري بهدف إستنباط سياسات، ومبادئ محاسبية عن طريق تحليل منطقي، يركز على ما يجب أن يكون عليه الواقع العملي دون الاهتمام بإمكانية التطبيق العملي[1].

في بداية الستينات من القرن الماضي شهدت البحوث النظرية، والتطبيقية في الاقتصاد، والتمويل تقدماً كبيراً، الى جانب ظهور نظرية كفاءة سوق المال، التي تقر على أن أسعار الاسهم في سوق المال تتحدد بطريقة تعكس كفاءة المعلومات المالية المتاحة لكافة المتعاملين، بما في ذلك المعلومات االمتاحة في الكشوف المالية[2]؛ ولكن مع بداية السبعينيات لوحظ أن الأبحاث المقدمة لم تحاول تفسير إختلاف الطرق، والسياسات المحاسبية المطبقة بين المؤسسات المختلفة وعبر السنوات المختلفة، كما لوحظ سلوك منظم لبعض المؤسسات في اختيار الطرق، والسياسات المحاسبية المستخدمة، حيث تحولت صناعات بأكملها من أسلوب محاسبية الى أسلوب أخر في فترة زمنية معينة؛ وبناءً على ذلك بدأ الباحثون في محاولة بناء نظرية تفسر الممارسة المحاسبية، وتتنبأ بالمتغيرات، والعوامل التي تحدد، وتبرر اختيار المؤسسات لسياسة أو طريقة محاسبية معينة دون غيرها؛ وقد إعتمد الباحثون في دراسة هذه النظرية على النماذج الاحصائية، وتعتبر دراسة بال وبراون (Brown & Ball) سنة 1968 من أوائل الدراسات التي ساهمت في توجيه الاهتمام نحو المحاسبة الايجابية[3].

بالإضافة الى ما ذكر قدم كل من واتس وزيمرمان (Zimmerman & watts) محاولة لتوضيح مكونات هذا المنهج، وذكروا أنه يتكون من جزئين، الجزء الاول يمثل التحليل النظري للظاهرة محل البحث، عبر تحديد التعريف، والتغيرات الخاصة بظاهرة، والتسلسل المنطقي الذي يربط هذه المتغيرات معا لتنظيم، وتحليل الظاهرة وفهمها؛ والجزء الثاني يتمثل في الفروض الاحصائية التي يستخلصها الباحث من التحليل النظري، والتنبؤ بالظاهرة محل البحث، وذلك بإستخدام الاساليب الاحصائية؛ وأكد على أهمية استخدام المنهج الايجابي في المحاسبة؛ وذكرأن المنهج ذو فائدة كبيرة بصفة خاصة لأغراض إعداد معايير المحاسبة، التي تبين مواضع الضغوط التي تتعرض لها عملية إعداد معيار محاسبي معين، وأيضا تحديد تأثير معايير

[1]- علي عبد الحليم عبد الحميد، علاقة الملائمة بالإطار المنطقي للنظرية في المحاسبة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد 02، جامعة الإسكندرية، مصر، 1989 ، ص ص : 392-393

[2] -بالرقي تيجاني، مرجع سبق ذكره ، 2005، ص : 95

[3] - Watts, L. Ross & Zimmerman L. Jerold, Positive Accounting Theory. NJ, Prentice Hall. Inc, Englewood Cliffs, USA, 1994, PP:131-156

المحاسبة على الأطراف المختلفة من الأفراد، وعلى تخصيص الموارد؛ بالاضافة الى ذلك فهو يساعد في معرفة أسباب قيام بعض المشروعات، والمنظمات المهنية بتخصيص مواردهم للتأثير على عملية إعداد معايير المحاسبة[1]؛ ويعتمد المنهج الايجابي على نقاط التالية[2]:

- تحديد واقعي للمشكلة؛
- تنبؤات واقعية للحالات المحتملة؛
- التأكد من دقه الفروض التي يتم اعدادها؛
- التعليل المنطقي لنتائج العلمية؛
- إيجاد الترابط بين الظواهر العلمية التي يتم إكتشافها بين البيئة، وعلاقة عناصرها بكل ظاهرة منها.

المنهج الاستقرائي هو الأداة الرئيسية في البحوث، والدراسة المحاسبية التي تتبع المنهج الايجابي؛ حيث يقوم على دراسة، وفحص، وتحليل الحالات الجزئية، والظواهر المشاهدة، ثم الفروض التي تفسر هذه الظواهر معتمدا في ذلك على الخبرة العملية والمعرفة، يليها إختبار صحة هذه الفروض، فإذا ثبتت صحتها تصبح بمثابة القوانين العلمية، أما اذا لم تثبت صحتها، أو تعارضت مع الحقائق الملموسة فإنها تفقد قيمتها العلمية.

وبناءً على ماسبق يمكن القول أن المنهج الايجابي يرتكز على فهم جوهر الظاهرة المحاسبية، عن طريق شرح هذه الظاهرة، والتنبؤ بهامن خلال الخطوات التالية:

- ملاحظة الظاهرة؛
- وضع الفروض العلمية التي تفسر هذه الظاهرة، مع التأكيد على ضرورة أن تكون الفروض الموضوعة لتفسير ظاهرة قابلة لاختبار ثبوتيها، أو تكذيبها بالدليل التجريبي الذي يعتمد على الخبرة والملاحظة؛
- إختبار صحة الفروض الموضوعة لتفسير الظاهرة، فإذا ثبوت صحتها إستخدمت في تفسير الظاهرة، وإستنباط قوانين عامة تستخدم في تفسير الظواهر المتشابهة.

[1] - Watts, L. Ross & Zimmerman L. Jerold, Towards a positive theory of the determination accounting standards", American Accounting Association, USA, 1978, p: 112

[2]– أحمد فرغلي محمد حسن، استخدام الأسلوب الإيجابي في إعداد الإطار الفكري لفروع المحاسبة، مجلة آفاق جديدة، العدد 02، جامعة المنوفية، مصر، 1985، ص : 133

وتتبلور أهم افكار المنهج الايجابي فيما يلي:

- يرتكز المنهج الايجابي على شرح طريقة عمل العالم، وهذا يُظهر بوضوح أهمية ربط هذا الاتجاه بالتطبيق، ويهدف المنهج الايجابي إلى تفسير التطبيق المحاسبي والتنبؤ به، فهو يختص بدراسة ما يحدث بالفعل في الواقع [1]؛
- يعد الإبتعاد عن إعتبارات القيمة من الأساسيات التي يقوم عليها المنهج الايجابي، فهو لا يعتمد على أحكام قيمية؛ وقد عزز ذلك بقوله أن النظرية الايجابية تكون علمية لأنها تتجنب أسئلة القيمة التي تجعل الأسئلة غير علمية[2].

ثانيا: الدراسات التي تناولت الإتجاه الإيجابي

تنامى الاهتمام بهذا المنهج في نطاق التنظير المحاسبي منذ أواخر الستينات من القرن العشرين، ومن الدراسات التي أسهمت في توجيه الاهتمام نحو المحاسبة الايجابية نذكرها فيمايلي:

1- دراسة جوردن (Gordon): هذه الدراسة أُنجزت عام 1964، إهتمت بكيفية إستخدام الاتجاه الايجابي في تحليل أثر البواعث الاقتصادية في الاختيار من بين المبادئ المحاسبية، التي يتم على أساسها إعداد الكشوف المالية الموحدة؛ وقد توصلت الى أن الادارة ستختار المبادئ المحاسبية التي تؤدي الى تحقيق إستقرار نسبي في توزيع الأرباح عبر الفترات المتتالية، بالإضافة إلى تحقيق استقرار اسعار الاسهم مما يرضي حملة الأسهم [3]؛ وتجدر الاشارة إلى أن الدراسات اللاحقة خلصت الى ما يشكك في نتائج الدراسة الأصلية، وذلك إستنادا الى إفتراضه بأن إرضاء حملة الاسهم يعتمد بشكل إيجابي على الأرباح المحاسبية، بهدف تجنب أي تعارض بين المساهمين والادارة [4].

2- دراسة واتس وزيمرمان (Watts & Zimmerman) سنة 1978، تعتبر هذه الدراسة السباقة في طرح نظرية الوكالة في المحاسبة، حيث الإستعانة بهذه النظرية من الأدبيات الاقتصادية لشرح العلاقات السلوكية، ودراسة دوافع الإدارة في اختيار البدائل المحاسبية وفق فرضيات السوق الكفؤة، أوالضعيفة، أوشبه الكفؤة، وقد إستندو في أعمالهم على الأدبيات الاقتصادية التطبيقية، والتجريبية واصفين أعمالهم بالإيجابية، كونها تركز على تحليل، وتفسير، والتنبؤ بسلوك المحاسبين الذين يعدون

[1] - Watts, L. Ross & Zimmerman L. Jerold, op.cit, 1994, pp: 08-10

[2] -ibid, p: 8

[3]- جيهان عبد الوهاب موسى محمد، مرجع سبق ذكره، 1999، ص : 111

[4]- عثمان الأميرة عثمان، دراسة تحليلية لإختبار مدى إرتباط إنتاج البيانات المحاسبية بإحتياجات متخذ القرارات أو القرارات الإقتصادية، رسالة دكتوراه غير منشورة ،كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، مصر ،1984، ص ص : 147- 149

المعلومات للإدارة، والمستخدمون الآخرون عند اختيار، وتفضيل أحد الطرق والسياسات المحاسبية المستخدمة، لأن إختيار الوحدة الاقتصادية لسياسة محاسبية معينة لا تخضع فقط وفقا للمبادئ والمعايير المحاسبية، وإنما تعتمد أيضا على تفضيلات إدارة المؤسسة الاقتصادية بالاعتماد على نظريتين (النظرية الاقتصادية للتنظيم الحكومي، والنظرية الاقتصادية للوحدة الاقتصادية)[1]؛ وبنيت الدراسة على إفتراض رئيسي وهو سعى مديري المؤسسات لتعظيم منافعهم المتوقعة المرتبطة بمكافاتهم المادية، وذلك من خلال اتفاقهم كجماعة مؤثرة على المعايير، والمبادئ المحاسبية التي تسمح لهم باتباع الوسائل الكفيلة بزيادة دخولهم، والتي أهمها ما يلي[2] :

- تخفيض أو تعجيل المدفوعات الضريبية؛
- تطبيق تشريعات التي يؤدي الى تخفيض التكاليف السياسية والاجتماعية؛
- تخفيف تكلفة إنتاج المعلومات؛
- المغالاة في قياس الربح، الذي يتخذ كأساس لخطة المكافئة التشجيعية.

3- دراسة باستينا وليليان (Lilian & Pastena): هدفت هذه الدراسة إلى تحليل العلاقة بين التغير في السياسات المحاسبية ونجاح المؤسسات؛ أي تحديد ما إذا كان التغيير بالسياسات المحاسبية يهدف تعظيم الربح؛ وخلصت الدراسة أن المؤسسات الغير ناجحة تميل أكثر من غيرها لاجراء التغييرات المحاسبية لزيادة أرباحها بغض النظر عن حجمها؛ أما المؤسسات الناجحة فلا تحتاج إلى ذلك، لأن أدائها الجيد يظهر في الأرقام المحاسبية بشكل طبيعي[3].

وركزت هذه الدراسات على تحقق من عدد النقاط التالية [4]:

- الخيارات والأدوات المالية؛
- معايير المحاسبة الدولية وتفسيراتها؛

[1]– ماهر علي حسين الشمام، أحمد محمد خليل عبد الحافظ، تأثير الاتجاهات المنهجية للبحوث المحاسبية للفترة (1926 – 2019) في صياغة وبناء نظرية المحاسبة، مجلة قه لاى زانست العلمية، المجلد 05، العدد 01 ، الجامعة اللبنانية الفرنسية –اربيل، كوردستان، العراق، 2020، ص : 721

[2] - Watts, L. Ross & al, op.Cit. 1978, pp: 112-134.

[3] - Lilian Steven & Martin mellmam, Pestana Victor., Accounting changes: successful versus unsuccessful firms, American Accounting Association, vol 63, N° 04, UAS, 1988, pp:642-657

[4]-ibid, pp : 723- 724

- ردود أفعال السوق للمعلومات المحاسبية، وتحليل أهمية، وعلاقة المتغيرات المختلفة عند تحديد العلاقة بين عوائد الأوراق المالية، والمعلومات المحاسبية التي توفرها التقارير المالية، والذي أصبح ممكناً إلى حد كبير مع توفر قواعد البيانات المالية في هذه الأسواق؛
- الاستبانات، والاستقصاءات، ودراسات الحالة، والدراسات الميدانية عن مستخدمي التقارير المالية، وعن مدى استفادتهم من المعلومات الواردة في هذه الكشوف في مجال مساعدتهم في اتخاذ القرارات؛
- شرح لعناصر التقارير المالية، وطرق قياسها، والإفصاح عنها؛
- تقييم أسس القياس المحاسبي البديلة لتكلفة التاريخية، وأوجه القصور لكل بديل، أو إذا كانت التقارير المالية المعدلة (بأحد بدائل الكلفة التاريخية) قد ساعدت في اتخاذ القرارات؛
- تفسير أثر اختلاف الطرق، والسياسات المحاسبية المطبقة في المؤسسات الاقتصادية، وتحليل العلاقة بين آثار هذه الاختلافات وبعض العوامل والمتغيرات الاقتصادية؛
- شرح لأهمية التقارير المالية واستخداماتها؛
- تدقيق التقارير المالية وإجراءاتها؛
- الإهتمام بربط الدراسات المحاسبية بالعلوم الأخرى، مثل العلوم الإدارية والاجتماعية، وعلم النفس، والدراسات السلوكية؛ وذلك بالتركيز على دراسة سلوك مستخدمي المعلومات، ومدى الاستجابة العقلانية، أو غير العقلانية لهم مع تحليل أسباب هذه الاستجابة؛ كذلك ربط السلوك التنظيمي بصنع القرارات، وتوفير الأدوات، والمفاهيم البحثية الجديدة، ذات الصلة، وما يرتبط بها من مفاهيم نظرية، وتوليف هذه المساهمات الفكرية المتنوعة، وتطبيقها على المحاسبة لإثبات أن المحاسبة علم اجتماعي.

ثالثا: مداخل التنظير المحاسبي المستعملة في المنهج الايجابي

مداخل التنظير المحاسبية التي إتبعها المنهج الايجابي هي:

1- مدخل القيمة الاقتصادية للمعلومات: في إطار مدخل القيمة الإقتصادية للمعلومات ينظر الى النظام المحاسبي كأنه وحدة فرعية تنتج وتقدم المعلومات، وتخدم مستخدميها داخل وخارج المؤسسة الاقتصادية؛ يركز هذا المدخل على دراسة التكاليف، والمنافع التي تتولد عن إنتاج، وإستخدام المعلومات، مع الأخذ بعين الإعتبار حساب تكلفة وعائد المعلومات التي يقدمها؛ بحيث تعطى الاولوية للنظام الذي يحقق صافي عائد اكبر، وفي حالة وجود نظام واحد يتم قبوله اذ كان صافي

العائد منهم موجبا[1]؛ ومعنى ذلك أن المعلومات المحاسبية تعتبر سلعة اقتصادية لها تكلفة وعائد؛ واذا لم تكن المنافع، أو الفوائد المستمدة من المعلومات المحاسبية تفوق تكاليف إنتاجها، والحصول عليها فلا يوجد جدوى إقتصادية لهذه المعلومات.

2-مدخل نظريه الوكالة: بناءً على هذا المدخل يفوض أحد الأطراف (الموكل)، بصلاحيات اتخاذ القرار إلى طرف آخر (الوكيل)، بموجب العقد تنشأ علاقة بين الموكل والوكيل .

في عام 1979 عرف جنسن (Jensen) العلاقة بين الموكل والوكيل على أنها عقد يتفق بموجبه شخص، أوأكثر (المديرون) مع شخص آخر (الوكيل) لأداء بعض الأعمال نيابة عنهم؛ ويتضمن ذلك منح بعض سلطة اتخاذ القرار للوكيل، على الرغم من أن نية كلا الطرفين في هذه العلاقة هو العمل لتحقيق مصلحة المدير؛ إلا أن عدم تناسق المعلومات والجشع يدفع الإدارة إلى تحقيق أهداف شخصية بدلاً من أهداف المدير؛ ويوصف هذا الخلاف في المصالح، أو عدم تطابق الأهداف بين الإدارة والمساهمين بمشكلة الوكالة[2]؛ وتعتمد نظرية الوكالة على عدة افتراضات تشتق منها أفكارها الرئيسية أهمها[3] :

- العلاقة بين الموكل والوكيل قائمة على الرشد الاقتصادي، ويهدف كل منهما الى تعظيم منفعته، وثروته الحالية والمستقبلية، مع مراعاة تحقيق قدر كافي من المنفعة للطرف الاخر بما يضمن استمرار هذه العلاق ؛
- يُفترض أن الموكل لديه القدرة على رقابة الوكيل بطرق مختلفة، سواء كانت مادية أو معنوية، كمحاولة للتغلب على تعارض المصالح، أو لضمان تصرف الوكيل لصالح الأصيل؛
- من المفترض وجود تعارض بسيط بين أهداف، وتفضيلات طرفي العلاقة الوكالية، إذ يسعى الموكل الى ضمان قيام الوكيل باتخاذ القرارات التي تعظم منفعة، بينما يهدف الوكيل الى الحصول على أكبر قدر ممكن من المنافع المادية، والمعنوية بأقل جهد ممكن؛

[1]- محي الدين رجب محمود عبد الله، تقييم البيانات المحاسبية لترشيد القرارات الإستثمارية بالتطبيق على الصناعات الهندسية والمعدنية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الحلوان ، مصر، 1993، ص : 45

[2]- Osho, Augustine, Ayorinde, Florence, The General Tenets of Positive Accounting Theory Towards Accounting Practice and Disclosure in Corporate Organizations in Nigeria, Journal of Economics and Sustainable Development, Vol,09 N° 20, USA, 2018, pp: 02-06

[3] -محمد الرملي، أحمد عبد الله، تطوير مدخل المحاسبة بالوكالة في تعدد الأهداف ،مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، العدد 01، جامعة جنوب الوادي، مصر، 1996، ص ص : 49- 52

- إذا فرض وجود تضارب في المصالح بين طرفي العلاقة الوكالية، فمن المرجح أن يعمل الوكلاء على تحقيق أهدافهم الشخصية، حتى ولوكان ذلك على حساب مصلحة الموكل؛ لذا يجب وضع شروط تعاقدية للتقليل من التعارض المحتمل بين أطراف الوكالة؛
- يفترض أن موقف كل طرفي علاقة الوكالة متشابه إتجاه المخاطرة، على الرغم من أن العدد الذي يتحمله الموكل لا يعادل الذي يتحمله الوكيل؛ ويرجع ذلك الى عدة عوامل أهمها قدرة الوكيل على الحصول على المعلومات، وصعوبة ملاحظة، وتقييم تصرفاته من قبل الموكل.

3- **مدخل إتخاذ القرارات:** يقوم هذا المدخل على إفتراض أن كل المعلومات المتاحة لمتخذي القرارات تؤثر على سلوكهم بطريقة ما؛ ولقد إستندت أبحاث هذا المدخل على النظرية الايجابية لصياغة مقدمات تجريبية، تصف طبيعة المعلومات في التطبيق المحاسبي بفرضيات تفسر سلوك مستخدمي المعلومات المحاسبية، بحيث تعكس المعلومات الظاهرة في الكشوف المالية تفضيلاتهم[1]؛ أي أنه يركز على كيفية إستخدام الفئات المختلفة للمعلومات المحاسبية، وتأثيرها على سلوكهم، بغرض تحديد إحتياجات هؤلاء المهتمين؛ ومن هنا تظهر أهمية العلاقة بين المعلومات المحاسبية كمدخلات العملية القرارية، وبين القرار ذاته بإعتباره من المخرجات هذا النظام.

وبشكل عام يلاحظ أن الفكر المحاسبي قد وجد بيئة ملائمة لاكتشاف التوجهات الفردية وذلك بظهور مدخل متخذي القرارات؛ حيث يهدف إلى فهم، وتفسير، والتنبؤ بأشكال السلوك الانساني؛ وله أهمية بالغة في دراسة سلوك المديرين حول الاختيار المحاسبي؛ ولا سيما في مرحلة الوصف التي تسبق مرحله التفسير، والتي تعتبر من الأساس الذي يركز عليه الإتجاه الايجابي؛ وتطرقت العديد من الدراسات إلى هذا المدخل، وأطلق عليه في الفكر المحاسبي تسمية دراسات المحاسبة السلوكية[2].

[1] -AAA, Statement on Accounting and Theory Acceptance, journal american academy of actuaries; UAS, 1977, pp: 20-25.

[2]- عباس مهدي الشيرازي، مرجع سبق ذكره ،1990 ص ص : 355-361

المطلب الثالث: نظرة تقيمية لمناهج البحث في اختيار البدائل المحاسبية

تعددت مداخل تفسير الاختيار المحاسبي، ولم يتم الإكتفاء بالمنهج المعياري، والمنهج الإيجابي وحدهما؛ فكل مدخل طرح فلسفته، وتوسع في تفسير جوهر الإختيار بين البدائل المحاسبية، وتمثلت المداخل الأخرى في:

أولا: المدخل الفرضي

استخدم هذا المدخل في القرن العشرين، موزاة مع التفكير في بناء نظرية محاسبية لما يجب أن يكون عليه التطبيق المحاسبي؛ وركز هذا المدخل على تحديد أهداف التقارير المحاسبية، وما يجب أن تكون عليه المعايير المحاسبية الواجبة التطبيق لتحقيق هذه الأهداف، أي أن اختيار بدائل محاسبية معينة يعتمد على مدى تحقيقها للأهداف المحاسبية المفترضة والمتفق عليها؛ وقد واجه هذا المدخل مشاكل عديدة بسبب عدم الأخذ بالمشاكل المرتبطة بالتطبيق العملي، المتمثلة باختلاف خصائص المؤسسات من حيث الحجم، والهيكل التمويلي، والاستثماري، ونوع النشاط؛ ومن الانتقادات الأخرى التي واجهت هذا المدخل هوعدم تحقيق ما يسمى بالإجماع أو الاتفاق، ويتجاهل هذا المدخل العوامل، والمتغيرات البيئية، وانعكاسات ذلك على وجه الخصوص على المؤسسات متعددة الجنسيات[1].

ثانيا: مدخل السياسات المحاسبية السائدة

تعتمد المؤسسة حسب هذا المدخل عند اختيار البدائل المحاسبية على الأعراف المحاسبية السائدة في قطاع الصناعة المشابه لها في المجتمع، أي أن نوع النشاط، أو الصناعة يمثل معياراً مهماً في عملية الاختيار؛ ويعمل هذا المدخل بشكل منطقي في حالة كفاءة سوق الأوراق المالية، وفي حالة عدم قدرة الإدارة على خداع السوق، والتأثير في أسعار الأسهم باختيار سياسات محاسبية معينة[2].

ثالثا: مدخل الإجماع أو التوفيق بين الأطراف

يعتمد هذا المدخل عند اختيار البدائل المحاسبية على إجماع من الأطراف المختلفة المعنية بالمؤسسة (أصحاب المصالح) على البدائل المحاسبية المقبولة من قبلهم، على اعتبار أن المؤسسة تتكون من مجموعة

[1] -Fields D Thomas, Lys Z Thomas, Vincent Linda, Emprical Research on Accounting Choice, Journal of Accounting and Economics, Vol 31, N° 1-3, UAS, 2001, PP: 255-307
[2]- Fields D Thomas, Lys Z Thomas, op.cit, 2001, p: 255-307

من التعاقدات؛ وفي حالة تعذر الإجماع فيتم اللجوء إلى حل وسط، وبالتوفيق بين المصالح المتعارضة للأطراف المختلفة[1].

رابعا: مدخل دراسة سلوك أسعار الأوراق المالية

يحاول هذا المدخل تفسير عملية الاختيار المحاسبي عن طريق الربط بين المعلومات المحاسبية الناتجة من استخدام بديل محاسبي معين، وأسعار الأوراق المالي في السوق المالي، بحيث يتم اختيار البدائل المحاسبية التي تنتج أفضل أثر في أسعار الأوراق المالية.

وعلى الرغم من النجاح النسبي لهذا المدخل إلا أنه فشل في شرح، وتفسير عملية الاختيار المحاسبي؛ حيث لا يؤثر الاختيار المحاسبي في قيمة المؤسسة ككل، فعلى سبيل المثال يمكن للإدارة استخدام بديل محاسبي معين لتضخيم الأرباح المنشورة، وذلك لزيادة أسعار الأسهم ولكن دون أن تعكس هذه الزيادة حقائق اقتصادية، أي أنه يمكن الاستفادة من البدائل المحاسبية في خداع السوق، وبالتالي فإن المعلومات تصبح بلا قيمة كما أنه ليس لها تكلفة[2].

ويعتمد هذا المدخل على فرضية أن الكشوف المحاسبية هي المصدر الوحيد للمعلومات، وبأن تكاليف الالتزام بالعقود ومن بينها تكلفة الوكالة تساوي صفراً، وبأن التكاليف السياسية تساوي صفراً أيضاً؛ إلا أنه في بداية الستينات بدأت الكتابات الأولى عن فرض كفاءة السوق، حيث تحول الاعتقاد بأن السوق يعكس بطريقة تلقائية الحقائق الاقتصادية، وأنها لا تنخدع باختيار الإدارة لبديل محاسبي معين، ونتج عن هذا المدخل سياسات تهدف إلى تمهيد النتيجة لتعبر عن أخبار سارة للمستثمرين والمقرضين؛ وبالرغم من إنتشار هذا المدخل إلا أنه تعرض لانتقادات عديدة، أهمها التشكيك في مدى كفاءة السوق، ومدى سرعته للتجاوب، وتلقائيته في عكس المعلومات المحاسبية في أسعار الأسهم.

خامسا: مدخل الآثار الاقتصادية للسياسات المحاسبية

يعتمد هذا المدخل على تقدير الآثار الاقتصادية المحتملة للاختيار، والاستفادة في المفاضلة بين السياسات المحاسبية البديلة، ومحاولة منع استفادة بعض الأطراف على حساب البعض الآخر؛ ويعتمد هذا المدخل على عدم وجود مصلحة في عملية الاختيار، أي الحياد عند قرار المفاضلة بين البدائل المحاسبية،

[1]–الهلالي، حسن مصطفى، أثر المدخل الإيجابي على البحوث المحاسبية– الفجوة بين النظرية والتطبيق العملي، مجلة آفاق جديدة، المجلد 06، العدد 01، جامعة المنوفية، مصر، 1994، ص : 295

[2] - Watts, L. Ross & al, op.cit, 1994, pp: 131-156

وبالتالي إعادة توزيع النتيجة، والثروة بين الأطراف المعنية بشكل عادل؛ إلا أن هذا المدخل تعرض لانتقادات عديدة لأنه لا يتناسب مع النظرة الواقعية، والاقتصادية للمؤسسة، باعتبار أنها مجموعة من الأطراف التي تحكمها العلاقات التعاقدية، وأن الآثار الاقتصادية المترتبة على البدائل المحاسبية من الصعب أن تؤدي إلى توزيع عادل للنتيجة والثروة؛ كذلك فإن الإدارة صاحبة القرار لها مصلحة تؤدي إلى تعظيم دخلها وثروتها، وقد يكون ذلك على حساب الأطراف الأخرى، وبالتالي تكون منحازة عند اختيار البدائل المحاسبية [1].

سادسا: المنهج المعياري والمنهج الإيجابي

بوبت بحوث المحاسبة إلى ثلاث مراحل :

المرحلة الأولى إستخدمت النموذج المعياري، حيث كان هدف هذه البحوث البحث عن الأفضلية أو المثالية، المرحلة الثانية استخدمت النموذج الوصفي الذي يسعى إلى وصف الظاهرة محل البحث، أما المرحلة الثالثة فاعتمدت بحوثها على النموذج الإيجابي الذى يهدف إلى تفسير، وتحليل، والتنبؤ بما هو قائم فعلا[2].

يهدف المنهج المعياري إلى تطبيق أفضل الممارسات المحاسبية، ونجد في الجانب الأخر المدخل الإيجابي يهدف إلى التركيز على تفسير، وتحليل، والتنبؤ بسلوك الإدارة نحو إختيار ممارسة محاسبية من بين البدائل، وليس من منظور الأفضلية؛ وبالتالي سنقيم إسهاملات، وتأثير كلا المنهجين في مجال اختيار البدائل المحاسبية من خلال التطرق إلى الربط بين المنهجين، ونقاط الإختلاف بينهما.

[1] -Hendriksen Eldon S, Micheal F. VanBreda, Accounting Theory, Irwin McGraw-Hill, Boston, 5th Edition, 1992, p: 242

[2]- محمد محسن عوض مقلد ، النظرية الايجابية للمحاسبة وتفسيراتها لدوافع الادارة تجاه بدائل الاختيار المحاسبي، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه ، تخصص محاسبة ومراجعة، كلية التجارة ، جامعة مصر، مصر، 2010، ص : 06

1-الفرق بين المنهج المعياري والإيجابي: يقول هيري (Herry) أن نظرية المحاسبة الإيجابية هي دراسة إضافية لنظرية المحاسبة المعيارية، بسبب الفشل المعياري في تفسير الظواهر العملية التي تحدث بالقيمة الحقيقية، ويوضح سكوت (Scott) أن نظرية المحاسبة الإيجابية تهتم بالتنبؤ بأن بعض المؤسسات سوف تستجيب لتقديم معايير محاسبية جديدة [1].

تعتبر النظرية المعيارية رأيا شخصيا ذاتيا، لذلك لا يمكن اعتبارها أمرا مسلما به، ويجب اختبارها تجريبيًا حتى يكون لها أساس نظري قوي من الناحية العملية؛ حيث أدرك المحترفون في مجال المحاسبة تماما أن نظرية المحاسبة الإيجابية من المرجح تطبيقها أكثرمن نظرية المحاسبة المعيارية؛ ذلك أنها تتمتع بخصائص حل المشكلات التي تتكيف مع واقع الممارسة المحاسبية، وتستخدم النهج الاقتصادي والسلوكي.

يهدف منهج نظرية المحاسبة الإيجابية إلى شرح الممارسات المحاسبية والتنبؤ بها، وأحد الأمثلة على ذلك هو استخدام النظرية الإيجابية في الفرضية المتعلقة ببرنامج المكافآت، توضح هذه الفرضية أن الإدارة التي تعتمد أجورها على المكافآت ستحاول تعظيم مكافآتها، من خلال استخدام بدائل محاسبية يمكنها زيادة الأرباح، وفي النهاية زيادة المكافآت؛ وبالتالي ستكون هذه النظرية قادرة على تفسير، أو التنبؤ بسلوك الإدارة فيما يتعلق ببرامج المكافآت.

تستنتج وجهة النظر العلمية نظرية محاسبية إيجابية، وتستنتج وجهة النظر التكنولوجية نظرية محاسبية معيارية؛ يحدث هذا التصنيف بسبب اختلاف الأهداف التي يتعين تحقيقها، أو إنشاؤها بواسطة نظرية المحاسبة؛ التفسير الإيجابي يحتوي على بيان عن شيء ما (حدث أو فعل) كما هو بالحقائق، أو بما حدث بناءً على الملاحظات التجريبية، يتم توجيه التفسيرات الإيجابية لتقديم إجابات حول ما إذا كانت العبارة صحيحة، أم خاطئة بناءً على معايير علمية؛ وتحتوي التفسيرات المعيارية على بيانات، واستدلال للحكم على ما إذا كان شيء ما جيدا، أو سيئا، أو ذا صلة، أو غير ذي صلة بسياسات إقتصادية ،أو إجتماعية معينة؛ يتم توجيه التفسيرات المعيارية لدعم، أو إنتاج السياسات المحاسبية بحيث تكون بمثابة صنع السياسات؛ وتعتمد النظرية على المديرين لتعظيم المزيد من الثروة، حتى على حساب المساهمين إذا تم الدفع

[1]-Thadeus Fransesco Quelmo Patty, Paulus Libu Lamawitak, Emilianus Eo Kutu Goo, Henrikus Herdi, Positive and Normative Accounting Theory: Definition and Development International Journal of Economics, management, business, and social science, Vol 01, N° 02, UAS, 2021.pp:185-188

للمديرين جزئيًا من خلال مكافآت بناءً على الأرباح المحاسبية المبلغ عنها، فسيكون لدى المديرين حافز لاستخدام البدائل المحاسبية التي تعمل على زيادة الإيرادات إلى الحد الأقصى[1].

2-**الإنتقادات الموجهة للمنهجين**: منذ نشر مقالات واتس وزيمرمان (Wats & Zimmerman) واتس وزيمرمان لأول مرة في عام 1978، والإنتقادات مستمرة للمنهج الإيجابي، فهناك من رأى أن هذه النظرية خاطئة علميا، وأن تنبؤاتها لا تصمد دائما؛ ويرى كريستنسون (Christenson) أن هذا التخصص يجب أن يسمى "علم اجتماع المحاسبة" لأنه يتعلق بوصف سلوكيات المديرين، والمحاسبين، والتنبؤ بها وشرحها.

أما الانتقادات الرئيسية الأخرى فهي كما يلي:

- لا تقدم النظرية حلول لتحسين الممارسة المحاسبية؛
- أثارت الأزمة المصرفية، والمالية العالمية في عام 2008 الشكوك حول كفاءة السوق؛
- إن افتراضها الأساسي بأن كل الإجراءات تحركها المصلحة الذاتية هو إفتراض معيب يركز فقط على دافع واحد، ولا يتم أخذ الطبيعة المعقدة لسلوك المساهمين، والمديرين بعين الاعتبار في التحليل[2]؛
- إن الهدف من النظرية الإيجابية هو تطوير التقرير المالي داخل نطاق المحاسبة، عن طريق توضيح للدوافع نحو الإختيار من بين الطرق المحاسبية البديلة، ومن ثم التنبؤ بآثار تلك البدائل المحاسبية على الوحدة القتصادية.

إن النظرية الإيجابية تحاول الإجابة على التساؤلات التى تظهر من الممارسة المحاسبية العملية على سبيل المثال:

- ما هى الأسباب التى تدعو الإدارة أن تختار بدائل محاسبية معينة دون غيرها عند إعداد الكشف المالي ؟
- لماذا تفضل الإدارة العليا التمسك بالتكلفة التاريخية بالرغم من وجود مظاهر التضخم ؟

[1]- Thadeus Fransesco Quelmo Patty & al, op.cit, 2021, p :185-188

[2]- İdil Kaya, Accounting Choices in Corporate Financial Reporting : A Literature Review of Positive Accounting Theory, INTECH, Chapter 8, UAS, 2017, pp: 131-136

– لماذا تفضل إدارة مؤسسات الإفصاح عن توقعاتها لصافي الربح، بينما إدارة مؤسسات أخرى لا تفضل الإفصاح؟

إن مثل تلك التساؤلات ركز عليها أيضا المدخل المعياري، لكن من منظور البحث عن أفضل مقابلة ما بين المصروفات والإيرادات؛ لكن في ظل المدخل الإيجابي فإنه يركز على تفسير، وتحليل، والتنبؤ بسلوك الإدارة نحو تلك الممارسات الإختيارية من بين البدائل، وليس من منظور الأفضلية [1]؛ علاوة على ذلك فإن النظرية التي أشاعها واتس وزيمرمان (Wats & Zimmerman) سنة 1986، نصت على ما يلي[2]:

"إن دور النظرية المحاسبية هو تقديم تفسيرات للممارسات المحاسبية "

إن نظرية المحاسبة الإيجابية تطرح مقترحات، ليست سوى وصف للممارسات المحاسبية في العالم الحقيقي، على سبيل المثال (خصائص المؤسسات التي تختار تطبيق طرق محاسبية معينة، وتأثير تطبيق المعايير المحاسبية على سلوك البشر أو المؤسسات المهتمة بالمعلومات المحاسبية).

ويقول مؤيدو هذا الرأي بشكل عام، أنه يمكن استخلاص التقنيات، وتبريرها بناء على استخدامها المؤكد، أو أن الإدارة تلعب دورًا مركزيا في تحديد التقنيات التي سيتم تنفيذها؛ وبالتالي فإن الهدف من البحوث المحاسبية المتعلقة بالنموذج الإيجابي هو فهم، وشرح، والتنبؤ بالممارسات المحاسبية الحالية.

تهدف نظرية المحاسبة الإيجابية إلى شرح الممارسات المحاسبية والتنبؤ بها، شرح أسباب تنفيذ الممارسة المحاسبية، على سبيل التنبؤ تشرح سبب تفضيل بعض المؤسسات استخدام طريقة الوارد أخيرا صادر أولاً (LIFO) على استخدام طريقة الوارد أولا صادر أولا (FIFO)، يعني أن النظرية يجب أن تكون قادرة على التنبؤ بظواهر الممارسة المختلفة التي لم يتم تنفيذها.

يذكر أن نظرية المحاسبة الإيجابية تسعى إلى الإجابة على أمور أخرى من وجهة نظر اقتصادية، وهي ما هي تكاليف، وفوائد أساليب المحاسبة البديلة؟، ما هي تكاليف، وفوائد التنظيم، وعملية تحديد المعايير المحاسبية؟، وما هو تأثير البيانات المالية المنشورة على أسعار الأسهم؟.

لا تحدد النظرية المحاسبية الإيجابية بشكل مباشر خيارات البدائل المحاسبية المناسبة للمؤسسة؛ وفي هذه الحالة سيكون اختيار البدائل المحاسبية أسهل إذا تم النظر إليها من الجانب الإداري؛ ولأن الإدارة

[1]– محمد محسن عوض مقلد، مرجع سبق ذكره، 2010، ص : 05

[2] -Thadeus Fransesco Quelmo Patty & al,op.cit, 2021 , pp: 185 - 188

تتمتع بالمرونة في اختيار البدائل المحاسبية، فإن ذلك يشير أيضًا إلى مرونة الإدارة في الاستجابة للتغيرات التي تحدث في بيئة المؤسسة مثل وجود معايير محاسبية جديدة.[1]

أما في ما يخص المنهج المعياري فلقد إنتقد جنسن (Jensen) المنهج المحاسبي المعياري، لأنه خصص بالكامل لدراسة أسئلة "ما يجب القيام به"؛ لقد رأى أن نظرية المحاسبة الإيجابية من شأنها تحسين فائدة البحوث المحاسبية، بشرط أن يصف النهج الوضعي الحالي، وأن نظرية المحاسبة الإيجابية أكثر منهجية ومنطقية في منهجها؛ وتؤكد بشكل صريح أو ضمني على الدراسات التجريبية، حيث عادة تبدأ الإدارة الإجراءات المطلوبة لتعظيم قيمة الكيان الاعتباري[2].

أوضحت الدراسات المحاسبية في مجال التنظير المحاسبي أن الاتجاه المعياري لم يؤدي الى الاتفاق العام على إطار فكري محدد للمحاسبة، بما يسمح باختيار البدائل المحاسبية للأهداف الاجتماعية والاقتصادية؛ حيث ركز هذا الاتجاه على محاولة إيجاد مفاهيم عامة لمقابلة الإحتياجات المفترضة لمستخدمي المعلومات المحاسبية، دون محاولة التصدي للمشكلات المرتبطة بالممارسة المحاسبية، أي أن المعايير المحاسبية الموضوعة طبقا لهذا الاتجاه عجزت عن تفسير عملية الاختيارالمحاسبي، نظرا لتركيزها على ما يجب أن تكون عليه الممارسة المحاسبية، دون أخذ العوامل البيئية، ومشكلات التطبيق في الحسبان عند إعداد هذه المعايير[3].

ركزت البحوث المعيارية إلى محاولة إيجاد أساس نظري لفهم، وتبرير الممارسات، والإجراءات المحاسبية، عبر محاولة تحديد أهداف المحاسبة، ووظائفها، ووضع المبادئ الأساسية التي يمكن الارتكاز عليها لبناء الجانب المعرفي للمحاسبة؛ والتي يفترض فيها القابلية للتطبيق في كل زمان، ومكان إذا ما توفرت فروض معينة واستخدامات محددة؛ وتوصيفا للممارسات المحاسبية السائدة، واقتراح طرق لتحسين هذه الممارسات من جانب آخر بالاعتماد، والتركيز على الاستنتاج المعياري والوصفي المجرد، وهو ما قدم الكثير من العون للجهات الواضعة للمعايير، والمحاسبين المهنيين العاملين في المؤسسات.

يوضح الباحث الأكاديمي سوارجونو(Suwarjono) أن هدف نظرية المحاسبة المعيارية هو فقط تقديم تفسير لسبب كون المعالجة المحاسبية أفضل، أوأكثر فعالية من المعالجات المحاسبية الأخرى؛ لأنه يجب

[1] - Richard Wiratama, Marselinus Asri, positive accounting theory (PAT) , A Literature Review, Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Atma Jaya Makassar, Indonesia, 2020 ,pp : 03 - 08

[2] - Miss Aditi Kejriwal, Positive accounting theory: A critical evaluation, International Journal of Health Sciences, vol 6, N° 33, Ecuador, 2022, pp: 4501-4505

[3] - AAA, Statement on accounting theory and theory acceptance, op.cit,.pp:01 -25

تحقيق أهداف محاسبية معينة، على سبيل المثال هل محاسبة التكاليف التاريخية أفضل من محاسبة التكاليف الحالية لتحقيق الأهداف المحاسبية؟؛ لشرح هذه النظرية المحاسبية المعيارية يشير إلى أساس الأهداف المتفق عليها والمراد تحقيقها؛ وبطبيعة الحال في هذه الحالة تكون النظرية المعيارية مليئة بالقيمة، لأن تحديد الممارسة من خلال الأهداف التي تم تحديدها لتحقيقها، هي عملية ذاتية تنطوي على القدرة على الموازنة بين المبادئ من الفوائد والمخاطر.

وبالتالي يمكن القول أن النتيجة النهائية لنظرية المحاسبة المعيارية هي عبارة، أو اقتراح يتطلب ممارسة محاسبية، على سبيل المثال قد تؤدي نظرية المحاسبة المعيارية إلى بيان مفاده أنه ينبغي تقييم الأصول الثابتة، وتسجيلها، والإبلاغ عنها في الميزانية العامة على أساس التكلفة التاريخية[1].

وفي ذات السياق أقر مجلس مبادئ المحاسبة في منتصف الستينات عن ميله إلى عدم الاكتفاء بتجميع الممارسات المقبولة فقط، وأنه يميل بدلاً من ذلك بالاتجاه نحو اعتماد الموقف المعياري إتجاه تطوير المفاهيم الأساسية في المحاسبة؛ على إعتبار أن المحاسبة التي تتم ممارستها تستند إلى حد كبير على الأسس المعيارية، وأن النمط المعياري لنظرية المحاسبة هو ما يناسب طبيعة المحاسبة؛ وإضافة إلى قناعة المجتمع المحاسبي آنذاك بأن النظرية المعيارية للمحاسبة يمكن أن تأخذ الديناميكية المحيطة ببيئة الأعمال في الاعتبار، وبما يجعلها قادرة على تمكين المحاسبين من العمل المثمر في مجتمعهم [2].

هذه الدراسات والبحوث التي تم القيام بها من قبل الباحثين الأفراد، أو الجهات المهنية، والعلمية الراعية للمحاسبة ، كان الهدف منها الإجابة عن الأسئلة التي كانت وما زالت تشغل بال الكثير من الجهات داخل المجتمع المحاسبي الدولي، والمهتمين بالمحاسبة مثل:

- ما هو الغرض من المحاسبة المالية ؟
- من أي منظور يجب تهيئة، وإعداد البيانات المالية ؟
- ما هي أفضل طريقة لقياس النتيجة ؟
- ما هو تعريف الأصول، والالتزامات، وحقوق الملكية، والإيرادات، والمصاريف ؟
- كيف يجب قياس هذه العناصر (بعد تعريفها) ؟

[1]-Thadeus Fransesco Quelmo Patty & al , op.cit ,2021, pp : 185 - 188

[2]– ماهر علي حسين الشمام وآخرون، مرجع سبق ذكره ،2020 ، ص :719

نتج عن هذه الدراسات، والبحوث الكثير من الأفكار التي ما زالت تعتبر وإلى يومنا الحاضر الأجزاء، أو العناصر الأساسية المكونة لنظرية المحاسبة، المعروفة حالياً الأهداف، الفروض، المفاهيم، المبادئ، وأسس القياس[1].

وبناء على ما سبق يمكننا القول أن المنهج المعياري في المحاسبة يهتم بما ينبغي أن يكون عليه التطبيق العملي، مركزاً على أسلوب التحليل العقلاني؛ غير أن التقدم الكبير الذي تحقق منذ الثورة الصناعية وحتى العصر الحديث أظهر أن الأساليب، والبدائل المحاسبية المستخدمة في إعداد البنود المحاسبية تؤثر بدرجات متفاونة في عملية إتخاذ القرار، و قد أدى هذا الإدراك إلى بروز المنهج الإيجابي الذي يسعى إلى دراسة الواقع المحاسبي القائم كما هو، وتحليل الممارسات الفعلية بدل الإكتفاء بتحديد مايجب أن يكون.

المبحث الثالث: البدائل المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية

أصبحت المحاسبة الأداة التي من خلالها يتم تتبع، ومراقبة أنشطة المؤسسة، ممتلكاتها، وأدائها بشكل عام؛ وذلك يتم عن طريق الإجراءات المحاسبية مثل القيد المزدوج، والعديد من الطرق المحاسبية للقياس، والعرض بمختلف بدائلها، بهدف إنتاج كشوف المالية تعكس الوضع الحقيقي للمؤسسة؛ هذه البدائل المحاسبية حظيت بالاهتمام كبير سواء عند المحاسبين المهنيين، أو الأكاديميين، أو المنظمات المهتمة بالمحاسبة، مما أدى إلى إصدار معايير محاسبية تنظم، وتحكم كيفية تطبيقها، وأسس إختيارها.

المطلب الأول: بدائل القياس وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية

تشكل بدائل القياس المحاسبي التي تعتمدها المؤسسة هي الأساس الذي تقاس به العمليات المالية الخاصة بها، ويجري اختيارها من بين خيارات عدة؛ ويؤدي تباين بدائل القياس المطبقة إلى تباين نتائج في الكشوف المالية، وسنستعرض في هذا المطلب أهم بدائل القياس المحاسبي على المستوى الدولي والمحلي.

أولا: التكلفة التاريخية

التكلفة التاريخية هي مبدأ التقييم المستعمل في المحاسبة، والذي يعتبر أحد الركائز الأساسية فيها، حيث يتم يقيم قيمة الموارد بتكلفة الإستحواذ، أو الحصول عليها سواء عن طريق الشراء، أو الإستبدال، أو التصنيع وغيرها[2]؛ وذكرت في الفقرة أ- 100 من الإطار النظري للمحاسبة المالية كمايلي "تسجل

[1]- ماهر علي حسين الشمام وآخرون، مرجع سبق ذكره ، 2020، ص : 720

[2]- عباس حميد يحي التميمي وآخرون ، مرجع سبق ذكره، 2015، ص : 143

الأصول بالمبلغ النقدي الذي دفع، أو ما يعادله، أو بالقيمة العادلة لما أعطي بالمقابل في تاريخ الحصول عليها، وتسجل الالتزامات بمبلغ المتحصلات المستلمة مقابل التعهد"، وفي حالة ضرائب النتيجة تسجل بمبلغ النقدية، أو ما يعادل النقدية الذي من المتوقع أن يدفع لسداد الالتزام في المسار العادي للعمل" [1]؛ وتعرض هذا المبدأ لإنتقادات عدة من قبل المحاسبين أنفسهم، وغيرهم من الإقتصاديين بهذا الشأن، ومن أبرز الإنتقادات الموجهة لهذا المبدأ أنه يفترض وحدة النقد ثابتة، أو أن التغيرات في قيمة النقد ليست بذات أهمية؛ لذا فإن البنود المالية التي يتم تقييمها بناءً لتكلفة الشراء، أوالإستحواذ، ويتم إحتساب الإندثار عليها سنويا لتحقيق مبدأ المقابلة في المحاسبة، ويتم إستنفاذ تكلفتها سنويا وفقا لما هو محدد من قبل الإدارة ينتج معلومات أكثر موضوعية[2].

ثانيا: القيمة العادلة

تم تقديم تعاريف متعددة للقيمة العادلة من قبل المهنيين، والمحاسبين، والأكاديميين، وكذا الهيئات القانونية المنظمة لمهنة المحاسبة، والتعريف الأكثر أهمية هو ذلك الذي ورد في المعيار الثالث الخاص بتقييم الأصول، الصادر عن لجنة معايير التقييم الدولية لأغراض إعداد الكشوف المالية، والحسابات المرتبطة بها، بأنها"مبلغ تقديري يمكن في مقابلة تبادل أصل في تاريخ التقييم بين مشتري، وبائع راغبين في عقد الصفقة، في ظل ظروف سوق محايد، بحيث يتوفر لكل منهما المعلومات الكافية، ولهما مطلق الحرية، وبدون وجود إكراه في إتمام الصفقة" [3].

بيّن مجلس معايير المحاسبة المالية كيفية قياس القيمة العادلة كما يلي[4]:

- يعتبر السعر المحدد في سوق نشط أفضل مقياس للقيمة العادلة؛
- إذا لم يتوفر ذلك، يتم تقدير ما إذا كانت القيمة الدفترية قريبة من القيمة العادلة، وخاصة للبنود مثل الذمم المدينة، والدائنة، والأدوات المالية ذات معدل الفائدة المتغير؛

[1] - Catherine Maillet boudriet, Anne le mahn, Les normes comptables internationales IAS-IFRS, Foucher Paris, France, 5éme édition, 2007, pp : 29-30

[2]- عباس حميد يحي التميمي وآخرون، مرجع سبق ذكره ،2015 ، ص : 143

[3]- محمد زرقون، نور الدين بعيليش، المشكلات الضريبية لتطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية في ضوء المعايير المحاسبية الدولية، مجلة مخبر التمويل، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والتجارة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، ص ص : 04-05

[4] -Landsman, Wayne R, Is fair value accounting information relevant and reliable? Evidence from capital market research", Accounting and Business Research, Special Issue: International Accounting Policy Forum, Taylor & Francis Journals, vol 36, N° 01, UK, 2007, pp :19 - 30

قد تستخدم كذلك الطرق التالية لقياس القيمة العادلة:

- الأسعار السوقية المحددة للأدوات المالية المشابهة؛
- خدمات التسعير من جهة خارجية؛
- نماذج التسعير الداخلية؛
- التدفقات النقدية المخصوصة.

كما حدد مجلس معايير المحاسبة المالية ثلاثة مداخل لقياس القيمة العادلة والمحددة وفق المعيار الأمريكي للمحاسبة (FAS157)، والتي في مابعد تم إعتماد معيار خاص بيها ألاهو معيار التقرير الدولي 13 " قياس القيمة العادلة"، (IFRS13)، وتتمثل المداخل في[1]:

- ✓ **مدخل السوق**: يعتمد مدخل السوق الأسعار، وغيرها من المعلومات ذات الصلة الناشئة عن المعاملات السوقية، التي تنطوي على أصول، أو التزامات مطابقة أومشابهة؛ وطرق التقييم المتوافقة مع هذا المدخل تشمل مصفوفة التسعير، والتي هي عبارة عن أسلوب رياضي يستخدم أساسا لتقييم سندات الدين معتمدة ليس فقط على أسعار الأوراق المالية المحددة، ولكن أيضا على علاقة الأوراق المالية بالرقم القياسي للأوراق المالية.
- ✓ **مدخل النتيجة**: يستخدم مدخل الدخل عند التقييم لتحويل المبالغ المستقبلية لقيمة حالية واحدة مخصومة (أساليب القيمة الحالية)، اعتماداً على افتراض أن شركاء السوق هم السبب في تلك المبالغ المستقبلية، يعد مدخل النتيجة هو الأكثر شيوعاً لتقييم الأصول طويلة الأجل، وهو قابل للتطبيق مباشرة لأن معظم الأصول طويلة الأجل ناتجة عن منفعة اقتصادية تعود على مالك الأصل.
- ✓ **مدخل التكلفة:** يعتمد هذا المدخل على تحديد التكلفة الجارية لإحلال الأصل بعد تسويته بسبب عوامل الإستهلاك، حيث يقيم الأصل بتكلفة الحصول على أصل بديل بطاقة مشابهة للموجود القائم بالوحدة الاقتصادية بتاريخ القياس؛ وحسب المعيار (FAS157)، فإنه يكون من المناسب استخدام مدخل واحد للقياس في سوق نشط، لأصول المواقف باستخدام أسعار مرجعية لالتزامات

[1] – المعيار FAS157، https://www.fasb.org/page/ShowPdf?path=fas157.pdf&title=FAS%20157%20(AS%20I ، (SSUED ، 2006، ص : 24- 30

مماثلة، بينما في مواقف أخرى يكون استخدام مداخل للقياس متعددة لأن جميع قدرات أساليب التقييم يتطلب تماسك، وترابط استخدامها للوصول لقياس مناسب للقيمة العادلة.

ثالثا: القيمة القابلة للتحقق (صافي قيمة الإنجاز)

وفق ما جاء بمعيار المحاسبة الدولي رقم (02) المخزون يتم قياس قيمة مخزون أخر الفترة بسعر التكلفة، أوصافي القيمة القابلة للتحقق أيهما اقل، وتعرف هذه الأخيرة على أنها "سعر البيع المقدر في السياق العادي للأعمال، مطروحا منه التكاليف المقدرة للإتمام، والتكاليف المقدرة الضرورية للقيام بالبيع"[1]، أي يحدد قيمة المخزون بالقيمة الحقيقية له إذا كانت تكلفة المخزون مسجلة، وهذا يتماشى مع مبدأ التحفظ، أو ما يسمى الحيطة والحذر؛ وتشمل التكلفة هنا تكلفة المخزون المحسوبة وفق إحدى طرق تقييم المخزون التي سبق التطرق لها سابقا، ويتم مقارنتها مع صافي القيمة القابلة للتحقق لاختيار القيمة الأقل، أو"هي سعر البيع التقديري خلال النشاط العادي، بعد طرح التكاليف اللازمة لتهيئة المخزون، ولإتمام عملية البيع"[2].

رابعا: التكلفة الجارية (التكلفة الإستبدالية)

يستخدم مصطلح المحاسبة على أساس القيم الجارية لوصف العملية، التي يتم بموجبها إعداد الكشوف المالية بناءً على القيم الحاضرة للعناصر التي تحتوي عليها؛ وتعرف التكلفة الجارية بأنها المبلغ النقدي الواجب دفعه للحصول على الأص،ل أو ما يعادل ذلك في الوقت الحاضر؛ فهي تعني تسجيل البند بتكلفته عند الإفصاح عنه من في الكشوف المالية، أي بسعره الجاري للبند في تاريخ إعداد الكشوف المالية [3]؛ وبهذا المفهوم فهي تشير إلي مبلغ من النقد، أوما يوازي النقد الذي يجب أن يدفع لحيازة أصل قائم حاليا، أو موازي له؛ أي تكلفة إستبدال الأصل القائم بأصل مماثل، له نفس العمر الإنتاجي المتبقي وله نفس القدرة الإنتاجية، أو المستلم لإحداث نفس الخصم القائم حاليا؛ لذلك تقوم هذه الطريقة على

[1]-المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) المخزون (IAS 02)
https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/arabic/2022/issued/ias-2-inventories-ar.pdf?bypass=on، الفقرات من 9- 20

[2]- دونالد كيسو، جيري ويجانت، المحاسبة المتوسطة، (ترجمة أحمد حامد حجاج) ، دار المريخ للنشر، الرياض، 1999 ، ص :423

[3]- خالد الجعارات جمال، معايير المحاسبة الدولية 2015، مطبعة قاصدي مرباح، الجزائر، 2014. ص :15

مفهوم المحافظة على رأس المال المادي للمؤسسة، والذي يقضي بضرورة الحفاظ على الطاقة الإنتاجية للأصول[1] .

خامسا: القيمة الحالية

يشير مفهوم القيمة الحالية، أو القيمة المرسملة إلى مبلغ نقدي، أو مايعادله، أو ما يتوقع إستلامه من خلال إستخدام الأصل، أوصافي التدفقات النقدية المتوقعة لسداد خصم؛ ترتبط هذه الطريقة بالتدفقات النقدية المستقبلية سواء داخلة أو خارجة، والتي يمكن ربطها بعنصر محدد، أو مجموعة من العناصر التي يراد قياس قيمتها، وتقاس القيمة الحالية باستخدام سعر مناسب للعائد لخصم صافي التدفقات المتوقعة (أو التوفير في التكلفة) الناتجة عن استخدام هذا العنصر[2].

جاء في نص الفقرة 1.112 في القسم الثاني للنظام المحاسبي المالي القواعد العامة للتقييم "ترتكز طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات كقاعدة عامة على إتفاقية التكاليف التاريخية، في حين يعمد حسب بعض الشروط التي يحددها هذا التنظيم، وبالنسبة إلى بعض العناصر إلى مراجعة تجرى على ذلك القياس بالإستناد إلى [3]:

- **طريقة القيمة الحقيقية (القيمة العادلة)**: تعتمد هذه الطريقة على أساس المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل أصول، أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية، وموافقة، وعاملة ضمن شروط المنافسة الإعتيادية؛
- **طريقة قيمة الإنجاز(القيمة القابلة للتحقق)**: تعتمد هذه الطريقة على المبلغ من أموال الخزينة، الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحالي من خلال بيع الأصول أثناء خروج إرادي؛
- **القيمة المحينة (القيمة الحالية)**: تعتمد هذه الطريقة على التقدير الحالي للقيمة المحينة للتدفقات المقبلة في أموال الخزينة ضمن المسار العادي للنشاط.

[1] –فتيحة صافو، أبعاد القياس والإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف ، الجزائر، 2016 ، ص : 115

[2]– فتيحة صافو، مرجع سبق ذكره، 2016، ص ص : 115– 116

[3]– القرار المؤرخ 26 يوليو 2008، يتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات، مرجع سبق ذكره، الفصل الأول، القسم 02، الفقرة 1.112، ص : 6

جاءت المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 156/08 تأكد على أهمية تسجيل العمليات في المحاسبة، وعرضها ضمن الكشوف المالية بما يتماشى لطبيعتها، ولواقعها المالي، والاقتصادي دون الإكتفاء فقط بشكلها القانوني[1]؛ مما يؤكد توجه وتبني النظام المحاسبي المالي لتطبيق القيمة العادلة، والتي إصطلح على تسميتها "القيمة الحقيقية"، بالإضافة إلى ذلك ذكرأن أحد المقومات الأساسية التي يقوم عليها مفهوم القيمة العادلة وهي السوق النشطة، وضرورة توفرها.

بناءاً عليه فإن النظام المحاسبي سمح للمؤسسات بعض المعالجات، وإعادة تقييم الحسابات وفق القيمة العادلة، وذلك لجملة من الأصناف التالية (الأصول المادية، والمعنوية، والمالية؛ المخزونات، الإعانات العمومية؛ الأصول البيولوجية، والمنتجات الزراعية؛ القروض، والخصوم المالية؛ تقييم الأعباء، والمنتجات المالية؛ عقود الإيجار التمويلي؛ الاقتراضات والديون المماثلة)[2].

وعليه يمكن القول أن النظام المحاسبي سمح باستخدام بدائل القياس السابقة وفقا للحاجة، وحسب بعض الشروط في القياس، والإدراج لبعض المسائل.

سادسا: بدائل قياس المخزونات

يعرف المخزون على أنه أصل محتفظ به بهدف البيع ضمن سياق النشاط المعتاد للمؤسسة، أو في طور التصنيع ليصبح جاهزا للبيع، أو في شكل مواد خام تستخدم في الإنتاج، أو في تقديم الخدمات[3]؛ هذا الأخير لديه بدائل قياس كمايلي :

1-طريقة الوارد أولا يصرف أولا (FIFO): تعتمد هذه الطريقة على فرضيتين أساسيتين، أولا البضاعة التي تدخل إلى المخازن أولا تصرف هي أولا، مما يضمن أن مخزون آخر المدة يتألف من أحدث عمليات الشراء، وبالتالي يتم تقييمه بأحدث الأسعار؛ ثانيا تقيم تكلفة البضاعة المباعة بالأقدم الأسعار وفقا للمبدأ الذي تقوم عليه هذه الطريقة[4] .

---

[1]- المرسوم التنفيذي رقم 156/08، مرجع سبق ذكره، المادة 18، ص : 12

[2]- القرار المؤرخ 26 يوليو 2008، يتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات، مرجع سبق ذكره، الفصل الثاني، الأقسام 01، 02، 03،04، 05، 06، 07، ص : 08- 15

[3]- هوام جمعة، تقنيات المحاسبة المعمقة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزء الأول، الطبعة 2، الجزائر، 2000 ، ص : 101

[4] - وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، مرجع سبق ذكره ، 2000، ص : 350

2- **طريقة الوارد أخيرا يصرف أولا (LIFO)**: هذه الطريقة تختلف عن سابقتها، إذ تفترض أن ما يتم شراءه في النهاية يصرف أولا، أي أن المخزون المتبقي في نهاية السنة مقيم بأقدم أسعار الشراء، في حين تسجل تكلفة البضاعة المباعة بأحدث الأسعار[1].

3- **طريقة التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة (CMPU)**: يتم حساب التكلفة الوسطية المرجحة بتقسيم تكلفة البضاعة المتاحة للبيع على عدد الوحدات المتاحة للبيع، ثم ضرب الناتج في عدد الوحدات المتبقية في نهاية الفترة لاستخراج تكلفة مخزون آخر الفترة، وذلك باستخدام المعادلتين التاليتين[2]:

متوسط التكلفة المرجح = تكلفة البضاعة المتاحة للبيع/ عدد الوحدات المتاحة للبيع

عدد وحدات المخزون المتبقية آخر الفترة × تكلفة مخزون آخر الفترة = متوسط التكلفة المرجح

4- **طريقة التمييز المحدد (الجرد الفعلي)**: تعتمد هذه الطريقة على وجوب فصل كل وارد للمخازن بسعر يختلف عن الكميات الأخرى؛ والهدف من ذلك أنه عندما يتسنى تحديد التكاليف الخاصة بمنتجات معينة سواء كانت مشتراة، أو مصنعة يجب تقييم المتبقي منها في نهاية المدة بتكلفته الحقيقية المحددة، وقد تكون هذه الطريقة مناسبة في حال كان عدد بنود المخزون قليلا [3].

من خلال القسم 3 والفقرة 6.123 من القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الصادر في 25 مارس 2009 المتضمن النظام المحاسبي المالي، تم ذكر نفس بدائل طرق قياس المخزونات السابقة الذكر ماعدا طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً (LIFO) تم إلغائها من المعيار الدولي في سنة 2003 [4].

[1] –مصطفى يوسف كافي، سمير أحمد حمودة، أحمد علي بني ياسين، هاني أحمد أبو عيد، مبادئ المحاسبة المالية (الأصول العلمية والعملية) ، مكتبة المجتمع العربي،الأردن، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، 2012، ص : 289

[2] – مصطفى يوسف كافي وآخرون، مرجع سبق ذكره، 2012، ص : 285

[3] – عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، التسويات الجردية وإعداد وتحليل القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية، دار التعليم الجامعي، مصر، 2015 ، ص : 110

[4] – القرار مؤرخ في 26 يوليو 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره ، القسم 3، الفقرة 6.123 ، ص : 13

سابعا: بدائل قياس الإهتلاك

يعرف الإهتلاك على أنه توزيع لتكلفة الأصل على مدة حياته الإنتاجية، ليُحمل على الفترات المخصصة وفق مبدأ الاستحقاق خصما على إيرادات نفس الفترة [1]؛ حيث نص المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 على طريقة حساب قسط الإهتلاك، والتي إقتصرت في أربعة طرق وهي[2]:

1-طريقة القسط الثابت: وفقا لهذه الطريقة يتم توزيع تكلفة الأصل بعد خصم منها قيمة الخردة، أو القيمة المتبقية للأصل في نهاية عمره الإنتاجي على عدد السنوات المتوقعة لعمر الأصل، وتتميز هذه الطريقة بسهولة التنفيذ، وهي مناسبة إذا كانت الخدمات، والمنافع المتوقعة من الأصل متساوية خلال عمره مثل المباني؛ ويكون قسط الإهتلاك السنوي ثابتا طوال عمر الأصل، ويحسب بالعلاقة التالية:

قسط الإهتلاك السنوي = قيمة الخردة - قيمة الأصل الثابت/عدد السنوات العمر الإنتاجي للأصل

2- طريقة القسط المتناقص: بناءً على هذه الطريقة يحسب مبلغ قسط الإهتلاك بشكل متناقص سنة بعد أخرى، بحيث تحصل السنة الأولى من عمر الأصل على أعلى قسط، ثم تتناقص الأقساط حتى نهاية عمره الإفتراضي؛ وتفضل المؤسسات هذه الطريقة للأصولها التي تحقق اكبر إنتاجية في السنوات الأولى، حيث يتم حساب معدل الإهتلاك في السنة الأولى ويضرب في تكلفة الأصل، وفي السنة الثانية تستبدل تكلفة الأصل بالقيمة الدفترية، والتي هي تساوي تكلفة الأصل مطروح منها قسط الإهتلاك للسنة الأولى.

3- طريقة القسط المتزايد: تقوم هذه الطريقة على فكرة معاكسة لأسلوب القسط المتناقص، حيث يزداد مبلغ الإهتلاك من عام لأخر، مع العلم أن السنة الأولى من عمر الأصل تحمل أقل قسط اهتلاك ويبدأ بالتصاعد؛ هذه الطريقة لحساب الإهتلاك غير شائعة الاستخدام، وذلك لأنها نادرا ما تعكس حقيقة اقتصادية معينة، وتستخدم هذه الطريقة في حالة الأصول الثابتة التي يتم الحصول عليها عن طريق قروض تسدد بأقساط ثابتة، مما يخفف بعض الأعباء عن صندوق المؤسسة [3]، وهذه الطريقة سارية المفعول في الجزائر حسب المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم الممارثلة لسنة

[1]- عبد السميع الدوسقي، أساسيات المحاسبة المالية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، الجزء الثاني، 2002 ، ص : 164

[2]- شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، مكتبة الشركة الجزائرية، بود واو، الجزائر، الجزء الأول، 2008، ص : 82

[3] .-عاشور كتوش، المحاسبة المعمقة وفق المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، 2003 ، ص : 15

2025[1]، في حين الطريقة لم تذكر في تحيينات معيار المحاسبة الدولي رقم 16 الممتلكات والمصانع والمعدات (IAS 16) في الفقرة رقم 62 منذ 2018 [2].

4- طريقة وحدات الإنتاج: تعتمد هذه الطريقة عند إحتساب القسط بناءً على وحدات الإنتاج، بحيث يتم تحديد عمر الأصل على أساس الوحدات التي ينتجها، وفي نهاية كل سنة يتم تحديد قسط الإهتلاك المطلوب، ويضرب المعدل في عدد وحدات الإنتاج المحققة خلال العام، ويحسب معدل الإهتلاك بالإعتماد على المعادلة التالية:

معدل الإهتلاك = (تكلفة الأصل – القيمة المتبقية) / عدد وحدات الإنتاج

إعتمد النظام المحاسبي المالي ما نص عليه المعيار الدولي رقم 16 فما يتعلق بطرق الاهتلاك، وحدد معدل الإهتلاك المطبق حسب عمر الأصل (1.5 بالنسبة للقيم الثابتة التي تتراوح مدة حياتها ما بين 3 إلى 4 سنوات؛ 2 بالنسبة التي مدتها 5 إلى 6 سنوات؛ 2.5 للذي مدة حياتها أكثر من 6 سنوات) [3]؛ وبالإضافة إلى ذلك توجد العديد من الطرق الأخرى لإهتلاك الأصول، والتثبيتات العينية،كطريقة مجموع أرقام السنين، طريقة إعادة التقدير، وطريقة معدل النفاذ؛ ومع ذلك سمح النظام المحاسبي المالي بتطبيق الطرق المذكورة سابقا لكونها الأنسب للبيئة الجزائرية.

ثامنا: بدائل قياس العقود طويلة الأجل

تمثل عقود الإنشاء، أو ما يطلق عليها بعقود المقاولات إتفاق بين طرفين، الأول (المقاول) يُنشأ أصل لصالح الطرف الثاني (المالك) عادة بسعر ثابت متفق عليه عند توقيع العقد؛ هذه العقود عادة ما تستغرق وقتا طويلا يتجاوز الفترة المحاسبية الواحدة، مما يستلزم طريقة محاسبية ملائمة لتوزيع إيرادات وتكاليف العقد خلال فترات التنفيذ؛ المعيار المحاسبي IAS 11 "عقود الإنشاء" عالج هذه العقود باستخدام طريقة نسبة الإنجاز، أوما تعرف في النظام المحاسبي بطريقة التقدم فقط،[4]، في سنة 2018 تم

[1]. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المديرية العامة للضرائب، المادة 174، 2025، ص: 54

[2]– المعيار الدولي للمحاسبة رقم 16 الممتلكات والمصانع والمعدات (IAS 16)، https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-16-property-plant-and-equipment.html/content/dam/ifrs/publications/html-standards/english/2025/issued/ias16، الفقرة 62

[3]– قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، المادة 174، ص : 54

[4] – غنية بن حركو، النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية –دراسة مقارنة–، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 01، العدد 40، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، 2017 ، ص : 119

إلغاء الإعتماد على هذا المعيار، وإستبداله بالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم IFRS 15، بينما أقر النظام المحاسبي المالي أن الطريقة الأساسية هي طريقة التقدم، المذكورة في الفقرة 2.133 كمايلي" تدرج الحسابات والمنتوجات التي تخص عملية تمت في إطار عقد طويل الأجل حسب وتيرة تقدم العملية"، كما أجاز للمؤسسة استخدم طريقة الاتمام إذا تعذر تطبيق طريقة التقدم [1]؛ لكن تم إلغاء العمل بطريقة الإتمام في قانون المالية 2010 عند تحضير القوائم الجبائية ؛ وفيمايلي تعريف للطريقيتين:

1- طريقة الإنجاز :بموجب هذه الطريقة يتم تقسيم، أو توزيع إيرادات العقد، وأرباحه على المدة التي يتم فيها إنجازه؛ وبنسب تتناسب مع قيمة العمل المنجز خلال كل مدة؛ وبناءً على ذلك يتم خلال الفترات المحاسبية الإعتراف بجزء من نفقات، وإيرادات، وأرباح العقد إستنادا إلى نسبة إنجاز، تأخذ شكل نسبة مئوية تحدد وفقا لأسس محاسبية معتمدة[2].

2- طريقة الإتمام: تختلف هذه الطريقة عن طريقة نسبة الإنجاز في أن التحقق من تكاليف الفعلية للعقد، وكذا المطالب التي يقدمها المقاول، والدفعات التي يسددها العميل يتم بشكل فوري ومباشر، لكنها تفترق عنها في نقطتين رئيسيتين هما:

- تجنب تقدير التكاليف اللازمة لإنجاز العقد في نهاية كل سنة كما في الطريقة السابقة؛
- عدم الإعتراف بإيرادات، أو أرباح العقد إلا بعد إتمامه، وتسليمه للعميل، مما يبقى الحاجة إلى تخصيص أية إيرادات، أو أرباح، أوخسائر للعقد على مدار الفترة المحاسبية [3].

المطلب الثاني : بدائل العرض حسب النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية

تشكل الكشوف المالية الأداة الرئيسية للإبلاغ المالي عن المؤسسة، بحيث تعرض المعلومات التي تستخدم لتقييم وضعها المالي، ونتائج أعمالها، وتدفقاتها النقدية، كما يمكن من خلالها التعرف على التغيرات في المركز المالي وحقوق الملكية، والتي تعتبر الدعامة الأساسية التي تقوم عليها المؤسسة؛ لكن تعدد طرق عرض المعلومات قد يربك مستخدميها، ويجعلها صعبة الفهم، وقد تصل إلى التشكيك في مصداقيتها، خاصة إذا ماتم التغيير في طريقة العرض عدة مرات.

[1]- االقرار المؤرخ في 26 يوليو سنة 2008 ، مرجع سبق ذكره، الفصل الثالث، القسم 03، الفقرتان 2.133 ، 3.133 ص : 18

[2]- محمد مطر ، إنعام زويلف ، النظم المحاسبية المتخصصة و تطبيقاتها العملية ، دار وائل للنشر ، عمان، الطبعة الثانية، 2008، ص ص : 20-23

[3]- محمد مطر وآخرون، مرجع سبق ذكره،2008، ص : 38

أولا: عرض الميزانية (قائمة المركز المالي)

تعرف قائمة الميزانية على أنها تقرير بالأرصدة المتبقية في تاريخ معين بعد تسوية الحسابات الوهمية في حساب النتيجة؛ أوهي قائمة تشمل الحسابات الحقيقية الخاصة بالأصول، والخصوم، وحقوق الملكية في تاريخ معين [1].

لم يحدد المعيار المحاسبي الدولي الأول IAS 1 قالب أو شكل محدد لقائمة الميزانية، فيمكن عرضها على شكل قائمة أو في شكل ميزانية؛ والشكل التقليدي للميزانية يظهر الأصول في جانب، والخصوم في جانب آخر، لكن هناك توجه يعرض الميزانية في شكل تقرير مالي منظم بشكل رأسي كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (2-1): شكل الميزانية (قائمة المركز المالي)

أولا صافي القيمة الدفترية :	
الأصول المتداولة	×××
. خصوم المتداولة	×××
= صافي الأصول الثابتة بعد خصم مجموع الإستهلاك	×××
المجموع	**×××**
. الخصوم طويلة الأجل	×××
صافي القيمة الدفترية	**×××**
ثانيا : حقوق الملكية :	
رأس المال	×××
+ الأرباح المحجوزة من سنوات سابقة	×××
المجموع	**×××**
+ صافي الربح الذي تقرر الإحتفاظ به خلال السنة	×××
– صافي الخسارة إن وجدت	×××
حقوق الملكية	**×××**

[1] – طلال الجحاوي وآخرون، مرجع سبق ذكره، 2016، ص : 1972

المصدر: محمد المبروك أبو زيد، التحليل المالي: شركات وأسواق مالية، دار المريخ للنشر،الرياض، السعودية، الطبعة الثانية، 2009، ص: 81

وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 01 عرض البيانات المالية IAS 1 الذي تم إستبداله بمعيار التقرير المالي رقم 18 " العرض والإفصاح في البيانات المالية" IFRS 18 سنة 2024 ليكون ساري العمل به سنة 2027؛ حيث يجب الإفصاح على الأقل عن المعلومات التالية في قائمة المركز المالي [1]:

- الأصول، وتضم (الأصول غير الملموسة، الآلات، والمعدات، والتجهيزات، الممتلكات العقارية، الأصول المالية، الاستثمارات التي يتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية، الأصول البيولوجية، أصول ضريبية مؤجلة، المخزون، الحسابات المدينة، أصول محازة بغرض البيع، أصول ضريبية متداولة، النقدية وما في حكمها، أصول تشتمل مجموعة معدة للبيع (IFRS 5) ؛
- الخصوم، وتضم (حسابات دائنة، مخصصات، التزامات مالية، التزامات ضريبية جارية، التزامات ضريبية مؤجلة، إحتياطات، حصة الأقلية، حقوق المساهمين، الالتزامات المتعلقة بمجموعة أصول محازة بغرض البيع).

حدد النظام المحاسبي المالي أسلوبا واحداً لعرض المعلومات في الميزانية (قائمة المركز المالي) ضمن (الملحق رقم 01)، وتظهر القائمة ملخصاً لأصول وخصوم المؤسسة، والخصوم الجارية وغير الجارية،؛كما تحتوي القائمة على عمودين، الأول يوضح قيم العناصر للسنة الحالية، والعمود الثاني قيم العناصر للسنة السابقة، ذلك لغرض المقارنة؛ وتعد قائمة الميزانية ضرورية لتوفير معلومات حول المركز المالي، السيولة، والقدرة على الوفاء بالإلتزمات.

ثانيا: عرض جدول حساب النتائج (قائمة الدخل)

تعرف قائمة حساب النتائج بأنها:" قائمة مالية تعد عن فترة محاسبية محددة، وتظهر التدفقات التي حدثت خلالها؛ وتعرض أرباح الدورة المالية، أو لتنبؤ بالأرباح المستقبلية، ممايعطي فكرة عن قدرة المؤسسة على الوفاء بالالتزاماتها، وتقييم قدرة الإدارة على استغلال مواردها الاقتصادية المتاحة بكفاءة" [2].

[1]- المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 18" العرض والإفصاح في البيانات المالية" IFRS 18، https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-18-presentation-and-disclosure-in-financial-statements.html/content/dam/ifrs/publications/html-standards/english/2025/issued/ifrs18/ الفقرات من 96-106

[2]- يوسف محمود جربوع، مرجع سبق ذكره، 2001، ص : 174

يمكن أن تأتي قائمة حساب النتائج بثلاثة أشكال كمايلي:

1- قائمة حساب النتائج المختصرة: تتضمن قسمين الإيرادات، والمصروفات، يخصم من الإيرادات جميع التكاليف، والنفقات، والإهتلاكات، والفوائد المدينة، أو أية خسائر أخرى للوصول إلى صافي النتيجة أو الخسارة.

تتميز قائمة حساب النتائج المختصرة بالبساطة والسهولة، لكنها لا تميز بين الإيرادات الناتجة عن الأنشطة العادية، والإيرادات الناتجة عن أنشطة أخرى؛ كما أنها لا تساعد على تحليل عناصر الميزانية لتقييم أداء المؤسسة، وكفاءة الإدارة، وتحديد أوجه التبذير، أو التوفير في بعض البنود، وتقديم مؤشرات لإتخاذ القرارات والتنبؤات[1] .

2- قائمة حساب النتائج ذات المراحل المتعددة: وتظهر كل أو بعض الأجزاء التالية[2]:

أ- الجزء التشغيلي: يتمثل في التقرير عن إيرادات، ومصروفات المتعلقة بالعمليات الرئيسية للمؤسسة، ويتضمن الأقسام التالية:

- **المبيعات أو الإيراد:** هو قسم فرعي يظهر المبيعات، التخفيضات، المسموحات، المردودات، وغيرها من التفاصيل المرتبطة بها للوصول إلى صافي دخل المبيعات؛
- **تكلفة البضاعة المباعة:** هو جزء فرعي يوضح تكلفة السلع المباعة لتوليد إيراد المبيعات؛
- **المصاريف البيعية:** هو قسم فرعي يوضح التكاليف الناتجة عن مساعي المؤسسة لإتمام المبيعات؛
- **المصاريف الإدارية أو العامة:** هو قسم فرعي يوضح المصروفات الإدارية أو العامة.

ب- الجزء غير التشغيلي: هو تقرير بالإيرادات والمصروفات التي تنتج عن أنشطة ثانوية، أوفرعية للمؤسسة؛كما يمكن أن يغطي بعض الأرباح والخسائر الخاصة غير معتادة، أو غير العادية في هذا القسم، وينقسم الجزء التشغيلي إلى:

[1]- محمد مطر ، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات : القياس والعرض والإفصاح، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2008 ، ص : 218

[2]- دونالد كيسو وآخرون، مرجع سبق ذكره ،1999، ص : 175

- **إيرادات ومكاسب أخرى:** هي مجموع الإيرادات، أو المكاسب المحققة التي تحصل عليها بعد طرح المصروفات المتعلقة بها، والناتجة عن الصفقات غير التشغيلية؛
- **مصروفات وخسائر أخرى:** هي مصروفات، أو الخسائر التي تتكبدها المؤسسة بعد استبعاد الإيرادات المتعلقة بها نتيجة للصفقات غير تشغيلية.
- **ضريبة النتيجة:** هي الضرائب المفروضة على نتيجة المؤسسة من العمليات المستمرة؛
- **العمليات غير المستمرة:** تعبر عن الأرباح، أو الخسائر الكبيرة الناتجة عن بيع قسم من المؤسسة مثل خط إنتاج في مؤسسة متعددة الأنشطة ؛
- **بنود غير عادية:** تعبر عن الأرباح، أوالخسائر الجوهرية الكبيرة عن بنود غير العادية، مثل التأميم، أو خطر قانوني جديد بعدم بيع سلعة معينة؛
- **الأثر التراكمي لتغيير مبدأ محاسبي:** يعبر عن نتيجة التحول من مبدأ محاسبي معترف به عموما إلى مبدأ آخر معترف به عموما أيضا، مثل الإنتقال من الاهتلاك المتناقص إلى الاهتلاك الثابت؛
- **تحديد عائد السهم:** يتم الإفصاح عن ربح السهم في الملحق .

بناءً عليه قائمة حساب النتائج متعددة المراحل أو القائمة التفصيلية يعتمد عليها المحاسبن الذين يفضلون إبراز هذه الأجزاء الإضافية، وعادة ما يفضل إستعمال هذه القائمة لأنها تفصل بين العمليات التشغيلية والغير تشغيلية؛ بالإضافة إلى أنها أنها تقابل التكاليف والمصروفات بالإيرادات المرتبطة بها؛ وتظهر بعض العناصر الوسيطة للنتيجة التي تدخل في إحتساب النسب المستخدمة في تقييم أداء المؤسسة [1].

3-قائمة حساب النتائج المركزة: في بعض الأحيان يصبح من الصعب عرض جميع تفاصيل المصروفات في قائمة حساب النتائج واحدة بحجم معقول، لهذا يتم إدراج الإجمالي فقط ، أو إعداد جداول إضافية لتوضيح المجاميع؛ ويتيح ذلك اختصار القائمة في عدد قليل من العناصر مع ضرورة توجيه القراء المهتمين بكامل المعلومات عن العمليات إلى الجداول المرفقة [2] .

يمكن هيكلة قائمة حساب النتائج إما على أساس طبيعة المصروف، أو حسب وظيفة المصروف كالآتي:

[1]- يوسف محمود جربوع، مرجع سبق ذكره، 2001، ص : 169

[2]- رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره ، 2001، ص : 178

أ- **أسلوب التحليل على أساس طبيعة المصروف**: بناءً على هذه الطريقة يتم تجميع النفقات في قائمة حساب النتائج بناءً على طبيعتها (مثل الإهتلاك، مشتريات المواد، مصاريف النقل، الأجور، الرواتب وتكاليف الإعلان)، ولا توزع هذه النفقات بين المهام المختلفة داخل المؤسسة؛ وتعتبر هذه الطريقة سهلة التنفيذ في تصنيف المهام [1].

ب- **أسلوب التحليل على أساس وظيفة المصروف**: بهذه الطريق تصنف المصروفات وفقا لوظيفتها سواء كانت جزء من تكلفة المبيعات، أو التوزيع، أو الإدارية؛ وغالبا ما يوفر هذا الأسلوب معلومات أكثر فائدة للمستخدمين مقارنة بتصنيف المصروفات حسب طبيعتها؛ مع ذلك قد يعتمد توزيع المصروفات حسب الوظائف على التقدير الشخصي، وتوجد طرق متنوعة لتصنيف الأعباء حسب الوظيفة (التجميع حسب الوظيفة الاقتصادية أو النشاط؛ حسب طريقة الاستغلال؛ حسب المنتوجات أو الخدمات؛ حسب مراكز المسؤولية؛ حسب المناطق الجغرافية).

يوفر النظام المحاسبي المالي أيضا نموذجين لعرض جدول حساب النتائج في الملحق رقم 02 و03، وفقا لما ورد في المعيار المحاسبي الدولي الأول IAS 1 ، حيث يتم إعداد جدول حساب النتيجة حسب الطبيعة بتصنيف المصروفات بناءً على طبيعتها (المواد الأولية، مصاريف الأجور، الاهتلاكات،...إلخ) لتحديد النتائج الوسيطية؛ يمكن أيضاً اختيار جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة حيث تصنف المصروفات بناءً على وظيفتها (مصاريف البيع، المصاريف الإدارية،...إلخ) بهدف قياس النسب بين أنواع الأعباء، والمبيعات الإجمالية، لكنه شدد على ضرورة استخدام الطريقة الأولى، مع إمكانية إضافة الطريقة الثانية بشكل اختياري.

ثالثا: جدول تغير الأموال الخاصة(قائمة التغيرات في حقوق الملكية)

تمثل قائمة تغير الأموال الخاصة عرضاً تحليلياً للتغيرات التي طرأت على كل بند من بنود الأموال الخاصة خلال السنة المالية؛ كما تعد هذه القائمة بمثابة الصلة بين قائمة الميزانية وقائمة حساب النتائج؛ فهي تكشف عن التغيرات الناتجة عن قائمة حساب النتائج متمثلة في الأرباح، أو الخسائر خلال الفترة،

[1] -Ali Tazdait, Maitrisé du system comptable financière, ACG, Alger, 1ere édition, 2009., P: 76

وما يترتب عليها من تغيير في الأرباح المحتجزة بقائمةالميزانية[1]؛ ووفقاً للمعيار المحاسبي الدولي الأول IAS1 فإنه يجب على المؤسسة أن تعرض المعلومات التالية في قائمة التغيرات في الأموال الخاصة [2]:

- الأرباح أو الخسائر الصافية؛
- كل عنصر من عناصر النتيجة، أو المصروفات خلال المدة التي تم الاعتراف بها مباشرة في الأموال الخاصة ومجموع هذه العناصر؛
- تأثيرات التغيرات في السياسة المحاسبية، وتصحيح الأخطاء التي يتم التعامل وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي الثامن (IAS 8)، وذلك لكل عنصر من عناصر الأموال الخاصة.
- الربح أو الخسارة المتراكمة بداية ونهاية الفترة، بالإضافة إلى التغيرات خلالها.

بالإضافة إلى ماتم ذكره، يتوجب على المؤسسة أن تظهر في قائمة التغير في الأموال الخاصة، أو ضمن الإيضاحات المرفقة العناصر التالية[3]:

- عمليات رأس المال مع المالكين وتوزيعات الأرباح لهم؛
- تسويات الأرباح، والخسائر المتراكمة في بداية ونهاية المدة؛
- المطابقة بين القيمة الدفترية لكل نوع من الأسهم العادية لرأس المال، وعلاوة الإصدار، وكل إحتياطي في بداية ونهاية المدة.

من ناحية أخرى، يعالج النظام المحاسبي المالي (SCF) شكل جدول تغير الأموال الخاصة (الملحق رقم 04) والعناصر التي يجب الإفصاح عنها كالتالي [4]:

- ✓ النتيجة الصافية للسنة المالية؛
- ✓ تغيرات رأس المال سواء بالزيادة، أو النقصان، أو الإسترداد؛
- ✓ مكافآت رأس المال (توزيع الأرباح) ؛
- ✓ الإيرادات والمصروفات المسجلة مباشرة في رأس المال؛

---

[1]– رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر : من المبادئ إلى المعايير دراسة معمقة في نظرية المحاسبة، دار وائل للطباعة والنشر، مصر، 2006 ، ص : 323

[2]– خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية 2007 ، إثراء للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2008. ص ص : 126 - 128

[3]-Bernard Raffournier, Les normas comptables internationales (IFRS/IAS), Ed .Economica, 3éme édition, France, 2006, p :34

[4]– شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره ، 2008، ص : 81

✓ تعديلات الطرق المحاسبية، وتصحيحات الأخطاء المؤثرة مباشرة على رؤوس الأموال.

نستنتج من ذلك أن أسلوب عرض جدول تغير الأموال الخاصة وفق المعايير المحاسبية الدولية غير محدد، إلا أنه يوفر العناصر الأساسية؛ بينما حدد النظام المحاسبي المالي (SCF) طريقة عرضه بشكل واحد في (الملحق رقم 04)؛ و بهذا الأخير يمكن فهم توزيح الأرباح، الأعباء، الإيرادات المسجلة مباشرة في رأس المال، بالإضافة إلى التغيرات في الطرق المحاسبية، وتصحيحات للأخطاء المؤثرة على رأس المال.

رابعا: جدول سيولة الخزينة (قائمة التدفقات النقدية)

تعرف قائمة سيولة الخزينة بأنها "وثيقة أو بيان يوفر عند إستخدامه مع بقية البانات المالية معلومات تمكن المستخدمين من تقييم التغيرات في صافي أول المؤسسة، وهيكلها المالي وقدرتها على التأثير على مبالغ وتوقيت التدفقات النقدية للتكيف مع الظروف والفرص المتغيرة، كما تقييم قدرة المؤسسة على توليد النقد ومايعادله وتمكن المستخدمين من تطوير نماذج لتقييم ومقارنة القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية لمختلف المؤسسات. "[1].

أوصى مجلس معايير المحاسبة المالية ،(FASB) ومعيار المحاسبة الدولي (IAS 7) بتفضيل الطريقة المباشرة لعرض صافي التدفق النقدي، مع السماح باستخدام الطريقة غير المباشرة؛ وعليه سيتم استعراض الطريقتين في النقاط التالية:

1- **الطريقة المباشرة:** بواسطة هذه الطريقة يتم الكشف عن إجمالي المبالغ المحصلة، والمدفوعة نقداً من الأنشطة التشغيلية؛ وتحدد الفروقات بينهما، والتي تعبر عن صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية[2]؛ ويبين الجدول التالي نموذجاً لقائمة سيولة الخزينة، وكيفية حسابها بالطريقة المباشرة.

[1]- المعيار المحاسبي الدولي رقم 07 " بيان التدفقات النقدية" IAS 07،- https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-7-statement-of-cash-flows.html/content/dam/ifrs/publications/html-standards/english/2025/issued/ias7/، الفقرة 04

[2]- محمد مطر وآخرون، مرجع سبق ذكره، 2008 ، ص : 271

الجدول (2-2): جدول سيولة الخزينة (قائمة التدفقات النقدية) حسب الطريقة المباشرة

التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل
المتحصلات النقدية من العملاء (-) المدفوعات النقدية للموردين والعمالة =التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية (-)الفوائد المدفوعة (-)الضرائب المدفوعة على النتيجة صافي التدفقات النقدية الناتجة من أنشطة التشغيل.....(أ)
التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار
(-)مدفوعات اقتناء الأصول المادية (+)متحصلات بيع الأصول المادية (+)الفوائد المحصلة (+)الأرباح المحصلة صافي التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار.....(ب)
التدفقات النقدية من أنشطة التمويل
(+) مقبوضات إصدار الأسهم (+) إيرادات القروض طويلة الأجل (–) سداد القروض طويلة الأجل أو الإيجار التمويلي (–) أرباح الأسهم المدفوعة* صافي التدفقات النقدية الناتجة من أنشطة التمويل.....(ج)
تغيرات النقدية أو ما في حكمها.....(أ+ ب + ج) = د
رصيد النقدية أو النقدية المعادلة في بداية الدورة.....هـ
رصيد النقدية أو النقدية المعادلة في نهاية الدورة.....د + هـ

المصدر: Obile Barbe Dandon & Laurent Didelot, les normes comptables internationals IAS/IFRS, Gualino éditeur, Paris, France, 2édition, 2006, P : 585

تناول النظام المحاسبي المالي أيضا شكل جدول سيولة الخزينة باستخدام الأسلوب المباشرة (الملحق05)، وقسمها إلى تدفقات من الأنشطة التشغيلية، وتدفقات نقدية من أنشطة الاستثمار، وتدفقات نقدية من أنشطة التمويل.

2-**الطريقة غير المباشرة:** وفق هذه الطريقة يُحوّل صافي الربح المحاسبي ليصبح صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، هذا يتم عبر استبعاد الإيرادات، والمصاريف التي تؤثر في صافي الربح ولكنها ليست نقدية، أي أنها لا تؤثر على النقدية لا بالزيادة ولا بالنقصان، وبعبارة أخرى يُعدّل صافي الربح، أو الخسارة المعد وفق مبدأ الاستحقاق بأثر العمليات غير النقدية، لأن قائمة سيولة الخزينة تُعد وفقا للأساس النقدي؛ وبالتالي تأخذ القائمة بعين الإعتبار البنود النقدية المدفوعة، والمقبوضة بغض النظر عما إذا كانت تخص السنة المالية الحالية أو غيرها؛ ويعد جدول سيولة الخزينة بالطريقة غير المباشرة على النحو التالي:

الجدول رقم (2-3): جدول سيولة الخزينة (التدفقات النقدية) حسب الطريقة غير مباشرة

التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل
النتيجة قبل الضريبة
(+) الاهتلاكات والمؤونات
(+) الأعباء المالية
(-)النواتج المالية
(-/+)نتيجة التبادل
(-/ +)تغيرات احتياجات رأس المال العامل
(-) الفوائد المدفوعة
(-)الضرائب المدفوعة على النتيجة
صافي التدفقات النقدية الناتجة من نشاط التشغيل..... ....(أ)
التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار
(-) مدفوعات اقتناء الأصول المادية
(+) متحصلات بيع الأصول المادية
(+) الفوائد المحصلة

(+)الأرباح المحصلة صافي التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار.....(ب)
التدفقات النقدية من أنشطة التمويل
(+) مقبوضات إصدار الأسهم (+) إيرادات القروض طويلة الأجل (.) سداد القروض طويلة الأجل أو الإيجار التمويلي (.) أرباح الأسهم المدفوعة صافي التدفقات النقدية الناتجة من أنشطة التمويل.....(ج)
تغيرات النقدية أو ما في حكمها.....(أ+ ب + ج) = د
رصيد النقدية أو النقدية المعادلة في بداية الدورة.....هـ
رصيد النقدية أو النقدية المعادلة في نهاية الدورة.....د + هـ

Source : Obile Barbe. Dandon, Laurent Didelot, les normes comptables internationals IAS/IFRS, Gualino éditeur, Paris, France, 2édition, 2006, P: 586

تجدر الإشارة إلى أن النظام المحاسبي المالي قدم أيضا نموذج جدول سيولة الخزينة المحضرة بالأسلوب غير المباشر (الملحق 06)؛ وهذا الأسلوب يعتمد في الأساس على تصحيح، وتسوية صافي ربح السنة المالية مع الأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

- تأثيرات العمليات التي لاتؤثر في النقدية (الإهتلاكات، تغيرات الزبائن، تغيرات الموردين، المخزونات،...إلخ)؛
- التسويات مثل الضرائب المؤجلة؛
- التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل.

يتألف جدول تسيولة الخزينة حسب الأسلوب غير مباشر من ثلاثة أجزاء رئيسية، كما وضح في الطريقة المباشرة، لكن الاختلاف يظهر في كيفية حساب تدفقات الخزينة المتعلقة بأنشطة التشغيل، وبناءً على ماسبق نلاحظ أنه يوجد خيارين لعرض جدول سيولة الخزينة حسب النظام المحاسبي المالي (Scf) هما الأسلوب المباشرة، والأسلوب غير مباشر.

خامسا: ملحقات الكشوف المالية

عُرفت ملحقات الكشوف المالية على أنها: "جزء من الكشوف المالية السنوية، والتي تهدف إلى إكمال المعلومات الواردة بها وتوضيحها، حيث تتضمن جميع الشروحات التفصيلية الضرورية لفهم أعمق للوثائق الموجزة والمعروضة" [1]؛ وتشمل مايلي:

- عرض معلومات حول أسس إعداد الكشوف المالية، والسياسات المحاسبية المحددة، والمختارة، والمطبقة للمعاملات، والأحداث الهامة؛
- الإفصاح عن الاجتهادات الشخصية؛
- الإفصاح عن المصادر الرئيسية لعدم الدقة في التقدير، مثل الإفصاح عن الافتراضات المتعلقة بالمستقبل؛
- الإفصاح عن المعلومات االمطلوبة بموجب معايير التقارير المالية الدولية، والتي لا تعرض في مكان آخر من الكشوف المالية؛
- الإفصاح عن المعلومات التي تمكن المستخدمين من تقييم أهداف المؤسسة، وسياساتها وأساليبها لإدارة رأس المال؛
- تقديم معلومات إضافية لا تظهر في متن الكشوف المالية، ولكنها ضرورية لعرض عادل للمعلومات؛
- البنود الطارئة، والالتزامات، والافصاحات المالية الأخرى؛
- إفصاحات غير مالية؛

الإفصاح عن المعلومات العامة التالية [2]:

- مقر المؤسسة؛
- عنوان مكتب المؤسسة المسجل، ومكان العمل الرئيسي؛
- شرح لعمليات المؤسسة ونشاطاتها الرئيسية؛
- إسم المؤسسة الأم، أو الاسم المتوقع إذا كانت جزء من مجموعة مؤسسات؛
- أهداف المؤسسة وسياساتها، وعملياتها لإدارة رأس المال؛

[1]-Véronique Collard et florence bernal, Dictionnaire comptable et financier, Groupe revue fiduciaire, France, 9eme édition, France, 2008, p : 113

[2]- خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، 2008، ص ص : 145 - 146

- في حالة عدم التزام المؤسسة بمتطلبات رأس المال، فإنه يتم الإفصاح عن نتائج عدم الالتزام.

النظام المحاسبي المالي (SCF) يتبع نفس متطلبات المعايير المحاسبية، المتعلقة بالمعلومات التي يجب إظهارها في إيضاحات الكشوف المالية؛ ولكن فيما يتعلق بشكلها توجد عدة أمثلة للجداول التي يمكن تضمينها في إيضاحات الكشوف المالية مثل (جدول تغير التثبيتات، والأصول المالية غير الجارية، جدول الإهتلاكات،جدول المؤونات، جدول خسائر القيمة عن التثبيتات، والأصول الأخرى غير الجارية وكشف إستحقاقات الحسابات الدائنة) [1]، بشرط أن تكون هذه الإيضاحات مرتبة، وتوضح العلاقة بين كل عنصر في الميزانية ، جدول حساب النتائج ، جدول سيولة الخزينة، وجدول تغير الأموال الخاصة، مع أي معلومات ذات صلة في الإيضاحات المكملة؛ لذا يجب أن توضح بالتفصيل وتحلل الأرقام الواردة في الكشوف المالية لتحقيق الوضوح، والعدالة في العرض.

المطلب الثالث: الإفصاح عن البدائل المحاسبية وفق معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي

الإفصاح عن البدائل المحاسبية مهم جدًا لفهم المعلومات في الكشوف المالية، لأن العديد من المعايير المحاسبية، وحتى النظام الحاسبي المالي يتيحون أساليب مختلفة للمعالجة المحاسبية؛ وفي حال عدم وجود إفصاح واضح للبدائل المحاسبية قد يضع المؤسسة في صورة غير واضحة عند المقارنة مع مؤسسات أخرى؛ وسنتاول في هذا المطلب الإفصاح عن البدائل المحاسبية في سياق المعايير المحاسبية الدولية، والنظام المحاسبي المالي.

أولا: الإفصاح عن البدائل المحاسبية وفق معايير المحاسبة الدولية

وفقا للمعيار المحاسبي الدولي 08 السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات (IAS 8) الذي إستبدل تسميته إلى أساس إعداد البيانات المالية، حيث يسمح لإدارة المؤسسة تعديل الطريقة المحاسبية المستخدمة والإنتقال إلى غيرها، مع شرط الافصاح عن ذلك؛ وتنقسم التغييرات المحاسبية حسب ذات المعيار إلى نوعين أساسيين هما[2]:

[1] – القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم ومحتوى الكشوف المالية، مرجع سبق ذكره، الفصل السادس، الفقرة 1.260 ص : 27

[2] –المعيار المحاسبي الدولي IAS 8، IAS 8 https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-8-accounting-policies-changes-in-accounting-estimates-and-errors ، الفقرة 28

- **التغيرات المحاسبية الإلزامية** : إذا كانت مطلوبة بموجب معيار دولي للتقرير المالي؛
- **التغيرات المحاسبية الإختيارية:** إذا كان التغيير يؤدي إلى قوائم مالية توفر معلومات يعتمد عليها، وأكثر ملاءمة، وتعبر عن آثار المعاملات والأحداث والظروف الأخرى على المركز المالي للمؤسسة وتدفقاتها النقدية.

تَتم التغييرات المحاسبية الإجبارية عن طريق الجهات التي تقوم بإصدار المعايير المحاسبية، وتلتزم المؤسسات بتطبيقها؛ وبالتالي فهي خارجة عن قرار المؤسسة سواء من حيث نوع التغييرات، أو مضمونها، أو توقيت تطبيقها، على عكس التغييرات المحاسبية الاختيارية التي تُعتبر الادارة هي المسؤولة عنها؛ ونظراً لوجود معايير وبدائل محاسبية لنفس الأحداث الاقتصادية، هذا يعطي للإدارة حرية كافية لاختيار ما يخدم الأهداف التي تسعى لتحقيقها.

وفيما يتعلق بالإفصاح عن البدائل المحاسبية، نصت الفقرة 117 من معيار المحاسبة الدولي رقم 01 أنه يجب على المؤسسة الإفصاح عن ملخص البدائل المحاسبية المهمة كمايلي:

1-أسس القياس المستخدمة في اعداد الكشوف المالية: وتتمثل عملية القياس في تحديد القيم المالية التي يتم بها الاعتراف بعناصر البيانات المالية، وتسجيلها في الميزانية ، وجدول حساب النتائج، ويتطلب ذلك أساسا معينا للقياس، ومن الامثلة على أسس القياس (التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية، القيمة القابلة للتحقق ، القيمة الحالية).

يؤثر أساس القياس الذي تعد عليه المؤسسة كشوفها المالية بشكل كبير على تحليل مستخدمي هذه الكشوف، لذا من المهم أن تفصح إدارة المؤسسة عن الاساس أو أسس المستخدمة؛ وعندما تستخدم المؤسسة أكثر من أساس قياس واحد في الكشوف المالية، يكفي أن توضح الأصول، والالتزامات التي تم تطبيقها لكل أساس [1].

2- البدائل المحاسبية الاخرى المستخدمة والمهمة لفهم الكشوف المالية: عند تحديد ضرورة الافصاح عن بديل محاسبي، يجب على إدارة المؤسسة أن تقدر إذا كان هذا الافصاح سيُعين المستخدمين على إستيعاب كيفية انعكاس المعاملات، والأحداث على المركز المالي الذي يقدم عنه التقرير.

[1] –فارس يدير، هشام شلغام، طيب مداني ، واقع الإلتزام بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية في الجزائر . دراسة لعينة من الشركات البرولية الجزائرية، مجلة الدراسات الإقتصادية الكمية ،العدد02، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2016 ، ص : 229

وفقا للفقرة 07 من المعيار المحاسبي الدولي 8 (Ias 8)، عندما ينطبق أحد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بشكل محدد على معاملة ، أو حدث، أو حالة أخرى، يتم تحديد السياسة أو السياسات المحاسبية المطبقة على هذا العنصر من خلال تطبيق المعايير الدولية لإعدااد التقارير المالية[1].

في حالة عدم وجود معيار دولي للتقارير المالية ينطبق تحديداً على معاملة، أو حدث، أو ظرف أخر، يتوجب على الإدارة بذل جهد لوضع، وتطبيق بديل محاسبي يؤدي للمعلومات التالية [2] :

- مناسبة لاحتياجات المستخدمين في قراراتهم الاقتصادية؛
- يعول عليه بحيث أن الكشوف المالية:
- تصور بصدق وضع المؤسسة، وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية؛
- تعكس المضمون الاقتصادي للصفقات، والأحداث، والظروف الأخيرة، وليس فقط شكلها القانوني؛
- تكون حيادية أي خالية من التحيز؛ تتصف بالحيطة، وتكون شاملة من جميع الجوانب الجوهرية.

وفقا للفقرة 11 لممارسة الاجتهاد بخصوص وضع بديل محاسبي وتطبيقه، يتوجب على الإدارة عند تطبيقه، العودة إلى المصادر التالية مرتبة تنازليا والنظر في إمكانية تطبيقها[3]:

- متطلبات معايير التقارير المالية الدولية ذات الصلة بالمواضيع المشابهة؛
- تعريفات الأصول، والالتزامات، والإيرادات ،والمصروفات، وشروط إثباتها، وطرق قياسها الواردة في الإطار المفاهيمي للتقارير المالية".

لتطبيق الاجتهاد المذكور أعلاه، يمكن للإدارة أيضاً أن تنظر في أحدث إصدارات جهات وضع المعايير الأخرى، التي تتبنى إطار مفاهيم مماثل لتطوير معايير المحاسبية، والمقالات المحاسابية الأخرى، والممارسات الصناعية المعتمدة، بشرط ألا تتعارض تلك الإصدارات مع المصادر المذكورة في الفقرة 11.

في حين الفقرة 13 من المعيار نصت على وجوب أنه يجب على المؤسسة اختيار، وتطبيق البدائل المحاسبية باستمرار على المعاملات والأحداث، والظروف المتشابهة؛ إلا إذا تطلب، أو سمح أحد المعايير الدولية للتقرير المالي بذلك؛ أو يسمح على نحو محدد بتصنيف البنود التي قد يكون من المناسب تطبيق

[1]- المعيار المحاسبي الدولي IAS 8، مرجع سبق ذكره، الفقرة 07

[2]- المرجع أعلاه، الفقرة 10 ص : 09

[3] - المعيار المحاسبي الدولي IAS 8 ، مرجع سبق ذكره، الفقرة 11

بديل مختلفا لها، وإذا تطلب أحد المعايير الدولية للتقرير المالي، أوسمح بمثل هذا التصنيف فيجب اختيار بديل محاسبي مناسب، وتطبيقه باستمرار على كل صنف.

تناولت الفقرة 14 تغيير البديل المحاسبي، حيث لا يسمح للمؤسسة بتغيير السياسة المحاسبية إلا إذا كان التغيير:

- مطلوباً بموجب معيار دولي لإعداد التقارير المالية؛ أو
- ينتج عنه كشوف مالية توفر معلومات ذات مصداقية، وأكثر ملاءمة ، وتوضح آثار المعاملات، أو الأحداث، أو الظروف الأخرى على وضع المؤسسة وأدائها المالي، وتدفقاتها النقدية[1].
- لا يعتبر ما يلي تغيير في البدائل المحاسبية:

- تطبيق بديل محاسبي على معاملات، أو أحداث، أو ظروف أخرى مختلفة جوهريا عن تلك التي طبق عليها البديل سابقاً؛
- تطبيق بديل محاسبي جديد على معاملات، أو أحداث، أو ظروف لم تحدث من قبل، أو لم تكن لها أهمية نسبية.

كما ينص المعيار على:

- يجب على المؤسسة أن تقوم بالمحاسبة عن التغيير في البدائل المحاسبية الناتج عن التطبيق المبدئي لمعيار دولي للتقرير المالي، طبقا لأحكام الإنتقال المحددة في ذلك المعيار الدولي للتقرير المالي إن وجدت؛
- عندما تغير المؤسسة بديل محاسبي إستنادا إلى التطبيق المبدئي لمعيار دولي للتقارير المالية، لا يتضمن هذا المعيار أحكام إنتقال محددة تنطبق على ذلك التغيير، أو عندما تغير بديل محاسبي بشكل إختياري، فيجب عليها أن تطبق التغيير بأثر رجعي.

مع الأخذ بعين الإعتبار الفقرة 23، وفي حال تطبيق تغيير في البدائل المحاسبية بأثر رجعي وفقاً للفقرة 19، يتوجب على المؤسسة أن تعدل الرصيد الافتتاحي لكل بند متأثر من بنود الأموال الخاصة في أقدم فترة معروضة، وكذلك المبالغ المقارنة الأخرى التي تم الإفصاح عنها لكل فترة سابقة معروضة،كما لو أن البدائل المحاسبية الجديدة طبقت دائما.

[1]- المعيار المحاسبي الدولي IAS 8 ، مرجع سبق ذكره ، الفقرات 13 ، 14

عندما يستدعي الأمر التطبيق بأثر رجعي يجب تطبيق التغيير في البدائل المحاسبية بأثر رجعي، مالم يتعذر عملياً تحديد أثار التغيير على فترة محدد،ة أو تحديد الأثر التراكمي للتغيير؛ وفي حال تعذر عملياً تحديد أثار تغيير بديل محاسبي على المعلومات المقارنة لفترة سابقة أو أكثر، فيجب على المؤسسة أن تطبق البديل المحاسبي الجديد على القيم الدفترية للأصول، والالتزامات إبتداءً من بداية أقرب فترة يمكن تطبيق البديل فيها بأثر رجعي (وقد تكون هي الفترة الحالية)؛ ويجب على المؤسسة إجراء تعديل مقابل لذلك في الرصيد الافتتاحي لكل عناصر الأموال الخاصة المتأثرة في تلك الفترة[1] .

عندما يتعذر من الناحية العملية تحديد الأثر التراكم في بداية الفترة الحالية، لتطبيق بديل محاسبي جديد على كل الفترات السابقة، يجب على المؤسسة إعداد المعلومات المقارنة لفترة تطبيق البديل المحاسبي الجديد بأثر مستقبلي، بداية من أقرب تاريخ ممكن عملياً[2] .

إذا كان للتغيير الاختياري في بديل محاسبي أثر على الفترة الحالية أو أي فترة سابقة، أو كان من المحتمل أن يكون له هذا الأثر، ولكن من غير الممكن عملياً تحديد مقدار التعديل، أو عندما يحتمل أن يؤثر على الفترات المستقبلية يجب على المؤسسة الإفصاح عن الآتي[3]:

- طبيعة تغيير البديل المحاسبي؛
- الدوافع التي تجعل تطبيق البديل المحاسبي الجديد يعطي معلومات موثوقة، وأكثر ملاءمة؛
- مقدار التعديل للفترة الحالية وللفترات الماضية قدر الإمكان؛
- لكل عنصر متأثر من العناصر المنفصلة في الكشوف المالية؛
- لربحية السهم الأساسية، والمخفضة إذا كان المعيار الدولي للمحاسبة 33 ينطبق على المؤسسة؛
- مقدار التعديل المتعلق بالفترات التي تسبق المعروضة قدر الإمكان؛
- في حال كان التطبيق بأثر رجعي صعبا، أو مستحيلا لفترة أو لفترات سابقة، يتم الإفصاح عن الأسباب التي أدت إلى ذلك، مع شرح لكيفية تطبيق التغيير في البديل المحاسبي، وتاريخ بدء التطبيق ولا يجب تكرار هذه الإفصاحات في الكشوف المالية للفترات اللاحقة.
-

[1]- المعيار المحاسبي الدولي IAS 8، مرجع سبق ذكره، الفقرات 19، 23، 24

[2]- المرجع أعلاه، الفقرة 25

[3]- المعيار المحاسبي الدولي IAS 8 ، مرجع سبق ذكره الفقرة 29

ثانيا: الإفصاح عن البدائل المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي

النظام المحاسبي المالي الصادر في 26 جويلية 2008، والمتعلق بقواعد التقييم، ومحتوى الكشوف المالية، تناول قواعد المعالجة الخاصة بالسياسات المحاسبية طرقها، وبدائلها، وذلك في القسم الثامن "تغير التقديرات، أو الطرق الحسابية، وتصحيحات الأخطاء أوالنسيان"، والذي نص على مايلي [1]:

- يدرج تأثير التغييرات المحاسبية المبنية على معطيات جديدة، أو خبرة أفضل، والتي تتيح إعطاء صورة أوضح للنتيجة الصافية للسنة المالية الحالية، أو السنوات المستقبلية إذا كانت التغيرات تؤثر فيها أيضا ؛
- تشمل تغييرات الطرق المحاسبية تعديل المبادئ، والأسس، الاتفاقيات، القواعد، والممارسات الخاصة التي تعتمدها أي مؤسسة لإعداد وتقديم بياناتها المالية؛
- لا يُعتمد تغيير طريقة محاسبية إلا إذا كان هذا التغيير مطلوبا في إطار تنظيم جديد، أو يسمح بتحسين عرض البيانات المالية للمؤسسة المعنية؛
- يجب إظهار تأثير أي تغيير في الطريقة المحاسبية، أو لتصحيح خطأ جوهري على نتائج السنوات المالية السابقة بعد موافقة الإدارة المختصة،كتصحيح (تسوية) على النتائج غير الموزعة، خصماً أو إضافةً لمبلغ الترحيل من جديد في السنة المالية الحالية من حساب الاحتياطي الذي يناسب النتائج غير الموزعة؛ وعندها يتم تكييف معلومات السنة المالية السابقة لضمان إمكانية المقارنة بين الفترات في البيانات المالية؛
- إذا كان تصحيح (التقويم) لرصيد الافتتاح، أو لتكييف معلومات السنة المالية السابقة غير ممكن بشكل مرضي، تُقدم إيضاحات عن عدم التكييف، أو التصحيح في الملحق؛
- يُثبت تأثير تغييرات التوجهات الضريبية المناسبة للسنة المالية الجارية في نتيجة السنة؛
- بالنسبة للإفصاح عن البدائل المحاسبية يتم تحديده في ملحق الكشوف المالية، الذي يقدم التفسيرات اللازمة لفهم أفضل للميزانية وجدول حساب النتائج، ويكمل المعلومات الضرورية

[1]- القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم ومحتوى الكشوف المالية، مرجع سبق ذكره، القسم 8، الفقرات 1.138، 2.138، 3.138، 4.138، 5.138، ص : 21

لقارئ الحسابات، كما يحدد معياريين رئيسيين لتحديد المعلومات التي يجب عرضها في الملحق وهما الطابع الملائم للإعلام، وأهميته النسبية [1].

يضم الملحق طبقا للنظام المحاسبي على المعلومات الآتية حول القواعد، والطرق المحاسبية عندما تكون هامة [2]:

- مدى التوافق، أوعدم التوافق مع معايير،كل مخالفة لهذه المعايير يجب تفسيرها وتبريرها؛
- توضيح أنماط التقييم المطبقة على مختلف بنود الكشوف المالية، ولاسيما :
  - في مجال تقييم اهتلاكات الأصول العينية، والأصول المعنوية الواردة في الميزانية؛
  - في مجال تقييم سندات المساهمة المناسبة بحيازة ما لا يقل عن 20 % من رأس المال؛
  - في مجال تقييم الأرصدة، وتقييم، ومتابعة المخزونات؛
  - في مجال تقييم الأصول والخصوم، وفي حالة مخالفة أسلوب التقييم بالتكلفة التاريخية.
- الإشارة إلى طرق التقييم المعتمدة، أو الاختيارات المستخدمة عند توفر عدة طرق مقبولة.
- شروحات لعدم إدراج الحسابات في المحاسبة، أو عمليات إعادة الترتيب ، والتعديلات للمعلومات الرقمية للسنة المالية السابقة لضمان قابلية المقارنة؛
- تأثير التدابير الإعفائية المطبقة بهدف الحصول على تخفيضات ضريبية؛
- تفسيرات بشأن تطبيق تغيير الطريقة، أو التنظيم، تبرير هذه التغييرات، تأثيرها على النتائج رأس المال الخاص في السنة المالية الحالية، والسنوات المالية السابقة؛
- بيان الأخطاء الجوهرية المحتمل تصحيحها خلال السنة المالية، طبيعتها، وتأثيرها على حسابات السنة المالية، وطريقة الإدراج المحاسبي، وإعادة معالجة البيانات القابلة للمقارنة والخاصة بالسنة المالية السابقة.

[1]- القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم ومحتوى الكشوف المالية، مرجع سبق ذكره، الفصل 08، ص : 38

[2]- المرجع أعلاه، ص : 38

خلاصة الفصل الثاني :

للإلمام بجميع جوانب الإطار النظري للبدائل المحاسبية تناولنا في هذا الفصل ماهية البدائل المحاسبية بشكل عام، وآراء مناهج البحث فيها، وكيفية تفسير أسس اختيار الإدارة للبدائل المحاسبية؛ فالإدارة تختار وتقارن بين البدائل المحاسبية المختلفة، أو القواعد المحاسبية المعمول بها في بلد ما أثناء إعداد الكشوف المالية، مما يؤثر على شكلها، وطريقة عرضها، وأهم من ذلك محتواها من المعلومات المالية.

تناولت دراسات عديدة سابقة تفسير إختيار البدائل المحاسبية في المؤسسات، هذه الدراسات سعت لتحديد هذه البدائل المحاسبية بناءً على الممارسات المحاسبية (الإتجاه المعياري)، أو لتحليلها كما هي واقعة، وتفسيرها، والتبؤ بها (الإتجاه الإيجابي)، إضافة إلى إتجاهات بحثية أخرى، وقد إنقسم الباحثون بين مؤيد لتعدد البدائل المحاسبية، وناقد لها لما قد يترتب عليها من مخاطر.

النظام المحاسبي المالي تضمن عدد من بدائل القياس والتقييم المحاسبي، يمنح هذا للادارة إمكانية الاختيار بينها، وأساليب الافصاح المالي للتأثير على الكشوف المالية مثل طرق تقييم المخزون، وطرق حساب الإهتلاكات، طرق العرض في الكشوف المالية؛ هذا يؤثر على دقة وشفافية الكشوف المالية والأرباح، ويؤدي إلى إفصاح مضلل؛ بالمقابل الإلتزام بالثبات في تطبيق نفس الطرق، والقواعد المحاسبية يمنح البيانات المالية في الكشوف المالية مصداقية، وإتساق يُمكن مستخدميها من الإستفادة منها على أكمل وجه.

الفصل الثالث:

البدائل المحاسبية

وممارسات المحاسبة

تمهيد:

تعتمد عملية إختيار البدائل المحاسبية على ضوابط، وإستراتيجيات تتبعها المؤسسة لترسم سياستها المحاسبية، والتي تؤثر على نتائج أعمالها؛ وشرح جوانب هذا الموضوع الذي يعتبر أساسياً، للحكم على حقيقة الإختيار المحاسبي سواء من الناحية النظرية أو التطبيقية؛ فإختيار وتطبيق البدائل المحاسبية معقد عمليا، ويتطلب التعامل مع عدة عوامل ومتغيرات؛ فهناك قيود مختلفة تواجه هذه العملية، سواء في إعداد أو عرض الكشوف المالية أوكلاهما، بالإضافة إلى القيود المحاسبية الأخرى؛ وللبدائل المحاسبية مجالات متعددة تغطي كل مراحل إعداد وعرض الكشوف المالية، وتخضع عملية تغييرها لعدة ضوابط، واعتبارات قانونية ومحاسبية.

إن قرار المؤسسة بشأن إختيار بديل محاسبي دون غيره يرتبط بظروف، وعوامل متفاوتة بين البلدان والأنظمة، هذه القدرة على التكيف المحاسبي هي أساس الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية، وفي الوقت ذاته أداة للتلاعب بهدف تعديل وضعية المؤسسة كما هو مرغوب فيه؛ وقد إنهارت إقتصاديات العديد من الدول بسبب التلاعب بالبدائل المحاسبية، مما دفعها لخوض مسار طويل لمحاربة هذه الظاهرة؛ وسنتناول هذا الفصل:

المبحث الأول: معايير وأساليب اختيار البدائل المحاسبية .

المبحث الثاني: محددات اختيار البدائل المحاسبية.

المبحث الثالث: أثر الاختيار بين البدائل المحاسبية وآليات ضبطها في المؤسسة الإقتصادية.

المبحث الأول: معايير وأساليب إختيار البدائل المحاسبية

عند اختيار الإدارة للبدائل المحاسبية المستعملة في إعداد الكشوف المالية والإفصاح عنها، فإنها تتبع معايير، إستراتجيات، وأساليب معينة تراها الإدارة مناسبة لتحقيق أهداف كل الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة؛ فكل إستراتيجية وأسلوب له بعد، وتوجه خاص يهدف إليه؛فأحيانا يساعدها في هدفها، وأحيانا يكلفها تكاليف، وعواقب وهو ما سنبينه في هذا المبحث.

المطلب الأول: معايير وأبعاد اختيار البدائل المحاسبية

يعتبر إختيار البدائل المحاسبية في المؤسسة الإقتصادية مهم جدا، حيث ينطوي على تحديد القيم المتعلقة بكل عنصر في الكشوف المالية، وكيفية عرضه، في إطار يجب أن يتسم بالموثوقية، والملاءمة والشفافية، ووفق معايير وأبعاد؛ وسنحاول في هذا المطلب التطرق إلى ذلك.

أولا: معايير اختيار البدائل المحاسبية

يمثل اختيار أو تحديد معايير القياس أحد أهم المشكلات المحاسبية، فالمعيار يمثل مقياسا عاما يتم الرجوع إليه للحكم على مدى صلاحية بديل القياس [1]، حيث أن البديل الذي ينسجم مع المعايير يعتبر بديلا مناسبا، والبديل الذي لا ينطبق عليه كل أو بعض المعايير يكون بديلا مرفوضا؛ غير أن تحديد هذه المعايير أمر لا يزال خاضعا للجدل، فالأدبيات المحاسبية تحدثت عن أسس لمقارنة، وتقييم بدائل القياس للمفاضلة بينها، فأشارت إلى مقارنة البدائل المطروحة وفقا لتجنب هذه البدائل أخطاء التوقيت الزمني، وأخطاء وحدة القياس؛ بالإضافة إلى تقييم هذه النماذج على أساس قدرة البديل على تحقيق الموثوقية، والملائمة في المعلومات المالية؛ وتتمثل المعايير الأربعة المستخدمة فيمايلي [2]:

1-أخطاء وحدة القياس: إن معايير تحديد أية وحدة قياس ينبغي تطبيقها على بنود الكشوف المالية يجب أن تتجنب أخطاء وحدة القياس، فأخطاء وحدة القياس تنتج عندما لا تعبر الكشوف المالية

[1]-نواف فخر، عقبة بريس، تيسير المصري،، المشكلات المحاسبية المعاصرة، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق،2007 ،ص :65

[2] -كمال بن يخلف، زعباط عبد الحميد، المفاضلة بين أساليب القياس المحاسبي في ظل التضخم الإقتصادي، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد الإقتصادي 02 ،جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، 2020 ، ص : 37

عن تغيرات القوة الشرائية العامة للنقود، لذلك تكون الأفضلية لوحدة القياس التي تعترف بتغيرات المستوى العام للأسعار في الكشوف المالية [1].

2-أخطاء التوقيت: إن معايير تحديد أيه خاصية أو خصائص بنود الكشوف المالية، والتي ينبغي قياسها، والتقرير عنها في المحاسبة يجب أن تتجنب أخطاء التوقيت؛ وتحدث أخطاء التوقيت عند تغيرات في القيمة خلال دورة معينة، ولكن يتم الإعتراف بتلك التغيرات، والتقرير عنها محاسبيا في دورة أخرى، الأمر الذي يؤدي إلى تداخل نتائج الدورات؛ فبديل القياس المحاسبي الذي يعترف بتغيرات القيم في نفس الدورة التي تحدث خلالها، سيتمتع بخاصية أفضل من بدائل القياس الأخرى؛ ومن الناحية المثالية ينبغي أن يخصص النتيجة على كامل عملية نشاط المؤسسة، فكل جزء من ذلك النشاط يساهم في زيادة القيمة، وبالتالي توليد تلك النتيجة[2].

3-الموثوقية: هي نفس الخاصية التي يصطلح عليها بالتمثيل الصادق وفق التعديل الذي طرأ على الإطار المفاهيمي في سنة 2010، وتعني الموثوقية التي يحرص المحاسبون على توفيرها في النظام المحاسبي توفير معلومات يمكن التحقق منها ومراجعتها، وعدم التحيز، أو الحياد في قياس الأحداث التي تهتم بتسجيلها، وكذا أن تعرضها بأمانة؛ وعليه يرتبط مفهوم التمثيل الصادق لدى المحاسبين بالدليل القابل للتحقق الموضوعي، فإذا كان دليل اثبات العمليات المالية قابلا للتحقق، فإن العملية المثبتة تصبح تمثل تمثيلا صادقا؛ كما تكتسي المعلومات صفة الموثوقية إذا خلت من الأخطاء، والتشوهات المعتبرة، بحيث تسمح بإعطاء صورة صادقة عن حقيقة العمليات التي قامت بها المؤسسة الإقتصادية [3].

4-الملاءمة: ظهر ملاءمة المعلومات المالية عند المساعدة في إتخاذ القرارات الإقتصادية، وحتى تحقق خاصية الملاءمة يجب أن تقدم المعلومات في الوقت المناسب، وأن تمكن متخذي القرارات من التنبؤ بالأحداث المتوقعة، وتساعدهم على تقييم إنجاز المؤسسة الإقتصادية في الماضي والحاضر؛ كما تمكنهم من التعرف على مدى نجاحهم في تنبؤاتهم السابقة، وبالتالي تصحيح قراراتهم وتعديلها في ضوء هذه المعلومات[4].

---

[1]-رضوان حلوه حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، دار وائل للنشر، عمان، 2003 ، ص : 158

[2] -المرجع أعلاه، ص : 157

[3]-Ane le Manh, Catherine Maillet, Normes Comptables Internationales IAS/IFRS, 2ème édition, Foucher, France, 2006, P :11.

[4] -كمال بن يخلف وآخرون، مرجع سبق ذكره ،2020 ، ص : 38

أما فيما يخص معايير إختيار بدائل العرض المحاسبي، فكما ذكرنا سابقا في الفصل الثاني حددت المعايير المحاسبية الدولية، وحتى النظام المحاسبي المالي الحد الأدنى من المعلومات التي يجب عرضها، وأحيانا حددت أشكال عرضها مع فتح المجال في التوسع، لكن في إطار ملاءمة ذلك التوسع لفائدة مستخدمي المعلومات المالية.

إنطلاقا من أنه لا يمكن إعتبار نموذج واحد من بدائل القياس الأفضل، والذي يحقق فائدة مطلقة، ويلبي إحتياجات مختلف المستخدمين عند إعتماده في إعداد الكشوف المالية، ظهرت مقترحات كثيرة تدور حول فكرة أساسية هي فكرة التوسع؛ ومنذ عام 1966 تقدمت الجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA) بمقترح مفاده أن الكشوف المالية يجب أن يتم إعدادها على أساس قياسات متعددة، وطبقا لهذا الاقتراح يمكن تخصيص خانة إضافية على أساس التكلفة الجارية لكل مفردة من مفردات الحسابات الختامية[1].

ويرتكز هذا الاقتراح على أنه طالما لا يمكن تحديد إحتياجات مستخدمي الكشوف المالية بدقة، فيمكن معالجة تعدد الإحتياجات بالتوسع في الإفصاح، وذلك من خلال عرض النماذج المحاسبية البديلة جنبا إلى جنب دون الحاجة إلى التضحية بالمعلومات المتاحة حاليا؛ وبالتالي تصبح الكشوف المالية ذات الغرض العام، ويتم التوسع في الإفصاح طبقا لملاءمة تلك المعلومات المحاسبية الإضافية للأطراف المتعددة، والتي تعتمد على التقارير المحاسبية الخارجية.

ثانيا: أبعاد اختيار البدائل المحاسبية

حسب نظرية الوكالة فإن الإدارة هي محور العلاقات التعاقدية الصريحة، والضمنية سواء مع الملاك، أو الدائنين أوالسوق المالي ، هذه العلاقات التعاقدية حسب نظرية الوكالة لها أبعاد، واتجاهات مختلفة، وهي[2]:

1-البعد الاقتصادي: يركز على المنافع الاقتصادية التي ستؤول لكل طرف من أطراف التعاقد، ويعكس هذا البعد نوعا من التعارض في المصالح بين الأطراف ذات المصلحة؛ حيث تفترض نظرية الوكالة أن كل طرف يسعى إلى إلى تحقيق منفعته الذاتية على حساب مصلحة الأطراف الأخرى.

[1]- عباس مهدي الشيرازي، مرجع سبق ذكره، 1990، ص : 422

[2]- وصفي عبد الفتاح أبو المكارم ، مرجع سبق ذكره ، 2000، ص :161-164

يمكن توضيح بعض أوجه التعارض بين أطراف علاقات التعاقد داخل المؤسسة كما يلي[1]:

- يتمثل هدف الإدارة عادة في اتباع البدائل المحاسبية التي تؤدي إلى زيادة صافي الربح، وبالتالي زيادة نصيبها من الحوافز، ودعم مراكزها الوظيفية، وتحقيق سمعة شخصية لأعضائها؛ في حين أن ذلك يتعارض مع دالة هدف المساهمين،لأنه يؤدي إلى زيادة التدفقات النقدية للأطراف الأخرى؛
- يمكن أن تتعارض مصلحة الدائنين مع مصلحة المساهمين، ويتجلى ذلك في تخوف الدائنين من قيام المؤسسة بإنتهاك شروط عقد الدين، أو إجراء توزيعات كبيرة للأرباح على المساهمين؛
- يمكن أن يحدث تعارض في المصالح بين الإدارة والمدقق الخارجي، وقد يظهر هذا التعارض نتيجة قيام المدقق بكشف استخدام الإدارة للبدائل المحاسبية الهادفة للتلاعب بالأرقام المحاسبية، أو إخفاء بعض المعلومات الهامة عن المساهمين.

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

3-البعد المحاسبي: من أهم مظاهر هذا البعد أن الإدارة وباعتبارها أحد أطراف العلاقة يمكنها التحكم في كمية، ونوعية المعلومات المحاسبية التي تحتويها الكشوف المالية، وكنتيجة لعدم تماثل المعلومات تنشأ مشكلة الاختيار 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 اتخاذ 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[2].

4-البعد القانوني: يكمن في القرارات، والإتفاقيات القانونية للتعاقدات بين الأطراف المختلفة من إدارة، دائنين، مساهمين، لحل المشاكل الناجمة عن التعارض بين أهداف الأطراف السابقة، أو بنقل الثروة

[1]- طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات ، المفاهيم ، المبادئ ، التجارب ، تطبيقات الحوكمة في المصارف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى، 2005، ص ص : 51-52

[2] -طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، 2005، ص ص : 68-69

بين الأطراف المعنية لتحقيق العدالة الإجتماعية؛ حيث تقوم الدولة بإصدار التشريعات التي تؤدي لإعادة توزيع الثروة لتحقيق رفاهية المجتمع [1].

ثالثا: اتجاهات اختيار الإدارة للبدائل المحاسبية

إن سلوك الإدارة عند إعدادها للكشوف المالية حسب نظرية الوكالة ينشأ نتيجة العلاقات التعاقدية القائمة بين الأطراف ذات العلاقة، هذا ما أدى إلى ظهور ثلاث اتجاهات تعاقدية، بالإضافة إلى إتجاه تنظيمي، وذلك بتدخل الدولة لتوزيع الثروة بين الأطراف ذات العلاقة لتحقيق العدالة الإجتماعية؛ هذه الاتجاهات تفسر اختيار الإدارة بين البدائل المحاسبية في مجال المحاسبة، ويمكن توضيح ذلك فيمايلي[2]:

1-**الإتجاه الأول**: يشير أن اختيار الإدارة بين البدائل المحاسبية يتم بدافع عقود الحوافز، والمكافآت الإدارية؛ فعندما تكون الحوافز الإدارية مبنية على أساس الأرقام المحاسبية المحققة، فإن الإدارة تتجه إلى تبني البدائل المحاسبية التي تؤدي إلى زيادة الأرباح في الفترة الحالية.

2-**الإتجاه الثاني**: يشير إلى أن اختيار الإدارة بين البدائل المحاسبية يتم بهدف تحقيق، واستيفاء شروط عقد الدين، والإفتراض الضمني الذي يقوم عليه هذا الإتجاه، هو أن مصلحة الإدارة تتماشى مع مصلحة الملاك.

3- **الإتجاه الثالث**: يشير إلى أن اختيار الإدارة بين البدائل المحاسبية يكون بهدف جذب المشاركين في سوق رأس المال، وزيادة رأس مال المؤسسة؛ ويتم ذلك عن طريق قيمة جيدة للأرباح مثل توقعات المحللين الماليين بشأن الأرباح المستقبلية.

4-**الإتجاه الرابع**: يتمثل في إختيار البدائل المحاسبية المخفضة للربح من أجل تفادي التكاليف السياسية، والناتجة عن نقل الثروة بين الأطراف المعنية لتحقيق العدالة الإجتماعية؛ فالدولة تقوم بإصدار التشريعات التي تؤدي لإعادة توزيع الثروة لتحقيق رفاهية المجتمع، وتعتبر الكشوف المالية أحد المصادر الرئيسية لإتخاذ قرارات نقل الثروة كالحد من الإحتكارات، وفرض الضرائب، أو التأميم، وتقوم

[1]- محمد شريف توفيق، تقييم إستخدام المنهج المعياري والإيجابي في البحث المحاسبي وبناء معايير المحاسبة و تحليل بواعث الإدارة في تبني السياسات المحاسبية ، مصر ،2006 ، مقال متوفر على الموقع : http//mstawfik.tripod.com /pn.pdf تاريخ التصفح2022/02/10

[2] - Joseph ben Omonuk, rate regulation and earnings management: evidence from the u's Electric utility industry, doctorate of philosophy in accounting, the department of accounting, Louisiana state university, UAS, 2007, p: 21-22

المؤسسات كبيرة الحجم بإنفاق تكاليف لتجنب مثل هذه التشريعات، بما يطلق عليه التكاليف السياسية [1].

رابعا: تكاليف عقد الوكالة

عند تفويض السلطة من طرف الأصيل للوكيل، أو العلاقة بين المساهم والمسير بصفة خاصة، تتولد تكاليف يتحملها الطرفين على حد السواء، فبالنسبة للمساهم فإنه يتحمل تكاليف جراء رقابة على عمل المسير، كما أن المسير يتحمل بدوره تكاليف في سبيل إثبات إمكانياته، وقدراته التسييرية للمحافظة على منصبه، والإنتفاع بالمزايا والتحفيزات؛ ويمكن تقسيم هذه التكاليف إلى ثلاث أقسام كالآتي:

1- **تكاليف الرقابة:** هي عبارة عن مجموعة من التكاليف التي يتحملها الأصيل، أو المساهم في سبيل الرقابة، والإشراف على عمل الوكيل أو المسير، وجعل هذا الأخير يسعى لتعظيم المنفعة العامة، وعدم بحثه عن منفعته الشخصية فقط؛ تشمل هذه التكاليف أيضا: تكاليف إنشاء الأجهزة الرقابية، والتسييرية كمجلس الإدارة ومجلس الرقابة [2].

2-**تكاليف التعهد والإلتزام:** يتحمل المسير هذه التكاليف ليشهر ويبرز قدراته التسييرية للمساهم في سبيل المحافظة على منصبه في المؤسسة.

3-**التكاليف المتبقية:** والتي لها صلة بالأصيل والوكيل معا، حيث تنتج من عدم إمكانية تطبيق نظام رقابة شامل على نشاط المسير، وتسمى أيضا تكلفة الفرصة البديلة، يتحملها الأصيل لأن تكاليف تخفيضها تكون في غالب الأحيان أكبر من التخفيض المتحصل عليه.

تنشأ عدد من المشاكل بسبب تصرفات كل طرف في عقد الوكالة، والتي يمكن ذكرها فيما يلي:

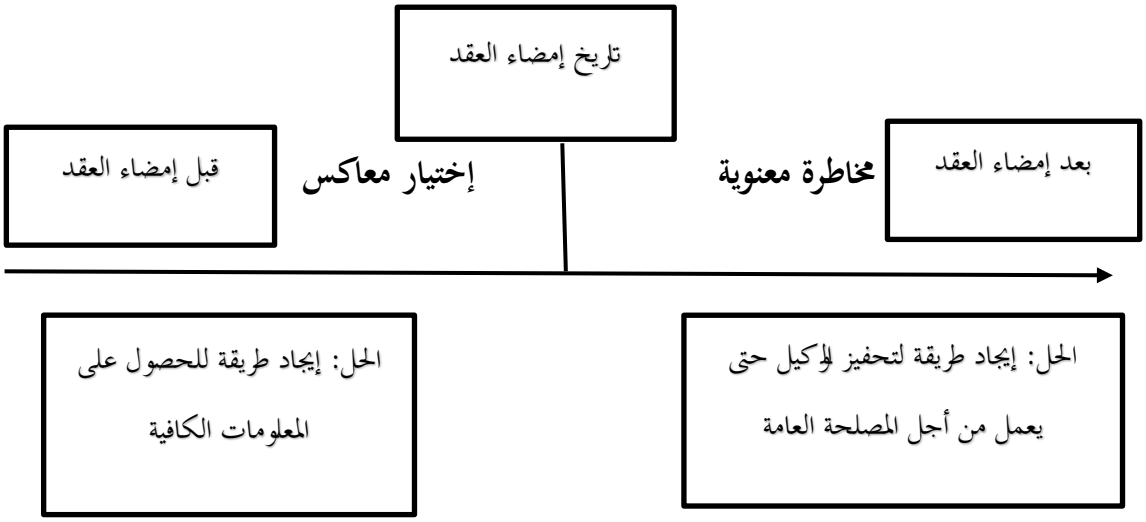
أ- **مشاكل الإختيار المعاكس:** يتحملها الأصيل بسبب حيازة الوكيل لمعلومات يقوم بإخفائها عنه قبل إبرام العقد، مما يجعل الأصيل يمضي العقد في حالة عدم التأكد من قدرات، وإمكانيات الوكيل.

[1] - Watts. L. Ross & al, op.cit, 1994, p: 115

[2] -Michael C. Jensen, William H. Meckling, Theory of firm : Managerial behavior, agency costs and ownership structure, journal of financial economics, Vol. 3, N° 04, UAS ,1976, pp : 05-06

ب- مشاكل المخاطرة المعنوية: تنشأ هذه المشاكل بعد إمضاء العقد بين الطرفين، جراء تصرفات الوكيل المخالفة لما تم الإتفاق عليه في العقد، بسبب الإنتهازية وتفضيله لمصالحه الشخصية؛ ويمكن توضيح العلاقة والإرتباط بين هذه المشاكل عبر الزمن من خلال الشكل أدناه .

الشكل رقم (3-1): العلاقة والإرتباط بين مشاكل عقد الوكالة



المصدر: محمد الشريف بن زواي، الهندسة المالية والحوكمة لرفع قيمة المؤسسة، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية،المدرسة العليا للتجارة، القليعة، تيبازة، الجزائر، 2015، ص: 12

لعبت نظرية الوكالة دوراً مهم في شرح أبعاد العلاقة بين المساهم و المسير في الشركة، وكيف يمكن للمسير تفضيل مصالحه الشخصية، والسعي لتحقيقها بكل الطرق القانونية وغير قانونية، هذا الأمر دفع العديد من إتجاهات البحث المحاسبي، والهيئات المحاسبية إلى البحث عن آليات لمراقبة، ومتابعة أداء المسيريين والحد من التلاعب بهدف حماية حقوق المساهمين وجميع الأطراف ذات الصلة مع الشركة.

المطلب الثاني: الاستراتيجية المحاسبية في اختيار البدائل المحاسبية

تتغير إستراتيجية المؤسسة بتغير أوضاع البيئة، والعوامل الإقتصادية، والاجتماعية، والسياسية، لهذا تعمل ادارة المؤسسة على اختيار الإستراتجية التي تراها الأنسب لتحقيق غاياتها؛ وتعد البدائل المحاسبية جزءاً من الاستراتيجية المحاسبية الموضوعة، والتي تشكل مرشداً، وإطاراً يُختار في ضوئه مجموعة من البدائل المحاسبية المتوافقة مع تلك الاستراتيجية، وتساعد في بلوغ أهداف الإدارة والمؤسسة.

أولا: مفهوم الإستراتيجية المحاسبية

يمكن تعريف الإستراتجية المحاسبية بأنها رؤية، وتوجهات الإدارة بشأن تحديد المسارات، أو المناهج البديلة للفكر، وتقييمها ،والتطبيق المحاسبي؛ ثم إختيار البديل المناسب بما يحقق غايات المنظمة المحددة، وبناءً على ذلك يمكن تصنيف الإستراتجية المحاسبية إلى مستويين[1] :

- مستوى تخطيطي يتكون من السياسات، والإجراءات، وقواعد القياس، والتقييم، والإفصاح المحاسبي؛
- مستوى تطبيقي تقني من حيث تصميم نظم المعلومات المحاسبية، وتصميم السجلات والدفاتر، وأنظمة الإدخال، وقواعدها، والمعالجة والتخزين، وأنظمة استخراج البيانات، والمعلومات المحاسبية واسترجاعها.

بشكل عام تضع الإدارة استراتجية محاسبية تتفق مع أهداف المؤسسة وتخدمها؛ لذلك تحتاج الإدارة إلى وضع خطة لتنظيم السياسات المحاسبية، والإجراءات، والطرق التي تتبعها المؤسسة لتحقيق أهدافها، بما في ذلك البدائل المحاسبية التي تمثل عنصر مهم للغاية في بناء الإستراتجية المحاسبية وأُسسها.

وبالتالي فإن الإستراتجية المحاسبية تمثل الإطار الشامل الذي تضعه الإدارة لتنظيم، وتنسيق خطة العمل المحاسبي، بما يشمل مجموعة البدائل المحاسبية المطبقة ونتائجها، والتي تمثل الأهداف المرجوة.

[1]– علي سليم سلامة المروط، أثر السياسات المحاسبية على جودة المعلومات المحاسبية في الشركات المساهمة المدرجة في بورصة عمان، رسالة ماجستير منشورة ، جامعة الزرقاء الأردن ،2015 ، ص : 74

ثانيا: أنواع الإستراتيجيات المحاسبية

هناك عدة إستراتجيات محاسبية تتخذها الإدارة عند إختيارها للبدائل المحاسبية من أجل إنشاء كشوف مالية تراها مناسبة، وتتمثل هذه الإستراتجيات في مايلي [1]:

1-الإستراتيجية العشوائية: وتعني عدم وجود إستراتيجية محددة، أي أن المديرون الماليون، وموظفوهم يتبعون بدائل محاسبية، دون التقيد بضوابط، ومحددات، وأهداف محاسبية محددة يجب تحقيقها بما يتماشى مع أهداف المؤسسة، وقد يكون ذلك دون علمهم بأنهم بذلك يكوّنون إستراتيجية محاسبية.

2- إستراتجية أفضل البدائل المحاسبية : يتم اختيار أفضل البدائل المحاسبية، أي الأفضل من الناحية النظرية، والفكرية، أو بسبب إنتشار تطبيقها في المؤسسات ذات الصناعة الواحدة، لكن هذه الإستراتيجية ليس لها أهداف محاسبية معينة تأمل في تحقيقها، إنساجاما مع إستراتيجية الإدارة وأهداف المؤسسة.

3- إستراتجية تعظيم أرباح الفترة الجارية: أي يتم تعظيم الأرباح في الفترة المحاسبية الحالية، أي إظهار أكبر ربح يمكن الإفصاح عنه في الكشوف المالية؛ وينتج ذلك من اختيار بدائل محاسبية تؤدي إلى تعظيم ربح السنة المالية الحالية، وبطبيعة الحال على حساب أرباح السنوات القادمة، كأن يتم إستخدام طريقة الوارد أولا صادر أولا (FIFO)، وغيرها من الأساليب، والطرق التي تؤدي إلى زيادة أرباح الفترة الحالية في شكلها أكثر من مضمونها الفعلي.

4- إستراتجية تخفيض الفترة الحالية: أي أن يتم تخفيض الأرباح في الفترة المحاسبية الحالية، أي إظهار أقل ربح ممكن الإفصاح عنه في الكشوف المالية، وينتج ذلك من إختيار بدائل محاسبية تؤدي إلى تخفيض ربح السنة المالية الحالية لصالح أرباح السنوات القادمة، كأن يتم استخدام طريقة الإهتلاك المتزايد.

5- إستراتجية تقليل درجة التذبذب أو التباين في الأرباح المفصح عنها: تعتمد إستراتجية تقليل التذبذب في الأرباح أساليب متعددة للتحكم بزيادة الأرباح المفصح عنها، وتخفيضها في الكشوف المالية لتصبح في مستوى محدد يمثل المستوى العادي أو الطبيعي للأرباح؛ وذلك تماشيا مع هدف الإدارة في تقليل التباين غير العادي في الأرباح، ووضع الأرباح في المستوى الذي تسمح به المعايير المحاسبية المتعارف عليها؛ ويعني ذلك أن تكون الإدارة في إجراءاتها تطبق المبادئ الإدارية الصحيحة، وتعرض البنود والنتائج في قوائمها بشكل متناسق .

[1]- ماهر ذياب زكي أبو ليلى، دور النظرية الإيجابية في قرار إختيار السياسات المحاسبية في الشركات الصناعية المساهمة الأردنية ، أطروحة دكتوراه ، تخصص فلسفة المحاسبة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا ، الأردن ، 2006 ، ص ص : 58-59

6- الاستراتجية المثلى: تهتم هذه الإستراتجية بجميع الأطراف ذات العلاقة مع المؤسسة، ولكي تحقق الإدارة أهداف التي تلبي مصالح ذوي العلاقة على وجه العموم بطريقة مثلى، يجب أن تعتمد إستراتجية مثلى تراعي جميع المصالح، وتعمل على تحقيق التوازن بينها إلى أعلى قدر من التساوي؛ ولتحقيق ذلك يتطلب الأمر العناية باختيار البدائل المحاسبية، ومراعاة جميع الجوانب التي ترتبط بنتائج هذه البدائل وممارساتها[1].

من خلال دراسة الإستراتجيات المحاسبية نلاحظ أن كل إستراتجية تقوم على مجموعة من البدائل المحاسبية تسعى لتحقيق أهداف المؤسسة منها ، وإذا ما أردنا التفصيل أكثر في العلاقة بين البدائل المحاسبية وإستراتجية المحاسبية، ننظر إليها بشكل معاكس أي من الأسفل إلى الأعلى، حيث يمكن اعتبار كل بديل محاسبي معين يقودنا إلى استراتجية معينة، كأن يؤدي بديل حساب الإهتلاد بطريقة متزايدة إلى إستراتيجية تخفيض الأرباح الحالية.

يتضح من خلال ما ذكر سابقا أن كل مجموعة من البدائل المحاسبية يمكن أن تكون جزءً من إستراتيجية معينة، وتحقق أهداف معينة للمؤسسة؛ ويمكن اعتبار كل إستراتيجية محاسبية تقودنا إلى بدائل محاسبية معينة، وعليه يمكن أن تمثل الإستراتيجية مجموعة من البدائل المحاسبية، وفي نفس الوقت ذاته الهدف العام من الإستراتجية المتبعة.

ثالثا: أساليب اختيار البدائل المحاسبية

تلجأ إدارة المؤسسة في حالات خاصة إلى اتباع ممارسات من شأنها أن تؤثر على الأرقام المحاسبية المعلنة؛ هذه الإجراءات ضمن حدود المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، وتهدف إلى إظهار الأداء المالي للمؤسسة بشكل لا يثير الشك، والتساؤلات حول نية الإدارة، باغتنام الحرية المتاحة لها في اختيار البدائل المحاسبية، وذلك بإستخدام مجموعة من الأساليب المحاسبية وهي:

1- التغيرات المحاسبية الإختيارية: تفرض خاصية الثبات إستخدام نفس البدائل، والطرق المحاسبية المتبعة، وذلك لتسهيل عملية المقارنة بين النتائج المالية لفترات زمنية مختلفة؛ لكن أحيانا قد تجد المؤسسة أن عملية التقرير ربما تصبح أفضل، إذا ما تم تغيير البدائل المحاسبية المستخدمة سابقا،

[1]- علي سليم سلامة المروط، مرجع سبق ذكره، 2015، ص : 75

وبالتالي فإن تبني هذه التغييرات المحاسبية من طرف الإدارة يكون بعد دراسة مدى تأثيرها على الأرباح، وبالأسلوب، والتوقيت المناسب الذي تحدده الإدارة لتحقيق هدفها.

يحدث هذا التغيير عندما تتبنى الإدارة سياسة محاسبية مقبولة تختلف عن سياسة محاسبية سابقة كانت تستخدمها المؤسسة لأغراض التقرير، ومثال ذلك [1]:

- التغيير في طرق تسعير المخزون كالتحول من طريقة التوسيطية المرجحة للوحدة (CMPU) إلى الوارد أولا صادر أولا FIFO ؛
- التغيير في طرق اهتلاك الأصول كالتحول من طريقة القسط الثابت إلى الإهتلاك المتزايد؛
- التغيير في طرق القياس كالتحول من التكلفة التاريخية إلى التكلفة العادلة؛

2- اختيار توقيت ملائم لتطبيق بديل محاسبي إلزامي: عند إصدار معيار محاسبي جديد فإنه يتم تحديد وقت بداية تطبيقه، ومع ذلك فإنه عادة ما تسمح المعايير المحاسبية للمؤسسات بالتطبيق المبكر لأي معيار جديد عن الوقت المحدد له، ما يتيح للإدارة إختيار التوقيت المناسب بتطبيق المعيار الجديد، ويتأثر قرار التطبيق بدوافع الإدارة للتأثير على نتائج المؤسسة وما تراه مناسبا لتحقيق أهدافها[2].

وفي ضوء ما سبق يمكن تحديد الخصائص الواجب توفرها في الأساليب المحاسبية المستخدمة من قبل الإدارة للتأثير على الأرقام المحاسبية كما يلي[3]:

- أن يحقق الأسلوب المستخدم تعديلا في رقم الربح، دون أن يترتب على المؤسسة أي إلتزمات في المستقبل؛
- أن تعتمد على أحكام الخبراء المهنيين وتتفق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما؛
- أن لا يحتاج الأسلوب المستخدم إلى القيام بمعاملات حقيقية مع الأطراف الأخرى؛
- أن تستخدم الأساليب منفردة، أو بالترابط مع أساليب أخرى على مدار الفترات الزمنية المتتالية؛

[1]- محمد المؤمني، دور الأبعاد السلوكية لإدارات الوحدات الإقتصادية في القياس والإنصاح المحاسبي في حدوث الأزمات المالية : دراسة نظرية ، كتاب الملتقى الدولي الرابع حول الأزمة المالية العالمية الراهنة وانعكاساتها على اقتصاديات دول منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا ، جامعة دالي إبراهيم ، 08-09 ديسمبر 2009 ، ص : 52

[2]- طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، 2005، ص :56

[3]- جبر إبراهيم الداعور، محمد نواف عابد، أثر السياسات المحاسبية لإدارة المكاسب على أسعار أسهم الوحدات الإقتصادية المتداولة في سوق فلسطين للأوراق المالية : دراسة تطبيقية ، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية) المجلد 17، العدد 01، الجامعةالإسلامية، المملكة العربية السعودية، 2009 ،ص :823

– إن هذه الإستراتجيات، والأساليب عند تطبيقها من طرف الإدارة تكون في ظل مجموعة من المحددات، والتي سنوضحها في المبحث الموالي.

المبحث الثاني: محددات اختيار البدائل المحاسبية

لكل ممارسة من ممارسات الحياة العملية محددات، تحد دون تحقيق بعض الأهداف المنشودة لتلك الممارسة، وهذا ينطبق تماما على إدارة المؤسسة عند إختيارها للبدائل المحاسبية لإعداد الكشوف المالية، وذلك بسبب إختلاف الأنظمة، والتشريعات في المجتمعات، إضافة إلى الأهداف، والتنوع في الأنشطة الإقتصادية.

المطلب الأول: المحددات التعاقدية لاختيار البدائل المحاسبية

عندما يكون التعاقد بين المؤسسة والأطراف الأخرى مبنيا على النتائج المحاسبية، يظهر لدى الإدارة الدافع لاختيار البدائل المحاسبية التي تؤثر على البيانات المحاسبية لتحقيق أهدافها؛ ويتم ذلك ضمن مجموعة من المحددات التعاقدية، والمتمثلة في:

أولا: مكافآت وحوافز الإدارة

لقد أثبتت العديد من الدراسات أن إدارة المؤسسة تعمل على تعظيم منفعتها الشخصية على حساب مصلحة المساهمين، وبالتالي تحويل جزء من الثروة من المساهمين إلى الإدارة؛ ووفقا لنظرية الوكالة فإن كافة الأطراف ذات المصلحة تتميز بالرشد الاقتصادي، لذا فإن المساهمين يحتاطون لمثل هذا النوع من التعارض في المصالح؛ ويكون ذلك بوضع أساليب تحد من قدرة الإدارة على تعظيم منفعتها الشخصية، ومن بين هذه الأساليب نجد " عقود الحوافز " التي تعد من أهم العقود المالية القائمة بالمؤسسة، وهي عبارة عن اتفاقيات يبرمها المساهمون مع الإدارة تتضمن تحقيق مقاييس أداء معينة مثل صافي النتيجة، أو معدل العائد على حقوق الملكية مقابل الحصول على حوافز معينة[1] .

في ظل عقود الحوافز التي ترتبط بما تحققه الإدارة من أرباح، تميل الإدارة إلى اختيار البدائل المحاسبية التي تزيد الأرباح لتحقيق حوافز أكبر؛ وتتكون مكافآت الإدارة من المرتبات، والحوافز النقدية، والعينية مثل الأسهم الإختيارية، وأرباح أسهم الملكية، بالإضافة إلى تحقيق الأمن الوظيفي.

[1]– كمال الدين مصطفى الدهراوي، عمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية، مصر، 2006 ، ص : 97-98

1- المرتبات والحوافز: عند إستخدام مبلغ الربح كأساس لتحديد الحوافز، فإن اختيار البدائل المحاسبية التي تؤدي إلى زيادة مبلغ الربح المحاسبي سوف يؤدي إلى زيادة حوافز الإدارة؛ إلا أنه سوف يؤدي في نفس الوقت إلى خفض صافي التدفق النقدي الناتج عن زيادة الضرائب، مما يؤدي إلى انخفاض أسعار الأسهم، وبالتالي يتعارض مع مصالح حملة الأسهم، ومنفعة الإدارة من الأسهم الاختيارية في نفس الوقت[1].

وحسب فرضية التعويضات التي جاءت بها النظرية الإيجابية، فإن المؤسسة التي تحتوي على عقود الحوافز تكون أكثر عرضة لاختيار البدائل المحاسبية، التي تؤدي إلى تقليل أرباح الفترات اللاحقة للفترة الحالية بغرض تضخيم الأرباح؛ إلا أن سلوك الإدارة في الاختيار بين البدائل المحاسبية يتوقف على ما إذا كان الربح المحقق أقل من الربح المستهدف، أو يزيد عن الحد الأقصى المحدد في خطط الحوافز والمكافآت؛ وبالتالي فإن الإدارة لديها حرية الاختيار بين البدائل المحاسبية التي من شأنها التقرير عن رقم الربح المرغوب فيه بما يضمن حصولها على مكافآت أعلى[2].

2- عائد أسهم الملكية: بالإضافة إلى نظام المكافآت والحوافز المالية، تشجع المؤسسات الحديثة، وتعزز مستوى الملكية الإدارية للتغلب عى المشاكل السلبية الناجمة عن انفصال الملكية عن الإدارة؛ والتي تعتمد على إعطاء الإدارة أسهماً مجانية أوحق تملك الأسهم، والهدف هو تخفيف التعارض بين مصالح الإدارة والمساهمين، ذلك من خلال لجوء إشراك الإدارة في ملكية المؤسسة، عبر تخصيص جزء من الأسهم للإدارة، مما يسمح بزيادة أرباحهم من خلال زيادة العائد على تلك الأسهم، ويتحقق ذلك باختيار البدائل المحاسبية التي ترفع الأرباح المحاسبية دون التأثير السلبي على قيمة الأسهم في السوق؛ نظرياً كلما امتلك المدير عدداً أكبر من أسهم المؤسسة زادت احتمالية عمله لصالح المساهمين[3]؛ ويمكن التعبير عن هذا النوع من المحددات ب:

---

[1] –رضا إبراهيم صالح، أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 46، العدد 02، جامعة الإسكندرية، مصر، 2009 ، ص : 505

[2] – George Iatridis, George Kadorinis, Earnings management and firm financial motives: a financial investigation of uk listed firms, international review of financial analysis, vol 18, N°04, UAS, 2009, p: 165

[3] – رضا إبراهيم صالح ، مرجع سبق ذكره، 2009، ص : 505

أ-هيكل الملكية: هو توزيع رأس مال المؤسسة بين المساهمين، وفي هذا الإطار يوجد نوعين شائعين لنظام هيكل للملكية وهما: نظام للملكية المركزة ويسمى نظام الداخليين، ونظام الملكية المشتتة وهو نظام الخارجيين، ويشير تركز وتشتت الملكية إلى توزع الملكية بين مجموعات المستثمرين[1].

عندما تكون الملكية مشتتة تتجه رقابة المساهمين لأن تكون ضعيفة، نتيجة الإشراف الضعيف لهم، فلن يهتم المساهمين بالإشراف نتيجة تحملهم تكاليف تفوق المنافع التي يحصلون عليها؛ وعندما تكون الملكية مركزة يمكن أن يؤدي الدور المهم لكبار المساهمين في الإشراف على الإدارة، لذلك يعد تشتت الملكية، وتركزها أحد المظاهر التي تدرس ضمن مجال إختيار البدائل المحاسبية، ولضمان حماية حقوق الأقلية من المساهمين بما يبرز ذلك في تقييد السلوك النفعي للإدارة التي يتولها عادة كبار المساهمين والمستثمرين، والذين يمثلون إحدى الضغوطات التي تؤثر على تعدد البدائل المحاسبية في المؤسسة، بسبب رغبتهم في اجتذاب أكبر قدر ممكن من رؤوس الأموال للاستثمار داخل مؤسستهم، وتحقيق مصالحهم الذاتية حلى حساب أصحاب الأقلية من المساهمين[2].

ب-إنفصال الإدارة عن الملكية: لتسيير نشاطات المؤسسة قد يلجأ بعض المالكين للتعاقد مع مسيرين خارجين، وذلك للإستفادة من خبرتهم في التسيير لتحقيق أهداف المؤسسة، والمتمثلة في تحقيق النمو والاستمرار ومزايا أخرى، مقابل مزايا ومكافئات يتحصلون عليها في حالة تحقيق أهداف المؤسسة ومن بينها زيادة الربح؛ وقد يكون المسير داخلي أي ضمن مالكي المؤسسة، وأنه في حالة المؤسسات التي تدار بواسطة ملاكها، فإن المدير سوف يتخذ جميع القرارات التي تعظم منفعته وأرباحه، ولكن في حالة إذا ما امتلك المدير أقل من 100% من رأس المال (انفصال الملكية عن الإدارة بدرجة ما)، فإنه سوف يميل إلى بذل مجهود أقل مقارنة بالمدير المالك، وسوف يميل إلى الحصول على المزيد من المزايا الإضافية لأن تكلفتها سوف يتحملها الملاك الآخرين؛ وتتنبأ النظرية الإيجابية للمحاسبة بأن المؤسسات المدارة بواسطة مديرين أجراء تكون أكثر احتمالاً للاختيار من بين البدائل المحاسبية التي تؤدى إلى زيادة الأرباح المقرر عنها من المؤسسات التي يديرها ملاكها [3].

---

[1]- يوسف علي، أثر عددات هيكل ملكية المنشأة في تحفظ التقارير المالية دراسة تطبيقية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، المجلد 28، العدد 01، جامعة دمشق، 2012، ص : 252

[2]- يوسف علي، مرجع سبق ذكره ، ص : 252

[3]- محمد محسن عوض مقلد ، مرجع سبق ذكره، 2010 ، ص : 14

ت– تحقيق الأمن الوظيفي: في بعض الأحيان قد يكون سعي الإدارة من وراء القيام باختيار البدائل المحاسبية ليس الحصول على الحوافز المالية فقط، وإنما قد يمتد لمجموعة اخرى من الحوافز غير المباشرة، والتي تحاول الإدارة الحصول على أكبر قدر منها وهي: الأمن الوظيفي، السمعة المهنية الحسنة، المكانة المرموقة؛ حيث تؤثر الأرقام المحاسبية تأثيرا مباشرا على مقدار ما تحصل عليه الإدارة من حوافز غير مالية، وهذا ما يحفزها على اختيار البدائل المحاسبية مستهدفة الحصول على ثقة الملاك، بما يكفل لها الاحتفاظ بمركزها الوظيفي[1].

بإرتباط نظام الحوافز بمستوى الأرباح الفعلية التي تحققها الشركة، فإن ذلك سيؤدي لا محالة إلى أن تختار الإدارة البدائل المحاسبية التي تؤثر على رقم الربح المحاسبي، الذي يحقق لها زيادة في الحوافز النقدية وعائد أسهم للملكية، أو زيادة العائد على الأسهم الإختيارية، ومن قيمة أسهم الشركة أيهما أكبر.

ثانيا: عقود المديونية

يلجأ المقرضون في معظم الحالات إلى إبرام عقود بينهم وبين إدارة المؤسسة، التي بمقتضاها توضع قيود تحد من حرية الإدارة في اتخاذ قرارات التمويل، والإستثمار التي تقلل من قدرة المؤسسة على الإيفاء بالتزاماتها؛ حيث تخلق هذه العقود حافزاً للمديرين لاختيار البدائل المحاسبية التي تحد من التكاليف الناتجة عن القيود المفروضة، أو الإخلال بشروط العقد؛ بالإضافة إلى الحصول على قروض جديدة؛ لذا من المحتمل أن تميل الإدارة إلى تفضيل البدائل المحاسبية التي تساعد على التخفيض من حدة الشروط المقيدة لحريتها، وفي الوقت نفسه تجنبها الوقوع في المسألة الناتجة عن تجاوز شروط العقد.

ووفقاً للنظرية المحاسبية الإيجابية فمن المتوقع أن يختار المديرون البدائل المحاسبية التي تزيد من قيم الربح المفصح عنه للسنة الحالية، أو بعبارة أخرى نقل الأرباح من الفترات المستقبلية إلى الفترة الحالية، بهدف تخفيض احتمالات مخالفة الشروط التعاقدية للديون المعتمدة على الأرقام المحاسبية؛ وذلك في المؤسسات التي تكون في وضع يقترب من مخالفة الشروط التعاقدية للدين[2].

[1] – Biao Xie, Wallace N. Davidson, Peter J. Dadalt, earnings management and corporate governance: the role of the board and the audit committee, working paper, journal of corporate finance, vol 09, N°03, UAS, 2003, p: 05

[2]-Watts R. Et Zimmerman J.L, Positive accounting theory: a ten-year perspective, The accounting review, vol 65, N° 01, University of Rochester, UAS ,1990, pp: 131-156

1- شروط المديونية: عند إبرام عقد مديونية فإن الدائنون يضعون شروط معينة، وقد يحدث إخلال بهذه الشروط:

أ-شروط عقد الدين: حسب نظرية الوكالة هناك علاقة تعاقدية تربط بين الدائنين والمؤسسة، وهذا يجعل الأطراف الدائنة تهتم بمؤشر الأرباح خاصة التقلبات في هذا المؤشر، التي تشير إلى زيادة مخاطر عدم قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها اتجاه الدائنين؛ كما تنشأ تكاليف الوكالة المصاحبة لإصدار الدين نتيجة توقع حاملي السندات بأن المساهمين قد يحاولون التأثير على قرارات الإدارة فيما يخص حقوق حاملي الأسهم، ويتجلى ذلك في احتمال تخلف المؤسسة عن سداد التزاماتها نتيجة توزيع الأرباح الكبير على حاملي الأسهم، أو إصدار صكوك دين ممتازة، أو القيام بمشروعات ذات مخاطرة مرتفعة[1].

غالبا ما يتضمن عقد الدين شروطاً صارمة تستند إلى مؤشرات في شكل أرقام محاسبية، أو مشتقات الأرقام المحاسبية مثل رأس المال العامل، أو عدد مرات تغطية الفوائد، ...الخ؛ تهدف هذه المؤشرات إلى مراقبة أداء المؤسسة، وتقييد التصرفات المالية، والإستثمارية التي تقلل من قيمة ديونها الخارجية، لأن مخالفة هذه الشروط يؤدي إلى زيادة تكلفة الإقتراض أو فرض شروط تقييدية جديدة على المؤسسة[2].

ب-**الإخلال بشروط عقد الديون:** إن انتهاك شروط عقد الدين يعني ضمنيا عدم وجود إستقرار في المؤشرات المالية الرئيسية للمؤسسة، مثل انخفاض مؤشرات الربحية والسيولة، فضلا عن وجود مخاطر الإفلاس؛ هذا ما يعطي إشارة سلبية عن أداء المؤسسة، والتي تؤثر بدورها على أسعار أسهمها في السوق المالي، وسمعة ومصداقية الإدارة؛ ولتجنب الآثار المترتبة عن الإخلال بشروط عقد الدين تقوم الإدارة باختيار البدائل المحاسبية التي تعطى استقرار للمؤشرات المالية[3]؛ وبالتالي يمكن القول إن مديري الوحدات الإقتصادية لديهم الدوافع للتأثير على خياراتهم المحاسبية في سبيل تحسين شروط، أو قيود عقود الدين.

2- دور هيكل التمويل في اختيار البدائل المحاسبية: يمكن القول أن نسبة المديونية تعد من أهم المحددات التي تؤثر في عملية الاختيار المحاسبي، حيث تميل إدارة المؤسسة التي تزيد فيها الأموال المقترضة

[1]- طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، 2005، ص : 74-75

[2]- كمال الدين مصطفى الدهراوي وآخرون، مرجع سبق ذكره ،2006، ص : 110-113

[3] -George Latridis, George Kadorinis, op.cit., 2009, pp: 164-165

عن الأموال المملوكة إلى اختيار تلك البدائل المحاسبية التي يترتب عليها زيادة صافي الربح، ومن ثم زيادة حقوق الملكية؛ وذلك تخفيفاً لحدة القيود أو الشروط التي تفرضها اتفاقيات القروض على أنشطة تلك المؤسسات، وغالباً ما تتعلق هذه القيود والشروط بحجم حقوق الملكية.

وحسب فرضية اتفاقية الدين يؤكد مل من واتس وزيمرمان (Watts & Zimmerman) سنة 1990 أن المؤسسات التي تكون فيها نسبة المديونية مرتفعة، والتي تكون عرضة لعدم تحقيق الشروط الخاصة بعقد الدين، سوف تميل إلى البدائل المحاسبية التى تؤدى إلى تقديم أرباح الفترات اللاحقة إلى الفترة الحالية بغرض تضخيم الأرباح الحالية [1].

مما سبق يمكن القول أن عقود الدين التي تكون مربوطة بنتائج المؤسسة، تخلق دافع أكبر للإدارة لتجنب التقصير الفني، ومخالفة مثل هذه العقود، لأنه في حالة مخالفة شروط العقد سينجر عنه رفع معدلات الفائدة على الدين، أو طلب ضمانات أكبر، أو وضع المزيد من القيود على عقد الدين، أو حتى المطالبة بقيمة الدين فورا؛ وبالتالي تتحمل المؤسسة تكاليف اقتراض أعلى؛ وتأسيسا لما سبق فإن المؤسسات التي ترتفع فيها نسبة المديونية يميل المديرون فيها إلى اختيار البدائل المحاسبية التي تؤدي إلى زيادة الأرباح للتخفيف من التكاليف الناتجة عن إتفاقيات عقود المديونية.

ثالثا: الإلتزمات الضمنية

تتمثل الإلتزمات الضمنية في علاقة المؤسسة مع كل من والموردين، والعملاء، والموظفين، فهؤلاء يمثلون جزءاً هاماً من الإئتلاف النشط في المؤسسة؛ وبالرغم من ذلك فإن العلاقة بين الموردين والعملاء، وبين تعظيم ثروة الملاك، وبقاء المؤسسة ليست دائماً، والمشكلة الأساسية هي كيفية تحفيز أعضاء هذا الإئتلاف النشط على إمداد المؤسسة بإحتياجات التي تفيدها، تلك الإحتياجات التي يمكن أن تُفقد، وتفشل المؤسسة في تحقيق أهدافها، إذا ما إتجهت نحو السلوك الإنتهازي والأناني، ولعل الحل لهذه المشكلة يتمثل في صياغة عقود وكالة محددة بدقة تضمن حفظ حقوق جميع الأطراف من خلال[2]:

- يهتم العملاء بالمعلومات المالية المتعلقة بإستمرار المؤسسة في عرض السلع، أو توفير خدمات ما بعد البيع، ومعرفة ما إذا كان هناك موقف إحتكاري للمؤسسة يعرضهم للإستغلال من قبلها؛

[1] - Watts & Zimmerman, op.cit , 1990, pp :131-156

[2] - أحمد محمود يوسف، أثر الإختلاف في التقديرات المحاسبية على دلالة القوائم المالية، المجلة العلمية لكلية الا قتصاد، العدد 10، قطر، 1999، ص ص : 214-217

ومن ثم فإن البيانات المنشورة للعملاء تساعد على توفير معلومات عن اتجاهات المؤسسة، والتطور في أنشطتها؛

- تُنشأ المعلومات المالية من قبل موظفي المؤسسة بسبب حرصهم على الحفاظ على وظائفهم، وتصف هذه الأخيرة ربحية المؤسسة وبقائها؛ وعليه يمكنهم استعمال المعلومات المالية لغرض تتبع خطط، وبرامج التقاعد، وإتخاذ قرارات تتعلق بمقاضاة صاحب العمل، أو طلب زايادات في الرواتب والمعاشات.
- ينحصر اهتمام الموردون في الحصول على المعلومات المالية، التي تساعدهم على معرفة ما إذا كانت المؤسسة قادرة على مقابلة إلتزماتها المالية خاصة في الأجل القصير، ومن ثما يكون إهتمام الموردون منصبا على عاملين مكملين لبعضهما البعض هما:
  - **الربحية** : أي مدى قدرة المؤسسة على تحقيق أرباح ؛
  - **السيولة** : أي مدى قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزماتها.

ونظرا لإعتقاد الإدارة بأن أصحاب المصالح في المؤسسة من عملاء، وموظفين، وموردين لا يمتلكون القدرة، ولاحتى الرغبة في اجراء التعديلات اللازمة على التقارير المالية للمؤسسة، لمعرفة نتيجة الإختلافات في البدائل المحاسبية المطبقة على أداء المؤسسة، وقدرتها على الوفاء بالتزماتها؛ الأمر الذي يشجع الإدارة، ويحفزها نحو اختيار البدائل المحاسبية التي تؤدي إلى زيادة النتيجة، وبالتالي التأثير في تقديرات أصحاب المصالح في المؤسسة.

مما تقدم يمكن القول بأن التعاقدات (الالتزامات الضمنية) قد ينظر إليها كأحد محددات اختيار بديل محاسبي معين من بين البدائل المحاسبية، حيث تميل الإدارة إلى اختيار البدائل المحاسبية التي تؤدى إلى زيادة صافى الربح بهدف التأثير على الأطراف الأخرى المهتمة من أصحاب المصالح، وذلك عند تقديرهم لقدرة المؤسسة في الوفاء بالتعهدات واالإلتزامات؛ ويعتبر ذلك تجسيد لأحد أهم مشاكل الوكالة وهي مشكلة عدم تماثل المعلومات.

المطلب الثاني: المحددات التنظيمية لاختيار البدائل المحاسبية.

تتحمل المؤسسة تكاليف سياسية (تنظيمية) بسبب قرارات سياسية، أو إجراءات ادارية، أو سن قوانين من طرف الدولة تؤثر في قيمة المؤسسة، أو تحول الثروة من المؤسسة إلى الدولة، أو بين الأطراف الأخرى ذوي المصالح في المؤسسة؛ وهذا يدفع إدارة المؤسسات لمواجهة مثل هذه التدخلات الحكومية، وتجنب التكاليف الناتجة عن ذلك، وهو ما سنوضحه في هذا المطلب.

أولا: تفادي التكاليف السياسية

لقد أوضح واتس وزيمرمان (Watts & Zimmerman) سنة 1978 أن القطاع الحكومي لديه قدرة على التأثير في نقل، وتوزيع الثروة بين مختلف فئات المجتمع، ويعتبر القطاع المؤسساتي بوجه خاص القطاع المعرض لعملية إعادة التوزيع هذه؛ ويمكن تصنيف تأثير التكاليف السياسية إلى تأثير مباشر من خلال تنظيم محتويات الكشف المالي، وتأثير غير مباشر ينتج عن استخدام المؤسسات الحكومية لما يتضمنه الكشف المالي من معلومات تكون أساسا لغرض إجراءات تنظيمية معينة تحُمل المؤسسة تكاليف إضافية؛ لذا توصف هذه التكاليف بأنها واحدة من البواعث الاقتصادية المؤثرة في تفضيل الإدارة للبدائل المحاسبية المؤدية إلى تخفيض الأرباح [1].

كما أن المؤسسات في البيئات المنظمة سياسيا تخضع لضغوطات كبيرة من طرف سلطات مكافحة الاحتكار، بشان الرقابة على الأسعار، والحصص السوقية لها، وإجبار المؤسسات خاصة الكبيرة منها على الاهتمام بسياسة التسعير، وزيادة الاهتمام بالتزاماتها اتجاه جمهور المستهلكين؛ بحيث تقوم الجهات الرقابية بالتدخل لمواجهة هذا الاحتكار، وذلك أن المؤسسات الكبرى يمكن أن تجذب أو تلفت انتباه وسائل الإعلام، أو السياسيين بإفصاح هذه المؤسسات عن أرباح ضخمة كنتيجة لزيادة الأسعار على المستهلكين، وهو ما يعرضها لتكاليف من شأنها أن تنقل الأرباح من الفترة الحالية إلى الفترات المستقبلية لتفادي هذه التكاليف السياسية[2].

ولقد عرفت التكاليف السياسية بأنها التكاليف التي تتحملها المؤسسة سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة نتيجة صدور قرارات سيادية، أو ماتقوم به الدولة من إجراءات تنظيمية، أو ما تسنه من تشريعات

[1] -Watts & al, op.cit, 1978, p: 115.

[2]– مؤيد محمد علي الفضل، محددات السلوك الإداري في اختيار السياسات المحاسبية في ضوء النظرية الإيجابية. دراسة اختبارية في الشركات المساهمة العامة بالأردن، دورية الإدارة العامة، العدد 01، تونس، 2006، ص :77

من شأنها أن تؤثر في قيمة المؤسسة، أو تحول الثروة من المؤسسة إلى الدولة، أو بين الأطراف ذوي المصالح في المؤسسة[1].

1-مزايا تجنب التكاليف السياسية: تقوم إدارة المؤسسات باستعمال آليات متضمنة اختيار بدائل محاسبية متحفظة للربح تسمح لها بتفادي التكاليف السياسية، والحصول على بعض المزايا منها[2]:

أ- الحصول على منح وإعانات: قد يكون لدى المديرين الحافز لإختيار البدائل المحاسبية التي من شأنها أن تخفض الأرباح المعلنة؛ وذلك بهدف الحصول على منح، وإعانات من أجل مواجهة الممارسات المنافسة غير العادلة، لدعم موقفها والحصول على التعويض من طرف الجهات الحكومية، وخاصة المؤسسات التي تنشط في مجال الاستيراد؛ حيث تلجا إدارة المؤسسات إلى تخفيض الأرباح المعلن عنها من أجل الحصول على إعانات الاستيراد، وذلك خلال الفترات التي تبدأ الجهات الحكومية في تقييم طلبات الحصول على إعانات الاستيراد.

ب- السماح بزيادة الأسعار: ومن ناحية أخرى فإن المؤسسات يمكن أن تختار البدائل المحاسبية المخفضة للربح، محاولة منها إقناع الجهات التنظيمية الحكومية ذات العلاقة بسياسة التسعير بالسماح لها بزيادة الأسعار، حتى تتمكن من مواجهة الصعوبات المالية الناتجة من ثبات الأسعار، وعدم زيادتها بواسطة التنظيم الحكومي .

ت- تجنب الدعاوى القضائية: من جانب آخر هناك حافزاً آخر للمديرين لإختيار بدائل محاسبية متحفظة، وذلك بغرض تجنب الدعاوى القضائية المحتملة من قبل أصحاب المصالح المتضررين؛ فعندما يشعر المديرون أن الأرباح الفعلية من المتوقع ألا تحقق تنبؤاتهم، يكون لديهم الحافز للتلاعب في الأرباح لزيادتها لتحقيق تلك التنبؤات، وذلك لتجنب القضايا المحتملة من قبل المستثمرون، وأصحاب المصالح الأخرى، ممن اعتمدوا على تنبؤات الإدارة لاتخاذ قراراتهم الإقتصادية.

ث- اكتساب مزايا عند التفاوض مع نقابات واتحادات العمال: في فترات زمنية معينة تتفاوض الإدارة مع ممثلي العمال حول أمور تتعلق بمصلحة العمال، كرفع مستويات الأجور، والمكافآت، والمعاشات؛ ومن المرجح أن يركز ممثلو العمال على الأرباح المحققة من طرف المؤسسة لطلب زيادات في الأجور؛ في المقابل تسعى الإدارة إلى الحصول على عقود عمل ميسرة تحاول من

[1] – حمد الله أحمد السيد، تحديد المتغيرات المؤثرة في إختيار السياسات المحاسبية في ظل النظرية الواقعية ، مجلة البحوث التجارية، المجلة 09 ، العدد 11، جامعة الزقازيق، مصر،1987 ، ص : 311

[2]– محمد محسن موض مقلد ، مرجع سبق ذكره، 2010، ص : 14

خلالها تخفيض أي زيادات مقترحة في الأجور من جانب ممثلي العمال، لذلك تسعى الإدارة إلى التأثير على المفاوضات مع ممثلي الإتحادات، والنقابات من خلال تبني، واختيار البدائل المحاسبية التي تخفض 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.

2-مقاييس التكاليف السياسية: لصعوبة قياس التكاليف السياسية مباشرة استخدم الباحثون مقاييس تقريبية للتعبير عن هذه التكاليف، وأكثر هذه المقاييس استخداما هي[1]:

أ-حجم المؤسسة: يفترض معظم الباحثين أن المؤسسات كبيرة الحجم تكون أكثر حساسية للتدخل الحكومي، حيث كلما زاد حجم المؤسسة زادت درجة حساسيتها تجاه العوامل السياسية، وزاد إحتمال اختيار الطرق المحاسبية التي تؤدي إلى تخفيض مستوى الربحية والعكس صحيح؛ ويعبر عن حجم المؤسسة بالقيمة الإجمالية للموجودات أو قيمة المبيعات، حيث أنه من غير المتوقع أن تتعرض المؤسسة ذات الموجودات الضخمة، أو قيمة المبيعات المرتفعة لنفس الضغوط السياسية التي تتعرض لها المؤسسات صغيرة الحجم، وبالتالي تكون أكثر حساسية من الثانية، وأكثر تعرضا لمطالب نقابات العمال، والمستهلكين، وغيرها من جهات الضغط المختلفة، وخاصة في فترات إرتفاع الأرباح، فيما يحفز أو يدفع الإدارة إلى اختيار بدائل محاسبية تؤدي إلى تخفيض رقم الربح المنشور.

ب- اتجاه الربحية أو المخاطرة: تولي الإدارة رقم صافي النتيجة إهتماما خاصا عند إعدادها للكشوف المالية، بمعنى أنها تحاول الحفاظ على ثقة مستخدمي الكشوف المالية في أدائها، وذلك من خلال مايسمى بتمهيد النتيجة؛ وحسب النظرية الإيجابية فكلما إتجهت مؤشرات ربحية المؤسسة إلى التصاعد فإن ذلك يكون حافزا على إختيار بدائل محاسبية تؤدي إلى تقليص هذه الربحية، وذلك من أجل تفادي الضغوط المحتملة عليها من جهة الإدارة الضريبة، ومطالب العمال، والعكس بالعكس.

ت-كثافة رأس المال: يقصد بها حجم إستثمارات المؤسسة في الموجودات الرأسمالية (الثابتة)، إذ كلما زادت درجة كثافة رأس المال زادت معها الحساسية السياسية، وهذا يحفز الإدارة إلى إختيار بدائل محاسبية تؤدي إلى تخفيض رقم الربح المنشور؛ وطبقا للنظرية الإيجابية يعبر عن هذا المتغير بإستخدام نسبة الموجودات الثابتة إلى إجمالي الموجودات.

[1]- حمد الله أحمد السيد، مرجع سبق ذكره ،1987، ص ص : 313 -316

ث- درجة التركيز الصناعي أو المركز التنافس : كلما زادت درجة التركز الصناعي (تركز مبيعات الصناعة، أو القطاع في عدد قليل منالمؤسسات)،كلما زادت درجة الحساسية السياسية، بما يعني أن قيام المؤسسات بإستخدام بدائل محاسبية تؤدي إلى تخفيض الربحية؛ حيث غالبا ماتكون هذ المؤسسات متحفظة نظراً لقوة مراكزها المالية، وكذلك محاولة منها لتخفيض مخاطر التكلفة السياسية وتدخل الحكومة.

أظهرت الدراسات الميدانية وجود علاقة بين حجم المؤسسة وأكثر المقاييس المعبرة عن التكاليف السياسية، التعرض للتدخل الحكومي؛ فكلما زاد حجم المؤسسة ازدادت حساسيتها سياسياً، وازداد احتمال اختيارها للبدائل المحاسبية تقلل مستوى الأرباح لتجنب التكاليف السياسية.

ثانيا: تفادي المدفوعات الضريبية أو تخفيضها

إن أحد الأهداف الأساسية لإعداد الكشوف المالية هو تحديد الوعاء الضريبي الذي تخضع له المؤسسة خلال فترة نشاط محددة؛ وبناء على ذلك يمكن للإدارة عرض الكشوف المالية بالشكل الذي يؤدي إلى تخفيض من قيمة الضرائب المستحقة.

يمكن النظر للنظام الضريبي على أنه عبارة عن علاقة تعاقدية غير رسمية قائمة بين المؤسسة، ومصلحة الضرائب بهدف تحقيق توافق نسبي لأهدافهم المتعارضة؛ فالإدارة الضريبية تبحث عن زيادة في الحصيلة الضريبية، أما المؤسسة فتهدف إلى تخفيض وعاء الضريبة، والتمتع بالإعفاءات الضريبية؛ وفي حالة تمتع المؤسسة بإعفاءات ضريبية سواء لأنشطة محددة، أو لمناطق معينة، أو لفترات اتفاقات دولية، فإنها تميل إلى زيادة ارباحها لجذب المستثمرين؛ أما في حالة انتهاء الإعفاءات الضريبية، أو عدم تمتعها بمثل هذه الإعفاءات فان المؤسسة تميل إلى تخفيض الأرباح أكثر من أرباح فترات الإعفاء الضريبي[1] .

في ظل هذا التعارض في الأهداف بين المؤسسة ومصلحة الضرائب، وبحكم أن قرار التأثير على الكشوف المالية يكون في يد إدارة المؤسسة، فإنها تسعى لاختيار البدائل المحاسبية التي من شأنها إظهار مستويات منخفضة من الربح، وبالتالي يقل العبء الضريبي ومنه تجنب التكاليف الضريبية.

[1]- حسين القاضي، محمد عبد الله المومني، مرجع سبق ذكره، 2008، ص : 53

بناءً على ماسبق نستنتج أن الضرائب تعد من أبرز المحددات التنظيمية، التي تحفز إدارة المؤسسات لاختيار البدائل المحاسبية التي تؤدي إلى تخفيض الأرباح، ومن ثم تخفيض الضريبة التي تتحملها المؤسسة.

المطلب الثالث: المحددات البيئية لاختيار البدائل المحاسبية

بالإضافة للعوامل السالفة الذكر، يترتب على إدارة المؤسسة إختيار البدائل المحاسبية المناسبة، والمتوافقة مع إمكانيات، وظروف، وطبيعة المؤسسة؛ حيث تلعب العوامل البيئية المتعلقة بالممارسات المحاسبية دورا كبيراً في قرار الإدارة بشأن اختيار للبدائل المحاسبية؛ وتمثل البيئة المحاسبية مجموع العوامل التي تؤثر على المحاسبة؛ وسنوضح أهم العوامل البيئية المرتبطة بالممارسات المحاسبية فيمايلي.

أولا: التحفظ أوالحيطة والحذر

يطبق التحفظ أوالحيطة والحذر في الممارسات المهنية، من بينها اختيار البدائل أو الأساليب المحاسبية المختلفة، تلك التي لا تبالغ في قيمة نتيجة الفترة المحاسبية، كذلك تجنب الإعتراف بالأرباح المتوقعة، والأخذ بعين الإعتبار الخسائر المتوقعة؛ حيث يتم اختيار البدائل المحاسبية التي لا ترفع قيم الأصول أو تضخم قيم المطلوبات؛ هذا كله مع الأخذ بعين الإعتبار التخطيط في قياس نتيجة العمليات لدى إعداد البيانات المالية؛ هذا هو التوجه التقليدي للمحاسبين عند المفاضلة بين البدائل المحاسبية، ولكن ينبغي عدم الإفراط في تطبيق هذا المبدأ بشكل عام.

1- مفهوم التحفظ المحاسبي: إن الأهمية الكبيرة التي يتمتع بها مفهوم التحفظ المحاسبي في إعداد الكشوف المالية، والتأثيرات الواضحة عليها خصوصا عند الإختيار بين بدائل السياسات المحاسبية، قد فتحت المجال أمام الباحثين لمحاولة وضع تعريف دقيق له، وأهم تعريفات له مايلي:

عرفه مجلس معايير المحاسبة المالية الدولية (IASB) سنة 1980 بأنه درجة الحيطة والحذر عند ممارسة التقديرات التي تحتاجها في عمل التقدير المطلوب في ظل عدم التأكد، والتي تتطلب تقدير الأصول والأرباح بأكبر مما يجب، والتأكد من أن الخصوم والمصروفات لم يتم تقديرها بأقل مما يجب [1].

[1]- جميل حسن النجار، قياس مستوى التحفظ المحاسبي في القوائم والتقارير المالية وأثره على القيمة السوقية للسهم، مجلة البلقاء للبحوث والدراسات ، المجلد 17 العدد 02 ، جامعة القدس المفتوحة غزة ، فلسطين 2014، ص : 183

وعرفه الباحث سوديبتا باسو (Sudipta Basu) سنة 1997 على أنه التوقيت غير المتماثل لإنعكاس أثر كل من الأنباء السارة، وغير السارة في الربح المحاسبي المنشور في الكشوف المالية، من حيث إنعكاس أثر الأنباء غير السارة بصورة أسرع من أثر الأنباء السارة[1] .

كما عرف كذلك بأنه يعنى بوجه عام أنه على المحاسب أن يتوقع جميع الخسائر، ولا يتوقع أية أرباح" [2].

وتجدر الإشارة إلى أن هذه التعريفات مرتبط ببعضها، فرفع مستوى التحقق في الإيرادات أعلى من مستوى التحقق في الخسائر سيؤدي حتما إلى انخفاض القيمة الدفترية لحقوق الملكية عن القيمة السوقية، وبالتالي انخفاض الربح المحاسبي وصافي الأصول من فترة لأخرى.

2- أنواع التحفظ المحاسبي: ميزت الدراسات حول التحفظ المحاسبي بين نوعين من هذا التحفظ هما[3] :

أ-التحفظ غير المشروط: ويطلق عليه التحفظ القبلي، هو ذلك التحفظ الذي ينتج عن اختيار طريقة محاسبية معينة منذ البداية عند معالجة الأصول والإلتزامات، والتي ينتج عنها ظهور قيمة دفترية لصافي الأصول أقل من القيمة السوقية على مدار عمر هذه الأصول، أو تلك الإلتزامات؛ ومن أمثلة ذلك اختيار طريقة الإهتلاك المعجل بدلا من طريقة القسط الثابت لحساب إهتلاك الأصول الثابتة.

ب- التحفظ المشروط: ويسمي التحفظ البعدي ويعنى ذلك التحفظ الذي ينتج عن تخفيض القيمة الدفترية لصافي الأصول، حال حدوث بعض الظروف غير المرغوب فيها مع عدم حدوث العكس، أي زيادة القيمة الدفترية لصافي الأصول حال حدوث بعض الظروف المرغوب فيها؛ ومن أمثلة هذا النوع من التحفظ إتباع طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل لتقييم المخزون، وطريقة معالجة التدهور في قيمة الأصول طويلة الأجل.

3- تفسيرات التحفظ المحاسبي: بينت الدراسات السابقة أنه هناك أربع تفسيرات للتحفظ المحاسبي هي[4]:

---

[1]- علام محمد موسى حمدان، العوامل المؤثرة في درجة التحفظ المناسبي عند إعداد التقارير المالية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 08، العدد 01، الجامعة الأردنية، 2012، ص : 24

[2]- خليل عبد الفتاح، أحمد علي، التأصيل العلمي لمفهوم وقياس التحفظ المحاسبي في ضوء الاتجاهات المعاصرة للفكر المحاسبي ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، العدد 02 ، جامعة القاهرة، مصر، 2003 ، ص : 637

[3]- علام محمد موسى حمدان، مرجع سبق ذكره، 2012، ص : 24

[4]- علام محمد موسى حمدان، مرجع سبق ذكره، 2012، ص 24

أ–التفسير التعاقدي: يعتبر هذا التفسير من أقدم تفسيرات التحفظ المحاسبي، فهناك العديد من الأطراف التي تهتم بعمل المؤسسة، والتي تسعى إلى تحقيق مصالحها من بينها المساهمين والمقرضين، والذين يسعون إلى ضمان مصالحهم من خلال التحفظ المحاسبي للمساس بالأرباح في المستقبل وجودتها، ويوفر للدائنين ضمانا أكبر على سداد الإلتزامات؛ كما يحد من استغلال الإدارة لتحقيق مصالح شخصية على حساب المساهمين والدائنين.

ب– تفسير المقاضاة: إن المدراء يميلون للتحفظ في الإعلان عن الأرباح، والقيم العليا للأصول لتجنب تعرضهم للتقاضي من قبل الأطراف التي تعتمد على المعلومات المحاسبية، في اتخاذ قراراتها الاستثمارية إذا ما فشلت تقديرات الإدارة للأرباح.

ت– التفسير الضريبي: تؤثر الطرق المحاسبية المستخدمة على النتيجة المعلن عنها، والذي يؤثر بدوره على قيمة الضريبة، لذا فإن بعض قوانين الضرائب تساهم في زيادة أو تخفيض التحفظ المحاسبي، فمثلا على الرغم من أن طريقة القسط المتناقص في الاعتراف بالاستهلاك تساهم في دعم التحفظ المحاسبي، إلا أن نادرًا ما تقرها قوانين الضرائب.

ث–التفسير التنظيمي: إن لتنظيم الأسواق المالية، والتعاملات المالية أثر مباشر على طبيعية الإفصاح المحاسبي، وذلك خلال التعليمات، ومتطلبات الإفصاح التي أقرتها هيئات الأوراق المالية، والتي كان لها دورا في توجيه التحفظ المحاسبي.

4– قياس درجة التحفظ المحاسبي: إختلفت الدراسات في قياس درجة التحفظ فكل منها إختارت طريقة معينة، ومن أهم هذه الدراسات نجد:

دراسة سوديبتا باسو (Sudipta Basu,1997) كانت أولى المحاولات في هذا الخصوص، والتي حاول فيها وضع مقياس للتحفظ المحاسبي على أساس أن الانعكاس الرئيسي للتحفظ المحاسبي هو تعجيل عملية الاعتراف بالأحداث، التي يتوقع منها تحقيق نتائج غير مرغوب فيها، وتأجيل الاعتراف بالأحداث التي يتوقع منها تحقيق نتائج ؛ وهدفت هذه الدراسة إلى قياس مستوى التحفظ المحاسبي على أساس انحدار الأرباح المحاسبية على العوائد السوقية، وذلك على افتراض أن هناك اختلاف في إستجابة العوائد السوقية للأخبار السيئة، أو الخسائر يزيد عن الاستجابة للأخبار الجيدة المكاسب.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى صحة الافتراض الذي قدمته، وهو وجود إختلاف في درجة إستجابة العوائد السوقية للأخبار السيئة يزيد عن درجة الاستجابة للأخبار الجيدة[1].

بناءً على ما ذكر يعود الإختلاف في قياس درجة التحفظ إلى رؤى الباحثين، والعناصر المتاحة مثل الكشوف المالية، بالإضافة إلى خصائص الأسواق المالية من حيث الكفاءة؛ ومع ذلك تتجه جميع هذه الرؤى نحو نقطة واحدة ألا وهي أن زيادة درجة التحفظ المحاسبي يعكس ميل الإدارة نحو اختيار بدائل المحاسبية تقلل الأرباح، عكس السياسات الاندفاعية التي تضخم الأرباح.

ثانيا: تغليب جوهر ومضمون الأحداث والعمليات المالية، وليس مجرد الشكل القانوني أوالتنظيمي فقط

تستخدم عند عرض وتقييم هذه العمليات المالية والأحداث، فمثلا إذا كانت عملية إنضمام شركتين تمثل في واقع الأمر سيطرة إحداهما على الأخرى، فإن هذه العملية تعد عملية شراء وليس توحيدا للمصالح، بغض النظر عن الصيغة القانونية أو التظيمية التي تمت بها عملية الإنضمام [2].

ثالثا: الأهمية النسبية

هذا العامل مهم في تحديد معالم البدائل المحاسبية المتبعة، ويعد تطبيق لمبدأ إقتصاديات المعلومات، أي إختيار بديل محاسبي معين على أساس أن فوائده، والعائد من المعلومات المحاسبية الناتجة عنه يزيد عن تكاليف إنتاج ،وتوصيل هذه المعلومات؛ بمعنى أخر يتم مراعاة الأهمية النسبية من خلال الإفصاح عن كافة البنود التي يكون لها تأثير مادي في عملية إتخاذ القرارات؛ ومن الممكن أن تؤثر في قرارات أصحاب المصالح داخل وخارج المؤسسة؛ ومما لاشك فيه أن هذه الإعتبارات الثلاثة تترك مجالا واسعا للتأثير في معالم البدائل المحاسبية الخاصة بالمؤسسة؛ ومن ناحية أخرى نجد أن تدخل الإدارة قد يأتي متعارضا مع مصالح كثير من الفئات والجهات التي تعتمد على الكشوف المالية المنشورة؛ وعليه فإن تحقيق المرونة في تحديد

[1]– حميدة محمد عبد الحميد، قياس مستوى التحفظ المحاسبي والعوامل المؤثرة عليه في التقارير المالية لشركات التأمين السعودية ، مجلة المحاسبة والمراجعة ، جامعة الأزهر ، القاهرة ،2014 ، ص :155

[2]–حسن توفيق مصطفى، العوامل المؤثرة في اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية، مجلة البحوث الإقتصادية والمالية، المجلد 04، العدد 02، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، الجزائر، 2017 ، ص ص : 757 -758

واختيار البدائل المحاسبية يعد أمرا ضروريا ومهما، وإلا أتت هذه البدائل بصورة جامدة، وغير قادرة على مواكبة التغير المستمر في ظروف والإحتياجات المستقبلية[1].

رابعا: محددات السوق المالي

تشكل أسواق المال دافعا قويا لتفضيل، واختيار البدائل المحاسبية من طرف الإدارة مستخدمة أحكامها الشخصية، والحرية المتاحة لها وفق المبادئ المحاسبية المقبولة عموما، لتحقيق أهدافها المتعلقة بسوق رأس المال والمتمثلة فيما يلي:

أ-التأثير على أسعار أسهم المؤسسة: عندما يكون لدى الإدارة تصور بوجود علاقة بين نتائج المكشوف المالية، وخاصة الأرباح المعلن عنها، وقيمة الأسهم في السوق المالي، يسعى المديرين إلى اختيار الطرق، والبدائل المحاسبية كمحاولة منهم للتأثير على أداء أسعار الأسهم في السوق المالي؛ إذ يعتبر السعر السوقي للسهم، وعوائده من العوامل المؤثرة في تفضيل الإدارة للطرق، والبدائل المحاسبية المتبعة في إعداد الكشوف المالية، حيث تهدف الإدارة لتحسين شكل الكشوف المالية للمؤسسة، والتأثير على أسعار أسهمها من أجل[2]:

- تحسين صورة الأداء المالي للمؤسسة بغرض رفع أسعار الأسهم، أو على العكس إظهار أرباح منخفضة قصد خفض السعر السوقي للأسهم تمهيدًا لإعادة شراء أسهم المؤسسة بتكلفة أقل، وذلك باختيار الطرق والبدائل المحاسبية التي تؤدي إلى تقليل الأرباح المعلنة؛
- أو قد يكون لديهم الحافز لزيادة قيمة الأرباح قبل عرض المزيد من الأسهم للاكتتاب، وذلك بهدف زيادة قيمة الأسهم المعروضة؛
- دعم سعر السهم في السوق المالي بعد عملية الاكتتاب، ومحاولة الحفاظ على قيمته؛
- الإنصياع وراء الضغوطات الهائلة لتحقيق تنبؤات الأرباح التي وضعت في فترة الإكتتاب؛
- زيادة القدرة الكسبية للمؤسسة، وذلك بإظهار سلسلة مستقرة من الأرباح والتدفقات النقدية، سواء كانت هذه الأرباح، والتدفقات النقدية للفترة الحالية أو للفترات اللاحقة؛ هذا يؤثر إيجابا على أسعار أسهمها في السوق المالي، نظرا لتهافت المستثمرين لشرائها وبالتالي زيادة قيمتها السوقية؛

---

[1]- رضا إبراهيم صالح، محددات إختيار الإدارة للسياسات المحاسبية المدخل الإيجابي دراسة إختبارية على الشركات السعودية، مجلة الإدارة العامة، العدد 03 ، معهد الإدارة العامة ، المملكة العربية السعودية، 2003 ، ص :11

[2]- كمال الدين مصطفى الدهراوي ، محمد السيد سرايا ، مرجع سبق ذكره، 2006 ، ص :19.

- كما أن انخفاض التقلبات في أرباح المؤسسة من فترة لأخرى، يعني تخفيض عدم التأكد حول اتجاه الأرباح بما يعزز الإنطباع بانخفاض المخاطر، وهو الأمر الذي يؤدي عمليا إلى ارتفاع أسعار الأسهم.

ب–موافقة توقعات المحللين الماليين: ترتبط دوافع الإدارة في اختيار البدائل المحاسبية المتعلقة بالسوق المالي بتضخيم أرباح المؤسسة، لتتسق تنبؤات المحلل مع تنبؤات المحللين الماليين، وذلك لمنع حدوث أي تقلبات أو تذبذبات في أسعار أسهم المؤسسة في المدى القصير؛ حيث تشير الأدلة إلى أن الإدارة تسعى إلى موافقة توقعات المحللين الماليين، والأطراف ذات المصلحة بهدف زيادة سعر سهم المؤسسة في السوق المالي، وتعزيز مصداقية الإدارة؛ وبالتالي تجنيب المؤسسة لمعاقبة السوق المالي أوما يصطلح عليه بتكاليف التقاضي، التي تكون ناجمة عن إرسال إشارات خاطئة[1].

وبناءً على ما تقدم يضع السوق المالي قيودا على المؤسسات عند اختيارها للطرق، والبدائل المحاسبية لإعداد الكشوف المالية، قد تكون هذه القيود بهدف الإستحواذ على الشركة بسعر أقل، أو رفع قيمة الأسهم المطروحة للاكتتاب، أو لتتوافق مع توقعات المحللين الماليين، أوحتى توقعات الإدارة نفسها، وذلك لتجنب أي تقلبات، أو تذبذبات في أسعار أسهم الشركة في المدى القصير، بهدف كسب ثقة السوق المالي وتفادي العقوبات.

خامسا: تطبيق آليات الحوكمة

بما أن السبب الرئيسي لفشل المؤسسات الكبرى هو اختيار لبدائل المحاسبية غير ملائمة، والتي يتم اختيارها بدافع الإنتهازية من قبل إدارة تلك المؤسسات مستغلة حريتها في الاختيار لبعض البدائل، وجب البحث عن حلول لمثل هذه التصرفات، ومن بينها تطبيق نظام الحوكمة ، والذي سنتطرق إليها وإلى أثرها على اختيار البدائل المحاسبية في المبحث الأخير من هذا الفصل.

[1]-Eli Bartov, Dan Givoly, Carla Hayn, the rewards to meeting or beating earnings expectations, working paper, Journal of Accounting and Economics, vol 33, UAS, 2002, p:01

المبحث الثالث: أثر الاختيار بين البدائل المحاسبية وآليات ضبطها في المؤسسة الإقتصادية

مما لا يدعو للشك أنه عند إختيار وتطبيق أي بديل محاسبي المسموح وفق المعايير المحاسبية الدولية، أو النظام المحاسبي المالي سيعطي نتائج مختلفة؛ فكل بديل طريقته الخاص في المعالجة، هذا مايدعو إلى فهم الفروقات في تأثير كل بديل محاسبي، وإنعكاساته على المؤسسة للوقوف على حالات التلاعب بالبدائل المحاسبية وكشفها، والعمل على وضع إجراءات للحد منها، وذلك لحماية إقتصاد الدول من الأزمات؛ وسنتطرق إلى كل ماسبق في هذا المبحث.

المطلب الأول: أثر البدائل المحاسبية على نتيجة المؤسسة الإقتصادية

إن الهدف الرئيسي للمحاسبة الإبداعية هي تعديل صورة المؤسسة خاصة النتيجة، الذي تعتبر أهم مؤشر يقاس عليه نجاح المؤسسة، ويتحكم في عدد الإستثمارات المستقبلية؛ في المقابل نجد أن إستخدام أي بديل محاسبي من بين البدائل المحاسبية سيعطي مما لا شك فيه نتائج مختلفة بالكشوف المالية خاصة على النتيجة سواء بالإيجاب أو السلب؛ لذا من الضروري دراسة تأثير هذه البدائل على النتيجة.

أولا: مدى تأثير بدائل القياس المحاسبي على النتيجة

تتعدد بدائل القياس المحاسبي التي تتبناها المؤسسة، و فيمايلي تأثير كل بديل محاسبي على النتيجة:

1- التكلفة التاريخية والقيمة العادلة: مبدأ التكلفة التاريخية يتجاهل تأثير تدني القوة الشرائية للنقود؛ ففي حالة انخفاض الأسعار تكون النتيجة مضخمة، أما في حالة ارتفاع الأسعار فيؤدي إلى إثبات النتيجة أقل من واقعها؛ وهذا ما ينجم عنه تأثير كبير وتضليل في قيمة المؤسسة المقيمة بإحدى الطرق المرتكزة على العائد؛ في حين أن القيمة العادلة تأخذ بعين الاعتبار تقلبات الأسعار هبوطا ونزولا، وبالتالي أي تغير في الأسعار سوف لن يكون له أثر على طرق التقييم وفق هذا المنظور[1].

2- القيمة القابلة للتحقق: تقوم القيمة القابلة للتحقق على أن قيمة الأصل المعين تتحدد بسعر بيع هذا الأصل بمخصوماً منه تكلفة التخلص منه؛ ويعتقد مؤيدو هذه الطريقة أن القيمة السوقية هي أفضل وسيلة متاحة لقياس قيم أصول المؤسسة[2].

---

[1]- هواري سويسي، تقييم المؤسسة ودوره في اتخاذ القرار في إطار التحولات الاقتصادية بالجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير،كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير؛ جامعة الجزائر؛ 2008،ص : 82

[2]- فتيحة صافو، مرجع سبق ذكره، 2016، ص : 114

المبلغ الذي تخفض به النتيجة في سنة معينة من خلال تطبيق التكلفة أو القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل مقارنة بإستخدام التكلفة، فهو في الحقيقة يضاف إلى النتيجة في الفترة اللاحقة؛ فإذا ماكان التحفظ مبنيا على تفضيل تخفيض النتيجة بتقصد ،فإن هذا غير متسق لأن نتيجة الفترة المستقبلية ما سيغالى فيها بقصد[1].

3- التكلفة الجارية: يمثل صافي النتيجة على أساس التكلفة الجارية مقياس لإجمالي نتيجة المؤسسة في فترة واحدة واحدة، ويأخذ في الحسبان كلا من مكاسب الحيازة المحققة وغير المحققة؛ ويرى الكثيرون أن هذا الرقم للنتيجة يعتبر أكثر ملائمة لقياس مدى نجاح المؤسسة من فترة لأخرى[2].

4- القيمة الحالية: تعتبر القيمة الحالية الأساس الأمثل لتحديد القيمة الجارية للموارد والالتزامات، وذلك باعتبارها تتماشى مع أهداف مستخدمي التقارير المالية، فيما يتعلق بتقدير التدفقات النقدية المتوقعة؛ وحسب هذه الطريقة فإنه في معظم الحالات يصعب قياس القيمة الحالية لها نظراً لعدم إمكانية الفصل بين ما يترتب على كل أصل من الأصول على حده من تدفقات نقدية، وكذلك مشكلة تحديد معدل الخصم الملائم لتحديد القيمة الحالية، مما يجعل ذلك ينطوي على الحكم الشخصي بدرجة كبيرة [3].

[1] .-طلال الجحاوي، سالم الزوبعي، القياس المحاسبي ومحداته وإنعكاسها على رأي مراقب الحسابات، دار اليازوري للنشر والتوزيع، الأردن، 2016، ص: 33

[2]- صافو فتيحة، مرجع سبق ذكره ،2016 ، ص :115

[3]- صافو فتيحة، مرجع سبق ذكره ،2016 ، ص :116

الجدول رقم (3-1): تأثير بدائل القياس على النتيجة

البديل	تأثيره على النتيجة
التكلفة التاريخية	. إن الاعتماد على التكلفة التاريخية يؤدي الى قياس غير سليم لنتيجة الدورة . النتيجة وفق التكلفة التاريخية تشمل أرباح عمليات التشغيل، ومكاسب الحيازة الناتجة عن إرتفاع تكلفة البضاعة المباعة بالفرق بين تكلفتها التاريخية وتكلفتها الجارية. إن اظهار الاصول بتكلفتها التاريخية لعدة دورات، يؤدي الى انتاج صافي نتيجة مختلف بين المؤسسات ذات الاصول المتماثلة؛ فالمؤسسات ذات الاصول القديمة تنتج أرباحا أكبر من المؤسسات ذات الاصول الحديثة.
القيمة العادلة	إظهار النتيجة بالقيمة الأقرب إلى الواقع في تاريخ إعداد قائمة حساب النتائج، بحيث يعترف بالنتيجة إما بعد الحفاظ على القوة الشرائية العامة لحقوق المساهمين في المؤسسة، أو بعد الحفاظ على الطاقة التشغيلية للمؤسسة.
القيمة القابلة للتحقق	حسب تطبيق مبدأ التكلفة والقيمة القابلة للتحقق، فإن المبلغ الذي تخفض به النتيجة في سنة معينة من خلال تطبيق التكلفة أو القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل، فهو يضاف إلى نتيجة في الفترة اللاحقة.
التكلفة الجارية	. تقيس النتيجة بطريقة سليمة، لأنه يأخذ في الحسبان كلا من مكاسب الحيازة المحققة وغير المحققة.

القيمة الحالية	تقيس النتيجة بشكل سليم إذا ماتوفرت شروطها، فهي تحدد القيمة الجارية للموارد والالتزامات، والتدفقات النقدية المتوقعة منها.

المصدر : من إعداد الباحثة بالإعتماد على

- كمال الدين مصطفى الدهراوي، مناهج البحث العلمي في المحاسبة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص: 160
- إبراهيم عبد موسى السعبري، زيد عائد مردان، القيمة العادلة وتأثير استعمالها في مؤشرات الأداء المالي في المصارف التجارية، مجلة الفري للعلوم الاقتصادية والإدارية ، العدد 25، جامعة الكوفة، العراق،2012، ص:229
- فتيحة صافو، أبعاد القياس والإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي،أطروحة دكتوراه، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر،2016، ص ص: 115- 116

5- **بدائل قياس المخزون:** تؤثر بدائل تقييم المخزونات على جدول حساب النتائج، لأن قياس النتيجة يعتبر أحد عناصر تكلفة البضاعة المباعة؛ ومن ناحية أخرى يؤثر على قائمة الميزانية من خلال قياس السيولة والمقدرة على السداد في الأجل القصير[1]، وبالتالي يؤثر كل بديل لقياس المخزونات على النتيجة كمايلي:

[1]- جبر إبراهيم الداعور، العوامل المؤثرة في اختيار طرق تقييم المخزون السلعي لدى الوحدات الاقتصادية الفلسطينية، مجلة جامعة الأزهر، المجلد 10 ، العدد 01 ،كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، فلسطين، 2008 ، ص 280

الجدول رقم (3-2): تأثير طرق قياس المخزونات على النتيجة

الطريقة	في ظل إرتفاع الأسعار	في ظل إنخفاض الأسعار
التكلفة الوسطية المرجحة	تأثير معتدل	تأثير معتدل
الوارد أولا صادر أولا	تكلفة بضاعة مباعة مقيمة بأقدم الأسعار، وبالتالي تكون منخفضة وبالتالي نتيجة مرتفعة.	تكلفة البضاعة المباعة تكون مقيمة بأقدم الأسعار وبالتالي تكون مرتفعة هذا يؤدي إلى نتيجة منخفضة.
الوارد أخيرا صادر أولا	تكلفة بضاعة مباعة مقيمة بأحدث الأسعار، وبالتالي نتيجة منخفضة.	تكلفة البضاعة المباعة تكون مقيمة بأحدث الأسعار، وبالتالي تكون منخفضة هذا يؤدي إلى نتيجة مرتفعة.
طريقة التمييز المحدد	تقييم المخزون بالتكلفة الفعلية وبالتالي نتيجة مرتفعة.	تقييم المخزون بالتكلفة الفعلية وبالتالي نتيجة منحفضة.

المصدر : من إعداد الباحثة بإعتماد على المراجع التالية [1] :

من خلال الجدولين السابقين يمكن تلخيص تأثيرات بدائل قياس المخزونات في النقاط التالية:

- يفضل تطبيق طريقة التكلفة الوسطية المرجحة عند تقييم تكلفة البضاعة المباعة، ومخزون آخر المدة نظرا لسهولة تطبيقها؛ ومن جهة أخرى يمكن القول أن هذه الطريقة لا يمكن أن تكون مفضلة في حالة أرادت المؤسسة التلاعب المحاسبي؛
- إن تطبيق طريقة الوارد أولا صادر أولا يفضل في حالة المؤسسات التي يكون معدل دوران المخزون سريع، وعكس ذلك ينتج عنه تأثيرات بالغة على مخزون آخر المد،ة وتكلفة البضاعة المباعة؛ وبالتالي

[1]- محمد سامي راضي، المحاسبة المتوسطة، دار التعليم الجامعي، مصر، 2015، ص : 243
-بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، دار هومة للنشر، الجزائر، الجزء الأول، 2010 ، ص : 150
-دونالد كيسو، جيري ويجانت، مرجع سبق ذكره، 1999، ص ص : 397-400.
-وليد ناجي الحيالي، مرجع سبق ذكره، 2007، ص ص : 213- 220
-طبيب أسامة، روابحي عبد الناصر، مشكلات تقييم المخزونات بالمؤسسات الإقتصادية الجزائرية في ظل تعدد بدائل التقييم وآثارها على القوائم المحاسبية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 17،جامعة المسيلة، الجزائر، 2017، ص : 355

التأثير بالسلب على كل من قائمة الميزانية وجدول النتائج؛ يمكن القول أن هذه الطريقة يمكن التلاعب من خلال إستخدامها لإظهار صورة جيدة للمؤسسة في حالة إرتفاع الأسعار، ولعكس في حالة إنخفاض الأسعار؛ في حين يكون تأثير معاكس على النتيجة في حالة إستخدام طريقة الوارد أخيرا صادرا أولا؛

- لقد تم إلغاء طريقة الوارد أخيرا صادر أولا عقب الانتقادات الموجهة لها من خلال العمل على تخفيض مقدار الضريبة على النتيجة، نتيجة ارتفاع تكلفة البضاعة المباعة ومن خلال انخفاض قيمة أصولها نتيجة انخفاض قيمة مخزون آخر مدة، الأمر الذي يقودنا إلى القول بأنها تعطي صورة غير صادقة عن صورة المؤسسة ونتائج أعمالها، كما أنها تضر بالمخزونات سريعة التلف بالنسبة للمؤسسات التي تملك معدل دوران مخزون منخفض؛
- تركز هذه الطرق على مقدار الربح المحقق الذي يظهر في جدول النتائج، ويكمن التأثير المتوقع لبدائل قياس المخزونات على هذه الطريقة في قيمة تكلفة البضاعة المباعة التي تعتبر من المصاريف، فبإخفاض تكلفتها باستخدام طريقة الوارد أولا صادر أولا عند ارتفاع الأسعار، يؤدي ذلك إلى زيادة مقدار الربح المحقق الذي من شأنه التأثير على قيمة المؤسسة المحسوبة؛ وبالتالي يمكن زيادة الربح الصافي بتخفيض تكلفة البضاعة المباعة، عن طريق استخدام طريقة الوارد أولا صادر أولا في حالة ارتفاع الأسعار؛ أما في حالة الرغبة في تخفيض قيمة المؤسسة فيجب الرفع من تكلفة البضاعة المباعة، وذلك باتجاه الأسعار نحو الارتفاع بتطبيق طريقة الوارد أخيرا صادر أولا، ولكن تجدر الإشارة على أن هذه الطريقة قد ألغيت تماما من قبل النظام المحاسبي المالي، والمعايير المحاسبية الدولية.
- طريقة قياس المخزون وفق التمييز المحدد تتم عن طريق تحديد تكلفة البضائع المباعة، والمخزون النهائي بالتكلفة الفعلية للوحدات المباعة والمتوفرة؛ وتوفر هذه الطريقة أدق مطابقة للتكاليف والإيرادات؛ وبالتالي فهي الطريقة الأنسب نظريًا، وتتناسب مع بعض السلع الفريدة، مثل السيارات أو العقارات؛ ويمكن التلاعب بالتيجة من خلال هذه الطريقة كمايلي، فمثلا مؤسسة اشترت ثلاث وحدات متطابقة من منتج معين بأسعار مختلفة سعر الوحدة الأولى 2000 دج، والثانية 2100 دج، والثالثة 2200 دج؛ وباعت المؤسسة وحدة واحدة مقابل 2800 دج، الوحدات متشابهة لذا لا يهم العميل أي واحدة من المنتج، مع ذلك يمكن أن يكون هامش الربح الإجمالي 800 دج، 700 دج، أو 600 دج على التوالي، أي قد تزيد أو تنقص من النتيجة.

6- بدائل قياس الإهتلاكات: تتنوع طرق حساب الإهتلاكات بين طريقة القسط الثابت، طريقة القسط المتناقص، وطريقة القسط المتزايد، بالإضافة إلى طريقة التمييز المحدد؛ هذه الطرق تؤدي إلى إختلاف قيمة الإهتلاك السنوي، وبالتالي إلى أعباء مالية مختلفة موزعة على عدد من السنوات، هذا يؤثر على الكشوف المالية وعلى النتيجة؛ والجدول التالي يوضح أهم التأثيرات المتوقعة على النتيجة عند تطبيق كل طريقة.

الجدول رقم (3-3): تأثير طرق حساب الإهتلاكات على النتيجة

الطريقة	تأثير على النتيجة
طريقة القسط الثابت	تأثير معتدل ومتساوي على طول العمر الإنتاجي.
طريقة القسط المتناقص	إنخفاض مقدار الربح في السنوات الأولى من عمر الأصل، وارتفاعه في السنوات الأخيرة بالمقارنة مع الطريقتين الأخريين، وبالتالي وفرات ضريبية
طريقة القسط المتزايد	إرتفاع مقدار الربح في السنوات الأولى من عمر الأصل، وانخفاضه في السنوات الأخيرة بالمقارنة مع الطريقتين الأخريين.
طريقة وحدات الإنتاج	كلما ارتفعت مصاريف الاستهلاك في السنوات الإنتاجية، زادت فرص مواجهة تكاليف الإنتاج، مما يُسهم في زيادة الإيرادات في السنوات الإنتاجية.

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على: محمد معتصم إبراهيم حمد، إسماعيل محمد النجيب، بدائل القياس المحاسبي ودورها في إدارة الأرباح في المنشآت الصناعية، مجلة العلوم والتكنولوجيا، المجلد 16، العدد 01، السودان، 2015، ص :143-153

انطلاقا من معطيات الجدول يمكن تلخيص أهم التأثيرات الممكنة لكل طريقة من طرق قياس الإهتلاكات على الميزانية وجدول حساب النتائج في النقاط التالية:

- تتأثر قائمة الميزانية بنوع الطريقة المتبعة في حساب أقساط الإهتلاك، ويتجسد هذا التأثير في قيمة الأصول المحاسبية الصافية، أما قائمة حساب النتائج فيتجسد التأثير من خلال الربح المحاسبي بعد طرح مخصصات الإهتلاك؛

- طريقة القسط الثابت أو الخطي تعطي قسط إهتلاك متساو على طول العمر الإنتاجي للأصل، وبالتالي لا توجد تأثيرات هامة على الأصول المحاسبية الصافية للمؤسسة ولا على الربح المحاسبي؛
- طريقة القسط المتناقص يعتبرها البعض أفضل طريقة لأنها تعكس المردودية الإنتاجية للأصل، فعند بداية حياته يكون في أوج عطاءه الأمر الذي ينعكس على مبلغ الإهتلاك الذي يكون أكبر، ثم يبدأ بالتناقص بالموازاة مع نقص المردودية الإنتاجية للأصل، أما من ناحية التأثيرات على قائمة جدول النتائج فيمكن القول بأن الربح المحاسبي يكون في بداية عمر الأصل منخفضا نظرا لارتفاع مبلغ الإهتلاكات وفق هذه الطريقة، ثم يبدأ بالتصاعد لكون الإهتلاكات أعباء مالية.
- بالنسبة لطريقة القسط المتزايد فتتجسد التأثيراتها من خلال الربح المحاسبي الذي يكون مرتفعا في بداية عمر الأصل ثم يبدأ بالانخفاض.
- تتيح طريقة وحدات الإنتاج للمؤسسات إظهار معدل إهلاك أعلى في الوقت الذي يكون فيه الأصل في أفضل مراحله الإنتاجية؛ وتعتمد هذه الطريقة على الاستفادة من القيمة الكاملة للأصول، حيث يتم تسجيل الاستهلاك فقط عندما يبدأ الأصل في إنتاج وحدات؛ هذا يُسهّل الأمر بتخفيض الضرائب، فكلما ارتفعت مصاريف الاستهلاك في السنوات الإنتاجية، زادت فرص مواجهة تكاليف الإنتاج، مما يُسهم في زيادة الإيرادات في السنوات الإنتاجية.

بما أن هذه المقاربة ترتكز على الربح أو نتيجة المؤسسة فبالتالي كلما زاد مبلغ مخصصات الإهتلاكات كلما إنخفضت نتيجة المؤسسة، وبالتالي تأثير بالارتفاع أوالانخفاض في قيمة المؤسسة حسب نوع المعادلة المستخدمة أو الطريقة، والعكس صحيح كلما كان مبلغ الإهتلاكات منخفضا زادت النتيجة أو الربح للمؤسسة، وبالتالي التأثير بالارتفاع أو الانخفاض على قيمة المؤسسة عند حسابها بإحدى الطرق التي تندرج تحت هذه المقاربة.

7- بدائل قياس العقود طويلة الأجل: كما رأينا سابقا فإنه يتم معالجة العقود طويلة الأجل وفق بديليين هما طريقة الإنجاز وطريقة العقود التامة؛ فحسب الطريقة الأولى يتم إثبات الإيراد المتعلق بالعقد بنهاية الفترة، وبما يتناسب مع إعباء التي تتحملها المؤسسة، وهذا يمثل توزيعا عادلا لإيرادات العقد بحيث تستفيد كل فترة من فترات تنفيذ العقد من هذه الإيرادات، وبالتالي تأثيرها معتدل على النتيجة؛ أما الطريقة الثانية فيتم إثبات أي جزء من الإيراد حتى يكتمل العقد؛ وبالتالي الإعتراف بكامل الربح المتعلق بالعقد في نهاية السنة الأخيرة، أي أن تظهر نتيجة منخفضة في السنوات الأولى للعقد ونتيجة مرتفعة في السنة الأخيرة للعقد.

ثانيا: تأثير بدائل العرض على النتيجة

تتنوع بدائل العرض كما ذكرنا سابقا، لكن لا تغير أرقام الكشوف المالية ولا النتيجة؛ التحول من بديل عرض إلى بديل يؤثر فقط في إرباك مستخدمي الكشوف المالية وصعوبة فهم محتواها، الأمر الذي قد يقفد ثقة المتعاملين مع المؤسسة، لأنه كل ماهو مبهم قد يخفي تلاعبا وإخفاء للحقيقة.

تعد الكشوف المالية الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي عن المؤسسة، بحيث تعرض المعلومات التي يبنى عليها تقييم الوضع المالي، والأداء المالي، والتدفقات النقدية للمؤسسة؛ كما يمكن من خلالها معرفة التحولات في المركز المالي وحقوق الملكية؛ ولكن تعدد طرق عرض هذه المعلومات قد يشتت مستخدميه،ا ويُصعب فهمها، وقد تصل إلى التشكيك في مصداقيتها خاصة إذا ماتم التغيير في طريقة العرض.

المطلب الثاني: آليات ضبط اختيار البدائل المحاسبية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

بعد سلسلة الأزمات التي مست كبرى المؤسسات العالمية نتيجة ممارسة المحاسبة الإبداعية، والتلاعب بالبدائل المحاسبية بدافع الإنتهازية من طرف إدارة تلك المؤسسات بإغتنام حريتها في الاختيار لبعض البدائل المحاسبية لتحقيق أهدافها، وتجميل صورتها في سوق المنافسة؛ أدى ذلك إلى التحرك والبحث عن حلول لضبط هذه الممارسات والحد منها.

أولا: حوكمة الشركات

إعتبرت حوكمة الشركات من آليات الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ككل، فمن خلال ركائزها والمتمثلة في إدارة المخاطر، الإفصاح، والرقابة، يمكننا أن نشكل خطا دفاعيا أمام ممارسات المحاسبة الإبداعية في البدائل المحاسبية.

تعمل آليات حوكمة الشركات الداخلية على الإشراف على أنشطتها وفعالياتها، واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لتحقيق أهدافها، أما آلياتها الخارجية فتتمثل مهامها بالرقابة التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجيين عليها، وتلك التي تمارسها المنظمات الدولية ذات الصلة لضمان تطبيق قواعد حوكمة الشركات؛ ومن هنا يكمن القول أنها تؤثر على الحد الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية في البدائل المحاسبية من خلال مايلي:

1- دور مجلس الإدارة في الحد من التلاعب المحاسبي في البدائل المحاسبية: يتولى مجلس الإدارة إدارة أمور الشركة بناء على تفويض من الجمعية العامة، ومن هنا يتضح أن مجلس الإدارة هو

المسؤول على ضمان صحة المعلومات المالية الخاصة بالشركة، مع ضمان وجود نظام للرقابة المالية، ورقابة العمليات، والالتزام بالقانون، وأن يقوم مجلس الإدارة بتكليف من يراه مناسب لإخطاره بالبدائل المحاسبية السليمة، ذلك للحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية عبر مجموعة من الإجراءات تتمثل فيما يلي [1]:

- مراعاة التزام مجلس الإدارة بالقوانين، والتشريعات، وضمان سلامة المعاملات المحاسبية، والكشوف المالية، وما تتضمنه من بيانات ومعلومات، وحسن الرقابة عليها وادارة المخاطر؛
- توفير الدعم والحماية الكاملة لكل من لجنة التدقيق، وادارة التدقيق الداخلي، ومحافظ الحسابات، وتوفير السبل اللازمة لتسهيل اتصال تلك الجهات الرقابية بالمجلس؛
- العمل على إيجاد تمثيل مناسب في مجلس الإدارة للأعضاء المستقلين، وغير المرتبطين بأي مصلحة أو منفعة مالية مع المؤسسة، وإعطائهم الصلاحيات اللازمة، والكافية لمراقبة أداء المؤسسة المالي، والإداري والأخلاقي؛
- إصدار تشريعات بعقوبات، وجزاءات مشددة على كل من يثبت تورطه من أعضاء مجلس الإدارة في أي مخالفة مالية، أو إدارية، أو تعمد تقديم معلومات مضللة، وخاطئة للمساهمين أو غيرهم من أصحاب المصالح؛
- إلزام مجلس الإدارة بإقراره عن مسؤولياته في إيجاد نظام للرقابة الداخلية، وتوقيع رئيسه على التقارير المالية السنوية، والرباعية بما يفيد ذلك؛
- الفصل بين وظيفتي كل من رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي في المؤسسة؛
- تحفيز مجلس الإدارة على مناقشة الأمور الأخلاقية وتطوير الأدوات، والإجراءات المناسبة لخلق بيئة عمل أخلاقية وتطبيقها.

2- دور لجنة التدقيق في الحد من التلاعب المحاسبي في البدائل المحاسبية: تتمثل أهم مهام لجنة التدقيق لمواجهة ظاهرة المحاسبة الإبداعية في البدائل المحاسبية فيمايلي:

[1] – عبد القادر عوادي، أصيلة العمري، مصطفى عوادي، استخدام آليات حوكمة الشكات للحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد 20، العدد 02 ، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2020 ، ص : 194

أ- **الإشراف والرقابة على التقارير المالية وفحصها :** و ذلك من خلال مايلي [1]:

- مراجعة البدائل المحاسبية المطبقة، وتقديرات الإدارة، والتأسيس لإجراءات محاسبية فعالة؛
- التأكد من أنه تم الإفصاح عن البدائل، والمبادئ المحاسبية التي تم اتباعها في إعداد التقارير المالية؛
- التأكد من أنه تم الإفصاح عن التغيرات في البدائل المحاسبية، لتعرف أثرها في التقارير المالية؛
- تقييم سياسات الإفصاح عن البدائل المحاسبية المطبقة في ضوء أهداف التقارير المالية وغاياتها؛
- التأكد من كفاية، وملاءمة الإفصاح عن البدائل المحاسبية لتحقيق مستوى مرض من المنفعة للتقارير المالية؛
- تسوية قضايا الإفصاح عن البدائل المحاسبية بناءً على رأي محافظ الحسابات؛
- مناقشة التقارير المالية الربعية، والسنوية مع الأطراف المعنية داخل الشركة؛
- الحد من خطر التقارير المالية الاحتيالية عن طريق تحديد الممارسات الإبداعية في البدائل المحاسبية التي تقود إلى كشوف مالية احتيالية وتعريفها.

ب- **دعم وظيفة التدقيق الخارجي**: تؤدي لجنة التدقيق دورا مهما في تحسين جودة التدقيق الخارجي، الأمر الذي من شأنه أن يؤدي الحد من التلاعب المحاسبي في البدائل المحاسبية، وزيادة ثقة المستثمرين، والأطراف الخارجية في التقارير المالية، وذلك من خلال دورها في [2]:

- ترشيح وتعيين محافظ حسابات ذي الخبرة، والكفاءة الملائمة خاصة في تدقيق البدائل المحاسبية؛
- تحديد أتعاب محافظ الحسابات لتفادي عدم إنحيازه، وعدم إستقلاليته؛
- مساعدة محافظ الحسابات في أداء مهامه، والمحافظة على استقلاله، والحصول على المعلومات التي يحتاج إليها خاصة البدائل المحاسبية وبدائلها؛
- العمل على حل النزاعات التي قد تنشأ بين محافظ الحسابات، والإدارة كعدم تقديم المعلومات اللازمة عن البدائل المحاسبية المطبقة؛

[1]- رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية، ، المجلد 26 ، العدد 02، جامعة دمشق، سوريا، 2010 ،ص ص : 104- 105

[2]- مهاوات لعبيدي، أسماء جرموني، فاطمة الزهراء مومن، دور لجان المراجعة في تفعيل الرقابة على المحاسبة الابداعية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12، العدد 03 ، جامعة حمه لخضر، الوادي، الجزائر، 2020 ، ص :99

- تحقيق التنسيق بين عمل المدقق الخارجي والتدقيق الداخلي، وذلك من خلال تزويد قسم التدقيق الداخلي بكل عمله بخصوص تدقيق البدائل المحاسبية؛
- متابعة نتائج فحص البدائل المحاسبية الذي يقوم به محافظ الحسابات، ودراسة وتقييم ملاحظاته.

ت- **دعم وظيفة التدقيق الداخلي:** يمكن توضيح النشاطات التي تقوم بها لجنة التدقيق، فيما يتعلق بدعم وظيفة التدقيق الداخلي للحد من التلاعب المحاسبي في البدائل المحاسبية على النحو الآتي[1]:

- فحص نشاطات التدقيق الداخلي للبدائل المحاسبية ومراجعتها؛
- فحص خطط التدقيق الداخلي للبدائل المحاسبة وموازناتها ووظيفتها؛
- فحص نتائج التدقيق الداخلي للبدائل المحاسبية؛
- تقييم أداء وظيفة التدقيق الداخلي في جانب البدائل المحاسبية؛
- المشاركة في تعيين موظفي قسم التدقيق الداخلي، وترقيتهم، وتغييرهم في ضوء كفاءتهم ومؤهلاتهم؛
- المشاركة في تحديد أتعاب موظفي قسم التدقيق الداخلي، وتعويضاتهم لتفادي عدم إنحيازهم للتلاعب المحاسبي بكل أصنافه من أجل المال؛
- فحص الإجراءات المتبعة من قبل قسم التدقيق الداخلي بخصوص تقييم مخاطر التلاعب المحاسبي للبدائل المحاسبية، وأثرها على إستراتيجية المؤسسة وأعمالها؛
- على لجنة التدقيق أن تقرر هل من الأفضل للمؤسسة الاستعانة بمصادر خارجية لأداء التدقيق الداخلي للبدائل المحاسبية إذا لزم الأمر .

ث- **دراسة نظم الرقابة الداخلية وتقييمها:** إن أهم النشاطات التي تقوم بها لجنة التدقيق إتجاه الرقابة الداخلية[2] :

- تقييم ومناقشة مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية للبدائل المحاسبية مع كل من إدارة المؤسسة، والمدقق الداخلي، ومحافظ الحسابات، والذي من شأنه أن يؤثر في جودة الكشوف المالية؛
- دراسة ومناقشة خطط الإدارة للتعامل مع نقاط الضعف في تطبيق البدائل المحاسبية المهمة، وخططها المتعلقة باتخاذ الإجراءات التصحيحية؛

[1]- عيسى شقبقب، يحي زغار، فعالية لجان المراجعة للحد من آثار المحاسبة الإبداعية، مجلة المؤسسة، العدد 04، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2015 ، ص : 74-75

[2]- المرجع أعلاه، ص : 75

- مناقشة مدى الالتزام بالقوانين والأنظمة المتعلقة بتطبيق البدائل المحاسبية مع كل من الإدارة، والمدقق الداخلي، ومحافظ الحسابات، واللجوء إلى الاتصال بالمستشار القانوني للمؤسسة إن دعت الحاجة؛
- دراسة وتدقيق التقارير الخاصة بتطوير إجراءات العمل والنظم المحاسبية، والإجراءات المالية والإدارية، واجراءات التدقيق الداخلي الخاصة للبدائل المحاسبية، واقتراح التعديلات الواجب إدخالها.

من خلال ماسبق ذكره نرى أن لجنة التدقيق لها دور كبير ومهم في الحد من التلاعب المحاسبي في البدائل المحاسبية؛ لكن لا يمكن أن يصبح دورها فعالا إلا إذا تمتعت هذه الأخيرة بالاستقلالية، والخبرة المحاسبية، مما يساهم في إيجاد بيئة رقابية جيدة للمؤسسة تساعد على تحجيم ممارسات المحاسبة الإبداعية.

3-دور التدقيق الداخلي في الحد من التلاعب المحاسبي في البدائل المحاسبية: يتمثل دور التدقيق الداخلي في التحقق من الثبات في البدائل المحاسبية، وأسباب التغير إن حدثت، والتأكد من كفاية الإفصاح، وعدم وجود حالات غش، أو قصور في عمليات الرقابة الداخلية، ومراجعة تقديرات الإدارة، والتأكد من مدى موافقة استراتيجيات الإدارة مع القيم الأخلاقية؛ ولزيادة فاعلية التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية لابد من الأخذ في الاعتبار الكفاءة العلمية، والعملية للمدقق الداخلي، والمتطلبات المهنية التي تفرضها المعايير، وقواعد سلوك وآداب المهنة، وتحقيق أكبر قدر ملائم من الاستقلالية للمدقق الداخلي[1].

وعليه فإن المدقق الداخلي يساهم في الحد من التلاعب المحاسبي في البدائل المحاسبية من خلال تحسين سلوك الإدارة، ومراقبة مبررات تغيير البدائل المحاسبية، ومعايير اختيار الإدارة للبدائل المحاسبية، مما ساهم في زيادة موثوقية الكشوف المالية.

4- دور التدقيق الخارجي في الحد من التلاعب المحاسبي في البدائل المحاسبية: يتمثل دور محافظ الحسابات في التحقق من تطبيق المؤسسة للمعايير، والمبادئ المحاسبية، وتعزيز الشفافية في المعلومات المالية، ومعرفة وضع المؤسسة المالي والاستثماري والاقتصادي، مما يعزز من مصداقية المعلومات المحاسبية، ويمنح الثقة لمستخدمي هذه المعلومات طالما تمت المصادقة عليها من قبل محافظ الحسابات؛ وحتى نضمن جودة

[1]- لميس بن ناصر، مها الصائغ، دور الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، المجلد 04، العدد 15، جامعة الملك عبد العزيز، جدة، المملكة العربية السعودية، 2020، ص :09

التدقيق الخارجي في الحد من ممارسة الإدارة سلوك التلاعب المحاسبي في البدائل المحاسبية، لابد من الأخذ بعين الاعتبار العناصر التالية [1]:

- إن مكاتب التدقيق الكبيرة المرتبطة بمنشآت دولية تهتم بالجودة، والفعالية مقارنة بغيرها التي لا ترتبط بمنشآت دولية، فكلما كانت مكاتب التدقيق مرتبطة بمنشآت دولية ،كلما قلت ممارسات المحاسبة الإبداعية في البدائل المحاسبية؛
- إن السمعة السيئة تؤثر سلبا على أعمال محافظ الحسابات، لسرعة ذيوع تلك السمعة السيئة في سوق رأس المال؛ فكلما كانت سمعة محافظ الحسابات جيدة ،كلما قلت ممارسات المحاسبة الإبداعية في البدائل المحاسبية؛
- مراقبة أداء محافظي الحسابات من طرف الهيئة الوصية بالمحاسبة في الدولة عن طريق التفتيش الداخلي لمكاتب التدقيق، يدفع محافظي الحسابات نحو الالتزام بمعايير التدقيق المتعارف عليها، مما ينعكس ايجابا على أداءهم، ويقلل من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- المعرفة الكافية بتخصص المؤسسات محل التدقيق وان كان محدود القيمة، إلا أنه ذو قيمة كبيرة في المهام المعقدة، حيث إذا توفر لدى محافظ الحسابات المعرفة الكافية بتخصص التي يعمل بها العميل موضوع التدقيق يساعده في بناء أحكام قوية ومتميزة، مما ينعكس ايجابا على أداءه ويقلل من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- إن طول مدة خدمة التدقيق الخارجي يؤثر سلبا على استقلال المدقق، وتؤدي إلى توطيد علاقته بالإدارة مما يشجعها على ممارسة المحاسبة الإبداعية؛ ومن ثم فكلما انخفضت مدة خدمة محافظ الحسابات ،كلما زادت قدرة محافظ الحسابات على اكتشاف ومعالجة هذه الممارسات.

5- كفاءة السوق المالي(رقابة السوق المالي) : يقصد بالكفاءة في سوق الأوراق المالية إذا كانت الأسعار تعكس نظام المعلومات عن أداء الشركة المصدرة للأوراق المالية المتداولة في السوق، وذلك وفق مجموعة من الشروط الضرورية للكفاءة، والتي تتطلب منافسة تامة بين مختلف المتدخلين في السوق، ووجود البيانات، والمعلومات المالية وغير المالية الصحيحة المتعلقة بالمؤسسات المتداول أدواتها في السوق؛كما يعمل السوق المالي على تعزيز الإفصاح عن المعلومات الضرورية للمستثمرين في السوق، من خلال تطبيق إجراءات تتمثل في إصدار تعليمات خاصة مثل تحديد المعلومات المطلوب الافصاح عنها بشكل دوري، ومستمر والتقارير الواجب إعدادها وتزويد هيئة السوق المالي بها وتوقيت ذلك؛ كما

[1]- أمينة فداوي، مرجع سبق ذكره، 2014، ص :31

يتم إصدار التعليمات حول الأشخاص الذين يتوجب عليهم الافصاح عن ما يملكونه، بالإضافة إلى شروط وقيود كثيرة في شتى المجالات، وذلك من خلال سلسلة التعليمات، والتوجيهات التي تحد من التلاعب في إختيار وتطبيق البدائل المحاسبية للمستخدمة في إعداد وعرض الكشوف المالية؛ وبالتالي يشكل السوق للمالي ذو الكفاءة العالية آلية رقابية ولو بطريقة غير مباشرة على طبيعة، ونوع البدائل المحاسبية، ومرونة تطبيقها على مستوى هذه المؤسسات[1].

6- **فعالية التدقيق الضريبي (رقابة الإدارة الضريبية)**: تتجلى أهمية التدقيق الضريبي في كونه يتأكد من صحة ما جاء بدفاتر المكلفين من بنود الحسابات، ويتحقق من جوانبها كافة لضمان سلامتها من حالات الغش والتهرب الضريبي؛ وإنطلاقا من أن غالبية المؤسسات الاقتصادية تدخل ضمن اطار المكلفين الخاضعين للضريبة، فإنها من دون شك تخضع لما يسمى بالتدقيق الضريبي لتصريحاتها الجبائية، التي تتكون أساسا من الكشوف المالية وبعض المعلومات والمؤشرات المحاسبية الأخرى، وهذا للتأكد من عدم وجود تهرب ضريبي، عن طريق التلاعب بالمعلومات المالية من خلال اتباع بدائل محاسبية معينة؛ لهذا فزيادة فعالية، وشدة هذه الأداة الجبائية تجاه تصريحات المكلفين ستشكل ضغطا، وعائقا أمام حرية الإدارة في إختيار وتطبيق البدائل المحاسبية المتاحة، لأن الإدارة الضريبية عادة ما تفرض قيود، أو شروط، أو استثناءات واعفاءات رغم عدم موضوعيتها، وعدالتها أحيانا، وهوما ينعكس سلبا على استخدام بعض الطر،ق والبدائل المحاسبية التي تشملها هذه القيود[2].

7- **الإستثمار المؤسسي**: يعتبر الاستثمار المؤسسي عن طريق هيكل الملكية وخصوصا الملكية المؤسسية كأليةٍ من آليات حوكمة المؤسسات، والتي يمكن أن تلعب دورا هاما في الرقابة على سلوك الإدارة التنفيذية للمؤسسة، والحد من قدرتها على القيام بالتصرفات الإنتهازية من خلال اختيار البدائل المحاسبية، لتحقيق مصالحها الخاصة على ظهر الأطراف الأخرى ذات العلاقة بالشركة؛ وبالتالي إنشاء كشوف مالية تتميز بالمصادقية والشفافية، وتعكس الأداء الحقيقي للشركة ؛ فمؤسسات الإستثمار (البنوك، شركات التأمين، صناديق الإستثمار، صناديق المعاشات، وغيرها) ومن خلال نسبة ملكيتها في أسهم الشركة يعتبر عاملا مهما في إختيار إدارة المؤسسة لبدائل محاسبية ينتج عنها كشوف مالية تعكس الأداء الحقيقي للشركة، يمكن الاعتماد عليها من طرف مختلف الأطراف المهتمة بالشركة، وذلك للدور الذي يمكن أن تلعبه تلك المؤسسات في حوكمتها، والرقابة على سلوك الإدارة التنفيذية،

[1]– سليمان عتير، مرونة اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2017، ص : 36

[2]– المرجع أعلاه، ص : 38

سواء بصورة مباشرة من خلال دورها الفاعل في الجمعية العامة للمساهمين، أو دورها في تفعيل الآليات الأخرى للحوكمة في الشركة كمجلس الإدارة، ولجانه المختلفة، وكذا مراجع الحسابات، أو بصورة غير مباشرة من خلال تأثيرها على بيئة المعلومات المحيطة بالشركة، وكذا طبيعة العلاقة بين الربح المحاسبي وأسعار أو عوائد الأسهم في السوق[1].

كما أن تحقيق متطلبات الإفصاح المحاسبي يعمل على إرساء الثقة في المعلومات المالية للمؤسسة، ويعزز مناخ الشفافية، ويمكن للرقابة المحاسبية الفعالة بآلياتها الداخلية، والخارجية أن تضمن لنا مساءلة مستمرة للمؤسسة[2].

ثانيا: المعايير المحاسبية

لقد ظهرت عدة نقاشات في بعض المؤسسات فما يخص استخدم المعايير المحاسبية، خاصة تلك المتعلقة بتقييم القيمة العادلة للمشتقات المالية، أو الاستثمارات بشكل عام؛ و إستغلال البدائل المحاسبية المسموحة بها في المعايير على نحو يشتت الأذهان، ويعكس صورة غير حقيقية في أغلب الأحيان عن واقع أداء المؤسسة، خاصة في حال التنقل بين هذه المعايير في نهاية كل فترة من فترات إغلاق الحسابات، سواء كانت ثلاثية أو سنوية؛ وعلى هذا الأساس فالبدائل المحاسبية في أغلب الأحيان تكون مستمدة من هذه الأخيرة، فكلما أتاحت المعايير المحاسبية بدائل، خيارات، واجراءات محاسبية أكثر للقياس، التسجيل، المعالجة، والتبويب للبيانات المالية بغرض إعداد تقارير وكشوف مالية، إلا وسمح ذلك لإدارة المؤسسة بسهولة التنقل من خيار إلى آخر، واختيار الأنسب والعكس صحيح؛ غير أن هذه المرونة قد تستغل لأغراض سيئة بخلاف السعي وراء تحقيق وتحسين جودة المعلومات المحاسبية، ولهذا لا بد من مراعاة الحذر عند صياغة المعايير المحاسبية،، وما توفره من مرونة لاختيار، وتطبيق البدائل المحاسبية، ومحاولة إلغاء البدائل المحاسبية غير ضرورية، لأنه وكما كان التعدد في البدائل المحاسبية مطلبا ضروريا في الواقع الحاضر، يجب توفير آليات رقابية تمنع التلاعب، واستغلال المرونة في غير محلها[3].

[1] –قطيب عبد القادر، العوامل المؤثرة على إختيار الإدارة للسياسات المحاسبية في المؤسسات الإقتصادية الجزائري ، أطروحة دكتوراه في العلوم الإقتصادية ، التجارية وعلوم التسيير تخصص دراسات مالية ، جامعة غرداية ، 2017 ، ص : 108

[2]– أمينة فداوي، مرجع سبق ذكره ،2014 ، ص : 198

[3]– سليمان عنتير، مرجع سبق ذكره ، 2017، ص : 32

ثالثا: مستوى الوعي لدى مستخدمي المعلومات المحاسبية

يؤثر مستوى وعي مستخدمي المعلومات المحاسبية على مرونة الإدارة في اختيار، وتطبيق البدائل المحاسبية، فكلما زادت معرفة المستخدمين بمحتوى الكشوف المالية من بنود، طرق قياس، تسجيل وتبويب،...إلخ، كلما شكل ذلك آلية رقابية على إدارة المؤسسة في التوظيف غير الملائم للبدائل المحاسبية المتاحة، وبالتالي يحد من قدرة الإدارة على التلاعب بالمضمون.

وعليه يمكن القول أن مستوى وعي المستخدمين للمعلومات المحاسبية، وثقافتهم المحاسبية يلعب دورا رقابيا على سوء استخدام مرونة اختيار، وتطبيق البدائل المحاسبية؛ أما في حالة التوظيف السليم والمفيد لهذه المرونة، فلا يمكنه تحديد التلاعب إلا من طرف الخبراء والمحللين للمختصين[1].

رابعا: التوسع في الإفصاح المحاسبي

نتيجة للدور الهام الذي يلعبه الإفصاح المحاسبي في توفير جميع المعلومات التي يحتاجها متخذي القرار من مساهمين، ومحللين ماليين وغيرهم، فإن ذلك قد يدفع الإدارة إلى التلاعب في عملية الإفصاح لإخفاء بعض الحقائق المتعلقة بوضع المؤسسة عن الأطراف ذات المصلحة، ذلك باستخدام البدائل المتاحة لها في هذا الشأن، فمن خلال إعادة تبويب البيانات الواردة في الكشوف المالية، وعرضها بطريقة معينة يمكن التأثير على صورة الأداء الحقيقي للمؤسسة، ومع أن التغيير في موقع بعض البنود قد لا يؤثر على النتيجة النهائية، إلاّ أنه يترك تأثيرا على قدرة المستخدم على فهم الأداء المالي للمؤسسة.

تعددت الدراسات حول آلية تطوير الإفصاح المحاسبي، وتوسيع متطلباته للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تمارسها الإدارة التنفيذية في التلاعب بمؤشر الربح ونسب توزيعه، وترتب على ذلك ازدياد نطاق المعلومات المعروضة، وكميتها في التقارير المالية بحيث لم تعد تقتصر على المعلومات التي تتصف بدرجة عالية من الثقة، والتي تناسب المستخدم العادي ذو الخبرة المحدودة في أمور التحليل المالي، وانما تتسع لتشمل أيضاً أية معلومات ملائمة يهتم بها المستخدمون الواعون، حتى وان كانت تقديرية تحتاج في إعدادها ،ومراجعتها، واستخدامها إلى قدر من الخبرة والمعرفة[2]؛ لذلك يجب وضع إطرا أو حدوداً للتوسع في الإفصاح، وذلك لضمان تقديم المعلومات اللازمة والملائمة، والابتعاد عن الإفصاح عن المعلومات غير الضرورية؛ وكذلك الحد من الإفصاح المنخفض الذي لا يلبي متطلبات، واحتياجات مستخدمي التقارير

[1]- المرجع أعلاه، ص : 35

[2] - Hendrikson, Eldon, Accounting Theory, Richard D, New York, 4th edition, 1992, p: 50

المالية, فزيادة الإفصاح أكثر من حدوده أمر غير مرغوب، وقد تفقد المعلومات ملاءمتها، وموثوقيتها،كما تفقد المعلومات خاصية الأهمية النسبية، وتؤدي إلى زيادة التكلفة في الوقت الذي من الضروري التركيز على مفهوم اقتصاديات المعلومات؛ وهناك العديد من العوامل التي تعترض سبيل التوسع في الإفصاح هي المقدرة الاستيعابية لمتلقي المعلومات، ورغبات الإدارة، وحريتها في الأخذ بمتطلبات التوسع في الإفصاح من عدمه، وأحجام المؤسسات وطبيعة نشاطها، ودرجة المخاطرة في هذا النشاط ومدى تقدم، وازدهار مهنة المحاسبة[1].

ويمكن القول أن التوسع في الإفصاح عن البدائل المحاسبية لا يعني الإفراط بعرض المعلومات، وانما يعد مفهوما محدداً بضرورة زيادة المعلومات التي تضيف قيمة حسب شكل كل مؤسسة ومجالها، بحيث لا يكون التوسع في الإفصاح ثغرة تمكّن الإدارة من التضليل من خلال نشر معلومات غير مفيدة عنها.

في الختام يمكن القول أن المحددات، أو الآليات السالف ذكرها تُكمل بعضها البعض في التأثير على مرونة اختيار، وتطبيق البدائل المحاسبية، سواء بدعم هذه المرونة، أو عدمه فلا يمكن التعويل على عامل واحد لزيادة المرونة أو السيطرة عليها، فكلما كان وجود مرونة في اختيار وتطبيق البدائل المحاسبية أصبح من ضروري وجود آليات وأجهزة رقابية عليها.

المطلب الثالث: تجارب دولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

لقد شهد العالم في القرن الواحد والعشرين العديد من الأزمات، والانهيارات المالية للمؤسسات، والتي كان من أهم أسبابها الفساد المالي والإداري (المحاسبة الإبداعية) الناتج عن الممارسات السلبية للإدارة، ومحاولتها تحقيق مصالحها الشخصية على حساب مصالح المساهمين، وغيرهم من الأطراف المتعاملة مع المؤسسة؛ وذلك من خلال تقديم معلومات مالية تفتقد للوضوح والشفافية، مما دفع العديد من الدول للإسراع في وضع حلول وتدابير للحد من هذا التلاعب؛ حيث حاولت العديد من الدول من خلال المنظمات، والهيئات التنظيمية، وبورصات الأوراق المالية وضع قواعد يمكن من خلالها الالتزام بتطبيق الحوكمة، والتي أعتبرت أهم آلية ناجحة في الحد من المحاسبة الإبداعية بكل أشكالها، واختلفت هذه المحاولات من دولة إلى أخرى بحيث يمكن استعراضها كما يلي:

[1]- رنا علي صقور، دور الإفصاح المحاسبي في الحد من إدارة الأرباح، رسالة لإستكمال متطلبات الحصول على ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة دمشق، سوريا، 2014، ص : 49

أولا: تجربة المملكة المتحدة

أدت الأزمات المالية الناجمة عن إخفاء بعض المؤسسات للمعلومات في التقارير المالية المقدمة للمساهمين، والمستثمرين إلى تطور الحوكمة بالمملكة المتحدة، وأصبحت جزء من ثقافة المؤسسة سواء كانت مسجلة أسهمها بسوق الأوراق المالية أم لم تكن مسجلة[1] .

في سنة 1991 قام مجلس التقارير المالية (FRC) وبورصة الأوراق المالية مع جهات محاسبية أخرى بدراسة كيفية إرجاع الثقة في التقارير المالية للمؤسسات؛ وفي ديسمبر 1994 ظهر تقرير روتمان (Rutteman Report) والذي أوصى بضرورة أن تتضمن التقارير المالية للمؤسسات تقرير عن أنظمة الرقابة الداخلية التي تطبقها المؤسسة، وتقييم مدى كفائتها، لكنه ركز على الرقابة المالية الداخلية فقط[2].

في عام 1995 صدر تقرير قرينبوري (Greenbury) بواسطة لجنة شكلها إتحاد الصناعة البريطاني للاهتمام بمكافآت أعضاء مجلس الإدارة، وأوصى التقرير بتشكيل لجنة مكافآت تتألف من ثلاثة أعضاء على الأقل من غير المديرين التنفيذيين في مجلس الإدارة، مهمتها تحديد مكافآت أعضاء مجلس الإدارة، وكبار المديرين التنفيذيين في المؤسسة؛ بالإضافة إلى مراجعة، وتقييم القواعد، والأسس التي يبنى عليها هذه المكافآت لضمان تناسبها مع الأداء[3].

في نوفمبر من نفس السنة تشكلت لجنة هامبل (Hampel Committee) بتكليف من مجلس التقارير المالية، ووجهات أخرى (بورصة لندن، إتحاد الصناعة البريطاني، معهد المديرين)؛ كانت مهمتها تقييم تطبيق توصيات تقرير قرينبوري (Greenbury)؛ وعام 1998 أصدرت اللجنة تقريرها النهائي الذي ركز على دور الرقابة الداخلية في الحوكمة.

كما أوصى التقرير بمسؤولية مجلس الإدارة عن نظام الرقابة الداخلية، وبالأخص المالية بهدف الحفاظ على أصول المؤسسة، وسجلات مالية دقيقة، وضمان موثوقية المعلومات المحاسبية المعلن عنها، إضافة إلى

[1]–محمد مصطفى سليمان ، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2009 ، ص :87

[2] –Istemi Demirag, sudi sudarsanam, mike wright, Corporate Governance: Overview and Research Agenda, British Accounting Review, vol 32, UAS, 2000, p: 342

[3] - Greenbury, S. R. Directors' Remuneration: Report of a Study Group chaired by Sir Richard Greenbury, Gee Publishing, London, 1995, pp: 01- 59.

ذلك شدد التقرير على قيام مجلس الإدارة بتقييم دوري لنظام الرقابة الداخلية، وتحديد مدى ملاءمته لأنشطة المؤسسة[1].

بعد ذلك في سنة 1998 جمعت التوصيات من التقارير السابقة في تقرير واحد سمي الكود الموحد (Combined Code)، هذا التقرير أصبح جزءاً من شروط الإدراج في بورصة لندن للأوراق المالية [2]؛ ثم في سبتمبر 1999 صدور تقرير تروبول (Trumbull Report) عن معهد المحاسبين القانونيين بإشراف بورصة لندن للأوراق المالية مؤكداً على أهمية الالتزام بنظام رقابة داخلي قوي لحماية أموال المستثمرين وأصول المؤسسة، مع إعلان مجلس الإدارة عن تقييم مدى فعالية هذا النظام[3]؛ وفي عام 2003 صدر تقرير هيقس (Higgs) الذي أكد على ذلك [4]؛ أما في أكتوبر 2005 أجرت بعض التعديلات عليه من قبل مجلس التقارير المالية بهدف التركيز على دور مجلس الإدارة ولجانه خاصة لجنة التدقيق[5].

أثمرت هذه المساعي في المملكة المتحدة عن صدور قانون الحوكمة من قبل مجلس التقارير المالية (FRC)، بهدف مساعدة المؤسسات في تأسيس آليات لضبط ومساءلة مجلس الإدارة، بالإضافة إلى دور لجان التدقيق، والرقابة الداخلية، وإدارة المخاطر، هذا يعزز ادارة المؤسسة، ويجعلها أكثر استقطابا للاستثمارات على المدى البعيد؛ ويتم تحديث هذا القانون كل سنتين للتأكد من توافقه مع التغيرات في مجال الأعمال بالمملكة المتحدة، أخر تعديل لطبعة 2014 في أفريل2016[6]، ويعتبر تطبيق متطلبات هذا القانون إلزامي لجميع المؤسسات المدرجة في بورصة لندن.

[1] - Hampel Committee, Committee on Corporate Governance: Final Report, Gee Publishing Ltd, London, January,1998 , pp: 01- 66

[2] - Committee on Corporate Governance, The Combined Code Principles Of Good Governance and Code of Best Practice: Derived by the Committee on Corporate Governance from the Committee's, Final Report and from the Cadbury and Greenbury Reports, Committee on Corporate Governance, June , 1998, pp: 01- 14

[3] - The Institute of Chartered Accountants in England & Wales, Internal Control: Guidance for Directors on the Combined Code, The Institute of Chartered Accountants in England & Wales, London , pp :1-15.

[4]- Derek Higgs, Review of the Role and Effectiveness of Non-executive Directors, London, January,2003, pp: 01- 120

[5]. حكيمة بوسلمة، نجوى عبد الصمد، تجارب الدول في إرساء مبادئ الحوكمة للحد من الفساد المالي والإداري: قراءة تحليلية، المجة الجزائرية للتنمية الإقتصادية، المجلد 05، العدد 01، 2018، ص: 92-2018، ص: 92- 93

[6]-Financial Reporting Council, The UK Corporate Governance Code, FRC, London, April, 2016, pp :01- 37

ثانيا: تجربة الولايات المتحدة الأمريكية

كانت البداية الأولى للاهتمام بالحوكمة في الولايات المتحدة الأمريكية هي قيام صندوق المعاشات العامة (Cal PERS) سنة 1932 ، أكبر صندوق للمعاشات في الولايات المتحدة، بتعريف الحوكمة، وإبراز أهميتها في حماية حقوق المساهمين، حيث قام الصندوق بنشر مجموعة من المبادئ التوجيهية الأساسية لتطبيق الحوكمة، مع التركيز على تشكيلة مجلس الإدارة، استقلالية أعضائه، اللجان المنبثقة عنه، مكافآت أعضاء مجلس الإدارة، معايير تقييم أداء أعضاء المجلس، وتحديد مفهوم الإستقلالية بوضوح من قبل الأعضاء والمساهمين (استقلال أعضاء مجلس الإدارة) [1].

بعد ذلك قامت اللجنة الوطنية الخاصة بالانحرافات في إعداد التقارير المالية في عام ،1987 بنشر تقرير تضمن عدة إقتراحات لتفعيل الحوكمة، وما يمسها من منع الغش، والتلاعب في التقارير المالية (الحد من التقارير المالية الاحتيالية)، وتحسين نظام الرقابة الداخلية وإدارة الأخطار في المؤسسات[2].

في عام 1999 نشرت كل من بورصة نيويورك (NYSE)، والمنظمة الوطنية لتجار الأوراق المالية (NASD) تقريرهما المعروف بإسم بلو ريبون (Blue Ribbon Report)، إهتم هذا التقرير بمدى فعالية دور لجان التدقيق في الالتزام بتطبيق الحوكمة؛ تضمن التقرير توصيات تتعلق بشروط أعضاء لجنة التدقيق من حيث الإستقلالية، والخبرة في المحاسبة والتدقيق، وذلك لضمان أدائهم للمهام بموضوعية وحياد؛ كما تناول مسؤوليات اللجنة في إعداد التقارير المالية، ومهامها المتعلقة بوظائف التدقيق الداخلي والخارجي [3].

بالرغم من المساعي لترسيخ أسس الحوكمة، إلا أن الأزمات المالية التي عانت منها بعض الشركات الأمريكية كشركة إنرون(Enron)، وشركة وورلد كوم (Worldcom) عن بعض جوانب الضعف في تطبيق الحوكمة، دفع بالكونغرس الأمريكي لإصدار قانون ساربتر أوكسلي (Sarbanes- Oxley Act) عام 2002 الذي شدد على أهمية الحوكمة، ودورها في تعزيز الشفافية، والمساءلة لحماية المستثمرين؛ تم ذلك من خلال تفعيل دور أعضاء مجلس الإدارة خصوصا غير التنفيذيين، وتنشيط دور لجان التدقيق،

[1] –محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، 2009، ص: 92

[2]- Treadway Commission, Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting, National Commission on Fraudulent Financial Reporting, October, 1989, pp: 01-192

[3] –محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره،2009، ص : 95

وتعزيز استقلالية المراجع الخارجي[1]؛ ولتعزيز مصداقية التقارير المالية أوجب القانون عى الرئيس التنفيذي، والمدير المالي للشركات التوقيع على هذه التقارير، مع تحمل المسؤولية كاملة في حال الإفصاح عن معلومات غير صحيحة؛ ويطبق هذا القانون بشكل إلزامي على كل الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية؛ وفي عام 2006 ألزمت هيئة الأوراق المالية (SEC) الشركات بتقديم معلومات عن مكافآت الرؤساء التنفيذيين، المدراء الماليين، والمديرين غير التنفيذيين مع إعطاء معلومات وافية، وشاملة عن ممارسات الرواتب[2].

ثالثا: تجربة فرنسا

أدت عوامل عديدة مرتبطة بسوق المال الفرنسي إلى زيادة الاهتمام بالحوكمة، وكان أبرزها التواجد المتزايد للمساهمين، والمستثمرين من الخارج، وظهور صناديق التقاعد؛ بالإضافة إلى الرغبة في تطوير سوق باريس للأوراق المالية.

صدر تقرير فيينو (Vienot Report) عام 1995 من قبل المجلس الوطني لأصحاب العمل الفرنسيين، والجمعية الفرنسية للشركات الخاصة [3]؛ وقد نال هذا التقرير اهتماما واسعا في أوساط الشركات الفرنسية، وكانت أهم توصياته كما يلي:

- ينبغي أن يضم مجلس الإدارة عضوين مستقلين على الأقل؛
- يجب أن يمتلك مجلس الإدارة لجنة تدقيق، ولجنة مكافآت، وكذلك لجنة تعيينات مع الإعلان سنويا عن اجتماعات، وقرارات هذه اللجان؛
- ضرورة تملك أعضاء مجلس الإدارة لعدد محدد من أسهم الشركة؛
- ينبغي مساهمة أعضاء مجلس الإدارة في القرارات ذات الأهمية الاستراتيجية؛

[1] - Paul Sarbanes & Mike Oxley, Sarbanes- Oxley ,The Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act, Public law 107–204, USA Congress, Washington, July 30,2002 , p :01- 66

[2].- Anna Zalewska, Challenges of Corporate Governance: Twenty Years After Cadbury, Ten Years After Sarbanes–Oxley, Journal of Empirical Finance, vol 27, UAS, 2014, p: 05

[3] - Marc Vienot, Le Conseil D'Administration Des Sociétés Cotées : Rapport du Groupe de Travail CNPE/ AFEP, Conseil National du Patronat Français et Association Française des Entreprises Privées, Juillet,1995, pp : 01- 24

- يجب على الشركات تجنب احتواء مجالسها على عدد كبير من الأعضاء، الذين يشغلون مناصب في أكثر من خمس شركات.

على الرغم من تلك الإقتراحات تبقى العقبة الأساسية لتقرير فيينو هي غياب بند يلزم الشركات بتنفيذ توصياته، ولم تكن هناك إشتراطات لبورصة الأوراق المالية، أو أي جهة رقابية بالإعلان عما إذا الشركات تطبق هذه المتطلبات أم لا.

في عام 1996 قام مجلس الشيوخ الفرنسي بإصدار تقرير ماريني (Marini) الذي تضمن تعديلات تشريعية جوهرية تتعلق بتطبيق الحوكمة منها:

- الضرورة أن يشكل مجلس الإدارة لجانا بصلاحيات مستقلة؛
- على الشركات إصدار تقارير مالية شاملة لكل المساهمين [1].

بعد ذلك في سنة 1999 تبعه صدور تقرير فينوت 2 (Vienot 2)كبديل لتقرير فينوت 1 (Vienot1) الذي صدر في 1995، حيث ركز هذا التقرير على توضيح مهام مجلس الإدارة، والإدارة التنفيذية ومسؤولياتها، وأوصى بضرورة الإفصاح الكافي في التقارير المالية لحماية المساهمين والمستثمرين [2].

بعدها صدر في 2002 تقرير بوتون (Bouton) الذي شدد على دور أعضاء مجلس الإدارة في الحوكمة، وأهمية لجنة التدقيق ولجنة المكافآت، كما أكد على ضرورة استقلالية مدقق الحسابات الخارجي[3]؛ وفي إطار جهود تعزيز أسس الحوكمة قام كل من جمعيات المؤسسات الفرنسية الخاصة (AFEP) وحركة مؤسسات فرنسا (MEDEF) في شهر أكتوبر 2003 بدمج خلاصات التقارير السابقة (Vienot 1995, Vienot 1999, Bouton 2002)، ونتج عن ذلك تقرير جديد شدد

[1] –أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص: 732

[2]- Marc Vienot, Rapport du Comite Sur Le Gouvernement d'Entreprise, Association Française des Entreprises Privées & Mouvement des Entreprises de France, Juillet,1999, pp : 01- 33

[3]- Daniel Bouton ,Pour un Meilleur Gouvernement des Entreprises Cotées, Association Française des Entreprises Privées & Mouvement des Entreprises de France, Septembre,2002, pp: 01- 28

على أهمية أن يتضمن التقرير السنوي للشركات المدرجة في البورصة، تقريراً مفصلاً عن مدى تطبيقها لبنود هذا التقرير سواء أكان عدم التنفيذ كلياً أو جزئياً [1].

بهدف التوعية بمزايا تطبيق الحوكمة في جذب الاستثمارات، وتطوير أسواق المال، وتحقيق النمو الاقتصادي إفتتح في دبي عام 2006 معهد الحوكمة بالتعاون مع المركز المالي الدولي بدبي، ومؤسسة التمويل الدولي؛ أجرى المعهد دراسة لمقارنة مستوى تطبيق الحوكمة في دول الخليج، وتبين وجود تباين بين الدول، تصدرت سلطنة عمان دول الخليج بتحقيق تقدم كبير في تطبيق الحوكمة، وذلك منذ إطلاق مدونة الحوكمة العمانية في 2002 التي نتج عنها ما يلي [2]:

- إفصاح معظم الشركات المدرجة ببورصة عمان عن تقاريرها المالية السنوية، والفصلية في مواعيدها المحددة؛
- إرفاق أغلب الشركات في تقاريرها السنوية بتقارير مفصلة عن تطبيق الحوكمة لديها؛
- تحديد وفصل مهام المسؤولين الرئيسيين، والمديرين التنفيذيي،ن ورؤساء مجالس الإدارة؛
- زيادة عدد الأعضاء المستقلين في مجالس الإدارة؛
- إنشاء لجان التدقيق؛
- وضع قواعد لمعاملات الأطراف ذات الصلة.

[1] - Association Française des Entreprises Privées & Mouvement des Entreprises de France, Le Gouvernement d'Entreprise des Sociétés Cotées, AFEP & MEDEF, Octobre, 2003, pp: 1- 20

[2]- حكيمة بوسلمة وآخرون، مرجع سبق ذكره، 2018، ص :99

خلاصة الفصل الثالث:

تُبنى المؤسسة الإقتصادية على مجموعة من الإستراتيجيات المختارة من بين مجموعة من البدائل، بهدف ضمان سير العمل وإستمراريته؛ و تعتبر الإستراتيجية المحاسبية جزءاً أساسياً من الإستراتيجية العامة للمؤسسة وأكثرها أهمية، هذه الإستراتيجية يتم إختيارها من عدة بدائل محاسبية مع الأخذ بعبن الإعتبار ظل مجموعة من المحددات منها:

- المحددات التعاقدية (المرتبات و الأجور، عوائد الأسهم ، تحقيق الأمن الوظيفي، الإلتزامات الضمنية مع الموردين ، والزبائن، والموظفين)؛
- . المحددات التنظيمية (الضغط السياسي، التشريعات الحكومية)؛
- . المحددات البيئية (التحفظ المحاسبي ، أسواق رأس المال ، حوكمة الشركات).

تتفاوت أهمية كل واحد منها في الأهمية، ودرجة التأثيرها على نوعية المعلومات الصادرة في الكشوف المالية؛ فكل بديل محاسبي يؤثر بشكل معين على قيمة الأرقام في الكشوف المالية خاصة على النتيجة بين (رفعها أو تخفيضها)، وتعتبر النتيجة أول مؤشر يحلل من طرف المحليين الماليين لتقييم إنتاجية المؤسسة، وبالتالي تحديد مركزها في سوق المنافسة.

إختيار البدائل المحاسبية لتجميل صورة المؤسسة يعتبر تلاعب محاسبي، وهذا الأخير ليس وليد الدول النامية، وإنما كان أول منبع له الدول المتقدمة التي حاولت الكثير منها تغيير تشريعاتها القانونية، والمحاسبية بهدف وقف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي عواقبها أصبحت خطيرة على المؤسسات وعلى الدول ككل.

الفصل الرابع:

الدراسة الميدانية

تمهيد :

بعد عرض الجانب النظري من الدراسة الذي تطرق إلى الخلفية النظرية لها، لابد من ربط هذا الجانب بالجانب التطبيقي في الميدان، وذلك للتحقق من الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في الدراسة النظرية، وإسقاط الجانب النظري على عينة من محاسبين، رؤساء أقسام، إطارات، ومدقيقين داخليين في مؤسسات إقتصادية، لمعرفة وجهات نظرهم حول متطلبات ضبط البدائل المحاسبية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية .

يستهدف هذا الجزء عرض منهجية الدراسة الميدانية متضمنا مجتمع، وعينة الدراسة، وتحليل ومقارنة نتائج محاور الاستبيان والتعليق عليها، والتأكد من صدق الاستبيان، واختبار الفرضيات، وذلك بإستخدام برنامج SPSS الإحصائي والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات، ومناقشة النتائج الإحصائية التي بناءً عليها يتم إقتراح إطار لضبط البدائل المحاسبية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية .

كانت دراسة هذا الفصل في ثلاثة مباحث كالآتي:

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية.

المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة الميدانية واختبار الفروض.

المبحث الثالث: إطار مقترح لتحسين آليات ضبط البدائل المحاسبية للحد من ممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

للإجابة على إشكالية الدراسة تم الاعتماد على الدراسة الميدانية، حيث تم إعداد إستمارة إستبيان شاملة لمختلف متغيرات الدراسة، تم توزيعها على عينة الدراسة، وسيتم في هذا المبحث عرض عينة الدراسة، وتحليل أدوات جمع البيانات المعتمد عليها.

المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة

عند تحديد مشكلة الدراسة بناءً عليها يتم تحديد عينة البحث وهي أولى خطوات الدراسة وأهمها؛ ويعرف مجتمع الدراسة بأنه كامل الأفراد، أو أحداث موضوع الدراسة التي يسعى الباحث إلى أن يعمم عليها نتائج الدراسة؛ أما العينة فهي جزء من المجتمع الذي تجري عليه الدراسة، والممثلة لعناصر المجتمع تمثيلا صحيحا، بحيث يمكن تعميم نتائج تلك العينة على المجتمع بأكمله، وهذا بأقل تكلفة ووقت وبما يخدم الدراسة، لذا فإن عينة الدراسة يجب أن تتميز بجميع خصائص المجتمع الأصلي.

وعلى العموم هناك نوعان من أساليب المعاينة وهي الأساليب العشوائية، والأساليب غير العشوائية؛ ويتم الاختيار العشوائي وفق شروط محددة لا وفقا للصدفة، ويتم الاختيار دون تحيز أو تدخل من قبل الباحث؛ وتستخدم العينة العشوائية لعدة أسباب منها: قد يكون المجتمع كبيراً جداً، ويصعب دراسة الظاهرة على جميع أفراد هذا المجتمع، أوقد يكون مكلف جداً، أو من الصعب الوصول إلى كافة عناصر المجتمع.

إنطلاقا من الدور المتكامل الذي يقوم به كل من المحاسبين، رؤساء الأقسام، إطارات، ومدقيقين داخليين في المؤسسات الإقتصادية للحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية أو محاربتها، ونظراً لما تحتاجه هذه المؤسسات، والأطراف ذات العلاقة بها من بيانات ومعلومات تساعدهم في إتخاذ قراراتهم برشد وعقلانية، وعدم تقديهم لمعلومات غير حقيقية، أو يشوبها بعض التضليل جاء اختيار المؤسسات الإقتصادية بولاية الشلف التي إمتنع معظمها عن الإجابة على إستمارة الإستبيان، والمؤسسات الإقتصادية الجزائرية مجتمعا لهذه الدراسة.

نظراً لصعوبة تحديد مجتمع الدراسة بدقة، ومنه إستحالة ضبط حجم العينة وفقا للنماذج الإحصائية المعروفة وذلك لعدم وجود قاعدة بيانات تسمح بمعرفة عدد المؤسسات الإقتصادية على مستوى الولاية،

تم تحديد عينة الدراسة بطريقة العينة العشوائية الطبقية من مجتمع الدراسة، ولقد تم الاهتمام بإختيار شريحة الأفراد لفئات عينة الدراسة بعناية فائقة.

يمثل مجتمع الدراسة المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، أما عينة الدراسة فتمثلت في خمسة عشرة (15) مؤسسة إقتصادية، تشمل تقريبا كل القطاعات، الصناعية، التجارية، الخدماتية لولاية الشلفتم الانتقال إليهم كلهم، أما أفراد العينة فتمثلت في المحاسبين، رؤساء أقسام، والمدقيقين الداخليين، بالإضافة إلى إطارات سامية في المؤسسات محل الدراسة.

المطلب الثاني: أدوات جمع وتحليل بيانات الدراسة

الأدوات المستخدمة في هذا الفصل تتماشى مع طبيعة موضوع الدراسة، وإطار العمل الميداني من أجل وصف متغيرات الدراسة واختبار فرضياتها، والحصول على نتائج دقيقة للعينة المدروسة.

أولا: أدوات جمع بيانات الدراسة

تم الاعتماد على أداة الاستبيان نظراً لأهميته في جمع البيانات، فهو الأداة الأكثر إستخداما في البحوث العلمية، وهو يعتبر أنسب الأدوات إستعمالا لجمع البيانات في دراسة العينات الكبيرة والمتوسطة، من خلال إحتوائه على مجموعة من الأسئلة، والعبارات مرتبطة ببعضها البعض حول إشكالية الدراسة، وفروضها ليجيب عليها أفراد عينة الدراسة، ليتم بعد ذلك تفريغها، وتبويبها، وتحليلها، وإستخلاص النتائج منها للوصول إلى أهداف الدراسة.

1- خطوات إعداد أو تصميم الاستبيان: يمر الاستبيان بمجموعة من الخطوات من بداية تصميمه إلى غاية معالجته، وذلك من خلال الخطوات الأتية:

أ- **تصميم استمارة الاستبيان:** تم تصميم الإستبانة الخاصة بهذه الدراسة بالإستناد إلى الإطار النظري، والدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة بوصفها أداة لجمع البيانات الخاصة بهذه الدراسة؛ حيث تم صياغة أسئلة الاستبيان التي تتصف بالبساطة لكي تكون سهلة، وقابلة للفهم من قبل المستجوبين، والذين من المفترض أن يكونوا على إطلاع بموضوع الدراسة، وتم صياغته باللغة العربية لأن معظم أفراد عينة الدراسة تتقن هذه اللغة؛ وتم إعداد الإستبيان مغلق بطريقة منهجية ليتلائم مع احتياجات الدراسة، وقد اعتمد في تصميمه على مقياس " ليكرت الخماسي (Likert scale)

حيث يطلب فيه من المبحوث أن يحدد درجة موافقته على خيارات محددة، وهو مكون من خمسة (05) خيارات متدرجة كما هو مبين في الجدول الآتي:

الجدول رقم (4-1): درجات مقياس ليكارت الخماسي

الاستجابة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5

المصدر: من إعداد الطالبة.

بعد أن تم تصميم الاستبيان بنسخته الأولى تم عرضه على مجموعة من المحكمين المختصين في مجال المحاسبة، والتدقيق، والإحصاء(أنظر الملحق رقم 02)، حيث تم مراعاة جميع ملاحظاتهم في تصميم الاستبيان في نسخته الأخيرة.

ب- **توزيع وإسترجاع إستمارة الإستبيان**: بهدف توزيع أكبر قدر ممكن من الاستمارات، تم توزيعها على عينة الدراسة من خلال التسليم المباشر إلى المستجوب، ومحاولة شرح الهدف من توزيعها، وإبعاد الغموض الذي قد يكتنفها، تم توزيع 156 إستبيان على 15 مؤسسة إقتصادية في ولاية الشلف، ورغم الصعوبات التي واجهت مرحلة توزيع وجمع إستمارات البحث الموجهة لعينة الدراسة، إلا أنه تم استَّرداد 125 إستمارة، وبمعدل استجابة تفوق 80%، وكانت طريقة الحصول على إجابات أفراد العينة تبعا لطريقة توزيعها، وكذلك مدة الإجابة والحصول عليها تراوحت بضع ساعات، أيام، وشهر في بعض الأحيان.

الجدول رقم(4-2): الإحصائيات المتعلقة باستمارات الاستبيان

البيان	العدد	النسبة
عدد الاستمارات الموزعة	156	% 100
عدد الاستمارات الملغاة	31	%19,87
عدد الاستمارات القابلة للتحليل	125	% 80,12

المصدر: من إعداد الطالبة.

الملاحظ من الجدول رقم (4-2) أن عدد الاستمارات الموزعة بلغ 156 استمارة، والتي إستخلص منها 125 إستمارة صالحة للدراسة، أما باقي الاستمارات فألغيت لعدم تحصيلها من أفراد العينة بسبب التماطل، وإنتهاء فترة الدراسة ،وبعض الأخر لم يكن مكتمل وبالتالي غير صالح للدراسة.

ثانيا: هيكل الاستبيان

تم تجميع بيانات الدراسة من خلال إستمارة الاستبيان التي تم تصميمها لهذه الغاية، وتضمن الإستبيان مقدمة من أجل تقديم الموضوع للمستقصي منهم، وتعريفهم بالهدف الأكاديمي، وتشجيعهم على المشاركة فيه، تضمن أربعة وخمسون (54) سؤالا موزعا على ثلاثة محاور، المحور الأول يهدف إلى جمع البيانات الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة مثل المؤهل العلمي، وسنوات الخبرة، وذلك للاطمئنان على توفر المعرفة اللازمة لدى المجيبين بالبدائل المحاسبية، والمحاسبة الإبداعية ،وإجراءاتها، وبمحتويات الاستبيان وقدرتهم على الإجابة على أسئلتها، أما المحور الثاني والثالث فصمم لغاية الإجابة عن أسئلة الدراسة.

ويمكن تلخيص أقسام الاستبيان والأسئلة المخصصة لمحاور الدراسة كالآتي:

1- **واجهة الاستبيان:** مقدمة كخطاب موجه للأفراد عينة الدراسة والذي يوضح فيه موضوع الدراسة وأهدافها، كما تم الإشارة إلى أن جميع المعلومات التي سيتم الحصول عليها ستحظى بالسرية التامة ولن تستخدم إلا للأغراض البحث العلمي.

- **المحور الأول:** تضمن هذا المحور 05 أسئلة عن المعلومات الشخصية عن أفراد العينة؛
- **المحور الثاني:** إشتمل هذا المحور على مجموعة من الأسئلة مقسمة إلى أربعة أبعاد، تمثل في مجملها متطلبات ضبط إختيار البدائل المحاسبية في المؤسسات الإقتصادية ؛ وكان عدد الأسئلة 38؛
- **المحور الثالث** : تضمن هذا المحور أسئلة عن الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الإقتصادية وكان عدد الأسئلة 11.

2- **الأدوات الإحصائية المستخدمة:** بعد توزيع الاستبيان والجمع النهائي لإستمارات الاستبيان من عينة الدراسة، تم تجميع، وتبويب إجابات أفراد العينية وتحليلها، لتحقيق أهداف الدراسة، واختبار فرضياتها؛ وبغية تسهيل عملية التحليل يتم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (Statistical package for the social sciences) أي SPSS 22 ، الذي يتيح جملة من الأساليب

الإحصائية المساعدة على التحليل الإحصائي السريع والموضوعي لمخرجات الاستبيان، فضلا عن مجموعة أخرى من الأدوات الإحصائية الوصفية وبعض الإختبارات.

تعد مرحلة التحليل الاحصائي من أصعب المراحل التي تواجه الباحث، وذلك لكثرة تعداد الطرق الإحصائية، وصعوبة انتقاء التي تتناسب وطبيعة بياناته؛ إن التعامل مع مقياس ليكرت الخماسي على أنه متغير كمي هو المنهج السائد في الدراسات والبحوث (العربية أو الأجنبية).

أما بالنسبة لشرط التوزيع الطبيعي، التحقق من التوزيع الطبيعي كشرط ضروري لإستخدام اختبار ستودنت، أو اختبار معنوية معامل الارتباط يكون مع العينات الصغيرة، أما في حالة العينات الكبيرة أكبر من 30 فلا يلزم إستنادا إلى نظرية النهاية المركزية وتقارب التوزيعات الاحتمالية.

ومن بين هذه الأساليب الإحصائية المستخدمة نجد:

ت- الأساليب الإحصائية الوصفية: حيث تتمثل في النسب، والتكرارات، والأوساط الحسابية، والانحرافات المعيارية للتعرف على خصائص عينة الدراسة؛

- **التكرارات والنسب المئوية:** بغية التفريق بين فئات العينة بناء على المعلومات الشخصية لأفرادها، ومعرفة توجه إجابات أفراد العينة إلى إجمالي العينة، وتم اعتماد هذين المؤشرين في كافة عبارات الاستبيان؛
- **المتوسطات الحسابية** : باعتباره أحد مقاييس النزعة المركزية، تم استعمال المتوسط الحسابي لمعرفة الاتجاه العام لإجابات أفراد عينة الدراسة؛
- **الانحرافات المعيارية** : لمعرفة درجة تشتت القيم عن المتوسط الحسابي، تم احتساب الانحراف المعياري لكل عبارة من المحاور الإثنين.

ب - الأساليب الإحصائية الأخرى:

- إختبار الثبات والاتساق الداخلي: معامل الارتباط بتَسون ومعامل ألفا كرونباخ، معامل الصدق؛
- إختبار T-test لعينة واحدة لاختبار فرضيات الدراسة.

المطلب الثالث: اختبار صدق وثبات أداة الدراسة الميدانية

قبل البدء في عملية توزيع الاستبيان، من الأفضل أن يتم الاختبار المسبق لقائمة الأسئلة؛ فدرجة الدقة تعتمد على هذه الخطوة، وهذا قصد تحديد جوانب النقص في الاستبيان من أسئلة غير مفهومة أو غيرمرتبة، ومن ثم يمكن إجراء التعديلات الضرورية للوصول إلى الشكل النهائي للاستبيان، مثل التخلي عن بعض الأسئلة أو إضافة أخرى؛ ويقصد بثبات الإستبيان أن يعطي نفس النتيجة لو تم إعادة توزيع الاستبيان أكثر من مرة، تحت نفس الظروف والشروط على أفراد العينة خلال فتَرات زمنية معينة، حيث قبل تحليل نتائج وفرضيات الدراسة، لابد من التأكد من موثوقية أداة القياس المستخدمة، ويتم التحقق من مدى صدق وثبات استمارة الاستبيان من خلال:

أولا: الصدق الظاهري

لإختبار مدى مصداقية نتائج الاستبيان، والارتباط بين أسئلتها تم عرضها على مجموعة من المحكمين تمثلو في أساتذة متخصصين في المحاسبة، والتدقيق، والإحصاء؛ بهدف تحكيمه وإبداء آرائهم حول سلامة صياغته (مناسبة المحاور الرئيسية للاستبيان، مناسبة الفقرات لكل محور من محاور الاستبيان، ترابط فقراته، الدقة في الأسئلة)، لتفادي الأخطاء المنهجية، وللتأكد من قدرته على تحقيق أهداف الدراسة؛ وبناءاً على ذلك تم تعديل الاستبيان كتعديل بعض الأسئلة وحذف بعضها؛ كما تم صياغة الاستبيان بشكله النهائي، وتم توزيعه على عينة الدراسة.

ثانيا: الصدق البنائي

تم حساب معامل الثبات للاستبيان بالاعتماد على برنامج spss، من خلال حساب معامل الثبات ألفا كرونباخ، ومعامل الارتباط بتَوسون؛ حيث يأخذ معامل ألفا كرونباخ قيمته بين الصفر والواحد، وكلما اقتَرب من الواحد فهذا يعني ثباتاً أكبر للأداة؛ وكذا حساب معامل الصدق الذي يمثل جذر معامل الثبات لقياس الثبات، والاتساق الداخلي بين العبارات.

1- **اختبار ثبات الاستبيان:** من خلال النتائج التي تم التوصل إليها، تم حساب معامل ألفا كرونباخ لكل المحاور للتعرف على درجة فهم، ووضوح ومدى إتساق الداخلي لمحاور الاستبيان، ويمكن حسابه كما هو موضح في الجدول الآتي:

الجدول رقم (4-3): إختبار ثبات الاستبيان

البيان	المحاور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ	معامل الصدق
المحور الأول				
البعد الأول	النظام المحاسبي المالي	10	0.806	0,829
البعد الثاني	الحوكمة الخارجية	8	0,722	0.840
البعد الثالث	الحوكمة الداخلية	11	0.865	0.891
البعد الرابع	التوسع في الإفصاح	9	0.693	0,811
المحور الثالث	الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	11	0.747	0,852
جميع فقرات الإستبيان		49	0,903	0,848

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على معطيات الاستبيان ونتائج برنامج IBM SPSS STATISTICS 22 .

- **التحليل** : نلاحظ من الجدول رقم (4-3) الذي يوضح صدق، وثبات الاستبيان أن معدلات الثبات ألفا كرونباخ لكل محور من المحاور المكونة للاستبيان مرتفعة، ومعامل ثبات ألفا كرونباخ لجميع فقرات الاستبيان ذو معدل مرتفع، إذ بلغت قيمته 0,903 وهي نسبة مرتفعة كون هذه القيمة أعلى من القيمة المرجعية التي غالبا ما تحدد ب 0.6؛ أما معامل الصدق فيعد مرتفع أيضا حيث قدر ب 0,848.
- **التفسير**: يفسر هذا أنه في حالة توزيع الاستبيان في نفس الظروف السابقة فإن 90 % من عينة الدراسة سيعيدون نفس الإجابة، وهو ما يعبر على ثبات عالي للأداة المستعملة في الدراسة، ويبين درجة عالية من المصداقية والإستقرار في نتائج الاستبيان، ويمكن الاعتماد عليها لقياس المتغيرات المدروسة، وإمكانية تعميم نتائج الاستبيان على مجتمع الدراسة، وبالتالي تحقيق أهداف الدراسة.

2- **الاتساق والثبات لفقرات الاستبيان:** تم دراسة الصدق الداخلي لفقرات كل محاور الاستبيان، بالاعتماد على حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقراته، بداية من المحور الثاني المتعلق بمتطلبات ضبط البدائل المحاسبية في المؤسسات الإقتصادية؛ ثم المحور الثالث المتعلق بالحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الإقتصادية، والجداول أدناه تبينُ ذلك:

أ- **الإتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني :**

الجدول (4-4): الإتساق الداخلي للبعد الأول (النظام المحاسبي المالي)

الرقم	الفقرة	الارتباط PERSON	الدلالة
1	تَعتبر المؤسسة الإقتصادية أن البدائل المحاسبية الواردة في النظام المحاسبي المالي ملائمة للتطبيق.	0.320	0.085
2	تُطبق المؤسسة الإقتصادية نفس بدائل القياس التي تضمنها النظام المحاسبي المالي.	0.474	0.008
3	تَلتزم المؤسسة الإقتصادية بنفس بدائل عرض الكشوف المالية التي تضمنها النظام المحاسبي المالي.	0.627	0.000
4	تَلتزم المؤسسة الإقتصادية بالقواعد المحاسبية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي عند إختيار و تطبيق البدائل المحاسبية.	0.552	0.002
5	تَلتزم المؤسسة الإقتصادية بقواعد الإفصاح المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي عند تغيير البدائل المحاسبية .	0.747	0.000

6	تَلتزم المؤسسة الإقتصادية بفرضية الثبات عند إستخدام بعض البدائل المحاسبية.	0.715	0.000
7	تُطبق المؤسسة الإقتصادية نفس أسس التقييم المتاحة للتطبيق في النظام المحاسبي المالي (التكلفة التاريخية، القيمة القابلة للتحصيل، التكلفة الجارية ، القيمة العادلة).	0.755	0.000
8	تَلتزم المؤسسة الإقتصادية بنفس طرق تقييم إخراجات المخزونات في النظام المحاسبي المالي(طريقة التكلفة الوسيطية المرجحة، طريقة الوارد أولا صادر أولا)	0.583	0.001
9	تَلتزم المؤسسة الإقتصادية بنفس طرق إهتلاك الأصول الثابتة في النظام المحاسبي المالي (الإهتلاك الخطي، المتناقص، الإهتلاك المتزايد، وطريقة وحدات الإنتاج) .	0.653	0.000
10	تَلتزم المؤسسة الإقتصادية بالإختيار بين الطريقة مباشرة أو غير المباشرة في عرض جدول سيولة الخزينة.	0.554	0.001

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على معطيات الاستبيان ونتائج برنامج IBM SPSS STATISTICS 22

من الجدول (4-4) أعلاه المتعلقة بالاتساق الداخلي لفقرات البعد الأول (النظام المحاسبي المالي) من المحور الأول يتضح وجود ارتباط قوي، ودال عند مستوى 1 % لمعظم أسئلة البعد، ما يؤكد يوجد اتساق داخلي كبير للفقرات أي مصداقيتها، وأنها تقيس مفهوم مشترك.

الجدول (4-5): الإتساق الداخلي للبعد الثاني (الحوكمة الخارجية)

الرقم	الفقرة	الارتباط	الدلالة
11	يَتحقق محافظ الحسابات من أن كل العمليات المالية تعكس جميع التغيرات الحقيقية في أصول وخصوم المؤسسة.	0.506	0.004
12	يَجتهد محافظ الحسابات بإجراء تقدير مبدئي لمستويات الأهمية النسبية لكل بند من بنود الكشوف المالية.	0.707	0.000
13	يَتحقق محافظ الحسابات من صحة ومبررات إعادة التصنيف في جدول حسابات النتائج إستنادا إلى القواعد الواردة في النظام المحاسبي المالي المعمول به.	0.453	0.016
14	يَقوم محافظ الحسابات بالفحص الانتقادي لإجراءات الجرد المعمول بها في المؤسسة .	0.565	0.001
15	يَتحقق محافظ الحسابات من صحة الأسس المتبعة في تقييم وتقديرأصول وخصوم المؤسسة.	0.396	0.030
16	في إطار الحوكمة تلتزم المؤسسة بالقوانين والتشريعات لتقنين العلاقة بين الملاك والمساهمين .	0.633	0.000

17	يُمد محافظ الحسابات المؤسسة رأيه بشأن نظام الرقابة الداخلية وأوجه القصور الخاصة به.	0.643	0.000
18	يَقوم محافظ الحسابات بالإلتزام بالإستقلالية أثناء تأدية مهامه .	0.842	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على معطيات الاستبيان ونتائج برنامج IBM SPSS STATISTICS 22

من الجدول (4-5) المتعلقة بالاتساق الداخلي لفقرات البعد الثاني من المحور الأول (الحوكمة الخارجية) يتضح وجود ارتباط قوي، ودال عند مستوى 1 % لمعظم الأسئلة ؛ ما يدل على وجود اتساق داخلي كبير للفقرات الأمر الذي يؤكد مصداقيتها، وأنها تقيس مفهوم واحد.

الجدول (4-6): الإتساق الداخلي للبعد الثالث (الحوكمة الداخلية)

الرقم	الفقرة	الارتباط	الدلالة
19	يَتميز مجلس إدارة المؤسسة بالإستقلالية في أداء مهامه.	0.438	0.016
20	يَلتزم مجلس الإدارة بتقديم المعلومات اللازمة التي تحتاجها الإدارة .	0.638	0.000
21	يَحرص مجلس الإدارة على إختيار البدائل المحاسبية التي تخدم المؤسسة والأطراف ذات العلاقة .	0.494	0.006
22	يُعتبر عدد المدققين الداخليين كاف في المؤسسة لتنفيذ عمليات التدقيق في كل الأقسام والإدارات.	0.824	0.000
23	يَقوم المدقق الداخلي بإخضاع نظام الرقابة الداخلية لعمليات تقييم بصفة دورية.	0.389	0.034

24	يَقوم المدقق الداخلي بفحص أساليب العمل داخل الإدارة والتأكد من نزاهتها وإحترامها لقواعد السلوك المهني.	0.649	0.000
25	يَقوم المدقق الداخلي بالتأكد من ملاءمة الأهداف و البدائل المحاسبية المحددة من قبل مجلس الإدارة.	0.887	0.000
26	تُشرف لجنة التدقيق على مصداقية وموثوقية إعداد الكشوف المالية.	0.727	0.000
27	تَعمل لجنة التدقيق على التأكد من الإلتزام بالإفصاح والشفافية في إختيار و تطبيق البدائل المحاسبية .	0.705	0.000
28	في الإطار الحكومي تقدم المؤسسة مجموعة من الحوافز مقابل الأداء الجيد.	0.643	0.000
29	في إطار الحوكمة تعتمد المؤسسة على مجموعة من القوانين واللوائح الداخلية التي تنظم سير العمل وتطبيق البدائل المحاسبية .	0.754	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على معطيات الاستبيان ونتائج برنامج IBM SPSS STATISTICS 22

من الجدول (4-6) المتعلقة بالاتساق الداخلي لفقرات البعد الثالث من المحور الأول (الحوكمة الداخلية) يتضح وجود ارتباط قوي، ودال عند مستوى 1 % لمعظم الأسئلة ؛ ما يدل على وجود اتساق داخلي كبير ومصدلقية للفقرات.

الجدول (4-7): الإتساق الداخلي للبعد الرابع (التوسع في الإفصاح المحاسبي)

الرقم	الفقرة	الارتباط	الدلالة
30	تُفصح المؤسسة الإقتصادية عن الهيكل النهائي للقوائم المالية وأي تغيير فيها .	0.502	0.005
31	تُفصح المؤسسة الإقتصادية عن الأثر التراكمي لتغيير الإدارة للبدائل المحاسبية المطبقة، التقديرات والتقييمات.	0.561	0.001
32	تُفصح المؤسسة الإقتصادية عن أسباب عدم تطبيق بعض البدائل المحاسبية .	0.499	0.005
33	تُفصح المؤسسة الإقتصادية عن تغيير البدائل المحاسبية و أثر ذلك التغير على نتيجة السنة المالية .	0.466	0.009
34	تُفصح المؤسسة الإقتصادية في تقرير مجلس الإدارة عن البدائل المحاسبية المطبقة في المؤسسة الإقتصادية ونوع الإفصاح المتبع .	0.652	0.000
35	تُفصح المؤسسة الإقتصادية عن مستوى إستقلالية الرقابة الداخلية بالنسبة للمدقق الداخلي، مجلس الإدارة ومحافظ الحسابات.	0.642	0.000
36	يُفصح تقرير المدقق الداخلي عن أي تجاوزات في تطبيق البدائل المحاسبية وآلية الرقابة على تطبيقها.	0.524	0.003
37	يُفصح تقرير محافظ الحسابات عن التلاعب في تطبيق البدائل المحاسبية مع إقتراح تغييرها	0.506	0.004

	في حالة عدم ملائمتها ببدائل أخرى مناسبة .		
38	تُفصح المؤسسة الإقتصادية عن الأسس المتبعة في منح الحوافز.	0.490	0.006

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على معطيات الاستبيان ونتائج برنامج IBM SPSS STATISTICS 22

من الجدول (4-7) المتعلقة بالاتساق الداخلي لفقرات البعد الرابع من المحور الأول (التوسع في الإفصاح المحاسبي) يتضح وجود ارتباط قوي، ودال عند مستوى 1 % لمعظم الأسئلة؛ ما يدل على وجود اتساق داخلي كبير ومصدلقية للفقرات.

ب -الإتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث:

الحدول (4-8): الإتساق الداخلي للمحور الثالث (الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية)

الرقم	الفقرة	الارتباط	الدلالة
39	إن عدم إتباع المؤسسات لطرق المعالجة البديلة يحد من إستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.	0.487	0.006
40	إن الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من فترة لأخرى في المؤسسات يحد من إستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.	0.625	0.000
41	إن إمتلاك المدقق الداخلي المعرفة والدراية الكافية بمعايير المحاسبة والتدقيق يحد من إستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.	0.686	0.000
42	يَعمل المدقق الداخلي على تطوير نظم الرقابة الداخلية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	0.448	0.013

43	تُسهم لجنة التدقيق في تحسين ودعم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات مما يساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	0.463	0.010
44	إن مقاومة لجنة التدقيق لضغوطات وتدخلات الإدارة في عملية التدقيق يسهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	0.640	0.000
45	تَتأكد لجنة التدقيق من مشاركة المساهمين في الرقابة على الإدارة مما يساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	0.394	0.031
46	مُتابعة محافظ الحسابات لمدى تحقيق مجلس الإدارة لأهداف المؤسسة يحد من حرية إستخدام الادارة لأساليب المحاسبية الإبداعية.	0.483	0.007
47	يُركز محافظ الحسابات على أهمية قيام المؤسسات بالإفصاح عن الأحداث الجوهرية المؤثرة على المركز المالي لها مما يساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	0.604	0.000
48	يُركز محافظ الحسابات على أهمية قيام الشركات بالإفصاح عن طبيعة المخاطر مما يساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	0.552	0.002
49	تُسهم الحوكمة في تعزيز الإطار الأخلاقي لمهنة المحاسبة مما يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	0.617	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على معطيات الاستبيان ونتائج برنامج IBM SPSS STATISTICS 22.

من الجدول (4-8) المتعلقة بالاتساق الداخلي لفقرات محاور الثالث الإستبيان يتضح وجود ارتباط قوي، ودال عند مستوى 1 % لمعظم أسئلة المحاور والفقرات المكونة له؛ ما عدا السؤال الأول من المحور الثالث الذي جاء معامل الارتباط له بقيمة مستوى دلالة أكبر من المستوى الأدنى المقبول (0.05)، مما يشير إلى حذف الفقرة و الإستغناء عليها؛ لكن على العموم يوجد اتساق داخلي كبير للفقرات الأمر الذي يؤكد مصداقية تلك الفقرات، ومحاورها أنها تقيس مفهوم مشتَرك.

المبحث الثاني: تحليل ومقارنة نتائج محاور الاستبيان

بعدما تم حصر مجتمع الدراسة في عينة عشوائية، تأتي مرحلة دراسة وتحليل لمحاور الاستبيان، حيث أن المحور الأول يشمل خصائص العينة الإحصائية المكونة من أفراد العينة المذكورة سلفا؛ والمحور الثاني بأربعة أبعاد كل بعد يختبر فرضية، وتتم مقارنة إجابات كل من المحاسبين، رؤساء الأقسام، إطارات، ومدقيقن داخليين في المؤسسات الإقتصادية حول أي المتطلبات أكثر تأثيراً في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك بالاعتماد على الطريقة الإحصائية المنتقاة من برنامج SPSS22 ، والاستعانة بالأساليب الإحصائية المذكورة سابقا.

المطلب الأول: تحليل المحور الأول من الاستبيان (الإطار الديمغرافي للدراسة الميدانية)

تفيد دراسة خصائص عينة الدراسة لمعرفة طبيعة، ونوعية النتائج المحصل عليها في هذه الدراسة، من خلال التأكد من كفاءة أفراد العينة، وقدرتهم على فهم مختلف أسئلة الاستبيان، وتقديمهم لإجابات مناسبة والضرورية لإنجاز هذه الدراسة.

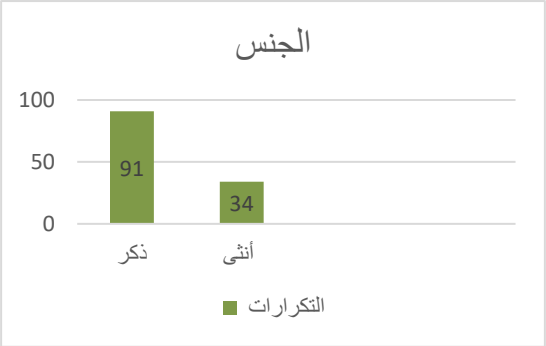
أولا: توزيع أفراد العينة حسب النوع الإجتماعي

توزعت أفراد العينة المختارة بين الذكور والإناث وفقا للإحصائيات كما يلي:

الجدول رقم (4-9): توزيع أفراد عينة العينة حسب النوع الإجتماعي

الجنس	التكرارات	النسبة المئوية
ذكر	91	72,8
أنثى	34	27,2
المجموع	125	100

الشكل رقم (4-1): التمثيل البياني لتوزيع أفراد حسب النوع الإجتماعي



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على معطيات الاستبيان ونتائج برنامج IBM SPSS STATISTICS 22

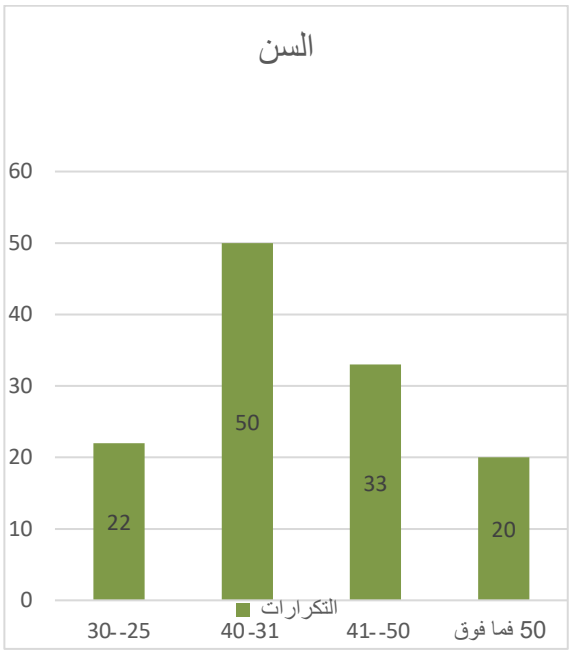
- **التحليل**: من خلال دراسة وتحليل 125 استمارة تم توزيعها في مختلف المؤسسات محل الدراسة، إتضح أن عينة الدراسة يغلب عليها الجنس الذكوري بنسبة 72.8 %، وهو ما يعادل 91 ذكراً من إجمالي العينة؛ بينما بلغت نسبة الإناث 27,2 % أي ب 34 إناث.
- **التفسير**: يدل على هيمنة عنصر الذكور على مهنة المحاسبة والتدقيق، وهذا راجع إلى طبيعة المجتمع الجزائري، وطبيعة المهنة من متاعب، وضغوطات، ومسؤوليات مترتبة عنها لا تتناسب مع طبيعة المرأة.

ثانيا: توزيع أفراد العينة حسب العمر

بناءا على التقسيم المنتهج بالنسبة لفئات العمر لأفراد عينة الدراسة تم الحصول على النتائج الآتية:

الجدول رقم (4-10): توزيع أفراد العينة حسب العمر الشكل رقم (4-2): التمثيل البياني لتوزيع أفراد العينة حسب العمر

العمر	التكرارات	النسبة المئوية
25 إلى 30 سنة	22	17.6
31 إلى 40 سنة	50	40
41 إلى 50 سنة	33	26.4
من 51 سنة فما فوق	20	16
المجموع	125	100



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على معطيات الاستبيان ونتائج برنامج IBM SPSS STATISTICS 22

- **التحليل:** من خلال الجدول رقم (4-10) والشكل رقم (4-2) يتضح تباين أعمار أفراد العينة، فكانت نسبة كبيرة من المستجوبين من الفئة العمرية من 31 سنة إلى 40 سنة، أي ما يقارب نسبة 40 %؛ وتليها الفئة الثانية من 41 سنة إلى 50 سنة ما يعادل نسبة 26,4 % ؛ وتليها من 25سنة إلى 30 سنة نسبتها تقدر ب 17,6 %؛ أما المجيبون الأكثر من 50 سنة فمثلوا نسبة 16 %.
- **التفسير:** هذا يدل على أن مجمل الذين يعملون في المؤسسات الإقتصادية كمحاسبين، أو مدققين داخلين، ورؤساء أقسام، وإطارات يجب أن يتميزو بالخبرة المهنية؛ بالإضافة إلى مستواها التعليمي، والاستفادة أكثر من خبرتهم، ومحاولة نقلها إلى من هم أقل سنا، والدليل على ذلك أنا الفئة العمرية من 31 إلى 50 سنة هي الغالبة ب 66%، في حين الفئة الشابية 17,6% ، أما الفئة أكبر من 50 سنة فهي الفئة الأخيرة، وهذا ما يدل على أن مهنة المحاسبة صعبة ومتعبة للأفراد كبار السن رغم خبرتهم.

ثالثا: توزيع أفراد العينة حسب المستوى العلمي

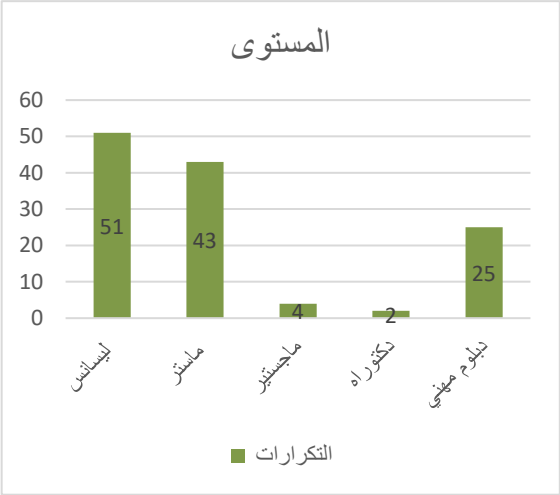
إن المستوى العلمي لأفراد عينة الدراسة له تأثير كبير على نتائج الاستبيان، وتم الحصول على النتائج الآتية:

الجدول (4-11): توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي

المستوى العلمي	التكرارات	النسبة المئوية
ليسانس	51	40,8
ماستر	43	34,4
ماجستير	4	3,2
دكتوراه	2	1,6
ديبلوم مهني	25	20
المجموع	125	100

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على معطيات الاستبيان ونتائج برنامج IBM SPSS STATISTICS 22

الشكل (4-3): التمثيل البياني لتوزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي



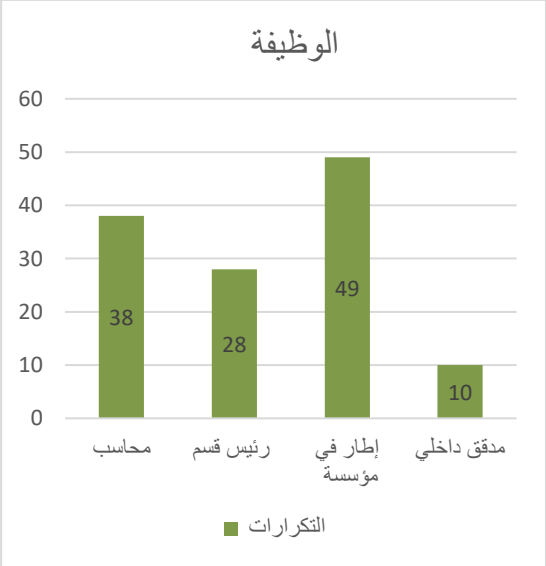
- **التحليل:** من خلال الجدول رقم (4-11)، والشكل رقم(4-3) فإن أكبر نسبة من عينة الدراسة هي لحاملي شهادة ليسانس، إذ بلغ عددهم 51 أي بنسبة 40,8 %؛ واحتل حاملي شهادات ماستر المرتبة الثانية، حيث بلغ عددهم 43 أي بنسبة 34,4%؛ وبلغ عدد حاملي شهادة الدكتوراه 2 بنسبة 1,6 % وبذلك احتلت المرتبة الخامسة والأخيرة، أما مؤهل الماجستير في المرتبة الرابعة بنسبة 3,2% ؛ في حين قدرت نسبة حملة ديبلوم مهني 20 % .
- **التفسير:** يتضح أن المستوى التعليمي لجميع أفراد عينة الدراسة مرتفع، بحيث أن أغلبية أفراد العينة لديهم مستويات علمية مقبولة، وهذا يدل على أن أغلبية الأفراد العينة لديهم المؤهل العلمي الكافي لفهم أسئلة الاستبيان.

رابعا: توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة:

تم تقسيم أفراد العينة إلى خمس فئات تمثل الوظيفة المهنية لكل فرد، وقد تم اختيار الفئات بما يتناسب مع أفراد العينة، وتحصلنا على التوزيع الآتي:

الجدول رقم (4-12): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الشكل رقم (4-4): التمثيل البياني لتوزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرارات	النسبة المئوية
محاسب	38	30,4
رئيس قسم	28	22.4
إطار في مؤسسة	49	39.2
مدقق داخلي	10	8
المجموع	125	100



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على معطيات الاستبيان ونتائج برنامج IBM SPSS STATISTIC 22

- **التحليل:** من خلال الجدول رقم (4-12) الخاص بتمثيل عينة الدراسة حسب الوظيفة، اتضح بأن فئة إطار في المؤسسة تمثل أكبر نسبة ب 39,2 %؛ ثم تليها فئة المحاسبين بنسبة 30,4 %، وهي تفوق نسبة المدقيقين الداخليين التي تمثل 8 %؛ إضافة إلى ذلك فإن نسبة 22,4 % لرئيس قسم (مصلحة).
- **التفسير:** تم توزيع الاستبيان على إطارات المؤسسة أكثر من المدققين الداخليين، لأن إطارات المؤسسة هما أكثر حرصا على صورة المؤسسة من التشويه؛ أما المستجوبون من محاسبين، ورؤساء أقسام، ومصالح في المؤسسات فآرائهم تحظى بمصداقية وخبرة أكبر.

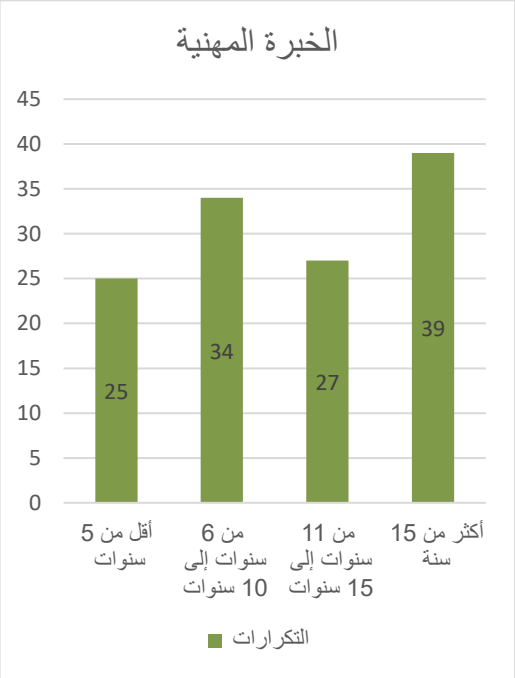
خامسا: توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة

تم تقسيم أفراد العينة إلى 04 فئات، توزعت من خلالها أفراد العينة المختارة كما يلي:

الجدول رقم (4-13): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة

سنوات الخبرة	التكرارات	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	25	20
من 6 سنوات ل 10 سنوات	34	27,2
من 11 سنة إلى 15 سنة	27	21.6
أكثر من 15 سنة	39	31.2
المجموع	125	100

الشكل رقم (4-5):التمثيل البياني لتوزيع العينة حسب الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على معطيات الاستبيان ونتائج برنامج IBM SPSS STATISTICS 22

- **التحليل:** من خلال الجدول رقم (4-13)، والشكل رقم (4-5) أعلاه الخاص بتمثيل عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة، تم تقسيم خبرة المستجوبين في ميدان العمل إلى 04 فئات؛ الفئة الأولى تضم المستجوبين الذين يملكون خبرة مهنية أقل من 5 سنوات، وكانت نسبتهم ب 20 % حيث بلغ عددهم 25 فرد؛ أما الفئة الثانية الأفراد الذين خبرتهم من 6 سنوات إلى 10 سنوات، فكان عددهم 34 أي ما يعادل نسبة 27.2 %؛ أما الفئة الثالثة المستجوبين الذين خبرتهم من 11 سنة إلى 15 سنة بنسبة 21,6 %؛ وكانت أكبر نسبة ب 31,2 % لفئة المستجوبين ذو خبرة أكثر من 15 سنة .

- **التفسير:** هذا يعني احتكاك أفراد العينة بالواقع العملي والمهني، وأن أغلبيتهم لديهم الخبرة الكافية مما ينعكس ايجابيا على إجاباتهم لأسئلة الاستبيان؛ كما يتضح توفر المستوى العلمي، والخبرة الكافية اللازمة لدى أفراد عينة الدراسة، وقدرتهم على فهم أسئلة الاستبيان والإجابة عليها.

المطلب الثاني: تحليل ومقارنة نتائج الاستبيان

خصص المحور الثاني من استمارة الاستبيان لأربعة أبعاد، تتمثل في ضوابط إختيار البدائل المحاسبية للحد من ممارسات المحاسبة، حيث تم تقسيم هذا المحور كما يلي:

- **البعد الأول:** من الفقرة رقم 01 إلى الفقرة رقم 10: تم تخصيص هذه الفقرات للنظام المحاسبي المالي؛
- **البعد الثاني:** من الفقرة رقم 11 إلى الفقرة رقم 18:خصصت هذه الفقرات لأليات الحوكمة الخارجية، والمتمثلة في تدقيق محافظ الحسابات؛
- **البعد الثالث** : من الفقرة 19 إلى الفقرة 29 : خصصت هذه الفقرات لآليات الحوكمة الداخلية، والمتثلة في مجلس الإدارة ، لجان التدقيق و المدقيقين الداخليين؛
- **البعد الرابع** : من الفقرة 30 إلى الفقرة 38: خصصت هذه الفقرة للتوسع المحاسبي.

سيتم معرفة اتجاه إجابات أفراد العينة من خلال المتوسط الحسابي، بما أن تم استخدم مقياس ليكرت الخماسي فيكون المدى الإجمالي للإختبارات (5–1=4)، وطول مجال كل إختيار هو (0,8=5/4) ومنه نستنتج مجالات كل إختيار كالأتي :

الجدول رقم (4–14): مجال المتوسط الحسابي

مجال المتوسط الحسابي	1,8–1	2,6–1,8	3,4–2,6	4,2–3,4	5–4,2
درجة الموافقة	غير موافقة بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة

المصدر : من إعداد الطالبة إعتمادا على الإستبيان

لتحقيق الهدف من الفقرات تم عرض إجابات العينة كمايلي:

الجدول رقم (4-15): الإنحراف المعياري والمتوسطات الحسابية للمحور الثاني من الإستبيان (آليات ضبط البدائل المحاسبية في المؤسسات الإقتصادية)

الفقرة	الفقرات	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الإتجاه العام
البعد الأول: النظام المحاسبي المالي	الفقرة 2	4,0667	0,44978	موافق
	الفقرة 3	3,9000	0,92289	موافق
	الفقرة 4	4,1333	0,86037	موافق
	الفقرة 5	4,2333	0,72793	موافق بشدة
	الفقرة 6	3,7333	0,86834	موافق
	الفقرة 7	4,2000	0,66436	موافق
	الفقرة 8	4,3333	0,60648	موافق بشدة
	الفقرة 9	4,3333	0,47946	موافق بشدة
	الفقرة 10	3,8333	0,79148	موافق
البعد الثاني: آليات الحوكمة الخارجية (محافظ الحسابات)	الفقرة 11	4,3667	0,85029	موافق بشدة
	الفقرة 12	4,1000	0,84486	موافق
	الفقرة 13	4,2000	0,76112	موافق
	الفقرة 14	4,3000	0,70221	موافق بشدة
	الفقرة 15	4,2000	0,76112	موافق

	الفقرة 16	4,2667	0,63968	موافق بشدة
	الفقرة 17	4,0667	0,58329	موافق
	الفقرة 18	4,3333	0,71116	موافق بشدة
البعد الثالث : آليات الحوكمة الداخلية	الفقرة 19	3,7000	1,23596	موافق
	الفقرة 20	3,9667	0,66868	موافق
	الفقرة 21	3,5667	1,07265	موافق
	الفقرة 22	3,2000	1,39951	محايد
	الفقرة 23	4,2000	0,61026	موافق
	الفقرة 24	3,7667	1,13512	موافق
	الفقرة 25	3,8667	1,27937	موافق
	الفقرة 26	3,5000	1,04221	موافق
	الفقرة 27	3,6667	1,06134	موافق
	الفقرة 28	3,4667	1,13664	محايد
	الفقرة 29	3,9667	1,09807	موافق
البعد الرابع : التوسع في الإفصاح المحاسبي	الفقرة 30	4,2000	0,76112	موافق
	الفقرة 31	3,9333	0,82768	موافق
	الفقرة 32	3,8333	0,79148	موافق
	الفقرة 33	3,9333	0,69149	موافق
	الفقرة 34	3,7667	0,81720	موافق
	الفقرة 35	3,5333	1,00801	موافق
	الفقرة 36	3,9667	0,85029	موافق
	الفقرة 37	4,2000	0,88668	موافق
	الفقرة 38	3,8667	0,97320	موافق

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على معطيات الاستبيان ونتائج برنامج IBM SPSS STATISTICS22

من خلال الجدول رقم(4-15) الموضح لضوابط ممارسة المحاسبة الإبداعية في البدائل المحاسبية في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، يتضح أن إجابات أفراد كل العينة البالغ عددهم 125 فرد، يتفقون ولو بشكل نسبي في بعض الفقرات ويختلفون في أخرى؛ ومن أجل التحليل الدقيق لهذه القيمة الإحصائية، والوقوف على تفسير الاختلافات الظاهرة في المتوسط الحسابي، والإنحراف المعياري كما يظهره الجدول يجب دراسة كل فقرة من فقرات الاستبيان على حدى وذلك كما يلي:

أولا: متطلبات ضبط البدائل المحاسبية

1- **النظام المحاسبي المالي** : يظهر الجدول رقم (4-15) أعلاه أن المتوسط الحسابي للبعد الأول تراوح بين 3,73 و 4,33 ، وبإنحراف معياري تراوح بين 0,44 و0,92 ، مما يدل على تباين أراء أفراد العينة بين موافق وموافق بشدة؛ كما تشير هذه النتائج إلى وجود تجانس في إجابات أفراد العينة، وبالتالي فإن المؤسسات الإقتصادية الجزائرية تحرص على الإلتزام بقواعد النظام المحاسبي فيما يتعلق بالبدائل المحاسبية؛ وحصلت الفقرات 5 ، 7 ،8، 9 على متوسطات فاقت 4,2، بإنحراف معياري لم يفق 0,75؛ في حين الفقرات 2، 3، 4 ، 6 حصلت على متوسطات تراوحت بين 3,73 و 4,13 بتقدير موافق؛ وتدل هذه النتائج على أن المؤسسات الإقتصادية تعتبر النظام المحاسبي المالي بمثابة ضابط ومرشد لتطبيقها للبدائل المحاسبية.

2- **آليات الحوكمة الخارجية** : يظهر الجدول رقم (4-15) أن المتوسط الحسابي للبعد الثاني تراوح بين 4,06 و 4,33، وبإنحراف معياري تراوح بين 0,58 و0,85، مما يدل على تباين أراء أفراد العينة بين موافق وموافق بشدة؛ كما تشير هذه النتائج إلى وجود تجانس في إجابات أفراد العينة، وبالتالي فإن المؤسسات الإقتصادية الجزائرية تحرص على الإلتزام بالتدقيق الخارجي، والإشراف على أعمال تدقيق محافظ الحسابات؛ وحصلت الفقرات 12 ،13 ، 15 ،17 ، على متوسطات تراوحت بين 4,06 و ،4,20 بإنحراف معياري تراوح بين 0,58 و 0,84 أي بتقدير موافق؛ في حين الفقرات 11 ،14 ،16 ، 18 حصلت على متوسطات فاقت 4,20 بتقدير موافق بشدة؛ وتدل هذه النتائج أن آليات الحكومة الخارجية، والمتمثلة في تدقيق محافظ الحسابات

يعتبر من أهم الضوابط، وأدوات الرقابة التي تحرص المؤسسات الإقتصادية الجزائرية على تطبيقها والحرص عليها.

3- **آليات الحوكمة الداخلية** : يظهر الجدول رقم (4-15) أعلاه أن المتوسط الحسابي للبعد الثالث تراوح بين 3,20 و 4,20، وبإنحراف معياري تراوح بين 0,61 و1,27، مما يدل على تباين أراء أفراد العينة بين محايد وموافق؛ وبالتالي فإن المؤسسات الإقتصادية الجزائرية لا تحرص بشكل جيد على الإلتزام بآليات الحوكمة الداخلية (مجلس الإدارة، لجان التدقيق، التدقيق الداخلي)؛ وحصلت الفقرات 19 ، 20 ، 21 ، 23 ، 24 ، 25 ، 26 ، 27 ، 28 ، 29 على متوسطات تراوحت بين 3,41 و 4,20، بإنحراف معياري تراوح بين 0,61 و 1,27 أي بتقدير موافق؛ أما الفقرة 22 جاءت بمتوسط 3,20 بتقدير محايد أي أن أفراد العينة من محاسبين، وإطارات، ومدقيقين داخليين تفادو الإجابة على السؤال، لأنهم على الأغلب لا يحبون الإعتراف بالنقص في مايخص التدقيق الداخلي وذلك لإنعكاسه على سمعة المؤسسة؛ وبالتالي تدل هذه النتائج على أن العديد من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية ليس لديها عدد المدققين الداخليين كاف في المؤسسة لتنفيذ عمليات التدقيق في كل الأقسام، والإدارات، وأحيانا لا تمتلك قسم للتدقيق الداخلي لكنها لا تعترف بذلك .

4- **التوسع في الإفصاح المحاسبي**: يظهر الجدول رقم (4-15) أن المتوسط الحسابي للبعد الرابع تراوح بين 3,53 و 4,20، وبإنحراف معياري تراوح بين 0,69 و1,00 مما يدل موافقة أراء أفراد العينة؛ في حين نلاحظ أن الفقرة رقم 35 جاءت بمتوسط قريب للمحايد مقابل الموافقة 3,53، وبإنحراف معياري 1 هذا مايدل على حساسية الإجابة عن الإفصاح، ومستوى إستقلالية الرقابة الداخلية بالنسبة مدقق الخارجي، مجلس الإدارة، ومحافظ الحسابات لدى المؤسسات الإقتصادية؛ وبالتالي فإن المؤسسات الإقتصادية الجزائرية تحرص على الإفصاح عن البدائل المحاسبية، والتغيرات الخاصة وأثرها ضمن ملحقات الكشوف المالية، وتعتبر أن الإفصاح عنها بمثابة ضابط لها للحكم على مصداقية الكشوف المالية فتتفادى الإفصاح عن ما يتعلق بالإستقلالية.

ثانيا: الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الإقتصادية

الجدول رقم (4-16): المتوسط الحسابي والإنحراف المعياري للمحور الثالث (الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية)

الفقرة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الإتجاه العام
الفقرة 39	3,8667	0,86037	**موافق**
الفقرة 40	3,8667	0,68145	**موافق**
الفقرة 41	4,2333	0,85836	**موافق بشدة**
الفقرة 42	4,1000	0,95953	**موافق**
الفقرة 43	4,3000	0,59596	**موافق بشدة**
الفقرة 44	4,0667	0,69149	**موافق**
الفقرة 45	3,5000	1,04221	**موافق**
الفقرة 46	4,1333	0,68145	**موافق**
الفقرة 47	4,2000	0,66436	**موافق بشدة**
الفقرة 48	4,1333	0,73030	**موافق**
الفقرة 49	4,2333	0,85836	**موافق بشدة**

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على معطيات الاستبيان ونتائج برنامج IBM SPSS STATISTICS 22

بعد تحليل المحور الأول من الإستبيان سنذهب لعرض، وتحليل نتائج المحور الثاني من الإستبيان الذي خصص للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الإقتصادية.

يتضح من الجدول رقم (4-16) أعلاه أن المتوسطات الحسابية لإجابات العينة حول الفقرات التي تقيس الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية تراوح بين 3,5 و 4,3، مما يدل على أن اتجاه الإجابات يتمركز حول درجة " موافق " و "موافق بشدة " وفق مقياس ليكرت الخماسي؛ كما تدل هذه البيانات أيضا على وجود تجانس في إجابات أفراد العينة؛ ونلاحظ أيضا أن أراء أفراد العينة من محاسبين، ومدققين داخلين، وإطارات ...إلخ في المؤسسات افقتصادية في ولاية الشلف الجزائر قد توزعت ما بين الموافقة،

والموافقة بشدة على فقرات هذا المحور، ماعدا الفقرة 45 " تتأكد لجنة التدقيق من مشاركة المساهمين في الرقابة على الإدارة مما يساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية." التي جاءت بمتوسط 3,5 قريب للمحايد على الموافقة وبإنحراف معياري قدر ب 1,04، هذا يدل على أن هناك تحفظ فيما يخص الرقابة الداخلية في المؤسسات الإقتصادية محل الدراسة، وهذا راجع إلى أهمية الدور الذي يُحمله المساهمين للجنة التدقيق في الحفاظ على قيمة مسهاماتهم، وتفادي الإحتيال عليها.

المطلب الثالث: اختبار الفرضيات

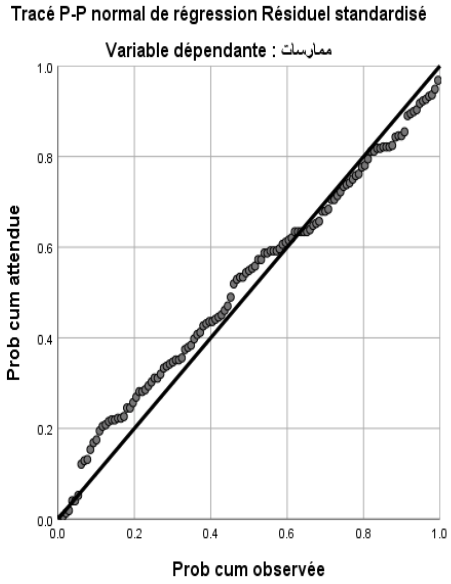
بعد تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات كل محور، وفي ضوء مشكلة البحث والتساؤلات البحثية، فإن الدراسة الحالية تقوم على إختبار الفروض التالية :

أولا: اختبار الفرضية الرئيسية: تهدف الفرضية الرئيسية إلى معرفة مدى وجود علاقة، وتأثير لآليات ضبط البدائل المحاسبية على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية أو عدمها في المؤسسات الإقتصادية، وتنص الفرضية الرئيسية على:

- **الفرضية العدمية:** تنص على " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0,05) بين آليات ضبط البدائل المحاسبية، والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الإقتصادية لولاية الشلف.
- **الفرضية البديلة:** تنص على " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0,05) بين آليات ضبط البدائل المحاسبية، والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الإقتصادية لولاية الشلف .

1-**إختبارية التوزيع للفرضية الرئيسية:** تم الاستعانة بالانحدار الخط البسيط للتحقق من الفرضية حيث تم تبيان االانتشار الخطي للمتغيرات فيما يلي:

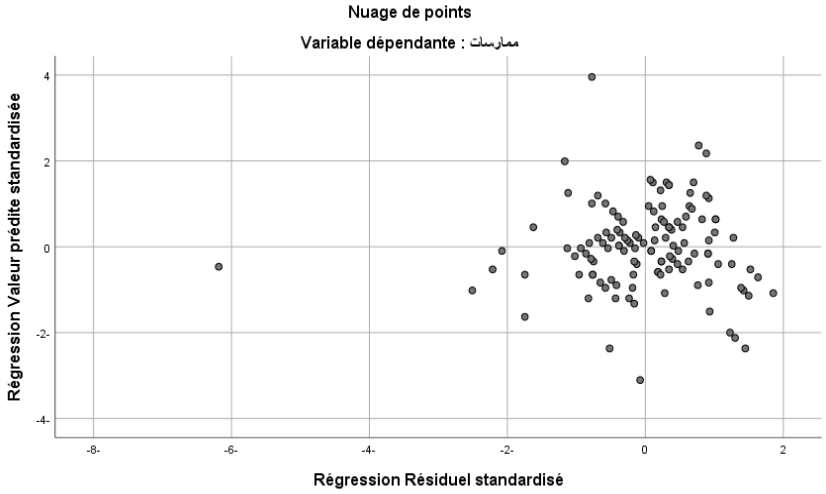
الشكل رقم (4-6): إختبارية التوزيع للفرضية الرئيسية



المصدر: من مخرجات معطيات الاستبيان ونتائج برنامج IBM SPSS STATISTICS 22

نلاحظ من خلال الشكل رقم (4-6) أن جميع النقاط تتجمع قرب الخط المستقيم، مما يدل على أن التوزيع المتبع طبيعي.

الشكل رقم (4-7): انتشار البواقي للفرضية الرئيسية



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على معطيات الاستبيان ونتائج برنامج IBM SPSS STATISTICS 22

نلاحظ من خلال الشكل رقم (4-7) عدم إتباع النقاط لنمط معين، مما يشير لامكانية تطبيق الانحدار الخطي البسيط.

2-إختبار الإنحدار البسيط للفرضية الرئيسية:

الجدول رقم (4-17) : الإنحدار الخطي البسيط للفرضية الرئيسية

العينة	المتغير	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة بيرسون	الدلالة
125	الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	43,86	5.91	0.616	0.000
	آليات ضبط البدائل المحاسبية	146.57	16.28		

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على معطيات الاستبيان ونتائج برنامج IBM SPSS STATISTICS 22

نلاحظ من الجدول رقم (4-17) أن المتوسط الحسابي للممارسات قدر ب 43.86، والبدائل المحاسبية قدرب 146.57، ومن قيمة بريسون وقيمة المستوى الدلالة عند 0.00 يمكننا القول توجود علاقة.

الجدول رقم (4-18): تحليل تباين خط الإنحدار الخطي المتعدد للفرضية الرئيسية

	مجموع المربعات	متوسط المربعات	قيمة (F)	مستوى الدلالة
الإنحدار	1156.005	1156.005	44.704	0.000
الخطأ	3180.683	25.859		
معامل الارتباط المتعدد (R)	مربع معامل الارتباط (R2)	مربع معامل الارتباط المعدل AJUSTé R		
0.516	0.267	0.261		

المتغير المستقل	B	BETA	قيمة(T)	مستوى الدلالة
. آليات ضبط البدائل المحاسبية . الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	16.383 0.187	0.516	3.962	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على معطيات الاستبيان ونتائج برنامج IBM SPSS STATISTICS 22

يتضح من خلال الجدول السابق مايلي:

- قيمة معامل الإرتباط الكلي (R) تعادل (0,516)، مما يدل أن هناك علاقة طردية بين آليات ضبط البدائل المحاسبية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة الدراسة.

- قيمة معامل التحديد (R2) تعادل (0.267)، مما يدل أن التغير الكلي في المتغير التابع (الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية) يمكن تفسيره أو يتسبب فيه مجموعة المتغيرات المستقلة السابقة الذكر بنسبة (26%).
- قيمة T بلغت (3,962) عند مستوى الدلالة 0 ,000=sig وأدنى مستوى معنوية ، مما يعني زيادة الحد من الممارسات الإبداعية بقيمة 0.542، كلما زادت قيمة ضبط البدائل المحاسبية؛ وعليه تقبل الفرضية البديلة.

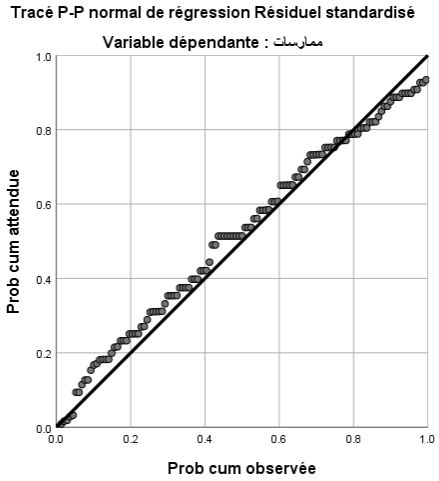
ثانيا: اختبار الفرضية الفرعية الأولى

الفرضية الفرعية الأولى: تهدف الفرضية الفرعية الأولى إلى معرفة مدى وجود علاقة،، وتأثير للإلتزام بالنظام المحاسبي على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية أو عدمها في المؤسسات الإقتصادية، وتنص الفرضية على:

- **الفرضية العدمية:** تنص على " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0,05) بين الإلتزام بالنظام المحاسبي والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية أو عدمها في المؤسسات الإقتصادية لولاية الشلف.
- **الفرضية البديلة:** تنص على " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0,05) بين بين الإلتزام بالنظام المحاسبي والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية أو عدمها في المؤسسات الإقتصادية لولاية الشلف.

1- إختبارية التوزيع للفرضية الفرعية الأولى :

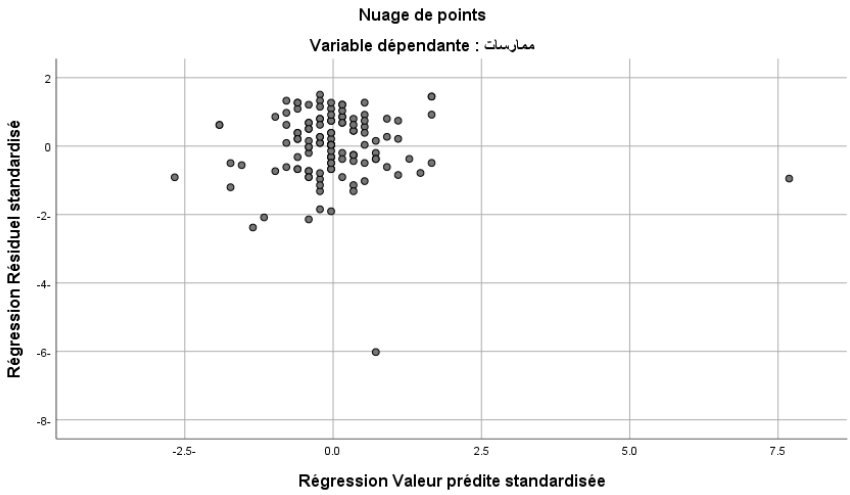
الشكل رقم (4-8): اختبارية التوزيع للفرضية الفرعية الأولى



المصدر: من مخرجات معطيات الاستبيان ونتائج برنامج IBM SPSS STATISTICS 22

نلاحظ من خلال الشكل رقم (4-8) أن جميع النقط في المنحنى البياني تتمركز حول الخط، مما يعني بوجود دلالة خطية بين الإلتزام بالنظام المحاسبي المالي والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وأن التوزيع المتبع طبيعي.

الشكل رقم (4-9): إنتشار البواقي للفرضية الفرعية الأولى



المصدر: من مخرجات معطيات الاستبيان ونتائج برنامج IBM SPSS STATISTICS 22

نلاحظ ان انتشار البواقي قد تم بطريقة عشوائية، مما يسمح لنا بتطبيق معادلة الانحدار لخطي.

2-اختبار الإنحدار البسيط للفرضية الفرعية الأولى :

الجدول رقم (4-19): الإنحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية الأولى

العينة	المتغير	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة بيرسون	الدلالة
125	الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	43,86	5.91	0.296	0.000
	النظام المحاسبي المالي	36,18	5.31		

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على معطيات الاستبيان ونتائج برنامج IBM SPSS STATISTICS 22

نلاحظ من الجدول أن المتوسط الحسابي للممارسات قدر ب 43.86، ولنظام المحاسبي المالي قدر ب 36,18، ومن قيمة بريسون، وقيمة مستوى الدلالة عند 0.01 يمكننا القول توجود علاقة.

الجدول رقم (4-20): تحليل تباين خط الإنحدار الخطي المتعدد الفرضية الفرعية الأولى

	مجموع المربعات	متوسط المربعات	قيمة (F)	مستوى الدلالة
الإنحدار	383.571	383.571	11.935	0.001
الخطأ	3953.117	32.139		
معامل الارتباط المتعدد (R	مربع معامل الارتباط (R2)	مربع معامل الارتباط المعدل R AJUSTé		

0.297	0.088	0.081	

المتغير المستقل	B	BETA	قيمة(T)	مستوى الدلالة
. النظام المحاسبي المالي . الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	31.880 331.	297.	9.093 3.445	0.00

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على معطيات الاستبيان ونتائج برنامج IBM SPSS STATISTICS 22

يتضح من خلال الجدول السابق مايلي:

- قيمة معامل الإرتباط الكلي (R) تعادل (0,297)، مما يدل أن هناك علاقة طردية بين النظام المحاسبي المالي والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة الدراسة.
- قيمة معامل التحديد (R2) تعادل (0.08)، مما يدل أن التغير الكلي في المتغير التابع (الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية) يمكن تفسيره أو يتسبب فيه النظام المحاسبي المالي بنسبة. (8%) .
- قيمة T بلغت (3,445) عند مستوى الدلالة 0 ,000 =sig وأدنى مستوى معنوية ، مما يعني زيادة الحد من الممارسات الإبداعية بقيمة 0.297 ،كلما زادت قيمة ضبط البدائل المحاسبية؛ وعليه تقبل الفرضية البديلة لوجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتغيرين.

ثالثا: اختبار الفرضية الفرعية الثانية

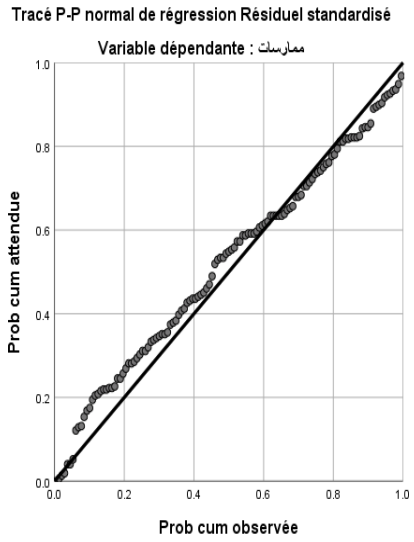
الفرضية الفرعية الثانية: تهدف الفرضية الفرعية الثانية إلى معرفة مدى وجود علاقة، وتأثير لآليات الحوكمة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية أو عدمها في المؤسسات الإقتصادية، وتنص الفرضية الرئيسية على:

- **الفرضية العدمية** : تنص على " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0,05) بين آليات الحوكمة الخارجية (التدقيق الداخارجي)، والحد من ممارسات المحاسبة في المؤسسات الإقتصادية لولاية الشلف.

- **الفرضية البديلة** : تنص على " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0,05) بين آليات الحوكمة الخارجية، والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية المؤسسات الإقتصادية لولاية الشلف.

1- اختبارية التوزيع للفرضية الفرعية الثانية :

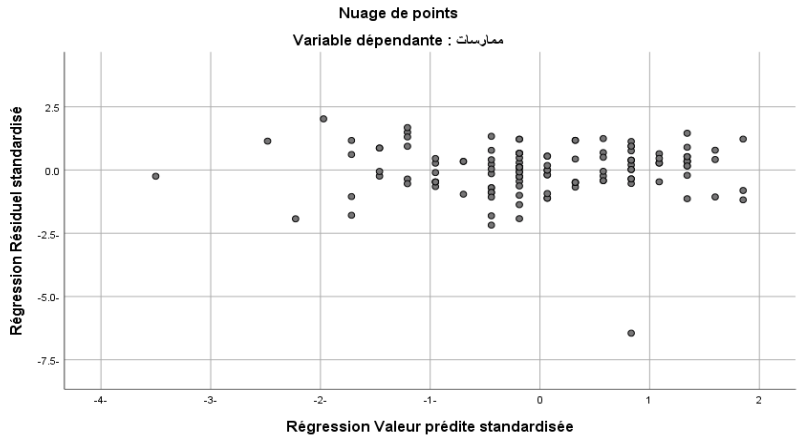
الشكل رقم (4-10): إختبارية توزيع للفرضية الفرعية الثانية



المصدر: من مخرجات معطيات الاستبيان ونتائج برنامج IBM SPSS STATISTICS 22

نلاحظ من خلال الشكل رقم (4-10) الإنتشار الخطي للبيانات وفق خط مستقيم، مما يشير لامكانية وجود علاقة خطية بين آليات الحوكمة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وإتباع التوزيع الطبيعي.

الشكل رقم (4-11): إنتشار البواقي للفرضية الفرعية الثانية



المصدر: من مخرجات معطيات الاستبيان ونتائج برنامج IBM SPSS STATISTICS 22

البواقي تنتشر انتشار عشوائي، مما يمكننا من القول بإمكانية إيجاد علاقة خطية بين آليات الحوكمة الخارجية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

2- اختبار الإنحدار البسيط للفرضية الفرعية الثانية :

الجدول رقم (4-21) :اختبار الإنحدار البسيط للفرضية الفرعية الثانية

العينة	المتغير	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة بيرسون	الدلالة
125	الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	43.86	5.91	0.412	0.000
	الحوكمة الخارجية	32.73	3.92		

المصدر: من إعداد الباحثة بإعتماد على مخرجات معطيات الاستبيان ونتائج برنامج IBM SPSS STATISTICS 22

نلاحظ من الجدول رقم (4-21) أن المتوسط الحسابي للممارسات قدر ب 43.86، والحوكمة الخارجية قدر ب 32,73، ومن قيمة بريسون، وقيمة المستوى الدلالة عند 0.01 يمكننا القول توجود علاقة.

الجدول رقم (4-22): تحليل تباين خط الإنحدار الخطي المتعدد الفرضية الفرعية الثانية

	مجموع المربعات	متوسط المربعات	قيمة (F)	مستوى الدلالة
الإنحدار	736.492	736.492	25.162	0.000
الخطأ	3600.196	29.270		
معامل الارتباط المتعدد (R)	مربع معامل الارتباط (R2)	مربع معامل الارتباط المعدل AJUSTé R		
0.412	0.170	0.163		

المتغير المستقل	B	BETA	قيمة(T)	مستوى الدلالة
. الحوكمة الخارجية	23.527		5.016	0.000
. الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	.621	.412		

المصدر: من إعداد الباحثة بإعتماد على مخرجات معطيات الاستبيان ونتائج برنامج IBM SPSS STATISTICS 22

يتضح من خلال الجدول السابق مايلي :

- قيمة معامل الإرتباط الكلي (R) تعادل (0,412)، مما يدل أن هناك علاقة طردية بين آليات الحوكمة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة الدراسة.
- قيمة معامل التحديد (R2) تعادل (0.170)، مما يدل أن التغير الكلي في المتغير التابع (الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية) يمكن تفسيره أو تتسبب فيه الحوكمة الخارجية بنسبة.(17%) .

- قيمة T بلغت (5,016) عند مستوى الدلالة 0 ,000=sig وأدنى مستوى معنوية، مما يعني زيادة الحد من الممارسات الإبداعية بقيمة 412، كلما زادت قيمة آليات الحوكمة الخارجية؛ وعليه تقبل الفرضية البديلة لوجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين آليات الحوكمة الخارجية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

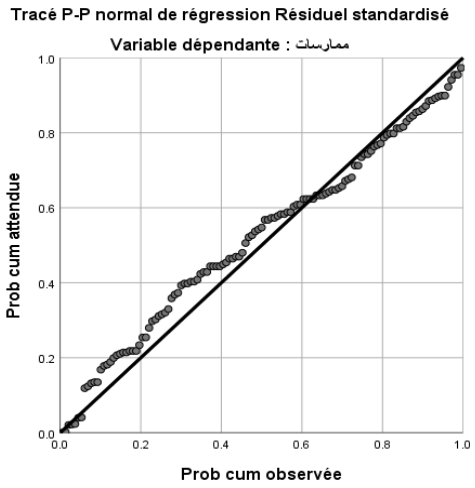
رابعا: اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

الفرضية الفرعية الثالثة: تهدف الفرضية الفرعية الثالثة إلى معرفة مدى وجود علاقة، وتأثير لآليات الحوكمة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية أو عدمها في المؤسسات الإقتصادية؛ وتنص الفرضية الرئيسية على:

- **الفرضية العدمية** : تنص على " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0,05) بين آليات الحوكمة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الإقتصادية لولاية الشلف.
- **الفرضية البديلة** : تنص على " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0,05) بين آليات الحوكمة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الإقتصادية لولاية الشلف.

1- اختبارية التوزيع للفرضية الفرعية الثالثة:

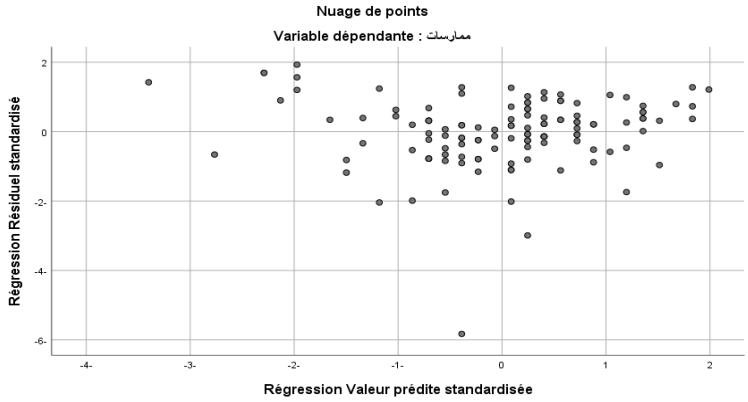
الشكل رقم (4-12): اختبارية التوزيع للفرضية الفرعية الثالثة



المصدر: من إخرجات معطيات الاستبيان ونتائج برنامج IBM SPSS STATISTICS 22

من خلال الشكل رقم (4-12) نلاحظ الانتشار الخطي، مما يشير لوجود علاقة خطية بين آليات الحوكمة الداخلية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وإتباع التوزيع الطبيعي.

الشكل رقم (4-13): إنتشار البواقي للفرضية الفرعية الثالثة



المصدر: من مخرجات معطيات الاستبيان ونتائج برنامج IBM SPSS STATISTICS 22

من خلال الشكل رقم (4-13) نلاحظ الانتشار العشوائي للبواقي، مما يشير لإمكانية إيجاد العلاقة الخطية بين آليات الحوكمة الداخلية، والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

2- اختبار الإنحدار للفرضية الفرعية الثالثة:

الجدول رقم (4-23): اختبار الإنحدار البسيط للفرضية الفرعية الثالثة

العينة	المتغير	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة بيرسون	الدلالة
125	الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	43.86	5.91	0.381	0.000
	الحوكمة الداخلية	42.44	6.30		

المصدر: من إعداد الباحثة بإعتماد على مخرجات معطيات الاستبيان ونتائج برنامج IBM SPSS STATISTICS 22

نلاحظ من الجدول رقم (4-23) أن المتوسط الحسابي للممارسات قدر ب 43.86، والحوكمة الداخلية قدر ب 42.44، ومن قيمة بريسون، ومن قيمة المستوى الدلالة عند 0.01 يمكننا القول توجود علاقة.

الجدول رقم (4-24): تحليل تباين خط الإنحدار الخطي المتعدد الفرضية الفرعية الثالثة

	مجموع المربعات	متوسط المربعات	قيمة (F)	مستوى الدلالة
الإنحدار	630.273	630.273	20.916	0.000
الخطأ	3706.415	30.133		
معامل الارتباط المتعدد (R	مربع معامل الارتباط (R2)	مربع معامل الارتباط المعدل AJUSTé R		

0.381	0.145	0.138	

المتغير المستقل	B	BETA	قيمة(T)	مستوى الدلالة
. الحوكمة الداخلية . الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	28.694 .357	381.	4.573	0.000

المصدر: من إعداد الباحثة بإعتماد على مخرجات معطيات الاستبيان ونتائج برنامج IBM SPSS STATISTICS 22

يتضح من خلال الجدول السابق مايلي:

- قيمة معامل الإرتباط الكلي (R) تعادل (0.381)، مما يدل أن هناك علاقة طردية بين آليات الحوكمة الداخلية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة الدراسة.
- قيمة معامل التحديد (R2) تعادل (0.145)، مما يدل أن التغير الكلي في المتغير التابع (الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية) يمكن تفسيره، أو يتسبب فيه آليات الحوكمة الداخلية بنسبة (14%).
- قيمة T بلغت (4.573) عند مستوى الدلالة 0 ,000=sig وأدنى مستوى المعنوية مما يعني زيادة الحد من الممارسات الإبداعية بقيمة 381 ،كلما زادت قيمة آليات الحوكمة الداخلية؛ وعليه تقبل الفرضية البديلة لوجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين آليات الحوكمة الداخلية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

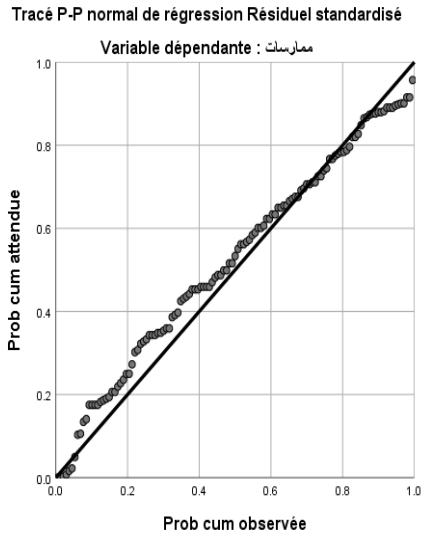
خامسا: اختبار الفرضية الفرعية الرابعة

الفرضية الفرعية الرابعة: تهدف الفرضية الفرعية الرابعة إلى معرفة مدى وجود علاقة، وتأثير للتوسع في الإفصاح المحاسبي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، أو عدمها في المؤسسات الإقتصادية؛ وتنص الفرضية الرئيسية على:

- **الفرضية العدمية:** تنص على " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0,05) بين تأثير التوسع في الإفصاح المحاسبي على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الإقتصادية لولاية الشلف.
- **الفرضية البديلة:** تنص على " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0,05) بين تأثير التوسع في الإفصاح المحاسبي، والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الإقتصادية لولاية الشلف.

1- اختبارية التوزيع للفرضية الفرعية الرابعة :

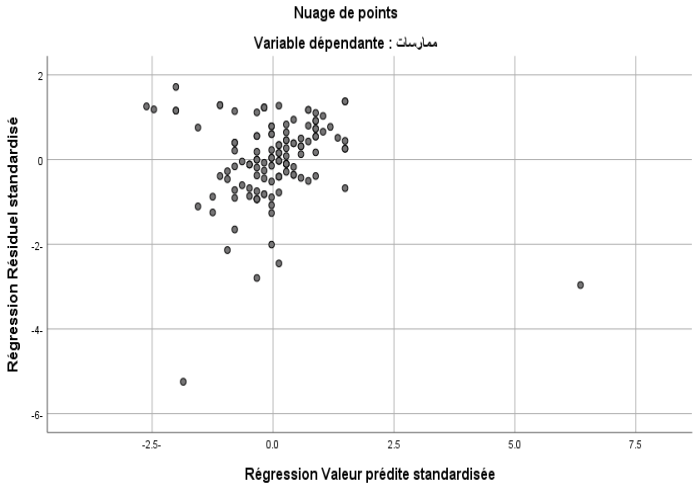
الشكل رقم (4-14): اختبارية التوزيع للفرضية الفرعية الرابعة



المصدر: من مخرجات معطيات الاستبيان ونتائج برنامج IBM SPSS STATISTICS 22

نلاحظ من خلال الشكل رقم (4-14) أن الانتشار الخطي للبيانات يشير لوجود علاقة خطية بين التوسع الإفصاح المحاسبي، والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الشكل رقم (4-15): إنتشار البواقي للفرضية الفرعية الرابعة



المصدر: من مخرجات معطيات الاستبيان ونتائج برنامج IBM SPSS STATISTICS 22

نلاحظ من خلال الشكل رقم (4-15) أن انتشار البواقي قد تم بطريقة عشوائية، مما يشير لامكانية تطبيق معادلة الانحدار الخطي للفرضية الفرعية الرابعة.

2- اختبار الإنحدار للفرضية الفرعية الرابعة :

الجدول رقم (4-25): اختبار الإنحدار البسيط للفرضية الفرعية الرابعة

العينة	المتغير	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة بيرسون	الدلالة
125	الحد من لممارسات المحاسبة الإبداعية	43.86	5.91	0.427	0.000
	التوسع في الإفصاح المحاسبي	35.20	6.57		

المصدر: من إعداد الباحثة بإعتماد على مخرجات معطيات الاستبيان ونتائج برنامج IBM SPSS STATISTICS 22

نلاحظ من الجدول رقم (4-25) أن المتوسط الحسابي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية قدر ب 43.86، والحوكمة الداخلية قدر ب35.20، ومن قيمة بريسون، و قيمة المستوى الدلالة عند 0.01 يمكننا القول توجود علاقة.

الجدول رقم (4-26): تحليل تباين خط الإنحدار الخطي المتعدد الفرضية الفرعية الرابعة

	مجموع المربعات	متوسط المربعات	قيمة (F)	مستوى الدلالة
الإنحدار	790.504	790.504	27.419	0.000
الخطأ	3546.184	28.831		
معامل الارتباط المتعدد (R	مربع معامل الارتباط (R2)	مربع معامل الارتباط المعدل AJUSTé R		
0.427	0.182	0.176		

المتغير المستقل	B	BETA	قيمة (T)	مستوى الدلالة
. التوسع في الافصاح المحاسبي والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	30.344	0.426	5.23	0.000

المصدر: من إعداد الباحثة بإعتماد على مخرجات معطيات الاستبيان ونتائج برنامج IBM SPSS STATISTICS 22

يتضح من خلال الجدولين السابقين مايلي:

- قيمة معامل الإرتباط الكلي (R) تعادل (0.427)، مما يدل أن هناك علاقة طردية بين التوسع في الإفصاح المحاسبي والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة الدراسة.

- قيمة معامل التحديد (R2) تعادل (0.182)، مما يدل أن التغير الكلي في المتغير التابع (الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية) يمكن تفسيره، أو يتسبب فيه التوسع في الإفصاح المحاسبي بنسبة (18%).
- قيمة T بلغت (5.23) عند مستوى الدلالة 000, 0=sig وأدنى مستوى معنوية، مما يعني زيادة الحد من الممارسات الإبداعية بقيمة 0.426، كلما زادت قيمة التوسع الإفصاح المحاسبي؛ وعليه تقبل الفرضية البديلة لوجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتغيرين.

المبحث الثالث: إطار مقترح لتحسين آليات ضبط البدائل المحاسبية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

إنتهت الباحثة من دراستها في المباحث السابقة إلى أن ممارسات المحاسبة الإبداعية تؤثر بصورة سلبية على المؤسسة في العديد من الجوانب؛ خاصة ماهو متعلق بإختيار البدائل المحاسبية في تقييم عناصر الكشوف المالية، وما يترتب عليها من اختلاف في النتائج وعدم دقة المعلومات المحاسبية؛ هذا ما أدى بالباحثة إلى التركيز على الضوابط التي تحكم اختيار البدائل المحاسبية، والرقابة عليها ألا وهي النظام المحاسبي، وآليات الحوكمة الداخلية والخارجية، والتوسع في الإفصاح من حيث مسؤوليتها في الكشف، والحد عن الأثار السلبية لتلك الممارسات، ومدى تأثيرها على نتائج المؤسسة ومركزها المالي؛ وأنه يجب على كل آلية منها أن تواجه تحدياً جديداً لم يكن موجوداً من قبل، وذلك من خلال بذل المزيد من العناية المهنية في هذا الجانب.

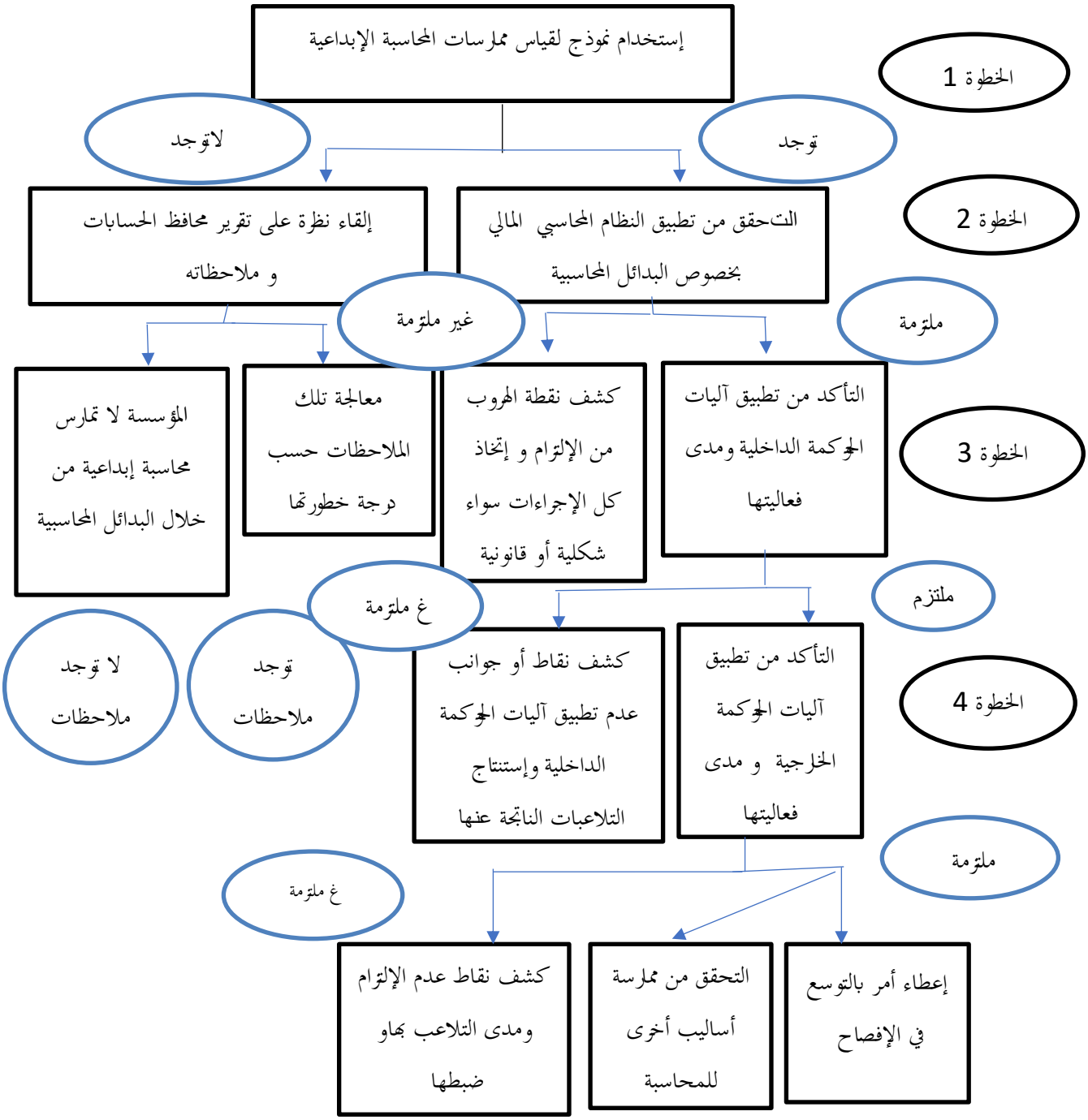
المطلب الأول: نموذج الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية في البدائل المحاسبية

قبل التطرق للإطار المقترح لضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال الأربعة عناصر أو بالأحرى الأربعة ضوابط لممارسة التلاعب في البدائل المحاسبية، لا بد من وضع نموذج لإكتشاف التلاعب ،وتحديد وجود الثغرة في أي من الضوابط السابقة.

أولا: نموذج خطوات الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال البدائل المحاسبية في المؤسسة الإقتصادية

تم إقتراح النموذج التالي لإكتشاف ممارسة المحاسبة الإبداعية من خلال البدائل المحاسبية كما يلي:

الشكل(4-16): نموذج خطوات الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال البدائل المحاسبية في المؤسسة الإقتصادية



المصدر : من إعداد الباحثة

من خلال الشكل رقم (4-16) يمكن تفسير خطوات الكشف عن التلاعب في البدائل المحاسبية لممارسة المحاسبة الإبداعية كالأتي:

1- اعتماد نموذج لقياس ممارسات المحاسبية: إن الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية ليس بالأمر السهل في الواقع العملي، لأن المؤسسات تستغل كل ثغرة صغيرة أو كبيرة في المعايير، أو القوانين لممارسة ممارسات تخدم أهدافها، خاصة في مايتعلق بتغيير البدائل المحاسبية لتوجيه صورة المؤسسة للأحسن؛ فإذا تعلق الأمر بتلاعب في بدائل العرض فذلك يمكن التغاضي عنه، لأن الأرقام في الكشوف المالية لن تتغير، لكن يبقى الخطر يصاحب التلاعب في البدائل المحاسبية كبدائل القياس، الذي يمكن أن يأثر على قيمة الحسابات في الكشوف المالية؛ وهذه التلاعبات أحيانا حتى محافظ الحسابات لا يستطيع إكتشافها إذا كان غير متمكن في التدقيق، ومواكب لمستجدات التدقيق المحاسبي؛ لذلك تعتبر نماذج القياس لممارسات المحاسبة الإبداعية والمعدة من قبل مختصين أفضل، وأسرع حل للتأكد من سلامة الكشوف المالية من ممارسات المحاسبة الإبداعية، سواء في تلاعب في البدائل المحاسبية أو ممارسات أخرى، وبذلك إعتبرتها أول خطوة في هذا النموذج.

2-التأكد من تطبيق النظام المحاسبي: بعد إعتماد نموذج قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية نقع أمام حالتين:

أ - حالة الأولى : توجد ممارسات للمحاسبة الإبداعية

في هذه الحالة نذهب للتأكد من تطبيق متطلبات النظام المحاسبي بخصوص البدائل المحاسبية (الإلتزام بقواعيد القياس المحاسبي بالنسبة للتكلفة التاريخية، أو القيمة العادلة والإفصاح عنها، الإلتزام بعرض الكشوف المالية وفق بدائل النظام المحاسبي ....إلخ)، فإذا كانت ملتزمة بتلك القواعد نذهب للخطوة الثالثة، وهي التأكد من إلتزام بالحوكمة الداخلية، وإذا لم تكن ملتزمة نحدد نقاط الهروب من الإلتزام، وتصحيحها حسب درجة خطورتها سواء شكلية أو قانونية.

ب -حالة الثانية : لا توجد ممارسات للمحاسبة الإبداعية

لا توجد ممارسات إبداعية، وتلاعب بخصوص البدائل المحاسبية؛ حيث نكتفى هنا بالإلقاء نظرة حول مملاحظات محافظ الحسابات التي قد تكون على الأغلب شكلية وتصحيحها.

3-التأكد من تطبيق آليات الحوكمة الداخلية: في حالة التأكد من الإلتزام بمتطلبات النظام المحاسبي بخصوص اختيار وتطبيق البدائل المحاسبية، نذهب إلى التأكد من تطبيق آليات الحوكمة الداخلية (التأكد من مصداقية مجلس الإدارة بخصوص تقديم المعلومات اللازمة، اختيار البدائل المحاسبية التي تخدم المؤسسة والأطراف ذات العلاقة، تقديم الحوافز مقابل الأداء الجيد)، أما بخوص التدقيق الداخلي فيتم التأكد منة من خلال(كفاية عدد المدقيق، بإخضاع نظام الرقابة الداخلية لعمليات تقييم بصفة دورية، بفحص أساليب العمل داخل الإدارة، والتأكد من نزاهتهم وإحترامهم لقواعد السلوك المهني، ملاءمة الأهداف البدائل المحاسبية المحددة من قبل مجلس الإدارة، وأخيرا التأكد من أعمال لجنة التدقيق بخصوص الإشراف على مصداقية، وموثوقية إعداد الكشوف المالية، التأكد من الالتزام بالافصاح والشفافية في إختيار وتطبيق البدائل المحاسبية؛ بالإضافة إلى ما سبق يتم التأكد من مجموعة الحوافز المقدمة مقابل الأداء الجيد، والإلتزام بالقوانين واللوائح الداخلية التي تنظم سير العمل، وتطبيق البدائل المحاسبية)؛ وهنا نقع أمام حاليتين:

- **حالة الأولى:** تطبيق كافة متطلبات آليات الحوكمة الداخلية بكل شفافية ومصداقية، وبالتالي نذهب إلى التأكد من تطبيق آليات الحوكمة الخارجية كخطوة أخيرة.
- **حالة الثانية:** عدم تطبيق آليات الحوكمة الداخلية، وبالتالي كشف نقاط عدم التطبيق، وإستنتاجها وربطها بممارسة المحاسبة الإبداعية، وأخيرا معالجتها حسب حالتها.

4- التأكد من تطبيق آليات الحوكمة الخارجية: تأتي هذه الخطوة بعد التأكد من تطبيق آليات الحوكمة الداخلية، وبالتالي يبقى كخطوة أخيرة التأكد من تطبيق آليات الحوكمة الخارجية، وذلك من خلال التأكد من إلتزام محافظ الحاسبات بالنقاط التالية :

- يتحقق من أن كل العمليات المالية تعكس جميع التغيرات الحقيقية في أصول وخصوم المؤسسة؛
- يجتهد بإجراء تقدير مبدئي لمستويات الأهمية النسبية لكل بند من بنود الكشوف المالية؛
- يتحقق من صحة، ومبررات إعادة التصنيف في جدول حسابات النتائج إستنادا إلى القواعد الواردة في النظام المحاسبي المالي المعمول به؛
- يقوم بالفحص الانتقادي لإجراءات الجرد المعمول بها في المؤسسة؛
- يتحقق من صحة الأسس المتبعة في تقييم، وتقدير أصول وخصوم المؤسسة؛

- إلتزام المؤسسة بالقوانين، والتشريعات التي تُقنن العلاقة بين الملاك والمساهمين؛
- إعطاء رأيه بشأن نظام الرقابة الداخلية، وأوجه القصور الخاصة بها؛
- مدى بالإلتزام بالإستقلالية أثناء تأدية مهامه.

وهنا نقع أما حالتين:

- **حالة الأولى:** نجد أن المؤسة ملتزمة بل جواب آليات الحوكة الخارجية في مقابل توجد ممارسات للمحاسبة الإبداعية، وبالتالي يجب البحث في طرق الأخرى لممارسة المحاسبة الإبداعية غير التلاعب في البدائل المحاسبية؛ بالإضافة إلى تقديم ملاحظة بخصوص التوسع قليلا في الإفصاح عن البدائل المحاسبية.
- **حالة ثانية:** نجد ثغرات بخصوص تطبيق آليات الحكومة الخارجية، وبالتالي كشف نقاط عدم التطبيق، والثغرات، وإستنتاجها وربطها بممارسة المحاسبة الإبداعية، وأخيرا معالجتها حسب حالتها.

ثانيا: دور متغيرات الدراسة في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية

من خلال ماسبق إتضح أن متغيرات الدراسة كلها لها تأثير على الحد من التلاعب بالبدائل المحاسبية، وبالتالي يمكن إعتبار كل من النظام المحاسبي المالي، آليات الحوكمة الداخلية والخارجية، بالإضافة إلى التوسع في الإفصاح ضوابط، أو آليات رقابية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في البدائل الممحاسبية، وتعزيز شفافية التقارير المالية داخل المؤسسات، وبالتالي يمكن توزيع متغيرات الدراسة على ثلاث مراحل رقابية مصاحبة لإعداد المعلومة المحاسبية الخاصة بالبدائل المحاسبية كالأتي:

1- **آليات ضبط البدائل المحاسبية في مرحلة الإختيار:** تتركز عملية اختيار ، وتطبيق البدائل المحاسبية في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية على:

أ-النظام المحاسبي المالي: جاء بقواعد وأسس تضبط إختيار وتطبيق البدائل المحاسبية، وتضع دليلا لكيفية تنفيذ المعالجات المحاسبية، وبيان الحد الأدنى من المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها؛ إذ يعتبر بمثابة نموذج توجيه، وترشيد اختيار وتطبيق البدائل المحاسبية؛ ويشكل ضغطا على الإدارة من خلال محاولة الامتثال الكامل له، لأن عدم الامتثال سيعرضهم إلى المساءلة والمحاسبة؛ فمن وجهة نظر المستخدمين يضمن لهم معلومات موحدة حول البدائل المحاسيبية الأمر الذي

يرفع درجة الثقة فيها، وعمل مقارنات بين مراكز المالية للمؤسسات، واختيار البدائل المتاحة عند تحديد السياسة المالية للمؤسسة.

ب- مجلس الإدارة : إن مجلس الإدارة يتكون من عدد من الأعضاء لا يقل عن ثلاثة، تختارهم الجمعية العامة لمدة ثلاثة سنوات وفقا للطريقة الموضحة في نظام المؤسسة؛ وهذا المجلس هو الذي يتولى إدارة أمور المؤسسة بناء على تفويض من الجمعية العامة، ومن ثم فإن المسئولية النهائية عن المؤسسة تظل لدى المجلس؛ ومن هنا يتضح أن مجلس الإدارة هو المسؤول على ضمان صحة المعلومات المالية الخاصة بالمؤسسة، مع ضمان وجود نظام للرقابة المالية، ورقابة العمليات والالتزام بالقانون؛ وأن يقوم مجلس الإدارة بتكليف من يراه مناسبة لإخطاره بالبدائل المحاسبية السليمة، ذلك للحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية التي تكون من خلال مجموعة من الإجراءات الآتية:

- إلتزام مجلس الإدارة بإقراره عن مسؤولياته في تتبع سير تطبيق البدائل المحاسبية من خلال نظام للرقابة الداخلية، وتوقيع رئيسه على التقارير المالية السنوية والرباعية بما يفيد ذلك؛
- يجب على مجلس الإدارة مناقشة الأمور والمواضيع الأخلاقية، والتلاعبات المكتشفة، وتطوير الأدوات والإجراءات المناسبة لخلق بيئة عمل أخلاقية وتطبيقها؛
- التزام مجلس الإدارة بالنظام المحاسبي المالي في إختيار البدائل المحاسبية لضمان سلامة المعاملات المحاسبية، والتقارير المالية وما تتضمنه من بيانات، ومعلومات وحسن الرقابة عليها وادارة المخاطر؛
- توفير الدعم والحماية الكاملة لكل من لجنة التدقيق، وادارة التدقيق الداخلي ومحافظ الحسابات، للتبليغ عن التلاعبات في البدائل المحاسبية وتوفير السبل اللازمة لتسهيل الإتصال بالمجلس؛
- العمل على إيجاد تمثيل مناسب في مجلس الإدارة للأعضاء المستقلين، وغير المرتبطين بأي مصلحة أو منفعة مالية مع المؤسسة، واعطائهم الصلاحيات اللازمة والكافية لمراقبة إختيار البدائل المحاسبية المناسبة للمؤسسة دون تلاعب؛
- إصدار تشريعات بعقوبات وجزاءات مشددة على كل من يثبت تورطه من أعضاء مجلس الإدارة في أي مخالفة تخص البدائل المحاسبية، بهدف تعمد تقديم معلومات مضللة وخاطئة للمساهمين، أو غيرهم من أصحاب المصالح.

2-آليات ضبط البدائل المحاسبية في مرحلة الاستخدام: بعد إختيار البدائل المحاسبية المناسبة تأتي عملية نتفيذ أو تطبيق تللك البدائل من طرف الإدارة، وطبقا لمتغيرات دراستنا نجد آليات الحوكمة الداخلية أهم عنصر يمكن أن يضبط البدائل المحاسبية في مرحلة الإستخدام كالآتي:

أ- التدقيق الداخلي: أشارت العديد من الدراسات إلي أن التدقيق الداخلي يمكن أن يلعب دوراً هاماً في سلوك الإدارة نحو التلاعب في معلومات التقارير والكشوف المالية، فقد توصلت دراستنا إلى أن التدقيق الداخلي يؤثر بشكل كبير في الحد من التلاعب في البدائل المحاسبية لممارسة المحاسبة الإبداعية، إلا أن هذا الدور يتوقف علي مستوى جودة الخدمات التي يؤديها التدقيق الداخلي، وهذا ما جعل الباحثة تعتبر أن خدمات التدقيق الداخلي يمكن أن تكون أحد المحاور الرئيسية في الإطار المقترح لضبط البدائل المحاسبية، والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، شريطة أن تتسم تلك الخدمات بالجودة العالية؛ وهنا يجدر الإشارة إلى أن المعايير، والتوصيات، والإرشادات المهنية التي تناولت جودة التدقيق الداخلي قد أكدت علي أن هناك ثلاثة عوامل تؤثر علي جودته، وهي:

- **المقدرة المهنية**: حيث يجب أن يتوافر لدى المدقيقين الداخليين المعرفة، والمهارات، والقدرة المهنية لإتمام مسئولياتهم الشخصية والمهنية.
- **الموضوعية**: أن يمارس المدقق الداخلي مهامه باستقلال، وحياد تام دون تحيز، ودون أي حرج من أعضاء مجلس الإدارة أو المستويات الإدارية العليا.
- **جودة تنفيذ المهام**: ترى الباحثة أن وجود دليل لإجراءات، وسياسات التدقيق الداخلي المتبعة يعد الضامن الأساسي لجودة أنشطة التدقيق الداخلي.

ب- لجنة التدقيق: تعتبر لجنة التدقيق واحدة من أهم آليات حوكمة الشركات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، نظرا لطبيعة المهام والمسؤوليات التي تقوم بها اللجنة؛ بالإضافة لأدوارها المتميزة، ومن أهم مهام لجان التدقيق لمواجهة ظاهرة المحاسبة الإبداعية ما يلي:

- **الإشراف والرقابة على البدائل المحاسبية**: تتمتع لجان التدقيق بدور حاسم في المراقبة، والإشراف على تطبيق البدائل المحاسبية من طرف الإدارة، وتتجلى النشاطات التي تقوم بها لجنة اتدقيق فيما يخص ذلك بالنواحي الآتية:
  - مراجعة البدائل المحاسبية المطبقة، وتقديرات الإدارة، والتأسيس لإجراءات محاسبية فعالة؛
  - التأكد من أنه تم الإفصاح عن البدائل، والمبادئ المحاسبية التي تم اتباعها في إعداد التقارير المالية؛
  - التأكد من أنه تم الإفصاح عن التغيرات في البدائل المحاسبية لمعرفة أثرها في التقارير المالية؛

- تقييم سياسات الإفصاح عن البدائل المحاسبية المطبقة في ضوء أهداف التقارير المالية وغاياتها؛
- التأكد من كفاية، وملاءمة الإفصاح عن البدائل المحاسبية لتحقيق مستوى مرضي من المنفعة للكشوف المالية؛
- تسوية قضايا الإفصاح عن البدائل المحاسبية المهمة بناء على رأي محافظ الحسابات؛
- الحد من خطر التلاعب بالبدائل المحاسبية الاحتيالية، عن طريق تحديد العوامل التي تقود إلى كشوف مالية احتيالية وتعريفها؛
- دعم وظيفة التدقيق الخارجي من خلال ترشيح، وتعيين محافظ الحسابات ذي خبرة، وكفاءة ملائمة تساعده في أداء مهامه والمحافظة على استقلاليته؛ والحصول على كل المعلومات التي يحتاج إليها بخصوص البدائل المحاسبية؛ وتحقيق التنسيق بين التدقيق الداخلي للبدائل المحاسبية والخارجي؛ دراسة البدائل المحاسبية قبل عرضها على مجلس الإدارة؛ متابعة نتائج الفحص البدائل المحاسبية الذي يقوم به محافظ الحسابات، ودراسة وتقييم ملاحظاته؛
- دعم وظيفة التدقيق الداخلي من خلال فحص خطة التدقيق الداخلي للبدائل المحاسبية ونتائجها، وتقييم أداء وظيف التدقيق الداخلي في ذلك؛ فحص الإجراءات المتبعة من قبل قسم التدقيق الداخلي في تقييم مخاطر التلاعب بالبدائل المحاسبية، أو اختيار البدائل غير مناسبة لأهداف المؤسسة؛كما على لجنة التدقيق أن تقرر هل من الأفضل للمؤسسة الاستعانة بمصادر خارجية لأداء التدقيق الداخلي للبدائل المحاسبية؛
- دراسة نظم الرقابة الداخلية وتقييمها من خلال تقييم ومناقشة مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية مع كل من إدارة المؤسسة، والمدقق الداخلي، والخارجي بخصوص البدائل المحاسبية، الذي من شأنه أن يؤثر في جودة التقارير المالية؛ دراسة ومناقشة خطط الإدارة للتعامل مع نقاط الضعف بتطبيق البدائل المحاسبية، وخططها المتعلقة باتخاذ الإجراءات التصحيحية؛ مناقشة مدى الالتزام بالقوانين والأنظمة مع كل من الإدارة، والمدقق الداخلي، والخارجي بخصوص البدائل المحاسبية؛ وان دعت الحاجة الاتصال بالمستشار القانوني للمؤسسة؛ دراسة ومراجعة التقارير الخاصة بالبدائل المحاسبية، واقتراح التعديلات الواجب إدخالها؛

بالإضافة إلى ذلك فإن تمتع أعضاء لجنة التدقيق بالاستقلالية، والخبرة المحاسبية يساهم في إيجاد بيئة رقابية جيدة للبدائل المحاسبية، تمكنهم من اختيار وتطبيق البدائل المحاسبية المختارة بفعالية وكفاءة، مما يساعد على تحجيم ممارسات المحاسبة الإبداعية.

3- **آليات ضبط البدائل المحاسبية في مرحلة التدقيق:** بعد تطبيق البدائل المحاسبية في المؤسسة تنتج عنها في الأخير معلومات محاسبية تكون في شكل كشوف مالية، هذه الأخيرة تخضع لرقابة أو تدقيق من طرف محافظ الحسابات، والذي يعتبر من الآليات الأساسية في الحوكمة الخارجية، والذي كان ضمن متغيرات دراستنا التي بينت أنها يمكن أن تضبط التلاعب في البدائل المحاسبية، وبالتالي صنف ضمن آليات الضبط في مرحلة التدقيق كالآتي:

أ- **آليات الحوكمة الخارجية** : على الرغم من أن دور مجلس الإدارة يكمن في اختيار المدققين، والتي تترجم في الواقع عن طريق اختيار الشخص المهني الذي يختار أفضل البدائل المحاسبية التي تلبي أهداف المؤسسة الإقتصادية؛ إلا أنه نجد أن آليات الحوكمة الخارجية والمتمثلة في محافظ الحاسابات هو الشخص الذي يجلب الأمن، والثقة لمستخدم المعلومات المالية، بشرط أن عملية تدقيقه للكشوف المالية يجب أن تستند على أربعة مقومات للحوكمة:

- **إعتماد معاييرالتدقيق:** يجب إعتماد على معايير التدقيق خلال ممارسة عملية تدقيق الحسابات.
- **كفاءة وأخلاقيات مدقق الحسابات:** حتى يقوم محافظ الحسابات بعمله بكفاءة يجب أن يتوفر مجموعة من الشروط:
  - أن يكون مؤهل علميا ومهنيا، ولديه شهادات تؤهله للقيام بعمله؛
  - أن تكون لديه خبرة واسعة في ميدان عمله، وان يكون أكفأ من الذين يراقبهم؛
  - أن يلتزم بقوانين الإدارة أو المؤسسة التي يعمل فيها كي يقوم بواجباته على أحسن وجه، ويؤدي مسؤولياته التي عُين من أجلها؛
  - ألا يقدم مصالحه الشخصية على مصلحة المؤسسة، أو المصلحة العامة، ولا ينحاز إلى طرف معين أو جهة معينة عند أداء مهامه؛
  - المحافظة على سرية المعلومات الموكلة إليه من المؤسسة.
- **توفر هيئات الإشراف:** يجب أن يشرف على التدقيق في اي بلد هيئات إشراف تراقب سير عملية التدقيق و كفائتها.

ب- **التوسع في الإفصاح** : تعددت الدراسات حول آلية تطوير الإفصاح المحاسبي، وتوسيع متطلباته للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تمارسها الإدارة التنفيذية؛ وقد ظهر من خلال دراستنا التطبيقية أن التوسع في الإفصاح المحاسبي يؤثر بشك كبير في الحد من التلاعب في البدائل المحاسبية، ولقد تطرق النظام المحاسبي المالي بالتفصيل للإفصاح عن البدائل المحاسبية والتوسع فيه في الملحق، وهذا ما ذكرناه في الفصل الثاني.

المطلب الثاني: واقع آليات ضبط البدائل المحاسبية المدروسة في البيئة الجزائرية

تعتبر المؤسسة الاقتصادية الركيزة الأساسية، والقلب النابض لأي اقتصاد وطني، فهي السبيل للوصول إلى التنمية الاقتصادية؛ ولا يكون ذلك إلا في ظل وجود مؤسسات الإقتصادية ناشطة، وتتحلى بالمصداقية في عملها ككل، والذي ينعكس على الإقتصاد بالعموم؛ وللوصول إلى هذه البيئة المحاسبية الفعالة، والخالية من التلاعب لا بد من تنشيط آليات الرقابة على المؤسسات الإقتصادية؛ وككل الدول العالم تعتمد الجزائر مجموعة من آليات الرقابة على المؤسسات الإقتصادية، والتي سندرس جزء منها (النظام المحاسبي المالي، الحوكمة الخارجية ، الحوكمة الداخلية، التوسع في الإفصاح) والذي يخص الرقابة أو ضبط البدائل المحاسبية، ونرى واقعه في البيئة الجزائرية.

أولا: النظام المحاسبي المالي

يعد النظام المحاسبي المالي هو الأساس الذي يتم الاستناد إليه في تطبيق البدائل المحاسبية، وتقييم عناصر الكشوف المالية، وبالتالي تحديد نتيجة المؤسسة ومركزها المالي في الجزائر؛ ولقد أُستمد هذا الأخير من معايير المحاسبية الدولية خاصة ما تعلق بتطبيق البدائل المحاسبية، والسياسات المحاسبية حيث أخذ بمعيار المحاسبي الدولي IAS8 السياسات المحاسبية والتقديرات وتصحيح الأخطاء بنسخته سنة 2004 (وقد تفصلنا فيه في الفصل الثاني).

أكدت دراسة (قوشيش أمينة ولقليطي الأخضر) بعنوان أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي(SCF) على ممارسات المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة، بأن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تمارس أساليب المحاسبة الابداعية، وهذا من خلال التغلغل في الثغرات التي أتاحها النظام المحاسبي المالي، حيث نجد أن غالبية المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تستخدم أساليب

متعددة لممارسة المحاسبة الابداعية، وأهم الممارسات تتمثل في المبالغة في تقييم مخصصات المؤونات، وتغيير طرق تقييم المخزونات، امكانية تقييم التثبيتات المادية والمعنوية بالتكلفة الحقيقية (القيمة العادلة)، وما ينتج عنها من التحيز الشخصي للمحاسب في عملية التقييم، وخاصة في ظل ضعف وغياب سوق نشط يمكن من إعطاء قيمة عادلة لهذه التثبيتات؛ وكذلك وجود طرق وبدائل متعددة يختار المحاسب فيما بينها في تقييم مختلف عناصر الكشوف المالية لاسيما في تقييم (المخزونات، المؤونات الأعباء والخسائر، تقييم تكاليف القروض، تقييم عقود الانجاز طويلة الأجل ، تقييم مزايا المستخدمين ...) [1].

أما دراسة (صيودة إيناس) بعنوان أهمية التزام المؤسسات الاقتصادية بتطبيق معيار المحاسبة الدولي الأول "عرض الكشوف المالية"، كان من نتائجها أن متطلبات اقتصاد السوق تتطلب ضرورة توفير كشوف مالية موجهة لصالح المستثمرين والمقرضين، الذين يجب أن تتوفر لديهم معلومات محاسبية ومالية، وصورة واضحة وعادلة على الوضعية المالية للمؤسسة؛ وأن في الواقع المحاسبي والاقتصادي الجزائري المعلومات المفيدة موجهة أساسا إلى مصالح الضرائب، وتلبية احتياجات المحاسبة الوطنية[2].

أشارت كذلك دراسة (لصنوني حفيظة) بعنوان واقع وآفاق تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر الفترة 2010-2014، أن النظام المحاسبي المالي لم يواكب التطورات الحاصلة في معايير المحاسبة الدولية (تحيين المعايير، إحداث معايير جديدة...إلخ)[3].

من خلال ماسبق نلاحظ أنه منذ ذلك الوقت مر المعيار المعيار المحاسبي Ias8 والمعايير المحاسبية الأخرى العديد من التحديثات، إلا أن النظام المحاسبي المالي لم يواكبها، وخير دليل أن القانون 11/07 صدر فيما يقارب 100 صفحة؛ فيما صدرت مرجعيته الأساسية، والمتمثلة في المعايير فيما يعادل 2300 صفحة؛ وبالتالي كان من الضروري أن تهتم الهيئات المعنية بدراسة النظام المحاسبي المالي، وتطويره حتى تتناسب مع التطورات المتلاحقة للمعيار.

---

[1]- أمينة قوشيش ، الأخضر لقليطي ، مرجع سبق ذكره، 2019، ص :126

[2]- إناس صيودة ، مرجع سبق ذكره، 2018، ص ص : 182- 183

[3]- حفيظة لصنوني ، واقع وآفاق تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر الفترة 2010-2014 دراسة حالة مؤسسة إنتاج أغذية الأنعام مستغانم، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص التدقيق النظام المحاسبي المالي، جامعة عبد الحميد إبن باديس ، مستغانم،الجزائر، 2017، ص : 12

ثانيا: آليات الحوكمة الداخلية

تتضمن آليات الحوكمة الداخلية الدور الإشرافي، والرقابي الذي يقوم به كل من مجلس الإدارة، واللجان التابعة لها خاصة لجنة التدقيق والتدقيق الداخلي؛ وذلك لأجل تحقيق الأهداف المحددة للمؤسسة، وسنتطرق إلى التوصيات الخاصة بكل عنصر منها في البيئة الجزائرية كمايلي:

1- **التدقيق الداخلي**: التدقيق الداخلي بواقعه في المؤسسات الجزائريين يجد العديد من العواقع التي تقف أمام تأديته بأكمل وجه؛ لأنه منذ سنة 1995 إلى يومنا هذا ترك مجال الحرية للمؤسسات في طواعية إنشاء مصالح التدقيق الداخلي، وهذا بموجب الأمر الرئاسي رقم 25/95 الصادر في 25 ديسمبر 1995 المتضمن تسيير رؤوس الأموال المنقولة ملك الدولة[1]، وأصبح إنشاؤها أمراً إختيارا وموصى به وبشدة خصوصا من طرف الأشخاص المهنيين كالمنخرطين في جمعية المدقيقين الإستشاريين الجزائريين بما يخدم الصالح العام للشركات الوطنية [2]، وهذا كان معاكسا للفترة قبل سنة 1995 حيث كان مفروض على المؤسسات الإقتصادية العمومية ضرورة إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي، وهذا كان بموجب القانون 88/01 الملغى[3]؛ وهذا ماصادفنا في أثناء دراستنا التطبيقية فأغلب المؤسسات الإقتصادية محل الدراسة لا تحتوي على مصلحة مختصة بالتدقيق الداخلي.

2- **لجنة التدقيق**: في الجزائر تكوين لجان التدقيق يتبع مدخلين رئيسيين هما[4] :

أ- **المدخل الإختياري**: تكوين لجان التدقيق في الجزائر بالنسبة للشركات الإقتصادية سواء أكانت عمومية أو خاصة،كبيرة أو صغيرة أو متوسطة، مدرجة في البورصة أو غير مدرجة ، لا يعد إجباريا وإنما إختياريا، ولا يوجد أي قانون أو تنظيم يلزم تلك الشركات الإقتصادية بتشكيل لجان التدقيق المنبثقة من مجلس الإدارة، وهذا رغم الإتفاق على أهميتها الرقابية في المؤسسات.

---

[1] -UFAI, Questions A Nourdine Khatal : Président d'honneur de l'AACIA (IIA- Algérie) , Auditeur Francophone, lettre trimestrielle, n° 1 (Octobre –Décembre) , 2009, p : 03

[2] -Saidj.F, Méthodologie et cadre de référence des pratiques professionnelles de l'audit interne , Revue Nouvelle Economie, N° 11, vol 02, Khemis Miliana, Algérie, p : 22

[3]- UFAI, ,op.cit ,p 03

[4]- محمد جلاب، إشكالية احترافية لجان المراجعة كمدخل لإرساء قواعد ومعايير المراجعة الداخلية لتعزيز حوكمة الشركات –دراسة حالة المؤسدات المالية في الجزائر–،"أطلاوحة دكتوراه غير منشورة ، تخصص محاسبة ، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر 3 ، الجزائر 2022 ، ص : 350

ب- **المخل الإلزامي**: تكوين لجان التدقيق بالنسبة للبنوك والمؤسسات المالية التي تزاول نشاطاتها في الجزائر يعد إلزاميا، وذلك بموجب التنظيم 03ـــــ/02 المؤرخ في 14 نوفمبر 2002، والتنظيم 08/11 المؤرخ في نوفمبر 2011، والمتعلقين بالرقابة الداخلية في البنوك والمؤسسات المالية.

يلزم بنك الجزائر جميع البنوك والمؤسسات المالية سواء أكانت عمومية، أو خاصة بتعيين أعضاء لجنة التدقيق، ويقوم مجلس الإدارة بتحديد تشكيلة اللجنة ومهامها وكيفية سير عملها، علاقتها مع محافظي الحسابات، أو أي شخص أخر تابع للبنك، أو المؤسسة المالية المعنية في أشغال هذه اللجنة؛كما أنه لا يوجد نص صريح في القانون التجاري الجزائري يدل على تكوين لجان التدقيق، وبالمقابل لا توجد نصوص تمنع تشكيل اللجان إلا المادة 622 من القانون التجاري، والمحدد لسلطات مجلس الإدارة نتصت على أنه " يخول مجلس الإدارة كل السلطات للتصرف في كل الظروف بإسم الشركة، ويمارس هذه السلطات في نطاق موضوع الشركة مع مراعاة السلطات المسندة صراحة في القانون لجمعيات المساهمين "، وإستنادا إلى نص هذه المادة فإنه يخول لمجلس الإدارة حق التصرف في جميع الأعمال، التي لا تتنافى مع القانون التأسيسي للجمعية العامة للمساهمين أو مع نظام المؤسسة، أو مع العرف التجاري السائد، ومن بينها على سبيل المثال : الإستثمارات المادية والمالية، وكل الأنشطة التجارية التي من شأنها تحقيق عائد للمؤسسة[1]، ولا شك أن القيام بكل هذه الأعمال يستوجب من المجلس تقسيم المهام، والمسؤوليات المناطة ليسهل عليه تنفيذها.

كما أن فكرة إعداد ميثاق حوكمة الشركات في الجزائر لم تتبلور إلا في شهر جويلية من سنة 2007 عند إنعقاد أول ملتقى دولي حول لحوكمة الشركات، وقد تفاعلت السلطات العمومية ممثلة في وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية بدعمها للمشروع ورعايته، أين تم إصدار ميثاق حوكمة الشركات في 11مارس 2009؛ ولم يُلزم الميثاق المؤسسات على تشكيل لجان التدقيق، وإعتبر ذلك مسؤوليات مجلس الإدارة، وإكتفى بالإشارة إلى أن المجلس بإماكنه تشكيل لجان متخصصة على مستواه

[1]- الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، المتضمن القانون التجاري الجزائري، صادر في 19 ديسمبر1975، الجريدة الرسمية للجمهزورية الجزائرية رقم 77، معدل ومتمم في 2007، المادة 622 ، 2007، ص : 159

لمساعدته للقيام بمهامه على أكمل وجه، وتعمل بنظام مساوي لباقي الأعضاء، هذه اللجان المتخصصة تأخذ صفة الإشراف عالمادة لى عملية مراجعة الحسابات والرقابة المالية للمؤسسة[1] .

وتجد الإشارة إلى أن ميثاق حوكمة الشركات ماهو إلا دليل إرشادي يقدم توصيات للمؤسسات الصغيرة والكبيرة، والمؤسسات المدرجة، أو تلك التي تنوي أن تدرج أسهمها في البورصة بشان الممارسات السليمة لحوكمة الشركات، وبالتالي فإن المؤسسات الإقتصادية ليست ملزمة بالتقيد بتوصياته، لكن التقيد بهذه الأخيرة قد يجنب المؤسسات المشاكل التي قد تعرضها للفشل المالي والإنهيار[2].

3- **مجلس الإدارة** : أما بخصوص مجلس الإدارة فقد حدد القانون التجاري شروط لتعيين رئيس مجلس الإدارة ،كأن يجب أن يكون من المساهمين، وأن يكون مالكا لحد أدنى من أسهم الضمان يحددها القانون الأساسي، على أن يكون مجلس الإدارة ككل مالكا على الأقل على 20 % من رأس مال الشركة[3]؛ ويعاب على هذا الشرط بأنه يشكل عائقا أمام أصحاب الكفاءة والخبرة، كان من الممكن أن يستفيد منها جهاز الإدارة في الشركة، وهو السبب الذي دفع جل التشريعات المقارنة لتخلي عنه وتركه لإرادة الشركاء، ومنها المشرع الفرنسي بعد تعديله للقانون التجاري، وهذا ما أكدته دراسة (بن ساسي نظيرة، خروبي يوسف) بعنوان أثر خصائص مجلس الإدارة في تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة عينة من -الشركات الاقتصادية الجزائرية، على إجماع المبحوثين أن وجود خبرة مجالس الإدارة بشركاتهم في عمليات التسيير المحاسبي والمالي تعد عاملا إيجابيا في كفاءة، وفعالية دور مجلس الإدارة في فهم ممارسات الإدارة المحاسبية وبالتالي الحد من إدارة الرباح [4]؛ كما أن المشرع التجاري الجزائري أغفل النص على مواعيد الاجتماع، ومن له الحق في دعوة المجلس للانعقاد وترك الأمر للقانون الأساسي للمؤسسة، فإذا لم ينص هذا الأخير على ذلك فمعناه أنه ألقى هذه المهمة على عاتق رئيس المجلس[5]، في مقابل نجد أن دراسة

[1]- يوسف بوزيان، رشيد حفصي، لجان المراجعة بين واقع التشكيل وأليات العمل ـ دراسة مقارنة ـ، مجلة المنبر الإقتصادي ، المجلد 04، العدد 02 ، جامعة الشهيد حمه لخضر ، الواد ، 2021 ، ص 113

[2]- محمد جلاب ، مرجع سبق ذكره، 2022، ص : 308

[3] - الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، المتضمن القانون التجاري الجزائري، مرجع سبق ذكره، 2007، المادة 619، ص : 159

[4]- بن ساسي نظيرة، خروبي يوسف، أثر خصائص مجلس الإدارة في تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة عينة من الشركات الاقتصادية الجزائرية ،مجلة الاقتصاد الجديد ، المجلد 14 ، العدد 01 ، جامعة خميس مليانة، الجزائر، 2023 ، ص : 498

[5] -نادية فضيل، شركات الأموال في القانون الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2008 ، ص : 148

(SARKAR, SARKAR, & SEN) أثبتت أن المجالس الدؤوبة مرتبطة بإدارة أرباح منخفضة، بينما مجالس الإدارة التي لا تعقد إجتماعات كافية، ولديها مدراء مع تعيينات متعددة تظهر إدارة أرباح عالية[1]؛كما تطرق تشريع الشركات الفرنسي لذلك حيث نص صراحة على أنه إذا لم ينعقد مجلس الإدارة لمدة أكثر من شهرين، فيمكن على الأقل لثلث أعضاء المجلس أن يطلبوا من الرئيس إستدعاء المجلس للانعقاد حول جدول أعمال محدد مسبقا [2]؛ من هنا تظهر أهمية تقنين عدد الإجتماعات الإلزامية لمجلس الإدارة في القانون التجاري.

تعد الإدارة العامة من أهم الاختصاصات المخولة لرئيس مجلس الإدارة داخل المؤسسة، ولتحقيق ذلك منحه المشرع السلطات الواسعة لتصرف في كل الظروف باسم المؤسسة، مع مراعاة السلطات التي يخولها القانون إلى كل من الجمعية العامة ومجلس الإدارة، ودون أن تتجاوز هذه السلطات غرض المؤسسة؛ لكن لم يبين المشرع صراحة مضمون ومدى هذه السلطات، مما يطرح تداخل وعدم القدرة على التمييز بين سلطات الرئيس، وسلطات مجلس الإدارة الذي خوله المشرع نفس سلطات التصرف التي تقتضيها الإدارة العامة للمؤسسة[3]، مما يثير تداخل بين الإدارة العامة التنفيذية، ومجلس الإدارة في ممارسة الصلاحيات ويفتح مجالا واسعا في تداخل المسؤوليات، وبالتالي ينقص من فعالية ونجاعة الجهازين في تسيير المؤسسة[4]، في حين أكدت الدراسات الحديثة إلى وجوب الفصل بين دور الرئيس التنفيذي ودور رئيس مجلس الإدارة لنفس المؤسسة يساعد في إستقلالية مجلس الإدارة، وبالتالي تقليل إدارة الأرباح [5].

من خلال ماسبق وفي ظل عدم تحديد إجتماعات مجلس الإدارة، تبقى صلاحيات التسيير في يد رئيس مجلس الإدارة، وبالتالي فإن دور مجلس الإدارة هنا ينحصر في الإشراف، والرقابة على حسن تسيير رئيس مجلس الإدارة وليس تسيير المؤسسة، إلا أن مهام مجلس الإدارة الرقابية لم يتطرق إليها القانون صراحة، وبالتالي يمكن تقسيمها إلى فرعين وهما:

---

[1] -Sarkar, J., Sarkar, S., & SEN, K ,Board of Directors and Opportunistic Earnings Management : Evidence from India. Journal of accounting, auditing & finance, vol 23, N° 7, *India, 2008,* pp: 517-551

[2]- من الموقع الإلكتروني https://formation.lefebvre-dalloz.fr/dossier/droit-des-affaires/droit-des-societes, أطلع عليه بتاريخ 06/20 /2024

[3]- الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، المتضمن القانون التجاري الجزائري، ، مرجع سبق ذكره ، 2007، المادة 622 ، ص: 159

[4]- نادية فوضيل، مرجع سبق ذكره، 2008، ص : 249

[5]- بن ساسي نظيرة وآخرون، مرجع سبق ذكره، 2023 ،ص : 493

أ- رقابة مجلس الإدارة عن طريق الإطلاع على وثائق المؤسسة: حتى يتمكن عضو مجلس الإدارة من إبداء رأيه بموضوعية ودراية، لابد من إطلاعه على مختلف المعلومات المتعلقة بالمؤسسة، والتي تمكنه من مشاركة فعالة في اتخاذ القرارات، غيرأن المشرع الجزائري لم ينظم حق الإطلاع على وثائق المؤسسة، عكس ما فعله في تنظيم شركة المساهمة الحديثة نجده ألزم مجلس المديرين كل ثلاثة اشهر من تمكين مجلس المراقبة من كل تقرير حول التسيير، كما أن حق الإطلاع على وثائق المؤسسة قد يؤدي إلى عزل رئيس مجلس الإدارة حسب المادة 636 من القانون التجاري الجزائري، فالقائم بالإدارة إعتمادا على إطلاعه على وثائق المؤسسة قد يرى أن رئيس مجلس الإدارة لا يمكن ترکه في منصب الرئاسة، وبالتالي يجب عزله حيث يعتبر عزل الرئيس أقصى حد للرقابة التي يمكن لمجلس الإدارة أن يمارسها على أعمال التسيير التي يقوم بها رئيس مجلس الإدارة [1].

ب- رقابة مجلس الإدارة عن طريق سلطة الإذن : إستلزم المشرع إستئذان مجلس الإدارة في حالتين[2]:

- الاتفاقيات المبرمة بين المؤسسة والقائمين بالإدارة.
- إعطاء الكفالات أو الضمانات الاحتياطية باسم المؤسسة.

كل ماسبق من إختلالات في تقنين قواعد الإشراف، والرقابة بخصوص مجلس الإدارة يفتح مجالا واسعا للتلاعب في البيئة الجزائرية.

ثالثا: آليات الحوكمة الخارجية

تم التوجه نحو تطبيق معايير التدقيق الدولية بنسبة كلية بطريقة غير معلنة، ويظهر ذلك جليا من خلال القانون 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبيرالمحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ويليها ذلك إصدار مجموعة من المراسيم والمقررات، أهمها المرسوم رقم 202/11 المؤرخ في 26 ماي 2011 والذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكالها وآجالها، المتوافقة مع محتوى أربعة معايير دولية للتدقيق والمتعلقة بتقرير المدقق وهي ISA700 :تكوين الرأي وإعداد التقارير، : ISA 705 التعديلات عل الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل، : ISA 706 فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في

[1] - فتيحة يوسف، المولودة عماري، أحكام الشركات التجارية وفقا للنصوص التشريعية والمراسيم التنفيذية .الحديثة، دار العرب للنشر والتوزيع، الجزائر، الطبعة الثانية، 2007 ،ص: 158

[2]- الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، المتضمن القانون التجاري الجزائري، ، مرجع سبق ذكره، 2007، المادتين 628 ،629، ص : 166

تقرير المدقق المستقل، ISA 710 المعلومات المقارنة، وبلغ عدد المعايير التدقيق الجزائرية منذ صدور أولها سنة 2016 حتى يوم هذا 16 معيار، مقارنة ب 38 معيار دولي للتدقيق؛ وهو مايجعلنا نقول أن الجزائر مزال أمامها شوط كبير لمواكبة معايير التدقيق الدولي والبيئة المحاسبية الدولية .

ووفق معيار التدقيق الجزائري 300" تخطيط تدقيق الكشوف المالية"، عند التقرير عن النتائج إذا توصل المدقق الى نتيجة أن:

- الطرق المحاسبية للفترة الجارية لم تطبق بشكل مستمرة مقارنة بتلك المطبقة على الأرصدة الافتتاحية؛
- أثر التغيرات المحدثة على الطرق المحاسبية لم يتم تسجيله محاسبيا بشكل الملائم، ولم كن موضوع عرض أو معلومة مناسبة في الكشوف المالية؛
- وإذا توصل الى نتيجة أن الأرصدة الافتتاحية تحمل اختلالا لديه تأثير معتبر على الكشوف المالية للفترة الجارية، وأن يؤثر هذا الاختلال لو يتم تسجيله محاسبيا بطريقة ملائمة، ولم يكن محل عرض وموضوع معلومة مناسبة في الكشوف المالية؛ فإنه يجب أن يقدم رأي بتحفظ وبين استحالة تقديم رأي حول الكشوف المالية.

كما يجب على المدقق جمع العناصر المقنعة الكافية، والملائمة لتحديد ما إذا كانت الطرق المحاسبية والمنعكسة في الأرصدة الافتتاحية قد تم تطبيقها بشكل دائم في الكشوف المالية للفترة الجارية؛ وأن أثر التغييرات في الطرق المحاسبية قد تم تسجيله محاسبيا بصفة ملائمة، وتكون المعلومة معروضة وملائمة في الكشوف المالية[1].

كما جاء معيار التدقيق الجزائري (510) مهام التدقيق الأولية الأرصدة الافتتاحية، أنه يجب على المدقق في إطار مهمة التدقيق الأولية تدقيق المبالغ الواردة في الكشوف المالية، العناصر الموجودة في بداية الفترة والتي على أساسها يجب تقديم معلومات مثل: الطرق المحاسبية في عرض حسابات السنوات السابقة، كما يجب أن يتضمن تقرير المدقق ملخص لأهم الطرق المحاسبية المستعملة [2].

[1]- مقرر رقم 150 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 300 " تخطيط تدقيق الكشوف المالية"، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، مجلس المحاسبة ص : 03 – 05

[2]- مقرر 150 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق م.ج.ت 150 مهام التدقيق الأولية، الأرصدة الافتتاحية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، ص : 03 – 06

كما أن معيار التدقيق الجزائري 700 (تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوفات المالية) حدد القواعد المسؤولية إعداد البيانات في :

- تطبيق النظام المحاسبي والمالي المناسب؛
- تصميم وتنفيذ والحفاظ على الرقابة الداخلية المرتبطة بالاعداد، والعرض الصحيح للكشوف الخالية من الاختلالات المعتبرة، سواء كانت صادرة عن الغش أو ناتجة عن الأخطاء .

لكن لا يجب أن ننسى عنصر الأخلاق المهنية التي يجب أن يتحلى بها محافظ الحسابات، وذلك للحكم على جودة عمله؛ فقد أولت المنظمات المهنية في الجزائر أهمية كبيرة لآداب وسلوك المهنة ، إذ تم إصدار أو مدونة لآداب و سلوك المهنة سنة 1996 في إطار المصف السابق، وذلك وفق المرسوم التنفيذي رقم 136/96 المتضمن أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد، وقد تضمن ثلاث عناصر أساسية وهي واجبات وإلتزامات المهني إتجاه الغير، حقوق المهني، بعض أحكام المختلفة.

بعدها سنة 2015 صدر قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي، وجاء مطابقا لدليل قواعد السلوك المهني الصادر عن مجلس المعايير الدولية لآداب وسلوك المهنة (IESBA) التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) وتضمن العناصر التالية:

- النزاهة؛
- الموضوعية والإستقلالية ؛
- الكفاءة المهنية والعناية اللازمة ؛
- السرية ؛
- الإلتزام بالسلوك المهني .

كما أصدرت لجنة رقابة النوعية التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة دليل عمل محافظ الحسابات وكذا الخبير المحاسبي؛ أما بما يخص التكوين والتدريب فوفق المرسوم 01/10 يجب على كل ممارس لمهنة المحاسبة والتدقيق أن يمر بثلاث مراحل رئيسية:

- التكوين الأكاديمي للمهنيين المتربصين في المعهد المتخصص في مهنة المحاسب (المرسوم التنفيذي 12/288، 2012)؛

- التربص النظامي الميداني للطلبة المتربصين لمدة سنتين (02)؛
- . الإختبار النهائي والحصول على شهادة (الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات) (القرار وزاري مشترك ، 2012) [1].

كما إستحدث المرسوم 01/.10 لجنة لمراقبة وجودة الأداء المهني للمدققين والمحاسبين، والتي من بين مهامها ضمان متابعة مدى إحترام قواعد الإستقلالية والأخلاقيات؛ وبغرض مراقبة نوعية الخدمات حددت اللجنة طريقين للرقابة في شكل دليل إستعمال يتعلق ب [2]:

- ✓ .**رقابة الجودة عل مكتب التدقيق المحاسبة:** ويتم بإجراء رقابة دورية مبرمجة لمكاتب التدقيق وفقا للمبادئ الذي ينص عليها هذا الدليل، حيث يقوم بهاته المهمة مراقبين يتم إختيارهم من طرف لجنة النوعية، ومن بين المسجلين في قائمة الإعتماد السنوية التي تصدر عن المجلس الوطني للمحاسبة، على أن يتم إختيارهم وفقا لمعايير دقيقة، وصارمة لا تتعلق فقط بمعيار الخبرة المهنية بل يجب أن يكون على مستوى عالي، ومطبقا لمعيار الأخلاق المهنية والسلوك المثالي.
- ✓ **الرقابة الذاتية على مكتب التدقيق والمحاسبة:** وتتطلب الرقابة الذاتي أن يكون لدى مكتب التدقيق الوسائل المتاحة، والقادرة على تقديم إجابات ملموسة من حيث الإمتثال على جميع مستويات مهمة التدقيق؛ ومن بين هذه المعايير (الوثائق والمستندات المتاحة في المكتب، هيكل المكتب من حيث الوسائل المادية والبشرية، إستراتيجية الإتصال، تطوير وسائل الإعلام الآلي، الصفات المهنية في المكان، خبرة المكتب ...إلخ).

وفي الأخير يجب الإشارة إلى النقطة الرئيسية ألا وهي أنه يجب الإشتراك بين تطبيق معايير التدقيق الجزائرية، وقواعد السلوك المهني حتى يتم محاربة الممارسات الإحتيالية الإبداعية سواء في البدائل المحاسبية أو بطرق أخرى .

[1]– على عبد الصمد عمر، مامي علي ، الواقع التنظيمي لجودة مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر . دراسة تحليلية للقوانين المنظمة للمهنة ،، مجلة دراسات إقتصادية ، المجلد 21 ، العدد 01 ، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، 2021 ، ص ص : 723 -725

[2]– القانون 01/10، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ،الجريدة الرسمية رقم 44 ، الموافق ل 11 جويلية 2010 ، ص : 04

رابعا: التوسع في الإفصاح

التوسع في الإفصاح المحاسبي عن البدائل المحاسبية في الجزائر مربوط بالأهمية النسبية للمعلومة المحاسبية، وقد تم التطرق لقواعد الإفصاح عن البدائل والتوسع فيه في الملاحق في الفصل الثاني؛ و هناك العديد من الدراسات في البيئة الجزائرية تطرقت لواقعه كمايلي:

حسب دراسة (سليماني عبد الحكيم) بعنوان تشخيص واقع الإفصاح المحاسبي في المؤسسة الإقتصادية اللجزائرية دراسة حالة مجمع صيدال 2019، أنه بعد تشخيصيه لمحتوى الكشوف والتقارير المالية وجد أن المجمع يفصح بشكل عام عن 64.5% من المعلومات المطلوبة، وإعتبر النسبة مقبولة وتسمح بتلبية حاجيات مستخدميها؛ لكن يبقى المجمع مطالب بالإفصاح أكثر بإعتباره مؤسسة مسعرة في البورصة؛[1]

أما دراسة (صايم مصطفى) بعنوان واقع الإفصاح والشفافية في الشركات المدرجة في بورصة الجزائر، خلصت إلى أن واقع الإفصاح في الشركات الجزائرية غير كاف، مقارنة بالشركات المدرجة في بورصات عالمية أخرى إذ تعتمد على نشر معلومات محددة.[2]

دراسة (هجيرة بوزوينة) بعنوان واقع القياس والإفصاح المحاسبي في الجزائر وأثره على جودة المعلومات المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي، جاءت بخلاصة أن أفراد عينة الدراسة أجمعو على أن أغلب المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تلتزم بالحد الأدنى لمتطلبات الافصاح المحاسبي في كشوفها المالية (الميزانية، جدول النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول التغير الأموال الخاصة والملاحق)[3].

في حين دراسة (سعيدي عبد الحليم) بعنوان محاولة تقييم إفصاح الكشوف المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي دراسة عينة من المؤسسات، كانت من بين نتائجها أن المؤسسات في الجزائر لا تطبق

[1] – سليماني عبد الحكيم، تشخيص واقع الإفصاح المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية د راسة حالة : مجمع صيدال 2019 ، مجلة طبنة للدراسات العلمية الأكادمية ، المجلد 03، العدد 02 ، المركز الجامعي باريكة، الجزائر، 2020 ،ص : 176

[2] – صايم مصطفى، واقع الإفصاح والشفافية في الشركات المدرجة في بورصة الجزائر، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الإقتصادية، العدد 02، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، ص : 149

[3]– هجيرة بوزوبنة، واقع القياس والإفصاح المحاسبي في الجزائر وأثره على جودة المعلومات المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، المجلد 08، العدد 02 ، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2019، ص : 25

قواعد التقييم المحاسبي المتعلقة بالقياس، والإفصاح عنها ضمن الملاحق المرفقة مع كشوفها المالية وفق النظام المحاسبي المالي؛ وأظهرت أن ما نسبته 50% من المؤسسات المبحوثة مطبقة لقواعد التقييم المحاسبي، والإفصاح عنها وفق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي، وبأن البيئة الحالية للمؤسسات غير مستجابة لتشريعات المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي المتبنى من معايير المحاسبة الدولية؛ وليس هناك من يلزم هذه المؤسسات بغض النظر عن شكلها القانوني وطبيعتها (وطنية، لها قيم مسعرة في البورصة، أجنبية ومتعددة الجنسيات) على تطبيقها، واستخدامها في واقع محاسبتها لتحسين مستوى القياس، والتقييم المحاسبي للأصول الثابتة بشكل عام؛ وكذا تحسين جودة المعلومات المحاسبية والإفصاح عنها التي تتضمنها التقارير المالية[1].

من خلال ماسبق نستنتج أن الإفصاح والتوسع فيه أصبح ضرورة، خاصة في ظل تهرب الكثير من المؤسسات الإقتصادية من عرض الإفصاحات في الملحق، وأحيانا عدم عرض الملاحق نهائياً، وأصبح فقط حكرا على المؤسسات المدرجة في البورصة.

المطلب الثالث: اقتراحات لتحسين آليات الضبط المدروسة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية

إن الهدف الخاص بالحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال البدائل المحاسبية، والمساعدة في فهم المعلومات المدرجة بالتقارير والكشوف المالية، يستوجب معالجة كل الثغرات أو نقاط الضعف في الضوابط السابقة الذكر بخصوص البدائل المحاسبية (النظام المحاسبي المالي، آليات الحوكمة الداخلية والخارجية، التوسع في الإفصاح)، وبالتالي فإن الإطار المقترح في هذا الشأن سوف يتناول ثلاثة جوانب أساسية هي:

- التوصيات الخاصة بتطوير النظام المحاسبي المالي ذات العلاقة بطبيق البدائل المحاسبية، والتي يمكن أن تعطي الفرصة للإدارة لإستخدام بدائل قد تسبب ممارسة المحاسبة الإبداعية؛
- توصيات خاصة بآليات الحوكمة الداخلية، حيث يعتبر كل من التدقيق الداخلي، ولجنة التدقيق، ومجلس الإدارة من الجوانب التي يمكن أن تلعب دوراً أساسياً في تقليص والحد من ممارسات المحاسبة

[1]- سعيدي عبد الحليم، مرجع سبق ذكره، 2015، ص ص : 323- 325

الإبداعية التي قد تلجأ إليها الإدارة في التلاعب، وخاصة إذا ماتم القيام بتنفيذ مهامهم بكفاءة عالية؛

- توصيات خاصة بآليات الحوكمة الخارجية، حيث إن ممارسات الإدارة للمحاسبة الإبداعية قد أوقعت محافظ الحسابات أمام تحدياً جديداً يستوجب مواجهته والتصدي له، من خلال قيامه ببذل العناية المهنية الكافية لكشف تلك الممارسات، ومحاولة الحد منها وقليل الآثار السلبية الناتجة عنها؛
- توصيات خاصة بالتوسع في الإفصاح، وذلك بهدف تحقيق المزيد من الإفصاح والشفافية بما ينعكس بصورة إيجابية علي تقليص، أو الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية إلتي قد تلجأ إليها الإدارة.

وسوف تتناول التوصيات المقترحة لضبط البدائل المحاسبية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال المحاور الأربعة السابقة الدراسة في الجانب التطبيقي كالآتي:

- النظام المحاسبي المالي ؛
- آليات الحوكمة الداخلية ؛
- آليات الحوكمة الخارجية ؛
- التوسع في الإفصاح.

أولا: النظام المحاسبي المالي

لقد تم تعديل معيار المحاسبي ias8 في 31 أكتوبر 2018 بموجب تعريف المادة، حيث تم تعريفها كالأتي " تكون المعلومات مادية إذا كان من المتوقع بشكل معقول أن يؤثر إغفالها، أو تحريفها، أو حجبها على القرارات التي يتخذها المستخدمون الأساسيون للبيانات المالية للأغراض العامة، على أساس تلك البيانات المالية التي توفر معلومات مالية حول كيان إعداد تقارير محدد" ليكون ساري بداية من 1جانفي 2020[1]، من هنا نرى أن التعديلات هذه قد أضافت تسهيلات على المحاسب، حتى يستطيع التفرقة بين المعلومات المهمة والواجب عرضها المتعلقة بالبدائل المحاسبية والغير مهمة؛ في حين نجد أن النظام المحاسبي

[1]- من الموقع الإلكتروني . https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias8, أطلع عليه بتاريخ 20 /12 /2023

المالي ترك الحرية للمحاسب في تحديد أهمية المعلومات المعروضة في الملاحق الخاصة بالبدائل المحاسبية، ومعلوماتها المقارنة.

كما مس المعيار تعديل أخر تعلق بتعريف التقديرات المحاسبية في 12فيفري 2021 ليكون ساري بداية 2023 [1]، جاء هذا التعديل لإزالة اللبس، والتفرقة بين التغير في السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية التي كان يقع فيها الكثير من المحاسبين أثناء المعالجة المحاسبية؛ وهنا تشير الباحثة فيما يتعلق بالنظام المحاسبي المالي وعلاقته بممارسات المحاسبة الإبداعية في البدائل المحاسبية إلي النقاط التالية:

- ضرورة أن تهتم الهيئات العلمية والمهنية بإعادة صياغة النظام المحاسبي المالي، بحيث يراعى فيها تحديد ووضوح طرق القياس المحاسبي، وبما لا يدع مجالاً للاجتهاد من جانب القائمين علي تطبيق تلك المعايير في الواقع العملي؛
- ضرورة الحد من بدائل وطرق القياس المحاسبي للعنصر الواحد من عناصر الكشوف المالية، مثل طرق تقويم المخزون المتعددة، والتي يسمح بها النظام المحاسبي بتطبيق أي منها مما يترتب عليه إختلاف النتائج بسبب إستخدام طريقة معينة دون الطرق الأخرى؛ وكذلك تعدد طرق حساب الإهلاك للأصول الثابتة التي تعطي الإدارة فرصة لاستغلال هذه البدائل، وتطبيق ما يتناسبها دون مراعاة مصالح باقي الأطراف الأخرى ذات المصلحة بالمؤسسة.
- ضرورة أن تقوم الهيئات العلمية والمهنية المعنية بالمحاسبة في الجزائر بمحاولة فرض نموذج من نماذج الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، يكون بسيط وسهل الفهم والإستخدام في ضوء المعلومات المحاسبية التي تتضمنها الكشوف المالية المنشورة للمؤسسات .
- إجبارية الإعلان والإفصاح بشكل واضح عن البدائل المحاسبية مهما كانت درجة أهميتها، والتي تم تطبيقها في القياس المحاسبي، أوتم تغييرها في الفترات المالية السابقة، وما ترتب عليها من اختلاف في نتائج القياس، حتى لا نعطي أي مجال للإدارة لتغيير البدائل المحاسبية المطبقة لتحقيق أهداف معينة دون الإعلان عنها صراحة لباقي الأطراف المستفيدة.

[1] – من الموقع الإلكتروني https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias8, أطلع عليه بتاريخ 20 / 12 /2023

- ضرورة إعادة النظر بالإيضاحات والمعلومات المتممة للكشوف المالية، وما تتضمنه من معلومات محاسبية، وغير محاسبية لتحقيق أقصى درجة من الشفافية والإفصاح، خاصة وأن تلك الإيضاحات تمثل جزءً هاماً ومتمماً للكشوف المالية، وهو الجزء المفسر للبدائل المحاسبية في المؤسسة.
- ضرورة تحديث المعالجة المحاسبية للبدائل المحاسبية في النظام المحاسبي المالي وفق أخر تحديث للمعيار المحاسبي الدولي IAS8.

ثانيا: آليات الحوكمة الداخلية

يمتثل دور آليات الحوكمة الداخلية في الإشراف والرقابة الذي يقوم به كل من مجلس الإدارة، واللجان التابعة لها خاصة لجنة التدقيق والتدقيق الداخلي، وذلك لأجل تحقيق الأهداف المحددة للمؤسسة، وسنتطرق إلى التوصيات الخاصة بكل عنصر منها في البيئة الجزائرية كمايلي:

1-التدقيق الداخلي: وبناء علي ما سبق في الجانب التطبيقي تم التوصل أن التدقيق الداخلي يؤثراً إيجابياً في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية الخاصة بالبدائل المحاسبية؛ إلا أن هذا الدور يتوقف على مستوى جودة الخدمات الذي يؤديها التدقيق الداخلي، وإذا ماربطناه بواقعه في أغلب المؤسسات الإقتصادية نجد فجوة كبيرة تزيد من حرية ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الإقتصادية؛ لذا تم إقتراح مجموعة من الحلول الآتية:

- ضرورة الإهتمام بالتدقيق الداخلي، وإعادة إجباريته في المؤسسات الإقتصادية، والإقتداء بتجارب دولية ناجحة في ذلك القانون كقانون ساربان أوكسلي SOX بالولايات المتحدة الأمريكية، وقانون الحماية المالية LSF بفرنسا؛
- إعداد دورات تدريبية لعمال قسم التدقيق الداخلي تُنظمها الجهات المسئولة عن تنظيم المهنة؛
- تقديم الدولة مساعدات مادية للمؤسسات التي نتيجتها ضعيفة، لتوفير كل مايلزم لتكوين قسم للتدقيق الداخلي على مستوى المؤسسة الإقتصادية؛
- يجب أن يكون قسم التدقيق الداخلي تابع لأعلى مستوى إداري داخل المؤسسة، وأن يقدم المدقق الداخلي تقاريره إلي المسئول الأول بالمؤسسة أو لجنة التدقيق إذا وجدت، وهذا في إطار الحفاظ على إستقلالية التدقيق الداخلي، وفق التوصية (65) الصادرة عن معهد المدقيقين الداخليي(IIA)؛

- لا يجب أن يكون المدقق الداخلي صاحب منصب تنفيذي في المؤسسة، وذلك حتى لا يفقد الاستقلالية والحياد عند قيامه بمهامه؛
- يجب على الهيئات المعنية بالمحاسبة في الجزائر وبعد تطبيق إجبارية التدقيق الداخلي، وضع دليل لإجراءات، وسياسات التدقيق الداخلي المتبعة وفقا للمعايير العالمية المتعارف عليها في مهنة التدقيق الداخلي، الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين (IIA) لضمان جودة أنشطة التدقيق الداخلي، وتحقيق أكبر قدر من الاستقلال والحياد والشفافية؛
- تشكيل لجنة من جهة خارجية كل فترة، يكون هدفها عمل تقرير مستقل تبدي فيه رأيها الفني المحايد عن مدى تطبيق التدقيق الداخلي في المؤسسات الإقتصادية وكفاءته وفعاليته.

2-لجنة التدقيق: من خلال واقع تشكيل لجان تدقيق في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، والذي إلتمسنا فيه نقص نقترح الحلول الأتية لمعالجة المشكل:

- يجب إجبارية تشكيل لجان تدقيق بموجب القانون، وضع لجان متخصصة من السلطات تعاين عمل لجان التدقيق في المؤسسات الإقتصادية، وتحرص على الفصل على بين رئيس مجلس الإدارة والمدير العام (الإدارة التفيذية)؛
- العمل على تنشيط السوق المالي الجزائري (بورصة الجزائر)، للدفع بالمؤسسات الإقتصادية للإنضمام إليهوبالتالي يصبح ألية رقابية خارجية؛

من هنا نستنتج أن صرامة القوانين وإلزاميتها هو الحل الوحيد لتشكيل لجان التدقيق، والتدقيق الداخلي في المؤسسات الإقتصادية.

3-مجلس الإدارة : كما أثبت نتائج دراستنا التطبيقية تأثير مجلس الإدارة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في البدائل المحاسبية، وذلك لإعتبار مجلس الإدارة هو المسؤول عن اختيار البدائل المحاسبية المناسبة للمؤسسة؛ ومن خلال واقعه في البيئة الجزائرية نضع الاقتراحات والتوصيات التالية لتعزيز فعالية مجلس الإدارة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية :

- منح العضوية لأصحاب الخبرة والكفاءة في المؤسسة، للإنضمام إلى مجلس الإدارة بدون شرط المساهمة وامتلاك أسهم الضمان؛
- تقنين عدد إجتماعات مجلس الإدارة بأربعة إجتماعات على الأكثر، وإجتماعين على الأقل؛
- إعادة النظر والفصل في سلطات كل من مجلس الإدارة، ورئيسه، والمدير التنفيذي؛

- إضافة نصوص صريحة في القانون التجاري تخص الرقابة مجلس الإدارة، مع إعطاء الحق لأعضاء مجلس الإدارة في الإطلاع على وثائق المؤسسة.

ثالثا:آليات الحوكمة الخارجية

إستكمالاً للإطار المقترح ترى الباحثة أن آليات الحوكمة الخارجية، والمتمثلة في تدقيق محافظ الحسابات يمكن أن يكون له دور محوري، وفعال في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في البدائل المحاسبية في البيئة الجزائرية، من خلال تحسين الجوانب التالية:

جاءت معايير التدقيق الدولية كالأتي [1]:

- المعايير 200، 210 ، 220، 230، 240، 250، 260، 265، 299؛ أي تسع معايير جاءت لتتناول المسؤوليات الأساسية للمدقق المالي، بما في ذلك الأمور المتعلقة بجودة أعمال التدقيق، والاتفاق مع العملاء، والتواصل مع الإدارة ، والإجراءات اللازمة بشأن شبهات الاحتيال.
- المعايير 300، 315، 320، 330 ، أي أربعة معايير تناولت المسؤوليات الأساسية للمدقق المالي فيما يتعلق بإجراءات التخطيط للمهام الرقابية، وإعداد برامج الرقابة .
- المعيارين 402، 450 ؛ تناولا الاعتبارات الخاصة الواجب مراعاتها من قبل المدقق المالي.
- المعايير 500، 501، 505، 510، 520، 530، 540، 550، 560، 570 ، 580 ، أي إحدى عشرة معيار جاء ليعالج المسؤوليات الأساسية للمدقق المالي، فيما يتعلق بإجراءات جمع وفحص، وتوثيق أدلة الإثبات، واختيار العينات واستخلاص الاستنتاجات الرقابية.
- المعايير 800 ، 805، 810 ، ثلاث معايير خصصت لأموراً متفرقة ذات علاقة بنطاق أعمال الرقابة المالية ومسؤوليات المدقق بشأنها.
- ووفق المعيار التدقيق الدولي (330) عند تحديد الإستجابات العامة لمواجهة المخاطر المقيمة للتحريف الجوهري بسبب الغش على مستوى الكشوف المالية، يجب على المراجع تقويم ما إذا كان اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية من قبل المؤسسة، وخصوصا تلك المتعلقة بالمقاييس غير

[1]- من الموقع الإلكتروني https://www.iaasb.org/، أطلع عليه بتاريخ 2023 /2/20

الموضوعية والمعاملات المعقدة، قد يكون مؤشراً على وجود كشف مالي مغشوش بسبب جهود الإدارة الرامية إلى إدارة الأرباح [1].

من خلال ماسبق نلاحظ أن هناك أربع معايير جزائرية التي تمس ول تدقيق البدائل المحاسبية، فالمعيار 300 (تخطيط الكشوفات المالية) ، المعيار 500 (العناصر المقنعة)، معيار 510 (مهام التدقيق الأولية للأرصدة الإفتتاحية)، المعيار 700 (تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوفات المالية)؛ في المقابل نجد أن معايير التدقيق الدولية تحتوي عى أهم معيار لم تتطرق إليه المعايير الجزائرية، وهو معيار التدقيق الدولي 240 (الإحتيال والخطأ) والذي جاء خصيصا لتدقيق الممارسات الإحتيالية وكشفها؛ وهذا كان في جانب تطبيق معايير التدقيق الجزائرية لتدقيق البدائل المحاسبية

إستنادا لأخر إصدار من (profil IFAC country ,2019) فإن الجزائر ليس معترف بها بعد كعضو في الهيئة، ولا يوجد أي إثبات لتعاملها مع الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، خاصة فيما يتعلق بإصدارات معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB)؛ وبالتالي فإن الجهود المبذولة في الجزائر لتطوير المحاسبة والمهن المتعلقة بها، لم ترتقي إلى تحقيق شروط عضوية الإتحاد الدولي للمحاسبين؛ وهناك ضرورة تستدعي الهيئة المشرفة على المهنة في الجزائر ممثلة في وزارة المالية بالعمل على ذلك، خاصة بعد إصدار معايير التدقيق الجزائرية (NAA) بداية من (المقرر رقم 02 ،2016) التي تبنتها من المعايير الدولية للتدقيق؛ لأن الهيئات الأعضاء التي تشرف على إصدار المعايير الدولية المنظمة للمهنة سواء بصيغتها الكاملة، أو بصيغة وطنية خاصة وفق ماتسمح به (IFAC) يشير إلى توجه إيجابي لإستعمال المعايير، واظهار جهود فعلية للحصول على العضوية، والسعي من أجل تحقيق أفضل الممارسات؛ الأمر الذي يجعل من الهيئات الأعضاء أطراف فاعلة في ضمان تحقيق المرافعة لقضايا المعايير والأنظمة المطبقة من خلال:

- تقديم الدعم الميداني والتقني في صياغة مسودة متطلبات شروط العضوية؛
- إنشاء أليات مراقبة مستمرة للمعايير الجديدة والمعدلة،، والتحقق من طرق تطبيقها بما يتوافق مع متطلبات البيئة المحلية؛
- العمل على تعزيز التوافق مع قواعد الضبط والتنظيم القانونية الأخرى عند الإقتضاء؛

[1] –معيار المراجعة (240) ، مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية، مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد الهئية السعودية للمحاسبين القانونيين، السعودية 2017 ، ص : 07-08

- المشاركة في وضع المعايير الدولية من خلال طلب الإستشارات، التي يعرضها مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية؛
- العمل على إزالة الفجوات بين المعايير الوطنية والدولية، مع تطوير المقارنات الخاصة بذلك؛
- الإشراف على عمليات الترجمة الخاصة، وعمليات إعادة المعايير، وإصدارات الموارد الإرشادية إلى اللغة المحلية؛
- تحديد أفضل الممارسات الدولية التي تمكنها من تحقيق قيمة مضافة، كي تثبت للهيئات الحكومية والتنظيمية أهمية المعايير من أجل التبني الرسمي القانوني لها.

في الأخير فإن تبني المعايير الدولية للتدقيق ليس جهدا ضرفي للعمل مرة واحدة فقط، وإنما يتطلب إستمراية الدعم للحفاظ على التحديثات، وضمان تطبيقها مع تحقيق التعديلات المقترحة في الممارسات والرقابة على ذلك؛ من أجل تلبية إحتياجات ذوي المصالح، وتحقيق الأغراض العامة التي يسعى مستخدمو المعلومات المالية إلى تحقيقها؛ الأمر الذي توفره العضوية في (IFAC) سواء كانت هيئة حكومية مثل وزارة المالية في الجزائر، أو هيئة مستقلة بالإعتماد على الخبرات والوسائل المتاحة [1].

وعليه تم إقتراح الحلول التالية التي يمكن أن تحسن من وضع التدقيق الخارجي في الجزائر للتمكن من محاربة ممارسات المحاسبة الإبداعية:

- قيام الدولة الجزائرية والهيئات الخاصة بالمحاسبة بنشر، وتوصيل كل ما يتعلق بالمعايير الجديدة وفق التعديلات الحديثة وكيفية تطبيقها؛
- يجب إتمام إصدار بقية المعايير الجزائرية للتدقيق، ليتسنى لمحافظي الحسابات الحصول على مرشدا موحدا للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في البدائل المحاسبية خاصة المعيار الدولي للتدقيق 240؛
- تغيير الرقابة الدورية لمكاتب التدقيق من طرف لجنة لمراقبة وجودة الأداء المهني للمدققين والمحاسبين من مبرمجة إلى فجائية، وذلك للوقوف على الوضع الحقيقي لمكاتب التدقيق ومصداقية ممارساتها؛
- يجب إضافة مرحلة لتكوين محافظ الحسابات قبل الحصول على الشهادة والتوظيف، وهو اختبار مدى الفهم والتمكن من تطبيق معايير التدقيق الدولية؛

[1]- بسباس سيد أحمد، إتجاهات تطوير مهنة محافظ الحسابات في إطار المرجعية الوطنية ، أطروحة دكتوراه، تخصص المالية ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة جيلالي إلياس، سيدي بلعباس ،2021 ، ص ص : 78 -80

- قيام أساتذة الجامعات والمعاهد وبالتنسيق مع الجمعيات المهنية بدراسة التعديلات الجديدة، والقيام بإدراجها ضمن المناهج الجديدة في السنوات القادمة؛
- قيام الدولة بفرض على المؤسسات الإقتصادية الجزائرية بإعداد تقارير التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية؛

رابعا: التوسع في الإفصاح

نتيجة للدور الذي يلعبه الإفصاح المحاسبي في توفير جميع المعلومات التي يحتاجها متخذ القرار، نجد أن التوسع في الإفصاح المحاسبي عن البدائل المحاسبية هو الطريق للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وهذا ماتوصلت إليه دراستنا التطبيقية ؛ كما خلصت دراسة رشا حمادة حول الإفصاح الإختياري إلى أنه له تأثيرا كبيرا في جودة التقارير المالية، وأوصت الدراسة بضرورة تبني الشركات المدرجة في بورصة عمان لمفهوم الإفصاح الاختياري وعرض مكوناته ضمن تقاريرها المالية[1]؛ كما توصلت دراسة(صبرينة عمروش، بلقاسم دواح) إلى وجود تأثير إيجابي للإفصاح عن حوكمة المؤسسات على أدائها المالي، وأن الإفصاح الإختياري عموما له تأثير موجب على الأداء المالي [2]؛ ولقد ذكر النظام المحاسبي المالي الإفصاح عن البدائل المحاسبية والتوسع فيه في الملحق، والذي يجب أن يشمل المعلومات التالية متى كانت مهمة، وبالتالي يبقى تحديد أهميتها في يد المحاسب.

لكن دوليا نجد أنه بعد مشوار طويل من الدراسات والمشاكل المصادفة للإفصاح المحاسبي، تم إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 18 العرض والإفصاح في البيانات المالية، يتضمن متطلبات العرض والإفصاح عن المعلومات في البيانات المالية لجميع الكيانات التي تطبق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛ تم إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 18 في أبريل 2024 وينطبق على فترة إعداد التقارير السنوية التي تبدأ في أو بعد 1 يناير 2027.

[1]– رشا حمادة ، قياس أثر الإفصاح الاختياري في جودة التقارير المالية (دراسة ميدانية في بورصة عمان) ، ،المجلد 10 ، العدد 04 ، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال ، الجامعة الأردنية، 2014 ، ص : 692

[2] – صبرينة عمروش، بلقاسم دواح ،أثر الإفصاح الإختياري على الأداء المالي للمؤسسات الإقتصادية في الجزائر . دراسة حالة ،. مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية ، المجلد 07 ، العدد 02 ، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، الجزائر، 2020 ، ص : 436

وجاء في نص المعيار أهم النقاط التالية:

- تعد المعلومات جوهرية إذا كان من المتوقع بشكل معقول أن يؤدي حذفها، أو عرضها بشكل غير صحيح، أو حجبها إلى التأثير على القرارات الإقتصادية التي يتخذها المستخدمون الأساسيون للكشوف المالية ذات الغرض العام، وذلك استناداً إلى المعلومات المالية المقدمة عن كيان معين لإعداد التقارير.
- تتكون المجموعة الكاملة من البيانات المالية من:

- بيان (أو بيانات) الأداء المالي لفترة إعداد الكشوف (يتم تقديمها إما كبيان واحد أو من خلال تقديم بيان الربح أو الخسارة، يتبعه مباشرة بيان منفصل يقدم النتيجة الشاملة بدءًا بالربح والخسارة)؛
- بيان الميزانية في نهاية الفترة المالية؛
- بيان التغيرات في رؤوس الأموال الخاصة للفترة المشمولة بالكشف؛
- بيان التدفقات النقدية للفترة المالية المشمولة بالكشف؛
- ملاحظات حول فترة إعداد الكشوف؛
- المعلومات المقارنة فيما يتعلق بالفترة السابقة كما هو محدد بالمعيار؛
- بيان الميزانية في بداية الفترة السابقة إذا طبقت المؤسسة سياسة محاسبية بأثر رجعي، أو قامت بإعادة صياغة بأثر رجعي لبنود في بياناتها المالية أو أعادت تصنيف بنود في بياناتها المالية (بشرط أن يؤدي هذا إلى معلومات جوهرية).

كما حدد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 18 البيانات المذكورة أعلاه، باعتبارها "بيانات مالية أساسية" ويجب تقديمها جميعًا بنفس القدر من الأهمية؛ وجاء في نصه أن الملاحظات تكمل الكشوف المالية الأولية من خلال توفير معلومات مادية إضافية ضرورية لضمان فهم البنود، وتعزيز الهدف العام للكشوف المالية، خاصة معلومات حول أساس إعداد البيانات المالية، والسياسات المحاسبية المحددة المستخدمة، والتي يمكن القيام بذلك في قسم منفصل في الملاحظات؛ بالإضافة إلى توفير معلومات إضافية غير معروضة في أي مكان آخر في البيانات المالية الأولية ولكنها ذات صلة بفهم أي منها؛ كما يجب الإفصاح عن المعلومات المقارنة فيما يتعلق بالفترة السابقة لجميع المبالغ الواردة في البيانات المالية، سواء على وجه البيانات المالية الأولية أو في الملاحظات، ما لم يتطلب معيار آخر خلاف ذلك؛ يتم توفير

المعلومات المقارنة للمعلومات السردية والوصفية، حيث يكون ذلك ضروريًا لفهم البيانات المالية للفترة الحالية في كل من البيانات المالية الأولية وفي الملاحظات، وتحتاج الكيانات إلى تقديم فترة حالية وفترة سابقة في حالة تغيير أو إعادة تصنيف المبالغ المقارنة، ويلزم تقديم إفصاحات مختلفة؛ كما يلزم تقديم الإفصاحات عندما يكون من غير العملي إعادة تصنيف المبالغ المقارنة.[1] .

من هنا يمكن القول أن المعيار الدولي رقم 18 ألمّ بكل النقاط التي يمكن أن يمارس من خلالها المحاسبة الإبداعية في البدائل المحاسبية، وشدد على الإفصاح عن كل معلومة يمكن أن تفيد متخذ القرار، أو إخفاء معلومة يمكن تزيف من صورة المؤسسة الإقتصادية.

وبناءً علي ما سبق فإنه تم إقتراح مايلي للحد من هذه الظاهرة، والرفع مصداقية، وشفافية المؤسسات الإقتصادية من خلال مراعاة ما يلي:

- إلزامية عرض المعلومات المتعلقة بالبدائل المحاسبية، والإفصاح عنها مهما كانت أهميتها؛
- يجب على لجنة مراقبة الجودة على مستوى مجلس المحاسبة إقامة دورات لمراقبة مدى التزام بعرض الكشوف المالية الخمسة خاصة قائمة الملاحق؛
- إجبارية وضع قائمة إضافية للمعلومات المقارنة فيما يتعلق بالفترة السابقة، خاصة في حالة التغير من بديل محاسبي إلى أخر.

[1] من الموقع الألكتروني . https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs-18, date de consultation ، أطلع عليه بتاريخ 20/ 12 /2023

خلاصة الفصل الرابع:

تم التطرق في هذا الفصل إلى التحليل الوصفي للخصائص الديمغرافية لأفراد العينة، وتحليل نتائج الاستبيان، من أجل معرفة آراء أفراد العينة التي شملت محاسبين، مدققين داخليين، إطارات، ورؤساء أقسام في المؤسسات الإقتصادية لولاية الشلف حول آليات ضبط البدائل المحاسبية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الإقتصادية.

ومن خلال تحليل نتائج الاستبيان باستخدام أدوات التحليل الإحصائي، وبإستخدام برنامج EXCEL وSPSS وانطلاقا من إجابات العينة المدروسة، تبين اختلاف وجهات النظر بين الموافق والموافق بشدة، إلا أن أغلب أفراد العينة أجمعوا على أن كل من النظام المحاسبي المالي، وآليات الحوكمة الخارجية والداخلية، والتوسع في الإفصاح المحاسبي تضبط وتحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال البدائل المحاسبية.

كما تم من خلال هذا الفصل دراسة واقع كل من النظام المحاسبي، الحوكمة الخارجية والداخلية، والتوسع في الإفصاح بخصوص البدائل البدائل المحاسبية في البيئة الجزائرية، والوقوف على نقاط ضعفها التي يمكن أن تستغل لممارسة المحاسبة الإبداعية في البدائل المحاسبية، وإقتراح إطار لتحسين كل منها للحد من هذه ظاهرة المحاسبة الإبداعية.

خاتمة

خاتمة:

مطلع القرن الواحد والعشرين برزت قضية أثارت نقاشاً واسعا على الصعيدين المحلي والدولي، ألا وهو المرونة والحرية في اختيار الإدارة للبدائل المحاسبية المتاحة لمعالجة نفس الحدث الإقتصادي، لخدمة أهدافها الخاصة الذي شاع تحت مسمى المحاسبة الإبداعي؛ حيث تمحورت إشكاية الدراسة المعالجة في " متطلبات ضبط البدائل المحاسبية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية "؛ فمن خلال هذا الدراسة حاولنا تسليط الضوء على جانب من المفاهيم النظرية المتعلقة بالمحاسبة المحاسبة الإبداعية في الفصل الأول، أما الفصل الثاني استعرضنا الإطار النظري للبدائل المحاسبية، ونظرة المناهج لها مع عرض أهم البدائل المحاسبية على المستوى المحلي الدولي؛ أما الفصل الثالث فقد خصصناه للربط بين ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال البدائل المحاسبية وآليات ضبطها؛ وفي الفصل الأخير كان لا بد من ربط الجانب النظري بالتطبيقي من خلال تصميم استبيان وتوزيعه على المؤسسات الاقتصادية في البيئة الجزائرية (ولاية الشلف)، وبهدف تدعيم الدراسة التطبيقية تم إقتراح إطار لتحسين آليات ضبط البدائل المحاسبية في البيئة الجزائرية؛ وخلصت الدراسة بجملة من النتائج التي على ضوءها حاولنا وضع جملة من التوصيات، وفيمايلي تفاصيل ذلك.

1-اختبار الفرضيات: تم إختبار صحة الفرضيات الموضوعة في البداية، وتمحورت نتائجها كالتالي:

- **الفرضية الرئيسية : حيث تم التوصل إلى صحة هذه الفرضية، أي " توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على أن آليات ضبط البدائل المحاسبية تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية"**

أثبتت التحليلات الإحصائية أن أفراد العينة يبدون رأيا واضحا، ومتفقين على أن كل من النظام المحاسبي المالي، وآليات الحوكمة الداخلية والخارجية، والتوسع في الإفصاح يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في البدائل المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية وبالتالي الفرضية محققة.

- **الفرضية الفرعية الأولى: حيث تم إثبات أن هذه الفرضية صحيحة، أي " توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على تأثير النظام المحاسبي المالي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في البدائل المحاسبية".**

توصلت الدراسة الإحصائية إلى أن الفرضية محققة، حيث يدرك أفراد عينة الدراسة بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية بأهمية الإلتزام بتطبيق النظام المحاسبي بخصوص اختيار وتطبيق البدائل المحاسبية، نظرا

لأنه يعتبر بمثابة عنصر رقابي لعدم التلاعب، والإحتيال، وضابط لممارسات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية، ويحرص على سيرها وفق القانون.

- **الفرضية الفرعية الثانية: حيث تم التوصل إلى أن هذه الفرضية صحيحة، "حيث توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على أن تدقيق محافظ الحسابات يحد من ممارسسات المحاسبة الإبداعية في البدائل المحاسبية" .**

توصلت الدراسة إلى أن هذه الفرضية محققة، حيث أن تدقيق محافظ الحسابات للبدائل المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال تدقيق على أي أساس تم إختياره،ا وإبداء رأيه فيها، وكشف التلاعب من خلالها إن وجد؛ وذلك كله للحفاظ على الصورة الحقيقية والمالية للمؤسسة.

- **الفرضية الفرعية الثالثة: حيث تم إثبات أن هذه الفرضية صحيحة، أي "توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على أن آليات الحوكمة الداخلية مشتملة في مجلس الإدارة، لجان التدقيق، والمدقق الداخلي تعبر ضابط وتحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في البدائل المحاسبية ".**

توصلت الدراسة الإحصائية إلى أن هذه الفرضية محققة، حيث إن التزام المؤسسات الإقتصادية بتوفير آليات الحوكمة الداخلية (مجلس الإدارة، لجان التدقيق ، المدقق الداخلي) يساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في البدائل المحاسبية، على الرغم من غياب إجبارية تكوين لجان التدقيق والمدقق الداخلي قانونيا في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، إلا أن كل أفراد العينة واعون ومدركين مهنيا لأهميتها الرقابية على ممارسات المؤسسة، ودورها الفعال في محاربة التلاعب المحاسبي.

- **الفرضية الفرعية الرابعة : حيث تم التوصل إلى أن هذه الفرضية صحيحة، حيث " توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على أن التوسع في الإفصاح المحاسبي بخصوص البدائل المحاسبية يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بها".**

توصلت الدراسة الإحصائية إلى أن هذه الفرضية محققة، حيث أنه السماح بتغيير البدائل المحاسبية بشرط تحسين جودة المعلومات المالية، مع الإفصاح غير الكافي المشروط قانونيا في الملاحق إنعكس على عدم إكتشاف، أو التفرقة بين التغيير للتلاعب أو لتحسين المعلومة، لذلك فإن التوسع بخصوص الإفصاح عن البدائل له دورا كبيرا في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في البدائل المحاسبية.

2-نتائج الدراسة

إن الهدف من هذه الدراسة هو محاولة الوقوف على معرفة آليات ضبط ممارسة المحاسبة الإبداعية في البدائل المحاسبة، ودرجة تأثيرها في ذلك، مع إسقاط واقع هذه الآليات في البيئة الجزائرية، وتحليله للوقوف على نقاط الضعف، والنقص ومعالجتها لتفادي هذه الممارسات؛ وتم عرض هذا في كل من الجزء النظري والتطبيقي، وتوصلت الدراسة إلى النتائج الآتية:

2-1النتائج النظرية

- المحاسبة هو علم تطور مع الزمن لينتج مجموعة من الفروض، والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، الذي أصبحت بمثابة دليل للتسجيل المحاسبي في المؤسسات في نطاق يتلاءم مع طبيعة، ونوع كل مؤسسة لإنتاج كشوف مالية تساعد على إتخاذ القرار؛
- إن اختلاف الممارسة المحاسبية بين الدول نتج عن عدة عوامل اقتصادية، قانونية واجتماعية، مما أدى اختلاف الكشوف المالية شكلا، ما دفع إلى وضع معايير محاسبية دولية، ومعايير للتقارير المالية لمعالجة ذلك؛
- تعددت تعاريف لمفهوم المحاسبة الإبداعية والنظرة إليها عالميا، إلا أن أغلبها إتفق على أنها ممارسات مبتكرة، ابتكرها محاسبين للتلاعب بسجلات المحاسبية للمؤسسات لتحقيق أهداف محددة، وإخفاء حقائق معينة، خدمة لمصالح الإدارة على باقي المستخدمين للمعلومات المحاسبية، وذلك بإستغلال الثغرات المحاسبية القانونية؛
- إن ممارسات المحاسبة الإبداعية بكافة أشكالها وخاصة في البدائل المحاسبية لها أسباب، أو دوافع عديدة يمكن أن تكون دوافع تعاقدية مستمدة من عقود المؤسسة مع أطراف خارجية، أو دوافع تتعلق بسوق رأس المال والتوقعات المستقبلية، تجنب التكاليف السياسية، وخفض مدفوعات الضرائب؛ لكن السبب الأهم هو فصل الملكية عن الإدارة وعدم تناسق المعلومات؛
- تستخدم في المحاسبة الإبداعية العديد من الأساليب مثل اختيار البدائل المحاسبية المناسبة لتحقيق أهداف مديري أو أصحاب المؤسسة، تحويل المصاريف الجارية للفترات المحاسبية السابقة في قائمة التدفق النقدي، من خلال التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية لتجنب دفع الضرائب جزئيًا؛ تسجيل معاملات مصطنعة إما لتحويل الأرباح بين الفترات المحاسبية، أوتخصيص وقت محدد للمعاملات الجارية لإعطاء الانطباع المطلوب في الحسابات؛ المبالغة في تقييم المخزون في نهاية الفترة المحاسبية؛

- ظهرت البدائل المحاسبية نتيجة إختلاف العوامل الاقتصادية، والاجتماعية، والقانونية، والبيئية للمؤسسات؛ هذا التعدد أدى اختلاف نتائج المؤسسات من جهة، وفتح مجال التلاعب من جهة أخرى؛
- لقد ظهرت عدة نماذج لحل مشكلة الاختيار بين البدائل المحاسبية، منها المنهج المعياري الذي إعتمد على الأفضلية والتي تتوجب تعدد البدائل؛ والمنهج الإيجابي الذي ركز على أسباب تفضيلات الإدارة لبديل عن الأخر؛
- يتضمن النظام المحاسبي المالي عدة بدائل محاسبية لمعالجة نفس الأحداث والعمليات المالية، مما يفتح مجالا واسعا لممارسة المحاسبة الإبداعية، ومن هذه البدائل نذكر طرق الإهتلاك، وطرق تقييم مخزون آخر المدة، وكيفية معالجة العقود طويلة الأجل؛ بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية، القيمة العادلة)، وبدائل عرض جدول سيولة الخزينة بطريقة المباشرة وغير مباشرة؛
- في ظل تعدد البدائل المحاسبية نص النظام المحاسبي المالي في المقابل على مبدأ الثبات، بحيث لا يسمح بالتغيير في البدائل المحاسبية إلا بهدف تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وهذا يعتبر بمثابة ضابط للحد من ممارسة الأساليب السلبية للمحاسبة الإبداعية في البدائل المحاسبية؛
- يعتبر تقرير التدقيق الخارجي من طرف محافظ الحسابات في البيئة الجزائرية هو وسيلة أمان الأولى، الذي يعتمد عليها مستخدمو المعلومات المالية للتأكد من الوضعية الحقيقية للمؤسسات، والكشف عن التلاعب في الحسابات؛ فمحافظ الحسابات مسؤول مسؤولية مدنية، أوجنائية، أوتديبية في حالة الإخلال بعمله؛
- آليات الحوكمة الداخلية تقوم بضبط التلاعب في مرحلة اختيار وتطبيق البدائل المحاسبية، وبالتالي إنتاج معلومات مالية ذات جودة لمختلف الأطراف ذات العلاقة وتعكس الصورة الحقيقية للمؤسسة؛
- استغلال الثغرات القانونية للتلاعب بالإفصاح أدى إلى تدني مستواه، والشفافية في الكشوف المالية، وعدم نشر معلومات، وبيانات لمساعدة المستخدمين على اتخاذ قراراتهم الاقتصادية؛ مما دفع الى التوجه نحو التوسع في الإفصاح المحاسبي.

2-2 النتائج التطبيقية

- اتجهت أغلب إجابات أفراد عينة الدراسة إلى أن النظام المحاسبي المالي، وبإجباريته يعتبر الضابط للمحاسبة في المؤسسات الاقتصادية، وأنه يساعد في الحد من التلاعب المحاسبي والغش، خاصة فيما يتعلق بالبدائل المحاسبية؛
- اتجهت أغلب إجابات أفراد العينة نحو الموافقة على أن آليات الحوكمة الداخلية (مجلس الإدارة، التدقيق الداخلي، لجان التدقيق) تلعب دورا مهماً في محاربة الغش، والتلاعب المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إذا تم تنظيمها بموجب القانون؛
- أثبتت الدراسة الإحصائية بأن ممارسة المحاسبة الإبداعية من خلال البدائل المحاسبية تؤثر على الكشوف المالية، وبالتالي على جودة المعلومات المحاسبية الواردة فيها؛
- توجد علاقة عكسية بين ممارسة المحاسبة الإبداعية في البدائل المحاسبية، وآليات ضبط البدائل المحاسبية؛
- يساهم كل من النظام المحاسبي المالي، آليات الحوكمة الداخلية والتدقيق الخارجي، التوسع في الإفصاح في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في البدائل المحاسبية.

رغم أن الدراسة توصلت إلى أن كل من النظام المحاسبي المالي، آليات الحوكمة الداخلية والخارجية والتوسع في الإفصاح يحد بشكل جيد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بواسطة البدائل المحاسبية في الجزائر؛ إلا أنه مزالت توجد ثغرات، وعيوب في البيئة المحاسبية تقف أمام فعالية هذه الضوابط، ففي ظل عدم وجود صرامة في أحكام القوانين المنظمة لكل من لجان التدقيق، والتدقيق الداخلي على غرار مهنة محافظ الحسابات التي يمكن القول أنها أخذت نصيب لابأس به لتنظيمها، يضل من الصعب القضاء على ممارسات المحاسبة الإبداعية بجميع أشكالها.

3- التوصيات والإقتراحات: من خلال ما تم عرضه من نتائج نقدم الاقتراحات التالية:

- بالرغم من الدور الذي يلعبه النظام المحاسبي المالي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال البدائل المحاسبية، إلا أن هذا الدور يبقى محدود الأمر الذي يستلزم إعادة النظر في تعدد البدائل المحاسبية، ومحاولة إلغاء بعضها، والتركيز على ضرورة إلزام المؤسسات بتطبيق البدائل المحاسبية الملائمة بعيدا عن التلاعب والغش، وتشديد العقوبات في حالة المخالفة؛
- تعزيز الإفصاح المحاسبي والتوسع فيه عن طريق إلزام المؤسسات بضرورة إصدار ملاحق تفصيلية، تتضمن معلومات حول البدائل المحاسبية المتبعة وأثر تغييرها على المؤسسة، وكذا قرارات مجلس الإدارة

حول اختيار بدائل محاسبية مناسبة، مما يساعد المستخدمين على التعرف على أداء المؤسسة بكل شفافية وبتكلفة معقولة؛

- ضرورة تفعيل الآليات القائمة مثل لجنة التدقيق، والتدقيق الداخلي وتقنينه، وإجباريته على المؤسسات الإقتصادية للحد من التلاعب في البدائل المحاسبية؛
- يعتبر تبني معايير التدقيق الدولية بأحدث إصداراتها، ومحاولة تكييفيها حسب البيئة الجزائرية، وتفعيل الاستقلالية، وتحسين مستوى الأداء المهني والفني لمحافظي الحسابات عن طريق التدريب العملي في مجالات التخصص أحد أهم الحلول للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، خاصة في التلاعب في البدائل المحاسبية، ويزيد من ثقة ومصداقية الكشوف المالية؛
- تحديث النظام المحاسبي المالي الحالي، وربطه بآخر الإصدارات الدولية،مع إلغاء التعدد في البدائل المحاسبية، وقيام المنظمات والهيئات المهنية المنظمة لمهنة المحاسبة في الجزائر بإقرار إصلاحات محاسبية، وتشريعية حازمة تخص لجان التدقيق، التدقيق الداخلي، وفرض عقوبات رادعة على المتلاعبين في الكشوف المالية؛
- في ظل قانونية ممارسات المحاسبة الإبداعية تبقى اشكالية حلها المثلى هي تحلي المحاسب بالأخلاق والقيم المهنية.

4- آفاق الدراسة

إستكمالا للدراسة وقصد التعمق أكثر في هذا الطرح، نقترح بعض المواضيع التي يمكن أن تكمل فكرة الموضوع، وتفتح أفاقا لزيادة البحوث في هذا المجال منها:

- أثر إجبارية تطبيق نماذج قياس المحاسبة الإبداعية على نتائج المؤسسة؛
- دور لجان التدقيق في الحد من التلاعب المحاسبي في السياسات المحاسبية في المؤسسة؛
- أثر التلاعب في الإفصاح المحاسبي عن البدائل المحاسبية على السياسة الإستثمارية للمؤسسة؛
- أثر توحيد البدائل المحاسبية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- أثر إجبارية التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- أثر إجبارية لجان التدقيق في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية على ممارسات المحاسبة الإبداعية.

قائمة المراجع

I- المراجع العربية:

I-1 الكتب :

1- الجزراوي إبراهيم، الجنابي عامر، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية، دار اليازوري للنشر والتوزيع، الأردن، 2018.

2- الهلباوي أحمد محمد علوان ، أحمد إبراهيم جابر السيد ، المحاسبة الإبداعية، دار العلم والإيمان للنشر والتوزيع، دار الخديد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2019.

3- عمر أحمد مختار ، معجم اللغة العربية المعاصرة ، عالم الكتاب، مصر، الطبعة الأولى، 2008.

4- هندريكسن س إلدون ، النظرية المحاسبية، ترجمة كمال.خ.أبو زيد ، جامعة الإسكندرية، مصر، 2008.

5- لطفي أمين السيد أحمد، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.

6- نعيرات إيسر ، مبادئ المحاسبة المالية، مجموعة اليازوري للنشر والتوزيع، مصر، 2024.

7- هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2011.

8- هوام جمعة ، تقنيات المحاسبة المعمقة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزء الأول، الجزائر، الطبعة الثانية، 2000.

9- القاضي حسين، حمدان مأمون، نظرية المحاسبة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2007.

10- الجعارات خالد جمال، معايير المحاسبة الدولية 2015 ، مطبعة قاصدي مرباح، الجزائر، 2014.

11- الجعارات خالد جمال، معايير التقارير المالية الدولية 2007 ، إثراء للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2008.

12- الدليمي خليل ، الساكني عبد الرزاق ، نواف فخر، مبادئ المحاسبة المالية، دار الثقافة، الأردن، 2005.

13- كيسو دونالد، ويجانت جيري، المحاسبة المتوسطة، (ترجمة أحمد حامد حجاج) ، دار المريخ للنشر، الرياض، 1999.

14- رائد محمد عبد ربه، مبادئ المحاسبة المالية، االجندارية للنشر والتوزيع، مصر، 2016.

15- حلوة حنان رضوان ، النموذج المحاسبي المعاصر : من المبادئ إلى المعايير دراسة معمقة في نظرية المحاسبة، دار وائل للطباعة والنشر، مصر، 2006.

16- حلوة حنان رضوان ، تطور الفكر المحاسبي –مدخل نظرية المحاسبة، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن،2001 .

17- العناني رضوان محمد ، مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها، دار الصفاء للطباعة والنشر والتوزيع، الأردن، 2006.

18- الدلاهمي سليمان مصطفى، مبادئ وأساسيات علم المحاسبة، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.

19- دبيان سيد عبد المقصود ، محمد الفيومي محمد، ناصر نور الدين عبد اللطيف، البابلي محمد محمود ، مدخل إلى نظم المعلومات المحاسبية، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 2002.

20- سيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية، دار الراية للنشر والتوزيع، عمّان، الطبعة الأولى، 2009.

21- شنوف شعيب ، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، مكتبة الشركة الجزائرية، بود واو، الجزائر، الجزء الأول، 2008.

22- حماد طارق عبد العال، المحاسبة الإبتكارية ودوافعها وأساليبها وآثارها، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2011.

23- حماد طارق عبد العال، حوكمة الشركات ، المفاهيم، المبادئ، التجارب، تطبيقات الحوكمة في المصارف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى، 2005.

24- الجحاوي طلال، الزوبعي سالم، القياس ومحداته وإنعكاسها على رأي مراقب الحسابات، دار اليازوري للنشر والتوزيع، الأردن، 2016.

25- الجيجاوي طلال، ريان نعوم، المحاسبة المالية، دار جهينة للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2007.

26- كتوش عاشور، المحاسبة المعمقة وفق المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، 2003.

27- التميمي عباس حميد يحي ، الساعدي حكيم حمود فليح ، إدارة الأرباح عوامل نشوئها وأساليبها وسبل الحد منها، جامعة بغداد، بغداد، الطبعة الأولى، 2015.

28- الشيرازي عباس مهدي، نظرية المحاسبة، دار السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، 1990.

29- الكبيسي عبد الستار ، الشامل في مبادئ المحاسبة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2008.

30- الدوسقي عبد السميع ، أساسيات المحاسبة المالية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، الجزء الثانية، 2002.

31- عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، التسويات الجردية وإعداد وتحليل القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية، دار التعليم الجامعي، مصر، 2015.

32- عبدالوهاب نصر علي، القياس والإفصاح وفقا للمعايير المحاسبة العربية والدولية، الدار الجامعية، مصر،2007.

33- بوقفة علاء ، بن مالك محمد ، صديقي مسعود، المحاسبة المالية طبقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري، دار الهدى للنشر والتوزيع، الجزائر، 2014.

34- يوسف فتيحة، عماري المولودة ، أحكام الشركات التجارية وفقا للنصوص التشريعية والمراسيم التنفيذية. الحديثة، دار العرب للنشر والتوزيع، الجزائر، الطبعة الثانية، 2007.

35- الدهراوي كمال الدين مصطفى، سرايا عمد السيد، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية، مصر، 2006.

36- علاوي لخضر، نظام المحاسبة المالية، دار الصفحات الزرقاء، الجزائر،2011.

37- أبو زيد محمد المبروك ، التحليل المالي: شركات وأسواق مالية، دار المريخ للنشر،الرياض، السعودية، الطبعة الثانية، 2009.

38- راضي محمد سامي، المحاسبة المتوسطة، دار التعليم الجامعي، مصر، 2015.

39- بدوي محمد عباس ، الأميرة إبراهيم عثمان، دراسات في قضايا ومشاكل محاسبية معاصرة، دار المعارف، الإسكندرية ، 2000.

40- المؤمني محمد، دور الأبعاد السلوكية لإدارات الوحدات الإقتصادية في القياس والإفصاح المحاسبي في حدوث الأزمات المالية : دراسة نظرية، كتاب الملتقى الدولي الرابع حول الأزمة المالية العالمية الراهنة وانعكاساتها على اقتصاديات دول منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، جامعة دالي إبراهيم ، 08-09 ديسمبر 2009.

41- مؤمن محمد عمر، تعلم المحاسبة المالية (خطوات منهجية)، المكتب الجامعي الحديث، الأردن، 2005.

42- سليمان محمد مصطفى، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009.

43- مطر محمد، زويلف إنعام، النظم المحاسبية المتخصصة وتطبيقاتها العملية، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الثانية، 2008.

44- مطر محمد، السويطي موسى، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات : القياس والعرض والإفصاح، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2008.

45- الناغي محمود السيد، أسس المحاسبة : التأصيل وإطار التطبيق ، المكتبة المصرية، مصر، 2017.

46- كافي مصطفى يوسف، حمودة سمير أحمد، بني ياسين أحمد علي، أبوعيد هاني أحمد، مبادئ المحاسبة المالية (الأصول العلمية والعملية) ، مكتبة المجتمع العربي،الأردن، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، 2012.

47- فضيل نادية، شركات الأموال في القانون الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2008.

48- دهمش نعيم، محمد حسين أبو نصار، محمود عبد الحليم الخلايلة، مبادئ المحاسبة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2004.

49- فخر نواف ، عقبة بريس، المصري تيسير، المشكلات المحاسبية المعاصرة، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق،2007.

50- وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، سمير كامل محمد، المحاسبة المالية المتوسطة، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 2000.

51- بن ترادايت وليد، تبني المعايير الدولية للتقارير المالية في الدول العربية، سلسلة دراسات محاسبية ومالية، صندوق النقد العربي، الإمارات، 2018.

52- الشباني وليد محمد، مبادئ المحاسبة والتقرير المالي، دار العبيكان للنشر، السعودية، 2014.

53- الحيالي وليد ناجي، نظرية المحاسبة، منشورات الأكادمية العربية المفتوحة في الدانمارك، الدانمارك،2007.

54- ويجانت، كميل كيسو، مبادئ المحاسبة، ترجمة مصطفى حمد جمعة أبو عمار، نزار بن صالح الشويمان، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2015.

55- جربوع يوسف محمد ، نظرية المحاسبة، مؤسسة الوراق، الأردن،2001.

I-2 الرسائل والأطروحات :

56- فداوي أمينة ، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية" دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشرSBF250، أطروحة دكتوراه، تخصص العلوم المالية، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 2014.

57- كيموش بلال ، البدائل المحاسبية المتعلقة بالعناصر غير الملموسة وأثرها على قيمة المؤسسة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الإقتصادية ، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2016.

58- جيهان عبد الوهاب موسى محمد، مدى إمكانية تطوير البناء الفكري للمحاسبة الإدارية بإستخدام الإتجاه الإيجابي، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة ، جامعة بنها، مصر، 1999.

59- لصنوني حفيظة، واقع وآفاق تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر الفترة 2010-2014 دراسة حالة مؤسسة إنتاج أغذية الأنعام مستغانم ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة

الدكتوراه، تخصص تدقيق النظام المحاسبي المالي، جامعة عبد الحميد إبن باديس، مستغانم، الجزائر، 2017.

60- العابدي دلال، حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، دراسة حالة شركة أليانس للتأمينات الجزائرية، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، الجزائر، 2016.

61- صقور رنا علي ، دور الإفصاح المحاسبي في الحد من إدارة الأرباح، رسالة لإستكمال متطلبات الحصول على ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة دمشق، سوريا، 2014.

62- بسباس سيد أحمد، اتجاهات تطوير مهنة محافظة الحسابات في إطار المرجعية الوطنية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص مالية، جامعة جيلالي إلياس، سيدي بلعباس، الجزائر، 2021.

63- شنوف شعيب، الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2007.

64- حواس صالح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2008.

65- صيودة إيناس، أهمية التزام المؤسسات الإقتصادية الجزائرية بتطبيق معيار المحاسبة الدولي الأول " عرض القوائم المالية"، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص مالية المؤسسة، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2018.

66- سعيدي عبد الحليم، محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، دراسة عينة من المؤسسات، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، الجزائر، 2015.

67- قطيب عبد القادر ، العوامل المؤثرة على إختيار الإدارة للسياسات المحاسبية في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص دراسات مالية، جامعة غرداية، الجزائر، 2017.

68- عثمان الأميرة عثمان، دراسة تحليلية لإختبار مدى إرتباط إنتاج البيانات المحاسبية بإحتياجات متخذ القرارات أو القرارات الإقتصادية، رسالة دكتوراه غير منشورة ،كلية التجارة، جامعة الإسكندرية ، مصر ،1984.

69- عقاري مصطفى، مساهمة عملية لتحسين المخطط الوطني للمحاسبة، أطروحة لنيل دكتوراه غير منشورة، جامعة سطيف، الجزائر، 2005.

70- المروط علي سليم سلامة ، أثر السياسات المحاسبية على جودة المعلومات المحاسبية في الشركات المساهمة المدرجة في بورصة عمان، رسالة ماجستير منشورة، جامعة الزرقاء،الأردن، 2015.

71- صافو فتيحة ، أبعاد القياس والإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف ، الجزائر، 2016.

72- الدهراوي كمال الدين مصطفى ، مناهج البحث العلمي في المحاسبة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.

73- الدهراوي كمال الدين مصطفى ، عمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية، مصر، 2006.

74- ماهر ذياب زكي أبو ليلى، دور النظرية الإيجابية في قرار اختيار السياسات المحاسبية في الشركات الصناعية المساهمة الأردنية ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص فلسفة المحاسبة ، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن، 2006.

75- بن زواي محمد الشريف ، الهندسة المالية والحوكمة لرفع قيمة المؤسسة، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية،المدرسة العليا للتجارة، القليعة، تيبازة، الجزائر، 2015 .

76- محمد محسن عوض مقلد، النظرية الايجابية للمحاسبة وتفسيراتها لدوافع الادارة تجاه بدائل الاختيار المحاسبي، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه ، تخصص محاسبة ومراجعة، كلية التجارة، جامعة مصر، مصر، 2010.

77- محي الدين رجب محمود عبد الله، تقييم البيانات المحاسبية لترشيد القرارات الإستثمارية بالتطبيق على الصناعات الهندسية والمعدنية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الحلوان، مصر، 1993.

78- بن بلغيث مداني، أهمية إصلاح نظام المحاسبة للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004.

79- سويسي هواري، تقييم المؤسسة ودوره في اتخاذ القرار في إطار التحولات الاقتصادية بالجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير؛ كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008.

80- جيلالي ياسمينة ، المحاسبة عن تكاليف البحث والتطوير وفق النظام المحاسبي في الجزائر والمعايير المحاسبية الدولية، مدخل مقارن، دراسة حالة مركز البحث والتطوير صيدال، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معقمة، جامعة سطيف، الجزائر، 2010.

I-3 المقالات :

81- السعبري إبراهيم عبد موسى، مردان زيد عائد ، القيمة العادلة وتأثير استعمالها في مؤشرات الأداء المالي في المصارف التجارية، مجلة الفري للعلوم الاقتصادية والإدارية ، العدد 25، جامعة الكوفة، العراق، 2012 .

82- حمد الله أحمد السيد ، تحديد المتغيرات المؤثرة في اختيار السياسات المحاسبية في ظل النظرية المحاسبية –منهج مقترح– ، مجلة البحوث التجارية، العدد 11، جامعة الزقازيق ، مصر، 1987.

83- أحمد فرغلي محمد حسن، استخدام الأسلوب الإيجابي في إعداد الإطار الفكري لفروع المحاسبة، مجلة آفاق جديدة، العدد 02، جامعة المنوفية، مصر، 1985.

84- أحمد محمود يوسف، أثر الإختلاف في التقديرات المحاسبية على دلالة القوائم المالية، المجلة العلمية لكلية الا قتصاد، العدد 10، قطر، 1999

85- الشرفاء أمجد جميل، دور الإسلام في التأصيل العلمي للمفاهيم والمبادئ النظرية لعلم المحاسبية، مجلة مركز صالح كامل للاقتصاد الإسلامي، المجلد 55، العدد 1، جامعة الأزهر، مصر،2015.

86- قوشيش أمينة، الأخضر لقميطي، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) على ممارسات المحاسبة االبداعية في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية ، المجلد 13 ، العدد 02 ، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2019.

87- تيجاني بالرقي ، موقف المنهج المعياري والمنهج الإيجابي من تعدد بدائل القياس المحاسبية، مجلة العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، العدد 05، جامعة فرحات عباس ، سطيف، الجزائر، 2005.

88- خمقاني بدر الزمان، صديقي مسعود، واقع ممارسات المحاسبة الابداعية في البيئة الجزائرية وإجراءات استبعادها من التقارير المالية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية ،العدد 08، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2015.

89- كيموش بلال، الإطار النظري للدراسات المحاسبية المرتكزة على البدائل المحاسبية، مجلة أرصاد للدراسات الإقتصادية والإدارية، العدد 01، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، 2018.

90- التكريتي تمارة موفق عبد الله ، أثر ممارسة المحاسبة الإبداعية باستخدام أسلوب تمهيد الدخل على الأداء المالي في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، مجلة الدراسات العليا، المجلد 14، العدد 56 ، جامعة النيلين، العراق، 2019.

91- الداعور جبر إبراهيم ، العوامل المؤثرة في اختيار طرق تقييم المخزون السلعي لدى الوحدات الاقتصادية الفلسطينية، مجلة جامعة الأزهر، المجلد 10 ، العدد 01،كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، فلسطين، 2008.

92- الداعور جبر إبراهيم ، محمد نواف عابد، أثر السياسات المحاسبية لإدارة المكاسب على أسعار أسهم الوحدات الإقتصادية المتداولة في سوق فلسطين للأوراق المالية: دراسة تطبيقية،

مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية) المجلد 17، العدد 01،الجامعةالإسلامية، المملكة العربية السعودية، 2009.

93- النجار جميل حسن ، قياس مستوى التحفظ المحاسبي في القوائم والتقارير المالية وأثره على القيمة السوقية للسهم، مجلة البلقاء للبحوث والدراسات ، المجلد 17 العدد 02 ، جامعة القدس المفتوحة غزة ، فلسطين 2014.

94- حسن توفيق مصطفى، العوامل المؤثرة في اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية، مجلة البحوث الإقتصادية والمالية، المجلد 04، العدد 02، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، الجزائر، 2017.

95- القطيش حسن فليح مفلح، الصوفي فارس جميل حسين، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان ،مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 27، جامعة البصرة، العراق، 2011.

96- بوسلمة حكيمة ، نجوى عبد الصمد، تجارب دولية في إرساء مبادئ الحوكمة للحد من الفساد المالي الإداري : قراءة تحليلية، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، المجلد 05، العدد01، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2018.

97- السيد حمد الله أحمد ، تحديد المتغيرات المؤثرة في إختيار السياسات المحاسبية في ظل النظرية الواقغية ، مجلة البحوث التجارية ، المجلة 09 ، العدد 11، جامعة الزقازيق، مصر،1987.

98- ضويفي حمزة، محمودي أحمد، دور حوكمة الشركات تعزيز جودة المعلومة المحاسبية والحد من ممارسات المحاسبة االإبداعية، مجلة التنمية والإقتصاد التطبيقي، العدد 03، جامعة المسيلة، الجزائر، 2018.

99- حميدة محمد عبد الحميد، قياس مستوى التحفظ المحاسبي والعوامل المؤثرة عليه في التقارير المالية لشركات التأمين السعودية ، مجلة المحاسبة والمراجعة، جامعة الأزهر، القاهرة ،2014.

100- الجعارات خالد جمال، أبو خليفة دينا سليمان، المحاسبة الإبداعية بين الموثوقية والتلاعب . اقتراح نموذج لضوابط ممارسات المحاسبة الإبداعية، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد 01، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2015.

101- عبد الفتاح خليل، علي أحمد، التأصيل العلمي لمفهوم وقياس التحفظ المحاسبي في ضوء الاتجاهات المعاصرة للفكر المحاسبي ، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد 02، جامعة القاهرة، مصر، 2003.

102- حمادة رشا، قياس أثر الإفصاح الاختياري في جودة التقارير المالية (دراسة ميدانية في بورصة عمان) ، المجلد 10 ، العدد 04 ، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال ، الجامعة الأردنية، 2014.

103- حمادة رشا، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26 ، العدد 02 ، جامعة دمشق، سوريا، 2010.

104- رضا إبراهيم صالح، أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 46، العدد 02، جامعة الإسكندرية، مصر، 2009.

105- العامري زهرة حسن، إبتهاج إسماعيل يعقوب، المحاسبة بين الإبداع والابتداع، مجلة الكويت للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 08، جامعة واسط، العراق 2012.

106- حدادي سارة، نويبات عبد القادر، ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثرها على الوعاء الضريبي – دراسة حالة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية البويرة، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12، العدد01، جامعة المسيلة، الجزائر،2019.

107- باعجاجه سالم بن سعيد ، محمود البدري شاكر خليفة، أثر استخدام المحاسبة الإبداعية على متخذي القرارات الإستثمارية في سوق رأس المال السعودي، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز الاقتصاد والإدارة، المجلد 29، العدد 01، جامعة الملك عبد العزيز ،السعودية، 2015.

108- سامي محمود عبد الحميد مراد، إحباط الأثر الضريبي السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية . دراسة الحالة المصرية، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، العدد 17 ،جامعة الأزهر، مصر، 2018.

109- متولي سامية وهبة، الأساس المنطقي لنظرية المحاسبة .-دراسة إنتقادية-، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد 03، جامعة حلوان، مصر، 1988.

110- عباس سراج محمد، دراسة تحليلية لخصائص المعلومات المحاسبية اللازمة لنموذج قرار الإنفاق الإستثماري، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الإسكندرية ، 1987.

111- عتير سليمان ، زرقون محمد، تطبيق السياسات المحاسبية في المؤسسات الجزائرية بين التعدد والتوحيد -دراسة ميدانية من وجهة نظر مهنية وأكاديمية-، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، العدد 07، جامعة الشهيد حمة لخضر-الوادي، الجزائر، 2016.

112- رضا إبراهيم صالح، محددات إختيار الإدارة للسياسات المحاسبية المدخل الإيجابي لدراسة إختبارية على الشركات السعودية، مجلة الإدارة العامة،العدد 03 ، معهد الإدارة العامة، المملكة العربية السعودية ، 2003.

113- عمروش صبرينة، دواح بلقاسم، أثر الإفصاح الإختياري على الأداء المالي للمؤسسات الإقتصادية في الجزائر . دراسة حالة .، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية ، المجلد 07، العدد 02 ، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، الجزائر، 2020.

114- طبيب أسامة، روابحي عبد الناصر، مشكلات تقييم المخزونات بالمؤسسات الإقتصادية الجزائرية في ظل تعدد بدائل التقييم وآثارها على القوائم المحاسبية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 17،جامعة المسيلة، الجزائر، 2017.

115- جريره طلال سليمان، البشتاوي سليمان حسين، الحياصات حمدان محمد، أثر الآليات المحاسبية للحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهتي نظر الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن ومدققي الحسابات الخارجيين، مجلة الجامعة الأردنية، المجلّد 11، العدد 02 ، الجامعة الأردنية، عمّان، 2015.

116- خالدي عادل، سعداوي موسى، إستخدام نموذج جونز المعدل في كشف أساليب المحاسبة الإبداعية . دراسة عينة من المؤسسات الفرنسية المدرجة بالبورصة .، مجلة الدراسات الإقتصادية والمالية، الجزء 01، العدد 10، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، 2017.

117- كتوش عاشور، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/ IFRS) في الجزائر، مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 06، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2009.

118- سليماني عبد الحكيم، تشخيص واقع الإفصاح المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة : مجمع صيدال 2019 ، مجلة طبنة للدراسات العلمية الأكادمية ، المجلد 03، العدد 02 ، المركز الجامعي باريكة، الجزائر، 2020.

119- حسياني عبد الحميد ، المحاسبة الإبداعية في الشركات الجزائرية، مجلة الدراسات الإقتصادية والمالية، العدد 08، المجلد 03، جامعة الوادي، الجزائر، 2015.

120- الشافعي عبد الحميد عبد الفتاح ، دور المدخل المتكامل في بناء نظرية للمحاسبة بالوكالة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، العدد 05، جامعة المنصورة، مصر، 1989.

121- حوة عبد القادر، بكطاش فتيحة، أثر المحاسبي القياس والافصاح عن الادوات المالية في القوائم المالية ومتطلباتهما وفق معايير الإبلاغ المالي الدولي والنظام المحاسبي المالي، مجلة افاق للعلوم ، المجلد 04، العدد 16، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، 2019.

122- عوادي عبد القادر، العمري أصيلة، عوادي مصطفى، استخدام آليات حوكمة الشكات للحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد 20، العدد 02 ، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2020.

123- الصيح عبدالحميد مانع، إشكالية المحاسبة الابداعية وأثر المعايير الدولية للتقارير المالية عليها، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 115،جامعة صنعاء، اليمن، 2018.

124- حمدان علام محمد موسى ، العوامل المؤثرة في درجة التحفظ المحاسبي عند إعداد التقارير المالية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 08، العدد 01، الجامعة الأردنية، الأردن، 2012.

125- علي عبد الصمد عمر، مامي علي، الواقع التنظيمي لجودة مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر دراسة تحليلية للقوانين المنظمة للمهنة ، مجلة دراسات إقتصادية ، المجلد 21 ، العدد 01، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، 2021.

126- علي عبد الحسين هاني، نوال حربي راضي، المحاسبة الإبداعية والعوامل المؤثرة في ممارستها في الشركات العراقية ،مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 15، العدد 53، جامعة بغداد، العراق، 2020.

127- علي عبد الحليم عبد الحميد، علاقة الملائمة بالإطار المنطقي للنظرية في المحاسبة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد 02، جامعة الإسكندرية، مصر، 1989.

128- شقبقب عيسى، زغار يحي، فعالية لجان المراجعة للحد من آثار المحاسبة الإبداعية، مجلة المؤسسة، العدد 04، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2015.

129- بن حركو غنية، النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية –دراسة مقارنة–، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 01، العدد 04،جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، 2017.

130- سعيدي فارس، العرابي حمزة، تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على مبدأ الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية – دراسة حالة لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين–، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية ، المجلد 21، العدد03، جامعة المسيلة، الجزائر، 2020.

131- يدير فارس، شلغام هشام، طيب مداني، واقع الإلتزام بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية في الجزائر . دراسة لعينة الشركة البرولية الجزائرية، مجلة الدراسات الإقتصادية الكمية ،العدد02،جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2016.

132- فرج سهى السيد حسن ، خطر ممارسات المحاسبية الإبداعية وإخفاقات المراجعة في مواجهته، مجلة البحوث المالية والتجارية، العدد 02 ، جامعة بور سعيد ، مصر، 2009.

133- فرج سهى السيد حسن، خطر ممارسات المحاسبة الإبداعية وإخفاقات المراجعة في مواجهته، مجلة البحوث المالية والتجارية ، العدد 02، جامعة بور سعيد، مصر، 2009.

134- فوزي الحاج أحمد، رحيمة العيفة، سارة بوضياف، المنظور الاخلاقي للمحاسبة الابداعية وأثره على القوائم المالية، مجلة اقتصاديات الاعمال والتجارة ، المجلد 06 ،العدد01 ، جامعة المسيلة، الجزائر، 2021.

135- بن يخلف كمال، زعباط عبد الحميد، المفاضلة بين أساليب القياس المحاسبي في ظل التضخم الإقتصادي، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد الإقتصادي 02 ،جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، 2020.

136- كمال عبد السلام ، دور الأسلوب العلمي لتطوير فكر متخذ القرارات، مجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 05، العدد 02، جامعة المنصورة، مصر،1981 .

137- بن ناصر لميس ، الصائغ مها، دور الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، المجلد 04، العدد 15، جامعة الملك عبد العزيز، جدة، الملكة العربية السعودية، 2020.

138- ماهر علي حسين الشمام، أحمد محمد خليل عبد الحافظ، تأثير الاتجاهات المنهجية للبحوث المحاسبية للفترة (1926 – 2019) في صياغة وبناء نظرية المحاسبة، مجلة قه لاى زانست العلمية، المجلد 05، العدد 01 ، الجامعة اللبنانية الفرنسية –اربيل، كوردستان، العراق، 2020.

139- الرملي محمد ، أحمد عبد الله، تطوير مدخل المحاسبة بالوكالة في تعدد الأهداف ،مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، العدد 01، جامعة جنوب الوادي، مصر، 1996.

140- زرقون محمد ، بعيليش نور الدين، المشكلات الضريبية لتطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية في ضوء المعايير المحاسبية الدولية، مجلة مخبر التمويل، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والتجارة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر. .

141- محمد شريف توفيق، تقييم إستخدام المنهج المعياري والإيجابي في البحث المحاسبي وبناء معايير المحاسبة و تحليل بواعث الإدارة في تبني السياسات المحاسبية ، مصر ،2006 ، مقال متوفر على الموقع : mstawfik.tripod.com /pn.pdf//http تاريخ التصفح2022/02/10 .

142- محمد معتصم إبراهيم حمد، إسماعيل محمد النجيب، بدائل القياس المحاسبي ودورها في إدارة الأرباح في المنشآت الصناعية، مجلة العلوم والتكنولوجيا؛ المجلد 16، العدد 01، السودان، 2015.

143- محمد نواف عابد، إستخدام قانون بنفورد في اكتشاف عمليات إدارة الأرباح : دراسة تطبيقية على الوحدات الاقتصادية المدرجة في بورصة فلسطين، مجلة جامعة الأقصى للعلوم الإنسانية، المجلد 22 ، العدد 02،جامعة الأقصى، غزة، 2018.

144- صايم مصطفى، واقع الإفصاح والشفافية في الشركات المدرجة في بورصة الجزائر، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الإقتصادية ، العدد 02، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، 2015.

145- قربة معمر، بودربالة شهرزاد ، طيبي حمزة ، قراءة في نماذج لممارسات المحاسبة الإبداعية في بعض دول العالم ومقاربتها بالممارسات في الجزائر، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، المجلد 08، العدد 01، جامعة الوادي، الجزائر، 2017.

146- مفتاح بختة، براق محمد، قياس تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة ومصداقية القوائم المالية لشركة صيدال، مجلة العلوم التجارية والتسيير، المجلد 13 العدد01، المدرسة العليا للتجارة، القليعة، الجزائر،2017.

147- مهاوات لعبيدي، مومن فاطمة الزهرة، جررموني أسماء، دور لجان المراجعة في تفعيل الرقابة على المحاسبة الابداعية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12، العدد 03 ، جامعة حمه لخضر، الواد، الجزائر، 2020.

148- الفضل مؤيد محمد علي ، محددات السلوك الإداري في اختيار السياسات المحاسبية في ضوء النظرية الإيجابية . دراسة اختبارية في الشركات المساهمة العامة بالأردن، دورية الإدارة العامة، العدد 01، تونس، 2006.

149- بن ساسي نظيرة، خروبي يوسف، أثر خصائص مجلس الإدارة في تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة عينة من الشركات الاقتصادية الجزائرية ،مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 14، العدد 01 ، جامعة خميس مليانة، الجزائر، 2023.

150- الهادي آدم محمد ابراهيم، مجيد عبدالحسين، 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 01، الكلية العسكرية لعلوم الإدارة لضباط القوات المسلحة، مصر، 2017.

151- بوزوبنة هجيرة ، واقع القياس والإفصاح المحاسبي في الجزائر وأثره على جودة المعلومات المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي، مجلة الإدارة و التنمية للبحوث و الدراسات، المجلد 08، العدد 02 ، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2019.

152- الهلالي، حسن مصطفى، أثر المدخل الإيجابي على البحوث المحاسبية– الفجوة بين النظرية والتطبيق العملي، مجلة آفاق جديدة، المجلد 06، العدد 01، جامعة المنوفية، مصر، 1994.

153- بوزيان يوسف، حفصي رشيد، لجان المراجعة بين واقع التشكيل وأليات العمل . دراسة مقارنة .، مجلة المنبر الإقتصادي ، المجلد 04، العدد 02 ، جامعة الشهيد حمه لخضر، الواد، 2021.

154- يوسف علي، أثر عددات هيكل ملكية المنشأة في تحفظ التقارير المالية دراسة تطبيقية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، المجلد 28، العدد 01، جامعة دمشق، 2012.

I–4 المؤتمرات والملتقيات العلمية :

155- القاضي حسين، المومني محمد، مداخلة بعنوان دور الفكر المحاسبي في الإعصار المحاسبي 2008، المؤتمر العلمي الثاني حول القضايا الملحة للإقتصاديات الناشئة في بيئة الأعمال الحديثة، الجامعة الأردنية، الأردن، 2008.

156- لخذاري عبد الجليل، عيسى زين، مداخلة بعنوان دوافع وأساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية"، الملتقى الوطني حول إشكالية استدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، المنعقد يوم 6 و7 ديسمبر 2017.

157- مرازقة صالح، بوهرين فتيحة، مداخلة بعنوان الإبداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبة الدولية، الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، المنعقد يومي 12 و13 ماي 2010.

I–5 القوانين والمراسيم والمعايير المحاسبية :

158- القانون 11/07 ،المؤرخ في 15 ذي القعدة 1428 هـ الموافق ل 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية العدد 74الصادرة بتاريخ 25نوفمبر2007.

159- القانون 91/08، المتضمن تنظيم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية رقم 20 الموافقة ل 1 ماي 1991.

160- القانون التجاري الجزائري، الأمر رقم 75–59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، صادر في 19 ديسمبر 1975، الجريدة الرسمية رقم 77، معدل ومتمم في 2007

161- القانون 10/01 ، المتضمن مهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجردة الرسمية رقم 42 الموافقة ل 11 جوان 2010.

162- القانون 04/03 ،المعدل و المتمم لمرسوم التشريعي رقم 93–10، المتضمن ببورصة القيم المنقولة ،الجريدة الرسمية رقم 11 الموافقة ل 19فيفري 2003.

163- المرسوم التنفُّيذي رقم 156/08، المؤرخ في 2008/05/26 المتضمن النظام المحاسبي المالي، 11/07 المؤرخ في 2007/1/25، الجريدة الرسمية رقم 27الصادرة في 28ماي 2008.

164- المرسوم التنفيذي رقم 318/96، المتضمن إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة، الجريدة الرسمية رقم 56 الموافق ل 29 سبتمبر 1996.

165- المرسوم 01/10، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ،الجريدة الرسمية رقم 44 ، الموافق ل 11 جويلية 2010

166- القرار الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 19، الصادرة في 25 مارس 2009.

167- المقرر رقم 150 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 300 " تخطيط تدقيق الكشوف المالية"، مجلس المحاسبة، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

168- المقرر 150 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق م.ج.ت 150 مهام التدقيق الأولية، الأرصدة الافتتاحية، المجلس الوطني للمحاسبة.

169- التعليمة الوزارية رقم 02 المؤرخة في 29 أكتوبر 2009، تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي 2010، المجلس الوطني للمحاسبة، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، نوفمبر 2009

170- المعيار المحاسبي الدولي IAS 8 السياسات المحاسبية، والتغييرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-8-accounting-policies-changes-in-accounting-estimates-and-errors/ IAS 8

171- المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) المخزون (IAS02). https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/arabic/2022/issued/ias-2-inventories-ar.pdf?bypass=on،

172- المعيار الدولي للمحاسبة رقم 16 الممتلكات والمصانع والمعدات (IAS 16)، https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-16-property-plant-and-equipment.html/content/dam/ifrs/publications/html-standards/english/2025/issued/ias16

173- المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 18" العرض والإفصاح في البيانات المالية" IFRS 18، https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-18-presentation-and-disclosure-in-financial-statements.html/content/dam/ifrs/publications/html-standards/english/2025/issued/ifrs18/

174- المعيار المحاسبي الدولي رقم 07" بيان التدفقات النقدية" IAS 07، https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-7-statement-of-cash-flows.html/content/dam/ifrs/publications/html-standards/english/2025/issued/ias7/

175- المعيار الأمريكي للمحاسبة FAS157،
https://www.fasb.org/page/ShowPdf?path=fas157.pdf&title=F
AS%20157%20(AS%20I)، SSUED، 2006

176- المعيار المراجعة (240) ، مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية، مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، الهئية السعودية للمحاسبين القانونيين، السعودية 2017.

II– المراجع الأجنبية:

II-1 Ouvrages:

177- Ali Tazdait, Maitrisé du system comptable financière, ACG, Alger, 1ere édition, 2009.

178- Ane le Manh, Catherine Maillet, Normes Comptables Internationales IAS/IFRS, Foucher, France, 2ème édition, 2006.

179- Bernard Raffournier, Les normas comptables internationales (IFRS/IAS), Ed. Economica, France, 3éme édition, 2006.

180- Catherine Maillet & al, Les normes comptables internationales IAS-IFRS, Foucher Paris, 5éme édition, 2007.

181- Derek Higgs, Review of the Role and Effectiveness of Non-executive Directors, The Department of Trade and Industry, Room 507, London, ,2003.

182- Djelloul boubir, comptabilité financière SCF et IFRS -manuel 1 du cadre conceptuel et de quelques autres aspects du SCF. ITCIS éditions, algérie,2013.

183- Hendrickson, Eldon, Accounting Theory, Richard D, New York, 4th edition, 1992.

184- Hendriksen Eldon S, Michael F. Vanbreda, Accounting Theory, Irwin McGraw-Hill, Boston, 5th Edition, 1992.

185- Jones Michel, creative accounting, fraud international accounting scandals, 1st edition, John Wiley & Sons Ltd publication, Chittister, England, 2011.

186- Obert robert, Comptabilité approfondie et révision, Dunod, paris, 3eme éd, 2000.

187- Obile Barbe Dandon & Laurent Didelot, les normes comptables internationals IAS/IFRS, Gualino éditeur, Paris, France, 2édition, 2006.
188- Stephan brun, l'essentiel des normes comptables internationales IAS/IFRS, édition Gualino eja, paris 2004.
189- Véronique Collard et al, Dictionnaire comptable et financier, Groupe revue fiduciaire, France, 9eme édition,2015.
190- Watts, L. Ross & Zimmerman L. Jerold, Positive Accounting Theory, Prentice-Hall Inc., Englewood, UAS, 1986.
191- Watts, L. Ross & Zimmerman L. Jerold, Positive Accounting Theory. NJ, Prentice Hall. Inc, Englewood Cliffs, USA, 1994.
192- Wayne Allan Label, Accounting for non-accountants, Sourcebooks, Inc, United States of America, 2006.
193- Yu Cheng Shih, The Structure of Accounting of theory, The University Press of Florida, UAS, 1976.

II-2 Theses et memoirs:

194- Joseph ben Omonuk, rate regulation and earnings management: evidence from the u's Electric utility industry, doctorate of philosophy in accounting, the department of accounting, Louisiana state university, UAS, 2007
195- Khellaf Lakhdar, les normes internationales de comptabilité (IAS-IFRS), thèse doctorat, université elhadj lakhedar, Batna, Algérie, 2014.

II -3 Articles:

196- AAA, Statement on Accounting and Theory Acceptance, journal American academy of actuaries; UAS, 1977.
197- Andrew, Candy, Robin, detecting fraudulent of financial statements using fraud s.c.o.r.e model and financial distress, International Journal of Economics, Vol 6, N° 1, Romania, 2022.
198- Anna Zalewska, Challenges of Corporate Governance: Twenty Years After Cadbury, Ten Years After Sarbanes–Oxley, Journal of Empirical Finance, vol 27, UAS, 2014.
199- Arben Sahiti, Mejdi Bektashi, Detection Techniques of Fraud in Accounting, European Journal of Economics and Business Studies, Vol 1, N° 02, Republic of Kosovo, 2015.

200- Artur hołda, Anna staszel, definitions, perception and functioning of creative accounting in the theory and practice of different languages, countries and parts of the world, china-USA business review, Vol 15, N° 05, China, 2016.
201- Balaciu, Diana, Is Creative Accounting A form of manipulation? Journal accredited CNCSIS-Category B+, Tom xvII, vol 3, University of Oradeor, romania 2008.
202- Biao Xie, Wallace N. Davidson, Peter J. Dadalt, earnings management and corporate governance: the role of the board and the audit committee, working paper, journal of corporate finance, vol 09, N°03, UAS, 2003.
203- Bogdan Victoria & al, Accountants about accounting policies: An empirical investigation of SMEs from Bihor comty, Economic Science Series, Vol 19, N° 01, the University of Oradea, Romania,2010.
204- Branka remenarić, Ivo mijoč, Ivana kenfelja, creative accounting –motives, techniques and possibilities of prevention, economki vjesnik, econviews, vol 31, N° 01, Croatia, 2018.
205- Christenson Charles, The Methodology of Accounting Theory, American Accounting Association, Vol. 58, N°0 1, UAS, 1983.
206- Daria Moskwa-Bęczkowska, Julia Reczyńska, Creative Accounting versus Aggressive Accounting – Exploring Specific Dimensions, Journal of Applied Economic Sciences, vol 18, N°04, Poland, 2022.
207- Eli Bartov, Dan Givoly, Carla Hayn, the rewards to meeting or beating earnings expectations, working paper, Journal of Accounting and Economics, vol 33, UAS, 2002.
208- Ester Olivera's, Oriol amat, Ethics and creative accounting: some empirical evidence on accounting for intangibles in spain, journal of economic literature, N° 732, Universität Pompeu Fabra, Spain ,2004.
209- Fields D Thomas, Lys Z Thomas, Vincent Linda, Empirical Research on Accounting Choice, Journal of Accounting and Economics, Vol 31, N° 1-3, UAS, 2001.

210- firas Aziz M. Jawad, xinping xia, international financial reporting standards and moral hazard of creative accounting on hedging, international journal of finance and accounting, vol04, N°1, USA, 2015.

211- Ganga bhavani, Christian tabi Amponsah, M-score and Z-score for detection of accounting fraud, accountancy business and the Public Interest, UK ,2017.

212- George Iatridis, George Kadorinis, earnings management and firm financial motives: a financial investigation of uk listed firms, international review of financial analysis, vol 18, N°04, UAS, 2009.

213- İdil Kaya, Accounting Choices in Corporate Financial Reporting: A Literature Review of Positive Accounting Theory, INTECH, Chapter 8, UAS, 2017

214- Istemi Demirag, et al, Corporate Governance: Overview and Research Agenda, British Accounting Review, vol 32, UAS, 2000.

215- Jemifer Francis, Discussion of empirical research on accounting choice, Journal of Accounting and Economics, Vol. 31, Duke University, Camron, 2001.

216- Jickling mark, the Enron collapse: An overview of financial issues, congressional research service, the library of congress, order code RS21135, USA, 2002.

217- Kingsley wokukwu, creative accounting: unethical accounting and financial practices designed to boot earnings and to meet financial market expectations, journal of business & economic policy, vol 02, N° 01, USA, 2015.

218- Landsman, Wayne R, Is fair value accounting information relevant and reliable? Evidence from capital market research", Accounting and Business Research, Special Issue: International Accounting Policy Forum, Taylor & Francis Journals, vol 36, N° 01, UK, 2007.

219- Lilian Steven & Martin mellmam, Pestana Victor, Accounting changes: successful versus unsuccessful firms, American Accounting Association, vol 63, N° 4, USA, 1988.

220- Michael C. Jensen, William H. Meckling, Theory of firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure, journal of financial economics, Vol. 3, N° 4, UAS, 1976.
221- Miss Aditi Kejriwal, Positive accounting theory: A critical evaluation, International Journal of Health Sciences, vol 06, N° 33, Ecuador, 2022.
222- Naser Kamal, Pendlebury Maurice, A note on the use of creative accounting, British accounting review, vol 24, N° 02, England, 1992.
223- Ndebugri, Haruna, Tweneboah Senzu, Emmanuel, Analyzing the critical effects of creative accounting practices in the corporate sector of Ghana, Research paper, MPRA Paper, N° 81113, University Ghana, Ghana, 2017.
224- Oriol amat, John blake, Jack dowds, the ethics of creative accounting, Economics working paper, journal of economic literature classification, England, 1999.
225- Osho, Augustine, Ayorinde, Florence, The General Tenets of Positive Accounting Theory Towards Accounting Practice and Disclosure in Corporate Organizations in Nigeria, Journal of Economics and Sustainable Development, Vol 09, N° 20, USA, 2018.
226- Renata dylag, Ewelina puchalska, Accounting policy versus creative accounting, Research paper, Kozminski University, Warsaw, Poland, 2014.
227- Richard Wiratama, Marselinus Asri, positive accounting theory (PAT), A Literature Review, Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Atma Jaya Makassar, Indonesia, 2020.
228- Roman Blazek, Pavol durana, Katarina valaskova, creative accounting as an apparatus for reporting profits in agribusiness, risk financial manag, vol 13, N° 11, Slovakia, 2020.
229- Saidj Faiz, Méthodologie et cadre de référence des pratiques professionnelles de l'audit interne, Revue Nouvelle Economie, N° 11, vol 02, Khemis Miliana, Algérie,2014.
230- Sarkar, J, SARKAR, S, & SEN, K, Board of Directors and Opportunistic Earnings Management: Evidence from India,

Journal of accounting, auditing & finance, vol 23, N° 07, India, 2008.

231- Sunday Adebayo Alayemi, Choice of Accounting Policy: Effects on Analysis and Interpretation of Financial Statements, American Journal of Economics, Finance and Management, Vol. 01, N° 03, UAS, 2015.

232- Tarjoa, Nurul herawatib, Application of Beneish M-Score Models and Data Mining to Detect Financial Fraud, Procedia - Social and Behavioral Sciences, vol 211, Amsterdam, 2015.

233- Thadeus Fransesco Quelmo Patty, Paulus Libu Lamawitak, Emilianus Eo Kutu Goo, Henrikus Herdi, Positive and Normative Accounting Theory: Definition and Development, International Journal of Economics, management, business, and social science, Vol 01, N° 02, UAS, 2021.

234- Watts R. Et Zimmerman J.L, Positive accounting theory: a ten-year perspective, The accounting review, vol 65, N° 01, University of Rochester, UAS ,1990.

235- Watts, L. Ross & Zimmerman L. Jerold, Towards a positive theory of the determination accounting standards, American Accounting Association, vol 53, USA, 1978.

236- Yuji Ijiri, An Introduction to Corporate Accounting Standards, A Review the American Accounting Association, Vol 55, N° 4, UAS, 1980.

II-4 Seminaries scientifiques

237- Nihel Chabrak, La politique comptable comme comportement organisationnel : une approche socio cognitive, Actes du Congrès ASAC-IFSAM, Montréal, Canada, 2000.

II-5 Lois et rapports:

238- Association Française des Entreprises Privées & Mouvement des Entreprises de France, Le Gouvernement d'Entreprise des Sociétés Cotées, AFEP & MEDEF, Octobre 2003.

239- Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées ; OPU, Article 174, Alger ; 1992.

240- Committee on Corporate Governance, The Combined Code Principles of Good Governance and Code of Best Practice:

Derived by the Committee on Corporate Governance from the Committee's, Final Report and from the Cadbury and Greenbury Reports, Committee on Corporate Governance, June 1998.

241- Daniel Bouton, Pour un Meilleur Gouvernement des Entreprises Cotées, Association Française des Entreprises Privées & Mouvement des Entreprises de France, Septembre,2002.

242- Financial Reporting Council, Internal Control: Revised Guidance for Directors on the Combined Code, FRC, London, October, 1999.

243- Financial Reporting Council, The UK Corporate Governance Code, FRC, London, April 2016.

244- Greenburg, S. R. Directors' Remuneration: Report of a Study Group chaired by Sir Richard Greenbury, Gee Publishing, London, 1995.

245- Hampel Committee, Committee on Corporate Governance: Final Report, Gee Publishing Ltd, London, January,1998.

246- Marc Vienot, Le Conseil D'Administration Des Sociétés Cotées : Rapport du Groupe de Travail CNPE/ AFEP, Conseil National du Patronat Français et Association Française des Entreprises Privées, Juillet,1995.

247- Marc Vienot, Rapport du Comite Sur Le Gouvernement d'Entreprise, Association Française des Entreprises Privées & Mouvement des Entreprises de France, Juillet,1999.

248- OECD 2004, OECD Principles of Corporate Governance 2004, OECD Publishing, Paris.

249- Paul Sarbanes & Mike Oxley, Sarbanes- Oxley, The Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act, Public law 107–204, USA Congress, Washington, July 30,2002.

250- The Institute of Chartered Accountants in England & Wales, Internal Control: Guidance for Directors on the Combined Code, The Institute of Chartered Accountants in England & Wales, London, 2005.

251- Treadway Commission, Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting, National Commission on Fraudulent Financial Reporting, October, 1989.

252- -UFAI, Questions A Nordine Khatal : Président d'honneur de l'AACIA (IIA- Algérie) , Auditeur Francophone, lettre trimestrielle, n° 1 (Octobre –Décembre) , 2009.

II-6 Sites internet :

253- -https://www.iasplus.com.
254- https://www.iaasb.org.
255- https://formation.lefebvre-dalloz.fr.
256- https://www.oecd.org.
257- https://www.ifc.org.
258- https://www.qna.org.qa.
259- http://www.majliselouma.dz.
260- https://www.aman-palestine.org.
261- https://www.transparency.org.
262- https://www.ccacoalition.org.
263- https://www.imf.org.
264- https://blogs.worldbank.org.
265- https://www.albankaldawli.org.
266- https://www.un.org.
267- https://ar.seychellesartprojects.org.
268- http://www.cob.fr.
269- http://www.cncc.fr.
270- http://www.expertscomptables.fr.
271- https://www.anc.gouv.fr.
272- https://www.ifrs.org.
273- https://ar.seychellesartprojects.org

قائمة الملاحق

الملحق 1: مؤسسات عينة الدراسة

الرقم	إسم المؤسسات الإقتصادية
1	مؤسسة الإسمنت ومشتقاته بالشلف(ECDE)
2	شركة سوتوبلاست(SOTUPLAST)
3	شركة الأفلام والبوليسترين الموسع(FIPEXPLAST)
4	مؤسسة الزجاج الجديد(NOVER)
5	مصنع الخزف الصحي(GSG)
6	مؤسسة الخزف العصري(CCM)
7	مؤسسة ميناء الشلف(EPC)
8	شركة الخدمات البحرية(GEMA)
9	مؤسسة نفطال الفرع التجاري(NAFTAL GPL CHLEF)
10	الديوان الوطني للتطهير(ONA)
11	الجزائرية للمياه وحدة الشطية(ADE)
12	مؤسسة سوبراك للمقاولات(SOPREC)
13	الشركة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز منطقة التوزيع الغربية للشلف(SONELAG/RDO)
14	مطاحن النخلة(Les moulins : NAKHLA)
15	مخابر رياض فارم(Laboratoires RIADH PHARM)

الملحق 2: المحكمين

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الجامعة
نوي الحاج	أستاذ محاضر أ	جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف
صافو فتيحة	أستاذ محاضر أ	جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف
لحسن فوضيل	أستاذ محاضر أ	جامعة حسيبة بن بوعلي ـ الشلف
بادن عبد القادر	أستاذ محاضر أ	جامعة عبد الحميد بن باديس ـ مستغانم
حمادي مليكة	أستاذ محاضر أ	جامعة جيلالي يابس ـ سيدي بلعباس
زينب هادي معيوف الشريفي	أستاذ محاضر	جامعة الكوفة
هنداوي محفوظ	أستاذ محاضر	جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف

الملحق 3: الاستبيان

جامعة حسيبة بن بوعلي

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم : العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية

إستمارة إستبانة

أخي الفاضل/أختي الفاضلة:

تحية طيبة.....، أما بعد:

يشرف الباحثة تخصص محاسبة و جباية معمقة، بكلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير بجامعة جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف أن تضع بين أيديكم هذا الاستبيان، بهدف الحصول على أرائكم فيما يتضمنه من محاور لاستيفاء المعلومات المتعلقة بالجانب الميداني لبحث التخرج لنيل درجة الدكتوراه(ل -م -د)، والذي يحمل عنوان:

" متطلبات ضبط البدائل المحاسبية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الإقتصادية ـ "

ومما لا شك فيه أن توخي الدقة في إختيار الإجابة المناسبة سيكون له أثر كبير في إنجاز ونجاح هذه الدراسة والوصول إلى نتائج واقعية ومفيدة، وهذا ما يصبو له الباحث؛ علما أن إجابات الاستمارة لا تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي، وسيكون التعامل مع الإجابات بسرية تامة، ونود أن نتقدم لكم بوافر الشكر والامتنان سلفا لأنكم ستخصصون جزءا من وقتكم الثمين للإجابة.

ضع العلامة (X) في المكان المناسب:

المحور الأول:

معلومات شخصية :

الجنس : ذكر ☐ **، أنثى** ☐

العمر :

- من 25 سنة إلى 30 سنة ☐
- من 31 سنة إلى 40 سنة ☐
- من 41 سنة إلى 50 سنة ☐
- 51 سنة فما فوق ☐

المستوى العلمي :

- ليسانس ☐
- ماستر ☐
- ماجستير ☐
- دكتوراه ☐
- ديبلوم مهني ☐

الوظيفة المهنية :

- محاسب ☐
- رئيس قسم ☐
- إطار في المؤسسة ☐
- مدقق داخلي ☐

الخبرة :

- أقل من 5 سنوات ☐
- من6 سنوات إلى 10 سنة ☐
- من 11 سنة إلى 15 سنة ☐
- أكثر من 15 سنة ☐

المحور الثاني: متطلبات ضبط البدائل المحاسبية

الرقم	السؤال	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
البعد الأول:النظام المحاسبي المالي						
1	تَعتبر المؤسسة الإقتصادية أن البدائل المحاسبية الواردة في النظام المحاسبي المالي ملائمة للتطبيق.					
2	تُطبق المؤسسة الإقتصادية نفس بدائل القياس التي تضمنها النظام المحاسبي المالي.					
3	تَلتزم المؤسسة الإقتصادية بنفس بدائل عرض القوائم المالية التي تضمنها النظام المحاسبي المالي.					
4	تَلتزم المؤسسة الإقتصادية بالقواعد المحاسبية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي عند إختيار و تطبيق البدائل المحاسبية.					
5	تَلتزم المؤسسة الإقتصادية بقواعد الإفصاح المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي عند تغيير البدائل المحاسبية .					
6	تَلتزم المؤسسة الإقتصادية بفرضية الثبات عند استخدام بعض البدائل المحاسبية.					
7	تُطبق المؤسسة الإقتصادية نفس أسس التقييم المتاحة للتطبيق في النظام المحاسبي المالي (التكلفة التاريخية ، القيمة القابلة					

	للتحصيل ، التكلفة الجارية ، القيمة العادلة).					
8	تَلتزم المؤسسة الإقتصادية بنفس طرق تقييم إخراجات المخزونات في النظام المحاسبي المالي(طريقة التكلفة الوسيطية المرجحة ، طريقة الوارد أولا صادر أولا، طريقة التمييز المحدد)					
9	تَلتزم المؤسسة الإقتصادية بنفس طرق إهتلاك الأصول الثابتة في النظام المحاسبي المالي (الإهتلاك الخطي، المتناقص، الإهتلاك المتزايد ، وطريقة وحدات الإنتاج) .					
10	تَلتزم المؤسسة الإقتصادية بالإختيار بين الطريقة مباشرة أو غير المباشرة في عرض قائمة التدفقات النقدية المالي .					
البعد الثاني : الحوكمة الخارجية						
11	يَتحقق محافظ الحسابات من أن كل العمليات المالية تعكس جميع التغيرات الحقيقية في أصول وخصوم المؤسسة.					
12	يَجتهد محافظ الحسابات بإجراء تقدير مبدئي لمستويات الأهمية النسبية لكل بند من بنود الكشوف المالية.					
13	يَتحقق محافظ الحسابات من صحة ومبررات إعادة التصنيف في جدول حسابات النتائج إستنادا إلى القواعد					

	الواردة في النظام المحاسبي المالي المعمول به.					
14	يَقوم محافظ الحسابات بالفحص الانتقادي لإجراءات الجرد المعمول بها في المؤسسة .					
15	يَتحقق المدقق الخارجي من صحة الأسس المتبعة في تقييم وتقديرأصول وخصوم المؤسسة.					
16	في إطار الحوكمة تلتزم المؤسسة بالقوانين والتشريعات لتقنين العلاقة بين الملاك والمساهمين .					
17	يُمد محافظ الحسابات المؤسسة رأيه بشأن نظام الرقابة الداخلية و أوجه القصور الخاصة به.					
18	يَقوم محافظ الحسابات بالإلتزام بالإستقلالية أثناء تأدية مهامه .					
البعد الثالث : الحوكمة الداخلية						
19	يَتميز مجلس إدارة المؤسسة بالإستقلالية في أداء مهامه.					
20	يَلتزم مجلس الإدارة بتقديم المعلومات اللازمة التي تحتاجها الإدارة .					
21	يَحرص مجلس الإدارة على إختيار البدائل المحاسبية التي تخدم المؤسسة والأطراف ذات العلاقة .					

22	يُعتبر عدد المدققين الداخليين كاف في المؤسسة لتنفيذ عمليات التدقيق في كل الأقسام والإدارات.					
23	يَقوم المدقق الداخلي بإخضاع نظام الرقابة الداخلية لعمليات تقييم بصفة دورية.					
24	يَقوم المدقق الداخلي بفحص أساليب العمل داخل الإدارة والتأكد من نزاهتها وإحترامها لقواعد السلوك المهني.					
25	يَقوم المدقق الداخلي بالتأكد من ملاءمة الأهداف و البدائل المحاسبية المحددة من قبل مجلس الإدارة.					
26	تُشرف لجنة التدقيق على مصداقية وموثوقية إعداد القوائم المالية.					
27	تَعمل لجنة التدقيق على التأكد من الالتزام بالافصاح والشفافية في إختيار و تطبيق البدائل المحاسبية .					
28	في الإطار الحكومي تقدم المؤسسة مجموعة من الحوافز مقابل الأداء الجيد.					
29	في إطار الحوكمة تعتمد المؤسسة على مجموعة من القوانين و اللوائح الداخلية التي تنظم سير العمل وتطبيق البدائل المحاسبية .					
البعد الرابع: التوسع في الإفصاح						
30	تُفصح المؤسسة الإقتصادية عن الهيكل النهائي للقوائم المالية وأي تغيير فيها .					

31	تُفصح المؤسسة الإقتصادية عن الأثر التراكمي لتغيير الإدارة للبدائل المحاسبية المطبقة ، التقديرات و التقييمات .					
32	تُفصح المؤسسة الإقتصادية عن أسباب عدم تطبيق بعض البدائل المحاسبية .					
33	تُفصح المؤسسة الإقتصادية عن تغيير البدائل المحاسبية و أثر ذلك التغير على نتيجة السنة المالية .					
34	تُفصح المؤسسة الإقتصادية في تقرير مجلس الإدارة عن البدائل المحاسبية المطبقة في المؤسسة الإقتصادية ونوع الإفصاح المتبع .					
35	تُفصح المؤسسة الإقتصادية عن مستوى إستقلالية الرقابة الداخلية بالنسبة للمدقق الداخلي، مجلس الإدارة و محافظ الحسابات.					
36	يُفصح تقرير المدقق الداخلي عن أي تجاوزات في تطبيق البدائل المحاسبية و آلية الرقابة على تطبيقها.					
37	يُفصح تقرير محافظ الحسابات عن التلاعب في تطبيق البدائل المحاسبية مع إقتراح تغييرها في حالة عدم ملائمتها ببدائل أخرى مناسبة .					
38	تُفصح المؤسسة الإقتصادية عن الأسس المتبعة في منح الحوافز.					

المحور الثالث:الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

الرقم	السؤال	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
39	إن عدم اتباع المؤسسات لطرق المعالجة البديلة يحد من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.					
40	إن الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من فترة لأخرى في المؤسسات يحد من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.					
41	إن امتلاك المدقق الداخلي المعرفة والدراية الكافية بمعايير المحاسبة والتدقيق يحد من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.					
42	يَعمل المدقق الداخلي على تطوير نظم الرقابة الداخلية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.					
43	تُسهم لجنة التدقيق في تحسين ودعم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات مما يساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.					
44	إن مقاومة لجنة التدقيق لضغوطات وتدخلات الإدارة في عملية التدقيق يسهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.					

45	تَتأكد لجنة التدقيق من مشاركة المساهمين في الرقابة على الإدارة مما يساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.					
46	مُتابعة محافظ الحسابات لمدى تحقيق مجلس الإدارة لأهداف المؤسسة يحد من حرية استخدام الادارة لأساليب المحاسبية الإبداعية.					
47	يُركز محافظ الحسابات على أهمية قيام المؤسسات بالإفصاح عن الأحداث الجوهرية المؤثرة على المركز المالي لها مما يساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.					
48	يُركز محافظ الحسابات على أهمية قيام الشركات بالإفصاح عن طبيعة المخاطر مما يساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.					
49	تُسهم الحوكمة في تعزيز الإطار الأخلاقي لمهنة المحاسبة مما يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية					

الملحق 4 : النتائج الإحصائية –مخرجات برنامج spss.

الجنس

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	91	72.8	72.8	72.8
	أنثى	34	27.2	27.2	100.0
	Total	125	100.0	100.0	

العمر

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	من 22 سنة الى 30 سنة	22	17.6	17.6	17.6
	من 31 سنة الى 40 سنة	50	40.0	40.0	57.6
	من 31 سنة الى 40 سنة	33	26.4	26.4	84.0
	51 سنة فما فوق	20	16.0	16.0	100.0
	Total	125	100.0	100.0	

المستوى

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ليسانس	51	40.8	40.8	40.8
	ماستر	43	34.4	34.4	75.2
	ماجيستر	4	3.2	3.2	78.4
	دكتوراه	2	1.6	1.6	80.0
	ديبلوم مهني	25	20.0	20.0	100.0
	Total	125	100.0	100.0	

الوظيفة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محاسب	38	30.4	30.4	30.4
	رئيس قسم	28	22.4	22.4	52.8
	إطار في المؤسسة	49	39.2	39.2	92.0
	مدقق داخلي	10	8.0	8.0	100.0
	Total	125	100.0	100.0	

سنوات العمل

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 5 سنوات	25	20.0	20.0	20.0
	من 6 سنوات الى 10 سنوات	34	27.2	27.2	47.2
	من 11 سنة الى 15 سنة	27	21.6	21.6	68.8
	اكثر من 15 سنة	39	31.2	31.2	100.0
	Total	125	100.0	100.0	

النظام المحاسبي المالي ثبات

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.806	9

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Partie 1	Valeur	.674
		Nombre d'éléments	5[a]
	Partie 2	Valeur	.620
		Nombre d'éléments	4[b]
	Nombre total d'éléments		9
Corrélation entre les sous-échelles			.760
Coefficient de Spearman-Brown	Longueur égale		.864
	Longueur inégale		.865
Coefficient de Guttman			.829

a. Les éléments sont : س2, س3, س4, س5, س6.

b. Les éléments sont : س6, س7, س8, س9, س10.

الحوكمة خارجية ثبات

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.722	8

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Partie 1	Valeur	.391
		Nombre d'éléments	4[a]
	Partie 2	Valeur	.590
		Nombre d'éléments	4[b]
	Nombre total d'éléments		8
Corrélation entre les sous-échelles			.725
Coefficient de Spearman-Brown	Longueur égale		.840
	Longueur inégale		.840
Coefficient de Guttman			.840

a. Les éléments sont : س11, س12, س13, س14.

b. Les éléments sont : س15, س16, س17, س18.

حوكمة داخلية ثبات

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.865	11

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Partie 1	Valeur	.651
		Nombre d'éléments	6[a]
	Partie 2	Valeur	.837
		Nombre d'éléments	5[b]
	Nombre total d'éléments		11
Corrélation entre les sous-échelles			.810
Coefficient de Spearman-Brown	Longueur égale		.895
	Longueur inégale		.896
Coefficient de Guttman			.891

a. Les éléments sont : س19, س20, س21, س22, س23, س24.

b. Les éléments sont : س24, س25, س26, س27, س28, س29.

التوسع في الإفصاح ثبات

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.693	9

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Partie 1	Valeur	.481
		Nombre d'éléments	5[a]
	Partie 2	Valeur	.417
		Nombre d'éléments	4[b]
	Nombre total d'éléments		9
Corrélation entre les sous-échelles			.689
Coefficient de Spearman-Brown	Longueur égale		.816
	Longueur inégale		.817
Coefficient de Guttman			.811

a. Les éléments sont : س30, س32, س34, س36, س38.

b. Les éléments sont : س31, س33, س35, س37, س38.

الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ثبات

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.747	11

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Partie 1	Valeur	.554
		Nombre d'éléments	6[a]
	Partie 2	Valeur	.511
		Nombre d'éléments	5[b]
	Nombre total d'éléments		11
Corrélation entre les sous-échelles			.762
Coefficient de Spearman-Brown	Longueur égale		.865
	Longueur inégale		.866
Coefficient de Guttman			.852

a. Les éléments sont : س39, س41, س43, س45, س47, س49.

b. Les éléments sont : س40, س42, س44, س46, س48, س49.

الفرضية العامة ملاحق:

Statistiques descriptives

	Moyenne	Ecart type	N
ممارسات	43.8640	5.91382	125
البدائل	146.5760	16.28539	125

Corrélations

		ممارسات	البدائل
Corrélation de Pearson	ممارسات	1.000	.516
	البدائل	.516	1.000
Sig. (unilatéral)	ممارسات	.	.000
	البدائل	.000	.
N	ممارسات	125	125
	البدائل	125	125

Récapitulatif des modèles[b]

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.516[a]	.267	.261	5.08520

a. Prédicteurs : (Constante), البدائل

b. Variable dépendante : ممارسات

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	1156.005	1	1156.005	44.704	.000[b]
	de Student	3180.683	123	25.859		
	Total	4336.688	124			

a. Variable dépendante : ممارسات

b. Prédicteurs : (Constante), البدائل

Coefficients[a]

Modèle	Coefficients non standardisés B	Erreur standard	Coefficients standardisés Bêta	t	Sig.	Statistiques de coli Tolérance	
(Constante)	16.383	4.135		3.962	.000		
	.187	.028	.516	6.686	.000	1.000	1.000

a. Variable dépممارسات

Statistiques des résidus[a]

	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type	N
Valeur prédite	34.3817	55.9427	43.8640	3.05330	125
de Student	-31.44360-	9.43127	.00000	5.06465	125
Valeur prévue standard	-3.106-	3.956	.000	1.000	125
Résidu standard	-6.183-	1.855	.000	.996	125

a. Variable dépendante : ممارسات

الفرضية االاولى ملاحق:

Statistiques descriptives

	Moyenne	Ecart type	N
ممارسات	43.8640	5.91382	125
النظام	36.1840	5.31034	125

Corrélations

		ممارسات	النظام
Corrélation de Pearson	ممارسات	1.000	.297
	النظام	.297	1.000
Sig. (unilatéral)	ممارسات	.	.000
	النظام	.000	.
N	ممارسات	125	125
	النظام	125	125

Récapitulatif des modèles[b]

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.297[a]	.088	.081	5.66914

a. Prédicteurs : (Constante), النظام

b. Variable dépendante : ممارسات

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	383.571	1	383.571	11.935	.001[b]
	de Student	3953.117	123	32.139		
	Total	4336.688	124			

a. Variable dépendante : ممارسات

b. Prédicteurs : (Constante), النظام

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés			Statistiques de colinéarité	
		B	Erreur standard	Bêta	t	Sig.	Tolérance	VIF
1	(Constante)	31.880	3.506		9.093	.000		
	النظام	.331	.096	.297	3.455	.001	1.000	1.000

a. Variable dépendante : ممارسات

Statistiques des résidus[a]

	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type	N
Valeur prédite	39.1663	57.3822	43.8640	1.75878	125
de Student	-34.12786-	8.52814	.00000	5.64624	125
Valeur prévue standard	-2.671-	7.686	.000	1.000	125
Résidu standard	-6.020-	1.504	.000	.996	125

a. Variable dépendante : ممارسات

ملحقات الفرضية الثانية:

Statistiques descriptives

	Moyenne	Ecart type	N
ممارسات	43.8640	5.91382	125
خارجية	32.7360	3.92294	125

Corrélations

		ممارسات	خارجية
Corrélation de Pearson	ممارسات	1.000	.412
	خارجية	.412	1.000
Sig. (unilatéral)	ممارسات	.	.000
	خارجية	.000	.
N	ممارسات	125	125
	خارجية	125	125

Récapitulatif des modèles[b]

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.412[a]	.170	.163	5.41017

a. Prédicteurs : (Constante), خارجية

b. Variable dépendante : ممارسات

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	736.492	1	736.492	25.162	.000[b]
	de Student	3600.196	123	29.270		
	Total	4336.688	124			

a. Variable dépendante : ممارسات

b. Prédicteurs : (Constante), خارجية

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés		
		B	Erreur standard	Bêta	t	Sig.
1	(Constante)	23.527	4.083		5.762	.000
	خارجية	.621	.124	.412	5.016	.000

a. Variable dépendante : ممارسات

Statistiques des résidus[a]

	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type	N
Valeur prédite	35.3306	48.3767	43.8640	2.43710	125
de Student	-34.89174-	10.94194	.00000	5.38831	125
Valeur prévue standard	-3.501-	1.852	.000	1.000	125
Résidu standard	-6.449-	2.022	.000	.996	125

a. Variable dépendante : ممارسات

ملحقات الفرضية الفرعية الثالثة:

Statistiques descriptives

	Moyenne	Ecart type	N
ممارسات	43.8640	5.91382	125
داخلية	42.4480	6.30854	125

Corrélations

		ممارسات	داخلية
Corrélation de Pearson	ممارسات	1.000	.381
	داخلية	.381	1.000
Sig. (unilatéral)	ممارسات	.	.000
	داخلية	.000	.
N	ممارسات	125	125
	داخلية	125	125

Récapitulatif des modèles[b]

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.381[a]	.145	.138	5.48939

a. Prédicteurs : (Constante), داخلية

b. Variable dépendante : ممارسات

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	630.273	1	630.273	20.916	.000[b]
	de Student	3706.415	123	30.133		
	Total	4336.688	124			

a. Variable dépendante : ممارسات

b. Prédicteurs : (Constante), داخلية

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés		
		B	Erreur standard	Bêta	t	Sig.
1	(Constante)	28.694	3.353		8.557	.000
	داخلية	.357	.078	.381	4.573	.000

a. Variable dépendante : ممارسات

Statistiques des résidus[a]

	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type	N
Valeur prédite	36.1990	48.3498	43.8640	2.25452	125
de Student	-31.98915-	10.58461	.00000	5.46722	125
Valeur prévue standard	-3.400-	1.990	.000	1.000	125
Résidu standard	-5.827-	1.928	.000	.996	125

a. Variable dépendante : ممارسات

ملحقات الفرضية الرابعة:

Statistiques descriptives

	Moyenne	Ecart type	N
ممارسات	43.8640	5.91382	125
التوسع	35.2080	6.57500	125

Corrélations

		ممارسات	التوسع
Corrélation de Pearson	ممارسات	1.000	.427
	التوسع	.427	1.000
Sig. (unilatéral)	ممارسات	.	.000
	التوسع	.000	.
N	ممارسات	125	125
	التوسع	125	125

Récapitulatif des modèles[b]

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.427[a]	.182	.176	5.36943

a. Prédicteurs : (Constante), التوسع

b. Variable dépendante : ممارسات

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	790.504	1	790.504	27.419	.000[b]
	de Student	3546.184	123	28.831		
	Total	4336.688	124			

a. Variable dépendante : ممارسات

b. Prédicteurs : (Constante), التوسع

Coefficients[a]

		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés			Statistiques de colinéarité	
Modèle		B	Erreur standard	Bêta	t	Sig.	Tolérance	VIF
1	(Constante)	30.344	2.626		11.554	.000		
	التوسع في الإفصاح	.384	.073	.427	5.236	.000	1.000	1.000

a. Variable dépendante : ممارسات

Statistiques des résidus[a]

	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type	N
Valeur prédite	37.2559	59.9127	43.8640	2.52488	125
de Student	-28.17597-	9.20804	.00000	5.34773	125
Valeur prévue standard	-2.617-	6.356	.000	1.000	125
Résidu standard	-5.247-	1.715	.000	.996	125

a. Variable dépendante : ممارسات