



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة غرداية



مخبر البحث في السياحة الإقليم والمؤسسات

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

أهمية الإبداع المحاسبي في تطوير مهنة المحاسبة في الجزائر - دراسة ميدانية -

أطروحة دكتوراه الطور الثالث (LMD) في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

تخصص: دراسات محاسبية وجبائية متقدمة

من إعداد الطالب: غندير عون شعيب

نوقشت وأجيزت علنا يوم : 10 جويلية 2019

أمام اللجنة المناقشة:

الصفة	الجامعة الاصلية	الرتبة العلمية	أعضاء اللجنة
رئيسا	جامعة غرداية	أستاذ التعليم العالي	سليمان بلعور
مشرفا	جامعة غرداية	أستاذ التعليم العالي	محمد عجيلة
عضو مناقشا	جامعة غرداية	أستاذ التعليم العالي	عبد الحميد بوخاري
عضو مناقشا	جامعة غرداية	أستاذ محاضر أ	يوسف شرع
عضو مناقشا	جامعة الجلفة	أستاذ محاضر أ	صديقي النعاس
عضو مناقشا	جامعة الوادي	أستاذ محاضر أ	مفيد عبد اللاوي

السنة الجامعية: 2019/2018



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة غرداية



مخبر البحث في السياحة الإقليم والمؤسسات

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

أهمية الإبداع المحاسبي في تطوير مهنة المحاسبة في الجزائر - دراسة ميدانية -

أطروحة دكتوراه الطور الثالث (LMD) في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

تخصص: دراسات محاسبية وجبائية متقدمة

من إعداد الطالب: غندير عون شعيب

نوقشت وأجيزت علنا يوم : 10 جويلية 2019

أمام اللجنة المناقشة:

الصفة	الجامعة الاصلية	الرتبة العلمية	أعضاء اللجنة
رئيسا	جامعة غرداية	أستاذ التعليم العالي	سليمان بلعور
مشرفا	جامعة غرداية	أستاذ التعليم العالي	محمد عجيلة
عضو مناقشا	جامعة غرداية	أستاذ التعليم العالي	عبد الحميد بوخاري
عضو مناقشا	جامعة غرداية	أستاذ محاضر أ	يوسف شرع
عضو مناقشا	جامعة الجلفة	أستاذ محاضر أ	صديقي النعاس
عضو مناقشا	جامعة الوادي	أستاذ محاضر أ	مفيد عبد اللاوي

السنة الجامعية: 2019/2018

الشكر والتقدير

الحمد لله الذي أعانني وأمدني بالقوة والصبر لإتمام هذا العمل المتواضع

ولا يسعني إلا أن أسجد لله شكرا وحمدا على توفيقه لي، وأذكر أهل الفضل كل جميل

وحسن الصنيع

ليس ثمة تعبير أقوى تأثيرا من كلمة شكر نقولها اعتراف بالجميل...

أتوجه بخالص الشكر والتقدير والعرفان إلى أستاذي الفاضل د/ عجيلة محمد

على قبوله الاشراف على هذا العمل، وعلى تعبه وعنائه وعلى كل

توجيهاته ونصائحه.

و نتقدم بتشكراتنا إلى كل من ساهم في إنجاز هذا العمل المتواضع، ولو بابتسامة تشجيعية

ونسأل الله لنا ولهم الأجر والمثوبة وأن يجعل ذلك في موازين أعمالنا

يوم لا ينفع مال ولا بنون إلا من أتى الله بقلب سليم

الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع

إلى أمي ثم أمي ثم أمي حفظها الله

والى والدي العزيز أطال الله في عمره

والى زوجتي وابنتي أسينات

والى كل من يحبني وساندني على مواصلة دراستي

الملخص:

حاولت هذه الدراسة توضيح الغموض الذي ينتاب مفهوم الإبداع المحاسبي، حيث يعد الأخير من المصطلحات غير الشائعة في وسط المهنيين وذلك لتداخله مع مفهوم المحاسبة الإبداعية، فقد كان التاريخ المحاسبي زاخرا بالإبداعات حيث تعدد صور الإبداع المحاسبي في البيئة المحاسبية من معايير دولية للمحاسبة وأدوات المحاسبة الابتكارية، وهندسة المحاسبة، فهي إضافات تساهم في تطوير مهنة المحاسبة عكس ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تتنافى مع أخلاقيات مهنة المحاسبة، ومن هذا كانت إشكالية الدراسة كالتالي: **مامدى مساهمة الإبداع المحاسبي في تعزيز وتطوير مهنة المحاسبة بالجزائر؟** حيث تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي فيدراستنا لتحليل البيانات المحصل عليها من توزيع (146) استبيان الموجه إلى فئة من الأكاديميين والمهنيين في الحقل المحاسبي بالجزائر. وعليه خلصت الدراسة إلى النتائج التالية:

- يأخذ الإبداع المحاسبي في مهنة المحاسبة عدة أشكال كالمعايير المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات؛
 - يختلف مفهوم الإبداع المحاسبي الإيجابي على ممارسات المحاسبة الإبداعية السلبية؛
 - إن تطوير قدرات ومهارات المحاسبين يؤدي إلى تدعيم وتعزيز مهنة المحاسبة؛
 - تحمل البيئة المحاسبية الجزائرية عدة مستجدات إبداعية متمثلة في النظام المحاسبي المالي ومعايير التدقيق.
- الكلمات المفتاحية:** إبداع المحاسبي، محاسبة الإبداعية، معايير المحاسبة الدولية، مهنة المحاسبة، المحاسبة الابتكارية، هندسة المحاسبة.

Abstract:

This study aims to clarify the ambiguity of the definition of innovation accounting; the latter is uncommon term between professionals, because it interferes with the notion of creative accounting. The history of accounting was full of creativity; there are many elements of creative accounting innovation in the field of accounting, such as: some international standards of accounting, innovative accounting tools, and accounting engineering. They contribute in the development of accounting's profession, unlike to creative accounting practices which contradict with the ethics of the accounting's profession.

The problematic of this study was: to what extent that the creative accountings contribute in reinforcing and developing the accounting's profession in Algeria? The descriptive and analytical approach was conducted in this study in order to analyze the data that were obtained from 146 questionnaires directed to the academics and professionals in the accounting field in Algeria

This study reached the following results:

- The creative accounting in accounting's profession takes several forms, like the accounting standards and information technology;
- The notion of positive accounting innovation differs from negative creative accounting practices;
- developing the abilities and skills of the accounters leads to reinforcing and strengthening of the accounting's profession;
- The Algerian accounting has several innovative developments, such as the financial accounting system and auditing standards.

Keywords:

The positive Accounting Innovation, The negative Creative Accounting, International Accounting Standards, Accounting's Profession, Innovative Accounting, Accounting's Engineering.

الصفحة	العنوان
I	الشكر والتقدير
II	الإهداء
III	ملخص البحث
V	فهرس المحتويات
VIII	فهرس الجداول
IX	فهرس الأشكال البيانية
X	فهرس الملاحق
أ-ح	المقدمة
9	الفصل الأول: التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية
11	I-1- التأصيل العلمي في مجال المحاسبة
11	I-1: التطور التاريخي للمحاسبة
17	I-2: مفهوم المحاسبة
22	I-3: طبيعة النظرية المحاسبية
27	II- الإطار المفاهيمي لمهنة المحاسبة
27	II-1: طبيعة مهنة المحاسبة وتقسيماتها
33	II-2: مخرجات مهنة المحاسبة والاطراف المستعملة لها
37	II-3: مقومات مهنة المحاسبة
40	II-4: أخلاقيات مهنة المحاسبة
47	الفصل الثاني: مرتكزات الإبداع المحاسبي في مهنة المحاسبة
49	I - الإبداع المحاسبي والمحاسبة الإبداعية
49	I - 1- الإطار العام للإبداع المحاسبي
61	I - 2- مفهوم المحاسبة الإبداعية

66	II-ارتباطات الإبداع المحاسبي في تطوير مهنة المحاسبة
66	II-1- الإبداع المحاسبي ضمن المعايير الدولية للمحاسبة
70	II-2- الإبداع المحاسبي وعملية الافصاح
74	II-3- المحاسبة الابتكارية
85	II-4- دور منتجات هندسة المحاسبة في تعزيز الابداع المحاسبي
88	الفصل الثالث: واقع الإبداع المحاسبي ومهنة المحاسبة في البيئة المحاسبية الجزائرية
90	I- أبعاد الابداع المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية
90	I-1- التطور التاريخي للمحاسبة في الجزائر
93	I-2- إعادة تنظيم الهيئات المشرفة على مهنة المحاسبة في الجزائر
95	I-3- أهمية التعليم والتكوين المحاسبي في إعداد اطارات محاسبية بالجزائر
97	I-4- ضرورة التحلي بأخلاقيات المهنة المحاسبية
99	II- تحليل ومناقشة الدراسة الميدانية
99	II-1- الطريقة والادوات المستخدمة في الدراسة
109	II-2- تحليل نتائج محاور الاستبيان
122	II-3- مناقشة وتفسير نتائج المتحصل عليها
127	الخاتمة
131	قائمة المصادر والمراجع
141	الملاحق

قائمة الجداول:

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
100	الاحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان	1-3
103	مجالات الإجابة على أسئلة الاستبيان و أوزانها	2-3
104	مجالا المتوسط الحسابي حسب ليكارت الثلاثي	3-3
105	ثبات استبانة الدراسة بطريقة ألفا كرونباخ	4-3
106	توزيع الأفراد الدراسة حسب إسم الوظيفة أو المهنة	5-3
108	توزيع أفراد العينة حسب العمر	6-3
109	أشكال الإبداع المحاسبي في مهنة المحاسبة	7-3
111	إختبار صحة الفرضية الأولى	8-3
112	الاختلاف بين الإبداع المحاسبي الإيجابي عن ممارسات المحاسبة الإبداعية	9-3
115	اختبار الفرضية الثانية	10-3
116	أهمية عملية تطوير قدرات ومهارات المحاسبين في ترقية الممارسات المهنية	11-3
118	اختبار الفرضية الثالثة	12-3
119	أهم مستجدات الإبداعية تساهم في تطوير مهنة المحاسبة في البيئة الجزائرية	13-3
121	اختبار الفرضية الرابعة	14-3

جدول الأشكال البيانية:

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
16	خط بياني لتطور المعرفة المحاسبية	1-1
29	تقسيم مجتمع مهنة المحاسبة	2-1
31	مجالات مزاولة مهنة المحاسبة	3-1
107	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	1-3
107	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	2-3

قائمة الملاحق:

رقم الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
142	استمارة الاستبيان	الملحق رقم 1
147	قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان	الملحق رقم 2
147	اختبار الثبات باستخدام ألفا كرونباخ	الملحق رقم 3
147	الوسط الحسابي والانحراف المعياري	الملحق رقم 4

مقدمة

تعد المحاسبة من أهم مكونات بيئة الأعمال في المنظمات المعاصرة، فهي مهمة لإمداد المستفيدين بالخدمات والمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الخاصة بهذه المنظمات وعملها، فالمحاسبة لها دور أساسي في توجيه الموارد المتاحة وتحقيق الاستخدام الأمثل لها، كما تساهم في المفاضلة بين البدائل المختلفة وهذا لتحقيق أفضل النتائج المرجوة، فتطوير هذه المهنة هو عنصر أساسي من متطلبات التنمية المستدامة ومكسب للنهوض بالاقتصاديات الوطنية وذلك من خلال تحقيق بيئة عمل مناسبة تمتاز بالشفافية والمصداقية في المعلومات المقدمة للجمهور لتشجيع الاستثمار وغيرها ...

فمهنة المحاسبة أصبحت لها مكانة في المجتمع، وهذا نظرا لما توفره من معلومات محاسبية تخدم الأفراد، فتطوير هذه المهنة مرهون بمدى مواكبتها للتحديات والابتكارات الحديثة التي تواجهها في البيئة المعاصرة من تكنولوجيا المعلومات والتجارة الإلكترونية وإدارة المعرفة، والخصخصة والتجارة الدولية واتجاهات العولمة في المحاسبة والمال وتحديات الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية السلبية وترسيخ أخلاقيات المهنة.

ولعل حدوث أزمات في الأسواق العالمية أثرت على اقتصاديات الدول وخلفت خسائر كبيرة وإفلاس الكثير من الشركات الاقتصادية، فقد وجهت الانتقادات والالتزامات العديدة إلى ضعف مهنة المحاسبة والمراجعة وعدم الوفاء بالتزاماتها أمام المستثمرين وأصحاب المصلحة، مما توجب على الجهات المسؤولة عن تنظيم وتطوير الممارسات العملية للمهنة، سيزيد حتما من مستوى قيمتها من أجل ضمان درجة عالية من ثقة المستفيدين في مخرجات هذه المهنة.

وحتى يتم الرفع من المستوى بمهنة المحاسبة توجب سد الفجوة بين متطلبات النهوض والتطور وبين الظروف البيئية المحلية، فهي بحاجة إلى توليد قيمة مضافة تساهم في تحسين الأداء المحاسبي والرفع من مستوى تقديم خدمات تكون بجودة عالية، حيث يظهر الإبداع والابتكار في مجال المحاسبة كمخرج لتطوير المهنة وترقية الممارسات العملية، فالإبداع المحاسبي يعمل على تحفيز طاقات الأفراد الإبداعية، واستغلال الحواسيب والبرامج والإنترنت في ترقية النظام المحاسبي.

فالإبداع المحاسبي يساهم في تجديد وتطوير طرق توفير المعلومات لاتخاذ القرارات، أي تقديم معلومات محاسبية بجودة عالية، وهو ما يساهم في الارتقاء بالأداء المحاسبي والمالي، الشيء الذي يساهم في تعزيز مهنة المحاسبة وكسب ثقة الأفراد والجمهور في المعلومات المقدمة.



فمهنة المحاسبة في الجزائر تصنف في ركب المتأخرين فهي أمام تحديات كبيرة للرفع من مستوى الأداء المحاسبي والمالي، فتنطبق المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق والمعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام، ودخول تجارة الالكترونية وخصوصة المؤسسات ومواكبة العمولة المحاسبية وتحولات اقتصاد السوق وتنشيط السوق المالي والدخول إلى المنظمة العالمية لتجارة، يستوجب تطوير مقومات المهنة، والبحث على حلول إبداعية تساعد على التغيير لمواكبة هذه التحولات والمستجدات لمسايرة تطوير الممارسات المهنية والتقليل من فجوة التأخير بين المستوى المحلي والمستوى العالمي.

الإشكالية الرئيسية:

ونظرا لأهمية الإبداع في المؤسسات وما تحققه من ميزة تنافسية، يتجلى لنا أن الإبداع المحاسبي يساهم في التحول التدريجي لتحسين الممارسات المهنية للوصول إلى أعلى المستويات، واستغلال مهارات وقدرات وطاقات المحاسبين المبدعين والحاجة إليهم في تغيير السياسات القديمة للرفع من مستوى كفاءة وفاعلية مهنة المحاسبة في قطاع الأعمال ومن هنا نطرح التساؤل التالي:

" ما مدى مساهمة الإبداع المحاسبي في تعزيز وتطوير مهنة المحاسبة بالجزائر؟ "

تساؤلات فرعية:

ولتسهيل الإجابة عن الإشكالية الرئيسية نطرح التساؤلات الفرعية التالية:

- ما هي أشكال الإبداع المحاسبي في المحاسبة ومهنة المحاسبة؟
- ما الفرق الجوهرى بين الإبداع المحاسبي وممارسات المحاسبة الإبداعية؟
- ما أثر تطوير قدرات ومهارات المحاسبين في تعزيز مهنة المحاسبة؟
- ماهي أوجه الإبداع المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية؟

الفرضيات:

- يأخذ الإبداع المحاسبي في مهنة المحاسبة عدة أشكال تساعد على تطوير الممارسات المهنية المحاسبية؛
- يختلف الإبداع المحاسبي الإيجابي على ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- يساهم تطوير قدرات ومهارات المحاسبين على ترقية مهنة المحاسبة؛
- تحمل البيئة المحاسبية الجزائرية عدة مستجدات إبداعية تساعد على تطوير مهنة المحاسبة فيها.

أهداف الدراسة:

- التعرف على مفهوم الإبداع المحاسبي مع توضيح الفرق الجوهرية بينه وبين ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- التعرف على أشكال الإبداع المحاسبي في المحاسبة ومهنة المحاسبة؛
- إظهار ضرورة تطوير العامل البشري (المحاسبين) لترقية الممارسات المهنية،
- تبيان ضرورة تقوية مقومات مهنة المحاسبة للارتقاء بالممارسات المهنية،
- إعطاء صورة على الإبداع المحاسبي الإيجابي في البيئة المحاسبية الجزائرية؛

أهمية اختيار الموضوع:

- رغبة الطالب في التوسع والمواصلة في البحث لموضوع مذكرة الماستر؛
- رغبة الطالب في التطرق إلى موضوع غير متداول لإثراء المكتبة الجزائرية؛
- لفت النظر إلى مفهوم الإبداع المحاسبي المثمر والتميز بينه وبين الممارسات السلبية (المحاسبة الإبداعية)؛
- الربط بين العمل الأكاديمي ومتطلبات الحياة العملية ومعرفة التغيرات الجديدة في ميدان المحاسبة.

منهج الدراسة:

اعتمدنا على عدة مناهج للإجابة على التساؤلات والإشكالية المطروحة وكذا اختبار صحة الفرضيات نذكر منها:



المنهج الوصفي: استخدم هذا المنهج في الجانب النظري لتوضيح العلاقة بين الظواهر المختلفة وإعطاء تفسيراً واقعياً للعوامل المتعلقة بموضوع الدراسة.

المنهج الاستقرائي: وذلك من خلال دراسة واستقراء الدراسات السابقة التي تضمنتها الأبحاث المحاسبية المتعلقة بموضوع البحث.

المنهج التاريخي: تم استخدام هذا المنهج لعرض تطور التاريخي للفكر المحاسبي.

دراسة حالة: وذلك بتصميم استبيان وتوزيعه على أفراد عينة الدراسة من محاسبين في البيئة الجزائرية قصد الإجابة على الفرضيات المطروحة.

الدراسات السابقة:

حسين مصطفى الهاللي: " إدارة المعرفة بين الإبداع المحاسبي وإبداع المحاسبين "

بحث علمي مقدم إلى جامعة الزيتونة الأردنية في المؤتمر العلمي الدولي السنوي الرابع " إدارة المعرفة في العالم العربي " سنة 2004، فقد أوضح هذا البحث لبعض التحديات والتغيرات التي تمر بها المنظمات اليوم وإعطاء نظرة شاملة على المتغيرات والاتجاهات التي يحملها القرن الواحد والعشرين بالنسبة لقضايا الفكر المحاسبي المعاصر وخاصة فيما يتعلق بمحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية حيث توصل البحث إلى الكيفية التي استطاع بها المحاسبون أن يقدموا العديد من الإبداعات في مجال الإدارة والمالية لمواجهة تلك الثورة التكنولوجية واستخلص أن الأدب المحاسبي كان زاحراً بإبداعات المحاسبين أكثر مما جاء به من إبداع محاسبي (ممارسات المحاسبة الإبداعية السلبية).

جابر حسين المنصوري، عماد عبد الستار المشكور: " مدى مساهمة مقومات مهنة المحاسبة في رفع كفاءة المحاسبين لترشيد القرارات الاستثمارية "

مقال منشور في مجلة الإدارة والاقتصاد لجامعة كربلاء بالعراق سنة 2012، حيث تناول هذا البحث أربعة من مقومات مهنة المحاسبة والمتمثلة في (الإطار الفكري للمحاسبة والمعايير المحاسبية وقواعد سلوك وآداب المهنة والتعليم المحاسبي) ومدى تأثيرها في الرفع من كفاءة المحاسبين، وبعد استطلاع لفتتين من المحاسبين (المحاسب الأكاديمي والمحاسب المهني) توصل البحث إلى أن هذه المقومات تساهم وبشكل مباشر في الرفع من مستوى كفاءة المحاسبين

وتدعيمهم لجعل عملية اتخاذ القرار أكثر رشداً، وبينت الدراسة أن الإطار الفكري والتعليم المحاسبي هما العوامل الأكثر تأثيراً من غيرها.

عجيلة محمد: " دور الإبداع المحاسبي والمحاسبين في التسيير واتخاذ القرار - دراسة ميدانية - "

قدمت هذه الدراسة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه علوم بجامعة البليدة سنة 2009/2008، حيث دارت إشكالياتها حول الانماط والعوامل والمعايير التي تدعم وتشجع الإبداع المحاسبي وتضبط مهنة المحاسبين في ظل التحولات الاقتصادية المتسارعة بالجزائر؟ فقد ركزت الدراسة على الجوانب الإدارية للمؤسسات والمحاسبة الإدارية بالأخص ومحاولة معرفة المعوقات والصعوبات التي تعيق المحاسب في عملة، وفهم مدى توفر محفزات تساعد على الإبداع والابتكار ومدة توفير ظروف والامكانيات للتفكير الإبداعي ومع معرفة البيئة التنظيمية والقاعدة اللازمة لتحفيز ورعاية وقبول هذه الإبداعات من طرف الإدارة ومدى تأثيرهم في عملية اتخاذ القرار، فقد أجرت الدراسة على استقصاء آراء عينة من الممارسين للمهنة و الأكاديميين وتوصل أن الإبداع المحاسبي ركيزة أساسية لتحقيق ميزة تنافسية إضافية للمؤسسات، بتوفير ظروف ملائمة ومحفزات تساعد على تحقيق الإبداع والابتكار والحد من المعوقات التي تحول دون الإبداع المحاسبي.

زهرة حسن العامري، ابتهاج إسماعيل يعقوب: " المحاسبة بين الإبداع والابتداع "

مقال نشر في مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية سنة 2013 بجامعة واسط العراقية، حيث يهدف هذا البحث إلى بيان الفرق الجوهرية بين الإبداع المحاسبي الإيجابي والمحاسبة الإبداعية (الممارسات السلبية)، حيث أوضحت الدراسة على أن الإبداع يحمل في طياته الإيجابية وأن الإبداع المحاسبي يساهم في تعزيز الثقة في مهنة المحاسبة ومن ثم فندتا الباحثان تسمية المحاسبة الإبداعية على الممارسات السلبية وإعطائها مصطلح المحاسبة الابتداعية، فيما ركزت الدراسة التي أجريت على الشركات في القطاع الخاص والعام لدولة العراق على الأساليب التي تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وتوصلت الباحثتان إلى أن التزام المحاسبين والمدققين بأخلاقيات المهنة يساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، كما أن تطبيق لأحكام الاجرائية الرقابية والتدقيقية تؤثر إيجاباً في صدق وعدالة القوائم المالية.



آلاء شمس الله نور الله: " هندسة المحاسبة وتعزيز دورها الإبداعي في الوحدات الاقتصادية "

مقال نشر في مجلة الإدارة والاقتصاد بجامعة المستنصرية بالعراق سنة 2014، حيث يهدف هذا البحث إلى إبراز دور الإبداع المحاسبي في إضافة ميزة تنافسية للمؤسسات الاقتصادية من خلال هندسة المحاسبة، والتي يتحقق في ظلها تحسين في مستوى الاداء المالي وتعزيز وضعية الوحدات الاقتصادية في السوق، ويكون ذلك باستغلال المهارات والقدرات الفكرية للمحاسبين في وضع خطط مالية واستراتيجيات تحقق أهداف المؤسسة والمساهمة في صنع القرار، كما تسعى هندسة المحاسبة أيضا على تطوير وابتكار منتجات مالية جديدة من شأنها تحسين الوضعية المالية للوحدات الاقتصادية، وبعد إعداد نموذج استبيان للدراسة التطبيقية توصلت الباحثة إلى أن هندسة المحاسبة هو مصطلح غير شائع، حيث أن لها دور حيوي في تحسين وضعية الوحدات الاقتصادية وتعزز الدور الإبداعي المحاسبي من خلال اعتماد مقاييس مالية فعالة وكفؤة لتقويم الاداء المالي للوحدة الاقتصادية.

خيّام محمد كامل مدوخ: "واقع تطور مهنة المحاسبة بين التأهيل المهني والتكنولوجي للمحاسبين في الشركات العاملة في قطاع غزة"

هو بحث تكميلي لنيل شهادة الماجستير سنة 2014 بالجامعة الاسلامية غزة، فقد استندت الدراسة إلى توضيح العلاقة بين التأهيل المهني والتأهيل التكنولوجي للمحاسبين، ومدى تأثيره في تطوير مهنة المحاسبة ولتحقيق أهداف الدراسة، صمم استبيان ووزع على مجتمع الدراسة حيث توصل إلى أنه يوجد علاقة بين التأهيل التكنولوجي وتطور مهنة المحاسبة من خلال الاعتماد على تكنولوجيا المعلومات واستخدام الحاسوب وبعض البرامج ما يساعد في إعداد قوائم مالية بدقة وسرعة أكبر، كما توجد علاقة بين التأهيل المهني وتطور مهنة المحاسبة من خلال الاعتماد على برامج أكاديمية متطورة في تعليم المحاسبين، كما توجد معوقات تواجه عملية تطوير مهنة المحاسبة.

أحمد حسن علي عبد الله: " أثر استخدام المحاسبة الابتكارية في الأنظمة المحاسبية على جودة المعلومات المحاسبية للبنوك التجارية الأردنية "

بحث قُدم لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة الماجستير تخصص محاسبة سنة 2015 بجامعة جدارا الاردنية، فقد عمدت هذا البحث إلى قياس أثر استخدام المحاسبة الابتكارية في الانظمة المحاسبية على جودة المعلومات المحاسبية للبنوك التجارية الاردنية، حيث اختبرت القياس على مجموعة من البنوك التجارية بإعداد استبيان وزع على

عينة الدراسة قصد تحليل استخدام عناصر المحاسبة الابتكارية المتمثلة في بطاقة الاداء المتوازن وحوكمة البنوك وموثوقية النظام الالكتروني Sys Trust و موثوقية الموقع الالكتروني Web Trust

فقد توصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة قوية بين استخدام المحاسبة الابتكارية ونظام المعلومات المحاسبي في البنوك التجارية فيما هنالك تأثير مباشر على جودة المعلومات المحاسبية، كما توصل إلى عدم هناك اتفاق بين عينة الدراسة حول درجة أثر استخدام أدوات المحاسبة الابتكارية في تصميم النظام المحاسبي وعلى موثوقية المعلومات المقدمة.

Rajmund Mirdala ، Vule Mizdraković ، Nada Arežina ، Danka Stefanović :

" CREATIVE ACCOUNTING: FROM CREATIVITY TO MISUSE "

مداخلة مقدمة في المؤتمر العلمي الدولي بجامعة Singidunum سنة 2015، حاولوا الباحثون أن يفرقوا بين الطرق والتقنيات المحاسبية الإبداعية المسموح بها والتي تتوافق مع المعايير ومع أخلاقيات المهنة وكذلك الممارسات الممنوعة التي تضلل وتغش المستخدمين للمعلومات المحاسبية، حيث توصلت الدراسة إلى أن المحاسبون في صربيا يعتبرون أن كل الممارسات التي تمارس وفق المعايير ضرورية لتأدية عملهم، لأن المعايير سمحت ببعض المرونة، كما تسمح لهم بتحقيق أهداف الإدارة، كما استنتج الباحثون أن المحاسبون لا يميزون بين طرق تقنيات المحاسبة الإبداعية المسموحة والممنوعة ويعتبرون أن جميع الممارسات العادية تمارس وفق الإطار التشريعي لإعداد القوائم المالية.

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

انطلاقاً من الدراسات السابقة يحاول الطالب الربط بين المتغير التابع تطوير مهنة المحاسبة والمتغير المستقل الإبداع المحاسبي وهذا ما لم تتناوله الدراسات السابقة، حيث سنتطرق إلى التمييز بين مفهوم الإبداع المحاسبي وأبعاده ومدى تأثيره في تطوير مهنة المحاسبة ومصطلح المحاسبة الإبداعية واختلافها مع أخلاقيات المهنة المحاسبية.

صعوبات البحث:

- تداخل أفكار الأبحاث والدراسات المعالجة للموضوع من الجانب النظري (الإبداع المحاسبي والمحاسبة الإبداعية)؛
- صعوبات تتعلق بعدم تجاوب الأساتذة في عملية تحكيم الاستبيان؛
- مشاكل تتعلق بالحصول على إجابات الاستبيان إما عدم الإجابة أو التحفظ في الإجابة أو عدم الجدية في الإجابة؛

- صعوبة الدخول إلى بعض المؤسسات ومكاتب المحاسبة للوصول إلى العاملين في مصالحتها المحاسبية والمالية، قصد تسليمهم استمارات الاستبيان والحصول على آرائهم وإجاباتهم.

هيكل الدراسة:

وللإجابة على الاشكالية المطروحة، حاولنا تقسيم البحث إلى فصلين نظريين وفصل تطبيقي، حيث جاء الفصل الاول بعنوان "التأصيل النظري للممارسات المحاسبية" وفيه ألقينا نظرة شاملة على المحاسبة ومهنة المحاسبة فتطرقنا فيه إلى التطور التاريخي للفكر المحاسبي وإلى بعض المفاهيم المحاسبية والحاجة إلى نظرية محاسبية وفي شق ثاني منه تطرقنا إلى ماهية مهنة المحاسبة وإلى جودة مخرجات المهنة والاطراف المستفيدة منها، كما عرضنا أهم مقومات التي تركز عليها مهنة المحاسبة.

في حين جاء الفصل الثاني بعنوان "مرتكرات الإبداع المحاسبي في مهنة المحاسبة" حيث تطرقنا بداية إلى عرض بعض المفاهيم التي تخص الإبداع المحاسبي مع إبراز المعوقات التي تحول دون الإبداع المحاسبي والعوامل المدعمة لتحقيق الإبداع المحاسبي، كما تم وضع بعض الفروق الجوهرية بين الإبداع المحاسبي والمحاسبة الإبداعية السلبية، لنقوم بعدها بعرض أهمية الإبداع المحاسبي في المؤسسات، وانتقلنا بعدها إلى إبراز ارتباطات الإبداع المحاسبي بتطور مهنة المحاسبة ويتعلق الأمر بكل من المعايير المحاسبية (معايير المحاسبة والتدقيق والقطاع العام) وكذلك عملية الإفصاح ومدى مساهمتهم في تطوير مهنة المحاسبة، كما تطرقنا إلى استخدام المحاسبة الابتكارية (المحاسبة الإدارية وحوكمة الشركات وتكنولوجيا المعلومات) وتأثيرهم على جودة النظام المحاسبي، وأخيرا هندسة المحاسبة وأهمتها في إيجاد حلول مالية للمؤسسات الاقتصادية، كان هذا في الجانب النظري.

أما في الجانب التطبيقي ويخص الفصل الثالث فكان بعنوان " واقع الإبداع المحاسبي ومهنة المحاسبة في البيئة المحاسبية الجزائرية "، حيث بدأنا بتشخيص واقع مهنة المحاسبة بالجزائر مع توضيح أوجه الإبداع المحاسبي في البيئة المحاسبية المحلية ومن ثم إنتقلنا إلى عرض الطريقة والأدوات التي تم استخدامها في الدراسة الميدانية وفي الأخير خلصنا إلى النتائج المتوصل إليها ومناقشتها.

الفصل الأول

تمهيد

تعتبر الكتابة والحساب هما الأصل في الاحتفاظ بالحسابات، ويعد هذا الأصول الأولى للمحاسبة، فقد ساعدت الإنسان على معالجة مشكلة النسيان، حيث أن نطاق المحاسبة تغير واستمر بالتغير والتفاعل مع الظروف البيئية حتى وصلت ما عليه الآن، ومع تطور المحاسبة عبر التاريخ وتداخلها مع العلوم الأخرى، رسخت على بعض القواعد والمبادئ وصولاً لوضع معايير يمكن الاستناد عليها في الممارسات العملية، بهذا دخلت المحاسبة في مصاف العلوم أي أصبحت أحد مجالات المعرفة، مما وجب عليها وضع وصياغة نظرية علمية لتحكيم المشاكل التي تواجه المهنة. ظهرت الحاجة إلى تطوير نظرية للمحاسبة نتيجة للتطور المتزايد لاحتياجات المستخدمين إلى معلومات محاسبية فعّالة يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الصائبة، هدفها تطوير المعارف المحاسبية وجمعها في إطار فكري معرفي متناسق ومتكامل لتكون معارف علمية صالحة للاستخدام بشكل أفضل في الممارسة العملية. تحولت المحاسبة من ممارسات فنية تمارس بشكل عشوائي إلى مهنة منظمة تحكمها ضوابط وقوانين تساعد على العمل في بيئة محاسبية وتطورها منظمات مهنية تسهر على تنظيم ومرافقة عمل المحاسب للارتقاء به للوصول إلى تحقيق أعلى أداء محاسبي ومالي.

I- التأصيل العلمي في مجال المحاسبة

عرفت المحاسبة تحولات جذرية منذ نشأتها في العصور القديمة وإلى غاية اليوم، حيث أثرت هذه التحولات إلى تنمية علم المحاسبة ومسايرة تطوير مهنتها، إذ مس هذا التطور المفاهيم والمصطلحات وطريقة الممارسة وأهدافها وقد ساهم ذلك في ظهور العديد من أنواع المحاسبة والاهتمام بجميع الأطراف التي لها علاقة بها.

I-1: التطور التاريخي للمحاسبة

إن أهمية التعرف على التاريخ الفكري للمحاسبة ما ذكره أرسطو في هذا الشأن حيث يقول " إذا أردت أن تفهم أي شيء فاتبع تاريخه"، حيث يمكن أن نلخص أهم الأحداث الاقتصادية الكبرى أو الأحداث العلمية التي طوّرت المحاسبة كما يلي:

I-1-1: المرحلة الأولى: ما قبل 1494م

حاول الكثير من الكتاب تحديد متى نشأت المحاسبة، إلا أن كل المحاولات باءت بالفشل مما جعل الغالبية العظمى منهم تربطها بالمعاملات التجارية والمالية¹، وهناك من يراها قديمة قدم اختراع الكتابة نفسها، فقد نشأت في البحر الأبيض المتوسط، وكانت مرادفة للعد والقياس²، ويرجع البعض تاريخ المحاسبة الأول إلى عهد الآشوريين حوالي 3500 ق.م من خلال مسك سجلات محاسبية عينية كأعداد أو أحجام الحبوب أو المعادن الثمينة ويرجع البعض إلى شريعة حمورابي في بابل، ويربط البعض الممارسة المحاسبية المنتظمة بنظام العد السداسي الذي استخدم في سورية حوالي 2900 ق.م إذ لنظام العد السداسي الفضل الكبير في تطوير الحساب وكان متفوقا على الأنظمة السائدة قبله مما أسهم في تطوير المحاسبة³.

وقد ورد في التاريخ المحاسبي أن المحاسبة في زمن الفراعنة بمصر كانت أكثر تطور من خلال استخدام أنظمة متطورة لتسيير المخازن وزاد على ذلك اختراع ورق البردي الذي ساعد على عمليات الإثبات المحاسبي، ومع ظهور النظام العشري من قبل الهنود والعرب أعطى دفعه قوية لضبط عمليات الحساب مما أسهم في تطوير المحاسبة، أما في أوروبا في العصر الوسيط حيث كان النظام الإقطاعي سائدا، فقد اقتصر الإثبات المحاسبي على سجلات من

¹ سيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار الراجحة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص35.

² رضوان حلوى حنان، تطور الفكر المحاسبي، الطبعة الأولى، الإصدار الثاني، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص12.

³ حسين قاضي، مأمون حمدان، نظرية المحاسبية، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص ص 11-12.

الفصل الأول: التأصيل النظري للممارسات المحاسبية

رقائق جلود الحيوانات، تمسك لدى كبار ملاك الأراضي من رجال الكنيسة والإقطاعيين لمراقبة استلام وتسليم المحاصيل الفلاحية لسيدهم الإقطاعي¹.

وقد كانت لهذه الفترة ضعف فكري بحيث اقتصرت المحاسبة على العد لمخازن الحبوب والمحاصيل الزراعية من أجل إظهار الإحصائيات للملاك أو أصحاب المشروعات، حيث كان الإثبات مبني على أساس التكلفة التاريخية، والمحاسبة في ذلك الزمن عبارة مهنة (حرفة، فن) يتقنها بعض الأفراد لاكتسابهم مهارات فنية للحساب والعد. ومما سبق يمكن استخلاص بعض ملامح لتطوُّر المحاسبة في هذه الفترة:

- تطور المحاسبة كان بسبب انتشار التجارة واستخدام وحدة النقد كوسيلة لعملية التبادل التجاري؛
- اختراع أوراق البردي وألواح الشمع الشبيء الذي ساعد على عملية الإثبات المحاسبي ومسك الدفاتر؛
- تطور المحاسبة كان بفضل اختراع الأرقام حيث ساعد في عمليات الإثبات المالية؛

I-1-2 : المرحلة الثانية: ما بعد 1494م إلى 1800م

يعتبر ابتكار القيد المزدوج انقلابا حاسما في عالم المحاسبة، وعلى الرغم من أن جذور هذا المفهوم تعود إلى نهاية القرن الرابع عشر، فإن ذكر القيد المزدوج في الفكر المحاسبي يقترن دائما بإسم الإيطالي لوكا باشيولي الذي عاش في النصف الثاني من القرن الخامس عشر²، حيث ظهرت الفكرة في أول كتاب في أدبيات المحاسبة، تضمن عرضا كاملا لمسك الدفاتر وفق القيد المزدوج، واعتمد مرجعا علميا وتعليميا هو كتاب الراهب لوكا باشيولي Luca Pacioli الذي نشر في فينيسية (البندقية) عام 1494م ضمن كتاب عام للرياضيات بإسم:

" Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni, Proportionalita " أي

" مراجعة عامة في الحساب والهندسة والنسبة والتناسب " وقد تضمن هذا الكتاب 36 فصلا قصيرا حول مسك الدفاتر تحت عنوان " في الحساب والتسجيل " De Computis et Scripturis " ويبدو أن السبب في تأخر ظهور أدبيات المحاسبة هو حرص رجال الأعمال المنتفعين من المحاسبة على عدم نشر أسرار المهنة³، وهذا ما أعترف به باشيولي بنفسه بأنه لم يخترع القيد المزدوج، فقد كان القيد المزدوج معروفا قبل نشره كتابه بحوالي نصف

¹ رضوان حلوه حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، 2006، ص20، بتصرف.

² وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبية، منشورات أكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص27.

³ رضوان حلوى حنان، تطور الفكر المحاسبي، مرجع سبق ذكره، ص16.

الفصل الأول: التأصيل النظري للممارسة المهنية المحاسبية

قرن من الزمان، ويذكر باشيولي أن طريقته تعتمد على الطريقة السائدة في مدينة فينيسيا البندقية، لذلك انتشرت تلك الطريقة في باقي دول البلدان الأوروبية واشتهرت بإسم الطريقة الفينيسية¹.

كان تطور المحاسبة في هذه الفترة يمتاز ببطء شديد وهذا نظرا لضعف المعارف، فقد خلف العالم الرياضي لوكا باشيولي بعض الركائز الأساسية التي تنظم المجموعة الدفترية المحاسبية، كما بدأت مظاهر الاهتمام في هذه المرحلة من طرف الباحثون بنظرية المحاسبية من خلال إندماج المحاسبة إلى أحد العلوم المعرفة. ويمكن إستخلاص بعض ملامح لتطور المحاسبية في هذه الفترة:

- ظهور طريقة قيد المزدوج على يد الايطالي لوكا باشيولي وانتشارها في أوروبا؛

- أصبحت المحاسبة تطبق بشكل منظم وظهور قواعد مفهومه لامسك الدفاتر؛

- بدأ الاهتمام بالمحاسبة كعلم بدخول الرياضيات عليها وبداية التحضير الأساسي لنظرية المحاسبية.

I-1-3: المرحلة الثالثة: من بداية القرن 1801م- إلى منتصف القرن 20 م

تمثل هذه الفترة في التاريخ بداية الثورة الصناعية حيث تمثل نقطة انعطاف في تاريخ تطور الاقتصادي، وقد كان لها بالغ الأثر في الفكر المحاسبي، إذ لم يعد المشروع الصغير الذي يملكه تاجر فرد أو عدد من الشركاء المتضامنين كافيا لمسايرة التطور الذي اقتضته الثورة الصناعية، فإن الأموال الكثيرة التي نشأت الحاجة إليها من أجل الحصول على الآلات الحديثة باهظة التكاليف، إقتضت اللجوء إلى الشركات المساهمة التي تبيع أسهمها إلى الممولين كافة في المجتمع بهدف الحصول على ما أمكن من الأموال².

وبهذا انفصلت الشركاء على تسيير إدارة ممتلكاتهم من الشركات وأوكلوا مهمة تسييرها إلى أشخاص لهم خبرة وكفاءة مهنية في الإدارة والمحاسبة هذا ما يسمى بنظرية الوكالة، حيث وجب على المحاسبين الاهتمام بعملية الإفصاح الذي يفصح فيه عن جميع المعلومات التي تخص الشركة لجميع الأطراف المستفيدة منها، كما أن للأزمة الاقتصادية سنة 1930 أثر على عمل المحاسبين من خلال انتقادهم عند إفلاس الشركات وتوجيه التهم لهم، حيث لجأت الشركات إلى تعيين مراقب مستقل لحسابات الشركة، كما أخذت المنظمات المهنية في توجيه العمل المحاسبي ورفع الوعي المحاسبي لدى المجتمع المالي مع وضع ضوابط للسلوك المهني.

¹ نفس المرجع السابق، ص17. (بتصرف)

² حسين القاضي، مأمون حمدان، نظرية المحاسبية، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2012-2013، ص25.

الفصل الأول: التأصيل النظري للممارسة المهنية المحاسبية

في هذه الفترة توالى الأحداث الاقتصادية التي أثرت على قطاع الأعمال، الشيء الذي ساعد على تطور علم المحاسبة من خلال معالجة بعض النقائص الموجودة في المبادئ والمفاهيم وكشف مواطن الضعف في العمل المحاسبي.

ويمكن استخلاص بعض ملامح لتطور المحاسبة في هذه الفترة:

- ظهور الثورة الصناعية وما تبعها من تطورات تكنولوجية أثر على حجم المنشأة، ما أدى إلى إنفصال ملكية الشركات على أصحابها (الشركات) وظهور شركات المساهمة أدت الحاجة إلى المراجع من أجل كشف الغش والتلاعب؛

- تحولت المحاسبة من أداة لخدمة صاحب المشروع إلى أداة لحماية (تخدم) أصحاب المصالح في المشروع والمجتمع.

- ظهور فروع جديدة في المحاسبة كأحد مظاهر التطور المحاسبي (محاسبة التكاليف ومحاسبة الإدارية...)

- ظهور مؤلفات وبداية الكتابة في المجال المحاسبي؛

- تطور علم المحاسبة وظهورها كمهنة (وتحولها إلى مهنة منتظمة بظهور بعض الإتحادات والجمعيات المهنية التي تحمي المحاسب وتنظم المهنة)؛

- إزدياد الحاجة إلى خدمات المحاسب المتخصص وتحول المراجعة إلى مهنة مستقلة، وظهور نوع جديد من المحاسبين (المراجع الداخلي) بعد أزمة الكساد العالمي؛

I-1-4: المرحلة الرابعة: من منتصف القرن 20م إلى اليوم هذا

في بداية هذه الفترة الزمنية تعاضم دور المنظمات المهنية في هذه المرحلة، فقد أصبحت تؤدي دورا حيويا من خلال إصدارها دساتير تنظم مهنة المحاسبة والمراجعة من أجل النهوض بالمهنة والرقى بها؛

كما توصف هذه المرحلة بأنها التقدم السريع في مجال المحاسبة، نتيجة إستفادات المحاسبة بشكل كبير من علم الرياضيات والإحصاء، ولا تقتصر استفادتها من الرياضيات على نظام العد العشري أو العد الثنائي وقواعد الحساب المختلفة في كل من النظامين، بل إن نظرية القيد المزدوج قد عرضت منهجيا في كتاب الرياضيات للمرة الأولى، واستفادات نظرية التكاليف في المحاسبة من نظرية الإحتمالات في الإحصاء، فأكسبت عملية وضع المعايير وتقييمها أرضية موضوعية، كما ساعدت على التنبأ بتطور التكلفة مثلا باستخدام أسلوب تحليل الإنحدار، وكذلك

الفصل الأول: التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية

ساهمت بحوث العمليات بعامة والبرمجة الخطية بخاصة في تطوير وظائف المحاسبة من وظائف التاريخية إلى الوظائف التخطيطية التنبؤية¹.

ونظرا للتقدم التكنولوجي، وظهرت الحسابات الالكترونية وتطورها، واستخدامها كأداة لتشغيل البيانات المحاسبية فقد أصبح المحاسب نفسه مستخدما للحاسب الآلي في تأدية مهامه،

كما بدأ في هذه المرحلة الاهتمام بمحاسبة المسؤولية الاجتماعية ومحاسبة البيئة، حيث يتم الإفصاح على التكاليف والأرباح المنجر عنها، ومع إنتشار الشركات متعدد الجنسيات ظهر نوع آخر من المحاسبة سميت بالمحاسبة الدولية الذي يهتم بالتبادلات الدولية بين الشركات، أدى إلى إتساع مجال الدراسة في النظرية المحاسبية، وتطور الأساليب المستخدمة في القياس والتوصيل.

ويمكن استخلاص ملامح لتطور المحاسبة في هذه الفترة:

- تزايد ظهور المنظمات المهنية والتحول من البحث عن المبادئ إلى إنشاء معايير؛
- دخول الأساليب الإحصائية وبحوث العمليات في المحاسبة؛
- دخول تكنولوجيا المعلومات والاتصال (الحاسب الآلي) على مهنة المحاسبة؛
- ظهور عدة مداخل لعرض نظرية المحاسبية (معياري، الوصفي، الإيجابي)؛
- انخفاض القدرة الشرائية وما ترتب عنه من انخفاض قيمة النقد (ظهور مشاكل في المحاسبة جديدة توجب على المحاسبة معالجة هذه المشاكل)؛
- تعدد فروع المحاسبة حيث إهتمت بالمسؤولية الاجتماعية والمحاسبة البيئية والمحاسبة الدولية...

ومن خلال عرض التطور التاريخي للفكر المحاسبي نلاحظ أنه يمتاز بميزتين متلازمتان: أولهما الاستمرارية: فالاستمرارية في المجال المعرفي وحتى المحاسبي أيضا، تشير إلى تراكم الخبرات وتكوّن قواعد والأعراف المحاسبية بمرور الزمن، ولقد تراكمت خبرات محاسبية عملية بمرور الزمن، وأصبحت متعارفا عليها لدى الجمهور المهتمين بالعمل المحاسبي².

¹ رضوان حلوى حنان، تطور الفكر المحاسبي، الطبعة الأولى / الإصدار الثاني، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص ص103-104.

² رضوان حلوه حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، مرجع سبق ذكره، ص ص13-14، بتصرف.

الفصل الأول: التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية

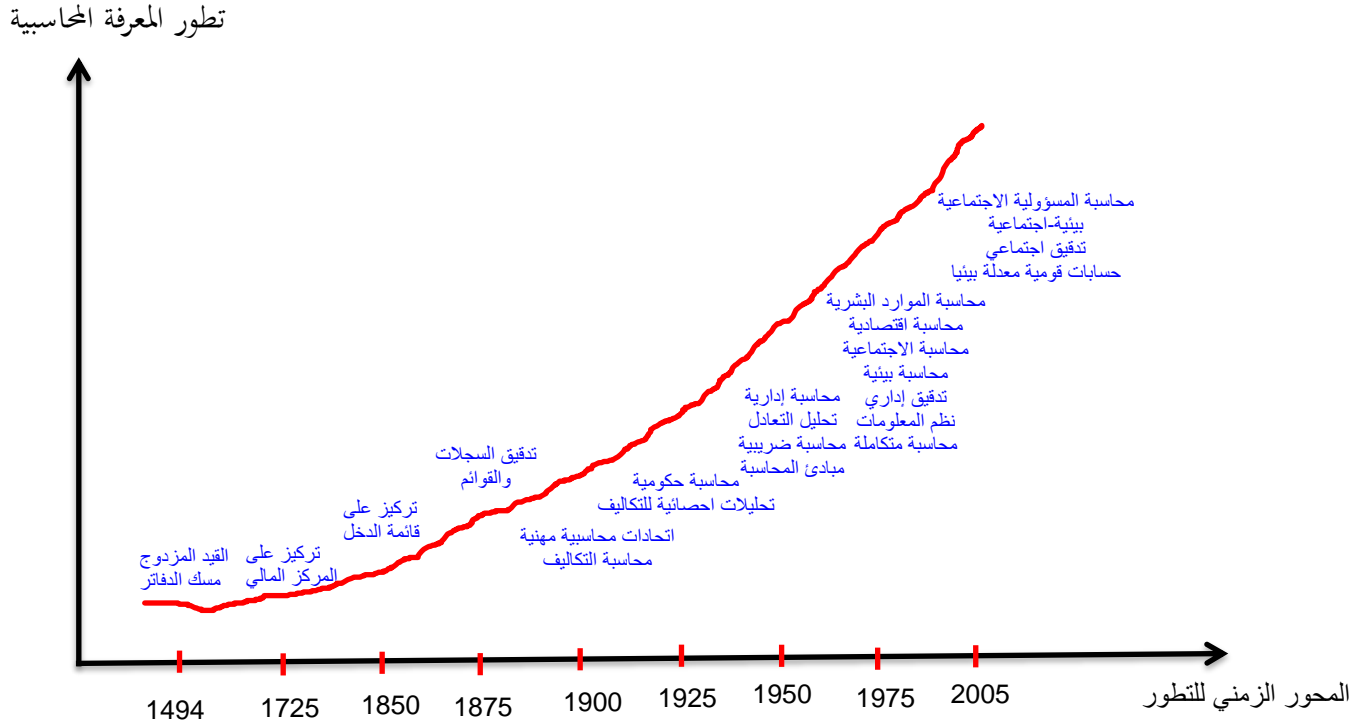
ثانيها التغيير: فهي التجسيد للطبيعة الديناميكية للمحاسبة، والقدرة على مواكبة التطور المستمر في العوامل البيئية المحيطة اقتصادية كانت أو اجتماعية أو سياسية.¹

فالملاحظ أن المحاسبة من خلال التطور التاريخي أنها كانت مستمر في تراكم الخبرات والعلم والمعرفة المحاسبية من قواعد ومبادئ وفروض محاسبية، أما التغيير فيها فكان بطيئا طيلة زمن طويل جدا، بحيث نلتبس تسارع في وتيرة التطور بعد الثورة الصناعية وكانت أسرع خلال النصف الثاني من القرن العشرين، حيث كثرت تطورات المحاسبية بظهور مفاهيم ومعايير، كذلك استفادت المحاسبة من علوم أخرى كالرياضيات والإحصاء وتكنولوجيا المعلومات.

ويمكن التعرف على تطور المحاسبة كعلم له فروع من الشكل التالي الذي أظهره **Leo Herbert** عن

تطور المعرفة المحاسبية ابتداء من عام 1494م حتى عام 2005م.²

الشكل رقم (1-1): خط بياني لتطور المعرفة المحاسبية



المصدر: رضوان حلوى حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، مرجع سبق ذكره، ص 16.

¹ عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبية، الطبعة الأولى، دار السلاسل، الكويت، 1990، ص 13.

² محمد السيد الناغي، دراسات في: نظرية المحاسبية مدخل معاصر، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2011، ص 36.

I-2: مفهوم المحاسبة

نشأت المحاسبة وتطورت تدريجياً عبر التاريخ، فهي تساير الظروف الاقتصادية والاجتماعية والقانونية في تطورها، حيث انعكست هذه التغيرات على وظائفها وأهدافها، حيث أصبحت المحاسبة أحد مجالات المعرفة (علم) فهي تبحث على نظرية شاملة تحل المشاكل العملية التي تواجه المحاسبين.

I-2-1: تعريف المحاسبة

تعدد تعريف المحاسبة من طرف الباحثين والكتاب والمنظمات المهنية والاتحادات والجمعيات وهذا نظراً للظروف والأحداث الاقتصادية التي توالى عبر الزمن، فهناك من عرفها على أساس أنها فن يتقنها بعض الأشخاص الممارسين، وهناك من عرفها على أنها علم ونظام للمعلومات، حيث استمرت تطور التعاريف لتصل المحاسبة على أنها علم اجتماعي ونوجز بعض التعاريف كما يلي:

ففي عام 1941 عرفت جمعية المحاسبين الأمريكية في أحد التقارير الصادرة عنها المحاسبة بأنها " فن تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث التي لها طبيعة مالية، وتفسير النتائج التي تسفر عنها هذه العمليات والأحداث"¹

وقد عبرت الجمعية الأمريكية للمحاسبة، في تعريف آخر للمحاسبة عام 1966 عن مفهوم أكثر شمولاً من التعريف السابق، وأكثر تركيزاً لوظائف وخصائص المحاسبة بقولها " أن المحاسبة هي وسيلة لقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية بالشكل الذي يسمح لمستخدمي هذه المعلومات بأفضل التقدير الشخصي في اتخاذ القرارات"²

أما التعريف الحديث للمحاسبة فهو كآتي "" المحاسبة عبارة عن نشاط خدمي، تكون وظيفتها تزويد المعلومات الكمية والتي تكون طبيعتها مالية أساساً وذلك لوحدة اقتصادية معينة، والتي يستوجب أن تكون مفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية"³

من هذا نقول إن المحاسبة تطور تعريفها بمرور الزمن، حيث كانت تختص في تسجيل وتبويب العمليات المحاسبية إلى أن وصلت إلى نشاط خدمي، فهي نظام للمعلومات من خلال معالجتها للبيانات، كما تعد عملية

¹ وليد ناجي الحليل، نظرية المحاسبية، مرجع سبق ذكره، ص 17.

² وليد ناجية الحليل، أصول المحاسبة المالية، الجزء الأول، من منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص 18.

³ بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية، الجزء الأول، الطبعة الأولى، منشورات كليك، الجزائر، 2013، ص 6.

الفصل الأول: التأصيل النظري للممارسة المهنية المحاسبية

الاتصال من أهم وظائف المحاسبة بتوصيل إلى جميع الأطراف المستفيدة من المعلومات المعدة، فقد تحولت المحاسبة من ممارسات عملية (حرفية . فنية) إلى تأصيل بعض المعارف العلمية لتصبح أحد العلوم ومجالاً من مجالات المعرفة.

لقد طورت الأدبيات المحاسبية في وقت ما جدل استمر طويلاً حول ما إذا كانت المحاسبة تمثل خدمة فأولئك الذين يقولون بأن المحاسبة هي فن أو حرفة فإنهم بذلك يقترحون وجوب تعليم المهارات المحاسبية الضرورية لكي يكون المحاسب صاحب حرفة متمرس، وبالتالي فإن المدخل القانوني للمحاسبة هو مبرر، وأما أولئك الذين يقولون بأن المحاسبة علم فإنهم يقترحون بأن البديل للرأي في أعلاه هو تعليم نماذج القياس المحاسبي لأجل إعطاء طلبة المحاسبة منظور فكري /نظري أوسع حول ما تحاول المحاسبة التقليدية أن تقوم به لأجل تحقيق الأهداف العامة في خدمة أو تلبية احتياجات المستخدمين، وأن تحفز أو تستحث فكر انتقادي بشأن حقل المحاسبة والتغيرات الديناميكية فيه، فالكيفية التي يتم من خلالها تعليم المحاسبة كحرفة أو علم ستؤثر على وجهات النظر في حقل المحاسبة وجاهزية استعداد الطلبة الذين يختارون الدروس المحاسبية الرئيسية (التخصص) لكي يتمكنون في نهاية المطاف إلى سلك مهنة المحاسبة¹.

وفي هذا الصدد يرى أحد الكتاب " بأنه لا يمكن الفصل بين العلم والفن، وإن كان العلم قد ولد من فن مقابل له، وإن القول بأن مجالاً من مجالات المعرفة علم، يجب أن لا يعني القضاء على الإبداع الفني الذي يسهم في تطوير العلم في المستقبل"².

وبهذا يمكن القول على أن المحاسبة بوضعها الحالي هي علم وفن في آن واحد، فليس من المتوقع أنه توجد بعض القوانين المحاسبية الثابتة وصحيحة في جميع الظروف والأوقات، فهي وليدة من واقع عملي وممارسات مهنية ميدانية أو هي بمثابة قواعد عرفية تحظى بالثقة لدى المحاسبين في تسيير أعمالهم فهي تميل إلى أنها فن، في حين أن هناك بعض القواعد والمعايير المضبوطة يمكن الإستناد عليها في الممارسات المهنية وبهذا تكون قريباً من أنها علم، ومادامت المحاسبة أُعْتَبِرَتْ علماً من العلوم فلا بد أن يكون لها نَظَرِيَّتُهَا كباقي العلوم الأخرى، فهي في طُورِ نمو وتكوين نظرية يمكن التوجيه والترشيد بها في الممارسات المهنية.

¹ رياض العبد الله، طلال الجحاوي، نظرية محاسبية، دار البازوري للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 85.

² وليد ناجي، أصول المحاسبة المالية، مرجع سبق ذكره، ص 19.

I-2-2: فروع المحاسبة

تتعدد فروع المحاسبة نتيجةً لتنوع الأطراف المحتاجين لها:

أ- المحاسبة المالية:

تسمى أيضا المحاسبة العامة، وتعتبر أم المحاسبات إذا صح التعبير، ويمكن تعريفها كتقنية تهتم بتحليل، وتسجيل عددي (رقمي)، تبويب وتلخيص لكل العمليات الناتجة عن أحداث مادية، قانونية أو اقتصادية المؤثرة على ذمة المؤسسة (مالها وما عليها) خلال فترة محددة بقصد إعداد القوائم المالية التي تقدم للمستخدمين الخارجيين بالدرجة الأولى والمستخدمين الداخليين، وهي تهدف إلى حماية أصول المؤسسة بالإضافة لقياس أرباحها ومركزها المالي.

ب- المحاسبة الإدارية أو محاسبة التسيير:

المقصود بالمحاسبة الإدارية هو الحسابات والبيانات المحاسبية والإحصائية التي تعد لجميع مستويات الإدارة لتمكينها من الرقابة على عمليات المنشأة وعلى التكاليف في الوقت المناسب، مما جعل هذه الرقابة أثرها الفعال في بحث أي إنحراف عن التخطيط الموضوع مقدما ومعالجا لهذه الانحرافات في الحال فوظيفة المحاسبة الإدارية تتضمن إعداد وإظهار البيانات والمعلومات المحاسبية التي تساعد الإدارة مباشرة في وضع سياستها ومراقبة تنفيذها أولاً بأول¹.

ت- محاسبة التكاليف:

هي تلك المحاسبة التي تهتم بحساب عناصر تكاليف الأنشطة المختلفة في المنشأة، والمتضمنة الأجور والمواد الأولية والمصروفات الأخرى، بهدف تحديد تكلفة وحدة النشاط المنتجة، لأغراض الرقابة والتسعير، وغيرها من قرارات مزاوله النشاط².

ث- المحاسبة الحكومية أو العمومية:

على عكس المؤسسات الاقتصادية التي تستهدف الأرباح، فإن المؤسسات الحكومية أو العمومية، التي لا تستهدف ذلك إذ لها أهداف اجتماعية بالدرجة الأولى كالجامعات والمستشفيات والإدارات المحلية وغيرها، لذلك حتى تحقق فاعلية في تقديم هذه الخدمات فإنها تخضع لنظام محاسبي خاص بها يضبط النفقات حسب الاعتماد

¹ بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية، مرجع سبق ذكره، ص12.

² وليد ناجي، أصول المحاسبة المالية، مرجع سبق ذكره، ص26.

الفصل الأول: التأصيل النظري للممارسات المحاسبية المحاسبية

المخصصة لها سنويا في الميزانية المقررة من طرف الدولة، وهذا النظام المحاسبي يشمل كل الإجراءات والمبادئ لقياس وتقييم الأنشطة التي تقوم بها هذه الهيئات.

ج- المحاسبة الوطنية:

هو نظام محاسبي كلي (على مستوى الدولة)، له أهمية بالغة في إعداد الخطط التنموية، إذ يهتم بحسابات المجمعات الاقتصادية من تراكم رأس المال، ناتج وطني، دخل وطني وتحديد مدى مساهمة كل قطاع من القطاعات الاقتصادية في تحقيقه باستخدام جداول المدخلات والمخرجات¹.

ح- المراجعة:

بداية ينبغي أن نوضح أن هناك عدة فروع للمراجعة، ولعل أهمها هي المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ويمكن التمييز بينها على النحو التالي:

المراجعة الداخلية: وهي عبارة عن نشاط تقييمي مستقل داخل المشروع بهدف خدمة الإدارة، فالمراجعة الداخلية تتم من قبل الموظفين من داخل المشروع وذلك بهدف تمكين إدارة المشروع من تخصيص الرقابة الفعالة على أصول وعمليات المشروع من ناحية وضمان تطبيق وتنفيذ الخطط والسياسات الموضوعية من ناحية أخرى، المراجعة الخارجية: هي عملية فحص للدفاتر والسجلات بغرض إبداء الرأي في مدى صدق القوائم المالية للتعبير عن المركز المالي ونتيجة أعمال المشروع، ويقوم بالمراجعة الخارجية شخص مهني مستقل يسمى بالمراجع الخارجي أو مراجع الحسابات أو المحاسب القانوني².

خ- فروع حديثة للمحاسبة:

مؤخرا ظهرت فروع جديدة للمحاسبة تعرف بالمحاسبة البيئية، تهتم بتتبع أثر نشاط المؤسسة على البيئة كتكاليف التلوث البيئي مثلا، تهتم بقياس التكاليف التي تتحملها المؤسسة لحماية البيئة ضمن السعي إلى التنمية المستدامة؛

كما ظهرت المحاسبة الاجتماعية التي تهتم بقياس النشاط أو الدور الاجتماعي للمؤسسة كالقضاء على الآفات الاجتماعية، والمساهمة في التدريب وغيرها، هذا تماشيا مع ظهور مفهوم المساءلة الاجتماعية للمؤسسة،

¹ بن ربيع حنيفة، مرجع سبق ذكره، ص14.

² كمال الدين مصطفى الدهراوي، عبد الله العظيم هلال، المحاسبة كنظام للمعلومات، دار التعليم الجامعي، مصر، 2014، ص ص 32-33.

الفصل الأول: التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية

المحاسبة الضريبية: يختص هذا الفرع للمحاسبة بتحديد الوعاء الضريبي لمختلف الضرائب والرسوم المحددة بموجب أحكام القوانين والتشريعات الضريبية المعمولة بها في الدولة، ثم تقديم مقدار الضرائب وعلى رأسها ضريبة الدخل¹.

I-2-3: طبيعة المحاسبة كنظام للمعلومات:

نظرا للتطورات المتسارعة والمستمرة لعلم المحاسبة، ظهرت الحاجة إليها كنظام للمعلومات، وهذا من خلال ما تقدمه من بيانات ومعلومات يستفيد من العديد من الأطراف الذين لهم علاقة بالمؤسسة، فقد عرفه بعض الباحثين بأنه ذلك الجزء الأساسي والهام من نظم المعلومات الإدارية داخل الوحدة الاقتصادية في مجال الأعمال، إذ يقوم بحصر وتجميع البيانات المالية والمحاسبية من مصادر خارج وداخل الوحدة الاقتصادية، ثم يقوم بتشغيل هذه البيانات وتحويلها إلى معلومات مالية ومحاسبية مفيدة لمستخدمي هذه المعلومات خارج وداخل الوحدة الاقتصادية. حيث تمر البيانات في النظام المعلومات المحاسبي لتتشكل المعلومة بالمراحل التالية.

• المدخلات:

وتتمثل في البيانات الخاصة بالأحداث الاقتصادية للوحدة، وبذلك فإن البيانات تعتبر بمثابة المادة الخام التي لم يجر عليها أي عمليات تشغيلية وبذلك فإن البيانات التي تمثل عمليات الوحدة الاقتصادية لا تصلح في حد ذاتها لمتخذي القرارات أو بمعنى آخر أن البيانات الخاصة بعمليات الوحدة الاقتصادية لا تقدم أي منفعة لدى متخذي القرارات².

• عمليات التشغيل:

تتم معالجة هذه البيانات بواسطة إجراءات محكمة بقواعد ومبادئ علمية معينة وهذه الإجراءات هي التسجيل والتبويب، التلخيص، تحليل النتائج، التقرير عنها، ويتم القيام بهذه الإجراءات في دفاتر وسجلات محاسبية³.

¹ عجيلة محمد، فعالية نظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية (مدخل نظري)، الطبعة الأولى، دار صبحي للطباعة والنشر، غارداية، 2014، ص33.

² كمال الدين مصطفى الدهراوي، عبد الله العظيم هلال، مرجع سبق ذكره، ص11.

³ وليد ناجي الحيايل، نظرية المحاسبية، مرجع سبق ذكره، ص21.

• المخرجات: وهي تمثل المنتج النهائي لنظام المعلومات المحاسبي، فإذا كانت البيانات هي المادة الخام كمدخلات لنظام المعلومات المحاسبي فإن المعلومات هي بمثابة المنتج النهائي لهذا النظام ويتم توصيل هذه المعلومات لمتخذي القرارات للاستخدام¹.

يتطلب في بداية الحديث عن المعلومات بشكل عام والمعلومات المحاسبية بشكل خاص التحديد الواضح لمفهومها، فقد ارتبط استخدام مصطلحي البيانات والمعلومات في الحياة العملية كمرادفين لوصف شيء واحد على الرغم من الاختلاف في مفهوم ومعنى كل منهما، ان مصطلح البيانات يعبر عن حقائق مجردة ليست ذات معنى أو دلالة في حد ذاتها، بمعنى أنها لو تركت على حالها فلن تضيف شيئاً إلى معرفة مستخدمها بما يؤثر على سلوكهم في اتخاذ القرار.

فالمعلومات تعبر عن الناتج النهائي من عملية تشكيل البيانات، ولهذا فهي تمثل مجموعة بيانات مبنية ومرتبطة ومعدة للاستخدام لغرض معين ومن أمثلتها المعلومات الواردة في التقارير والقوائم المالية والتي تستخدم عادة في اتخاذ القرارات والرقابة على الوحدة الاقتصادية².

I-3: طبيعة النظرية المحاسبية

المحاسبة هي أساساً علم تطبيقي عملي ينضم ضمن مجموعة العلوم الاجتماعية، لذلك فإن النظرية المحاسبية يجب أن تنطلق من وجوب الربط بين النظرية والتطبيق، فالنظرية المحاسبية تقدم لنا تقييماً وشرحاً للممارسات العملية السائدة بغرض تقديم أرضية علمية لدراسة الطرائق المحاسبية الحالية والمقترحة وتحسينها وهكذا تحقق النظرية في النهاية التوجيه والترشيد، وليس مجرد تبرير والشرح للممارسات العملية، وهذان الجانبان هما المهمة الأساسية للاطار الفكري المحاسبي المقترح من هيئة معايير المحاسبة المالية **FASB** بين 1978-1985. ويجدر التأكيد مرة ثانية بأنه لا يكفي أن تكون النظرية المحاسبية متسقة منطقياً وإنما يجب أيضاً أن تتضمن محتوى تطبيقياً، أي ذات

¹ كمال الدين مصطفى الدهراوي، عبد الله العظيم هلال، مرجع سبق ذكره، ص 14.

² عبد خلف عبد الجنابي، مقداد أحمد نوري النعيمي، دور الجانب الأخلاقي للمحاسب الإداري في جودة المعلومات المحاسبي، مجلة العلوم الإدارية، المجلد 20، العدد 79، لسنة 2014، ص ص 410-411.

الفصل الأول: التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية

فائدة في الممارسة العملية.¹ وهذا لا ينقص من قيمة الجانب النظري فهو أساس يعتمد عليه في فهم الإجراءات التطبيق العملي ونشأته والعوامل المؤثرة في تطويره، وبهذا فالجانب النظري ضروري بالنسبة للممارسة العملية أيضا.

I-3-1: تعريف النظرية المحاسبية

يمكن تعريف النظرية كما يلي:

"النظرية هي مجموعة من المفاهيم والتعاريف والقضايا المترابطة التي تبرز نظرة منتظمة للظواهر عن طريق تحديد العلاقات بين المتغيرات بهدف شرح الظواهر والتنبؤ بها"

وقد عرفها زطرون بأنها " أفكار مقننة تحاول أن توضح الحقائق"²

إذن فالنظرية هي العمود التي يرتكز عليه العلم من أجل تفسير بعض الظواهر والممارسات التي تواجه الفرد في حياة أو الإجابة عن بعض الاستفسارات التي تنتاب الباحثين والعلماء.

كما تتميز النظرية بالخصائص التالية:

-الاتساق والترابط المنطقي للعناصر المكون لها (أهداف، مفاهيم، فروض، مبادئ)؛

-القدرة على تفسير وتقييم السلوك والظواهر محل الدراسة؛

-القدرة على التنبؤ بالسلوك سواء من حيث دوافعه أو نتائجه؛

-توجيه السلوك بما يتفق مع القيم والأهداف؛

-القدرة على ربط الظواهر بالواقع العملي في الحياة.³

أما النظرية في المجال المحاسبي فيعرفها بعض الباحثين في الفكر المحاسبي كالتالي:

تعريف هندركسون (Hendriksen) هي مجموعة من المبادئ المنطقية المتناسكة والمنسجمة التي توفر إطارا مفاهيميا لتقييم الممارسات المهنية القائمة بما يساهم في فهم تلك الممارسات من جانب المهتمين من خدمات كالمستثمرين والمقرضين والإدارة، كما توفر الآلية والارشادات التي تمكن من تطوير أية ممارسات أو إجراءات محاسبية جديدة⁴؛

¹ رضوان حنان حلوى، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، 2006، ص111.

² وليد ناجي الحبال، نظرية المحاسبية، مرجع سبق ذكره، ص37.

³ علي عبد الله شاهين، النظرية المحاسبية، الطبعة الأولى، مكتبة آفاق للطباعة والنشر والتوزيع، غزة، فلسطين، 2011، ص21.

⁴ نفس المرجع السابق، ص21.

الفصل الأول: التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية

تعريف **Littleton** النظرية المحاسبية هي " تفكير مُركّز للقواعد المحاسبية، فالتطبيق حقيقة وواقع والنظرية تحتوي على التفسيرات والأسباب والمبررات "

فقد وضع **Littleton** بعض النقاط يمكن تحديدها للنظرية المحاسبية كالتالي:

- إن نظرية المحاسبة لا تصل إلى مستوى التطبيق والتفسير المتوفر للنظرية العلمية الطبيعية، وذلك بسبب مناقشتها لقواعد محاسبية هي من صميم وضع البشر أو الوحدة الاقتصادية أو الهيئات العلمية والعملية؛
- إن الممارسة أو التطبيق تسبق في وجود النظرية ولذا فإن النظرية المحاسبية هي تفسير للتطبيق القائم على الممارسة وهذا التفسير يكون في خدمة الوحدة الاقتصادية نفسها؛
- النظرية المحاسبية تقدم لنا الأفكار وعلى أساسها يمكن حل المشكلات للقواعد والمفاهيم المحاسبية أو بواسطتها.¹

نستنتج من خلال ما سبق أن النظرية المحاسبية أساس تكوّنهما أفراد مهنيين وهيئات مهنية ومؤسسات اقتصادية، تسعى في تصميم وتكوين أفكار وحلول يمكن أن تساعد في حل مشاكل أو تطوير لعلم المحاسبة للوصول إلى نظرية متكاملة وواضحة يمكن الترشيد بها في الممارسات العملية.

أما **(McDonald)** فقد حدد العناصر الأساسية التي يتعين توافرها في النظرية المحاسبية وهي:

- القدرة على تمثيل الظواهر والأحداث الاقتصادية؛
- تشمل مجموعة من القواعد؛
- يتم ربط الظواهر بالواقع العملي في الحياة؛²

I-3-2: أهمية وجود النظرية المحاسبية:

- المحاسبة كعلم في حاجة ماسة إلى وجود إطار لضبط الأداء المالي والمحاسبي للممارسات المهنية؛
- يؤدي وجود النظرية المحاسبية بما تتضمنه من مقومات هيكلية تعتمد عليها إلى تكريس الكيان المادي والمعنوي لمهنة المحاسبة ويضعها في مصاف العلوم الاجتماعية المتقدمة؛
- تعتبر مرجعا أكاديميا ومهنيا يمكن اللجوء إليه لحسم أي خلاف بين الأكاديميين والمهنيين فضلا عن دورها في ضبط وتحديد الطرق والسياسات التي يمكن استخدامها في التطبيق العملي؛

¹ وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبية، مرجع سبق ذكره، ص 45-46.

² علي عبد الله شاهين، النظرية المحاسبية، مرجع سبق ذكره، ص 22.

-تساهم النظرية في تلخيص نتائج البحوث العلمية التي يتم إجراؤها في نفس المجال مما يؤدي إلى تعميق الفهم حول الأطر التطبيقية لهيكل النظرية المحاسبية، والعروض والمفاهيم التي تقوم عليها¹.

I-3-3: القياس والإفصاح في المحاسبة:

توصف المحاسبة عادة بأنها نظام للقياس والإفصاح، حيث أن المحاسب يقوم بقياس العناصر المختلفة المكونة للقوائم المالية ويقوم بالإفصاح عن نتائج عملية القياس في شكل معلومات مقدمة لقراء القوائم المالية.

1- القياس في المحاسبة:

يشير مصطلح القياس إلى تخصيص أرقام أو أعداد لأشياء أو أحداث طبقاً لقواعد معينة، وتشتمل متطلبات القياس بأنشطة القياس في المحاسبة على عدة مكونات هي:

-تحديد موضوع القياس والذي يتمثل في عناصر القوائم المالية؛

-تحديد الخصائص أو الصفات المتعلقة بموضوع القياس الواجب إخضاعها لعملية القياس؛

-تحديد توقيت الاعتراف بأثر الأحداث الاقتصادية طبقاً لمعايير الاعتراف المحاسبية؛

-تحديد وحدة القياس المستخدمة.²

2- الإفصاح في المحاسبة:

يستخدم لفظ الإفصاح في مجال المحاسبة لكي يصف بصفة عامة تقديم المعلومات الضرورية عن الوحدة الاقتصادية والتي يتوقع أن تؤثر على قرارات المستخدم الواعي للتقارير المالية، وتؤدي إلى انتظام العمل في الأسواق المالية بالشكل الأمثل، وفي الواقع فإن لفظ الإفصاح يشير إلى المعلومات المالية في التقارير المالية بكاملها وليس محددًا فقط بالقوائم المالية، إذ يختص الإفصاح بالمعلومات المقدمة سواء في القوائم المالية ذاتها أو الأساليب المكملة الأخرى لتقديم المعلومات المالية مثل الملاحظات الهامشية، والمعلومات عن الأحداث التالية لتاريخ إعداد القوائم المالية، والقوائم الإضافية والكشوف الملحقة، وتقرير مراجع الحسابات وتحليلات إدارة الأنشطة للمنشأة، والتنبؤات المالية، ومن هنا يمكن القول بأن الإفصاح يعتبر موضوعاً واسعاً بدرجة تكفي للقول بأنه يتضمن كل مجال التقارير المالية، والتساؤلات الرئيسية التي تثار بشأن الإفصاح في التقارير المالية وهي:

¹ علي عبد الله شاهين، مرجع سبق ذكره، صص 22-23.

² أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبية (منظور توافقي دولي)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، صص 475.

الفصل الأول: التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية

-تحديد أهداف الإفصاح وطبيعة مستخدمي المعلومات المحاسبية، والدرجة المفترضة لقدرتهم على استخدام وتفسير المعلومات المالية؛

-ما هو القدر من المعلومات التي يجب الإفصاح عنها؛

-كيف يمكن الإفصاح عن المعلومات المالية؛

-تحديد التوقيت المناسب للإفصاح عن المعلومات المالية.¹

تواجه النظرية المحاسبية في بناءها إلى عدة مشاكل وصعوبات جعلها تتأخر في صياغة نظرية علمية شاملة تساعد على ضبط الممارسات العملية، ويرجع هذا إلى عدم اتفاق وجهات النظر بين محاسبين حول بعض الأفكار مثال ذلك عدم وجود فهم محدد وشامل وثابت لمفهوم المحاسبة، كما هناك تنوع في بعض ضوابط القياس المحاسبي وعدم ثباتها، ذلك لأنها وضعت وفق صيغ توافقية غير علمية. فالمعارف المحاسبية الآن غير متكاملة ولا تزال في مرحلة النضج فهي تفتقر للموضوعية العلمية ومن هنا يظهر ضعف البناء الفكري لنظرية المحاسبة.

ومن نواحي القصور الأخرى في الإطار الفكري الحالي أنه غير مكتمل، بمعنى أنه لا يقدم لنا إجابات قاطعة بالنسبة لكثير من المشاكل التي تواجه المحاسب، ومن الطبيعي أنه يترتب على عدم شمولية الإطار الفكري وخلوه من توجيهات يمكن الاعتماد عليها في مواجهة أي مستجدات أو تطورات في طرق أداء الأعمال، وأن يفتح المجال بصورة أوسع للاجتهاد الشخصي من جانب المحاسب، فمثلا لا نجد في الإطار الفكري الحالي إجابات محددة لأسئلة كثير منها:

-مشكلة التغيير في مستويات الأسعار؛

-قياس العمليات الغير ملموسة (الأصول المعنوية)؛

-قياس الأصول أو الموارد البشرية؛

-قياس درجة عدم التأكد في القياسات المحاسبية؛

-تحديد درجة الخطأ في القياس المحاسبي-قياس التكلفة الاجتماعية والعائد الاجتماعي.

¹ أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 489-490.

وعدم اكتمال الإطار الفكري على النحو السابق له آثار السلبية على القوائم والتقارير المحاسبية، ولعل أهم أثر سلبي هو أن هذه القوائم والتقارير المالية سوف تكون خلو من أي قدرة على التنبؤ، إن لم تكن مضللة في كثير من الأحيان.¹

II - : الإطار المفاهيمي لمهنة المحاسبة

إن التطورات الحاصلة في المجال المحاسبة والتغييرات الجذرية التي طرأت عليها، جعلها تمارس كمهنة منتظمة من طرف أشخاص متخصصين، كما أخذت مكانتها وأهميتها بين المجتمع من خلال تقديم معلومات في ميدان التجارة وقطاع الأعمال، هذا فرض على المحاسبين التركيز الجيد وإتقان العمل والتحلي بأخلاقيات المهنة من أجل حظي المجتمع بالثقة اللازمة للمهنة وتقديم النجاح في المؤسسات التي يخدمها المحاسب.

II-1: طبيعة مهنة المحاسبة وتقسيماتها

II-1-1: طبيعة مهنة المحاسبة

إن مصطلح مهنة في اللغة حسب المعجم الوسيط معناه وظيفة منتظمة وخاصة لشخص مناسب ومؤهل لهذه المهنة؛

توصف مهنة المحاسب أو المحاسبة من حيث طبيعة مخرجاتها بأنها لغة الأعمال، كما توصف بأنها لغة المال، وتوصف من طبيعة نشاطها بأنها نظام للمعلومات يعتمد على القياس والتوصيل للمعلومات المالية، كما توصف بأنها علم ومهنة، علم حيث نسبيا إذا ما قورن بالعلوم الاجتماعية أو العلوم الطبيعية الأخرى، لكنها في الوقت نفسه مهنة قديمة، إذ يرى (الناغي) أن المحاسبة مهنة غير منتظمة تختلف من شخص إلى آخر، ثم بدأت تحتل موقعها بين العلوم الحديثة بوصفها علما اجتماعيا له أهميته ومهنة أساسية في كل دول مهما كانت درجة تقدمها أو طبيعة النظام الاقتصادي المطبق ومن ثم فالمحاسبة بعد ما تقدم تمثل علما ومهنة منظمة، علم حديث ومهنة قديمة.²

¹ عباس مهدي الشيرازي، مرجع سبق ذكره، ص34.

² عجيلة محمد، فعالية النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية (مدخل نظري)، مرجع سبق ذكره، ص81-82.

الفصل الأول: التأهيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية

والمهنة مصطلح حديث في مجال تصنيف الأعمال حيث يتم الفصل بين المهنة والحرفة حيث أن الحرفة يتم اكتسابها عن طريق الممارسة دون الالتحاق بمؤسسات تعليمية عالية أما المهنة فلها متطلبات تعليمية للقيام بها¹.

وتعتبر المحاسبة واحدة من أهم المهن التي تؤثر على الاقتصاد والمجتمع، حيث تعتمد على أداء المحاسبين المحترفين في تخصيص الموارد وإشراكها بكفاءة في كل من القطاعين الخاص والعام، كما يعدون ويقدمون المحاسبون البيانات المالية التي يعتمد عليها المستثمرون في اتخاذ القرارات تخصيص الموارد، هذا سيحافظ على الوظيفة الأساسية للمالية وأسواق رأس المال، ويشجع في نهاية على إنتاج السلع والخدمات، كما تعتمد كفاءة مهنة المحاسبة على جودة الخدمات التي يقدمها أعضائها، وقدرتهم على الاستجابة بفعالية وكفاءة لمتطلبات الاقتصاد والمجتمع.

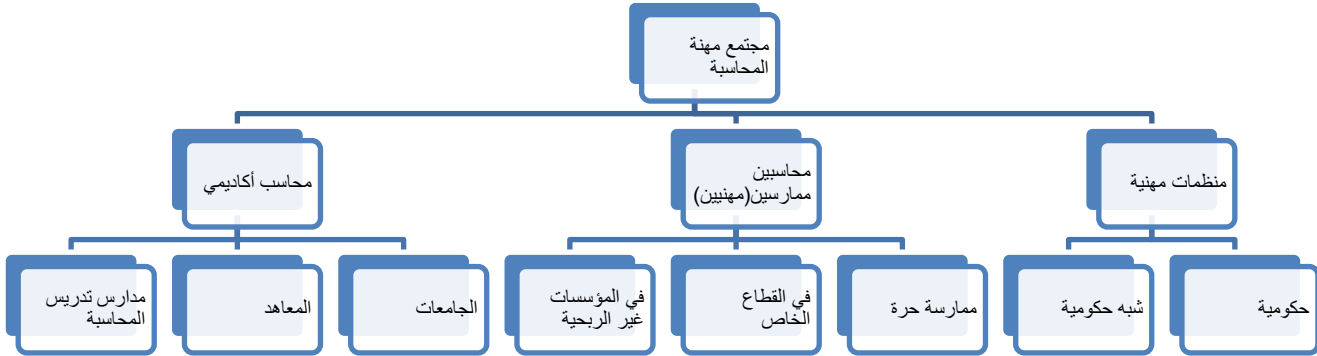
فيما يشكل ويساهم عناصر مختلفة مهنة المحاسبة في كتلة واحدة من منظمين ومؤسسات محاسبية في المقام الأول تليها الأكاديميين والممارسين.

حيث يسعى المنظمون من (ضمان) تأكد على توفير خدمات محاسبية بجودة مناسبة في السوق، وهذا يتضمن ضمان المعرفة والمهارات وسلوك هؤلاء في المهنة، كما يقوم الأكاديميون بإعداد الطلاب لدخول المهنة وتزويدهم بالمعرفة والمهارات اللازمة في الموضوعات التقنية والفنية، أما دور الممارسين هو تمثيل بموضوعية الواقع الاقتصادي لصناعة القرار، ولتحقيق هذه المهمة قد يواجه الممارسون أنواعا مختلفة من الضغوط ويحتاجون إلى ممارسة أحكامهم بطريقة تتوافق مع المعايير الأخلاقية والتقنية².

¹ خيام مدوخ، واقع تطور مهنة المحاسبة بين التأهيل المهني والتكنولوجي للمحاسبين في الشركات العاملة في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل بكلية التجارة، الجامعة الإسلامية فلسطين، 2014، ص13.

² Muhannad Ahmed Atmeh, **The Players in the Accountancy Profession and Their Roles: The Case of Jordan**, International Journal of Business and Management, , Vol: 11, issue 3, 2016 , p 64.

شكل رقم (1-2): تقسيم مجتمع مهنة المحاسبة



المصدر: من إعداد الطالب

II-1-2: خصائص مهنة المحاسبة

تتمثل خصائص مهنة المحاسبة في التالي:

- إتقان مهارة ثقافية معينة يتم الحصول عليها بالتدريب والتعليم؛
- قبول واجبات نحو المجتمع ككل بالإضافة إلى واجبات تجاه العميل؛
- نظرة موضوعية للأمر؛
- تقديم خدمات أساسها المجهود البشري وليس التعامل في سلعة أو صفقة¹.

II-1-3: دور مهنة المحاسبة:

اجتمعت عدد من المنظمات المهنية المحاسبية والغير المحاسبية من أجل تأكيد أن الشركات تعمل على تحسين الأداء المالي والاجتماعي والبيئي، لذلك فإن دور مهنة المحاسبة يكمن في توفير معلومات محاسبية شاملة ذو جودة عالية، فهذه المعلومات تؤثر بشكل أساسي على التنمية الاقتصادية وإنشاء الشفافية، فجودة المعلومات المحاسبية تحدد مستوى الشفافية في تسيير الراشد والإدارة للشركات، وإن التقارير المالية عالية الجودة هي مفتاح لتحسين الشفافية وتسهيل تعبئة الاستثمارات المحلية والدولية، وخلق بيئة استثمارية سليمة، هذا ما يعزز من ثقة المستثمرين

¹ خيام محمد كامل مدوخ، مرجع سبق ذكره، ص15.

الفصل الأول: التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية

وبالتالي تعزز الاستقرار المالي، بل وإن الإبلاغ المالي القوي القابل للمقارنة دولياً يسهل من تدفقات الدولية للموارد المالية بينما يساعد في الوقت نفسه الحد من الفساد وسوء استخدام الموارد، كما يعزز من القدرة التنافسية الدولية للمؤسسات في جذب التمويل الخارجي والاستفادة من فرص السوق الدولية¹.

II-1-4: مجالات ممارسة مهنة المحاسبة

تعد مهنة المحاسبة من أهم وأسرع المهن نمواً، سواء في الدول الصناعية المتقدمة أو الدول النامية. إضافة إلى التدريس الأكاديمي تتيح مهنة المحاسبة العديد من مجالات العمل أمام الممارسين، والتي يمكن تقسيمها إلى ثلاثة مجالات رئيسية:

مهنة المحاسبة العامة: ويقصد بها العمل في مكاتب التدقيق والمحاسبة كممارسة مهنة حرة.

وسوف تقدم خدماتك المحاسبية إلى الجمهور العام، تماماً كما يؤدي الطبيب العام الخدمة إلى المرضى، وكما يؤدي المحامي الاستشارات القانونية إلى الزبائن، ويتضمن جزء كبير من أعمال المحاسب القانوني القيام بمهمة التدقيق، وهنا يقوم المحاسب القانوني بإبداء رأيه في صدق وعدالة القوائم المالية التي يتم فحصها لإحدى المنشآت. ووظيفة أخرى من المحاسبة العامة هي الاستشارات الإدارية وهنا يقوم المحاسب بتصميم النظم المحاسبية الرئيسية في المنشأة، بالإضافة إلى مساعدة المنشأة في تحديد فيما إذا كانت ستقوم بعمليات تطوير، وأبحاث للتطوير العام للمنشأة.²

مهنة المحاسبة الخاصة: ويقصد بها العمل في المنشآت الأعمال التجارية الهادفة إلى الربح.

وسيكون المحاسب في شكل موظفاً لدى إحدى الشركات تنسب إليه الوظائف في المحاسبة الخاصة أو الإدارية كأن يكون محاسباً للتكاليف أو مدققاً داخلياً أو محاسباً للمالية، أو معداً للموازنات التقديرية أو تابعاً لنظم المعلومات المحاسبية (تصميم وتطوير).

مهنة المحاسبة في الوحدات الحكومية ومنشآت الأعمال التي لا تهدف إلى الربح.³

¹ Ibrahim adagye dauda, Bala Azagaku, Sylvester Umbugadu AKU, **Threats and Challenges to Accounting Profession: A Draw Back to the Development of Accounting Practices in Nigeria**, International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences, Volume 5, issue 4, 2015, p98.

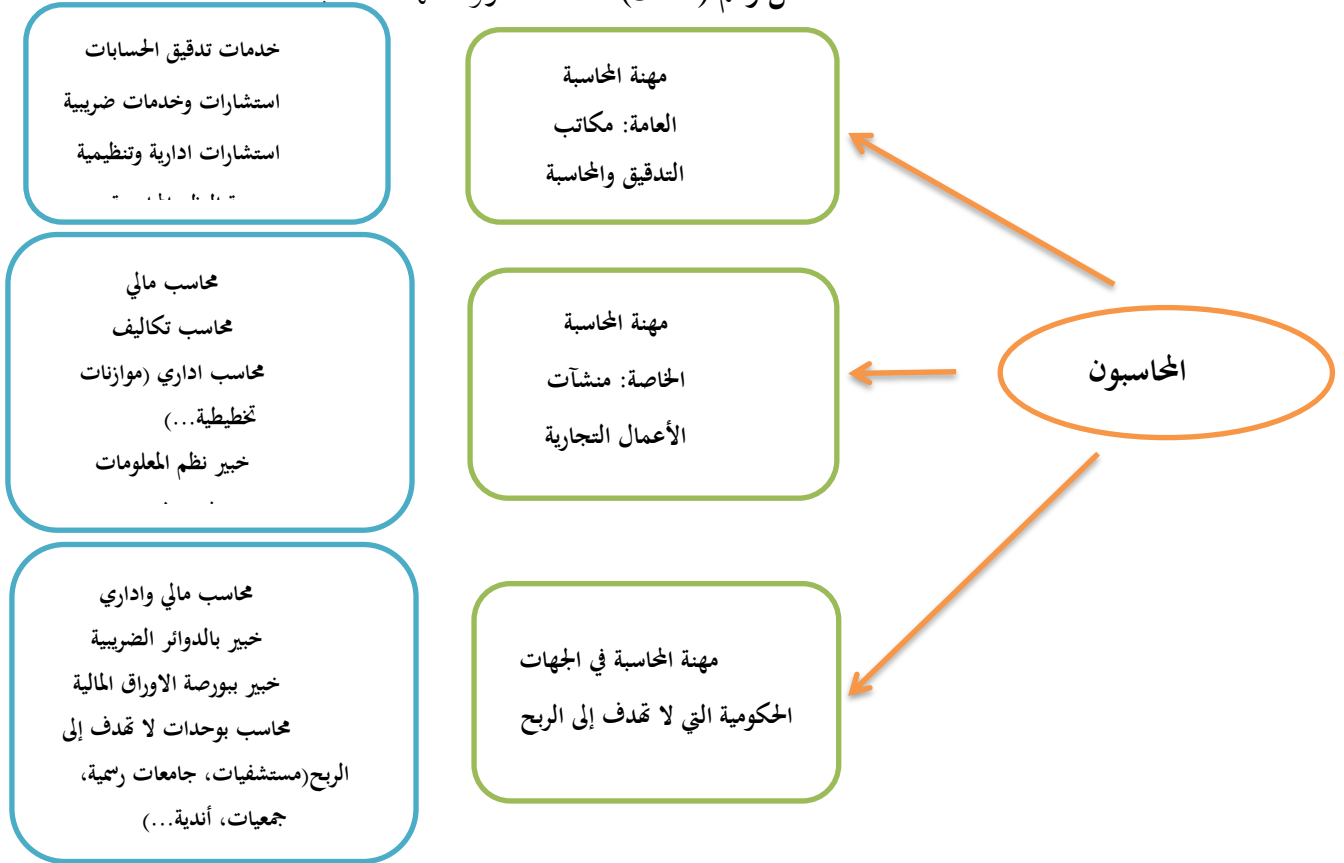
² ويجانت، كيسو، كميل، مبادئ المحاسبة، ترجمة مصطفى محمد جمعة أبو عمارة، نزار بن صالح الشومان، ومراجعة ناصر خليفة عبد المولى سعيد، فتحى رزق سالم السوافيري، دار المريخ للنشر، ص72.

³ رضوان حلوه حنان، مدخل النظرية المحاسبية الإطار الفكري- التطبيقات العلمية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2013، ص19-20.

الفصل الأول: التأصيل النظري للممارسة المهنية المحاسبية

فإن المنشآت التي لا تهدف إلى الربحية تحتاج إلى التقرير والرقابة المحاسبية، وتحتاج إلى المعلومات عن مدى تحقيق المنشأة لأهدافها المالية، وفيما إذا كان التمويل لهذه المنشأة مستمرا لمزاولة أنشطتها، فالمستشفيات، الكليات، الجامعات، المدارس عليها أن تتخذ قرارات في كيفية توزيع مواردها والاستفادة منها. وفي مجال آخر في مهنة المحاسبة، في القطاعات التي لا تهدف إلى الربحية هو المحاسبة الحكومية، فأقاليم والمحافظات والدوائر تقوم بتزويد المعلومات المالية إلى المشروعين، المواطنين، الموظفين والدائنين، فعلي المستوى الحكومي، فإن أكبر مشروع مالي هو مصلحة ضريبة الدخل، الجمعية العامة للمحاسبين القانونيين، بالإضافة إلى الهيئة العليا للاستثمار، وهيئة الرقابة الحكومية على الأسواق والبورصات.¹

الشكل رقم (1-3): مجالات مزاوله مهنة المحاسبة



المصدر: رضوان حلوه حنان، مدخل النظرية المحاسبية الإطار الفكري- التطبيقات العلمية، الطبعة الثالثة، دار

وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013، ص20.

¹ ويجانت، كيسو، كميل، مرجع سبق ذكره، ص74.

الفصل الأول: التأهيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية

نجد في مهنة المحاسبة أن المحرك الأساسي في العمل هو المحاسب، فالمحاسب هو عبارة عن شخص المسئول عن تطبيق النظام المحاسبي بكافة مراحله، بل يساهم في تصميم النظم المحاسبية ذاتها والتي يعتمد عليها ماسك الدفاتر في أغلب الأحيان في إنجاز مهامه والأعمال الموكلة إليه؛ ويسعى إلى تحقيق الهدف العام من النظام المحاسبي المتمثل بإنتاج المعلومات المحاسبية وتقديمها لمستخدميها لأجل اتخاذ القرارات الإدارية اللازمة، وبذلك فهو يشرف على متابعة تنفيذ وسير كافة مراحل الدورة المحاسبية وصولاً إلى تحديد نتائج أعمال الوحدة الاقتصادية في نهاية فترة معينة، وكذلك تصوير المركز المالي لتلك الوحدة كما هي في نهاية الفترة المالية المحددة، ولكي يقوم المحاسب بهذه المهام عليه أن يستوعب الأسس والمبادئ العلمية والأصول المحاسبية، كل ذلك يساعد المحاسب على إنتاج المعلومات المحاسبية وصياغتها في تقارير محاسبية وقوائم مالية والعمل على تفسيرها وتحليلها واستخلاص نتائجها من قبل المحلل المالي ليتم تقديمها إلى مستخدميها لمساعدتهم في اتخاذ القرارات.¹

II-1-5: شروط مزاوله مهنة المحاسبة:

1-التأهيل العلمي:

على المحاسب أن يكون على درجة كبيرة من التحصيل العلمي في مجال المحاسبة والذي يتحقق من خلال الدراسة الأكاديمية في المعاهد والكليات والمراكز المتخصصة بذلك، إذ يجب أن يتوج ذلك بشهادة جامعية عليا معترف بها دولياً.

فالمحاسب مطالب وبصفة مستمرة، بتحديث معلوماته والامام بأحدث التطورات العلمية والتكنولوجية في محيط المهنة، إذ يجب أن يحصل على دراسات مجانية على نفقة الدولة أو المنظمة أو المؤسسة لفائدة محاسبها وذلك لتنمية المهارات الفنية لهؤلاء، كما يتطلب الأمر من المؤسسات الأكاديمية خاصة تجديد المقررات الدراسية بما يوافق تغيير البيئة المحاسبية، كوسيلة فعالة للاحتفاظ بالكفاءة المطلوبة للمحاسب في مجالات التخصص وموضوع التعليم المستمر.

إن هذا المعيار لا يجب أن يقتصر فقط على الجوانب المحاسبية ولكن يتطلب جوانب المعرفة الأخرى مثل العلوم السلوكية والإدارة طرق الاتصال بالإضافة إلى الطرق الكمية المختلفة كإحصاء، بحوث العلميات، وتكنولوجيا

¹ كمال عبد العزيز النقيب، مقدمة في النظرية المحاسبية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2004، ص129.

الفصل الأول: التأهيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية

المعلومات والتي تمكن المحاسب من إنجاز الأعمال بدقة، لأن الأفراد الذين يخططون ليصبحوا محاسبين أكفاء يجب أن يتميزوا بالاجتهاد والاتجاه السليم نحو التعلم وتطبيق ما هو جديد والذي ينبع من الشعور الذاتي بأن الدور المنوط بهذه المهمة ثقيل جدا.

2-التأهيل العملي (الخبرة المهنية):

إن تحقيق الكفاءة المهنية تبدأ من المستوى الأكاديمي للمحاسب ثم تمتد إلى الخبرة الميدانية التالية، إذ يجب على كل مهني أن يجري التدريب الملائم لمقابلة متطلبات المهام التي تنتظره، عن طريق قضاء فترة زمنية محددة لدى مزاوي المهنة، أي يجب أن يحصل على المهارة المهنية من شخص أكثر منه خبرة ودراية، ليحصل على الخبرة الكافية لكي يصبح محاسب متميز ومؤهل.¹

II-2: مخرجات مهنة المحاسبة والأطراف المستعملة لها

تعتبر القوائم المالية من مخرجات مهنة المحاسبة والتي على أساسها يتم معرفة الصورة الحقيقية للمؤسسات والشركات بحيث يستفيد من هذه القوائم جميع الأطراف المهتمة بالسيرورة الشركة أو المؤسسة.

II-2-1: التقارير المحاسبية

لما كان الهدف الأساسي للمحاسبة هو إعداد معلومات مالية عن المنشأة، لذا فإن هذه المعلومات تلخص في تقارير محاسبية مصممة، لمقابلة احتياجات صانعي القرارات لهذه المعلومات، سواء من داخل المنشأة أو خارجها، وأهم التقارير المالية التي يجب أن يوفرها النظام المحاسبي للمنشأة هي:

- القوائم المالية؛
- الاقرارات الضريبية، التي تقدم إلى مصلحة الضرائب؛
- التقارير المتخصصة، للقائمين على إدارة المنشأة؛
- التقارير الخاصة بالأجهزة والوكالات الحكومية، المنوط بها مسؤوليات تنظيمية أو رقابية، تتعلق بالاستثمارات، وسوق رأس المال، والقوى العاملة والبيئة،

¹ عجيلة محمد، مرجع سبق ذكره، ص ص86-87.

الفصل الأول: التأهيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية

وتأتى القوائم المالية في مقدمة التقارير المحاسبية، التي تعدها إدارة المنشأة، وتعد الميزانية واحدة من أهم القوائم المالية التي تعدها الإدارة، بغرض الوقوف على المركز المالي للمنشأة في تاريخ محدد¹.

وقد حدد المعيار المحاسبي **IAS1** والنظام المحاسبي المالي عرض الكشوفات المالية بخمسة قوائم والمتمثلة في²، قائمة المركز المالي (الميزانية)، قائمة الدخل (حسابات النتائج)، قائمة التدفقات النقدية، قائمة تغيرات الأموال الخاصة، قائمة الملاحق.

يعتبر النظام المحاسبي هو نظام للمعلومات هدفه تحويل البيانات المحاسبية المتمثلة في العمليات المالية إلى مخرجات متمثلة في القوائم المالية تقدم إلى مختلف المستخدمين للمعلومة المحاسبية (الداخليين والخارجيين) بعد المعالجة المحاسبية المتمثلة في تسجيل وتبويب ثم تلخيص العمليات المالية بالاعتماد على مجموعة من المبادئ المحاسبية وباستخدام إجراءات وسجلات وغيرها.

II-2-2: الأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية³

تعتبر المعلومات المحاسبية منتج نهائي لنظام المعلومات المحاسبية الذي يقوم بجمع البيانات الاقتصادية ومعالجتها بغرض إنتاج معلومات مفيدة ونافعة، إذ ترتبط منفعة المعلومات بإشباع حاجات معينة في ظل ظرف معين، كما ترتبط منفعة المعلومات من وجهة نظر المستعمل بمقدار ارتباطها بمواضيع ذات أهمية للمنتفع.

نظرا للحاجة المستمرة للمعلومات المحاسبية المعبر عنها من الأطراف المستعملة لها سنتطرق إلى هذه الأطراف عبر النقطتين التاليتين: -الأطراف الداخلية؛ -الأطراف الخارجية.

-الأطراف الداخلية (الإدارة): على حسب "Saci" فإن المستعملين الداخليين يتمثلون في النقطتين التاليتين: -نظام القيادة - المديرية المكونة للمؤسسة

تستعمل المعلومة المحاسبية من طرف مختلف الدوائر والمديريات المكونة للمؤسسة ومن طرف القائمين على قيادتها وتسييرها والمعنيين باتخاذ القرارات التشغيلية داخلها.

¹ سيد عطا الله السيد، المفاهيم المحاسبية الحديثة، الطبعة الأولى، دار الراجحة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص32.

² بن ربيعة حنيفة، مرجع سبق ذكره، ص40.

³ مسعود صديقي، محمد حسان بن مالك، علاء بوقفة، المحاسبة المالية طبقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر،

2014، صص 21-22.

الفصل الأول: التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية

إن التشغيل الجيد لنظام المعلومات المحاسبية يستطيع أن يولد معلومات ذات مصداقية، معبرة عن الوضعية الحقيقية وملائمة لاتخاذ القرارات التشغيلية من طرف الإدارة في الوقت والمكان المناسبين، بيد أن هذا التشغيل الجيد يكون بإحكام نظام الرقابة الداخلية على النموذج من شأنه أن يحافظ على سلامة المعالجة المحاسبية وعلى تأدية الدور المتوخى منها.

-الأطراف الخارجية: تتمثل هذه الأطراف في كل الأطراف الخارجية عن المؤسسة، مهما كانت طبيعتها ومهما كان نوع المعلومات المرغوب فيها، لذلك سنقوم بذكر الأطراف التالية:

-المساهمون: المستثمرون الحاليون والمرتبون(ملاك الوحدة الاقتصادية: فرد أم شركاء أم مساهمون): ويستخدمون المعلومات المالية لاتخاذ القرارات بشراء الأسهم أو استمرارية الاحتفاظ بها أو بيعها ويهتم هؤلاء المستثمرون بالتعرف على مدى تقدم الوحدة وقياس نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة، وكذلك مقارنة هذه النتائج مع الوحدات الأخرى المماثلة¹.

-إدارة الضرائب: تعد الضرائب من بين أهم موارد الدولة لتمويل التنمية ووسيلة فعالة للتوجيه الاقتصادي، وذلك بالتأثير على القرارات الاقتصادية في ميدان الاستثمار، لذلك تصبح إدارة الضرائب من بين الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية بغية التأكد من مدى تقييد المؤسسة بالتشريعات الضريبية المعمول بها.

-البورصة: تعتبر البورصة من بين أهم الأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية والمالية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المطبق في المؤسسات خاصة فيما يخص المؤسسات المسعرة باعتبار أن أسعار الأسهم يجب أن تعكس كليا وآنيًا المعلومات المحاسبية المتاحة.

تقوم المؤسسة المسعرة في البورصة بمد هذه الأخيرة بمعلومات محاسبية تستجيب لاحتياجاتها في فترات متعددة لا تفوق السنة، من خلال ما سبق نلاحظ أهمية البورصة كمستعمل ومحدد رئيسي لطبيعة المعلومات المحاسبية والمالية التي على المؤسسة إذاعتها خصوصا في ظل نظام اقتصادي متفتح.

-المحاسبة الوطنية: اعتبر "أقاسم وقدي"، أن المحاسبة الوطنية طريقة محاسبية تستخدم نتائج النظرية الاقتصادية مع المعطيات الإحصائية الخامة من أجل إعطاء صورة رقمية شاملة ومبسطة عن الاقتصاد الوطني خلال فترة معينة، وهي في نفس الوقت أداة ضرورية لخدمة السياسة الاقتصادية.

¹ عبد خلف عبد الجنابي، مقداد احمد نوري النعيمي، مرجع سبق ذكره، ص413.

الفصل الأول: التأصيل النظري للممارسات المحاسبية

اعتبر "Saci"، تجميع المعلومات المستمدة من محاسبة المؤسسات عملية ضرورية لإنجاح سياسة التنمية خصوصا للدول الحديثة والسائرة نحو النمو، مثل الجزائر.

اعتبر "بوخزار"، أن المخطط الوطني المحاسبي يحتوي على معلومات تسمح بتشكيل جسر بين محاسبة المؤسسة والمحاسبة الوطنية، وبالأخص الإمداد بمؤشرات معبرة مثل القيمة المضافة، التكوين الإجمالي لرأس المال الثابت والادخار الصافي (الاحتياج أو القدرة التمويلية).

تعتبر المعلومات المحاسبية ركيزة أساسية من أجل إنجاح سياسة التنمية داخل الدولة، إذ تقوم المحاسبة الوطنية بجمع المعلومات المحاسبية من كافة المؤسسات بغية إعداد ميزانية الدولة وتوجيه السياسة الاستثمارية من طرف الهيئات الموكل لها ذلك.

-الدائنون: يتمثلون في الأطراف الدائنة للمؤسسة سواء كانوا موردين أو مقرضين أو أطراف دائنة أخرى لها، يسعى الدائنون إلى طلب معلومات محاسبية تمكنهم من معرفة المركز المالي الحقيقي للمؤسسة من أجل الاطمئنان والمطالبة بتسوية الديون التي هي على عاتق المؤسسة.

-آخرون: يدخل في هذه الفئة كل الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية للمؤسسة ما عدا التي سبق ذكرها وهم: الباحثون، الهيئات العلمية، المحللون، الهيئات الاحصائية، ممثلو العمال¹. والسلطات القضائية.

II-2-3: الخصائص النوعية للقوائم المالية:

حتى يستفيد المجتمع من المعلومات المحاسبية الصادر عن النظام المحاسبي ويتم اتخاذ القرارات المناسبة يجب أن تتمتع ببعض المميزات يجعلها صالحة مفيدة بشكل كبير ومن بينها:

الملائمة: يقصد بملائمة المعلومة المالية بأنها تؤثر في القرارات التي تتخذ من طرف المسيرين، إذ تساعدهم على تقييم الأحداث الماضية الحالية والمستقبلية، كما أن المعلومة تؤكد أو تصحح التقييمات السابقة. عادة ما تكون "ملائمة المعلومات المالية" مرتبطة بطبيعتها، وأهميتها النسبية².

الموثوقية: تعني الموثوقية أو ما يسمى إمكانية الاعتماد على المعلومات بأن تتصف المعلومات بالموضوعية والحياد وصدق التمثيل أو التعبير عن الأحداث والظواهر التي يفترض أن المعلومات المحاسبية تعبر عنها، وتتأثر الموثوقية بالعناصر التالية:

¹ مسعود صديقي، محمد حسان بن مالك، علاء بوقفة، مرجع سبق ذكره، ص 23-25.

² جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة والجباية، page Bleues، الجزائر، 2011، ص 12.

الفصل الأول: التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية

أ- الحياد ويعني الابتعاد عن الانحياز المتعمد والذي يتمثل في تعمد الوصول إلى نتائج محددة مسبقا لخدمة فئة معينة من المستفيدين.

ب- الموضوعية وتعني قابلية المعلومات للمراجعة من قبل أطراف أخرى غير الطرف الذي قام بإعدادها.

ج- صدق المعلومات في تمثيل الظاهرة أو الحدث موضع البحث والدراسة.

القابلية للمقارنة: ويقصد بها إمكانية إجراء مقارنة لنفس المنشأة بين فترات زمنية مختلفة أو إجراء مقارنات بين المنشآت المتماثلة في نفس النشاط وعلى سبيل المثال مقارنة مبيعات المنشأة بالمنشآت المتماثلة في نفس الصناعة، إن قيمة المعلومات المحاسبية تزداد مع ازدياد إمكانية إجراء المقارنة كما تجدر الإشارة إلى إمكانية إجراء المقارنات بين الفترات المالية لنفس المنشأة تتأثر بمدى الثبات في إتباع نفس الطرق المحاسبية مثل طرق احتساب الاستهلاك وطرق تقييم المخزون¹.

القابلية للفهم: تعني هذه الخاصية أنه يجب على المعلومات الواردة في القوائم المالية أن تكون مفهومة من طرف مستخدمين تتوفر لديهم الكفاءة اللازمة في الميدان الاقتصادية والمحاسبية وتكون لهم الرغبة في دراسة القوائم المالية في ظرف زمني سريع نسبيا.²

II-3: مقومات مهنة المحاسبة

II-3-1: الإطار الفكري للمحاسبة

ينظر إلى الإطار الفكري للمحاسبة بأنه يمثل نظاما متكاملا من الأهداف والأسس المتسقة والتي يتم بموجبها إعداد معايير متناسقة لوصف طبيعة ومهام ومحددات المحاسبة، فضلا عن ذلك فإن إعدادها يتم في شكل مجموعة من الافتراضات والمفاهيم والمبادئ التي تمثل إطارا فكريا مرجعيا يمكن من خلاله تقييم الممارسة المحاسبية، واستخدامه مرشدا في تطوير التطبيقات المحاسبية، وتحديد السياسات والطرق المحاسبية الواجبة التطبيق للقياس والإفصاح عن بنود القوائم المالية، ووفقا لوجهة نظر مجلس معايير المحاسبة المالية فإن أهمية وجود إطار فكري للمحاسبة تعود للاعتبارات التالية:

- إن وجود هيكل من الأهداف والمفاهيم المحاسبية يمكن من إعداد معايير وإجراءات محاسبية متناسقة؛

¹ مجبور جابر محمود النمري، يوسف عبد الله باسودان، عبد اللطيف محمد باشيخ، محمد هاشم أحمد فلمبان، مرجع سبق ذكره، ص22.

² جمال لعشيشي، مرجع سبق ذكره، ص12.

الفصل الأول: التأهيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية

- أنه يساعد على إيجاد الحلول العملية للمشاكل التطبيقية المستحدثة التي تواجه المحاسب؛
- يؤدي إلى زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية في موضوعية المعلومات الواردة بالقوائم المالية، وزيادة المقدرة على تفسيرها وتحليلها؛
- يؤدي إلى إمكانية المقارنة بين القوائم المالية للمنشآت المختلفة، ما دامت تعد وفقا لمعايير وأسس متماثلة متعارف عليها.

ويجمع المنظرين في الفكر المحاسبي أن الإطار الفكري للمحاسبة يتكون من ثلاث مستويات تتمثل في الآتي:

- الأول: يتمثل بالأهداف الأساسية للمحاسبة، ويختص بتحديد ماهية وأهداف وأغراض المحاسبة؛
- الثاني: يتمثل بالمفاهيم الأساسية للمحاسبة، ويهتم بتحديد خصائص المعلومات المحاسبية، والتعريفات لاسيما بعناصر القوائم المالية؛
- الثالث: يتمثل بمفاهيم القياس والتحقق، وتشمل كل من الفروض والمبادئ المحاسبية، وكذلك القيود المفروضة على الممارسة المحاسبية.¹

II-3-2 : معايير المحاسبة:

المعيار المحاسبي هو عبارة عن قواعد قرار عامة تشتق من كلا الأهداف والمفاهيم النظرية للمحاسبة والذي يوجه تطور الأساليب المحاسبية.

تعريف آخر في المحاسبة المعايير هي إرشادات لقياس العمليات والأحداث التي تؤثر على نتائج الأعمال والمركز المالي².

فالمعايير هي نتاج تطور علم المحاسبة تلقى قبولا عاما لدى المحاسبين والمجتمع، فقد جاءت المعايير المحاسبية بقواعد وأسس تضبط الأعمال والتصرفات والإجراءات المحاسبية وتضع دليلا لكيفية تنفيذ المعالجات المحاسبية، ولبيان الحد الأدنى من المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها.

¹ جابر حسين المنصوري، عماد عبد الستار المشكور، مدى مساهمة مقومات مهنة المحاسبة في رفع كفاءة المحاسبين لترشيد القرارات الاستثمارية، مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، المجلد 1، العدد 3، 2012، ص5.

² ياسر أحمد السيد محمد الجرف، أهمية تطوير معايير المحاسبة في المملكة العربية السعودية لتحقيق التوافق مع معايير المحاسبة الدولية، ورقة عمل مقدمة إلى الندوة الثانية عشر لسبيل تطوير المحاسبة في المملكة، مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون، الرياض 18-19 ماي 2010، ص5.

الفصل الأول: التأصيل النظري للممارسة المهنية المحاسبية

كما تهدف هذه المعايير لتحقيق التوافق والتجانس بين مختلف الأنظمة المحاسبية الدولية، ما يسمح بإقضاء الحواجز التجارية البينية، وبهذا فهي تجبر المؤسسات على تعديل الكشوفات المالية بما يتلاءم ومتطلبات المحيط الدولي (الشفافية، المصدقية وقابلية المقارنة للمعلومات زمنيا ومكانيا)، بإعطاء المصدقية للأسواق المالية خصوصا في ظل الفضائح المالية المتوالية التي تعصف بالوسط المحاسبي، ما جعل الحذر يسود في التعامل مع المعلومات المالية المقدمة من المؤسسات¹.

II-3-3 : المنظمات المحاسبية الدولية (المهنية)

الهيئة والمنظمة المهنية المحاسبية: هي تنظيم يقوم بخدمة مهنة المحاسبة من خلال إصدار النشرات الدورية وإقامة الندوات العلمية، ويقوم على تنمية مهارات المحاسبين من خلال توضيح كل ما هو جديد في المهنة، كما يعمل على تقديم المساعدة للمحاسبين المهنيين و حمايتهم اتجاه أي أطراف خارجية. وإن المنظمات والهيئات المهنية التي تعمل في المجال المحاسبي هي ناتج لتطور مهنة المحاسبة وفروعها، وهذه المنظمات هي التي تتبنى إصدار المعايير.

أهداف الهيئات والمنظمات المحاسبية:

- حماية ودعم المحاسبين؛
- محاولة وضع مبادئ ومعايير محاسبية مقبولة عموما؛
- تنمية المعرفة والثقافة المحاسبية عن إقامة الندوات العلمية وإصدار التعليمات والتوصيات المهنية لمواجهة المشاكل التي تقابل المحاسب في الحياة العملية وتساعده على تكوين شخصية مستقلة عن أصحاب المشروع وتوجيهاتهم بالاعتماد على توصيات هذه الجمعيات المهنية²؛
- تضيق قدر الإمكان الفجوة بين المعايير المحاسبية والواقع العملي؛
- إصدارات المجالات المهنية، والكراسات وملخصات نتائج أعمال تلك المنظمات المحاسبية؛
- تكمن مهمة المنظمات الدولية في تطوير وتعزيز مهنة المحاسبة على نطاق عالمي وفق معايير موحدة، قادرة على توفير خدمات ذات جودة عالية تصب في المصلحة العامة.

¹ جودي محمد رمزي، إصلاح النظام الخاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد السادس، ديسمبر 2009، ص70.

² رضوان حلوى حنان، تطور الفكر المحاسبي، مرجع سبق ذكره، ص46.

II-3-4 : التعليم المحاسبي :

إن التعليم المحاسبي ومهنة المحاسبة هما مجالان لا يمكن فصلهما عن بعضهما البعض، فالتعليم المحاسبي الجيد يجب أن يؤدي في النهاية إلى إخراج محاسب مؤهل أكاديمياً ليقوم بدوره المهني في سوق العمل بكل كفاءة، وقد أوضحت الدراسات السابقة أن قلة التعاون والتنسيق بين التعليم المحاسبي ومهنة المحاسبة سوف يؤدي إلى إهدار المصادر الطبيعية للدولة، أو على الأقل ببطء تطوير مهنة المحاسبة في الدولة وبالتالي عدم الاستجابة السريعة للتحديات في الاقتصاد الحديث أو التعامل السليم مع الأزمات المالية والاقتصادية، ولكي يثق الجمهور في مهنة المحاسبة يجب أن يعرف أن الأشخاص الذين يريدون الانضمام لهذه المهنة مؤهلين تأهيلاً مناسباً.¹

إن التفاعل والتماسك والتكامل بين مقومات مهنة المحاسبة سيأثر فعلاً في رفع أداء وكفاءة المحاسبين، ما يسمح لهم بتوفير معلومات تمتاز بالجودة والموثوقية اللازمة، هذا سيؤدي إلى تعاضد دور مهنة لدى الجمهور، وستكون مهنة المحاسبة كصمام أمان للاقتصاد الوطني، ويمكن أن ترتبط نجاح المهنة بمدى سمعتها وازدهارها الذي يتصل بالحفاظ على الثقة والاحترام والكفاءة المهنية.

II-4 : أخلاقيات مهنة المحاسبة

يعتبر تعليم الأخلاقي عنصر أساسي في تطوير المهنيين وغيرهم من الأفراد في المجتمع، فقد تحتاج المؤسسات التعليمية إلى إطار من القيم والتفكير الأخلاقي في تخصصات محددة مثل الأخلاقيات في مهنة المحاسبة وإعداد الطلاب ليكونوا محترفين ولديهم القدرة على اتخاذ القرارات الأخلاقية في عالم الأعمال²، إن المحرك الرئيسي لأخلاقيات المحاسبة والقيم الأخلاقية هو دعم الاحتراف والممارسة الجيدة³، إذ تعتبر أخلاقيات مهنة المحاسبة من مقومات الأساسية التي تركز عليها المهنة، لأنها ركيزة أساسية تدعمها منظمات مهنية والجهات المسؤولة على المهنة فلها تأثير على عمل المحاسبين وكذا قيمة وأهمية المهنة في المجتمع.

¹ أسامة عبد اللطيف محمود، محمود نصار، حسام الدين خدش، دور التعليم المحاسبي في ترسيخ الممارسات الأخلاقية لمهنة المحاسبة والتدقيق والحد من الفساد: دراسة تطبيقية على الجامعات الأردنية، ملف عبر الانترنت، ص ص 3-4.

² Alexandre André Feil, Liciane Diehl, Rogério José Schuck, **Professional ethics and accounting students: analysis of the intervening variables**, Cad. EBAPE.BR, Rio de Janeiro, vol 15, issue 2, 2017, p5.

³ Akadakpo, Bukola A. Enofe, Augustine, **Impact of Accounting Ethics on the Practice of Accounting Profession In Nigeria**, IOSR Journal of Business and Management, University of Benin, Nigeria Volume 12, Issue 1, 2013, p46.

II-4-1: طبيعة أخلاقيات مهنة المحاسبة:

يقع على عاتق جميع العاملين في مجال الإدارة والمحاسبة مسؤولية أخلاقية فعلى الرغم من عدم تعرضهم وتحملهم إلى مسؤولية مباشرة تجاه المجتمع الذي يعملون فيه إلا أنه تقع عليهم مسؤولية أخلاقية مهنية تتمثل فيما هو أخلاقي بغض النظر إن كان ينسجم مع معايير الأعمال أم لا.

قبل الولوج في مفهوم السلوك الأخلاقي لابد من التعرف على مفهوم الأخلاقيات، حيث تحدد الأخلاقيات بحسب قانون **Lang man** بأنها دراسة طبيعية للمبادئ الخلقية والأحكام وأساسها، وكذلك مجموعة المبادئ والقيم، فضلا عن استقامة التصرفات والأحكام وأخلاقياتها؛

والأخلاق هي كل المبادئ والسلوكيات التي يتقاسمها مجتمع معين، هذه المبادئ تقوم على التمييز بين الخير والشر¹ أما أخلاقيات الأعمال: الإطار الشامل الذي يحكم التصرفات والأفعال تجاه شيء ما، وتوضح ما هو مقبول أو صحيح وما هو مرفوض أو خاطئ نسبيا في ضوء المعايير السائدة في المجتمع بحكم العرف والقانون، والذي تؤدي فيه الثقافات التنظيمية والقيم وأنظمة المنظمة وأصحاب المصالح دورا أساسيا في تحديده.

أخلاقيات المهنة: مجموعة قواعد وأعراف متعارف عنها عند أصحاب المهنة الواحدة التي تستلزم من الممارس سلوكا معيناً يقوم على الالتزام إذ تكون مراعاتها لأعضاء المهنة الواحدة، الأول يوفر حماية أفضل لأعضاء المهنة والثاني للجمهور؛²

ووفقا لسميث سميث 2003، القيم الأخلاقية هي توفير الأساس الذي يوجد عليه المجتمع المتحضر في الوقت الحاضر، كما تعمل المعايير الأخلاقية كالبوصلة توجه وتراقب تصرفات الناس بحيث تحقق أفضل الممارسات الصحيحة والنزيهة³.

¹ Valentin Ioan UȘurelu, Mioara Marin,,Alina Elena Danaila, Daniela Loghin, **Accounting ethics – Responsibility Versus Creativity**, Annals of the University of Petroșani, Economics, Vol10, issue 3, 2010 , p349.

² محمد ظافر عبد الخالق الغضنفرى، اسهامات السلوك الأخلاقي المحاسبي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية/ دراسة استطلاعية في كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة الموصل، مجلة تنمية الرافدين، العدد 114، المجلد 35، لسنة 2014، ص6.

³ Akadakpo, Bukola A. Enofe, Augustine, **Impact of Accounting Ethics on the Practice of Accounting Profession In Nigeria**, IOSR journal of Business and Management, p45.

أما أخلاقيات مهنة المحاسبة:

فهي مجموعة من القواعد والأصول المتعارف عليها عند أصحاب مهنة المحاسبة التي تستلزم من المحاسب سلوكا معيناً يقوم على الالتزام، وذلك للمحافظة على مهنة المحاسبة وشرفها، لأن الإخلال بها خروج عليها وعلى شرفها¹.

زعم Nwagboso (2008) أن الأخلاقيات المهنية للمحاسبة تساعد المحاسب على تحديد ملاءمة سلوكه في علاقته المهنية، فهو يشير إلى نوع من الوضع المهني الذي يجب على المحاسب أن يحافظ عليه إذا نجح، كما يمنح العملاء شعوراً بالثقة في أن المحاسب يرغب في خدمتهم بشكل جيد من خلال تقديم خدمة أعلى من المكافأة المالية، وتمكن أعضاء الهيئات والسلطات التنظيمية من الوفاء بمسؤوليتها عن طريق ضمان امتلاك المحاسب المهني للمهارات والكفاءات المتوقعة منه من قبل أرباب العمل والعميل والجمهور؛ وتضمن حماية المصلحة العامة وتعزيز مصداقية المهنة².

فأخلاق مهنة المحاسبة هي مرتبطة بالعمل الذي يقوم به المحاسب، وهي متعلقة أساساً بالضمير المهني للفرد الذي يمارس المهنة.

II-4-2: أهمية الأخلاق في مهنة المحاسبة:

منذ العقد الحالي بات العلماء والعامّة من أفراد المجتمع وأهل السياسة والحكومات على وعي متزايد بأهمية الالتزامات الأخلاقية لأن عدم الالتزام بها يهدد سلامة الاقتصاد المحلي والدولي والسلام الاجتماعي، وخصوصاً الالتزامات الأخلاقية المهنية وذلك للعوامل التالية:

- تمكن المهن العامة لأفراد المجتمع من إحراز أهداف ذات قيمة اجتماعية وفي الوقت ذاته يكون لدى المهنيين التزامات بإحراز هذه الأهداف؛

- تضمن المهن صراحة معايير للكفاءة والسلوك تحكم النشاطات المهنية وهي تساعد المهنيين لما هو منتظر منهم وأن المهنة ككل تحقق الجودة والكفاءة والذي لا شك فيه أن أعضاء غير الكفاء أو اللاأخلاقيين في مهنة ما يخونون ثقة العامة ويقدمون خدمات مشكوكاً فيها وعندما ينتهج المهنيون ذلك فإن الأذى يلحق بالمجتمع؛

¹ سوسن احمد سعيد، عبد الواحد محمد، دراسة مقارنة لأخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق الدولية الإسلامية، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 4، العدد 2، سنة 2014، ص165.

² Cletus O. Akenbor, Oghoghomh Tennyson, **Ethics of Accounting Profession in Nigeria**, Journal of Business and Economics, Academic Star Publishing Company, Volume: 5, No: 8, August 2014, , p1375.

الفصل الأول: التأهيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية

- يخضع المهنيون للتعليم والتدريب لفترة طويلة وبشكل رسمي وغير رسمي وذلك قبل أن يشبتوا في مهنة، وهذا الجانب التعليم والتدريبي يبدو ذلك ضروريا ليؤكد أن هؤلاء الناس يستوفون معايير المهنة.

- تكون للمهن هيئة حاكمة لضمان استيفاء معايير مهنة؛

- المهن وظائف أو عمل والذين يمارسون أدوار مهنية يكسبون المال للتعيش نظير الدور الذي يمارسونه لكن الوظيفة تبدو أكثر من مجرد وسيلة لكسب العيش، فأصحاب الوظيفة تحدد هويتهم بأهداف هذه الوظيفة ويجدون في عملهم تأكيداً للذات؛

- يفوز المهنيون بامتيازات معينة لكي يقوموا بتقديم خدماتهم ومع هذه الامتيازات تأتي المسؤولية والمصادقية، فالجتمتع يسلمون بامتيازات معينة للمهنيين لأنهم يثقون في أن المهنيين سوف يقدمون خدماتهم في إطار مسئول أخلاقي¹.

II-3-4: مبادئ وقواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين

ستتطرق في هذا الجزء من أجل عرض التطبيقات العامة لقواعد السلوك الأخلاقي وهي الخطوط العريضة التي توضح الميثاق الأخلاقي، إذ يتطلب على المحاسب أن يلتزم بالمبادئ الأساسية الآتية:

- النزاهة: يجب على المحاسب أن يكون أميناً وصادقاً في جميع العلاقات المهنية والتجارية، ويتطلب هذا المبدأ من المحاسبين أن يتصفوا بالاستقامة والأمانة، ويجب ألا يكون للمحاسب المهني علاقة مع التقارير أو القوائم أو المعلومات التي تحتوي على عبارات خاطئة أو مضللة بشكل كبير أو تحتوي على عبارات ومعلومات مقدمة بطريقة غير مسؤولة أو تحذف أو تخفي المعلومات التي يطلب أخذها حيث يكون هذا الحذف أو الإخفاء مضللاً؛

- الموضوعية: ويفرض هذا المبدأ على المحاسبين أن لا يسمحوا بالتحيز أو التضارب المصالح أو التأثير المفرط للآخرين لتجاوز الأحكام المهنية، لذا ينبغي تجنب العلاقات التي تؤثر بشكل مفرط على الحكم المهني للمحاسب².

- الكفاءة والعناية المهنية: يقع على عاتق المحاسب المهني واجب مستمر في المحافظة على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المطلوب لضمان أن يستلم العميل أو صاحب العمل خدمات مهنية كفؤة مبنية على التطورات الحالية

¹ أحمد حلمي جمعة، أخلاقيات مهنة المحاسبة والتحكيم المؤسسي، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2015، ص ص131-132.

² سوسن أحمد سعيد، عبد الواحد غازي، مرجع سبق ذكره، ص 166.

الفصل الأول: التأهيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية

في الممارسات والتشريعات والأساليب، وينبغي على المحاسب المهني أن يؤدي مهامه بكل اجتهاد وعناية وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها عند تقديم الخدمات المهنية.

-السرية: يجب أن يحترم المحاسب المهني سرية المعلومات التي يتحصل عليها نتيجة العلاقات المهنية والتجارية وينبغي ألا يفصح عن أي من هذه المعلومات لأطراف ثالثة دون تفويض صحيح ومحدد إلا إذا كان هناك حق أو واجب قانوني أو مهني بالإفصاح عنها، كما يجب ألا تستخدم المعلومات السرية التي يتم الحصول عليها نتيجة العلاقات المهنية والتجارية للمنفعة الشخصية للمحاسب المهني أو الأطراف الثالثة؛

-السلوك المهني: يجب على يلتزم المحاسب المهني بالقوانين والأنظمة ذات الصلة، وينبغي أن يتجنب أي عمل يسئ إلى سمعة المهنة.¹

وتنعكس أخلاقيات مهنة المحاسبة على أداء نشاطات المحاسبين، من حيث التقييد بالقيم الأخلاقية وإتباع سلوك الجيد للمعايير المنظمة للمهنة، والابتعاد على التصرفات اللاقانونية والغش والتضليل، هذا يساعد على العمل في بيئة أخلاقية وبالتالي ستظهر أثارها ونتائج العمل في مخرجات المهنة وجودة المعلومات المقدمة لطالبيها.

وقد نظرت لجنة الأخلاقيات ICAS فيما إذا كانت هذه المبادئ الأساسية الخمسة لا تزال صالحة للغرض أو ما إذا كان ينبغي استكمالها أو تعديلها يعكس بشكل أفضل للعالم المتغير الذي نعيش فيه والسلوك المتوقع الحديث من المحاسب المحترف، فقد اقترحت هذه اللجنة إضافة عنصر آخر لهذه المبادئ الأساسية والمتمثل في: الشجاعة الأخلاقية لإظهار والثبات والتصميم لممارسة الشكوك المهنية، ولتحدي الآخرين الذي يتصرفون بشكل غير لائق، ومقاومة استغلال الفرص المهنية لمنفعة خاصة بدلا من الاهتمام بالعام.

كان هناك بعض الجدل حول ما إذا كانت الشجاعة الأخلاقية ستعطي إضافة جديدة للمبادئ، أو ما إذا كان متأسلاً ضمن المبادئ الحالية، ومع ذلك فإن لجنة الأخلاق تعتقد أنه في عالم اليوم تحتاج القيادة الأخلاقية المهنية إلى سلوك الشجاعة الأخلاقية، فالمبادئ الأخلاقية الأساسية هي أسس مهنة محاسب مهني، فالمحاسبون المحترفون بحاجة لقيادة ويجب عليهم التقييد بهذه القيم الأخلاقية الأساسية، حيث تعتقد لجنة الأخلاقيات أنه يجب تسليط الضوء على هذه الشجاعة الأخلاقية كمبدأ أخلاقي أساسي سادس وهي الثبات المطلوب لتكون قادرة على دعم المبادئ الخمسة الآخرين.²

¹ أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 135، 134.

² Ethics Committee Meeting ICAS, **The Five Fundamental Ethics Principles: Time for Evaluation**, Discussion Paper, 2015, p6. www.icas.com

الفصل الأول: التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية

وتهدف قواعد السلوك المهني إلى تحقيق أغراض عدة تكاد تكون الأغراض الآتية أهمها:

- رفع مستوى مهنة المحاسبة والتدقيق والمحافظة على كرامتها وتدعيم التقدم الذي أحرزته بين غيرها من المهن الحرة؛
- تنمية روح التعاون بين المحاسبين والمدققين ورعاية مصالحهم المادية والأدبية والمعنوية؛
- تدعيم وتكملة النصوص القانونية والإحكام التي وضعها المشرع لتوفير مبدأ الكفاية في التأصيل العلمي والعملية للمدقق وحياد مدقق الحسابات في عمله والشروط التي يسنها للاشتغال بالمهنة؛
- بث روح الطمأنينة في نفوس جمهور المعنيين بخدمات المحاسبين والمدققين من عملاء وغيرهم من الجهات والفئات المتعددة.¹

ويمكن القول على أن أهداف قواعد السوك المهني كانت لتطور مهنة المحاسبة وتعطيها سمعة جيد من خلال التزام ممارسيها بأخلاقيات وسلوكيات المهنية.

وفقا للإتحاد الدولي للمحاسبين (1992) (IFAC)، يجب أن يكون المحاسب والمدقق صريحين وصادقين ومخلصين في نهجهم لعملهم المهني، وإن هذا البيان الصادر عن الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) لا يطبق فقط على المدققين، بل يطبق أيضاً على جميع المهنيين الآخرين في سياق واجباتهم المهنية، لكن هذه النصيحة لها أهمية أكبر بالنسبة للشخص الذي هو عضو في المهنة، لأنه لا يمثل نفسه فحسب بل أيضاً المهنة بأكملها، في حين تعتمد سمعة المهنة على الصفات الشخصية للأفراد الذين يشكلون المهنة، كما لا ينبغي للمحاسب أن يسمح بالتحيز الشخصي لتجاوز الموضوعية عند نقل المعلومات في البيانات المالية، بل يجب على المحاسب الحفاظ على النزاهة، ومع ذلك فإذا كان المحاسب موضوعياً في سياق واجباته المهنية أم لا، فالمعيار الذي يجب تطبيقه في الحكم على النزاهة والموضوعية وهو ما إذا كان المحاسب قد تصرف بطريقة ممكن أن يتصرف بها شخص عاقل في حالة معينة، ومن المعقول أن ينظر إلى المحاسب على أنه خالٍ من التحيز، مما توجب على المحاسب أن يتأكد من أن أفعاله لا تتأثر بالتحيز الشخصي، فهذا المبدأ يحتاج إلى أن يفهم من منظوره الصحيح ويلاحظ من خلال الضمير.²

¹ طه احمد حسين أردني، التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق-دراسة لآراء مجموعة من المحاسبين في مدينة الموصل-، مجلة تنمية الرفادين، المجلد 29، العدد 89، 2007، ص ص158-159.

² Akenbor Cletus, Ibanichuka, Creative Accounting Practices in Nigerian Banks, African Research Review .An International Multidisciplinary Journal, Ethiopia, Vol. 6 , issue 3, July 2012, p28.

خلاصة

إن التطورات الحاصلة في المجال المحاسبي ناتجة عن تراكم وتزايد المعارف المحاسبية بشكل سريع ومستمر، بفعل التغيرات الاقتصادية والاجتماعية والعلمية والتقنية، جعل المحاسبة تدخل ضمن مصف العلوم ومجال المعرفة، فقد تحولت من فن وحرفة يمكن كسبها من خلال ممارسة العمل المحاسبي، إلى علم يعتمد على أصول وقواعد ومعارف عملية يستند عليها في الواقع العملي.

أما على المستوى المهني فقد تحولت المحاسبة إلى ممارسات منظمة أي بشكل مهنة منظمة تحكمها قوانين ولديها منظمات مهنية تهتم وتطور العمل المحاسبي إلى أن وصلت لوضع معايير محاسبية تنظم مهنة المحاسبة، فقد كسبت مهنة المحاسبة الثقة والاحترام لدى رجال الأعمال والتجار والمجتمع، فأصبحت تقدم خدمات في شكل معلومات تساعد على معرفة النشاط الإنتاجي للمنشأة الاقتصادية وتوضح المركز المالي لها وتساعد الإدارة على ترشيد عملية اتخاذ القرارات.

الفصل الثاني

تمهيد

إن الإبداع ليس بالأمر الجديد على حياة الإنسان في استحداث إبداعات وابتكارات جديدة في شتى ميادين الحياة وقد شملت حتى ميادين المعرفة، فحققت المعرفة المحاسبية أخذ نصيبه من الإبداع، فالمستجدات الحاصلة في مجال المحاسبة منذ القدم ساهمت في تطوير المحاسبة حتى وصولها إلى علم يبحث على نظرية علمية تنظم وتحكم مهنتها، هذه التحولات والتغيرات الجديدة أصطلح عليها في أدبيات المحاسبة بالإبداع المحاسبي.

أما مصطلح المحاسبة الإبداعية فهي وقائع حدثت بشكل كبير في مطلع الألفية، حيث صارت محل اهتمام المحاسبين والمراجعين والمنظمات المهنية وحتى ملاك الشركات أنفسهم، وهذا نظرا لما خلفته من أضرار وأزمات تؤدي إلى انهيار الشركات وإفلاسهم نتيجة لنقص الشفافية في عرض البيانات المحاسبية المتعلقة بالنشاط الشركة.

I - الإبداع المحاسبي والمحاسبة الإبداعية

يعتبر مصطلح الإبداع المحاسبي من المصطلحات غير الواضحة، والتي ينتابها الكثير من الغموض في الوسط المحاسبي، وهذا نظرا لتداخلها مع مفهوم المحاسبة الإبداعية أي الممارسات السلبية.

I - 1- الإطار العام للإبداع المحاسبي

يعد الإبداع المحاسبي مصطلح جديد في أدب المحاسبي بالنظر للتطورات المتسارعة الحاصلة في علم المحاسبة، وقدم في تطور الفكر المحاسبي من حيث بناء وتزايد الأفكار الجديدة عبر الحقب الزمنية لتطور تاريخ المحاسبة.

I - 1- 1- مفهوم الإبداع والابتكار

تنوعت وتعددت تعاريف ومفاهيم الإبداع والابتكار وكثير من المصطلحات المتشابهة (كالاختراع والاكتشاف...) واختلفت حسب مدارس الفكر واختلاف مناهج الباحثين في هذا المجال، فهي تصب في حوض واحد ألا وهو التغيير والتجديد في المعارف والمعلومات، فهي تصنع التميز والتفوق والنجاح في العمل، وبهذا وجب توفير جو وظروف مناسبة تسمح بالتفكير الإبداعي والابتكاري الذي ينتج عنه حلول وأفكار أصيلة تساعد في حل المشكلات وصنع الفارق مع المنافسين.

فالإبداع في اللغة العربية يعرف بأنه الإتيان بشيء لا نظير له، فيه جودة وإتقان¹؛

ويعرف آخرون الإبداع بأنه: " عملية ينتج عنها عمل جديد يرضى جماعة ما أو تقبله على أنه مفيد"²؛

تعريف جروان قال: الإبداع مزيج من القدرات والاستعدادات والخصائص التي إذا ما توفرت في بيئة مناسبة يمكن أن ترقى بالعمليات العقلية لتؤدي إلى إنتاجات أصلية ومفيدة سواء بالنسبة لخبرات الفرد السابقة أو خبرات المؤسسة أو المجتمع أو العالم إذا كانت النتائج من المستوى الاختراعات الإبداعية في أحد ميادين الحياة الإنسانية³.

¹ قاموس معجم المعاني، قاموس عربي عربي تاريخ الاطلاع 2016/02/ 23 <http://www.almaany.com>

² محمد أحمد عبد الجواد، كيف تنمي مهارات الابتكار والإبداع الفكري، الطبعة الأولى، دار البشير للثقافة والعلوم، طنطا، مصر، 2000، ص14.

³ فتحي عبد الرحمان جروان، الإبداع مفهومه -تدريبه، الطبعة الأولى، دار الفكر والنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2002، ص 22.

الفصل الثاني: مرتكزات الإبداع المحاسبي في ممنة المحاسبة

تعريف آخر "الإبداع هو تلك العملية التي تتعلق بالمستجدات الإيجابية، والتي تخص المنتجات بمختلف أنواعها وكذلك أساليب الإنتاج"¹.

فالإبداع حسب هذا التعريف تشترط فيه الإيجابية أي نعني بها تعديل نهدف من ورائه إلى إيجاد تحسينات وتحديات متعلقة بالمنتجات أو بالعمليات بهدف تحسين الأداء أي الكفاءة والفعالية في استخدام الموارد.

أما مصطلح الابتكار فهو عملية معينة يحاول فيها الإنسان عن طريق استخدام تفكيره وقدراته العقلية وما يحيط به من مؤثرات مختلفة وأفراد مختلفين، أن ينتج إنتاجاً جديداً بالنسبة له أو بالنسبة لبيئته، على أن يكون هذا الإنتاج نافعا للمجتمع الذي يعيش فيه².

نستخلص مما سبق أن الإبداع والابتكار هما مصطلحين متداخلين في مفهومهما، إذ يرشدان إلى التجديد والتغيير في طرق أو أسلوب العمل، ويكون هذا باستخدام القدرات الفكرية والعقلية بهدف تحقيق التفوق والنجاح.

كما وردت في الأبحاث والدراسات أن الكلمتان تستخدمان كمترادفين في التعبير، إلا أنه هناك بعض من الباحثين وضعوا بعض الفروقات بينهما، وليس من السهل التفرقة بين الإبداع والابتكار فهو شيء معقد ولا يمكن اللمام بكل جوانبه نظراً للتشابه الكبير بينهما.

ويرى الباحث أنه يوجد فرق بينهما من ناحية الزمن، فالابتكار يكون أولاً قبل الإبداع، فكلمة ابتكار قد اشتقت من البكر، بكوراً تقدم في الوقت عليه، أي بكر إلى الشيء عجل إليه، يشير إلى أن مصطلح الابتكار فعل يدل على الوقت المبكر³، ومن هذا نلاحظ أن الابتكار هي مرحلة أولية قبل عملية الإبداع، أي أن الشيء الجديد الذي يظهر لأول مرة هو ابتكار أصيل، ومن ثم يكون الإبداع لتطوير مرحلة الابتكار الأصيل،

إن الحاجة إلى الإبداع والابتكار تبرزها التحديات المتنامية التي تفرضها ظاهرة العولمة والتغيرات التقنية المتسارعة والمنافسة الشديدة وثورة المعلومات والاتفاقات الدولية بشأن التجارة الحرة وغيرها، مما أدى إلى تزايد الاهتمام

¹ عزواي عمر، عجيلة محمد، الإبداع كأسلوب لتحقيق الميزة التنافسية، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات 8-9 مارس 2005،

كلية الحقوق وعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، ص1.

² محمد أحمد عبد الجواد، مرجع سبق ذكره، ص12.

³ نوره السليمان، الإبداع والابتكار ومفهوم كل منهما، ملف عبر الانترنت ص4.

الفصل الثاني: مرتكزات الإبداع المحاسبي في مهنة المحاسبة

بموضوع الإبداع¹، فالإبداع أداة الأكثر قوة في جلب النجاح في العمل ووسيلة للبقاء في السوق من أجل التنافس الشديدة وكسب ثقة الافراد.

I-1-2- مفهوم الإبداع المحاسبي

إن الإبداع في المحاسبة، هو إبداع فكري تطبيقي مرتبط بأرض الواقع على مدار الحقب التاريخية لتطور المحاسبة، وجاء مقترنا بالتغيرات التي طرأت على البيئة، إذ أن ولادة المحاسبة هي نتاج مخاض فكري، ومعرفي، وإبداعي، وأن المتبع للحقب التاريخية التي مرت بها المحاسبة يجد أن الإبداع كان متواصلا... وإن كان بوتائر غير منتظمة، فتارة يكون إبداعا سريعا وتارة أخرى يكون إبداعا بطيئا، إلا أن الصفة الغالبة للإبداع المحاسبي هو إبداع تدريجي لم يأت دفعة واحدة، وأن البناء النظرية للمحاسبة يكاد أن يكون هو الأبطأ. فالابتكار الأولي للمحاسبة يعود إلى التجار الأوائل، وليس هناك من هم أحق بالإعداد بالظهور لأول مرة غير العرب.

وبالرجوع إلى الجذور التاريخية للتطور المحاسبي نجد الإبداع المحاسبي قد ابتدأ بابتكار ومن ثم استمر بإبداعات متتالية بخطوات عديدة، إذ عُدَّت المحاسبة لمدة طويلة من الزمن على أنها فن تهتم بالناحية الجمالية عند تسجيل العمليات المحاسبية والتبويب والترحيل والتلخيص والتحليل... إلخ، والمحاسب وبما يمتلكه من مهارة وإبداعات فنية ومؤهلات معرفية يستطيع أن ينسج الأرقام بنسيج رائع يعطي للأرقام روحا يدهش مستخدميها والأطراف التي تعتمد عليها.

وتوالت تطور الإبداع المحاسبي وأصبح ملازما للمهنة عندما طورت الأدبيات المحاسبية الجدل حول كون المحاسبة (أهي فن أم علم اجتماعي)، فأصحاب الرأي الأول والذي يدعمون بشدة الرأي القائل بأن المحاسبة فن أو حرفة يرتأون بضرورة تعليم المهارات الحرفية للمحاسب ويعدون من الضرورات كي يكون المحاسب حرفيا متمرسا، أما أصحاب الرأي الآخر فيرون أن المحاسبة علم اجتماعي، وعلى المحاسب أن يتوسع في المنظور النظري ويتعلم نماذج القياس المحاسبي من أجل تحقيق الهدف المنشود من المحاسبة في خدمة احتياجات المستخدمين.

¹ الاخضر خراز، دور الإبداع في اكتساب المؤسسة ميزة تنافسية، مذكرة ماجستير، كلية علوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، سنة 2001، ص36، (بتصرف).

الفصل الثاني: مرتكزات الإبداع المحاسبي في مهنة المحاسبة

إن المحاسبة علم اجتماعي لأن التعامل الأساس لها مع المشاريع الاقتصادية التي تتبناها مجموعات اجتماعية تهتم بالأحداث الاقتصادية كافة التي لها نتائج اجتماعية مؤثرة في العلاقات الاجتماعية، وتكون نتيجتها ولادة معرفة ذات منفعة للبشر الذين يقومون بنشاطات ذات محتوى اجتماعي، وعلى أساس الأدلة الإستراتيجية فإن المحاسبة علم اجتماعي.

وفي ضوء ما تقدم، يتبين أن الإبداع المثمر يمثل حيزا كبيرا في المحاسبة، وأن المحاسبة يمكن أن تكون (علم ذو جانب فني) وإن هناك العديد من الجوانب التفاعل بين العلم والتطبيق وبين التنظير والواقع.

ولكي تتسم المحاسبة بالإبداع ينبغي أن تكون واقعية ومقبولة من قبل الأطراف ذات العلاقة ولها قدرة عالية على الاستيعاب والفهم والقدرة على إعادة التنظيم والتحليل، فالمحاسب لكي يكون مبدعا ينبغي أن يتمتع بخصائص معينة¹، تمكنه من المقدر على الاستنتاج والاستنباط وتقديم الإضافة من خلال الرؤية السليمة وبعُد النظر.

وقد أعطى بعض الباحثين بعض المفاهيم للإبداع المحاسبي حسب وجهات نظرهم كالتالي:

يعرف محمود رمضان الإبداع المحاسبي بأنه "تقديم المعلومات المحاسبية في شكل معلومات ذات جودة عالية، يمكن للمستفيدين من حسن استخدامها ويجعل المستفيدين يبحثون دائما عنها ويرغبون في الحصول عليها مما يؤدي إلى زيادة قيمة هذه المعلومات"².

كما عرف الدكتور محمد عجيل الإبداع المحاسبي بأنه "التجديد والتطوير في طرق توفير المعلومات لاتخاذ القرارات، كما يتمثل في العناصر التي يشتملها النظام المحاسبي كالموارد البشرية (المحاسبين) عن طريق اختيارها وتدريبها ورفع كفاءتها، كما يتضمن الإبداع المحاسبي جانب الموارد المادية كالتجهيزات الآلية والبرمجة المالية والمحاسبية اللازمة للأداء المحاسبي المتطور"³.

¹ زهرة حسن العامري و ابتهاج اسماعيل يعقوب، المحاسبة بين الإبداع و الابتداء، المجلة الأكاديمية العراقية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2013، ص5.

² محمود رمضان محمد، الإبداع المحاسبي، ملتقى ادوار المحاسبين ومراقبي الحسابات في قرارات الإدارة وتنمية الموارد، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، مصر، 2005.

³ محمد عجيل، دور الإبداع المحاسبي والمحاسبين في التسيير واتخاذ القرار دراسة ميدانية لحالة الجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية علوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، 2009، ص183.

واستناداً من التعاريف السابقة نستنتج أن الإبداع المحاسبي هو عبارة على كل ما هو جديد يساهم في التطوير والتجديد والتغيير في العمل المحاسبي، سواء تكون أفكاراً أو حلول خلاقية أو طرق جديدة لمعالجة البيانات من خلال استغلال المحاسب لأفكاره وقدراته وخبراته أو الاستفادة من التكنولوجيا الحديثة من أجل توليد وتوصيل المعلومات المالية بالجودة اللازمة لمتخذي القرار.

كما وصف الإبداع في مجال المحاسبة على أنها تقنيات مفيدة تهدف إلى إيجاد حلول للمشكلات التي ظهرت في المحاسبة بطريقة جديدة بغرض تقديم عرض والأداء المالي للوحدة الاقتصادية بصورة صادقة قدر الإمكان، ومن المسلم به أيضاً أن هذا الإبداع للمحاسبين يحفز على تطور المحاسبة ويقود إلى التقدم الاقتصادي والاجتماعي¹.

ويأخذ الإبداع المحاسبي في الوسط المهني عدة صور منها المحاسبة الابتكارية وهندسة المحاسبة:

أولاً: يعتبر الابتكار المحاسبي من أهم أنواع الإبداع المحاسبي، وذلك من خلال الأدوات المستغلة في العمل المحاسبي، فهي تنعكس إيجاباً على أداء الشركة حيث أعطيت بعض التعريفات للمحاسبة الابتكارية منها:

■ تعريف الأول: هي عبارة عن اختراعات أو ابتكارات جديدة في المحاسبة ممثلة بطرق أو نماذج قياس تعزز الأداء المالي بشكل يتم من خلاله تحقيق أهداف وغايات وتمكنها من منافسة مثيلاتها في السوق، وضمان استمراريتها في ظل الظروف الاقتصادية المتقلبة؛

■ تعريف ثاني: يعرف معجم أوكسفورد لإدارة الأعمال المحاسبة الابتكارية على أنها تلك الطرق المحاسبية التي يتم ابتكارها وتتفاعل مع النظام المحاسبي للمؤسسة بشكل يضمن المحافظة على الزبائن، وبالغالب يتم استخدام المحاسبة الابتكارية في المراحل الأولى عند إنشاء الشركة؛

■ تعريف ثالث: عرفها Ries على أنها أدوات ابتكارية يصممها المحاسبون ويفعلوها في نظام الشركة المالي، وتحديدًا عند البدء بنشاط الشركة وبشكل يضمن تفاعل الدورات المحاسبية بشكل يضمن السرعة والدقة في تأدية عمليات القياس والإفصاح².

¹ Ginta Anca Ioana, The Creative Accounting Concept in The Current Economic Context Approached From Different Perspectives in The Light of Motivations Underlying The Modelling of Fiscal Year Result, Economy Series, Annals of the 'Constantin Brâncuși' University of Târgu Jiu, Issue 6/2015, p165.

² ظاهر شاهر القشي، أثر استخدام المحاسبة الابتكارية في تصميم نظام المعلومات المحاسبي على موثوقية المعلومات المالية، مجلة البحوث الأكاديمية، الأكاديمية الليبية، العدد رقم 2، أغسطس 2014، ص 6.

الفصل الثاني: مرتكزات الإبداع المحاسبي في مهنة المحاسبة

من خلال المفاهيم السابقة نقول إن الابتكار المحاسبي عبارة عن أدوات حسابية يستغلها المحاسب في عملة من أجل الاسترشاد بها ومعرفة الانحرافات والكشف عن نقاط القوة والضعف في الأداء المالي من أجل اتخاذ قرارات صائبة ويتم الحديث عن هذه الأدوات في الفصل الموالي.

ثانياً: أما هندسة المحاسبة فقد عرفها فينرتي بأنها تصميم وتطوير وتطبيق عمليات وأدوات مالية مستحدثة وتقديم حلول خلاقة ومبدعة للمشكلات المالية¹.

ويمكن أن يكون الإبداع المحاسبي من داخل الشركة والمتمثل في إبداع المحاسبين أي موظفي الشركة أو أحد أقسامها في مجال البحث والتطوير والاستشارة من خلال ما يقدمه من أفكار وحلول ونتائج جديدة بهدف التجديد والتطوير في عمله، وقد يكون الإبداع خارجياً متمثلاً بجهة أو شركة خارجية تقوم بمهام أو تقديم خبرات أو خدمة تطويرية أو استشارية في العمل المحاسبي²، أو عبر المنظمات والجمعيات المهنية التي تسعى إلى تطوير مهنة المحاسبة عبر مجال عدة من خلال إصدارها لمعايير أو قوانين تنظيمية، أو الاهتمام بأحد جوانب التي تؤثر في مهنة المحاسبة بتوفير شروط اللازمة للارتقاء بعمل المحاسب ومهنة المحاسبة ككل.

من خلال المفاهيم السابقة يمكن استنتاج عدة مداخل يظهر فيها الإبداع المحاسبي كما يلي:

- الإبداع المحاسبي من خلال المحاسب المبدع؛

- الإبداع المحاسبي كعملية ابداعية؛

- الإبداع المحاسبي كنتائج ابداعي.

✓ الإبداع المحاسبي من خلال المحاسب المبدع:

يعد المحاسب هو العنصر الأساسي المحرك في مهنة المحاسبة، فمن خلاله يكون العمل المحاسبي، إذ تعتبر العوامل الشخصية للمحاسب عامل محدد يتركز عنها توليد الأفكار الجديدة، فحتى يكون المحاسب مبدع عليه أن يتميز بالخصائص التالية:

¹ الاى شمس الله نور الله، هندسة المحاسبة وتعزيز دورها الإبداعي في الوحدات الاقتصادية، مجلة الإدارة والاقتصاد، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المستنصرية، العراق، العدد 101، 2014، ص276.

² بالرقمي تيجاني، المحاسبة الإبداعية: مفهومها والاساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، العدد 12، لسنة 2012، ص29.

الفصل الثاني: مرتكزات الإبداع المحاسبي في مهنة المحاسبة

- العقلية المحاسبية والمالية المتسائلة والخلاقة؛
- قدرة المحاسب على التحليل والتجميع؛
- قدرة المحاسب على التخيل والحدس؛
- أن يتمتع المحاسب بالشجاعة والثقة بالنفس؛
- اعتماد المحاسب على التعليمات المبنية على الحقائق العلمية وليس التعليمات المستمدة من المراكز الإدارية؛
- النقد الذاتي، فالمحاسب المبدع هو الذي يستطيع تطوير ذاته من حيث النقد والتهديب والتقويم للأفكار والمعلومات ووسائل التحليل التي يستخدمها؛
- الجرأة في إبداء الرأي والمقترحات¹؛
- حب الاستطلاع؛
- الاستقلالية في العمل.

كما يمكن تطوير القدرات الفردية والجماعية للمحاسب من قبل المنظمات، وذلك بالسعي والبحث عن سبل تطوير مهارات الفنية وتنمية القدرات الإبداعية للمحاسب للوصول إلى تحقيق الكفاءة اللازمة للإبداع:

- تشجيع المحاسب على السؤال؛
- ضرورة الربط بين التعليم النظري والعملي؛
- وضع هيكل تنظيمي يشجع على حرية التفكير وديموقراطية العمل وتنمية روح التعاون والمشاركة والنقد البناء وتشجيع التفكير الاستراتيجي؛
- الاعتراف بالفروقات الفردية؛
- زيادة التوعية نحو بيئة الأعمال الشاملة².
- البحث على معوقات الإبداع والحد منها.

¹ عمورة جمال، شريفني أحمد، دور وأهمية الإبداع المحاسبي والمالي في عملية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية والمالية، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، المجلد 2، العدد 1، ص 164.

² علي فلاح الزعبي، ماجد عبدالعزيز الجريري، دور وأهمية الإبداع المحاسبي في تحقيق الميزة التنافسية الاقتصادية في مؤسسات المال والأعمال الأردنية (منظور مستقبلي)، بحث علمي مقدم إلى المؤتمر العلمي الخامس لكلية العلوم الإدارية والمالية في جامعة فيلادلفيا 4 - 5 / تموز / 2007 م ، ص 15.

أما بخصوص تطوير قدرات وكفاءة المحاسبين فقد ذهبت بعض الدراسات إلى أهمية تأهيل المحاسبين لتطوير مهنة المحاسبة، حيث سلكت هذه الدراسات قنوات متعدد بغية الوصول إلى كوادر مهنية ترتقي بالأداء المحاسبي نحو أعلى المستويات، فالبعض ركز على تطوير مهنة المحاسبة من خلال استخدام المعايير المحاسبية والرقابية الدولية بغية رفع كفاءة أداء المحاسبين، والبعض الآخر اعتقدوا أن التطوير يتم من خلال نقل التقنيات المحاسبية عبر قنوات ووكالات مثل الشركات المتعددة الجنسيات والوكالات الدولية وبالتالي زيادة خبرة المحاسبين، في حين يرى آخرون أن تطوير مهنة المحاسبة يتم من خلال مؤسسات التعليم المحاسبي وبالتجاهين، الأول لتطوير مهنة المحاسبة يتم من العملية التعليمية ووضع معايير لقبول الطلبة في أقسام المحاسبة بالجامعة ويصاحب ذلك تطوير مناهج التعليم المحاسبي، وينظر أصحاب هذا الرأي إلى أن تطوير العملية التعليمية ووسائلها ينتج عنه الحصول على مخرجات مؤهلة عمليا وعمليا، أما الرأي الآخر فقد جاء لتفسير دور المحاسب في النشاط الاقتصادي ودوره في المجتمع، وبالتالي فإن أصحاب هذا الرأي يرون أنه لا بد من عملية إعادة تقييم لهذه المهنة والبحث عن مقوماتها، وقد نشطت الجمعيات والاتحادات المهنية المحاسبية في هذا المجال لإبراز أهمية مقومات المهنة في رفع كفاءة أداء المحاسبين¹.

✓ الإبداع المحاسبي كعملية إبداعية:

إن عملية الإبداع المحاسبي هي مظهر تفكري داخلي للمحاسب المبدع، يندرج في إطار هذه العملية نشاطات التفكير الإبداعي والقدرة على نقل المعلومات وإيجاد العلاقة بين العناصر المعرفية، فهي تتضمن الآليات والديناميكية اللازمة للوصول إلى خلق أفكار تساعد على حل المشاكل التي تواجه المحاسب، بدءاً بتشخيص المشكلة وشم صياغة الفرضيات إلى الوصول بتحقيق حل إبداعي، حيث تمر عملية الإبداع المحاسبي والمالي عبر مراحل أو خطوات نوجزها فيما يلي²:

- ✓ استشعار المشكلات المالية والمحاسبية والنقائص والتغيرات في المعرفة والعناصر المفتقدة وعدم التناسق؛
- ✓ تحديد الصعوبات وإبراز طبيعتها؛
- ✓ البحث عن الحلول المالية والمحاسبية وإجراء التخمينات أو الافتراضات عن النقائص والعيوب؛

¹ جابر حسين المنصوري، عماد عبد الستار المشكور، مرجع سبق ذكره، ص 7.

² مرزاقه صالح، بوهرين فتيحة، الإبداع المحاسبي من خلال معايير محاسبة الدولية، الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البلدة، 2005، ص 10.

الفصل الثاني: مرتكزات الإبداع المحاسبي في مهنة المحاسبة

- ✓ اختبار الفرضيات وإعادة اختبارها؛
- ✓ صياغة النتائج وإيصالها
- ✓ وضع خطط واستراتيجيات، البحوث المحاسبية ومناقشة المشاكل والصعوبات من أجل الوصول التي تسمح بإيجاد الحل.

✓ الإبداع المحاسبي كنتاج ابداعي:

إن المعيار الرئيسي لتقويم الإبداع هو أن يكون النتاج فيه جديداً وأصيلاً، وذا قيمة للمجتمع في الوقت ذاته، ويمكن للنتاج أن يظهر بأشكال عديدة ومتنوعة، وذلك وفق وظيفة هذا النشاط أو ذلك، ووفق طبيعته ودرجته ومستواه في الأصالة والقيمة والفائدة من أجل المجتمع¹.

ويظهر الإبداع المحاسبي كنتاج في مهنة المحاسبة من خلال التطورات والتحويلات التي شملت هذه المهنة منذ القدم، حيث نلمس هذا الابتكار والإبداع في تعدد أنواع المحاسبات مع مرور الزمن، وظهور وظائف جدد أو ظهور محاسبين جدد في المهنة يمارسون عمل المحاسب، كما تم التحول إلى انشاء معايير محاسبية تنظم وترشد عمل المحاسب، وغيرها..، وهذا دليل على توسع المحاسبة في الواقع الاقتصادي وتطورها.

I - 1 - 3- العوامل الدافعة للإبداع المحاسبي:

هي مجموع العناصر والمتطلبات التي ساعدت وأسهمت في تطوير واستمرارية المحاسبة و ذلك على النحو الآتي²:
- القراءة التحليلية لمتطلبات كل مرحلة من مراحل الحياة (حاجات المجتمع)، كانت البذرة الأولية لولادة واستمرارية الإبداع المحاسبي.

- تشجيع بيئة العمل للمحاسب على تقديم الأفكار المبدعة بطرائق وأساليب عديدة مادية أو معنوية؛
- الدورات التدريبية والتطويرية المقامة داخل الوحدة الاقتصادية أو خارجها، والتشجيع على إكمال التحصيل الدراسي بمستوياته كافة؛

- القدرات الذاتية لبعض المحاسبين على إنتاج أفكار والحلول التي تحمل في طياتها التجدد والحدثة؛

¹ الكسندر رونسكا، الإبداع العام والخاص، ترجمة غسان عبد الحي أبو فخر، تأليف مصطفى ناصف، سلسلة كتب شهيرة يصدرها المجلس الوطني الثقافي والفنون والأدب-الكويت، 144، ص 27

² زهرة حسن العامري و ابتهاج اسماعيل يعقوب، مرجع سبق ذكره، ص 7.

الفصل الثاني: مرتكزات الإبداع المحاسبي في مهنة المحاسبة

-عدم اكتمال البناء النظرية للنظرية المحاسبية، وعدم وجود نظرية محاسبية شاملة حفز ويحفز على إبداع العديد من النظريات في الأدبيات المحاسبية مستخدمين لصياغة هذه النظريات مختلف المداخل التقليدية أو المعاصرة: البراغماتي، والاستنباطي، والاستقرائي، والأخلاقي، والاقتصادي، والاجتماعي، والانتقائي، أو أيه مداخل أخرى مطور وفق المداخل السابقة، ونتيجة لذلك يظهر أن عدم وجود إطار مرجعي يتم في ضوءه تقويم الممارسات المحاسبية المتواجدة في التطبيق العملي يشجع على إبداع ممارسات محاسبية جديدة، وإن أحد عناصر النظرية المحاسبية ينبغي أن تكون المعالجة الفذة البارة أو الذكية، وبالفعل نجد هذه الصفة توظف في الأساليب الفنية عند إعداد التقارير المالية وترجمة التمثيل الرمزي للأحداث الاقتصادية إلى أرقام متناغمة مع بعضها البعض، وهنا يظهر إبداع المحاسب في عرض التقارير المالية وتوفير المعلومات الملائمة للأطراف ذات المصالح المختلفة لترشيد قراراتها.

I - 1-4 - عوامل تحقيق الإبداع المحاسبي:

من أهم العوامل المساعدة على تحقيق الإبداع في المجال المحاسبي ما يلي¹:

- ✓ **عوامل الطلاقة الفكرية والترابطية:** وتتضمن نسبة توليد كمية من الأفكار (الطلاقة الفكرية)، وإكمال الأفكار وإعطاء التماثل أو التناقض (الطلاقة الترابطية أو التكاملية).
- ✓ **عوامل المرونة:** أي المرونة في تفكير الأفراد بكل عفوية وتلقائية ومدى قدرة الفرد على إحداث التغييرات المناسبة.
- ✓ **عوامل التوسيع:** حيث تقيس قدرات الفرد على التوسع في الموضوع وبنائه.
- ✓ **عوامل الكم والكيف:** أي قدرة الفرد على إنتاج عدد من الأفكار الجيدة ذات النوعية أو ما يعرف بالعصف الذهني.
- ✓ **عوامل التفكير الجماعي والفردية:** استعمال الطريقتين معا لتحقيق الإبداع.
- ✓ **عوامل التمييز (الإدراك) والذاكرة:** المحاسب المبدع هو ذلك الذي يتمتع بالقدرة على اكتشاف وإدراك وتمييز المعلومات وأشكالها المختلفة وكذلك القدرة على تثبيت المعلومات وحفظها.

¹ عجيلة محمد، مرجع سبق ذكره، ص ص 186-187.

الفصل الثاني: مرتكزات الإبداع المحاسبي في مهنة المحاسبة

بالإضافة إلى العوامل المركزة على الجوانب الفكرية هناك عوامل أخرى معززة للإبداع المحاسبي من الناحية العملية والتنظيمية نوجزها فيما يلي:

- ✓ صياغة الأنظمة والتعليمات بطريقة تساعد على الإبداع والتطوير، كاستخدام طريقة أو سياسة محاسبية في تسجيل أو تسعير المخزون أو حساب الإهلاك أو التدهور...إلخ.
- ✓ الاهتمام بإيصال الخبرات التكنولوجية والاستشارات المستحدثة من خلال التدريب والتكوين المستمر والمتواصل للعاملين في المجال المحاسبي.
- ✓ زيادة الاتصال الفعال بين العاملين داخل المؤسسة أو المنظمة.
- ✓ التشجيع على حضور الندوات والجلسات العلمية للاطلاع على الجديد في المجال المحاسبي، بالإضافة إلى الزيارات الميدانية للاطلاع على ما هو جديد قصد تطوير الأفكار.
- ✓ منح صلاحيات وتفويضها للأقسام أو الوحدات داخل المؤسسة مما يشجعها على الإبداع.
- ✓ التعامل مع جميع الأفكار ولاسيما الجذرية منها.
- ✓ -الدخول أو اعتماد التحالفات والاتفاقات المشتركة مع جهات أو شركات أخرى للدخول إلى مشاريع خاصة بالإبداع؛¹
- ✓ قبول التغيير والتحسين المستمر (Keisen) وتشجيعه.
- ✓ -وضع نظام حوافز يساعد على توليد أفكار جديدة بالإبداع ويشجع على جميع الممارسات الإدارية والمهنية وتطوير المهارات الفردية لإنتاج إبداع المحاسبي.

I-1-5- مقومات ومعوقات الإبداع المحاسبي:

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

أ/ مقومات الإبداع المحاسبي: تتمثل مقومات الإبداع فيما يلي:

¹ د. بوتو، الإبداع موقعه ودوره في المحاسبة، الكلية التقنية الإدارية، البصرة، العراق، 2010. <http://mtechnib.alafdal.net>

الفصل الثاني: مرتكزات الإبداع المحاسبي في مهنة المحاسبة

- ✓ ميول الأشخاص المبدعون إلى الفضول والبحث وعدم الرضا عن الوضع الراهن؛
- ✓ التفاني في العمل والقدرة على تقديم الأفكار؛
- ✓ التلقائية والمرونة بتبادل الرأي والمشاركة والنقد الذاتي؛
- ✓ التحرر من النزعات التقليدية والتصورات الشائعة والابتعاد عن المألوف في التفكير والتعبير؛
- ✓ وضوح الرؤيا والقدرة على تفهم المشاكل.

ب/ معوقات الإبداع المحاسبي: يعترض الإبداع المحاسبي جملة من المعوقات نوجزها فيما يلي:

- ✓ مقاومة الجهات الإدارية وعدم رغبتها في التغيير؛
- ✓ الالتزام الحرفي بالنصوص والقوانين والتعليمات والإجراءات؛
- ✓ سوء المناخ التنظيمي، سوء انسياب المعلومات؛
- ✓ عدم وجود قيادة إدارية في المستوى المطلوب؛
- ✓ ضعف التشجيع والتحفيز؛
- ✓ انعدام روح الفريق¹.

I - 1-6- أهمية الإبداع المحاسبي:

يرتبط الإبداع المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية بإدخال التغييرات والتطورات في مجال المحاسبة والمالية أو سياسات وإجراءات عمل جديدة، وكذا ممارسات مهنية وخبرات محاسبية إدارية مختلفة، فقد أصبح يمثل مزية تنافسية شديدة الأهمية وأداة فعالة في التسيير وعلاج العراقيل والمشاكل المحاسبية داخل المؤسسة الاقتصادية عن طريق استخدام طرق مختلفة لتوليد الأفكار المحاسبية الإبداعية والاستفادة منها².

¹ عمورة جمال، شرفي أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 167.

² علي فلاح الزعي، ماجد عبد العزيز الجريري، مرجع سبق ذكره، ص 22.

الفصل الثاني: مرتكزات الإبداع المحاسبي في مهنة المحاسبة

كما يساهم الإبداع في إعطاء نظرة استراتيجية للمؤسسة من خلال الاهتمام بعناصر التكاليف وصولاً إلى تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية في تحقيق ميزة التنافسية. كذلك فأهمية الإبداع المحاسبي تتوافق مع تكريس أخلاقيات مهنة المحاسبة لتفادي المؤسسات الوقوع في أزمات وتجنب الفضائح المالية¹.

I - 2 - المحاسبة الإبداعية:

إن المعنى الظاهري لمصطلح محاسبة الإبداع يبدو من الوهلة الأولى أنه نوع جديد من أنواع المحاسبة، إلا أنه ظهر بشكل أساسي من قبل المهنيين والمحللين الماليين في الأسواق المالية ليشير إلى أن المحاسبة تتضمن إبداعاً في التحايل والتلاعب وتضليل المستثمرين ومستعملي المعلومات المحاسبية والمالية، وبالتالي لا يوجد في حقيقة الأمر تأصيل وتنظير علمي لهذا النوع من المحاسبة، لأنه ظهر أساساً من خارج الوسط الأكاديمي للمحاسبة².

I - 2 - 1 - نشأة المحاسبة الإبداعية:

تم استخدام المصطلح بشكل مثير للسخرية في وقت سابق في فيلم *The Producers* للمخرج M. Brooks في عام 1968*، و بعد عقد من الزمن اكتسب مصطلح "المحاسبة الإبداعية" شعبية هائلة في المملكة المتحدة، ليصبح مرادفاً لممارسات تشير إلى التلاعب في البيانات المالية والمحاسبية³، وأصبح مصطلح شائع يُستخدم في الصحافة، إلى ما يشك به الصحفيون فيما يفعله المحاسبون لجعل النتائج المالية تبدو أفضل بكثير مما ينبغي⁴.

بصفته محلاً مالياً، ذكر سميث أن زيادة النمو في الثمانينيات لم تكن حقيقية في الواقع، بل حدثت بسبب ممارسات المحاسب للمحاسبة الإبداعية، ويقول Merchant و Rockness أن تحريف الدخل مفيد

¹ غندير عون شعيب، عجيلة محمد، متطلبات واقع الإبداع المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الإمتياز لبحوث الاقتصاد والإدارة، جامعة عمار التليجي، الأغواط، الجزائر، مجلد 1، العدد 1، جوان 2017، ص 76.

² عمورة جمال، شريف أحمد، دور وأهمية الإبداع المحاسبي والمالي في عملية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية والمالية، ملتقى دولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، دراسة وتحليل تجارب وطنية ودولية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، ص 10.

* هو فيلم كوميدي أمريكي مسرحي حقق شعبية كبيرة عرض سنة 1968، حيث أظهرت أحد مشاهده لممثل يؤدي دور مدير، قام بتلاعب مالي ليبين أنه كسب مالا من خلال التلاعب وخداع، وهنا تبلور فكرة المحاسبة الإبداعية وتحول هذا المفهوم إلى السوق المالي فيما بعد.

³ Artur Holda, Anna Staszal, 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, No. 5. May 2016, p208.

⁴ Turker susmus, Dilek Demirhan, Creative Accounting: A brief history and conceptual Frame work, File on linge, p5.

الفصل الثاني: مرتكزات الإبداع المحاسبي في ممنة المحاسبة

للشركة في المدى القصير ولكن على المدى الطويل يؤثر سلبيًا على ثباتها الاقتصادي، أما شاه و ماك بارنت وويلان يصفان أن التقنيات المستخدمة في التلاعب بالأرقام لإنتاج الصورة المرتقبة تعرف بأدوات المحاسبة الإبداعية، وبعد عام واحد يشرح شاه أن المديرين استفادوا من ثغرات المعايير المحاسبية للتلاعب بالأرقام المحاسبية، ويشدد المؤلف أيضا على أن المحاسبة الإبداعية تخضع للقانون ولكن ليس في جوهرها¹.

وفي 1970 كان أنجلو سكسون أول شخص كتب عن المحاسبة الإبداعية من حيث عمليات الاحتيال في شركات مختلفة، كما كتب واتس وزعرمان بالإيجابية عن المحاسبة الإبداعية لإظهار أهميتها وتكلفة السياسية التي يتعين على الشركة مواجهتها، فقد شرح تروتمان المحاسبة الإبداعية كأسلوب لإظهار الجانب الأفضل من المعلومات للمستثمرين، لذلك يتم تصفية تلك المعلومات بطريقة تعطي صورة جيدة للمركز المالي لشركة للمستثمرين، وكممارس يشرح جونسن أن المحاسبة الإبداعية تقع ضمن حدود القانون فهي تتبع المعايير المحاسبة وبالتالي تخضع للقانون ولكن ليس في جوهرها، لذلك يرى المحاسبة الإبداعية بالمعنى السلبي الذي يشوه المعلومات المحاسبية للمستخدمين².

I - 2-2 - مفهوم المحاسبة الإبداعية:

على حد تعبير Merchants and Rockness 1994 المحاسبة الإبداعية هي إجراءات من جانب الإدارة لتأثير على مبلغ الدخل، ولا يقدم أي ميزة اقتصادية حقيقية للمنظمة وقد يكون في الواقع ضار على المدى الطويل³.

ويعد التحايل المحاسبي تصويراً لغير الحقيقة المحاسبية، واستخدام مجموعة من الأساليب التي تظهر غير الواقع الفعلي للشركات التي يعد التقرير المحاسبي عنها، وبذلك يكتسب التحايل وضعيات حيث الوصول إلى أساليب

¹ Kiani Dur-e-Shawar and Malik A. Qaisar, **Creative Accounting: Developing A Model**, Research Journal of Recent Sciences, Vol. 4, issue 11, 2015, P147.

² Fizza Tassadaq, Qaisar Ali Malik, **Creative Accounting and Financial Reporting: Model Development and Empirical Testing**, International Journal of Economics and Financial, Vol: 5, issues:2, 2015.

³ Umoren,D. Oyerinde, Odejayi, **The social and Management scientists**, Faculty Journal, Faculty of SocialL and Management Sciences, Adekunle Ajasin University Akungba Akoko, Ondo State, Nigeria, VOL; 4, NO 1, 2010, p92.

الفصل الثاني: مرتكزات الإبداع المحاسبي في مهنة المحاسبة

وأدوات الخداع يتم استخدامها من أجل إظهار الأوضاع على غير حقيقتها، مما يؤدي إلى حدوث صدمة عند إكتشاف الحقيقة التي عملت المحاسبة الإجرامية على إخفائها أو تعديلها أو الإضافة إليها¹.

كما جادل مايورال بأن المحاسبة الإبداعية، حتى لو كانت قانونية وتتوافق مع القواعد، لا تزال تنتهك ذلك على حسابها لحقيقة أنه يخالف هدف المحاسبة الرئيسي في تقديم المعلومات بطريقة صحيحة وعادلة².

وأشار بارك إلى أنه حتى الخمسينيات كان مفهوم المحاسبة الإبداعية له دلالة إيجابية، ومن سوء الحظ أنه ما بين 1980 - 1990 اكتسب المصطلح دلالات سلبية واحتفظ بهذا الوضع في معظم المؤلفات المهنية، وبين عامة الناس³.

مصطلح المحاسبة الإبداعية له جانبان الإيجابي والسلبي اعتمادًا على ما إذا كانت الطرق المستخدمة خارج نطاق أنظمة إعداد التقارير المالية الحالية أم لا، ومع ذلك فإن هذا المصطلح في الممارسة له عادة سلبية، ويحمل عدة مسميات أخرى "تخفيف الضريبة"، و "تدعيم الدخل"، و "المحاسبة التجميلية" و "الهندسة المالية"⁴.

على الرغم من أن المحاسبة تبدو على أنها عملية ميكانيكية لا تتسم بالإبداع والخيال، إلا أننا نستطيع أن نلاحظ بشكل أساسي أن معظم الشركات تستخدم تصحيحًا وتعديلًا لبيان الحساب، وبالتالي القدرة على التملص من القواعد والمبادئ المحاسبية⁵.

يعتبر الإبداع بمثابة مرحلة مهمة في تطور المحاسبة، ويمكن رؤيته من منظورين مختلفين: الأول الجانب الإيجابي، وهو مصدر التطور في مهنة المحاسبة، ولطالما كان التعقيد ينتاب عالم الأعمال تحديًا للمهنيين، مما سمح لهم بإبداع لتطوير المحاسبة والوصول إلى شكله الحالي، أما الجانب الثاني هو خلق منافسة ووضع مخططات وبناء

¹ محسن أحمد الخضيرى، المحاسبة الاجرامية -كيفية التحايل واستخدام الاساليب المحاسبية من اجل الخداع-، الطبعة الأولى، ايتراك للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2014، ص22.

² **Ibid**, page211

³ Artur Hołda, Anna Staszal, **op cit** .p208

⁴ Rajmund Mirdala , Vule Mizdraković , Nada Arežina , Danka Stefanović, **Creative Accounting: From Creativity to Misuse**, Singidunum University International Scientific Conference, 2014, p5.

⁵ Pana Daniela Nicoleta, **Creative Accounting – ART?**, “Valahia” University, Targoviste, p01.

الفصل الثاني: مرتكزات الإبداع المحاسبي في مهنة المحاسبة

ثروة في عالم الأعمال، هذه مصادر للجانب السلبي للمحاسبة الإبداعية، حيث أن في وقت لاحق تطورت هذه الدوافع إلى أهداف واستراتيجيات والتي أدت إلى ظهور تقنيات مختلفة¹،

من وجهة نظر إيجابية، قد يبدو أن المحاسبة الإبداعية تدل على إختراع مبادئ وتقنيات محاسبية للتعرف على التغيرات في الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والنقدية والحسابية، ولكن في الواقع فإن المصطلح لا يستخدم عادة في الجانب الإيجابي ولكن في الجانب السلبي، على الرغم من أنه قد يكون نعمة أو نقمة، حيث يكون نعمة عندما يتم إنشاء شيء جديد لتحسين النظام المحاسبي ويصبح إضافة إلى المخزون الحالي للمعرفة المحاسبية، وتصبح المحاسبة الإبداعية نقمة غير مرغوب فيها عندما تدخل عناصر غير أخلاقية في النظام المحاسبي، لكن تجربة الواقع تكشف على أنها تمارس في معظم الحالات بطريقة غير مستحبة لجذب المستثمرين من خلال تقديم وضعيات مبالغ فيها، ومضللة في بعض الأحيان للشؤون المالية للمنظمة².

من خلال التعاريف السابقة يمكننا القول إن مفهوم ممارسات المحاسبة الإبداعية يمكن النظر إليها من زاويتين: الأولى: إيجابية: وتتمثل في إيجاد حلول واجراءات محاسبية غير مألوفة تساعد على اتخاذ القرارات، الثانية: السلبية: تتمثل في إتباع الحيل وأساليب التغليف والتلاعب بالأرقام من أجل إظهار وضعية معينة تخدم مصالح أطراف معينة أو إخفاء حقائق معينة³.

وتجدر الإشارة أنه عادة ما يخلط بين مفهوم الإبداع المحاسبي وممارسات المحاسبة الإبداعية، فالإبداع المحاسبي هو التوصل إلى حل خلاق للمشكلة ما، أو إعطاء فكرة جديدة تعطي الإضافة إلى الممارسات العملية، فالإبداع المحاسبي يحمل مدلولاً إيجابياً يساهم في تطوير مهنة المحاسبة أما المحاسبة الإبداعية فهي عكس ذلك.

لا يوجد اتفاق واضح على المصطلح المستخدم في تسمية هذه الممارسات التي تغير المعلومات المحاسبية وفقاً لرغبة أحد الأشخاص، حيث يستخدم العديد من المؤلفين مصطلح "المحاسبة الإبداعية" للإشارة إلى جميع الممارسات والتقنيات المستخدمة من قبل المديرين والمختصين في المحاسبة لتغيير النتائج وتعديل أداء الشركات

¹ Ciocan Claudia Cătălina, **Motivations in Choosing Creative Accounting Techniques: A Managerial Perspective**, "Ovidius" University Annals, Economic Sciences Series, Volume 17, Issue 2, 2017, p525.

² Akenbor, Cletus, Ibanichuka, **op cit**, p27

³ أنور أحمد الشراوي، **المحاسبة الإبداعية**، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2017، ص315.

الفصل الثاني: مرتكزات الإبداع المحاسبي في مهنة المحاسبة

ويفضل معظم الباحثين الآسيويين والأمريكيين "إدارة الأرباح" في حين أن هناك البعض يستخدم مصطلح "التلاعب بالحسابات" ويستخدم عمور ووارنر التعبير "المحاسبة الإبداعية" للإشارة إلى كل ما يقلل النظرة الحقيقية والنزاهة للإبلاغ المالي للشركة¹.

I - 2 - 3- أوجه التوافق والاختلاف بين الإبداع المحاسبي وممارسات المحاسبة الإبداعية:

من خلال المفاهيم السابقة نلاحظ أن الإبداع المحاسبي يتوافق مع ممارسات المحاسبة الإبداعية فيما يلي:

- كلاهما يصدر من محاسبين لديهم قدرات مهنية عالية وكفاءة وخبرة كبيرة في ممارسات محاسبية؛
- كلاهما يبحث عن حلول لمشاكل تواجه المحاسبين في عملهم بغض النظر عن طبيعة الحل.

أما عناصر الاختلاف:

- الإبداع سمة وعمل ملازم لتطوير مهنة المحاسبة منذ القدم، في حين تنحت بعض الممارسات الإبداعية باتجاه سلبي أطلق عليها المحاسبة الإبداعية؛
- تتفق جميع التعريفات على أن المحاسبة الإبداعية، مجموعة من الأساليب والاجراءات يقوم بها المحاسبون من خلال توظيف معرفتهم العلمية والعملية لتضليل القوائم المالية وتقديم صورة مشرقة لدخل الوحدة الاقتصادية ووضعها المالي، بهدف تحقيق مصلحة طرف من دون غيره؛ في حين أن الإبداع المحاسبي المثمر يساعد وتنمي عملية الإفصاح والقياس من أجل تضيق فجوة التوقعات.
- هناك فرق واضح بين الإبداع المحاسبي والمحاسبة الإبداعية، فإبداع المحاسبي يحتوي مدلولاً إيجابياً مثمراً أسهم في تطوير مهنة المحاسبة، أما المحاسبة الاحتياطية فتحتوي مدلولاً سلبياً أسهم في إنحيار العديد من الشركات وانعكس سلباً وتهديدا على الثقة في مهنة المحاسبة.
- تتفق مفاهيم الإبداع المحاسبي مع اخلاقيات مهنة المحاسبة والمعايير والقواعد المتعارف عنها، في حين أن المحاسبة الإبداعية تخالف كل ذلك.
- إن الإبداع المحاسبي يزيد ويطور من عملية الإفصاح عن المعلومات المالية، في حين أن ممارسات المحاسبة الإبداعية تعمل على نقص في المعلومات والشفافية فيها؛
- إن الإبداع المحاسبي الحقيقي يساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال المعايير الصادرة.

¹ Rucsandra Livia Moldovan, Sorin Adrian Achim, Cristina BOTA-AVRAM, **Fighting the Enemy of Fair View Principle – Getting to Know Creative Accounting**,2010, File on linge, P53.

● إن المحاسبة الإبداعية تقدم حلول على المدى القصير وتخلق مشاكل على المدى البعيد للشركات.

وأود أن ننوه إلى التفرقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والأخطاء المحاسبية التي تقع في القوائم المالية، فالأخطاء المحاسبية تكون غير متعمدة وغير مقصودة مثل أخطاء أثناء ترحيل المبالغ أو أخطاء السهو أي عدم تسجيل عملية بالكامل أو تكرارها أو عدم كتابة نفس الرقم في القيد أو كتابته في جهة ونسيان الطرف الآخر، وأخطاء فنية كجهل المحاسب للقواعد المحاسبية يمكن تصحيحها.

أما المحاسبة الإبداعية هي أخطاء متعمدة لطمس العمليات والتزوير، فمن خلالها يستغل المحاسب الثغرات القانونية أو الفجوة في المعايير من أجل التوغل فيها والعمل الشيء المرغوب بشكل متعمد وبنية وتدبير مسبق للتضليل والخداع والحيلة والتحريف.

وقد أورد المعيار التدقيقي الدولي رقم 240 أمثلة على الغش منها ما يلي¹:

- التلاعب والتزييف أو تعديل السجلات أو المستندات؛ - اختلاس الأصول؛

- طمس أو حذف تأثيرات المعاملات من السجلات أو المستندات؛

- تسجيل معاملات وهمية؛ - سوء تطبيق السياسات المحاسبية.

بمعنى إن هذا المعيار جعل من سوء استخدام الطرائق المحاسبية أحد وسائل الغش التي على المحاسب أن يتجنبها، حيث نقول إن المحاسبة الإبداعية تدخل كأسلوب غش أو أحد صورته حسب هذا المعيار مما يستوجب على المراجعين الكشف عن هذا المعاملات المزيفة وتقليل من آثارها.

II- ارتباطات الإبداع المحاسبي في تطوير مهنة المحاسبة

تعددت أبعاد الإبداع المحاسبي في مهنة المحاسبة، إذ تُعدّ المعايير الدولية في مجال المحاسبة إبداعا محاسبيا فهي حديثة الظهور وتعتبر أحدث افرازات وتطورات علم المحاسبة، كما تشمل أيضا الإبداع المحاسبي عملية الإفصاح وضرورة الشفافية على جميع المعلومات وعلى وجه الخصوص المشاكل المحاسبية المعاصرة وما لها من تأثير في القوائم المالية هذا سيزيد من الوضوح والشفافية عن وضعية الشركات بالنسبة للمجتمع.

¹ وحيد محمود رمو، الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية في ظل قواعد وأخلاقيات مهنة المحاسبة والمعايير المحاسبية والتدقيقية الدولية، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، العدد 89، 2008، ص242،

II-1- الإبداع المحاسبي ضمن المعايير الدولية للمحاسبة:

تعتبر عملية إصدار المعايير دراسات لمعالجة بعض المشاكل أو قصور في الحالات العملية قصد تحسينها وتطويرها وهذا سيفيد في التنظيم والتقدم بمهنة المحاسبة، وتكون المعايير متسقة مع الواقع العملي بحيث توضع مقترحات أو نقاشات حول حالات معينة، والتي تتحول فيما بعد إلى إصدار معيار محاسبي يجد قبولا وإقبالا وإن دل على شيء فإنما يدل على مدى قدرة المحاسبين على خلق الإبداع وعلى تطوير أنفسهم لمواجهة التحديات العصرية الجديدة¹، فهي نتاج استمرار لتطور علم المحاسبة والتحول من البحث عن مبادئ إلى وضع معايير، فجاءت هذه المعايير لتعزيز مهنة المحاسبة وتنظيمها وهو مسعى للجهات المسؤولة عن تطوير مهنة المحاسبة في العالم.

تعدد وتنوع المعايير الدولية في المجال المحاسبي، فقد صدرت معايير من طرف منظمات محاسبية دولية من أجل تطوير كافة جوانب والنواحي التي تساهم في الارتقاء بمهنة المحاسبة، حيث وضعت المنظمات المهنية مجموعة من المعايير في كل نواحي المهنة قصد ضبط الممارسات وتحسينها للارتقاء بمهنة المحاسبة.

ويقوم بتطوير تلك المبادئ والمعايير بعض الجهات المهيمنة على شؤون المهنة، سواء أكانت جهات حكومية أم شبه حكومية (مختلطة من جهات حكومية وجهات خاصة) أم جهات خاصة، مثل الجمعيات ونقابات المحاسبين القانونيين ومعاهد المحاسبة المهنية والعلمية التابعة لها²،

II-1-1- معايير المحاسبة الدولية والتقارير المالية:

تعتبر معايير المحاسبة الدولية، معايير التقارير المالية الدولية في حد ذاتها إبداعا محاسبيا³، حيث تعرف معايير المحاسبة الدولية بأنها المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) والتي تهدف بشكل أساس إلى توفير معايير محاسبية على المستوى العالمي تكون ذات جودة عالية وقابلة للفهم والتنفيذ لجميع الدول الراغبة في تطبيقها، وذلك لغاية جعل الإفصاح وأسس الاعتراف والقياس موحدة في جميع الدول من خلال إطار نظري موحد⁴، فقد بدأت هذه المعايير في الظهور خلال سنوات السبعينات حيث أصدر المجلس الدولي لمعايير المحاسبة

¹ حسين مصطفى هاللي، إدارة المعرفة بين الإبداع المحاسبي وإبداع المحاسبين، أدوار المحاسبين ومراقبين الحسابات في قرارات الإدارة وتنمية الموارد، المنظمة العربية لتنمية الإدارة القاهرة جمهورية مصر، 2006، ص 144.

² رضوان حلوى حنان، مدخل النظرية المحاسبية، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005، ص 21.

³ مرازقة صالح، بوهرين فتيحة، الإبداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبة الدولية، الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة: يومي 12 و13 ماي 2010، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب البليدة، ص 12.

⁴ نفس المرجع السابق، ص 7.

41 معيارا تحت غطاء (IAS) مرقمة من 1 إلى 41 ألغي منها إلى غاية 2009 ، 12 معيار تحت أرقام (3,4,5,6,9,13,14,15,22,25,30,35) وظهرت معايير معوضة تحت اسم (IFRS2) وعددها 8 مرقمة من 1 إلى 8، وعليه يصبح عدد المعايير الدولية إلى غاية 2009، هو 37 معيار ساري المفعول¹، في حين تعتبر إستبعاد العديد من الصيغ المحاسبية المتعارف عليها كمظهر من مظاهر الإبداع المحاسبي².

II-1-1-1- الإبداع المحاسبي ضمن المعايير المحاسبية المتعلقة بالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة

يتجلى الإبداع المحاسبي في مجال المعايير المحاسبية المتعلقة بالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة في³:

- لو أخذنا المحاسبة الإنجلوساكسونية أو المحاسبة القارية لا نجد معايير متعلقة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة وبالتالي فهي تعتبر إبداعا محاسبيا ظهر مع التطورات الحاصلة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.
- تختلف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة عن باقي أنواع المؤسسات من حيث الحجم، وعليه لا بد أن تقوم هذه المؤسسات بإعداد قوائم وتقارير مالية تتوافق مع حجمها وعملها وهذا راجع نتيجة التطور الاقتصادي الحاصل على المستوى الدولي.

II-1-2- معايير التدقيق الدولية وخدمات التأكيد المهني:

- تمثل المعايير التدقيق مستويات للأداء المهني بالنسبة لمدققي الحسابات، فهي إطار العمل الذي يمكن من خلاله ضبط عمل المهنيين وتوجيههم في أداء العمل بالشكل أمثل وبالجودة اللازمة، ولهذا تعمل المنظمات المهنية على إصدار تلك المعايير لرفع كفاءة أعضاء المهنة والنهوض بها، ولهذا المعايير أهمية بالغة لمهنة التدقيق كما يلي:
- تمثل المعايير إطار العمل الذي يمكن من خلاله ضبط عمل المهنيين وتوجيههم في أداء العمل بشكل أمثل.
- تساعد المعايير في تحسين أداء المدقق الخارجي والارتقاء بعمله والحكم على جودة الأداء من خلال توفير الارشادات والمفاهيم والمعايير اللازمة لأداء مهمة التدقيق وتنفيذها.

¹ لخضر علاوي، معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، Page Bleues، الجزائر، 2012، ص58.

² حسين مصطفى هلاي، إدارة المعرفة بين الإبداع المحاسبي وإبداع المحاسبين، مرجع سبق ذكره، ص144.

³ مرزاقه صالح، بوهرين فتيحة، الإبداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبة الدولية، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 4، العدد 8، لسنة 2014، ص174.

الفصل الثاني: مرتكزات الإبداع المحاسبي في مهنة المحاسبة

- تمثل المعايير أداة قابلة للتطبيق على كافة القوائم المالية وبغض النظر عن حجم العميل وطبيعة نشاطه ونوع الصناعة، وهدف المؤسسة من حيث الربحية وغير الربحية.
- تساعد المعايير في تلبية رغبات المجتمع المتعلقة بالتقارير المالية، من خلال تفعيل دور ومسؤوليات المدقق تجاهها، خاصة وأن هذه الرغبات في تزايد مستمر¹.

II-1-3- معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام:

تمثل معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أفضل الممارسات الدولية في إعداد التقارير المالية من قبل منشآت القطاع العام، حيث سيعمل تطبيق متطلبات المحاسبة الدولية في القطاع العام في العديد من الاختصاصات على تحسين المساءلة والشفافية المتعلقة بالتقارير المالية التي تعدها الحكومات ووكالاتها². في حين يبلغ عدد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام 31 معيار مرقمة من 1 إلى 31.

II-1-4- معايير التعليم المحاسبي الدولية:

تتضمن معايير التعليم المحاسبي الدولية إرشادات عامة حول المتطلبات العامة لبرامج التعليم المحاسبي وما يجب أن تتضمنه هذه البرامج من محتوى لتقديمه للطلبة إضافة إلى تحديد مجموعة المهارات التي يحتاجها خريجو المحاسبة للانخراط في سوق العمل بعد تخرجهم، حيث يتولى مجلس المعايير الدولية للتعليم المحاسبي، والذي تم تشكيله من قبل الإتحاد الدولي للمحاسبين مهمة وضع هذه المعايير والإشراف على تحديثها وتطويرها باستمرار لضمان مواكبتها لحاجات ومتطلبات سوق العمل حيث تتضمن معايير التعليم المحاسبي حتى الآن ثمانية معايير³.

ومن أهداف إصدار معايير التعليم المحاسبي هو تعزيز مهنة المحاسبة وتطويرها من خلال إنشاء معايير مرجعية تمثل الحد الأدنى لمتطلبات التعلم اللازمة لإعداد وإيجاد محاسبين مؤهلين، حيث تتضمن التعليم والخبرة العلمية، والتطوير المهني المستمر⁴.

¹ رزق ابو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، 2015، ص 103.

² إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، طبعة عام 2008، الجزء الأول، ص 10-11.

³ قاسم محمد زريقات، عيسى أحمد العزام، واقع برامج التعليم المحاسبي في الجامعات الأردنية وتوافقها مع متطلبات المعيار 3 من المعايير للتعليم المحاسبي، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد 17، العدد 2، ديسمبر 2014، ص 111.

⁴ أمل عبد الحسين كحيط، أحمد ميري أحمد، مدى ملائمة مناهج التعليم المحاسبي المهني في العراق لمعايير التعليم المحاسبي الدولية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 13، العدد 39، 2017، ص 356.

II-1-5- مستقبـل المعايير الدولية:

مع ظهور مستجدات وتطورات جديدة حاصلة في المجال المحاسبي، ظهرت فجوة معايير ما بين متطلبات مهنة المحاسبة وعملية إصدار المعايير من طرف الجهات المعنية بها، حيث تساعد هذه المعايير في ترقية الممارسات الميدانية ومواكبة التغيرات الجديدة التي تحدث في البيئة المحاسبية والواقع الاقتصادي.

II-1-5-1- نحو وضع معايير عن المحاسبة السياسية:

نرى كثير من الدول تتدخل في أنظمة المنشآت المختلفة عن طريق إصدار تشريعات أو أوامر إدارية مختلفة وذلك من أجل المحافظة على مصالح شعبها أو تحقيق العدالة الاجتماعية أو التوازن الاقتصادي، وكثير ما تتعارض هذه القوانين مع المبادئ المحاسبية، ولقد أثير العديد من الآراء حول القدر من الضغوط السياسية التي تسمح بها لكي تؤثر على تحديد المبادئ المحاسبية، وما إذا كانت عملية تحديد تلك المبادئ يجب أن تؤسس فقط على الاعتبارات الفنية في القياس المحاسبي وتطبيق منهج العملي في البحث عن تلك المبادئ، أم تعبر عن التوفيق بين الرغبات المتعارضة للأطراف المتأثرة بنتائج العمل المحاسبي، وفي الحالة الأولى كيف يمكن الحصول على موافقة جماعية الأطراف على المبادئ المحاسبية التي يتم تحديدها بناء على الاعتبارات الفنية¹.

II-1-5-1- استصدار معايير تختص بالجودة المعلومات المحاسبية: إن الغرض من البحث عن استصدار

معيـار عن الجودة المحاسبية هو أن تستخدم كأساس لتقييم مستوى جودة المعلومات المحاسبية وتمثل تلك الخصائص في خاصية التوقيت المناسب والثقة والتكلفة والعائد والقابلية للمقارنة².

II - 2- الإبداع المحاسبي وعملية الإفصاح

لقد حدد المعيار السابع المعلومات الواجب الإفصاح عنها أي الحد الأدنى من المعلومات بمعنى إمكانية المؤسسة إضافة معلومات استثمارية وتمويلية لم يذكرها المعيار وهنا يدخل الإبداع الفردي الذي حددت اماييلي

¹ حسين مصطفى الهالي، المعايير المحاسبية الدولية، الجذور-الحصاد-المستقبل، أدورا المحاسبين ومراقبي الحسابات في قرارات الإدارة وتنمية الموارد، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 2006، ص26.

² نفس المرجع السابق، ص30.

Amabili سنة 1997 مكونات الإبداع الفردي والمتمثلة في الخبرة، مهارات التفكير الإبداعي والمحفز الداخلي خاصة وأن هذه القائمة سوف تتغير بتغير نشاط المؤسسة وكبر حجمها¹.

II - 2-1- الإبداع المحاسبي في الإفصاح عن معلومات البيئية في التقارير المالية:

تتميز البيئة التي تمارس الوحدات الاقتصادية نشاطها فيها بالتنوع والتعقيد بصورة يصعب معها فصل عناصرها المتفاعلة مع بعضها البعض، والتي تفرض على الوحدات الاقتصادية التكيف معها، والاستجابة لها، لضمان الاستمرار في النشاط بما يحقق المصالح المشتركة للمالكين والمجتمع معا.

وأحد مظاهر التكيف يتمثل بإسهام الوحدات الاقتصادية بتحمل مسؤولياتها حيال المجتمع، عبر التوسع في القياس والإفصاح المحاسبي، بحيث يمتد ليشمل الآثار الخارجية لتصرفات الوحدة المحاسبية، تلك الآثار التي تتعدى المصالح البشرية، لتشمل التكلفة الاجتماعية والعائد الاجتماعي لها، ولعل أبرز أحد مظاهر التكلفة الاجتماعية التي تستوجب أن تستجيب لها النموذج المحاسبي المعاصر مشكلة التلوث البيئي وما تتركه المشروعات الاقتصادية المختلفة من آثار سلبية على المجتمع وعلى كافة المحيط بها، إذ تحتاج إلى اجراءات قياس محاسبي للتكاليف والحد منها²، وقد أطلق عليها عدة تسميات منها المحاسبة الخضراء، المحاسبة البيئية، محاسبة التلوث البيئي...

وحتى تكون المعلومات الموجهة لاتخاذ القرارات مفيدة ، يجب أن تلمّ وتشمل كافة جوانب المؤسسة، فالبيانات البيئية هي التي تلمس الجانب البيئي وآثار التلوث، فأدخلت في النظام المحاسبي كتكاليف إضافية يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية وما يترتب عن الشركات من تحمل أعباء من هذا النوع لمساعدة الأطراف المسؤولة عن اتخاذ القرارات، حيث تمكنهم من الاستخدام الكفؤ للموارد وحماية البيئة ويكون هذا بالتطبيق العملي للمحاسبة البيئية³، فكان لزاما على المحاسب القيام بعملية القياس بعد تطوير مفهومه من قبل المختصين وإمكانية تطبيق المقاييس الكمية على الأنشطة غير الملموسة في المنشأة التي تدخل من ضمنها التكاليف والالتزامات البيئية⁴.

¹ بوهرين فتيحة، مرجع سبق ذكره، ص 14.

² وليد ناجي الحياي، المشاكل المحاسبية ونماذج مقترحة، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، ص 17.

³ عادل حسين علي، التكاليف البيئية ودورها في تحسين المعلومات المحاسبية المقدمة لاتخاذ القرارات، مجلة دنانير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الأنبار، العراق، العدد 8، ص 542 (بتصرف).

⁴ حسين جميل غافل، لائل محمد حافظ، تقييم واقع تطبيق المحاسبة البيئية في الوحدات الاقتصادية، ملف عبر الإنترنت، ص 187.

الفصل الثاني: مرتكزات الإبداع المحاسبي في مهنة المحاسبة

فاحتلت المحاسبة البيئية مكانة متقدمة وذلك بالاستفادة من القياسات والإحصاءات عن البيئة بصفة شاملة والارتباط الوثيق بالمفاهيم المحاسبية وتلك دعوة للمناقشة نحو تطبيق أسلوب محاسبي يتلاءم مع ذلك الاتجاه وإن كان يستدعي ذلك ضرورة تضافر الجهود لتوفير القياسات المختلفة عن عمليات الرصد البيئي مع قبول العديد من البيانات ذات الصلة بالتغيرات في الموارد البيئية¹.

حيث عرفت المحاسبة البيئية على أنها منهج لقياس وتوصيل المعلومات التي تتعلق بالأنشطة البيئية للشركات ذات التأثير البيئي إلى الأطراف المعنية والمجتمع بشكل يمكن من الرقابة عليها وتقويم أدائها البيئي؛ وتعرف المحاسبة البيئية على أنها استخراج وتحليل واستخدام المعلومات البيئية والاجتماعية ذات القيم النقدية بهدف تحسين الأداء البيئي والاجتماعي والاقتصادي²،

فالمحاسبة البيئية تحفز على عدم إهمال التكاليف المنفقة على البيئة من أجل حماية والحد من التلوث المنتشر من جراء عملية التصنيع، وهذا كله إفادة للمجتمع والبشرية عامة، فالتكاليف البيئية ضرورية من أجل إدراجها في النظام المحاسبي وعملية الإفصاح عنها في القوائم المالية.

أما على المستوى الآخر فيهتم المدققون في التأكد من إدراج هذه المعلومات في النظام المحاسبي وبهذا سميت هذه العملية بالتدقيق البيئي، حيث تساهم مهنة التدقيق في التنمية المستدامة من خلال مراجعة البيانات المالية والتأكد من مساهمة الشركات في معالجة التأثيرات السلبية للبيئة الناتجة عن نشاطات الشركات.

فالتدقيق البيئي يعرف بأنه عملية فحص تهدف إلى التأكد من الالتزام بالنظم البيئية والتأكد من أن البيانات والمعلومات الواردة بالتقرير البيئي يمكن الاعتماد عليها، وأنه تم توفير كافة التفاصيل من جميع القضايا البيئية الهامة³.

فلاهتمام بالتكاليف البيئية تساهم في تحسين المعلومة المقدمة لاتخاذ القرارات، وذلك من خلال مساعد على التحديد الدقيق لتكاليف المنتجات والتي تنعكس على قرارات التسعير وتشكيلة المنتجات والمبيعات، كما أنها

¹ حسين مصطفى هلال، الإبداع المحاسبي في الإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير المالية، أدورا المحاسبين ومراقبي الحسابات في قرارات الإدارة وتنمية الموارد، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 2006، ص 50.

² عبد الواحد غازي محمد حسين، دور المحاسبة البيئية والتدقيق البيئي في تفعيل التنمية المستدامة، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت، العراق، المجلد 10، العدد 32، 2014، ص 309.

³ نفس المرجع السابق، ص 311.

تساعد صانعي القرار على البحث عن الطرق والوسائل لتخفيض التكاليف البيئية وبالتالي تخفيض التكاليف الإجمالية للمنتجات¹.

II - 2-2 - دور القيمة العادلة في زيادة الإفصاح المحاسبي:

واجهت مهنة المحاسبة في تحقيقها لوظيفة القياس تحديات كبيرة عند اختيار الأساس المناسب للقياس المحاسبي، واختيار طريقة القياس الأكثر ملاءمة لتوفير المصداقية للمعلومات المحاسبية، وإشباع حاجات مستخدمي المعلومات لتساعدهم على اتخاذ القرار السليم²، إذ يعد مبدأ التكلفة التاريخية إحدى المبادئ المحاسبية التي ما زالت تتمسك بها النظرية المحاسبية في القياس المحاسبي ويعتبر من أهم المبادئ التي يعتمد عليها النموذج المحاسبي المعاصر كأساس لتقويم كل من الأصول والخصوم³، بدأ التوجه نحو محاسبة القيمة العادلة، وقد أعتبر استبدال قياس محاسبة التكلفة التاريخية التقليدية بالقياس على أساس القيمة العادلة مسألة مهمة وذلك في ضوء أولويات الخصائص الواجب توافرها في المعلومات وخاصة الموثوقية والملائمة والحيطة والحذر⁴.

وتعرف القيمة العادلة في ظل المعايير المحاسبية الدولية بأنها:

المبلغ الذي يمكن أن يتبادل به أصل ما بين المشتري والبائع يتوافر لدى كل منها الدراية والرغبة في إتمام الصفقة، كما يعرف البعض القيمة السوقية العادلة بأنها المبلغ الذي يمكن استلامه من بيع أصل ما عند وجود رغبة وقدرة مالية بين المشتري والبائع وذلك في ظل عدم وجود ظروف غير طبيعية مثل التصفية أو الإفلاس أو ظروف إحتتمالية⁵.

من خلال ما سبق نستنتج أن القيمة العادلة تعبر عن مبلغ المالي الحالي للأصل محل البيع في سوق وقت عملية البيع، وبهذا تكون هذه القيمة تعطي أكثر شفافية عن قيمة الأصول وتوضح وضعية الأصول الشركة بصورة أكثر وضوح ومصدقية عالية.

¹ عادل حسين علي، مرجع سبق ذكره، ص 546.

² محمد زقون، فارس بن يدير، واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، العدد 4، جوان 2016، ص 1.

³ خضير مجيد علاوي، القياس والإفصاح المحاسبي لصافي الأصول المحاسبية باستعمال مبدأ القيمة العادلة، مجلة جامعة بابل، العلوم الانسانية، جامعة بابل، العراق، المجلد 22، العدد 6، 2014، ص 1646.

⁴ نفس المرجع السابق، ص 1647.

⁵ طارق عبد العال حماد، المدخل الحديث في المحاسبة (المحاسبة عن القيمة العادلة)، جامعة عين شمس، مصر، 2004، ص 11.

وبهذا تعتبر طريقة تقييم الأصول على أساس القيمة العادلة نموذج جديد للقياس المحاسبي، حيث تعطي قيمة واقعية للأصل محل التقييم حسب القيمة السوقية الحالية له، حيث عاجلت هذه الطريقة القصور التي أفرزتها الطريقة التقليدية للتقييم وهي التكلفة التاريخية، حيث سببت هذه الطريقة جملة من المشاكل أهمها تشويه نتائج القياس المحاسبي للأصول وظهورها في القوائم المالية بقيمها الغير الحقيقية في ظل التضخم بحيث تصبح التكلفة التاريخية لا تعبر بصورة واقعية عن المركز المالي الحقيقي للوحدات الاقتصادية، ما جعل من المجتمع والأطراف المهتمة يفقدون الثقة في الطريقة التي تعتمد في تقييم الأصول ومن ثم التشكيك في صدق تعبير القوائم المالية عن وضعية الحقيقة لأصول الشركة، كما أن الاعتماد على هذه الطريقة في الفكر المحاسبي كأساس جديد للقياس والتقييم المحاسبي للأصول يكون لها أثر إيجابي على عملية الإفصاح من خلال تحسين جودة المعلومات المحاسبية و تأثير في الخصائص النوعية لتلك للمعلومات.

II - 3- الخاسبة الابتكارية

تعتبر الخاسبة الابتكارية أحد صور الإبداع المحاسبي فهي تعتمد على أساليب مبتكرة تساعد في أداء العمل المحاسبي، كما يوجد هناك أساليب مالية تعتمد عليها الخاسبة ويتحقق في ظلها تحسن الأداء المالي وتعزيز من وضع الوحدات الاقتصادية وهذا ما يعرف بمهندسة الخاسبة وسنعرض فيما يلي أدوات الخاسبة الابتكارية والمتمثلة في تقنيات الخاسبة الإدارية وحوكمة الشركات وتكنولوجيا المعلومات، هذه الأدوات خلفت الكثير من التطورات الواضحة في علم الخاسبة وما تبعها من انعكاسات إيجابية على أداء الشركات، ومدى مساهمتها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية المقدمة للأطراف المستفيد منها.

II - 3-1 - تقنيات الخاسبة الإدارية:

إن عدم إمكانية الخاسبة المالية والتكاليف على مجارة التطورات والتغيرات البيئية التي طالت عالم الأعمال ظهرت الخاسبة الإدارية كنتاج إبداعي للفكر المحاسبي لمسايرة تلك المتغيرات بشكل أنظمة وأساليب عمل تطبيقية، كما لم تعد الخاسبة مكتملة بإطار مالي بحت بل الإبداع المحاسبي امتدّ ليشمل مؤشرات غير مالية بعيدة، ومتوسطة وقصيرة المدى من خلال إفرزات الخاسبة الاجتماعية كإبداع محاسبي فد¹.

¹ زهرة حسن العامري وابتهاج اسماعيل يعقوب، مرجع سبق ذكره، ص5.

الفصل الثاني: مرتكزات الإبداع المحاسبي في مهنة المحاسبة

فالمحاسبة الإدارية ظهرت بعد الستينات من القرن العشرين فهي تطور لطرق محاسبة التكاليف التي تعتمد على بعض طرق كنقطة التعادل وطريقة التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية وتحليل الانحراف والموازنات التقديرية وغيرها من الطرق المستعملة في محاسبة التكاليف، حيث ظهرت هذه المحاسبة مع ظهور الشركات وتطور وكبر المشروعات الاقتصادية

وتوالى الإبداعات في المحاسبة الإدارية بتطوير وابتكار طرق وأساليب جديدة تواكب التطورات الحاصلة في علم المحاسبة وتعزز مقومات، فقد أصبحت إدارة المنشآت الحديثة بحاجة إلى عدد كبير من البيانات والاحصاءات الموضوعية بشكل يحقق المهام التي تقوم بها، والمحاسبة التقليدية لم تكن قادرة على الوفاء بجميع حاجيات ومتطلبات الإدارة، ومع تداخل متغيرات الجديد للبيئة المحاسبة، تطورت المحاسبة الإدارية وظهرت أساليب حديثة تتناسب مع ما هو جديد وتلبي رغبات الإدارة وتساعد المحاسبين في رفع الأداء المحاسبي وتقديم نتائج ومعلومات تساهم في اتخاذ القرارات الصائبة وتساعد في عمليات التنبؤ والتقدير الصحيح وهي تعبر عن إبداعات حديثة في علم المحاسبة نذكر منها ما يلي:

1- بطاقة الأداء المتوازن ABM : 2- تكاليف المبنية على أساس الأنشطة ABC:

3- إدارة الجودة الشاملة TQM : 4- نظام الإنتاج في الوقت المحدد JIT :

II - 3 - 2 - حوكمة الشركات:

إن مصطلح حوكمة الشركات من المصطلحات الاقتصادية الحديثة نسبيًا، فقد تعددت مفاهيم وأراء الباحثين والمنظمات حول تعريف هذا المصطلح كل حسب وجهة نظره، فكل المنظمات الدولية تحث على التقيد وتطبيق مبادئ الحوكمة من أجل مكافحة الفساد المالي والغش والتلاعب بالحسابات وكل الممارسات غير القانونية، فكل مفاهيم الحوكمة تشترك في تحقيق الإفصاح والشفافية والانضباط والعدالة والاهتمام بتطوير الأداء، فالعمل المحاسبي بحاجة إلى تحكيم وترشيد لمخرجاته، فتطبيق مبادئ الحوكمة تزيد من جودة المعلومة المقدمة للأطراف المعنية، هذا ما يزيد من ثقة المجتمع لمهنة المحاسب.

تعتبر حوكمة الشركات أحد العناصر الرئيسية في الكفاءة الاقتصادية وتحسين النمو، بالإضافة إلى زيادة ثقة المستثمرين، كما تقدم حوكمة الشركات مجموعة من العلاقات بين إدارة الشركة ومجلس إدارتها ومساهميها وأصحاب المصلحة الآخرين، كما تقدم حوكمة الشركات تركيبة تساعد على تحديد الأهداف وتخصيص الموارد ومراقبة الأداء لتحقيق أهدافها، كما توفر إدارة الأعمال الحافز المناسب لمجلس الإدارة للتركيز على الأهداف التي

الفصل الثاني: مرتكزات الإبلاغ المحاسبي في ممنة المحاسبة

تخدم مصلحة الشركة ومساهميها، كما يساعد وجود نظام مناسب لحوكمة الشركات داخل الشركات والاقتصاد ككل يساهم توفير مستوى معين من الثقة اللازمة لاقتصاد السوق لكي يعمل بالطريقة المناسبة، نتيجة لذلك يتم تخفيض تكلفة رأس المال ، ويتم تشجيع الشركات على استخدام الموارد بشكل أكثر كفاءة، والذي يضع أسس التنمية¹.

إن لحوكمة الشركات أبعاد محاسبية نذكر منها ما يلي:

1-المساءلة والرقابة المحاسبية:

أشار تقرير لجنة Cadbury الصادر عام 1992 في العنصر الثاني منه، بأن يقوم المساهمون بمساءلة مجلس الإدارة، وكل منهما له دوره في تفعيل تلك المساءلة، فمجلس الإدارة يقوم بدوره في توفير البيانات الجيدة للمساهمين، وعلى المساهمين القيام بدورهم في إبداء رغبتهم في ممارسة مسؤوليتهم كملاك.

كما أن تقرير منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الصادر سنة 1999، في المبدأ الخاص بمسؤوليات مجلس الإدارة إلى ضرورة المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة وكذلك مساءلة مجلس الإدارة من قبل المساهمين.

يضاف إلى ذلك أن المعايير التي وضعتها بورصة نيويورك للأوراق المالية سنة 2003 والخاصة بحوكمة الشركات إلى ضرورة تفعيل الدور الرقابي للمساهمين من خلال المشاركة في القرارات الأساسية للشركة، وفي ضوء ذلك يمكن القول بأن المساءلة والرقابة المحاسبية التي تتبناها حوكمة المؤسسات تأخذ اتجاهان:

الأول: المساءلة والرقابة الرأسية من المستويات الإدارية الأعلى إلى المستويات الإدارية الأدنى.

الثانية: المساءلة والرقابة الأفقية وهي المتبادلة بين كل من مجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح في الوحدة الاقتصادية.

2- الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة:

من أجل إعادة الثقة والمصداقية للمعلومات المحاسبية لدى كافة الأطراف المهتمة بالمؤسسة، كانت الحاجة إلى تطوير معايير المحاسبة والمراجعة لما لها من دور في تطبيق حوكمة الشركات، فتطوير معايير المحاسبة بشكل مستمر يمكن مراجع الحسابات باستمرار حياة مقياس ملائم لصدق القوائم المالية، كما أنه يجب أن يتوافق مع تطوير معايير المحاسبة حتمية تطوير مماثل في معايير المراجعة سواء المعايير المتعارف عليها أو الارشادات المتخصصة.

¹ Jugoslav Aničić,1 Dušan Aničić,2 Aleksandar Majstorović, Accounting and Financial Reports in the Function of Corporate Governance. Journal of Process Management – New Technologies, Internationa, Vol;5, No 2, 2017. p51

3- دور المراجعة الداخلية:

تساعد المراجعة الداخلية بما تقوم به من مساعدة الوحدة الاقتصادية في تحقيق وتأكيد فعالية الرقابة الداخلية والعمل مع مجلس الإدارة ولجنة المراجعة من أجل إدارة المخاطر والرقابة عليها في عملية حوكمة الشركات من خلال تقييم وتحسين العمليات الداخلية للوحدة الاقتصادية، وكذلك تحقيق الضبط الداخلي نتيجة استقلالها وتبعيةها لرئيس مجلس الإدارة واتصالها برئيس لجنة المراجعة.

4- دور المراجعة الخارجي:

نتيجة لما تقوم به المراجع الخارجي من إضفاء الثقة والمصدقية على المعلومات المحاسبية وذلك من خلال قيامه بإبداء رأيه الفني المخايد في مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تعدها الوحدات الاقتصادية من خلال التقرير الذي يقوم بإعداده ومرفق بالقوائم المالية، فإن دور المراجعة الخارجية أصبح جوهري وفعال في مجال حوكمة الشركات لأنه يجد من التعارض بين الملاك وإدارة الوحدة الاقتصادية، كما أنه يجد من مشكلة عدم تماثل المعلومات ويجد من مشكلة الإنحراف الخلفي في الوحدات الاقتصادية¹.

5- دور لجان المراجعة:

إن الاهتمام بحوكمة الشركات هو الذي أدى إلى زيادة الاهتمام بلجان المراجعة وركزت إصلاحات الحوكمة على أدوار ومسؤوليات جميع المشاركين في عملية إعداد التقارير المالية للمؤسسات من مراجعين داخليين وخارجيين ومجلس الإدارة ولجان المراجعة، وقد أشارت معظم الدراسات حول حوكمة الشركات إلى ضرورة وجود لجنة المراجعة داخل كل مؤسسة، حيث وجودها يمثل أحد عوامل تقييم مستويات الحوكمة بالشركات، كما تهدف إلى زيادة مصداقية وموثوقية القوائم المالية التي تعدها الإدارة للمساهمين ومساندة الإدارة العليا للقيام بمهامها بكفاءة، ولتدعيم استقلالية المراجع الداخلي وحماية حيادية المراجع الخارجي.

6- تحقيق الإفصاح والشفافية:

يمثل الإفصاح الجيد والشفافية في عرض المعلومات المالية أحد المبادئ والأركان الرئيسية التي تقوم عليها حوكمة الشركات، لذا لم يخلو أي تقرير صادر عن منظمة أو هيئة أو دراسة علمية من التأكيد على دور الحوكمة في

¹ بوقرة رابح، غانم هاجرة، الحوكمة المفهوم والأهمية، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، يومي 06-07 ماي 2012، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، ص7.

تحقيق الإفصاح والشفافية خاصة وأنهما من الأساليب الفعالة لتحقيق مصالح الأطراف المختلفة ذات العلاقة، ويمثلان أحد المؤشرات الهامة للحكم على تطبيق نظام الحوكمة من عدمه داخل الوحدات الاقتصادية المختلفة.¹

7- إدارة الأرباح:

تمارس إدارة بعض الوحدات الاقتصادية سياسة إدارة الأرباح لتحقيق الكثير من الأهداف لتحقيق رغبات الإدارة، بمعنى قيام الإدارة بالتأثير على أو التلاعب في البيانات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية بصرف النظر عن الهدف من ذلك وبغض النظر عن الأطراف الأخرى، ولكن في ظل تطبيق حوكمة الشركات والحد من سلطة الإدارة وإتاحة الفرصة للأطراف الأخرى لحماية حقوقها مع وجود الضوابط المختلفة، فإن إدارة الأرباح تصبح لا وجود لها، فحوكمة الشركات تساهم في الحد من سلطة الإدارة وينكس بالإيجاب على تحقيق جودة المعلومات المحاسبية.²

من خلال ما سبق نلاحظ أن حوكمة الشركات لها دور فعال في تحقيق جودة عالية للمعلومة المحاسبية من خلال تأثير على المراجعة الداخلية وتحقيق دورها الرقابي بعملية المسائلة، هذا ما يسمح من تحقيق الإفصاح وشفافية بدرجة عالية، كما تساهم من الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وكسب المعلومات الثقة والمصدقية أكثر هذا ما يزيد من دعم الثقة في مهنة المحاسبة لدى المجتمع والجمهور عامة بالإعطاء معلومات صادقة وموثوق فيها على الشركات والاملاك.

II - 3 - 3 دور تكنولوجيا المعلومات في تطوير العمل المحاسبي:

تمثل تكنولوجيا المعلومات وسائل إلكترونية لتجميع المعلومات ومعالجتها وتخزينها ونشرها، وهذه التكنولوجيا مصممة أصلا على أساس معلومات رقمية مخزنة إلكترونيا على شكل آحاد وأصفار وتتضمن مكونات الكمبيوتر المادية والبرمجيات وشبكات المعلومات، وتعد تكنولوجيا المعلومات واحدة من الآليات المستخدمة لزيادة قدرة تشغيل المعلومات في المنظمة.³

خَلَقَ تطبيق تكنولوجيا المعلومات في المحاسبة إمكانيات كبيرة للنظام المحاسبي، والآن لم يعد ممكناً عمليا من تأدية الحسابات سواء المالية أو الإدارية بدون مساعدة تكنولوجيا المعلومات، وأدركت المنظمات إمكانية تكنولوجيا

¹ العابدي دلال، حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية دراسة حالة شركة أليانس للتأمينات الجزائرية، مذكرة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، ص 115-116.

² بوقرة رايح، غاتم هاجرة، مرجع سبق ذكره، ص 7.

³ ليث نعمان حسون، دور تكنولوجيا المعلومات المحاسبية في ترشيد القرارات الإدارية، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 7، العدد 1، 2017، ص 153.

المعلومات في المحاسبة ومستعدة لاستكشاف إمكانياتها لتوظيفها لمصلحة المنظمة، ولقد مكنت وأعطت تكنولوجيا المعلومات لأي منظمة القدرة على التنافس في الاقتصاد العالمي ووفرة أيضا الميزة التنافسية للوصول إلى الزبائن في أي مكان في العالم، لذا كان على المحاسبة أن تتقبل التكنولوجيا وتندمج بها حيث أن من الحكمة أن تطبق تكنولوجيا المعلومات على المحاسبة، وأصبحت تكنولوجيا مثال لتجميع البيانات وتخزينها وتخفيها على تطبيق تكنولوجيا المعلومات في المحاسبة، ومن خلال العمليات الآلية التي هي إحدى إمكانيات تكنولوجيا المعلومات والتي يمكن استخدامها في المحاسبة لجعل عملية استرجاع المعلومات تجرى بصفة آلية لتمكن من عمليات ترشيد القرارات وإعداد التقارير¹.

II - 3 - 3 - 1- أثر تكنولوجيا المعلومات على المحاسب:

إن الصورة التقليدية للمحاسب كطاحونة أرقام لم تعد تلائم المهنة، ووضع المحاسب خلف طاولة ليجمع أعمدة هائلة من الأرقام لكي تعرض على الآخرين من أجل اتخاذ القرارات، هي مسألة غير حيوية، تهدر الجهد والوقت ناهيك عن الأخطاء التي يمكن أن تحدث، فالحواسيب وغيرها من أنواع أدوات التكنولوجيا الحديثة قد حررت المحاسبين من المهام المملة للتجميع اليدوي للمعلومات المالية، فالمحاسب اليوم أصبح أكثر كفاءة وفاعلية، يأخذ على عاتقه دور متخذ القرار والحكم الشخصي من خلال الخبرة والكفاءة التي امتلكها في استغلال وقته للتحليل والتدبير المنطقي بشأن المعلومات المالية، ويلعب دورا نشطا وفعالا في استراتيجية اتخاذ القرارات داخل المنشأة².

✓ الفرق بين المحاسبة الإلكترونية والنشر الإلكتروني (الإفصاح الإلكتروني):

في ظل تطور نظم المعلومات ودخول عصر الانترنت وازدهار نشاطات التجارة الإلكترونية ظهر في مطلع الألفية الثالثة مصطلح المحاسبة الإلكترونية E- Accounting كأحد مفاهيم والمصطلحات المعاصرة لتكنولوجيا المعلومات، وقد إنتشر سريعا هذا الفرع المعرفي كنتيجة لتغير الدور المهني للمحاسب، حيث أدى التقدم التكنولوجي السريع في مجالات تكنولوجيا المعلومات وشبكات الاتصال والحاسبات إلى مكننة الجزء الآلي المتكرر

¹ نفس المرجع السابق، ص159.

² نعيم دهمش، عفاف اسحق ابوزر، إدارة المعرفة بين تكنولوجيا المعلومات والتأهيل المحاسبي، ملف عبر الإنترنت، ص14.

في المحاسبة وتحوله بالكامل للحاسب الآلي لينفذ حاليا بمجهود محدود للغاية طالما تمت برجة النظام وتم التأكد من كفاءة تشغيله خصوصا في بيئة الإنترنت وظهور الأساليب الكمية المتقدمة للتحليل وتشغيلها بالحاسب¹.
المحاسبة الإلكترونية يقصد بها استخدام الكمبيوتر كالبامج المحاسبية المتخصصة لتنفيذ والبرامج المتخصصة لتنفيذ وظائف النظام المحاسبي بدءا بالمدخلات المتمثلة بالقيود المحاسبية للعمليات المختلفة مروراً بعملية تشغيل هذه المدخلات لاستكمال مراحل الدورة المحاسبية وانتهاء بمخرجات النظام المحاسبي المتمثلة بالقوائم المالية والتقارير المالية، حيث يتم تصميم برامج محاسبية لتنفيذ وظائف النظام المحاسبي بشكل سهل ومرن حيث يمكن الانتقال والوصول بسهولة إلى بيانات الأقسام المختلفة للشركة، وكذلك الرسوم البيانية وتقديم الإحصائيات عن مختلف مفردات القوائم المالية، وإن هذا كله يتم ضمن الشبكة الخاصة بالشركة فقط أي شبكة الحاسبات الداخلية للشركة وللمخولين فقط الوصول إلى هذا النظام،

أما الإفصاح الإلكتروني يعني نشر مخرجات المحاسبة الإلكترونية على شبكة الإنترنت أي عرض المعلومات فقط وليست معالجتها كما هو الحال في المحاسبة الإلكترونية وهذا لا يعني طبعا أن الإفصاح الإلكتروني يتطلب وجود محاسبة إلكترونية فمن الممكن إدخال مخرجات المحاسبة اليدوية إلى الشبكة الدولية عن طريق الكمبيوتر ولكن الواقع يشير إلى أنه من غير المعقول أن شركة تفصح إلكترونيا وهي لا تستخدم محاسبة إلكترونية².

ويقصد كذلك بالنشر الإلكتروني للتقارير والقوائم المالية: قيام الوحدة الاقتصادية بإنشاء مواقع لها على الشبكات الدولية للمعلومات بهدف تحقيق نشر سريع وفوري لمعلومات مالية وغير مالية عديدة على قطاعات واسعة من المستخدمين المتصلين بالشبكة³.

II - 3 - 2- تأثير تكنولوجيا المعلومات في تصميم وتطوير نظام المحاسبي وأثر في تحسين جودة

المعلومات المحاسبية:

أدى استعمال تكنولوجيا المعلومات المتطورة إلى تغيير مستمر في تكنولوجيا التجميع والمعالجة ونشر البيانات والمعلومات المحاسبية، وقد أدى تلك التطورات إلى تغييرات أساسية للأدوات التقليدية للتعامل مع البيانات

¹ نادر يونس رمضان، محمد حويش علاوي الشجيري، دور الابلاغ المالي الإلكتروني في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية، ملف عبر الإنترنت، ص3.

² بكر ابراهيم محمود، نضال عزيز مهدي، دور ومسؤولية مراقبي الحاسبات في العراق تجاه الإفصاح الإلكتروني للقوائم المالية، ملف عبر الإنترنت، ص4.

³ زياد هاشم السقا، خليل ابراهيم الحمداني، ناظم حسن الطائي، الدور المحاسبي في تقليل مخاطر النشر الإلكتروني للتقارير والقوائم المالية، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الخامس بعنوان نحو مناخ استثماري وأعمال مصرفية إلكترونية، 2007، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة فيلادلفيا، عمان الأردن، ص7.

الفصل الثاني: مرتكزات الإبداع المحاسبي في مهنة المحاسبة

والمعلومة المحاسبية، وبالتالي ساهمت في رفع كفاءة وقدرة النظام المحاسبي في معالجة البيانات والحصول على معلومات المحاسبية، تمتاز بالسرعة والموضوعية والتفصيل والملائمة،

أي أن تكنولوجيا المعلومات وفرت إمكانات كبيرة وهائلة لتحسين أداء نظام المعلومات المحاسبية وتطوير جميع عناصرها من أفراد وهياكل وأدوات بفضل الميزات الكبيرة لها مثل التعددية وتنوع الاستعمالات والتكلفة المنخفضة نسبياً، كما نتجت عن تكنولوجيا المعلومات إمكانات كبيرة لتطوير نظام المعلومات المحاسبية وجعلها أكثر مرونة واستجابة وقدرة على التكيف مع التغييرات البيئية التي يعيشها العالم اليوم.¹

مما سبق نقول أن تكنولوجيا المعلومات أحدثت واقعا جديدا على مهنة المحاسبة، فقد انعكس استخدامها بإعطاء تغيرات جوهرية في بيئة المحاسبية بمواكبة المستجدات الحديثة في التطورات التقنية، وتسخير الوسائل التكنولوجية المبتكرة في العمل المحاسبي، فقد زادت القدرة على تخزين البيانات إضافة إلى ذلك السرعة والدقة في معالجتها، كما أن شبكات الاتصال الداخلية والخارجية سمحت بفتح قنوات إتصال جديدة وتبادل المعلومات بسرعة كبيرة بين الوحدات، كما ساعد ذلك نشر القوائم المالية عبر شبكة الإنترنت أي الإفصاح الإلكتروني هذا كله زاد من كفاءة وفاعلية النظام المعلومات المحاسبي من حيث الموضوعية والملائمة في اتخاذ القرارات، فقد أثرت أيضا في تحسين وتطوير الممارسات المحاسبية من خلال تعزيزها للحدود التقارير المالية وهذا ما يزيد من التعزيز الثقة المجتمع في مخرجات مهنة المحاسبة.

إن استخدام تكنولوجيا المعلومات في العمل المحاسبي تسمح بإطلاق الامكانيات والقدرات الإبداعية والمعرفية والمهارات المتحسدة في الأفراد العاملين أي المحاسبين المزاولين لهذه المهنة، وفي المستقبل قد تحمل التطورات المتسارع في التكنولوجيا ظهور تقنيات متطورة أخرى سيتم استغلالها في الارتقاء بأداء المالي والمحاسبي ستعطي دفعة أقوى لتطوير مهنة المحاسبة.

II - 3-3-3 - انعكاسات استخدام تكنولوجيا المعلومات على مهنة المراجعة:

يعتبر استخدام تكنولوجيا المعلومات في مجال تدقيق الحسابات من القضايا المعاصرة التي انبثقت عن إدراك مدققي الحسابات لأهمية مثل هذا الاستخدام لما يوفره من مساعدة للمدقق في اختيار عينة التدقيق وبالتالي زيادة

¹ ابراهيم محمد على الجزراوي، لقمان محمد سعيد، أدوات تكنولوجيا المعلومات ودورها في كفاءة وفاعلية المعلومات المحاسبية، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 75، 2009، ص12.

مصدقية نتائج المعالجة في التدقيق، ومساعدة المدقق في إجراء العمليات الحسابية للحصول على نتائج أدق وأسرع وأكثر مصداقية، كما أن استخدام التكنولوجيا المعلومات تسهل عملية التدقيق وتخفض التكلفة اللازمة للإجراءات¹.

أما التدقيق الإلكتروني هي عملية تطبيق أي نوع من الأنظمة باستخدام تكنولوجيا المعلومات لمساعدة المدقق في التخطيط والرقابة وتوثيق أعمال التدقيق، لذا فإن ركن التدقيق الإلكتروني بالإضافة لأركان التدقيق التقليدية والاعتيادية تتمثل في استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق لتساعد المدقق عبر التدقيق المختلفة من تخطيط ورقابة وتوثيق².

1- تأثير التجارة الإلكترونية على مهنة المحاسبة والتدقيق:

لقد أوضح (البرت مرسيليا Albert Marcella) في مقالته المعنون بالتجارة الإلكترونية في مجلة تدقيق تكنولوجيا المعلومات الآثار التي تركتها التجارة الإلكترونية على كل من مهنة المحاسبة ومهنة التدقيق، حيث أن هذه التكنولوجيا الحديثة أحدثت وتحديث تغيرات على كل من العناصر التالية:

- 1- ممارسة المحاسب والمدقق. 6- تقنيات المحاسب والمدقق.
- 2- مهارات المحاسب والمدقق. 7- معلومات المحاسب والمدقق.
- 3- المعلومات الضرورية التي يجب أن يحيط بها كل من المحاسب والمدقق.
- 4- التزامات المحاسب والمدقق.
- 5- نوعية الخدمات المقدمة من قبل المحاسب والمدقق.

والنقطة المهمة والجدير ذكرها، أن نظام الرقابة الداخلي تأثر وبشكل جوهري بوجود التجارة الإلكترونية، حيث أصبحت الإجراءات الرقابية التقليدية عديمة الجدوى، وأصبح لا بد من إجراءات رقابية تكنولوجية تواكب التغيرات التكنولوجية المصاحبة للتجارة الإلكترونية.

¹ أيمان المنيني، دور استخدام تكنولوجيا المعلومات في تحسين جودة خدمات التدقيق في الأردن، مجلة جامعة النجاح للأبحاث، مجلد 25، العدد 7، 2011، ص 2200.

² أمين محمد نمر الشنطي، دور تكنولوجيا المعلومات في تطوير مهنة تدقيق الحسابات، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، بغداد، العدد 27، 2011، ص 338.

وأصبحت عملية التوكيد على نظام الرقابة الداخلي في ظل التجارة الإلكترونية من أكبر، بل وأصعب التحديات التي تواجه كلا من المحاسب والمدقق.

وكما هو معروف بأن كلا من مهنة التدقيق والمحاسبة تعمل ضمن بيئة أعمال معينة، ويبرز هنا سؤال مهم وملح، ما هو دور كل من المحاسب والمدقق في حالة أن بيئة الأعمال قد تغيرت كلياً؟¹

قدمت مهنة المحاسبة والمراجعة الكثير من محاولات التطوير التي تلائم البيئة الجديدة لتكنولوجيا المعلومات وممارسات الأعمال الإلكترونية ما يلي:

- المراجعة المستمرة؛ - خدمات جديدة للمحاسبين ومراقبو الحسابات؛ - خدمات تأكيد الثقة.

❖ المراجعة المستمرة:

ظهرت الحاجة للتدقيق المستمر نتيجة لظهور الإنترنت والاستخدام المتزايد للتجارة الإلكترونية، فمع التطور التقني في المعلومات تدرجت قطاعات الأعمال في استخدامها وتشغيلها ومعالجتها واحتفاظها بالمعلومات والبيانات بالعمليات التجارية، ونتيجة التقدم المستمر في تقنيات الويب تدرجت اللغة المستخدمة في قطاع الأعمال الإلكتروني من تبادل البيانات إلكترونياً حتى وصلت إلى لغة التقارير المالية الإلكترونية لذا أصبح التدقيق المستمر ضروري بسبب اعتماد الكثير من الشركات على لغة التقارير الأعمال الموسعة لإعداد أنظمتها المالية ومن ثم نشر تقاريرها على الإنترنت

ويعرف التدقيق المستمر بأنه منهج يمكن لمراقب الحسابات من تقديم تأكيد مكتوب وليس رأياً حول موضوعا لمراجعة التي تقع تحت مسؤولية إدارة الشركة، ويقدم التأكيد من خلال أشكال مختلفة من تقارير التدقيق للمساهمين والإدارة والعملاء المحتملين وذلك بشكل فوري أو بعد فترة قصيرة من وقوع الأحداث ذات العلاقة بموضوع التدقيق.

وعليه فإن التدقيق المستمر يعد أحد المنهجيات التي تمكن المدققين من توفير تأكيد على أحد الموضوعات أو المزاعم باستخدام مجموعة من تقارير المدققين التي يتم إصدارها آنياً مع أو خلال فترة قصيرة زمنية بعد حدوث

¹ نعيم دهمش، ظاهر القشي، مدى ملاءمة مهنة المحاسبة لبيئة التجارة الإلكترونية، مجلة أريد للبحوث العلمية، المجلد 8، العدد 2، جامعة اربد الاهلية، 2004، ص14.

الأحداث المرتبطة بتلك الموضوعات أو المزاعم، وهذا يعني أن التدقيق المستمر يهتم بتأكيد المعلومات المالية وغير المالية الموجودة على موقع العميل الإلكتروني في وقت معاصر لحدوث العمليات وبشكل مستمر¹.

❖ خدمات تأكيد الثقة

ظهرت فجوة الثقة في بيئة الإلكترونيّة بسبب عدم ثقة المجتمع من صحة المعلومات المقدمة من مستخدمي الشبكات الدولية والنظم الإلكترونيّة، وفي ظل التجارة الإلكترونيّة ظهرت نوع جديد من الخدمات المقدمة من طرف مراجع الحسابات تسمى خدمات تأكيد الثقة: فقد عرف التقرير المعد من قبل اللجنة الخاصة للخدمات التأكيدية لعام 1996 على أنّها خدمات مهنية مستقلة تهدف هذه الخدمات إلى تحسين جودة المعلومات ومحتواها لأغراض اتخاذ القرارات ومن خلال هذه الخدمات يضمن مراقب الحسابات جودة المعلومات ويساهم في إعدادها بدل من يصدر تقريره عن معلومات قائمة معدة من قبل إدارة المنشأة².

❖ تطورات جديدة لمهام مراقب الحسابات في ظل البيئة التكنولوجية³:

- الخدمات المستقبلية تتضمن قوائم وتقارير فورية بدلا من إعدادها فتريا وقد يكون سنويا؛
- تتضمن تلك القوائم المالية الفورية معلومات تلائم متخذي القرارات بصفة عامة بعد أن كانت تركز على المستثمرين والدائمين بصفة أساسية؛
- إمكانية توافر المرونة في معلومات التقارير وبحيث يتم توفير معلومات فورية يختارها ويحدها مستخدم المعلومة لاتخاذ القرار بدلا من الإنتظار إلى نهاية الفترة المحاسبية كي يبحث في التقارير والقوائم الفترية؛
- تحول مهام مراقب الحسابات عند قيامه بأعمال المراجعة من التركيز على الأخطاء إلى التركيز على الغش؛
- تحول في خدمات مراقب الحسابات في معظم الدول المتقدمة من المراجعة التقليدية إلى المراجعة المستمرة؛
- بعد أن كان مطلوبا من مراقب الحسابات إبداء رأيه المهني المستقل على القوائم والتقارير المالية المنشورة بات عليه أيضا أن يلبي حاجة الإدارة لخدمات جديدة تطلق عليها خدمات التأكيد المهني.

¹ ناظم حسن رشيد، دور مراقب الحسابات في إضفاء الثقة بالبيانات المحاسبية المنشورة على الإنترنت في بيئة التجارة الإلكترونية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت، العراق، المجلد 7، العدد 23، 2001، ص 194.

² نفس المرجع السابق، ص 190.

³ ناصر نور الدين، المحاسبة الإلكترونية وتكنولوجيا المعلومات تصميم وإدارة قواعد البيانات، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2014، ص 35-36.

يمكن القول أن زيادة استخدام تكنولوجيا المعلومات في العمل المحاسبي أصبح تشكل تحدياً حقيقياً أمام مراقب الحسابات، فقد فرضت هذه التطورات أن تكون عملية المراجعة أكثر دقة وفاعلية في ظل تعقد البرمجيات وسرعة تطورها، فقد تحولت نظم المعلومات المحاسبية إلى نظم إلكترونية تشغيل البيانات إلكترونياً وهذا ما جعل المراجع يعتمد على المراجعة المستمرة لتأكيد البيانات.

فقد ظهرت خدمات جديدة يقدمها المراجع وهي خدمات التأكيد الثقة، فنجد أن مهنة المراجعة تواكب المستجدات الحادثة في بيئة المال والأعمال وهو بذلك يساهم في تحسين جودة المعلومات المقدمة وهذا ما يقلل من فجوة التوقعات والحرص على أملاك الأطراف المهتمة من مجتمع الأعمال.

II - 4 - دور منتجات هندسة المحاسبة في تعزيز الإبداع المحاسبي

إن المحاسبة متعلقة بمعاملات مالية، وتوجد اختيارات عديدة يسلكها المحاسب ومستخدم البيانات لتحقيق منفعة منها ما يمكن أن يوصف بأنه أخلاقي إذا روعي فيه العمل على التوازن بين المصالح¹،

إن الإبداع المحاسبي من خلال هندسة المحاسبة تساهم في تحسين الأداء المالي وذلك من خلال توسيع حصة الوحدة الاقتصادية في السوق والتنوع والابتكار في إيجاد حلول بديلة للمخاطر التي تواجه الوحدة الاقتصادية كالعامل على جذب موارد مالية لم تكن متاحة لمواجهة نفقات الوحدة الاقتصادية والعمل على تخفيض التكاليف وتحسين مستوى السيولة، كما أن مساهمة المنتج الجديد في تحسين الأداء يمكن اعتباره نوعاً من الإبداع².

وسنعرض فيما يلي واحدة من أهم منتجات هندسة المحاسبة الإبداعية أو تطبيقات متنوعة لهندسة المحاسبة تعزز الإبداع المحاسبي:

II - 4-1 - هندسة المحاسبة في إعادة هيكلة الوحدات الاقتصادية:

يقصد بإعادة الهيكلة تحويل شركة مساهمة إلى شركة خاصة من خلال قيام مجموعة من المستثمرين قد يكون من بينهم أعضاء من مجلس الإدارة من خلال الحصول على قروض تستخدم في شراء أسهم الشركة لتنتهي ملكية

¹ أسامة عبد اللطيف محمود، حسان الدين حدادش، محمود نصار، دور التعليم المحاسبي في ترسيخ الممارسات الأخلاقية لمهنة المحاسبة والتدقيق والحد من الفساد، ملف عبر الإنترنت، ص5.

² الإله شمس الله نور الله، مرجع سبق ذكره، ص276.

الفصل الثاني: مرتكزات الإبداع المحاسبي في مهنة المحاسبة

هذه الوحدة الاقتصادية لمجموعة صغيرة من المستثمرين، ولقد بدأ هذا النمط من إعادة الهيكلة في الظهور من أوائل الثمانينات كنتيجة لتزايد معدلات التضخم وتحسن مستوى الأداء الاقتصادي ورواج سوق السندات منخفضة الجودة والتعديلات التي طرأت على التشريع الضريبي، ولإنجاح عمليات إعادة الهيكلة باستخدام هذا الأسلوب، تفنن المحاسبون في استنباط أدوات تمويل جديدة تسهم في الإسراع تنفيذ عمليات التحول، ولقد كشفت ممارسة هذه العمليات تحقيق مكاسب وفيرة للمستثمرين الذين ينهون عملية التحول بنجاح أما مصادر تلك المكاسب فهي الوفورات الضريبية والوفورات في تكلفة الوكالة والعائد المتولد عن الافتراض واحتمال إنتقال الثروة إلى الملاك الجدد من فئات أخرى فضلا عن احتمال أن يكون سعر شراء أسهم الوحدة الاقتصادية بقيمة أقل من قيمتها الحقيقية¹.

¹ نفس المرجع السابق، ص 279.

خلاصة الفصل

إن تاريخ تطور المحاسبة كان زاخرا بالإبداعات وابتكارات المحاسبين، حيث أن علم المحاسبة مازال قابلا للتجديد والابتكار والإبداع من أجل بناء نظرية محاسبية متكاملة، وإن فعالية الإبداع والابتكار تكمن في ترقية العمل والأداء المحاسبي في المؤسسات، فالمحاسب المبدع يكون كفى في عملة من خلال ما يستغل ما في عقله من أفكار وهبها الله إليه بطريقة علمية وموضوعية والوصول إلى حلول محاسبية مبتكرة لحل المشاكل التي تواجهه في عمله.

في حين ذهب بعض المحاسبين باستغلال قدراتهم العقلية وخبرتهم وإلمامهم بالممارسات المهنية من قواعد ومبادئ ومعايير إلى تضليل الجمهور من خلال تحويل الأرقام المحاسبية حسب الرغبة فيها من أجل تغيير انطباع القارئ للقوائم المالية عن أداء مؤسساتهم وتقديم صورة مشرقة مزورة عنها.

الفصل الثالث

تمهيد

تواجه البيئة المحاسبية الجزائرية عدة تحديات جديدة وهذا نظرا للتطورات للحاصلة في المجال الاقتصادي كدخول التجارة الإلكترونية ومحاولة خصوصية المؤسسات العمومية وتنشيط السوق المالي مما تحتم البحث على حلول إبداعية وتقديم قيمة مضافة لترقية الممارسات المهنية للوصول إلى المستوى العالمي ولمواجهة رهانات العولمة. فقد بادرت الجهات الوصية على مهنة المحاسبة في الجزائر إلى مجموعة من تغييرات وتجديدات في السنوات الأخيرة سعيا منها لتحسين مهنة المحاسبة على غرار استبدال النظام المحاسبي القديم (PCN) بالنظام المحاسبي المالي (SCF) الذي يتوافق مع المعايير المحاسبة الدولية ووضع بعض المعايير للتدقيق، كما تم تغيير نظام الدخول لحصول على الاعتماد لمزاولة مهنة المحاسبة وهو مسعى لإعداد محاسبين ومراجعين يتميزون بمستوى عالي للقيام بالمهمة الموكلة لهم، فهذه التطورات المحاسبية أسهمت في تحسين جودة المعلومات المحاسبية المقدمة وزادت من الحفاظ على الأملاك وهي المسؤولية التي تقع على هذه المهنة.

I- أبعاد الإبداع المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية

I- 1- التطور التاريخي للمحاسبة في الجزائر:

عرفت البيئة المحاسبية الجزائرية عدة تغيرات منذ الاستقلال وإلى وقتنا الحاضر، فقد باشرت السلطات العمومية في الجزائر إلى نهج مجموعة من الإصلاحات الاقتصادية التي تتساير مع الواقع ومع الأهداف والسياسات المستهدفة، حيث أصبح من الضروري تكييف المنظومة المحاسبية لمسايرة التطورات العالمية والجديدة على المستوى العالمي، فقد سعت الهيئات المشرفة على مهنة المحاسبة إلى إجراء عدة تطورات للمهنة بما يتماشى مع التغيرات البيئية المحاسبية الدولية والتحوليات الاقتصادية المحلية.

بعد الاستقلال استمرت الحكومة الجزائرية بالعمل بالتشريع الفرنسي في مجال المحاسبة وذلك من خلال المخطط المحاسبي العام PCG لسنة 1957، حيث لم يكن أمام الحكومة الجديدة خيارات متاحة سوى التقيد بالمخطط الفرنسي وذلك لأسباب متعددة، من أهمها عدم توفر محاسبين مؤهلين مع عدم توفر هيئات ستشرف على تنظيم مهنة المحاسبة وغيرها...، و لتجنب حصول فراغ في الجوانب المختلفة وهي مرحلة من أجل كسب الوقت لإعداد نظام يتوافق مع المتطلبات المحلية والسياسات الاقتصادي المنتهجة، فلم يكن للمحاسبة دور فعال في الحياة الاقتصادية لهذه المرحلة عقب الاستعمار، وهذا نظرا للخراب الذي خلفه الاستعمار وعدم توفر شركات تنشط في المجال الاقتصادي،

إن أول عملية تطوير للنظام المحاسبي الجزائري كانت بتشكيل مخطط وطني للمحاسبة (PCN)، حيث تمت هندسة من طرف خبراء أجنبية متخصصين في مجال المحاسبة، حيث دخل حيز التطبيق ابتداء من 01 جانفي 1976 بناء على الأمر رقم 75-35 المؤرخ في 29 أفريل 1975، إذ يعتبر أول خطوة نحو التحلي على النموذج المحاسبي الفرنسي العام PCG، فهندسة المخطط الوطني المحاسبي تنسجم وتلائم مع الظروف البيئية ومع نهج الاقتصادي الجديد،

فقد نجح المخطط الوطني المحاسبي في تحقيق الأهداف المنوطة له وتوفير المعلومات للدول بغرض التخطيط والرقابة على الوحدات الاقتصادية المملوكة ضمن سياسة الاقتصاد الموجه، فنجاحه يكمن في إبداع بعض الخصوصيات التي جعلته ينال الإهتمام من طرف المستخدمين في تلك الحقبة التي نشأ فيها، فهو يعكس التطورات البيئية المحاسبية لتلك الفترة،

الفصل الثالث: واقع الإبداع المحاسبي ومهنة المحاسبة في البيئة المحاسبية الجزائرية

وتوالى التغييرات في النظام المحاسبي الجزائري وذلك بغية تطوير مهنة المحاسبة والإستجابة إلى متطلبات الدولية، وكان ذلك بالبحث على نظاما محاسبيا جديدا يتماشى مع التحولات والتطورات الجديدة ويتواءم مع العمولة المحاسبية والمالية، وهذا من خلال محاولة تبني المعايير الدولية للمحاسبة وتطبيقها في الواقع المحاسبي الجزائري مع محاولة التكيف معه، فقد عمدت الجهات الوصية على مهنة المحاسبة إلى تصميم النظام المحاسبي المالي (SCF)،

صدر قانون 10-01 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، الذي يضع صورة مصغرة للمعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، إذ يعد الإطار التصوري من بين الإضافات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، حيث يعتبر دليل لإعداد المعايير المحاسبية وتفسيرها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تفسير. كما أعطى النظام المحاسبي المالي عدة إضافات أخرى تعتبر جديدة على البيئة المحاسبية والمالية الجزائرية من أهمها:

- إدخال مفهوم القيمة العادلة التي تعوض القيمة التاريخية في تقييم الأصول والخصوم؛

- إستحداث قائمة مالية جديدة (جدول السيولة النقدية)، وتعديل بعض عناصر الميزانية كإلغاء المصاريف الإعدادية وإعتبار مصاريف البحث والتطوير ضمن القيم المعنوية؛

- إدخال مفهوم قيمة التحيين التي تهدف إلى معرفة أثر الزمن من الأصل على عملية تقييم الأصول والخصوم؛

- إستحداث قواعد تسجيل جديدة تخص معالجة الضرائب المؤجلة، وعقود التمويل بالإيجار والعقود طويلة الأجل.

- جعل القوائم المالية تتناسب مع وثائق الدولية وإمكانية المقارنة مع المؤسسات الدولية؛

- كما إستحدث النظام المحاسبي المالي نوع جديد من المحاسبة تسمى بالمحاسبة الخزينة أو المحاسبة المبسطة، بالنسبة لمؤسسات الصغيرة والمتوسطة التي تتوفر فيها شروط معينة.

أما في جانب التدقيق فقد وصلت تطورات مهنة التدقيق في الجزائر إلى الالتزام ببعض المعايير الدولية وذلك وفقا للمقررات التالية:

المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق كالاتي:

-المعيار الجزائري للتدقيق -210- "إتفاق حول أحكام مهام التدقيق"

- المعيار الجزائري للتدقيق-505- "التأكدات الخارجية"

- المعيار الجزائري للتدقيق-560- "أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة"

- المعيار الجزائري للتدقيق -580- "التصريحات الكتابية".

■ أما المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق التالية:

المعايير الجزائرية للتدقيق-520- "الإجراءات التحليلية"

المعايير الجزائرية للتدقيق-570- "إستمرارية الاستغلال"

المعايير الجزائرية للتدقيق-610- "إستخدام أعمال المدققين الداخليين"

المعايير الجزائرية للتدقيق-620- "استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق"

■ أما المقرر رقم 150 المعايير الجزائرية للتدقيق:

المعايير الجزائرية للتدقيق-300- "تخطيط تدقيق الكشوف المالية"

المعايير الجزائرية للتدقيق-500- "العناصر المقنعة"

المعايير الجزائرية للتدقيق-510- "مهام التدقيق الأولية-الأرصدة الإفتتاحية"

المعايير الجزائرية للتدقيق-700- "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية"

■ كما كان للمقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المعايير التالية:

المعيار الجزائري للتدقيق -230- "وثائق التدقيق"،

المعيار الجزائري للتدقيق -501- "العناصر المقنعة-اعتبارات خاصة"

المعيار الجزائري للتدقيق -530- "السير في التدقيق"

المعيار الجزائري للتدقيق -540- "تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية

والمعلومات الواردة المتعلقة به"

الفصل الثالث: واقع الإبداع المحاسبي ومهنة المحاسبة في البيئة المحاسبية الجزائرية

وبهذا تكون الهيئات المحاسبية الجزائرية قد أعطت إضاقاة جديدة للبيئة المحاسبية باعتماد على بعض المعايير الدولية للتدقيق بغية تحقيق درجة عالية من جودة التدقيق، ومحاولة الوصول إلى المستوى الدولي من خلال التوافق والتوحيد وتضيق الاختلاف بينهما المحلية والدولية، فتطبيق المعايير الدولية هو مسعى لتطوير وتحسين من مهنة المراجعة بالجزائر وتعتبر أفضل مقياس للأداء المهني.

وبهذا يظهر جليا أهم الإبداعات والإضافات والتغييرات التي جاء بها الإصلاحات المحاسبية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي والمعايير التدقيق الجزائرية والمصممة على الصبغة الدولية وتستجيب لتطويرات البيئة الاقتصادية الجزائرية.

وتبقى مهنة المحاسبة في الجزائر أمام تحديات أخرى طمعا في الوصول إلى المستوى العالمي كتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، فهذا سيزيد من جودة الإبلاغ المالي الحكومي وتحسين وترشيد تسيير المال العام، كذلك ومع دخول التجارة الإلكترونية وتطبيقها مؤخرا في مارس 2018 تكون مهنة المحاسبة والمحاسبين في الجزائر أمام مواكبة هذا الجديد في البيئة الجزائرية فمحاسبون بحاجة لدمج أفكارهم وكسب خبرات أجنبية حول هذا الموضوع.

I-2- إعادة تنظيم الهيئات المشرفة على مهنة المحاسبة في الجزائر

يعتبر مجلس الوطني للمحاسبة الهيئة المخول لها تنظيم وتطوير مهنة المحاسبة في الجزائر، حيث استحدثت بموجب المرسوم التشريعي رقم 96-318 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996 باعتبارها الهيئة الوطنية المؤهلة للقيام بأعمال التوحيد المحاسبي وإعداد المعايير المحاسبية، حيث جاءت في المادة 02 من هذا القانون أن المجلس يعتبر جهاز إستشاري ذو طابع وزاري ومهني مشترك، يقوم بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث والتطبيقات المرتبطة بهما، وبهذا يعتبر المجلس الوطني للمحاسبة الجهة المكلفة بالرقابة على مهنة المحاسبة والمراجعة.

فقد جاء المجلس الوطني للمحاسبة خلفا للمجلس الأعلى للمحاسبة تماشيا مع المستجدات الحاصلة في الوسط المهني ومن خلال التحديثات التي مست البيئة المحاسبية الجزائرية ومحاولة التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية (IFRS/IAS) حدثت تغييرات جذرية على طبيعة المنظمات المهنية المحاسبية والمراجعة والتي من خلال ظهرت تنظيمات جديدة تحت وصاية المباشرة لوزارة المالية فقد صدرت بموجبه المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 27-01-2011 الذي تم بموجبه تحديث القانون السابق، والذي يوضح إعادة هيكلة المجلس الوطني

الفصل الثالث: واقع الإبداع المحاسبي ومهنة المحاسبة في البيئة المحاسبية الجزائرية

للمحاسبة، حيث تم بناء على هذا القانون الجديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة، وتنظيمه وقواعد سيره، حيث تحدد المادة الثانية من هذا المرسوم سلطة الوزير المكلف بالمالية، كما تحدد الأعضاء الذين يشكلونه، إضافة إلى تحديد المهام المنوط بها هذا المجلس.

جاء في القانون 10-01 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد:

قررت الحكومة بموجب هذا القانون إعادة تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، وكذا تحديث الإطار العام للمجلس الوطني للمحاسبة، وإعادة تنظيم المنظمات المهنية من خلال تفكيك " المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين" وتم إنشاء ثلاث منظمات مهنية جديدة تشرف على مهنة المحاسبة لها علاقة مباشرة بالمجلس الوطني للمحاسبة وتحت إشراف وزارة المالية، وهي المجالس الوطنية للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

ينقسم المحاسبون الذين يمارسون مهنة المحاسبة في قطاع الأعمال بالجزائر إلى¹:

- محاسب معتمد: يعد محاسباً معتمداً، المهني الذي يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة مسك وفتح وضبط محاسبات وحسابات التجار والشركات أو الهيئات التي تطلب خدماته.
- محافظ الحسابات: يعد محافظ حسابات كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.
- الخبير المحاسبي: يعد خبيراً محاسباً كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات.

كما صدرت مراسيم تنظيمية للمهنة المحاسبة:

صدر المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011، والذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكالها وآجال إرسالها.

¹ الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 42، المواد 18، 22، 41، من القانون رقم 10-01، المؤرخ في 29 جوان 2010، يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ص 6-8.

الفصل الثالث: واقع الإبداع المحاسبي وممثلة المحاسبة في البيئة المحاسبية الجزائرية

صدر المرسوم التنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 24 نوفمبر 2011، والذي يحدد شروط وكيفيات سير التبرص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين.

وبصدور القانون 10-01 تظهر جليا التحديثات التي طرأت على الهيكل التنظيمي للمنظمات المهنية، حيث أعطت إضافة في إعادة ترتيب وتخصيص قسم منظم لكل فئة من المحاسبين في الجزائر، هذا سيزيد من الرقابة والإشراف على المحاسبين وكذا تشجيع المبادرات الجادة التي تهتم بدراسة المشاكل القائمة لكل فئة وكيفية مواجهتها وإعطاء المهنة قوة الالتزام لأعضائها ومحاسبة كل من يخالف الميثاق العام للمهنة.

I-3-أهمية التعليم والتكوين المحاسبي في إعداد إطارات محاسبية بالجزائر:

I-3-1- التعليم المحاسبي:

يعاني نظام التعليم المحاسبي في الجزائر إلى جملة من النقائص يجعل من مخرجات هذا النظام يتميز بالضعف في إعداد إطارات محاسبية، فتطوير مهنة المحاسبة بحاجة إلى كوادر بشرية كفؤة تساهم في ترقية المهنة، وبما أن نظام المحاسبي المالي مستمد من المرجعية الدولية فإنه توجب علينا تطبيق أو الالتزام بمعايير الدولية للتعليم المحاسبي أو الأخذ بمضمونها حتى يتم تحسين هذا الجانب والوصول إلى مستويات عالمية، فالتعليم المحاسبي الجيد يساهم في إخراج خريجين لهم كفاءة بحيث تكون لهم القدرة على مواجهة متطلبات سوق العمل ومواكبة المستجدات في المجال المحاسبي وبهذا يظهر أن التعليم المحاسبي في الجزائر لديه نقائص في بعض الجوانب نذكر منها:

- عدم الربط بين الجانب الأكاديمي والجانب المهني؛
- عدم الاهتمام بأخلاقيات المهنة ضمن برامج التعليمية؛
- ضعف استغلال التكنولوجيا في التعليم المحاسبي؛
- عدم تطابق البرامج التعليمية بمتطلبات الواقع العملي؛
- ضرورة التعليم المستمر لزيادة المهارات ومواكبة التطورات الحديثة في تقنية المعلومات؛
- ضعف جانب البحث والتطوير المحاسبي في إنتاج معرفة علمية ومعلومات جديدة تساهم تحسين المهنة والعمل المحاسبي.

I- 2-3- التكوين المحاسبي بالجزائر:

يقصد بالتكوين المحاسبي هي الفترة التي يقضيها المحاسب للحصول على الاعتماد المهني وتسمى أيضا تربص الخبرة المحاسبية، حيث يخول لصاحبها الحق في إكتساب صفة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد، إذ ينبغي على الأشخاص الراغبين في الحصول الشهادات والإجازات المهنية أن يكون لديهم تأهيلا كافيا من الناحية العلمية والعملية للإلمام التام والكفاء بهذه المهمة.

وقد أعطت الجزائر اهتماما كبيرا بهذا الجانب من خلال إعادة تنظيم وتطوير مهنة المحاسبة، إذ أشارت اللوائح التشريعية المنظمة للمهنة إلى ضرورة توفر شرط التأهيل العلمي للأشخاص الراغبين في الحصول على الاعتماد كمهنيين، وتعتبر المادة 08 من قانون 01-10 في 29 ماي 2010 الإطار المرجعي لها إذ بينت الكيفية التي تمنح بها شهادة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات تكون من طرف معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو المعاهد المعتمدة من طرفه، وأنه لا يمكن الإلتحاق بهذه المعاهد إلا بعد إجراء مسابقة للمتشحين الحائزين على شهادات جامعية في الإختصاص، كما تمنح شهادة المحاسب المعتمد من طرف مؤسسات التكوين المهني التابعة للوزير المكلف بالتكوين المهني، أو من طرف المؤسسات المعتمدة من طرفه أو من طرف مؤسسات التعليم العالي¹.

أما عن شروط التأهيل العملي الواجب توافرها في الأفراد الذين يرغبون في الحصول على الاعتماد المهني، فقد تطرق القانون 01-10 في مادته 77 أن المترشحون الذين تابعو تكوينهم النظري المطلوب والمقبول من طرف لجنة التكوين للمجلس الوطني للمحاسبة للقيام بتربص مهني طبقا للشروط المحددة عن طريق التنظيم، فهم مؤهلون للحصول على الصفة المرغوبة (خبيرا محاسبيا متربصا أو محافظ الحسابات متربصا أو محاسبا متربصا).

وحسب الشروط الجديدة التي جاء بها قانون 01-10 للحصول على الاعتماد المهني، فهي مبادرة جديدة يسعى من ورائها اختيار وانتقاء أفضل العناصر البشرية التي ستزاول هذه المهنة، حيث ستنعكس إيجابا على العمل المحاسبي وتحقيق نجاحات في تطوير الممارسات العملية وتقديم خدمات عالية الجودة في مجال المحاسبة، ما يعزز الثقة لدى أصحاب المصالح والأطراف المستفيدة في هذه المهنة، ولأن ضعف الكوادر المزاولة للمهنة هي نقطة سلبية تحسب على الجهات المسؤولة على المهنة في البلد وتنعكس عليها سلبا.

¹ الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 42، قانون رقم 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ص

I-4- ضرورة التحلي بأخلاقيات المهنة المحاسبية:

تعتبر أخلاقيات مهنة المحاسبة الدعامة الأساسية التي يركز عليها تطوير أي مهنة. إذ يعتبر التحلي بأخلاق عنصر مهم في تحقيق النجاح في العمل إذ يساهم في مكافحة الفساد المالي، وتصفية كل الممارسات التي المسيئة إلى العمل المحاسبي، فالمشرع الجزائري وضع بعض الواجبات التي يلتزم على المحاسب إحترامها والتقييد بما قصد وكل من يخالف هذه الالتزامات ينجر عنها عقوبات وغيرها

فقد نص المرسوم التنفيذي 136/96 المؤرخ في 15 أفريل 1996 يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث عرض واجبات المحاسب المهني فيما يلي¹:

I-4-1- واجب المحاسب المهني في أداء مهنته وفي علاقته مع زبائنه:

- التحلي بدرجة عالية من الرصانة في أداء مهامه بدون المساس بكرامة المهنة وشرفها؛
- تأدية مهامه بصرامة وهدوء؛
- تتسم علاقته بزبائنه بالأمانة والاستقلال، ووجوب القيام بمهامهم بشرف وضمير مهني؛
- يجب مراعاة مبدأ الحياد والإخلاص والشرعية المطلوبة والقواعد الأخلاقية المهنية عند تنفيذ مهام المحاسبة؛

- الالتزام بالسرية في أداء مهنتهم؛

- ضرورة تحديد طبيعة الأعمال وحجمها وأتعاها مكتوب.

من خلال هذه الواجبات نقرأ أن المشرع ألزم المحاسب بالعناية المهنية والحفاظ على شرف وسمعة المهنة في المجتمع، كما سمحت له بالتمتع بالاستقلالية والحيادية في تقديم خدماته المهنية والعمل بالضمير مهني، فيما ألزم بالسر المهني إتجاه زبائنه والحفاظ على الأمانة والثقة في تسريب المعلومات.

¹ الجريدة الرسمية، المرسوم التنفيذي رقم 139/96 المؤرخ في 15 أفريل 1996، يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ حسابات والمحاسب المعتمد، العدد 24. ص ص 4-9.

I- 4-2- واجبات المحاسب المهني في علاقته بزملائه:

- يجب على عضو النقابة الذي يطلب منه زبون أو موكله أن يحل محل زميل له ألا يقبل المهمة إلا بشروط؛
- يجب أن يعتبر تصرف الزملاء فيما بينهم عن روح الزمالة والتضامن؛
- يجب على أعضاء النقابة إذا ظهر خلاف مهني بينهم أن يحاولوا حله فيما بينهم وديا أو يعرضوه على رئيس النقابة أو يخطروا غرفة المصالحة والانضباط والتحكيم؛
- كما أعتبر المشرع أن كل تشهير غير مؤسس من شأنه أن يلحق ضررا بأحد الزملاء هو خطأ يحاسب عليه القانون.

ومن هذا نلاحظ أن المشرع الجزائري وضع بعض المحددات التي من شأنها فض النزاعات ومحاولة لم الشمل بين أعضاء المهنة من محاسبين وغيرهم، في حين أن ظهور روح التعاون والعمل الجماعي بين المحاسبين سيساهم في تقديم إضافات واقتراحات وحلول لتطوير مهنة المحاسبة بدلا من الغرق في النزعات والأنانية في العمل.

- كما توجد واجبات أخرى تتعلق بتأطير المتدربين كالتكفل بهم في تدريبهم ومنح جميع التسهيلات سواء كانت نظرية أو تطبيقية.

I- 4-3- حقوق المهنيين في أداء مهنته:

- أعطى القانون للمهنيين بعض الحقوق التي من حق المحاسبين الإستفادة منها:
- الحق في التعاون فيما يخص جمع الوثائق والمستندات وتوفير الظروف الملائمة لتأدية عمله على أحسن وجه؛
- الحق في حصول على الاتعاب.

كما بين قانون 10-01 حالات أخرى تؤثر على الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة وهي حالات تنافي كمنع الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات المعتمد القيام بأي مهنة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة، أو أن يمارس نشاطا منافيا بصفة مؤقتة يتعين عليه طلب إعفائه من الجدول لدى لجنة الاعتماد في أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ بداية نشاطه.

الفصل الثالث: واقع الإبداع المحاسبي ومهنة المحاسبة في البيئة المحاسبية الجزائرية

أما عن الجانب الآخر فأخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر تسجل خروقات وتجاوزات من طرف مافيا المحاسبة سواء من المهنيين أو في المؤسسات الاقتصادية، فمن المهنيين من يعتمد ممارس ممارسات المحاسبة الإبداعية لكسب الزبائن، أو أن يمارس المهنة باسم شخص آخر وهي ظاهرة منتشرة بكثرة، أما على مستوى المؤسسات فاختيار المحاسبين ليس بالمستوى والكفاءة بل بالمحسوبية، أما في الميزانية لا يتم اعدادها بشفافية وهذا لأغراض جبائية (التهرب الضريبي)

وإن تحلي المحاسبين بأخلاقيات مهنة المحاسبة ستسمح لهم بتقييد سلوكياتهم والتحكم في كل العاملين في مجال المحاسبة، حيث يمكن تركيز وتوظيف قدراتهم وامكانياتهم في الجوانب الإيجابية للممارسة المهنية من تطوير وتحديد وتغيير والتخلي عن الأفكار السلبية وكل خروقات من تغيير وتحويل للأرقام لتجنب الوقوع في فضائح مالية أو الإضرار بالغير.

II - تحليل ومناقشة الدراسة الميدانية:

II -1- الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة

II -1-1 - مجتمع وعينة الدراسة الميدانية:

يتكون مجتمع الدراسة في هذا البحث من الفئات التالية:

✓ فئة مهني المحاسبة:

يقصد بفئة مهني المحاسبة، أصحاب المكاتب المحاسبة الذين يزاولون مهنة المحاسبة عبر التراب الوطني، والذين يملكون اعتمادات من وزارة المالية، وهم مدققون الحسابات (خبير محاسبي ومحافظي الحسابات)، والمحاسبين المعتمدين. كما تم إدراج مساعد المحاسب وهذا نظرا لخبرة وكفاءة هذه الفئة وحصولهم على مستويات دراسية مقبولة، رغم عدم امتلاكهم للاعتمادات الرسمية أو مزاولة المهنة بشكل إنفرادي باسم شخص آخر.

✓ فئة محاسبي المؤسسات الاقتصادية:

وهم موظفو قسم المحاسبة والمالية في المؤسسات الاقتصادية العاملة في الجزائر والذين يقومون بالتسجيل عمليات المحاسبية والمشاركة في إعداد القوائم المالية.

الفصل الثالث: واقع الإبداع المحاسبي وممثلة المحاسبة في البيئة المحاسبية الجزائرية

✓ فئة الأساتذة الجامعيين:

تتكون هذه الفئة من الأساتذة الجامعيين العاملين في مختلف الجامعات الجزائرية والمتخصصين في مجال المحاسبة والمالية والتدقيق.

ونظرا لتعدد فئات مجتمع الدراسة، وكثرة عدد أفرادها واستحالة حصرهم بدقة، استصعب تحديد حجم العينة، فقد تم اختيار عينة الدراسة بشكل عشوائي، بحيث تكون ممثلة للمجتمع محل الدراسة، وشملت أفراد العينة عدة قطاعات وعدة ولايات مختلفة.

تم توزيع الاستبيان على عينة عشوائية من أفراد العينة تضم 260 فرد من عدة ولايات الوطن، على الفئات الثلاثة المذكورة سابقا، بحيث تم توزيع 160 استبيان مطبوع عن طريق التسليم والإستلام المباشر والإستعانة ببعض الزملاء، و100 استبيان تم إرساله عبر البريد الإلكتروني.

وبعد عملية تنظيم الإستمارات المستلمة بحيث تم استرجاع 149 استبيان لتمثيل عينة الدراسة، قمنا باستبعاد باقي الإستمارات وذلك لورودها بعد الأجل والمقدر عددها 2 استمارة أو فقداها لظروف ما والمقدر عددها 111 استمارة وقد لخصت هذه المعلومات في الجدول كما هو موضح كالتالي:

الجدول رقم (3-1): يوضح الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان

النسبة%	العدد	البيان
100	260	عدد الإستمارات الموزعة
57.3	149	عدد الإستمارات المستلمة
42.7	111	عدد الإستمارات المفقودة
0.9	1	عدد الإستمارات الملغاة
	2	عدد الإستمارات الواردة بعد الأجل
56.1	146	عدد الإستمارات الصالحة

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على إستمارات الاستبيان

II-1-2 - مصادر جمع البيانات:

نحاول من خلال هذا الفقرة التطرق إلى مختلف مراحل من إعداد الاستبيان والظروف التي تمت فيها صياغته.

أ- تصميم استمارة الاستبيان

من خلال هذه المرحلة حاولنا قدر الإمكان تصميم أسئلة الاستمارة بصفة بسيطة، بحيث تكون سهلة وقابلة للفهم من قبل المستجوبين والذين من المفترض أن يكونوا على اطلاع واسع بموضوع الدراسة، بحيث تسمح لنا هذه الأسئلة بالإجابة على فرضيات البحث، وهذا للإحاطة بكل جوانب تصميم الاستبيان لرفع نسبة الإجابة والقبول لدى العينة المدروسة.

تمت طباعة الاستبيان على أوراق عادية، حيث تضمن أربعون سؤالاً، تمت صياغتها باللغة العربية،

قمنا بوضعه في اختبار أولي قصد معرفة مدى إمكانية عمله بشكل ملائم، واستخراج النقائص والسلبيات التي قد تشوبه، خاصة التكرار أو طول الأسئلة والغموض والتعقيد التي قد تجعل من أفراد العينة يشعرون بالملل مما يقودهم لعدم التعامل مع الاستبيان بشكل جدي.

بالإضافة إلى ما تم استنتاجه من نقائص من خلال الاختبار الأولي الذي شمل عشرة أفراد من وظائف مختلفة، تم ضبط أسئلة الاستبيان وصياغتها بشكل نهائي¹.

وقد إحتوى الاستبيان على الديباجة التي تصدر الاستمارة، والتي تتضمن عنوان الموضوع محل الدراسة مع تقديم وجيز للشهادة المراد الحصول عليها، وذلك لتبرير القيام بهذه الاستبانة، مع رجائنا لهم بالإجابة بكل عناية وموضوعية، وإحاطتهم علماً بأن المعلومات المدلى بها سوف لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط، كما أشرنا كذلك إلى الجهة الأكاديمية التي تنتمي إليها الطالب، ذلك لزيادة قبولها والثقة فيها من طرف أفراد العينة مع تشكرهم في الأخير على تعاوئهم معنا.

ب- تحكيم الاستبيان:

قبل نشر الاستبيان خضع لعملية تحكيم من قبل مجموعة من الأساتذة من مختلف جامعات الوطن، وهم مختصين في مجال المحاسبة وهذا بغية التأكد من سلامة بناء الاستمارة من مختلف الجوانب، خاصة من حيث:

- دقة صياغة الأسئلة وصحة العبارات؛
- توزيع خيارات الإجابة لضمان وملاءمتها لعملية الإحصائية؛
- والوقوف على مشكلة التصميم والمنهجية.

¹ توجد استمارة استبيان بشكل نهائي في قائمة الملاحق: إنظر الملحق رقم 1.

وبعد الأخذ بالملاحظات والتوصيات الواردة من الأساتذة المحكمين، تمت صياغة الاستبيان بشكله النهائي¹.

ت- هيكل الاستبيان:

ويمكن عرض المحاور الرئيسية للاستمارة فيما يلي:

القسم الأول: المعلومات الديمغرافية لعينة الدراسة؛

القسم الثاني: أشكال الإبداع المحاسبي في مهنة المحاسبة؛

القسم الثالث: الاختلاف بين الإبداع المحاسبي والمحاسبة الإبداعية؛

القسم الرابع: مساهمة عملية تطوير قدرات ومهارات المحاسبين في ترقية الممارسات المهنية؛

القسم الخامس: المستجدات الإبداعية التي تحملها البيئة المحاسبية الجزائرية.

ث- نشر استمارة الاستبيان على أفراد العينة

بهدف نشر وتوزيع أكبر قدر ممكن من استمارات الاستبيان اعتمدنا على عدة طرق يمكن توضيحها فيما يلي:

- المقابلة الشخصية وهذا من خلال التسليم المباشر للاستمارة إلى المستجوب ومحاولة شرح الهدف من توزيعها وإبعاد الغموض الذي قد يكتنفها، كما ألحينا على ضرورة ملئ الاستمارة في أقل وقت ممكن.
- الاستعانة بالغير: وهذا من خلال تسليم عدد معين من الإستمارات إلى بعض الزملاء في جميع أنحاء الوطن.
- التسليم الغير مباشر: وهذا من خلال إيداع استمارة الاستبيان في العديد من مكاتب المحاسبة.
- البريد الإلكتروني: وفقا لهذه الطريقة تم إرسال استمارة الاستبيان في البريد الإلكتروني للأفراد المستجوبين في شكل (Word)، كما تمت الاستعانة بصيغة ثنائية بتطبيق (Google Drive)، وبعد الإجابة عن محتوياتها يتم إعادتها إلى بنفس الطريقة إلى البريد الإلكتروني المرسل .

II-1-3 - أدوات الدراسة

قمنا خلال هذه المرحلة بفرز وتحليل الإجابات المتضمنة في الاستمارة، قصد بناء قاعدة معطيات والتي تم إعدادها بالاعتماد على برنامج Excel 2010، الذي اعتمدنا عليه أيضا في تمثيل المعطيات المستخرج في

¹ قائمة أسماء الأساتذة المحكمين للاستبيان المرفقة رقم 2

الفصل الثالث: واقع الإبداع المحاسبي وممثلة المحاسبة في البيئة المحاسبية الجزائرية

شكل دوائر نسبية وهذا بعد استبعاد الإستمارات الملغاة، تم تفرغ الإجابات من الإستمارات المعتمدة في شكل جدول مصفوفي يتضمن 44 عمودا و 146 سطرا، حيث تم تخصيص خانة لكل جواب في الاستمارة، وبهذا حصلنا على قاعدة معطيات للاستبيان تتكون من (44*146) والتي تساوي 6424 معطيات.

للإجابة عن أسئلة الدراسة واختبار الفرضيات تم استخدام أساليب الإحصاء الوصفي، حيث تم ترميز وادخال البيانات إلى الحاسب الآلي باستخدام برنامج الإحصائي (SPSS V24) مع استخدام أساليب التالية: معامل ألفا كرو نباخ:

يستخدم هذا المؤشر في قياس درجة ثبات وصدق أداة الدراسة الميدانية (الاستبانة)، حيث يأخذ هذا المؤشر قيمة تتراوح بين 0 و 1، وإذا كانت مساوية أو أكثر من 60 % أي 0.6 هي نسب مقبولة لتعميم نتائج الدراسة.

الإحصاء الوصفي:

بهدف تحديد اتجاهات آراء عينة الدراسة، من مقاييس النزعة المركزية (متوسط الحسابي، الإنحراف المعياري)، ما يسهل من المقارنة وتحليل واستخلاص النتائج واستخدام النسب المئوية وجداول التوزيع التكراري... وغيرها. اختبار فرضيات البحث:

اعتمد الباحث في اختبار فرضياته على الاختبار الإحصائي ذو الحدين (Test Binomial) المناسب لاختبار الفرضيات التي لا تتبع التوزيع الطبيعي، كما هو الحال بالنسبة لهذه الدراسة. مقياس الدراسة:

اعتمدنا على مقياس ليكارت (LIKERT) الثلاثي بدلا من الخماسي وغيره، لأن طبيعة الموضوع محل الدراسة لا يتطلب هذا التوسع وعليه فقد تم توزيع الدرجات من خلال هذا السلم كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-2): مجالات الإجابة على أسئلة الاستبيان و أوزانها

الخيارات	غير موافق	محايد	موافق	المجموع
الدرجة	1	2	3	6
			عدد المتغيرات	3

المصدر: من إعداد الطالب

يتضح من خلال جدول رقم (3-2) أن الوسط الحسابي يساوي 2 أي درجتين، وهو ما سوف يتم الاعتماد والاستناد إليه في الدراسة الإحصائية التحليلية لأجوبة أفراد عينة الدراسة.

كما تم وضع مقياس ترتيبي متوافق مع مقياس ليكارت الثلاثي لإعطاء المتوسط الحسابي مدلولاً إحصائياً وتفسيراً عملياً في نفس الوقت باستخدام المقياس الترتيبي للأهمية، وهو ما يساعد على التحليل واستنتاج النتائج

بحيث تحدد طول الفئة كما يلي:

$$\text{طول الفئة} = \text{المدى} \div \text{عدد الفئات} = 2 \div 3 = 0.66$$

فقد تحدد طول الفئة ب (0.66)، حيث يمكن تحدد الحد الأعلى والحد الأدنى للفئات وذلك بداية المقياس من الواحد الصحيح، حيث أصبح تصنيف قيم المتوسطات الحسابية والأهمية النسبية من فقرات محاور الاستبيان والجدول التالي يوضح الحدود.

الجدول رقم (3-3): مجالات المتوسط الحسابي حسب ليكارت الثلاثي

الرأي	المتوسط الحسابي
غير موافق	من 1 إلى 1.66
محايد	من 1.67 إلى 2.33
موافق	من 2.34 إلى 3

المصدر: من إعداد الطالب

❖ إختبار ثبات استبانة الدراسة¹:

الجدول رقم (3-4) : ثبات استبانة الدراسة بطريقة ألفا كرونباخ

الرقم	المحور	عدد الفقرات	قيمة ألفا كرونباخ
1	المحور الأول: أشكال الإبداع المحاسبي في مهنة المحاسبة	12	0.702
2	المحور الثاني: إختلاف الإبداع المحاسبي الايجابي على المحاسبة الإبداعية	11	0.583
3	المحور الثالث: عملية تطوير قدرات ومهارات المحاسبين	09	0.762
4	المحور الرابع: المستجندات الإبداعية في البيئة المحاسبية الجزائرية	08	0.702
	مجموع كل المحاور	40	0.838

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج الاحصائي SPSS

نلاحظ من الجدول رقم (3-4) أن معامل ألفا كرونباخ للمحور الأول قد بلغ حوالي (70.2 %) وفي المحور الثاني (58.3 %) والمحور الثالث (76.2 %) أما المحور الرابع (70.2 %) وبالنسبة للمحاور الأربعة مجتمعة فقد بلغ (83.8 %) مما يؤكد أن هذه النسبة المتحصل عليها مقبولة وتبين مدى ثبات الأداة المستخدمة في هذه الدراسة الميدانية.

II - 1-3 - التحليل الإحصائي وعرض النتائج:

وبالاستعانة ببرنامج الحزم الإحصائية قمنا بتحليل معطيات الاستبيان من تكرار والنسبة المئوية المقابلة لها.

أولاً: الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة

نحاول من خلال هذا البند أن نتناول المحور الأول من الاستبيان والمتمثل أساساً في تحليل الخصائص الديمغرافية للعينة المدروسة، حيث أظهرت النتائج المدروسة ما يلي:

¹ أنظر الملحق رقم 4.

1- إسم الوظيفة أو المهنة:

الجدول رقم (3-5): توزيع الأفراد الدراسة حسب إسم الوظيفة أو المهنة

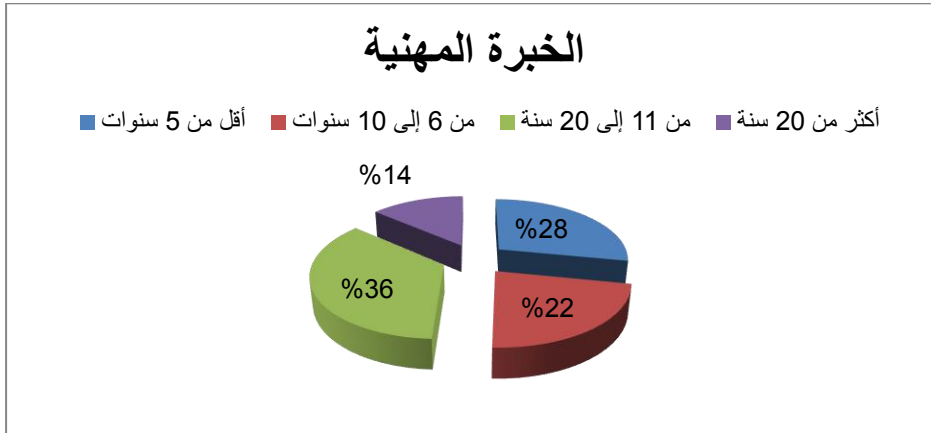
النسبة المئوية %	التكرار	إسم الوظيفة
16.44 %	24	مدقق حسابات
30.13 %	44	محاسب معتمد
21.91 %	32	مساعد محاسب
17.12 %	25	إطار مالي ومحاسبي لدى مؤسسة اقتصادية
14.4 %	21	أستاذ في المحاسبة
100 %	146	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بناء على برنامج (SPSS)

يوضح الجدول رقم (3-5) أن معظم أفراد الدراسة كانوا من فئة الذين يزاولون مهنة على مستوى مكاتب المحاسبة من مدققي الحسابات (الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات) والمحاسبين المعتمدين ومساعد المحاسب حيث بلغ عددهم 100 فرد، في حين حازت فئة العاملين في مجال المحاسبة بالمؤسسات الاقتصادية على نسبة معتبرة فكانت النسبة 17.15% بتكرار 25. أما أساتذة في المحاسبة فكانت هي النسب والتكرار الأقل، ويرجع سبب إرتفاع الفئة الأولى والثانية وهم المهنيين أكثر من الأكاديميين في أن مجال البحث لهذه الدراسة تميل أكثر إلى المهنيين، بحيث يمكن الوصول إلى نتائج أكثر واقعية بالنسبة لأهداف البحث.

الخبرة المهنية:

الشكل (1-3): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية



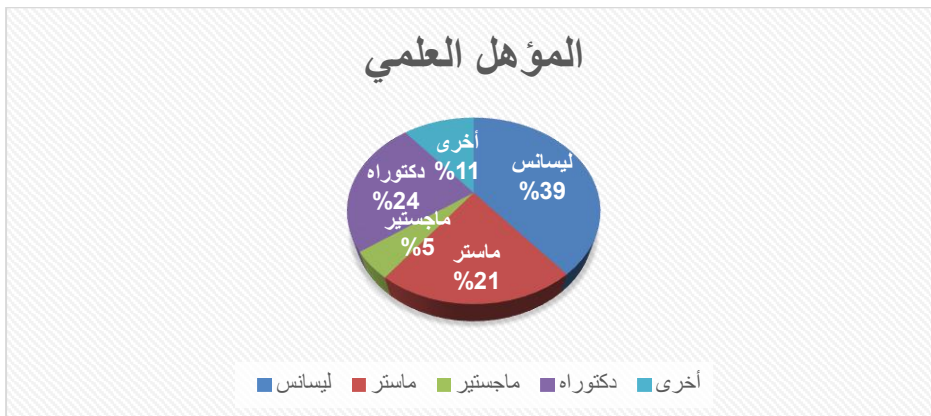
المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج (SPSS)

من خلال الشكل رقم (1-3) نلاحظ أن معظم أفراد العينة تتركز خبرتهم المهنية ما بين [11 - 20 سنة] نسبة 36% أي ما يقارب 52 فردًا، في حين حازت الفئة على المرتبة الثانية [أقل من 5 سنوات] نسبة 28% أي 41 فردًا، أما الفئة [6 - 10 سنة] فكانت بتكرار 43 فردًا أي نسبة 22%، في حين كانت الفئة الأكثر من 20 سنة الأقل عدد بـ 20 فردًا نسبة 14%.

يعتبر سنوات الخبرة عملاً مهماً في نجاح وتحقيق الإبداع المحاسبي نتيجة لتراكم رصيد الخبرات ومعلومات والدراسات الطويلة في مجال المحاسبة، حيث أن نجاح الإبداع المحاسبي خاصة يكون بالمعرفة الواسعة بآلية عمل المحاسبي في مكاتب المحاسبة، هذا ما يساعد على تنشيط وتشجيع الإبداع المحاسبيين.

المؤهل العلمي:

الشكل (2-3): توزيع العينة حسب المؤهل العلمي



الفصل الثالث: واقع الإبداع المحاسبي وممثلة المحاسبة في البيئة المحاسبية الجزائرية

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج (SPSS)

نلاحظ من خلال الشكل رقم (3-2) أن أفراد العينة يحملون مستويات علمية معتبرة، من شهادة ليسانس بنسبة 39% أي ما يقابل 57 فرد، وهو الحد الأدنى لمزاولة مهنة محاسبة في الجزائر وماستر والماجستير ودكتوراه وهي مستويات علمية أعلى من ليسانس، وهو مؤشر جيد يدل على أن أفراد العينة لديهم القدرة على الإجابة على أسئلة الاستبيان بشكل جيد، ويتمتعون بمستوى علمي مناسب، هذا ما يعزز الثقة في إجاباتهم والاعتماد عليها في التحليل. في حين بلغ عدد الأفراد الذين يحملون مؤهلات أخرى (التكوين المهني) نسبة 11%، وهو نسبة صغيرة لا تؤثر على نتائج الدراسة، في حين أنهم يمتلكون الخبرة والتجربة اللازمة للإفادة من الإجابة على الاستبيان،

العمر:

الجدول رقم (3-6): توزيع أفراد العينة حسب العمر

النسبة المئوية %	التكرار	الفئة العمرية
2.739 %	4	أقل من 25 سنة
31.506 %	46	من 26 إلى 30 سنة
32.879 %	48	من 31 إلى 40 سنة
32.879 %	48	أكثر من 40 سنة
100 %	146	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج (SPSS)

نلاحظ من خلال هذا الجدول (3-6) أن معظم أفراد العينة هم من فئة العمرية [41 سنة فأكثر] و[31-40 سنة] بـ 48 فرد، تليها في المرتبة الثانية الفئة العمرية [26-30 سنة] بـ 46 فرد، أما الفئة

الفصل الثالث: واقع الإبداع المحاسبي ومهنة المحاسبة في البيئة المحاسبية الجزائرية

العمرية [أقل من 25 سنة] فهي أقل عدد أفراد ب 4. هذا ما يدعم رزانة أفراد العينة المستجوبين في الاجابة على الاستبيان.

II-2- تحليل نتائج محاور الاستبيان:

المحور الأول: أشكال الإبداع المحاسبي في مهنة المحاسبة

الجدول رقم (3-7): جدول بين أشكال الإبداع المحاسبي في مهنة المحاسبة

الرقم	الفقرات	تكرار	الإجابة			الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الاجابة
			موافق	محايد	غير الموافق			
1	تسعى المنظمات المهنية الدولية من خلال عملية التوافق والتوحيد المحاسبي إلى رفع مستوى مهنة المحاسبة عبر العالم	التكرار	126	16	4	0.440	2.84	موافق
		%	86.3	11	2.7			
2	تعتبر المعايير المحاسبية إبداعا في مجال المحاسبة تساهم في تنظيم وتطوير مهنة المحاسبة	التكرار	138	8	0	0.228	2.95	موافق
		%	94.5	5.5	0			
3	إن عملية استبعاد أو إضافة معايير جديدة هي مظهر من مظاهر الإبداع المحاسبي	التكرار	95	31	20	0.726	2.51	موافق
		%	65.1	21.2	13.7			
4	إن الإفصاح عن المعلومات البيئية في القوائم المالية هي صورة لإبداع المحاسبين	التكرار	82	56	8	0.602	2.51	موافق
		%	56.2	38.4	5.5			
5	يعتبر الإفصاح عن قيم الأصول بطريقة القيمة العادلة أسلوب مبتكر في المحاسبة	التكرار	119	19	8	0.542	2.76	موافق
		%	81.5	13	5.5			
6	يعتبر ظهور أنواع جديدة للمحاسبة مظهر من مظاهر التطور المحاسبي	التكرار	106	32	8	0.577	2.67	موافق
		%	72.6	21.9	5.5			
7	ظهرت المحاسبة الإدارية كنتاج إبداعي للفكر المحاسبي لمسايرة التغيرات الحاصلة في البيئة الجديدة	التكرار	86	52	8	0.601	2.53	موافق
		%	58.9	35.6	5.5			
8	تعتبر حوكمة الشركات نمطا حديثا في العمل المحاسبي يعتمد على المساءلة الأمر الذي يساهم في زيادة مصداقية المعلومات المقدمة	التكرار	101	33	12	0.637	2.61	موافق
		%	69.2	22.6	8.2			
9		التكرار	146	0	0	0	3	موافق

الفصل الثالث: واقع الإبداع المحاسبي وممثلة المحاسبة في البيئة المحاسبية الجزائرية

			100	0	0	%	سهلت تكنولوجيا المعلومات عمل المحاسبين وزادت من مصداقية التقارير والقوائم المالية		
موافق	0.325	2.93	139	4	3	التكرار	ساهمت تكنولوجيا المعلومات في رفع كفاءة وفاعلية النظام المحاسبي	10	
			95.2	2.7	2.1	%			
موافق	0.544	2.6	92	50	4	التكرار	يساهم المحاسبون في تحديد أهداف جديدة ووضع خطط استراتيجية للوحدات الاقتصادية كما يدعم تطوير السياسات المالية القديمة	11	
			63	34.2	2.7	%			
موافق	0.585	2.58	91	48	7	التكرار	يساهم الإبداع المحاسبي من خلال إعادة هيكلة الوحدات الاقتصادية في تحسين الأداء المالي للوحدات الاقتصادية	12	
			62.3	32.9	4.8	%			
موافق	0.252	2.70	المحور الأول						

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج (SPSS)

نلاحظ من الجدول رقم (3-7) أن أعلى متوسط حسابي كان للعبارة رقم (9) بمتوسط حسابي 3 وانحراف معياري معدوم معناه أنه هذه الفقرة وجدت قبول كبيرة لدى المستجوبين بدرجة موافق، فيما حازت العبارة رقم 2 و 10 بمتوسطات حسابية وانحراف معياري أقل، وقد كانت العبارة رقم 3 على قد حازت على أقل متوسط حسابي قدر بـ 2.51 وانحراف معياري كبير قدر بـ 0.726 وهذا دليل على تشتت اجابات افراد العينة حول هذه الفقرة.

أما بالنسبة للمحور الاول ككل، والذي يضم 12 فقرة، فقد وافقت عينة الدراسة على عناصره، حيث بلغ متوسط الحسابي عام بـ 2.70 وانحراف معياري عام 0.252، مما يدل على تأييد أغلب أفراد العينة على الفقرات المطروحة.

اختبار الفرضية الاولى:

سيتم اختبار الفرضية عن طريق اختبار (Test Binomial)، عند مستوى دلالة احصائية ($\alpha=0.05$) حيث سيتم اختبار مدى اختلاف اجابات عينة الدراسة عن المتوسط الحسابي العام للدراسة،

• الفرضية الاولى: يأخذ الإبداع المحاسبي في مهنة المحاسبة عدة أشكال تساعد على تطوير الممارسات المهنية المحاسبية؛

الفصل الثالث: واقع الإبداع المحاسبي ومهنة المحاسبة في البيئة المحاسبية الجزائرية

الفرضية المعدومة: رفض الفرضية الاولى

الفرضية البديلة: قبول الفرضية الاولى

نتائج اختبار الفرضية الاولى من خلال فقراتها والبالغ عددها 12 فقرة مبينة في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-8): إختبار صحة الفرضية الاولى

الرقم	الفقرات	القيمة الاحتمالية (Excat sig.)	القبول أو الرفض
1	تسعى المنظمات المهنية الدولية من خلال عملية التوافق والتوحيد المحاسبي إلى رفع مستوى مهنة المحاسبة عبر العالم	0.000	مقبولة
2	تعتبر المعايير المحاسبية إبداعا في مجال المحاسبة تساهم في تنظيم وتطوير مهنة المحاسبة	0.000	مقبولة
3	إن عملية استبعاد أو إضافة معايير جديدة هي مظهر من مظاهر الإبداع المحاسبي	0.000	مقبولة
4	إن الإفصاح عن المعلومات البيئية في القوائم المالية هي صورة لإبداع المحاسبين	0.159	مرفوضة
5	يعتبر الإفصاح عن قيم الاصول بطريقة القيمة العادلة أسلوب مبتكر في المحاسبة	0.000	مقبولة
6	يعتبر ظهور أنواع جديدة للمحاسبة مظهر من مظاهر التطور المحاسبي	0.000	مقبولة
7	ظهرت المحاسبة الإدارية كنتاج إبداعي للفكر المحاسبي لمسايرة التغيرات الحاصلة في البيئة الجديدة	0.38	مرفوضة
8	تعتبر حوكمة الشركات نمطا حديثا في العمل المحاسبي يعتمد على المساءلة الأمر الذي يساهم في زيادة مصداقية المعلومات المقدمة	0.000	مقبولة

الفصل الثالث: واقع الإبداع المحاسبي وممثلة المحاسبة في البيئة المحاسبية الجزائرية

مقبولة	0.000	سهلت تكنولوجيا المعلومات عمل المحاسبين وزادت من مصداقية التقارير والقوائم المالية	9
مقبولة	0.000	ساهمت تكنولوجيا المعلومات في رفع كفاءة وفاعلية النظام المحاسبي	10
مقبولة	0.020	يساهم المحاسبون في تحديد أهداف جديدة ووضع خطط استراتيجية للوحدات الاقتصادية كما يدعم تطوير السياسات المالية القديمة	11
مقبولة	0.040	يساهم الإبداع المحاسبي من خلال إعادة هيكلة الوحدات الاقتصادية في تحسين الأداء المالي للوحدات الاقتصادية	12
مقبولة	0.000	الفرضية الأولى	

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج (SPSS)

من خلال الجدول رقم (3-8) نلاحظ أنه تم اختبار فرضيات فقرات المحور الأول وقد كان نتائج الاختبار القبول لجميع الفقرات ما عدا الفقرة 04 و07 فقد تم الرفض بها، وهذا معناه رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة وهذا ما تؤيده نسبة اختبار الفقرات التي حازت على (0.000) بنسبة أقل من مستوى المعنوية المقدر بـ (0.05)

وعليه فإن القيمة الاحتمالية المتحصل على من اختبار ذو الحدين للفقرات المحور الأول كانت قوية جدا قدرت بـ 0.000 وبهذا فقد تم قبول الفرضية البديلة ورفض الفرضية المعدومة والتي تنص على: يأخذ الإبداع المحاسبي في مهنة المحاسبة عدة أشكال تساعد على تطوير الممارسات المهنية المحاسبية؛

المحور الثاني: يختلف الإبداع المحاسبي الإيجابي عن ممارسات المحاسبة الإبداعية

الجدول رقم (3-9): الاختلاف بين الإبداع المحاسبي الإيجابي عن ممارسات المحاسبة الإبداعية

الرقم	الفقرات	نوع	الإجابة			المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة
			موافق	محايد	غير الموافق			
3		التكرار	75	30	41	2.23	0.863	٦

الفصل الثالث: واقع الإبداع المحاسبي وممثلة المحاسبة في البيئة المحاسبية الجزائرية

			51.4	20.5	28.1	%	يعتبر الإبداع المحاسبي قديما في الفكر المحاسبي من خلال تزايد وتراكم الخبرات في بناء المعرفة المحاسبية	
موافق	0.550	2.57	87	55	4	التكرار	إن ممارسات المحاسبة الإبداعية هي وقائع حديثة ظهرت بشكل كبير عند عجز المؤسسات الاقتصادية على حل مشاكلها المالية	14
			59.6	37.7	2.7	%		
موافق	0.390	2.82	119	27	0	التكرار	يساهم الإبداع المحاسبي على التحديد والتحسين في العمل المحاسبي	15
			81.5	18.5	0	%		
موافق	0.423	2.86	129	13	4	التكرار	إن الإبداع المحاسبي الإيجابي يهدف إلى تحقيق منفعة للأطراف المستفيدة من مخرجات النظام المحاسبي	16
			88.4	8.9	2.7	%		
موافق	0.492	2.75	114	28	4	التكرار	يَجْمَلُ الإبداع المحاسبي في طياته الإيجابية ويساهم في تطوير مهنة المحاسبة	17
			78.1	19.2	2.7	%		
محايد	0.686	2.11	43	76	27	التكرار	يمارس المحاسب المحاسبة الإبداعية عند تورط الإدارة ومسؤولي الشركة في الكشف عن وضعية الشركة الحقيقية	18
			29.5	52.1	18.5	%		
محايد	0.795	1.96	43	54	49	التكرار	إن ممارسات المحاسبة الإبداعية هي نوع من الغش والإحتيال في القوائم المالية وهي لا تعبر عن نوع من الإبداع	19
			29.5	37	33.6	%		
محايد	0.838	2.09	58	43	45	التكرار	إن ممارسات المحاسبة الإبداعية تساهم في تراجع مصداقية مهنة المحاسبة وعدم الثقة في ممارستها	20
			39.7	29.5	30.8	%		
موافق	0.546	2.6	91	51	4	التكرار	يساهم الإبداع المحاسبي في حل المشاكل وتسهيل الممارسات المحاسبية وترشيد القرارات المتخذة	21
			62.3	34.9	2.7	%		
محايد	0.737	2.05	43	67	36	التكرار	تخلف ممارسات المحاسبة الإبداعية أضرار وأزمات بسبب نقص الشفافية في عرض البيانات بالنسبة للجهات المهتمة بالمؤسسة	22
			29.5	45.9	24.7	%		
لا	0.646	2.27	55	75	16	التكرار		23

الفصل الثالث: واقع الإبداع المحاسبي ومهنة المحاسبة في البيئة المحاسبية الجزائرية

			37.7	51.4	11	%	يتوافق الإبداع المحاسبي الإيجابي مع أخلاقيات مهنة المحاسبة في حين أن المحاسبة الإبداعية تخالف ذلك
متوسط	0.286	2.39	المحور الثاني				

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج (SPSS)

نلاحظ من الجدول رقم (3-9) أن أعلى متوسط حسابي كان للعبارة رقم (16) بمتوسط حسابي 2.86 وبانحراف معياري قدر بـ 0.423 معناه أنه هذه الفقرة وجدت قبول كبيرة لدى المستجوبين بدرجة موافق، فيما حازت العبارة رقم 15 و 17 بمتوسطات حسابية وانحراف معياري أقل واتجاه موافق، وقد كانت العبارة رقم 19 قد حازت على أقل متوسط حسابي قدر بـ 1.96 وبانحراف معياري قدر بـ 0.795 وهذا دليل على تشتت اجابات افراد العينة حول هذه الفقرة وكانت باتجاه محايد.

أما بالنسبة للمحور الثاني ككل، والذي يضم 11 فقرة، فقد وافقت عينة الدراسة على عناصره، حيث بلغ متوسط الحسابي عام بـ 2.39 وبانحراف معياري عام 0.286، مما يدل على تأييد أغلب أفراد العينة على الفقرات المحور الثاني.

اختبار الفرضية الثانية:

سيتم اختبار الفرضية عن طريق اختبار (Test Binomial)، عند مستوى دلالة احصائية ($\alpha=0.05$) حيث سيتم اختبار مدى اختلاف اجابات عينة الدراسة عن المتوسط الحسابي العام للدراسة،

- الفرضية الثانية: يختلف الإبداع المحاسبي الايجابي على ممارسات المحاسبة الإبداعية؛

الفرضية المعدومة: رفض الفرضية الثانية

الفرضية البديلة: قبول الفرضية الثانية

نتائج اختبار الفرضية الثانية من خلال فقراتها وبالبالغ عددها 11 فقرة مبينة في الجدول التالي:

الفصل الثالث: واقع الإبداع المحاسبي وممثلة المحاسبة في البيئة المحاسبية الجزائرية

الجدول رقم (3-10): اختبار الفرضية الثانية

الرقم	الفقرات	القيمة الاحتمالية (Excat sig.)	القبول أو الرفض
13	يعتبر الإبداع المحاسبي قديما في الفكر المحاسبي من خلال تزايد وتراكم الخبرات في بناء المعرفة المحاسبية	0.804	مرفوضة
14	إن ممارسات المحاسبة الإبداعية هي وقائع حديثة ظهرت بشكل كبير عند عجز المؤسسات الاقتصادية على حل مشاكلها المالية	0.025	مقبولة
15	يساهم الإبداع المحاسبي على التجديد والتحسين في العمل المحاسبي	0.000	مقبولة
16	إن الإبداع المحاسبي الإيجابي يهدف إلى تحقيق منفعة للأطراف المستفيدة من مخرجات النظام المحاسبي	0.000	مقبولة
17	يَجْمَلُ الإبداع المحاسبي في طياته الإيجابية ويساهم في تطوير مهنة المحاسبة	0.000	مقبولة
18	يمارس المحاسب المحاسبة الإبداعية عند تورط الإدارة ومسؤولي الشركة في الكشف عن وضعية الشركة الحقيقية	0.000	مقبولة
19	إن ممارسات المحاسبة الإبداعية هي نوع من الغش والاحتيال في القوائم المالية وهي لا تعبر عن نوع من الإبداع	0.000	مقبولة
20	إن ممارسات المحاسبة الإبداعية تساهم في تراجع مصداقية مهنة المحاسبة وعدم الثقة في ممارستها	0.016	مقبولة
21	يساهم الإبداع المحاسبي في حل المشاكل وتسهيل الممارسات المحاسبية وترشيد القرارات المتخذة	0.04	مقبولة
22	تخلف ممارسات المحاسبة الإبداعية أضرار وأزمات بسبب نقص الشفافية في عرض البيانات بالنسبة للجهات المهتمة بالمؤسسة	0.000	مقبولة

الفصل الثالث: واقع الإبداع المحاسبي وممثلة المحاسبة في البيئة المحاسبية الجزائرية

مقبولة	0.04	يتوافق الإبداع المحاسبي الايجابي مع أخلاقيات مهنة المحاسبة في حين أن المحاسبة الإبداعية تخالف ذلك	23
مقبولة	0.000	الفرضية الثالثة	

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج (SPSS)

من خلال الجدول رقم (3-10) نلاحظ أنه تم اختبار فرضيات فقرات للمحور الثاني وقد كان نتائج الاختبار القبول لجميع الفقرات ما عدا الفقرة رقم 13 فقد رفضت، وهذا معناه رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة وهذا ما تؤيده نسبة اختبار الفقرات التي حازت على (0.000) بنسبة أقل من مستوى المعنوية المقدر بـ (0.05)

وعليه فإن القيمة الاحتمالية المتحصل على من اختبار ذو الحدين للفقرات المحور الثانية كانت قوية جدا قدرت بـ 0.000 وبهذا فقد تم قبول الفرضية البديلة ورفض الفرضية المعدومة والتي تنص على: يختلف الإبداع المحاسبي الايجابي على ممارسات المحاسبة الإبداعية؛

المحور الثالث: تساهم عملية تطوير قدرات ومهارات المحاسبين إلى ترقية الممارسات المهنية

الجدول (3-11): أهمية عملية تطوير قدرات ومهارات المحاسبين في ترقية الممارسات المهنية

الرقم	الفقرات	ن.ت.ع.:	الإجابة			المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الإجمالية
			موافق	محايد	غير الموافق			
24	إن تطوير المهارات والقدرات المهنية للمحاسب تساهم في تنمية التفكير التحليلي والابتكاري	التكرار	115	27	4	2.76	0.489	موافق
		%	78.8	18.5	2.7			
25	تسعى المنظمات المهنية على حث المحاسبين نحو تطبيق متطلبات الجودة وتطوير خبراتهم المهنية	التكرار	103	31	12	2.62	0.634	موافق
		%	70.5	21.2	8.2			
26	إن جودة التعليم المحاسبي تلعب دورا هاما في تطوير مهنة المحاسبة والتدقيق	التكرار	114	20	12	2.7	0.614	موافق
		%	78.1	13.7	8.2			

الفصل الثالث: واقع الإبداع المحاسبي وممثلة المحاسبة في البيئة المحاسبية الجزائرية

							من خلال تنمية التفكير الإبداعي للمحاسبين		
موافق	0.460	2.81	122	20	4	التكرار	إن تكوين كوادر قادرة على موازلة المهنة	27	
			83.6	13.7	2.7	%	مطلب ضروري لتعزيز مهنة المحاسبة والمراجعة		
موافق	0.666	2.67	114	16	16	التكرار	إن الاعتماد على مناهج دراسية تتطابق مع المعايير الدولية للتعليم المحاسبي	28	
			78.1	11	11	%	تساهم في تأهيل الطلاب لمزاولة المهنة		
موافق	0.577	2.67	106	32	8	التكرار	يتوجب على المحاسبين والمراجعين تأهيل أنفسهم تأهيلا ذاتيا لزيادة خبرتهم وكفاءتهم	29	
			72.6	21.9	5.5	%			
موافق	0.695	2.44	81	48	17	التكرار	توفر جمعيات المحاسبية دورات تأهيلية للمحاسبين لتطوير من قدراتهم ومواكبة المستجدات في المهنة	30	
			55.5	32.9	11.6	%			
موافق	0.496	2.75	113	29	4	التكرار	إن إقامة دورات تدريبية في مجال التكنولوجيا تساهم في تأهيل المحاسبين في مجال تكنولوجيا المعلومات	31	
			77.4	19.9	2.7	%			
موافق	0.554	2.73	115	23	8	التكرار	إن التعليم المحاسبي الجيد يساهم في إخراج محاسبين لهم قدرات عالية تسمح لهم بتقديم أداء محاسبي عالي	32	
			77.4	19.9	2.7	%			
موافق	0.341	2.68	المحور الثالث						

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج (SPSS)

نلاحظ من الجدول رقم (3-11) أن أعلى متوسط حسابي كان للعبارة رقم (27) بمتوسط حسابي 2.81 وبانحراف معياري قدر بـ 0.460 معناه أنه هذه الفقرة وجدت قبول كبيرة لدى المستجوبين لهذا المحور بدرجة موافق، فيما حازت العبارة رقم 24 و31 بمتوسطات حسابية وانحراف معياري أقل واتجاه موافق، وقد كانت العبارة رقم 30 قد حازت على أقل متوسط حسابي قدر بـ 2.44 وبانحراف معياري قدر بـ 0.695، هذه الفقرة كانت باتجاه موافق.

الفصل الثالث: واقع الإبداع المحاسبي ومهنة المحاسبة في البيئة المحاسبية الجزائرية

أما بالنسبة للمحور الثالث ككل، والذي يضم 09 فقرة، فقد وافقت عينة الدراسة على عناصره، حيث بلغ متوسط الحسابي عام بـ 2.68 وبانحراف معياري عام 0.341، مما يدل على تأييد أغلب أفراد العينة على الفقرات المحور الثالث.

اختبار الفرضية الثالث:

سيتم اختبار الفرضية عن طريق اختبار (Test Binomial)، عند مستوى دلالة احصائية ($\alpha=0.05$) حيث سيتم اختبار مدى اختلاف اجابات عينة الدراسة عن المتوسط الحسابي العام للدراسة،

- الفرضية الثالثة: يساهم تطوير قدرات ومهارات المحاسبين على ترقية مهنة المحاسبة؛

الفرضية المعدومة: رفض الفرضية الثالثة

الفرضية البديلة: قبول الفرضية الثالثة

نتائج اختبار الفرضية الثالثة من خلال فقراتها والبالغ عددها 09 فقرة مبينة في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-12): اختبار الفرضية الثالثة

الرقم	الفقرات	القيمة الاحتمالية (Exact sig.)	القبول أو الرفض
24	إن تطوير المهارات والقدرات المهنية للمحاسب تساهم في تنمية التفكير التحليلي والابتكاري	0.000	مقبولة
25	تسعى المنظمات المهنية على حث المحاسبين نحو تطبيق متطلبات الجودة وتطوير خبراتهم المهنية	0.000	مقبولة
26	إن جودة التعليم المحاسبي تلعب دورا هاما في تطوير مهنة المحاسبة والتدقيق من خلال تنمية التفكير الإبداعي للمحاسبين	0.000	مقبولة
27	إن تكوين كوادر قادرة على موازلة المهنة مطلب ضروري لتعزيز مهنة المحاسبة والمراجعة	0.000	مقبولة
28	إن الإعتماد على مناهج دراسية تتطابق مع المعايير الدولية للتعليم المحاسبي تساهم في تأهيل الطلاب لمزاولة المهنة	0.000	مقبولة

الفصل الثالث: واقع الإبداع المحاسبي ومهنة المحاسبة في البيئة المحاسبية الجزائرية

29	يتوجب على المحاسبين والمراجعين تأهيل أنفسهم تأهيلا ذاتيا لزيادة خبرتهم وكفاءتهم	0.000	مقبولة
30	توفر جمعيات المحاسبية دورات تأهيلية للمحاسبين لتطوير من قدراتهم ومواكبة المستجدات في المهنة	0.214	مرفوضة
31	إن إقامة دورات تدريبية في مجال التكنولوجيا تساهم في تأهيل المحاسبين في مجال تكنولوجيا المعلومات	0.000	مقبولة
32	إن التعليم المحاسبي الجيد يساهم في إخراج محاسبين لهم قدرات عالية تسمح لهم بتقديم أداء محاسبي عالي	0.000	مقبولة
	الفرضية الثالثة	0.000	مقبولة

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج (SPSS)

من خلال الجدول رقم (3-12) نلاحظ أنه تم اختبار فرضيات فقرات المحور الثالث وقد كان نتائج الاختبار القبول لجميع الفقرات ما عدا الفقرة 30 فقد رفضت، وهذا معناه رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة وهذا ما تؤيده نسبة اختبار الفقرات التي حازت على (0.000) بنسبة أقل من مستوى المعنوية المقدر بـ (0.05)

وعليه فإن القيمة الاحتمالية المتحصل على من اختبار ذو الحدين للفقرات المحور الثالث كانت قوية جدا قدرت بـ 0.000 وبهذا فقد تم قبول الفرضية البديلة ورفض الفرضية المدومة والتي تنص على: يساهم تطوير قدرات ومهارات المحاسبين على ترقية مهنة المحاسبة؛

المحور الرابع: تتضمن البيئة المحاسبية الجزائرية عدة مستجدات إبداعية تساهم في تطوير مهنة المحاسبة

الجدول رقم (3-13): جدول بين أهم مستجدات الإبداعية تساهم في تطوير مهنة المحاسبة في البيئة الجزائرية

الرقم	الفقرات	نوع الإجابة	الإجابة			المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة
			موافق	محايد	غير الموافق			
33	التكرار	موافق	78	48	20	2.4	0.719	موافق

الفصل الثالث: واقع الإبداع المحاسبي وممثلة المحاسبة في البيئة المحاسبية الجزائرية

			53.4	32.9	13.7	%	إن البيئة المحاسبية الجزائرية تحاول مواكبة التطورات الحاصلة على المستوى العالمي من خلال التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية	
موافق	0.707	2.34	69	57	20	التكرار	يساهم النظام المحاسبي المالي الجزائري في تطوير مهنة المحاسبة	34
			47.3	39	13.7	%		
موافق	0.546	2.6	91	51	4	التكرار	إصدار معايير التدقيق الجزائرية تساهم في تحسين بيئة العمل المحاسبية	35
			62.3	34.9	2.7	%		
موافق	0.768	2.42	86	35	25	التكرار	إن تغيير نظام الدخول إلى الإمتحان المهني لمزاولة مهنة المحاسبة بالجزائر سيسمح بانتقاء أحسن الكوادر البشرية وهي بذلك ستضمن كفاءة عالية للمحاسبين الممارسين للمهنة.	36
			58.9	24	17.1	%		
موافق	0.338	2.87	127	19	0	التكرار	يستخدم المحاسبون الحاسوب لتسهيل عملة من خلال زيادة الدقة وسرعة التنفيذ	37
			87	13	0	%		
موافق	0.645	2.46	79	55	12	التكرار	يعتبر تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في البيئة المحاسبية الجزائرية تحديا يساهم في تطوير الممارسات المهنية	38
			54.1	37.7	8.2	%		
موافق	0.586	2.64	101	37	8	التكرار	إن دخول التجارة الإلكترونية للاقتصاد الجزائري هي بمثابة تحديا جديدا لمهنة المحاسبة لمواكبة المستجدات المعاصرة	39
			69.2	25.3	5.5	%		
موافق	0.651	2.58	98	35	13	التكرار	إن تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية لها أثر إيجابي على جودة المعلومات المحاسبي من خلال تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	40
			67.1	24	8.9	%		
موافق	0.359	2.53					المحور الرابع	

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج (SPSS)

نلاحظ من الجدول رقم (3-13) أن أعلى متوسط حسابي كان للعبارة رقم (37) بمتوسط حسابي 2.87 وبانحراف معياري قدر بـ 0.338 معناه أنه هذه الفقرة وجدت قبول كبيرة لدى المستجوبين لهذا المحور بدرجة موافق، فيما حازت العبارة رقم 39 و35 بمتوسطات حسابية وانحراف معياري أقل واتجاه موافق، وقد كانت العبارة رقم 34 قد حازت على أقل متوسط حسابي قدر بـ 2.34 وبانحراف معياري قدر بـ 0.707، هذه الفقرة كانت باتجاه موافق.

الفصل الثالث: واقع الإبداع المحاسبي وممثلة المحاسبة في البيئة المحاسبية الجزائرية

أما بالنسبة للمحور الرابع ككل، والذي يضم 08 فقرات، فقد وافقت عينة الدراسة على عناصره، حيث بلغ متوسط الحسابي عام بـ 2.53 وبانحراف معياري عام 0.359، مما يدل على تأييد أغلب أفراد العينة على الفقرات المحور الرابع.

اختبار الفرضية الرابعة:

سيتم اختبار الفرضية عن طريق اختبار (Test Binomial)، عند مستوى دلالة احصائية ($\alpha=0.05$) حيث سيتم اختبار مدى اختلاف اجابات عينة الدراسة عن المتوسط الحسابي العام للدراسة،

● الفرضية الرابعة: تتضمن البيئة المحاسبية الجزائرية عدة مستجدات إبداعية تساهم في تطوير مهنة المحاسبة؛

الفرضية المعدومة: رفض الفرضية الرابعة

الفرضية البديلة: قبول الفرضية الرابعة

نتائج اختبار الفرضية الرابعة من خلال فقراتها والبالغ عددها 08 فقرات مبينة في الجدول التالي:

جدول رقم (3-14): اختبار الفرضية الرابعة

الرقم	الفقرات	القيمة الاحتمالية (Exact sig.)	القبول أو الرفض
33	إن البيئة المحاسبية الجزائرية تحاول مواكبة التطورات الحاصلة على المستوى العالمي من خلال التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية	0.456	مرفوضة
34	يساهم النظام المحاسبي المالي الجزائري في تطوير مهنة المحاسبة	0.563	مرفوضة
35	إصدار معايير التدقيق الجزائرية تساهم في تحسين بيئة العمل المحاسبية	0.04	مقبولة
36	إن تغيير نظام الدخول إلى الإمتحان المهني لمزاولة مهنة المحاسبة بالجزائر سيسمح بانتقاء أحسن الكوادر البشرية وهي بذلك ستضمن كفاءة عالية للمحاسبين الممارسين للمهنة.	0.38	مرفوضة

الفصل الثالث: واقع الإبداع المحاسبي وممثلة المحاسبة في البيئة المحاسبية الجزائرية

37	يستخدم المحاسبون الحاسوب لتسهيل عملة من خلال زيادة الدقة وسرعة التنفيذ	0.000	مقبولة
38	يعتبر تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في البيئة المحاسبية الجزائرية تحديا يساهم في تطوير الممارسات المهنية	0.363	مرفوضة
39	إن دخول التجارة الإلكترونية للاقتصاد الجزائري هي بمثابة تحديا جديدا لمهنة المحاسبة لمواكبة المستجدات المعاصرة	0.000	مقبولة
40	إن تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية لها أثر إيجابي على جودة المعلومات المحاسبي من خلال تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	0.000	مقبولة
	الفرضية الرابعة	0.000	مقبولة

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج (SPSS)

من خلال الجدول رقم (3-14) نلاحظ أنه تم اختبار فرضيات فقرات المحور الرابع وقد كان نتائج الاختبار القبول للفقرات رقم 35، 37، 39، 40، والرفض للفقرات رقم 33، 34، 36، 38، وهذا معناه رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة وهذا ما تؤيده نسبة اختبار الفقرات التي حازت على (0.000) بنسبة أقل من مستوى المعنوية المقدر بـ (0.05)

وعليه فإن القيمة الاحتمالية المتحصل على من اختبار ذو الحدين للفقرات المحور الرابع كانت قوية جدا قدرت بـ 0.000 وبهذا فقد تم قبول الفرضية البديلة ورفض الفرضية المعدومة والتي تنص على: تحمل البيئة المحاسبية الجزائرية عدة مستجدات إبداعية تساعد على تطوير مهنة المحاسبة فيها؛

II - 3 - مناقشة وتفسير نتائج المتحصل عليها:

من خلال هذه العنوان سنحاول تفسير النتائج المتوصل إليها من مخرجات الأساليب الإحصائية والاختبارات ومن خلال اتجاه آراء المستجوبين اتجاه فقرات الاستبيان

✓ تفسير نتائج الفرضية الأولى بالنسبة للمحور الأول:

الفصل الثالث: واقع الإبداع المحاسبي ومهنة المحاسبة في البيئة المحاسبية الجزائرية

فيما يتعلف بالفرضية الأولى التي تنص على: يأخذ الإبداع المحاسبي في مهنة المحاسبة عدة أشكال تساعد على تطوير الممارسات المهنية المحاسبية، فقد وافقت عينة الدراسة بالإجماع على فقرات المحور الأول وكان اختبار الفرضية كذلك مقبول، فقد أخذت العبارة رقم (9) متوسط حسابي قوي جدا وانحراف معياري معدوم، تليها العبارة رقم 03 وبهذا نستنتج أن مفهوم الإبداع المحاسبي في الجزائر مرتبط بتكنولوجيا المعلومات بالنسبة للفقرة رقم 09 والمعايير المحاسبة الدولية للفقرة رقم 03،

وبما أن البيئة المحاسبية الجزائرية فيها طابع تقليدي في الممارسات المهنية وليس بالمستوى الكبير يرون أن تكنولوجيا المعلومات والمعايير المحاسبة الدولية هما أهم إبداعات يمكن أن يساهما في ترقية وتطوير الممارسات المهنية، أما فقرات المحور الأخرى فكانت توجهها بدرجة موافق وبنسب متوسطات عادية وهذا راجع إلى أن مصطلح الإبداع المحاسبي غير شائع في أوساط المهنيين، فيما هو متداول بين الأكاديميين، ويتداخل مفهوم الإبداع المحاسبي مع مفهوم ممارسات المحاسبة الإبداعية.

✓ تفسير نتائج الفرضية الثانية بالنسبة للمحور الثاني:

فيما يتعلق بالفرضية الثانية التي تنص على: يختلف الإبداع المحاسبي الإيجابي على ممارسات المحاسبة الإبداعية؛ كانت نتائج دراسة الفرضيات مقبول لهذه الفرضية وقد تم قبول بعض فقرات للمحور الثاني الفقرة 14 و 15 و 16 و 17 و 20 أما باقي الفقرات 13 و 18 و 19 و 20 و 22 و 23 فحملت اتجاه المحيد وهنا تشتت آراء المستجوبين وهذا راجع لحساسية هذا المحور والذي يخص ممارسات المحاسبة الإبداعية،

وبما أن معظم أفراد العينة يتكونون من فئة المهنيين بنسبة أكبر من 70% من الأفراد المستجوبين فقد تجاهلوا الإجابة الصريحة لفقرات المحور ويرجع ذلك لعدم تقبل فكرة أن ممارسات المحاسبة الإبداعية هي سلبية وتخالف أخلاقيات المهنة. حيث التمس منهم عند محاورتهم حول الموضوع أن هذه الممارسات إلزامية لكسب الرزق فمن خلالها يتم كسب أكبر عدد من الزبائن يكون إلا لمن يمارس المحاسبة الإبداعية بمستوى عالي جدا، وحسب أحدهم فان ممارسة المحاسبة الإبداعية في الجزائر تعتمد على تخفيض أكبر قدر ممكن من الضرائب أو من أجل كسب تصنيف مهني جديد.

الفصل الثالث: واقع الإبداع المحاسبي ومهنة المحاسبة في البيئة المحاسبية الجزائرية

✓ تفسير نتائج الفرضية الثالث بالنسبة للمحور الثالث:

فيما يتعلف بالفرضية الثالثة التي تنص على: يساهم تطوير قدرات ومهارات المحاسبين على ترقية مهنة المحاسبة، فقد وافقت عينة الدراسة بالإجماع على فقرات المحور الثالث وكان اختبار الفرضية كذلك مقبول، فقد أخذت العبارة رقم (27) أعلى متوسط حسابي لهذا المحور ما يدل على تأييد أفراد العينة على هذه الفقرة والتي تنص على " إن تكوين كوادر قادرة على مزاوله المهنة مطلب ضروري لتعزيز مهنة المحاسبة والمراجعة " فالتكوين ضروري للعامل البشري من أجل الارتقاء بكفاءته ومنها تعزيز مهنة المحاسبة، فيما حازت العبارة 24 و 31 على مستويات مقبولة من متوسط حسابي، من خلال ذلك نستنتج أن تطوير قدرات ومهارات المحاسبين تعتمد على التكوين الجيد وكذلك الاهتمام بالتكوين المستمر لمعرفة المستجدات الحاصلة في مجال المحاسبة، كما يعتبر الاهتمام بالعامل البشري من بين أهم العوامل التي تساعد على تطوير المهنة، كذلك فتطوير قدرات ومهارات المحاسبين تشجع على تنمية التفكير التحليلي والابتكاري والذي ينتج من خلاله أفكار أصيلة وغير مألوفة وهذا هو الإبداع المحاسبي الحقيقي، كما ترى عينة الدراسة أن الاهتمام بإقامة دورات محاسبية في مجال التكنولوجيا يساهم في تأهيل المحاسبين ويدعم في تطوير قدرات المحاسبين، فجانبا للتكنولوجيا قد وصل في العالم إلى مستويات كبير فيما لم تستغل في الجزائر إلا تكنولوجيا عادية.

✓ تفسير نتائج الفرضية الرابعة بالنسبة للمحور الرابعة:

فيما يتعلف بالفرضية الرابعة التي تنص على: تتضمن البيئة المحاسبية الجزائرية عدة مستجدات إبداعية تساهم في تطوير مهنة المحاسبة، فقد وافقت عينة الدراسة بالكامل على فقرات المحور الرابع وكان اختبار الفرضية كذلك مقبول.

من خلال فقرات المحور الرابع فقد استحوذت العبارات رقم 37 و 39 و 35 على أعلى متوسطات حسابية وانحراف معياري متدني وهذا راجع لعدم تشتت آراء عينة الدراسة والموافقة بالأغلبية على هذه الفقرات وبهذا يرى أفراد العينة أنه استخدام المحاسب للحاسوب من أهم صور الإبداعية في الجزائر ، لأنه ساهما بشكل كبير في تخفيف العبء الروتيني على المحاسب وتكليف الآلة بعناء الحساب والتسجيل والمعالجة، زيادة على ذلك السرعة في تنفيذ العمليات والقدرة التخزينية العالية وسرعة استرجاع المعلومات القديمة أي الارشيف، مع الاستفادة من الدقة العالية التي يتمتع بها الحاسوب فالمحاسب الجزائري يستخدم بعض البرامج نذكر منها Excel ...، كما

الفصل الثالث: واقع الإبداع المحاسبي وممثلة المحاسبة في البيئة المحاسبية الجزائرية

تري عينة الدراسة أن دخول التجارة الالكترونية إلى البيئة الجزائرية هو نوع من التحدي للمحاسبين لتطوير من امكانياتهم لمواكبة هذا المستجد وخاصة المدققين، كذلك ترى عينة الدراسة أن المعايير التدقيق الجزائرية سترفع وتحسن مهنة المراجعة في الجزائرية وهذا لأن هذه المعايير لها صبغة دولية ويتعامل بها أحسن الدول العالمية والتي تحت عليها المنظمات المهنية الدولية.

خلاصة الفصل

حاولنا في هذا الفصل التماس الإبداع المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية، حيث تطرقنا إلى تجسيد بعض صور وأشكال للإبداع، وهي تعبر عن مستجدات وتغييرات طرأت على الحقل المحاسبي الجزائري كاستبدال المخطط الوطني المحاسبي بالنظام المحاسبي المالي، والاعتماد على المعايير الدولية للتدقيق وهما أهم مستجدين في البيئة المحاسبية الجزائرية لتطوير مهنة المحاسبة.

أما في الجانب التطبيقي حيث فقد تم قياس صدق وثبات أداة الدراسة المتمثلة في الاستبانة، وتم التوصل إلى نسبة 0.803 وهي نسبة مقبولة في الاعتماد على الاستبانة في هذه الدراسة، كما تم اختبار الفرضيات الأربعة باستخدام ذو الحدين وخلصت بقبول الفرضيات المحتملة.

الختامة

تناولنا في هذه البحث موضوع الإبداع المحاسبي وتأثيره في تطوير مهنة المحاسبة، حيث يعتبر واحدة من أهم المواضيع المحاسبية الأكثر جدلا بين المهنيين والأكاديميين، وهذا راجع إلى أن الإبداع المحاسبي مصطلح غير شائع في أوساط المهنيين، ويختلط مفهومه مع مفهوم ممارسات المحاسبة الإبداعية وتحديدا في الشق السليبي منها.

حيث تطرق المفكرين والباحثين لمفاهيم الإبداع المحاسبي من عدة جوانب، فهناك من ركز على الشخص المبدع واعتبار تكوينه وتأهيله هو الحل في تحقيق الإبداع، وهناك من اعتمد على الشيء الملموس كطرق محاسبية جديدة أو تغيير سياسة قديمة بأخرى جديدة أو الاعتماد على تكنولوجيا معلومات في العمل المحاسبي، أو مواكبة المستجدات الحاصلة على المستوى الدولي، فكلها حلول تساعد المحاسبين والمؤسسات وكل الأطراف في البيئة المحاسبية لتوفير معلومات محاسبية تمتاز بجودة عالية.

هذه الأخيرة تعتبر أهم هدف تحققه مهنة المحاسبة للمجتمع، فكلما كانت المعلومات صادقة وتماز بالشفافية كلما زادت ثقة الجمهور والمجتمع في هذه المهنة، فهي عمود الاقتصاد، فتطوير مهنة المحاسبة مرتبط بمدى تقديم خدمات أو ممارسات بالمستوى المطلوب للأطراف المستفيدة منها،

فالجزائر عمدت إلى تطوير مهنتها حيث أحدثت جملة من التغييرات في محاولة للوصول إلى المستوى الدولي، فكان التغيير والتجديد قد شمل النظام المحاسبي حيث استبدل النظام القديم المخطط الوطني للمحاسبة بالنظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير الدولية فقد حمل معه الكثير من المستجدات في البيئة الجزائرية كاعتماد على القيمة العادلة والقيمة المحينة واستخدام التكنولوجيا مسك الحسابات ... وغيرها، أما في مجال التدقيق فقد تم الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق وهي بمثابة أعلى مستوى في للممارسات المهنية للتدقيق.

ولإلمام أكثر بالموضوع قسمنا خطة البحث إلى ثلاث فصول، فصلين نظريين: الأول تناول المتغير التابع وهو مهنة المحاسبة ومتطلبات تطويرها، والثاني تطرق إلى المتغير المستقل وهو الإبداع المحاسبي أما الفصل الثالث فيمثل الجانب تطبيقي في هذا البحث حيث تم تسليط الضوء على الجزائر ومحاولة معرفة المستجدات والإبداعات التي تتواجد في البيئة المحاسبية الجزائرية، فقد خلصت الدراسة بالنتائج والتوصيات التالية:

نتائج اختبار الفرضيات:

قامت الدراسة على أربعة فرضيات رئيسية والمتمثلة فيما يلي:

• تمثلت الفرضية الاولى في أنه: " يأخذ الإبداع المحاسبي في مهنة المحاسبة عدة أشكال تساعد على تطوير الممارسات المهنية المحاسبية "؛

تم اثبات هذه الفرضية وكان توجه آراء افراد العينة القبول لها، وبهذا نستنتج أن الإبداع المحاسبي يحمل أهم صور له حسب افراد العينة في تكنولوجيا المعلومات والمعايير الدولية للمحاسبة وحسب تاريخ المحاسبة يعتبران أكبر ففزة نوعية تحققت في مجال المحاسبة من استحداث معايير واستغلال التكنولوجيا في العمل المحاسبي.

• تمثلت الفرضية الثانية في انه " يختلف الإبداع المحاسبي الايجابي على ممارسات المحاسبة الإبداعية "

تم إثبات هذه الفرضية وكان القبول لها من طرف عينة الدراسة، وبهذا نستنتج أن الإبداع المحاسبي يختلف في مفهومه عن ممارسات المحاسبة الإبداعية فيما خالف عينة الدراسة على أن المحاسبة الإبداعية أنها تخالف أخلاقيات المهنة باعتبارها ممارسات عادية.

• تمثلت الفرضية الثالثة في أنه " يساهم تطوير قدرات ومهارات المحاسبين على ترقية مهنة المحاسبة "

تم إثبات الفرضية الثالثة بالقبول من طرف العينة المستجوبة، وعليه فتحقق تطوير قدرات المحاسبين يرجع إلى أهمية عملية التكوين الجيد سواء في تقرير تربص أو التكوين المستمر للإلمام بالمستجدات ومواكبة كل ما هو مستحدث في البيئة المحاسبية، كذلك تطوير قدرات المحاسبين يساهم في تنمية التفكير التحليلي والابتكاري وهذا هو منطلق الإبداع المحاسبي، أما في مجال التكنولوجيا فالمحاسب مطالب برفع قدراته في هذا المجال لاستغلال الحاسوب والتكنولوجيا الحديثة في عملة الشئ الذي يساعده في تحقيق السرعة والدقة في اخراج المعلومات.

• تمثلت الفرضية الرابعة في أنه " تحمل البيئة المحاسبية الجزائرية عدة مستجدات إبداعية تساعد على تطوير مهنة المحاسبة فيها "

تم قبول الفرضية الرابعة من طرف أفراد العينة، فالبيئة المحاسبية الجزائرية تحمل صور إبداعية على غرار استبدال المخطط الوطني المحاسبي بالنظام المحاسبي المالي، كذلك الاعتماد على المعايير الدولية للتدقيق كما يعتبر دخول التجارة إلكترونية تحديا جديدا امام المحاسبين ومهنة المحاسبة لمواكبة هذا الجديد في البيئة الجزائرية من أجل تطوير إمكانياتهم وتطوير مهنة المحاسبة.

الاقتراحات:

عموما يمكن حصر مقترحات الدراسة فيما يلي:

1. تحسين نوعية التعليم وتكوين المحاسبي عن طريق ربط الدراسات بين الجانبين الأكاديمي ودراسة الحالات العملية للواقع التطبيقي.
2. ضرورة تفعيل التكوين المستمر للمحاسبين حتى يتسنى لهم معرفة المستجدات والتطورات في مجال المحاسبة؛
3. إقامة وحدات للبحث والتطوير للبحوث العلمية في مجال المحاسبة، والاهتمام بالإبداع والابتكار والتطوير المحاسبي؛
4. مكافحة كل المعوقات التي تحول دون الإبداع المحاسبي والعمل على تحفيز وتشجيع روح الإبداع؛
5. الحرص على ترسيخ أخلاقيات مهنة المحاسبة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
6. ضرورة تغيير كل اللوائح والانظمة القديمة واستبدالها بما يتوافق مع متطلبات البيئة المحاسبية الدولية؛
7. تشجيع المحاسبين على تأهيل أنفسهم ذاتيا ومحاولة الاطلاع والاستفادة من الخبرة الاجنبية؛
8. ضرورة مواكبة المستجدات المحاسبية على المستوى الدولي من معايير وأبحاث وغيرها.

آفاق البحث:

من خلال هذه الأطروحة تبين أنه موضوع يفتح آفاق أخرى لبحوث مستقبلية ومكاملة أمام الطلبة والباحثين والراغبين في التطرق إليها وعليه يمكن أن نقترح جملة من الإشكاليات البحثية:

- ❖ إبداع المحاسبين بين الإيجابية والسلبية؛
- ❖ متطلبات نجاح الإبداع المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية؛
- ❖ أهمية الإبداع المحاسبي ودوره في التنمية الاقتصادية؛
- ❖ محفزات ومعوقات الإبداع المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية؛
- ❖ أبعاد الإبداع المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية؛

وفي الأخير نأمل أن نكون قد حققنا أهداف البحث الذي قمنا بها من خلال الاجابة على التساؤلات التي تم طرحها في المقدمة وساهمنا في معالجة الاشكالية.

قائمة المصادر

والمراجع

أولا : باللغة العربية:

أ- الكتب:

- 1- أحمد حلمى جمعة، أخلاقيات مهنة المحاسبة والتحكيم المؤسسي، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2015.
- 2- أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبية (منظور توافق الدولي)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.
- 3- أنور أحمد الشبراوى، المحاسبة الإبداعية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2017.
- 4- بن ربيعة حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية، الجزء الأول، الطبعة الأولى، منشورات كليك، الجزائر، 2013.
- 5- جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة والجباية، page Bleues، الجزائر، 2011.
- 6- حسين القاضي، مأمون حمدان، نظرية المحاسبية، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2012-2013.
- 7- حسين قاضي، مأمون حمدان، نظرية المحاسبية، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.
- 8- رزق ابو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، 2015.
- 9- رضوان حلوه حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، 2006.
- 10- رضوان حلوه حنان، مدخل النظرية المحاسبية الاطار الفكري- التطبيقات العلمية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2013.
- 11- رضوان حلوى حنان، تطور الفكر المحاسبي، الطبعة الأولى/الإصدار الثاني دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
- 12- رضوان حلوى حنان، تطور الفكر المحاسبي، الطبعة الأولى، الإصدار الثاني، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
- 13- رضوان حنان حلوى ، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، 2006.
- 14- رياض العبدالله، طلال الجحاوي، نظرية محاسبية، 2009.
- 15- سيد عطا الله السيد، المفاهيم المحاسبية الحديثة، الطبعة الأولى، دار الراجحة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
- 16- سيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار الراجحة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
- 17- طارق عبد العال حماد، المدخل الحديث في المحاسبة (المحاسبة عن القيمة العادلة)، جامعة عين شمس، مصر، 2004.
- 18- عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبية، الطبعة الأولى، دار السلاسل، الكويت، 1990.

- 19- عجيلة محمد، فعالية نظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية (مدخل نظري)، الطبعة الأولى، 2014.
- 20- علي عبد الله شاهين، النظرية المحاسبية، الطبعة الأولى، مكتبة آفاق للطباعة والنشر والتوزيع، غزة، فلسطين، 2011.
- 21- فتحي عبد الرحمان حروان، الإبداع مفهومه -تدريبه، الطبعة الأولى، دار الفكر والنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2002.
- 22- الكسندر رونسكا، الإبداع العام والخاص، ترجمة غسان عبد الحي أبو فخر، تأليف مصطفى ناصف، سلسلة كتب شهيرة يصدرها المجلس الوطني الثقافي والفنون والأدب-الكويت.
- 23- كمال الدين مصطفى الدهراوي، عبد الله العظيم هلال، المحاسبة كنظام للمعلومات، دار التعليم الجامعي، مصر، 2014.
- 24- كمال عبد العزيز النقيب، مقدمة في النظرية المحاسبية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2004.
- 25- لخضر علاوي، معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، Page Bleues، الجزائر، 2012.
- 26- محسن أحمد الخضيري، المحاسبة الاجرامية -كيفية التحايل واستخدام الاساليب المحاسبية من أجل الخداع-، الطبعة الأولى، ايتراك للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2014.
- 27- محمد أحمد عبد الجواد، كيف تنمي مهارات الابتكار والإبداع الفكري، الطبعة الأولى، دار البشير للثقافة والعلوم، طنطا، مصر، 2000.
- 28- محمد السيد الناغي، دراسات في: نظرية المحاسبية مدخل معاصر، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2011.
- 29- مسعود صديقي، محمد حسان بن مالك، علاء بوقفة، المحاسبة المالية طبقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014.
- 30- ناصر نور الدين، المحاسبة الإلكترونية وتكنولوجيا المعلومات تصميم وإدارة قواعد البيانات، 2014، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية.
- 31- وليد ناجي الخيالي، نظرية المحاسبية، منشورات أكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007.
- 32- وليد ناجية الخيالي، أصول المحاسبة المالية، الجزء الأول، من منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007.
- 33- ويجانت، كيسو، كميل، مبادئ المحاسبة، ترجمة مصطفى محمد جمعة أبو عمارة، نزار بن صالح الشويمان، ومراجعة ناصر خليفة عبد المولى سعيد، فتحي رزق سالم السوافيري، دار المريخ للنشر.

ب- المجلات المنشورة:

- 1- ألاء شمس الله نور الله، هندسة المحاسبة وتعزيز دورها الإبداعي في الوحدات الاقتصادية، العدد 101، 2014، مجلة الإدارة والاقتصاد، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المستنصرية، العراق

- 2- إبراهيم محمد على الجزراوي، لقمان محمد سعيد، أدوات تكنولوجيا المعلومات ودورها في كفاءة وفاعلية المعلومات الحاسوبية، العدد 75، 2009، مجلة الإدارة والاقتصاد.
- 3- أسامة عبد اللطيف محمود، حسان الدين خدّاش، محمود نصار، دور التعليم الحاسبي في ترسيخ الممارسات الاخلاقية لمهنة المحاسبة والتدقيق والحد من الفساد،
- 4- أسامة عبد اللطيف محمود، محمود نصار، حسام الدين خدّاش، دور التعليم الحاسبي في ترسيخ الممارسات الاخلاقية لمهنة المحاسبة والتدقيق والحد من الفساد: دراسة تطبيقية على الجامعات الأردنية.
- 5- إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، طبعة عام 2008، الجزء الاول.
- 6- أمل عبد الحسين كحيط، أحمد ميري أحمد، مدى ملائمة مناهج التعليم الحاسبي المهني في العراق لمعايير التعليم الحاسبي الدولية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد 13، العدد 39، 2017.
- 7- أيمن الهنيبي، دور استخدام تكنولوجيا المعلومات في تحسين جودة خدمات التدقيق في الأردن، المجلد 25، العدد 7، 2011، مجلة جامعة النجاح للأبحاث.
- 8- أيمن محمد نمر الشنطي، دور تكنولوجيا المعلومات في تطوير مهنة تدقيق الحسابات، العدد 2011، 27، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، بغداد،
- 9- بكر ابراهيم محمود، نضال عزيز مهدي، دور ومسؤولية مراقبي الحسابات في العراق تجاه الافصاح الإلكتروني للقوائم المالية،
- 10- جابر حسين المنصوري، عماد عبد الستار المشكور، مدى مساهمة مقومات مهنة المحاسبة في رفع كفاءة المحاسبين لترشيد القرارات الاستثمارية.
- 11- جودي محمد رمزي، إصلاح النظام الحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير الحاسوبية الدولية، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد السادس، ديسمبر 2009.
- 12- حسين جميل غافل، لآلى محمد حافظ، تقييم واقع تطبيق المحاسبة البيئية في الوحدات الاقتصادية، مقال .
- 13- حسين مصطفى هلالي، إدارة المعرفة بين الإبداع الحاسبي وإبداع المحاسبين، 2006، أدوار المحاسبين ومراقبين الحسابات في قرارات الإدارة وتنمية الموارد، المنظمة العربية لتنمية الإدارة القاهرة جمهورية مصر ،
- 14- حسين مصطفى هلالي، الإبداع الحاسبي في الافصاح عن المعلومات البيئية في التقارير المالية، أدوار المحاسبين ومراقبي الحسابات في قرارات الإدارة وتنمية الموارد، المنظمة العربية لتنمية الإدارة، 2006.

- 15- حسين مصطفى هلاي، المعايير المحاسبية الدولية، الجذور-الحصاد-المستقبل، أدورا المحاسبين ومراقبي الحسابات في قرارات الإدارة وتنمية الموارد، المنظمة العربية للتنمية الادارية، 2006، .
- 16- خضير مجيد علاوي، القياس والافصاح الخاسبي لصافي الاصول المحاسبية باستعمال مبدأ القيمة العادلة، العدد6، المجلد2014،22، مجلة جامعة بابل، العلوم الانسانية، جامعة بابل، العراق
- 17- زهرة حسن العامري و ابتهاج اسماعيل يعقوب، الحاسبة بين الإبداع و الابتداع، المجلة الأكاديمية العراقية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2013.
- 18- زياد هاشم السقا، خليل إبراهيم الحمداني، ناظم حسن الطائي، الدور المحاسبي في تقليل مخاطر النشر الإلكتروني للتقارير والقوائم المالية،
- 19- سوسن احمد سعيد، عبد الواحد محمد، دراسة مقارنة لأخلاقيات مهنة الحاسبة والتدقيق الدولية الاسلامية، مجلة جامعة كركوك للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد4، العدد2، سنة2014.
- 20- طه احمد حسين أرديني، التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق-دراسة لآراء مجموعة من المحاسبين في مدينة الموصل، مجلة تنمية الرافدين، 2007،29،89.
- 21- ظاهر شاهر القشي، أثر استخدام الحاسبة الابتكارية في تصميم نظام المعلومات المحاسبي على موثوقية المعلومات المالية، مجلة البحوث الاكاديمية، الاكاديمية الليبية، العدد رقم 2، اغسطس 2014.
- 22- عادل حسين علي، التكاليف البيئية ودورها في تحسين المعلومات المحاسبية المقدمة لاتخاذ القرارات، العدد8، مجلة دنانير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الانبار، العراق.
- 23- عبد الواحد غازي محمد حسين، دور الحاسبة البيئية والتدقيق البيئي في تفعيل التنمية المستدامة، المجلد 10، العدد 32، 2014، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت، العراق.
- 24- عبد خلف عبد الجنابي، مقداد احمد نوري النعيمي، دور الجانب الأخلاقي للمحاسب الاداري في جودة المعلومات المحاسبي، مجلة العلوم الادارية، المجلد20، العدد79، لسنة 2014.
- 25- عماد محمد كندوري، دراسة مقارنة للمعايير المحاسبية الدولية مع القواعد المحاسبية العراقية، العدد2012،93، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق.
- 26- غندير عون شعيب، عجيلة محمد، متطلبات واقع الإبداع المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية، مجلد1، العدد1، جوان 2017، مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد والإدارة، جامعة عمار التليجي ، الاغواط ،الجزائر.

- 27- قاسم محمد زريقات، عيسى أحمد العزام، واقع برامج التعليم الخاسبي في الجامعات الأردنية وتوافقها مع متطلبات المعيار 3 من المعايير للتعليم الخاسبي، المجلد 17، العدد 2، المجلة العربية للمحاسبة، ديسمبر 2014،
- 28- ليث نعمان حسون، دور تكنولوجيا المعلومات الخاسبية في ترشيد القرارات الادارية، المجلد 7، العدد 1، 2017، مجلة جامعة كركوك للعلوم الادارية والاقتصادية.
- 29- محمد زرقون، فارس بن يدير، واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، العدد 4، جوان 2016، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، جامعة قاصدي مباح، ورقلة، الجزائر.
- 30- محمد ظافر عبد الخالق الغضنفر، اسهامات السلوك الأخلاقي الخاسبي في الحد من ممارسات الخاسبية الإبداعية/ دراسة استطلاعية في كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، مجلة تنمية الرافدين، العدد 114، المجلد 35، لسنة 2014.
- 31- محمود رمضان محمد، الإبداع الخاسبي، ملتقى ادوار المحاسبين ومراقبي الحسابات في قرارات الإدارة وتنمية الموارد، المنظمة العربية للتنمية الادارية، جامعة الدول العربية، مصر، 2005.
- 32- نادر يونس رمضان، محمد حويش علاوي الشجيري، دور الابلاغ المالي الإلكتروني في تفعيل جودة المعلومات الخاسبية،
- 33- ناظم حسن رشيد، دور مراقب الحسابات في إضفاء الثقة بالبيانات المحاسبية المنشورة على الانترنت في بيئة التجارة الإلكترونية، المجلد 7، العدد 23، 2001، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت، العراق.
- 34- نعيم دهمش، ظاهر القشي، مدى ملاءمة مهنة المحاسبة لبيئة التجارة الإلكترونية،
- 35- نعيم دهمش، عفاف اسحق ابوزر، ادارة المعرفة بين تكنولوجيا المعلومات والتأهيل الخاسبي،
- 36- نوره السلیمان، الإبداع والابتكار ومفهوم كل منهما، ملف عبر الانترنت.
- 37- وحيد محمود رمو، الاطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية في ظل قواعد وأخلاقيات مهنة المحاسبة والمعايير المحاسبية والتدقيقية الدولية، مجلة تنمية الرافدين، العدد 89، 2008، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق.

ج - الأطروحات والرسائل والمذكرات:

- 1- الاخضر خراز، دور الإبداع في اكتساب المؤسسة ميزة تنافسية، شهادة ماجستير، كلية علوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، سنة 2001،

- 2- خيام مدوخ، واقع تطور مهنة المحاسبة بين التأهيل المهني والتكنولوجي للمحاسبين في الشركات العاملة في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل بكلية التجارة، الجامعة الإسلامية فلسطين، 2014.
- 3- العابدي دلال، حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية دراسة حالة شركة أليانس للتأمينات الجزائرية، مذكرة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر.
- 4- محمد عجيلة، دور الإبداع المحاسبي والمحاسبين في التسيير واتخاذ القرار دراسة ميدانية لحالة الجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية علوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، 2009.

د- الملتقيات:

- 1- بوقرة رابح، غانم هاجرة، الحوكمة المفهوم والاهمية، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري، يومي 06-07 ماي 2012، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر.
- 2- عزاوي عمر، عجيلة محمد، الإبداع كأسلوب لتحقيق الميزة التنافسية، المؤتمر العلمي الدولي حول الاداء المتميز للمنظمات والحكومات 8-9 مارس 2005، كلية الحقوق وعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة.
- 3- علي فلاح الزعبي، ماجد عبدالعزيز الجري، دور وأهمية الإبداع المحاسبي في تحقيق الميزة التنافسية الاقتصادية في مؤسسات المال والأعمال الأردنية (منظور مستقبلي)، بحث علمي مقدم الى المؤتمر العلمي الخامس لكلية العلوم الإدارية والمالية في جامعة فيلادلفيا 4 - 5 / تموز / 2007 م .
- 4- عمورة جمال، شريف أحمد، دور وأهمية الإبداع المحاسبي والمالي في عملية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية والمالية، ملتقى دولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، دراسة وتحليل تجارب وطنية ودولية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة.
- 5- مراقة صالح، بوهرين فتيحة، الإبداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبة الدولية، الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة: يومي 12 و13 ماي 2010، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب البليدة.
- 6- مراقة صالح، بوهرين فتيحة، الإبداع المحاسبي من خلال معايير محاسبة الدولية، الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2005.
- 7- ياسر أحمد السيد محمد الجرف، أهمية تطوير معايير المحاسبة في المملكة العربية السعودية لتحقيق التوافق مع معايير المحاسبة الدولية، ورقة عمل مقدمة إلى الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة، مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون، الرياض 18-19 ماي 2010.

ث - القوانين والمراسيم:

- 1- الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 42، قانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- 2- الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 24، المرسوم التنفيذي رقم 139/96 المؤرخ في 15 أفريل 1996، يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ حسابات والمحاسب المعتمد.

و- مواقع الانترنت:

- 1- قاموس المعجم المعاني ، قاموس عربي عربي تاريخ الاطلاع 2016/02/ 23 <http://www.almaany.com>

ثانيا: باللغة الاجنبية:

1. Muhannad Ahmed Atmeh, **The Players in the Accountancy Profession and Their Roles: The Case of Jordan**, International Journal of Business and Management, , Vol: 11, issue 3, 2016.
2. Ibrahim adagye dauda, Bala Azagaku,Sylvester Umbugadu AKU ,**Threats and Challenges to Accounting Profession: A Draw Back to the Development of Accounting Practices in Nigeria**, International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences, Volume 5, issue 4, 2015.
3. Alexandre André Feil, Liciane Diehl, Rogério José Schuck, **Professional ethics and accounting students: analysis of the intervening variables**, Cad. EBAPE.BR, Rio de Janeiro, vol 15, issue 2, 2017,
4. Akadakpo, Bukola A. Enofe, Augustine, **Impact of Accounting Ethics on the Practice of Accounting Profession In Nigeria**, IOSR Journal of Business and Management, University of Benin. Nigeria Volume 12, Issue 1, 2013.
5. Valentin Ioan UȘurelu, Mioara Marin,,Alina Elena Danaila, Daniela Loghin, **Accounting ethics –Responsibiliy Versus Creativity**, Annals of the University of Petroșani, Economics, Vol10, issue 3, 2010.
6. Akadakpo, Bukola A. Enofe, Augustine, **Impact of Accounting Ethics on the Practice of Accounting Profession In Nigeria**, IOSR journal of Business and Management.

7. Cletus O. Akenbor, Oghoghomeh Tennyson, **Ethics of Accounting Profession in Nigeria**, Journal of Business and Economics, Academic Star Publishing Company, Volume: 5, No: 8, August 2014.
8. Ethics Committee Meeting ICAS, **The Five Fundamental Ethics Principles: Time for Evaluation**, Discussion Paper, 2015. www.icas.com.
9. Akenbor Cletus, Ibanichuka, **Creative Accounting Practices in Nigerian Banks**, African Research Review ,An International Multidisciplinary Journal, Ethiopia, Vol. 6 , issue 3, July 2012.
10. Ginta Anca Ioana, **The Creative Accounting Concept in The Current Economic Context Approached From Different Perspectives in The Light of Motivations Underlying The Modelling of Fiscal Year Result**, Economy Series, Annals of the „Constantin Brâncuși” University of Târgu Jiu, Issue 6/2015,.
11. Artur Hołda, Anna Staszal, **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, No. 5. May 2016.
12. Turker susmus, Dilek Demirhan, **Creative Accounting: A brief history and conceptual Frame work**, File on linge.
13. Kiani Dur-e-Shawar and Malik A. Qaisar, **Creative Accounting: Developing A Model** , Research Journal of Recent Sciences, Vol. 4, issue 11, 2015,
14. Fizza Tassadaq, Qaisar Ali Malik, **Creative Accounting and Financial Reporting: Model Development and Empirical Testing**, International Journal of Economics and Financial, Vol: 5, issues:2, 2015.
15. Umoren,D. Oyerinde, Odejayi, **The social and Management scientists**, Faculty Journal, Faculty of Social and Management Sciences, Adekunle Ajasin University Akungba Akoko, Ondo State, Nigeria, VOL; 4, NO 1, 2010.
16. Rajmund Mirdala , Vule Mizdraković , Nada Arežina , Danka Stefanović, **Creative Accounting: From Creativity to Misuse**, Singidunum University International Scientific Conference, 2014..

17. Pana Daniela Nicoleta, **Creative Accounting – ART?**, “Valahia” University, Targoviste..
18. Ciocan Claudia Cătălina, **Motivations in Choosing Creative Accounting Techniques:A Managerial Perspective**, , “Ovidius” University Annals, Economic Sciences Series, Volume 17, Issue 2 , 2017.
19. Rucsandra Livia Moldovan, Sorin Adrian Achim, Cristina BOTA-AVRAM, **Fighting the Enemy of Fair View Principle – Getting to Know Creative Accounting**,2010, File on linge,
20. Jugoslav Aničić,¹ Dušan Aničić,² Aleksandar Majstorović, **Accounting and Financial Reports in the Function of Corporate Governance**, Journal of Process Management – New Technologies, Internationa, Vol;5, No 2, 2017.

الملاحق

✓ الملحق رقم (1):

استمارة استبيان

في إطار التحضير للأطروحة المدرجة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه طور الثالث (LMD)، تخصص دراسات محاسبية وجبائية متقدمة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة غرداية، والموسومة تحت عنوان:

" أهمية الإبداع المحاسبي في تطوير مهنة المحاسبة في الجزائر "

يرجى التكرم بالإجابة على الأسئلة أدناه، بوضع الإشارة (X) في الخانة التي تتفق مع رأيك كمساعدة منكم على انجاح الدراسة، علماً بأن إجاباتكم ستُعامل بشكل سري ولغايات وأغراض البحث العلمي فقط، ليس مطلوب منك ذكر اسمك أو عنوانك، شاكراً لكم على حسن تعاونكم وتقبلوا مني فائق التقدير والاحترام.

المشرف: عجيلة محمد

الطالب: غندير عون شعيب

الهاتف: 0672 37 61 44 البريد الإلكتروني: chouaibghendir@gmail.com

الجزء الأول: المعلومات الديمغرافية لعينة الدراسة

أولاً: لو تكرمت بذكر بعض المعلومات العامة الآتية:

اسم الوظيفة أو المهنة: [] مدقق حسابات [] محاسب معتمد [] مساعد المحاسب []

إطار مالي ومحاسبي لدى مؤسسة [] أستاذ في المحاسبة []

الخبرة المهنية: 5 سنوات فأقل [] من 6- إلى 10 سنوات []

من 11- إلى 20 سنة [] من 21 سنة فأكثر []

المؤهل العلمي: ليسانس [] ماستر [] ماجستير [] دكتوراه [] أخرى []

العمر: أقل من 25 سنة [] من 26 - إلى 30 سنة []
 من 31- إلى 40 سنة [] 41 سنة فأكثر []

الجزء الثاني: المعلومات المتعلقة بالدراسة

المحور الاول: أشكال الإبداع المحاسبي في مهنة المحاسبة

الرقم	البيان	موافق	محايد	غير موافق
01	تسعى المنظمات المهنية الدولية من خلال عملية التوافق والتوحيد المحاسبي إلى رفع مستوى مهنة المحاسبة عبر العالم			
02	تعتبر المعايير المحاسبية ابداعا في مجال المحاسبة تساهم في تنظيم وتطوير مهنة المحاسبة			
03	إن عملية استبعاد أو إضافة معايير جديدة هي مظهر من مظاهر الإبداع المحاسبي			
04	إن الافصاح عن المعلومات البيئية في القوائم المالية هي صورة لإبداع المحاسبين			
05	يعتبر الافصاح عن قيم الاصول بطريقة القيمة العادلة أسلوب مبتكر في المحاسبة			
06	يعتبر ظهور أنواع جديدة للمحاسبة مظهر من مظاهر التطور المحاسبي			
07	ظهرت المحاسبة الادارية كنتاج ابداعي للفكر المحاسبي لمسايرة التغيرات الحاصلة في البيئة الجديدة			
08	تعتبر حوكمة الشركات نمطا حديثا في العمل المحاسبي يعتمد على المساءلة الأمر الذي يساهم في زيادة مصداقية المعلومات المقدمة			
09	سهلت تكنولوجيا المعلومات عمل المحاسبين وزادت من مصداقية التقارير والقوائم المالية			
10	ساهمت تكنولوجيا المعلومات في رفع كفاءة وفاعلية النظام المحاسبي			

			يساهم المحاسبون في تحديد أهداف جديدة ووضع خطط استراتيجية للوحدات الاقتصادية كما يدعم تطوير السياسات المالية القديمة	11
			يساهم الإبداع المحاسبي من خلال إعادة هيكلة الوحدات الاقتصادية في تحسين الاداء المالي للوحدات الاقتصادية	12

المحور الثاني: يختلف الإبداع المحاسبي الايجابي عن ممارسات المحاسبة الإبداعية

غير موافق	محايد	موافق	البيان	الرقم
			يعتبر الإبداع المحاسبي قديما في الفكر المحاسبي من خلال تزايد وتراكم الخبرات في بناء المعرفة المحاسبية	13
			إن ممارسات المحاسبة الإبداعية هي وقائع حديثة ظهرت بشكل كبير عند عجز المؤسسات الاقتصادية على حل مشاكلها المالية	14
			يساهم الإبداع المحاسبي على التجديد والتحسين في العمل المحاسبي	15
			إن الإبداع المحاسبي الايجابي يهدف إلى تحقيق منفعة للأطراف المستفيدة من مخرجات النظام المحاسبي	16
			يَجْمَلُ الإبداع المحاسبي في طياته الايجابية ويساهم في تطوير مهنة المحاسبة	17
			يمارس المحاسب المحاسبة الإبداعية عند تورط الادارة ومسؤولي الشركة في الكشف عن وضعية الشركة الحقيقية	18
			إن ممارسات المحاسبة الإبداعية هي نوع من الغش والاحتيال في القوائم المالية وهي لا تعبر عن نوع من الإبداع	19
			إن ممارسات المحاسبة الإبداعية تساهم في تراجع مصداقية مهنة المحاسبة وعدم الثقة في ممارستها	20
			يساهم الإبداع المحاسبي في حل المشاكل وتسهيل الممارسات المحاسبية وترشيد القرارات المتخذة	21
			تخلف ممارسات المحاسبة الإبداعية أضرار وأزمات بسبب نقص الشفافية في عرض البيانات بالنسبة للجهات المهتمة بالمؤسسة	22

			يتوافق الإبداع المحاسبي الايجابي مع أخلاقيات مهنة المحاسبة في حين أن المحاسبة الإبداعية تخالف ذلك	23
--	--	--	---	----

المحور الثالث: تساهم عملية تطوير قدرات ومهارات المحاسبين إلى ترقية الممارسات المهنية

غير موافق	محايد	موافق	البيان	الرقم
			إن تطوير المهارات والقدرات المهنية للمحاسب تساهم في تنمية التفكير التحليلي والابتكاري	24
			تسعى المنظمات المهنية على حث المحاسبين نحو تطبيق متطلبات الجودة وتطوير خبراتهم المهنية	25
			إن جودة التعليم المحاسبي تلعب دورا هاما في تطوير مهنة المحاسبة والتدقيق من خلال تنمية التفكير الإبداعي للمحاسبين	26
			إن تكوين كوادر قادرة على موازلة المهنة مطلب ضروري لتعزيز مهنة المحاسبة والمراجعة	27
			إن الاعتماد على مناهج دراسية تتطابق مع المعايير الدولية للتعليم المحاسبي تساهم في تأهيل الطلاب لمزاولة المهنة	28
			يتوجب على المحاسبين والمراجعين تأهيل أنفسهم تأهيلا ذاتيا لزيادة خبرتهم وكفاءتهم	29
			توفر جمعيات المحاسبية دورات تأهيلية للمحاسبين لتطوير من قدراتهم ومواكبة المستجدات في المهنة	30
			إن إقامة دورات تدريبية في مجال التكنولوجيا تساهم في تأهيل المحاسبين في مجال تكنولوجيا المعلومات	31
			إن التعليم المحاسبي الجيد يساهم في إخراج محاسبين لهم قدرات عالية تسمح لهم بتقديم أداء محاسبي عالي	32

المحور الرابع: تتضمن البيئة المحاسبية الجزائرية عدة مستجدات إبداعية تساهم في تطوير مهنة المحاسبة

غير موافق	محايد	موافق	البيان	الرقم
			إن البيئة المحاسبية الجزائرية تحاول مواكبة التطورات الحاصلة على المستوى العالمي من خلال التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية	33
			يساهم النظام المحاسبي المالي الجزائري في تطوير مهنة المحاسبة	34
			إصدار معايير التدقيق الجزائرية تساهم في تحسين بيئة العمل المحاسبية	35
			إن تغيير نظام الدخول إلى الامتحان المهني لمزاولة مهنة المحاسبة بالجزائر سيسمح بانتقاء أحسن الكوادر البشرية وهي بذلك ستضمن كفاءة عالية للمحاسبين الممارسين للمهنة.	36
			يستخدم المحاسبون الحاسوب لتسهيل عملة من خلال زيادة الدقة وسرعة التنفيذ	37
			يعتبر تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في البيئة المحاسبية الجزائرية تحديا يساهم في تطوير الممارسات المهنية	38
			إن دخول التجارة الالكترونية للاقتصاد الجزائري هي بمثابة تحديا جديدا لمهنة المحاسبة لمواكبة المستجدات المعاصرة	39
			إن تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية لها أثر إيجابي على جودة المعلومات المحاسبي من خلال تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	40

✓ الملحق رقم (2):

✓ قائمة الاساتذة المحكمين للاستبيان:

الجامعة الاصلية	الرتبة	قائمة الاساتذة
جامعة الوادي	أستاذ محاضر أ	عوادي مصطفى
جامعة الوادي	أستاذ محاضر أ	بلقاسم بن خليفة
جامعة الوادي	أستاذ محاضر أ	الدينوري سالمي
جامعة الوادي	متحصل على شهادة دكتوراه وأستاذ مؤقت بجامعة الوادي	عتير سليمان

✓ الملحق رقم (3):

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.838	40

✓ الملحق رقم (4):

	Q1	Q2	Q3	Q4	Q5	Q6	Q7	Q8	Q9	Q10
Moyenne	2.84	2.95	2.51	2.51	2.76	2.67	2.53	2.61	3	2.93
Ecart type	0.440	0.228	0.726	0.602	0.542	0.557	0.601	0.637	0	0.325

	Q11	Q12	Q13	Q14	Q15	Q16	Q17	Q18	Q19	Q20
Moyenne	2.60	2.58	2.23	2.57	2.82	2.86	2.75	2.11	1.96	2.09
Ecart type	0.544	0.585	0.863	0.550	0.390	0.423	0.492	0.686	0.795	0.838

	Q21	Q22	Q23	Q24	Q25	Q26	Q27	Q28	Q29	Q30
Moyenne	2.60	2.05	2.27	2.76	2.62	2.70	2.81	2.67	2.67	2.44
Ecart type	0.546	0.737	0.646	0.489	0.634	0.614	0.460	0.666	0.577	0.695

	Q31	Q32	Q33	Q34	Q35	Q36	Q37	Q38	Q39	Q40
Moyenne	2.75	2.73	2.40	2.34	2.60	2.42	2.87	2.46	2.64	2.58
Ecart type	0.496	0.554	0.719	0.707	0.546	0.768	0.338	0.645	0.586	0.651