

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة غرداية



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

تخصص مالية ومحاسبة

مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ليسانس في مالية ومحاسبة

الإبداع المحاسبي و دور المحاسب القانوني في الجزائر - دراسة ميدانية -

تحت إشراف الأستاذ :

د . عجيلة محمد

إعداد الطالبات:

- حروز ربيعة
- معطالله فتيحة
- مهياة حليلة

السنة الجامعية: 2013-2014

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإهداء:

الحمد لله الذي خلق الخلق فاحصاها عددا ، وقسم الرزق ولم ينسى أحدا والصلاة والسلام على خاتم المرسلين ، وتشفيح المسلمين وعلى آله وصحبه والتابعين إليه بإحسان إلى يوم الدين وبعد :
أهدي هذا العمل المتواضع إلى نور عيني ودربي ولؤلؤة قلبي ونبع الحنان* أمي الحبيبة* .

إلى الذي تعب وكدا لأجلي لأن يوصلني لهذا المستوى* أبي العزيز أحمد* .

إلى إخوتي : محمد ، هاني ، لؤي ، عبد الودود . وإلى أخواتي : كلثوم ، هجيرة ، سهام ، فاتن ،
غفران ، جنان .

إلى كل الدين أحبهم ولم يتسنى لي ذكرهم لأنه من الصعب أن نختصر من نجبهم في سطور : عمتي
الزهرة وبناتها بشرى وزينب وبسمة ودعاء وخديجة ومحمد ، إلى نورة ، وعمي وزوجته و
أولادهم ، وعبلة وأولادها علي و محمد إسلام وآلاء .
إلى كل من يحمل لقب حروز .

إلى شريكتي في هذا العمل : حليلة وفتيحة .

إلى اللواتي قضيت معهن أجمل وأروع ذكرياتي: صبرينة ، هاجر ، رقية نجاح ، فاطمة ، نجاة .

و إلى كل زميلاتي طالبات تخصص مالية ومحاسبة إلى كل طلبة دفعة 2014

إلى كل الاساتذة الذين قابلتهم في المشوار الدراسي إلى كل من عرفته و تعذر علي ذكره .

الإهداء

إذا كان الإهداء يعبر ولو بجزء من الوفاء فالإهداء إلى :
معلم البشرية ومنبع العلم نبينا محمد صلى الله عليه وسلم
إلى من جعل الله الجنة تحت أقدامها واقتن رضاها برضى الرحمان وارتبطت طاعتها بطاعة
الخالق..... *والدتي العزيزة* .

إلى من يسر لي طريق العلم وعلمني حب العمل والصبر والمثابرة إلى مثل الأبوة ورمز الرجولة والتضحية
..... *والدي العزيز* .

إلى من تزهو بهم الحياة وتحلو معهم مرارة الأيام ، أشقائي وشقيقاتي الذين أحاطوني بالحب والاحترام
إلى من سيشاركني آمال المستقبل ورفيق دربيخطيبي
وإلى من قاسمتاني عناء هذا العمل : حليلة ، ربيعة .

إلى من عرفت كيف أجدهم وعلموني أن لا أضيعهمصديقاتي
إلى من أنسني في دراستي وشاركني همومي تذكارا وتقديرا
إلى زملائي في دفعة 2013-2014 وكل من جمعني بهم مسيرة الدراسة
إلى كل من سقط من قلمي سهوا
اهدي لهم هذا الجهد المتواضع

فتيحة

الإهداء:

بسم الله العلي القدير الذي هدانا لهذا وما كنا لنهتدي لولا هدانا الله واشكره على النعم التي أنعمها علينا ويسر

لنا سبل النجاح .

إلى من كللها الله بالهدى ,بالهبة والوقار ...إلى من علمني العطاء دون انتظار ...إلى من أحمل اسمه بكل افتخار ..أرجوا من الله أن يمد في عمرك لترى ثمارا قد حان قطائفها بعد طول انتظار وستبقى كلماتك نجوما أهتدي بها

اليوم وغدا وإلى الأبد ..*أبي العزيز*

إلى ملاكي في الحياة ...إلى منبع الحب و الحنان ...إلى من ترتاح برؤيتها العينان ...ولا يعوض حبها بشتى الأثمان

إلى أحلى صوت سمعته الأذان ...بعد رب العزة والنبي العدنان ...إلى نسمة الحياة وسبب الوجود ,إلى من

دعائها سر نجاحي وحنانها يلم جراحي ...إلى أغلى الحبايب *أمي الحبيبة*

و إلى رمز الحنان ...جدتي الغالية *السعدية* حفظها الله

إلى أغلى ما لدي في الوجود وسندي في الحياة إخوتي و أخواتي و زوجة أخي.

والى كل من يحمل لقب مهابة.

والبراعم الفتية :شعيب ,بوحفص ,عبد الرحيم ,يحي ,عبد الرحمان ,حنان ,زهرة ,دعاء .

إلى من شاركتاني عناء إعداد هذه المذكرة :ربيعة و فتيحة اللهم أدم صداقتنا .

والى صديقتي كل واحدة باسمها

والى طلبة الدفعة 2014/2013 علوم اقتصادية وع التجارية وعلوم التسيير

وإلى كل من سعتهم ذاكرتي ولم تسعهم مذكري أهديهم عملي وشكري .

حليمة

كلمة شكر و تقدير

اللهم إنا نعود بك من قلب لا يخشع و عين لا تدمع و علم لا ينفع و دعاء لا يستجاب له ،
ونحمد ونشكر المولى جل شانہ بديع مصداقا لقوله تعالى : " و لئن شئتم لأزيدنكم "
و نصلي على نبيه الكريم صلى الله عليه وسلم اعترافا بالفضل و تقديرا للجميل ، و لا يسعنا
في نهاية هذا العمل إلا أن نتوجه بجزيل شكرنا و امتناننا إلى : الدكتور " عجيبة محمد" و نقول
له بشراك قول رسول الله صلى الله عليه وسلم "إن الحوت في البحر و الطير في السماء
ليصلون على معلم الناس الخير" كما نشكره على قبوله الإشراف على المذكورة و على
ملاحظاته القيمة و توجيهاته السديدة و تصويباته الدقيقة و تساؤله المستمر عن المذكرة التي
كان له الفضل في إخراجها كاملة . فالهم جازه عنا خير الجزاء و أطل في عمره و بارك في
أعماله و أنفع به الأمة، كما نتوجه بخالص شكرنا و تقديرنا الأساتذة الأفاضل الذين تناوبوا
على تأطيرنا خلال مسارنا التعليمي بجامعة غرداية .
إلى كل الزملاء والأصدقاء الذين ساهموا وساعدونا
في تقديم هذا العمل من بدايته إلى إتمامه
كما نتوجه بخالص شكرنا و تقديرنا الأستاذ قطيب عبد القادر الذي لم ييخل علينا
بمد يد العون ولم ييخل علينا بأدنى المعلومات كما ننسى الزميل يعقوبي سليم
كما نتقدم بجزيل الشكر و خالص الامتنان إلى إدارة كلية
العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية
بجامعة غرداية.

الملخص:

يهدف هذا البحث - بشكل رئيسي - إلى دراسة انعكاسات الإبداع المحاسبي على مستوى مهنة المحاسبة في الجزائر ، ومن أجل الوصول إلى هذا الهدف، وبعد تقديم أهمية المحاسبة في المجتمع وكذا أهمية تطبيق الإبداع المحاسبي من طرف ممارسي المهنة ودوره في تسهيل مختلف الإجراءات والعمليات التي يقومون بها وتم تطرقنا إلى مساعي الهيئات والمنظمات المشرفة على مهنة المحاسبة في تطوير هذه الأخيرة واليات و تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر وإبراز دورها في التنمية الاقتصادية من خلال التنسيق بين مقوماتها والعمل وفقها .

وفي الأخير قمنا بتقييم تطبيق الإبداع المحاسبي وأثره على مهنة المحاسبة ولمعرفة العوامل والظروف المساعدة لمزاولة هذه المهنة بشكل أفضل من خلال دراسة ميدانية شملت المهنيين والأكاديميين وأساتذة في ميدان المحاسبة .
و قد توصلت الطالبات إلى نتيجة أساسية مفادها أن المحاسبة الإبداعية تعتبر شكلا من أشكال التلاعب المحاسبي الذي يمارس دون خرق القوانين و المعايير المحاسبية حيث يقوم المحاسب باستخدام معرفته بالقواعد و القوانين .
وعليه فإن الطالبات يوصين بضرورة إجراء إصلاحات سريعة و دقيقة تمس الأنظمة القانونية، الت كوينية، تنظيم مهنة المحاسبة ، إصلاح منظومة التكوين والتعليم المحاسبي . من أجل توفير مناخ ملائم لتطبيق الإبداع المحاسبي و تنميته.
الكلمات المفتاحية: الإبداع المحاسبي ، المحاسب القانوني ، مهنة المحاسبة ، التوافق المحاسبي الدولي ، الإصلاح المحاسبي ، النظام المحاسبي الجزائري الجديد.

Abstract:

Our research aims at the study of the impacts of accountancy perfection the job of account in Algeria. Also, we tackled the role of the organisation and assxiation dealing with accountancy and their role in developing this job and organizing this job and clarifying its role in the economic growth through presentation of the importance of accountancy and the accountancy talkt and its vital role in simplifying their work.

Finally , we applied the accountancy perfection and its effect on the job of accountancy through a field study to some professional teachers and academics the latter was meant to find out the result of suitable elements that would help any accountant.

the student come to a condution that tells that the accountancy perfection is a kind of tricking with accountancy in a legal way that depends on the accountant back ground of accountancy.

Therefore , the students call for some reformolation of tha laws, that would imprare this perfection.

Key words: accountancy perfection , legal accountant , the international , the accountancy reformolation , the Algerian new accountancy system.

Résumé :

Cet expose pour but essentiellement au études de réaction comptable du cote professionnel En Algérie et pour arriver a ce but ,et après La présentation de L importation du Comptabilité et aussi celui qui exercent cette profession et son rôle pour faciliter les Etapes et les opération ,ainsi que L importance de la connétablie au développement Ou la progression économique. Enfin on a évalué la créativité de comptabilité et leurs Effets sur la métier du comptabilité aussi que les facteurs et les conditions qui aide a Maitriser cette profession par des accademiens et professeurs dans ce domaine .

Les étudiantes sont arrivées qu' il faut des modification vite et attentives qui touchent Profondément les règles formation , organiser la profession du comptable .

Mots clés: la créativité du comptable ,le comptable régulièrement au loi , Profession du comptabilité ,la comptabilité faire an mesure au monde , le nouveau Principe comptabilité algérien.

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
21	ثنائية العولمة المحاسبية	01
73	عدد الاستثمارات الموزعة والمستلمة	02
74	درجة أهمية بنود الاستثمار	03
74	مقياس تحديد الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي	04
75	توزيع أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي	05
76	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	06
77	توزيع أفراد العينة حسب الفئة العمرية	07
78	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	08
79	توزيع أفراد العينة حسب خبرتهم المهنية	09
80	توزيع مشاركة أفراد العينة في برامج تدريبية في الأفكار المحاسبية الإبداعية	10
81	نتائج اختبار ثبات وصدق الاستبانة	11
82	طبيعة الأفكار الإبداعية المحاسبية	12
83	مدى تطبيق الإبداع المحاسبي والأفكار المحاسبية الإبداعية	13
84	مدى توفر خصائص الإبداع المحاسبي	14
85	مدى توفر محفزات على تنمية الإبداع المحاسبي	15
86	أهم المعوقات التي تحول دون تطبيق الإبداع المحاسبي	16
87	علاقة الإبداع المحاسبي بالمحاسب القانوني (تطور مهنة المحاسبة)	17

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
15	مجالات المحاسبة	01
35	مكونات المزيج الابداعي	02
75	نسبة أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي	03
76	نسبة افراد العينة حسب الجنس	04
77	نسبة أفراد العينة حسب الفئة العمرية	05
78	نسبة عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	06
79	نسبة افراد العينة حسب الخبرة المهنية	07
80	نسبة مشاركة أفراد العينة في برامج تدريبية في الأفكار المحاسبية	08

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
103-101	استمارة (الإستييان).	01
114-104	الخصائص الديموغرافية للعينة مع اختبار صدق وثبات عبارات الإستبانة و المتوسط الحسابي والانحراف المعياري و التباين حسب برنامج SPSS	02

قائمة الإختصارات

الإختصار	الدلالة
APB	Accounting Principles Board
FASB	Financial Accounting Standard Board
IAS	International Accounting Standard
IAPC	International Auditing Practices Committee
IFAC	International Federation of Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standard
PCAN	Plan Comptable Analytique National
PCN	Plan Comptable National
SCF	Système Comptable Financier

الفهرس

العنوان	الصفحة
الإهداء	III
شكر وتقدير	IV
الملخص	V
قائمة الجداول	VII
قائمة الأشكال	VIII
قائمة الملاحق	XI
قائمة الاختصارات	XI
الفهرس	XI
المقدمة العامة	أ-م
الفصل الأول: ثلاثية المحاسبة و الإبداع المحاسبي و المحاسب القانوني _ مفاهيم ومعايير _	
تمهيد	7
المبحث الأول: مدخل عام للمحاسبة و المعايير المحاسبية الدولية	8
المطلب الأول:عموميات حول المحاسقب	8
المطلب الثاني: أنواع المحاسبة و مجالات استخدامها و علاقتها بالعلوم الأخرى	11
المطلب الثالث: المعايير المحاسبية الدولية و تطور الفكر المحاسبي	16
المبحث الثاني:ارتباطات الإبداع المحاسبي و المحاسب القانوني في الجزائر	28
المطلب الأول: الإبداع المحاسبي	28
المطلب الثاني: مجالات الإبداع المحاسبي و أساليبه	35
المطلب الثالث: مهنة المحاسبة	38
المطلب الرابع: المحاسب القانوني	43
المبحث الثالث: الدراسات السابقة	46
المطلب الأول: الدراسة السابقة الأولى	46
المطلب الثاني: الدراسة السابقة الثانية	46
المطلب الثالث: الدراسة السابقة الثالثة	47

48	المطلب الرابع: الدراسة السابقة الرابعة.
50	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: دراسة ميدانية _ حالة الجزائر _
52	تمهيد
53	المبحث الأول: دراسة الواقع المحاسبي في الجزائر
53	المطلب الأول: تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد
55	المطلب الثاني: النظام الجبائي الجزائري
55	المطلب الثالث: البنوك المالية و المؤسسات الاقتصادية الجزائرية
57	المطلب الرابع: مهنة المحاسبة في الجزائر
59	المبحث الثاني: آليات وتنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر
59	المطلب الأول : ممارسوا المهن المحاسبية
62	المطلب الثاني: شروط ومسؤوليات ممارسي المهنة المحاسبية.
65	المطلب الثالث : منظمات وهيئات مهنة المحاسبة.
68	المطلب الرابع: تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر
70	المبحث الثالث: استطلاعات الممارسة المهنية المحاسبية _ دراسة ميدانية _
70	المطلب الأول : منهجية الدراسة الميدانية
74	المطلب الثاني: المعالجة الإحصائية
80	المطلب الثالث: عرض وتحليل نتائج الاستبيان
88	خلاصة الفصل
90	الخاتمة العامة
	المراجع
	الملاحق

المقدمة العامة

مقدمة:

على اعتبار المحاسبة علم كبقية العلوم تتزايد حاجة المؤسسات الاقتصادية في مختلف الاقتصاديات الدولية إلى المحاسبة (الإبداع المحاسبي) لما له فائدة في توفير المعلومات الضرورية لتأدية وظائفها الأساسية سواء كان ذلك في المجتمعات الرأسمالية و الاشتراكية سواء تعلق الأمر أيضا بالدول المتقدمة أو الدول المتخلفة على حد سواء ؛ فقد كشفت منظمات الأعمال في بداية الثمانينات أن القوانين تحرك بما لا تستطيع فعله و ليس ما تستطيع فعله , لذلك عمد المحاسبون إلى استخدام معرفتهم بالقواعد و القوانين التي تضبط المحاسبة لمعالجة الأرقام المحاسبية الواردة ضمن سجلات المؤسسات و التلاعب بها و ذلك طريق الالتفاف حول القواعد و القوانين المحاسبية بقصد تحميل البيانات المالية لتحقيق الأهداف المسطرة , فالمحاسب عنده الخبرة الكافية لدمج الأرقام لتعطي الانطباعات التي يرغب فيها مستخدموها ؛

ونظرا للدور الهام الذي يلعبه الإبداع المحاسبي في تحقيق التطور و التقدم الاقتصادي والاجتماعي أصبح مفهوم الإبداع المحاسبي محل اهتمام العديد من الباحثين و المهتمين في هذا المجال وكذا المحاسبين و مدققي و محافضي الحسابات , فتناولوه من عدة جوانب وأبعاد باعتباره إحدى الخصائص الهامة للمنظمات المعاصرة التي تعمل في ظل مفهوم التحول نحو العولمة و ما يرافق ذلك من حاجة إلى التغيير و تحقيق درجات أفضل من الكفاءة و الفعالية لتستطيع الاستمرار و التكيف مع المتغيرات المحيطة بها خاصة بعد الأزمة العالمية الأخيرة التي كانت نتيجة لنقص الشفافية في عرض البيانات المحاسبية ؛

لذلك أخذ موضوع المحاسبة الإبداعية يكتسي أهمية بالغة في الوقت الراهن بسبب زيادة الأعمال التجارية الدولية و الانفتاح على الأسواق العالمية الذي خلق منافسة شرسة بين المنشآت و الذي أدى إلى ظهور العديد من المشاكل و الصعوبات التي تحتاج إلى حلول غير تقليدية و التي يستلزم على المحاسب إيجاد الحلول المناسبة لها ؛ ونظرًا لتعقيد الحسابات المالية فإن المحاسبة الإبداعية قدمت تحديًا هاماً لمهنة المحاسبة والتي من الصعب أن يتم تطبيقها لكشف أداء منظمات الأعمال وتقييمها تقييماً عادلاً . اعتبرت القوائم المالية المعدة من خلال نظام محاسبي شفاف واحدة من أهم الوسائل المستخدمة لعرض البيانات المالية للمستخدمين من مستثمرين أو دائنين أو غيرهم من الفئات الأخرى، لذلك مارست المحاسبة الإبداعية دوراً رئيساً في الحد من تلاعب الإدارات في مختلف الحسابات الخاصة بها .

الإشكالية:

يمتاز الإبداع المحاسبي بأهمية بالغة خاصة في الوقت الحالي , وذلك بسبب الظروف التي تمر بها المؤسسات نتيجة للتطورات التكنولوجية و الانفتاح على السوق العالمية و ظهور العديد من المشاكل الجديدة و المعقدة و التي تتطلب حلول غير تقليدية , ومن خلال ما تقدم كان لزاما على المحاسب ملاحقة هذه التطورات السريعة و البحث عن حلول إبداعية لمواجهة هذه المشاكل , ونظرا لأهمية الإبداع في حياة المؤسسة قامت العديد من المؤسسات بوضع خطط و استراتيجيات لدعم و تطوير الإبداع المحاسبي و ذلك من خلال إنشاء وحدات إدارية تتبنى و تدعم الإبداع المحاسبي مثل وحدات التطوير المحاسبي من جهة و تدريب و تكوين المحاسبين على السلوك الإبداعي من جهة أخرى .

و من هنا يمكن طرح الإشكالية التالية :

ما هي العوامل و المعايير التي تدعم الإبداع المحاسبي و تضبط مهنة المحاسب القانوني في الجزائر ؟
أهمية البحث:

تمثل أهمية هذه الدراسة في إظهار ضرورة المحاسبة و دورها الرئيسي في المجتمع بصفة عامة

و الوسط الاقتصادي بصفة خاصة .

كما تنبع أهمية البحث من الأهمية التي يتعاطم فيها دور الإبداع المحاسبي في تسهيل العمليات والإجراءات التي يقوم بها ممارسو المهنة، وكذا إبراز العلاقة الحاسبة القانوني و الإبداع المحاسبي .

كما ترجع أهمية البحث إلى معرفة الصعوبات والعراقيل التي تواجه ممارسة مهنة المحاسبة وتنظيمها اثر تطبيقهم للإبداع المحاسبي.

أهداف البحث:

بالإضافة إلى الإجابة عن التساؤل الرئيسي في إشكالية البحث، واختبار صحة الفرضيات المتبناة، تسعى الطالبات إلى تحقيق الأهداف التالية:

- إبراز دور المحاسبين القانونيين في الجزائر .

- التطرق لأهمية الإبداع المحاسبي في المؤسسات ، واستعراض أهم المنظمات والهيئات المشرفة على مهنة المحاسبة الدولية ومساعدتها في تطوير مهنة المحاسبة بالإضافة إلى المقومات الأساسية للمهنة المحاسبية ودورها في التنمية الاقتصادية .

- معرفة المصاعب والمشاكل التي تواجه مهنة المحاسبة في الجزائر.

- استقصاء آراء المهتمين بالحاسبة في الجزائر، حول جملة من القضايا المتعلقة بالحاسبة، خاصة حول واقع الإبداع المحاسبي، محفزاته و معوقاته .

فرضيات البحث:

- توجد علاقات بين خصائص المحاسب المبدع و عوامل تنمية الإبداع المحاسبي
- يعتبر الإبداع عملية تفاعلية و مركبة يشارك بها مجموعة من العوامل و الأساليب الحديثة
- تؤثر الخصائص الشخصية و الوظيفية في التمييز بين المحاسبين
- تساهم الحاسبة الإبداعية في تطوير مهنة الحاسبة
- توجد علاقة بين الإبداع المحاسبي و المحاسب القانوني
- يساهم التنسيق بين التأهيل العلمي و العملي للمحاسبين في زيادة خبراتهم و كفاءتهم .

مبررات اختيار الموضوع:

ترجع مبررات اختيار الموضوع لأسباب ذاتية مرتبطة بتخصص الطالبات في الحاسبة، ومحاولة إثراء الدراسة حول الموضوع، وتوسيع المعارف في مجال المعايير المحاسبية الدولية، ومحاولة ربط العمل الأكاديمي بمتطلبات الحياة العملية، ومعرفة التغييرات الجديدة في ميدان الحاسبة جراء الإصلاح المحاسبي .

أما الأسباب الموضوعية فتتعلق بكون موضوع البحث من المواضيع المطروحة في الساحة الاقتصادية والمهنية حاليا.

حدود الدراسة :

معلومات مالية ذات قدرة إخبارية وعلى مستوى من الجودة في المحتوى، وهذه المعلومات يمكن توفيرها من خلال الالتزام بما تتطلبه مقومات مهنة الحاسبة. جاءت الدراسة خلال موسم 2014 وذلك باستنادها لأراء وإجابات الأكاديميين والمهنيين والعاملين في مجال الحاسبة والمالية، بالإضافة أساتذة الحاسبة بالجامعة والتكوين المهني بولاية غرداية.

صعوبات الدراسة:

كان البحث عرضة لبعض الصعوبات و التي عملنا على تذليلها بهدف تجاوزها و إنهاء عملنا في الوقت المحدد له، و لعل من أهم الصعوبات نذكر:

__ قلة المراجع باللغة العربية التي تعالج موضوعنا بمكتبة جامعة غرداية ، بالإضافة إلى عدم الجدية في الرد على الاستبيان خلال الدراسة الميدانية .

صعوبة جمع المراجع ذات الصلة بالموضوع خاصة الحديثة منها لاعتبار الموضوع حديث .

منهج البحث:

تحقيقاً لأهداف البحث السابقة ووصولاً لأفضل الأساليب والطرق للإجابة على التساؤلات المطروحة وإثبات أو نفي الفرضيات الموضوعة، فقد اعتمدنا على بعض المناهج العلمية منها :

الأسلوب النظري : وذلك بالرجوع إلى المصادر و المعلومات الثانوية من كتب و مجلات ومؤتمرات ذات العلاقة بالموضوع بهدف إعطاء صورة واضحة عن مفهوم الإبداع المحاسبي والتعرف على أهم الدراسات التي تناولت موضوع الإبداع المحاسبي .

الأسلوب الميداني : باستخدام المسح الميداني لأراء أفراد مجتمع الدراسة (الممارسين) حيث اعتمدنا على الاستبيان الذي صمم لجمع البيانات من الأفراد عن طبيعة و تطبيق الإبداع المحاسبي , كما اعتمدنا على التحليل الإحصائي التكرارات و النسب المئوية لوصف الخصائص الشخصية لأفراد عينة الدراسة , وقد تم استخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للإجابة عن أسئلة الدراسة .

أسلوب البحث:

يعتمد هذا البحث على الأسلوبين التاليين:

- الدراسة النظرية المكتبية للأبحاث والكتابات السابقة في هذا المجال وذلك بغرض تحليلها والاستفادة منها في صياغة الجوانب النظرية والفلسفية لهذا البحث.

- الدراسة الميدانية والتي تتضمن تصميم قائمة استقصاء وتوزيعها على أساتذة المحاسبة في الجامعات وكذلك على المهنيين المحاسبين كالخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات إضافة إلى الموظفين في المؤسسات والذين يشغلون وظيفتي المحاسبة والمالية، وذلك للوقوف على آرائهم وخبراتهم والاستفادة منها في التغلب على مشكلة البحث، وذلك من خلال تحليل نتائج الاستقصاء باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة.

خطة وهيكل البحث:

لتحقيق أهداف البحث ومعالجة مشكلته بصورة علمية، فقد تم تقسيم البحث إلى فصلين، تسبقهم مقدمة وتعبهم خاتمة، تضمنت تلخيص عام واختبار للفرضيات التي جاءت في مقدمة البحث، ثم عرض للنتائج التي توصلنا إليها، وفي الأخير قدمنا بعض الاقتراحات بناء على النتائج المتوصل إليها بالإضافة إلى آفاق البحث في الموضوع.

- الفصل الأول " ثلاثية المحاسبة و الإبداع المحاسبي و المحاسب القانوني _ مفاهيم ومعايير _ " ،
خصصنا هذا الفصل لدراسة مفاهيم ومعايير المحاسبة بالتطرق إلى مفهوم المحاسبة وفروضها ومبادئها وكذا التطرق
إلى ماهية الإبداع المحاسبي من خلال المفاهيم و الخصائص و المجالات و كذا التطرق إلى مهنة المحاسبة في الجزائر .
- الفصل الثاني : دراسة ميدانية _ حالة الجزائر _ حاولنا من خلال هذا الفصل إبراز الواقع المحاسبي في الجزائر
و كذا دراسة البيئة المحاسبية الجزائرية ، وبعدها تعرضنا إلى آليات وتنظيم المهنة في الجزائر، وفي الأخير قمنا
باستطلاعات الممارسة المهنية المحاسبية بدراسة ميدانية من خلال التواصل مع الفاعلين في المجال المحاسبي على
النطاق المحلي في الجزائر، وذلك باستعمال أدوات مختلفة لأجل الحصول على المعلومات اللازمة وتوفير البيانات
التي تحتاجها هذه الدراسة، كما تضمن هذا الفصل عرض وتحليل للنتائج التي تم التوصل إليها من خلال الدراسة
الإحصائية لاستمارة الاستبيان، بالاعتماد على إجابات الأفراد المستجوبين.
- و أنحنيا البحث بخاتمة احتوت على النتائج المتوصل إليها مدعمة ببعض الاقتراحات.

الفصل الأول

نقهد :

باعتبار المحاسبة علم اجتماعي يتطور مع تطو ر المجتمع ونهضته وتقدمه مما ألزم على الباحثين والمفكرين في هذا المجال مواكبة التطورات السريعة الحاصلة في المجتمع وذلك بإدخال أفكار جديدة وتغيرات وتعديلات تخدم المحاسبة وتبعد كل العراقيل التي تحول دون تحقيق أغراضها ووظائفها في كل المجالات التي تطبق فيه، وهو ما يعرف بالإبداع المحاسبي (المحاسبة الإبداعية) الذي أصبح محل اهتمام من مستخدمي هذا العلم من باحثين ومفكرين ومحاسبين وغيرهم وذلك راجع للميزة القيمة التي يقدمها للمحاسبة ، كما يعتبر الإبداع المحاسبي مصطلح قديم جديد فهو مصطلح قديم وذلك لوجوده منذ القدم ، وهو مصطلح جديد بالنظر إلى التطورات والتعديلات الحاصلة في هذا المجال خاصة في الآونة الأخيرة (النظام المالي الجديد).

سنحاول في هذا الفصل التطرق إلى ثلاثية المحاسبة والإبداع المحاسبي و المحاسب القانوني (المتعمد)

- مفاهيم و معايير - وذلك من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول : مدخل عام للمحاسبة العامة والمعايير الدولية

المبحث الثاني : الإبداع المحاسبي و المحاسب القانوني في الجزائر

المبحث الثالث : الدراسات السابقة

المبحث الأول : مدخل عام للمحاسبة العامة والمعايير الدولية

المطلب الأول: عموميات حول المحاسبة

الفرع الأول : التطور التاريخي للمحاسبة

ظهرت المحاسبة بمفهومها البسيط منذ فجر التاريخ، إذا أنها ظهرت مع ابتكار لكتابة الأعداد واستخدام وحدة معينة لأساس المبادلة ثم تطورت تدريجيا مع تطور المشروعات الاقتصادية والفكر السياسي للدول. فقد وجدت في آثار بابل ألواح من الطين سجلت عليها بعض العمليات المالية وذلك في سنة 5000 ق.م كذلك وجد في الآثار أن المعابد استعملت البنوك في بابل أي في حوالي سنة 2000 ق.م وظهرت عدة بنوك منها بنك (أجيبي) في مدينة سيبار وبنك (الموراشو) في مدينة ينبور وغيرها من المص ارف الصغيرة، كما عرفت مجتمعات بابل بعض العمليات التجارية كعملية إقراض النقود وعمليات الرهن ومارستها منذ أقدم العصور في حوالي ألفين سنة قبل الميلاد .

لقد ثبت من آثار المصريين القدماء أنهم استعملوا السجلات الخاصة لضبط موجودات المخزونات من المحاصيل الواردة أو الصادرة لكن هذه السجلات كانت مبسطة ولا تمثل نظاما محاسبيا متكاملًا بالمعنى المعروف حاليا.

كما ثبت تاريخيا أن الإغريق والرومان كانوا يستعملون دفاتر محاسبية منظمة نوعا ما وكانت تفي باحتياجاتهم في ذلك الوقت.

وتطورت المحاسبة بعد أن أصبح النقد أساسا للتعامل بين الناس حيث تعددت عمليات المبادلة ولجأ التاجر عند تعدد عملياته إلى إثباتها في الدفاتر ليستطيع الرجوع إليها عند الحاجة، وكنتيجة للتطور الحضاري تطورت التجارة وظهرت المنافسة الشديدة بين المشروعات حيث ظهر التعامل بالآجال في الحياة التجارية فاشتدت الحاجة إلى تسجيل المعاملات التي تتم بين التاجر والغير لاسيما وأن هذه المعاملات لا يمكن حفظها في ذاكرة الشخص بسبب تعددها وتنوعها. حيث بدأ تسجيل العمليات بشكل بدائي وكان التسجيل لا يشمل كل العمليات المالية واغلب ما كان يحتفظ به التاجر هو حسابات المدينين والدائن ين يحفظها في سجلات خاصة مبسطة يستطيع بواسطتها حفظ حقوقه وحقوقهم وكانت لا توجد معلومات كافية عن موجودات ومطلوبات التاجر أو عن البيانات اللازمة لنتيجة أعماله خلال السنة وقد أطلق على هذه الطريقة "القييد المفرد" لتوسع وتشعب التجارة الداخلية من جهة وبسبب إزالة الحواجز بين الدول خلال القرن الخامس عشر من جهة أخرى فقد توسعت التجارة الخارجية وأصبح القيد المفرد لا يفي

بالغرض المطلوب وكان لابد من البحث عن طريقة محاسبية أكثر دقة تكون أداة سليمة لتسجيل العمليات التجارية وبيان نتيجة الأعمال والمركز المالي للتاجر.

والنشاط التجاري في إيطاليا في ذلك الوقت بسبب موقعها الجغرافي ولاتساع المعاملات التجارية بين مدنها الشمالية مثل مدينة البندقية ومدينة جانا و بين دول حوض البحر المتوسط كان لا بد من أن تساهم إيطاليا مساهمة كبيرة في إيجاد الطريقة المحاسبية المطلوبة وبالفعل فقد ظهر أول كتاب بحث في موضوع المحاسبة للإيطالي (luca pocioli) سنة 1494م حيث شرح فيه نظرية القيد المزدوج والمستخدمة حتى الآن ، وفي سنة 1535 ظهر كتاب آخر لمؤلفه (جيوفاني) وكان يبحث في دفتر اليومية وفق نظرية القيد المزدوج وفي سنة 1534 ظهر كتاب آخر يبحث في دفتر اليومية ودفتر الأستاذ العام لمؤلفه (رومنيكو ماتروني) ، وبعد حدوث الثورة الصناعية وتقدم العلم وتوسع الصناعات واحتياج المشروع إلى رؤوس الأموال ظهرت شركات التضامن ثم شركات المساهمة وعند ذلك أصبح مالكو المشروع أو المساهمين منفصلين عن الإدارة لذلك كان لابد من تعميق دور المساهمة في ضبط أعمال المشروع وبيان نتيجة أعماله ومركزه المالي بصورة سليمة لحفظ حقوق المالكين والمساهمين وذوي العلاقة والآخرين ، وهنا ظهرت بعض القواعد والمبادئ المحاسبية للعمل بموجبها . إن ظهور الشركات المساهمة وما صاحبها من تشريعات أدت إلى تطور المحاسبة تطورا كبيرا لاسيما وان التشريعات كانت تلزم الشركات المساهمة بتنظيم حساباتها وفقا للقانون ، ثم إن الدول وجدت نفسها مضطرة للتدخل بتنظيم أعمال المشروعات الاقتصادية المختلفة فأصدرت التشريعات اللازمة لكيفية تنظيم الدفاتر التجارية وإعداد الحسابات الختامية والمركز المالي لهذه المشروعات. ويمكننا تلخيص العوامل التي أدت إلى تطور المحاسبة بما يلي:

- قيام الثورة الصناعية الكبرى في أوروبا.
- ظهور الإنتاج الكبير.
- ظهور الشركات المساهمة العامة ونمو حجم المشروعات.
- زيادة حجم المنافسة بين المشروعات المختلفة.¹
- حاجة الدول إلى تحديد مقدار الضريبة على المشروعات بشكل بعيد عن التخمين .
- تكوين الهيئات العلمية والمجلات الدورية التي تفي بالبحوث المحاسبية .
- ظهور الحاجة إلى عمليات تدقيق الحسابات للتأكد من صحتها ومطابقتها للقواعد المحاسبية المقبولة.

¹ إسماعيل يحيى التكريتي ، وآخرون ، أسس ومبادئ المحاسبة العامة ، ج1 ، دار حامد للنشر والتوزيع ، الأردن ، 2010 ، ص15

- ظهور فروع متخصصة للمحاسبة مما ساعد على تلبية احتياجات النشاطات المتعددة وبالتالي تطوير المحاسبة.¹

الفرع الثاني: تعريف المحاسبة

تعتبر المحاسبة علم ومهنة تستهد ف إنتاج وتوصيل المعلومات المالية ذات الفائدة خاصة لأطراف عديدة عند اتخاذ القرارات المرتبطة بتلك المعلومات والمحاسبة من حيث طبيعة مخرجاتها تمثل لغة خاصة يمكن وصفها بأنها لغة الأعمال كما توصف بأنها لغة المال وهي تعتبر نظام للمعلومات يعتمد على القياس والتوصيل.²

- المحاسبة هي نظام يختص بقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية بقصد تمكين مستخدمي هذه المعلومات في اتخاذ القرارات.³

- المحاسبة هي عملية تصنيف وتبويب وعرض البيانات الخاصة بالأهداف الاقتصادية التي تمارسها الوحدة الاقتصادية خلال فترة زمنية معينة.⁴

- المحاسبة نشاط خدمي وظيفتها تزويد معلومات كمية ذات طبيعة مالية بشكل أساسي حول الوحدات الاقتصادية التي تكون مفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية لعمل اختيار من بين البدائل المتاحة (APB، 1970).⁵

- ويمكن أن نقدم تعريف شامل للمحاسبة :

المحاسبة هي مجموعة من المبادئ والقواعد المتعارف عليها التي تستعمل في تسجيل وتبويب وتحليل العمليات المالية والتبادلات التجارية ذات القيمة النقدية في السجلات المحاسبية لغرض تحديد نتائج عمليات الوحدة الاقتصادية خلال فترة مالية معينة وكذلك المركز المالي في نهاية الفترة.⁶

¹ إسماعيل يحيى التكريتي، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 16.

² بكطاش فتيحة، دوافع توحيد المعايير المحاسبية الدولية في ظل العولمة (حالة الجزائر)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التسيير كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2010-2011، ص 29.

³ وليد ناجي الحياي، النظرية المحاسبية، من منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007، ص 18.

⁴ عبد الستار الكبيسي، الشامل في مبادئ المحاسبة، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002، ص 33.

⁵ طلال محمد الجحاوي وآخرون، أساسيات المعرفة المحاسبية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن - عمان، 2009، ص 31.

⁶ خالص صافي صالح، المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة والمخطط المحاسبي الوطني، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية - بن عكنون - الجزائر، 2003، ص 9.

الفرع الثالث : أهداف المحاسبة

تهدف المحاسبة إلى تحقيق الأغراض التالية:¹

- اختيار وتأسيس النظام المحاسبي الملائم لطبيعة عمل المش روع وكذلك اختيار السجلات التي يستعملها المشروع لإثبات عملياته وفقا للمبادئ المحاسبية .
- العمل على إعداد الحسابات الختامية للتوصل إلى نتيجة الأعمال من ربح أو خسارة خلال السنة وذلك وفقا للأصول المحاسبية المتفق عليها.
- بيان الأصول التي يمتلكها المشروع في نه اية السنة المالية والالتزامات التي يجب عليه سدادها وذلك من أجل تحديد المركز المالي للمشروع.
- تقديم البيانات المالية لإدارة المشروع أو غيرها من الحسابات التي تحتاجها كالدائنين والمساهمين والحكومات.

- المساعدة في عملية الرقابة الداخلية وذلك لحماية الأموال للنشأة وممتلكاتها الأخرى.

- تحليل وتفسير وتوصيل المعلومات المالية إلى مستخدميها لمساعدتهم في اتخاذ القرارات المناسبة.

المطلب الثاني : أنواع المحاسبة ومجالات استخدامها وعلاقتها مع العلوم الأخرى

الفرع الأول: أنواع المحاسبة

المحاسبة يمكن تقسيمها إلى أربعة أصناف، و ذلك على النحو التالي:

* المحاسبة الوطنية :

و هي تلك الحسابات القومية (الوطنية)، المجمع من لدى كل الأعوان الاقتصاديين، المكرسين لتدفقات القيم، كترويج لنشاط المجتمع المهتمين له (الدولة)، في غضون السنة المالية الواحدة أو مجموعة سنوات معينة... الخ على أن تشكل المعلومات المشتقات من المحاسبة العامة خاصة ، على مستوى كل المؤسسات الاقتصادية ، أهم مورد معلوماتي لهذه الحسابات ، بالإضافة إلى صافي المعاملات مع الخارج ، وغيرها من الأمور المتعلقة بحسابات الناتج الوطني الخام ، والصافي أو القيمة المضافة أو غير ذلك... الخ.²

¹ إسماعيل يحي التكريتي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص18

² احمد طرطار، تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الساحة المركزية- بن عكنون -الجزائر، 2002، ص29.

*** المحاسبة العمومية:**

و هي تلك المحاسبة الموجهة خصيصا لخدمة غرض أو أغراض المؤسسات غير الاقتصادية، أي المؤسسات ذات الطابع الإداري، و التي تعود في وصايتها إلى الدولة أو هيئتها القاعدية (البلدية، الولاية، الوزارة) ... و يسميها البعض بالمحاسبة المازنانية لأنها تنبني على الموازنة بين الإيرادات و النفقات ... فهي بالتالي محاسبة متميزة، تقوم على تسيير الإيرادات الموفرة من طرف الدولة في شكل نفقات موزعة على الإيرادات العامة، لذلك تحكمها إجراءات و ميكانيزمات خاصة.

*** محاسبة التكاليف:**

من الصعب إيجاد تعريف متحصر لمحاسبة التكاليف يحيط بموضوعها بشكل كامل لكننا سنحاول بيان طبيعتها و موضوعها كما يلي:

محاسبة التكاليف تهدف لقياس تكاليف إنتاج السلع والخدمات التي يقوم المشروع بإنتاجها وأداءها بغرض الوصول إلى تكلفة الوحدة المنتجة سواء كانت سلعة أو خدمة كما تساهم في تحقيق الرقابة على كافة العمليات في النشأة والتعرف على مناطق الإسراف فيها وكذلك عن طريق إمداد الإدارة بالبيانات التحليلية عن تكاليف العمليات.¹

*** المحاسبة العامة:**

هو نظام يقوم بجمع و تسجيل و تبويب و تلخيص كل نشاط المؤسسة و عملياتها في دفاتر محاسبية بطريقة منظمة تعتمد على نظام محاسبي دقيق و متكامل.

وتعرف أيضاً على أنها نظام يهتم بضبط العمليات المختلفة التي تقوم بها المؤسسة وفق قواعد ومبادئ دقيقة و تهدف إلى معرفة النتائج بالتسلسل التدريجي، نتيجة الدورة و ما عليها من ديون و ماله من حقوق حسب المستندات و الوثائق الرسمية كدليل لإثبات التسجيلات المختلفة كما تعمل على تحليل العمليات المالية عند حدوثها، و تسجيلها بطريقة منتظمة، ثم تجميع و تبويب الحقائق في شكل قوائم و تقارير مالية تساعد على تفسير هذه الحقائق.²

¹ إبراهيم السباعي، المحاسبة المالية، المكتبة الأكاديمية، القاهرة، 1993، ص 10.

² إسماعيل يحي التكريتي وآخرون مرجع سبق ذكره، ص 5.

الفرع الثاني :مجالات المحاسبة (فروع)

ظهرت فروع المحاسبة نتيجة لاستخدام المحاسبة من قبل جهات متعددة ولتنوع الأغراض التي تسعى إلى تحقيقها هذه الجهات ومن هذه الفروع :

* المحاسبة المالية: financial Accounting

يهتم هذا النوع بإثبات وتبويب العمليات المالية في الدفتر ثم استخراج نتائج الأعمال عن فترة زمنية معينة وتصوير المركز المالي في نهاية الفترة المالية¹.

يعتبر هذا الفرع من أقدم فروع المحاسبة، فهي المحاسبة الأم أو ما يسمى بالمحاسبة العامة أو التجارية. وتهتم بتسجيل العمليات المالية وتحليلها وتلخيصها بهدف قياس نتيجة عمل المشروع خلال فترة زمنية وبيان مركزه المالي في نهاية تلك الفترة، من خلال إعداد القوائم المالية الموجهة أساساً لخدمة جهات ذات علاقة بالمشروع كالمستثمرين والجهات الحكومية والضريبة والدائنين وغيرهم².

* المحاسبة التكاليف cost Accounting

تهتم هذه المحاسبة بتحليل وتتبع وقياس عناصر التكاليف (المواد والأجور والمصروفات) لتحديد كلفة المواد المنتجة كما إنها تعتبر إحدى أدوات الرقابة الإدارية التي تقدم البيانات إلى المستويات الإدارية في الوقت المناسب.

* المحاسبة الضريبية Tax Accounting

تهتم بدراسة الأسس والقواعد التي نصت عليها التشريعات الضريبية بصدد قياس الدخل الخاضع للضريبة.

* التدقيق Auditing

ويختص بفحص ومراجعة الحسابات للتأكد من صحتها وإعطاء رأي محايد فيها لتقدير مدى كفاءة النظام المحاسبي المستخدم وتماشيه مع المعايير والقواعد المحاسبية المعمول بها.

* النظم المحاسبية Accounting System

ويهتم هذا الفرع بإيجاد نظام محاسبي مناسب لمتطلبات المشروع بحيث يزود الإدارة بالمعلومات المالية اللازمة لتحقيق الأهداف وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

¹ حلمي نمر ، المدخل في الحاسبة المالية ، دار النهضة العربية ، القاهرة 1997 ص 9

² walter B.meigs ,robert F.meigs ,Financial Accounting, Hardcover -August ,1.1987.p55.

*** المحاسبة الاجتماعية Social Accounting**

وتهتم بقياس التكاليف والمنافع الاجتماعية للأعمال المختلفة وكذلك قياس وتقييم الأثر البيئي للتلوث.

*** المحاسبة الدولية: international Accounting**

وتهتم بعمليات التجارة الخارجية من بيع وشراء وتأثيرات القوانين ونظم الضرائب في البلدان المختلفة على هذه التجارة.¹

*** المحاسبة الحكومية Government Accounting**

تعتبر أحد فروع علم المحاسبة الذي تطبق فيه المبادئ المحاسبية المناسبة لطبيعة النشاط الحكومي وأهدافه ويتسع مجال المحاسبة ليشمل مختلف العمليات الخاصة بإعداد الموازنات العامة مقدما ثم تسجيل كافة العمليات المتعلقة بتحصيل الموارد الحكومية وإنفاقها وكذلك إعداد التقارير المتعلقة أو كل من هذه العمليات أو عن نتائجها وذلك بقصد تقييم النتائج الفعلية للنشاط الحكومي، وتحقيق الرقابة على الأموال العامة لحمايتها ولتحقيق أقصى رفاهية لجمهير الشعب من خلال تحصيل وإنفاق الكفء.²

*** المحاسبة الإدارية Managerial Accounting**

وتهتم في تهيئة البيانات المالية بطريقة تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات السليمة لإدارة المشروع.³

المحاسبة القومية National Accounting

بأنها مجموعة من المبادئ والأسس الاقتصادية، والأدوات والوسائل المحاسبية والرياضية والإحصائية، التي تهدف إلى تجميع البيانات ذات الدلالة الاقتصادية من النشاط الاقتصادي التوضيحي لمجتمع من المجتمعات خلال فترة زمنية محددة.⁴

¹ إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص19.

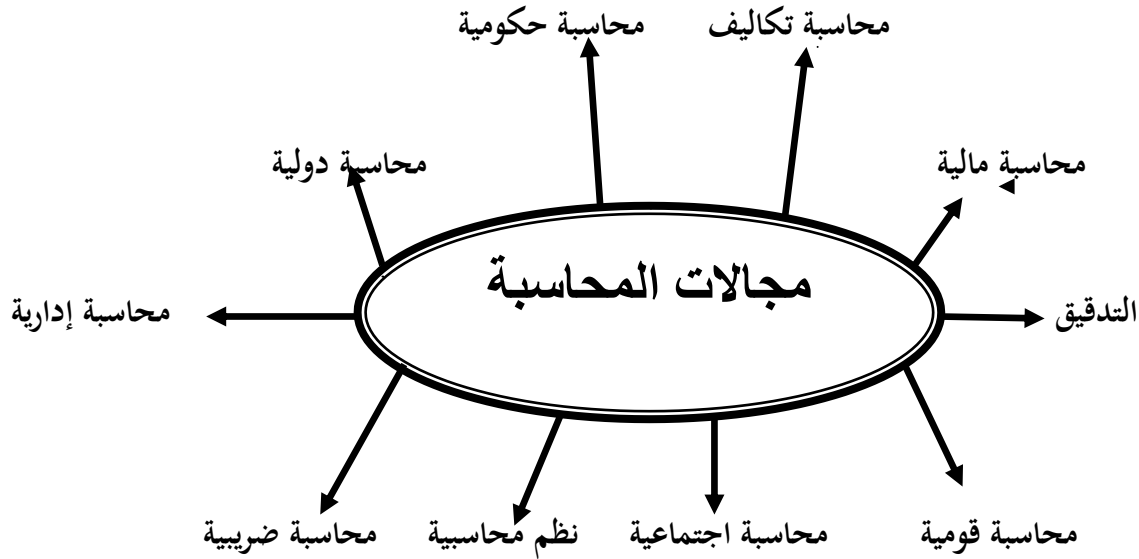
² محمد عبد المطلب هاشم، إبراهيم عبد القادر حسن، المحاسبة الحكومية، مكتبة عين الشمس، القاهرة، 1981، ص7.

³ فداغ الفداغ، المحاسبة الإدارية، مؤسسة الوراق، عمان الأردن، 2000 ص 18.

⁴ عبد الحي مرعي، محمد القوي، المحاسبة الحكومية والقومية، مطابع الأمل، بيروت ص15.

ومنه تلخيص المجالات بالشكل التالي:

الشكل رقم (1): مجالات المحاسبة



المصدر : من إعداد الطالب

الفرع الثالث : علاقة المحاسبة بالفروع الأخرى

للمحاسبة علاقة وثيقة مع كثير من العلوم منها :¹

* علاقة المحاسبة بالاقتصاد:

بالرغم من كون مجال الدراسة في المحاسبة عملي جزئي يقتصر على الوحدة الاقتصادية، وكون مجال الدراسة في الاقتصاد نظري كلي يتعدى حدود الوحدة الاقتصادية إلى المجتمع ككل فان هناك علاقة تبادل للمنافع تربط بين هذين الفرعين من فروع المعرفة . اذ مثلما تبنت المحاسبة العديد من المصطلحات والمبادئ الاقتصادية ، تبني الاقتصاد أيضا العديد من المصطلحات والأدوات المحاسبية بما يخدم تحقيق أهدافه ، إضافة إلى اعتماده على المعلومات المحاسبية للتحقق من مدى واقعية وصدق المبادئ والقوانين الاقتصادية إلى غير ذلك من علاقات التبادل بين هذين الفرعين من فروع المعرفة.

¹ جلالي ياسمين، المحاسبة عن تكاليف البحث والتطوير وفق النظام المحاسبي في الجزائر والمعايير المحاسبية الدولية ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة سطيف، 2010/2009، ص ص 12-13.

*** علاقة المحاسبة بالإدارة :**

تلعب المحاسبة في هذا المجال دورا رئيسيا ، إذ تتوقف كفاءة وفاعلية القرارات الإدارية على مدى دقة وملائمة ما يتوفر للإدارة من معلومات محاسبية في الوقت المناسب . وبذلك يعتبر النظام المحاسبي من أهم نظم المعلومات المتاحة للإدارة من اجل مساعدتها في أداء مهامها وإنجاز وظائفها الرئيسية (التخطيط والرقابة) على خير وجه. ومن هنا تبرز أواصر الصلة الوثيقة بين المحاسبة وإدارة الأعمال.

*** علاقة المحاسبة بالقانون:**

يعد ارتباط المحاسبة بالقانون ارتباطا وثيقا ، فالقانون يمثل احد المصادر الإلزامية لتطبيق الإجراءات والقواعد والمبادئ الخاصة بالقياس والتوصيل المحاسبي . كما أن نصوص القانون شملت الكثير من المواد المتعلقة بالدفاتر الواجب إمسائها في المنشأة وتصميم النظام المحاسبي وطريقة عرض ونشر القوائم والتقارير المالية وبكيفية تحديد الدخل وتوزيع الأرباح من خلال قانون ضريبة الدخل وقانون الشركات وغيرها . فالمؤسسة إلى جانب اعتبارها وحدة محاسبية- من وجهة نظر المحاسب- تعتبر وحدة قانونية تعمل في إطار بيئة قانونية معينة، وترتبطها مع الأطراف الأخرى علاقات تجارية لها جانبها القانوني والمالي ، مثل علاقات المديونية والدائنية وغيرها . لذلك فقد تدخل المشرع القانوني وفرض على هذه الوحدات أسسا وقواعد قانونية تحكم وتنظم عملها ، وإلزامها بإنتاج وتوفير بيانات ومعلومات معينة في صورة محددة لحماية لفئات من المتعاملين معها.

المطلب الثالث: المعايير المحاسبية الدولية وتطور الفكر المحاسبي

الفرع الأول: ثنائية العولمة المحاسبية

أن التوافق المحاسبي الدولي تسعى إليه جهات عديدة من منظمات وهيئات محاسبية دولية لأجل الوصول إلى توحيد محاسبي دولي ، وباعتبار أن التوافق هو شكل مبسط للتوحيد ومرحلة أولى باتجاه التوحيد ، وهو ما يطلق عليه ثنائية العولمة المحاسبية.

*** التوافق المحاسبي الدولي**

- مفهوم التوافق المحاسبي

يعبر التوافق أو التقارب المحاسبي عن "عملية تقليل الفروقات في تطبيقات التقرير المالي فيما بين الدول مما يؤدي إلى زيادة إمكانية مقارنة القوائم المالية وتتضمن عملية التوافق تطوير مجموعة من المعايير

المحاسبة الدولية الواجب تطبيقها في مختلف دول العالم وهذا لزيادة عالمية لأسواق رأس المال "فالتوافق المحاسبي الدولي يضيق مجال الاختيار بين السياسات المحاسبية ويؤدي إلى اعتماد نظم محاسبية متشابهة . وعموما فإن التوافق المحاسبي يمكن تعريفه بواسطة الهدف الرئيسي المنوط به تحقيقه . وهو الحد من الفروق والتباين بين الممارسات المحاسبية بما يسمح بإجراء المقارنة بين القوائم المالية عبر الزمن (للمؤسسة نفسها) وعبر المكان (لمؤسسات مختلفة)¹.

كما اعتبر التوافق المحاسبي على أنه مسار موجه لتعظيم انسجام (compatibilité) التطبيقات المحاسبية بالحد من مستوى تغيراتها .على العكس من التقييس (Standardisation) الذي يعد بمثابة مسار تفرض من خلاله مجموعة صارمة من القواعد.²

وعموما، فإن التوافق المحاسبي يمكن تعريفه بواسطة الهدف الرئيسي المنوط به تحقيقه، وهو الحد من الفروق والتباين بين الممارسات المحاسبية بما يسمح بإجراء المقارنة بين القوائم المالية عبر الزمن (للمؤسسة نفسها) وعبر المكان (لمؤسسات مختلفة)³.

– مزايا التوافق المحاسبي

نذكر منها :⁴

- تحسين عملية اتخاذ القرار من طرف المستثمرين الخارجيين وتخفيض درجة الغموض في تفسير البيانات المالية .
- زيادة المعلومات المقارنة لنتائج عمليات الشركات في الدول المختلطة ، وبالتالي إزالة الغموض عن مستخدمي القوائم.
- زيادة الاطلاع على عمليات الشركات متعددة الجنسيات وتسهيل توحيد الفروع الأجنبية
- توفير الزمن و التكلفة في تجميع المعلومات المختلفة وتسهيل الاتصال التجاري.

¹ قطيب عبد القادر ، انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على مهنة المحاسبة في الجزائر -دراسة ميدانية- مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة غرداية ،2012-2013،ص40

² مداني بلغيث، التوافق المحاسبي الدولي - المفهوم، المبررات والأهداف، مجلة الباحث ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، العدد 2006/04.

³ A.KADDOURI et A. MIMECHE, **Cours de comptabilité financière selon les normes IAS/IFRS et le SCF** 2007. Enag édition, Réghaia, Algérie. 2009 .P. 20.

⁴ أولاد غمار خديجة، أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية على مهنة المراجعة في الجزائر -دراسة تطبيقية- مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية،2012/2013، ص22

- معوقات التوافق المحاسبي

هناك مجموعة من العراقيل تحد من التوافق المحاسبي نذكر منها:¹

الطبيعة المعقدة التي تصاغ بها بعض المعايير مثل المعايير المرتبطة بالاستثمارات والأدوات المالية والمعايير المرتبطة بالقيمة العادلة عموماً، هذه المعايير يكتنفها الكثير من الصعوبات تؤدي إلى عدم فهمها أو عدم إمكانية تطبيقها من ناحية أخرى فإن مفهوم القيمة العادلة مفهومًا نظرياً لا يمكن التحقق منه على أرض الواقع وحتى إذا أمكن فهمه بالمضمون التي تقصده المعايير الدولية ، فإن معظم الدول إما ألا يكون لديها تشريعات منظمة للأدوات المالية أو أنها تختلف عن الدول الأخرى في تنظيم مثل هذه الأدوات ، أو أنها ليست لديها أسواق على درجة الكفاءة التي تقرر قيم سوقية ، يمكن استخدامها بديلاً عن القيم العادية .

- المعايير الوطنية أو قناعة المستثمرين ومستخدمي القوائم المالية بالمعايير الوطنية ورفض المبادئ والممارسات المحاسبية لبد آخر .

- التوجه الضريبي أو الحكومي : بعض الدول يكون الهدف من التقارير المحاسبية فيها هو حساب الربح

الضريبي مثل ألمانيا ، بينما في الولايات المتحدة الأمريكية تستخدم في الاستثمار .

- مشكل ترجمة المعايير والاختلافات البيئية والثقافية بين الدول وتباين الأهداف وطموحات المنظمات في تحقيق التوافق الدولي .

أما فيما يخص الخطوات والآليات المساعدة والإسراع بتنفيذ خطط التوافق مع المعايير المحاسبية

الدولية أو ما يعرف بمقومات التوافق قام المنتدى الدولي لتطوير المحاسبة بدراسات وقدم اقتراحات في ذلك.

- لا بد أن يكون لدى الدولة خطة تهدف إلى تحقيق التوافق مع المعايير أو تبني تحويل الشركات الوطنية إلى تطبيق المعايير الدولية . بمعنى آخر بيئة تتصف بالعمولة والانفتاح .

- تكييف التشريعات والقوانين والأنظمة وتعديلها بما يتوافق مع المتطلبات الدولية.

- أن تقترن عملية التحول إلى المعايير الدولية أو التوافق معها ، التدريب الفعال على مستوى المهنة ومعدّي القوائم المالية .

- أن تقوم الدول بإصدار معياراً وطنياً متوافقاً مع كل معيار دولي .

¹ أولاد غمار خديجة ، مرجع سبق ذكره ، ص 22.

ومن هنا يمكن القول أن التوافق الدولي أكثر واقعية من التوحيد التام للمعايير حيث أن لكل قواعدها وثقافتها بالإضافة إلى أن التوافق سيسهل من المعاملات التجارية والتنمية الاقتصادية .

* التوحيد المحاسبي الدولي:

حسب (afnor) فان التوحيد المحاسبي يشمل سن جملة من القواعد التي تسمح بتنظيم أدوات ونواتج العمل، بتوحيدها وتبسيطها.

كما تناول (rousse) تعريف التوحيد المحاسبي بما يلي:

التوحيد المحاسبي عبارة عن نظام موحد للتنظيم (Systeme uniforme d organisation) موجه لمجموع محاسبات المؤسسة المنتجة في الأمة ، أو مجموعة من الأمة مهما كان القطاع الذي تنتمي إليه.¹

- **مستويات التوحيد:** يجري التوحيد المحاسبي على ثلاث مستويات وهي:²

على مستوى المبادئ: يقتصر التوحيد في هذا المستوى على الأسس والمبادئ والمعايير الأساسية التي يتم اعتمادها والذي يشمل على ما يلي:

- توحيد أسس ومبادئ التقييم؛

- توحيد أسس ومبادئ وقواعد حساب التدفقات النقدية؛

- توحيد أسس ومبادئ عرض البيانات المالية .

على مستوى القواعد: ويشمل توحيد القواعد والإجراءات والوسائل المحاسبية وتتطلب هذه العملية مايلي:

- حصر واختيار القواعد والإجراءات والأساليب المحاسبية المستخدمة فعلاً ، أو التي يمكن استخدامها لتحقيق أهداف المحاسبة ؛

- الحذر عند استخدام القواعد والإجراءات البديلة.

على مستوى التنظيم: ويشمل التوحيد على هذا المستوى ،توحيد النظام المحاسبي بأسره ،وما يقوم عليه من

أسس ومبادئ وقواعد ووسائل وإجراءات ، ويمتد هذا تخطيط النتائج المحاسبية والقوائم المالية بالإضافة إلى نظم التكاليف والأسس والمبادئ التي يقوم عليها.

¹ مداني بلغيث ، إشكالية التوحيد المحاسبي "تجربة الجزائر" ، مجلة الباحث، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، العدد 2002/01.

² عجيلة محمد، مصطفى بن نوي، آليات النظام المحاسبي المالي الجزائري والإبداع المحاسبي - ارتباطات وسياسات - الملتقى العلمي الدولي حول " الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة.2011، ص268.

- مزايا التوحيد

وتتمثل في :

- زيادة دلالة البيانات المحاسبية ، وذلك لقيامها على أسس موحدة وكفاءتها.
- زيادة قابلية البيانات المحاسبية المستخرجة على أساس موحد للتعديل بما يتفق والاحتياجات والمفاهيم الاقتصادية
- قابلية مقارنة القوائم المالية المعدة في بلدان مختلفة ويؤدي ذلك إلى تعزيز قرارات الاستثمار والاقتراض.
- اختصار الزمن والكلف والجهود خاصة الدول النامية.
- تحسين القرارات الإدارية في الشركات متعددة الجنسية فالبيانات الموحدة سهلة الفهم على صانعي القرارات ولا يتطلب تفسيرات مختلفة حسب مصادر إعدادها.

- معوقات التوحيد

- العوائق الاقتصادية والتشريعية : يحتاج أفراد المجتمع وعلى وجه الخصوص أفراد المجتمع المالي إلى المعلومات من المحاسبة التي وظيفتها تزويد الأطراف المختلفة وهي تعمل ضمن نمط اقتصادي معين يفرض عليها اجتياز طرق وإجراءات محاسبية .
- الحالة السياسية : إذ تشكل عائق أمام التوحيد المحاسبي فالوطنية تقود إلى عدم الرغبة في قبول تسويات تتضمن تغير الممارسات المحاسبية تفضيلاً لأخرى دولية .
- ازدياد التنافس الدولي: أدى ذلك إلى الحاجة القوية لتنسيق الجهود عن طريق المنظمات .
- الحاجة المتزايدة إلى رأس المال لتنفيذ النشاطات المختلفة.
- ضغوط الشركات المتعددة الجنسيات لاتباع الحاجة إلى المعايير متوافقة على مستوى العالم.¹

¹ أولاد غمار خديجة ، مرجع سبق ذكره، ص 23- 24

ومنه نستخلص ثنائية العولمة المحاسبية في الشكل التالي:

الجدول رقم(1): ثنائية العولمة المحاسبية

العولمة المحاسبية			
التوافق		التوحيد	
معلومات	مزايا	معلومات	مزايا
- صياغة المعقدة للمعيار. - مشكل ترجمة المعايير والاختلافات البيئية والثقافية. - التوجه الضريبي والحكومي	- تحسين عملية اتخاذ القرار - إزالة الغموض عن مستخدمي القوائم. - توفير الزمن والتكلفة.	- العوائق الاقتصادية والتشريعية. - الحالة السياسية. - ازدياد التنافس الدولي.	- زيادة دلالة البيانات المحاسبية. - زيادة قابلية البيانات المحاسبية. - قابلية مقارنة القوائم المالية المعقدة.

المصدر: من إعداد الطالبات

الفرع الثاني: المعايير المحاسبية الدولية

* تعريف المعايير المحاسبية

يعرفه littelton على أنه نمط متفق عليه لما يعتبر تطبيقاً ملائماً في ظروف معينة وأساساً للحكم والمقارنة وأساساً للتحويل عندما تبرز الظروف ذلك ويضيف lee أن المعايير المحاسبية "هي عبارة عن مؤشرات لما يجب أن يكون عليه التطبيق العلمي في المحاسبة"¹. وحتى تكون المعايير ممنهجة ولها فعالية من حيث تطبيقها أو ما يعرف بميكلة المعايير ينبغي أن تتخذ أشكالاً نموذجية وموحدة، ولذلك فكل معيار ينبغي أن يحتوي على : عنوان وموضوع، رقم تسجيل، مجال تطبيق، تنمية وتطوير.

إذ يمكن اعتبار المعايير المحاسبية الدولية بأنها مجموعة من التعليمات والفروض والمبادئ المحاسبية لموضوع معين (بديهيات، أبعاد، قواعد وتعليمات تلقى قبول عام تصبح بذلك فروض محاسبية، هذه الفروض مع توسيع نطاقها تصبح مبادئ، هذه الأخيرة عندما تحظى بالقبول بشكل عام تصبح معياراً

¹ بالرقم تيجاني، موقف المنهج المعياري والمنهج الإيجابي من تعدد بدائل القياس المحاسبية ، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، العدد 2005/05.

محاسبيا) وتصدر عن منظمات مهنية تحظى بقوة الالتزام في الدول مثل IASC و FASB بالإضافة إلى هيئات أخرى.¹

* خصائص المعايير المحاسبية

يكمن ذكر أهم الخصائص التي تتعلق بالمعايير المحاسبية الدولية في النقاط التالية:

- قدرتها على تحقيق الإجماع خاصة بعد الإصلاحات الأخيرة التي عرفتها هيئة المعايير المحاسبية بعد توسيع الاستشارة وإعداد المعايير لشمول كل الأطراف المتهمه بها، دون إهمال رأي الهيئات الوطنية المؤهلة.
- القوة التي اكتسبتها من خلال التوفيق بين التباين الذي يميز الممارسات المحاسبية الوطنية حيال المواضيع التي تكون مجالاً للمعايير .
- مرونتها نتيجة لما تقدمه من حلول لترضي مختلف مستعمليها.
- غير إجبارية التطبيق لأنها لا تكتسب الصفة القانونية أو التنظيمية.²

* أهمية المعايير المحاسبية الدولية

تكمن أهمية المعايير المحاسبية في الدور الذي تلعبه في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي في سبيل الحصول على كشوفات مالية تتضمن معلومات محاسبية تتصف بالثبات والموثوقية وتساعد في اتخاذ قرارات رشيدة من قبل المستخدمين، فهي ضرورية للأسباب التالية :

- **المقارنة:** تتطلب عملية اتخاذ القرارات المقارنة بين مجموعة من البدائل، لذا فإن المعايير المحاسبية تسهل عملية المقارنة عن طريق توحيد الأسس التي تعد بموجبها تلك الكشوفات.
- كلفة معالجة المعلومات المحاسبية : الكشوفات المحاسبية المعدة وفق أسس مختلفة ومتعددة، يحتاج متخذ القرار لطريقة معينة لتوحيد أسس إعدادها، وهذا من شأنه أن يكلف متخذ القرار كلفة إضافية لمعالجة هذه الكشوفات التي من الممكن الاستغناء عنها إذا كانت الأسس موحدة عن طريق المعايير المحاسبية .
- **القدرة على فهم المعلومات :** معظم مستخدمي الكشوفات المالية لديهم قدرة محددة في فهم المعلومات المحاسبية، فإذا تم إعداد هذه الكشوفات وفق أسس غير موحدة يكون من الصعب على

¹ أولاد غمار مسعودة، مرجع سبق ذكره، ص16.

² براق محمد ، قمان عمر، مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية بشأن المؤسسة الصغيرة والمتوسطة ، ملتقى حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 2013، ص5.

مستخدميها الاستفادة منها بشكل فعال في إجراء المقارنات بين الوحدات أو بين الفترات المالية للوحدة نفسها.

- إنسابية الاستثمار بين البلدان : للمعايير المحاسبية أهمية كبيرة في جذب الاستثمارات فإن ما يسهل عمل بالمقارنات بين المشاريع التي يمكن الاستثمار فيها في مختلف البلدان هو إتباع طرائق محاسبية موحدة عند إعداد الكشوفات المالية، وهذا ما توفره المعايير المحاسبية الموحدة¹.

الفرع الثالث: النظام المحاسبي

* تعريف النظام المحاسبي ومجال تطبيقه

- تعريف النظام المحاسبي

يعد النظام المحاسبي المالي " نظاما لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية ، تصنيفها، تقييمها وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان(المؤسسة) ونجاعته ووضعية خزنته في نهاية السنة المالية.

- مجالات تطبيق النظام المحاسبي المالي

يطبق النظام الجديد على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك المحاسبة المالية مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، ويستثنى الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية.

- فرضيات النظام المحاسبي المالي

تمثل فرضيات النظام المحاسبي المالي حسب الوثيقة الصادرة عن الحكومة والمتضمنة عرض الأسباب المقدمة لتبرير صياغة النص القانوني أمام البرلمان عندما كان في شكل مشروع فيما يلي:

- الاستيعاب الجيد للمحاسبة الحديثة: فالمخطط الوطني المحاسبي السابق المبني أساسا على تصورات تأخذ بعين الاعتبار القيود القانونية والضريبة بصفة خاصة، فان النظام المحاسبي المالي الجديد يتقيد بتسجيل المعاملات والأحداث بصفة وفيه وفق المميزات والحقائق الاقتصادية .

¹ قطيب عبد القادر، مرجع سبق ذكره، ص47.

- تتميز القانون المحاسبي عن القانون الجبائي : إذا كانت المحاسبة في الجزائر إلى حد الآن مقيدة بالقواعد الجبائية ، فلن النظام الجديد يفترض استقلالية القانون المحاسبي عن القانون الجبائي ، وبهذا فان التصريجات الجبائية يتم إعدادها بعد معالجة الكشوف المالية للمؤسسات.

- وفي الواقع يوجد تناقض بين ما جاء به النظام المحاسبي المالي من مفاهيم وما هو موجود بالنصوص الجبائية، وكمثال على ذلك تعتبر القواعد المحاسبية الجديدة إهتلاك الأصل توزيعا مباشرا لقيمته وفقا لمدة الاستعمال الاقتصادية الخاصة به. وفي حين أن القواعد الجبائية تفرض مددا محددة لذلك ومن هذا المنطلق فإن تغيير بعض النصوص الجبائية يعد أمرا ضروريا وذلك لمطابقتها مع ما تصبوا ا لأحكام المحاسبية لتحقيقه¹.

الفرع الرابع: الفكر المحاسبي وتطوره

- تطور الفكر المحاسبي²

لقد تطورت المحاسبة من أجل الاستجابة لاحتياجات بيئتها، و وصلت إلى ما هي عليه الآن نتيجة تطورات متلاحقة اتسمت بخصائص أعطت للمحاسبة القدرة على التكيف مع الواقع المتجدد، هذا الواقع الذي عرف تحولات جوهرية، خاصة منذ مطلع القرن الماضي، كان لا بد على المحاسبة من التكيف معها.

- مظاهر تطور الفكر المحاسبي

يستطيع المتابع لتطور الفكر المحاسبي التعرف على قدم تاريخه، فالمحاسبة أثرت كثيرا على، شكل النشاط الإنساني حيث تمتد جذورها إلى الماضي و تصل إلى الحاضر و تؤثر في المستقبل فقد ظلت قرونا طويلة من الزمن تشكل أداة حسابية كمية" فعالة "لخدمة أغراض معينة،" منفعة"تستجيب للتغيرات في عوامل البيئة التي تحكم تطورها.

و يكشف استقراء تطور المحاسبة من منظوره التاريخي أن له جوانبه الإدراكية المفسرة لكيفية تطور الفكر المحاسبي و الممارسة العملية، و التعرف على العوامل البيئية التي تسبب هذا التطور وكيفية حدوثه

¹ دراوسي مسعود، خليفاتي جمال، مدى موافقة البيئة الاقتصادية الجزائرية للنظام المحاسبي المالي - دراسة استطلاعية، مجلة دراسات - العدد الاقتصادي لجامعة الأغواط، عدد 17، 2012، ص ص 11-13.

² بورويسة سعاد، أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في المؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة - مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2009-2010، ص ص 10-11.

و تساعد على فهم أفضل للتاريخ الاقتصادي و تاريخ الأعمال، كما أن لتاريخ المحاسبة جوانبه النفعية التي تلقي الضوء على أصول المفاهيم و إجراءات التطبيق العملي، و تمد بالحلول المناسبة للمشاكل المحاسبية المعاصرة ، و قد أتسم هذا التطور سواء على الصعيد التطبيقي المهني أو على الصعيد الأكاديمي النظري بخاصيتين هما الاستمرارية و التغيير، حيث تشير الاستمرارية إلى تراكم الخبرات و تكون القواعد و الأعراف المحاسبية بمرور الزمن بعد أن تثبت منفعتها في التطبيق العملي أولاً ثم مراعاتها و تقبلها فكرياً ونظرياً ثانياً ، و بذلك تراكمت خبرات محاسبية عملية مع مرور الزمن و أصبحت متعارفاً عليها لدى جمهور المهتمين بالعمل المحاسبي.

فالمحاسبة علم تطوري لا يتسم بثورية المعرفة، اجتماعي يحافظ على الأعراف و التقاليد و يتوارثها . أما التغيير فهو مؤشر لديناميكية المحاسبة و قدرتها على مواكبة التطور في بيئة الأعمال . و تجدر الإشارة إلى بطء استجابة المحاسبة للتغيرات البيئية (قد يستغرق استيعاب ظاهرة جديدة عقود من الزمن) و مع ذلك أصبح معدل التغيير أسرع من المعدل المألوف منذ النصف الثاني من القرن العشرين نتيجة تسارع التغيرات الاقتصادية و القانونية و التكنولوجية، إذن يعد التطور المحاسبي حالة من الاستمرارية مع التغيير، فالاستمرارية هي سمة الأفكار النابعة من الماضي إلى الحاضر و الممتدة إلى المستقبل¹، أما التغيير هو سمة تفاعل المحاسبة مع تأثيرات الظروف الجارية المحيطة بها و التي تأثر على الاستمرارية لكن لا تلغيها، وبالتالي يمكن القول أن هناك مجموعة من الأفكار الأساسية التي لازمت المحاسبة في تطورها :

- أفكار استمرت رغم التطور في البناء المحاسبي دون أن تكون محل جدل أو مناقشة بين المحاسبين، بمعنى اعتبرها المحاسبون حقائق ثابتة.

- أفكار لم يأخذها المحاسبون على أنها حقائق مسلم بها بل كانت محل مناقشات و معارضة أو تأييد من قبل المحاسبين.

و لقد أثرت سميت بطور المحاسبة على مضمونها من حيث الهدف الذي تسعى إلى تحقيقه، ففي البداية كان هدفها مقتصر على عرض المعلومات على الملاك، حيث كان ينظر للوحدة الاقتصادية على أنها تعود لشخص واحد أو مجموعة أشخاص، يمتلكون أصولها و يتحملون ديونها بالتضامن، و منه اعتبرت المحاسبة أداة موجهة لتلبية احتياجات الملاك و حماية مصالحهم . و بظهور الثورة الصناعية و ما ترتب عنها

1 بورويسة سعاد، مرجع سبق ذكره، ص 11-12.

من كبر في حجم الوحدات الاقتصادية و أتساع نشاطها، ظهرت مؤسسات المساهمة من أجل التغلب على مشاكل التمويل . و قد أدى ذلك إلى انفصال الملكية عن الإدارة و الاعتراف بالشخصية المعنوية للمؤسسة، و بذلك أصبح هدف المحاسبة يتجه لتلبية احتياجات المستثمرين و المساهمين من المعلومات ، ووفقا للتوسع الجديد لمفهوم المحاسبة الذي ظهر عام 1975 أضافت المحاسبة لأهدافها بعدا جديدا هو البعد الاجتماعي الذي يفرض على المؤسسة أن تراعي لدى ممارسة نشاطها المصلحة الاجتماعية، بالإضافة إلى مصالح الملاك و على أساس تطور أهداف المحاسبة تطورت وجهة النظر إليها، ففي بداية ظهورها لم تعد كونها أداة لتسجيل الأحداث الاقتصادية و الوصف التاريخي لها، و انصب الاهتمام حينها على المكونات الإجرائية الأساسية للعمل المحاسبي من تسجيل، تبويب و تلخيص العمليات و الأحداث وصولا إلى القوائم المالية، و من ثمة سادت فكرة اعتبارها فنا يتصف بالذاتية و يخدم التطبيق العملي، وظلت خالية من أي أساس منطقي أو نموذج نظري حتى بداية القرن العشرين، حيث بدأ التنظير لصياغة مقومات البناء الفكري للمحاسبة و إقامة نظام من القواعد و الأصول المنطقية التي تحكم التطبيق العملي، ثم أضفي على المحاسبة طابع جديد على أنها نظام للمعلومات و أداة اتصال بين الوحدة المحاسبية و بين أصحاب المصلحة فيها .

و تعتبر المحاسبة نظام للمعلومات لما يتوفر فيها من عناصر أساسية مكونة للنظام من مدخلات، معالجة بيانات و مخرجات . و في أواخر القرن الماضي و نتيجة لتزايد دور المحاسبة في ترقية و تفعيل طاقات المجتمع، أصبح ينظر إليها على أنها نشاط خدمي لتشمل ليس الأبعاد الاقتصادية فحسب بل توسعت لتشمل أسس قياس مستوى الأداء الاجتماعي ، و من خلال ما سبق يمكن استخلاص مراحل تطور المحاسبة على النحو التالي¹ :

-مرحلة تكوين و تطوير الجانب المهني للمحاسبة؛

-مرحلة الاهتمام بالنواحي الأكاديمية إلى جانب النواحي المهنية؛

-مرحلة ظهور الدور المعلوماتي للنظام المحاسبي؛

-مرحلة اعتبار المحاسبة نشاط خدمي متجاوزا نطاق المؤسسة ليشمل المجتمع ككل.

هكذا يتضح أن المحاسبة بصورتها الحالية هي نتاج لتطور مستمر، و بوتيرة معادلة لوتيرة تغير عوامل

البيئة التي تمارس فيها، ففي ظل الاقتصاديات المتقدمة كانت تغيرات البيئة في النصف الثاني من القرن

¹ نفس المرجع، ص 12- 13.

الماضي متسارعة، و بطبيعة الحال ترتب عن ذلك ثورة جوهرية في المحاسبة سواء من جانبها النظري أو التطبيقي، ذلك ما استدعى تضافر الجهود ذات الأبعاد المفاهيمية و الأبعاد الإجرائية من أجل تعزيز قدرة المحاسبة للتصدي للظواهر الجديدة، خاصة في ظل الأزمات الاقتصادية التي شهدها العالم.

المبحث الثاني : ارتباطات الإبداع المحاسبي و المحاسب القانوني في الجزائر

المطلب الأول : الإبداع المحاسبي

شهد الإبداع المحاسبي اهتمام كبير من قبل الباحثين والدارسين المهتمين بميادين ومجالات النظرية المحاسبية والمعرفة المالية والمحاسبية وبالأخص المهنيين المحاسبين المدققين، وقد ازداد الاهتمام نتيجة التطورات الراهنة للأزمة المالية العالمية والتي أدت إلى إفلاس و انهيار شركات ومنظمات كانت رائدة ومبدعة في مجال عملها نتيجة لعدم اعتماد على معايير المساءلة والمتابعة ونقص الشفافية والدقة والصدق والسلامة في المعلومات والبيانات المحاسبية المتعلقة بالتدفقات المالية والاقتصادية والمحاسبية والتلاعب بالحسابات، ومن هنا التفكير الجاد في أهم قواعد وميكانيزمات المحاسبية التسجيل والتقييد والترحيل والتقييم والإفصاح والقياس المحاسبي، وضبط مهنة المحاسبة في ظل تحديات المنظمة العالمية للتجارة أو ما يعرف بالعمولة المحاسبية من خلال ثنائية التوفيق والتوحيد المحاسبي.

إذن يعتبر الإبداع المحاسبي أو المحاسبة الإبداعية مصطلح نظري تطبيقي أي قدم وجديد في أبعاد المحاسبة خاصة التطورات الحالية الراهنة فيما يعرف بالمعايير المحاسبية الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية.

الفرع الأول : مفهوم الإبداع المحاسبي و نشأته

* مفهومه:

المحاسبة الإبداعية : (إجراءات أو الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية ، تتضمن خيارات وممارسات المبادئ المحاسبية ، خداع التقرير المالي ، وأي إجراء أو خطوة باتجاه إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل).

المحاسبة الإبداعية بأنها تُشير إلى استخدام أو استعمال الممارسات المنحرفة عن الممارسات المحاسبية القياسية أو المعيارية أو المألوفة، وتتميز باستعمال الأساليب والممارسات الحديثة والمعقدة والمبتكرة للحصول على امتياز للدخل، الممتلكات والموجودات، الخصوم. نتائج تلك الممارسات تكون معقدة ومتعبة ومثيرة في التقارير المالية وجراء ذلك سميت بالإبداع (Creative) وبعض الأحيان تطلق مصطلحات: ابتداء، ابتكار (Innovative) أو مغامر (Aggressive)، ويضيف أن هذه المحاسبة الإبداعية استخدمت بجدية أكبر بقصد تحريف الدخل الحقيقي وممتلكات شركات الأعمال.

إذن المحاسبة الإبداعية تتمثل بعملية أو ممارسة يستطيع المحاسبون استخدام معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركات أو التلاعب بها بقصد تحقيق أهداف محددة.¹

¹ رحيم حسين ، بن فوج زوية ، إشكالية الإبداع و الإصلاح المحاسبي في الدول العربية * حالة الجزائر،الملتقى العلمي الدولي حول "الإصلاح المحاسبي في الجزائر، كلية علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة"، 2011 ، ص6.

استخدام أساليب أو طرق أو إجراءات أو مفاهيم أو معايير أو نظريات جديدة غير مألوفة يمكن استخدامها لتفسير أو تحليل أو حل مشكلة محاسبية تواجه الإدارة، حيث يتمتع المحاسب المبدع بقدرات مميزة.¹

- الإبداع المحاسبي هو استشعار المشكلات المالية والمحاسبية والنقائص والتغيرات في المعرفة والعناصر المتقدمة وعدم التناسق، تحديد الصعوبة وتبين طبيعتها، البحث عن الحلول المالية والمحاسبية واجراء تخمينات أو الإفتراضات عن النقائص والعيوب ، مع اختبار الفرضيات وإعادة اختبارها - صياغة النتائج ونقلها.

- يمكن تعريف الإبداع بأنه - استخدام أساليب أو طرق أو إجراءات أو مفاهيم أو معايير أو نظريات جديدة غير مألوفة يمكن استخدامها لتفسير أو تحليل أو حل مشكلة محاسبية تواجه الإدارة، حيث يتمتع المحاسب المبدع بقدرات مميزة للمحاسبة الإبداعية تعاريف كثيرة اخترنا منها :

المحاسبة الإبداعية هي تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلاً إلى ما يرغب فيه المع دون من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة و/ أو تجاهل بعضها أو / و جميعها".

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

ويشير بعضهم إلى أن المحاسبة الإبداعية هي وصف عام لعملية التلاعب في التقارير المالية لتحقيق هدف خفي، وهي عملية يستخدم بوساطتها المحاسبون، معرفتهم في المبادئ والقواعد المحاسبية للتلاعب في قيم الحسابات المتعلقة بالمنشآت" (Oriol et. al,1999,9).²

وقام مكبارنت وويلانس (McBarnet & Whelance) ، بتقديم تعريف للمحاسبة الإبداعية، كما يلي "المحاسبة الإبداعية هي الاستخدام القانوني للمبادئ والقواعد المحاسبية بطريقة ما، لتحريف وتزييف القوائم المحاسبية" (Mc Barnet & Whelance ,1999,4) (دهمش وأبوزر، 2005) ³.

يقصد بالمحاسبة الخلاقة : هي إتباع بعض الحيل والأساليب المحاسبية لجعل الشركة المساهمة تبدو بشكل وصورة أفضل من الواقع سواء كان ذلك من حيث قوة مركزها المالي أو حجم أرباحها الصافية أو وضعها التنافسي أو المالي والتشغيلي.¹

¹ محمد عجيلة ، مصطفى بن نوي، مرجع سبق ذكره، ص259 .

² عدي منذر لطفى جرار ، تطوير إستراتيجية للحد من الآثار السلبية لاستخدام المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة العامة الأردنية ، جامعة عمان العربية للدراسات العليا ، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا ، 2006 ، ص38.

³ ميساء محمد سعد أبوتمام ، مدى ادراك المحاسبين والمدققين و المحللين الماليين و مستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي،مذكرة لنيل شهادة ماجستير في المحاسبة ، كلية الأعمال ، جامعة الشرق الأوسط ، 2012-2013، ص19.

الإبداع المحاسبي : هو استشعار المشكلات المالية و المحاسبية والنقائص والتغيرات في المعارف والعناصر المتقدمة وعدم التنسيق².

الإبداع المحاسبي هو القدرة على إيجاد اشياء جديدة قد تكون أفكار أو حلول ،أو منتجات أو خدمات ،أو طرق و أساليب عمل مفيدة من خلال استخدام المحاسب لمهاراته الشخصية الإبداعية في استنباط أساليب محاسبية جديدة أو توصله إلى حلول إبتكارية لمشكلة محاسبية تواجه التنظيم المحاسبي بالإعتماد أساليب محاسبية جديدة أو توصله إلى حلول إبتكارية لمشكلة محاسبية تواجه التنظيم المحاسبي بالإعتماد على التحليل المنهجي المنطقي و الهادف ،و الجهد الإبداعي المنظم و قدرة الموظف (المحاسب المبدع) العقلية و معارفه التي يمكن تنميتها تطويرها بوجود المناخ الملائم و القيادة و علاقات العمل المتفاعلة التي تنمي القدرة في الوصول إلى حلول بطريقة مبتكرة.³

* نشأة الإبداع المحاسبي :

يعود تاريخ استخدام عمليات التلاعب بالقيم المحاسبية للمنشآت في اطار المبادئ و المعايير و القواعد المحاسبية العترف بها الى بدايات عهود الثورة الص ناعية ،حيث كانت تتم عملية التلاعب أثناء إجراء حسابات التكاليف و ذلك لأن التصنيع و تطوير أساليبه أوجد الحاجة إلى وجود ما يطلق عليه الان المحاسبة الابداعية Industrial Accounting ،و بالتالي ضرورة وجود موظفين متخصصين في ذلك .و في الوقت كانت لكل منشأة متكاملة الحرية في إختيار المبادئ المحاسبية التي تراها ملائمة لإحتياجاتها . و لكن درجة استقلال العمل المحاسبي ضعيفة . و بالتالي درجة تأثير المحاسب في اعداد التقارير المالية ضعيفة أيضا ،حيث إنحصر دور المحاسب المهني في الإستجابة لأهداف و رغبات المديرين الذين كانوا أصحاب الحق في تقييم الموجودات ،و تقدير الدخل . و في القرن الثامن عشر أخذت العديد من المنشآت تندمج مع بعضها البعض ،لتكوين منشآت كبيرة و ضخمة ،الامر الذي قاد إلى ضرورة وجود و إستخدام نظام محاسبي لتفادي الاخطاء الحسابية و السيطرة عليها و منع السرقات نو امتلاك القدرة على تحديد الثروة في أي وقت ،و في هذه المرحلة أصبحت عملية تقدير الموجودات الثابتة و إهلاكها و تكاليف صيانتها و إستبدالها ،من أكثر المشكلات التي تواجه المحاسبين و إنتقلت عملية إصدار التقارير و البيانات المحاسبية من نهاية المشروع إلى نهاية الفترة المالية .إن تنوع و تعارض أساليب تقييم الموجودات

¹ الموقع JPS.dir.com/Forum/Forum_posts.asp?9066 تاريخ التصفح 2014/5/21 .

² الموقع Fr.silideshare.net/allaboulela/ss-362779 تاريخ التصفح 2014/5/21 .

³ عجيلة محمد ، دور الإبداع المحاسبي و المحاسبين في التسيير و اتخاذ القرار ،دراسة ميدانية ،أطروحة لنيل درجة دكتوراه في علوم التسيير ،كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة البلدة ، 2008-2009 ،ص 185 .

التي كانت مستخدمة في القرن التاسع عشر ، تعتبر من أهم صفات المحاسبة في ذلك القرن ، حيث كان يستخدم أسلوبان أساسيان يعتمد الأول على أسلوب التكاليف الإستبدالية للموجودات ، و الثاني يعتمد على الموجودات المخصوصة منها الإه تلاك . و قد لافق عملية تطوير الإجراءات المحاسبية المستخدمة ، إجراءات خفية للتلاعب في البيانات المحاسبية في إطار القواعد المحاسبية و القانونية .¹

الفرع الثاني : أسباب ظهور الإبداع المحاسبي و مبادئه و خصائصه

* أسباب ظهور الإبداع المحاسبي :

يعتبر تضارب المصالح بين الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالشركة المصدر الرئيس لظهور المحاسبة الإبداعية . فمصلحة المديرين في تقليل الضرائب والأرباح الموزعة ، ومصالح حملة الأسهم في تعظيم العائد على استثماراته ، ومصالح الموظفين في زيادة تعويضاتهم الإدارية المختلفة ، والمؤولين في تحصيل ضرائب أكثر .

وتعدد المصالح - رغم تعارضها - هو ما تسبب في انتشار المحاسبة الإبداعية ، وقد ذكر Revsine

هذا الأمر في بداية التسعينات الميلادية ، أي قبل انهيار Enron ، حيث قال :

It is sometimes in the best interests of one or more of the various financial reporting parties to engage deliberately in what I termed selective financial misrepresentation. For example, these misrepresentations allow managers to achieve bonus goals, shareholders to benefit from higher share prices, auditors to placate clients, standard-setters, regulators and law makers to satisfy political goals, and academics to curry favor from (university department contributions and consulting clients."

كما أن الاختيارية في المحاسبة المتمثلة في بدائل القياس المحاسبي والتقدير والإفصاح التي تتيحها المعايير المحاسبية ، والتي تؤثر على مخرجات نظام المحاسبة سواء بالشكل أو المضمون ، إضافة إلى الثغرات الموجودة في أساليب التدقيق الخارجي ، كلها ساهمت في انتشار ظاهرة المحاسبة الإبداعية .

¹ عصام علي احمد الجنايدة ، أثر التجارة الالكترونية في زيادة استخدام تقنيات المحاسبة الإبداعية في البنوك التجارية الأردنية (من وجهة نظر المدقق الخارجي) ، كلية المال و إدارة الأعمال ، جامعة آل البيت ، 2008 ، ص55.

إضافة إلى أن الحاجة إلى التوقعات المستقبلية ، و الحاجة إلى التقدير والحكم الشخصي ، و اختلافات توقيت بعض التعاملات المالية ، و اختلافات تصنيف القوائم المالية ، كلها عوامل منحت المديرين الفرص لابتداع الأساليب المحاسبية القادرة على تعظيم المنافع المؤسسية أو الشخصية أو كليهما معاً.¹

*مبادئ الإبداع :

وقد حدد (Durker1988:129) ثلاثة مبادئ أساسية للإبداع وهي:

- يجب أن يكون الإبداع بسيطاً حتى يكون فعالاً، مع أهمية أن يركز على أهداف واضحة ومحددة.
- أن يتم إدراك الإبداع والابتكار عن طريق الاستماع والمشاهدة، ثم يتم تقديره بطرق تحليلية.
- يجب أن يسعى الإبداع لاحتلال مراكز القيادة ضمن أفكار المنظمة، حتى يضمن أن يكون إبداعاً بالمعنى الصحيح.

وذهب (Teresko .2001:29) إلى الوصول بمفهوم الإبداع إلى أعمق من كون الإبداع ينحصر بالاختراعات وتحوير تقانات جديدة وتبنيها، بل في كيفية تشجيع روح الإبداع في المنظمة بهدف تقديم المزيد من الأعمال الإبداعية مؤكداً على أن نشاط إدارة الإبداع يمثل إبداعاً بحد ذاته، مع اعتماد الأساسيات الآتية عند النظر إلى إدارة الإبداع:

- الاهتمام بالتفكير بقيمة الإبداع بدلاً من التركيز على كلف البحث والتطوير.
- الاهتمام بما سيتحقق من فوائد في المستقبل وليس بما سينفق اليوم.
- عدم التفكير ضمن الحدود المعروفة، والاهتمام بمجالات خارج تلك الحدود باستغلال فرص الابتكارات عبر سلسلة القيمة المضافة.
- زيادة الاهتمام بالبحث الدائم عن مصادر استثمار جديدة لنشاط الإبداع وعدم التقيد بالميزانية المحدودة.
- الاهتمام بالمخاطرة والمهجوم أكثر من التخندق (الدفاع).
- التحسين المستمر لإدارة الاستثمارات، وعدم الاكتراث بإدارة الكلف.

¹ ميسون بنت محمد بن علي القري، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية، بحث مقدم كجزء من متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبدالعزيز، جدة، 2010، ص ص 10-11.

***خصائصه:**

- 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 والتقييم للأفكار والمعلومات ووسائل التحليل التي يستخدمها¹.

الفرع الثالث: مزيج الإبداع

وبالحديث عن المزيج الإبداعي فيذكر روس موني Ross Mooney أن هناك أربعة نواحي رئيسية يتكون منها المزيج الإبداعي و هي:

- البيئة الإبداعية.
- الشخص المبدع.
- العملية الإبداعية.
- المنتج الإبداعي.

وسنأتي على ذكرها بنوع من التفصيل، حيث أن المنتج الإبداعي لا يمكن تحقيقه إلا في وجود الأركان الثلاثة الأخرى، لأن عدم توفير البيئة الملائمة (الثقافية، و التنظيمية،) وإهمال تطوير مستويات الإبداع لدى أفراد المؤسسة وكذا عدم الاهتمام بالتدريب و تعليم كفاءات إنجاز العمليات الإبداعية لا يمكن المؤسسة من التكيف مع تحديات محيطها الداخلي والخارجي . وما يفرض عليها من منافسة، حيث تتنافس المؤسسات من أجل أن يكون لها شرف السبق في طرح منتجات و سلع جديدة تكسبها ميزة تنافسية.

¹ محمد عجيلة ، مصطفى بن نوي ، مرجع سبق ذكره،ص.259

*** البيئة الإبداعية Innovation envirement :**

يقصد بالبيئة مجموعة القيود أو المواقف والظروف التي تؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر وبدرجات متفاوتة على مستوى كفاءة الإدارة، و يمكن أن تكون هذه البيئة طبيعية أو نمذجية يتم تصميمها بحيث توفر أفضل الظروف لإثارة القدرة على التفكير الإبداعي، و قد برهنت الحقائق أن الإبداع التنظيمي ينتج من الإدارة الواعية لثقافة المؤسسة.

*** الشخص المبدع Innovate person :**

يمكن التعرف على الأشخاص المبدعين عن طريق دراسة المتغيرات الشخصية، و الفروق الفردية في المجال المعرفي و مجال الدافعية ويتناول وصف الشخص المبدع عادة ثلاث مجالات رئيسية و هي : الخصائص المعرفية، و الخصائص الشخصية (الدافعية) و الخصائص التطورية مع زيادة القدرة على استخدام الجانب الأيمن من المخ لزيادة استخدام الحدس و البديهية إضافة إلى إطلاق طاقاته الكامنة للخروج من القيود المعوقة لقدراته الإبداعية.

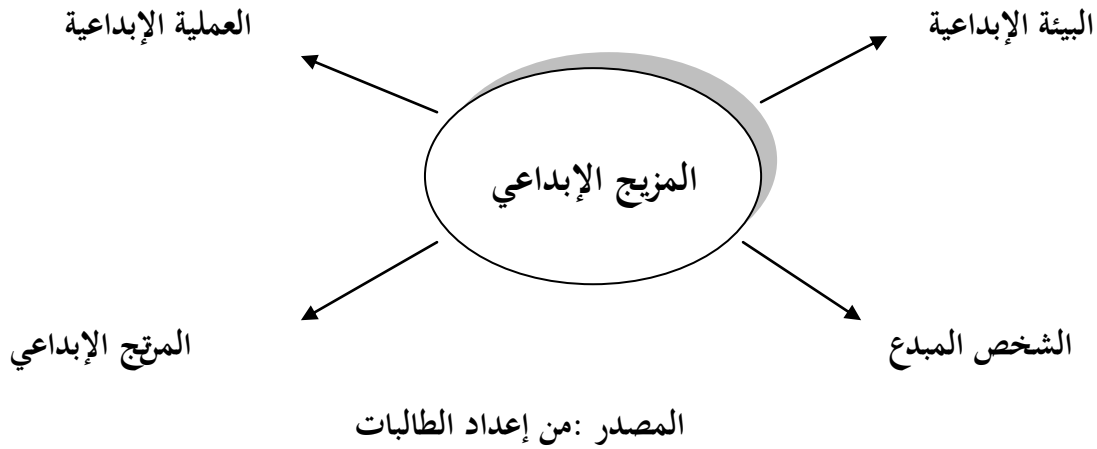
*** العملية الإبداعية innovate process :**

تتركز على الجوانب المتعلقة بعملية حل المشكلات و أنماط التفكير و أنساق معالجة المعلومات التي تشكل عملية الإبداع أي عملية تحسس للمشكلات و الوعي بها و بمواطن الضعف و الفجوات و التنافر و النقص فيها وصياغة فرضيات جديدة و البحث عن حلول و تعديل الفرضيات و إعادة صياغتها وإعلان النتائج.

*** المنتج الإبداعي innovate product :**

هو دم الحياة الذي product إن المنتج يحافظ على حيوية و تجدد المؤسسات و يعبر عن قدراتها الإنتاجية و التسويقية و الإبداعية وهذا ما يجعل المنتج أكثر من شيء يمكن إنتاجه لأنه يرتبط بقدرات مهمة أخرى لا تقل أهمية عن القدرة على إنتاجه حيث يعرفه كوتلر (p.Kotler) بأنه "أي شيء يقدم إلى السوق لإشباع حاجة أو رغبة و المنتج في المؤسسات يعتبر عملية واسعة و معقدة ابتداءً من عملية البحث عن فكرة جديدة لمنتج جديد و تصميم شكله و خصائصه و نماذجه التجريبية الأولى و وصولاً إلى إنتاجه و تسويقه و متابعة تطويره في دورة حياته في السوق وحتى تدهوره و خروجه من السوق ليحل محله منتج آخر".

الشكل رقم (2): مكونات المزيج الإبداعي



الفرع الرابع: العوامل المؤثرة في الإبداع

اختلف المنظرون والباحثون في تحديد العوامل المؤثرة في الإبداع فمنهم من اجتهد بأنها (التحصيل العلمي، الهيكل التنظيمي، والدعم المنظمي للإبداع)، ومنهم من اعتبر أن العوامل هي التحصيل العلمي، نمط التفكير، والمنصب الوظيفي، والثقافة، والمركزية واللامركزية، نمط القيادة (Ibarra1993:471).

أما (Amabile:1998) فإنه يرى هذه العوامل (نمط التفكير، الرسمية والمركزية، نمط القيادة، الثقافة المنظمية، والدعم المنظمي)، في حين أشار (المغربي) أن هذه العوامل هي (الهيكل التنظيمي، فلسفة الإدارة، نمط القيادة، نظم الاتصالات، والسياسات العليا) (المغربي، ٣٤٧: ١٩٩٥)، فيما يرى آخرون أن العوامل المؤثرة في الإبداع هي (الثقافة المنظمية، الرسمية والمركزية، نمط القيادة، والخبرة والمهارة) (العزاوي، ٨١: ٢٠٠٠)، أم (٢٤) فإنه اعتمد (ثقافة الإبداع، نمط القيادة، الدعم: جواد ومحمد، ٢٠٠٦ المنظمي للإبداع)، ونرى أن هذه العوامل لها تأثير على تبني الإبداع وتشجيعه وتنميته، خصوصا في منظماتنا الحكومية لذا سيتم اعتمادها ضمن عوامل هذا البحث.

المطلب الثاني: مجالات الإبداع المحاسبي و أساليبه

الفرع الأول : مجالات الإبداع المحاسبي

- * نظام المعلومات المحاسبي .
- * المفاهيم والتعاريف والفروض والأسس والقواعد والمعايير المختلفة للمحاسبة والمراجعة .
- * القياس المحاسبي .
- * أساليب القيد والعرض .

* طرق توزيع أو تحميل المصروفات المختلفة .

* الأساليب المختلفة لعرض التقارير .

* أساليب التحليل المالي .

* تطوير البرامج الآلية المحاسبية.¹

الفرع الثاني : أساليب الإبداع المحاسبي

كما سبق وأشرنا فإن للمحاسبة الإبداعية عدة تعريفات ومن ضمن تلك التعريفات هو تعريف المحاسبة الإبداعية بأنها عبارة عن " الأساليب أو الوسائل التي تستخدم من اجل تحويل أرقام البيانات المالية مما هي عليه فعليا إلى ما يرغب فيه المعدون عن طريق استغلال القواعد الحالية و / أو إهمال بعضها منها أو جميعها " .

وفي هذا الجزء من البحث سنقوم باستعراض أهم تلك الأساليب التي تستخدم في المحاسبة الإبداعية ، وهنا لا بد من الإشارة الى ان هنالك العديد من الوسائل والأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية إلا أننا آثرنا استعراض أهم تلك الأساليب وهي كالتالي :²

- أحيانا تتيح القواعد المحاسبية للشركة الاختيار بين عدد مختلف من الوسائل المحاسبية ، فعلى سبيل المثال، يسمح للشركة في عدد من الدول أن تختار بين سياسة حذف نفقة التطور كما تحدث واستهلاكها على حساب عمر المشروع المتعلقة به، ولذلك يمكن للشركة أن تختار سياسة المحاسبة التي تعطي الصورة المفضلة عنها.

- استخدام بعض المدخلات في الحسابات التي ترتبط بالتقييم أو التنبؤ .
ففي بعض الحالات عند تقييم عمر أحد الأصول من أجل حساب الإهلاك فإنه عادة ما تتم هذه التقييمات داخل العمل وتتاح للمحاسب المبدع الفرصة لأن يخطئ من ناحية الحذر أو التفاؤل في هذا التقييم، و في بعض الحالات الأخرى عادة يمكن توظيف خبير خارجي لعمل التقييمات ، فعلى سبيل المثال يمكن أن يقوم خبير إحصائي بتقييم الالتزام المالي المستقبلي للمعاشات، في هذه الحالة يمكن للمحاسب المبدع أن يتلاعب بالقيمة إما عن طريق الوسيلة التي يتم بواسطتها وضع محمل للتقييم أو عن طريق اختيار مثنى أو مقيم معروف باتخاذه اتجاهها تفاؤليا أو تشاؤميا حسب رغبة المحاسب .

- يمكن إدخال الصفقات الاصطناعية إما للتلاعب في مبالغ الميزانية أو لتحريك الأرباح بين فترات محاسبية.

¹ محمد عجيبة ، مصطفى بن نوي ، مرجع سبق ذكره ، ص260.

² علي محمود الخشاوي ، محسن ناصر الدوسري، المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها ، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة، 2008، ص9.

- ويتحقق ذلك عن طريق الدخول في صفقتين أو أكثر متصلتين مع طرف ثالث ميال للمساعدة ، فعلى سبيل المثال لنفترض أنه تم عمل ترتيبات لبيع أحد الأصول لبنك ما بدلا من تأجير هذا الأصل لبقية عمره الافتراضي بحيث يمكن أن يطرح سعر بيع هذا الأصل بموجب (البيع والتأجير المرتد) أعلى أو أقل من قيمة الأصل الحالية لأنه يمكن التعويض عن فارق السعر بواسطة التأجير المنخفض أو الزائد.
- التلاعب في توقيت الصفقات بهدف تحديد سنه معينة لتحميلها بالإرباح أو الخسائر لأي هدف يرمي إليه المحاسب وخصوصا في حال وجود اختلافات واضحة بين القيمة الدفترية وبين القيمة السوقية أو القيمة الحقيقية .
- التلاعب في بعض بنود الميزانية واعتبارها ضمن البنود خارج الميزانية.
- استخدام فكر اضمحلال الأصول بغية التلاعب في الدفاتر المحاسبية، وبالتالي التأثير على القوائم المالية والحسابات الختامية.
- التلاعب في تكوين نسب ومبالغ المخصصات (سواء مخصص المخاطر المنتظمة، ومخصص الضرائب، ومخصص التعويضات)، حيث كل منهم يخضع لتقدير الادارة.
- التلاعب في الأرقام وفي شكل المستندات، وفي الدفاتر، اخفاء بيانات ومعاملات مالية.
- عدم فعالية إدارة المراجعة الداخلية للقيام بالدور المناط القيام به نظرا لعدم حيادية واستقلالية تلك الإدارة في المصرف.

ويخلص الباحثان إلى أن الأساليب المستخدمة في المحاسبة الابتكارية لها أشكال متعددة ومعقدة الى حد ما ، ولا يمكن اكتشافها إلا من خلال ذوي الاختصاص ، وسيتم لاحقا عرض كيفية اكتشافها ومعالجتها.¹

الفرع الثالث: المحاسب المبدع

هو ذلك الشخص الناجح الذي يحاول أن يسلك أسلوبا مميزا عن الآخرين في م واجهة وحل المشكلات التي تواجهه² ، فالمحاسب المبدع هو الذي يستطيع تطوير ذاته من حيث النقد والتهديب والتقويم للأفكار والمعلومات ووسائل التحليل التي يستخدمها.³

¹ عادل رزق، المحاسب الإبداعية (creative Accounting) بين النظرية والتطبيق و مدى امكانية تطبيقها في المصارف ،القسم الثاني

،مجلة الدراسات المالية و المصرفية ،المجلد التاسع عشر ،العدد الثاني ،ص6.

² عجيلة محمد ، مرجع سبق ذكره ،ص 191-197.

³ عجيلة محمد ، بن النوي مصطفى، مرجع سبق ذكره ،ص259.

المطلب الثالث: مهنة المحاسبة

الفرع الأول: طبيعة مهنة المحاسبة

توصف مهنة المحاسب أو المحاسبة من حيث طبيعة لخرجاتها بأنها لغة الأعمال ، كما توصف بأنها لغة المل وتوصف من حيث طبيعة نشاطها بأنها نظام للمعلومات يعتمد على القياس والتوصيل للمعلومات الم الية ، كما توصف بأنها علم ومهنة ، علم حديث نسبيا إذا ما قورن بالعلوم الإجتماعية أو العلوم الطبيعي الأخرى ، لكنها في الوقت نفسهم مهنة قديمة، إذ يرى الناغي أن المحاسبة بدأت مهنة غير منظمة تختلف من شخص إلى آخر تم بدأت تحتل موقعها بين العلوم الحديثة بوصفها علما اجتماعيا لو أهميته ومهنة أساسية في كل الدول مهما كانت درجة تقدمها أو طبيعة النظام الإقتصادي المطبق ، ومن ثم فالمحاسبة بعد ما تقدم تمثل علما ومهنة منظمة ، علم حديث ومهنة قديمة. كما أن مهنة المحاسبة تختلف عن غيرها من المهن من عدة أوجه منها الآتي :

_ تعد المحاسبة لغة المل ، فالمحاسبة كاللغة تعد وسيلة من وسائل توصيل المعلومات عن أداء الوحدات الاقتصادية للطوائف الاجتماعية كما أن لأي لغة رموز ها وقواعد ها اللغوية الخاصة بها ، فرموز المحاسبة تتمثل في الأرقام والكلمات الميونية والدائنية ، أما قواعد ها اللغوية فأنها تنحصر في مجموعة من الإجراءات العامة الواجب إتباعها في إعداد البيانات والمعلومات كافة المتعلقة بالوحدة الاقتصادية.

_ تمثل المحاسبة إحدى الوسائل الهامة التي يتم من خلاله تقديم سجل تاريخي عن الوحدة الاقتصادية ومعاملاتها مع البيئة المحيطة.

_ تؤثر المحاسبة من خلال البيانات والم علومات المحاسبية المختلفة تأثيرا جوهريا في مختلف القرارات للوحدة الاقتصادية والمجتمع على حد سواء.

_ ترتبط منشآت المحاسبة مع مستخدمي القوائم الم الية بعلاقات مختلفة عن تلك التي تربط الم هن الأخرى بمستخدمي خدماتها ، فمنشآت المحاسبة تتعاقد مع الوحدة ملج المراجعة وتحصل منها على أتعاب ولكنها تقدم المنفعة الأساسية لمستخدمي القوائم المالية ، وعادة لا يرتبط المحاسب مع المستخدم لكره يرتبط بعلاقة مستمرة ويعقد الاجتماعات مع الزبائن ومن الضروري أن ينظر الم ستخدمون إلى المنظمات المحاسبة على أنها مؤهلة لهذا العمل وتتعامل بشكل غير متحيز.¹

¹ قطيب عبد القادر ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 50 - 51.

- إضافة إلى ما سبق ولكي يتم فهم طبيعة مهنة المحاسبات التعرف على مفهوم العمل المهني للمحاسبة عن غيرها من الأعمال ، فضلا عن إيضاح معالم وغني عن البيان أن المقومات الأساسية التي يقوم بها العمل المهني لها دور كبير في التعرف على طبيعة المهنة ويمكن توضيح العمل المهني بالآتي :
- قدر كافي من التأهيل العلمي للكل من يسمح لو بمزاولة المهنة ، فضلا عن قدر كاف من الاستعداد الذهني والتحصيل العلمي والخبرة العلمية يتناسب مع خطورة وأهمية الخدمة التي سيؤديها المهتمين للغير .
 - شعور المهتمين بالمسؤولية الاجتماعية الملقاة على عاتقهم وبقدرتها على تحمل هذه المسؤولية.
 - اعتراف صريح من المجتمع بأهمية الخدمة التي يؤديها المهتمين .
 - منظمات مهنية تشرف على تنظيم شؤون العمل المهني داخليا ومن دون أي تدخل خارجي ، والعمل على تطويرها بما يفي باحتياجات المجتمع ، كما تعمل على حماية أعضائها والعمل على رفع مستواهم الأدبي والمادي .
 - مجموعة من القواعد والمبادئ والتقاليد تحكم السلوك المهني لأعضاء المهنة وتهدف إلى رفع مستوى المهنة والحفاظة على كرامة أعضائها كما تدعو إلى بث الطمأنينة والثقة في نفوس جمهور المهتمين تعاملين مع أعضاء المهنة والمطلعين إلى خدماتهم.
 - مستويات للأداء المهني متعارف عليها تكون مرشدا لكل من يرغب في مزاولة المهنة.¹

الفرع الثاني: المقومات الأساسية لمهنة المحاسبة

- إن مهنة المحاسبة مهنة سيادية تتعدى الحدود الجغرافية للدولة أو القطر ال دعت، فإذا أريد لنا أن تؤدي دورها بفاعلية في تلبية متطلبات مستخدمي البيانات المهنية داخليا وخارجيا، فإنه لا بد أن تتوفر لها المقومات الأساسية اللازمة لهذه المهنة، وتتلخص أهم المقومات في العناصر التالية :
- معايير المحاسبة.
 - التأهيل العلمي.
 - التأهيل العملي (الخبرة المهنية).
 - التكوين.²

¹ نفس المرجع، ص 51.

² نفس المرجع، ص 52.

*معايير المحاسبة

تعد المحاسبة الأداة الرئيسية لإنتاج التقارير المالية عن أعمال المنظمات على اختلاف أنواعها والتي يستند إليها المستفيدين على اختلاف فئاتهم في اتخاذ قراراتهم الصائبة، لذلك فإن المعايير المحاسبية التي تعد على أساسها التقارير المالية يجب أن ينظر إليها كقضية استثنائية تهم المجتمع ككل وذلك لما يترتب عليها من آثار محظرة على قرارات الأطراف التي تستخدم تلك التقارير في اتخاذ قراراتها، ومن هنا كان الاهتمام العالمي والمحلي على حد سواء بوضع قواعد ومعايير لتنظيم العمل المحاسبي ومخجائها بما يحقق العدالة والشفافية والمهارة.

رغم أن معايير المحاسبة الدولية التي وضعتها لجنة الدعايير المحاسبة الدولية (IASC) شكلت نقلة نوعية في تنظيم العمل المحاسبي وتوحيد مخجائها على مستوي العالم، يبقى من الضروري الاهتمام بوجود معايير محاسبية ملبية لكل دولة تأخذ في الاعتبار ظروفها الخاصة وخصوصية الممارسة المهنية والتطور وتقترب من المعايير الدولية بما يوفر سبل مقارنة نتائج أعمال المنظمات المحلية بالخارجية وتعزيز المسائلة والمتابعة الداخلية والخارجية وحماية الممولين والمستثمرين.¹

*التأهيل العلمي:

على المحاسب أن يكون على درجة كبيرة من التحصيل العلمي في مجال المحاسبة و الذي يتحقق من خلال الدراسة الأكاديمية في المعاهد والكليات والمراكز المختصة بذلك، إذ يجب أن يتوج ذلك التكوين بشهادة جامعية عليا معترف بها دوليا .

فالمحاسب مطالب وبصفة مستمرة ، بتحديث معلوماته والإلمام بأحدث التطورات العلمية والتكنولوجية في محيط المهنة، إذ يجب أن يحصل على دراسات ملبية على نفقة الدولة أو المنظمة أو المؤسسة لفائدة محاسبها وذلك لتنمية المهارات الفنية لهؤلاء، كما يتطلب الأمر من المؤسسات الأكاديمية خاصة تحديد المقررات الدراسية بما يوافق تغير 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 و لكن يتطلب جوانب المعرفة الأخرى مثل العلوم السلوكية و الإدارة و طرق الاتصال بالإضافة إلى الطرق الكمية المختلفة كالإحصاء، بحوث العمليات ، و تكنولوجيا المعلومات و التي تمكن المحاسب من انجاز الأعمال بدقة ، لان الأفراد الذين يخططون²

¹ نفس المرجع.

² نفس المرجع، ص53.

ليصبحون محسبين أكفاء يجب أن يتميزوا بالاجتهاد و الاتجاه السليم نبح التعلم وتطبيق ما هو جديد والذي ينبع من الشعور الذاتي بأن الدور المنوط بهذه المهمة ثقيل جدا .

***التأهيل العملي (الخبرة المهنية):**

إن تحقيق الكفاءة المهنية تبدأ بالشهادة والدستوى الأكاديمي للمحاسب ومن 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 معدة لدى أحد مزاولي المهنة، أي يجب أن يحصل على المهارة المهنية من شخص أكثر من خبرة ودراية، ليحصل على الخبرة الكافية لكي يصبح محاسب متميز ومؤهل.

إن التأهيل العلمي و العملي يكمل كل منهما الآخر عند قيام المحاسب بأداء مهمته و يجب أن يتضمن برنامج تدريب المحاسب أحدث التطورات و يدرس و يطبق التوصيات التي تصور ها الهياكل المهنية المتخصصة في الشؤون المحاسبية والخاصة بالمبادئ المحاسبية وإجراءات المراجعة.¹

*** التكوين :**

نعني بالتكوين المحاسبي تربص الخبرة المحاسبية الذي يخول صاحبه الحق في اكتساب صفة الخبير المحاسب، وهذا حسب نص القانون 02-91 الذي يعتبر القانون المرجعي في تنظيم مهنة المحاسب في الجزائر، والذي تبعه صدور مجموعة من القرارات والمقررات التي تنظم وتحدد شروط التكوين وهي :

المرسوم التنفيذي رقم 457/97 بتاريخ 01-12-1997 يتضمن تطبيق المادة 11 من القانون رقم 08-91 بتاريخ 27-04-1991 ونص هذا المرسوم في مادته الثانية « يحدد وزير المالية بقرار كيفية نشر المنظمة لمقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق في ممارسة المهنة » ؛

قرار صادر بتاريخ 28 مارس 1998 يتضمن كيفية نشر معايير تقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق لممارسة مهنة خبير محاسب ومحافظ الحسابات ومحاسب معتمد ؛

المقرر بتاريخ 24 مارس 1999 يتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب.²

الفرع الثالث : قواعد سلوك وآداب وأخلاقيات المهنة

يجدر الإشارة إلى أنه لا يوجد تعريف محدد لمصطلح الالتزامات الأخلاقية غير أنها تمثل المبادئ الأساسية للسلوك الصحيح، أو يمكن تعريفها من خلال تعريف السلوك الأخلاقي الذي يعني كل ما يفعله الأفراد خارج

¹ نفس المرجع.

² عجيلة محمد، مرجع سبق ذكره، ص 253 .

نطاق القيم و العادات و التقاليد المتعارف عليها في عمل أو مهنة أو مجتمع معين ، أو قد تعرف بأنها كل ما تقره المنظمة باعتبارها المصدر الرسمي لتقرير ما هو صواب أم خطأ داخل بيئة الأعمال .

لذلك يمكن القول أن الالتزامات الأخلاقية تبنى على أساس أهداف المهنة و التي تتضمن تحقيق الرفاهية الاقتصادية و الاجتماعية للمجتمع إضافة إلى ذلك هناك كثير من الالتزامات الأخلاقية لها أيضا أساس خلقي عام¹.

وهي عبارة عن مجموعة مبادئ تمثل قيم أخلاقية تشكل مقاييس مثالية للسلوك المهني، إضافة إلى مجموعة قواعد تمثل الصفات السلوكية التي يتعين على عضو المهنة التحلي بها عند ممارسة أعماله وعند تعامله مع زملاء المهنة والعملاء وغيره م، وتتلخص مجموعة المبادئ السلوكية في :

* المسؤولية:

وهي تتمثل في مسؤولية المحاسب القانوني عن قيامه بأعماله المهنية وإعداد التقارير المالية بأقصى كفاءة ممكنة.

* مصلحة المجتمع :

أي أن يراعى المحاسب القانوني مصلحة المجتمع والأطراف المستفيدة من خدماته عند أداءه لعمله.

* الموضوعية والاستقلالية:

أي أن يكون المحاسب القانوني محايدا وموضوعيا عند ممارسته للمهنة وأن يقدم المسؤولية المهنية على المصلحة الشخصية.

* العناية المهنية :

أي قيام المحاسب القانوني بأداء الخدمات المهنية بأعلى مستويات الأداء والكفاءة والإتقان وبذل عناية الرجل الرشيد.

أما مجموعة قواعد الصفات السلوكية فتتلخص في:²

* الاستقلال:

أي أن يكون المحاسب القانوني مستقلا ومتجردا من أي ضغوط خارجية عن ممارسته للمهنة والابتعاد عن كل عمل أو سلوك من شأنه التأثير على هذا الاستقلال .

¹ أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق و التأكيد الدولية و قواعد أخلاقيات المهنة ، دار صفاء للنشر و التوزيع ، عمان ج5، ط1، 2009.

² قطيب عبد القادر، مرجع سبق ذكره، ص54.

* الأمانة والاستقامة:

وتعني أن يكون المحاسب القانوني صادقاً وذا سلوك قويم عند أداءه بمهامه

* الالتزام بالمعايير المهنية:

وتعاني التزم الممارسين للمهنة بمبادئ ومعايير المحاسبة والمراجعة والقواعد المهنية المتعارف عليها وأية تعليمات تصدر عن الجهات المختصة.

* السلوك المهني:

ويعني الالتزام بقواعد ومعايير سلوك وآداب وأخلاقيات المهنة والامتناع عن القيام بكل ما من شأنه الإساءة إلى المهنة أو الممارسة المهنية.¹

المطلب الرابع: المحاسب القانوني (المحاسب المعتمد)

الفرع الأول: تعريف المحاسب القانوني (المحاسب المعتمد)

المادة (41) من القانون 10_01 عرفت المحاسب المعتمد (القانوني) على انه المهني الذي يمارس بصفة عادية باسمه الخاص و تحت مسؤوليته مهمة مسك و ضبط محاسبات و حسابات التجار و الشركات او الهيئات التي تطلب خدماته.²

المحاسب القانوني يمكنه التعامل مع العسر باسم المنشأة متى كان له توكيل بذلك منها الضرائب والتأمينات الاجتماعية البنوك ويعتبر المحاسب القانوني متهم بالتجريم في حالة تعهد إصدار معلومات مضللة وغير صحيحة، ويعاب على المحاسب القانوني إذا ربط أتعابه بأرباح المنشأة حيث انه أتعابه مقدماً قبل تحقيق الأرباح والخسائر ولا يجوز له أن يأخذ نسبة من الأرباح مهما كانت قيمتها ويقوم في نهاية السنة المالية تقريراً يوضح فيه نتيجة السنة المالية من وجهة نظره وأساليب المراجعة التي اعتمد عليها مع مساعدته (محاسب تحت التمرين).³

² نفس المرجع.

² عجيلة محمد، مرجع سبق ذكره، ص 254.

³ الموقع Kenanaonline.com/users/Expert1/posts/111368 تاريخ التصفح 2014/5/21 .

الفرع الثاني: مهام المحاسب القانوني

يمكن تلخيص أهم مهام المحاسب المعتمد في النقاط الآتية¹:

- مسك و فتح و ضبط المحاسبات و الحسابات.
- عرض الكتابات المحاسبية و تطور عناصر ممتلكات التاجر و الشركة أو الهيئة التي أسندت إليه مسك محاسبتها، و ذلك على أساس الوثائق و الأوراق المحاسبية المقدمة إليه، و تحت مسؤوليته.
- يمكن للمحاسب المعتمد أن يعد جميع التصريحات الاجتماعية و الجبائية و الإدارية المتعلقة بالمحاسبة التي كلف بها.
- يمكنه أيضا أن يساعد زبونه لدى مختلف الإدارات المعنية.
- يمكن للزبون أن يلتمس من المحاسب المعتمد القيام بالمهام المساعدة في إعداد الجداول المالية.

الفرع الثالث: شروط اكتساب صفة المحاسب القانوني (المحاسب المعتمد)

يقتضي اكتساب صفة المحاسب القانوني أن تتوفر في المترشح الشروط القانونية التالية²:

- التسجيل في جدول المنظمة كخبير محاسب أو محافظ حسابات حسب نص المادة 3 من المقرر الصادر بتاريخ 24 مارس 1999 .
- حيازة إحدى الشهادات المهنية المنصوص عليها في المادة 4 من المقرر الصادر بتاريخ 24 مارس 1999 من اتبات:

- تدريب مهني لمدة عامين في مكتب خبير محاسب مع شهادة نهاية التبرص.
- أو خبير عشر سنوات في الميدانين المحاسبي و المالي، مع تدريب لمدة 6 أشهر .
- أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية للمحاسب أو شهادة تسمح له بممارسة المهنة.
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.
- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في العرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

¹ قطيب عبد القادر، مرجع سبق ذكره، ص 81.

² عجيلة محمد، مرجع سبق ذكره، ص 254.

- أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصنف الوطني أو الغرفة الوطنية أو المنظمة الوطنية أمام المجلس القضائي المختص إقليميا محل تواجد مكاتبهم.

الفرع الرابع: العلاقة بين المحاسب والإبداع المحاسبي

من خلال ما سبق الإبداع المحاسبي على انه إجراءات أو الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية , تتضمن خيارات وممارسات المبادئ المحاسبية , خداع التقرير المالي , وأي إجراء أو خطوة باتجاه إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل ، و المحاسب القانوني على انه المهني الذي يمارس بصفة عادية باسمه الخاص و تحت مسؤوليته مهمة مسك و ضبط محاسبات و حسابات التجار و الشركات أو الهيئات التي تطلب خدماته.

فتتركز علاقة المحاسب القانوني (المحاسب المبدع) وأفكار الإبداع المحاسبي الدور الذي يلعبه المحاسب في مكاتب المحاسبة والمؤسسات الاقتصادية أي خصائص المحاسب القانوني المبدع وأيضا تميزه بالقدرة والتحليل والاستنتاج ومحاولة تشخيص البيئة المحاسبية لكون المحاسبون المبدعون يميلون إلى الفضول والبحث وعدم الرضا عن الوضع الراهن والتفسيرات والتطورات في مجال المحاسبة والمحاسبة الإبداعية وكذلك المحاسب القانوني المبدع يتميز بالقدرة والشجاعة والثقة بالنفس لأن بث الثقة بالنفس بين المحاسبين يجعل كل فرد قادر على تقييم أفكار محاسبية مبدعة، وكما يتصف بالجرأة وإبداع الرأي وقدرة المحاسب على التخيل والحس كإحساس في حل المشكلات المالية والمحاسبية واستناده واعتماده على حقائق علمية وليست تعليمات مستندة من مراكز الإدارة وكما تطرقنا دور المحاسب القانوني (المعتمد) في توفير المعلومات والبيانات الضرورية والأزمة من أجل اتخاذ القرار الرشيد و اعتماد على السياسات والإجراءات المحاسبية والبدائل الممكنة وفق المعايير المحاسبية الدولية وأما يعرف بعمولة المحاسبة.

المبحث الثالث : الدراسات السابقة

المطلب الأول الدراسة السابقة الأولى

عجيلة محمد ، دور الإبداع المحاسبي والمحاسبين في التسيير واتخاذ القرار "دراسة ميدانية"، حالة الجزائر ، البحث عبارة عن أطروحة دكتوراه في علوم التسيير لكلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير بجامعة البليدة (2009) تدور إشكالية هذه الأطروحة حول : ماهي الأنماط و العوامل و المعايير التي تدعم و تشجع الإبداع المحاسبي و تضبط مهنة المحاسبين في ظل التحولات الاقتصادية المتسارعة ، تحت الفرضيات التالية : أن الإبداع المحاسبي و المالي إحدى مرتكزات القدرة التنافسية و يلعب دورا مهما في قوى المنافس و تحقيق ميزة تنافسية مستمرة جاءت الدراسة في خمسة خصصها على التوالي : الفصل الأول : الإطار النظري و الفكري للمحاسبة - مفاهيم وأسس - ، الفصل الثاني : دراسة متطلبات المحاسبة الإدارية - تطلعات و اقتراحات ، الفصل الثالث : المناهج و النظريات المحاسبية في المجال المهني العملي ، الفصل الرابع : الاتجاهات الحديثة للإبداع المحاسبي و اتخاذ القرار - رؤية مستقبلية - ، الفصل الخامس : الدراسة الميدانية - حالة الجزائر - ، وقد كانت أهم النتائج التي توصل إليها الباحث كالتالي : هناك ارتباط هام بين العوامل المساعدة للإبداع المحاسبي و المالي و تنمية القدرات المحاسب المبدع والتي حتما تتزايد من أدائه المحاسبي و النهوض بالإبداعات المحاسبية في ظل تحديات و رهانات العولمة المحاسبية ، وان هناك فرق بين الإبداع و الابتكار وأن الإبداع تصرف فردي أو شخصي مصدره عقل الفرد نفسه (المحاسب المبدع) . أما الابتكار فهو عملية جماعية يتدخل فيها عدد من المتعاملين، وعلى اعتبار الأولى عملية إدراكية و عقلية، و الثانية عملية تفاعلية .

و قد كانت دراسة الباحث حول الإبداع المحاسبي و المحاسبين و مدى مساهمته في ترشيد القرارات المتخذة أما الدراسة الحالية فقد كانت حول مدى تطبيق الإبداع المحاسبي من قبل المحاسب القانوني.

المطلب الثاني : الدراسة السابقة الثانية

عماد سليم الأغا بعنوان : دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية "دراسة تطبيقية على البنوك الفلسطينية" مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية جامعة الأزهر - غزة (2011).

تدور إشكالية البحث حول دور تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية للبنوك الفلسطينية ، ومن بين الفرضيات انه يوجد دور لتطبيق مبدأ حماية حقوق المساهمين ومبدأ المساواة بينهم ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية وأيضا لا توجد فروق بين آراء أفراد مجتمع الدراسة حول دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن البنوك الفلسطينية تعزى للمتغيرات التنظيمية مثل المؤهل العلمي ، ا لوظيفة الحالية ، سنوات الخبرة ... ، وقسم الباحث الموضوع إلى ستة فصول

،فالفصل الأول يشمل الإطار العام للدراسة من مقدمة ومشكلة أما الفصل الثاني يشتمل مبحثين ،المبحث الأول يتناول الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات ، والمبحث الثاني يتناول مفهوم وأساليب المحاسبة الإبداعية، أما الفصل الثالث خاص بالدراسات السابقة والفصل الرابع والخامس يتعلق بمنهجية الدراسة وتحليل البيانات واختيار الفرضيات والفصل السادس اعتمد تحليل نتائج الاستبيان. ومن بين النتائج التي تم التوصل إليها أن انتشار و تنوع أساليب المحاسبة الإبداعية من الأسباب الرئيسية لعدم الموثوقية بالبيانات المالية وأن حوكمة الشركات تلعب دورا مهما في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية كما تعتبر المحاسبة الإبداعية سلوكاً غير أخلاقي . ونذكر بعض التوصيات وأهمها التأكيد على أن يوفر مبدأ حماية حقوق المساهمين المعلومات الم المتعلقة بالشركة بصفة دورية ومنتظمة وبسهولة، وأيضاً ضرورة قيام جمعيات المدققين والمحاسبين بإقامة دورات متخصصة لأعضائها ، تتعلق بتوضيح التأثيرات السلبية لأساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية على مهنتي المحاسبة والتدقيق، وبيان كيف ستؤثر تلك الأساليب في حدوث الانهيار المالي للشركات العالمية، والعمل على تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في البنوك الفلسطينية، وذلك من خلال عقد البرامج والدورات التدريبية التي تعكس مفاهيم وثقافة حوكمة الشركات وتطبيقها على أرض الواقع. وقد اتضح من استعراض هذه الدراسة أن الباحث أخذ المحاسبة الإبداعية من المنظور الغير أخلاقي وفي الدراسة الحالية أُخذت المحاسبة الإبداعية على أنها أسلوب مميز لحل المشكلات.

المطلب الثالث :الدراسة السابقة الثالثة

ميساء محمد سعد أبو تمام بعنوان : مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي ، مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية الأعمال جامعة الشرق الأوسط ، (2012-2013).
سعت هذه الدراسة إلى الإجابة عن الأسئلة التالية:

ما مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لأساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية؟

ما مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية للإجراءات التي يمكن

استخدامها للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في إعداد قائمة التدفقات النقدية؟

واستندت هذه الدراسة إلى فرضيات انه لا يوجد إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين ومستخدمي البيانات المالية لأساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية وأيضاً لا يوجد إدراك للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في إعداد قائمة التدفقات النقدية ، كما تكمن أهمية الدراسة في ضرورة إغناء الجانب التثقيفي لكل من المحاسبين والمدققين وغيرهم لممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية وذلك للحد من ممارستها على قائمة التدفقات النقدية بما يخدم إعداد قائمة خالية من التلاعب ، بهدف تزويد مستخدمي البيانات المالية وهم الفئات التي تعتمد على هذه القوائم في اتخاذ قرارات اقتصادية ببيانات مالية خالية من الأخطاء الجوهرية أو التحيز ودرجة عالية من

المصدقية تمكن من الاعتماد عليها، تطرق الباحث في الفصل الأول والمتضمن ثلاث مباحث،المبحث الأول خاص بمفاهيم عامة حول المحاسبة الإبداعية ومفاهيم حول التدفقات النقدية، أما المبحث الثاني يتضمن الدراسات السابقة والمبحث الثالث خصوصية الدراسة الحالية ، أشارت النتائج أن إجابات عينة الدراسة كانت بالمستوى المرتفع من الإدراك لمحور استخدام المحاسبة الإبداعية وأن الشركات تمارس أساليب المحاسبة الإبداعية ومن هذه الممارسات ما يتعلق بتصنيف التدفقات النقدية من الدعاوي القضائية تدفقات نقدية تشغيلية ، كذلك قيام الشركات برسملة مصاريف إيرادية لا تتوفر فيها شروط الرسملة ، كما تبين أنها تعمل على تأخير كتابة شيكات الموردين لإظهار النقدية بصورة ايجابية . وأيضا تبين مدى الإدراك لمحور الإجراءات المستخدمة للحد من أثار المحاسبة الإبداعية إذ بين أن استخدام الطريقة الغير مباشرة في إعداد قائمة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية يعتبر إجراء للحد من أثار استخدام المحاسبة الإبداعية ،من التوصيات التي أشار إليها الباحث ،العمل على زيادة الوعي والإدراك لإضرار ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية ، وذلك للحد من ممارستها ومحاربتها بالوسائل السليمة وأيضا ايلاء إجراءات المحاسبة الإبداعية ما تستحقه من الاهتمام والدراسة ، وذلك بغية المحافظة على سلامة المعلومات والبيانات المالية للشركات والواردة في قوائمها المالية وحفظ أموالها وتوجيهها بما يخدم دفع عجلة الاقتصاد نحو النمو والازدهار وقد اعتمدنا هذه الدراسة لأنها تحتوي على مدى إدراك المحاسبين لممارسات المحاسبة الإبداعية أما الدراسة الحالية تناولت الإبداع المحاسبي ودور المحاسب القانوني .

المطلب الرابع : الدراسة السابقة الرابعة

دراسة قطيب عبد القادر ، دراسة بعنوان : " انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على مهنة المحاسبة في الجزائر _دراسة ميدانية -" ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة غرداية، 2012-2013 .
تحت إشكالية ما هي العوامل والظروف المساعدة لتطبيق النظام المحاسبي المالي على مستوى مهنة المحاسبة في الجزائر؟

ولمعالجة إشكالية البحث تم اعتماد فرضيات إن النظام المحاسبي له دور كبير في ترشيد اتخاذ القرارات من خلال مخرجاته (المعلومات المحاسبية) التي تتميز بالخصائص النوعية حسب ما تنص عليه المعايير المحاسبية الدولية وأن الجهود الدولية والمحلية منها المبذولة في مجال التوافق المحاسبي الدولي تتجه بشكل ايجابي من خلال الممارسات المحاسبية نحو توحيد محاسبي دولي وأنه لمهنة المحاسبة أساسيات ومقومات من خلال تماسكها والتنسيق بينها تتحقق التنمية الاقتصادية كما أن النظام المحاسبي المالي يستند إلى المعايير المحاسبية الدولية، ما يلي احتياجات مختلف مستعمليه من المعلومات المحاسبية والمالية ، ويعطى أكثر تنظيم لمهنة المحاسبة و بدون تحديات تعيق تطوير العمل المحاسبي.

حيث تتمثل أهمية هذه الدراسة التي جاءت بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر لتأكيد أهمية الإصلاح المحاسبي في الجزائر من خلال النظام المحاسبي المالي الجديد الذي يستند إلى المعايير المحاسبة الدولية والإستفادة من المزايا التي يقدمها لجميع مستخدمي القوائم المالية كما تنبع أهمية البحث من الأهمية التي يتعاطم فيها دور مهنة المحاسبة من خلال تماسك وتفاعل مقوماتها الالتزام بما يعد صمام الأمان للاقتصاد الوطني ودفع عملية التنمية الاقتصادية ، وتطورها بحاجة ماسة إلى معلومات مالية ذات قدرة إخبارية وعلى مستوى من الجودة في المحتوى، وهذه المعلومات يمكن توفيرها من خلال الالتزام بما تتطلبه مقومات مهنة المحاسبة وكذلك البحث إلى طبيعة الأهداف المتوخاة من تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد وإلى التأثيرات المختلفة له ، بالإضافة إلى معرفة ال صعوبات والعراقيل التي تواجه ممارسة مهنة المحاسبة وتنظيمها ، و اثر هذا التنظيم على عملية التنمية الاقتصادية بشكل عام ، حيث تم التطرق إلى المحاور التالية حيث كان الفصل الأول حول مدخل للمحاسبة المالية ونظام المعلومات المحاسبي- مفاهيم و أسس- والذي تناول فيه ماهية المحاسبة المالية وعموميات حول نظام المعلومات المحاسبي و المحاسبة كنظام للمعلومات أما الفصل الثاني كان حول متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي على مهنة المحاسبة في ظل العولمة و تطرق فيه إلى المعايير المحاسبية الدولية وارتباطات مهنة المحاسبة بالتنمية الاقتصادية وكذلك الإصلاحات المحاسبية والنظام المحاسبي المالي في الجزائر أما الفصل الثالث كان عبارة عن دراسة ميدانية _ حالة الجزائر _ و تطرق فيه الى دراسة الواقع المحاسبي في الجزائر وآليات وتنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر و استطلاعات الممارسة المهنية المحاسبية _ دراسة ميدانية ، و قد خلصت الدراسة إلى النتائج من بينها أنه لمهنة المحاسبة أساسيات ومقومات : (الإطار الفكري ، المعايير المحاسبية ، التأهيل العلمي والعملية للمحاسب، قواعد السلوك و آداب المهنة) بالتنسيق بينها والعمل وفقها تسمح للمحاسب بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية و توجد مجموعة من التحديات تحول دون تطبيق النظام المحاسبي وامتهان المحاسبة في الجزائر كعدم كفاية دورات تدريبية و تأهيلية تساعد المحاسب على تنمية قدراته و بطئ في تطوير مضامين التكوين والتعليم المحاسبي في الجامعات والمراكز التدريبية و غياب القوانين التكميلية الداعمة لتطبيق النظام المحاسبي المالي وخاصة الجبائية منها وقد تم تقديم مجموعة و من بين التوصيات و الاقتراحات التي قدمت خلق إطار مهني متطور لمهنة المحاسبة من خلال عقد الندوات والمؤتمرات المحاسبية لتعميق تطبيق المعايير ودراسة متطلبات تطبيقها ، وكذا من أجل التعرف على أهم مشكلات تطبيق المعايير الدولية بالإضافة الى إعادة النظر في منظومة التكوين والتعليم المحاسبي في الجزائر و إبراز دور الجامعات في صقل كفاءة المحاسبين والمتخصصين إعادة تنظيم مهنة المحاسبة، وذلك عن طريق تشجيع المبادرات الجادة التي تهتم بدراسة المشكلات القائمة وكيفية مواجهتها، وإعطاء مهنة المحاسبة قوة الإلزام والالتزام لأعضائها بالميثاق العام للمهنة هناك جانب مشترك بين هذه الدراسة و الدراسة التي قمنا بها و ذلك في جانب المهنة المحاسبية في الجزائر إلا انه كان هناك اختلاف في أن الدراسة عالجت موضوع تطبيق النظام المحاسبي المالي أما الدراسة التي قمنا بها فكانت حول الإبداع المحاسبي.

خلاصة الفصل :

من الصعب إعطاء تعريف مقبول تماما للمحاسبة الإبداعية, و الجانب الرئيسي فيها أنها و ضمن كافة المعايير التي يمكن قبولها ممارسة لا تتفق مع الأخلاق, و من بين أسباب وجود الممارسات المحاسبية الإبداعية تظهر تفسيرات مختلفة, و لكن السبب الرئيسي مرتبط بالثغرات الذاتية للمديرين و التطبيق الاختياري للممارسات المحاسبية التي توجه تصرفات المحاسبين و حدود تطبيقها, و في هذا السياق تتحرك المحاسبة الإبداعية, و يمكن التمييز بين ثلاثة مبادئ أساسية: اتساق السياسات و الممارسات المحاسبية, تقنيات المحاسبة الإبداعية, دور المحاسب القانوني في معالجة دراسة لتأثير المحاسبة الإبداعية على البيانات المالية .

الفصل الثاني

تمهيد :

قامت الجزائر بعدة إصلاحات ملحّية حول إصلاح وتنظيم مهنة المحاسبة وذلك من خلال إصدار مجموعة من 10- 01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير النصوص القانونية من خلال إصدار القانون رقم المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ، والتي قررت الحكومة بموجبها تنظيم المهنة المحاسبية وإعادة هيكلة المنظمات المهنية، وكذا تحديث الإطار العام للمجلس الوطني للمحاسبة . و بالتالي كان من المتوقع أن تساهم هذه الجهود كذلك في ضمان ممارسة مهنية جيدة والعمل على التجسيد الفعال للنظام المحاسبي المالي كما عرفت البيئة المحاسبية الجزائرية بدورها عدة إصلاحات تماشيًا مع هذا الوضع الجديد، وذلك من خلال إدخال بعض التعديلات على النظام الجبائي الجزائري بغية تكييف قواعده مع الواقع المحاسبي الجديد، وكذا محاولة إصلاح نظام التعليم والتكوين المحاسبي وذلك بهدف الارتقاء وتحسين واقع الممارسة المحاسبية . كما عرف قطاع البنوك بدوره بعض الجهود الرامية إلى تحسين واقع النظام المصرفي الجزائري وذلك من خلال إحداث بعض التغييرات في آلية عمل المنظومة البنكية . و هذا ماسنحاول معرفته من خلال:

المبحث الأول :دراسة الواقع المحاسبي في الجزائر .

المبحث الثاني :آليات و تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر .

المبحث الثالث :استطلاعات الممارسة المهنية المحاسبية-دراسة ميدانية- .

المبحث الأول : دراسة الواقع المحاسبي في الجزائر

إن الإصلاح المحاسبي كان له تأثير كبير وخاصة على البيئة المحاسبية والتي من بين عناصرها مهنة المحاسبة والتي لها أهمية بالغة في التنمية الاقتصادية وهذا من خلال مجموعة من التغيرات إما على مستوى التشريع أو على مستوى البيئة المحيطة بها وهذا ما سنوضحه بتقييم أهم عناصر البيئة المحاسبية وأهم مراحل تطور مهنة المحاسبة بالإضافة إلى تحديات وشروط نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر.

المطلب الأول : تطبيق النظام المحاسبي الجديد

الفرع الأول: تحديات النظام المحاسبي المالي الجديد:

إن المؤسسات الوطنية الجزائرية بوجه خاص والاقتصاد الوطني بوجه عام يعيش واقعا ربما يكون عائقا للنظام المحاسبي المالي الجديد ومن التحديات التي ستواجهه تطبيق هذا النظام نجد على العموم¹.

* إن النظام القديم تأصل و تجذر في المؤسسات الاقتصادية و لدى المحاسبين و الخبراء و الأكاديميين لأكثر من ثلاث عقود من الزمن، و بالتالي من الصعب التخلي عنه.

* إن الأهداف المحاسبية للمخطط المحاسبي القديم راسخة في ذهنيات المحاسبين مما يحتاج إلى وقت كبير من أجل تغييرها.

* العديد من الخبراء والمحاسبين والطلاب والأكاديميين لا يعرفون عن هذا النظام الجديد الشيء الضروري للتكيف معه.

* إن أنظمة التسيير في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ضعيفة جدا وغير متنوعة.

* النظام المحاسبي الجديد هو نظام يهدف كما سبق الإشارة إليه إلى تحقيق المصداقية و الشفافية في مختلف الكشوف والقوائم المالية وهو تطبيق من تطبيقات الحكم الراشد أو ما يصطلح عليه بحكومة الشركات، وهذا صعب تطبيقه في البيئة الاقتصادية والمؤسساتية الجزائرية بسبب عدة اعتبارات وسلوكات متراكمة.

* عدم تحمل المؤسسات الجزائرية نفقات التحول والانتقال إلى النظام المحاسبي الجديد.

* غياب الرابط بين المحاسبة والجباية، فهذا الاتصال يبرر بالرغبة في مراقبة المؤسسة وتفادي التهرب الجبائي وأهمية الجباية كمصدر للتمويل، كما أن القوانين التكميلية الداعمة لتطبيق هذا النظام مثل القوانين الجبائية غائبة.

¹ قطيب عبد القادر ,مرجع سبق ذكره ,ص71.

الفرع الثاني: شروط نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد :

من أجل تأهيل المؤسسات الاقتصادية لتبني هذا النظام، يجب على الدولة القيام بمجموعة من الإصلاحات والإجراءات والتي نراها في نظرنا ضرورية لنجاح اعتماد النظام المحاسبي الجديد، والتي نلخصها في النقاط التالية¹:

- * توضيح معالم هذا النظام من كل جوانبه من خلال العديد من المنتديات والملتقيات.
- * تحديد مختلف التشريعات والتنظيمات التي تتعلق بهذا القانون وإصلاح تنظيمات مختلف الهيئات المتعاملة معه لاسيما مصلحة الضرائب.
- * تكوين ورسكلة الإطارات والمختصين والأكاديميين لهذا النظام المحاسبي المالي الجديد والانطلاق في تكوين وتأطير الطلبة والمتربصين حول المعايير الجديدة وحث السلطات العمومية على تنظيم دوري لامتحانات مهنية.
- * تخصيص الاظرفة المالية المناسبة لتغطية تكاليف تطبيق النظام الجديد.
- * مد جسور التعاون بين المؤسسة والجامعة لأنه من شأن الجامعيين والمتربصين أن يساهموا بشكل كبير في إثراء البحث العلمي والمساهمة في بناء المؤسسات وعدم استخدام سياسة الانطواء والانعزال على المحيط الخارجي واعتبار المتربصين على أنهم دخلاء على المؤسسة.
- * يجب على الدولة دعم عمليات البحث والتطوير وتحفيز المؤسسات على تبني مثل هذه المشاريع لأن معظم المؤسسات الجزائرية تركز في عمليات بحثها على جانب المنتج وتهمل البحوث المتعلقة بأنظمة التسيير وتكنولوجيا المعلومات.
- * الانخراط في برنامج IFAC للاتحاد الدولي للمحاسبين، وتشجيع ظهور ا لتعاون بين المهنيين الجزائريين والدوليين.

¹ نفس المرجع، ص:72.

المطلب الثاني : النظام الجبائي الجزائري:

تعتبر الضرائب من أهم مصادر تمويل الخزينة العمومية، لذلك يعكف المكلفون بصنع السياسات الاقتصادية على جعل النظام الجبائي فعالاً وكفاء قدر المستطاع لما ذلك من آثار إيجابية على الاقتصاد الوطني ككل، في الجزائر ولفترة طويلة وخلال تطبيق المخطط المحاسبي الوطني كان ينتظر من المحاسبة المساهمة في تحقيق أهداف جبائية، لكن في الوقت الحالي مع تطبيق النظام المحاسبي المالي تبدو العلاقة بين الجانبين (نظرياً) أقل ارتباطاً على الأقل مقارنة بالوضع السابق، ويرجع ذلك في الأساس إلى أن النظام أعد للاستخدام من قبل شرائح واسعة من المستخدمين.

عند تحليل واقع الممارسات الجبائية الجزائرية نجد أننا تعاني من اختلال ومشاكل رغم الإصلاحات والامتيازات المقدمة بين فترة وأخرى، ولعل أبرز أشكال هذا الاختلال، ظاهرة القرب الضريبي بأشكال متعددة من التعامل بدون فاتورة في المعاملات التجارية وعدم استعمال الوسائل الحديثة في المعاملات المالية كالصك إلى ظاهرة تأجير السجلات التجارية وانتشار الأسواق الموازية بشكل ملفت، هذا بالإضافة إلى سوق العقارات غير الشفافة والتي تطبعها المضاربة¹.

المطلب الثالث: البنوك المالية و المؤسسات الاقتصادية الجزائرية:**الفرع الأول: البنوك و المؤسسات المالية الجزائرية :**

تعتبر البنوك والمؤسسات المالية عصب الاقتصاد في كل الدول ذلك أن مجمل المعاملات الاقتصادية لا بد أن تتم من خلالها، فسلامة وقوة المنظومة البنكية والمالية دليل على قوة ومتانة الاقتصاد، لكن المتتبع لواقع الممارسات المالية الجزائرية وكذلك إلى ما ينشر في التقارير السنوية المعروضة في المنظمات العالمية والتي تساهم في إعدادها هيئات وجامعات متخصصة في العديد من الدول تشير إلى أن المنظومة المالية والمصرفية الجزائرية لا زالت متأخرة جداً وتعاني من مشاكل عديدة متمثلة أساساً في²:

* تأخر كبير في مجال القروض البنكية والتدابير المرتبطة بالقطاع المصرفي والمالي.

* تأخر كبير في مدى فعالية البنوك وصحة تسييرها.

* تأخر كبير في تغطية وانتشار وتوزيع شبكة البنوك لكل التراب الوطني.

¹ مداني بلغيث، الإصلاح المحاسبي في الجزائر ، دراسة تحليلية تقييمية ، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2011، ص 378.

² قطيب عبد القادر، مرجع سبق ذكره، ص 73.

هذا التأخر الكبير الذي يعرفه النظام البنكي والمالي الجزائري لم يمنع من القيام ببعض التغييرات على آلية عمل وتسجيل الممارسات المحاسبية البنكية والمالية للتوافق مع الإجراءات الجديدة وقد تم ذلك بإصدار:

-النص التنظيمي للبنك المركزي الجزائري رقم 09-04 المؤرخ في 23 جويلية 2009 ، يتضمن مخطط الحسابات البنكية والقواعد المحاسبية المطبقة على البنوك والمؤسسات المالية، وتضمن هذا النظام تسعة مواد، تهدف إلى تحديد مخطط الحسابات البنكية والقواعد المحاسبية المطبقة على البنوك والمؤسسات المالية ويقصد بالقواعد المحاسبية في مفهوم هذا النظام، بالمبادئ المحاسبية وقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي.

- النص التنظيمي للبنك المركزي الجزائري رقم 09-05 المؤرخ في 18 أكتوبر 2009 يتضمن إعداد الكشوف المالية للبنوك والمؤسسات المالية ونشرها وتضمن 11 مادة ، تهدف هذه النصوص التنظيمية إلى تحديد شروط إعداد ونشر الكشوف المالية للبنوك والمؤسسات المالية وتتكون الكشوف المالية القابلة للنشر للمؤسسات الخاضعة من الميزانية وخارج الميزانية وحسابات النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة والملحق¹.

الفرع الثاني: المؤسسات الجزائرية:

العديد من المشاكل التنظيمية والإدارية لا زالت تعيق عمل المؤسسات الجزائرية بصفة عامة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة بصفة خاصة، من تعدد مراكز القرار، والآجال الطويلة التي تستغرقها معالجة الملفات وتفشي ظاهرة الرشوة والمحسوبية والفساد الذي لم تسلم منه حتى كبريات الشركات ، كل هذه العوامل تحد من قدرات هذه المؤسسات على العمل والانطلاق لمواكبة التغيرات الحاصلة، بالإضافة إلى عدم الاستقرار والتغيير المستمر للقوانين التي تمتاز بأنها ظرفية، والتي أثرت بشكل كبير على الاستثمارات التي تحتاج إلى مناخ أعمال مستقر ، وتماشيا مع الإجراءات الجديدة المتمثلة في النظام المحاسبي المالي ولتسهيل عمل المؤسسات فقد تم صدور ما يلي:²

* القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي حدد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والأنشطة المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة، ويمكن بموجب هذا القرار للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها أحد الأسقف الواردة في القرار، خلال سنتين متتاليتين، مسك محاسبة مالية مبسطة.³

¹ نفس المرجع، ص74.

² مداني بلغيث، تيسير الانتقال نحو النظام المحاسبي المالي الجديد، المؤتمر العلمي الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية ، تجارب ، تطبيقات وآفاق ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة الوادي ، 2010 ، ص2.

* المرسوم التنفيذي رقم 09 - 110 المؤرخ في 7 أفريل 2009 ، يهدف إلى تحديد شروط وكيفيات مسك محاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، تضمن القرار 26 مادة تطرقت بشكل تفصيلي بكل ما يخص المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي¹.

* التعليمات الوزارية رقم 02 مؤرخة في 29 أكتوبر 2009 تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي مع سنة 2010 وتضمنت هذه التعليمات، الإجراءات العامة والأحكام الواجب إتباعها لعملية تطبيق النظام المحاسبي المالي².

المطلب الرابع : مهنة المحاسبة الجزائرية:

ما تعيشه المهنة المحاسبية الجزائرية منذ فترة طويلة يعتبر ظرفاً مقلق جداً بالنسبة للمهتمين بالشأن المحاسبي الجزائري، فقد عرفت اختلال وانتكاسات عديدة ويرجع ذلك إلى جملة من الأسباب لعل أهمها³:

* غياب سياسة تكوين حقيقية تعد المحاسب الجزائري للعمل وفق قواعد المهنة بشكل جيد وكذلك تعدد للعمل وفقاً للتطبيقات الدولية المتمثلة في المعايير المحاسبية الدولية ومعايير المراجعة الدولية.

* أيضاً المسابقة الوطنية للدخول للمهنة لم تنظم منذ أكثر من 10 سنوات مما يطرح العديد من التساؤلات حول النية المبيتة من وراء ذلك، خاصة وأن عدد الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات الحقيقيين الذين يتوفرون على كفاءات بمقاييس دولية محدود جداً على المستوى الوطني.

* أيضاً تعاني المهنة المحاسبية الجزائرية من محاولات دخول خبرات محاسبية أجنبية للسوق الجزائرية عن طريق مكاتب خبرة محاسبية عالمية لا يمكن للمحاسبين والخبراء المحاسبين الجزائريين ومحافظي الحسابات الجزائريين منافستهم بإمكانياتهم المتواضعة.

في ظل هذا الوضع المتردي الذي تعيشه المهنة المحاسبية الجزائرية تقرر إصلاحها وذلك بصدر القانون رقم 01-10 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد⁴.

قررت الحكومة بموجب هذا القانون إعادة هيكلة تنظيم مهنة المحاسبة، وقررت تفكيك المنظمة الوحيدة التي كانت تمثل الناشطين في القطاع ويتضمن هذا القانون الجدي 84 مادة في 12 فصلا.

وبموجب التعديلات الجديدة فقد تم إنشاء ثلاثة منظمات مهنية:

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11 ، ص 5.

² نفس المرجع.

³ نفس المرجع ، 9.

⁴ نفس المرجع ، ص: 5.

في المادة 14 منه ينشأ مصف وطني للخبراء المحاسبين وغرفة وطنية لمحافظي الحسابات ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين ، يتمتع كل منها بالشخصية المعنوية ويجمع الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون.

مكن هذا القانون من إعادة تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، في محاولة من وزارة المالية لاسترجاع الكثير من الصلاحيات التي تخلت عنها بموجب القانون رقم 08 / 91 المنظم لمهنة المحاسبة.

بموجب هذا القانون:

- أصبح منح الاعتماد لممارسة المهنة من صلاحيات وزير المالية .
- مراقبة النوعية المهنية والتقنية لأعمال الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين تحول إلى وزير المالية .
- التكفل بتكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات من طرف مؤسسة تعليم مختصة تابعة لوزارة المالية والتكفل بتكوين المحاسبين المعتمدين من طرف المؤسسات التابعة لوزارة التكوين المهني.

المبحث الثاني: آليات وتنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر

بعد تقديم أهم عناصر البيئة المحاسبية وتطور مهنة المحاسبة في الجزائر سنتطرق إلى أهم ما جاء به القانون 01-10 من خلال تعريف ممارسوا مهنة المحاسبة والشروط والمسؤوليات الخاصة بمزاولة المهنة وفق هذا القانون بالإضافة إلى المنظمات والهيئات المشرفة على مهنة المحاسبة والتغييرات التي مستها .

المطلب الأول : ممارسو المهن المحاسبية

بالإضافة إلى مهنة مساعد محاسب وأستاذ في المحاسبة يقسم المهنيين الذين يمارسون مهنة

المحاسبة في الجزائر إلى ثلاث فئات : الخبير المحاسب، محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد .
الفرع الأول: الخبير المحاسب

* تعريف الخبير المحاسب¹

بنص المادة 18 من القانون رقم 01-10 فإنه يعد خبيراً محاسباً كل شخص يمارس بصفة عادية، باسمه الخاص و تحت مسؤوليته مهمة تنظيم و فحص و تقويم و تحليل المحاسبة، ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون، و التي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات.

* مهام الخبير المحاسب

يتكفل الخبير المحاسب بالمهام التالية²:

1. تنظيم و فحص و تقويم و تحليل المحاسبة.
2. مسك و مركزة و فتح و ضبط و مراقبة و تجميع محاسبة المؤسسات.
3. التدقيق المالي و المحاسبي للشركات و الهيئات و هو المؤهل الوحيد لقيام بذلك.
4. تقديم استشارات للشركات و الهيئات في الميدان المالي و الاجتماعي و الاقتصادي.
5. إعلام المتعاقدين معه بمدى تأثير التزاماتهم و التصرفات الإدارية و التسيير التي لها علاقة بمهمته.

¹ نفس المرجع ، ص 6 .

² نفس المرجع، ص ص 6-7.

الفرع الثاني:محافظ الحسابات

* تعريف محافظ الحسابات¹

حسب المادة 22 من القانون 10-01 محافظ الحسابات هو كل شخص يمارس بصفة عادية، باسمه الخاص و تحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيئات و انتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.

* مهام محافظ الحسابات

القانون بين مهام و وظائف محافظي الحسابات لا سيما في المواد 23، 24، 25 منه، وتمثل هذه المهام في النقاط التالية²:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة و صحيحة و مطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة، و كذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية و ممتلكات الشركات و الهيئات.
 - يفحص صحة الحسابات السنوية و مطابقتها للمعمل ومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرين للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.
 - يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من طرف مجلس الإدارة و مجلس المديرين أو المسير.
 - يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها و المؤسسات أو الهيئات التابعة لها .
 - يعلم المسيرين و الجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، و من طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.
- بالإضافة إلى ما سبق فعندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدججة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات على صحة و انتظام الحسابات المدججة و المدعمة و صورتها الصحيحة، و ذلك على أساس الوثائق المحاسبية و تقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار . و يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد التقارير التالية:
- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام و صحة الوثائق السنوية و صورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر.
 - تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدججة عند الاقتضاء

¹ نفس المرجع، ص7.

² نفس المرجع.

- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة.
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات.
- تقري خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة، والنتيجة حسب الأسهم أو حسب الحصص.
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

الفرع الثالث: المحاسب المعتمد

* تعريف المحاسب المعتمد¹

المادة (41) من القانون 01-10 عرفت المحاسب المعتمد على أنه المهني الذي يمارس بصفة عادية باسمه الخاص و تحت مسؤوليته مهمة مسك و ضبط محاسبات وحسابات التجار والشركات أو الهيئات التي يطلب خدماته.

* مهام المحاسب المعتمد

يمكن تلخيص أهم مهام المحاسب المعتمد في النقاط الآتية²:

1. مسك و فتح و ضبط المحاسبات و الحسابات.
2. يعرض الكتاليت المحاسبية و تطور عناصر ممتلكات التاجر و الشركة أو الهيئة التي أسندت إليه مسك محاسبتها، و ذلك على أساس الوثائق و الأوراق المحاسبية المقدمة إليه، و تحت مسؤوليته.
3. يمكن للمحاسب المعتمد أن يعد جميع التصريحات الإجتماعية و الجبائية و الإدارية المتعلقة بالمحاسبة التي كلف بها.
4. يمكنه أيضا أن يساعد زبونه لدى مختلف الإدارات المعنية.
5. يمكن للزبون أن يلتمس من المحاسب المعتمد القيام بالمهام المساعدة في إعداد الجداول المالية.

الفرع الرابع: شركات الخبرة المحاسبية و محافظة الحسابات والمحاسبة

* تعاريف شركات الخبرة المحاسبية و محافظة الحسابات والمحاسبة³

¹ الجريد الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، العدد 42، ص 8.

² نفس المرجع، ص ص 8-9.

³ نفس المرجع، ص ص 6-9.

طبقاً لأحكام القانون 01-10 لا سيما المادتين (12)، (46) منه، يمكن للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين أن يشكلوا شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة، أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة، باستثناء الأشكال الأخرى للشركات، لممارسة مهنتهم كل على حدى.

المطلب الثاني: شروط ومسؤوليات ممارسي المهنة المحاسبية

لضمان تحقيق الغاية من ممارسة مهن الخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات والمحاسبة، وضع المشرع الجزائري مجموعة من الشروط التي يجب توافرها في الشخص الذي يرغب في ممارسة هذه المهن، بالإضافة إلى أنه حدد المسؤوليات التي يتحملها كل مهني أثناء مزاولته لمهنته.

الفرع الأول: شروط ممارسة المهنة

حددت المادة (08) من القانون 01-10 الشروط التي يجب توافرها لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وهي كالآتي¹:

- أن يكون جزائري الجنسية.
- أن يجوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي:
- ✓ بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب : أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها.
- ✓ بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات : أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها.
- ✓ بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد : أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية للمحاسب أو شهادة تسمح له بممارسة المهنة.
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.
- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
- أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصنف الوطني أو الغرفة الوطنية أو المنظمة الوطنية أمام المجلس القضائي المختص اقليميا محل تواجد مكاتبهم.

¹ نفس المرجع، ص 5.

الفرع الثاني: حالات التنافي و المواع

لتحقيق ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد بكل استقلالية فكرية وأخلاقية حدد القانون حالات التنافي و المواع ، ففي المادة (64, 67, 70, 71, 72) منه تم تحديد الحالات التي تعتبر متنافية مع هذه المهن، وهي¹:

1. كل نشاط تجاري لا سيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية و المهنية.
 2. كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني.
 3. كل عهدة عضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري.
 4. الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد لدى نفس أو الهيئة.
 5. كل عهدة برلمانية أو كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.
 6. يمنع الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
 7. يمنع الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاتهم القانونية، كما يمنعون من البحث عن الزبائن ب تخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى، و كذا استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور،
 8. و تطبق هذه المواع أيضا على الشركات و التجمعات الممارسة للمهنة.
 9. يتعين على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كتم السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301 و 302 من قانون العقوبات، ولا يتقيد الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد بالسر المهني في الحالات المنصوص عليها قانونا ولا سيما الحالات التالية:
 - ✓ بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين.
 - ✓ بمقتضى واجب اطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة.
 - ✓ بناء على إرادة موكلهم، عندما يتم استدعاؤهم للشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيم.
- لا تتنافى مع ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد، مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية طبقا لتشريع الساري المفعول و كذا الحالات المذكورة في المادتين 46 و52 من هذا القانون .

¹ نفس المرجع، ص ص10-12.

الفرع الثالث:مسؤوليات الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد

حددت المادة (من59 إلى 63)من القانون 10-01 مسؤوليات الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات في الفصل الثامن منه كآآتي 1 :

- * يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج.
- * يعد الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد أثناء ممارسة مهامهم مسؤولين مدنيا تجاه زائئهما في الحدود التعاقدية.
- * يعد محافظ الحسابات مسؤولا تجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويعد متضامنا تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون.
- * لا يتبرأ محافظ الحسابات من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها، إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته و انه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات.
- * يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني.
- * يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة، حتى بعد اس تقالئهم من مهامهم عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم.
- * تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي و حسب خطورتها في:
 - الإنذار.
 - التوبيخ.
 - التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (06) أشهر.
 - الشطب من الجدول.

ونصت المادة (73) من القانون المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، على أنه يعاقب كل من يمارس مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، بطريقة غير شرعية بغرامة مالية

¹ نفس المرجع، ص 10.

تتراوح بين 500.000 دج إلى 2000.000 دج، وفي حالة العود يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ستة 06 أشهر إلى سنة واحدة، و بضعف الغرامة.¹

المطلب الثالث: منظمات وهيئات مهنة المحاسبة

لقد صاحبت الهيئات والمنظمات المهنية في الجزائر خاصة منها المتعلقة مباشرة بمهنة المحاسبة (مجلس المحاسبة، المجلس الوطني للمحاسبة، المصف الوطني لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين)، تلك الإصلاحات المحاسبية التي قام بها المشرع الجزائري والمتعلقة بتبني الأنظمة المحاسبية، لما لهذه الهيئات والمنظمات المهنية من دور في الإشراف والمراقبة والمتابعة لهذه الإصلاحات والعمل على تطبيقها بما يتماشى وإطارها العام.

الفرع الأول: المنظمات المهنية المشرفة على مهنة المحاسبة في الجزائر

*مجلس المحاسبة

مع إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكله المؤسسات العمومية الاقتصادية الذي نتج عنها ارتفاع عدد المؤسسات العمومية و تعقد أنماط التسير وغياب أطر تحكم توليد المعلومات وضعف التحكم في النظام المحاسبي، قام المشرع الجزائري بسن آليات رقابية تحد من أنواع الاختلال التي تفرزها أساليب التسيير المتبناة، من خلال القانون رقم 05/80 المؤرخ في 1980/03/01 المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة ، وفي مادته رقم 05 نص على أن « مجلس المحاسبة يراقب مختلف محاسبات التي تصور العمليات المالية والمحاسبة، أين تتم مراقبة صحتها وقانونيتها ومصداقيتها »².

*المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين

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

نشأة المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بموجب المادة رقم 5 من قانون 08-91 الصادر في 1991-4-27 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسبين المعتمدين، ونصت هذه المادة على أنه « تنشأ منظمة وطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين تتمتع

¹ نفس المرجع، ص12 .

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 10، المؤرخة بتاريخ 04-03-1980، ص338.

بالشخصية المدنية وتجمع الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المؤهلين لممارسة مهنة خبير محاسب ومحافظ حسابات ومحاسب معتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون»¹.

مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة

تم التأسيس لمجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 20/92 المؤرخ في 1992/01/13، المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 458/97 المؤرخ في 1997/12/01، والذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة ويضبط اختصاصاته وفوائده عمله.²

المجلس الوطني للمحاسبة

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

وباعتباره الجهة الرسمية الوحيدة المكلف باختيار طرق التقييس المحاسبي في الجزائر، فإنه ساهم في الإصلاح المحاسبي من خلال تبني الخيار القائم على إصلاح المخطط المحاسبة الوطني من خلال تبني المعايير الدولية و IAS/IFRS.³

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

- دور ومهام المنظمات المهنية في ظل الإصلاح المحاسبي في الجزائر

في إطار الإصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر في السنوات القليلة الماضية، من خلال تبنيها المعايير الدولية الخاصة بالتقارير المالية والإفصاح (IFRS) والمعايير المحاسبية الدولية (IAS)، فإنه من الضروري بما كان أن تتكيف هذه المنظمات المهنية وفق هذا الإصلاح المحاسبي، من خلال تحديث مهامها والأدوار التي تقوّم بها بما يتماشى ومتطلبات الإصلاح المحاسبي، وباعتبار الإصلاحات المحاسبية الجديدة والتي مست المنظمات المهنية أيضا جعلت هناك إضافات جديدة لهته الأخيرة، والتي من بينها المجلس الوطني للمحاسبة، هذا الأخير الذي الذي ساهم في إنتاج النظام المحاسبي المالي بالعمل مع الهيئات والمنظمات الأجنبية في تبني هذه المعايير الدولية.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 20، المؤرخة بتاريخ 1-5-1991، ص 651.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 03 لسنة 1992، ص 82-83.

³ قطيب عبد القادر، مرجع سبق ذكره، ص 86.

ونفس الإطار، أي وفق الإصلاحات الجديدة للنظام المحاسبي في الجزائر، تندرج مجموعة من المهام المنوط بها هذا المجلس الوطني للمحاسبة، ويمكن ذكر أهمها في النقاط الآتية: 1

- إنجاز كل الدراسات والتحليل التي تهدف إلى التقييس المحاسبي .
 - مسك الملفات المتعلقة بالاعتماد والتسجيل والشطب من جدول ألمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية محافضي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين .
 - تحديد معايير وسبل الالتحاق بالمهن السابقة الذكر .
 - الاعتماد التقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة مهن المحاسبة .
 - تقييم صلاحيات إجازات وشهادات كل المرشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد .
 - تنظيم مراقبة النوعية المهنية وبرمجتها .
 - جمع واستغلال كل الوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريبها .
 - متابعة ومراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق .
 - المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة .
 - تحضير برامج التكوين في مجال المعايير المحاسبية الدولية .
 - التعاون مع هيكل التكوين الأخرى والمعاهد المتخصصة في مختلف مجالات المحاسبة .
- وقد ساهم المجلس الوطني للمحاسبة الذي يتكون في الأساس من أعضاء من مختلف المنظمات المهنية الجديدة (مجلس ألمصف الوطني للخبراء المحاسبين و مجلس الغرفة الوطنية محافضي الحسابات و مجلس المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين) في إطار الإصلاح المحاسبي، المتمثل في تبني المعايير الدولية الخاصة بالقرارات المالية والإفصاح (IFRS) والمعايير المحاسبية الدولية (IAS)، في وضع تعليمات تم الإعلان عنها رسمياً في 29 أكتوبر 2009، تجيب على الأسئلة المتعلقة بالإصلاح المحاسبي، وتقديم نداء لجميع المؤسسات الاقتصادية بالتعامل من خلال النظام المحاسبي المالي بداية من 2010.²
- من خلال ما سبق يمكن أن نلاحظ الأهمية البالغة لتأثير الإصلاح المحاسبي في الجزائر، في تغيير مهام المنظمات المهنية بما يتوافق ومتطلبات المعايير المحاسبية الدولية التي شرع مؤخراً في تبنيها، الأمر الذي يجعل هذه المنظمات مستقبلاً قادرة على أن تلعب دوراً مهماً في مصاحبة و متابعة الإصلاحات المحاسبية الأخيرة .

¹ براق محمد ، قمان عمر ، اثر الإصلاحات المحاسبية على هيكل المنظمات المهنية في الجزائر ، المؤتمر الدولي ، الإصلاح المحاسبي في الجزائر ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2011، ص 14.

المطلب الرابع : تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر

- من خلال النظام المحاسبي المالي يجب على المؤسسات و الخاضعين لهذا النظام مراعاة و احترام المبادئ و القواعد التالية¹ :
- المحاسبة ينبغي أن تحترم فيها مبادئ الحيطة و الحذر، الدقة و المصداقية و الشفافية و الإفصاح؛
 - كل العمليات تقاس بالعملة الوطنية و تحول العمليات المدونة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب المعايير المحاسبية؛
 - ينبغي أن يكون داخل كل مؤسسة دليل عمل للمراقبة و المراجعة الداخلية و الخارجية؛
 - عناصر الخصوم و الأصول ينبغي أن تخضع للجرد الدائم على الأقل مرة في السنة بالكمية و القيمة، على أساس فحص مادي و إحصاء للوثائق الثبوتية، و يجب أن يعكس الجرد الوضعية الحقيقية للأصول و الخصوم؛
 - كل تسجيل محاسبي ينبغي أن يخضع لمبدأ القيد المزدوج بحيث يكون هناك حساب مدين و الآخر دائن، يجب أن تكون المبالغ المدبنة مساوية للمبالغ الدائنة، مع مراعاة التسلسل الزمني في عملية التسجيل كما يجب تحديد مصدر كل تسجيل محاسبي؛
 - كل تسجيل محاسبي يجب أن يتم انطلاقاً من وثائق مؤرخة و مكتوبة في شكل يضمن المصداقية؛
 - دليل أعمال نهاية الدورة يجب أن يكون موثق بصفة واضحة في كل مؤسسة؛
 - كل مؤسسة يجب أن تقوم بإعداد دفتر اليومية، دفتر كبيراً - الأستاذ - دفتر الجرد، و يمكن إعداد دفاتر مساعدة لدفاتر اليومية بالقدر الذي يتوافق مع حجم كل كيان (مؤسسة)، مع مراعاة المؤسسات الصغيرة، في حالة مسك الدفتر المساعدة فإن المجاميع الشهرية فقط هي التي تحول إلى الدفاتر العامة؛
 - يسجل في دفتر اليومية حركة الأصول، الخصوم، المنتجات، الأعباء، و منتجات الكيان؛
 - يتضمن الدفتر الكبير أو دفتر الأستاذ مجاميع و أرصدة حركة الحسابات خلال فترة محاسبية معينة؛
 - تنقل في دفتر الجرد الميزانية و حسابات النتائج للكيان خلال فترة محاسبية معينة؛
 - كل الدفاتر المحاسبية التي يتم إعدادها و الوثائق المتعلقة بها يجب أن يحتفظ بها لمدة (10) سنوات على الأقل؛
 - يرقم و يؤشر على الدفاتر المحاسبية رئيس المحكمة أين يوجد المقر الاجتماعي للكيان، و تمسك هذه الدفاتر دون ترك بياض أو أي تغيير أو نقل في الهوامش؛
 - تمسك الكيانات الصغيرة محاسبة مبسطة تتضمن الإيرادات و النفقات اليومية و تحتفظ لمدة (10) سنوات ابتداءً من تاريخ إقفال الدفاتر المحاسبية؛
 - ينص النظام المحاسبي المالي على مسك المحاسبة يدوياً أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي؛

¹ عجيلة محمد، بن النوي مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص ص 263-265.

- تشمل الكشوفات المحاسبية الميزانية، حسابات النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة و الملاحق؛
 - يجب أن تعرض الكشوف المحاسبية الوضعية المالية للكيان و نجاحه و كل تغيير يحدث على الحالة المالي، كما يجب أن تعكس هذه الكشوف كل المعاملات و الأحداث المتعلقة بنشاط الكيان (المؤسسة)؛
 - تضبط الكشوف المحاسبية تحت إشراف المسؤولين خلال مدة لا تتجاوز الأربعة أشهر من تاريخ الإقفال؛
 - كما يجب أن تتوفر الكشوف المحاسبية على معلومات تسمح بإجراء مقارنة مع الدورة المحاسبية السابقة؛
 - يجب أن تتضمن الملاحق إيضاحات في شكل مقارنة وصفية عددية و تشمل كل التعديلات في الطرائق المحاسبية و غير ذلك من التوضيحات و التي من خلال يمكن قراءة القوائم المالية بشكل يسمح بمقارنة دورة محاسبية بأخرى؛
 - كل مؤسسة لها مؤسسات فرعية يجب أن تنشر الكشوف المحاسبية المدمج للمؤسسة الأم ككل سنوياً؛
 - يمكن أن يلجأ الكيان إلى إعادة التقدير بغرض تحسين مستوى و نوعية المعلومات المحاسبية التي يتضمنها الكشوف المالية؛
 - تركز عملية إعادة التقدير على الظروف التي تمت على أساسها هذه العملية و التي تعتمد على معلومات جديدة بهدف الحصول على معطيات أكثر موثوقية ؛
- لا يتم أي تغيير في الطرائق المحاسبية إلا إذا فرض في إطار تنظيم جديد أو إذا كان يهدف إلى تحسين نوعية الكشوف المالية.

المبحث الثالث: استطلاعات الممارسة المهنية المحاسبية _ دراسة ميدانية _

لقد ارتأينا أن ندعم الجانب النظري بدراسة ميدانية، وهي عبارة عن استبيان موجه للمهنيين في المحاسبة والأكاديميين من أعضاء الهيئة التدريسية ، وقد كان اختيار هذا النوع من الدراسة الميدانية وعدم إجراء دراسة تطبيقية في إحدى المؤسسات الجزائرية لأسباب عديدة

المطلب الأول : منهجية الدراسة الميدانية

تماشيا مع طبيعة الموضوع الذي نحن بصدد دراسته والمتعلق بالإبداع المحاسبي وانعكاسه على مهنة المحاسبة في الجزائر ، ارتأينا في هذا المجلد واستنادا لمتطلبات معالجة هذا الموضوع في الميدان، الاعتماد على جملة من الأدوات للوقوف على الجوانب التي تكفل أفضل معالجة للموضوع ، للوصول إلى النتائج المراد تحقيقها من خلال الأدوات المستخدمة التالية:

الفرع الأول :أدوات الدراسة

سوف نقوم في هذا الفرع بالتعرض لتفاصيل الأدوات المستعملة، والكيفية التي تمت بها.

* جمع الوثائق والمعلومات

لقد حاولنا الوصول إلى مصادر المعلومات والوثائق المتاحة، والتي تهتم أساسا بميدان المحاسبة في الجزائر، باعتبار هذه الخطوة رئيسية بدأت قبل انطلاق البحث واستمرت معه، حيث شملت كل من:

- النصوص والتشريعات المتضمنة في الجرائد الرسمية.

- الملتقيات والمؤتمرات المحلية والدولية الخاص بالموضوع.

- بحوث علمية أنجزت في الجزائر.

* الاستبانة

رغم ما سبق ذكره من أدوات ووسائل شتى تم استعمالها والاعتماد عليها للحصول على مختلف المعلومات، ولأجل الوقوف على الإدراك الجيد والفهم الصحيح للظاهرة المقصودة من مختلف جوانبها، وأمام حدود الأدوات السابقة والعراقيل التي واجهتنا ، اتجهنا إلى الاعتماد على أداة الاستبانة لتجاوز النقائص التي اعترت الأدوات السابقة، وذلك باعتبارها أداة واسعة الاستعمال من قبل الباحثين، لما تتميز به هذه الأداة، من مزايا في مجال قياس تطابق وجهات نظرنا مع أفراد العينة الموجه لها هذا الاستبيان، وذلك من خلال تحليل نتائجه وتكوين رأي عن التساؤلات المطروحة تمهيدا لاستخلاص النتائج النهائية، حيث سيتم التطرق لهذه الأداة فيما يأتي بالتفصيل.

الفرع الثاني: تحضير الاستبيان

سنقوم في هذا الفرع بالتعرض إلى مختلف مراحل إعداد الاستبيان والظروف التي تمت صياغته فيها، بدءاً من مرحلة إعداد الاستمارة، وكيفية تصميم قائمة الأسئلة، مروراً بكيفية نشر وتوزيع الاستمارات، والطريقة المعتمدة للاختبار الأولي لها وصولاً إلى معالجة الاستمارات.

* تصميم الاستمارة

في هذه المرحلة حاولنا قدر الإمكان إعداد الأسئلة بصفة بسيطة والابتعاد عن التصنع والتعقيد، حتى تكون قابلة للفهم من قبل الأفراد المستجوبين وحتى لا يمكن إعطاء تفسيرات متعددة أخرى لها، حيث تمحورت هذه الأسئلة حول تطبيق الإبداع المحاسبي و مهنة المحاسبة في الجزائر .

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

* هيكل استمارة الاستبيان

تضمنت الاستمارة 07 أقسام رئيسية، كل قسم يحتوي في الغالب على 05 أسئلة من أجل الوصول إلى الإجابة الواضحة والدقيقة للمستجوبين .

ولقد توزعت الأسئلة على أقسام الإستبانة كما يلي:

- القسم الأول : يتضمن أسئلة عامة مرتبطة بالمعلومات الشخصية لأفراد العينة.
- القسم الثاني: طبيعة الأفكار الإبداعية المحاسبية .
- القسم الثالث: مدى تطبيق الإبداع المحاسبي و الأفكار المحاسبية الإبداعية .
- القسم الرابع: مدى توفر خصائص الإبداع المحاسبي.
- القسم الخامس: مدى توفر محفزات على تنمية الإبداع المحاسبي.
- القسم السادس: أهم معوقات التي تحول دون تطبيق الإبداع المحاسبي.
- القسم السابع: علاقة الإبداع المحاسبي بالمحاسب القانوني (تطور مهنة المحاسبة)

* نشر وتوزيع الاستمارة

بعد أن تم إعداد الاستبيان بالشكل النهائي الموضح في الملحق رقم (01) ، جاءت بعدها مرحلة توزيعه على العينة المقصودة من مهنيين وأكاديميين، وهذه العملية تمت بالاعتماد على عدة قنوات قصد الوصول إلى

العينة المقصودة، وضمان الحصول على أكبر عدد من الاستثمارات التي تمت الإجابة عليه، وبصفة عامة اعتمدنا على الطرق التالية في توزيع الاستثمارات:

-الاتصال المباشر بأفراد العينة وتسليمهم استمارة الاستبيان باليد.

-زيارة الممارسين المهنيين في مكاتبهم.

-الاستعانة ببعض زملائنا في توزيع الاستثمارات.

وبتعدد القنوات المعتمد عليها في استقصاء الإجابات، تنوعت كذلك أساليب وطرق الردود وحتى الوقت، حيث تراوحت مدة الحصول على الإجابة ما بين أيام، ساعات.

* العراقيل والصعوبات الخاصة بالاستبيان

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

-تماطل بعض أفراد العينة في الإجابة على الاستبيان رغم زيارتنا المتكررة لهم، حرمانا من الحصول على آراءهم وإجاباتهم، نظرا لأن للدراسة حدودا زمنية لا يمكن تجاوزها.

الفرع الثالث: منهجية الدراسة .

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

* فرضيات الدراسة الميدانية

تقوم الدراسة الميدانية على اختبار الفرضيات التالية:

-الفرضية الأولى: توجد علاقات بين خصائص المحاسب المبدع و عوامل تنمية الإبداع المحاسبي .

-الفرضية الثانية: تؤثر الخصائص الشخصية و الوظيفية في التمييز بين المحاسبين .

-الفرضية الثالثة: توجد علاقة بين الإبداع المحاسبي و المحاسب القانوني .

-الفرضية الرابعة: يساهم التنسيق بين التأهيل العلمي و العملي للمحاسبين في زيادة خبراتهم وكفاءتهم.

-الفرضية الخامسة: تساهم المحاسبة الإبداعية في تطوير مهنة المحاسبة .

* مجتمع الدراسة وحدودها

يهتم هذا البند أساسا بتقديم مجتمع الدراسة وحدودها والتي تم تحديدها في:

1. إطار مجتمع الدراسة: قد تم حصر مجتمع الدراسة ضمن ثلاث فئات رئيسية هي:

- الفئة الأولى: المهنيين المعتمدين المسجلين في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين .
- الفئة الثانية: الأساتذة الجامعيين المتخصصين في المحاسبة والمالية .
- الفئة الثالثة: العاملين في مجال المحاسبة والمالية بالمؤسسات الاقتصادية في القطاعين العام و الخاص.

2. حدود الدراسة:

تتمثل حدود هذه الدراسة إذ هي مرتبطة بمضمون ونتائج الدراسة الميدانية بالزمن الذي أجريت فيه وذلك خلال فترة قدرت بشهر ابتداء من شهر أفريل 2014 إلى غاية بداية شهر ماي من نفس السنة، تستند هذه الدراسة لأراء وإجابات الأكاديميين والمهنيين والعاملين في مجال المحاسبة والمالية بالإضافة للأساتذة في مجال المحاسبة بالجامعة والتكوين المهني بولاية غرداية .

* عينة الدراسة

قمنا بتوزيع (50) استمارة على عينة عشوائية من ولاية غرداية اشتملت على الفئات الثلاثة المذكورة في إطار مجتمع الدراسة سابقا ، وقد اعتمدنا أحيانا طريقة التسليم والاستلام المباشر، وأحيانا أخرى قمنا بذلك عن طريق مساعدة بعض الزملاء، والجدول التالي يبين عدد الإستثمارات الموزعة والمستلمة :

الجدول رقم (02): عدد الاستثمارات الموزعة والمستلمة

النسبة %	العدد	البيان
100	50	الإستثمارات الموزعة
8	4	الإستثمارات المستلمة
86	03	الإستثمارات الملغاة والمستبعدة
94	43	الإستثمارات المعتمدة

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على استمارات الاستبيان.

وبعد عملية فرز وتنظيم الاستثمارات المستلمة قررنا الإبقاء على 43 استمارة من مجموع الاستثمارات المستلمة لتمثل عينة الدراسة، بعد ما قمنا باستبعاد اسفارتين 03 بسبب نقص المعلومات فيها ، كما تم استبعاد ثلاث 04 استمارات لورودها بعد الأجل الذي تم تحديده.

ولقد تم اعتماد مقياس Likert المكون من 05 درجات لتحديد درجة أهمية كل بند من بنود الإستبانة وذلك كما هو موضح في الجدول التالي :

الجدول رقم (03) : درجة أهمية بنود الاستمارة

الأهمية	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5

المصدر: من إعداد الطالبات.

كما تم وضع مقياس ترتيبي لهذه الأرقام لإعطاء الوسط الحسابي مدلولاً باستخدام المقياس الترتيبي الأهمية وذلك للإستفادة منها فيما بعد عند تحليل النتائج ، وسنوضح ذلك من خلال الجدول رقم 05:

الجدول رقم (04) : مقياس تحديد الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي

الأهمية	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
المتوسط الحسابي	من 01-1.79	من 1.8 - 2.59	من 2.6 - 3.39	من 3.4 - 4.19	من 4.2 - 5

المصدر: من إعداد الطالبات.

المطلب الثاني: المعالجة الإحصائية.

من أجل دراسة وتحليل نتائج الاستبيان، تم جمع البيانات وتبويبها باستخدام برنامج الحزم الإحصائية "SPSS" الإصدار التاسع عشر ، وذلك بغية وضع قاعدة بيانات وجداول يمكن الاعتماد عليها في عملية التحليل، كما تم الاعتماد على برنامج "Excel" من أجل تمثيل الجدول التي تم الحصول عليها سابقا بيانيا بواسطة دوائر نسبية، وذلك تماشياً مع النتائج المراد الوصول إليها.

الفرع الأول : الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة

* اسم الوظيفة :

يبين الجدول رقم (06) أن نسبة 26 % من المستجوبين كانت في الفئة الأولى (المهنيين المعتمدين المسجلين في جدول أئمة الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين)، أم الفئة الثانية (الأساتذة الجامعيين المتخصصين في المحاسبة بالإضافة إلى بعض طلبة الدراسات العليا في تخصص المحاسبة) فبلغت 33 % ، في حين أن الفئة الثالثة (العاملين في مجال المحاسبة والمالية بالمؤسسات الاقتصادية في القطاعين العام و الخاص)، فكانت 34 %، هذه النسب المتقاربة تجعل آراء المستجوبين متكافئة ومتكاملة وذلك بالحصول على آراء كل الفاعلين في ميدان المحاسبة .

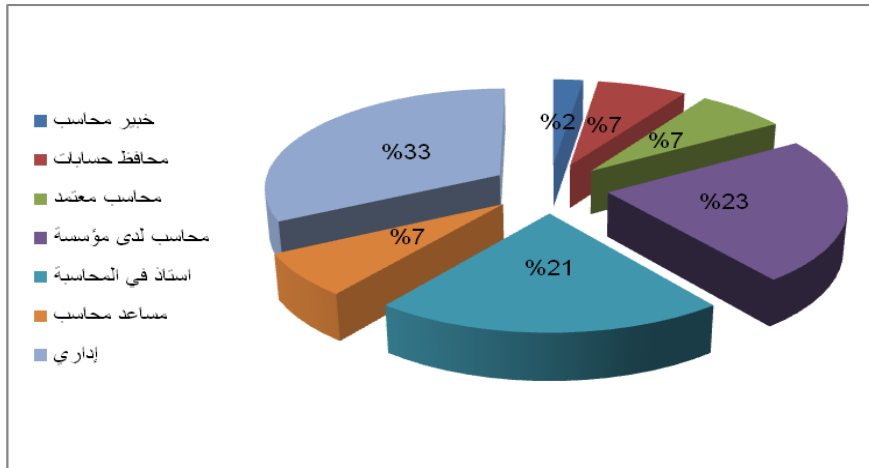
ويمكن توزيع هذه النسب من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (05): توزيع أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي

النسبة %	العدد	البيان
2.32	1	خبير محاسب
6.98	3	محافظ حسابات
6.98	3	محاسب معتمد
23.26	10	محاسب لدى مؤسسة
20.93	9	أستاذ في المحاسبة
6.98	3	مساعد محاسب
32.55	14	إداري
100	43	المجموع

المصدر : من إعداد الطالبات بناء على نتائج برنامج (Excel)

الشكل رقم (03): نسبة أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي



المصدر : من إعداد الطالبات بناء على نتائج برنامج (Excel)

* الجنس

بلغت نسبة مشاركة الذكور في الاس تبيان 72 % في حين بلغت نسبة مشاركة الإناث 27 %، وربما يعزى هذا الأمر إلى هيمنة عنصر الذكور على المهنة المحاسبية مقابل عزوف الإناث عن الاهتمام بامتهان المحاسبة أو خوض مجال البحث فيها ، كما يبين الجدول التالي :

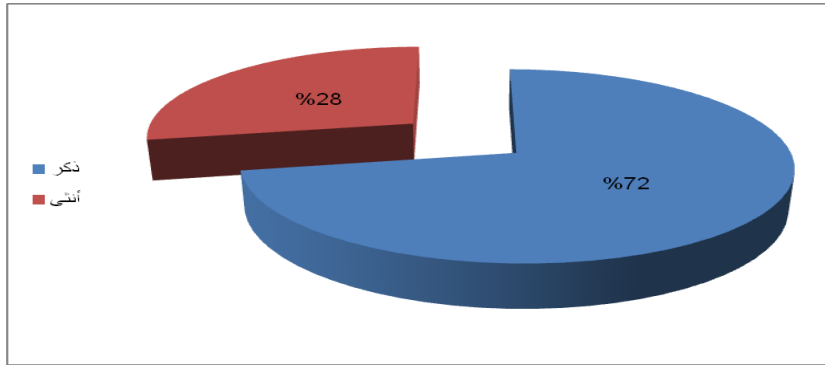
الجدول رقم (06): توزيع أفراد العينة حسب الجنس

النسبة %	العدد	البيان
72.10	31	ذكر
27.90	12	أنثى
100.00	43	المجموع

المصدر : من إعداد الطالبات بناء على نتائج برنامج (Excel)

ويمكن توضيح ذلك بالشكل التالي :

الشكل رقم (04): نسبة افراد العينة حسب الجنس



المصدر : من إعداد الطالبات بناء على نتائج برنامج (excel)

* الفئة العمرية

تباينت أعمار أفراد العينة المستجوبة وتراوحت عموماً بين [25 . 50] سنة، وقد قمنا بتشكيل خمس فئات عمرية، خصصت الفئة الأولى لمن هم أقل من 25 سنة، فيما حددت الفئة الثانية بين [25 و 30] سنة أما الفئة الثالثة فقد خصصت لما بين [31 و 40] سنة أما الفئتين الرابعة خصصت لما بين [41 و 50] سنة والخامسة قد خصصت لمن تجاوزوا 50 سنة، وقد كانت أكبر نسبة من المشاركين عند الفئة الثالثة بنسبة 51 % تليها الفئة الثانية بنسبة 32 % ثم الفئة الرابعة بنسبة 14 % وتليها الفئة الخامسة بنسبة تقدر ب 2 % وأخيراً الفئة الأولى بنسبة 0 % و يفسر هذا التوزيع بين الفئات العمرية لأفراد العينة بميلنا وتركيزنا على الأفراد ذوي الأعمار المتقدمة نسبياً وذلك لكونها تجمع بين المستوى التعليمي العالي والخبرة الميدانية الكبيرة، وهو ما يؤهلها ويساعدها في التعامل مع استمارة الاستبيان بشكل ايجابي ومفيد، والجدول التالي يلخص ذلك كما يلي:

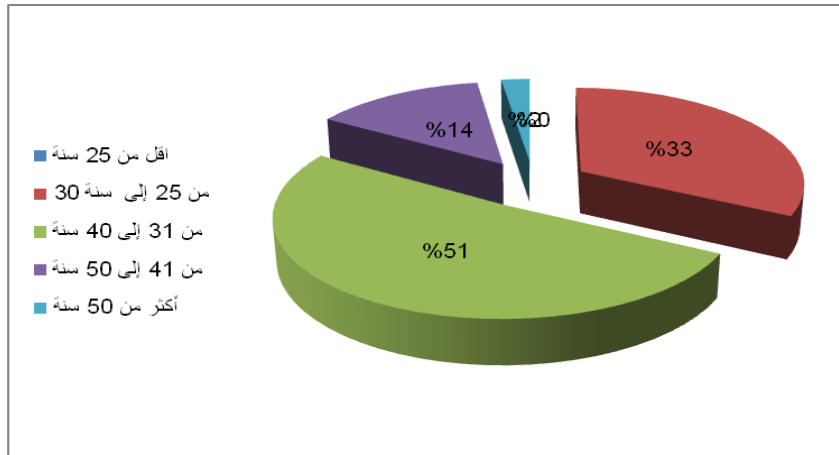
الجدول رقم: (07): توزيع أفراد العينة حسب الفئة العمرية

النسبة %	العدد	البيان
0	0	اقل من 25 سنة
32.56	14	من 25 إلى سنة 30
51.16	21	من 31 إلى 40 سنة
13.96	6	من 41 إلى 50 سنة
2.32	1	أكثر من 50 سنة
100	43	المجموع

المصدر : من إعداد الطالبات بناء على نتائج برنامج (Excel)

وانطلاقا من التصنيف الذي اعتمده في الجدول السابق، يمكن توضيحه في الشكل التالي:

الشكل رقم (05): نسبة أفراد العينة حسب الفئة العمرية



المصدر : من إعداد الطالبات بناء على نتائج برنامج (excel)

* المؤهل العلمي لأفراد العينة

بين الجدول رقم (07) أن أغلبية أفراد عينة الدراسة من حملة الشهادات الجامعية ، إذ أن 51 % من العينة من حملة هذه الشهادة ، تليها الدرجتين العلميتين بمستوى دراسات عليا و بكالوريا بنسبة 16 % في حين تراوحت النسب ما بين 06 % إلى 09 % لدى باقي الدرجات العلمية ، هذه النتائج تدل على أن الغالبية العظيمة من عينة الدراسات يتمتعون بمستوى مناسب من التأهل العلمي على الإجابة على الأسئلة الخاصة بالدراسة .

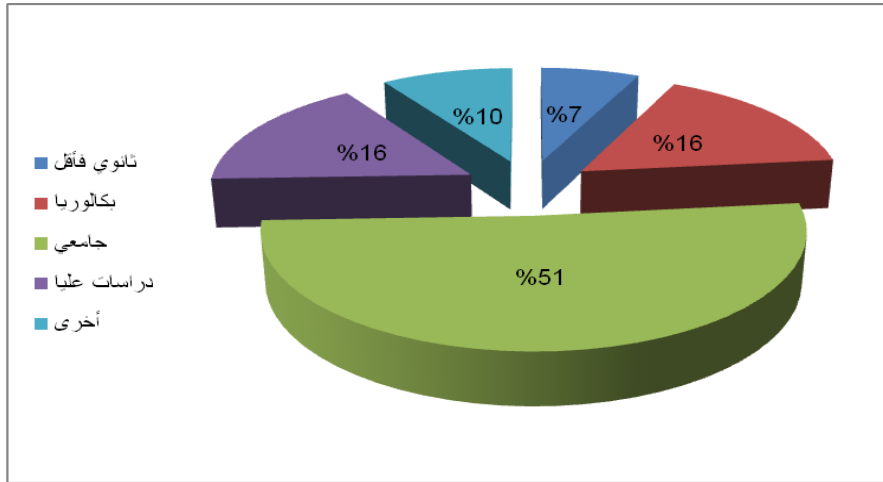
الجدول رقم (08) : توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

النسبة %	العدد	البيان
6.98	3	ثانوي فأقل
16.28	7	بكالوريا
51.16	22	جامعي
16.28	7	دراسات عليا
9.30	4	أخرى
100	43	المجموع

المصدر : من إعداد الطالبات بناء على نتائج برنامج (Excel)

ويمكن توضيح ذلك في الشكل التالي :

الشكل البياني رقم (06) : نسبة عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي



المصدر : من إعداد الطالبات بناء على نتائج برنامج (Excel)

* عدد سنوات الخبرة لأفراد العينة

بين الجدول رقم (08) : سنوات الخبرة لأفراد عينة الدراسة ، إذ تبين أن أكبر نسبة كانت 37 % من فئة ما بين [10 . 05] سنوات خبرة تم تليها فئة اقل من خمس سنوات بنسبة 26 % ، ثم فئة ما بين [15 . 10] سنة بنسبة 19 % ثم باقي الفئتين ما بين [20 . 15] سنة و أكثر من 20 سنة بنسبة 09 ، ومن الملاحظ أن أكثر من 37 % من أفراد العينة كانت خبرتهم العملية كانت ما بين [10 . 05] سنوات ، هذه النتائج تدل على أن عينة الدراسة تتمتع بقدرة كافية على فهم مشكلة الدراسة و الإجابة على متغيراتها بكل الموضوعية.

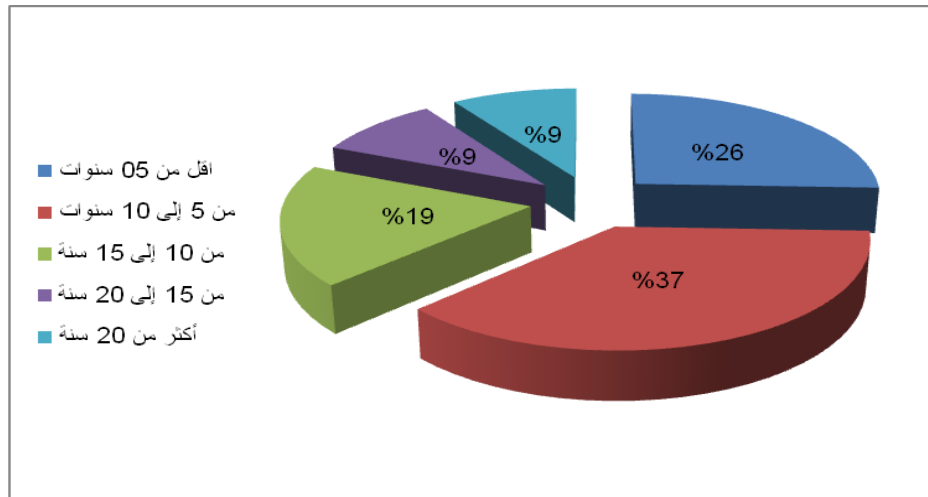
جدول رقم (09): توزيع أفراد العينة حسب خبرتهم المهنية

النسبة %	العدد	البيان
25.60	11	اقل من 05 سنوات
37.20	16	من 5 إلى 10 سنوات
18.60	8	من 10 إلى 15 سنة
9.30	4	من 15 إلى 20 سنة
9.30	4	أكثر من 20 سنة
100	43	المجموع

المصدر : من إعداد الطالبات بناء على نتائج برنامج (Excel)

كما يمكن توضيح هذه النتائج في الشكل التالي

الشكل رقم (07): نسبة أفراد العينة حسب الخبرة المهنية



المصدر : من إعداد الطالبات بناء على نتائج برنامج (Excel)

* حصول أفراد العينة على برامج تدريبية في الأفكار المحاسبية الإبداعية (الندوات و المؤتمرات)

يبين الجدول رقم (09) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب مشاركتهم في برامج تدريبية في الأفكار المحاسبية الإبداعية ، إذ يشير إلى أن 56 % من أفراد العينة كانوا قد شاركوا في برامج تدريبية في الأفكار المحاسبية الإبداعية ، وأن 37 % من أفراد العينة لم يشاركوا في البرامج التدريبية في الأفكار المحاسبية الإبداعية ، هذا لا يعني أنهم لا يعرفون عنه شيء ولكن بدرجة أقل ممن شاركوا في الملتقى ، وهذه النتائج لها دلالات جيدة على مقدرة هؤلاء المستجوبون في فهم أسئلة الاستبيان و الإجابة عليها بموضوعية.

الجدول رقم (10) : توزيع مشاركة أفراد العينة في برامج تدريبية في الأفكار المحاسبية الإبداعية

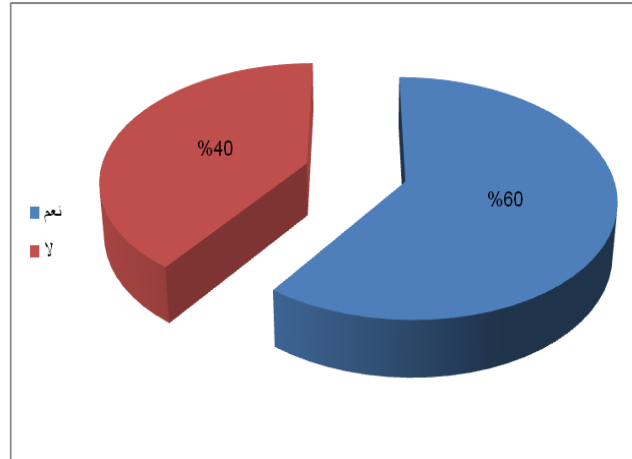
النسبة %	العدد	الإجابة	البيان
55.81	24	نعم	مدى حصولكم على بلمج تدريبية في الأفكار المحاسبية الإبداعية (الندوات و المؤتمرات)
37.20	19	لا	
100	43	المجموع	

المصدر : من إعداد الطالبات بناء على نتائج برنامج (Excel)

والشكل التالي يوضح ذلك

الشكل رقم (08): نسبة حصول أفراد العينة على برامج تدريبية في الأفكار المحاسبية الإبداعية

(الندوات و المؤتمرات)



المصدر : من إعداد الطالبات بناء على نتائج برنامج (Excel)

المطلب الثالث : عرض وتحليل نتائج الاستبيان

سنحاول من خلال هذا المطلب عرض نتائج أقسام الاستبيان وتحليل آراء أفراد العينة انطلاقاً من النتائج

المستخرجة حسب برنامج (SPSS) لنفي أو تأكيد فرضيات الدراسة الميدانية وهذا بعد اختبار ثبات وصدق عبارات الاستبيان .

الفرع الأول : اختبار ثبات وصدق أسئلة الاستبيان

لتقدير ثبات الدراسة سنستخدم على معامل ألفا كرونباخ الذي يعد من أفضل المقاييس للدلالة على ثبات وصدق الاستبانة ، وقد قدر هذا المقياس بواسطة برنامج (SPSS) حيث قيمته 0.607 هذا يدل على أن أسئلة الاستبانة ثابتة ، وأما عن صدق الاستبانة فقد قمنا بجدر معامل ألفا كرونباخ لنحصل على معامل الصدق الذي قيمته 0.775 والذي يدل على صدق الإستبانة ، والجدول التالي يوضح اختبار الثبات والصدق لمخاور الدراسة .

جدول رقم (11): نتائج اختبار ثبات وصدق الاستبانة.

الرقم	العبرة	عدد العبارات	معامل الثبات	معامل الصدق
1	طبيعة الأفكار الإبداعية المحاسبية	4	0.743	0.861
2	مدى تطبيق الإبداع المحاسبي و الأفكار المحاسبية الإبداعية	5	0.692	0.831
3	مدى توفر خصائص الإبداع المحاسبي	5	0.430	0.655
4	مدى توفر محفزات على تنمية الإبداع المحاسبي	4	0.721	0.849
5	أهم المعوقات التي تحول دون تطبيق الإبداع المحاسبي	5	0.507	0.712
6	علاقة الإبداع المحاسبي بالمحاسب القانوني (تطور مهنة المحاسبة)	5	0.553	0.743
	المجموع	28	0.607	0.775

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

الفرع الثاني : الأوساط الحاسوبية والانحرافات المعيارية لأقسام الإستبانة .
الجدول رقم (12): طبيعة الأفكار الإبداعية المحاسبية

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	يمكن خلق أفكار إبداعية بسهولة	3.6047	1.00332
2	تتميز هذه الأفكار بالعصرية و الحدائة	4.0698	0.70357
3	سهولة تطبيق هذه الأفكار من الجانب العملي	3.9070	0.94652
4	تتميز هذه الأفكار بالدقة و الوضوح	3.9535	0.92462
	المجموع	3.883	0.894

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

تشير النتائج الموجودة في الجدول السابق المتعلقة بالقسم الثاني من أقسام الاستبيان إلى:

موافقة أفراد العينة على العبارة " تتميز الأفكار الإبداعية المحاسبية بالعصرية و الحدائة " إذ جاءت المرتبة الأولى بمتوسط حسابي يساوي 4.06 (الدرجة الكلية: 5) بمتوسط حسابي نسبي 65.1 % مما يدل على إن درجة الاستجابة لهذه العبارة عالية جدا مقارنة مع درجة الموافقة المقبولة والتي هي 3 .

كما جاءت العبارة " يمكن خلق أفكار إبداعية بسهولة " ، في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي 3.60 ، مما يدل كذلك على أن اقل متوسط حسابي لدرجة الاستجابة من طرف أفراد العينة كان لهذه العبارة وهو بدوره أكبر من درجة الموافقة المقبولة التي هي دائما 3.

تم الموافقة من قبل افراد العينة على جميع عبارات القسم وذلك بمتوسط حسابي يقع في مجال "موافق" و "موافق بشدة" ، وكان المتوسط الحسابي لعبارات القسم كله هو 4.16 والذي يبين أن للإبداع المحاسبي أهمية كبيرة مما يساعد مستعملها في تسهيل المهمة و اتخاذ قرارات رشيدة.

الجدول رقم (13): مدى تطبيق الإبداع المحاسبي و الأفكار المحاسبية الإبداعية

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	وجود قناعات بأهمية الأفكار الإبداعية المحاسبية	4.0233	0.70672
2	وجود فوائد من جراء تطبيق الإبداع المحاسبي	4.2791	0.73438
3	الاستفادة من هذه الأفكار في تسهيل المهمة	4.3256	0.52194
4	رغبة في تطبيق الأفكار الإبداعية المحاسبية	4.1860	0.66389
5	رغبة في تطبيق الأفكار الإبداعية على كل المجالات المحاسبية	3.7442	0.84777
	المجموع	4.111	0.694

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

تشير النتائج الموجودة في الجدول السابق المتعلقة بالقسم الثالث إلى:

كانت استجابة أفراد العينة للعبارة الثالثة " الاستفادة من هذه الأفكار في تسهيل المهمة " ، المرتبة الأولى بمتوسط حسابي يساوي 4.32 (الدرجة الكلية :5) بمتوسط حسابي نسبي 62.8 % مما يدل على موافقة عينة الدراسة على هذه العبارة بشدة .

في حين كان تردد من قبل بعض أفراد العينة بالموافقة على أن " الرغبة في تطبيق الأفكار الإبداعية في كل المجالات المحاسبية " ، حيث جاءت في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي 3.74 ، وبالرغم من ذلك فهي أعلى من درجة الموافقة المقبولة 3.

من الملاحظ إن أربع عبارات من القسم الثالث كان المتوسط الحسابي للاستجابة لها كان في مجال "موافق بشدة" ، و العبارة الباقية من القسم كانت درجة الموافقة عليها في مجال "موافق" ، ومن هذا يتضح استجابة أفراد العينة لعبارات القسم كاملا بدرجة "موافق" حيث كان المتوسط الحسابي للمحور هو 4.111 ، قريبا جدا من الدرجة الكاملة ، ومنه فالغاية من توفر خصائص الإبداع المحاسبي هو إعداد المحاسب لتطوير مهنة المحاسبة .

الجدول رقم (14): مدى توفر خصائص الإبداع المحاسبي

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	يتميز المحاسبين بالفضول و البحث	3.9070	0.83990
2	يتصف المحاسبين بالشجاعة و الثقة بالنفس و الآخرين	4.1163	0.87856
3	يتميز المحاسبين بالرغبة القوية في الانجاز العالي	4.0698	0.76828
4	يتميز المحاسبين بالخروج عن المألوف و التغيير	3.2093	1.05916
5	يمارس المحاسبين أعمالهم و مهنتهم بحري و استقلالية	3.0930	1.32403
	المجموع	3.679	0.973

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

تشير النتائج الموجودة في الجدول السابق المتعلقة بالقسم الرابع إلى:

يرى أفراد العينة أن " اتصاف المحاسبين بالشجاعة و الثقة بالنفس و الآخرين " ، من أهم الخصائص التي تنمي الإبداع المحاسبي حيث جاءت في المرتبة الأولى في اتجاهات أفراد العينة بالقبول لعبارة القسم بمتوسط حسابي يساوي 4.11 أي بمتوسط حسابي نسبي 39.5 % مما يدل على موافقة عينة الدراسة بدرجة "موافق" . إلا أنهم لم يوافقوا على أن " يمارس المحاسبين أعمالهم و مهنتهم بحرية و استقلالية " ، وذلك بوجود هذه العبارة في المرتبة الأخيرة في ترتيب الموافقة على عبارات القسم بمتوسط حسابي 3.09 أي متوسط حسابي نسبي 27.9 % ، و بالرغم من ذلك فهي موافقة لدرجة الموافقة المقبولة 3، مما يدل على موافقة أفراد العينة على هذه العبارة ، حيث أن نسبة 27.9 % وهي أكبر نسبة من نسب الاستجابة على هذه العبارة من أفراد العينة غير موافقين عليها.

من الملاحظ العبارة الرابعة تقع في المجال "موافق" إما العبارتين الأولى والثانية و الثالثة تقع في مجال " محايد " ، هذا يجعل موافقة افراد العينة على القسم بمتوسط حسابي 3.679 والذي يقع في مجال "موافق" ، هذا يؤكد إن لتوفر خصائص الإبداع المحاسبي اثر ايجابي للمحاسبين في القدرة على الإبداع .

الجدول رقم (15): مدى توفر محفزات على تنمية الإبداع المحاسبي

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	الإدارة تعمل على تكريم و تقدير المحاسبين المبدعين	3.3023	1.22542
2	تتعامل الإدارة بسهولة مع الإرباك والأخطاء	2.7907	1.16615
3	تتلقى أفكارك الإبداعية الترحيب من قبل الإدارة	3.2791	1.22135
4	تؤثر القدرة على الإبداع في التمييز بين المحاسبين	3.9767	0.88609
	المجموع	3.337	1.124

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

تشير النتائج الموجودة في الجدول السابق المتعلقة بالقسم الخامس إلى:

احتلت العبارة الرابعة "تؤثر القدرة على الإبداع في التمييز بين المحاسبين" ، المرتبة الأولى بمتوسط حسابي يساوي 3.97 والذي يقع في مجال الموافقة بدرجة "موافق بشدة" .

جاءت العبارة الثانية "تتعامل الإدارة بسهولة مع الإرباك و الأخطاء" المرتبة الأخيرة من درجة الاستجابة من طرف افراد العينة بمتوسط حسابي 2.79 و هذا يدل على أن معظم الإدارات تحول دون تطبيق الإبداع المحاسبي حيث تقع هذه النسبة في مجال "محايد"، أما العبارات الباقية :1،3،4 تقع في مجال "موافق".

يتضح من خلال الجدول السابق أن رأي كل المستجوبين كان يقول أن هناك تحديات تواجه تطبيق الإبداع المحاسبي تتمثل في عناصر البيئة المحاسبية من قوانين وتشريعات و مسئولين و مدراء ، ضعف في التأهيل العلمي والعملي ، وهو ما يفسره المتوسط الحسابي الإجمالي للقسم والذي هو: 3.337 ، مما يعني موافقة أفراد العينة على جميع عبارات القسم.

الجدول رقم (16) : أهم المعوقات التي تحول دون تطبيق الإبداع المحاسبي

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	عدم وجود الثقة لدى بعض المدراء	4.0233	0.80144
2	عدم وجود وحدة متخصصة تهتم بتنمية الإبداع	3.9302	0.76828
3	يتعرض المحاسب المبدع في وظيفته إلى السخرية و الانتقاد من الآخرين	3.1395	1.10370
4	تلقى مقاومة من طرف الإدارة بسبب التغيير	3.3256	1.01702
5	الالتزام الحرفي بالقوانين و التعليمات و الإجراءات	3.8140	1.07473
	المجموع	3.646	0.953

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

تشير النتائج الموجودة في الجدول السابق إلى :

احتلت العبارة "عدم وجود ثقة لدى بعض المدراء" المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره 4.02 و الذي يقع في مجال القبول "موافق بشدة"، تم تليها العبارتين الثانية و الخامسة فتقع في مجال القبول "موافق"، بينما جاءت العبارتين الثالثة و الرابعة في الرتبتين الأخيرتين من درجة الاستجابة التي تقابل مجال القبول "محايد" وهذا يدل على أن من بين أهم المعوقات تحول دون تطبيق الإبداع المحاسبي من قبل المحاسبين تتمثل في عدم وجود الثقة لدى بعض المدراء و عدم وجود وحدة متخصصة تهتم بتنمية الإبداع و كذا حرص بعض الإدارات على الالتزام الحرفي بالقوانين .

الجدول رقم (17): علاقة الإبداع المحاسبي بالمحاسب القانوني (تطور مهنة المحاسبة)

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	يساهم الإبداع المحاسبي في تسهيل عمل المحاسبين	4.3256	0.47414
2	يساهم التأهيل العلمي و العملي في زيادة خبرته و كفاءته	4.4186	0.49917
3	وجود دورات تدريبية في مجال سلوكيات و أخلاقيات مهنة المحاسبة	3.6977	1.08089
4	التنسيق بين التأهيل المحاسبي و أسس و قواعد ممارسة المهنة	4.000	0.87287
5	انضمامك إلى تنظيمات و جمعيات مهنية و أكاديمية يزيد من كفاءتك المهنية	4.4186	0.58686
	المجموع	4.173	0.702

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

يفسر الجدول السابق الخاص بالقسم السابع مايلي :

إجماع أفراد العينة على قبول جميع عبارات هذا القسم والتي يرونها ضرورية و ذلك من خلال وقوع أغلبية الأوساط الحسابية في مجال "موافق بشدة" (بدرجة كاملة 5) ماعدا العبارة الثالثة التي وقعت في المجال "موافق" (بدرجة 3) حيث كان المتوسط الحسابي لعبارتين "يساهم التأهيل العلمي و العملي في زيادة خبرته و كفاءته" و " انضمامك إلى تنظيمات و جمعيات مهنية و أكاديمية يزيد من كفاءتك المهنية" هو 4.41 في حين انآخر عبارة كانت " وجود دورات تدريبية في مجال سلوكيات و أخلاقيات مهنة المحاسبة " بمتوسط حسابي 3.69 , و منه فان المتطلبات المذكورة بالجدول أعلاه تعتبر جد ضرورية لمزاولة مهنة المحاسبة .

خلاصة الفصل :

من خلا دراستنا لهذا الفصل حاولنا الوقوف على واقع الممارسة المهنية للمحاسبة في الجزائر ، و ذلك من خلال قياس مدى تقييد المحاسبين بقواعد و سلوكيات المهنة وكذا معرفة أسباب عدم الرضا عن المحاسبة في الجزائر و معرفة أهم المصاعب التي تواجه أصحاب المهنة و الوقوف على أهم الإصلاحات المحاسبية التي قام بها المشرع الجزائري و المتعلقة بتبني الأنظمة المحاسبية و مدى أهمية هذه المنظمات في الإشراف و المراقبة و المتابعة للمهنة في الجزائر .

الخبائمه العامه

لقد أصبحت مهنة المحاسبة الآن تلعب دورا فاعلا من خلال مجموعة من الأساسيات والمقومات يساهم التنسيق فيما بينها بزيادة مقدرة المحاسب على تفسير وتحليل المعلومات المالية مما يلبي حاجيات مستخدمي القوائم المالية والتي يجب أن تتميز بالثقة والشفافية وقابلية المقارنة وتعكس الصورة الصادقة للمؤسسة لاتخاذ قرارات سليمة ورشيدة ، هذه المخرجات (القوائم المالية) هي نتيجة نظام معلومات محاسبي يؤدي دوره بكل حيوية من خلال مساهمته في تطوير وتحسين المؤسسة داخليا.

أما المحاسبة الخلاقة الآن فبدأت بالتوسع والتقدم والإبداع من خلال التنوع و في الحقيقة المحاسبة الإبداعية أو الخلاقة هي إخفاء حقيقي للأرقام بالأرقام نفسها، وهي عكس تام ونقيض الشفافية والإفصاح والأمانة التي من المفترض أن تكون لدى الإدارة التنفيذية لأية شركة.

من خلال الفصلين لهذه الدراسة وانطلاقا من الفروض الأساسية، يمكن عرض نتائج اختبار الفروض، نتائج هذه الدراسة، والاقتراحات وأفاق البحث كما يلي:

أولا : نتائج اختبار الفرضيات

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

✓ بخصوص الفرضية الأولى التي تنص على "انه توجد علاقات بين خصائص المحاسب المبدع و عوامل تنمية الإبداع المحاسبي " قد تحققت هذه الفرضية من خلال توفر خصائص الإبداع لدى المحاسبين يضمن تنمية الإبداع المحاسبي ، حيث أنه كلما توفرت هذه الخصائص لدى المحاسبين زادت مقدرتهم على الإبداع .

✓ الفرضية الثانية وهي "بؤثر الخصائص الشخصية و الوظيفية في التمييز بين المحاسبين " ، فهي كذلك تحققت حيث وجود خصائص ومميزات شخصية لدى المحاسب تزيد من كفاءته المهنية و هذا ما يضمن للمحاسب ميزة تنافسية تمكنه من البقاء و الاستمرار في منصبه و حصوله على ترقيات و تقديرات و تكريمات نتيجة لكفاءته .

✓ أما بخصوص الفرضية الثالثة " المتعلقة بكون الإبداع المحاسبي يساهم في تطوير مهنة المحاسبة فهي كذلك تحققت وذلك من خلال تسهيل الممارسات المهنية في الإطار القانوني .

✓ الفرضية الرابعة و التي تنص على "توجد علاقة بين الإبداع المحاسبي و المحاسب القانوني "فقد تحققت و ذلك من خلال وجود عوامل تدفع المحاسبين خصوصا و الإدارات عموما لتطبيق تقنيات المحاسبة الإبداعية بهدف الحصول على المركز المالي الذي يناسب الأهداف التنظيمية و الأهداف الشخصية لكل منهما ، بالإضافة إلى ذلك فان المحاسب يعتبر المحرك الرئيسي للمحاسبة الإبداعية .

✓ الفرضية الخامسة والتي تنص على أن " التنسيق بين التأهيل العلمي و العملي للمحاسبين يساهم في زيادة خبراته و كفاءته " فهي كذلك تحققت حيث تعد من بين المقومات الأساسية لمهنة المحاسبة من خلال تماسكها و التنسيق بينها لتحقيق التنمية الاقتصادية .

✓ بالرغم من إجماع المستجوبين على أن تبني الإبداع المحاسبي في الجزائر له أثر إيجابي على مهنة المحاسبة والذي بدوره يضمن شفافية الحسابات وقابلية مقارنة القوائم المالية التي تعبر أكثر عن الواقع الاقتصادي .

إلا أنهم أكدوا على وجود بعض الصعوبات والمشاكل التي تص ادف تطبيق الإبداع المحاسبي ، كما أن تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر لا يسمح بمزاوته بشكل أفضل وذلك من خلال عدم رضاهم على الترتيب المهني الخاص بهم والقانون المنظم للمهنة ونقص الإمكانيات على مستوى المؤسسات الجزائرية وخاصة الموارد البشرية ، وهذا لغياب سياسة تكوين حقيقية تعد المحاسب للعمل وفق قواعد المهنة بشكل جيد.

ثانيا: نتائج الدراسة :

- يمثل الإطار الفكري للمحاسبة نظاما متكاملا من أهداف وأسس يتم بموجبها وصف طبيعة ومهام ومحددات المحاسبة.

- مهنة المحاسبة أساسيات ومقومات: (الإطار الفكري، المعايير المحاسبية، التأهيل العلمي والعملي للمحاسب، قواعد السلوك و آداب المهنة) بالتنسيق بينها والعمل وفقها تسمح للمحاسب بتطبيق الإبداع المحاسبي .

- المحاسب القانوني هو المهني الذي يمارس بصفة عادية باسمه الخاص و تحت مسؤوليته، مهمة مسك و ضبط محاسبات وحسابات التجار والشركات أو الهيئات التي تطلب خدماته.

- أن البيئة المحاسبية الجزائرية عرفت عدة إصلاحات تماشيًا مع الواقع المحاسبي الجديد، وهذا من خلال إدخال بعض التعديلات على النظام الجبائي والنظام المصرفي وكذا على نظام التعليم والتكوين المحاسبي، بالإضافة إلى محاولة إصلاح المهنة المحاسبية من خلال تحديث إطارها العام وإعادة هيكلة المنظمات المهنية.

- تعتبر المحاسبة الإبداعية شكلا من أشكال التلاعب المحاسبي الذي يمارس دون خرق القوانين والمعايير المحاسبية بحيث يقوم من خلالها المحاسب باستخدام معرفته بالقواعد والقوانين، المبادئ والمعايير المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركات والتلاعب بها .

- يعتبر مفهوم الإبداع المحاسبي قديما مقارنة بتاريخ وجوده لكنه خضع لعدة تطورات.

- الأبعاد الأخلاقية للمحاسبة الإبداعية تتنافى مع قواعد وأخلاقيات مهنة المحاسبة .

- سيساعد تبني الإبداع المحاسبي في تسهيل مختلف الإجراءات و العمليات التي يقوم بها المحاسبين و بالتالي تطور مهنة المحاسبة .

- أن تطبيق الإبداع المحاسبي يطرح مشاكل وصعوبات منها ما هو متعلق بكيفية المعالجة المحاسبية وأخرى بكيفية تصنيف القوائم المالية وخصوصا الميزانية التي تقتضي تصنيف الأصول والخصوم إلى عناصر جارية وأخرى غير جارية أما عن الصعوبات التي تتعلق بتقييم عناصر القوائم المالية تكمن في غياب سوق مالي نشط يتم الرجوع إليه لتحديد قيم هذه العناصر.

-توجد مجموعة من التحديات تحول دون تطبيق الإبداع المحاسبي وامتهان المحاسبة في الجزائر منها:

✓ عدم كفاية دورات تدريبية وتأهيلية تساعد المحاسب على تنمية قدراته .

✓ بطئ في تطوير مضامين التكوين و التعليم المحاسبي في الجامعات و المراكز التدريبية .

ثالثا: الاقتراحات والتوصيات

- خلق إطار مهني متطور لمهنة المحاسبة من خلال عقد الندوات والمؤتمرات المحاسبية لتعمي ق تطبيق الإبداع المحاسبي ودراسة متطلبات تطبيقه ، وكذا من أجل التعرف على أهم مشكلات تطبيق الإبداع المحاسبي .
- الاستفادة من تجارب بعض الدول العربية والأجنبية في تطبيقها للإبداع المحاسبي و تبادل الخبرات .
- تعميق مساهمة الجزائر في تطوير الإبداع المحاسبي بما يتلاءم ومتطلبات الجزائر وحسب بيئتها .
- العمل على إصدار الكتب والنشريات التي ترشد المحاسب في تطبيق الإبداع المحاسبي .
- الاستعانة بخدمات الخبراء والمحاسبين المتمكنين لمواجهة الصعوبات المتعلقة بالممارسات المحاسبية الإبداعية (الإبداع المحاسبي) .

-إعادة النظر في منظومة التكوين والتعليم المحاسبي في الجزائر و إبراز دور الجامعات في صقل كفاءة المحاسبين والمتخصصين

-إعادة تنظيم مهنة المحاسبة، وذلك عن طريق تشجيع المبادرات الجادة التي تهتم بدراسة المشكلات القائمة وكيفية مواجهتها، وإعطاء مهنة المحاسبة قوة الإلزام والالتزام لأعضائها بالميثاق العام للمهنة.

رابعاً: آفاق البحث في الموضوع

بعد دراستنا لموضوع انعكاسات الإبداع المحاسبي على مهنة المحاسبة في الجزائر والتي خلصت إلى أن مهنة المحاسبة في الجزائر حالياً وبعد تطبيق النظام المحاسبي مند حوالي 04 سنوات ما زالت تعاني من بعض النقص بسبب وجود عدة تحديات تحول دون مزاولتها بشكل يجعل منها أداة لتحقيق التنمية الاقتصادية كما يمكن مواصلة البحث في هذا الموضوع من عدة جوانب وذلك بالتطرق للمواضيع المتعلقة بـ:

- دور المحاسب القانوني في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .
- مدى توافق البيئة المحاسبية الجزائرية مع تطبيق الإبداع المحاسبي.
- أهمية تطبيق الإبداع المحاسبي على مهنة المحاسبة .
- دور التأهيل العلمي و العملي في رفع مستوى المهن المحاسبية .

المصادر والمراجع

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

• الكتب

1. أحمد طرطار، تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الساحة المركزية- بن عكنون -الجزائر، 2002.
2. أحمد حلمي جمعة ، تطور معايير التدقيق و التأكيد الدولية و قواعد أخلاقيات المهنة ، دار صفاء للنشر و التوزيع ،عمان ج5، ط1، 2009.
3. إسماعيل يحيى التكريتي ، وآخرون ، أسس ومبادئ المحاسبة العامة ، ج1، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2010.
4. إبراهيم السباعي، المحاسبة المالية ، المكتبة الأكاديمية ، القاهرة، 1993.
5. حلمي نمر ، المدخل في الحاسبة المالية ، دار النهضة العربية ، القاهرة، 1997.
6. خالص صافي صالح، المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة والمخطط المحاسبي الوطني ، ط2 ، ديوان المطبوعات الجامعية،، الساحة المركزية- بن عكنون -الجزائر، 2003.
7. طلال محمد الجحاوي وآخرون ، أساسيات المعرفة المحاسبية ، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع،الأردن -عمان، 2009.
8. عبد الحي مرعي ومحمد القيومي ، المحاسبة الحكومية والقومية، مطابع الأمل ، بيروت.
9. عبد الستار الكبيسي ، الشامل في مبادئ المحاسبة، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان ،الأردن، 2002.
10. فداع الفداغ، المحاسبة الإدارية ، مؤسسة الوراق ، عمان الأردن ، 2000.
11. محمد عبد المطلب هاشم وإبراهيم عبد القادر حسن ، المحاسبة الحكومية ،مكتبة عين الشمس ، القاهرة ، 1981.
12. وليد ناجي الحياي ، النظرية المحاسبية، من منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة ، الدنمارك ، 2007.

• الأطروحات والرسائل العلمية

13. أولاد غمار خديجة، اثر تبني المعايير المحاسبية الدولية على مهنة المراجعة في الجزائر -دراسة تطبيقية- مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، 2013/2012.
14. بلغيث مداني، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، بالتطبيق على حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، سنة 2004.
15. بكطاش فتيحة، دوافع توحيد المعايير المحاسبية الدولية في ظل العولمة (حالة الجزائر)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التسيير كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2010-2011
16. بورويسة سعاد ، أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في المؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة - مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة قسنطينة، الجزائر ، سنة 2009-2010 .
17. جلالى ياسمينه، المحاسبة عن تكاليف البحث والتطوير وفق النظام المحاسبي في الجزائر والمعايير المحاسبية الدولية ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والتجارية، جامعة سطيف، 2010/2009
18. عدي منذر لطفي جرار، تطوير إستراتيجية للحد من الآثار السلبية لاستخدام المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة ،جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال ، سنة 2012-2013
19. عجيلة محمد ، دور الإبداع المحاسبي و المحاسبين في التسيير و اتخاذ القرار ،دراسة ميدانية ،أطروحة لنيل درجة دكتوراه في علوم التسيير ،كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ،قسم علوم التسيير ،جامعة البليدة ،2009/2008.
20. عصام علي أحمد الجنايدة ، أثر التجارة الالكترونية في زيادة استخدام تقنيات المحاسبة الإبداعية في البنوك التجارية الأردنية (من وجهة نظر المدقق الخارجي) ،كلية المال و إدارة الأعمال ،جامعة آل البيت ، 2008 .
21. قطيب عبد القادر ، انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على مهنة المحاسبة في الجزائر - دراسة ميدانية- مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة غرداية ، 2013-2012.

22. ميسون بنت محمد بن علي القري، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية ، بحث مقدم كجزء من متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة ، كلية الاقتصاد والإدارة ، جامعة الملك عبد العزيز، جدة، 2010.
23. ميساء محمد سعد أبوتمام ، مدى إدراك المحاسبين والمدققين و المحللين الماليين و مستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي ، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في المحاسبة ، جامعة الشرق الأوسط ، كلية الأعمال ، سنة 2013/2012،
- المؤتمرات والملتقيات العلمية
24. براق محمد وقمان عمر، مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية بشأن المؤسسة الصغيرة والمتوسطة ، ملتقى حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي ، يومي 05-2013/5/06
25. رحيم حسين ، بن فرج زويينة ، إشكالية الإبداع والإصلاح المحاسبي في الدول العربية " حالة الجزائر"، ملتقى حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة، يومي 29-30 نوفمبر 2011.
26. عجيلة محمد، مصطفى بن نوي، آليات النظام المحاسبي المالي الجزائري والإبداع المحاسبي - ارتباطات وسياسات- الملتقى العلمي الدولي حول " الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح بورقلة يومي 29،30 نوفمبر 2011 .
27. علي محمود الخشاوي ، محسن ناصر الدوسري ، ملتقى حول المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها ، ديوان المحاسبة، 2008
28. مداني بلغيث، الإصلاح المحاسبي في الجزائر ،دراسة تحليلية تقييمية ، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2011.
29. مداني بلغيث ، تيسير الانتقال نحو النظام المحاسبي المالي الجديد ، مؤتمر العلمي الدولي الأول نحو النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية ، تجارب، التطبيقات والأفاق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة الوادي ، 2010.
30. مداني بلغيث ، تيسير الانتقال نحو النظام المحاسبي المالي الجديد، المؤتمر العلمي الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية ، تجارب ، تطبيقات وآفاق ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة الوادي ، 2010.

• القوانين و المراسيم:

31. القانون رقم 11-07 مؤرخ في 2007/11/25 يتضمن النظام المحاسبي المالي ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74 في 2007/11/25.
32. المرسوم التنفيذي رقم 156-08 يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11-07 المؤرخ في 2007/11/25 و المتضمن النظام المحاسبي المالي ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27 في 2008/05/28.
33. تعليمة وزارة المالية للجمهورية الجزائرية الشعبية الديمقراطية رقم 02 في 2009/10/29 تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي 2010.
34. القانون رقم 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42 في 2010/07/11.

• المجالات العلمية

35. بالرقى تيجاني ، موقف المنهج المعياري والمنهج الإيجابي من تعدد بدائل القياس المحاسبية ، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، العدد 2005/05.
36. دراوسي مسعود - خليفاتي جمال، مدى موافقة البيئة الاقتصادية الجزائرية للنظام المحاسبي المالي -دراسة استطلاعية، مجلة دراسات -العدد الاقتصادي لجامعة الأغواط، عدد 17، جوان 2012.
37. عادل رزق، المحاسبة الإبداعية (creative Accounting) بين النظرية والتطبيق و مدى إمكانية تطبيقها في المصارف، القسم الثاني، مجلة الدراسات المالية و المصرفية، المجلد التاسع عشر، العدد الثاني.
38. مداني بلغيث، التوافق المحاسبي ، مجلة الباحث، نصف شهرية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة ورقلة ، العدد الرابع، 2006.
39. مداني بلغيث ، إشكالية التوحيد المحاسبي "تجربة الجزائر"، مجلة الباحث، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، العدد 2002/01.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية:

40. walter B.meigs ,robert F.meigs ,Financial Accounting, Hardcover -August ,1.1987 .
41. A.KADDOURI et A. MIMECHE, Cours de comptabilité financière selon les normes IAS/IFRS et le SCF 2007. Enag édition, Réghaia, Algérie. 2009.

ثالثا: المواقع الإلكترونية

42. الموقع Kenanaonline.com/users/Expert1/posts/111368 تاريخ التصفح 2014/5/21 .
43. الموقع Fr.silideshare.net/allaboulela/ss-362779 تاريخ التصفح 2014/5/21 .
44. الموقع JPS.dir.com/Forum/Forum_posts.asp?9066 تاريخ التصفح 2014/5/21

الملاحق

الملحق رقم (1): استمارة (الاستبيان)

استبيان (استمارة)

في إطار التحضير لمذكرة ليسانس تحت عنوان " الإبداع المحاسبي و دور المحاسب القانوني في الجزائر " يرجى التكرم بالإجابة على الأسئلة التالية بتمعن بوضع إشارة (X) في الخانة التي تتفق مع رأيكم كمساعدة منكم لإنجاح الدراسة علما بأن إجابتكم ستعامل بشكل سري وجماعي ولغايات وأغراض البحث العلمي فقط وستوضع نتائج الدراسة تحت تصرفكم في أي وقت وليس مطلوب منكم ذكر اسمك أو عنوانك ، شاكرا لكم سلفا جهودكم وحسن تعاونكم

من إعداد الطالبات : حروز ربيعة , مهاية حليلة , معطالله فتيحة

المشرف على المذكرة : الدكتور محمد عجيلة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير بجامعة غارداية

البريد الإلكتروني: adjila_78@yahoo.fr

القسم الأول: لو تكرمت بذكر بعض المعلومات العامة الآتية من أجل استكمال البيانات الخاصة بالبحث وهي :

1. اسم الوظيفة: خبير محاسب محافظ حسابات محاسب معتمد محاسب لدى مؤسسة

أستاذ في المحاسبة مساعد محاسب إداري

2. الجنس : ذكر أنثى

3. الفئة العمرية : أقل من 25 سنة 25 - 30 سنة 31 - 40 سنة 41 - 50 سنة أكثر من 50 سنة

4. الدرجة العلمية : أقل من ثانوي بكالوريا جامعي دراسات عليا أخرى

5. عدد سنوات الخبرة: أقل من 5 سنوات 5 - 10 سنوات 10 - 15 سنة

15-20 سنة 20 سنة فأكثر

6. مدى حصولكم على برامج تدريبية في الأفكار المحاسبية الابداعية (ندوات و مؤتمرات) : نعم لا

القسم الثاني: طبيعة الأفكار الإبداعية المحاسبية :

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق
1	يمكن خلق الأفكار بسهولة					
2	تتميز هذه الأفكار بالعصرية و الحداثة					

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق
3	سهولة تطبيق هذه الأفكار من الجانب العملي					
4	تتميز هذه الأفكار بالدقة و الوضوح					

القسم الثالث: مدى تطبيق الإبداع المحاسبي و الأفكار المحاسبية الإبداعية :

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق
1	وجود فئات بأهمية الأفكار الإبداعية المحاسبية					
2	وجود فوائد من جراء تطبيق الإبداع المحاسبي					
3	الاستفادة من هذه الأفكار في تسهيل المهمة					
4	رغبة في تطبيق الأفكار الإبداعية المحاسبية					
5	رغبة في تطبيق الأفكار الإبداعية على كل المجالات المحاسبية					

القسم الرابع: مدى توفر خصائص الإبداع المحاسبي :

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق
1	يتميز المحاسبين بالفضول و البحث					
2	يتصف المحاسبين بالشجاعة و الثقة بالنفس و الآخرين					
3	يتميز المحاسبين بالرغبة القوية في الانجاز العالي					
4	يتميز المحاسبين بالخروج عن المألوف و التغيير					
5	يمارس المحاسبين أعمالهم و مهنتهم بحرية و استقلالية					

القسم الخامس : مدى توفر محفزات على تنمية الإبداع المحاسبي :

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق
1	الإدارة تعمل على تكريم و تقدير المحاسبين المبدعين					
2	تتعامل الإدارة بسهولة مع الإرباك والأخطاء					
3	تتلقى أفكارك الإبداعية الترحيب من قبل الإدارة					
4	تؤثر القدرة على الإبداع في التمييز بين المحاسبين					

القسم السادس : أهم المعوقات التي تحول دون تطبيق الإبداع المحاسبي :

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق
1	عدم وجود الثقة لدى بعض المدراء					
2	عدم وجود وحدة متخصصة تهتم بتنمية الإبداع					
3	يتعرض المحاسب المبدع في وظيفته إلى السخرية و الانتقاد من الآخرين					
4	تتلقى مقاومة من طرف الإدارة بسبب التغيير					
5	الالتزام الحرفي بالقوانين و التعليمات و الإجراءات					

القسم السابع :علاقة الإبداع المحاسبي بالمحاسب القانوني (تطور مهنة المحاسبة) :

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق
1	يساهم الإبداع المحاسبي في تسهيل عمل المحاسبين					
2	يساهم التأهيل العلمي و العملي للمحاسب في زيادة خبرته وكفاءته					
3	وجود دورات تدريبية للتعريف بسلوكيات و أخلاقيات مهنة المحاسبة					
4	التنسيق بين التأهيل المحاسبي وقواعد ممارسة المهنة					
5	انضمامك إلى تنظيمات و جمعيات مهنية و أكاديمية يزيد من كفاءتك					

شكرا لتعاونكم

الملحق رقم (2): نتائج الخصائص الديموغرافية للعينة مع اختبار صدق وثبات عبارات الاستبانة.
المحور 1 طبيعة الأفكار الإبداعية المحاسبية :

Statistics

		بندا 1	بندا 2	بندا 4	بندا 3
N	Valid	43	43	43	43
	Missing	0	0	0	0
Mean	المتوسط الحسابي	3,6047	4,0698	3,9070	3,9535
Mode	المدى	4,00	4,00	4,00	4,00
Std. Deviation	الانحراف المعياري	1,00332	,70357	,94652	,92462

بندا 1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	2,3	2,3	2,3
	غير موافق	8	18,6	18,6	20,9
	محايد	3	7,0	7,0	27,9
	موافق	26	60,5	60,5	88,4
	موافق بشدة	5	11,6	11,6	100,0
Total		43	100,0	100,0	

بندا 2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	2	4,7	4,7	4,7
	محايد	3	7,0	7,0	11,6
	موافق	28	65,1	65,1	76,7
	موافق بشدة	10	23,3	23,3	100,0
Total		43	100,0	100,0	

بندا 3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	2,3	2,3	2,3
	غير موافق	3	7,0	7,0	9,3
	محايد	4	9,3	9,3	18,6
	موافق	24	55,8	55,8	74,4
	موافق بشدة	11	25,6	25,6	100,0
Total		43	100,0	100,0	

بند4

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	1	2,3	2,3	2,3
غير موافق	3	7,0	7,0	9,3
محايد	6	14,0	14,0	23,3
موافق	22	51,2	51,2	74,4
موافق بشدة	11	25,6	25,6	100,0
Total	43	100,0	100,0	

المحور 2 مدى تطبيق الإبداع المحاسبي و الأفكار المحاسبية الإبداعية :

Statistics

	بند5	بند6	بند7	بند8	بند9
N Valid	43	43	43	43	43
Missing	0	0	0	0	0
Mean	4,0233	4,2791	4,3256	4,1860	3,7442
Mode	4,00	4,00	4,00	4,00	4,00
Std. Deviation	,70672	,73438	,52194	,66389	,84777

بند5

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	2	4,7	4,7	4,7
محايد	4	9,3	9,3	14,0
موافق	28	65,1	65,1	79,1
موافق بشدة	9	20,9	20,9	100,0
Total	43	100,0	100,0	

بند6

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	1	2,3	2,3	2,3
محايد	4	9,3	9,3	11,6
موافق	20	46,5	46,5	58,1
موافق بشدة	18	41,9	41,9	100,0
Total	43	100,0	100,0	

بند7

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محايد	1	2,3	2,3	2,3
موافق	27	62,8	62,8	65,1
موافق بشدة	15	34,9	34,9	100,0
Total	43	100,0	100,0	

بند 8

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محايد	6	14,0	14,0	14,0
موافق	23	53,5	53,5	67,4
موافق بشدة	14	32,6	32,6	100,0
Total	43	100,0	100,0	

بند 9

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	5	11,6	11,6	11,6
محايد	7	16,3	16,3	27,9
موافق	25	58,1	58,1	86,0
موافق بشدة	6	14,0	14,0	100,0
Total	43	100,0	100,0	

المحور 3 مدى توفر خصائص الإبداع المحاسبي :

Statistics

	بند 10	بند 11	بند 12	بند 13	بند 14
N Valid	43	43	43	43	43
Missing	0	0	0	0	0
Mean	3,9070	4,1163	4,0698	3,2093	3,0930
Mode	4,00	5,00	4,00	4,00	4,00
Std. Deviation	,83990	,87856	,76828	1,05916	1,32403

بند 10

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	3	7,0	7,0	7,0
محايد	8	18,6	18,6	25,6
موافق	22	51,2	51,2	76,7
موافق بشدة	10	23,3	23,3	100,0
Total	43	100,0	100,0	

بند 11

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	2	4,7	4,7	4,7
محايد	8	18,6	18,6	23,3
موافق	16	37,2	37,2	60,5
موافق بشدة	17	39,5	39,5	100,0
Total	43	100,0	100,0	

بند 12

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	1	2,3	2,3	2,3
محايد	8	18,6	18,6	20,9
موافق	21	48,8	48,8	69,8
موافق بشدة	13	30,2	30,2	100,0
Total	43	100,0	100,0	

بند 13

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	1	2,3	2,3	2,3
غير موافق	13	30,2	30,2	32,6
محايد	9	20,9	20,9	53,5
موافق	16	37,2	37,2	90,7
موافق بشدة	4	9,3	9,3	100,0
Total	43	100,0	100,0	

بند 14

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	6	14,0	14,0	14,0
غير موافق	10	23,3	23,3	37,2
محايد	8	18,6	18,6	55,8
موافق	12	27,9	27,9	83,7
موافق بشدة	7	16,3	16,3	100,0
Total	43	100,0	100,0	

المحور 4 مدى توفر محفزات على تنمية الإبداع المحاسبي :

Statistics

	بند 15	بند 16	بند 17	بند 18
N Valid	43	43	43	43
Missing	0	0	0	0
Mean	3,3023	2,7907	3,2791	3,9767
Mode	4,00	2,00	4,00	4,00
Std. Deviation	1,22542	1,16615	1,22135	,88609

بند 15

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	4	9,3	9,3	9,3
غير موافق	8	18,6	18,6	27,9
محايد	9	20,9	20,9	48,8

موافق	15	34,9	34,9	83,7
موافق بشدة	7	16,3	16,3	100,0
Total	43	100,0	100,0	

بند 16

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	6	14,0	14,0	14,0
غير موافق	13	30,2	30,2	44,2
محايد	11	25,6	25,6	69,8
موافق	10	23,3	23,3	93,0
موافق بشدة	3	7,0	7,0	100,0
Total	43	100,0	100,0	

بند 17

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	5	11,6	11,6	11,6
غير موافق	6	14,0	14,0	25,6
محايد	10	23,3	23,3	48,8
موافق	16	37,2	37,2	86,0
موافق بشدة	6	14,0	14,0	100,0
Total	43	100,0	100,0	

بند 18

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	4	9,3	9,3	9,3
محايد	5	11,6	11,6	20,9
موافق	22	51,2	51,2	72,1
موافق بشدة	12	27,9	27,9	100,0
Total	43	100,0	100,0	

المحور 5: أهم المعوقات التي تحول دون تطبيق الإبداع المحاسبي :

Statistics

	بند 19	بند 20	بند 21	بند 22	بند 23
N Valid	43	43	43	43	43
Missing	0	0	0	0	0
Mean	4,0233	3,9302	3,1395	3,3256	3,8140
Mode	4,00	4,00	4,00	4,00	4,00
Std. Deviation	,80144	,76828	1,10370	1,01702	1,07473

بند 19

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
--	-----------	---------	---------------	--------------------

Valid	غير موافق	2	4,7	4,7	4,7
	محايد	7	16,3	16,3	20,9
	موافق	22	51,2	51,2	72,1
	موافق بشدة	12	27,9	27,9	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

بند 20

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	3	7,0	7,0	7,0
	محايد	5	11,6	11,6	18,6
	موافق	27	62,8	62,8	81,4
	موافق بشدة	8	18,6	18,6	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

بند 21

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	3	7,0	7,0	7,0
	غير موافق	10	23,3	23,3	30,2
	محايد	12	27,9	27,9	58,1
	موافق	14	32,6	32,6	90,7
	موافق بشدة	4	9,3	9,3	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

بند 22

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	2,3	2,3	2,3
	غير موافق	9	20,9	20,9	23,3
	محايد	13	30,2	30,2	53,5
	موافق	15	34,9	34,9	88,4
	موافق بشدة	5	11,6	11,6	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

بند 23

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	2,3	2,3	2,3
	غير موافق	5	11,6	11,6	14,0
	محايد	8	18,6	18,6	32,6
	موافق	16	37,2	37,2	69,8
	موافق بشدة	13	30,2	30,2	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

المحور 6 علاقة الإبداع المحاسبي بالمحاسب القانوني (تطور مهنة المحاسبة) :

Statistics

		بند24	بند25	بند26	بند27	بند28
N	Valid	43	43	43	43	43
	Missing	0	0	0	0	0
Mean		4,3256	4,4186	3,6977	4,0000	4,4186
Mode		4,00	4,00	4,00	4,00	4,00
Std. Deviation		,47414	,49917	1,08089	,87287	,58686

بند24

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق	29	67,4	67,4	67,4
	موافق بشدة	14	32,6	32,6	100,0
Total		43	100,0	100,0	

بند25

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق	25	58,1	58,1	58,1
	موافق بشدة	18	41,9	41,9	100,0
Total		43	100,0	100,0	

بند26

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	2,3	2,3	2,3
	غير موافق	6	14,0	14,0	16,3
	محايد	9	20,9	20,9	37,2
	موافق	16	37,2	37,2	74,4
	موافق بشدة	11	25,6	25,6	100,0
Total		43	100,0	100,0	

بند27

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	4	9,3	9,3	9,3
	محايد	4	9,3	9,3	18,6
	موافق	23	53,5	53,5	72,1
	موافق بشدة	12	27,9	27,9	100,0
Total		43	100,0	100,0	

بند28

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent

Valid	محايد	2	4,7	4,7	4,7
	موافق	21	48,8	48,8	53,5
	موافق بشدة	20	46,5	46,5	100,0
Total		43	100,0	100,0	

معامل ألفا كرونباخ

القسم الثاني: طبيعة الأفكار الإبداعية المحاسبية :

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	43	100,0
	Excluded ^a	0	,0
Total		43	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,743	4

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
بند1	11,9302	4,114	,548	,681
بند2	11,4651	5,302	,479	,720
بند3	11,5814	4,106	,637	,624
بند4	11,6279	4,430	,508	,702

القسم الثالث: مدى تطبيق الإبداع المحاسبي و الأفكار المحاسبية الإبداعية :

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	43	100,0
	Excluded ^a	0	,0
Total		43	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,692	5

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
بند5	16,5349	4,112	,323	,694
بند6	16,2791	3,587	,508	,615
بند7	16,2326	4,278	,458	,648
بند8	16,3721	3,620	,585	,586
بند9	16,8140	3,488	,420	,664

القسم الرابع: مدى توفر خصائص الإبدايع المحاسبي :

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	43	100,0
	Excluded ^a	0	,0
	Total	43	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,430	5

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
بند10	14,4884	5,922	,221	,379
بند11	14,2791	5,301	,360	,284
بند12	14,3256	5,558	,382	,289
بند13	15,1860	4,965	,306	,307
بند14	15,3023	5,787	-,002	,599

القسم الخامس : مدى توفر محفزات على تنمية الإبدايع المحاسبي :

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	43	100,0
	Excluded ^a	0	,0
	Total	43	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,721	4

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item- Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
بند15	10,0465	6,522	,505	,664
بند16	10,5581	6,538	,551	,633
بند17	10,0698	5,590	,710	,521
بند18	9,3721	8,858	,292	,763

القسم السادس : أهم المعوقات التي تحول دون

Case Processing تطبيق الإبداع المحاسبي :

Summary

		N	%
Cases	Valid	43	100,0
	Excluded ^a	0	,0
	Total	43	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,507	5

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item- Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
بند19	14,2093	5,360	,485	,339
بند20	14,3023	5,597	,444	,369
بند21	15,0930	5,182	,279	,453
بند22	14,9070	6,420	,067	,584
بند23	14,4186	5,487	,230	,487

القسم السابع: علاقة الإبداع المحاسبي بالمحاسب القانوني (تطور مهنة المحاسبة) :

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	43	100,0
	Excluded ^a	0	,0
	Total	43	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,553	5

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
بند24	16,5349	3,921	,419	,475
بند25	16,4419	4,110	,283	,522
بند26	17,1628	2,663	,312	,542
بند27	16,8605	2,742	,494	,367
بند28	16,4419	4,110	,201	,553