

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة : العلوم المالية والمحاسبية التخصص : تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

المحاسبة الإبداعية وفق نظام المحاسبي المالي

حالة مؤسسة ميناء مستغانم

تحت إشراف الأستاذ :

بن زيدان حاج

مقدمة من طرف الطالبة :

برابحة مريم

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	د/مخفي أمين	أستاذ محاضر "أ"	جامعة عبد الحميد اب ن باديس
مقررا	د/بن زيدان حاج	أستاذ محاضر "أ"	جامعة عبد الحميد اب ن باديس
مناقشا	د/بن شني عبد القادر	أستاذ محاضر "أ"	جامعة عبد الحميد اب ن باديس

إهداء

الحمد والشكر لله الذي خلقنا في أحسن تقويم ووهبنا سمعا وعقلا وفؤادا ونصلي و نسلم على سيدنا محمد سيد الخلق أجمعين أما بعد :

قال تعالى: "وقل ربي ارحمهما كما ربياني صغيرا"

اهدي هذا العمل القيم خلاصة و ثمرة دراستي الى الوالدين الكريمين اطال الله في عمرهما

إلى كل الإخوة والأخوات حفصهم الله

وخاصة إلى صغيرتي ولؤلؤتي ماريا

إلى الأهل و الأقارب و زوجي بساحة محمد امين

إلى جميع الأصدقاء والصديقات خاصة مغتات زهرة

إلى كل دفعة سنة الثانية ماستر تدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير

إلى كل من قدم لي يد المساعدة من قريب أو بعيد ولو بكلمة ساهمت في معنوياتي

إلى كل من يعرفني ويحمل لي بذرة خير وحب

إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة جهدي

شكرو عرفان

لقوله الله تعالى "ولئن شكرتكم لأزيدنكم"

ولقوله صلى الله عليه وسلم "التحدث بنعمة الله شكر، وتركها كفر، ومن لا يشكر القليل لا يشكر الكثير، ومن لا يشكر الناس لا يشكر الله"

والصلاة والسلام على أشرف المرسلين

خير الخلق الله أجمعين أما بعد:

تحية شكر وتقدير و عرفان بالجميل إلى المؤطر والمشرف السيد "بن زيدان الحاج"

والذي لم يبخل علي بتوجيهاته

إلى جميع أساتذتي في مشواري الدراسي

كما أتقدم بالشكر إلى كل عمال مؤسسة ميناء مستغانم

شكراً إلى كل من ساعدني في هذا العمل المتواضع

إلى كل من يستحق الشكر و الكل يستحقه.....شكراً

الفهرس

الإهداء

كلمة الشكر

الفهرس

قائمة الجداول

قائمة المختصرات

01.....	المقدمة العامة
04.....	الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية والعاير الدولية.....
04.....	تمهيد.....
05.....	المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية.....
05.....	المطلب الأول: نشأة المحاسبة الإبداعية.....
06.....	المطلب الثاني: مفهوم المحاسبة الإبداعية وتعريفها.....
09.....	المطلب الثالث: مجال استخدام المحاسبة الإبداعية و أساليبها.....
17.....	المطلب الرابع: دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية.....
19.....	المبحث الثاني: الإبداع المحاسبي من خلال معاير المحاسبة الإبداعية.....
19.....	المطلب الأول: مفهوم المعاير الدولية.....
20.....	المطلب الثاني: أهمية معاير المحاسبة الدولية.....

21.....	المطلب الثالث: الخصائص الواجب توافرها في المحاسبة الدولية.....
22.....	المطلب الرابع: الفجوات الموجودة في معايير المحاسبة الدولية.....
40.....	خلاصة الفصل.....
41.....	الفصل الثاني: النظام المحاسبي المالي SCF.....
41.....	تمهيد.....
42.....	المبحث الأول: الإطار النظري للنظام المحاسبي المالي.....
42.....	المطلب الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي.....
44.....	المطلب الثاني: المبادئ المحاسبية المالية للنظام المحاسبي المالي.....
46.....	المطلب الثالث: أهداف لنظام المحاسبي المالي ومميزاته.....
48.....	المبحث الثاني: إنعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية.....
48.....	المطلب الأول: مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية.....
54.....	المطلب الثاني: أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على قواعد التقييم المحاسبي.....
62.....	المطلب الثالث: أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على القواعد الجبائية.....
67.....	خاتمة الفصل.....
68.....	الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة ميناء مستغانم.....
68.....	المبحث الأول: تقديم مؤسسة ميناء مستغانم.....
68.....	المطلب الأول: لمحة تاريخية حول ميناء مستغانم.....
69.....	المطلب الثاني: الموقع الجغرافي لميناء مستغانم وتصميمه.....

70.....	المطلب الثالث: التسهيلات المينائية والإنشاءات المتخصصة له
70.....	المطلب الرابع: أهداف وخصائص مؤسسة ميناء مستغانم
71.....	المطلب الخامس: الهيكل التنظيمي العام لمؤسسة ميناء مستغانم
73.....	المبحث الثاني: تحليل استبيان
78.....	خلاصة الفصل
79.....	الخاتمة العامة
82.....	المراجع

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
20	تعريف معايير المحاسبة الدولية من وجهة نظر مجموعة من الكتاب و الباحثين.	01-01
27	تلاعب بالقيم المحاسبية باستخدام المحاسبة الابداعية	02-01
56	الاصول الثابتة المادية وفق نظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني	01-02
57	الاصول الثابتة المعنوية وفق نظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني	02-02
58	المخزونات وفق نظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني	03-02
59	عقود الايجار وفق نظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني	04-02
60	المؤونات وفق نظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني	05-02

قائمة الاشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
18	العلاقة بين ممارسات المحاسبة الابداعية و الافراد ذوي المصلحة	01-01
24	البناء الهيكلي لاهداف التقارير المالية	02-01
38	ركائز عملية القياس المحاسبي	03-01

قائمة الملاحق

رقم الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
05-01	الاستمارة الاستبيان	01

قائمة الاختصارات

SCF	Système Comptabilité Financier
IFRS	International Standards Auditing
IAS	International Accounting Standards
FIFO	Fast In First Out
PCN	Plan Comptable National
LIFO	Last In First Out
IASB	International Accounting Standards Board
P	Page

العلماء العلماء

المقدمة العامة

أصبح مفهوم المحاسبة الإبداعية محل تركيز واهتمام من قبل المحاسبين والمراجعين بشكل كبير جدا خلال السنوات الأخيرة خاصة بعد احداث انهيار الشركة أنرو Emon وغيرها من الشركات الرائدة ، وتحميل شركة آرثر اندرسون كونها الشركات المسؤولة على تدقيق الحسابات وشركة Enron جزء من مسؤولية انهيار الشركة وإتهامها بتلاعب بالبيانات المحاسبية لشركة مستغلة بعض المعالجات والسياسات المحاسبية التي تظهر البيانات المحاسبية بغير شكلها الحقيقي.

نتيجة للخسائر الفادحة التي فجرها الفساد الإداري والمالي أدت بالمستثمرين والأطراف ذات العلاقة بالمسؤولية قبل قيامهم بالإستثمار أو تعامل مع هذه المؤسسات يطلبون الأدلة والبراهين على أن ادارتها تتم وفق الممارسات السليمة الأعمال ، ولاتي تضمن مستوى معين من الإفصاح والشفافية في المعلومات المالية التي تنشرها والوضوح والدقة في القوائم المالية لتلك المؤسسة.

لذا فقدت الهيئات المحاسبية الدولية للبحث عن البديل لتغطية هذه الثغرات الموجودة من أهم هذه لاهيئات لجنة المعايير المحاسبية الدولية التي استبدالها بإسم جديد هو مجلس معايير المحاسبة الدولية والذي أخذ على عاتقه تعديل وتطوير كافة المعايير الدولية للمحاسبة ، وقد انتشرت هذه المعايير في العديد من دول العالم ومن بينها الجزائر التي سارعت لمواكبة هذه التطورات من خلال تبني النظام المحاسبي المالي الذي كيف على أساس المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومات المالية ومنه فإن التساؤل الرئيسي لهذا الموضوع يتمثل فيمايلي:

الاشكالية: ما تأثير المحاسبة الإبداعية في ظل النظام المحاسبي المالي ؟

إستنادا لما تقدم تتمثل مشكلة الدراسة في البحث على الإجابات لتساؤلات التالية:

السؤال الأول: ما مفهوم المحاسبة الإبداعية ؟ ونشأتها ؟

السؤال الثاني : هل المحاسبة الإبداعية دوافع استخدام اساليبها

الفرضية 1 : هي ممارسات غير الأخلاقية في اختيار التقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة التي تتيح فرص التلاعب والغش مما نتج عنها بيانات مالية غير صحيحة أما نشأتها كانت عند فشل الشركات في تحقيق الأهداف المنتظرة والمتوقعة من قبل المستثمرين ومحليين ماليين

الفرضية 2: دوافع استخدام اساليب محاسبة الإبداعية نتحصر في نقاط التالية :

- تحقيق أرقام محددة للأرباح تسعى إليها الشركات
- أرباح تعادل توقعاتها المنشورة أو توقعات المحللين الماليين في السوق.

أهمية الدراسة :

- تستمد هذه الدراسة أهميتها من كونها تعالج موضوع على قدر كبير من الأهمية وهو ظاهرة التلاعب بالأرقام المحاسبية وذلك عن طريق تظليل المستفيدين من القوائم المالية بالإستخدام أساليب وإجراءات المحاسبية الإبداعية

اهداف البحث:

- التعرف على معايير المحاسبية الدولية وأهميتها
- تسليط الضوء على مفهوم ودوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية
- بيان الإطار التصوري لنظام المحاسبي المالي.

أسباب إختيارالموضوع :

- قلة المواضيع في المكتبة
- فضولي في الإطلاع في هذا الموضوع

منهجية البحث :

ثم استخدام المنهج الوصفي التحليلي ، من خلال اعتمادنا على مصدرين

- المصدر الأولية : معالجة الجانب التطبيقي للدراسة لجأت إلى جمع البيانات الأولية من خلال إعداد استبيان كأداة رئيسية للدراسة.
- المصادر الثانوية : إتمدت على الكتب والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة والمقالات والأبحاث التي تناولت موضوع الدراسة والبحث والمطالعة في مواقع الأنترنت.

صعوبة الدراسة

- صعوبة الموضوع
- قلة المراجع في المكتبة بما يتعلق بموضوع المحاسبة الإبداعية
- عدم المساعدة من كرف مكاتب المحاسبية الخواص

هيكل البحث :

تبعاً للأهداف المسطرة لهذا البحث ومعالجة الإشكالية واختيار الفرضيات يتم تقسيم إلى ثلاثة فصول

- الفصل الأول: في هذا الفصل سنحاول عرض مفاهيم الأساسية للمحاسبة الإبداعية ومعايير الدولية
- الفصل الثاني : في هذا الفصل نعرض عليكم شرح أهم ما جاء في نظام محاسبي المالي إنطلاقاً من مفهوم النظام محاسبي المالي وأهدافه ونطاق تطبيقه
- الفصل الثالث : من خلال هذا الفصل هي تطرق إلى تحليل نتائج الإستبيان وكذلك هيكل ميناء مستغانم.

الفصل الأول

مقدمة الفصل :

يضم الفصل الأول : مبحثين ** والمبحث الأول الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية من حيث النشأة ومفهوم واساليب الإستخدام المحاسبة الإبداعية وكذلك دوافع استخدامها بينما يبين المبحث الثاني الإبداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبة الدولية أهميتها وخصائص يجب توافرها وتم شرح الفجوات الموجودة في المعايير والتي تقع فيها المحاسبة الإبداعية

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية

تناول الدراسة في هذا المبحث العمليات وأساليب التلاعب في الحسابات المالية من خلال استخدام المحاسبة الإبداعية ، تمت شرح العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية ودوافع استخدام هذا المفهوم ، وكذلك تم شرح طرق واساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية في بنود القوائم المالية

المطلب الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية

المطلب الثاني : نشأتها

المطلب الثالث : مفهومها

المطلب الرابع : مجالات استخدام المحاسبة الإبداعية وأساليبها ودوافع الحصولها.

المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية

تمهيد:

يقصد بالمحاسبة الإبداعية أو إدارة الأرباح أسلوب من أساليب التلاعب في الحسابات الممارسة لإخفاء الأداء الفعلي للشركات بغرض تحقيق نتائج نافعة للشركة أو بعض العاملين فيها. وتوصف مثل هذه الأساليب بأنها "محاسبة إبداعية إذا تمت ممارستها دون تجاوز المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وإنما باستغلال عنصري المرونة والاختيار في تلك المعايير والمبادئ. لممارسة هذه الأساليب أثر بالغ الأهمية في زعزعة ثقة السوق في المعلومات الواردة في القوائم المالية التي تنشرها الشركات، ويعتقد بعض الباحثين أن للمحاسبة الإبداعية دورا في الانهيارات المفاجئة لبعض الشركات في العقد الماضي، والتي ترتب عليها إخفاق مهنة المحاسبة في الوصول إلى المستوى المتوقع لهذه المهنة

المطلب الأول: نشأة المحاسبة الإبداعية :

يعود تاريخ استخدام عمليات التلاعب بالقيم المحاسبية للمنشآت في إطار المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المعترف بها إلى بدايات عهود الثورة الصناعية، حيث كانت تتم عملية التلاعب أثناء إجراء حسابات التكاليف وذلك لأن Industrial التصنيع وتطوير أساليبه أوجد الحاجة إلى وجود ما يطلق عليه الآن المحاسبة الصناعية وبالتالي ضرورة وجود موظفين متخصصين في ذلك. وفي ذلك الوقت كانت لكل منشأة كامل الحرية Accounting، في اختيار المبادئ المحاسبية التي تراها ملائمة لاحتياجاتها. ولكن درجة استقلالية العمل المحاسبي ضعيفة، وبالتالي درجة تأثير المحاسب في إعداد التقارير المالية ضعيفة أيضاً، حيث انحصر سلوك المحاسب المهني في الاستجابة لأهداف ورغبات المديرين الذين كانوا أصحاب الحق في تقييم الموجودات، وتقدير الدخل. وفي القرن الثامن عشر أخذت العديد من المنشآت تندمج مع بعضها، لتكوين منشآت كبيرة وضخمة، الأمر الذي قاد إلى ضرورة وجود واستخدام نظام محاسبي لتفادي الأخطاء الحسابية والسيطرة عليها ومنع السرقات، وامتلاك القدرة على تحديد الثروة في أي وقت. وفي هذه المرحلة أصبحت عملية تقدير الموجودات الثابتة واهتلاكها وتكاليف صيانتها واستبدالها، من أكثر المشكلات التي تواجه المحاسبين وانتقلت عملية إصدار التقارير

والبيانات المحاسبية من نهاية المشروع إلى نهاية الفترة المالية إن تنوع وتعارض¹ أساليب تقييم الموجودات التي كانت مستخدمة في القرن التاسع عشر (Chatifield, 1997,33-37) ، تعتبر من أهم صفات المحاسبة في ذلك القرن، حيث كان يستخدم أسلوبان أساسيان اعتمد الأول على أسلوب التكاليف الاستبدالية للموجودات، والثاني اعتمد على الموجودات المخصوص منها الاهتلاك. وقد رافق عملية تطور الإجراءات المحاسبية المستخدمة، إجراءات خفية للتلاعب في البيانات المحاسبية في إطار القواعد المحاسبية والقانونية.

المطلب الثاني: مفهوم المحاسبة الإبداعية وتعريفها

تعد المحاسبة الإبداعية (CREATIVE ACCOUNTING) أو المحاسبة الاحتياطية كما يطلق عليه البعض حدثاً من مواليد الثمانينات ، ومن المحتمل أن تكون قد بدأت عندما واجهت الشركات صعوبات في فترة الركود التي حدثت في بداية الثمانينات ، حيث كان هنالك ضغط لإنتاج أرباح أفضل في الوقت الذي كان من الصعب إيجاد تلك الأرباح ومن أي نوع آخر، وعندما اكتشفت الشركات بأن القوانين تخبرك فقط بما لا تستطيع فعله وليس ما تستطيع فعله! ولهذا فقد رأت الشركات بأنها إذا كانت لا تستطيع أن تكسب الأرباح فإنها تستطيع على الأقل أن تبتدعها².

وقد حاول العديد من الباحثين والكتاب والمختصين وضع تعريف لمفهوم المحاسبة الإبداعية ، ونظرا لاختلاف توجهات هؤلاء الباحثين والكتاب فقد ظهرت العديد من التعريفات لهذا المفهوم ، وقد بنيت تلك التعريفات كل حسب وجهة نظر من وضعها ، وفيما يلي سيقوم الباحثان بعرض العديد من التعاريف المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية ، وبعد ذلك سيختتم الباحثان بوضع تعريف شامل ومختصر للمحاسبة الإبداعية من وجهة نظرهما.

- عرفها Amat على انها معالجة الأرقام المحاسبية باستغلال المنافذ الموجودة في المبادئ أو المعايير المحاسبية و البدائل التي تتيحها، بغرض التحويل القوائم المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما هي معدة لأجله .

¹ الاخلاقيات في محاسبة الإبداعية infote checontants.com تاريخ الاطلاع 2017/01 بدون صفة .

² Amat, o, Blak. J, and , Dourds, J, the et riccs of creative Accounting journal of economic literature clasification central lancashire university, England (1999).

- يرى Belkaoui أن المحاسبة الإبداعية تستخدم لإظهار النتائج المالية المعدة من قبل المحاسب بصورة أفضل مما تكون عليه أصلاً، أي أنها عملية تحويل الأرقام المحاسبية من وضعها الحقيقي إلى ما ترغب فيه الإدارة تستخدم العديد من الوسائل للتأثير في الدخل المحاسبي¹.
- و يعرفها صيام بأنها مصطلح يستخدم في تجميل (تحسين) صورة المشروع تجميلاً (تحسيناً) صورياً من خلال اظهار أو ربحية غير حقيقية أو مركز مالي غير حقيقي للمشروع و ذلك لتحقيق أهداف محددة².
- أما حمادة فقد عرّفها بأنها الممارسات غير الأخلاقية في اختيار التقديرات أو السياسات المحاسبية المتاحة التي تتيح فرص التلاعب أو الغش مما ينتج عنها بيانات مالية غير صحيحة و مضللة³.
- و يعرفها القطيش أو الصوفي بأنها عمليات و ممارسات حديثة و معقدة و مبتكر يقوم من خلالها المحاسبين و باستخدام معرفتهم بالقواعد أو القوانين المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركات أو التلاعب بها يقصد تحقيق اهداف محددة⁴.
- و يرى الشيخ هي اجراءات محاسبية متعمدة و هادفة إلى إظهار نتائج الأعمال أو المركز المالي بغير حقيقتها خاصة استغلالاً لمورنة المبادئ أو المعايير المحاسبية ومخالفة القوانين⁵.

يتبين من التعريفات أعلاه للمحاسبة الإبداعية أن مجملها اشترك بالآتي:

- 1- المحاسبة الإبداعية مصطلح يصف مجموعة من الممارسات المحاسبية التي تستخدم في التحايل أو التضليل المالي في القوائم المالية.

¹ تاريخ الاطلاع. Belkaoui Ahmed « Accountingtheory », 5th ed australia : thomson learning, Inc, 2004, <https://www.gumtree.com>.

بدون صفحة 12/02/2017

² صيام وليد زكريا "مدى ادراك محلي الائتمان لمخاطر إجراءات المناسبة لكشف عنها في بنوك التجارية الأردنية" المجلة الأردنية في إدارة الأعمال المجلد 5، العدد 2009، <http://journals.ju.edu.jo/jzba/article/>، تاريخ الاطلاع 2016/12/25، ص: 64.

³ حمادة رشا" دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات الإبداعية" مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الثاني، 2010، <http://www.damascusuniversity.edu.sy/mag/law/image/stories/>، تاريخ الاطلاع 2016/11/19، ص: 95.

⁴ القطيش، حسن فليح مفلح و الصوفي، فارس جميل حسين "أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل و المركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان" مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 27، 2011، <http://fr.scribd.com>، تاريخ الاطلاع 2016/12/25، ص: 363.

⁵ الشيخ سهيل، "مدى ممارسة المحاسبة الإبداعية في المنشآت الحكومية السورية مجلة جامعة تشرين للبحوث و الدراسات العلمية، المجلد 33، العدد 2، journal.tishreen.sy/، تاريخ الاطلاع 2017/01/21، بدون صفحة.

2- إن ممارسي المحاسبة الابداعية يمتلكون قدرات مهنية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم المالية يستطيعون تحويلها إلى الشكل المرغوب فيه.

3- المورنة التي وفرتها المبادئ المحاسبية و حرية الاختيار بين البدائل ساعد على ظهور المحاسبة الابداعية.

4- ممارسات المحاسبة الابداعية تعمل على تغيير القيم المحاسبية إلى قيم غير حقيقية بشكل يعكس مصالح فطرف من الأطراف التي تتعامل مع الوحدة الاقتصادية.

العوامل ساعدت على ظهور المحاسبة الابداعية:

هناك عوامل ساعدت على ظهور المحاسبة الابداعية و هي كما يأتي¹:

1. حرية الاختيار المبادئ المحاسبية

تسمح القواعد و السياسات المحاسبية الوحدة الاقتصادية أحيانا أن تختار من بين مختلف الطرق المحاسبية التي تستخدمها في إعداد قوائمها المالية، إذا تسمح المعايير المحاسبية بالاختيار من بين البدائل المحاسبية المختلفة و هنا يترتب عليه اختيار الوحدة الاقتصادية الطرق المحاسبية التي تتلائم مع أهدافها رغباتها و التي تحقق أفضل صورة لأدائها.

2. حرية تقديرات المحاسبية

يتضمن إعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير و الحكم الشخصي والتوقع هذا يتيح للإدارة التلاعب في هذه تقديرات بشكل متفائل أو متحفظ حسب احتياجاتها ورغباتها في التأثير على فقرات القوائم المالية من حيث التضخيم و التقليل من قيمتها بغرض الوصول إلى الاهداف المحددة.

¹ الأغا عماد سليم " المحاسبة الابداعية" مجلة المال و الأعمال كلية الجامعية للعلوم التطبيقية العدد الثاني 2011 /pdf/ www .ucas.edu.ps تاريخ الاطلاع 22/03/2017، ص: 17.

3. توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية

يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ حدوث بعض العمليات الحقيقية إلى تحقيق الانطباع المرغوب فيه لحسابات أو القوائم المالية، فإذا ترك الإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسباً فقد تؤجل تنفيذ هذا العمليات أو التعجل من تنفيذها وذلك لتحقيق أهداف و مكاسب معينة.

المطلب الثالث: مجالات استخدام المحاسبة وأساليبها

تعطي المعايير المحاسبية المتعارف عليها ومعايير المحاسبة الدولية مجالاً للاختيار بين بدائل محاسبية لكثير من البنود والعناصر التي تؤثر في القوائم المالية وتقع هذه المهمة على عاتق الإدارة ، حيث تختار طريقة محاسبية معينة ، من شأنها أن توفر المعلومات المفيدة لمستخدميها على اعتبار أنها أكثر فائدة لمساعدتهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة ، إلا أن اختيار الإدارة للطرائق والسياسات المحاسبية وأسلوب الإفصاح عنها يكون ، في كثير من الأحيان متأثراً بالأهداف الخاصة بالإدارة مما ينتج عنه أثراً سلبية على نوعية وشفافية المعلومات المنشورة والمعلن عنها .

ويمكن تعرف مجالات المحاسبة الإبداعية من خلال التصنيفات الثلاثة التالية:¹

1. قائمة الدخل : حيث يمكن للإدارة أن تمارس سياسات محاسبية إبداعية في مجال التلاعب بأرقام قائمة

الدخل والتي تخص على سبيل المثال :

- مصاريف الإندثار عند التملك
- الاعتراف المبكر بالإيراد
- تقليل المصاريف مستحقة الدفع
- تضخيم المبيعات والربح الإجمالي
- تقييم الأرصدة بالعملات الأجنبية

¹ حمادة رشا, مرجع سبق ذكره ,ص:18

2. قائمة المركز المالي : وهي القائمة التي تطلبها ممارسات المحاسبة الإبداعية من قبل الإدارة وذلك من خلال

قيامها ببعض الممارسات ، منها على سبيل المثال :

- تضخيم مصاريف إعادة الهيكلة
- التضخيم في حسابات الأصول المدنية
- تقليل الالتزامات
- تضخيم الممتلكات والمعدات
- زيادة الاحتياطات
- التلاعب في مخصصات الديون
- التلاعب في طرائق تقييم الأدوات المالية

3. مجالات أخرى:

- سوء استخدام مفهوم الأهمية النسبية
 - العمليات المتبادلة ما بين شركات المجموعة (القابضة والتابعة) طرائق المحاسبة الإبداعية.
- و فضلا عن التصنيفات المذكورة هناك العديد من الأنشطة الأخرى التي يمكن أن تستخدم من قبل الإدارة في مجالات المحاسبة الإبداعية: (محمود، 2010: 37-38)¹.

1- إدارة المبيعات: حيث يمكن للإدارة نقل مبيعات الفترات التالية إلى المدة الحالية من خلال استخدام عدة

أساليب، منها تقديم خصومات مرتفعة على المبيعات، و تخفيض معدل الفائدة على المبيعات الآجلة، و تخفيض قيمة المبلغ المقدم، و زيادة مدة الائتمان الممنوحة عند البيع الآجل.

2- إدارة النفقات الإختيارية: حيث يمكن للإدارة التأثير على الأرباح من خلال التحكم في النفقات الإختيارية

مثل الغعلان، و البحوث و التطوير، و المصروفات الإدارية و العمومية.

¹ محمود، محمد أحمد حنفي، دراسة أثر ظاهرة إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية مع دراسة التطبيقية أطروحة دكتوراه كلية التجارة جامعة الإسكندرية 2010 / www.eulc.edu.eg , تاريخ الاطلاع 23/02/2017, بدون صفحة .

3- إدارة الإنتاج: حيث يمكن للغدارة من خلال زيادة الانتاج تخفيض متوسط تكلفة الوحدة من التكاليف الثابتة و من ثم تخفيض تكلفة الوحدة، إلى جانب أن زيادة الانتاج تؤدي إلى زيادة المخزون في نهاية المدة، و يترتب على ذلك تخفيض البضاعة المباعة و بالتالي زيادة الأرباح،/ و من ثم الوصول إلى رقم الربح المرغوب، و العكس صحيح في حالة الرغبة في تخفيض الأرباح.

و يمكن أن يميز بين ممارسات المحاسبة الإبداعية التي ينتج عنها نوعان من التلاعب، الاول: التلاعب المحاسبي، و الثاني: التلاعب غير المحاسبي، و فيما يأتي بيان لطرائق التلاعب لكل نوع على حدة:¹.

الأول: طرائق التلاعب المحاسبي وتكون من خلال:

- استغلال فرصة اختيار المعايير والسياسات المحاسبية البديلة مثال : طرق تقييم المخزون السلعي ، ومعاملة المصاريف الرأسمالية على أنها جارية.²
- استخدام التحيز الشخصي عند وضع التقديرات المحاسبية ، مثال ذلك تقدير العمر الإنتاجي للأصل لأغراض الإهلاك .

الثاني: طرق التلاعب غير المحاسبي وتكون من خلال :

- تغيير تصنيف الصفقات وما ينتج عنها من تلاعب في الحسابات : مثال بيع الأصل وإعادة استنجاهه إذ إن عائدات البيع يمكن أن تخفض أو ترفع بشكل غير حقيقي من خلال إجراء تسويات مع أقساط الإيجار.
- تغيير الزمن الحقيقي للصفقات بهدف تحديد سنة معنية لتحميلها بالأرباح أو الخسائر لتحقيق هدف معين مثال : استثمار تكلفته التاريخية مليون وقيمته السوقية 3 مليون عندئذ تستطيع الإدارة أن تختار السنة التي تعد بها بأن الاستثمار قد تحقق لرفع الربح في العام الذي اختارته.

¹ حمادة،رشا، مصدر سبق ذكره،ص،ص:97/98

² نفس المرجع

الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية

تسعى جميع المنشآت الى اظهار افضل صورة للمركز المالي للتعبير على مدى استقرارها الاقتصادي ، لما لذلك من تأثير مباشر على قيمة المنشأة التي تظهر بوضوح في اسعار اسهمها في السوق ، ومقدار المخاطرة التي يقيمها المستثمرون والمقرضون بالاعتماد على المعلومات التي تفصح عنها القوائم المالية للمنشأة ، ووفقا لذلك فقد تلجأ ادارة المنشأة تحت ظروف تشغيلية معينة الى الاختيار من بين القواعد المحاسبية الاختيار الذي يؤدي الى الافصح الذي تراه مناسبا عن ارباح الشركة وخسائرها ومركزها المالي ، مما يفسح المجال للتلاعب عن طريق استخدام الاختيار المحاسبي المناسب وتقديم معلومات مضللة لمستخدمي المعلومات المحاسبية ينتج عنها قرارات غير رشيدة ، ولقد تناولت العديد من الدراسات تقسيم اساليب المحاسبة الابداعية كأحد اساليب التأثير على القوائم المالية من عدة زوايا ، يمكن ان نستخلص منها مايلي:

1-من حيث اتفاقها مع المبادئ المحاسبية :

و مع معايير GAAP تقسم اساليب المحاسبة الابداعية الى اساليب تتفق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً الى ان ادارة الاستحقاق استخدام معالجات محاسبة مسموح بها GUNNY هي ومع معايير المحاسبة والمراجعة حيث اشار طبقاً للمبادئ المتعارف عليها بهدف حجب الاداء الاقتصادي الحقيقي للشركة ، وفي الغالب تم تطبيق تلك المبادئ والمعايير من حيث الشكل فقط دون الجوهر ، وقد يكون ذلك عمداً بهدف التضليل والتلاعب أو كسوء فهم للمعايير كما تشتمل المحاسبة الابداعية على اساليب مصطنعة ليس لها علاقة بالمبادئ أو المعايير المحاسبية مثل " شركات او مؤسسات ذات غرض خاص او التلاعب الناتج عن التعاملات مع الشركات الشقيقة والأطراف ذي العلاقة¹.

¹ Youth.formarabia.com منتدى الشباب المحاسبين: أقسام محاسبة قسم محاسبة مالية. 2017 janvier تاريخ الاطلاع، بدون صفحة .

2- من حيث نوع التأثير على القوائم المالية:

تنقسم الى اساليب مؤثرة على المضمون ، والمتمثل في مجموعة المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية والتي تعبر ملخص العمليات المالية وتدفق الموارد داخل المشروع وخارجه ، ويرتبط هذا المضمون بمجموعة المبادئ والمعايير والقواعد التي يتم اعداد القوائم المالية وفقا لها ، فقد تختار الادارة من بين القواعد المحاسبية التي تؤدي الى تعظيم الارباح أو تخفيضها ذلك تبعا لاستراتيجيتها دون النظر للبديل الاكفاء أو المناسب " ويرى البعض ان الادارة تفعل ذلك من منظور تأثير ما تتضمنه القوائم على سلوك مستخدميها عند اتخاذ القرار أو على العلاقة التعاقدية للمنشأة .

كما تشتمل المحاسبة الابداعية على أساليب مؤثرة على الشكل ، والذي يكمل المضمون ، ولكي يحقق مضمون القوائم المالية الغرض منه فلا بد ان يتم عرض عناصر هذه القوائم بما يتناسب مع حاجة مستخدمي المعلومات التي تحتويها ، فمن خلال اعادة التوبيخ الواردة في القوائم المالية وعرضها بطريقة معينة يمكن التأثير على الاداء الحقيقي للشركة ، مع ان التغير في موقع بعض البنود لا يؤثر على النتيجة النهائية ، الا انه يترك تأثير على قدرة المستخدم بشأن فهم الاداء المالي للشركة والتي تمثل تمويلا خفيا حيث يتم الالتجاء اليه ولا يظهر في الميزانية مثل التأجير التمويلي للأصول Balance sheet off هذا الى جانب استخدام بنود خارج الميزانية الثابتة¹ " Leasing of fixed assets".

¹ جريوع، يوسف محمود، أساليب محاسبة الابداعية نشرة الالكترونية للمجمع العربي للمحاسبين القانونيين العدد 119، 2002 www.axasociety.org تاريخ الاطلاع 12/12/2016، بدون صفحة.

3-من حيث طبيعة الاساليب:

فقد تستخدم المحاسبة الابداعية في تأثيرها على القوائم المالية اساليب حقيقية أو اساليب وهمية (غير

حقيقة) فقد اشارت بعض الدراسات "Bartov" الى انه يمكن للادارة التلاعب في رقم الربح من خلال القرارات الخاصة بالاستثمار التالية:

*التشغيل *المبيعات *بيع بعض الاصول الثابتة*

تخفيض بعض المصروفات الاختيارية مثل "مصروف البحث ، التطوير، الاعلان، المصروفات البيعية ، المصروفات الادارية والعمومية ويعتبر توقيت تنفيذ هذه القرارات من النقاط الهامة لتحقيق الاهداف المرغوبة منها ، فقد تقوم الادارة ببيع بعض الاستثمارات المالية عندما تفوق قيمتها السوقية تكلفتها وذلك بغرض تعويض النقص في ارباح التشغيل العادية ، كذلك قيام الشركة بتأجيل شراء بعض الاصول الى فترة زمنية لاحقة لتأثير ذلك القرار على حجم التدفقات النقدية .

يرى (Beneis) الى ان الاساليب الحقيقية المستخدمة في المحاسبة الابداعية تتوافر فيها عنصرين مهمين في العنصر الاول التأثير على ارقام القوائم المالية سواء بالزيادة أو النقصان و العنصر الثاني توافر عنصر التعمد حيث تقوم الادارة باللجوء الى تلك الاساليب الحقيقية بشكل متعمد لتحقيق أهداف محددة ، الى جانب الاساليب الحقيقية فقد تستخدم المحاسبة الابداعية الاساليب الصورية أو الوهمية والتي يطلق عليها (د. ليلي أحمد مرعي) الاساليب المحاسبية لاعتمادها على مجموعة من الاساليب والمتغيرات المحاسبية في التأثير على ارقام القوائم المالية بينما أطلق يطلق عليها (د.شريف البارودي) بالاتجاه الدفترى حيث تترجم هذه الاساليب في معالجات وتسويات محاسبية تنعكس على مكونات ومفردات ما هو مسجل بالدفاتر حيث يعاد تخصيصها وتبويبها وفقا لمفاهيم مختلفة ، وتمثل هذه الاساليب الوهمية على مجموعة من الوسائل أهمها : الاستحقاق

الاختياري ، التقديرات المحاسبية ، التغيرات المحاسبية الاختيارية الاختيار بين المحاسبات البديلة، ادارة الفصاح¹.

وهناك اسلوبان اساسيان للتلاعب في العمليات المحاسبية هما:

1.تضخيم الأرباح عن طريق تضخيم ايرادات الفترة او تخفيض مصروفات الفترة ، يعمل هذا الاسلوب على تحسين صافي الارباح وذلك بتضمين ايرادات العام الحالي بعض الارباح التي يجب ان يتم اثباتها في فترات لاحقة مما يؤدي الى تخفيض ايرادات وأرباح الفترات المستقبلية ، والشركات التي تقوم باتباع ذلك الاسلوب عادة ما تراهن على امكانية تحسين ارباح الفترات المستقبلية وفي حالة عدم حدوث هذا التحسن سيستمر دائما الحافز لتلك الشركات على التلاعب في الأرباح خلال الفترات المختلفة لحين تحسين تلك الارباح بصورة طبيعية في المستقبل.

2.تخفيض ارباح العام الحالي عن طريق تخفيض ايرادات العام او تضخيم مصروفات العام ويؤدي هذا الاسلوب الى ترحيل الارباح الى فترات مستقبلية على حساب الفترة الحالية ، فأحيانا تقوم الشركات بالاسراع في اظهار مصروفاتها غير المستحقة خلال العام الحالي ، للتهرب من الضرائب او لحصول الادارة على الفرصة لاطهار ارباح اكثر في المستقبل مما يعطي الانطباع ان ادارة الشركة قامت بعمل جيد في تحويل النتائج السلبية الى ارباح ايجابية².

وهناك سبع أليات تم كشفها وتحديدها من قبل مركز الابحاث والدراسات المالية والتحليل في الولايات المتحدة الامريكية يمكن استخدامها للتلاعب في القوائم المالية للشركات وهذه الليات السبع متعلقة بالاسلوبين السابقين وهي كالتالي:

¹ دهمش نعيم وأبوزر، أخلاقيات المحاسبة الابداعية مجلة الجامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية المجلد 26، العدد الثاني، 2010، /www.damascusuniversity.sdu.sy/image /، تاريخ الاطلاع 12/03/2017، ص:ص:87/118.

² Mulford, C.W. and Cosmiskey, E.E., The financial numbers games detecting creative , تاريخ الاطلاع ,23/04/2017, accounting practices, New York, Wiley, 2002,www .wiley.com,

1. تسجيل الإيرادات المستحقة لسنوات مالية في السنة الحالية وبالتالي يجب التأكد ان الشركات تتبع القواعد المحاسبية الدولية والمتعارف عليها بتسجيل الإيرادات لتحصيل كل فترة بما يخصها حيث ان الإيراد يجب ان يتم تسجيله عند الانتهاء من العملية التي ادت الى استحقاقه مما يعني ان تكون الشركة قد التزمت بكافة مسؤولياتها تجاه العميل

2. تسجيل إيرادات وهمية هناك بعض الشركات التي تفشل تماما في تحقيق اية إيرادات فتقوم بتسجيل عمليات بيع وهمية في دفاترها وذلك لتضخيم الإيرادات وعادة ما تكون تلك المبيعات المسجلة متعلقة بأموال تم استلامها ولكن لا يمكن اعتبارها كإيراد ناتج عن النشاط التشغيلي للشركة مثل إيرادات الاستثمارات.

3. تضخيم الإيرادات بالأرباح الرأسمالية والتي تكون غير متكررة وغير ناتجة عن النشاط الحقيقي للشركة مثل إيرادات بيع أصول ثابتة او إعادة تقييم بعض ارصدة الميزانية لخلق إيرادات وهمية.

4. ترحيل مصروفات تخص العام الحالي لأعوام تالية واكبر مثال على ذلك عندما تقوم الشركة برسمة بعض المصروفات التشغيلية وعدم تحميلها على حساب قائمة الدخل للعام الحالي وذلك لاستهلاكها خلال سنوات مقبله مما ينتج عنه زيادة صافي الأرباح خلال العام الحالي ، وايضا قد يتم ذلك عن طريق تغيير بعض السياسات المحاسبية المستخدمة لترحيل المصروفات لأعوام سابقة أي عن طريق تقليل الاحتياطات والمخصصات.

5. عدم تسجيل او تعمد تخفيض الالتزامات بغير وجه حق ، ان بعض الشركات تقوم بتسجيل المصروفات المستحقة بالمطلوبات لذا الشركة بالإضافة الى ان بعض الشركات تقوم بتعجيل الإيرادات المستقبلية في وجود بعض الالتزامات و تسجل تلك الإيرادات في المرحلة الحالية.

6. ترحيل الإيرادات الحالية الى فترات تالية فبعض الشركات قد لا تقوم بتسجيل إيراداتها الحالية في هذه الفترة ليتم تسجيلها في في اعوام تالية ، وان ذلك الاسلوب يخلق انطباع ان الشركة دائما ما تحافظ على ثبات مستوى إيراداتها المحققة على مدار عدة سنوات.

7. تسجيل بعض المصروفات التي تخص فترات مستقبلية خلال الفترة الحالية وذلك لإظهار البيانات المالية

لفترات مستقبلية بصورة افضل مما يؤدي الى تحسين صورة القوائم المالية عن الفترات المستقبلية ويعطي انطباعا ان الشركة ادت المجهود اللازم لتحسين الوضع المالي¹.

المطلب الرابع: دوافع استخدام المحاسبة الابداعية

إن دوافع الغدارة استخدام المحاسبة الابداعية تنحصر بالنقاط الآتية²

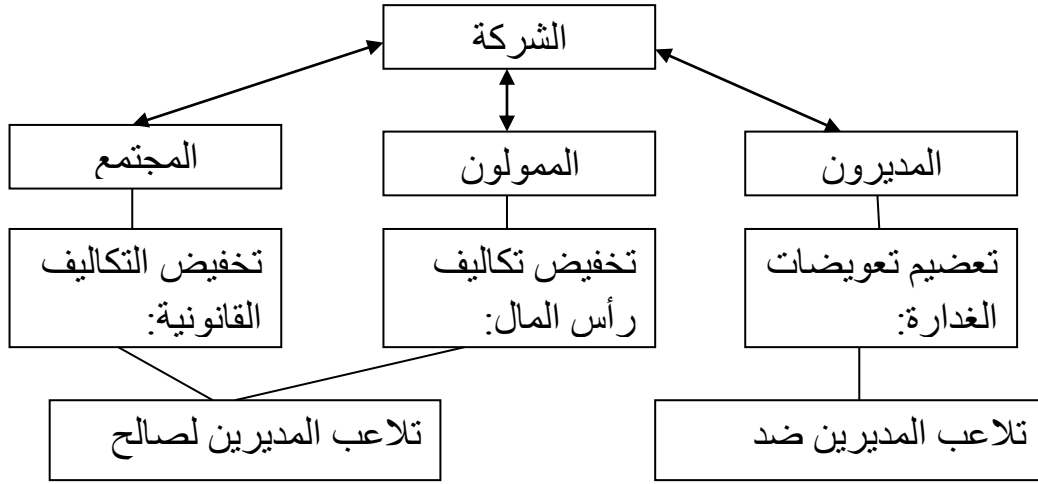
1. تحديد أرقام محددة للأرباح تسعى إليها الشركات و أرباح تعادل توقعاتها المنشورة أو توقعات المحللين الماليين في السوق.
2. التأثير على اسعار بأن تجعل الشركات و أرباحها أقل تقلبا و قبل الاستقرار إذن تقلبات الدخل تزيد من المخاطر و ينعكس ذلك في الاستثمار.
3. مواجهة تكاليف ديون من خلال قيام المديرين باختيار أو تغيير الطرق المحاسبية للتأثير على الأرقام تدور حولها اتفاقيات موثيق عقود الديون.
4. التعويضات الادارية و عقود التشجيعية للمدراء إذ أن مثل تلك العقود تدفع بالمديرين إلى اختيار الطرق المحاسبية التي تزيد من منافعهم الشخصية.
5. التكاليف السياسية نتيجة القوانين و الأنظمة لمطالبات التي تفرضها الدولة مثل قوانين زيادة معدلات الضرائب و تحميل الوحدات الاقتصادية لأعباء اجتماعية مرتفعة.
6. التقليل من الضرائب الواجبة الدفع من خلال الاختيار و المفاضلة بين الأساليب أو طرق المحاسبة المؤثرة على الدخل الخاضع للضريبة بما لا يتعارض مع القوانين الضريبية.

و يبين الشكل رقم (1) العلاقة بين ممارسات المحاسبة الابداعية أو فرط ذو المصلحة.

¹ الدهراوي كمال الدين مصطفى، مدخل معاصر في نظم معلومات المحاسبية دار الجامعة، اسكندرية، 2005، <http://lib.neelain.edu.sd>، تاريخ الاطلاع 12/04/2017، بدون صفحة

² القرى ميسون بنت محمد بن علي "دوافع و أساليب المحاسبة الاداعية في الشركات المساهمة في مملكة العربية السعودية دراسة الميدانية، كلية الاقتصاد و الادارة، جامعة الملك عبد العزيز 2010، www.kau.edu، تاريخ الاطلاع 22/04/2017، بدون صفحة

الشكل (1-1) العلاقة بين ممارسات المحاسبة الابداعية والأفراد ذوي المصلحة.



المصدر: Balaciu, Diana, « Is Creative Accounting Afrom pf Manipulation ».

المبحث الثاني: الإبداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبة الدولية.

المطلب الأول: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية.

نشأ مفهوم معايير المحاسبة الدولية في 1904، في المؤتمر الدولي المنعقد في سانس لويس في المؤتمر الدولي العاشر تبلورت هذه الفكرة بتشكيل لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC في 1973 بقيادة هيئات محاسبية مهنية في تسع دول¹، وتعد الحاجة إلى معايير المحاسبة الدولية وليدة الظروف و التطورات الاقتصادية التي شهدها العالم، بحيث ألزم وجود قواعد عامة تعالج المسائل المحاسبية المتشابهة، وذلك لتسهيل عملية القياس و الإفصاح المحاسبي ثم المقارنة بين القوائم المالية و تقييم أداء الوحدات الاقتصادية، وبالطبع فإن ذلك يساهم في تسهيل عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية على النطاق الدولي، وعلى العكس من ذلك كلما كانت هناك اختلافات في الطرائق و التطبيقات المحاسبية كلما زاد ذلك من صعوبة إجراء المقارنات و قم صعوبة عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية السليمة، ولم تقتصر محاولات توحيد الممارسة العملية على المستوى الفطري، غذا كان للاتحادات الإقليمية و التوسع في التجارة الخارجية و الاستثمارات الدولية، وانتشار الوحدات الاقتصادية المتعددة الجنسية الأثر في اتساع قاعدة مستخدمي البيانات المحاسبية، لتضم بالإضافة إلى المستخدمين المحليين مستخدمي آخرين على نطاق دولي².

هذا بالإضافة إلى قيام دول كثيرة لاسيما الدول النامية بتبني هذه المعايير مباشرة بسبب عدم وجود معايير محلية لديها أصلاً، فقد قمت لها خلاصة جهود كثيرة من علماء المحاسبة على طبق من الذهب³.

وبناء على ما سبق وردت تعاريف كثيرة للمعايير المحاسبية، يمكن إدراج هذه التعاريف من خلال هذا الجدول، و كما يأتي:

¹- أبوزيد، محمد المبروك، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربي، الطبعة الأولى، ايتراك للنشر و التوزيع، القاهرة، 2005، www.etracpublishing.com، تاريخ الاطلاع 12 / 2016، ص:33.

²- القاضي، حسين وحمدان مأمون، نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2006، www.daralthafa.com، تاريخ الاطلاع 12/2016، ص: 33 .

³- الجعارات، خالد جمال، معايير التقارير المالية الدولية 2007 - IASsIFRAsS، الطبعة الأولى، اثناء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2008، www.itraajo.com، تاريخ الاطلاع 12/2016، ص:23.

الجدول رقم (01-01): تعاريف المعايير المحاسبية الدولية من وجهة نظر مجموعة من الكتاب و الباحثين.

المصدر "الكتاب و السنة"	تعاريف المعايير المحاسبية الدولية ?
(الشيرازي، 1990، 125)	"نموذج أو نمط للأداء المحاسبي و الأحكام الخاصة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو بنوع معين من أنواع العمليات أو الأحداث أو الظروف التي تؤثر في الوحدة الاقتصادية"
(Belkaoui,2000,163)	تعتبر حلقة الوصل بين كل من الأهداف و المفاهيم من جهة و بين التطبيقات العملية من جهة أخرى.
(القاضي و حمدان، 2000، 33)	"نماذج وإرشادات عامة تؤدي إلى توجيه و ترشيد الممارسات العملية في مجال المحاسبة و التدقيق"، و هي بهذا المعنى تمتلك صفة إرشادية عامة و تقدم الأسس المناسبة للإجراءات العملية.
(البارودي، 2002، 30)	"بيانات كتابية يصدرها جهاز أو هيئة تنظيمية محاسبية رسمية كانت أم مهنية تتناول تنظيم الأسلوب المناسب لتحديد و قياس و عرض عنصر محدد من عناصر القوائم المالية للوحدة الاقتصادية و ذلك لأغراض تحديد نتائج الأعمال و بيان المركز المالي لتلك الوحدة بدرجة مناسبة من الدقة و الموضوعية"
(أبو زيد، 2005، 58)	عبارة عن مجموعة من المقاييس و الإرشادات المرجعية الوضعية المحددة يستند إليها المحاسب في انجاز عمله من قياس و إثبات و افصاح عن المعلومات حول الأحداث الاقتصادية للوحدات الاقتصادية.
(عبد الله، 2012، 36)	مجموعة من الأسس و الضوابط و التوجيهات تستهدف معالجة موضوعات محاسبية عامة أو خاصة وذلك طبقاً للأعراف و المبادئ المحاسبية المتفق عليها أو المقبولة قبولاً عاماً.

المصدر: الجدول من إعداد باخجة عبد الله محمد طالب من مذكرة تأثير المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية، اقليم كردستان، العراق، 2013.

المطلب الثاني: أهمية المعايير المحاسبية الدولية.

إن أهمية معايير المحاسبة الدولية تكمن في الدور الذي تلعبه في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي في سبيل الحصول على بيانات مالية تحتوي على معلومات محاسبية تتصف بالملاءمة و الموثوقية و الثبات و قابلة للمقارنة و تساعد في اتخاذ القرارات الرشيدة من قبل المستخدمين، إذن فهي ضرورية للأسباب الآتية¹:

- 1- المقارنة: تتطلب عملية اتخاذ القرارات المقارنة بين مجموعة من البدائل، وهذه العملية تتطلب القوائم المالية معدة وفق أسس موحدة، و بما أن هدف المحاسبة هو توفير معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات لا فإن المعايير المحاسبية تسهل عملية المقارنة عن طريق توحيد الأسس التي تعد بموجبها تلك القوائم.
- 2- كلفة معالجة المعلومات المحاسبية: إن توحيد الأسس لإعداد القوائم المالية ضروري لمتخذي القرارات، فإذا كانت القوائم المالية المحاسبية معدة وفق أسس مختلفة و متعددة، و يحتاج متخذ القرار إلى طريقة معينة لتوحيد أسس إعدادها، و هذا من شأنه يكلف متخذ القرار كلفة إضافية لمعالجة هذه القوائم المالية التي من الممكن الاستغناء عنها فيما غذا كانت الأسس موحدة عن طريق المعايير المحاسبية.
- 3- القدرة على فهم المعلومات: معظم مستخدمي القوائم المالية لديهم قدرة محددة على فهم المعلومات المحاسبية، فإذا تم إعداد هذه القوائم المالية وفق أسس غير موحدة، يكون من الصعب على مستخدمي هذه المعلومات الاستفادة منها بشكل فعال في إجراء المقارنات بين الوحدات أو بين المدد المالية للوحدة نفسها.

¹- عبد الله، فيصل نجم الدين، التوافق بين القواعد المحاسبية العراقية و المعايير الدولية ودورها في تطوير مهنة المحاسبة في العراق، دراسة تحليلية مقارنة، رسالة ماجستير، كلية الإدارة و الاقتصاد، جامعة صلاح الدين، أربيل، 2012، www.issuu.com، تاريخ الاطلاع 2016/ 12، ص: 39.

- 4- الدعم المنطقي: إن المعايير المحاسبية مدعومة منطقياً و تشير إلى نقاط التقاء المحاسبين، لأنه لا بد من وجود نوع من الالتقاء بينهم في العمل، فالمعايير المحاسبية هي بمثابة نقطة التقاء حتى وإن كانوا يعملون في وحدات اقتصادية مختلفة و في بلدان مختلفة.
 - 5- انسيابية الاستثمار بين البلدان: للمعايير المحاسبية أهمية كبيرة في جذب الاستثمار، فالمستثمر حتى يستثمر أمواله في وحدات اقتصادية معين لا بد أن يقوم بإجراء المقارنات بين الوحدات الاقتصادية التي من الممكن الاستثمار فيها في مختلف البلدان وإن ما يسهل عملية المقارنة هو اتباع طرائق محاسبية موحدة عند إعداد القوائم المالية، وهذا ما توفره المعايير المحاسبية الموحدة.
 - 6- الاستثمار فيها في مختلف البلدان وإن ما يسهل عملية المقارنة هو اتباع طرائق محاسبية موحدة عند إعداد القوائم المالية، وهذا ما توفره المعايير المحاسبية الموحدة.
- فضلا عن أهمية التي اشار إليها "عبد الله" لمعايير المحاسبة الدولية كونها تعمل أساساً للتأكد من الحصول على أكبر قدر من العدالة مخرجات الأنظمة المحاسبية.¹

المطلب الثالث: الخصائص الواجب توافرها في معايير المحاسبة الدولية.

لا بد من معرفة الخصائص الأساسية الواجب توافرها في المعايير المحاسبة الدولية حتى تحقق الفائدة المرجوة من وجودها، وهي كالآتي:²

1. انسجام المعايير المحاسبية مع الإطار المفاهيمي للمحاسبة: بمعنى أن تتم صياغة تلك المعايير في ضوء الأهداف و المفاهيم المحاسبية التي تسعى إلى خدمة كافة مستخدمي المعلومات المحاسبية.
2. الاتساق المنطقي الداخلي و الخارجي للمعايير المحاسبية: أي أن المعايير يجب أن تكون متسقة منطقياً من الناحية الداخلية (أي عدم وجود تناقض أو تعارض بين معيار محاسبي و آخر) و من الناحية الخارجية (أي عدم وجود تعارض بين المعيار و مكونات النظرية المتمثلة بالأهداف و المفاهيم و المبادئ المحاسبية).
3. واقعية المعايير المحاسبية: يجب أن تكون نابعة من الواقع و تتلاءم مع الظروف البيئية المحيطة كما تكون متلائمة مع الأعراق المحاسبية السائدة.
4. المرونة و الاستمرارية: بالإضافة إلى ما ذكر يجب أن تتسم عملية وضع المعايير المحاسبية نفسها بالمرونة و الاستمرارية انسجاماً مع التغيرات في الظروف البيئية المحيطة، وأن تكون قابلة للتجديد و الإضافة دون أن تصاحبها إجراءات معقدة.
5. حيادية المعايير المحاسبية: أي عدم التحيز تجاه لبلوغ هدف محدد مقدم لمصلحة طرف معين، فالمعايير يجب أن تكون خالية من التحيز وإلا لن تكون هناك قوائم مالية يمكن الاعتماد عليها وسوف يفقد المستخدمون الثقة بتلك القوائم، مما يؤدي إلى عدم استخدام المعلومات التي تتضمنها.
6. ملاءمة المعايير المحاسبية: باعتبار أن المعايير تعد من أهم أدوات التطبيق العملي، لذا يجب مراعاة كافة الظروف البيئية المحيطة عند إعدادها، بحيث تكون ملائمة لواقع التطبيق العملي، و هذا يتطلب الموازنة بين المتطلبات الفكر و متطلبات التطبيق.
7. مفهومية المعايير المحاسبية: يجب أن تكون المعايير المحاسبية مفهومة من قبل المستخدمين و يتم ذلك عم طريق أخذ رأي الجهات المستفيدة عند إعدادها.

و لكي تكون معايير المحاسبة الدولية تتميز بالمرونة وقابلية التعديل و التغيير بحسب التغيير في الظروف الاقتصادية، فوضع المعايير و تحديثها عملية مستمرة، تستجيب للمستجدات على ساحة الأعمال في البيئة الاقتصادية،

¹- أبو زيد، محمد المبروك، ، مرجع سبق ذكره ،ص:61-62.

²- عبد الله، فيصل نجم الدين، مرجع سبق ذكره ،ص: 39.

فوضع المعايير و تحديثها عملية مستمرة، تستجيب للمستجدات على ساحة الأعمال في البيئة الدولية وتواكب التغيرات و التطورات على الساحة الاقتصادية باعتبار المحاسبة جزءاً لا يتجزأ منها، ويأخذ التطور المستمر في معايير المحاسبة الدولية، مثل (تعديل المعايير "إلغاء بعض البدال المحاسبية و في تعديل التعريفات وايضا في إلغاء بعض الممارسات المحاسبية"، دمج التفسيرات في المعايير، دمج بعض المعايير بعضها ببعض، سحب بعض المعايير، إلغاء بعض المعايير بمعايير لاحقة).

المطلب الرابع: الفجوات الموجودة في معايير المحاسبة الدولية التي تسمح باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية:

تقوم الباحثة بتوضيح معايير المحاسبة الدولية و شرحها و غشارة إلى تلك المعايير التي فيها ثغرات و فجوات و التي تسمح باستخدام اساليب المحاسبة الإبداعية حسب التسلسل الآتي:

المعيار المحاسبي الدولي رقم (1):

عرض القوائم المالية:

- تعتبر القوائم المالية من أهم مصادر المعلومات التي يعتمد عليها المستثمرون و المقرضون المحللون الماليون و غيرهم من الأطراف المهتمة بأمر الوحدة الاقتصادية في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية المتعلقة بالوحدة الاقتصادية، ورغم وجود تشابه في طبيعة المعلومات المالية المتعلقة بالوحدة الاقتصادية التي تحتاج إليها الأطراف المختلفة، إلا أن هناك بالمقابل بعض الاختلافات في احتياجات تلك الأطراف من المعلومات، فقد يحتاج المستثمرون على بعض المعلومات التي قد تختلف عن المعلومات التي يحتاج إليها المقرضون أو التي تحتاج إليها السلطات الضريبية، ونظرا لصعوبة إعداد أكثر من مجموعة من القوائم المالية المختلفة يلي كل منها جهة معينة من مستخدمي القوائم المالية، يتم إعداد قوائم مالية واحدة تدعى القوائم المالية ذات الغرض العام بحيث تلي تلك القوائم معظم ما تحتاج إليه الأطراف الخارجية المهتمة بأمر الوحدة الاقتصادية، ويحتوي القوائم عادة بالإضافة على القوائم المالية معلومات أخرى إضافية قد لا تتطلبها معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولي، فقد يتضمن التقرير السنوي عرضا دعائيا للخدمات أو المنتجات التي تتعامل بها الوحدة الاقتصادية، ولكي تحقق المنظمات المهنية لمستخدميها الفائدة الإعلامية اللازمة لاتخاذ القرارات اشترطت توفير " الإفصاح " الكافي في هذه التقارير و الكشوفات المالية¹، ويرى (حسن و آخرون) تحديد أهداف المحاسبة و التقارير المالية بمثابة الخطوة الأولى في النظام المحاسبي لما لهذا التحديد من أهمية في الحكم على كفاءة التطبيقات العملية الجارية و البديلة و صياغة المعايير المحاسبية و تطويرها، وتتضمن صياغة الأهداف المحاسبية تحديد الجهات المستفيدة من التقارير المالية و ماهية المعلومات المحاسبية المطلوبة من قبل تلك الجهات وطرق توصيلها في الوقت المناسب²، ويلاحظ أن القوائم المحاسبية تحتوي على معلومات مكية كما يتضح ذلك من التعريف الذي اعتمده المجموعة الدراسية التي شكلتها جمعية المحاسبين القانونيين الأمريكيين تحديد أهداف المحاسبة المالية و اهداف القوائم المالية عام 1973، و التعريف نص على أن:

¹- الحبيطي، قاسم محسن، قياس خسارة المعلومات في تجميع بنود التقارير و الكشوفات المالية في النظام المحاسبي الموحد للمصارف العراقية، مجلة تنمية الراقدين، المجلد 25، العدد 721، كلية الإدارة و الاقتصاد، جامعة الموصل، ao-academy.org/ar+2003، تاريخ الاطلاع 2016/12، ص:200.

²-حسن، عبد الفتاح أمين و الآخرون، ثائر صبري الغبان وبشرى نجم عبد الله، صياغة أهداف المحاسبة و التقارير المالية في ظل اختلاف المتغيرات البيئية، مجلة العلوم الاقتصادية و الإدارية، المجلد 13، العدد 47، كلية الإدارة و الاقتصاد، جامعة بغداد، 2007، www.aisj.net، تاريخ الاطلاع 2016/12، ص:204.

المحاسبة هي نشاط خدمي، ووظيفتها هي الإمداد بالمعلومات الكمية أساسا ذات الطبيعة المالية عن أنشطة الوحدات الاقتصادية التي تفيد في اتخاذ قرارات اقتصادية.

- يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (1) إلى وصف أسس عرض القوائم المالية المعدة للاستخدام العام، وذلك بهدف ضمان قابلية المقارنة للقوائم المالية لنفس الوحدات الاقتصادية المالية المعدة للاستخدام العام، وذلك بهدف ضمان قابلية المقارنة للقوائم المالية لنفس الوحدات الاقتصادية عبر المدد المالية المتتالية و المقارنة بين القوائم المالية مع الوحدات الاقتصادية الأخرى التي تعمل في نفس المجال و حتى تكون هذه القوائم ذات جودة عالية يجب أن تحتوي على معلومات و بيانات ملائمة و ذات مصداقية و موثوقية.

و بناء عليه فإن الأهداف الرئيسية للمعيار تتلخص فيما يأتي:

1. تحديد الأسس الواجب اتباعها لعرض القوائم المالية ذات الغرض العام.
2. التأكيد على توفر خاصية المقارنة بين القوائم المالية للوحدة الاقتصادية نفسها عبر المدد المالية المتتالية و بين القوائم مع الوحدات الاقتصادية الأخرى التي تعمل في المجال نفسه.
3. تحديد الإطار العام لإعداد و عرض القوائم المالية، و تحديد الحد الأدنى من البيانات الواجب نشرها في القوائم المالية.
4. لم يحدد المعيار التفاصيل الخاصة بالاعتراف و القياس و الإفصاح عن عمليات دقيقة و محددة، بل ترك هذه الأمور للمعايير الأخرى.

- يغطي معيار المحاسبة الدولي رقم (1) المحتويات و الشكل الذي يتوجب أن تعرض به القوائم ذات الغرض العام التي يتم إعدادها و عرضها طبقا لمعايير الإبلاغ المالي الدولية (أو ما تسمى المعايير الدولية للتقارير المالية)، ويقصد بالقوائم المالية ذات الغرض العام تلك القوائم التي تخدم مستخدمي القوائم المالية الذين لا يملكون السلطة أو التأثير في الحصول على بيانات أو قوائم تلبي حاجاتهم الخاصة من المعلومات.

- و بالتالي فإن المعيار لا ينطبق على ما يأتي:

1. القوائم المالية ذات الغرض الخاص التي قد تحتاجها إدارة الوحدة الاقتصادية أو أي جهات أخرى من الوحدة الاقتصادية (القوائم المالية المرحلية المختصرة).
2. الوحدات الاقتصادية التي ليست لها حقوق ملكية مثل الصناديق المشتركة، و الوحدات الاقتصادية التعاونية إلا إذا تم تعديل عرض حصص الأعضاء أو المشاركين فيها.
3. الوحدات الاقتصادية الحكومية و الخاصة غير الهادفة للربح حيث لا ينطبق عليها الكثير من المفاهيم الواردة في القوائم المالية للمنشآت الهادفة للربح، ويمكن أن ينطبق المعيار إذا تم تعديل بعض المفاهيم و المسميات الواردة فيه لتلائم تلك الوحدات الاقتصادية¹.

و فضلا عن كل هذا فإن (شرويد و آخرون) اشاروا في كتابهم إلى أثر معايير المحاسبة الدولية على القوائم المالية فيما يأتي: نشر مجلس معايير المحاسبة المالية سنة 1996 نتائج مشروع كان يهدف إلى تحليل الأثر المترتب على الفروق و التشابهات بين معايير المحاسبة الدولية و معايير المحاسبة الأمريكية المبادئ المحاسبية و المتعاف عليها وقد تم تحديث

¹الشعير، مصطفى محمد علي سيد، تأثير المعلومات المحاسبية المنشورة على اتخاذ قرارات الاستثمار في الأوراق المالية، مع دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، 2006، repository.sustech.edu ، تاريخ الاطلاع 2016/12، ص:148.

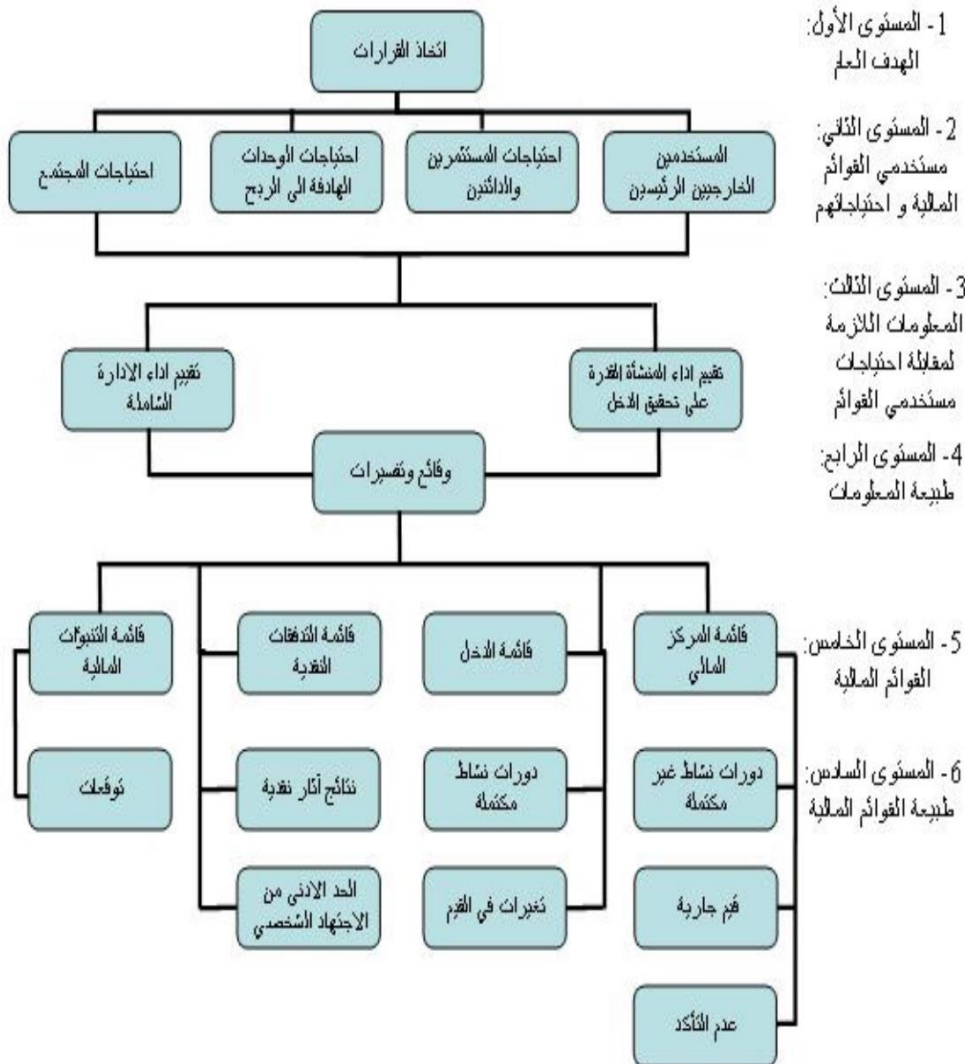
هذه الدراسة لاحقا سنة 1999 لتشمل معايير إضافية لم تشملها الدراسة (السابقة) الحالية. قد تم تحليل كل معيار من معايير مجلس معايير المحاسبة الدولية في محاولة لتحقيق ما يلي:

تحديد أوجه الشبهه و الاختلاف بين معايير المحاسبة الدولية، و مبادئ المحاسبة و المتعارف عليها.

1. تقييم أثر أوجه الشبهه و الاختلاف بينهما و أهميتها النسبية
2. إعطاء أمثلة إذا أمكن.

أما من أهم المحاولات العلمية التي بذلت لتحديد أهداف القوائم المالية فهي المحاولة التي قام بها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، ففي عام 1971 تم تكوين لجنة لهذا الغرض عرفت باسم لجنة تروبلود ولقد جاء تقرير هذه اللجنة شاملا لأثني عشر هدفاً يكون في مجموعها هيكل متنسق له عدة مستويات متدرجة من العموميات إلى الخصوصيات، و فيما يأتي شكل يوضح البناء الهيكلي لأهداف التقارير المالية و مستوياتها للاستخدام:

الشكل (1-2): البناء الهيكلي لأهداف التقارير المالية



المصدر : الشيرازي, عباس مهدي, نظرية المحاسبة, الطبعة الاولى , دارالسلاسل للطباعة والنشر والتوزيع, الكويت, 1990.

و من هنا تقوم الباحثة بتوضيح الثغرات و الفجوات التي تسمح باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية و التي هي موجودة في هذا المعيار، هناك بإمكان المحاسب استخدام اساليب المحاسبة الإبداعية في كل من قائمة الدخل و قائمة المركز المالي كما يأتي:

أولاً: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل:

يمكن استعراض أهم الأساليب و الطرق المستخدمة للتلاعب في إطار المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل بالأساليب الآتية:¹

أ- أساليب المحاسبة الإبداعية فيما يخص المصاريف:

1. نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة: أن هذا النوع من التلاعب ذو علاقة بحسابات الموجودات حيث من المعروف أن المصارف المترتبة على تنفيذ الأعمال قد تؤدي إلى تحقيق منافع قصيرة الأجل مثل الإيجارات و الرواتب و الإعلانات التي تحسم مباشرة من الإيرادات، وقد تؤدي إلى منافع بعيدة الأجل المباني و الآلات التي تعد موجودا يحسم اندثارها على مدى طويل الأجل، في الوقت الذي تكون الفائدة منها قد تحققت فعليا، وفي بعض الأحيان فإن بعض بنود هذه الموجودات تصبح عديمة المنفعة، وبالتالي يتم تسجيله كمصاريف تخصم مباشرة من الدخل.

2. الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم المطلوبات:تقوم إدارة بعض الوحدات الاقتصادية في بعض الأحيان لغايات خاصة فيما مثل ارتباط الالتزامات بشؤون قضائية، أو الالتزامات بالشراء بالإفصاح المتحفظ عن التغييرات التي تحدث في حسابات الالتزامات.

3. نقل المصروفات المترتبة على الوحدة الاقتصادية مستقبلا إلى المدة المالية الحالية لظروف خاصة: تستخدم هذه الأساليب في الأوقات الصعبة التي تواجهها الوحدات الاقتصادية، لأن تراجع الأعمال و غيرها من النكسات يدفع المديرين إلى عمل إجراءات في السجلات المحاسبية لذلك على أمل أن المستقبل سيكون أفضل، و يهدف التخفيف من الأعباء عن الوقت الراهن على حساب مستقبل جيد متوقع.

ب- أساليب المحاسبة الإبداعية فيما يخص الإيرادات:

1- تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما إذا كانت عملية البيع لا تزال موضع شك: حسب الإجراءات المتبعة فإن تسجيل الدخل يتم بعد اكتمال عملية تبادل المنفعة، و في هذه الطريقة يتم الاعتراف محاسبيا و دفتريا بالدخل المترتب على عملية البيع قبل أن تكتمل العملية ذاتها على أرض الواقع و قبل اكتمال عملية تبادل المنفعة.

2- تسجيل إيراد مزيف: تتمثل هذه الطريقة في تسجيل إيرادات وهمية أو مزيفة.

3- زيادة الإيرادات من خلال عائد مرة واحدة: تتمثل هذه الطريقة في قيام إدارة وحدة اقتصادية ما بزيادة إيراداتها واحدة، وهي تعتبر من أساليب التلاعب الشائعة، إذ تعطي هذه الممارسات صورة ايجابية عن إدارة الوحدة الاقتصادية من خلال زيادة إيراداتها و أرباحها في الوقت الذي يكون فيه أداؤها سيئا و عادة ما يتم التعامل مع هذا النوع من العائدات، بالإشارة إلى أنه ناجم عن عمليات غير جوهرية و غير تشغيلية.

4- نقل الإيرادات الجارية إلى مدة مالية لاحقة: تهدف هذه الطريقة إلى تخفيض الأرباح الجارية (الحالية) و نقلها إلى مدة مالية لاحقة تكون الحاجة إليها أكثر إلحاحية، و عادة ما تستخدم هذه الطريقة عندما تكون أوضاع

¹مطر و حليبي، ليندا حسن، دور المدقق الحسابات الخارجي في الحد من اثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الاردنية، 2009،

www.iasj.net، تاريخ الاطلاع 2016/12، ص:10-12.

الوحدة الاقتصادية في السنة الجارية ممتازة، فتقوم بترحيل هذه الأرباح إلى فترات مستقبلية تعتقد إدارة الوحدة الاقتصادية أنها يمكن أن تكون عصبية، من المعروف محاسبيا أن الإيرادات يجب أن تسجل خلال المدة المالية التي تحققت و اكتسبت فيها، إذا تمت الخدمات المقدمة مقابل هذه الإيرادات في المدة المالية نفسها.

ثانيا: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة المركز المالي:

ترتبط أهمية المركز المالي بما توفره من معلومات حول طبيعة و حجم الموارد المتاحة لدى الوحدة الاقتصادية¹ و² المطلوبات تجاه المقرضين و المالكين، و كذلك تساعد في التنبؤ بمبالغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية، إن المنافع التي تحققها قائمة المركز المالي يجب أن تقيم في ضوء مجموعة من المحددات يأتي في مقدمتها أن أغلب الموجودات و المطلوبات تقيم بالكلف التاريخية وهي لا تظهر العديد من العناصر التي لها قيمة مالية مؤثرة كالمعرفة و مهارات العاملين، و فيما يأتي عرض لفرص التلاعب بالقيم المحاسبية باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في هذه القائمة:

¹مطر وحلبي، مرجع سبق ذكره، ص:12-13.

الجدول (1-2): التلاعب بالقيم المحاسبية باستخدام اساليب المحاسبة الابداعية

<p>الموجودات غير الملموسة:</p> <p>حيث تتم المبالغة في تقييم بنود الموجودات غير الملموسة مثل العلامة التجارية، شهرة المحل، خبرة الاختراع، إضافة إلى الاعتراف المحاسبي بالموجودات غير الملموسة، بما يخالف الموجودات و القواعد المتصوص عليها ضمن معايير المحاسبة الدولية مثل الاعتراف بالشهرة غير المشتركة، إضافة إلى إجراء تغييرات غير مبررة في طرق الإطفاء المتبعة في تخفيض هذه الموجودات.</p>	<p>الموجودات الثابتة:</p> <p>حيث لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في المركز المالي، كذلك يتم التلاعب في نسب الأندثار المتعارف عليها للموجودات عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المستخدمة في السوق</p>
<p>النقدية:</p> <p>يتم في هذا البند عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة، و التلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية.</p>	<p>الاستثمارات المتداولة:</p> <p>يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم الأوراق المالية، إضافة إلى إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض الأسعار.</p>
<p>الذمم المدينة:</p> <p>يتم التلاعب هنا من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة، بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها، وإجراء أخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الذمم المدينة، من تصنيف الذمم طويلة الأجل على أنها أصول متداولة بهدف تحسين سيولة الوحدة الاقتصادية.</p>	<p>المخزون:</p> <p>في هذا البند تتركز عمليات التلاعب و ممارسة أسلوب المحاسبة الإبداعية في تضمين كشوفات جرد بنود بضاعة راكدة و متقادمة إضافة إلى عمليات التلاعب في اسعار تقييمها.</p>
<p>الموجودات الطارئة:</p> <p>يتم إثبات الموجودات الطارئة قبل التأكد من تحققها، مثل إثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد الزبائن قبل إصدار الحكم فيه.</p>	<p>الاستثمارات طويلة الأجل:</p> <p>تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل، من طريقة التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية كالمثال.</p>
<p>المطلوبات طويلة الأجل:</p> <p>مثل الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية، بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل، لتحسين نسب السيولة.</p>	<p>المطلوبات المتداولة (قصيرة الأجل):</p> <p>مثل عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة، بهدف تحسين نسب السيولة.</p>

المصدر: مطر، محمد و حلي، ليندا حسن، دور المدقق الحسابات الخارجي في الحد من اثار المحاسبة الابداعية على متوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الاردنية، جامعة الشرق الاوسط- الاردن، 2009

المعيار المحاسبي الدولي رقم (2):

المخزون:

يتناول معيار المحاسبة الدولي رقم (2) " المخزون " وصف المعالجة المحاسبية للمخزون، ويشكل أساسي تحديد مبلغ¹ التكلفة التي يجب أن يتعرف بها كالموجود تحت مسمى المخزون الذي سيظهر ضمن الموجودات في الميزانية العمومية حتى يتم الاعتراف بالإيرادات المتعلقة بها وذلك عندما يتم بيع ذلك المخزون، ويمكن تعريف المخزون بأنه مجموع السلع التي تشتريها الوحدة الاقتصادية بهدف بيعها أو تصنيعها في دورة النشاط العادي للوحدة الاقتصادية، و عادة يتكون المخزون في الوحدات الاقتصادية التجارية من عنصر واحد فقط هو البضاعة الجاهزة، أما المخزون في الوحدات الاقتصادية الصناعية فيتكون من العناصر الثلاثة الآتية:

1. المواد الخام.
2. البضاعة تحت التشغيل.
3. البضاعة تامة الصنع.

وإن المخزون يمثل بضاعة معدة للبيع خلال الدورة التشغيلية العادية للوحدة الاقتصادية أي سيتحول إلى نقدية خلال مدة نقل عادة سنة فإنه يعد أحد المكونات الأساسية للموجودات المتداولة الأساسية و كذلك يعد عنصرا أساسيا من مكونات راس مال العامل.

- يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (2) إلى:

1. وصف المعالجة المحاسبية للمخزون، حيث يوفر المعيار الإرشادات و القواعد التي تحدد تكلفة المخزون.
 2. بوصف كيفية الاعتراف بالمخزون كالموجود ثم كيفية الاعتراف به كمصرف لاحقا.
 3. بيان كيفية تحديد صافي القيمة القابلة للتحقق للمخزون.
 4. توضيح أساليب قياس تكلفة المخزون.
- يغطي المعيار البضاعة تامة الصنع و البضاعة المعدة للبيع في العمليات العادية للوحدة الاقتصادية، و البضاعة تحت التشغيل، و الأدوات و (و المواد التي تستخدم في عملية الانتاج (المواد الخام).
- و لا يغطي المعيار ما يأتي:
1. الأعمال قيد الانشاء الناجمة عن عقود الإنشاء، عقود الخدمات المرتبطة بها مباشر و التي تعالج ضمن معيار المحاسبة الدولي رقم (11) عقود الإنشاء.
 2. الأدوات المالية التي تتم معالجتها بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (39) الأدوات المالية: الاعتراف و القياس.
 3. الموجودات البيولوجية المرتبطة بالنشاط الزراعي، و الانتاج الزراعي حتى نقطة الحصاد، و تتم المحاسبة عنها وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (41) الزراعة.

¹ أبو نصار وحميدات، مرجع سبق ذكره، ص، ص: 66-67.

و لا ينطبق هذا المعيار على قياس المخزون المحتفظ به من قبل:

1. منتجي المنتجات الزراعية و الانتاج الزراعي بعد الحصاد و المعدن و المنتجات المعدنية، إلا إذا كان يتم قياسها بصافي القيمة القابلة للتحقق، عندها يعترف بها في قائمة الدخل في المدة الحالية.
2. الوحدات الاقتصادية التجارية، و سطاء بيع البضائع الذين يقومون بقياس مخزونهم بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع المقدرة، حيث يتم الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة مطروحا منها تكلفة بيع المخزون المقدرة في قائمة الدخل في مدة التغيير.

أقر مجلس المعايير المحاسبية الدولية معيارا خاصا بالمخزون، و الذي يدور حول المحاور الرئيسية الآتية:

1. تحديد المعالجة المحاسبية للمخزون و كيفية الاعتراف به كمصروفات و كيفية قياسه.
2. التزويد بدليل لتحديد تكلفة المخزون و الاعتراف باللاحق بالمصروفات بما في ذلك أي تخفيضات في تكلفة المخزون إلى القيمة القابلة للتحقق، استنادا إلى قاعدة التكلفة أو القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل، و ذلك بدلا من القاعدة المشهورة السابقة و هي التكلفة أو السوق أيهما أقل.
3. عكس خسارة الانخفاض في المخزون عند توفر مجموعة من الشروط.
4. التعرف على أساليب تسعير المخزون و إلغاء أسلوب الوارد أخيرا صادارا أولا LIFO بموجب هذا المعيار والتأكيد على استخدام طريقة تسعير المخزون الوارد أولا صادرا أولا FIFO وذلك بسبب ارتفاع معدلات التضخم، و بما أن بموجب طريقة FIFO يبقى آخر الأسعار أي أحدثها، و تتلاءم هذه الطريقة مع ظروف التضخم الاقتصادي.

أما أهم الثغرات و الفجوات التي تسمح باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية و التي موجودة في هذا المعيار:

فعند إعداد القوائم المالية يتطلب هذا المعيار تقييم المخزون بالتكلفة أو الصافي القيمة القابلة للتحقق أيهما اقل، وعند انخفاض المخزون عن مبلغ التكلفة يتم الاعتراف بالفرق كمصروف هبوط أسعار المخزون و يتعرف به في قائمة الدخل.

و أيضا هناك خيار آخر في يد المحاسب عند تحديد تكلفة المخزون لأن هناك أكثر من الطرق لتحديدها و هما:

1- طريقة التمييز المحدد:¹

يتوجب استخدام طريقة التمييز العيني لتحديد تكلفة بنود المخزون في حالة كون كل مجموعة من بنود المخزون تشتري و تستعمل منتج أو منتجات محددة و لا يوجد تداخل في استعمال المخزون بين المنتجات المختلفة.

2- الطرق الافتراضية لتحديد تكلفة المخزون:

- أ- أوجب المعيار استخدام طريقة الوارد أولا صادرا أولا أو طريقة المتوسط المرجح لتحديد تكلفة المخزون في الحالات التي لا يمكن استخدام طريقة التمييز العيني، في حين لم يسمح المعيار باستخدام طريقة الوارد أخيرا صادرا أولا و التي كان يسمح باستخدامها قبل العام 2003، وذلك لأن هذه الطريقة لا تتماشى مع مفهوم القيمة العادلة التي تعتبر الاتجاه الحالي لمجلس معايير المحاسبة الدولية.
- ب- تقوم طريقة الوارد أولا صادرا أولا على مفهوم أن المخزون الذي يتم شراؤه جديدة، أو الذي يتم بيعه في البداية.
- ت- تتطلب طريقة المتوسط المرجح إعادة احتساب متوسط تكلفة المخزون عند كل عملية شراء جديدة، أو على أساس دوري وفق نظام الجرد المستخدم في الوحدة الاقتصادية.

¹ أبو نصار وحميدات، مرجع سبق ذكره، ص: 71-72.

ث- يجب استخدام أسلوب وطريقة تحديد تكلفة المخزون نفسها لكل مجموعة من بنود المخزون تتشابه في طبيعتها و مجال استخداماتها، إلا أنه يمكن استخدام طرق وأساليب مختلفة لمجموعات المخزون المختلفة، لا يجوز استخدام طرق مختلفة من طرق تحديد تكلفة المخزون بسبب الاختلاف في الموقف الجغرافي للمخزون أو بسبب اختلاف قوانين الضريبة من منطقة لأخرى.¹

المعيار المحاسبي الدولي رقم (7):

قائمة التدفقات النقدية:

يتناول معيار المحاسبة الدولي رقم (7) "قائمة التدفقات النقدية" متطلبات إعداد قائمة التدفقات النقدية، و هي القائمة التي تبين المقبوضات النقدية و المدفوعات النقدية للوحدة الاقتصادية خلال مدة معينة، يصنف المعيار التدفقات النقدية إلى تدفقات من الأنشطة التشغيلية و تدفقات من الأنشطة الاستثمارية، و تدفقات من الأنشطة التمويلية، وقد عرف معيار المحاسبة الدولي رقم (7) تلك النشاطات كما يأتي:

1. النشاطات التشغيلية: هي النشاطات الرئيسية لتوليد الإيراد في الوحدة الاقتصادية و النشاطات الأخرى التي لا تعتبر من النشاطات الاستثمارية أو التمويلية.
 2. النشاطات الاستثمارية: هي النشاطات المتمثلة في امتلاك الموجودات طويلة الأجل و التخلص منها، و غيرها من الاستثمارات التي لا تدخل ضمن البنود التي تعادل النقدية.
 3. النشاطات التمويلية: هي النشاطات التي تنتج عنها تغيرات في حجم و مكونات ملكية رأس المال و عمليات الافتراض التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية.
- يهدف هذا المعيار إلى ضمان توفير المعلومات حول التغيرات في النقدية و ما يعادلها للوحدة الاقتصادية بواسطة قائمة التدفقات النقدية، ستصنف هذا المعيار مصادر التدفقات النقدية إلى التدفقات من النشاطات التشغيلية و الاستثمارية و التمويلية، وذلك لمساعدة مستخدمي القوائم المالية بمعلومات لتقييم الوضع النقدي من حيث توفر السيولة و توقيتها.
 - إن نطاق هذا المعيار هو على الوحدة الاقتصادية إعداد قائمة التدفقات النقدية بموجب متطلبات هذا المعيار، وعرضها كجزء مكمل للقوائم المالية الأخرى لأي مدة تقدم عنها القوائم المالية.
 - ومن هنا تقوم الباحثة بتوضيح على الثغرات و الفجوات التي تسمح باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية و التي هي موجودة في هذا المعيار:

تعرض قائمة التدفقات النقدية جميع التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من حيث مصادرها و استخداماتها خلال مدة زمنية معينة، ويهدف إعداد هذه القائمة إلى مساعدة المستثمرين، والدائنين، و الدارسين، و غيرهم في تحليل النقدية من خلال توفير معلومات ملائمة عن مصادر التدفقات و المدفوعات النقدية خلال مدة زمنية معينة، مثل.

1. يقوم المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلية، باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية و العكس، و هذه الإجراءات و الممارسات لا تؤثر في القيم النهائية و لا تعيرها.

¹ أبو نصار وحميدات، مرجع سبق ذكره، ص: 102.

2. كذلك تستطيع الوحدة الاقتصادية دفع تكاليف التطوير الرأسمالي و تسجيلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجية و تبعدها عن تدفقات النقدية الخارجة التشغيلية، و بالتالي فإن هذه الممارسات تزيد من التدفقات النقدية الداخلة.
3. كذلك تتوفر إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئيا من دفع الضرائب، فمن خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية/ مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات و بعض حقوق الملكية و كذلك الحال بالنسبة للعمليات غير المكتملة، حيث إنها تؤثر في التدفقات النقدية التشغيلية، من خلال إزالة تأثير الضريبة عن هذه العمليات من التدفقات النقدية التشغيلية، إذ أن أي نقد يتم تسلمه نتيجة العمليات غير المكتملة أو نتيجة للتخلص منها يتم اعتباره ناجما عن نشاطات استثمارية، لذلك اصناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية، تتم غزالة تأثير مكاسب أو خسائر العمليات التشغيلية غير المكتملة أو التخلص منها من الدخل الصافي.
4. التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة، وذلك لإزالة البنود غير المتكررة، و كذلك حيث من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للوحدة الاقتصادية باعتبارها اهما تجارية، حيث يمكن تصنيفها كاستثمارات جارية أو غير جارية اعتمادا على مدة الاحتفاظ بها.

المعيار المحاسبي الدولي رقم (8):

السياسات المحاسبية، و التغيرات في التقديرات المحاسبية، و الأخطاء:

تحتاج إدارة الوحدة الاقتصادية في كثير من الأحيان إلى المفاضلة بين طرق و إجراءات محاسبية بديلة في تسجيل المعاملات و في إعداد القوائم المالية لغرض تحديد السياسة المحاسبية للوحدة الاقتصادية، و هي مجموعة من أدوات التطبيق العلمي المستخدمة من قبل الوحدة الاقتصادية في إنتاج و توصيل المعلومات المالية، و تتمثل بالقواعد و الطرق و الاجراءات المحاسبية التي يستعين بها المحاسب في تسجيل المعاملات و في إعداد القوائم المالية، و نظرا لتعدد بدائل السياسة المحاسبية تقع على الإدارة مسؤولية تحديد السياسة المحاسبية للوحدة الاقتصادية بما يلائم ظروفها، و قد تقوم الوحدات الاقتصادية في بعض الأحيان بإحداث تغيير أو أكثر في سياساتها المحاسبية المتبعة في السنوات السابقة.

المعيار المحاسبي الدولي رقم (10):

الأحداث اللاحقة لإعداد الميزانية:

إن الوحدة الاقتصادية كائن ينبض بالحياة و تتميز الأحداث و العمليات المالية فيها بالاستمرارية، حيث إن بعضها يؤثر على المركز المالي للوحدة الاقتصادية نتيجة أعمالها بعد صدورها، و يتطلب الأمر ما دام أنه يتم بعد إصدار هذه القوائم أن يتم عكس آثار بعض هذه العمليات و الأحداث في القوائم المالية بتعديل ما ورد فيها من أرقام ذات علاقة بالحدث أو العملية، أو الاكتفاء فقط بالإفصاح عن هذه العمليات و الأحداث ضمن الملاحظات لكي تكون القوائم المالية ممثلة بصدق واقع الوحدة الاقتصادية، و قد تم تعريف الحدث اللاحق لتأريخ إعداد الميزانية بأنه تلك الأحداث الإيجابية و السلبية التي تحصل في المدة بين تاريخ الميزانية العمومية و قبل التاريخ المعتد لإصدارها، و المعاملات ذات

¹ الشيرازي، مرجع سبق ذكره، ص: 101.

² جعارات، مصدر سبق ذكره، ص: 167.

التأثير المادي على القوائم المالية و التي تحدث بشكل لاحق لتأريخ الميزانية العمومية و لكن قبل إصدار القوائم المالية و تقرير المدقق.

و الهدف في هذا المعيار هو وصف أنه متى يجب على الوحدة الاقتصادية تعديل البيانات المالية للأحداث¹ اللاحقة لتأريخ الميزانية العمومية و الإفصاحات التي يجب على الوحدة الاقتصادية إعطاؤها عن تاريخ المصادقة على البيانات المالية المصدره و عن الأحداث بعد تأريخ الميزانية العمومية.

يتطلب هذا المعيار من الوحدة الاقتصادية عدم إعداد من الوحدة الاقتصادية عدم إعداد بياناتها المالية على مبدأ الاستمرارية، إذا دلت الأحداث بعد تأريخ الميزانية العمومية على أن فرض الاستمرارية غير ملائم.²

و يتطلب هذا المعيار أيضا عند إعداد القوائم المالية عديدا من المتطلبات المتعلقة بالأحداث اللاحقة لتأريخ انتهاء المدة المالية من حيث توقيتها و طبيعتها مثل " تأريخ التصريح بإصدار القوائم المالية، و الاعتراف و القياس و الإفصاح"، فيجب على الوحدة الاقتصادية مهما كانت طبيعة الحدث الإفصاح عنه في القوائم المالية سواء كان بتعديل الموجات على القوائم المالية و ذلك للغشارة إلى أن القوائم المالية لا تعبر عن الأحداث التي تقع بعد تأريخ المصادقة، و مما لا شك فيه لا بد من التعرف على الأساليب المستخدمة للإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتأريخ الميزانية.

أما أهم الثغرات و الفجوات التي تسمح باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية و التي هي موجودة في هذا المعيار:

بإمكان المحاسب الاستفادة من اساليب المحاسبة الإبداعية من خلال التلاعب بالأحداث اللاحقة لتأريخ إعداد الميزانية، وذلك من خلال ظهورها أو عدم ظهورها وذلك حسب ظروف الوحدة الاقتصادية لتحقيق أهداف الإدارة، و هذا من خلال وجود (الحدث المعدل و الحدث غير المعدل) و الأمثلة على ذلك ما يأتي:

الحدث المعدل مثل " خسائر الانخفاض عن الهبوط الحاد في القيم القابلة للاسترداد للموجودات غير المتداولة، و خسائر الانخفاض التي تم الاعتراف بها سابقا و التي تحتاج إلى تعديل، و الخسارة الناتجة عن دعوى قضائية ثم مخصص لها، إعداد ديون مشكوك في تحصيلها، وتحديد تكلفة موجودات بعد تأريخ إعداد الميزانية التي تم شراؤها قبل إعداد الميزانية، الأخطاء المحاسبية و التهرب الذي يدل على عدم صحة الأرقام الواردة في القوائم المالية".

و الحدث غير المعدل مثل " الخسائر الناتجة عن الحرائق و الزلازل و الفيضانات، الإعلان عن توزيعات الأرباح، زيادة رأس المال، اقتناء وحدات اقتصادية تابعة أو استثمارات في وحدات اقتصادية زميلة، مكاسب و خسائر الاستثمارات المالية المقتناة للمتاجرة أو المتاحة للبيع".

¹ باقر، جنان عبد العباس، الأحداث اللاحقة لتأريخ الميزانية العمومية و اثارها على مدى حقيقة القوائم المالية، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، المجلد 7، العدد 26، كلية الادارة و الاقتصاد، جامعة كربلاء، 2010،
www.dorar-iraq.net، تاريخ الاطلاع 2016/12، ص: 337-336.

المعيار المحاسبي الدولي رقم (12):

ضريبة الدخل:

تعتبر ضرائب الدخل من المواضيع الهامة التي تنظم أمورها المحاسبية في الغالب بموجب تشريعات محلية، حيث تعتبر من الأمور السيادية المتعلقة بالدول والحكومات، وجاء هذا المعيار بتوحيد المعالجات المحاسبية فيما يتعلق بموجودات أو التزامات الضريبة المؤج و كيفية الاعتراف بالضريبة كالمصروف، و مع ذلك فالمعيار نضمن خطوطا عريضة يمكن الاسترشاد بها عند صياغة القوانين الضريبية المحلية و هذه العلاقة المتبادلة بين المعايير المحاسبية الدولية و القوانين المحلية هي علاقة مستمرة بهدف إيجاد مواءمة بينهما، يعتبر تعظيم ثروة المالكين للوحدة الاقتصادية من أحد أهم الأهداف التي تسعى الإدارة إلى تحقيقها، و تعتبر ضريبة الدخل أحد البنود الهامة التي تخفف من قيمة الأرباح العائدة للمالكين، لذا تحاول الإدارة جاهدة إلى الاستفادة من الإعفاءات الضريبية و التخطيط الضريبي الذي يمكن أن تكون له انعكاسات ايجابية عن طريق تخفيض الدخل الضريبي و بالتالي تعظيم ثروة المالكين.

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل، و المسألة الأساسية في ذلك هي كيف تتم المحاسبة² عن التبعات الجارية و المستقبلية للضريبة لكل من (السداد المستقبلي للمبالغ المسجلة كموجودات (مطلوبات) معترف بها في الميزانية العمومية للوحدة الاقتصادية، و العمليات و الأحداث الأخرى للمدة الجارية المعترف بها للبيانات المالية للوحدة الاقتصادية).

و من هنا تقوم الباحثة بتوضيح الثغرات و الفجوات التي تسمح باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية التي هي موجودة في هذا المعيار، و هذا عن طريق:

أ- الاعتراف بالضريبة المؤجلة و الحالية كدخل أو مصروف و تضمينها في ربح أو خسارة المدة إلا إذا كانت الضريبة قد ظهرت من: " عملية أو حدث تم الاعتراف بهما مباشرة في حقوق الملكية، اندماج الأعمال التي تم اعتبارها اقتناء".

ب- إذا تعلق الضريبة بنود اقتطعت أو حملت على حقوق الملكية فإن الضريبة أيضا يجب ترحيلها أو تحميلها على حقوق الملكية، أما إذا ظهرت الضريبة بسبب اندماج الأعمال كالاقتناء فيجب الاعتراف بها كموجود أو التزام محدد في تاريخ الاقتناء، حيث يقتضي الاعتراف اللاحق بموجود الضريبة المستحقة بعد اندماج الأعمال أن تتم بداية تخفيض الشهرة بها، حتى إذا وصلت الشهرة إلى الصفر و لا تزال هناك أصول التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئيا من دفع الضرائب، مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات و بعض حقوق الملكية.

¹ جعارات، مرجع سبق ذكره، ص: 503-504.

² أبو نصارو حميدات، مرجع سبق ذكره، 209.

المعيار المحاسبي الدولي رقم (18):

الإيراد:

عرف المعيار المحاسبي الدولي رقم 18 الإيراد بأنه التدفقات الداخلة الإجمالية من المنافع الاقتصادية خلال المدة، و الناشئة عن الأنشطة العادية للمنشأة عندما تنجم عنها زيادات في حقوق الملكية عدا تلك الزيادات المتعلقة بمساهمات أصحاب حقوق الملكية.

- تحديد كيفية الاعتراف بالإيراد و قياسه.
- تحديد توقيت الاعتراف بالإيراد.
- ويشكل عام يتم الاعتراف بالإيراد عند توفر شرطين أساسين، هما:
 - تدفع المنافع الاقتصادية من الوحدة الاقتصادية و إليها.
 - امكانية قياس هذه المنافع بموثوقية.

و يجب قياس الإيراد بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو القابل للاستلام و يجب أن يعترف بالفرق بين القيمة العادلة و المبلغ الاسمي للمقابل كإيراد فائدة بما يتفق مع ما جاء في المعيار المحاسبي الدولي رقم 39 " الأدوات المالية: الاعتراف و القياس"، وتعد القضية هذا المعيار الظروف التي يمكن فيها تحقيق هذه المعايير و بالتالي الاعتراف بالإيراد، وهو يقدم أيضا ارشادات عملية على تطبيق هذه المعايير¹.

أما أهم الثغرات و الفجوات التي تسمح باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية والتي هي موجودة في هذا المعيار:

حيث يتم الاعتراف بالإيراد عندما يكون من المحتمل أن تتدفق منافع اقتصادية مستقبلية إلى الوحدة الاقتصادية، ويكون من الممكن قياس هذه المنافع بشكل موثوق، و من هنا بإمكان المحاسب الاستفادة منها، اي تأجل اعتراف بالإيرادات التي يتوقع حصولها أو من المحتمل تحقيقها إلى المدة التي تحققها بشكل فعلي من قبل الوحدة الاقتصادية، وايضا بإمكان المحاسب الاستفادة من الفجوات في القياس و الاعتراف بالإيراد، وذلك من خلال تأجيل الاعتراف به إلى مدة أخرى و هذا للحصول على المنفعة لإدارة الوحدة الاقتصادية.

المعيار المحاسبي الدولي رقم (20):

محاسبة المنح الحكومية و الإفصاح عن المساعدات الحكومية:

تلجأ الحكومات و الوحدات الاقتصادية التابعة للدولة إلى تشجيع ودعم وحدة اقتصادية القطاع الخاص لاسيما تلك الوحدة الاقتصادية التي تعمل في ظل ظروف صعبة أو التي تعمل في مجالات استثمارية غير مرغوب فيها من قبل فئة كبيرة من المستثمرين، و كذلك يتم تقديم المنح الحكومية عادة للوحدة الاقتصادية لتشجيعها على القيام بأنشطة و أعمال قد لا تنفذها دون وجود تلك المنح، و يتخذ تشجيع ودعم الدولة عدة أشكال منها [تقديم مساعدات نقدية أو عينية مباشرة، أو تخفيض الضرائب أو الإعفاء عنها لمدة محددة، أو تقديم قروض بفائدة متدنية أو بفوائد مجانية، أو المساعدة في توفير البنية التحتية و غيرها من اشكال المساعدات المختلفة]، ونظرا لكون المساعدات الحكومية تشكل في بعض الأحيان مبالغ ذات أهمية نسبية عالية بالنسبة للوحدة الاقتصادية المستفيدة منها، ولكون تلك المساعدات مشروطة بشروط [الاعتراف و الإفصاح] يتوجب أن تلبى الوحدة الاقتصادية، فقد تم تخصيص المعيار المحاسبي الدولي

¹جعرات، مرجع سبق ذكره، ص: 508-509.

رقم (20) ليعالج الجوانب المتعلقة بالمنح و المساعدات الحكومية، حيث يهدف المعيار إلى بيان كيفية المعالجة المحاسبية عن المنح الحكومية و كيفية الاعتراف بها، و كذلك يتطرق إلى متطلبات الإفصاح عن المساعدات الحكومية.¹

المعيار المحاسبي الدولي رقم (23):

تكاليف الاقتراض:

لا يمكن تصور أن الوحدة الاقتصادية ستبقى على الدوام تعتمد على التمويل المتوفر من الملاك أو التمويل الداخلي من خلال الأرباح المحتجزة، حيث إن هناك بديلاً ثالثاً هو التمويل الخارجي، و تحدد الوحدة الاقتصادية أي مصادر التمويل التي ستعتمدها لتمويل عمليات معينة استناداً إلى تكلفة التمويل و كذلك تكلفة الفرصة البديلة للأموال المتاحة لدى الوحدة الاقتصادية، ويعالج هذا المعيار الفوائد المصرفية التي قد تكبدها الوحدة الاقتصادية للحصول على قروض لتمويل شراء أو إنتاج أو انشاء موجودات تحتاج إلى مدة زمنية طويلة، حتى تصبح تلك الموجودات جاهزة للاستخدام أو البيع حسب الغرض الذي استريت أو أنتجت من أجله.

و يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض، و يتطلب المعيار عموماً اعتبار تكاليف الاقتراض مصروفات، ولكن يسمح المعيار كمعالجة بديلة برسمة تكاليف الاقتراض التي يمكن أن تنسب مباشرة لامتلاك أو انشاء أو تصنيع موجود مؤهل للرسملة، وقد حدث تعديل هام على المعيار بتاريخ 2077/03/29 تم بموجبه اعتماد رسملة تكاليف الاقتراض التي تعزي مباشرة إلى تملك أو انشاء أو إنتاج موجود مؤهل للرسملة كمعالجة أساسية و ليست بديلة، بحيث يصبح هذا التعديل ساري المفعول اعتباراً من 2009/01/01.

المعيار المحاسبي الدولي رقم (29):

التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع:

يعتبر التمسك بمبدأ التكلفة التاريخية من أهم الانتقادات التي تواجه المحاسبة، و تم التطرق إلى أن جهود مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB تسعى إلى التقليل من أثر هذا الانتقاد، و من هذه الجهود صدور المعيار IAS 29 المتعلق بالقوائم المالية في الاقتصاديات نشطة التضخم.²

يهدف هذا المعيار إلى بيان كيفية 'أداة عرض القوائم المالية و التقرير عن الأحداث الاقتصادية لوحدة اقتصادية تعمل في ظل اقتصاد يعاني من ارتفاع مفرط في معدل التضخم، و بالتالي تمكين مستخدمي القوائم المالية من الحصول على معلومات محاسبية تعكس الظروف الاقتصادية الحقيقية لتلك الوحدات الاقتصادية الحقيقية لتلك الوحدات الاقتصادية العاملة في بيئة تضخمية مفرطة، و يحدد المعيار شروط تطبيق ذلك في القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية أو على أساس التكلفة الجارية.

¹-ابو نصار، وحميدات، مرجع سبق ذكره، ص: 374.

²حماد طارق عبد العال، دليل المحاسب الى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2006، دspace.univ-ouargla.dz، تاريخ الاطلاع 2016/12، ص: 839-840.

و يتطلب هذا المعيار أن تعدل جميع القوائم المالية لتعكس مستويات الأسعار العامة في نهاية السنة، الأمر الذي يتبع تطبيق مؤشر عريض الأساس لجميع البنود غير النقدية في الميزانية العمومية و جميع العمليات المفصّل عنها في قائمة الدخل و قائمة التدفقات النقدية.

إذ عرض المعيار المذكور بعض خصائص الظروف الاقتصادية التي تشير إلى تضخم المرتفع الذي يستوجب تطبيق بنود هذا المعيار.

أ. اتجاه عامة الناس نحو الاحتفاظ بثرواتهم بموجودات غير نقدية أو بعملة مستقرة نسبياً.

ب. الاهتمام بتحديد الأسعار بعملة أجنبية مستقرة.

ت. ربط معدلات الفائدة و الأجور و الأسعار بمؤشر الأسعار.

• أما أهم الثغرات و الفجوات التي تسمح باستخدام أسلوب المحاسبة الإبداعية في هذا المعيار:

جاء في الفقرة (3) من هذا المعيار أنه لا يهدف المعيار إلى تحديد معدل تضخم معين يمكن على أساسه تحديد الاقتصاديات ذات معدلات التضخم العالية، فتقدير الحاجة إلى تعديل القوائم المالية طبقاً لهذا المعيار متروك للحكم الشخصي، أي من هنا بإمكان المحاسب أن يستفيد من هذه الفرصة " الحكم الشخصي للتقدير" بالشكل الذي ينسجم مع طبيعة نشاط الوحدة الاقتصادية و الوضع الاقتصادي.

المعيار المحاسبي الدولي رقم (36):

انخفاض قيمة الموجودات:

تعرف الموجودات بأنها المنافع الاقتصادية المحتملة التي تتحكم فيها وحدة اقتصادية أو تحصل عليها نتيجة لمعاملات أو أحداث سابقة.

- هدف هذا المعيار هو بيان الإجراءات التي تطبقها الوحدة الاقتصادية لضمان تسجيل موجوداتها بما لا يزيد عن مبلغها القابل للاسترداد، ويكون الموجود مسجلاً بما يزيد عن مبلغه القابل للاسترداد إذا كان مبلغه المسجل يزيد عن المبلغ الذي سيتم استرداده من خلال استعمال أو بيع الموجود.

- أما أهم الثغرات و الفجوات التي تسمح باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في هذا المعيار:

إن قيمة الموجودات المسجلة في الدفاتر سوف تسترد في المدة أو المدد المستقبلية من خلال الحصول على المنافع المحتملة، ولكن قد تنشأ ظروف أو دلائل على أن القيمة القابلة للاسترداد من الموجود قد تنخفض عن القيمة المسجلة بها [أي القيمة الدفترية] و في هذه الحالة يوصف الموجود بأن قيمته قد انخفضت، وهو الأمر الذي يستوجب قيام الوحدة الاقتصادية بالاعتراف بخسارة الانخفاض و كذلك الإفصاح عن الموجودات التي انخفضت قيمتها، و من هنا بموجب هذا المعيار يجب على الوحدة الاقتصادية بيان الإجراءات التي يجب أن تتبعها لضمان تسجيل قيمة موجوداتها بما لا يزيد عن قيمتها القابلة للاسترداد و هي صافي سعر بيع الموجود أو قيمة استخدامه أيهما أكبر من هنا بإمكان المحاسب أن يستفيد من تلك الإجراءات التي يجب أن تتبعها لضمان تسجيل قيمة موجوداتها¹.

¹ - حماد، مصدر سبق ذكره، ص: 959.

المعيار المحاسبي الدولي رقم (38):

الموجودات غير الملموسة:

إن هدف هذا المعيار هو وصف المعالجة المحاسبية للموجودات غير الملموسة التي لم يتم تناولها بالتحديد في معيار دولي آخر، ويتطلب هذا المعيار أن تعترف الوحدة الاقتصادية بالموجود إذا تمت تلبية مقاييس معينة، وكذلك يحدد هذا المعيار كيفية قياس المبلغ المسجل للموجودات غير الملموسة و يتطلب إفصاحات معينة بشأن الموجودات غير الملموسة.

و من أمثلة هذه الفئات المنفصلة للموجود غير الملموس ما يأتي: [العلامة التجارية، الملكية الفكرية، العناوين الرئيسية و عناوين النشر، برمجيات الحاسوب، الرخص و الامتيازات، حقوق الطبع و البراءات و حقوق الملكية الصناعية الأخرى و حقوق الخدمة و التشغيل، الوصفات و الصيغ و الموديلات و التصميمات و البروتوتايب، و الموجودات غير الملموسة تحت التطوير.

- أما أهم الثغرات و الفجوات التي تسمح باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية و التي هي موجودة في هذا المعيار:

فإنه بإمكان المحاسب أن يقيس المبلغ المسجل للموجود غير الملموس " شهرة المحل"، لأن علاقة واضحة بين المنفعة التي تحلها شهرة المحل لوحدة الاقتصادية ما وأرباحها، لذا على المحاسب الماهر أن يستفيد من هذه الفرصة الربحية لكي يستنتج منها أكبر ربحية، وفضلا عن هذا فإن شهرة المحل لها وصف بليغ و هو " المنفعة و المزية النابعة من اسم الوحدة الاقتصادية و شهرتها و وصلاتها الجيدة، فهي القوة الجذابة التي تؤدي بالزبائن إلى مواصلة التعامل مع الوحدة الاقتصادية، و إنها الشيء الوحيد الذي يميز الوحدة الاقتصادية القديمة الموجودة في السوق بشكل راسخ من وحدة اقتصادية جديدة في بداية عملها التجاري".

المعيار المحاسبي الدولي رقم (39):

الأدوات المالية: الاعتراف و القياس:

إن عملية القياس المحاسبي بالمفهوم العلمي هي عملية مقابلة يتم من خلالها قرن خاصية معينة هي خاصية التعدد النقدي بشيء معين هو (حدث اقتصادي) يتمثل فيها عنصر معين في مجال معين هو المشروع الاقتصادي، بعنصر آخر محدد هو عدد حقيقي، في مجال آخر هو نظام الأعداد الحقيقية، وذلك باستخدام مقياس معين هو وحدة النقد، و بموجب قواعد اقتران معينة هي قواعد الاحتساب¹.

و قد يتناول هذا المعيار المعالجة المحاسبية للأدوات المالية وقد جاء استكمالا لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (32) المتعلق بعرض الأدوات المالية و يعتبر هذا المعيار نقطة تحول هامة في الفكر المحاسبي و الذي يتجه أكثر فأكثر نحو مفهوم القيمة العادلة كأساس للقياس و الإثبات المحاسبي، وذلك بهدف تعزيز خاصية الملاءمة للمعلومات المحاسبية المعروضة في التقارير المالية.²

¹-مطر، محمد، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، دار وائل للنشر، عمان، الاردن، 2004، bu.univ-ouargla.dz/ تاريخ الاطلاع 2016/12، ص:133.

²- أبو ناصر، محمد و حميدات، مرجع سبق ذكره، ص:648.

- إن الهدف من هذا المعيار هو وضع مبادئ للاعتراف و قياس المطلوبات المالية وبعض عقود شراء أو بيع البنود غير المالية، ويبين المعيار كيفية تصنيف الموجودات و المطلوبات المالية و متى يتم إلغاء الاعتراف بها.
 - أما أهم الثغرات و الفجوات التي تسمح باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في هذا المعيار: فإن المحاسب يقوم باستخدام التلاعب المحاسبي وذلك من خلال ظاهرة تحيز القياس المرافق لأي عملية قياس، ومن هنا فإن خاصية محل القياس في المجالات المحاسبية هي القيم المالية للحدث الاقتصادي، و أيضا ليس لها مفهوم محدد لدى المحاسبين مما يجعلهم مختلفين في قياسها، وعملية القياس المحاسبي هي الأخرى محكومة بقواعد و مبادئ عامة ينقصها التحديد، ذلك ما يجعلها عبر مراحلها المختلفة عرضة للاجتهادات و التقديرات الشخصية للمحاسب، و بالإضافة إلى ذلك فإن هناك عاملا هاما من العوامل مسببة لتحيز القياس المحاسبي، وهو عدم ثبات قيمة وحدة القياس المحاسبي " وحدة النقد" لأن قيمة هذه الوحدة (بخلاف وحدات القياس الأخرى) تتسم بسمة التقلب وعدم الثبات مما يؤثر على مخرجات عملية القياس، و يجعلها هي الأخرى عرضة للتقلب وعدم الثبات.
- بمعنى من خلال هذا المعيار ترى أن تحيز القياس المحاسبي هو السبب الرئيس لكي يكون بإمكان المحاسب استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، وإن تحلل ركائز عملية القياس على النحو الآتي:

شكل رقم (3-1): ركائز عملية القياس المحاسبي.



المصدر: مطر، محمد، نظرية المحاسبة، الشركة العربية المتحدة للتسويق و التوريدات، 2010

بناء على هذا التحليل فإن أي خلل يصيب ركيزة من الركائز الثلاث الأولى، لابد و أن تنعكس آثاره على الركن الرابع (القياسات المحاسبية) في شكل تحيز يؤدي إلى جعل نتائج عملية القياس إما أكبر و إما أقل من قيمتها الفعلية، ويمكن تقسيم تحيز القياس المحاسبي حسب مصادره إلى ثلاث أنواع على النحو الآتي:

1. تحيز مصدره قواعد القياس: يطلق هذا المصطلح على تحيز القياس المرتبط عموماً بمجموعة المفاهيم و المبادئ و الفروض و الأعراض التي تحكم عملية القياس المحاسبي، مثل " مبدأ التكلفة التاريخية، وفرض ثبات وحدة النقد، و ما دمنا قد ربطنا مصدر هذا النوع من أنواع التحيز بنظام القياس المحاسبي نفسه، فإن دور المحاسب في نشوئه (من ناحية نظرية على الأقل) حيادي¹.
2. تحيز مصدره الشخص القائم بعملية القياس: يقصد به جميع أنواع تحيز القياس المحاسبي المرتبطة بأسبابه بالقائم بعملية القياس و ليس بالنظام المحاسبي، مما يعني ومن الناحية النظرية على الأقل، أن دور النظام المحاسبي في نشوء مثل هذا التحيز سيكون حيادياً، و هذا على أساس افتراض أن نظام القياس المحاسبي في مثل هذه الحالة سيتمتع بدرجة كاملة من الموضوعية، لكن المحاسب سيستخدمه في عملية القياس بطريقة خاطئة تؤدي إلى نشوء تحيز قياس يرتبط بالمحاسب نفسه.
3. تحيز مصدره الشخص القائم بعملية القياس وقواعد القياس التي يستخدمها أي تحيز مشترك:
هو تحيز القياس الذي يساهم في نشوئه القائم بعملية القياس وقواعد القياس المستخدمة في القياس المحاسبي معاً، مثلاً عندما يقوم محاسب لا يتصف بالموضوعية الكاملة باستخدام قاعدة قياس لا تتصف هي الأخرى بالموضوعية الكاملة، وهكذا فتحيز القياس الناشئ عن قاعدة القياس المتحيزة، تتضاعف آثاره على بياناته للمحاسبية بفعل التحيز الإضافي الذي يسببه المحاسب المتحيز بسوء استخدامه لهذه القاعدة المتحيزة.

¹مطر وحلبي، مصدر سبق ذكره، ص: 156-161.

خلاصة الفصل

لإن وبذلك أرى أن المحاسبة الإبداعية يمكن إعتبارها مكروهة أخلاقيا ، وهي من المخالفات المهنية التي ينتهجها المحاسبون في مهمتهم ولا بد من التصدي لهذه السلوكيات حتى يمكن الحصول على الثقافة والمصادقية الكافية وهناك بيان واضح في الأجراء حول مدى سلبية اساليب محاسبة الإبداعية على قوائم المالية.

الفصل الثاني

تمهيد الفصل:

النظام المحاسبي هو مجموعة من القواعد والممارسات المحاسبية التي تسود بلد معين، فهو الإطار الذي يضمن القواعد والأسس التي تساعد المؤسسة على تبويب وتسجيل العمليات واثباتها في الدفاتر والسجلات المحاسبية، واستخراج البيانات والقوائم المالية، ومن هذا المنظور وبناء على النظام الاقتصادي الذي اختارته الجزائر المتمثل في الاقتصاد الموجه أو الاشتراكي أوجب التفكير في إعادة هيكلة النظام المحاسبي المتوارث عن الاستعمار، والمعروف بالمخطط الحاسبي الوطني سنة 1957 الذي لم يساير أهداف وطموح اقتصاد الدولة ورغبتها، لهذا قامت وزارة المالية سنة 1972 بإنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة الذي أوكلت له مهمة إعداد مخطط محاسبي جديد، وكان ذلك بمثابة تغيير جذري في هذا المجال، وقد عرف هذا الأخير عدة إصلاحات كان آخرها سنة 1998، إلا أنه مع بداية تحول الاقتصاد الجزائري من اقتصاد مركز إلى اقتصاد السوق تماشيا مع الإصلاحات التي باشرتها السلطات العمومية في الجزائر، أصبح من الضروري تكييف المنظومة المحاسبية الدولية، وبذلك تبنت الجزائر خيار إعادة تشكيل نظام محاسبي منبثق من معايير المحاسبة الدولية ويتوافق معها إلى حد كبير من حيث الإطار المفاهيمي، طرق التسجيل والتقييم، ومن حيث عرض القوائم المالية ومدونة الحسابات، وحدد أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي في 01 جانفي 2010 وسنتناول في هذا الفصل: نظام المحاسبي المالي

المبحث الأول: الإطار النظري النظام المحاسبي المالي SCF

المبحث الثاني: انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF في المؤسسات الجزائرية

المبحث الأول: الإطار النظري للنظام المحاسبي المالي:

يشكل النظام المحاسبي المالي خطوة هامة لتطبيق معايير المحاسبية الدولية في الجزائر في ظل متطلبات اقتصاد السوق وعودة الاقتصاديات باعتبار أن هذه المعايير تستجيب لمتطلبات العولمة الاقتصادية على العكس المخطط الوطني الذي لا يستجيب لمتطلبات إدارية وجبائيه للاقتصاد المخطط .

المطلب الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي

أولاً: تعريف النظام المحاسبي:

عرفته المادة 3 من القانون رقم 11-07 المتضمن النظام المحاسبي المالي الصادر بتاريخ 25/11/2007 بأنه:

"نظام لتنظيم المعلومة المالية بحيث يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة ، يتم تصنيفها، تقييمها، وتسجيلها ، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان (الشخص المعنوي أو الطبيعي) ونج¹اعته ووضعية خزينة في نهاية السنة المالية "

تضمن النظام المحاسبي المالي معطيات جديدة تتمثل فيما يلي:

- تصنيف الكتل المحاسبية إلى مجموعات
 - تحديد الحسابات
 - وشع القوائم المالية
 - تحديد المبادئ المحاسبية التي تحكم الدورة المحاسبية
- من خلال الملاحظات نجد أن الجزائر اعتمدت النموذج الذي تكون الدولة هي المشرفة على إعداد المعايير المحاسبية، بمعنى النموذج الذي يركز على الاقتصاد الكلي
- كما تمحورت عملية الإصلاحات المحاسبية حول العناصر التالية:
- بناء الإطار التصوري للنظام المحاسبي الجديد
 - إعطاء مفاهيم جديدة للأصول، الخصوم ، رأس المال ، الأعباء والنواتج
 - تحديد طرق التقييم المحاسبي

¹ القانون رقم 11-07 المتضمن النظام المحاسبي المالي ، الصادر في 25 نوفمبر 2007، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 74 ص 3

- تنظيم مهنة المحاسبة
 - إعداد نماذج للقوائم المالية الختامية، ووضع جداول وإيضاحات خاصة بالمفاهيم والجداول الملحقه
 - تحديد الحسابات والمجموعات
 - تحديد قواعد وميكانيزمات سير الحسابات
- يمكن القول أنه حسب طبيعة النظام المحاسبي المالي الجديد من خلال عملية الإصلاحات حول المخطط المحاسبي الوطني وبناء الإطار التصويري، يمكن أن يساهم في تنظيم مهنة المحاسبة بشكل أكثر مما كانت عليه سابقاً¹
- ثانياً: أهمية النظام المحاسبي المالي:
- تكمُن أهمية النظام المحاسبي المالي فيما يلي:²
- يسمح بتوفير معلومة مالية مفصلة ودقيقة تعكس الصورة للوضع المالية للمؤسسة
 - توضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي والتقييم وكذا إعداد القوائم المالية
 - يستجيب لاحتياجات المستثمرين الحالية المستقبلية، كما أنه يسمح بإجراء المقارنة
 - يساهم في تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل المعلومات التي تشكل أساس لاتخاذ القرار وتحسين اتصالاتها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومة المالية
 - يسهل عملية مراقبة الحسابات التي تركز على مبادئ محددة بوضوح
 - يشجع الاستثمار الأجنبي المباشر نظراً لاستجابته لاحتياجات المستثمرين الأجانب، لا سيما في مجالات المحاسبة المالية
 - يضمن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية المتعامل بها دولياً، مما يدعم شفافية الحسابات وتكريس الثقة في الوضعية المالية للمؤسسة

¹ بورزوق أمينة، إشكالية تطبيق النظام المالي في المؤسسات الجزائرية، مذكرة ماجستير، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان 2012 ص: 108.

² بن بلغيث مداني، إشكالية التوحيد المحاسبي (تجربة الجزائر)، مجلة الباحث، العدد الأول، 2002، مجلة تصدر عن الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، ص: 57.

- انسجام لنظام المحاسبي المالي المطبق في الجزائر مع الأنظمة المحاسبية العالمية
- يسمح بمقارنة القوائم المالية للمؤسسة مع مؤسسة أخرى تنتمي لنفس القطاع ، سواء داخل الوطن أو خارجه أي مع الدول التي تطبق المعايير المحاسبية الدولية
- يعتمد على القيمة العادلة في تقييم أصول المؤسسة بالإضافة إلى التكلفة التاريخية المعتمدة في المخطط المحاسبي الوطني ، مما يسمح بتوفير معلومات مالية تعكس الواقع الحقيقي للمؤسسة
- تقديم صورة وافية عن الوضعية المالية للمؤسسة من خلال استحداث قوائم مالية جديدة، تتمثل في قائمتي سيولة الخزينة وتغيير الأموال الخاصة، بالإضافة إلى جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة

المطلب الثاني: المبادئ المحاسبية الأساسية للنظام المحاسبي المالي

تبني مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد مختلف المبادئ المحاسبية المعروفة وهي¹:

- 1- استمرارية النشاط: يجري إعداد القوائم المالية بالافتراض أن المنشأة مستمرة وستبقى عاملة في المستقبل المنظور، وعليه يفترض أنه ليس لدى المنشأة النية أو الحاجة للتصفية أو لتقليص حجم عملياتها بشكل هام، ولكن إن وجدت هذه النية أو الحاجة فإن القوائم المالية يجب أن تتعدد إلى أساس مختلف في مثل هذه الحالة المؤسسة معبرة بالإفصاح عن ذلك.
- 2- الدورة المحاسبية: عادة ما تكون الدورة المحاسبية سنة حيث تبدأ في 01/01 وتنتهي في 31/12 كما يمكن للمنشأة أن تضع تاريخ لإدخال دورتها المحاسبية مخالف تاريخ 31/12 إذا كان نشاطها مقيد بدورة استغلال مختلفة للسنة المدنية، وفي الحالات الاستثنائية يمكن أن تكون الدورة المحاسبية أقل أو أكثر من 12 شهرا
- 3- استقلالية الدورات : إن تحديد نتيجة كل دورة محاسبية تكون مستقلة عن الدورة السابقة واللاحقة لها، حيث يساعد هذا المبدأ على تحميل الأحداث والعمليات الخاصة بهذه الدورة فقط.
- 4- قاعدة كيان الوحدة الاقتصادية : تعتبر المؤسسة كوحدة اقتصادية مستقلة ومنفصلة عن ملاكها ، أي لها شخصية معنوية مستقلة عن مالكي المشروع²

طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة ، الدار الجامعية، مصر،2006،

¹eco.uni-stif.dz, 02/2017 تاريخ الاطلاع , بدون صفحة.

²Le system comptable financier ;ministers des finances ;conceal de la

,www.mf.gov.dz ,2009 ,ENAG,editions ;alger;comptabilité تاريخ الاطلاع / 02 ,2017 ,صفحة 95.

- 5- قاعدة الوحدة النقدية: أي تسجيل العمليات المعبر عنها بالنقود كما تسجل العمليات التي لا يمكن التعبير عنها بالنقود في القوائم المالية وخاصة في الملحق، إذا ما كان لديها تأثير مالي على الصورة العامة
- 6- مبدأ الأهمية النسبية: تكون المعلومة ذات معنى أي ذات أهمية إذ أثر غيابها عن القوائم المالية في القرارات المتخذة من طرف المستخدمين لهذه القوائم
- 7- مبدأ استمرارية الطرق: أي أن نفس الطرق المطبقة في دورة سابقة تطبق في الدورة المالية وكل تغيير لابد أن يبرر في الملحق¹
- 8- مبدأ الحيطة والحذر: ويقصد بذلك الالتزام بدرجة من الحذر في إعداد التقديرات في ظل عدم التأكد بحيث لا تؤدي هذه التقديرات إلى تضخيم وإفراط في قيمة الأصول والإيرادات أو التقليل من قيمة الخصوم والتكاليف²
- 9- مبدأ المماس بالميزانية الافتتاحية: يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية لدورة معينة هي الميزانية الختامية للدورة السابقة لها
- 10- تغليب الوضعية الاقتصادية على الشكل القانوني: من الضروري حساب العمليات المالية والأحداث الأخرى حسب حقيقتها الاقتصادية وليس استناداً فقط على شكلها القانوني لأنه توجد في بعض الحالات تناقض بين الشكل القانوني والحقيقة الاقتصادية، فمثلاً عملية القرض الإيجاري عدم انتقال الملكية من النظرة القانونية وتعتبر عملية بيع وشراء من الناحية الاقتصادية
- 11- مبدأ عدم المقاصة: المقاصة بين عناصر الأصول والخصوم في الميزانية أو بين عناصر الإيرادات والتكاليف في حساب نتيجة غير مسموح بها في نص قانوني محدد
- 12- مبدأ التكلفة التاريخية: تسجل عناصر الأصول والخصوم في القوائم المالية بقيمة الحصول عليها لكن هناك حالات يمكن فيها تعويض التكلفة التاريخية بما يسمى القيمة العادلة
- 13- الصورة الصادقة: يجب أن تعطي القوائم المالية صورة صادقة حول الوضعية المالية للمنشأة، وحتى تتوفر هذه الصورة لابد من احترام قواعد ومبادئ المحاسبة وإذا كانت هناك قواعد ومبادئ المحاسبة وإذا كانت هناك قاعدة أو مبدأ يؤثر سلباً على هذه الصورة يجب حذفه والإشارة إلى ذلك في الملحق³

¹ محمد بوتين، ندوة في المحاسبة، سلسلة محاضرات لطلبة الماجستير، المركز الجامعي فارس يحيي، بالمدينة، الجزائر 2007

² obert obert, pratique des IAS/IFRS ; dunod ,2002, livre .fnac.com ,la date de consultatio02/2017 ,P53 .

³ Project de system comptable financier, idem ,P07 .

المطلب الثالث: أهداف النظام المحاسبي المالي SCF ومميزاته

أولاً: أهداف النظام المحاسبي المالي:

- إن النظام المحاسبي المالي ينشئ القواعد العامة لمسك ، تجميع ، تحديد وتقديم القوائم المالية للمؤسسات والهيئات الخاضعة لمسك المحاسبة من أجل تحقيق الأهداف التالية¹
- السماح بالتحكم في الحسابات تمنح كل الضمانات للمسيرين والمساهمين والشركاء إلى الدولة والمستعملين الآخرين المعنيين بالأمر، كالمستخدمين والدائنين، فيما يخص صدقهم وشفافيتهم
- إعطاء صورة صادقة للوضع المالي، وأداء وتغيرات الوضع المالي، للمنشأة، بمراعاة الالتزامات القانونية التي يجب على الوحدات احترامها، دون استثناء تنظيمها، حجم وطبيعة نشاطها
- المساهمة في نمو ومردودية الوحدات عن طريق أفضل معرفة للميكانزمات الاقتصادية والمحاسبية التي تشترط نوعية وفعالية تسييرها
- نشر معلومة أكيدة، كاملة، عادلة موثوق منها، ذات شفافية، لكي تساهم في تشجيع المستثمرين والضمان لهم متابعة مرضية لأموالهم
- تخدم ترقية وتعليم المحاسبة والتسيير يرتكز على أسس مشتركة وكذلك لتكوين المهنيين المختصين الأحرار الأجراء تحت ضمان كبير لحركية الشغل في الوظائف المحاسبية
- المساهمة في إعداد الإحصائيات والحسابات الاقتصادية للقطاع(المؤسسات) على المستوى الوطني انطلاقاً من معلومات مراقبة ومجمعة ضمن شروط الموثوقية والسرعة المرضية
- تستفيد الشركات متعددة الجنسيات من أحسن تناسق للتقارير الداخلية بفضل توحيد الإجراءات المحاسبية لمختلف الدول
- السماح بتسجيل بطريقة شاملة وموثوق منها، مضمونة منتظم (الرسم على القيمة المضافة، الضرائب على الأرباح) حيث أن هذه النتيجة ستكون مقربة من القوائم المالية التي تم إعدادها حسب معايير التقرير المالية الدولية IFRS

¹ Samir merouani , le projet du nouveau system comptable financier Algerian « anticiper et préparer le passages du PCN 1975 aux norms IFRS, memoir de magistere ; ESC.année 2008-2007 ,www.memoireonline .com ,la date de consultation02/2017 ,p94 .

ثانيا: مميزات النظام المحاسبي المالي:

يمتاز مميزات النظام المحاسبي المالي بثلاث مميزات¹

- اختيار البعد الدولي لمطابقة الممارسة المحاسبية مع الممارسة العالمية لضمان التكيف مع الاقتصاد المعاصر وإنتاج المعلومات المفصلة التي تعكس الوضعية المالية للمؤسسة، ومن ضمن ثلاث مرجعيات محاسبية أوروبية أمريكية IFRS/IAS.
- احتوائه على نصوص وواضحة لمبادئ وقواعد التسجيل وطرق التقييم وإعداد القوائم، هذا ما يحد من التأويلات الخاطئة الإرادية واللاإرادية
- يوفر المعلومات المالية الواضحة والمتوافقة وقابلة للمقارنة وأخذ القرار، وهذا لتلبية حاجات المساهمين الحاليين منهم أو المستقبلين، ولهذا فإن النظام المحاسبي المالي يحتوي على الإطار التصوري أو المفاهيمي، وهو نفسه الإطار التصوري ل IFRS الذي يقدم مفاهيم متمثلة في:
 - الاتفاقية المحاسبية
 - الخواص النوعية للمعلومة المالية
 - المبادئ المحاسبية الأساسية
- لهذا فإن النظام يسهل ويساعد على شرح قواعد المعالجة لبعض الأحداث الغير مدرجة في المخطط المحاسبي الوطني
- إعطاء نماذج في القوائم المالية: الميزانية، جدول حسابات النتائج جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة والملاحق
- تقديم قائمة الحسابات
- قواعد سبر الحسابات

¹ بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/FRS ج 1 ، دار هومة الجزائر، 2010، www.manifest.univ.ouargla.dz، تاريخ الاطلاع 2017/02، ص:ص 22-23.

المبحث الثاني: انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF في المؤسسات الجزائرية

إن اعتماد النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية جاء بهدف التكيف مع هيئة الأعمال الدولية وهذا يمكن أن يشكل فرصة لتعزيز تنافسية المؤسسات الجزائرية محليا ودوليا، من هذا المنطق سنحاول إجراء مقارنات بين نظامين، وذلك من خلال العناصر التالية:

المطلب الأول: مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية

1 من حيث مجال التطبيق:¹

يطبق النظام المحاسبي المالي SCF في جميع المؤسسات ذات الشكل القانوني (مؤسسات خاضعة للقانون التجاري والتعاونيات) وذلك بصفة إجبارية، بينما تطبق المعايير المحاسبية الدولية وبصفة إجبارية في المؤسسات التي والشركات المدمجة في البورصة، أما الشركات الأخرى فهي مخيرة نظرا لغياب القوة الإلزامية لمعايير محاسبية دولية، وبها يتضح خضوع النظام المحاسبي المالي إلى القانون التجاري بينما لا ترتبط معايير المحاسبية الدولية بأية تشريعات خاصة

2- من حيث المبادئ والفروض المحاسبية:

تتفق المبادئ والفروض المحاسبية في النظام المحاسبي المالي إلى حد كبير مع تلك المقررة في الإطار المفاهيمي النظري لمعايير المحاسبة الدولية

3- من حيث طرق التقييم:²

حسب معايير المحاسبة الدولية فإن أساس التقييم المحاسبي يشمل ما يلي: التكلفة التاريخية، القيمة الجارية، القيمة القابلة للتحقيق، القيمة الحالية للتدفقات المستقبلية.

أما إذا نظرنا إلى أساس التقييم في النظام المحاسبي المالي فنجد أن الطريقة الأساسية في التقييم تتم وفق التكلفة التاريخي (تكلفة شراء، تكلفة الإنجاز، تكلفة الإنتاج).

¹ رفايكية فاطمة الزهراء، اصلاح وتكييف النظام المحاسبي المالي في الجزائر في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، مداخلة الملتقى الوطني حول معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، متطلبات التوافق والتطبيق، جامعة سوق أهراس، 2010، ص:25-26.

² شنوف شعيب، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، ج 1، مكتبة الشركة، بودوا، الجزائر، 2008، www.ektab.com، تاريخ الاطلاع 2017/02، ص:96.

وفي بعض الحالات فإنه يجب إعادة تقييم بعض العناصر انطلاقاً من:

- القيمة العادلة (القيمة السوقية في ظل المنافسة العادية)

- القيمة المحققة

- القيمة الحالية

وبالتالي فإن التكلفة التاريخية تعطي الطريقة الأساسية للتقييم أما الطرق الأخرى (القيمة العادلة، القيمة المحققة ، القيمة الحالية)، فإن استعمالها منحصر في تقييم بعض العناصر كأدوات المالية، أو وفق إعادة تقييم القانونية، أو بتوفر شروط معينة، كما هو الحال للأصول المعنوية.

4- من حيث الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:

حدد النظام المحاسبي المالي خصائص نوعية يسمح توافرها بجعل المعلومات المعروضة في قوائم المالية ذات فائدة عالية بالنسبة لمستخدميها تتطابق مع تلك المقررة لدى المعايير المحاسبية الدولية، وهو ما يؤكد الغاية من وضع هذا النظام المحاسبي من خلال خدمة كل مستعملي قوائم المالية الختامية، ومساعدتهم على اتخاذ القرارات الاقتصادية لأكثر فعالية¹

5- من حيث مستخدمي المعلومات المحاسبية:

تتمثل الجهات المستخدمة للمعلومات المحاسبية حسب معايير المحاسبة الدولية فيما يلي:

المستثمرين الحاليين والمحتملين، الموظفين، المريدون والدائنون ، العملاء، المقرضين والحكومة ودوائرها المختلفة، الجمهور²

من حيث القوائم المالية وأهدافها:

تبنى النظام المحاسبي المالي نفس القوائم المالية الواردة في المعايير المحاسبة الدولية والمتمثلة في الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول التغيرات في الأموال الخاصة، وكذا الملاحق يوفر معلومات مكملة وتوضيحات ويبين الطرق المحاسبية المتبعة.

¹ رقايقية فاطمة الزهراء، المرجع السابق ، ص 4-5

² محمد أبو نصار وجمعة حميدات، معايير المحاسبة والابلاغ الدالي الدولية ، الجوانب النظرية والعملية، دار وائل للنشر ، عمان الأردن، 2008. www.philadelphia.edu.jo/newlibrary/، تاريخ الاطلاع 2017/02، ص:6.

أما من حيث أهداف القوائم المالية نجد أن قوائم المالية حسب معايير المحاسبة الدولية لا تهدف إلى تقديم معلومات حول المركز المالي، ونتائج الأعمال من ربح أو خسارة أو تدفقات نقدية للمؤسسة بحيث تكون مفيد ولقاعدة فريضة من المستخدمين في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية للمستخدمين¹

وهو نفس الهدف الذي جاءت به القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي

7- من جانب تقييم بعض بنود القوائم المالية:

نحاول من خلال هذا البند إجراء مقارنة بين نظامين ، وذلك من جانب طرق التقييم لبعض العناصر التي تشكل القوائم المالية ، وذلك كما يلي :

7-1: الأصول الثابتة المادية:

نص المعيار الحاسبي (IAS16) على أن الأصول الثابتة المادية تقيم حسب تكلفة الاقتناء أو تكلفة الإنتاج وعند إعادة تقييمها ينبغي أن يكون لك حسب القيمة العادلة ، وهي عادة تمثل القيمة السوقية وفرق إعادة التقييم يظهر ضمن عناصر الأموال الخاص وهو ما نص عليه النظام المحاسبي المالي²

غير أن الاختلاف يكمن فيما يلي:³

أ – التصنيف: تصنف العقارات الموظفة حسب SCF ضمن الأصول الثابتة المادية كأنها أصل مادي عادي إلا أن هذا التصنيف يختلف حسب معيار المحاسبة الدولية (IAS40) التي تعتبر أنه رغم طبيعة هذه الأصول هي مادية إلى أنها تصنف ضمن الأصول المالية لأن الهدف من استخدامها هو مالي

ب- الاهتلاكات: طرق الاهتلاك المعتمدة حسب المعايير المحاسبية الدولية هي الامتلاك الثابت ، المتناقص حسب وحدات الإنتاج ووحدات النشاط.

أما SCF فقد أضاف على هذا الاهتلاك المتصاعد.

الإصلاحات طويلة الأجل على الأصول الثابتة / ينص النظام المحاسبي المالي على تشكيل مؤونة لها لإلا أن معايير المحاسبة الدولية لا تعترف بذلك .

¹ نفس المرجع السابق ص 6 .

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، الجريدة الرسمية، الصادر بتاريخ 25 مارس 2009، العدد 19 ص 10

³ حجاج زينب مريم تواتي ، اثر التوافق المحاسبي في المعالجة المحاسبية للتبثبات بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية ، الملتقى الدولي حول "النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية المحاسبية" جامعة البليدة 13-14 ديسمبر 2011 ص 5 .

الأصول الثابتة الجاري إنجازها، نجد أن المعايير المحاسبية الدولية لا تعترف بها ضمن الأصول الثابتة لأنها لا تستوفي الشروط (شرط الحصول على منافع)

إلا أن النظام المحاسبي المالي يعترف بها ويصنفها ضمن الصنف الثاني " الأصول الثابتة المادية الأخرى"

7-2 الأصول الثابتة المعنوية

تعرف الأصول الثابتة المعنوية حسب SCF بأنها عبارة عن أصول غير نقدية وغير مادية قابلة للتحديد ، مسيطر عليها ومستعملة من طرف المؤسسة في إطار نشاطها العادي، وتشمل على العموم ، العلامات التجارية ، البرامج المعلوماتية، رخص الاستغلال ، براءة الاختراع، كما يمكن أن تشتمل على الشهرة "GOODWILL" (في حالة الاندماج انصمام شريك، شراء مؤسسة أخرى)

وحتى يمكن اعتبار الأصل أنه ثابت غير ملموس وجب أن تتوفر فيه الشروط التالية:¹

- أن يكون مسيطر عليه من طرف مؤسسة بحماية القانون
- أن ينتظر منه الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية(منافع نقدية داخلية أو أي أصل آخر)
- أن تكون له تكلفة يمكن تقييمها بصورة صادقو
- أن يكون محدد (أي يمكن بيعه، أو مبادلته، أو تأجيله....)

وهو نفس التعريف الذي قدمه معيار المحاسبي الدولي رقم 38 ،² إلا أن الاختلاف يكمن فيما يلي:³

فارق الحيازة GOODWILL: رغم أنه أصل معنوي إلا أنه لا يصنف ضمن الأصول الثابتة المعنوية حسب المعايير المحاسبية الدولية أما النظام المحاسبي المالي فقد أدرجه في قائمة حسابات ضمن الأصول الثابتة المعنوية

أ – الاهتلاك: حسب معايير المحاسبة الدولية فإن تحديد أصول معنوية قابلة للإهلاك يقتصر فقط على تلم الأثول المعنوية التي يمكن تحديد مدة استعمالها. في حين أن النظام المحاسبي المالي لم يذكر الأصول المعنوية القابلة للإهلاك بل اكتفى بتحديد أقصى مدة وهي 20 عاما

¹، ج 1 دار هومة ، الجزائر 2010 ص 327 IAS/FRS بن ربيع حنيفة ، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية

²محمد أو نصار وجمعة حميدات ، مرجع سبق ذكره، ص: 614-612 .

³حجاج زينب ، مريم تواتي ، مرجع سابق ص 4 .

7-3 الأصول المالية:

حسب النظام المحاسبي المالي فإن الأصول المالية تندرج بتكلفتها (القيمة الحقيقية لقابل معين)، وقد تم تصنيف الأصول المالية إلى صنفين هما

أصول مالية محتفظ بها إلى تاريخ استحقاقها ويتم إعادة تقييمها وفق التكلفة الممتلكة

أ - أصول مالية معدة للبيع: ويتم إعادة تقييمها على أساس سعرها المتوسط خلال الشهر الخير من السنة المالية

بالنسبة للسندات المدرجة في السوق المالي يتم تقييمها على أساس سعرها المتوسط خلال الشهر الخير من السنة المالية

بالنسبة للسندات الغير مدرجة في السوق المالي يتم تقييمها بقيمتها التفاوضية المحتملة (سعر البيع المحتمل)

مما سبق نجد أن هناك بعض التشابه في متطلبات قياس لأصول المالية وفقا ل SCF والمعيار المحاسبي IAS39 غير أنه يمكن أن تسجل بعض الملاحظات من خلال النقاط التالية¹

- أصناف الأصول المالية أكثر وضوحا في المعيار IAS39 مقارنة مع SCF
 - يشترط النظام المحاسبي المالي استخدام السعر المتوسط في الشهر الأخير من السنة المالية عند قياس اللاحق للأصول المالية المتاحة ، بينما المعيار IAS39 لم يضر إلى ذلك
 - ضح متطلبات القياس بالقيمة العادلة وفق معيار IAS39 أكثر وضوحا منه في SCF
- وبالتالي يمكن القول أن النظام المحاسبي المالي لم يعالج المجال المتعلق بالأدوات المالية إلا بصفة ملخصة، إلا أن معايير المحاسبة الدولية عالجتها بشكل مفصل (أكثر من ثلاث معايير دولية (ifrs32.ifrs7.ias39) وهذا راجع إلى إهتمام المعايير المحاسبة الدولية بالسواق المالية ، حيث فصلت في الأدوات المالية من حيث الاعتراف والقياس والافصاح وذلك من أجل تقديم معلومات ذات مصداقية²

¹ قوادري محمد ، قياس بنود القوائم الدالية وفق معايير الحاسبة الدولية، IAS/IFRS ادراسة حالة النظام المحاسبي المالي الجزائري، مذكرة ماجستير ، جامعة البليدة 2010ص:150 .

² جاج زينب ، مريم تواتي ، المرجع السابق، ص:06 .

ب- المخزونات

يتم تقييم المخزونات عند دخولها إلى المخازن بتكلفتها (تكلفة الشراء أو تكلفة الإنتاج) ، وفي نهاية سنة تقييم وفقا لقاعدة التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقيق (قيمة الإنجاز الصافية) ، أيهما أقل، أما من حيث طرق التقييم فيتم استعمال طريقة FIFO أو التكلفة الوسطية المرجحة

من خلال هذا نلاحظ أن هناك توفيق بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي¹ IAS02

د - القروض والخصوم المالية الأخرى ينص النظام المحاسبي المالي على أنه يتم تقييم القروض حسب تكلفتها (القيمة الحقيقية للمقابل الصافي المستلم) . كما نص على تكاليف الاقتراض (مصاريف الفوائد والتكاليف الأخرى التي تتحملها المؤسسة نتيجة الاقتراض

ينبغي أن تدرج في الحسابات كأعباء مالية لسنة المالية المترتبة فيها ، إلا إذا أدمجت في تكلفة الأصل وذلك في حالة ما إذا تطلبت عملية الشراء أو البناء أو إنتاج الأصل مدة طويلة من التحضير (أكثر من 12 شهر) وهذا وفق المعالجة البديلة المسموح بها²

وهذا ما يتوافق تقريبا مع ما جاء به المعيار المحاسبي رقم 23 والذي يتطلب أن تتم المعالجة المحاسبية من خلال رسملة تكاليف الاقتراض المرتبطة بعملية الشراء أو البناء أو إنتاج الأصل ، واعتباره جزء من تكلفة الأصل ، وهذه المعالجة لا تتم إلا بتحقيق الشرطين التاليين³

- من المحتمل أن تعود تكاليف الاقتراض (من خلال الأصل) بمنافع اقتصادية مستقبلية على المؤسسة

- من الممكن قياس التكلفة بشكل موثوق

وفي حلة عدم تحقق هذين الشرطين يتم الاعتراف بتكاليف الاقتراض كمصاريف وتحملها لفترة المالية التي تخصها

أما فيما يخص الخصوم المالية الأخرى فقد نص النظام المحاسبي المالي على أنه يتم تقييمها حسب تكلفتها ، تقييم لاحقا حسب التكلفة المهتلكة، وهي نفس الطريقة الواردة في المعيار IAS39⁴

¹ بن ربيع حنيفة ، مرجع سبق ذكره، ص، ص: 136-152 .

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، الجريدة الرسمية ، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009، العدد 19، ص: 14.

³ محمد أبو نصار وجمعة حميدات نفس المرجع السابق، ص: 395 .

⁴ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، المرجع أعلاه، ص: 14.

ذ- المؤونات ، المخاطر الأعباء:

يعرف المعيار المحاسبي الدولي IAS37 مؤونات المخاطر والأعباء على أنها : التزام ذو توقيت ومبلغ غير مؤكدين " وقد نص المعيار على أن الاعتراف بهذه المخصصات يتم عند توافر الشروط التالية:¹

- عندما يكون لدى المؤسسة التزام حالي (قانوني او استنتاجي)نتيجة لحدث سابق
 - من المحتمل أن يتطلب تدفق صادر من الموارد التي تمثل منافع اقتصادية لتسديد الالتزام التعاقدية
 - إذا كان من الممكن تقدير مبلغ الالتزام بموثوقية
 - وهو ما نجده متطابق تماما مع ما قدمه النظام المحاسبي المالي في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008²
- من خلال ما سبق نلاحظ أن هناك تقرب كبير بينما تضمنه النظام المحاسبي المالي وما جاء به المعايير المحاسبية الدولية

المطلب الثاني: أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على قواعد التقييم المحاسبي

تتكون قواعد التقييم وفق النظام المحاسبي المالي SCF من ما يلي:

- 1-1 القيمة النفعية : القيمة الحالية وتعبر عن استحداث مجموع التدفقات المستقبلية المتوقعة في إطار النشاط العادي للمؤسسة
 - 1-2 القيمة السوقية : القيمة الحقيقية هي المبلغ الذي يتم على أساسه مبادلة الاستثمار أو الوفاء بالالتزام بين طرفين لهما المعلومات والرضا التام في ظروف المنافسة التامة
 - 1-3 قيمة الإنجاز: القيمة التي يمكن الحصول عليها من بيع استثمار معين في حالة بيعه في ظروف عادية
 - 1-4 التكلفة التاريخية : تتكون للسلع والممتلكات المقيدة في أصول الميزانية عند إدراجها في الحسابات ، عقب خصم الرسوم القابلة للاسترجاع ، والتخفيضات التجارية والتزيلات
- وغير ذلك من العناصر المماثلة حسب الآتي

- بالنسبة إل السلع المكتسبة بمقابل ، تحتسب من كلفة الشفاء

¹محمد أبو نصار وجمعة حميدات المرجع السابق ص 599

²الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية المرجع السابق ص14

- بالنسبة إلى السلع المستلمة كمساهمة عينية ، تحسب من قيمة الاسمية
- بالنسبة المكتسبة مجانا ، تحسب من القيمة الحقيقية في تاريخ دخولها
- الأصول المكتسبة عن طريق التبادل تقيم بالقيمة المحاسبية للأصول المكتسبة
- الأصول والمنتجات والخدمات المقدمة من طرف المؤسسة تقيم بتكلفة الإنتاج
- الاستخدامات المتحصل عليها بشكل مجاني ، تقيم بالقيمة العادلة عند ضمها لاستخدامات المؤسسة أي في ذمتها
- كما على المؤسسة أن تظهر مؤشر بين التدني في قيمة الأصل وعليه يتم تقدير النسبة الممكن تحصيلها ، وعليه يتم حساب تدني قيمة الأصل كما يلي

تدني قيمة الأصل الممكن تحصيلها = القيمة المحاسبية الصافية - القيمة الحالية الممكن تحصيلها

وعليها أن تصرح بنقص في القيمة أو تخفيض من قيمة الأصل عند التسجيل أي الأصول المادية تسجل بتكلفتها مطروح منها قيمة الاهتلاك المتراكم وقيمة التدني في الأصل

1-5 القيمة الحالية (الممكن تحصيلها) هي القيمة القصوى بين سعر البيع وقيمة المنفعة حيث أن سعر البيع وقيمة المنفعة ، حيث أن سعر البيع هو المبلغ الممكن تحصيله عند بيع أصل معين في إطار سوق منافسة ، أما قيمة المنفعة فهي قيمة مستحقة للتدفقات المستقبلية المنتظر حصولها عند استعمال هذا الأصل إلى نهاية مدة استعماله

1-6 القيمة العادلة : توصلت العديد من الدراسات على المستوى الدولي إلى -نتيجة مفادها- أن القيمة العادلة تعتبر أفضل وسيلة لقياس الأدوات المالية ، وأن التغيرات في القيمة العادلة تعتبر أفضل وسيلة لقياس الأدوات المالية ، وأن التغيرات في القيمة العادلة تمثل ربحا أو خسارة ، وللقيمة العادلة أثر على الاقتصاد الوطني حيث تعكس القيمة العادلة تقديرات الأسواق للأوضاع الاقتصادية السائدة، ذلك لأن القيمة العادلة تحدد عادة في سوق مفتوح ومنافس يعكس الحقائق الاقتصادية ، في حين أن التكلفة التاريخية لا تعكس سوى الأوضاع الاقتصادية عند الاقتناء ولا تعكس التغيرات في القيم العادلة إلا عند تحقيقها¹

¹ صلاح حواس ، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، مذكرة دكتوراه كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر 2009

إن القيمة العادلة يجب أن تتحدد في ضوء عملية فعلية تتم لمبادلة أصل أو تسوية خصم وفق طرق المبادلة بين أطراف لديها ما يكفي من المعلومات والقبول ، كل ذلك يجب أن يكون في شروط المنافسة التامة¹ القيمة العادلة بما تحتويه من مفهوم واسع ،تقوم على مجموعة من المقومات ويمكننا أن نحصرها في إحدى القيمتين:

قيمة يمكن مبادلة الأصل بها، وتمثل القيمة التي تمكن المؤسسة من الحصول على الأصل

قيمة سداد الالتزام، وتمثل القيمة التي تتحملها المؤسسة مقابل إطفاء الالتزام

2- قواعد خاصة للتقييم:

تتضمن القواعد الخاصة للتقييم المحاسبي ما يلي:

2-1- الأصول الثابتة المادية والمعنوية:

الأصول الثابتة المادية للمؤسسة هي أصول مادية موجهة للاستعمال في إنتاج السلع ، أو توريد الخدمات ، أو تأجيرها للغير أو استعمالها لأغراض إدارية خلال أكثر من دورة محاسبية

الجدول رقم (01-02) الأصول الثابتة المادية وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمخطط المحاسبي الوطني

PCN

طط المحاسبي الوطني PCN	لام المحاسبي المالي SCF
يمكن للمؤسسات إجراء تسويات لقيمة الأصول الثابتة في إطار إعادة التقييم القانوني للأصول الثابتة المادية	عندما يتم إعادة تقييم أصل ثابت مادي ، فإن كل فئات الأصول الثابتة المادية التي تكون ضمن هذا الأصل يجب إعادة تقييمها
تتأثر مدة وطرق الاهتلاك غالبا بالاعتبارات الجبائية	تعتمد مد وطرق الاهتلاك على العوامل الاقتصادية فقط
إن إعادة النظر دوريا في مدة وطرق الاهتلاك غير مفروضة	يجب إعادة النظر دوريا في مدة وطرق الاهتلاك

المصدر: samir merouani ,p129

أما الأصول الثابتة المعنوية فهي أصول بدون وجود مادي (غير ملموسة) موجهة لنفس الاستعمال، وكلا من الأصول الثابتة المادية والمعنوية يكونا تحت المراقبة واستعمال المؤسسة

¹ يوسف حزيري ، تطبيق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر، جامعو قاصدي مرياح ورقلة 2011 ص 48

الجدول رقم (02-02) الأصول الثابتة المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمخطط المحاسبي الوطني

PCN

المخطط المحاسبي الوطني PCN	النظام المحاسبي المالي SCF
تدخل شهرة المحل ضمن القيم المعنوية	تسجل شهرة المحل ضمن الأعباء
تعتبر كل نفقات البحث والتطوير كتكاليف	تسجل نفقات التطوير محاسبيا ضمن الأصول الثابتة
تسجل المصاريف التمهيدية محاسبيا في الاستثمارات، وقابلة للإهلاك حسب PCN	تسجل المصاريف التمهيدية كتكاليف
تحدد مدة الاهتلاك ب 5 سنوات كحد أقصى ، وهذه القاعدة مطبقة على المصاريف التمهيدية فقط	يمكن لمدة الاهتلاك أن ترتفع حتى 20 سنة وهذه القاعدة مطبقة على كافة الأصول الثابتة المعنوية
لم تتوقع النصوص الجزائرية أي شيء فيما إعادة النظر في مدة طريقة الاهتلاك	يجب إعادة النظر في مدة وطريقة الاهتلاك على الأقل مرة واحدة في السنة يخص

المصدر samir merouani,op,cit,p127

2-2 نفقات التنمية ونفقات البحث : تتشكل نفقات التنمية أو النفقات الناتجة عن مرحلة التنمية لمشروع

داخلي أصول ثابتة معنوي في الحالات الآتية

- إذا كانت هذه النفقات لها علاقة بالعمليات المستقبلية التي لها حظوظ جدية لتحقيق مردودية شاملة
 - إذا كانت للوحدة النية وتمتلك القدرة التقنية، المالية وغيرها لإنجاز العمليات المرتبطة بنفقات التنمية لاستعمالها أو بيعها
 - إذا كانت هذه النفقات يمكن تقييمها بصورة موثوق فيها كما تشكل نفقات البحث أو النفقات الناتجة عن مرحلة البحث لمشروع داخلي أعباء يتم تسجيلها عندما تكون مستحقة، ولا يمكن إدراجها ضمن الأصول الثابتة
- 2-3 المخزونات: طبقا لمبدأ الحيطة والحذر، تقيم المخزونات المخزونات بأقل تكلفة وقيمة الإنجاز الصافية هي سعر البيع المقدر بعد طرح تكلفة الاتمام والتسويق

تسجل خسارة قيمة المخزونات كعبء في حساب النتيجة عندما تكون تكلفة المخزون أكثر من القيمة الصافية لإنجاز هذا المخزون، وعند خروجها من المخزن ، تقيم المخزونات إما بطريقة ما دخل أولاً خرج أولاً وإما بطريقة بتكلفة الوسطية المرجحة للشراء أو الإنتاج.

الجدول رقم (03-02) : المخزونات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) والمخطط المحاسبي الوطني PCN

المخطط المحاسبي الوطني PCN	النظام المحاسبي المالي SCF
توجد 3 طرق لتقييم المخزونات FIFO ، LIFO ، والتكلفة الوسطية المرجحة	لا يمكن تقييم المخزونات إلا حسب طريقة أو طريقة التكلفة الوسطية المرجحة FIFO

المصدر: SAMIR MEROUANI ;op,cit, p 131

2-4 عقود الإيجار التمويلية : عقد الإيجار هو عبارة عن اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر ، لمدة محددة عن حق استعمال أصل مالي مقابل دفعة واحدة أو دفعات عديدة¹

وعقد الإيجار التمويلي هو عقد تحول بواسطته إلى المستعمل للأصل ، المزايا والأخطار المرتبطة بملكته بصفة شبه تامة، مع تحويل أو عدم تحويل الملكية في نهاية العقد

وكل أصل يكون محم عقد إيجار تمويلي ، يسجل محاسبيا عند تاريخ دخول العقد حيز التنفيذ مع احترام مبدأ تغليب الوضع الاقتصادي على شكل قانوني كالآتي:

أ – بالنسبة للمستأجر:

- يسجل الأصل المالي المستأجر في أصول الميزانية بقيمته العادلة أو بالقيمة الحالية للمدفوعات الدنيا مقتضى الإيجار إذا كانت هذه الأخيرة أقل ثمنا

- يسجل الالتزام دفع الإيجارات المستقبلية بنفس مبلغ الخصم المالي للميزانية

ب- بالنسبة للمؤجر:

سجل في الأصل، ويتم عرضه كذمة مدينة بمقدار مساوي لصافي الاستثمار في عقد الإيجار أو بالقيمة العادلة إذا كان المؤجر صانع أو موزع

¹ راجع يخلف ، عبد الرزاق يخلف ، المعالجة المحاسبية لعقود التأجير التمويلي وفقا لنظام المحاسبي المالي SCF ملتقى دولي حول الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولي IAS/IFRS جامعة البليدة الجزائر 13-15 أكتوبر، 2009، ص 17:

تسجل الإيرادات خلال مدة العقد لدى المؤجر والمستأجر كليهما مع التمييز بين:

الفوائد المالية المحددة على أساس صيغة تترجم على نسبة مردودية دورية ثابتة للاستثمار الصافي
تسديد المستحقات الرئيسية.

الجدول رقم (04-02) عقود الإيجار وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمخطط المحاسبي الوطني PCN

المخطط المحاسبي الوطني PCN	ود SCF النظام المحاسبي المالي
حسب المخطط المحاسبي فإنه لا يمكن للسلعة ما لأن تظهر في محاسبة التاجر إلا إذا كانت هذه السلعة ضمن ممتلكاته	تقدم الأصول المملوكة كإيجار تمويلي من طرف المستأجر وتكون حسب طبيعتها
لا يوجد تسجيل محاسبي إذن لا يوجد عقد الإيجار التمويلي	تعتمد مدة وطرق الاهتلاك على العوامل الاقتصادية فقط

المصدر SAMIR MEROUANI,op,cit,p129

2-5 قروض والخصوم المالية الأخرى:

يتم تقييم القروض والخصوم المالية الأخرى أصلا حسب تكلفتها والتي تمثل القيمة العادلة للمقابل الصافي
المستلم بعد خصم التكاليف التابعة المستحقة عند تنفيذها.

2-6 الاهتلاكات :

- يجب أن تعد الاهتلاكات وفق طريقة الاهتلاك الخطي المتناقص أو حسب الاستعمال التقني للأصل المعني (مخطط الاهتلاك)
- يكون التوزيع التنظيمي للمبلغ المهتك لأصل معين حسب مدة الاستعمال المقدر
- الأخذ بعين الاعتبار القيمة المتبقية الممكنة للأصل¹
- يجب إعادة النظر في مدة الانتفاع وطريقة الاهتلاك دوريا ، وفي حالة تغير التقديرات والتنبؤات السابقة ، يجب أن يتم تسوية تخصيص قيمة الاهتلاك للدورة أو الدورات اللاحقة

¹جمال عمورة ، المعالجة المحاسبية لعقود التأجير التمويلي وفقا لنظام المحاسبي المالي SCF ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS/ISRS جامعة البليدة، الجزائر 13-15 أكتوبر، 2009،
despace .univ.bouira.dz، تاريخ الاطلاع 02/2017، ص:25.

- يفترض أن لا يتعدى مدة الانتفاع للأصول الثابتة المعنوية 20 سنة
- 2-7 مؤونات الأعباء والخسائر: مؤونة الأعباء هي خصم مالي يكون استحقاقه أو مبلغه غير مؤكد وتسجل المؤونات محاسبيا عندما:
- تكون للوحدة التزام حالي قانوني أو ضمني ناتج عن حدث ماضي
- يكون من المحتمل خروج موارد تعتبر ضرورية لتسديد هذا الالتزام
- يمكن تقدير مبلغ الالتزام بصفة موثوق فيها:

المخطط المحاسبي الوطني PCN	النظام المحاسبي المالي SCF
يسمح التنظيم الجزائري بتكوين مؤونات لأعمال الإصلاح والصيانة الكبرى ولكن حسب النظام المحاسبي المالي يجب حذفها	دائما ما تعكس الميزانية الوضعية المالية للمؤسسة عند نهاية الدورة، ولا تعكس الوضعية المالية المستقبلية المتوقعة، وبالتالي لا يمكن تشكيل مؤونة لتكاليف مستقبلية منتظرة كأعمال الإصلاح والصيانة الكبرى الواجبة من طرف المخطط المحاسبي الوطني

الجدول رقم (05-02) المؤونات والنظام المحاسبي المالي SCF والمخطط المحاسبي الوطني PCN

المصدر SAMIR MAROUANI ,op,cit,p134

2-8 الإعانات: تسجل الإعانات المالية في باب الإيرادات في حساب النتيجة التي هي مخصصة لتغطية تكاليف دورة أو عدورات، مثلما هي بالنسبة للتكاليف المتعلقة بها، والإعانات المالية المتعلقة بالأصول المالية ما عدا القيم العقارية الموظفة والأصول المالية الأخرى المذكورة في شكل أصول مالية جارية، وتتكون الأصول المالية غير الجارية من العناصر الآتية¹

- سندات المساهمة والحقوق المرتبطة
- سندات المحافظة الاستثمارية طويلة ومتوسطة الاستحقاق وذات المردودية المعتبرة

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، بتاريخ 25 نوفمبر 2007 العدد 74، القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي.

- سندات ثابتة أخرى الممثلة لرأس مال أو لتوظيفات طويلة الأجل وكذا لقيم التوظيفات المحتفظ بها حتى تاريخ استحقاقها
- القروض والحقوق التي تملكها المؤسسة وليست لها نية في بيعها في المدى القصيرة: حقوق الزبائن، حقوق الاستغلال التي مدتها أكثر من 12 شهرا وكذا الديون الممتدة على أكثر من سنة تقسم على جزئيين
- 2-10 - تقييم الأعباء والنواتج المالية : تأخذ في الحسبان الأعباء والنواتج المالية تبعا لانقضاء الزمن وترتبط بالسنة المالية التي تترتب خلالها الفوائد، والعمليات التي تم من خلالها وصول أو منح تأجيل للدفع بشروط تقل عن شروط السوق، تسجل محاسبيا بقيمتها العادلة بعد خصم الناتج المالي أو التكلفة المالية المرتبطة بهذا التأجيل.
- في حين أن الفرق بين القيمة الاسمية للمقاييل القيمة العادلة للعملية التي تناسب التكلفة التقديرية في القرض المتحصل عليه أو الممنوح، يسجل محاسبيا كأعباء مالية في حسابات المشتري، وكإيرادات مالية في حسابات البائع
- 2-11 الضرائب المؤجلة: فرض الضرائب المؤجلة هي طريقة محاسبية تتمثل في تسجيل عبئ الضريبة، كأعباء على النتيجة المنسوبة لعمليات الدورة فقط
- الضريبة المؤجلة عبارة عن مبلغ ضريبة على الأرباح القابلة للدفع (ضرائب مؤجلة على الأصل) أو قابلة للاسترداد (ضرائب مؤجلة على الخصوم) خلال دورات مستقبلية.
- وتسجل في الميزانية في حساب نتيجة الضريبة المؤجلة الناتجة عن:
- الفارق الزمني بين الاثبات المحاسبي لإيراد أو تكلفة ما، وأخذها بعين الاعتبار في النتيجة الجبائية لدورة قادمة في مستقبل متوقع.
- العجز الجبائي أو القرض الضريبي قابل للتأجيل ، إذا كان منسوبا إلى أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في المستقبل المتوقع
- عمليات التعديل ، الحذف وإعادة المعالجة التي تمت في إطار إعداد القوائم المالية المجمعة
- تم التطرق في النظام المحاسبي المالي إلى الضرائب المؤجلة وهذا ما يعني أن الجزائر تبنت المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 الذي يتناول ضرائب الدخل

المطلب الثالث: أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على القواعد الجبائية

نظرا للتطورات الداخلية والخارجية التي واجهتها الجزائر، تعرضت المؤسسات الجزائرية إلى عدة تغييرات إدارية وضريبية وذلك من خلال تطبيق نظام محاسبي يؤدي إلى تغيير بعض القواعد المحاسبية التي تمس بشكل مباشر عناصر تحديد الضريبة على نتائج المؤسسات لذلك يتطلب تكييف القواعد الجبائية مع الواقع المحاسبي

1- المقاربة النظرية للنظام المحاسبي المالي على القواعد الجبائية:

تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية في الجزائر من خلال النظام المحاسبي المالي سوف يؤدي إلى تغيير بعض القواعد المحاسبية المطبقة في ظل المخطط الوطني للمحاسبة، التي تمس عناصر تحديد الضريبة وذلك بضرورة إعداد جدول التوفيق أو الانتقال من النتيجة الجبائية، بما يسمح بعصرنة النظام الجبائي وتقليل تأثيرات تغير المرجع المحاسبي، وزيادة شفافيته بالنسبة للمؤسسات من داخل وخارج الجزائر

1.1 النظام المحاسبي المالي والنتيجة الجبائية: حسب التطبيقات التي أتى بها النظام المحاسبي المالي، العبء الضريبي الظاهر في جدول حساب النتيجة، والعبء الضريبي الناتج عن تطبيق المعدل الضريبي الفعلي، وهذا يستلزم من المؤسسة إعداد جدول انتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، أي النتيجة التي تشكل القاعدة لحساب الضريبة على الشركات، والعناصر التي يكون الاختلاف في تقييمها في تحديد النتيجة بين قواعد النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية الجزائرية تتركز في النقاط التالية:

- القواعد والتقنيات الجديدة للإهلاك، والخسائر في القيمة، هذه الأخيرة تعتبر عنصرا جديدا على النظام الجبائي الجزائري
- التسجيل المحاسبي لعمليات الإيجار التمويلي
- تقييم بعض الأصول والخصوم على أساس القيمة العادلة في تاريخ الحيازة
- المعالجة المحاسبية لبعض الضرائب، وخاصة الضرائب المؤجلة، مع إمكانية وجود فارق زمني بين تاريخ أخذها بعين الاعتبار محاسبيا وتاريخ أخذ نفس العبء في تحديد النتيجة الجبائية
- تغير الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء، والتي يظهر إثرها مباشرة على مستوى الأموال الخاصة دون التسجيل في جدول حسابات النتائج
- فوائض القيم طويلة الأجل ونواتج التنازل عن الاستثمارات أو عمليات استثنائية أخرى

- الأعباء والنواتج التي تدخل ضمن النتيجة المحاسبية لكن من الناحية الجبائية يمكن أن لا تؤخذ بعين الاعتبار مثل الأعباء التي تعتبر من الكماليات وغير المبررة من وجهة نظر الإدارة الضريبية ، ونواتج الفروع من توزيعات أرباح الأسهم المقبوضة ، وأعباء ونواتج مرتبطة بالعمليات التي تتم من الفروع أو مؤسسات مشتركة
- العمليات غير مسجلة محاسبيا في النتيجة المحاسبية والتي تؤخذ بعين الاعتبار في النتيجة الجبائية¹
- 2 بعض الصعوبات الجبائية الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي:

2-1 الاهتلاكات والقيمة الضائعة للأصول : النظام الجبائي الحالي يعتمد على تقنيات عادية (مألوفة) للاهتلاكات(بطريقة خطية متزايدة، متناقصة) عموما على أساس التكلفة التاريخية، في حين المرجع الجديد أخذ بعين الاعتبار المعطيات السابقة الذكر من قبل والمعطيات التالية :

- قيمة ومدة الاستعمال
- القيم الضائعة
- أ- الاهتلاكات:

إن تعريف الاهلاك يتطور، في حين أنه في المخطط المحاسبي الوطني يتعلق باسترجاع التكلفة ، أما الآن فهو توزيعا نظاميا للمبالغ المهلكة للأصل طوال مدة حياته المحتملة، أين نلاحظ استخدام المزايا الاقتصادية للأصل وهذا حسب النظام المحاسبي المالي ، بحيث نقوم بتحديد طريقة اهتلاك الأصل حسب مميزات وخصائص المؤسسة ، التي يرجع لها تحديد المدة وطريقة اهتلاك الأصل بحيث:

- لما تكون مدة الحياة المتوقعة للأصل في مؤسسة لأقل من مدى حياته الاقتصادية ، نقوم بطرح القيمة المتبقية لهذا الأصل (قيمة التنازل عنه) من القيمة الإجمالية لنحصل على قاعدة الاهلاك

- طريقة الاهلاك يجب أن تترجم أحسن طريقة لاستخدام المزايا الاقتصادية للأصل، أي متناسبة مع وتيرة الاستعمال المحتملة التي يتم تحديدها من طرف إدارة المؤسسة وليس عن طريق مدة مطبقة عادة حسب أصناف الأصول لذلك

- يجب ال الآن فصاعدا اهتلاك العناصر الأساسية للأصل كل على حدى عندما تكون لها مدة حياة أو وتيرة مختلفة(حالة مبنى وسقفه على سبيل المثال) هذا النوع من الاهلاك حسب المكونات يمكن أن تستعمل فيه طرق

¹ عزوز علي ، متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي، الملتقى الدولي الأول حول النظام الحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية، القطب الجامعي الجديد الوادي 17-18 جانفي 2010، dz.space.univ-bouira.univ-bouira.dz، تاريخ الاطلاع:2017/02، ص:9-11.

مختلفة أو معدلات اهتلاك خاصة لكل جزء (مختلفة عن طريقة الاهتلاك لأصل ككل) حيث أن حساب اهتلاك كل جزء من الأثل على حدى ينتج عنه وضع خطة اهتلاك لكل جزء

- ب- القيمة الضائعة للأصل:

- عند كل ترصيد لحساب المؤسسة يجب أن نتساءل عن وجود مؤشر يدل على أن الأصل يمكن أن يفقد جزءا من قيمته (على سبيل المثال: خسائر مادية، تغير في المحيط التقني القانوني، تغير في معدلات الفائدة...) في حالة الأصل المستحق نقوم باختبار لنقصان القيمة، القيمة المحاسبية الصافية للأصل الثابت تقارن بالقيمة المسترجعة أي بمعنى سعر الأصل المحتمل اهتلاكه وقيمة الاستغلال أي قيمة مجموع التدفقات النقدية الحالية الصافية التي يمكن للأصل أن يحصلها، فإذا كانت القيمة الحالية تظهر أصغر من القيمة المحاسبية الصافية، التدني في القيمة يسجل في القيمة الحالية

- أما في النظام المحاسبي، الخسائر في القيمة ليست حتما منتهية، المؤونة يمكن تشكيلها مسبقا إذا كانت قيمة الأصل المعالجة في حدود قيمة الأصل المهلك فتطبق هذه القواعد المتعلقة بالنقص في القيمة للأصول لبثابتي تؤدي لإلى تغيرات مستمرة لمخطط الاهلاك بالموازاة مع هذا الانخفاض، النقص في القيمة يخفض قاعدة الاهلاك ويأخذ هذا بعين الاعتبار مسبقا عند تحويلنا من جديد قاعدة أقساط الاهتلاكات إذن الاختبارات المستقبلية لهذه التغيرات يعطي لها مميزات خاصة

2-2 النتائج الجبائية :

من أهم الآثار الجبائية المتعلقة بتغيرات طريقة الاهلاك بحسب مكونات الأصل بالموازاة عند أول تكبيق لقاعدة الاهلاك والخسارة في قيم الأصل، فالطريقة المحاسبية الجديدة يجب عليها أن تكون مطبقة سلفا أي كأنها دائما مستعملة قبل تقسيم الأصل حسب مكوناته هذا ما يؤدي بنا إلى حساب اهتلاك جميع أصول المؤسسة حسب القواعد الجديدة وبكن عملها هناك طريقتين من تطبيقها من طرف المؤسسة من أجل المرور إلى النظام الجديد وهما:

1- طريقة إعادة التكوين لتكلفة الاهتلاكات الناتجة عن التكلفة التاريخية للمكونات التي يجب تطبيقها وإعادة حساب الاهتلاكات انطلاقا من هذه التكلفة، تغيرات الأصول تعالج محاسبيا في الأموال الخاصة.

2- طريقة إعادة منح القيم المحاسبية التي هي طريقة توقعية على مستوى حساب الاهتلاكات والتي ليست لديها أثر على رؤوس الأموال الخاصة الافتتاحية، حيث يجب عليها إعادة تقييم القيم المحاسبية الصافية بدلالة النسب من أول سنة تطبيق هذا العام المحاسبي المالي

التطبيق الأول لطريقة اهتلاك لكل عنصر تفرض على المؤسسات إعادة لإرجاع المؤونات الموجهة للإصلاحات الكبيرة المتعلقة بإعادة تعويض الاستثمارات

3- الاختلافات الجبائية الناجمة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي:

3-1 تكاليف البحث والتطوير : نفقات البحوث المطبقة أو التطوير تسجل محاسبيا حسب اختيار المؤسسة في المصاريف' ، أما المعالجة الجبائية فتتبع المعالجة التي طبقت حد الآن

حسب النظام المحاسبي المالي ، لم يترك الخيار للمؤسسة ولم يحدد سوى مشاريع البحث (تكاليف وجب تسجيلها في المصاريف) ومشاريع التطوير (نفقات وجب تجميدها إذا ما توفرت شروط معينة) شروط التجميد سوف تكون بدون شك محققة بصفة آجلة مما عليه اليوم ، فمعايير التسجيل المحاسبي تكون مقيمة في التوقعات الواحدة النشاط

النظام المحاسبي يتنبأ بأن التسجيل المحاسبي يكون اجباريا للتكاليف الناتجة عن مرحلة البحث والتشغيل على حساب التكاليف المحصلة خلال مرحلة التطوير (معتبرة على أنها تفضيلية) هذه الوضعية تختلف مقارنة بالنظام المحاسبي والذي يفرض تشغيل تكاليف التطوير عندما تكون الشروط محققة.

3-2 التغيرات في الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء.

المرجع الماسبي للمؤسسة يوضح بأن هذه التغيرات والتصحيحات والتي علق عليها في اللاحق يجب أن تبين مباشرة على مستوى الأموال الخاصة (المرحل من جديد) بدون تسجيل في حساب النتائج

إذن الإطار التنظيمي الجبائي الحالي ، هل سيقبل هذه الخيارات دون مخاطرة للإدارة الجبائية بخسارة من هذه الموارد الجبائية ، بدون تقييم أولي لنتائج هذا النوع من الحالات:

1- إذا كانت كل التغيرات في الطريقة المحاسبية وأثار التطبيق الأول للنظام الجديد لوحظت في الأموال الخاصة فكيف تكون معالجة تغيرات الأصل الصافي بالزيادة أو بالنقصان

2- إذا كانت القواعد الجبائية الحالية في صدد التغير للاستجابة للقواعد المحاسبية ولهذا وجب وضع نظام جبائي جديد متعلق بأثر التغير في الطريقة والتطبيق الأول للنظام المحاسبي والمعايير

3-3 التسجيل المحاسبي الضريبي

يحدث بصفة دورية وجود فروقات تكون مفسرة بين تاريخ تحمل العبء جبائي أو اجتماعي على المستوى المحاسبي وتاريخ تحمل نفس العبء لتحديد النتيجة الخاضعة للضريبة

النظام المحاسبي المالي يوضح التكلفة أو قيمة الضريبة تساوي قيمة مجموع الضريبة المستحقة والضريبة المؤجلة الداخلة في تحديد النتيجة الصافية للنشاط والضريبة المدفوعة أو المسترجع تحت غطاء الفوائد أو الخسائر الجبائية للنشاط

خصوم الضريبة المؤجلة هي مرتبطة بمبلغ الضريبة الواجبة الدفع خلال النشاط المستقبلي تحت غطاء:

- الفروقات المؤقتة
- الخسائر الضريبية المعالج سابقا
- فروض الضريبة المعالجة سابقا
- أصول وخصوم الضريبة يجب أن تخصص أو تضاف في الأموال الخاصة إذا تعلق بعناصر دائنة أو مدينة مباشرة في رؤوس الأموال لنفس الدورة أو الدورات الأخرى
- المخطط المحاسبي الوطني لا يجعل أي توضيحات متعلقة بالتسجيل المحاسبي للضريبة وفي الواقع المؤسسات تطبق طريقة الضريبة المستحقة كما أن مبلغ الضريبة يسجل في النتيجة حتى ولو كان يحمل عناصر مسجلة في أموال خاصة ويمكن للضريبة أن تحمل على الأموال الخاصة في بعض الحالات الخاصة:
- عند تغبر الطريقة الاقتطاع على الأموال الخاصة يكون ضريبة صافية
- في حالة زيادة رأس المال ، تكاليف الإصدار تحمل علاوات إصدار القيمة الصافية للضريبة
- التسجيل المحاسبي لأصل في ميزانية الضرائب المؤجلة يبقى بدون أثر على النتيجة ابتداء من الاقتصاد الضريبي المحتمل الذي لا يظهر قانونا والذي بنى حل على الحقوق والذي يتنازل عنه كحق¹

¹ عزوز علي المرجع السابق ص 14

خلاصة الفصل

من خلال ما تطرقنا إليه في هذا الفصل لاحظنا أن الاهتمام المتزايد من قبل العديد من المنظمات المحاسبية بعملية تحقيق أكبر قدر الممكن من التجانس والتوافق في الممارسات والإجراءات المحاسبية بين مختلف الدول ، ساهمت في إيجاد معايير محاسبية دولية تعمل على توجيه وترشيد الممارسات العملية للمحاسبة حيث بدأت محاولات وضع معايير على المستوى الدولي منذ عام 1904 وتلتها عدة مؤتمرات أصدفت سنة 1973 على تشكيل لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC تهتم بإصدار معايير المحاسبة الدولية IAS وفي سنة 2001 حل محلها مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB حيث أصبحت تسمى معايير المحاسبة الدولية IAS بالمعايير الدولية للتقارير المالية IFRS

شهدت الجزائر منذ تخليها عن الاقتصاد الموجه وتبنيها اقتصاد السوق عدة إصلاحات اقتصادية ميزها تخليها عن المخطط المحاسبي الوطني الذي أصبح لا يستجيب لاحتياجات المستثمرين ، واعتماد النظام المحاسبي المالي وذلك حسب قانون رقم 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 ، حيث يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية، ومعايير محاسبية ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المتعارف بها عامة.

الفصل الثالث

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة ميناء مستغانم

المبحث الأول: تقديم مؤسسة ميناء مستغانم

يعد ميناء مستغانم جزء أساسي من البنية التحتية الخاصة بالنقل، فهو ضروري للعديد من الصناعات الكبرى التي تشارك في التجارة الدولية من خلال تقديم العديد من الخدمات كالخدمات التجارية وخدمات الصيد البحري، لذا سوف يتم التطرق من خلال هذا البحث إلى لمحة تاريخية حول ميناء مستغانم، أهداف وخصائصه، وهيكل التنظيمي لهذه المؤسسة.

المطلب الأول: لمحة تاريخية حول ميناء مستغانم

يتم تطوير ميناء مستغانم بما يتماشى مع متطلبات المنطقة حيث أصبح يشكل اليوم جزءا أساسيا من البنية التحتية الخاصة بالنقل في المنطقة، إذ أنه يشجع استحداث مجموعة من الخدمات المقربة من المستلمين النهائيين عبر أورقة النقل متعددة الأنماط.

1-نشأة الميناء

كان الميناء خليجا صخريا حادا يمتد بين رأس البحري لصلامندرو رأس البحري لخروبة، استخدمته القراصنة لاقتسام الأغنام، وسمي ميناء مستغانم فيما قبل 1833 ب "مرسى الغنائم" ومن هنا سميت مدينة "مستغانم". في سنة 1848 أنشئ أول رصيف للميناء بطول 80 متر ليصل امتداد إلى 325 متر بحلول سنة 1881. انطلق أول مشروع لهيئة الميناء في سنة 1882 وبعد ثلاثة سنوات من ذلك أعلن عنه مشروعاً ذا منفعة عامة. تلت أعمال تهيئة ضخمة بين 1890 و1904 انتهت بميلاد أول حوض للميناء. بعد بناء كاسرة الأمواج الجنوبية الغربية للميناء سنة 1941 ثم إنشاء حوض الثاني برصيف طوله 430 متر فيما بين نهاية 1955 وبداية 1959.

2-الشكل القانوني للمؤسسة ميناء مستغانم

يقدم الميناء نوعين من الخدمات: الخدمات التجارية وخدمات الصيد البحري، وتشرف على تسييره مؤسسة ميناء مستغانم وهي مؤسسة عمومية اقتصادية/ شركة ذات أسهم EPE/EMP/SPA أنشأت في إطار إصلاح النظام المينائي الجزائري بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 82-87 الصادر بتاريخ 14 أوت 1882. في 29 فيفري 1989 شقت مؤسسة ميناء مستغانم طريقها حول الاستقلالية على غرار المؤسسات التي كشفت عن استقرار في وضعيتها المالية، حيث تم تحويلها عقد موثق من شركة عمومية ذات طابع اجتماعي إلى شركة عمومية اقتصادية /شركة ذات أسهم رأس مالها 1 5 00.000.000 دج تحت حيازة كاملة لشركة تسيير المساهمات الدولة "الموانئ"، تحمل السجل التجاري رقم 88 B.01 وتخضع للقانون التجاري والمدني طبقاً لأحكام القوانين 88-01 و88-03 و88-04 الصادرة بتاريخ 12 جانفي 1988 والمتضمنة للنصوص التنظيمية لاستقلالية المؤسسات وطبقاً للرسوم 88-101 الصادرة بتاريخ 12 جانفي 1988 والمرسوم 88-119 الصادرة بتاريخ 16 ماي 1988 و المرسوم 88-177 الصادر بتاريخ 28 سبتمبر 1988.

أنيط إلى مؤسسة ميناء مستغانم إنجاز المهام التالية :

-استثمار وتطوير ميناء مستغانم ؛

-استغلال الآلات والإنشاءات المينائية ؛

-إنجاز أعمال صيانة وهيئة التحديث للبنية المينائية الفوقية؛

- إعداد برامج بناء وصيانة وتهيئة للبنى المينائية التحتية بالتعاون مع شركاء الآخرين ؛
- مباشرة عملية الشحن والتفريغ المينائية؛
- مزاولة عملية القطر، القيادة، الإرساء وغيرها؛
- القيام بكل عمليات التجارية ، المالية ، الصناعية، والعقارية ذات الصلة المباشرة وغير المباشرة بموضوع مؤسسة ميناء مستغانم.

المطلب الثاني: الموقع الجغرافي لميناء مستغانم وتصميمه

يقع ميناء مستغانم من الجهة الشرقية لخليج أرزيو بين خطي عرض 35° و 56° شمالا وخطي طول 00° و 05° شرقا ويحتوي على:

- 1- كاسرة الأمواج: بطول 1830 متر.
- 2- المدخل البحري للميناء: شمالي غربي بعرض 100 م وعمق 12 م.
- 3-الأحواض: وتتكون من حوضين:
- 3-1 الحوض الأول: بمساحة مائية تقدر ب 14 هكتار وعمق يتراوح بين 6,77 م و 8,17 م.
- 3-2 الحوض الثاني: بمساحة مائية تقدر ب 16 هكتار وعمق يتراوح بين 6,95 م و 8,22 م.
- 4 -الأرصفة: تحوي على 10 محطات رسو بطول كلي يصل إلى 1 296 متر خطي مقسمة كما يلي:
- 4-1 الرصيف الشمالي الشرقي: 117 متر خطي (المحطة 0).
- 4-2 الرصيف المغرب: 412 متر خطي (المحطة 1، 2 و3).
- 4-3 الرصيف الجديد: 217 متر خطي (المحطة 8 و9).
- 4-4 رصيف الاستقلال: 270 متر خطي (المحطة 4 و5).
- 4-5 الرصيف الجنوبي الغربي: 280 متر خطي (المحطة 6 و7).
- 5-أرضية التخزين: بمساحة 44,430 م.
- 6 -مرأب السيارات : بمساحة 24,000 م.
- 7 -مرأب الحاويات: بمساحة 15 000 م وقدرة المعالجة 15 000 حاوية سنويا.
- 8-المخازن: عددها 16 مخزن بمساحة 7 455 م، تستخدم ثمانية مخازن (8) لأغراض تجارية.
- 9 -طرق والمواصلات : وتتكون من :
- 9-1 الطريق الأرضي: 4 885 متر خطي.
- 9-2 السكة الحديدية: 3 747 متر خطي (كل الأرصفة مجهزة بخطوط سكة حديدية متجددة تستخدم مؤقتا لنقل الحبوب، الأنابيب المعدنية ...).

المطلب الثالث: التسهيلات المينائية والإنشاءات المتخصصة له

1- التسهيلات المينائية

1-1 إرشاد السفن: تؤمنه ل24 سا/24 سا مديرية القيادة الميناء بثلاثة سفن قيادة وزورقي إرساء.

2-1 قطر السفن: تقطر السفن التجارية ليلا ونهارا باستخدام قاطرة 2 ISSER ذات قوة 7100 حصان .

2- الإنشاءات المتخصصة

1-2 محطة الزفت نفطال: أنشأت سنة 1929 بالرصيف الشمالي الشرقي على مساحة 2524 م، وهي مجهزة بثلاث أوعية (أحواض) ذات سعة 4 700 طن وقدرة المعالجة 30 000 طن سنويا من الزفت.

2-2 صومعة الحبوب التابعة للديوان الجزائري المهني للحبوب: أنشأت سنة 1986 على مساحة 4 640 م سعتها

30 000 طن، وهي مجهزة بمضختين متحركتين بمعدل ضخ 300 طن من الحبوب/ساعة لكل منهما.

2-3 صومعة السكر: أنشأت سنة 1971 على مساحة 5 697 م من طرف شركة التسيير والتوزيع الغذائي

أصبحت تسمى فيما بعد شركة تكرير السكر، تصل سعة الاستقبال لديها إلى 16 000 طن من السكر غير الموضب وقدرة العبور إلى 150 000 طن سنويا.

المطلب الرابع: أهداف وخصائص مؤسسة ميناء مستغانم

مؤسسة ميناء مستغانم كغيرها من المؤسسات تسعى إلى تحقيق مجموعة من الأهداف في ظل الخصائص التي تميزها.

1- أهداف الميناء

تسعى مؤسسة ميناء مستغانم إلى تحقيق الأهداف التالية:

- ✓ تأمين أحسن الظروف لعبور البضائع من حيث المدة الزمنية، النوعية، الحماية والسعر؛
- ✓ تقديم تسهيلات حقيقية (وسائل عبور ومعالجة وتخزين ذات كفاية عالية)؛
- ✓ كون الأذان الصاغية لاهتمامات المتعاملين الاقتصاديين؛
- ✓ تسيير أملاك الدولة؛
- ✓ تسيير الاستثمار وتطوير ميناء مستغانم؛
- ✓ استغلال الوسائل والتجهيزات المينائية؛
- ✓ تنفيذ أشغال الصيانة والتهيئة وخلق بنايات مينائية بالتنسيق مع متعاملين آخرين متخصصين؛
- ✓ تنفيذ عمليات الشحن والتفريغ المينائية؛
- ✓ تنفيذ عمليات القطر والإرشاد والرسو... الخ؛
- ✓ تنفيذ كل عمليات التجارية، المالية، الصناعية، والعقارية المرتبطة مباشرة وغير مباشرة بالهدف الاجتماعي.

2- مميزات وخصائص مؤسسة ميناء مستغانم

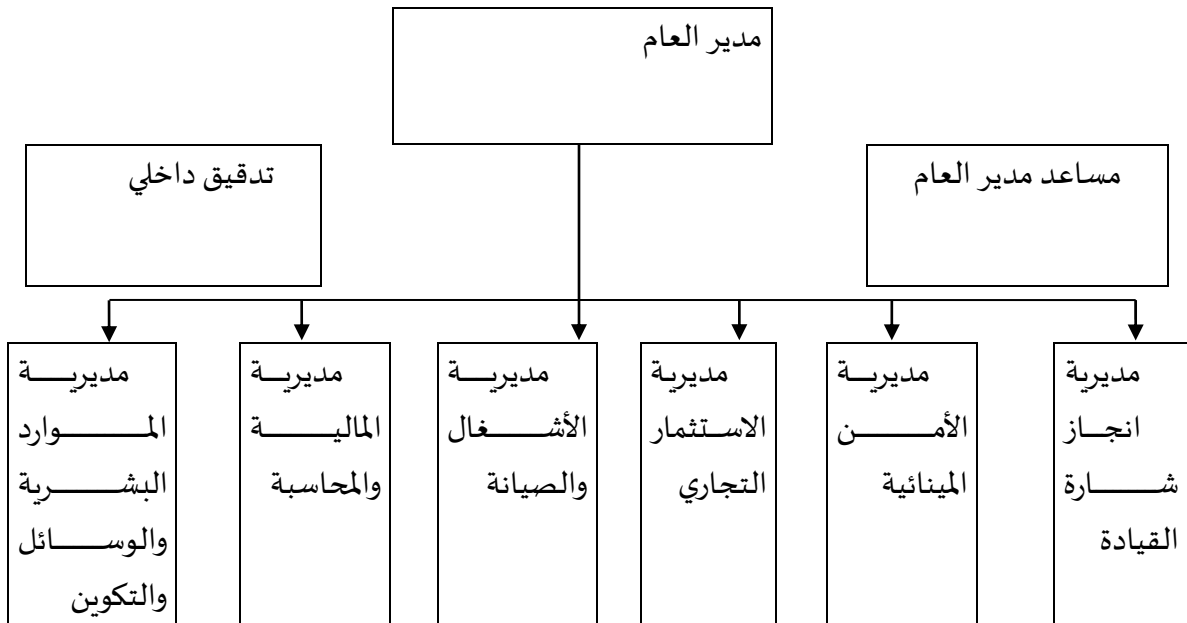
تتميز مؤسسة ميناء مستغانم ب:

- ✓ موقع جيو استراتيجي هام؛
- ✓ وفرة طرق مواصلات نحو منطقة خلفية تتألف من 12 ولاية؛
- ✓ محطات رسو متخصصة لمعالجة ناقلات الحبوب، السكر، الخمور وناقلات الزفت؛
- ✓ قدرات تخزين مغطاة وغير مغطاة؛
- ✓ حماية جيدة للبضائع؛
- ✓ تنوع طرق تسليم البضائع (السكة الحديدية، الطريق الأرضي) عبر التراب الوطني؛
- ✓ بني فوقية وتجهيزات وفق طموح المتعاملين الاقتصاديين؛
- ✓ إطارات وعمال مهينون ومدربون على عمليات الشحن والتفريغ؛
- ✓ ساعات عمل متواصلة: 24/سا و 24/سا و 7 أيام/7 أيام.
- ✓

المطلب الخامس: الهيكل التنظيمي العام لمؤسسة ميناء مستغانم

1- شكل الهيكل التنظيمي

الشكل رقم (12): الهيكل التنظيمي الشامل لمؤسسة ميناء مستغانم



المصدر: وثائق داخلية لمؤسسة ميناء مستغانم، 2017

2- شرح الهيكل التنظيمي لمؤسسة ميناء مستغانم

1-المديرية العامة

وظيفتها التسيير، المراقبة، التنظيم والسهر الحسن للمؤسسة، ترتب وتراقب جميع مديريات المؤسسة وتفرض سلطتها عليها وتتكون من:

1-1 مدير العام: وهو الممثل الوحيد القانوني للمؤسسة والمسؤول الأول في شكل الهرم القانوني للمؤسسة حيث يشرف على جميع الأعمال التي تقوم بها المؤسسة بمشاركة المدراء المنفذين والذين يصغرونه درجة في هيكل المؤسسة.

2-1 مساعد مدير العام: ويعتبر المستشار القانوني للمدير العام حيث يساعده في اتخاذ القرارات المناسبة في كل الأعمال التي لها صلة بالمؤسسة.

3-1 التدقيق الداخلي: هي على علاقة مباشرة بالإدارة العامة، وتتمثل مهامها في التأكد في احترام إجراءات التسيير، وكذلك تدقيق وفحص العمليات والأنشطة المختلفة للمؤسسة.

2- مديرية الموارد البشرية: تهتم بتنظيم والتنسيق والمراقبة جميع الشؤون المرتبطة بتسيير المستخدمين والتكوين والوسائل العامة للمؤسسة.

3- مديرية المالية والمحاسبة: وهي المديرية المكلفة بتسيير الوضعية المالية للشركة وذلك عن طريق وضع ميزانيات محددة لكل سنة ومدى مطابقتها للأهداف المسطرة. وإحصاء كل العمليات المالية التي نفذت خلال السنة الواحدة، وإمساك الدفاتر التجارية المبنية للنشاط التجاري.

4- مديرية الأشغال والصيانة: وهي مديرية مختصة بالأشغال والصيانة ويقصد بالأشغال كل الأعمال التي من شأنها توفير الإجراءات الملائمة للتسيير الحسن للعمل، والمتمثلة في توفير الإنارة، تعبيد الطرق، بناء هياكل، النظافة، وإزالة الأخطار التي تهدد سلامة للعمال.

5-مديرية الاستثمار التجاري

وتقوم هذه المديرية ب:

- تسيير العمليات المرتبطة بعبور البضائع (الشحن، التفريغ، والتخزين)؛
- تسيير أملاك الدولة المينائية؛
- تسيير الإنشاءات المتخصصة؛
- متابعة تطور تقنيات الاستثمار المينائي والبحث عن الوسائل المناسبة لإدماجها بفاعلية داخل المؤسسة.

6- المديرية الأمن المينائية: تقوم بتأمين حركة الملاحة (دخول سفن، خروجها، تحويلها من مركز رسوها لآخر) وتأمين الحدود المينائية.

7-مديرية انجاز شارة القيادة: تعطي امر بدخول السفن للميناء

المبحث الثاني: تحليل الإستبيان

تباينت الأرقام حول مدى احترام المؤسسات بمبدأ الإفصاح المحاسبي وشفافية في الأرقام المصرح بها إذ غلبت نسبته 65% بالفرض وحسب تصريح البعض فإن الرأي الجامع لهذه الوضعية هو الهروب من الضغط الجبائي الذي دفع بالكثير إلى عدم الإلتزام بالمبدأ المذكور سالفاً في حين 35% الذين أكدوا تحقيقه فعلياً لكون أن أخلاقيات المهنة التي يمارسها هؤلاء المعنيين بالمحاسبة تشرط عليهم صحة المعلومات وتناظرها ليكون هناك توافق سليم بين المعطيات الرقمية والأدلة العينية والمعنوية في ظل النظام المحاسبي المالي.

حسب العينة المحققة تشير التصاريح المقتبسة عن الاستثمارات المستردة أن ما نسبة 35% والتي أفادت بإجابة قبول المقترح الأول من الاستمارة التي تعددت رؤاهم حول الغاية والنتيجة الفعلية من عملية الإفصاح والشفافية في الإقرار المحاسبية والضريبة والتي إما تسهل من مهامهم وأدائها في وقتها أو اللجوء إلى عمليات المعاوضة والتسويات الخفية والظاهرة في أن واحد بغرض الهروب من التصاريح التي بحسب المعني نهباً تثقل أعبائهم رغم أنها تعطيم السيق في الحصول على قروض وسلفات مصرفية لتمويل نشاطها بغرض التوسعة أو أي هدف آخر فإنها تلجأ إلى الرفع من المستوى الإفصاح بغرض تبيان مدى كفاءتها المالية وكل هذا يصب في إشكالية مصداقية المؤسسة ومصداقية القائم بالمحاسبة سواء كان حراً كما همة حال المحصل عن الاستثمارات الموزعة أو المحاسبين العاملين لديها والتي لم تتح الفرصة في التعامل معهم لرفضهم استلام الاستثمارات مما يشير أن المصداقية مفقودة بمجرد الهروب من التصريح حول حيثياتها هذه النتائج تنوعت أدوات معالجتها بين PCN و SCF واختلفت تماماً إلا أن البنوك الحالية بحسب هذه التصاريح مازالت تستخدم الأدوات الكلاسيكية لعدم ولوج الكثير من المؤسسات إلى النظام الجديد لأسباب عدة. وفيما يلي شكلين بيانيين يوضحان ما جاء في السؤال الأول من الاستثمارة يلخص ما سبق معالجتها إحصائياً:

حول السؤال المعني بسهولة ممارسة هؤلاء المعنيين بمهام المحاسبة من عدمه ، فإن النتائج تشير إلى صعوبة فعلية حقيقية في ذلك إذ ما يقارب 15/12 أجابوا بصعوبة فائقة وانقسمت على عدة حجج توزعت في:

- درجة الإتقان المحاسبي
- إحترام المبادئ وفقا SCF و PCN
- مرونة الحصول على الوثائق المحاسبية
- مرونة التعامل مع المؤسسات
-

إذ يظهر جليا أن هؤلاء يلحقو كفة هذا الخلل بأصحاب المؤسسات ومالكها دونهم في الواقع الملموس لمستوى الصعوبة المحقق عند فحص ومعاينة الحسابات ، أما الجزء الأخر والذي بين أن ما نسبة 3/1 من التجار يقدمون تصاريح سهلة وسليمة وقانونية وبهذا يمكن الحصول على دليل شبه التوجه إلى الاحتيال المحاسبي أو عكسه

السؤال الثاني		نعم	لا		
في رأيك الشخصي عند فحص الحسابات هل تجد سهولة في معاينتها ؟					
أ- إذا كانت إجابتك بالرفض على السؤال السابق فوضح الأسباب التي تجعلك غير راض عليها ؟					
الأسباب	أوافق بشدة	أوافق	لا أعلم	أرفض بشدة	أرفض
1- درجة الإتقان في القي المحاسبي	00	04	00	05	03
2- معظم الدفاتر اليومية غير محترمة لشكل ومضمون القيد وفق SCF/PCN	00	03	01	04	04
3- عدم المرونة في مطابقة الوثائق المحاسبية مع القيود المحاسبية	04	04	02	00	02
4- عدم مرونة مالكي الدفاتر المحاسبية مع عملية المراقبة أو المعاينة	03	04	02	02	01

5- أسباب أخرى				
ب- إذا كانت إجابتك بالإيجاب على السؤال الرابع فوضح الاسباب التي تجعلك موافق على إعدادها				
الأسباب	أوافق بشدة	أوافق	لا أعلم	أرفض بشدة
1- تشير إلى مدى إلتزام التجار بالإفصاح السليم عن المعاملات والوثائق التجارية والمحاسبية	03	00	00	00
2- توضح التزام التجار باحترام القوانين والتقييد بالطرق التنظيمية للشان المحاسبي	03	00	00	00
3- تدل على التزام التجار على الإجابة على كافة التساؤلات والتوضيحات المطلوبة الخاصة بالقيود المحاسبية	03	00	00	00
4- أسباب أخرى				

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على الإستبيان

أغلب ما يتماشى مع الموضوع المحاسبية الإبداعية هو الغش الضريبي لهذا تضمنت الاستمارة طيفا من هذا النوع من التساؤل لمعرفة أن هذا القصد الوحيد لهذا السلوك أو هناك أطراف مجاورة لما سبق في هذا العمل إلا أن الإجابة تقريبا انتصفت بين الرفض والإيجاب أما الفريق الراض فقد تعددت حججهم بين الهروب من دفع ضرائب عالية من خلال قيد فواتير مصاريف تضليلية والإبتعاد عن الرشادة في هذا التصرف بما أن السلوك السيء الذي يغطي بعض الأعمال التجارية من الفساد ، هي التي تؤدي إلى الحرفية الإبداعية وتكون هذه العملية في بعض الأحيان بمعوية ممارسي المحاسبة بذاتهم أما من أجابو بالقبول فأراؤهم أتت كلها على صمعة المؤسسة والتوجه المستقبلي في صنع حصة سوقية تتقضى بدعم الواجهة التسويقية إذ أن هذا الواقع كان يدعم المؤسسات لو أن تضمن حال الجزائر على بورصة فاعلة كما هو قائم خارجها.

من خلال المعاينة لنتائج الإجابة لا حظنا أن أفراد العينة لا يلحقو مما يحدث من أحتيال محاسبي بهم بل أما اغفال لبعض الوثائق المحاسبية من طرف المؤسسات أو تدليس أ استخدام بيانات كتابية مثل الفواتير تعطي أرقام مضللة مما لا يكفل للمعني بالمحاسبة مع ملاحظة ذلك كما أنتشار المعطيات المحصلة عليها ونسبة عالية أو هؤلاء المهنيين لهم كفاءات عالية في المحاسبة متمكنين من معايير التدقيق الدولية وانهم يطلبون من المتعاملين معهم كافة معايير الإنضباط والشفافية لإداء مهامهم حيث أن المكتسبات العلمية المحاسبية هي نتائج لدراسات أكاديمية وخبرة محاسبية ودورات تكوينية متواصلة توافق التطورات المالية الدولية كما هو حال مما جاء به الإنضمام IFRS/IAS تضمنت الإجابة على الإستثمارات رؤوس عن محاسبين أوكلت لهم مهام الخبرة المحاسبية لدى القضاء باعتبارهم معتمدين في هذا الاطار وعليه أي مهمة في هذا السياق تتطلب التحضير والتمكن من كافة عناصر التدقيق المتنوعة بين المحاسبة والقانونية والضريبية والإقتصادية بغرض الوصول إلى تقارير خبرة نقل فيها الفروقات والتظليل لإن مصداقية التقرير ترفع من مصداقية الشخص المدقق ، إذ أن للمكاتب صمعة محاسبية سواء محلية وقد تكون دولية كما هو الحال أحد المجيبين على الإستمارة الذي اشار أن بعض الحالات في سياق الكشف عن الخطأ تم نقاشها مع آخرين دوليين وهذا بيان السؤال الثالث في شكل بيان .

ولهذا يعتمد المحاسبين هؤلاء إلى الأخذ بعملة ذات وجهين وجه يأخذ بصحيح التصريحات والافصاح ووجه قد يتضمن جانبا من الغش أو الخطأ المحاسبي رغم أن القراءات الأدبية تشير أن المحاسبة الإبداعية هي سلوك متعمد (عمدي). على أساس هذا يقدر المحاسب أخطاء المؤسسة بكلفة الظروف القوانين الاطر والإجراءات المتخذة لأداء المهمة أو المهنة. سريان هذا الشيء قد يدعم ما قد يقلل هذا السلوك المحاسبي الإبداعي بإعتبار أن المعني سيكون له يوما من المعاينة أو المتابعة المستقبلية.

تشير كافة المعطيات أن الخبرة من أهم العناصر التي تصنع للمحاسبة الكفاءة في إكتشاف الحقائق المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية مما يؤدي به إلى صنع وتصميم السياق الفيل له بهذه المهمة وعليه تناصقت الإجابة على ضرورة العمل بين بيان عال من جهة وينتهي عند الوسطية من جهة أخرى.

حسب ما تم جمعه من الإستمارات فإن هؤلاء الأفراد (العينة) يعملون على تأدية مهام بكافة السبل المحققة لوجه إيجابي ومن بين هذا تقديم النصح والتوصيات والإقتراحات بغرض الخروج من المحاسبة الإبداعية سواء بالعمد أو من دونه وتقديم كافة الإجراءات الوقائية الكفيلة بتصحيح نتائج هذه الممارسات من أجل السير الحسن لمسار المؤسسة مهما كان نوعها.

خلاصة الفصل :

القصء من هذه الدراسة الميدانية والتي تمت من خلال 'عداد وتقءيم 30 استبياناً إلى مختلف الكوادر الخاصة الممهنة لمهنة مراقبة الحسابات والتءقيق فيها والمكلفة بالمعالجة المحاسبية ومراجعتها أو معاينتها ومن بينهم كان (محافظة الحسابات الخبؤاء المحاسبون ولمحاسبو المعتمءون) إجمالاً العينة التي تم الإتصال بها كلها معتمدة ومسجلة لدى المجلس الوطني للمحاسبة ، وقضت الدراسة بإيداع رابطة بين القرارات النظرية لوجود المحاسبة الإحتيالية لدى المؤسسات الإقتصادية في ظل ما طرأ عليها من تحديث وربط للمحاسبة المحلية بالنسيج المحاسبي الدولي.

أءنلت الكتابات حول الموضوع ونتائج الإستبيان الذي تم استرجاعه والذي تم يفوق 50% من الموزع أي التوجه نحو الافصاح المحاسبي والتصريح السليم (بيع ، شراء ، عمليات تجارية) إلى أقل من المرغوب فيه. لقد اشتملت العينة المقصوءة كل هذا العمل على مستوى الغرب الجزائري ولكن لم يتم ذلك لعدم توافر عناوين المكاتب أو فاكسات التي يمكن من خلالها دعم الدراسة بواقعية أكثر.

حاولنا من خلال هذه الدراسة معالجة واقع المحاسبة الإبداعية في ظل تطبيق نظام المحاسبي المالي وتسييل الضوء على نوع من الممارسات المحاسبية التي تلجا إليها بعض الوحدات الاقتصادية سعياً وراء تحسين صور إما بمركزها المالي أو في نتائج أعمالها وذلك عن طريق استغلال الثغرات أو الاستفادة من تعدد البدائل المتوفرة في السياسات المحاسبية التي تتيحها المعايير المحاسبية للوحدة الاقتصادية عند إتباعها في مجالات وأساليب القياس والإفصاح المتبعة في إعداد القوائم المالية مما يؤثر على نوعية الأرقام التي تظهرها تلك القوائم وعلى مصداقيتها فمنذ بدء إنهيار الشركات الرائدة في العالم بشكل متسارع، مثل انهيار الشركات العملاقة إنرون للطاقة وورد كوم وما تبعه من انهيار أعظم شركة للتدقيق في العالم (أرثر أندرسون)

لثبوت تورطها بإنهيار شركة إنرون، بدء الاهتمام بالمحاسبة الإبداعية محل تركيز واهتمام من قبل المحاسبين والمراجعين بشكل كبير جداً للتعرف على أسباب انهيارات والبحث على الحلول المناسبة لمنع مثل تلك الانهيارات لما لها من أثر سلبي كبير والتي أحدثت خلل رئيسي في أخلاقيات ممارسة مهنتي المحاسبة والتدقيق.

قد تبين أن المحاسبة الإبداعية سلوك غير أخلاقي لما لها من مخالفات جسيمة ينتهجها المحاسبون في مهنتهم وذلك لتحقيق غايات وأهداف معينة تستفيد منها فئة معينة على حساب باقي الفئات المستفيدة داخل وخارج الشركة لهذا يتطلب التصدي لهذه السلوكيات والممارسات للحصول على بيانات مالية على قدر عال من الشفافية والموثوقية.

كما فرضت المتغيرات الدولية التي حدثت في الساحة العالمية على الجزائر تبني النظام المحاسبي المالي الذي من شأنه تلبية احتياجات المستثمرين سواء المحليين أو الأجانب كما يعتبر نتاج للتوجيه نحو عولمة الممارسات المحاسبية من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية التي تطرقنا إلى مفهومها وبيان أهدافها، وعلى أثر ما سبق تحصلنا على نتائج عديدة.

توصلت الدراسة الى النتائج التالية:

- إن المحاسبة الإبداعية هي مجموعة الأساليب والإجراءات التي يعتمد عليها المحاسب لتحقيق مصلحة بعض أصحاب المصالح في المؤسسة.
- تعتبر عملية مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية من الأمور الصعبة والمعقدة.
- تعتبر يقظة وكفاءة المدققين والمراقبين في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية هي الوسيلة الأهم والأقوى لمكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- الأبعاد الأخلاقية للمحاسبة الإبداعية تتنافى مع قواعد وأخلاقيات مهنة المحاسبة.

- إن أهم أهداف المحاسبة الإبداعية هو تقدم انطباع مضلل عن البيانات المالية الواردة في القوائم المالي وذلك لخدمة مختلف الأغراض والأهداف وهناك العديد من الأساليب والممارسات التي تستخدم في سبيل تحقيق ذلك.
- إن المحاسبة الإبداعية في الغالب الأعم هي عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرص للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل البيانات المالية عما يجب أن تكون عليه إلى ما يفضله معدي هذه البيانات.
- معايير المحاسبة الدولية تهدف إلى إزالة الفوارق و الاختلافات الموجودة في الأنظمة المحاسبية بين مختلف دول العالم.

الإقتراحات:

- إيلاء إجراءات المحاسبة الإبداعية ما تستحقه من الاهتمام والدراسة، وذلك بغية المحافظة على سلامة المعلومات والبيانات المالية للمؤسسات والواردة في قوائمها المالية وحفظ أموالها.
- ضرورة تطوير التشريعات والأنظمة التي تنظم عمل المدققين الخارجيين، ليتمكنوا من تنفيذ عملية التدقيق باستقلالية ومهنية عالية بعيدا عن تأثيرات وضغوط إدارات المؤسسة.
- إصدار المزيد من القوانين والتشريعات الحازمة التي تساعد على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية وفرض العقوبات الشديدة على معدي القوائم المالية الذين يقومون بممارسات المحاسبة الإبداعية بكل أشكالها ومهما اختلفت نسبها.
- العمل على تفعيل لجان المراجعة لمالها من دور في الحد من التلاعب وممارسات المحاسبة الإبداعية.
- ضرورة التركيز والعمل على تطوير وتدريب المدققين بشكل مستمر.
- ضرورة مراعاة آداب وقواعد وسلوك مهنة المحاسبة من شأنه الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.

أفاق البحث:

نظرا للظروف والتي حالت دون التعمق أكثر بكل ماله علاقة بالموضوع، سواء من حيث الوقت أو المراجع وحجم البحث، وكذا قصد التحكم أكثر في الموضوع فقد إقتصر بحثنا على واقع المحاسبة الإبداعية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي دون الخوض بالتفصيل في الواقع القانوني والاقتصادي الجزائري وتأثيراتها وعليه يمكن الإشارة إلى المواضيع التالية والتي يمكن أن تكون مواضيع للبحث:

- مدى مسؤولية مراجعي الحسابات عن ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في منظمات.
- الآثار المترتبة على ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية.

المصادر العربية:

الكتب:

- 1- أبوزيد، محمد المبروك، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربي، الطبعة الأولى، ايتراك للنشر و التوزيع، القاهرة، 2005.
- 2- محمد أبو نصار جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي، المكتبة الوطنية، الأردن، 2008.
- 3- الجعارات، خالد جمال، معايير التقارير المالية الدولية 2007-IASsIFRAsSs، الطبعة الأولى، اثناء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2008،
- 4- الدهراوي كمال الدين مصطفى، مدخل معاصر في نظم معلومات المحاسبة دار الجامعة، اسكندرية، 2005،
- 5- شيرازي، عباس مهدي، نظرية المحاسبة، طبعة 1، دار السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت 1990.
- 6- لقاضي، حسين وحمدان مأمون، نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2006،
- 7- جربوع، يوسف محمود، أساليب محاسبة الابداعية نشرة الالكترونية للمجمع العربي للمحاسبين القانونيين العدد 119، 2002
- 8- حماد، طارق عبد العال، دليل المحاسب الى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدارالجامعية الاسكندرية، 2006،
- 9- مطر، محمد، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، دار وائل للنشر، عمان، الاردن، 2004،
- 10- طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية، مصر، 2006،
- 11- شنوف شعيب، محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية، ج 1، مكتبة الشركة، بودوا، الجزائر، 2008،
- 12- بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/FRS ج 1، دار هومة الجزائر، 2010،

الرسائل الجامعية :

- 1- لأغا عماد سليم "المحاسبة الابداعية" مجلة المال و الأعمال كلية الجامعية للعلوم التطبيقية العدد الثاني 2011،
- 2- الشعير، مصطفى محمد علي سيد، تأثير المعلومات المحاسبية المنشورة على اتخاذ قرارات الاستثمار في الأوراق المالية، مع دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، 2006،
- 3- القرى ميسون بنت محمد بن علي "دوافع و أساليب المحاسبة الاداعية في الشركات المساهمة في مملكة العربية السعودية دراسة الميدانية، كلية الاقتصاد و الادارة، جامعة الملك عبد العزيز 2010

- 4- عبد الله، فيصل نجم الدين، التوافق بين القواعد المحاسبية العراقية و المعايير الدولية ودورها في تطوير مهنة المحاسبة في العراق، دراسة تحليلية مقارنة، رسالة ماجستير، كلية الادارة و الاقتصاد، جامعة صلاح الدين، أربيل، 2012،
- 5- محمود، محمد أحمد حنفي، دراسة أثر ظاهرة إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية مع دراسة التطبيقية أطروحة دكتوراه كلية التجارة جامعة الاسكندرية 2010
- 6- قوادري محمد ، قياس بنود القوائم الدالية وفق معايير الحاسبة الدولية، IAS/IFRS دراسة حالة النظام المحاسبي المالي الجزائري، مذكرة ماجستير ، جامعة البليدة 2010.
- 7- يوسف حزيري ،تطبيق النظام المحاسبي المالي، مذطرة ماستر، جامعو قاصدي مباح ورقلة 2011 ص 48
- 8- الشيخ سهيل، "مدى ممارسة المحاسبة الابداعية في المنشآت الحكومية السورية مجلة جامعة تشرين للبحوث و الدراسات العلمية، المجلد 33، العدد 2.
- 9- بورزوق أمينة ،إشكالية تطبيق النظام المالي في المؤسسات الجزائرية ، مذكرة ماجستير ، قسم العلوم الاقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة أبي بكر بلقايد ، تلمسان 2012
- 10- محمد بوتين، ندوة في المحاسبة، سلسلة محاضرات لطلبة الماجستير، المركز الجامعي فارس يحيي، بالمدينة، الجزائر 2007

الأوراق البحثية :

- 1- الحبيطي، قاسم محسن، قياس خسارة المعلومات في تجميع بنود التقارير و الكشوفات المالية في النظام المحاسبي الموحد للمصارف العراقية، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 25، العدد 721، كلية الإدارة و الاقتصاد، جامعة الموصل.
- 2- باقر جنان عبد العباس، الاحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية و اثارها على مدى حقيقة القوائم المالية، المجلة العراقية للعلوم الايدارية¹، المجلد 7، العدد 26، كلية الادارة و الاقتصاد، جامعة كربلاء، 2010،
- 3- جربوع، يوسف محمود، مدى مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي المستقر عن إكتشاف الأخطاء والغش بالقوائم المالية وفقا لمعايير مراجعة الدولية، مجلة التنمية الرافدين، مجلد 3/24، عدد 69، كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة الموصل، 2002.
- 4- حسن، عبد الفتاح أمين و الآخرون، تائر صبري الغبان وبشرى نجم عبد الله، صياغة أهداف المحاسبة و التقارير المالية في ظل اختلاف المتغيرات البيئية، مجلة العلوم الإقتصادية و الإدارية، المجلد 13، العدد 47، كلية الإدارة و الاقتصاد، جامعة بغداد، 2007.
- 5- حمادة رشا" دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات الابداعية" مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الثاني، 2010

- 6- مطر و حلبي، ليندا حسن، دور المدقق الحسابات الخارجي في الحد من اثار المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الاردنية، 2009
- 7- صيام وليد زكريا "مدى ادراك محلي الائتمان لمخاطر إجراءات المناسبة لكشف عنها في بنوك التجارية الأردنية" المجلة الأردنية في إدارة الأعمال المجلد 5، العدد 2، 2009.
- 8- بن بلغيث مداني ، إشكالية التوحيد المحاسبي (تجربة الجزائر) ، مجلة الباحث، العدد الأول ، 2002، مجلة تصدر عن الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة
- 9- صلاح حواس ، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، مذكرة دكتوراه كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر 2009
- 10- القطيش، حسن فليح مفلح و الصوفي، فارس جميل حسين "أساليب استخدام المحاسبة الابداعية في قائمتي الدخل و المركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان" مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 27،
- 11- دهمش نعيم و أبوزر، أخلاقيات المحاسبة الابداعية مجلة الجامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية المجلد 26، العدد الثاني، 2010،

المدخلات العلمية :

- 1- جمال عمورة ، المعالجة المحاسبية لعقود التأجير التمويلي وفقا لنظام المحاسبي المالي SCF ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS /ISRS جامعة البليدة، الجزائر 13-15 أكتوبر، 2009،
- 2- عزوز علي ، متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية، القطب الجامعي الجديد الوادي 17-18 جانفي 2010
- 3- رايح يخلف ، عبد الرزاق يخلف ، المعالجة المحاسبية لعقود التأجير التمويلي وفقا لنظام المحاسبي المالي SCF ملتقى دولي حول الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولي IAS/IFRS جامعة البليدة الجزائر 13-15 أكتوبر، 2009 .
- 4- حجاج زينب مريم تواتي ، اثر التوافق المحاسبي في المعالجة المحاسبية للتثبيات بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية ، الملتقى الدولي حول "النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية المحاسبية" جامعة البليدة 13-14 ديسمبر 2011 .
- 5- رقايقية فاطمة الزهراء ، اصلاح وتكييف النظام المحاسبي المالي في الجزائر في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ، مداخلة الملتقى الوطني حول معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية ، متطلبات التوافق والتطبيق، جامعة سوق أهراس ، 2010 .

قوانين:

- 1- القانون رقم 11-07 المتضمن النظام المحاسبي المالي ، الصادر في 25 نوفمبر 2007، الجريدة الرسمية الجزائرية ، العدد 74 ص 3
- 2- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، الجريدة الرسمية ، بتاريخ 25 نوفمبر 2007 العدد 74، القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي .
- 3- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، الجريدة الرسمية ، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009، العدد 19.
- 4- القانون رقم 11-07 المتضمن النظام المحاسبي المالي ، الصادر في 25 نوفمبر 2007، الجريدة الرسمية الجزائرية ، العدد 74.
- 5- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، الجريدة الرسمية، الصادر بتاريخ 25 مارس 2009، العدد 19 .

باللغة الفرنسية:

ouvrages :

- 1- Amat, o, Blak. J, and , Dourds, J, the et riccs of creative Accounting journal of economic literature clasification central lancashire university, England (1999).
- 2- Belkaoui Ahmed « Accontingtheory », 5th ed australia : thomson learning, Inc, 2004.
- 3- Mulford, C.W. and Cosmiskey, E.E., The financial numbres gams detecting creative ,accounting pratices, New York, Wiley, 2002,www .wiley.com,
- 4- Le system comptable financier ;ministers des finances ;conceal de la comptabilité
- 5- obert obert, pratique des IAS/IFRS ; dunod ,2002,livre .fnac.com.
- 6- Project de system comptable financier.
- 7- Samir merouani , le projet du nouveau system comptable financier Algerian « anticiper et préparer le passages du PCN 1975 aux norms IFRS, memoir de magistere ; ESC.année 2008-2007 ,www.memoireonline .com .

المواقع:

- 1- 2004,https://www.gumtree.com.
- 2- http://journals.ju.edu.jo/jjba/article/ .
- 3- http://www.damascusuniversity.edu.sy./mag/law/image/stories/.
- 4- 2011http://fr .scribd.com
- 5- http://www .ucas.edu.ps /pdf/
- 6- www.eulc.edu.eg/
- 7- Youth.formarabia.com.

- 8- www.axasociety.org
- 9- www.damascusuniversity.sdu.sy/image .
- 10- www.wiley.com,
- 11- www.kau.edu.
- 12- www.etracpublishing.com.
- 13- www.issuu.com.
- 14- www.daralthafa.com.
- 15- ,2003ao-academy.org /ar.
- 16- www.aisj.net
- 17- repository.sustech.edu
- 18- www.iasj.net
- 19- www.dorar-aliraq.net
- 20- dspace.univ-ouargla.dz.
- 21- bu.univ-ouargla.dz/
- 22- eco.uni-stif.dz
- 23- Le system comptable financier ;ministers des finances ;conceal de la
- 24- comptabilité ;ENAG,editions ;alger;2009 ,www.mf.gov.dz
- 25- obert obert, pratique des IAS/IFRS ; dunod ,2002,livre .fnac.com
- 26- Project de system comptable financier.
- 27- Samir merouani , le projet du nouveau system comptable financier Algerian « anticiper et
préparer le passages du PCN 1975 aux norms IFRS, memoir de magistere ; ESC.année 2008.
- 28- 2007 ,www.memoireonline.com .
- 29- www.manifest.univ.ouargla.dz
- 30- dspace.univ-bouira.dz
- 31- www.itraajo.com
- 32- <http://lib.neelain.edu.sd>
- 33- despace.univ.bouira.dz.