

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم مالية ومحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

تخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة تسيير

شعبة: مالية ومحاسبة

موضوع المذكرة

اثر تبني المعايير محاسبي الدولية والإبداع المحاسبي في المؤسسة الجزائرية  
دراسة حالة لمديرية الموارد المائية لولاية مستغانم

تحت إشراف الأستاذة:

رقية ملاحى

مقدمة من طرف طالبة:

أمنية مختار

أعضاء لجنة المناقشة

الصفة	اسم واللقب	الرتبة	من جامعة
رئيسة	خيرة قوبع	أستاذة مساعدة أ	مستغانم
مقررة	رقية ملاحى	أستاذة محاضرة ب	مستغانم
مناقشة	عائشة سليمان	أستاذة مساعدة أ	مستغانم

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم.

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

قسم علوم مالية ومحاسبة .

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي.

تخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة تسيير.

شعبة: مالية ومحاسبة.

موضوع المذكرة

## اثر تبني المعايير المحاسبية الدولية والإبداع المحاسبي دراسة حالة لمديرية موارد المالية لولاية مستغانم

تحت إشراف الأستاذة

مقدمة من طرف طالب

\_رقية ملاحِي.

\_أمينة مختار.

أعضاء لجنة المناقشة

الصفة	اسم واللقب	الرتبة	من جامعة
رئيسة	خيرة قوبع	أستاذة مساعدة أ	مستغانم
مقررة	رقية ملاحِي	أستاذة محاضرة ب	مستغانم
مناقشة	عائشة سليمان	أستاذة مساعدة ب	مستغانم

السنة الجامعية 2016 / 2017

# الإهداء

اهدي إلى أعلى ما املك في هذه الحياة قرت عيني أُمي

والى أخواتي وإخوتي وأزواجهم وأبناءهم

والى الأستاذة المؤطرة ملاحى الرقية وجميع الأساتذة

والى جميع الأصدقاء والصديقات

# الشكر

أقدم شكري إلى الله عز وجل على إتمام هذه المذكرة

أقدم شكري إلى أمي الغالية التي شجعتني وكانت السبب في وصولي إلى هذا المكان

والى أخواتي التي كانوا مركز قوتي وأملي في الوصول

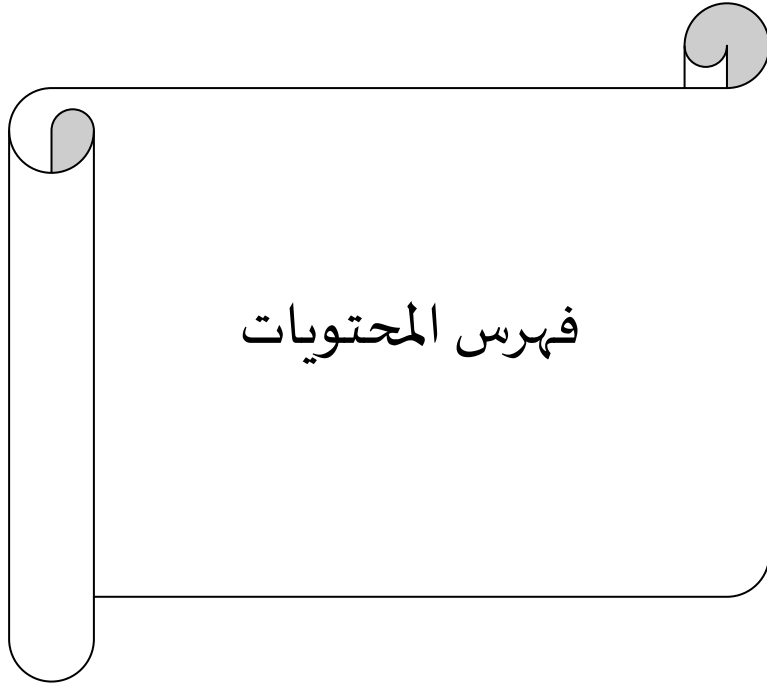
والى صديقاتي وأصدقائي الذين قدم لي الدعم وتشجع

والى الأستاذتي مؤطرة التي قدمت لي المساعدة

والى عمال مكتبة وكل عمال الجامعة الذين سهر على تقديم المساعدة

والى محاسبة مديرية الموارد المائية لولاية مستغانم التي قدمت لي كل ما احتاجه

في دراستي



فهرس المحتويات

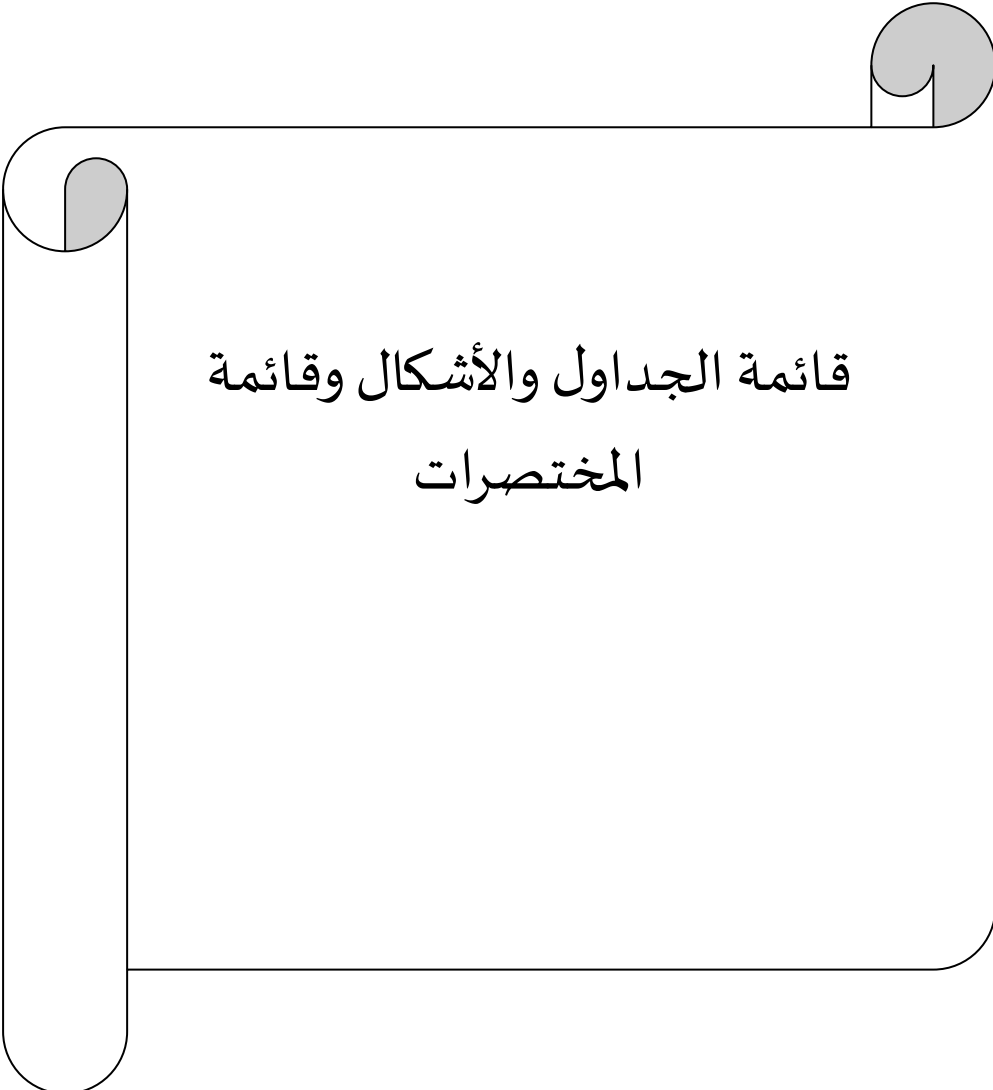
I	الفهرس
VI	الفهرس الجداول
VI	فهرس الأشكال
VI	قائمة المختصرات
01	المقدمة العامة
04	الفصل الأول: عموميات حول الإبداع المحاسبي ومعايير المحاسبة الدولية
05	مقدمة الفصل.
06	المبحث الأول: ماهية الإبداع المحاسبي
06	المطلب الأول: مفهوم الإبداع المحاسبي.
06	الفرع الأول: نشأت الإبداع المحاسبي.
07	الفرع الثاني: تعريف الإبداع المحاسبي.
08	الفرع الثالث: أسباب ظهور الإبداع المحاسبي.
09	المطلب الثاني: دوافع وأسباب وخصائص ومقومات ومعوقات الإبداع.
09	الفرع الأول: دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية .
09	الفرع الثاني: أسباب استخدام المحاسبة الإبداعية.
11	الفرع الثالث: خصائص المحاسبة الإبداعية.
12	الفرع الرابع: مقومات ومعوقات المحاسبة الإبداعية.
13	المطلب الثالث: صور وتقنيات واتجاهات الأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها.
13	الفرع الأول: صور الإبداع المحاسبي .
14	الفرع الثاني: تقنيات الإبداع المحاسبي.
14	الفرع الثالث: مجالات الإبداع المحاسبي.

15	الفرع الرابع: اتجاهات والأساليب الحديثة لكشف الإبداع المحاسبي.
16	المبحث الثاني: طبيعة المعايير المحاسبية الدولية.
16	المطلب الأول: تعرف المعايير المحاسبية الدولية .
16	الفرع الأول: تعريف لجنة المعايير المحاسبية الدولية.
17	الفرع الثاني: تعريف لجنة المعايير المحاسبية الدولية.
17	الفرع الثالث: مميزات المعايير المحاسبية ( أهمية والخصائص).
18	المطلب الثاني: نطاق المعايير المحاسبية الدولية.
18	الفرع الأول: اسم وهدف ونطاق كل معيار.
28	الفرع الثاني: المعايير التي تم إلغائها.
29	الفرع الثالث: معايير التقارير المالية الدولية.
32	المطلب الثالث: تجارب بعض الدول من تبني معايير اعداد التقارير المالية الدولية.
32	الفرع الأول:العوامل التي ساهمت في التحويل الدولي نحو معايير أعداد التقارير المالية الدولية IFRS.
35	الفرع الثاني: بعض الدول التي طبقت معايير التقارير المالية أولا.
37	الفرع الثالث: مكونات معايير المحاسبة الدولية.
38	خاتمة الفصل.
39	الفصل الثاني : معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والإبداع المحاسبي ضمن معايير محاسبة الدولية.
40	المقدمة الفصل .
41	المبحث الأول: طبيعة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
41	المطلب الأول: ماهية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
42	الفرع الأول: تعريف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

- 42 الفرع الثاني::تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
- 42 الفرع الثالث: الهدف من وضع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
- 43 الفرع الرابع: أسباب ظهور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام .
- 44 المطلب الثاني: إصدار المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ونطاق وصلاحيه معيار المحاسبي  
الولية للقطاع العام وأهدافها:
- 46 الفرع الأول: إصدار المعايير المحاسبة .
- 46 الفرع الثاني: أهداف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
- 46 الفرع الثالث:نطاق وصلاحيات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام .
- 48 المطلب الثالث:أهمية ومتطلبات تبني معيار المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر.
- 48 الفرع الأول:أهمية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام .
- 48 الفرع الثاني:متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
- 51 المبحث الثاني: الإبداع المحاسبي ضمن معايير المحاسبة الدولية.
- 51 المطلب الأول : دور مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية المنبثق من الاتحاد الدولي  
للمحاسبين في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وطرق المحاسبة الإبداعية  
في المعايير المحاسبية.
- 52 الفرع الأول: دور مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية المنبثق من الاتحاد الدولي  
للمحاسبين في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- 52 الفرع الثاني: طرق المحاسبة الإبداعية في المعايير المحاسبية.
- 53 المطلب الثاني: دور مجلس المعايير المحاسبية الدولية في دعم الجوانب الإيجابية للعمل  
المحاسبي الإبداعي والحد من السلبي.
- 53 الفرع الأول:دور المجلس معايير المحاسبية من دعم الجانب الايجابي للمحاسبة الإبداعي
- 54 الفرع الثاني: دور مجلس المحاسبة الدولية من حد من سلبيات المحاسبة الإبداعية
- 55 المطلب الثالث : دور الحكومة في الحد من الفساد المالي والإداري الناتج عن المحاسبة  
الإبداعية في الجزائر

58	الخاتمة الفصل
59	الفصل الثالث: اثر تبني معايير المحاسبة الدولية والإبداع المحاسبي في مديرية الموارد المائية لولاية مستغانم
60	مقدمة الفصل
61	المبحث الأول: ماهية مديرية الموارد المائية لولاية مستغانم
61	المطلب الأول: نبذة تاريخية عن مديرية الموارد المائية لولاية مستغانم
61	الفرع الأول: نبذة تاريخية عن مديرية الموارد المائية لولاية مستغانم
62	الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي المديرية الموارد المالية مستغانم:
63	المطلب الثاني: مهام مصلحة الإدارة الوسائل ومكتب المحاسبة.
63	الفرع الأول: مهام مصلحة إدارة الوسائل.
64	الفرع الثاني: مهام مكتب الميزانية والمحاسبة والأملاك.
65	المطلب الثالث: دور المحاسب في المحاسبة العمومية .
65	الفرع الأول: المحاسب العمومي.
66	الفرع الثاني: الفترة التي يعتبر فيها المحاسب مسئولاً.
68	المبحث الثاني: أعمال المحاسب في إدارة الموارد المائية مستغانم,
68	المطلب الأول: الميزانية التقديرية.
69	المطلب الثاني: العمليات أو الوثائق التي يتم الرد بها على قبول الميزانية
70	الفرع الأول: مستخرج أمر بتفويض أولى لسنة
47	الفرع الثاني: توزيع الاعتماد الأولية لميزانية التسيير.
75	الفرع الثالث: ميزانية التسيير.
75	الفرع الرابع: بطاقة تكفل بالالتزامات.
76	المطلب الثالث: البدء بعمل الميزانية.

76	المطلب الرابع: الميزانية الختامية.
78	خاتمة الفصل .
79	الخاتمة العامة.
82	المراجع .



قائمة الجداول والأشكال وقائمة  
المختصرات

## فهرس الجداول

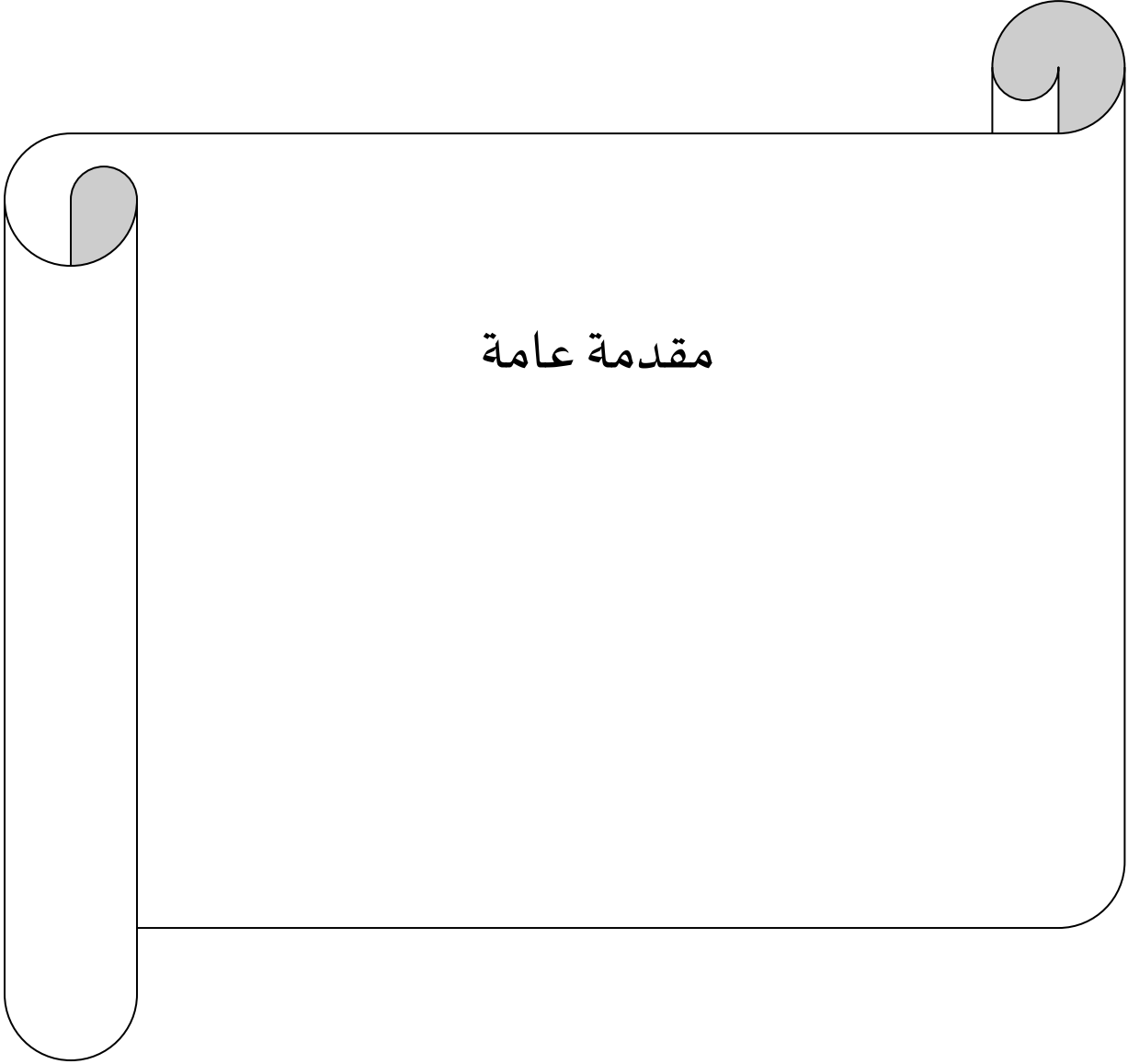
صفحة الجدول	اسم الجدول	رقم الجدول
10	أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية	1.1
18	يوضح رقم واسم وهدف ونطاق العمل كل معيار من معايير المحاسبة الدولية	2.1
28	وضح المعايير المحاسبة الدولية التي تم إلغائها او تبديلها	3.1
29	معايير التقارير المالية	4.1
44	رقم واسم المعيار المحاسبة الدولية للقطاع العام ومعيار المحاسبي الدولية ذات علاقة معه	1.11
68	الميزانية التقديرية	1.111
69	مستخرج أمر بتفويض أولي لسنة 2016	2.111
70	توزيع الإعتمادات الأولية لميزانية التسيير لسنة	3.111
74	بطاقات التكفل بالالتزامات	4.111
76	الميزانية الختامية	5.111

## فهرس الأشكال

الصفحة	اسم الشكل	رقم الشكل
62	الهيكل التنظيمي للمديرية الموارد المائية لولاية مستغانم	1. 111

الاختصارات

المختصر	معناه
ص	الصفحة
IRS	معايير المحاسبة الدولية
IFRS	معايير تقارير المالية الولية
OSCO	المنظمة الدولية للبورصة العالمية
UK	تجربة المملكة المتحدة
ASB	مجلس معايير البريطانية
USA	التجربة الأمريكية
FASB	مجلس المعايير المحاسبة المالي
SEC	البورصة الأمريكية
SCF	النظام المحاسبة المالي
IPSAS	الاتحاد الدولي للمحاسبين
IFAC	الاتحاد الدولي للمحاسبين
IPSB	مجلس معايير المحاسبة للقطاع العام
SOX	Sarabanes orxley
LSF	Laloisur la sécurité



مقدمة عامة

بسبب ما حدث في اقتصاد البلدان المتقدمة والنامية، قامت إدارات الشركات والمنظمات بإتباع أساليب وفنون جديد في المحاسبة أسموها بالإبداع الذي أظهر المحاسبة بغير صورتها الأصلية، مما أدى بالمحاسبين إلى عدم المتوقية المحاسبية في تلك البيانات ، من ذلك الوقت أصبح مفهوم الإبداع المحاسبي محل اهتمام كبير جدا من قبل الباحثين المهتمين بميادين المعرفة المالية والمحاسبية وكذلك من قبل المحاسبين والمراجعين وقد أزداد هذا الاهتمام نتيجة للأزمة المالية العالمية الأخيرة والتي أدت إلى انهيار عدة شركات كانت رائدة في مجال عملها نتيجة لنقص الشفافية في عرض البيانات المحاسبية المتعلقة خاصة بالتدفقات المالية والتلاعب المقصود بالحسابات و من أجل التحكم في النشاط الاقتصادي والتدفقات المالية الناتجة عنه عملت الهيئات المهتمة بالعمل المحاسبي والمالي على وضع معايير التقارير المالية الدولية من أجل تحسين عملية العرض، التقييم التسجيل و الإفصاح المحاسبي.

يعتبر مصطلح الإبداع المحاسبي قديم جديد، فهو مصطلح قديم بالنظر إلى وجوده منذ وقت بعيد ضمن المحاسبة الانجلوسكسونية ويعتبر مصطلحا جديدا بالنظر إلى التطورات الحاصلة في المجال المحاسبي خاصة في سنوات السبعينات التي أدت إلى بروز المعايير المحاسبية الدولية التي تعتبر إبداعا محاسبيا تطور عبر الزمن ومن هنا جاءت دراستنا حول الإبداع المحاسبي من خلال المعايير المحاسبية الدولية.

تعتبر معايير المحاسبة الدولية دليل لتحسين العرض و القياس و الإفصاح عن المعلومات المالية و المحاسبية للمؤسسة و التي يطلق عليها مصطلح المحاسبة الإبداعية و عليه يمكن صياغة الإشكالية التالي:

ما هو اثرتيني المعايير المحاسبية الدولية الإبداع المحاسبي في المؤسسات الجزائرية؟

من اجل معالجة الإشكالية قمنا بطرح التساؤلات الفرعية التالية:

1. ما هي الإجراءات التي قام بها مجلس المعيار المحاسبة الدولية من اجل الإبداع المحاسبي؟
2. هل القطاع العام في الجزائر يطبق معايير المحاسبة الدولية في إدارة العمومية؟

الفرضيات: كإجابة على الأسئلة الفرعية قمنا بطرح الفرضيات التالية:

1. إن مجلس المعايير الدولية إنشاء قواعد وقوانين خاصة من اجل محاربة الإبداع المحاسبي السلبي.
2. تستعمل الجزائر المحاسبة العمومية في القطاعات العامة حيث لها قوانين وضوابط خاصة بالجزائر فقط.

الأهداف الدراسة:

- محاول إعطاء فكري عن المحاسب الإبداعي.
- بيان أسباب التي أدت المؤسسات لاستخدام المحاسبة الإبداعي.
- محاولة تعرف على المعايير المحاسبة الدولية.

- محاولة معرفة إجراءات التي تقوم به المعايير المحاسبية الدولية في الإبداع المحاسبي.

أهمية البحث:

تم اختيار هذا الموضوع كونه يمثل مشكل كبيراً لاسيما أن الإدارات الشركات تستخدم أساليب لإظهار النتائج الإرباح.

اختيار الموضوع:

أسباب اختيار الموضوع:

- كون هذا الموضوع مرتبط وذات علاقة مع تخصص .
- كون أن المحاسب الإبداعي لها تأثيراً على المؤسسة.
- ونذرت موضوع تخرج عن التحدث على الإبداع المحاسبي .

منهجية البحث:

بغرض إجابة على الإشكالية المطروحة قمنا بإتباع المنهج الوصفي و المنهج التحليلي، وهذا من أجل وصف وتحليل ما مدى استخدام الإبداع المحاسبي وعلاقته بالمعايير المحاسبية الدولية.

• هيكل البحث:

لقد قسمنا هذه البحث إلى جانبين كما يلي:

- جانب نظري: يتحدث على المعايير المحاسبية الدولية والإبداع المحاسبي حيث قسمناه إلى فصلين، الفصل الأول عموميات حول الإبداع المحاسبي والمعايير المحاسبية والفصل الثاني تحدثنا عن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والإبداع المحاسبي ضمن المعايير المحاسبية الدولية.
- الجانب الثاني جانب التطبيقي دراسة حال في مؤسسة عمومية "مؤسسة الموارد المائية ل ولاية مستغانم".



# الفصل الأول

### مقدمة الفصل

أزداد الاهتمام بالمحاسبة الإبداعية من قبل المحاسبين والمراجعين أكاديميين كانوا أو مهنيين خلال السنوات الأخيرة، بسبب حالات الفشل لبعض الشركات في بداية الألفية، وقد بلغت ذروتها عندما انهارت شركة Enron الأمريكية وغيرها من الشركات الكبرى في أكثر من مجال وتبعها انهيار شركة المحاسبة الكبيرة Arthur Anderson لتحميلها جزء من مسؤولية التلاعب في الأرقام في شركة Enron كونها كانت تدقق حساباتها. بيد أن الكثير من الباحثين يركزون على الجوانب السلبية للمحاسبة الإبداعية ويهملون الجوانب الإيجابية لها، ولذلك يهدف هذا البحث لعرض مفهوم المحاسبة الإبداعية وأساليبها من وجهات نظر مختلفة. وقد بقي اصطلاح القواعد المحاسبية المتعارف عليها كتعبير في عند المحاسبين و مدققين الحسابات مفهوما يشمل كل ما هو متفق عليه في علم المحاسبة ومقبول من الشركات و المؤسسات حتى ولو اختلفت في معالجة نفس الموضوع وبهذا بدأ الاهتمام المتزايد في وضع قواعد محاسبية من قبل الهيئات المهنية منذ بداية النصف الثاني من القرن الماضي حيث لم يكن هناك قواعد مشتركة علمية يجري تطبيقها من قبل ممارسي مهنة المحاسبة و كانت كل هيئة في كل من الدول الصناعية تضع القواعد المحاسبية الخاصة بها و التي ترى أنها تتلاءم مع مفاهيمها المحاسبية .

ومنه تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: ماهية الإبداع المحاسبي.

المبحث الثاني: طبيعة المعايير المحاسبية الدولية.

المبحث الأول: ماهية الإبداع المحاسبي

لقد أطلق على التلاعب الموجودة في البيانات المحاسبية بعدد من المسميات و ذلك حسب ما جاء في أدبيات هذا المجال "علم المحاسبة" منها إدارة الأرباح، الهندسة المالية، تلطيف الداخلي، المحاسبة التجميلية والإبداع المحاسبي أيا كانت تسمياتها فهي تستغل كثغرات في سياسة محاسبية وتعد بدائل ضعف المختلفة في سبيل إخفاء البيانات المالية الحقيقية.

### المطلب الأول: مفهوم الإبداع المحاسبي:

الإبداع المحاسبي يلعب دورا هاما في وقت الحالي وذلك بسبب الظروف والعوامل التي تسير بها مؤسسات الأعمال نتيجة التطورات التكنولوجية الكبيرة والانفتاح على الأسواق العالمية.

### الفرع الأول: نشأة الإبداع المحاسبي<sup>1</sup>:

ظهر مصطلح المحاسبة الإبداعية في ثمانينيات القرن الماضي، حيث واجهت الشركات صعوبات صاحبت فترة الركود التي حدثت في تلك الفترة وقابلة لضغوط من أصحاب المصلحة لإظهار أرباح أفضل في القوائم المالية وهو ما حدا بالشركات للبحث عن وسائل وآليات لإنتاج أرباحا أفضل من خلال إدارة الأرباح Earning Smoothing بغرض تجميل الصورة المالية للشركة، ولم تكن تلك الأرباح حقيقية بل نتجت عن تلاعب في تطبيق البدائل المحاسبية المتاحة مما حقق أرباحاً صورية للشركات وأكسبها الوقت حتى لاتصل إلى مرحلة الإفلاس في الوقت الحقيقي لكنها وصلت له رغم الأرباح الظاهرة في القوائم المالية. وقد وصف (McKenzi 1998) هذه الحالة بقوله "عندما اكتشفت الشركات بأنّ القوائيم ولم تكن تلك الأرباح حقيقية بل نتجت عن تلاعب في تطبيق البدائل المحاسبية المتاحة مما حقق أرباحاً صورية للشركات وأكسبها الوقت حتى لاتصل إلى مرحلة الإفلاس في الوقت الحقيقي لكنها وصلت له رغم الأرباح الظاهرة في القوائم المالية.

وفي السنوات الأخيرة غدت المحاسبة الإبداعية محل اهتمام المحاسبين والمراجعين بشكل كبير لاسيما بعد الاتهام عدد من الشركات في دول شرق آسيا عام 1997م، وانتهيار شركة Enron لتسويق الكهرباء والغاز الطبيعي عام 2001م في الولايات المتحدة الأمريكية وأزمة الشركات العالمية وتبعها تصفية شركة المراجعة Arthur Anderson لتحميلها المسؤولية القانونية والمالية والمحاسبية كونها المسئولة عن مراجعة حسابات شركة Enron إذ اتهمت بالتواطؤ بإظهار القوائم المالية لمعلومات غير دقيقة وغير صحيحة مستغلة بدائل المعالجات المحاسبية المتاحة.

### الفرع الثاني: تعريف الإبداع المحاسبي

<sup>1</sup> سميرة، عطوي، وفهيمية، بديسي، الحوكمة وقاية منا لفساد المالي و الإداري الناتج عن المحاسبة الإبداعية حالة الشركة الأمريكية لتسويق الكهرباء والغاز الطبيعي Enron، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خضر، بسكرة، الجزائر، العدد 28/27، نوفمبر 2012، ص 15.



### الفرع الثالث: أسباب ظهور الإبداع المحاسبي<sup>7</sup>:

يعتبر تضارب المصالح بين الأطراف المختلفة ذات علاقات بالشركة المصدر الرئيس لظهور الإبداع المحاسبي في مصلحة المديرين في تقليل الضرائب والأرباح الموزعة، ومصلحة حملة الأسهم في تعظيم العائد على استثماراتهم ومصلحة الموظفين في زيادة تعويضاتهم الإدارية المختلفة والمسؤولية في تحصيل ضرائب أكثر.

وتعدد المصالح رغم تعارضها هو ما تسبب في انتشار المحاسبة الإبداعية، وقد ذكر REVSINR هذا الأمر في بداية التسعينات قبل انهيار شركة EMON.

كما أن الاختيارات في المحاسبة الإبداعية المتمثلة في البدائل القياس المحاسبي والتقدير والإفصاح التي تتبعها المعايير المحاسبية، والتي تؤثر في المخرجات ونظام المحاسبة سواء بالشكل أو المضمون، إضافة إلى ثغرات الموجودة في أساليب التدقيق الخارجي، كلها ساهمت في انتشار ظاهرة المحاسبة الإبداعية.

إضافة إلى ذلك فإن الحاجات إلى التوقعات المستقبلية والحاجة إلى التقدير والحكم الشخصي واختلافات توقيت بعض التعاملات المالية واختلافات تصنيف القوائم المالية كلها عوامل منحت المديرين فرص لابتداع الأساليب المحاسبية القادرة على تعظيم المنافع المؤسسة أو الشخصية أو كليهما معاً، أو إخفاء الحقائق مؤقتاً من طرف أصحاب الشأن الأمر الذي يؤدي إلى سوء توجيه الموارد فيما يخص مجالات الاستثمارات البديلة.

<sup>7</sup> ميسون بنت محمد بن علي القرني، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية. بحث مقدم كجزء من متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة المملكة العربية السعودية، جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، أبريل 2010، [library.g.kau.edu.sa/files/237//resarches/64698\\_36032.pdf](http://library.g.kau.edu.sa/files/237//resarches/64698_36032.pdf)، ص 10\_11.

المطلب الثاني: دوافع استخدام الإبداع المحاسبي وأساليب وخصائص ومقومات ومعوقات الإبداع المحاسبي

إن المشاكل والمعوقات والفشل الذي نتج في المحاسبة دفع المحاسبين إلى البحث عن طرق وأساليب في المحاسبة الإبداعية لاستخدامها كما تميزت بخصائص.

الفرع الأول: دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية<sup>8</sup>:

1. التأثير الإيجابي على سمعة الشركة في الأسواق بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأدائها
2. التأثير على سعر سهم الشركة في الأسواق المالية حيث تكون الغاية من ذلك تعظيم القيمة المالية ومن ثم تحسين أسعار أسهم تلك الشركات في الأسواق المالية.
3. زيادة الاقتراض من البنوك.
4. التلاعب الضريبي وذلك عن طريق تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة المصاريف بهدف تخفيض الهامش الضريبي المترتب عليها.
5. تحسين الأداء المالي للشركة بهدف تحقيق مصالح شخصية تنعكس إيجاباً على إدارات الشركات لإظهارها بصورة جميلة أمام مجلس الإدارة.
6. التصنيف المهني وذلك للحصول على تصنيف متقدم للشركة على منافسيها في مجال العمل مستنداً إلى مؤشرات ومعايير مالية.

الفرع الثاني: أساليب استخدام الإبداع المحاسبي.

هنالك العديد من الوسائل والأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية<sup>9</sup>:

1. أحياناً تتيح القواعد المحاسبية للشركة الاختيار بين عدد مختلف من الوسائل المحاسبية، ولذلك يمكن للشركة أن تختار السياسة المحاسبية التي تعطي الصورة المفصلة عنها.
2. استخدام بعض المتدخلات في الحسابات التي ترتبط بالتقييم أو التنبؤ، في هذه الحالة يمكن للمحاسب المبدع أن يتلاعب بالقيمة إما عن طريق الوسيلة التي يتم بواسطتها وضع مجمل للتقييم أو عن طريق اختيار مئمن أو مقيم معروف باتخاذها اتجاهها تفاؤلياً أو تشاؤمياً حسب رغبة المحاسب.
3. يمكن إدخال الصفقات الاصطناعية إما لتلاعب في مبالغ الميزانية أو لتحريك الأرباح بين فترات محاسبية. ويتحقق ذلك عن طريق الدخول في صفقتين أو أكثر متصلتين مع طرف ثالث ميل للمساعدة.
4. التلاعب في توقيت الصفقات بهدف تحديد سنه معينة لتحميلها بالأرباح أو الخسائر لأي هدف يرمي إليه المحاسب وخصوصاً في حال وجود اختلافات واضحة بين القيمة الدفترية وبين القيمة السوقية أو القيمة الحقيقية.

<sup>8</sup> نفس المرجع السابق، ص 88.

<sup>9</sup> عمر اقبال، مشهنداني، مرجع سبق ذكره، ص 12.

5. طرق المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.

جدول رقم 1.1: أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية

ت	قائمة الدخل	قائمة المركز المالي	قائمة التدفقات النقدية
1	تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضعاً شك	المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية .	تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية أو العكس
2	تسجيل إيراد مزيف	عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية للأصول الثابتة المدرجة في الميزانية .	تستطيع المنشأة دفع تكاليف التطور الرأسمالي وتسجلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة ونبعدها عن التدفقات النقدية الخارجية التشغيلية
3	زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة	التلاعب في أسعار السوق للاستثمارات المتداولة	تتوفر كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف الهرب جزئياً من دفع الضرائب
4	نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة ولاحقة	عدم الإفصاح عن بنود النقد المقيدة	التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة وذلك لإزالة البنود غير المتكررة وكذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمنشأة باعتبارها أسهماً تجارية
5	الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات	الذمم المدين ويتم التلاعب هنا من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة	
6	نقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة	تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل	
7	نقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلاً إلى الفترة	عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض	

	المالية الحالية لظروف خاصة .	طويلة الأجل ضمن الالتزامات قصيرة الأجل .
8		إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري.
9		الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية

المصدر: عمر إقبال مشهنداني، دور المحاسبة الإبداعية في نشؤ الأزمة المالية العالمية وفقدان متوقية في البيانات المالية (من وجهة نظر مدقق الحسابات والأساتذة الجامعيين)، DOC. hnk s. www.researchgate.net. 11/29/2016، ص، ص، 12، 13 .

### الفرع الثالث: خصائص الإبداع المحاسبي

تتميز المحاسبة الإبداعية بعدة خصائص التي تبين لنا دور الذي يتميز به المحاسب المبدع وتتمثل هذه الخصائص فيما يلي<sup>10</sup>:

- ✓ قدرة المحاسب على التحليل والتجميع؛
- ✓ قدرة المحاسب على التحليل والحدس؛
- ✓ أن يتمتع المحاسب بالشجاعة والثقة؛
- ✓ اعتماد المحاسب على التعليمات المبنية على الحقائق العلمية وليس التعليمات المستمدة من المراكز الإدارية؛
- ✓ النقد الذاتي، فالمحاسب المبدع هو الذي يستطيع تطوير ذاته من حيث النقد والتهذيب والتقويم لأفكار والمعلومات ووسائل التحليل التي يستخدمها.

### الفرع الرابع: مقومات ومعوقات الإبداع المحاسبي:

تتمثل مقوماته ومعوقاته فيما يلي<sup>11</sup>:

<sup>10</sup>مرازة صالح، بوهرين فتيحة، مرجع سبق ذكره، صص 5\_6 .

<sup>11</sup> عمورة جمال، شريفي أحمد، دور وأهمية الإبداع المحاسبي والمالي في عملية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية و المالية، الملتقى الدولي: الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، دراسة وتحليل تجارب وطنية ودولية المنعقد بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، يومي 18 و19 ماي 2011، صص 13\_14 .

1. مقومات الإبداع المالي والمحاسبي نلخصها فيما يلي:

- ✓ العقلية المحاسبية والمالية المتسائلة والخلاقة.
- ✓ قدرة المحاسب على التحليل والتجميع.
- ✓ قدرة المحاسب على التخيل والحدس.
- ✓ تمتع المحاسب بالشجاعة والثقة بالنفس.
- ✓ اعتماد المحاسب على التعليمات المبنية على الحقائق العلمية وليس التعليمات المستمدة من المراكز الإدارية.
- ✓ الجرأة في إبداء الرأي والمقترحات.

2. معوقات الإبداع المحاسبي: يعترض الإبداع المحاسبي جملة من المعوقات نوجزها فيما يلي:

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

المطلب الثالث: صور وتقنيات ومجالات الإبداع المحاسبي والاتجاهات الأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها.

المحاسبة الإبداعية لقد اتخذت صور في مجال المحاسبة بتقنيات تميزت بها في عدت مجالات حيث اتخذ المدققين اتجاهات وأساليب حديثة للحد منها.

الفرع الأول: صور المحاسبة الإبداعية

تتمثل صور المحاسبة فيما يلي<sup>12</sup>:

1. إدارة الأرباح: بما إن ارتفاع صافي الربح يعد مؤشراً هاماً للمستثمر يعطي الانطباع عن حسن أداء الشركة وسلامة مركزها المالي ويقلل من تخوفه من مستوى المخاطرة المتعلقة بها اهتمت الإدارة بتجميل هذا العنصر المحاسبي تحديداً - صافي الربح - واتخذت الأساليب المحاسبية للتحكم في هذه الأرباح ، وتوزيعها كما تراه مناسباً في ظل الإمكانيات والاختيارات المحاسبية المتاحة ، وهو ما يدعى بإدارة الأرباح أو Earnings Management و تعد إدارة الأرباح من أهم صور المحاسبة الإبداعية التي تمت مناقشتها في أدبيات المحاسبة وتأتي على نوعين: الإدارة الحقيقية للأرباح Real Management والتي تؤثر على التدفقات النقدية ، و إدارة الأرباح من خلال إدارة الاستحقاقات المحاسبية Accrual Management ومن خلال التغيير في التقديرات والسياسات .

والنوع الثاني هو الأكثر انتشاراً، و هو الذي يندرج تحت مفهوم المحاسبة الإبداعية، وقد اعتمدت أدبيات المحاسبة بصورة أساسية على دراسة عنصر الاستحقاقات للكشف عن إدارة الأرباح في الشركات، وذلك لأن Discretionary Accruals الاختيارية الاستحقاقات الاختيارية تشكل الفرق بين الأرباح والتدفقات النقدية .

2. تمهيد الدخل: يعتبر تقليل تقلبات الدخل واستقرار نموه أحد أهم أهداف المدير التنفيذي، وذلك استناداً على الاعتقاد السائد بأن تذبذب معدل نمو الدخل يزيد من حجم المخاطرة، وأن الشركات ذات معدل النمو الثابت أو المتقارب على المدى الطويل هي الأقل خطراً. لذلك تحاول بعض الشركات قدر المستطاع أن تخفض من هذه المخاطرة بأساليب محاسبية مقبولة تسمى تمهيد الدخل أو Income Smoothing، وتشير غالبية الدراسات إلى أنه يمكن للإدارة التدخل في تمهيد الدخل أسلوب التمهيد غير الحقيقي وهو ما يسمى بالتمهيد Real Smoothing التمهيد الحقيقي المحاسبي أو التمهيد الاصطناعي Artificial Smoothing وتتم إدارة الأرباح وتمهيد الدخل في الغالب استخدام أدوات عدة منها: الضرائب على الاستثمارات، تصنيف العناصر غير العادية في قائمة الدخل، توزيعات الأرباح، مكاسب وخسائر الأوراق المالية صناديق معاشات التقاعد مصروفات البحث والتطوير، مصروفات الدعاية والإعلان، المخزون، الإهلاك وتحويل العملات.

### الفرع الثاني: تقنيات الإبداع المحاسبي

هناك عدة تقنيات للمحاسبة الإبداعية و التي تصنف حسب عدة اعتبارات، نذكر منها<sup>13</sup>:

#### 1. تصنيف François Bonnet سنة 1995:

✓ جدول حسابات النتائج والمبادئ المحاسبية: وذلك حسب الاستعمال الداخلي والخارجي، استعمال عقود الإيجار التمويلية، تقييم الإنتاج، مخصصات المحزونات.

<sup>12</sup> ميسون بنت محمد بن علي القري مرجع سبق ذكره، ص 12\_15 .

<sup>13</sup> مرازقة صالح، بوهرين فتيحة، مرجع سبق ذكره، ص 6.

- ✓ جدول حسابات النتائج والسياسات المحاسبية: وذلك فيما يخص تغييرات النتيجة.
- ✓ جدول حسابات النتائج وقرارات التسيير: من خلال تحسين النتيجة.
- ✓ عمليات على الميزانية: رؤوس الأموال، الديون الدائمة واحتياجات رأسمال العامل بالإضافة إلى تمويل الخزينة.

### 2. تصنيف d'Hervé Stolowy

- ✓ تقنيات لها تأثير على محددات النتيجة.
- ✓ تقنيات لها تأثير على عرض جدول حسابات النتائج.
- ✓ تقنيات لها تأثير على عرض الميزانية.

### الفرع الثالث: مجالات المحاسبة الإبداعية:

تتمثل مجالات المحاسبة في<sup>14</sup>:

- ✓ نظام المعلومات المحاسبي.
- ✓ القياس المحاسبي.
- ✓ طرق توزيع أو تحميل المصروفات المختلفة.
- ✓ الأساليب المختلفة لعرض القوائم والتقارير المالية و المحاسبية.
- ✓ أساليب التحليل المالي.
- ✓ تطوير البرامج الآلية المحاسبية

### الفرع الرابع: الاتجاهات والأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية تتمثل فيما يلي<sup>15</sup>:

<sup>14</sup>مرازة صالح ، بوهرين فتيحة، مرجع سبق ذكره ص. 5.

<sup>15</sup>ناهض نمر محمد الخالدي، دراسة تطبيقية على مدقق الحسابات الخارجيين والعاملين في سلك القانون والقضاء الفلسطيني في قطاع غزة، دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من أثارها على القوائم المالية، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات – العدد السادس – يناير 2014، ص، ص، 30، 31.

1. لجان المراجعة التي ظهرت في الولايات المتحدة بعد الهزات المالية العنيفة الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية ، وهي مكونة من عدد من الأعضاء غير التنفيذيين تكون مهمتها تعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه وذلك كمحاولة لزيادة استقلاليته عند إبداء الرأي في القوائم المالية التي تصدرها الشركات.

2. خفض مجال اختيار البدائل والمعالجات المحاسبية عن طريق تقليل من عدد البدائل والمعالجات المحاسبية المتاحة أو تحديد الظروف التي يمكن أن تستخدم فيها كل معالجة ، ولذلك فإن لجنة معايير المحاسبة الدولية وفي تعديلاتها الأخيرة فإنها قد ألغت معاييرها المعالجة البديلة ، ووضعت معالجة قياسية في اغلب معاييرها.

3. الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية ، ويتم ذلك عن طريق ما يلي:

✓ وضع قواعد تقلل من استخدام بعض السياسات المحاسبية أو حتى إلغاؤها، وفي هذا المجال فإنه عندما اتجه بعض محاسبو الشركات البريطانية للاستعانة بجزيئه "بند الطوارئ" لحسابات الخسارة والربح في البنود التي يرغبون في تجنب تضمينها ربح التشغيل، ولهذا الأمر فقد رأت هيئة المعايير المحاسبية البريطانية إلغاء "بند الطوارئ" بشكل نهائي حتى لا تستغل بشكل خاطئ.

✓ تفعيل خاصية "الثبات" ويقصد بالثبات هنا هو الثبات في استخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي البيانات المالية، وهذا يعني انه متى ما اختارت الشركة سياسة محاسبية تناسبها في أحد الأعوام فيجب عليها الاستمرار تطبيقها في الأعوام اللاحقة، وهذا تجدر لا يعني انه من غير المسموح تغيير السياسات المحاسبية، لكن المقصود هو عدم تغيير تلك السياسات إلا في حال الضرورة القصوى ومع الإفصاح عن التأثيرات المالية الناتجة على تغيير تلك السياسات.

4. انتباه وكفاءة المراجعين والمراقبين ولجان المراجعة في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي يتبعها

البعض .

5. تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين والمهتمين ومستخدمي المعلومات المالية على مختلف أطيافهم ، ويتم هذا الأمر عن طريق أما التثقيف الذاتي الذي يقوم به بعض المستثمرين أو مستخدمي المعلومات المالية بغرض رفع مستواهم المحاسبي ، أو عن طريق الجهات المعنية بسلامة وشفافية القوائم المالية وما يرد بها من معلومات سواء كانت تلك الجهات حكومية أو من القطاع الخاص.

6- تفعيل التنظيم المهني لمحاسبة والمراجعة ووضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الأخلاق المهنية التي من أهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي يجب أن يلتزم بها المحاسب والمراجع المعتمد.

المبحث الثاني: طبيعة المعايير المحاسبية الدولية

آدت التطورات الاقتصادية والدولية إلى ضرورة الاعتماد على المعايير المحاسبية الدولية من اجل تنظيم ممارسة العمل المحاسبي وتصنيف البيانات المالية وكذلك إصدار القوائم المالية بشفافية وتنظيم عمليات الإفصاح المالي

ووضع تقارير، حيث تعتبر المعايير المحاسبية الدولية أداة لتنظيم العمل المالي والمحاسبي وذلك من اجل التوفيق بين مصالح المستفيدين من المعلومات المالية والمحاسبية.

### المطلب الأول: تعرف المعايير المحاسبية الدولية

بدأ تمده المعايير في الظهور خلال سنوات السبعينات حيث تأسست خلالها لجنة المعايير المحاسبية الدولية التي بدأ بها الإعداد للمعايير وإصدارها. من اجل توحيد التعاملات المحاسبية ووضع قوانين موحد للمحاسبة إنشاء لجان خاصة بإعداد المعايير لكل مجال المحاسبي.

### الفرع الأول: تعريف لجنة المعايير المحاسبية<sup>16</sup>

وهي منظمة مستقلة تهدف إلى إعداد المعايير يمكن استخدامها من قبل الشركات لدى إعداد القوائم في جميع أنحاء العالم، وقد شكلت هذه اللجنة في 1973م اثر اتفاق بين المنظمات المحاسبية الدولية القائدة في كل من استراليا وكندا وفرنسا وألمانيا واليابان والمكسيك وهولندا والمملكة المتحدة الأمريكية وايرلندا ومنذ عام 1983م شملت عضوية اللجنة كلا من المنظمات المحاسبية المهنية الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبة وابتداء من 1996م صادرت اللجنة 116 منظمة من 85 دولة، وفي 2001م إعداد هيكله الجنة ليصبح اسمها مجلس معايير المحاسبة الدولية وهي تطبق في اغلب الدول، ويمكن تقسيم مراحل نشأتها إلى ثلاث مراحل هي مرحلة التأسيس من 1973م إلى غاية 1992م، ثم مرحلة انتقالية من 1993م إلى غاية 2001م، ومرحلة الأخيرة من 2001م إلى يومنا هذا، ولقد كان الهدف من تأسيس تلك اللجنة منذ نشأتها إلى إعادة هيكلتها عدة أهداف منها<sup>17</sup>:

1. إقناع الحكومات والجهات المتخصصة بالمعايير وهيئات البورصة والأوراق المالية في مختلف دول العالم بضرورة تبني معايير المحاسبة IAS والالتزام بها.
2. محاولات الحصول على الدعم الدولي للقبول بمعايير المحاسبة الدولية والتقييد بها.

### الفرع الثاني: تعريف المعايير المحاسبية الدولية.

لقد أصدرت المعايير المحاسبية الدولية من طرف مجموعة متكاملة من المعايير المحاسبية عالية الجودة وقابلة للفهم وللتطبيق وتلبي المطالب بوجود شفافية وقابلية للمقارنة في أسواق رأس المال العالمية، كما أن وضع معايير محاسبة دولية يمثل أداة مفيدة لدعم بيئة تنظيمية دولية مستقرة وأكثر أمناً.<sup>18</sup>

<sup>16</sup> حسن القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2008، ص. 106.

<sup>17</sup> دريف امينة، إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر وتكييف القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية، مذكرة تخرج لي نيل شهادة ماستر أكاديمي، تدقيق محاسبة مراقبة تسيير (مستعانم)، الجزائر، 2013-2014، ص. 9.

<sup>18</sup> سمير الريشاني، مقدمة في معايير المحاسبة الدولية، [www.asca.sy/download/PDF/Seminars/Lecture2011-1-9.pdf](http://www.asca.sy/download/PDF/Seminars/Lecture2011-1-9.pdf)، تاريخ

الإصدار، 2016/12/27، ص. 1.

حيث يتم تطبيق هذه المعايير في كافة القطاعات وهذه المعايير جاءت نتيجة لأبحاث ودراسات قام بها نخبة من الخبراء المحاسبين ومراجعين على مستوى العالم<sup>19</sup>.

كما تعرفها المحاسبة بأنها مجموعة من المقاييس والإرشادات المرجعية والمحددة، يستند عليها المحاسب في انجاز عمله من قياس واثبات وإفصاح عن المعلومات حول الأحداث الاقتصادية للمشروع<sup>20</sup>.

الفرع الثالث: مميزات المعايير المحاسبية الدولية.

1. أهمية المعايير المحاسبية: تتمثل حاجة إلى المعايير المحاسبية الدولية فيما يلي<sup>21</sup>:

- ✓ تحديد وقياس الأحداث المالية للمنشأة فبدون المعايير المحاسبية لا يمكن الوصول إلى نتائج سليمة ودقيقة وتعكس المركز الصحيح للأحداث المالية.
- ✓ إيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية وفي حالة إذا ما غابت المعايير المحاسبية فإن ذلك سيؤدي إلى عدم الوصول إلى نتائج قياس سليمة وبالتالي سوف تكون عملية الإيصال لتلك النتائج تعكس الواقع غير السليم.

وتتمثل غياب جوانب المعايير المحاسبية الدولية إلى:

- ✓ يؤدي إلى استخدام طرق محاسبية قد تكون غير سليمة أو قد يؤدي إلى منشآت استخدام طرق متباينة أو غير موحدة أو قد يؤدي إلى عدم الإشارة إلى الطريقة المتبعة.
- ✓ قد يؤدي إلى إعداد قوائم مالية كيفية وبالتالي يصعب الاستفادة منها من قبل المستفيدين الداخليين أو المستفيدين الخارجيين.
- ✓ وقد يؤدي إلى اختلاف الأسس التي تحدد وتعالج العمليات والأحداث المحاسبية للمنشأة.

2. خصائص المعايير المحاسبية الدولية:

يمكن ذكر أهم الخصائص التي تتعلق بالمعايير المحاسبية الدولية في النقاط التالية<sup>22</sup>:

<sup>19</sup> فارس جميل الصوفي، المعايير المحاسبية الدولية والأداء المالي للشركات الصناعية المساهمة العامة، دار جليس الزمان لنشر والتوزيع عمان الأردن، الطبعة الأولى، 2014، ص.67.

<sup>20</sup> دريف امينة، مرجع سبق ذكره، ص.9.

<sup>22</sup> عمر قمان، مراد علة، مدى توافق الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي مع المعايير فما يخص المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في المحاسبية الدولية، ملتقى الوطني حول النظام المحاسبية الدولية المالية بالجزائر وعلاقته بالمعيار الدولي، قاعة المحاضرات بن شهيدة- خروب- مستغانم، الجزائر، يومي 13 و14 جانفي 2013، ص.6\_7.

- ✓ قدرتها على تحقيق الإجماع خاصة بعد الإصلاحات الأخيرة التي عرفتها هيئة المعايير إهمال المحاسبية بعد توسيع الاستشارات وإعداد المعايير المحاسبية لشمول كل الأطراف المهتمة بها، دون إرأي الهيئات الوطنية المؤهلة.
  - ✓ مرونتها نتيجة لما تقدمه من حلول ترضي مختلف مستعملها.
  - ✓ غير إجبارية التطبيق لأنها لا تكتسب الصفة القانونية.
- المطلب الثاني: نطاق المعايير المحاسبية الدولية

الجدول رقم 1. 2 يوضح رقم واسم وهدف ونطاق العمل كل معيار

رقم واسم المعيار	هدف المعيار	نطاق عمل المعيار
المعيار 1 عرض القوائم المالية IRS1	<p>تحديد الأسس الواجب إتباعها لعرض القوائم المالية ذات غرض عام</p> <p>تأكيد على توفر خاصية المقارنة المحاسبية بين القوائم المالي لنفس الشركة عبر فترات المتتالية والمقارنة بين القوائم المالية مع الشركات الأخرى التي تعمل في نفس المجال</p> <p>تحديد الإطار العام للإعداد القوائم المالية وتحديد الحد الأدنى في البيانات الواجب نشرها في القوائم المالي</p> <p>لم يحدد المعيار التفاصيل الخاصة باعتراف والقياس والإفصاح عن عمليات دقيقة ومحددة بل ترك هذه الأمور للمعايير أخرى</p>	<p>يعطي المحتوى والشكل الذي يتوجب أن تكون عليه القوائم المالية ذات غرض العام والتي يتم إعدادها وعرضها طبقا لمعيار الإبلاغ المالي الدولي أو ما يسمى معيار التقارير المالية الدولية IFRS 1</p>
المعيار 2 المحزونات	<p>وصف المعالجة المحاسبية للمحزونات حيث يوفر المعيار الإرشادات والقواعد التي تحدد تكلفة المخزون</p> <p>وصف كيفية الاعتراف بالمحزونات كأصل تم كيفية الاعتراف بتا كمصرف لاحقا</p>	<p>يغطي المعيار البضاعة تامة الصنع والبضاعة المعدة للبيع في العمليات العادية للمنشأة والبضاعة تحت التشغيل والأدوات والموارد التي تستخدم في عملية الإنتاج والموارد الخام</p>

	<p>_ بيان كيفية تحديد صافي القيمة القابلة للتحقيق المخزون</p> <p>_ توضيح أساليب قياس تكلفة المخزون</p>	
<p>_ على المنشأة إعداد قائمة التدفقات النقدية بموجب متطلبات هذه المعايير عرضها كجزء مكمل للقوائم المالية الأخرى أي فترة تقديم عنها القوائم المالية</p>	<p>_ ضمان توفر المعلومات حول التغيرات في النقدية وما يعادلها للمنشأة بواسطة قائمة التدفقات النقدية والذي يصنف مصادر التدفقات النقدية إلى تدفقات من النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية وذلك مساعدة مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات لتقييم الوضع النقدي من حيث توفير السيولة وتوقيتها</p>	<p>المعيار 7</p> <p>قائمة التدفقات النقدية</p>
<p>_ على المنشأة إعداد قائمة التدفقات النقدية بموجب متطلبات هذا المعيار وعرضها كجزء مكمل للقوائم المالية الأخرى لأي فترة تقدم عنها القوائم المالية</p>	<p>_ تحديد الأسس والمعايير الواجبة مراعاتها عند اختيار وتغيير السياسات المحاسبية الواجب إتباعها عند إعداد القوائم المالية</p> <p>_ توضيح المعالجة المحاسبية للتغيرات في التقديرات</p> <p>_ بيان المعالج المحاسبي للأخطاء التي تحدث في فترات السابقة ويتم اكتشافها في الفترات الحالية</p>	<p>المعيار 8</p> <p>السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء</p>
<p>يجب تطبيق هذا العيار في المحاسبة والإفصاح عن الأحداث التي تقع بعد تاريخ الميزانية العمومية</p>	<p>_ متى يجب على المنشأة أن تعد لقوائمها المالية بالأحداث التي تقع بعد تاريخ الميزانية العمومية وقبل إصدار تلك القوائم</p> <p>- الإفصاح المطلوب عرضها حول تاريخ قرار إصدار القوائم المالية وحول الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية</p>	<p>المعيار 10</p> <p>الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية</p>
<p>يجب تطبيق هذا المعيار في المحاسبية عن عقود الإنشاء في القوائم المالية للمقاولين كما تشمل عقود تقديم الخدمات المرتبطة</p>	<p>_ بيان المعالجة المحاسبية للإرادات والتكاليف المتعلقة بالعقود الإنشاءات وفي معظم الحالات يستغرق انجاز العقد تحت</p>	<p>المعيار 11</p> <p>عقود الإنشاء</p>

<p>مباشرة بإنشاء الأصل القديمة</p>	<p>التنفيذ فترات تزيد عن فترة مالية واحد لذلك فالعنصر الهام في المحاسبة عن عقود الإنشاءات هي في تخصيص إيرادات وتكاليف العقود بين الفترات المحاسبية التي يتم انجازها للعمل فيها ويستخدم هذا المعيار أسس الاعتراف الواردة في إطار إعداد وعرض القوائم المالية لبيان متى يجب الاعتراف بالإيرادات والتكاليف العقد كإيراد ومصروف في قائمة الدخل</p>	
<p>يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن الضرائب الدخل وتشمل ضرائب الدخل كافة الضرائب المحلية والأجنبية المفروضة على الأرباح الخاضعة لضرائب كما تشمل ضرائب الدخل ضرائب أخرى والضرائب المحتجزة والموجب الدفع من قبل المنشآت التابعة والزمنية والمشاريع المشتركة عند قيمها بتوزيعات إرباح للمنشأة الأم</p>	<p>يصف هذا المعيار المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل التي تضم جمع الضرائب المحلية والأجنبية المفروضة على الأرباح الخاضعة لضريبة ويحدد المعيار تعريفات لربح المحاسبي والربح الخاضع لضريبة والدخل الضريبي والضريبة الخارجة</p>	<p>المعيار 12 ضرائب الدخل</p>
<p>يجب تطبيق هذا المعيار في المجموعات الكاملة للقوائم المالية المنشورة المعدة وفق متطلبات معايير البلاغ المالي الدورية والتي تضم الميزانية العمومية وقائمة الدخل كما وردة في المعيار (1)</p>	<p>يهدف إلى وضع مبادئ تقديم التقارير حول المعلومات المالية حسب قطاع المعلومات حول مختلف أنواع المنتجات والخدمات التي تنتجها المنشأة ومختلف المناطق الجغرافية التي تعمل بها. وذلك لمساعدة مستخدمي البيانات المالية</p>	<p>المعيار 14 التقارير المالية للقطاعات</p>
<p>يلزم هذا المعيار الشركة المدرجة اسمها في أوراق المالية ويتم تداول أهميتها في نطاق السوق وإذا اختارت المنشأة غير ملزمة بتقديم تقارير مالية حول القطاعات ويتوجب عليها في هذه الحالة الامتثال بشكل كامل لمتطلبات</p>	<p>يجب على المنشأة التي تطبق هذا المعيار بإفصاح عن مبلغ التعديل والمبلغ المعدل لاستهلاك وكذلك بالنسبة للتكاليف المبيعات وتعديلا البنود النقد</p>	<p>المعيار 15 المعلومة التي تعكس أثر التغير في الأسعار</p>

المعيار		
<p>يتم تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولية 16 في المحاسبة عن الممتلكات والمصانع والمعدات التي تستخدم في إنتاج البضاعة وتزويدها للمشتري والأصول المستخدمة من قبل الإدارة والأصول المعدة لغاية تأخيرها للغير</p> <p>أي تلك الأصول التي اقتنائها التسيير أعمال المنشأة ومن المتوقع إن المستخدم لأكثر من فترة أخرى</p>	<p>وصف المعالجة المحاسبية للأصول المذكورة والاعتراف بها حيث يعرف هذه الأصول واستهلاك والحياة الإنتاجية والقيمة المتبقية والقيمة العادلة كما يحد المعيار العناصر تكلفة الأصل وإعادة تقييم واستهلاكه واستبعاده</p>	<p>المعيار 16 الممتلكات والمصانع والمعدات</p>
<p>يغطي المعيار جميع عقود التأجير باستثناء اتفاقيات التأجير المتعلقة بالمصادر الطبيعية المتعلقة بترخيص استعمال الأفلام وأشربة الفيديو والمخطوطات وبراءة الاختراع وحقوق التأليف وماشبه ذلك المصنعة من قبل المنشأة أو المشتريات لغاية إعادة بيعها</p> <p>تقديم الخدمات للغير: أن تقدم خدمات للغير يتضمن الخدمات التي تقدمها المنشأة للغير وقد يتم انجاز الخدمة خلال فترات مالية واحدة أو تمديد لأكثر فترة مالية واحدة</p> <p>استخدام أصول المنشأة من قبل لغير مم يتوكل عنه داخل المنشأة من خلال الفائدة حقوق أو الإتاوات توزيعات الأرباح</p>	<p>أن الهدف من هذا المعيار تحديد المعالجة المحاسبية والإفصاح ملائمة العقود التأجير التشغيلية والتمويلية لدى كل من المستأجر والمؤجر</p>	<p>المعيار 17 عقود الإيجار</p>

<p>يغطي هذا المعيار الإيراد الناتج عن الأحداث والعمليات التالية</p> <p>مبيعات البضاعة والتي تتضمن بيعها البضاعة</p>	<p>يهتم بقياس الإدارة من بيع بضائع وتأدية الخدمات والإدارات الأخرى</p>	<p>المعيار 18 الإدارة</p>
<p>يحدد أربع فئات رأسية للمنافع الموظفين قصيرة الأجل مثل الرواتب والأجور .</p> <p>المنافع بعد انتهاء الخدم وضيقة للعمال مثل رواتب التقاعد وتكاليف الخدمات.</p> <p>مكافئة نهاية الخدمة المقدمة.</p> <p>منافع الموظفين طويلة الأجل مثال إجازة الخدمة الطويلة .</p>	<p>يهدف هذا المعيار إلى بيان المحاسبية والإفصاح عن منافع الموظفين ويعرف المعيار عدة مصطلحات مثل منافع الموظفين وتلك المنافع قصيرة اجل وطويلة الأجل وغيرها</p>	<p>المعيار 19 منافع الموظفين</p>
<p>يتم تطبيق هذه المعايير في المحاسبة والإفصاح عن المنح الحكومية في الإفصاح عن أنواع أخرى من المساعدات الحكومية</p>	<p>محاسبة المنح يعرف المنح الحكومية والمساعدات الحكومية بأشكالها المختلفة وشروط الاعتراف والإفصاح.</p>	<p>المعيار 20 محاسبة المنح الحكومية عن المساعدات الحكومية</p>
<p>يجب أن يطبق:</p> <p>المحاسبة عن المعاملات والأرصدة بالعمليات الأجنبية باستثناء المعاملات المشتقة والأرصدة التي تندرج ضمن معيار المحاسبة الدولية رقم 39</p> <p>ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية</p> <p>ترجمة نتائج أعمال وميزانية الشركات التابعة إلى العملة التي تعرض بها القوائم المالية للشرعة القبضه</p>	<p>يطبق على المعاملات الأجنبية في ترجمة القوائم المالية العمليات الأجنبية حيث بنص على شرط الاعتراف الأولي ويفرقان الصرف تصنيف العمليات الأجنبية والتغيرات في الأسعار الصرف</p>	<p>المعيار 21 آثار التغيرات في الأسعار صرف العملات الأجنبية</p>

<p>يغطي هذا المعيار _ المحاسبة عن تكاليف الاقتراض _ يتناول المعيار تكاليف الاقتراض التعلق بعملية الاقتراض الخارجي ولا يتناول المعيار التكاليف الفعلية أو المعارضة لحقوق المالكين بما فيها رأس مال الممثل في السهم ممتازة غير مصنف كالامتيازات</p>	<p>يهدف إلى عرض المعالجة المحاسبية لتكلف الاقتراض حيث يعرف بها مصروف ولكن المعيار يسمح بمعالجة بديلة مسموح بها وهي رسمت تكاليف الاقتراض ولكن ضمن شروط عرضها للمعايير</p>	<p>المعيار 23 تكاليف الاقتراض</p>
<p>_ تحديد علاقات معاملات الأطراف ذات العلاقة _ بيان الأرصدة المعلقة بين المنشأة والأطراف ذات العلاقة بها _ بيان الظروف التي يكون فيها الإفصاح عن البند الواردة في ما سبق هذا مطلوب _ تحديد الإفصاح التي يتم إجرائه حول تلك البند</p>	<p>يحدد العلاقة بأنه إذا كان احد الأطراف قادر على التحكم بالأطراف الأخرى أو ممارسة تأثير مهم عليه في صنع قرارات مالية أو تشغيلية</p>	<p>المعيار 24 الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة</p>
<p>_ يتناول إعداد التقارير حول خطط كمنافع التقاعد ولا يتطلب عرضه تقارير سنوية للخطة لكن أن تقتضي شروط خطة التقاعد إن تقدم الخطة تقرير سنوية _ تغيير خطة منافع التقاعد منشأة منفصلة وتمتيزة عن أصحابا العمل المشارك في الخطة وينطبق أيضا على خطط منافع التقاعد التي ترعاها جهة أخرى غير صاحب العمل مصلا</p>	<p>يهتم هذا المعيار ببرامج المساهمات المحددة وبرامج المنافذ المحددة ويعرض معايير طريقة احتساب القيمة الحالية أكثرية لمنافع التقاعد وشروط الإفصاح</p>	<p>المعيار 26 المحاسبة وتقارير منافع التقاعد</p>
<p>يتم تطبيق هذا المعيار في _ إعداد البيانات المالية الموحدة لمجموعات الشركات التي تسيطر عليها المنشآت</p>	<p>القوائم المالية الموحدة والمحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت التابعة يهتم هذا المعيار بعرض القوائم المالية الموحدة</p>	<p>المعيار 27 القوائم المالية الموحدة</p>

<p>الأساسية</p> <p>المحاسبة عن الاستثمارات في المنشأة التابعة والمنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة والمنشأة الزميلة عندما تختار الشركة القابضة أو تلزمها التشريعات والقوانين المحلية عرض قوائم مالية منفصلة</p>	<p>ويعرض إجراءات التوحيد والإفصاح</p>	<p>والمفصلة</p>
<p>يجب تطبيق من المستثمر في المحاسبة عن الاستثمارية في الشركات الزميلة</p>	<p>فانه يعرف المعيار المنشأة الزميلة بأنها منشأة وجد مستثمرين تأثير مهم عليها وهي ليست منشأة تابعة أو مشروع مشترك للمستثمرين ويعرض طرق اعتراف بموجب طريقتين حقوق الملكية والتكلفة وتطبيقها</p>	<p>المعيار 28</p> <p>المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة</p>
<p>يطبق على القوائم المالية الرئيسية بما في ذلك قوائم المالية الموحدة لأي منشأة تقديم تقاريرها المالية بعملة اقتصاد ذو تضخم مرتفع جدا ويقدم المعيار كما هو مبين لاحقا مؤشرات فيما إذا كانت البيئة الاقتصادية التي تعمل بها المنشأة هي ذات تضخم مرتفع جدا كما يحدد لمعيار إجراءات تعديل المعلومات المالية اثر التضخم مرتفع</p>	<p>يطبق هذا المعيار المنشأة التي تعد قوائمها بعمل اقتصادية مرتفع تضخم إن تعدل قوائمها باستخدام وحد قياس جارية بتاريخ القوائم يعدد المعيار شروط تطبيق ذلك سوء في القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية أو على أساس التكلفة الجاري</p>	<p>المعيار 29</p> <p>معيار التقارير المالية في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع</p>
	<p>يكل البنوك والمؤسسة المالية المشابهة بتقديم مستوى الملائمة من الإفصاح لمصلحة مستخدمي القوائم المالية كعرض السياسات المحاسبية وتضمن إفصاحا لمصلحة مستخدمي القوائم المالية كعرض السياسات المحاسبية ويتضمن إفصاحا إضافية في قائم الدخل والمركز المالي وكذلك ما يتعلق بالأمور الطارئة واستحقاقات الأصول والالتزامات</p>	<p>المعيار 30</p> <p>الإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسة المالية المشابهة</p>

	والخسائر القروض والسلف والمخاطر البنكية العامة والأصول والمرهونة كضمان	
ينطبق على محاسبة الحصص في المشاريع المشتركة وإعداد التقارير المالية حول أصول والالتزامات الدخل ومصاريف المشاريع المشتركة في البيانات المالية للمشاركين والمستثمرين في المشاريع المشتركة	التقارير المالية عن حصص في المشاريع المشتركة يهتم هذا المعيار بالمحاسبة عن حصص في المشاريع المشتركة والتي يعرفها المعيار بأنها ترتيبات تعاقدية يقوم بموجبها طرفان أو أكثر بنشاط اقتصادي يخضع لرعاية المشتركة وقد عرض المعيار أشكال المشاريع المشتركة وعرف الترتيب التعاقدية والعمليات تحت سيطرة المشتركة والأصول والوحدات تحت السيطرة المشتركة والقوائم المالية الموحدة لها والمفصلة	المعيار 31  الحصص في المشاريع المشتركة
يجب تطبيق هذا معيار من قبل كافة المنشآت على كافة أنواع الأدوات المالية	يعرض شروط معينة لعرض الأدوات المالية في الميزانية ويحدد المعلومات الواجب الإفصاح عنها  ويتناول هذا المعيار طرق عرض كل الأدوات المالية والأصول المالية والالتزامات المالية وحقوق الملكية وكذلك بالنسبة للفوائد وأرباح الأسهم والخسائر والمكاسب	المعيار 32  الأدوات المالية للإفصاح  والعرض
حددت الفقرة 2 من هذا المعيار أن يركز التي نطبق عليها احتساب ربحية السهم وعرضه ضمن القوائم المالية بالتحديد ضمن القوائم المالية بالتحديد ضمن قائمة الدخل وحدد في الفقرة 3 أن ربحية السهم تحتسب للشركة التي تعد قوائم المالية موحدة للقوائم المالي و الموحدة وليس لكل شركات على حدي  وقد تطلب احتساب وعرض كل من ربحية كل من ربحية السهم الأساسي وربحية	هذا المعيار يضع المبادئ من اجل تحديد وعرض حصة السهم من إرباح مما يؤدي إلى تحسين إمكانية المقارنة بين أداء المنشآت وفترات المحاسبية ويرك المعيار على حساب حصة السهم من أرباح	المعيار 33  حصة السهم من أرباح الشركات

<p>السهم المخفضة باستخدام الأرباح أو الخسائر من النشاط المستثمر للمنشأة وذلك جمع الفترات التي تغطيها القوائم المالية المعروضة</p>		
<p>لا يحدد المنشآت التي يتوجب عليها نشر التقارير المالية المرحلية أو عدد مرات نشر تلك التقارير أو الفترات التي يجب نشر التقارير هذه التقارير خلالها بعد نهاية الفترة المرحلية</p>	<p>يهدف إلى بيان الحد الأدنى من مضمون التقارير المالية المرحلية وبيان مبادئ الاعتراف والقياس في البيانات المالية الكاملة أو مختصرة لفترات مرحلية يقصد بالتقرير المرحلي تقرير مالي يحتوي إما مجموعة كاملة أو مختصرة من البيانات المالية لفترات اقل من السنة المالية الكاملة المشاة</p>	<p>المعيار 34 التقارير المالية المرحلة</p>
<p>لا يحدد أية مبادئ اعتراف وقياس بل يطالب بان نقوم بتطبيقه المعايير ذات العلاقة بذلك إلا انه يطالب بالإفصاح عن العمليات المتوقعة</p>	<p>يحدد لعمليات المتوقعة بأنها ذلك الجزء من المنشأة الذي تخطط المنشأة لكي يتم التصرف به فعليا بكامله مثل بيعه أو فصله أو نقل الملكية الخ انه ذلك الجزء من المنشآت الذي يمثل خط عمل رئيسي منفصل انه يمكن تمييزه تشغيليا</p>	<p>المعيار 35 العمليات المتوقفة</p>
<p>ينطبق هذا المعيار على جميع الأصول المالية التي لا يوجد معيار دولي يحدد كيفية الاعتراف وقياس خسارة التدني لها</p>	<p>يعرض المعالجة المحاسبية للانخفاض في قيمة الموجودات والإفصاح عنها حيث يطالب بالاعتراف بالخسارة الناجمة عن الانخفاض في قيمة الموجودات بما ليزيد على المبلغ القابل للاسترداد كما يعرض المعيار مصادر المعلومات عن الانخفاض قيمة وطرق قياس الانخفاض</p>	<p>المعيار 36 الانخفاض في قيمة الأصول</p>
<p>تطبق متطلبات هذا المعيار على الاعتراف بكافة المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة قياسها</p>	<p>يهدف إلى ضمان تطبيقا تقاييس الاعتراف وأسس الاعتراف المحاسبية على المخصصات والمطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة ويعرف المعيار</p>	<p>المعيار 37 المخصصات والالتزامات المحتملة</p>

	المخصصات والمطلوبات المحتملة والموجودات ويعرف المعيار المخصص انه مطلوب توقيت ومبلغ غير مؤكدين	والموجودات المحتملة
ينطبق على كل الأصول غير ملموسة معادى التي تندرج ضمن المعايير الأخرى والأصول الناجمة عن رسملت مصاريف الاستكشاف والتقديم كما ينطبق على تكاليف الإعلانات والتدريب وتكاليف مقابل التشغيل ويات وتطوير وبراءة الاختراع وترخيص أفلام وصور المتحركة	يعرض المعالجة المحاسبية للموجودات الغير الملموسة التي لم تتم معالجتها في معيار آخر وبنص المعيار وبنص المعيار 38 على وجوب الاعتراف بالأصل آدا حقق الشروط الواردة فيه وبنص أيضا على كيفية قياس المبلغ المسجل للموجودات غير ملموسة والإفصاح عنها	المعيار 38 الأصول الغير الملموسة
يجب تطبيقها من قبل كافة المنشآت على كلفة أنواع الأدوات المالية.	يهدف إلى إكمال المعيار 32 سبق ذكره وذلك من اجل تحديد مبادئ الاعتراف بالمعلومات الخاصة بالأدوات المالية وقياسها والإفصاح عنها.	المعيار 39 الأدوات المالية الاعتراف والقياس
يجب تطبيق على الاستثمارات العقارية في عملية الاعتراف والقياس والإفصاح الخاص بالاستثماري العقارية المملوكة من قبل المنشأة والتي تنوي المنشأة الاحتفاظ بها لغايات تأخير الغير أو يهدف الاحتفاظ بها لفترة طويلة وبالتالي الاستفادة من ارتفاع أسعارها السوقية مما يحق لها إرباح رأسمالية عند عملية بيعها	يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للممتلكات الاستثمارية ومتطلبات الإفصاح المتعلقة بها ويقصد بالممتلكات الاستثمارية أراضي مباني	معيار 40 الممتلكات الاستثمارية
	يهدف إلى بيان المعالجات وعرض البيانات المالية المتعلقة بالنشاط الزراعي الإفصاح المتعلق بها	المعيار 41 الزراعة

المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على كتاب محمد ابو ناصر , جمعة حميدات , معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية. أعدت مكتبة الوطنية بيانات الفرصة والتصنيف الأولي, المملكة الأردنية الهاشمية, 2008 وكتاب حسين القاضي, مامن حمدان, المحاسبة المولية ومعاييرها دار الثقافة ونشر والتوزيع , الطبعة الأولى, 2008

الفرع الثاني: التعديلات الطارئة على المعايير المحاسبية الدولية

## الفصل الأول: عموميات حول الإبداع المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية

هناك معايير محاسبية تم إلغاؤها واستبدالها بمعايير التقارير المالية الدولية وتعديل فيها بمعايير أخرى. الجدول رقم 3.1: وضح المعايير المحاسبية الدولية التي تم إلغاؤها أو تبديلها

المعيار	ماذا جرى للمعيار	بماذا استبدل أو عدل المعيار
المعيار رقم 3	ملغى	محللة المعيار 27,28
المعيار 4	ملغى	حل مكانه المعيار 38,22,16
المعيار 5	ملغى	حل مكانه المعيار 1
المعيار 6	ملغى	حل مكانه المعيار 15
المعيار 9	ملغى	حل مكانه المعيار 38
المعيار 13	ملغى	حل مكانه المعيار 1
المعيار 22	اندماج الأعمال الغي	بموجب IFRS3
المعيار 25	ملغى	حل محله المعيار 30، و المعيار 40
المعيار 35	العملية المتوقفة	استبدله بموجب IFRS3

المصدر اعداد الطالبة: كتاب محمد أبو ناصر، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية. أعدت مكتبة الوطنية بيانات الفرصة والتصنيف الأولي، المملكة الأردنية الهاشمية، 2008 و كتاب حسين القاضي، مامن حمدان، المحاسبة المالية ومعاييرها دار التفافة ونشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2008.

### الفرع الثالث: اعداد التقارير المالية الدولية

يتضمن إعداد قوائم مالية بدون تحفظات تتفق مع المعايير الدولية وتهدف للاستخدام العام.

#### جدول رقم 4: التقارير المالية

التقرير رقمه واسمه	الهدف من التقرير	مجال عمل التقرير
المعيار IFRS1 تبنى معايير التقرير المالية	_ تخفيض الشفافية لمستخدميها وتوفير معلومات مقارنة لكل الفترات المعروضة _ توفير نقط بداية ملائمة يمكن إعدادها بتكلفة لا	تنطبق على المنشأة التي كانت تطبق معايير غير متوافقة مع المعايير المالية الدولية أو إن موعدة المعايير الدولية

## الفصل الأول: عموميات حول الإبداع المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية

لكنها معدة للاستخدام الدخلي فقط	تتجاوز المنفعة المتأتمية لمستخدميها	لأول مرة
<p>ينطبق على كافة عمليات الدفع التي تتم على أساس مدفوعات الأسهم وبخاصة</p> <p>_ تسوية نقديات على أساس سعر أسهم</p> <p>_ العمليات التي تحصل المنشأة من خلالها على سلع وخدمات حيث تتضمن شروط الاتفاق</p>	<p>يهدف إلى بيان ووصف كيفية التقرير عن عمليات التي تتضمن التسديد من خلال إصدار أسهم وبشكل خاص يتطلب المعياران تنعكس آثار تلك العمليات في بيان الدخل المركزي المالي لها في ذلك المصاريح المرتبطة بمنح العاملين المتضمنة خيارات الأسهم</p>	<p>المعيار IFRS 2 المدفوعات المستندة إلى الأسهم</p>
<p>ينطبق على ما يلي:</p> <p>_ طريقة المحاسبة عن اندماج الأعمال</p> <p>_ يمكن أن يتم ضم الأعمال بطريق متنوعة تتحدد على ضوء أسباب القانون أو ضريبة أخرى وقد تتضمن شراء مشروع لحقوق الملكية في مشروع آخر أو شراء صافي أصول مشروع الأعمال</p> <p>يمكن أن بنشاء عن ضم الأعمال علاقة مشاة و بمنشأ تابع فيه يتضمن الأعمال تبرئة الصافي أصول مشروع أخرى بما فيها الشهر وليس شراء الأسهم</p>	<p>يهدف هذا المعيار إلى بيان ووصف كيفية التقارير عن عمليات اندماج منشآت الأعمال ويتطلب أن يتم اعتماد طريق الشراء المحاسبية عن اندماج الأعمال وبالتالي فإنه المقتنى الدمج سيقوم بالاعتراف بالأصول والالتزامات المحتملة المتوقعة بالمنشأة المشتريات</p> <p>المشتريات المندمجة بقيمتها العادية بتاريخ اندماجها ويتم بالشهر كأصل والتي يتم إطفائها على عدد معين من السنين بل تخضع لاختيار التدني سنويا</p>	<p>المعيار IFRS 3 اندماج الأعمال</p>
<p>يشمل نطاق المعيار ما يلي:</p> <p>1_ عقود التأمين وإعادة التأمين الصادرات والواردات</p> <p>2_ الأدوات المالية التي تصدرها مع</p>	<p>يحدد كيفية التقارير عن عقود التأمين الإفصاح الذي يبين ويوضح المبالغ الواجبة إظهارها في القوائم المالية الناشئة من عقود التأمين وتساعد مستخدمي هذه القوائم على فهم ماهية المبالغ</p>	<p>المعيار IFRS 4 عقود التأمين</p>

## الفصل الأول: عموميات حول الإبداع المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية

تقرير المشاركة المستقبلية	التوقيت وحالة عدم التأكد للتدفقات النقدية المستقبلية من عقود التامين	
يطبق المعيار الإبلاغ المالي رقم (5) على أصول غير متداولة سيتم التخلص منها ولها مواصفات وطرق خاصة	<p>يهدف المعيار إلى تحديد وبيان المعالجة المحاسبية للأصول الغير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعرض والإفصاح عن العمليات الموافقة وبشكل أكثر تحدد بهدف المعيار يغطيه ما يلي</p> <p>ـ بالمناسبة للأصول غير المتولوية المحتفظ بها للبيع يتم معالجتها وفق المعيار على النحو التالي</p> <p>ـ يتم قياسها بالقيمة المرحلة (الدفترية) carrying amount أو القيمة العادلة المطروحة منها المصاريف اللازمة للبيع أيهما اقل</p> <p>ـ تعريض كالبند مستقل في الميزانية</p> <p>ـ يتم التوقف عن استهلاكها</p> <p>بـ بنسبة لنتائج العمليات الموقفة يتم عرضها في بند منفصل في قائمة الدخل</p>	المعيار 5 IFRS التقرير الأصول غير متداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقعة
يجب تطبيق هذا المعيار على النفقات الاستكشاف والتقييم المتعلقة بالكشف عن المصادر الطبيعية	<p>يهدف هذا المعيار إلى وصف كيفية التقرير المالي عند كشف عن المصادر الطبيعية وبشكل أكثر تحديدا المعيار</p> <p>ـ إدخال تحسينات محدود للممارسات المحاسبية الحالية لنفقات الاستكشاف والتقييم</p> <p>بـ تحديد أي من النفقات الاستكشافية والتقييم يجب رسمتها كأصل وأي منها يجب الاعتراف به كمصروف</p> <p>جـ إخضاع نفقات الاستكشاف وتقييم المرسملة (المصنفة كأصول) لتقييم التدني طبقا لمعيار رقم (6) في حيث قياس أي تدني وفق معيار المحاسبة الدولي</p>	معيار 6 الكشف عن المصادر المعدنية الطبيعية

	<p>رقم 36</p> <p>د- بيان الإفصاح التي تجدد وتوضح المبالغ الواردة في قوائم المالية عن الكشف عنه وتقييم المصادر الطبيعية المساعدة مستخدمى القوائم المالية في فهم مبالغ وتوقيت وعدم التأكيد لتدفقات النقدية الناشئة من أي أصول معترف بها تتعلق بتكاليف الاستكشاف التقييم</p>	
<p>يجب تطبيق هذا المعيار من قبل جميع المنشآت ولكافة الأنواع والأدوات المالية</p>	<p>يهدف هذا المعيار إلى بيان متطلبات الإفصاح المتعلقة بالأدوات المالية في القوائم المالية حيث تمكن مستخدمو القوائم من تقييم</p> <p>تعتبر المتطلبات الواردة في هذا المعيار مكملية لمبادئ الخاصة بالاعتراف والقياس وعرض الأصول والمعطيات المالية الواردة في معيار المحاسبة</p>	<p>المعيار 7 الأدوات المالية للإفصاح</p>

المصدر: اعداد الطالبة , حسن القاضي, نفس مرجع السابق

### المطلب الثالث: تجارب بعض الدول من تبني معايير إعداد التقارير المالية الدولية

للإنشاء المعايير المحاسبية الدولية وتبنيها عدت عوامل ساعدت على تعميمها وإعدادها في مختلف الدول حيث سوف نتطرق في هذا المطلب إلى العوامل التي ساهمت في التحول نحو المعايير المحاسبية الدولي وتجارب بعض الدول من تبنيها من بينهم الجزائر .

#### الفرع الأول: العوامل التي ساهمت في التحويل الدولي نحو معايير إعداد التقارير المالية الدولية IFRS

يمكن تلخص العوامل التي ساهمت في تحويل الدولي نحو المعايير إعداد التقارير المالية الدولية IFRS في البنود الرئيسية التالية:

✓ التحولات نحو اقتصاد السوق: في أواخر الثمانينات وأوائل التسعينات من القرن العشرين شهد العالم تحولات سياسية واقتصادية جذرية في الدول الاشتراكية والدول النامية على حد سواء, كما أن الدول التي لم تحدث فيها تغيرات سياسية مؤثرة قد برمجت للإصلاح الاقتصادي حيث احدث تحولات اقتصادية ملحوظة, ومن أهم التطورات الاقتصادية في معظم الدول هو تحرير الاقتصادي من سيطرة الدولة وذلك بدرجات متفاوتة من دولة لأخرى ومن نشاط لأخر حسب إستراتيجية ذلك النشاط، وشملت عملية الإصلاح ضرورة تأسيس أسواق المالية أو تطوير القوائم المالية كعامل قوي لإنجاح برنامج الإصلاح الاقتصادي وتطلب ذلك

إنشاء هيئات أو لجان حكومية لمراقبة أسواق المال لحماية المستثمرين، وبدأت هذه الهيئات بممارسة وورها الرقابي على الشركات بما في ذلك وضع متطلبات التقارير المحاسبية والتوجيه نحو تحقيق هدف حماية المستثمر، فمن المعروف إن المعلومات المحاسبية هي أهم ما تستخدمه الشركات في التلاعب بالأسعار وإحق الضرر بالمستثمرين وتقوم هذه الهيئات بتحدي متطلبات الإفصاح المحاسبي اللازم لتحقيق درجة عالية من الشفافية في المعلومات المحاسبية المنشورة ، ولهذا فان هذه الهيئات الحكومية تتدخل عادة بصورة مباشرة في تنظيم عملية التقرير المالي تتوجيه هيئات إعداد المعايير وعلى الرغم من أن إعداد المعايير هو اختصاص مجالس المحاسبة الوطنية، إلا أن هيئات سوق المال باعتبارها الجهات القانونية المعينة بحماية المستثمرين تعتبر الجهات أساسية المنشئة للطلب على المعايير المحاسبية وإلى جانب هذه الهيئات فانه المحاسبية في الشركات غير مسجلة في البورصة<sup>23</sup>.

✓ تكلفة صناعة معايير المحاسبة أو ما يعرف بالبنية الأساسية للمحاسبة: تعتمد آليات الحكومة ومراقبة أنشطة الشركات على التقارير المالي وإعداد البيانات المالية فهناك احتمال بان تنشر الإدارة تلك البيانات باستخدام معايير محاسبة غير ملائمة أو من خلال عدم التزام بالمعايير المقبولة، لهذه الأسباب فان أهم إجراءات الحكومية والمراقبة لتحقيق المصلحة العامة هي<sup>24</sup>:

✓ وجود معايير محاسبة مقبولة تحقق المصلحة العامة لكافة الأطراف المهتمة بالشركة.  
✓ وجود مراجعة مستقلة للقوائم المالية قبل تقديمها للمستفيدين منها وتكون البنية الأساسية للمحاسبة من مجموع من المكونات هي:

- وجود كيان قوي ذات مصلحة في تنظيم المعايير كهيئات تداول أوراق المالية والبنوك وغيرها.
- وجود تنظيم متكامل ومستقبل لتطوير وصناعة المعايير ويتضمن بصفة أساسية مجلس مستقل لاتخاذ القرار ومجلس استشاري متخصص لتقديم ومجلس للإصدار والتفسيرات التطبيقية اللازمة.
- وجود مجتمع مهتم بالمحاسبة كالجامعات ومراكز البحث العلمي.
- وجود موارد مالية وبشرية كافية وهذه المقومات لا تتوفر لكل الدول بنفس القدر فعملية صناعة المعايير هي عملية مكلفة جدا يلزمها موارد مالية كبيرة للإنفاق على مراحل صناعة المعايير التي تأخذ وقتا طويلا.

✓ تكلفة إنتاج ومراجعة المعلومات المحاسبية في حالة الشركات المتعددة الجنسيات.

من التطورات الهامة التي شاهدها أسواق المالية في العقدين الأخيرين أن كلا من الشركات والمستثمرين قد غادر إلى خارج الحدود الإقليمية، فالشركات الكبرى التي تبحث عن مصادر رأس المال ذهبت للقيود في البورصات

<sup>23</sup> حسين يوسف القاضي ، سمير معدي الريشان ، موسوعة المعايير المحاسبية الدولية (معايير إعداد التقارير المالية الدولية)، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن ، الجزء الاول ، 2012 ، ص 6.

<sup>24</sup> حسين يوسف القاضي ، سمير معدي الريشان ، موسوعة المعايير المحاسبية الدولية (معايير إعداد التقارير المالية الدولية)، نفس المرجع السابق،

خارج حدود أوطانها للبحث عن المدخرات والاستثمارات، كما أن المستثمرين من الأفراد والمؤسسات خرجوا إلى خارج حدود أوطانهم بحثا عن فرص استثمارية أفضل ومن هنا بدأ مفهوم حماية المستثمر<sup>25</sup>.

### ✓ تكلفة التمويل التي تتحملها الشركات الوطنية للحصول على التمويل من خارج الدولة

تعتبر تكلفة رأس مال في تكلفة الحصول على الأموال في بداية التعاقد وكذلك خدمة الدين أثناء التعاقد والدول الكبرى كبعض دول أوروبا الغربية وأمريكا واليابان وبعض دول جنوب شرق آسيا تتصف بقدر من الاستقرار الاقتصادي والسياسي الأمر الذي يطلب المستثمرون على حقوق الملكية، وفي مثل هذا الأسواق فإن تكلفة الأموال بالنسبة للشركات تكون منخفضة عنها في الدول اقل استقرارا وأصبحت الشركات الناجحة في الدول النامية أو الدول التي تكون فيها تكلفة الأموال مرتفعة تبحث عن فرص للقيود في الأسواق عالمية حيث تكلفة الأموال الأقل رباط مم يسمى حماية المستثمر فانه البورصات العالمية تضع شروطا صارمة للقيود والتداول لديها فعلى سبيل المثال إذا فترضنا إن شركة فرنسية سجلت تداول في ألمانيا، كذلك شركات ألمانيا سجلت التداول في فرنسا، فإن كل دول منها سوف تلتزم الشركة الوافدة بالتزام بقواعد القيد لديها والتي منها الالتزام بمجموعة معينة من المعايير المحاسبية. فإن كل شركة سوف تكون مطالبة بإعداد مجموعتين من البيانات المالية الأولى وفق لدولة المنشأة والثانية وفقا للدول المضيفة وإذا افترضنا تدخل العلاقات الدولية على هذا النحو فإن صعوبة الالتزام بقواعد التداول في الدول المتعددة سوف تحتوي دون قيد وتداول الأوراق المالية للشركات الوطنية في الخارج ولهذه الأسباب فإن التنسيق الدولي بين الدول المختلفة بدأ على مستويين: الأول المستوى الثنائي والإقليمي الذي يأخذ شكل اتفاقيات لتسهيل عمليات التداول البيئي بين الدول المتفقة. وأما الثاني المستوى الدولي العالمي الذي يتم في إطار المنظمات الدولية العالمية، والتحرك على هذا المستوى اصفر عن العديد من التكتلات المحاسبية العالمية وتمويلية مثل البنك الدولي وصندوق النقد الدولي، كذلك الاستثمارية المعنية بالمستثمرين في البورصات العالمية مثل المنظمة الدولية للبورصات العالمية IOSCO وبدأت هذه المنظمات العالمية تضغط على الدول المختلفة من اجل تبني مجموعة واحدة من المعايير الدولية لم تكن إصداراتها تتمتع بالقبول الكافي في ذلك الوقت<sup>26</sup>.

### ✓ تكلفة الاستثمار التي يتحملها المستثمر الأجنبي عندما يقوم بتصدير استثماراتها إلى أسواق مالية

خارجية بحثا عن فرص استثمارية أفضل:

نظر لان الفرص الاستثمارية في الدول الكبرى تصنف بكثافة عالية من المدخرات وصلت إلى مستوى العائد العادي وتضائل معدلات النمو لدى الشركات المقيدة بها إضافة العائد على الاستثمارات غير الخطيرة بالمقارنة برغبة المستثمرين في الحصول على نصيب اكبر من الاستثمارات الأجنبية والمشكلة التي صاحبت عمليات الاستثمارات الأجنبية هي صعوبة قراءة وفهم البيانات المالية المعدة وفق المبادئ المحاسبية للدول المستثمرة فيها ومع القيود المفروضة على قدرات المستثمر الأجنبي في فهم الأمور المحاسبية أصبح يلجأ إلى المحللين الماليين

<sup>25</sup> حسين يوسف القاضي، سمير معدي الريشان، موسوعة المعايير المحاسبية الدولية (معايير إعداد التقارير المالية الدولية)، نفس المرجع السابق، ص52.

<sup>26</sup> حسين يوسف القاضي، سمير معدي الريشان، موسوعة المعايير المحاسبية الدولية (معايير إعداد التقارير المالية الدولية)، نفس المرجع السابق

والمؤسسات الاستثمارية وبالتالي تزداد تكلفة الاستثمار. لهذا أبدت الدول المستثمر فيما تبحث عن أبسط القواعد التي تخفض هذه التكلفة ومنها تبني معايير إعداد التقارير المالية الدولية IFRS، إما بصورة مطلقة أو بصورة متوافقة تجعل الاختلافات ضئيلة جدا مع الإفصاح عن هذه الاختلافات في البيانات المالية<sup>27</sup>.

الفرع الثاني: بعض الدول التي طبقت المعايير المحاسبية الدولية معايير إعداد التقارير المالية الدولية IFRS

التجارب التي توافق مع معيار إعداد التقارير المالية الدولية هي<sup>28</sup>:

✓ تجربة المملكة المتحدة UK: تعد بريطانيا المحرك الرئيسي لفكرة صناعة المعايير الدولية وتستضيف بلاها مقر اللجنة الدولية كما أنا أول رئيس للمجلس لدولي هو بريطاني وعمل رئيس للمجلس البريطاني للمحاسبة والبريطاني لها أكبر تمثيل في عضوية مجلس معايير الدولية (أربع أعضاء منهم رئيس المجلس مقارنة بثلاثة للولايات المتحدة الأمريكية) وفيما يلي الخطوات التي اتخذها مجلس معايير المحاسبة لبريطانيا:

● لم يمكن هناك خطة بريطانية محددة للتوافق مع المعيار الدولية وكان المجلس البريطاني يصدر المعيار الوطني حسب احتياجات السوق البريطانية إلى جانب نشاط بريطانيا في صياغة المعايير الدولية

● في عام 2002 رحبت بريطانيا بشدة بقرار الأوروبي الخاص بتطبيق معايير المحاسبة الدولية اعتبارا في عام 2005

● في 30/08/2002 أصدرت وزارة التجارة والصناعة منشور الشركات والمرجعين والمجلس الوطني للمعايير المحاسبية ومجلس معايير المراجعة الوطن غيرهم ممن يتأثرون بالقرار الأوروبي بضرورة تعديل أوضاعهم تبعا لهذا القرار ومنذ هذا التاريخ بدأ المجلس البريطاني بدراسة الاختلافات بين المعايير الوطنية والمعايير الدولية

● في 2/12/2002 أصدر مجلس معايير المحاسبة البريطانية ASB ستة معايير اعتبرت خطوة هامة وكبيرة نحو توفيق معايير المحاسبة البريطانية مع المعايير الدولي وتتضمن المعايير الستة ما يلي:

- رقم 22 الأرباح والأسهم
- رقم 23 آثار التغيرات في أسعار العملات
- رقم 24 التقرير المالي عن التضخم
- رقم 25 الأدوات المالية العرض والإفصاح
- رقم 26 الأدوات المالية القياس
- رقم 2 المحاسبة عن اقتناء الشركات الناجحة

<sup>27</sup> حسين يوسف القاضي، سمير معدي الريشان، موسوعة المعايير المحاسبية الدولية (معايير إعداد التقارير المالية الدولية)، نفس المرجع السابق، ص

.53

<sup>28</sup> حسين يوسف القاضي، سمير معدي الريشان، موسوعة المعايير المحاسبية الدولية، نفس المرجع السابق، ص، 58 و57.

وبالتالي فقد تم الإبقاء على معيار المحاسبة البريطاني صادرة عن مجلس معايير بريطانية سوف تكون من خلال معايير بريطانية.

✓ التجربة الأمريكية USA: في الشركة الأقوى في صناعة المعايير المحاسبية لأسباب عديدة أهمها ما يلي<sup>29</sup>:

- الولايات المتحدة لديها أكبر بنية أساسية محاسبية ممثلة في مجلس والهيئات الوطنية والبورصات والمستثمرين والجامعات إضافة إلى الموارد البشرية والمالية. إضافة إلى ذلك أن الولايات المتحدة لديها مجلس وطني للمعايير المحاسبية بدأ في الثمانينات من القرن السابق بلجنة الإجراءات المحاسبية تم مجلس مبادئ المحاسبية حتى عام 1973 ثم مجلس معايير المحاسبة المالية FASB تاريخ المحاسبة أسفر عما يقارب من 160 معيار محاسبيا و7 نشرات للمفاهيم المحاسبية وغيرها من الإصدارات.
- تعد الولايات المتحدة شريكا في كل الأنشطة الدولية للمحاسبة وان كانت لا تلتزم بها ولا حتى تقبلها بصورة كاملة حتى الآن، سواء من حيث العضوية في لجنة المعايير المحاسبية الدولية أو مجلس معايير المحاسبة الدولية الحالي أو مجموعة أربعة زائد واحد (1+4) ومع تزايد نبرة العولمة في المعايير المحاسبي وبعد أن تشكلت ملامح وأسس كيان دولي متماسك مع المعايير المحاسبية، وكذلك نتيجة لبعض الكوارث المحاسبية التي وقعت في الولايات المتحدة في مطلع هذا القرن. بدأت البورصة الأمريكية SEC ومجلس معايير المحاسبة المالية FASB يقترب شيئا فشيء من المعايير الأمريكية لتتوافق مع المعايير الدولية والثاني تعتبر بعض معايير الدولية لتتوافق مع المعايير الأمريكية وفي عام 2002 توصل كلا من مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية FASB إلى تفاهم مشترك، يتضمن التفاهم المشترك النقاط الآتي:

■ العمل على فعل المعايير الصادرة عن كلا منهما متوافق وقابلة للتطبيق.

■ التنسيق فيما بينهم قبل أي إصدارات مستقبلية ومؤخرا تبني مجلس معايير المحاسبة المالية

الأمريكي FASB قرار بالتحويل لاعتماد معايير إعداد التقارير المالية الدولية IFRS.

✓ التجربة اليابان:

- شريكا كاملا في كل الأنشطة الدولية سوء من حيث العضوية في اللجنة السابقة أو مجلس الحالي أو احتفاظها بعضوية الاتصال ومن ناحية أخرى فان اليابان كانت واحدة من ثلاث دول أظهرت نتائج دراساتها IFAD بأنها من الدول ليس لديها نية للتوافق مع المعايير الدولية والمعايير كما يلي<sup>30</sup>:

حسين يوسف القاضي، سمير معدي الريشان، موسوعة المعايير المحاسبية الدولية (معايير إعداد التقارير المالية الدولية)، نفس المرجع السابق، ص 57، 58.

<sup>30</sup> حسين يوسف القاضي، سمير معدي الريشان، موسوعة المعايير المحاسبية الدولية (معايير إعداد التقارير المالية الدولية)، نفس المرجع السابق، ص 59.

- في 12/10/2004 بات المحادثات بين مجلس معايير المحاسبية اليابانية حول مشروع مشترك لتخفيض الاختلافات بين معايير المحاسبة الصادرة عن كلمتها وقد بات المحادثات مطلقة من أساسين هما:  
الأول: أن هذه المحادثات خطوة نحو تحقيق التوافق.  
الثاني: أن التوافق يساهم في دعم وتطور أسواق المال العالمية.
- وقد اتفق الطرفان على الإبقاء على المعايير الوطنية وضرورة التنسيق ينصب على الخصائص الاقتصادية المتشابهة ويفهم من ذلك أن التنسيق في المعايير لا يتناول المعايير المتعلقة بأوضاع الاقتصادية المختلفة وان الاتجاه المستقبلي هو الإبقاء على المعايير الوطنية رقم جهود التوحيد.

✓ تجربة الجزائر<sup>31</sup>: تبنت الجزائر المعيار المحاسبي تحت اسم النظام المحاسبة المالي (scf)، أشارت الجزائر على قرارات العديد من الدول على عملية إصلاح النظام المحاسبي في منتصف التسعينات ، مما نتج عنه اعداد النظام المحاسبي المالي وذلك بهدف تقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر إلى الممارسة من خلال تبني إستراتيجية توحيد محاسبي تأخذ بنموذج مجلس المعايير المحاسبية الدولية ASB بما يضمن تعزيز مسيرة الاندماج بالاقتصاد الدولي وتوحيد لغة المحاسبة ، فقد تبنت الجزائر فكرة المعايير الدولية المحاسبية من خلال مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد ، الذي يعمل على تلبية احتياجات مختلفة المتعاملين من مستثمرين ومقرضين وغيرهم سواء المحليين أو الأجانب قصد توفير معلومات مالية وافية وتدعيم شفافية الحسابات وتكريس الثقة في الوضعية المالية للمؤسسة ، وحسب المجلس الوطني المحاسبي المالي أفضل خيار لتحسين النظام المحاسبي الجزائري ، وجعله يتوافق مع المحيط الاقتصادي والقانوني الذي تعيش الجزائر حاليا.

### الفرع الثالث: مكونات معايير المحاسبة الدولية

إن دراسة معايير المحاسبة الدولية يجعلنا نلاحظ بأن المعيار المحاسبي غالبا ما يحتوى على<sup>32</sup>:

1. مقدمة المعيار.
2. التعريف بالمصطلحات المحاسبية المستخدمة في المعيار.
3. شرح المعيار. موضوع المعيار.
4. الإفصاح.
5. أحكام انتقالية وذلك للمعايير التي تحتاج إلى فترة زمنية لتطبيقها
6. تاريخ بدء سريان المعيار

<sup>31</sup> خالد جفال ، نور الهدي حداد، دراسة ومقارنة بين تجربة المغرب والجزائر في تطبيق معايير المحاسبة الدولية، ملتقى الوطني حول النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية ، بن شهيدة محمد \_خروب\_ مستغانم ،الجزائر، يومي 13 و14 جانفي 2013، ص\_ص 6\_7.

<sup>32</sup> مرازقة صالح ، بوهرين فتيحة، نفس المرجع السابق ذكره ، ص، 8.

### الخاتمة الفصل الأول:

لقد تناولنا في هذا الفصل نشأة المحاسبة الإبداعية ومفهومها وأسباب ظهورها وأساليب ودوافع استعمالها ومجالات بتقنيات وخصائص مختلف في عدت مجالات، كما استعرض طبيعة المعايير الدولية المحاسبية للتقارير المالية موضحاً دافع إعدادها وأهمية إصدارها وأهدافها. كما تطرقنا إلى العوامل التي ساهمت في إعداد التقارير المالية والدول التي تبنتها وتجربها في العمل في المعايير المحاسبية الدولية وتطبيقها.

A decorative scroll graphic with a central text area. The scroll is oriented horizontally, with the top edge slightly curved. The text is centered within the scroll's body.

الفصل الثاني

## مقدمة الفصل

إن تطورت المحاسبة العمومية على المستوى الدولي في ظل الجهود المبذولة من طرف الهيئات والمنظمات الدولية التي تشرف على تنظيم مهنة الممارسة المحاسبية على رأسها مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين IFA C الذي يقوم بإصدار معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS ، لتواكب التطورات الجديدة في وظائف الحكومة واتساع نشاط القطاع العام وما ترتب عليهم من ازدياد كبير في حجم النفقات وتنوع مجالاتها والإيرادات وتنوع مصادرها ولهذا قامت معظم الدول بإتباع أسلوب الأساس النقدي في القياس المحاسبي إلى إتباع أساس الاستحقاق لما يوفره من رؤية موضوعية لسلامة إنفاق القطاع العام فضلا عن اعداد ميزانية تظهر أصول والتزاماتها وحدات وجهود المحافظة عليها وتنميتها مما يعطي إمكانية متابعة تطور أصول الوحدة واستهلاكها، وهذا مما أدى بالجزائر لمحاولة التكيف والتوافق مع المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

كما إن لمعايير المحاسبة الدولية دور في تسيير الإبداع المحاسبي بالتفرقة بين التلاعب المحاسبة والابتكار في المحاسبة وتشجيع الإبداع المحاسبي الايجابي والحد من الإبداع المحاسبي السلبي او تلاعب المحاسبية ووضع حدود لذلك.

وعلى هذا الأساس قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: معايير المحاسبة العامة في القطاع العام.

المبحث الثاني: الإبداع المحاسبي في المعايير المحاسبة الدولية.

### المبحث الأول: مفهوم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

بعد نشأت معايير المحاسبة الدولية لتنظيم العلاقة الاقتصادية بين الدولية جاء مجلس المعايير المحاسبة وإنشاء هيئات خاص بالقطاع العام ووضع معايير خاصة بالقطاع العام من اجل توحيد محاسبة القطاع العام بين الدول وضمان السير الحسن لأموال الدول من اجل الحد من الاختلاسات وتلاعب المحاسبية.

### المطلب الأول: ماهية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

إن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ومسودات العرض وأوراق التشاور وغيرها من إصدارات مجلس المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تصدر عن الاتحاد الدولي للمحاسبة وسوف نتطرق في هذا المطلب إلى ما يلي :

### الفرع الأول: تعريف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

هي مجموعة من المعايير المحاسبية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB)<sup>33</sup> بغرض استخدامها في إعداد البيانات المالية من قبل القطاع العام في جميع أنحاء العالم. وتستند هذه المعايير على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) حيث يعتبر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB) هيئة متخصصة متفرعة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ومقره في نيويورك- الولايات المتحدة الأمريكية، وهو عبارة عن منظمة عالمية لمهنة المحاسبة. تأسست عام 1977 ، ومهمته خدمة المصلحة العامة من خلال الاستمرار في تعزيز مهنة المحاسبة عالمياً والمساهمة في تطوير اقتصاديات دولية قوية عن طريق إقرار الإلزام بمعايير مهنية عالية الجودة والترويج لها وتعزيز المقاربة الدولية لهذه المعايير والحديث عن قضايا الصالح العام التي تعتبر فيها الخبرات المهنية على قدر كبير من الأهمية<sup>34</sup>.

بناء على الدراسة رقم( 13 ) للجنة القطاع العام التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين، تعرف المعايير المحاسبية بأنها عبارة عن "بيانات رسمية تبين كيف يجب أن تنعكس أنواع معينة من المعاملات الأخرى في القوائم المالية الحكومية، وفقاً لذلك فالالتزام بمعايير محاسبية موثوق ومعترف بها يعتبر ضروريا للحصول على عرض عادل للقوائم المالي<sup>35</sup>.

<sup>33</sup>IPSASB International public sector accounting standard board، مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام،

<sup>34</sup> دليل معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، المجتمع الدولي للمحاسبين القانونيين، 2012، www.tag-publicatio.com  
2017/02/22./UploadFiles.../IPSAS\_brochure.pdf، ص.2.

<sup>35</sup> شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص تسيير المنظمات، جامعة أحمد بوقرة\* بومرداس\*، 2013\_2014، dlibrary.umiu-  
2017/02/26.boumerdes.dz:8080/bilslream/123456789/.../CHELLAL%20ZAGRA.PDF، ص.51 .

## الفرع الثاني: تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

لا يمتلك المجلس سلطة لإجبار الحكومات والهيئات العمومية على الامتثال لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، حيث إنه يشجع هذه الأخيرة على المشاركة بشكل كبير في وضع هذه المعايير عن طريق تقديم الملاحظات والمقترحات لمختلف اللجان والهيئات الاستشارية في المجلس. وفي هذا الإطار، يحث المجلس الحكومات على تبني معايير المحاسبة في القطاع العام من أجل تحقيق التوافق والتقارب الدولي للبيانات المالية الحكومية، والارتقاء بجودة وقابلية مقارنة المعلومات المالية لمختلف وحدات القطاع العام على المستوى الدولي.

يتعرف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بحق الحكومات ومختلف الهيئات العمومية باعتماد معايير وطنية خاصة بها، حيث "يشجع المجلس بشكل كبير تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وتوحيد المتطلبات الوطنية مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ولا يتم وصف البيانات والقوائم المالية الحكومية بأنها تتبنى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام إلا إذا كانت تمتثل لمجمل متطلبات كل المعايير المعمول بها والمصادق عليها من طرف المجلس.

وعلى هذا الأساس، لا يمتلك المجلس سلطة فرض تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، بل يعرضها بصفة اختيارية على الدول التي ترغب في تحسين نوعية وجودة الإبلاغ المالي الحكومي، عن طريق تبني معايير معترف بها دولياً كوسيلة لضمان مصداقية وشفافية البيانات المالية يعتمد نجاح المجلس على مدى الاعتراف والدعم الدولي للمعايير المحاسبي من طرف الحكومات.

والهيئات الدولية والمهنية المهتمة بمجال المحاسبة. وفي هذا الإطار، يعرض الجدول الموالي بيانات عن الدول التي تعمل على تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.<sup>36</sup>

## الفرع الثالث: الهدف من وضع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام:

إن أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام هي خدمة الصالح العام من خلال<sup>37</sup>:

1. وضع معايير عالية الجودة لإعداد التقارير المالية في القطاع العام.
  2. تسهيل المقارنة بين المعايير الدولية والوطنية.
  3. الارتقاء بجودة واتساق التقارير المالية في العالم.
- ويحقق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أهدافه عن طريق:
1. إصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
  2. نشر وثائق أخرى تقدم إرشادات حول مواضيع وخبرات إعداد التقارير المالية في القطاع العام.

<sup>36</sup> نفس المرجع السابق، ص 56.

<sup>37</sup> أسماء جبلي، القياس و الإفصاح المحاسبين في القطاع العام "دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات العمومية مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي علوم اقتصادية، علوم التسيير و علوم تجارية، علوم مالية ومحاسبي، دراسات محاسبية و جباية معمقة، 2013/2012، [www.ascajordan.org](http://www.ascajordan.org)، 2017/02/26، ص 10.

3. إيجاد مبدأ التوافق بين الأنظمة المحاسبية والتقارير المالية التي تنظم أمورها مصادر مختلفة كقانون التجاري، الضريبي، قانون الميزانية العامة للدولة، قانون أصول المحاسبات العامة للدوائر والمؤسسات في القطاع العام وغيرها.
4. إن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تغطي الحسابات للوزارات والدوائر والمؤسسات العمومية والشركات التابعة للدولة، كما تغطي احتساب العجز في الموازنة والدين العام صفتهم أهم المشاكل المتوقعة في أي دولة.

#### الفرع الرابع: أسباب ظهور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

القطاع العام في مفهوم المعايير الدولية للمحاسبة هو عبارة عن جميع الوحدات الخاضعة للحكومة بشكل مباشر أو غير مباشر، أي أنه يشمل جميع وحدات قطاع الحكومة العامة وجميع الشركات العامة التي تهدف لتحقيق الأرباح، ولا تنطبق هذه المعايير على المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي.

وقد جاء ظهور معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لمجموعة من الأسباب أهمها<sup>38</sup>:

1. تحقيق التوافق والتقارب الدولي للبيانات المالية الحكومية، والارتقاء بجودة وقابلية مقارنة المعلومات المالية لمختلف وحدات القطاع العام على المستوى الدولي.
2. الاستجابة إلى المزيد من النداءات المطالبة بزيادة الشفافية والمسائلة المالية في مجال إدارة المال العام. حيث يقتضي مبدأ الشفافية أن تصنف معلومات الموازنة العامة وفقا للمعايير الدولية وتقدم بطريقة تسهل تحليل السياسات. أما مبدأ المسائلة فيستلزم أن تكون الحكومة مسؤولة أمام السلطة التشريعية عن مدى بلوغ الأهداف المسطرة.
3. الحاجة الملحة لإنتاج وتثمين المعلومات المحاسبية للدولة والجماعات المحلية والشركات العامة من خلال اعداد الوثائق المالية الضرورية والكافية التي تسمح بما يلي:
  - ✓ الوصف الدقيق لعمليات الميزانية والعمليات المالية.
  - ✓ التقييم السريع للمعلومات الموثوق بها والضرورية لاتخاذ القرار.
  - ✓ سهولة تقييم أداء الوحدات الحكومية.

<sup>38</sup> عبد الحميد مرغيت ، أساسيات المحاسبة العمومية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد الصديق بن يحيى ، جيجل ، الجزائر، ديسمبر 2015 /... /iefpedia.com/arab/wp-content/... /2017/03/03-.pdf أساسيات-المحاسبة-العمومية ص،ص،70،69.

المطلب الثاني: إصدار المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ونطاق وصلاحيات معيار المحاسبي الولية للقطاع العام وأهدافها:

من أجل تطوير المحاسبة العمومية قام مجلس الاتحاد المحاسبة الدولي بعدد معايير خاص بمحاسبة القطاع العام حيث وضع لها أهداف خاصة.

الفرع الأول: إصدار المعايير المحاسبة

يتبنى مسؤولية إصدارها مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وتعنى هذه المعايير بإصدار التقارير المالية وفقا لكل من الأساس النقدي وأساس الاستحقاق، وقد صدر لغايات تاريخه 32 معيارا مبينة في الجدول أدناه وجاءت شاملة لمعالجة كافة القضايا المحاسبية المتعلقة بالإفصاح والعرض والذين يشكلان قاعدة الإبلاغ المالي من خلال التقارير المالية التي تصدر عن الأنظمة المحاسبية الحكومية التي تطبق هذه المعايير إضافة إلى معيار يتعلق بالإبلاغ المالي المستند إلى الأساس النقدي، وتعتمد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي تعنى بالمحاسبة المستندة على أساس الاستحقاق، على المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS .

الجدول رقم: 1.11: رقم واسم المعيار ومعياري المحاسبي الدولي ذات علاقة معه

رقم المعيار IPSAS	اسم المعيار	معيار IFRS ذات علاقة
IPSAS 1	عرض القوائم المالية	IAS 1
IPSAS 2	قائمة التدفقات النقدية	IAS 7
IPSAS 3	السياسات المحاسبية التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	IAS 8
IPSAS 4	أثار التغيرات في الأسعار صرف العملة الأجنبية	IAS 21
IPSAS 5	تكاليف الإقراض	IAS 23
IPSAS 6	القوائم المالية الموحدة والمنفصلة	IAS 27 و IFRS
IPSAS 7	الاستثمارات في الشركات الزميلة	IAS 23
IPSAS 8	الاستثمارات في العقود المشتركة	IAS 27
IPSAS 9	الإيراد من العمليات التبادلية	IAS 18
IPSAS 10	التقرير المالي في الاقتصاديات نشطة التضخم	IAS 29
IPSAS 11	عقود الإنشاء * المقاولات *	IAS 11

IAS 2	المخزونان	IPSAS 12
IAS 17	الإيجارات	IPSAS 13
IAS 10	الأحداث اللاحقة لفترة الإبدا ع المالي	IPSAS14
IAS 29	الأدوات المالية:الإفصاح والعرض	IPSAS 15
IAS 40	الممتلكات المستثمرة*الاستثمارات العقارية*	IPSAS 16
IAS 16	الممتلكات المنشآت والمعدات	IPSAS 17
IAS 8	الإفصاح القطاعي	IPSAS 18
IAS 37	المخصصات الالتزامات الطارئة والأصول الطارئة	IPSAS 19
IAS 24	الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة	IPSAS 20
IAS 36	الانخفاض في الأصول الغير مولدة للنقدية	IPSAS 21
لا يوجد	الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالقطاع الحكومي العام	IPSAS 22
لا يوجد	الإيرادات من العمليات غير التبادلية*الضرائب والتحويلات*	IPSAS 23
لا يوجد	عرض معلومات الموازنة في القوائم المالية	IPSAS 24
IAS 19	منافع الموظفون	IPSAS 25
IAS 36	الانخفاض في الأصول المولدة	IPSAS 26
IAS 41	الزراعة	IPSAS 27
IAS 32	الأدوات المالية:الغرض.	IPSAS 28
IAS 39	أدوات المالية الاعتراف والقياس	IPSAS 29
IAS 7	الأدوات المالية الإفصاح	IPSAS 30
IAS 38	الأصول الغير الملموسة	IPSAS 31

IAS 12	ترتيبات الامتيازات المشتركة	IPSAS 32
	الإبلاغ المالي المعتمد	

المصدر: نور الهدى بوليفة، واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري لمواجهة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير التخصص تدقيق محاسبي، جامعة الشهيد حمده لخضر - الوادي، الجزائر، 2015-2014م، ص، ص، 24، 25.

### الفرع الثاني: أهداف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

تمثل أهداف فيما يلي<sup>39</sup>:

1. تطوير المحاسبة العمومية في مختلف دول العالم.
2. مقارنة المحاسبة العمومية بالمحاسبة المالية الاقتصادية.
3. تطبيق مبدأ محاسبة الحقوق المثبتة (محاسبة الذمة المالية) ويقصد بالحقوق المثبتة منذ ظهور الحق، أي مجموع الحقوق المستحقة التي تكون محلا لأمر التحصيل يكرس حق الدائن العمومي، حيث تعطي قراءة أوضح المالية الدولية.
4. تحقيق النوعية في عرض التقارير المالية العمومية.
5. تحقيق الشفافية والمصدقية والمتوقية على المعلومات المالية العمومية، وجعلها قابلة للمقارنة سواء على مستوى أو الدولية.
6. تطبيق منطق الأداء، إذ على الدولة تجاوز تسجيل أملاكها المنقولة وغير المنقولة وكل استثمارا كنفقات، وإنما تلك بمرور الزمن، وفي المقابل تسجيل مصاريف الموظفين والموردين في جانب الخصوم، تفيدها في جانب الأصول عملا بمبدأ القيد المزدوج.

### الفرع الثالث: نطاق وصلاحيات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تتمثل في ما يلي<sup>40</sup>:

1. يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بصياغة معايير تنطبق على أساس الاستحقاق المحاسبي ومعايير أخرى تنطبق على الأساس النقدي المحاسبي.
2. تنص معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح التي تتناول المعاملات والأحداث في التقارير المالية ذات الغرض العام، إن التقارير المالية ذات الغرض العام هي تقارير المالية المصممة لتلبية حاجات المستخدمين من المعلومات الذين يكونوا غير قادرين على طلب اعداد تقارير مالية مصاغة خصيصا لتلبية احتياجات هو المحددة من المعلومات.

<sup>39</sup> نور الهدى بوليفة، واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري لمواجهة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير التخصص تدقيق محاسبي، جامعة الشهيد حمده لخضر - الوادي، الجزائر، 2015-2014م، ص، ص، 24، 25. [www.univ-eloued.dz/images/memoir/file/M.E-147-1.pdf](http://www.univ-eloued.dz/images/memoir/file/M.E-147-1.pdf), 2017/3/2، ص، 26.

<sup>40</sup>الاتحاد الدولي المحاسبي، إصدارات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام،، الطبعة الأولى، 2012، الجزء الأول، نيويورك، الولايات المتحدة الأمريكية [www.ascajordan.org](http://www.ascajordan.org)، 2017/02/26، ص، ص، 24، 25.

3. إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام مصممة ليتم تطبيقها على التقارير المالية ذات الغرض العام لجميع منشآت القطاع العام باستثناء مشاريع الأعمال الحكومية، وتتضمن منشآت القطاع حكومات وطنية وإقليمية (على سبيل المثال: دولة، محافظة، إقليم) وحكومة محلية (على سبيل المثال: المدينة، البلدة) والمنشآت حكومية ذات صلة (على سبيل المثال، وكالات مجالس، لجان، شركات) ما لم ينص على غير ذلك. لا تنطبق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على مشاريع الأعمال الحكومية حيث تطبق مشاريع الأعمال الحكومية المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي يصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية. تتضمن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تعريفها للمشاريع الأعمال الحكومية.
4. في حال وجود أي قيود على قابلية تطبيق بعض معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام فإنه يشار إليها في تلك المعايير، وليس المقصود تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على البنود غير الهامة.
5. تبني مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام السياسي التي تنص على إن جميع الفقرات المذكورة في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ينبغي أن تتمتع بقوة نفاذ متساوية، وأنه ينبغي تحديد قوة نفاذ نص معين من خلال اللغة المستخدمة. وقد قرر المجلس تطبيق هذه السياسة بأثر مستقبلي لتفادي أي عواقب غير مقصودة عند مراجعة وإعادة إصدار المعايير التي سبق وأن تم إصدارها، ونتيجة ذلك تتضمن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي وافق عليها المجلس بعد 1 جانفي 2002 فترات بالخط الغامق والعادي والتي لها قوة متساوية، حيث تشير الفقرات بالخط الغامق إلى المبادئ الرئيسية، وينبغي قراءة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام في سياق الهدف منه.

**المطلب الثالث: أهمية ومتطلبات تبني معيار المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر**  
للمعايير المحاسبة في القطاع العام لها دور كبير في تطوير وتسيير المحاسبة العمومية، حيث لكل عملية تجري في المحاسبة العمومية قواعد محدد ومركزة لتنظيمها.

### الفرع الأول: أهمية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تساهم المعايير الدولية بشكل كبير في تحقيق توافق السياسات المحاسبية على المستوى الدولي عن طريق تقديم إرشادات وتوجيهات للمهنيين المختصين في مجال المحاسبة من أجل الارتقاء بجود البيانات المالية وتحقيق الإفصاح الكامل عن نشاط وحدات القطاع العام إضافة إلى تحسين قابلي المقارنة للمعلومات المالية بين مختلف الفترات على المستوى الدولي. وتؤدي معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام دورها هاماً في توحيد الممارسات المحاسبية للوحدات الحكومية على المستوى الدولي، عن طريق تحقيق التقارب فيما يخص طريقة إعداد وعرض البيانات المالية لوحدات القطاع العام، وتشجيع التنسيق المحاسبي الدولي لتطوير وتحديث نظم المحاسب العمومية والرفع من جودة الإبلاغ المالي للقوائم المالية الحكومية. وعلى هذا الأساس، تستمد هذه المعايير أهميتها من مدى الاعتراف الدولي بها، وتشجيع المهيات والمنظمات العالمية على تبني متطلبات هذه المعايير التي لا تكتسي الصفة الإجبارية في تطبيقها، بل تعتمد على مستوى القبول الدولي لها، لأن تطبيق معايير معترف بها دولياً يضمن توفير بيانات مالية حكومية ذات مصداقية وجودة عالية، عن طريق تطوير مجموعة شاملة من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي تمثل عن أفضل الممارسات الدولية في إعداد التقارير المالية الحكومية. وبالتالي، فإن تطبيق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يساهم في الارتقاء بجودة وقابلية مقارنة المعلومات المالية التي تعدها وحدات القطاع العام في العالم.<sup>41</sup>

### الفرع الثاني: متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

يتوجب على الدول الجزائرية توفير مجموعة توفير من المتطلبات مساعدة على تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ف هذا بسبب البيئة الجزائرية الغير ملائمة<sup>42</sup> :

1. إصلاح نظام المحاسبة العمومية: نظراً لما يعانيه من نظام المحاسبي العمومي الجزائري من عدة أوجه القصور في مختلف جوانبه لذلك يجب على الدولة (وزارة المالية) وهذا من خلال لإصدار مجموعة من القوانين (PCE) إيجاد نظام محاسبي جديد ، خاصة بعد تجميد مشروع المخطط المحاسبي للدولة تستند إليها مؤسسات القطاع العام .
2. تغيير أساس القياس المحاسبي: نظراً لاعتماد نظام المحاسبة العمومية الحالي على أساس النقدي، حيث أن هذا الأساس لا يساعد على تحقيق الإفصاح الكامل منى التزامات وحقوق الوحدات الحكومية هذا من جهة، ولا يوفر بيانات حول تطور أو توزيع عناصر الذمة المالية للوحدات الحكومية، بتقييم الأصول والإهتلاكات ومتابعة المخزونان من جهة أخرى، لذا يتوجب تعديل أساس القياس بالتحويل إلى الاستحقاق المحاسبي.
- وتجدر الإشارة إلى أن هذا الأساس يعطي السنة المالية شخصية معنوية لها ذمة مالية خاصة بها، حيث يتم تحميلها بكل ما يخصها من إيرادات ومصاريف بغض النظر عن الموعد المتوقع للتحصيل أو الصرف، إضافة إلى تقييم الأصول العينية ومتابعة اهتلاكاتها.
3. تخفيف مركزية السلطة: شهدت مؤسسات الدولة في العقود السابقة مركزية السلطة، حيث تتولى الحكومة جميع شؤون المستويات الإدارية الأخرى من تخطيط ورقابة. ونتج عن هذا الوضع تنميط

<sup>41</sup>الاتحاد الدولي للمحاسبة، مرجع سبق ذكره 22  
<sup>42</sup>نور الهدى بوليفة، مرجع سبق ذكره، ص، ص، 44، 44

نظم المعلومات المحاسبية في كل الوحدات الحكومية دون منح اي من هذه الوحدات سلطة تطوير هذه النظم، ونظرا لاختلاف الهدف بين كل وحدة حكومية وأخرى فان تصميم البرامج والأنشطة ووحدات الأداء سيختلف في كل منها.

4. تأهيل وتدريب العاملين في القطاع العام: يتوجب على الجهات المعنية (وزارة المالية، وزارة التعليم العالي) تأهيل أعوان المحاسبة العمومية منهم المحاسب العمومي، الأمر بصرف، المراقب المالي، القاضي لدى مجلس المحاسبة، الطلبة الجامعيين علميا وعمليا من اجل ضمان التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المتوافق مع المعايير، لذا يتوجب ما يلي:

• عقد دورات تدريبية بمشاركة الأكاديميين والمهنيين خاصة تبني المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

• تطوير المناهج الدراسية في الجامعات ومراكز التكوين لكي تتضمن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

5. الدعم والمساندة السياسية من طرف متخذي القرارات: إن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر لا يتم إلا من خلال دعم ومساندة من قبل جميع الأطراف ذات العلاقة (السلطة التشريعية، السلطة التنفيذية.....) لان تبني هذا المعايير ضمن نظام المحاسبة العمومية يلزم توفير اعتماد مالية كبيرة وكفاءات عالية من اجل نجاحه.

6. تبني تقنيات وتكنولوجيا حديث في المؤسسات العمومية: من اجل تسهيل عملية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يتوجب توفير تكنولوجيا كافية وفعالة، لان استخدام النظم المحاسبية الالكترونية يزيد من سرعة الانجاز فيما يتعلق بالعمل المحاسبي ويتيح فرصة الحصول على معلومات محاسبية أكثر دقة مما يكون له أثر ايجابي على التقارير المالية.

الفرع الثالث: سلطة المعايير محاسبة الدولية في القطاع العام

تتمثل فيما يلي<sup>43</sup>:

1. تحكم الأنظمة ضمن كل اختصاص مسالة إصدار التقارير المالية ذات الغرض العام من قبل منشآت القطاع العام. وقد تكون هذه الأنظمة على شكل متطلبات لإعداد التقارير القانونية و/أو إرشاد وتعليمات لأعداد التقارير المالية و/ أو معايير محاسبة تعلنها الحكومات و/ أو الهيئات التنظيمية و/أو هيئات المحاسبة المهنية في الاختصاص المعني.

2. يعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إن تبني المعايير والإفصاح عن الامتثال لها يؤدي إلى تحسن ملحوظ في جودة اعداد التقارير المالية ذات الغرض العام من قبل منشآت القطاع العام. هذا ومن المرجح أن يعزز الإدارة المالية العامة مما يؤدي هذا الأمر بدوره إلى تقييمات أفضل لقرارات توزيع الموارد التي تتخذها الحكومات وبالتالي زيادة الشفافية والمسائلة.

3. يحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وبشدة على تبني معايير المحاسبة في القطاع العام واتساقها مع المتطلبات الوطنية. كما يتعرف المجلس بحق الحكومات وواضعي المعايير

<sup>43</sup>الاتحاد المحاسبة الدولي، مرجع سبق ذكره، ص22 .

الوطنية في وضع معايير وإرشادات محاسبية لإعداد التقارير المالية ضمن اختصاصاتهم. وقد بادرت بعض الحكومات المستقلة وبعض من واضع المعايير الوطنية بصياغة معايير محاسبة تنطبق على الحكومات ومنشآت القطاع العام والواقعة ضمن اختصاصاتهم. وقد يستفيد واضعي معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لصياغة معايير جديدة أو لتنقيح المعايير القائمة من أجلال المساهمة في زيادة المقارنة. ومن المرجح أن تكون معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مفيدة للهيئات التي لم تقم بعد بصياغة معايير محاسبة للحكومات ومنشآت القطاع العام.

4. لا يمتلك مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وحده أو مهنة المحاسبة وحدها السلطة لطلب الامتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، يعتمد نجاح جهود المجلس على الاعتراف بعمله ودعمه من مختلف المجموعات المعنية التي تعمل ضمن حدود اختصاصاتها

#### المبحث الثاني: الإبداع المحاسبي في المعايير المحاسبية الدولية

بعد ظهور المحاسبة الإبداعية وتطويرها وظهور إيجابيات وسلبياتها، لقد قرر مجلس المعايير المحاسبية الدولية العمل على وضع قوانين وقواعد خاصة بها حيث شجع الإبداع المحاسبي الايجابي ووضع قوانين تعاقب الإبداع المحاسبي السلبي الذي هو التلاعب في العمليات المحاسبية  
المطلب الأول: دور مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية المنبثق من الاتحاد الدولي للمحاسبين في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وطرق المحاسبة الإبداعية في المعايير المحاسبية:

الفرع الأول: دور مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية المنبثق من الاتحاد الدولي للمحاسبين في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

عندما قرر مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية المنبثق من الاتحاد الدولي للمحاسبين إجراء تعديلات وتغييرها الباحثين ومن أهم التغييرات أو التعديلات التي طرأت على معايير المحاسبة الدولية الجديدة، فقد اتضح أن هنالك صعوبات متعددة في التطبيق العملي للكثير من فقرات معايير المحاسبة، حيث يصعب على الكثير من المتخصصين توضيح كيفية التطبيق السليم لغموض بعض الفقرات داخل المعيار الأمر الذي قد يستغله بعض ضعاف النفوس في القيام بعملية التلاعب أو تحريفات لبعض بنود التقارير المالية بحجة عدم الوضوح أو الفهم السليم للمعيار. العمل على إلغاء التناقضات والتعارض الموجود بين بعض المعايير بالإضافة إلى إزالة أي غموض قد يكتنف تلك المعايير الأمر الذي يغلق الباب أمام من يريد أن يستغل تلك التناقضات أو الغموض الذي يكتنف بعض تلك المعايير كان يهدف من وراء هذا التغيير إلى عدة نقاط من أهمها<sup>44</sup>:

1. التقارب مع معايير المحاسبة الأمريكية.
  2. تلبية رغبة مجلس الوحدة الاقتصادية بالاتحاد الأوروبي بإصدار معايير محاسبية جديدة تساعدها على توحيد التطبيق المحاسب دول الاتحاد الأوروبي على غرار توحيد العملة الأوروبية.
  3. الأخذ بعين الاعتبار التطورات الكبيرة والتغيرات التي حدثت وخاصة قيام العديد من دول العالم بإصدار معايير محاسبة محلية تستند بشكل أساسي على معايير المحاسبة الدولية.
  4. حدوث بعض التجاوزات والاستغلال السيئ من قبل بعض المحاسبين لتلك المعايير عبر استغلالهم لبعض نقاطا لضعف الموجودة بالمعايير والتي كانت أحد نتائجه ظهور المحاسبة الإبداعية.
- ومن هذا المنطلق فقد رأى مجلس معايير التقارير المالية الدولية إدراج بعض التعديلات والتغييرات وذلك تلافي الاستغلال السيئ للمعايير القديمة وكذلك للقضاء على أي ممارسات من ممارسات المحاسبة الإبداعية والتي ظهرت في ظل المعايير المحاسبية الدولية القديمة ومن أهم تلك التعديلات:

1. العمل على إلغاء غالبية البدائل (المعالجة القياسية) و(المعالجة البديلة) في معايير المحاسبة الجديدة، والاكتماء بمعالجة محاسبية واحدة وذلك بهدف توحيد المعالجات وعدم فتح المجال للاختيار بين عدة بدائل بحيث تستغل تلك البدائل في تجميل صورة الدخل وتضخيم الأرباح أو التغطية على بعض الملاحظات على نشاط الشركة.
2. إضافة مرفقا تلك لمعيار محاسبي وضح كيفية التطبيق العملي ويعتبر هذا الأمر من وجهة نظر الباحثين من أهم التغييرات أو التعديلات التي طرأت على معايير المحاسبة الدولية الجديدة، فقد اتضح أن هناك صعوبات متعددة في التطبيق العملي للكثير من فقرات معايير المحاسبة، حيث يصعب على الكثير من المتخصصين توضيح كيفية التطبيق السليم لغموض بعض الفقرات داخل المعيار الأمر الذي قد يستغله

<sup>44</sup>مرازة صالح، بوهرين فتيحة، الإبداع المحاسبي من خل المعايير المحاسبة الدولية، مرجع سابق، ص، ص، 11، 12.

بعض ضعاف النفوس في القيام بعملية تلاعب أو تحريفات بعض بنود التقارير المالية بحجة عدم الوضوح أو الفهم السليم للمعيار.

3. العمل على إلغاء التناقضات والتعارض الموجود بين بعض المعايير بالإضافة إلى إزالة أي غموض قد يكتنف تلك المعايير الأمر الذي يغلق الباب أمام من يريد أن يستغل تلك التناقضات أو الغموض الذي يكتنف بعض تلك المعايير.

إن هذه التعديلات وغيرها لا تعني خلو معايير المحاسبة الدولية/ معايير التقارير المالية الدولية من المحاسبة الإبداعية التي نعنيها التحسينات الإيجابية في المجال.

### الفرع الثاني: طرائق المحاسبة الإبداعية باستخدام معايير المحاسبة الدولية:

بناءً على ما سبق عرضه يمكن للباحث أن يميز بين ممارسات المحاسبة الإبداعية التي ينتج عنها نوعان من التلاعب الأول تلاعب محاسبي، والثاني تلاعب غير محاسبي ويبين الآتي طرائق التلاعب بنوعيهما<sup>45</sup>:

#### 1. طرائق التلاعب المحاسبي وتكون من خلال:

- استغل الفرصة اختيار المعايير والسياسات المحاسبية البديلة مثال: طرق تقييم المخزون السلعي ومعاملة المصاريف الرأسمالية على أنها جارية.
- استخدام التحيز الشخص يعند وضع التقديرات المحاسبية مثال ذلك تقدير العمر الإنتاجي للأصل لأغراض الإهلاك.

#### 2. طرق التلاعب غير المحاسبي وتكون من خلال<sup>46</sup>:

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: استثمارات كلفته التاريخية مليون وقيمتها السوقية 3 مليون عندئذ تستطيع الإدارة أن تختار السنة التي تعد بها بأن الاستثمار قد تحقق لرفع الربح في العام الذي اختارته.

### الطلب الثاني: دور مجلس المعايير المحاسبية الدولية في دعم الجوانب الإيجابية للعمل المحاسبي الإبداعي والحد من السلبي

بعد الإحداث الاقتصادية التي حدثت في الشركات الكبر من تلاعب بأرقام الحسابات وعدم مصداقية القوائم المالية جاء مجلس المحاسبة ليفصل بين الإبداع المحاسبي الإيجابي والإبداع المحاسبي السلبي

<sup>45</sup> - ناهض نمر محمد الخالدي، دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من أثارها على القوائم المالية (دراسة تطبيقية على مدققي الحسابات الخارجيين والعاملين في سلك القانون والقضاء الفلسطيني في قطاع غزة)، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات - العدد السادس - يناير 2014 ، 26/02/2017، www.uokufa.edu.iq/journals/index.php/gjhec/article/view/3628 ، ص.25.

<sup>46</sup> - نفس المرجع السابق، ص.26.

الفرع الأول: دور المجلس معايير المحاسبية من دعم الجانب الايجابي للمحاسبة الإبداعي  
أن معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة قد خفض كثير من متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في نسخها الكاملة سواء من حيث استبعاد بعض المعايير الدولية، أو من حيث استبعاد أو تخفيض بعض السياسات المحاسبية في المعايير الكاملة، إذ أضحي حجم معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة يساوي تقريباً 10% من حجم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الكاملة، وذات النسبة تنطبق تقريباً على حجم الإفصاح المطلوب في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الكاملة المستخدمة في المعيار، فضلاً عن جدول يبين الأصل الذي استخلص منه كل جزء من المعايير الدولية للتقارير المالية الأساسية. فقد استبعد من المعيار معايير حصة السهم من الأرباح، التقارير المالية المرحلية، القطاعات التشغيلية، عقود التأمين، والأصول غير المتداولة المحتفظ بها بغرض البيع<sup>47</sup>. كما عمل المعيار على استبدال بعض الطرائق المحاسبية أو تخفيضها، إذ يشجع المعيار على استخدام الطريقة المباشرة في عرض التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية مما يقلل من الطريقة غير المباشرة وبالتالي يقلل من الطرائق المستخدمة، كما لم يشترط المعيار تضمين تكاليف الاقتراض المتعلقة بشراء أو إنشاء عقارات استثمارية ضمن تكلفة العقار كما هو الحال في المعيار الأصلي، واستبعد المعيار طريقة إعادة التقييم عند قياس الممتلكات والمصانع والمعدات بعد الاعتراف المبدئي التي يسمح بها المعيار الأصلي... الخ<sup>48</sup>. كما خفض المعيار متطلبات الإفصاح بشكل كبير مقارنة بمتطلبات المعايير الأصلية مثل عدم السماح بتجميع قائمة الدخل الشامل مع قائمة التغيرات في حقوق الملكية، كما لم يطلب أثر الاستثمارات في الشركات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة والتغيرات في حصص الشركات والتابعة والمنشآت التجارية الأخرى على قائمة التدفقات النقدية مقارنة بالمعيار الأصلي، كما خفضت متطلبات الإفصاح في المعيار في الأجزاء المناظرة لمعايير القوائم المالية الموحدة، المخزون، الممتلكات والمصانع والمعدات، وعقود الإيجار وغيرها<sup>49</sup>.

قيام المجلس بإصدار معايير جديدة غير موجودة في بعض البلدان لعل أهمها المعيار الدولي الخاص بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة - International Financial Reporting Standards for Small & Medium-Sized Entities (IFRS for SMEs) والذي يعد من الجوانب الإبداعية للمجلس لتركيزه على شريحة كبيرة من المؤسسات والشركات صغيرة الحجم التي تجد صعوبة في تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الكاملة

### الفرع الثاني: دور مجلس المحاسبة الدولية من حد من سلبيات المحاسبة الإبداعية

قرر المجلس استبدال معايير المحاسبة الدولية IAS السابقة بالمعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS)، بغية تحقيق جملة من الأهداف أهمها<sup>50</sup>:

<sup>47</sup>Deloitte . IFRS for SMEs in your Pocket ,4/2010, www.iasplus.com/en/binary/dtppubs/1004pocketsmes.pdf,1/1/2017 , P.13.,

<sup>48</sup>IASB ,FRS for SMEs,9/7/2009, /www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Small-and-Medium-sized-Entities

<sup>49</sup>IASB . (2009) . IFRS for SMEs. /www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Small-and-Medium-sized-EntitiesSection 1.

1. التقارب مع معايير المحاسبة الأمريكية (FINANCIAL ACCOUTING STANDARDS).
  2. تلبية رغبة مجلس الوحدة الاقتصادية بالاتحاد الأوروبي بإصدار معايير محاسبية جديدة تساعد على توحيد التطبيق المحاسبي بين دول الاتحاد الأوروبي.
  3. الأخذ في الحسبان قيام العديد من دول العالم بإصدار معايير محاسبة محلية تستند بشكل أساسي على معايير المحاسبة الدولية.
  4. حدوث بعض التجاوزات والاستغلال السيئ من قبل بعض المحاسبين لتلك المعايير عبر استغلالهم لبعض نقاط الضعف الموجودة بالمعايير والتي كانت أحد نتائجها ظهور المحاسبة الإبداعية.
- وفي ضوء تلك الأهداف قام المجلس بإجراء بعض التعديلات في المعايير السابقة وإصدار معايير جديدة للحد من الجوانب السلبية للمحاسبة الإبداعية ومن أهم تلك التعديلات<sup>51</sup>:

1. العمل على إلغاء غالبية البدائل (المعالجة الأساسية) والمعالجة المسموح بها في المعايير الجديدة والاكتفاء بمعالجة محاسبية واحدة وذلك قصد توحيد المعالجات وعدم فسح المجال للاختيار بين عدة بدائل بحيث تستغل تلك البدائل في تجميل صورة الدخل أو التغطية على بعض الملاحظات على نشاط الشركة والاكتفاء بمعالجة محاسبية واحدة وذلك قصد توحيد المعالجات وعدم فسح المجال للاختيار بين عدة بدائل بحيث تستغل تلك البدائل في تجميل صورة الدخل أو التغطية على بعض الملاحظات على نشاط الشركة.
2. إضافة مرفقات لكل معيار محاسبي يوضح كيفية التطبيق العملي، ويعد هذا الأمر من أهم التغييرات التي طرأت على معايير المحاسبة الدولية الجديدة إذ كان هنالك صعوبات متعددة في التطبيق العملي للكثير من فقرات المعايير، لصعوبة توضيح كيفية التطبيق السليم لتلك الفقرات حتى من قبل بعض المتخصصين، مما أفسح المجال للبعض للقيام بعمليات تلاعب أو تحريفات لبعض بنود التقارير المالية بحجة عدم الوضوح أو الفهم السليم للمعيار.
3. العمل على إلغاء التناقضات تعارض الموجود بين بعض المعايير بالإضافة إلى إزالة أي غموض قد يكتنف تلك المعايير الأمر الذي يغلق الباب أمام من يريد أن يستغل تلك التناقضات أو الغموض.
4. إدخال التفسيرات الملحقة بالمعايير إلى داخل المعايير نفسها بدلا من فصلها في ملحق خاص بكل معيار.

المطلب الثالث: دور الحكومة في الحد من الفساد المالي والإداري الناتج عن المحاسبة الإبداعية في الجزائر

تعد الفضائح المالية التي تعرضت لها بعض الشركات العملاقة الدافع للاهتمام بالحكومة والعمل وفق لها بعض الشركات العملاقة الدافع للاهتمام بالحكومة والعمل وفق مبادئها خاصة متعلق بمهنة التدقيق بالتحديد التدقيق الداخلي، اذ تبين بانعدام الفعالية نظام الرقابة الداخلية كان السبب وراء مثل هذه

<sup>51</sup>الخشاوي، علي محمود، والدوسري، محسن ناصر، المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة، عمان، الأردن، 2008، ص 14.

الفضائح ، مادي بالمشروع في الدول المتقدمة إلى وضع قوانين لضبط عملية الرقابة الداخلية مثل قانون SOX<sup>52</sup> في جويلية 2002 بالولايات المتحدة الأمريكية، وقانون LSF<sup>53</sup> في الفاتح أوت 2003 بفرنسا

من اجل الالتزام بالإجراءات التشريعية المنصوص عليها في لقانونين السابقين اعتبرت وظيفة التدقيق الداخلي ذات أهمية قصوى وتلعب دور أساسيا في عملية تحضير وإعداد التقارير المتعلقة بالرقابة الداخلية ، فالتدقيق الداخلي يساعد الشركات على وضع نظام مراقبة فعال من خلال التقييم المستمر لكفاءة والفعالية ، والعمل على تحسين بشكل دائم . واعتمادا على نتائج التقييم للمخاطر، يتم تقييم فعالية الأساليب الرقابية المطبقة على العمليات نظام المعلومات ضمن الشركات، وعليه فان التقييم الذي يقوم به المدقق الداخلي يجب إن يتعلق بكفاءة وفعالية العمليات ، احترام القوانين والتشريعات ، الاعتمادية والتوافق بين المعلومات المالية والتشغيلية.

أن التدقيق الداخلي ، والذي يمثل احد دعائم الحكومة ، يعد من الآليات الفعالة في الحجج من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية ، حيث انه يقدم رؤية موضوعية لوضعية الشركات ، من خلال تأكد دقة الحسابات أو تقديم تقارير عن الوضعية المالية لها كما انه يعطي للحكومة بعدا محاسبيا من خلال جملة من الإجراءات والتي من شأنها الحد من الفساد الإداري والمالي الناتج عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، والمتمثلة أساس في ما يلي<sup>54</sup> :

1. المساءلة والرقابة المحاسبية: ضرورة قيام المساهمين بمساءلة أعضاء مجلس الإدارة ، والذين يتعين عليهم توفير البيانات والمعلومات اللازمة لات المساهمين لديهم المسؤولية والحق باعتبارهم ملاكا .
2. الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية والتدقيق: نجاح وفعالية تطبيق الحوكمة يتطلب الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية او العمل على وضع معايير محاسبية مكيمة ، بحيث يكون الإطار العام لها المعايير الدولية غير أنها تأخذ بعين الاعتبار الواقع الاقتصادي للبلد كما هو الحال بالنسبة للمعايير المحاسبية في الجزائر .
3. دور التدقيق الداخلي يساعد التدقيق الداخلي في إنجاح الحوكمة وتحقيق أهداف الشركة من خلال الرقابة الداخلية: والتي تعمل على تقييم الأداء من الجانب المحاسبي والمالي للشركة ، خاصة فيما يتعلق بالإدارة المخاطر والرقابة عليها .
4. دور التدقيق الخارجي: للتدقيق الخارجي دور مهم في إنجاح حوكمة الشركات لأنه يقلص او يقضي على التعارض بين المساهمين والإدارة، كما انه يقضي على عدم تماثل المعلومات المحاسبية والمحتويات بالقوائم المالية، فالمدقق الخارجي يضيف ثقة ومصداقية على المعلومات المحاسبية من خلال المصادقة على القوائم المالية التي تعدها الشركات، بعد مراجعتها والتأكد من صحة البيانات والمعلومات الواردة بها بحيث يقوم بإعداد تقارير مفصلة ترفق بالقوائم المالية

<sup>52</sup>:Sarbanes-Oxley

<sup>53</sup>:la Loi sur la Sécurité

<sup>54</sup>عطوي سميرة ، بديسي فهيمة، الحوكمة وقاية من الفساد الإداري والمالي الناتج عن المحاسبة الإبداعية( حالة الشركة الأمريكية للتسويق الكهربائي والغاز الطبيعي ) مجلة العلوم الإنسانية ، جامعة محمد خضرم بسكرة ، نوفمبر 2012- revues.univ-2012/2/2.biskra.dz/index.php/sh/article/view/717 .ص.ص.29،30 .

5. دور لجان التدقيق: تتمثل مهمة لجنة التدقيق في تأكد صحة البيانات والمعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير والقوائم المالية، فهي التي تسهر على تطبيق الحوكمة وإنتاج المعلومات ذات الجودة العالية، وبالتالي المساهمة في تحقيق مصالح الأطراف ذات العلاقة بالشركات.

6. تحقيق الإفصاح والشفافية أن الإفصاح الأمثل يعد من الدعائم الأساسية لنجاح تطبيق الحوكمة وإنتاج المعلومات ذات الجودة العالية، وبالتالي المساهمة في تحقيق مصالح الأطراف ذات العلاقة بالشركة

7. إدارة الأرباح: تعتمد إدارات بعض الشركات إلى تطبيق سياسة إدارة الأرباح، وذلك من خلال

التلاعب في البيانات المالية والمحاسبية، إما بغرض تشجيع أصحاب رؤوس الأموال على الاستثمار في مثل هذه الشركات أو من أجل تأكيد التقديرات التي حدثت سابقاً أو من أجل البحث عن التشجيع والمكافئة، وقد أكدت عديد الدراسات التي تناولت العلاقة بين الحوكمة وبين ممارسة الإدارة لسياسة إدارة الأرباح بان الحوكمة تحد من سلطة الإدارة في إدارة الأرباح، على اعتبار أن الحوكمة تقلص من صلاحيات الإدارة وتسمح للأطراف ذات العلاقة بالشركة من ممارسات المالية غير الشرعية من جهة أخرى ويلزم المدققين الداخليين على القيام بمهام المسندة لهم على أكمل وجه بعيد عن تأثير الإدارة.

8. تقييم الأداء العام للشركة: تهدف الحوكمة إلى الاستخدام الأمثل للموارد المتوفرة للشركة، المالية والبشرية، وحماية أصولها وخلق ميزات تنافسية، بما يضمن تطورها واستمرارها في النشاط انتعاش اسمها ضمن الأسواق المالية.

فلقد كان من الضروري أن تواكب الجزائر التغيرات الحاصلة في المجال الاقتصادي بعيداً عن الحوكمة و تطبيقاتها. غير انه وبسبب ظهور بعض مؤشرات الأداء السلبي للشركات الجزائرية وللأقتصادية الجزائرية عموماً، كتصنيف الجزائر ضمن الدول التي يستفحل بها الفساد، حيث صنفت من قبل منظمة الشفافية الدولية في المرتبة 112 من مجموع دول العالم وذلك سنة 2011، بالرغم من جملة الإجراءات والتدابير المتخذة.<sup>55</sup>

من بينها إصدار قانون يترجم الاتفاقية الدولية لمكافحة الفساد عام 2006، إصدار مراسيم تطبيقية تحدد تركيب الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحة وكيفية تسييرها، إصدار مراسيم تطبيقية تحدد تركيب الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحة وكيفية تسييرها، إصدار قانون مكافحة غسل الأموال بتاريخ 5 أفريل 2005، وذلك بعد قضية بنك الخليفة. قصد تفعيل هذه الإجراءات والتدابير تم إنشاء الجمعية الجزائرية لمكافحة الفساد، وهي فرع لمنظمة الشفافية الدولية، والتي أعدت تقارير عن الظاهرة تؤكد انتشار الواسع لكافة أنواع الفساد الإداري والمالي.

غير أن دعم هذه التدابير والإصلاحات من قبل صندوق النقد الدولي والبنك العالمي، جعل مبادئ الحوكمة تكون ضمن التوجهات المقدمة للسلطات العمومية، مما دفع بالدولة إلى تكوين لجنة الحكم الراشد، خاصة وان الجزائر اعتبرت من المبادرين بمشروع التي باد الذي يقضي بخضوع الدول الأعضاء لتقييم دوري فيما يتعلق بالحوكمة. ومن المؤشرات الدالة على توجيه السلطات العمومية في الجزائر نحو إقرار العمل بمبادئ ومقومات الحوكمة نذكر:

<sup>55</sup> - نفس المرجع السابق، ص، ص، 31، 32.

1. الانتقال نحو اقتصاد السوق ما جعل الشركات الجزائرية تخضع للالتزامات الدولية التي تقوم على الشفافية والإفصاح في اعداد ونشر القوائم المالية. وهذا ما استدعى مراجعة النظام المحاسبي باعتماد نظام محاسبي ومالي جديد وفقا للمعايير المحاسبة الدولية شرع في العمل به ابتداء من سنة 2010.
  2. التزام الشركات ذات المسؤولية المحدودة اعتماد مراجع حسابات خارجي يعمل وفق مدونة للسلوك والأخلاقيات، بعدما كان هذا الإلزام بعض الشركات بالأسهم، وإلزامها بنشر النتائج المحاسبي من خلال نشر القوائم المالية المعبرة عن المركز المالي.
  3. فتح النقاش حمل ضرورة التنظيم مهنة المحاسبة بشكل يمنحها حرية الاستقلالية أكبر بتمكين المهنيين من تنظيم أنفسهم بعيدا عن محاولات التدخل الحكومي.
  4. إصلاح المنظومة المصرفية ومحاولة تعزيز دور الرقابة الداخلية، كخطوة لإلزام البنوك الجزائرية بالعمل وفق مبادئ الحوكمة المصرفية.
  5. أن شاء بورصة الجزائر بغرض إيجاد بدائل تمويلية.
  6. مراجعة القانون التجاري بشكل الذي يوضح كيفية إسناد وتوزيع المسؤوليات داخل الشركات. فعادة ما تقع إدارة مجموعة كبيرة من الشركات على عاتق رئيس مدير عام، وهذا الأسلوب قليل الفعالية فيما يتعلق بالمراقبة والمساءلة، لان النصوص القانونية تقضي بان يراقب مجلس الإدارة المدير العام. ويفقد مجلس الإدارة هذا الدور عندما يكون رئيسه هو المدير العام.
- تمثل هذه أهم الإصلاحات الجارية بهدف تفعيل آليات الحوكمة بالشركات الجزائرية، والتي يتوخى من العمل بها الحد من الفساد الإداري والمالي المنتشر بشكل كبير. وهي كذلك بمثابة محاولة للحسيس وأخطار المحاسبين والممارسين، من دقيقين داخلين والخارجيين، بخطورة الوضع وبضرورة التقيد بالمتوقية المهنية خاصة المتعلقة بالجانب الأخلاقي للحد، قدر الإمكان من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعي

#### خاتمة الفصل:

لقد حاولنا في هذا الفصل دراسة جميع جوانب القطاع العام في المعيار المحاسبة الدولية حيث وجدنا أن لها معيار محاسبة دولي للقطاع العام ومجلس محاسبي ومجلس معايير محاسبة خاصة به، حيث أن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام جاءت لتنظم القطاع العام وتحميه من تلاعب المحاسب.

كما تطرقنا إلى دور مجلس المعايير المحاسبية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية وطرق المحاسبة الإبداعية وأنواعها في المعيار المحاسبة الدولية وكيفية الحد منها في حالة ما ان كانت تعود بسلبية على المعلومات المحاسبية، وتدعيم الجانب الايجابي للمحاسبة الإبداعية الذي يعود بإيجابية على المؤسسة.



الفصل الثالث

مقدمة الفصل:

إن مديرية موارد المائية لولاية مستغانم هي فرع من فروع وزارة الموارد المائية حيث أنها مؤسسة خدماتي تقوم بتقديم خدمات كدراسة وضع خطط لصنع السدود، وتطبق فيها المحاسبة العمومية لأنها تستمد ميزانيتها من ميزانية الدولة وتمول من خزينة العمومية.

حيث أن عمال المحاسبة فيها تكون مقيدة ومعتمدة على مستوى كل ولايات الوطن، ولدراسة أعمق قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول:نبذة عن مديرية المائية لولاية مستغانم

المبحث الثاني: أعمال المحاسب العمومي في المؤسسة

### المبحث الأول:نبذة عن مديرية المائية لولاية مستغانم

تعد مديرية الموارد المائية لولاية مستغانم مؤسسة خدماتي تقوم بتقديم خدمات لأفراد المجتمع.

### المطلب الأول: نبذة تاريخية عن مديرية الموارد المالية لولاية مستغانم

### الفرع الأول: نبذة تاريخية عن مديرية الموارد المالية لولاية مستغانم

تأسست مديرية الري لولاية مستغانم سنة 1959 و التي كانت تشمل عدة ولايات من بينها معسكر ،شلف ، تيارت ، غليزان ، ومن مهامها انجاز المشاريع في الاستغلال لفلاحي باستعمال مياه السدود والخزانات.

بمقتضى القرار الوزاري المشترك المؤرخ 2 جوان 1991تم تحديد النظام الداخلي لدى مديرية الري للولاية، حيث تتكون من ثلاث مصالح وهي كالتالي :

1. مصلحة الإدارة والوسائل.

2. مصلحة الري لفلاحي.

3. مصلحة التطهير.

يقتضى المرسوم التنفيذي 187/02 المؤرخ في مارس 2002، تم تحديد تنظيم وسير مديريات الري للولاية المعدل النظام الداخلي الأول المشار إليه أعلاه والمتضمن ضبط عدد مصالح مديريات الري لولايات الوطن. وفي 25/04/2004 تمت زيادة مصلحتين لمديريات الري على المستوى الوطني وهذا بقرار وزاري مشترك وهما على التوالي:

1. مصلحة التزويد بالمياه الصالحة للشرب.

2. مصلحة حشد الموارد المالية.

زيادة على ذلك تضم مديرية الري عشرة فروع تابعة لها كما تراقب كل الأعمال والوحدات بمختلف الدوائر التابعة لها.

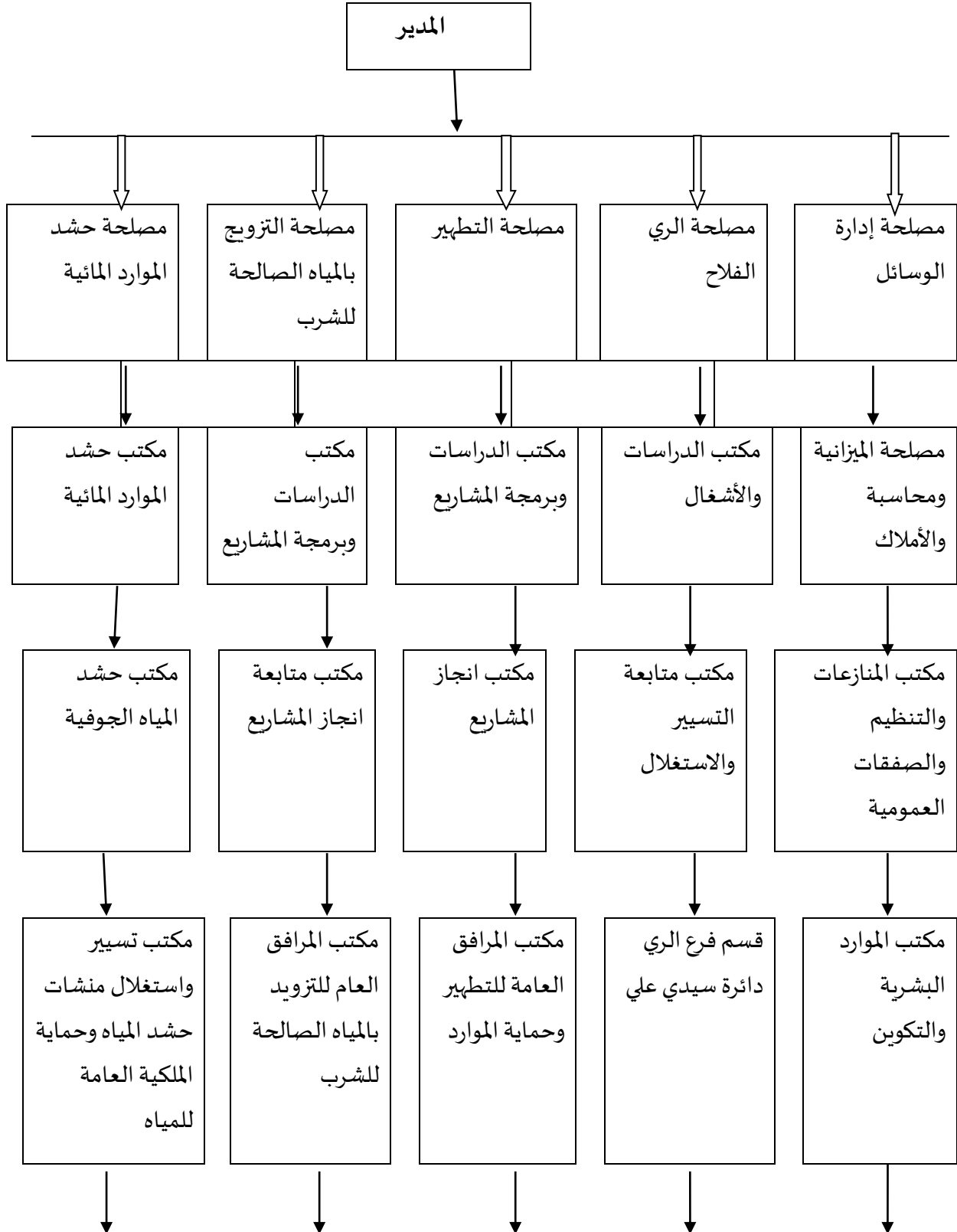
تسمى مديرية الري لولاية مستغانم حاليا بمديرية الموارد المالية وهذا طبقا للمرسوم التنفيذي رقم

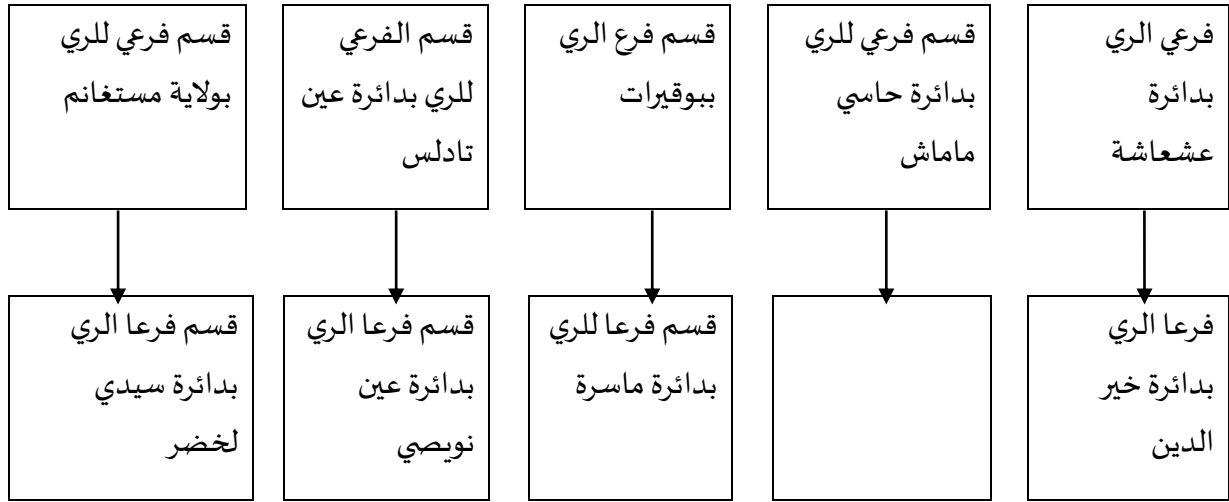
226.11 المؤرخ 2011/06/22.

### الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي المديرية الموارد المالية مستغانم:

يتكون الهيكل التنظيمي من خمسة مصالح يتولها مدير واحد ولكل مصلحة مكاتب خاصة بها  
الموضحة في الشكل الموالي:

الشكل رقم III-1: الهيكل التنظيمي لمديرية الموارد المائية





المصدر: وثائق مديرية الموارد المائية لولاية مستغانم

### الفرع الثالث: نشاط المديرين يتمثل في ما يلي:

1. المشاركة في الدراسات وإعداد برنامج العمل الرامي إلى حشد الموارد المائية السطحية والجوفية.
2. ضمان التحكم في تسيير المنشآت ومتابعة إنجاز المشاريع والسهر على احترام قواعد ومقاييس الانجاز.
3. السهر على حسن استغلال، تسيير وصيانة المنشآت حشد الموارد المائية.
4. إنشاء بنك معلومات حول معرفة الموارد المائية على مستوى الولاية وحشدها واستعمالها والمحافظة عليها.
5. برمجة مشاريع تزويد بالمياه الصالحة للشرب.
6. السهر على احترام فوعد ومقاييس انجازها.
7. تكوين نظام إعلامي يتفق بالتزويد الصالح للشرب.
8. المشاركة في الدراسات وبرمجة مشاريع التطوير والحماية ضد الفيضانات.
9. المساهمة في اختيار الوسائل وتقنيات التطهير وتصفية المياه.
10. السهر بالتعاون مع مصالح المعينة، بحماية والحفاظ على الموارد المائية.
11. تكوين نظام إعلامي يتعلق بتطهير وحماية البيئة.
12. المشاركة في اعداد برامج تطوير الري ألقلاحي الصغير والمتوسط.
13. ضمان متابعة وتنفيذ برامج تطويري لقلاحي الصغير والمتوسط.
14. السهر على التنظيم ومقاييس الاستغلال هياكل السقي وصرف المياه
15. جمع العناصر الخاصة بمنح تخصيص استغلال منشئ السقي وصرف المياه.

المطلب الثاني : مهام مصلحة الإدارة الوسائل ومكتب المحاسبة

لكل مصلحة من مصالح المؤسسة مهام خاصة بها كما يلي:

الفرع الأول: مهام مصلحة إدارة الوسائل

تتكفل مصلحة إدارة الوسائل بما يلي:

1. تسيير أمور الأملاك والمحافظة
2. إعداد وتنفيذ مخططات تسيير الموارد البشرية وتكوين المستخدمين.
3. الاطلاع ومتابعة شؤون المنازعات.
4. تتكون من ثلاث مكاتب:

- مكتب الميزانية والمحاسبة والأملاك.
- مكتب المنازعات والتنظيم والصفقات العمومية.
- مكتب الموارد البشرية والتكوين.

الفرع الثاني: مهام مكتب الميزانية والمحاسبة والأملاك:

يشرف هذا المكتب على:

1. انجاز الجداول التقديرية المتعلقة بمشروع ميزانية التسيير.
2. متابعة استهلاك الاعتماد خلال السنة المالية.
3. الالتزام بالنفقات العامة.
4. متابعة عملية التأشير على الالتزامات مع مصالح الرقابة المالية.
5. انجاز بطاقات الالتزام مرفقة بكل الوثائق التبريرية.
6. ينجز شهريا كشف استهلاك القروض.
7. ينجز مدونة الميزانية المعدلة إذا تم التحصيل على قروض إضافية.
8. القيام بالمهام المحاسبة الخاصة بالإدارة معالجة أجور العمال سواء كانوا دائمين أو مؤقتين.

أي كل ما يتعلق بالأجور والمنح وعلاوات المردودة

المطلب الثالث: دور المحاسب في المحاسبة العمومي

للمحاسب العمومي دور فعال وله مكانة مهمة في المديرية.

الفرع الأول: المحاسب العمومي

يعتبر محاسبا عموميا كل شخص بعين بصفة قانونية للقيام بتحصيل الإدارات ودفع النفقات العمومية، وضمان حراسة السندات والأموال والقيم أو الأشياء والموارد المكلف بها وحفظها وكذلك تداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات والعائدان والموارد مع القيام بمسك محاسبة لحركة الموجودات. يعين أو يعتمد المحاسبة العمومي من طرف الوزير المكلف بالمالية ويمارس عليه سلطاته الرئاسية، ويراقب المحاسب مشروعة لتحصيل أو الدفع يتعين على المحاسب قبل قبوله دفع نفقة ما أن تحقق مطابقة العملية مع القوانين والأنظمة المعمول بها وهي:

1. صفة الأمر بالصرف أو المفوض له.
2. شرعية عمليات تصفية النفقات.
3. توفر الاعتماد المالية.
4. أن الديون لم تسقط أجلها أو إنها محل معارضه.
5. صحة توقيع الأمر بالصرف المعتمد لديه (أي المعروف لديه بتسليمه نسخة من مرسوم أو قرار تعيينه إضافة إلى نماذج إمضائه).
6. صحة الخصم أي تناسب النفقة مع نوع الاعتماد المخصص لها أي مع المادة والفصل.
7. شرعية الوثائق المقدمة (تطابق البيانات، كتابة المبلغ بالأحرف، الشهادات الإدارية عندما تكن إلزامية).
8. مراعاة بعض الأحكام الخاصة بنفقات معينة مثل نفقات المستخدمين ونفقات العتاد والصفقات العمومية.
9. عدم وجود معارضة للدفع كالحجز على الحساب بمقتضى حكم قضائي .
10. عدم انقضاء الدين بسقوط الرباعي أي سقوط حق دائن الدولة المماثلة بمرور أربع سنوات .
11. تأشير المراقب المالي على قرارات التعيين وعلى النفقات التزم بها الأخرى ماعدا بالنسبة لميزانية البلدية.

#### الفرع الثاني: مسؤوليات وواجبات المحاسبين العموميين

يتم تعيين المحاسبين العموميين بمعرفة الوزير المكلف بالمالية ويخضعون سلطة وبالتالي فهم تحت حماية كذلك، وفي بعض الأحيان يكتفي الوزير باعتماد تعيين المحاسبين فقط كان بضع تأشيرته او راية الموافق على قرار التعيين ومهما كان المنصب الذي يباشرون فيه أعمالهم يعتبر المحاسبين العموميين

مسؤولية شخصية ومالية عن الأموال والحقوق المالية التي تحت تصرفهم وبصفة عامة كل تعامل في الأموال العمومية وحركاتها ويحمي قانون محاسبة العمومية المحاسبين العموميين من التهديدات بعقوبات إذا اثبت أن الأمر الذي رفض الامتثال به كان من شأنه تحريك مسئوليتهم الشخصية والمالية 'تعد باطلة كل عقوبة سلطت على محاسب عمومي إذا اثبت أن الأمر التي رفض تنفيذه كان من شأنها أن تحمله المسؤولية الشخصية والمالية ، ورغم هذا فان المسؤولية المالية تضامنية تكون بين المحاسبين العموميين والأشخاص الموضوعين تحت أوامره .

كما أن الأمرون بالصرف مسئولون مدنيا وجزائيا على صيانة واستعمال الممتلكات المكتسبة من الأموال العمومية وبهدى الصفة فهم مسئولون شخصا على مسك جرد للممتلكات المنقولة والعقارية المكتسبة أو المخصصة لهم.

ومما تجدر الإشارة إليه فان المسئولين المالية والشخصية للمحاسبة العمومي في جميع الحالات لا يمكن أن تقحم إلا من طرف الوزير المكلف بالمالية أو مجلس المحاسبة.

#### الفرع الثالث: الفترة التي يعتبر فيها المحاسب مسئولا

1. يعد المحاسب مسئولا على كل العمليات التي تقع بالمصلحة أو القسم الذي سيره منذ تاريخ تنصيبه إلى حين تاريخ انتهاء مهامه.

2. وفي الواقع لا يمكن له أن يتحمل أخطاء سابقة وبالتالي لا يمكن تحريك مسئوليته بسبب سابقه إلا بالنسبة للعمليات التي تكفل بها وتحرك مسؤولية المحاسبين العموميين عند ظهور أي نقص من الأموال والقيم العمومية أو دفعه نفقات غير قانونية.

3. لا يعاقب المحاسب العمومي عن الأخطاء التي يقع فيها بحسن نية كتلك الخاصة بتحديد وعاء الحقوق أو تلك الخاصة بالتصفية (أي العمليات الحسابية)

4. أضاف إلى ذلك للوزير المكلف بالمالية كل السلطات لإبراء ذمة المحاسب إن كان حسن النية كليا أو جزئيا عن دفع الحسابات المطلوبة منه، وعدم معاقبة المحاسب حسن النية، لا تعفيه من الدفع

الحساب المطلوب به فدفعه للمبلغ الناقصة ليس بعقوبة جنائية أو إدارية، كالسجن والحبس والغرامة والفصل من الوظيفة، وإنما تسوية وضعية مالية فقط

#### المبحث الثاني أعمال المحاسب في الإدارة وموارد المائية لي مستغانم

في كل آخر سنة للمؤسسة يقوم المحاسب بإجراءات محاسبية من اجل التحضير للميزانية التقديرية للسنة الجارية حيث يقوم المحاسب بوضع التزامات واحدة للمراقب العام وأخرى للخبزينة حيث يتم دراسة ما هي احتياجاتهم في السنة الماضية ويجب عليه القيام بحسابات جيدة وتوقعات من اجل وضع ميزانية تقديرية كافية من اجل إتمام السنة وشراء حاجيتهم و ما هي الأبواب المستعمل وما احتاجه وان كانت هناك ميزانية

## الفصل الثالث: اثر معايير المحاسبة الدولية والإبداع المحاسبي على مديرية الموارد المائية لولاية مستغانم

إضافية لسنة وتقديراتهم لسنة القادمة ومن هنا يتم للمحاسب اعتماد على الميزانية الختامية للمؤسسة من أجل وضع الميزانية التقديرية والتي يتم الموافقة عليها من طرف وزارة المالية , ويهدى سوف نقوم بإدراج كلا ما سوف يقوم به المحاسب بدئاً بالميزانية التقديرية إلى الميزانية الختامية.

### المطلب الأول الميزانية التقديرية

الميزانية التقديرية هي عبارة عن توقعات يقوم بها المحاسب استناداً على الميزانية الختامية لسنة الماضية مع الإحصائيات الاحتياجيات السنة الحالية وتكون على الشكل التالي:

في هذه الميزانية يقوم المحاسب بدراسة جيدة لميزانية السنة الماضية والمقارنة بما احتاجه وما لم يحتاجه وإذا كان احتاج إلى ميزانية وظيفية أم ما قدره في السنة الماضية هو تقدير صحيح مع توقع ما سوف يحتاجه من أشياء ومعدات جديد وعمال جدد من أجل وضعها وإرسالها إلى وزارة المالية.

### المطلب الثاني: العمليات أو الوثائق التي يتم الرد بها على قبول الميزانية

أن عملية قبول الميزانية التقديرية بعد موافقة عليها من طرف وزارة المالية تصحب بالوثائق التالية:

الفرع الأول: مستخرج أمر بتفويض أولي لسنة *Extrait d'odonnance de délégation de crédits*

## الفصل الثالث: اثر معايير المحاسبة الدولية والإبداع المحاسبي على مديرية الموارد المائية لولاية مستغانم

وهي عبارة عن رد على قبول ميزانية التقديرية للمؤسسة من طرف الوزارة المالية، حيث تأتي هذه الوثيقة مصحوبة بميزانية التسيير، وتأتي على شكل كل باب من أبواب الميزانية التقديرية وتأخذ الشكل التالي حيث يوضح شكل باب واحد فقط:

### جدول رقم 2.iii مستخرج أمر بتفويض أولي لسنة

إن هذا المثال شكل مستخدمة أمر بالتفويض أولي لباب واحد من أبواب الميزانية التي تقوم الوزارة المالية بالرد بقبول الميزانية التقديرية للمؤسسة حيث تقوم بصحبها بميزانية التسيير فارغة التي يتم ملئها فيما بعد عن

Désignation ordonnateu Secondaire	Code	N° Ordouna nce	N° Extrait	Gesti on	Date D'Emission	chap	Monta nt	Observatio ns
MOSTAGAN EM	11102 7							Controle fi nanicle  Vi a N° DU
TOTAL								

طريق وثيقة اعتمادات أولية التي يتم توزيعها حسب احتياجاتها التي تضم الأبواب والمواد المستعملة في كل باب.

### الفرع الثاني: توزيع الإعتمادات الأولية لميزانية التسيير

وهي عبارة عن جدول يشمل الأبواب والمواد حيث يقوم المحاسب بتوزيع مبالغ الأبواب على المواد تابعة لها والمبلغ المخصص لي كل مادة كما يلي:

### الجدول 3.3 توزيع الإعتمادات الأولية لميزانية التسيير لسنة 2016

الفصل الثالث: اثر معايير المحاسبة الدولية والإبداع المحاسبي على مديرية الموارد المائية لولاية مستغانم

الباب	المادة	العنوان	تخليص المادة	تلخيص الباب
11-31	وحيد	الراتب الرئيسي للنشاط	42000000,00	42000000,00
12-31		التعويضات والمنح المختلفة	36500000,00	
	01	علاوات المردودة	4288395,00	
	03	تعويض جزافي عن خدمة	260000,00	
	06	تعويض عن الضرر	620000,00	
	11	منحة جزافية تعويضية	5026897,00	
	12	تعويض الخدمات الإدارية المشتركة	3363000,00	
	13	تعويض الخدمات التقنية المشتركة	266000,00	
	14	تعويض الخدمات التقنية	8000000,00	
	15	تعويض تسير و متابعة المشاريع	5000000,00	
	18	تعويض عن التمثيل	480000,00	
	19	تعويض عن المسؤولية	480000,00	
	20	تعويض عن الالتزام الخاص	480000,00	
	21	تعويض دعم النشاط الإداري	1600000,00	
22	علاوة تحسين الأداء	6635707,40		
مجموع الباب 12-31			36500000,00	36500000,00
13-31		المستخدمون المتعاقدون - الرواتب-من ذات طابع عائلي واشتراكات لضمان الاجتماعي	7800000,00	
	01	الأعوان المتعاقدون بعقد غير محدد المدة	2816560,00	
	02	علاوات المردودة	830851,00	

الفصل الثالث: اثر معايير المحاسبة الدولية والإبداع المحاسبي على مديرية الموارد المائية لولاية مستغانم

	200000,00	تعويض عن الضرر	03	
	1340000,00	منحة جزافية تعويضية	05	
	460000,00	تعويض عن الخطر والإلزام	06	
	630000,00	تعويض الجزافي عن الخدمة	07	
	300000,00	تعويض دعم نشاطات الإدارة	08	
	280000,00	المنح العائلية	09	
	1433289,55	الضمان الاجتماعي (النظام العام) %23.75	10	
	61159,56	التامين عن البطالة 1 %	11	
	15139,89	التقاعد المسبق 25.0%	12	
7800000,00	7800000,00	مجموع الباب 13- 31		
57000,00	57000,00	ربوع حوادث العمل	وحيدة	11-32
2300000,00	2300000,00	المنح العائلية	وحيدة	11-33
30000,00	30000,00	المنح الاختيارية	وحيدة	12-33
19625000.00		الضمان الاجتماعي		13-33
	18643750,00	الضمان الاجتماعي(النظام العام)75.23 %	01	
	785000,00	التامين عن البطالة 1%	02	
	196250,00	التقاعد المسبق 0,25%	03	
19625000.00	19625000.00	مجموع الباب 13-33		
3000000,00		المساهمة في الخدمات الاجتماعية		14-33
	2000000,00	المساهمة في الخدمات الاجتماعية 02%	01	
	500000,00	حصة التقاعد 0.50 %	02	

الفصل الثالث: اثر معايير المحاسبة الدولية والإبداع المحاسبي على مديرية الموارد المائية لولاية مستغانم

	500000,00	حصة التمويل السكن الاجتماعي 0.50 %	03	
3000000,00	3000000,00	مجموع الباب 14-33		
1000000,00		تسديد النفقات		11-34
	700000,00	مصاريق التنقل والمهمات	01	
	300000,00	نفقات أتعب المحامين المحضرين القضائيين - فحوص خبراء المحللين والأجانب	06	
-0-	-0-	نفقات المسابقات والامتحانات	07	
1000000,00	1000000,00	مجموع الباب 11-34		
400000,00		الأدوات والأثاث		12-34
	150000,00	اقتناء الأدوات والأثاث المكتبي	01	
	200000,00	اقتناء معدات الإعلام الآلي	02	
	50000,00	صيانة وتصليح الأدوات والتجهيزات المختلفة	04	
400000,00	400000,00	مجموع الباب 12-34		
500000,00		اللوازم		13-34
	280000,00	الوراقة ولوازم والمكتب	01	
	150000,00	طبع وانجاز النشويات ، الكراسي المجلات ، الوثائق والدعائم لنشاطات التحسس	02	
	70000,00	مواد ولوازم صيانة التنظيف	03	
500000,00	500000,00	مجموع الباب 13-34		
600000,00		التكاليف الملحقه		14-34
	2140,00	نفقات الاشتراك في الجرائد ومختلف المطبوعات	01	

الفصل الثالث: اثر معايير المحاسبة الدولية والإبداع المحاسبي على مديرية الموارد المائية لولاية مستغانم

	77860,00	نفقات النشر في الصحافة	02	
	300000,00	الماء-الغاز-الكهرباء والمحروقات	04	
	200000,00	نفقات البريد والمواصلات- التصليح والصيانة	05	
	20000,00	نفقات المساعدة والمعالجة والخدمات في الإعلام الآلي	06	
600000,00	600000,00	مجموع الباب 14-34		
110000,00		الألبسة		15-34
	80000,00	شراء البدلات لأعوان المصلحة وسائقي السيارات	01	
	30000,00	شراء ألبسة العمل لأعوان الصيانة والتنظيف	02	
110000,00	110000,00	مجموع الباب 15-34		
670000,00		حظيرة السيارات		91-34
	20000,00	شراء الدواليب والعجلات المطاطية	01	
	80000,00	الصيانة والتصليح - اقتناء قطع الغيار وأدوات والرشات	02	
	515960,00	شراء الوقود والزيوت	03	
	14000,00	اقتناء قسيمة السيارات	05	
	40040,00	نفقات الرقابة التقنية للسيارات	06	
670000,00	670000,00	مجموع الباب 91-34		
2000000,00		الإيجار		93-34
		إيجار المقرات الإدارية	01	
	2000000,00	إيجار السكن الوظيفي	02	

## الفصل الثالث: اثر معايير المحاسبة الدولية والإبداع المحاسبي على مديرية الموارد المائية لولاية مستغانم

2000000,00	2000000,00	مجموع الباب 93-34		
10000,00	10000,00	النفقات القضائية - نفقات الخبرة - تعويضات المترتبة على الدولة	وحيدة	98-34
1000000,00		صيانة المباني		11-35
	950000,00	صيانة وإصلاح المباني	01	
	50000,00	صيانة المساحات الخضراء	02	
1000000,00	1000000,00	مجموع الباب 11-35		
90000,00	90000,00	التكوين التكميلي المسبق للترقية في الرتبة	وحيدة	11-43
115892000,00	115892000,00	المجموع العام		

المصدر: وثائق المديرية الموارد المائية لولاية مستغانم

وهذا الجدول يمثل توزيع الأبواب إلى مواد التي يحتاجها وتوزيع كل باب مواد المخصصة فيها ومن هنا يتم ملئ ميزانية التسيير في الخانات أو الجوانب المتعلقة بالولاية مستغانم لأن الميزانية التسيير التي يتم بعثها من طرف الوزارة المالية شاملة لجميع أبواب الولايات خاصة بمؤسسة موارد المائية لجميع ولايات الوطن لكن هناك مواد تختلف من ولاية إلى أخرى.

### الفرع الثالث: ميزانية التسيير

وهي عبارة عن ميزانية تبعثها وزارة المالية للمديرية المائية لولاية بعد الموافقة حيث ميزانية التسيير تشمل على ما يلي:

1\_ توزيع الاعتماد حسب العناوين والأقسام لسنة 2016.

2\_ توزيع الاعتماد حسب الترتيب العددي للأبواب لسنة 2016.

3\_ توزيع حسب الأبواب والمواد للاعتماد المخصصة ل سنة 2016.

وللمزيد من المعلومات (انظر الملحق 1) ميزانية التسيير.

### الفرع الرابع: بطاقة تكفل بالالتزامات

ومن الميزانية التسيير يضع المحاسب بطاقات تكفل بالالتزامات التي تتكون من الباب والمادة والمبلغ المخصص للعملية و المبلغ السابق والرصيد الجديد حيث لها جانبيين الجانب الأول هو ميزانية الدولة وتشمل ما سبق أما الجهة الثانية تشمل تفصيل الالتزامات التي نجد فيها نوع الالتزام والمبلغ وشكلها كما يلي:

الجدول رقم 3.4 بطاقات التكفل بالالتزامات

تفصيل الالتزامات

ميزانية الدولة

المبلغ	نوع الالتزام	السنة 2016	الوزارة ///			تأشير مراقبة المائية	
200000,00	التكفل بالاعتماد الأولية وفقا لمستخرج أمر بتفويض الاعتمادات المؤشر عليها من طرف المراقب المالي المركز تحت رقم 186 المؤرخ في 2016/05/02	البطاقة رقم 1	المصلحة رقم 111/027			رقم	
			مكتب الميزانية والمحاسبة			في	
		1 أنفقه			موضوع		
		2 الاقتصاد					
			الباب	المادة	الرصيد السابق	مبلغ العملية	الرصيد الجديد
200000,00	المجموع	200000,00	200000,00			2	34-12

المجموع بالحروف: مائتين ألف دينار جزائري

ملاحظات

الباب: 12- "34 : الأدوات والأثاث

المادة 02: اقتناء معدات الإعلام الآلي

المصدر: وثائق المديرية الموارد المائية لولاية مستغانم

أن كل العمليات السابقة من الميزانية التقديرية ومستخرج أمر بالتفويض لسنة الجارية وتوزيع الاعتماد الأولية للسنة الجارية تنقل إلى المدير لتأشير عليها ثم ترسل إلى المراقب العام ليؤشر عليها ثم يتم إرجاعها لسحب توزيع اعتماد الأولية لميزانية تسيير السنة، ثم يتم بعثها لخزينة الدولة للتأشير عليها ومن هنا يرجع للمؤسسة الإذن بالعمل بالميزانية التسيير الجديد وتصرف بشراء حاجياتها.

المطلب الثالث: البدء بعمل بالميزانية

حيث أن كل عملية التي تقوم بها المؤسسة من عمليات شراء تمر على المدير والمراقب العام تم الخزينة من اجل تقديم إذن بالموافقة الشراء وإذن بالدفع، وفيما يلي مثال على ما تمر به عملية المحاسبة من اجل شراء ما تحتاجه المؤسسة:

أولاً: يتم وضع طلب من طرف المحاسب لما تحتاجه المؤسسة من اجل النظر إلى ما إذا كانت توجد مقدرة للشراء حيث انه بعد التكفل يقوم بوضع شبه فاتورة مؤشر عليها من طرف المدير (انظرا للملحق 2). وهنا يقوم المحاسب بوضع 3 نسخ عن شبه الفاتورة و3 عن بطاقات الالتزام (الملحق 3) و نسخة من سجل التجاري للمورد (الملحق 4) ويقوم المكلف بالضريبة بتقديم دليل إلى المراقب العام كي يؤشر عليها ثم يرجع نسختين منها ويترك نسخة عنده ، وفي الأخير يقوم بأخذ الفاتورة الشكلية ETAT DE VIREMENT (الملحق 5) مع الحوليات المؤشر عليها من طرف المدير إلى الخزينة الدولة وبعد الموافقة عليها يقوم بالرد عليهم بنفس المعلومات بالورقة الزرقاء (الملحق 6) من اجل الإعلام بقبولها والدفع للمورد.

#### المطلب الرابع: الميزانية الختامية

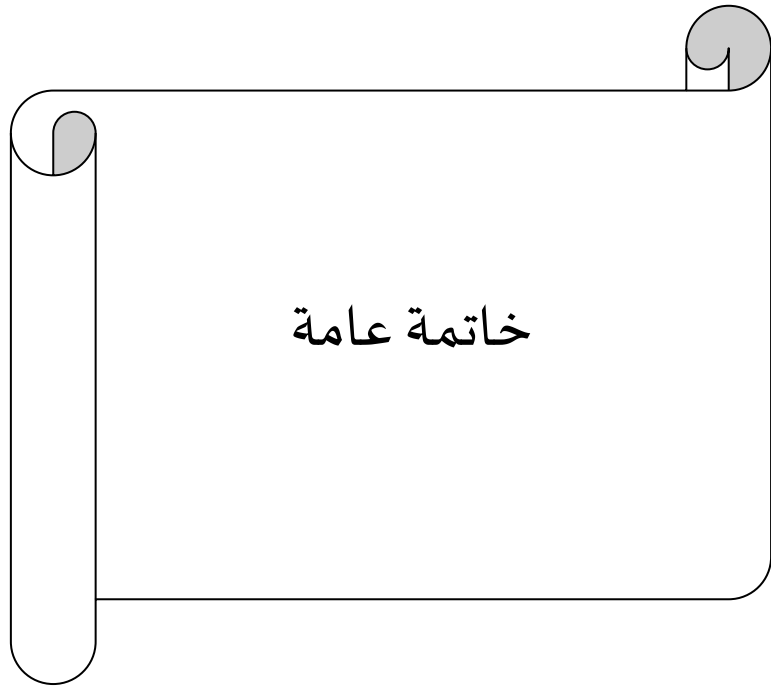
وفي آخر السنة يقوم المحاسب بإعداد الميزانية الختامية التي تلخص ما قدم لهم وما استعمل ونسبة استعمال كل باب وكل مادة لكي يستطيع تغطية السنة القادمة.

#### الجدول III -3: الميزانية الختامية

### خلاصة الفصل

بعد ما تعرفنا على أعمال المحاسب في المديرية المائية لولاية مستغانم ،وجدنا أن المحاسبة في الإدارات العمومية تسيير بالمحاسبة العمومية ولا تطبق معايير المحاسبة الدولية الخاصة بالقطاع العام أما بالنسبة للإبداع المحاسبي فان المحاسب ليس له صلاحيات بتعامل بالحسابات لأنه مقيد ولا يستطيع التغير فمها لذا الإبداع الوحيد الذي يستطيع المحاسب القيام به هو في عملية إنشاء الميزانية التقديرية ، حيث يقوم المحاسب

بتوقع جميع الحاجيات وتوقع عدد عماله فهنا يمكن اعتباره الإبداع محاسبي وبهذا يمكن إما أن يكون إبداع محاسبي ايجابي وهذا من اجل عدم إعادة طلب الميزانية إضافية أما جانب السلبي وهو نادر كالتلاعب بالفواتير أو دفع اجر عامل وعدم دفعة أو الإعلان عن شراء الشيء هو لم يشتريه وهذه الحالة نادرة في الإدارات العمومية .



خاتمة عامة

يعتبر الإبداع المحاسبي و المعايير المحاسبية من أهم الدراسات والبحوث التي يقوم بها الباحثون المحاسبين بسبب ما حدث في الآونة الأخيرة من تطورات في الاقتصاد المحاسبية نتيجة للعلاقات بين الدول وتطور الشركات، ومن اجل عدم الكشف حسابات الحقيقية من اجل ضرائب أو من اجل تضخيم الأرباح انشأ الإبداع المحاسبي أو التجميل الحسابات التي قيدها مجلس المعايير المحاسبية الدولية إيجابياتها وسلبياتها في عملية الحسابات.

ومن خلال تناول دراستنا موضوع الإبداع المحاسبي من اثر تبني المعايير المحاسبية الدولية زالابداع المحاسبي في المؤسسات الجزائرية لحالة للمديرية المائية لولاية مستغانم، لقد حاولنا مناقشة إشكالية:، وذلك من خلال فصلين نظريين وفصل تطبيقي وانطلاقا من الفرضيات الموضوعة التي أثبتنا صحتها من خطئها كما يلي:

#### الفرضيات:

**الفرضية الأولى:** إن مجلس معايير المحاسبة الدولية اصدر معايير التقارير المالية من اجل الحد من الإبداع المحاسبي السلبي وذلك من خلال محاولة تغيير الثغرات الموجودة في المعايير بتحديدتها وتشجيع الإبداع المحاسبي الايجابي وهذا بتشجيع المنشآت المتوسطة والصغيرة. وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى.

**الفرضية الثالثة:** إن مؤسسة العمومية في الجزائر تستعمل المحاسبة العمومية في القطاع العام حيث تقتصر على قوانين تخص القطاع العام الجزائري فقط، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة.

وبعد أن أثبتنا صحت الفرضيات ودراستنا لمختلف جوانب الموضوع توصلنا إلى النتائج التالية:

**الاستنتاجات:** لقد توصلنا التالية في بحثنا إلى نتائج:

#### النتائج النظرية:

- \_ يعد انتشار أساليب الإبداع المحاسبي لعدم موثقيه البيانات المحاسبية.
- \_ تظهر صور الإبداع المحاسبي في إدارة الأرباح وتمهيد الدخل.
- \_ اغلب الأساليب وطرق الإبداع المحاسبي تكون في القوائم المالية.
- \_ هناك اهتمام كبير من الدول من اجل تطبيق المعايير المحاسبي الدولي.
- \_ هناك اختلاف بين معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والمعايير المحاسبة الدولية.
- \_ للإبداع المحاسبي طرق أخلاقي وطرق غير أخلاقي إلى أن أنها تعتبر أسلوب غير أخلاقي في مهنة المحاسبة وذلك بسبب استغلالها للوصول إلى أهدافها وغايتهم .

\_ لجنة المعايير المحاسبية جاءت بقوانين تشجع فيها الإبداع المحاسبي الايجابي وقوانين تحارب فيها الإبداع المحاسبي السلبي.

\_ تعتبر معايير المحاسبة الدولية إبداعا محاسبيا نما وتطور نتيجة تطور السياسات الاقتصادية والمالية للمؤسسات مما تطلب من مجلس معايير المحاسبة الدولية مسايرة تلك التطورات وبالتالي إدخال تحسينات على المعايير.

#### النتائج الدراسة التطبيقية:

\_ توصلنا في دراستنا إلى ما يلي:

\_ أن القطاع العام في الجزائر لا يطبق معايير المحاسبة الدولية وإنما يطبق المحاسبة العمومية مقيد بقوانين جزائرية فقط

\_ أن المحاسب العمومي مقيد ومراقب من عدة جهات

\_ أن المحاسب العمومي غير مسموح له بالإبداع المحاسبي كالتين إلى في مرحلة وضع الميزانية التقديرية يستطيع القيام بالإبداع المحاسبي من اجل الوصول الميزانية التقديرية إلى حقيقة ما يحدث

#### الاقتراحات :

\_ ضرورة إقامة دورات للمحاسبين والمدققين من اجل كشف أساليب الإبداع المحاسبي والحد منها.

\_ ضرورة بدا استعمال المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في المؤسسة العمومية في الجزائر حيث توازن مع الدول الأخرى ومن اجل حماية من الفساد الإداري للإدارة العمومية.

\_ تسهم إضافة المرفقات لكل معيار محاسبي لتوضيح كيفية التطبيق العملي له في الحد من استخدام المحاسبة الإبداعية، خاصة أن بعض الصعوبات في كيفية التطبيق السليم لبعض الفقرات داخل المعايير قد يستغل في القيام بعمليات التلاعب او التحريف لبعض بنود التقارير المالية بحجة عدم الوضوح او الفهم للمعيار.

\_ الإفصاح بشكل كافي عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية لاسيما التغير في تطبيق تلك السياسات وأثره ومقارنة النتائج قبل التغير مع نتائج بعد التغير بشكل واضح

\_ إلغاء التناقضات والتعارض والغموض الموجود بين المعايير وإدخال التفسيرات الملحقة بالمعايير داخل المعايير نفسها لإضافة أفضلية لفهم تلك التفسيرات بشكل مباشر بدلا من فصل في ملحق خاص بكل معايير، وذلك لغلق الباب أمام من يستغل تلك التناقضات لتبرير عملية المحاسبة الإبداعية السلبية أي تلاعب

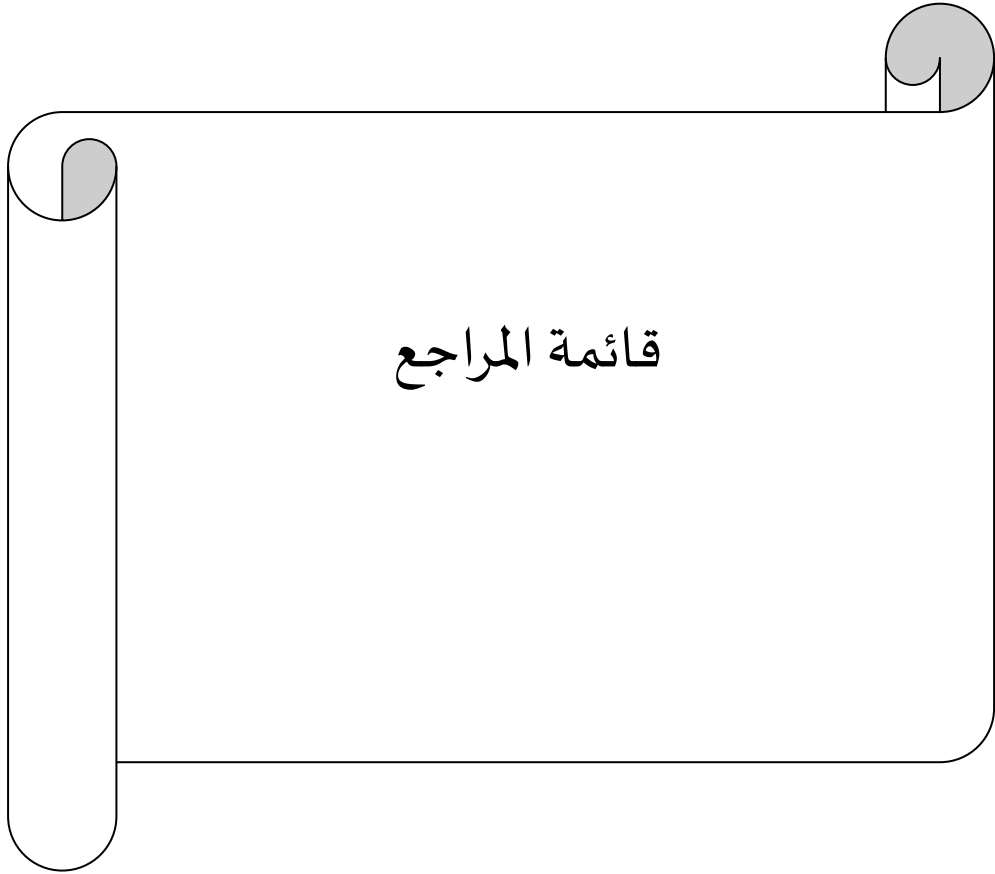
أفاق البحث:

بعد تناولنا في دراستنا لموضوع الإبداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبة الدولية والصعوبات التي واجهناها، فتح لنا باب لعدد إشكاليات ومواضيع نذكر منها:

\_ دور معايير محاسبة الدولية للقطاع العام من الحد من الإبداع المحاسبي السلبي (التلاعبات)

\_ ثغرات الموجودة في معايير المحاسبة الدولية التي سمحت بظهور الإبداع المحاسبي

\_ الإبداع محاسبي له مختلف الإجراءات والأساليب المعتمدة هل المعايير الدولية تحدد الإبداع المحاسبي وفي اي مجال؟



## الكتب

1. حسن القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2008.
2. حسين يوسف القاضي، سمير معدي الريشان، موسوعة المعايير المحاسبية الدولية (معايير إعداد التقارير المالية الدولية)، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الجزء الأول، 2012.
3. فارس جميل الصوفي، المعايير المحاسبية الدولية والأداء المالي للشركات الصناعية المساهمة العامة، دار جليس الزمان للنشر والتوزيع عمان الأردن، الطبعة الأولى.

## مذكرات

4. دريف أمينة، إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر وتكييف القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية، مذكرة تخرج لي نيل شهادة ماستر أكاديمي، تدقيق محاسبة مراقبة تسيير (مستغانم)، الجزائر، 2013\_2014.
5. بنمشة أيمن، واقع الإبداع المحاسبي في ظل تطبيق التزام المحاسبي المالي، مذكرة لنيل شهادة الماستر أكاديمي، مالية ومحاسبة، تدقيق محاسبي ومراقبة الميزانية، جامعة مستغانم (جزائر) 2013\_2014.
6. كلثوم مخاطرية، دور محافظ الحسابات في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية (دراسة حالة في مكتب محافظ الحسابات)، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، جامعة مستغانم (الجزائر)، 2013.

## الملتقيات:

7. خالد جفال، نور الهادي حداد، دراسة ومقارنة بين تجربة المغرب والجزائر في تطبيق معايير المحاسبة الدولية، ملتقى الوطني حول النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية، بن شهيدة محمد\_ خروب\_ مستغانم، الجزائر، يومي 13 و14 جانفي 2013.
8. عمر قمان، مراد علة، مدى توافق الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي مع المعايير فما يخص المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في المحاسبة الدولية، ملتقى الوطني حول النظام المحاسبة الدولية المالية بالجزائر وعلاقته بالمعيار الدولي، قاعة المحاضرات بن شهيدة\_ خروب\_ مستغانم، الجزائر، يومي 13 و14 جانفي 2013، ص\_ص 6\_7.

## مواقع الانترنت:

9. أسماء جيلي، القياس و الإفصاح المحاسبين في القطاع العام "دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات العمومية مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي علوم اقتصادية، علوم التسيير و علوم تجارية، علوم مالية ومحاسبي، دراسات محاسبية و جباية معمقة، 2012/2013.
10. الاتحاد الدولي المحاسبي، إصدارات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام،، الطبعة الأولى، 2012، الجزء الأول، نيويورك، الولايات المتحدة الأمريكية  
[www.ascajordan.org](http://www.ascajordan.org), 2017/02/26
11. سميرة، عطوي، وفهيمه، بديسي، الحوكمة وقياية منا لفساد المالي و الإداري الناتج عن المحاسبة الإبداعية حالة الشركة الأمريكية لتسويق الكهرباء والغاز الطبيعي Enron، مجلة العلوم

- الإنسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد 28/27، نوفمبر 2012- revues.univ-  
biskra.dz/index.php/sh/article/view/717
12. الخشاوي، علي محمود، والدوسري، محسن ناصر، المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة، عمان، الأردن، 2008، [www.iasj.net/iasj?func=fulltext&ald=53374](http://www.iasj.net/iasj?func=fulltext&ald=53374)
13. حسن فليح، فارس جميل، 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 السابع والعشرون، 2011، [www.iasj.net/iasj?func=fulltext&ald=53374](http://www.iasj.net/iasj?func=fulltext&ald=53374)
14. دليل معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، المجتمع الدولي للمحاسبين القانونيين، 2012، [www.tag-publicatio.com](http://www.tag-publicatio.com)
15. سمير الريشاني، مقدمة في معايير المحاسبة الدولية، 2017/02/22./UploadFiles.../IPSAS\_brochure.pdf، ص، 2.
- الإصدار، 2016/12/27. [www.asca.sy/download/PDF/Seminars/Lecture2011-1-9.pdf](http://www.asca.sy/download/PDF/Seminars/Lecture2011-1-9.pdf)، تاريخ
16. شلالزهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائرية الخاصة بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص تسيير المنظمات، جامعة أمحمد بوقره\* بومرداس\*، 2013\_2014، [dlibrary.umiu-](http://dlibrary.umiu-)، [boumerdes.dz:8080/bilsream/123456789/.../CHELLAL%20ZAGRA.PDF](http://boumerdes.dz:8080/bilsream/123456789/.../CHELLAL%20ZAGRA.PDF)، 2017/02/26.
17. طارق حماد المبضيبي، أسامة عبد المنعم، دور المحاسبة الإبداعية في نشؤ الأزمة العالمية وفقدان متوقية في البيانات المالية، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الثامن، 2010/12، [www.researchgate.net/hnks](http://www.researchgate.net/hnks). PDF، تاريخ الاطلاع 2016/12/20.
18. عمر إقبال المشهداني، دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان المتوقية في البيانات المالية (من وجهه نظر مدقق الحسابات والأساتذة الجامعيين) [www.researchgate.net](http://www.researchgate.net)، 2016/ 11/29، .hnk s. DOC
19. عمورة جمال، شريفي أحمد، دور وأهمية الإبداع المحاسبي والمالي في عملية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية و المالية، الملتقى الدولي: الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، دراسة وتحليل تجارب وطنية ودولية المنعقد بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، يومي 18 و19 ماي 2011، [efpedia.com/arab/wp-content/uploads/2011/06/doc1](http://efpedia.com/arab/wp-content/uploads/2011/06/doc1)

20. مرازقة صالح ، بوهرين فتيحة، الإبداع المحاسبي من خلال المعايير المحاسبية الدولية، الملتقى الدولي حول إبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، يومي 12 و13 ماي 2010، Faculty.mu.edu.sa/download.doc، تاريخ الاطلاع 12/12/2016.
21. ميسون بنت محمد بن علي القري، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية. بحث مقدم كجزء من متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة المملكة العربية السعودية، جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة ، افريل 2010، [c.library.g.kau.edu.sa/files/237//resarches/64698\\_36032.pdf](http://c.library.g.kau.edu.sa/files/237//resarches/64698_36032.pdf)
22. نور الهدى بوليفة، واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري لمواجهة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير التخصص تدقيق محاسبي، جامعة الشهيد حمة لخضر – الوادي، الجزائر، 2014-2015، ص، 26، [www.univ-eloued.dz/images/memoir/file/M.E-147-.26.pdf](http://www.univ-eloued.dz/images/memoir/file/M.E-147-.26.pdf)
23. ناهض نمر محمد الخالدي، دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من أثارها على القوائم المالية (دراسة تطبيقية على مدقق الحسابات الخارجيين والعاملين في سلك القانون والقضاء الفلسطيني في قطاع غزة)، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات – العدد السادس – يناير 2014 ،
- 26/02/2017، [www.uokufa.edu.iq/journals/index.php/ghjec/article/view/3628](http://www.uokufa.edu.iq/journals/index.php/ghjec/article/view/3628)
24. Deloitte ، **IFRS for SMEs in your Pocket** ، P.13.، [4/2010,www.iasplus.com/en/binary/dttpubs/1004pocketsmes.pdf](http://www.iasplus.com/en/binary/dttpubs/1004pocketsmes.pdf), 1/1/2017
25. IASB ,**FRS for SMEs**,9/7/2009, /[www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Small-and-Medium-sized-Entities](http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Small-and-Medium-sized-Entities)
26. IASB ، (2009) ، **IFRS for SMEs**،/[www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Small-and-Medium-sized-EntitiesSection1](http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Small-and-Medium-sized-EntitiesSection1)

## الملخص

إن مفهوم الإبداع المحاسبي ظهر نتيجة لازمة عالمية الأخيرة التي كانت سبب في انهيار عدة شركات كبرى في المجال الاقتصادي بسبب عدم الشفافية في أرقام المحاسبية والبيانات المالية المحاسبية، حيث جعلها محل اهتمام الباحثون المحتممين بمبادئ المحاسبة والمراجعين وذلك بسبب التلاعب المقصود في الحسابات وعليه وضع معايير التقارير المالية الدولية من اجل المحافظة على الشفافية وعمليات الإفصاح في التسجيل المحاسبي مع الحماية من الفساد الإداري . ومنه سوف يتمحور بحثنا إلى 3 محاور محوريين ونظريين ومحور تطبيقي حيث كل محور يتحدث على ما يلي المحور الأول عموميات حول الإبداع محاسبي ومعايير محاسبة الدولية ومحور الثاني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والإبداع المحاسبي ضمن معايير المحاسبة الدولية ، أما الجانب التطبيقي دراسة ميدانية لمديرية الموارد المائية لولاية مستغانم. حيث تعرفنا على الإدارة وأعمال

المحاسب فيها وما يقوم به وان المحاسبة المديرية المواد المائية لولاية مستغانم تستعمل معايير المحاسبة الدولية وان كان هناك إبداع محاسبي على المستوى المحاسبة لي نصل في النهاية إلى النتائج المتوصل إليها.  
الكلمات المفتاحية :

الإبداع المحاسبي ، معايير المحاسبة الدولية ، معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام . الإبداع المحاسبي ضمن المعايير المحاسبي

abstrait

Le concept de comptabilité créative a émergé à la suite de la récente crise financière mondiale, qui a été la cause de l'effondrement de plusieurs sociétés Kabiri dans le domaine économique en raison du manque de transparence dans les chiffres comptables et les états financiers de la comptabilité, les saluant d'intérêt aux chercheurs retranchés les principes de la comptabilité et de commissaires aux comptes, et qu'en raison de la manipulation du sens des comptes et l'établissement de normes d'information Finance internationale afin de maintenir la transparence et informations figurant dans l'enregistrement comptable à la protection de la corruption administrative. Et il centre Banna à 3 axes deux axes axe théorique appliqué saluant chaque axe parler sur le premier axe Outs sur la comptabilité de la créativité et les normes de la comptabilité internationale Il ci-après et la mise au point des normes comptables internationales pour le secteur public et la créativité comptabilité selon les normes comptables internationales, et l'aspect pratique d'une étude sur le terrain de la Direction des ressources en eau du mandat Mostaganem. où nous avons eu la direction et le travail du comptable et réalisé par la direction des matériaux d'eau et de comptabilité pour l'état de Mostaganem utilisé les normes comptables internationales et qu'il y avait une comptabilité créative au niveau de la comptabilité pour moi à la fin pour obtenir des résultats douleur il est arrivé

**Mots-clés:**

La comptabilité créative, normes comptables internationales, les normes internationales du secteur public. La comptabilité créative des normes comptables de Samn