

جامعة سعد دحلب بالبليدة

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

أطروحة دكتوراه

التخصص: علوم التسيير

دور الإبداع المحاسبي والمحاسبين في التسيير واتخاذ القرار

دراسة ميدانية - حالة الجزائر -

من طرف :

محمد عجيلة

نوقشت بتاريخ: 2011/03/16

أمام اللجنة المناقشة من:

رئيسا
مشرفا ومقررا
عضوا مناقشا
عضوا مناقشا
عضوا مناقشا
عضوا مناقشا

جامعة البليدة
جامعة الأغواط
جامعة المدية
جامعة البليدة
جامعة البليدة
جامعة الجزائر

أستاذ محاضر
أستاذ تعليم العالي
أستاذ تعليم العالي
أستاذ محاضر
أستاذ محاضر
أستاذ محاضر

دراوسي مسعود
عبيرات مقدم
شبايكي سعدان
درحمون هلال
عمورة جمال
حواس صلاح

البليدة، جوان 2009

ملخص

تعالج هذه الأطروحة موضوع دور الإبداع المحاسبي والمحاسبين في التسيير واتخاذ القرار - دراسة ميدانية حالة الجزائر، من خلال معالجة إشكالية البحث حول: ماهي الأنماط والعوامل والمعايير التي تدعم وتشجع الإبداع المحاسبي وتضبط مهنة المحاسبين في ظل التحولات الاقتصادية المتسارعة بالجزائر؟ ومن خلال هذا البحث حاولنا إبراز المفاهيم والمنطلقات في ميدان المحاسبة، وارتباط المحاسبة بالإدارة أي ما يعرف بالمحاسبة الإدارية والتأصيل العلمي لنظرية المحاسبة من العمل الميداني المهني، والتطرق إلى الإتجاهات المعاصرة للإبداع المحاسبي وإبداع المحاسبين لاتخاذ القرار، ومحاولة استقصاء آراء الممارسين المحاسبين للإبداع المحاسبي في الجزائر وخاصة الانفتاح الاقتصادي والاجتماعي، والانضمام للمنظمة العالمية للتجارة وتحديات نظام العالمي الجديد وإفرازات العولمة، وبالأخص العولمة المحاسبية.

الكلمات المفتاح: المحاسبة، المبادئ المحاسبية، المحاسبون، المحاسبة الإدارية، الإبداع المحاسبي، اتخاذ القرار، النظام المحاسبي والتطوير المحاسبي، المخطط الوطني المحاسبي، النظرية المحاسبية، البيئة المحاسبية، مهنة المحاسبة.

من إعداد الباحث: عجيبة محمد

بإشراف الأستاذ الدكتور عبيرات مقدم

Summary:

This thesis treats **the role of creative accounting and accountants in the management and decision-making - a field study the case of Algeria**, by treating the problem of research on: What patterns, factors and criteria that support and encourage creativity and regulate the accounting profession of accountants in light of rapid economic transformations in Algeria? Through this research we tried salient concepts and principles in the field of accounting, management accounting association called the administrative accounting rootage scientific theory of accounting work in the field of vocational, and address the contemporary trends accounting for creativity and innovation accountants to make decisions and try to explore the views of practising accountants accounting for creativity in Algeria, especially openness Economic and Social Council, and the adherence to the World Trade Organization and the challenges of the new world of globalization and counting, notably globalization accounting.

Key words: accounting, accounting principles, accountants, management accounting, creative accounting, decision-making, accounting system and development of accounting, the planned national accounting, accounting theory, environmental accounting, accounting profession.

Résumé:

La présente thèse traite **le rôle de la création comptable et des comptables dans la gestion et la prise de décision , étude sur le terrain cas de l'Algérie**, suivant le traitement de la problématique de recherche : quelles sont les types les facteurs et les critères qui supportent et encouragent la création comptable et réglementent la profession des comptables sous les changements économiques actuels en Algérie à partir de cette recherche ou a essayé de clarifier les concepts et les principaux aspects dans le domaine de la comptabilité ainsi la dépendance de la comptabilité et l'administration communément connue: la comptabilité administrative et d'originaliser

Scientifiquement pour la théorie de la comptabilité de point de vue pratique et professionnel et de faire face aux directives modernes pour la création comptable et la création des comptables la prise des décisions voire tenter d'explorer les opinions des comptables expérimentés de la création comptable en Algérie en particulier l'ouverture économique et sociale ainsi l'adhésion à l'organisation mondiale du commerce , et les défis du nouveau système mondial, les atouts de la mondialisation notamment la mondialisation comptable.

Les mots clés : la comptabilité , les principes comptables , les comptables la comptabilité administrative la création comptable prise de décision , les systèmes comptables et l'évolution comptable, le plan national comptable, la théorie comptable, l'environnement, comptable, la profession de la comptabilité

الإهداء

b

إلى من قال في شأنهما جل وعلا:

(وَقَضَىٰ رَبُّكَ أَلَّا تَعْبُدُوا إِلَّا إِيَّاهُ وَبِالْوَالِدَيْنِ إِحْسَانًا إِمَّا
يَبُلُغَنَّ عِنْدَكَ الْكِبَرَ أَحَدُهُمَا أَوْ كِلَاهُمَا فَلَا تَقُلْ لَهُمَا
أَفًّا وَلَا تَنْهَرُهُمَا وَقُلْ لَهُمَا قَوْلًا كَرِيمًا)

الآية 23. سورة الإسراء

- إلى الوالدين الكريمين؛
- إلى كل أفراد عائلتي والأقارب؛
- إلى كل الزملاء والأصدقاء والطلبة الذين أهتموا لهذا البحث ؛
- إلى كل من علمني حرفا أتعبد به وحرقة أقتات بها؛
- وإلى كل أساتذة وعمال كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بجامعة البليدة والأغواط،
والمركز الجامعي غارداية.

عجيلة محمد

شكر و عرفان

الشكر لله العلي القدير على النعمة والصحة والتوفيق لإنجاز هذا العمل

أتقدم بالشكر الجزيل والامتنان العظيم الأستاذ الفاضل الدكتور: عبيرات مقدم الذي أشرف على إعداد هذا البحث والذي لم يبخل علينا بتقديم ما طلبناه منه من مساعدات وتوجيهات الضرورية للإنجاز هذه الأطروحة رغم انشغالاته ففتح لي باب مكتبه وقبل الإشراف على هذا العمل.

كما لا ننسى : أد/ طواهر محمد التهامي، أد/ بوهيشة محمد، أد/ قدي عبد المجيد، د/ رزيق كمال، د/ ناصر مراد، د/ هواري معراج، د/ الدواي الشيخ، أ/ قاسي ياسين، أ/ بن نوي مصطفى، أ/ بن رجدة جوهري، أ/ مراكشي محمد لمين، أ/ بوعمر سمير، أ/ شعاشعية لخضر، أ/ خالد قاشي، أ/ صديقي النعاس، على نصائحهم القيمة لهذا المولود الجديد.

وكما أتقدم بالشكر والتقدير إلى الأساتذة أعضاء اللجنة الموقرة والذين وافقوا على مناقشة وتقييم هذه الأطروحة.

كما أتوجه بخالص الشكر والتقدير إلى كل من ساعدني من قريب أو بعيد في إنجاز هذا البحث وتقديمه في صورته النهائية، وأخص بالذكر السادة:

د/ لعمى أحمد، د/ عزواي عمر، د/ بن بلغيث مداني، أ/ لعلا رمضان، أ/ زرقون محمد، أ/ تيمواوي عبد المجيد، أ/ بوعبدلي أحلام، أ/ قرية معمر، أ/ طاهر جعمات، أ/ بقشيش علي، أ/ رزق الله العيد، أ/ قرش عبد القادر، أ/ بلخضر عبد القادر، أ/ بن تريح بن تريح، أ/ بن ساحة علي، أ/ بن زيطة محمد، أ/ ناهر محمد لخضر، أ/ مولاي لخضر عبد الرزاق، ساسفة مختار، شريف محمد، بلمختار جلول، بن أحمد أحمد، بوقرة فيصل، بهاز جيلالي، شرع عبد المالك، الرواني أبو حفص، رحالي لخضر، بن حمدون عبد الله، عجيلة صدام حسين، حاج قويدر عبد السلام، حاج قويدر عبد القادر، حميم السعيد

عجيلة محمد

قائمة الأشكال

الصفحة	البيان	الرقم
31	يوضح مفهوم المحاسبة (آليات)	01
36	المحاسبة كنظام للمعلومات	02
45	وظيفة الاتصال في المحاسبة	03
60	العلاقات بين المفاهيم الجديدة	04
86	أدوات المحاسبة الإدارية	05
91	التطوير المقترح لدور المحاسب الإداري	06
106	المحاسبة كنظام للقياس والإفصاح	07
114	أبعاد العولمة	08
128	المنهج الاستنباطي المتبع في تكوين نظرية المحاسبة	09
146	العلاقة بين وظيفة تحليل العمل والوظائف الأخرى في إدارة الموارد البشرية	10
159	المدخلات والمخرجات للمنظمات الإبداعية	11
162	إجراءات ومتطلبات الإبداع المحاسبي	12
187	العلاقة بين نظام المعلومات وعملية اتخاذ القرار	13
188	الاتجاه الحديث في عملية اتخاذ القرار	14
196	العلاقة بين نظام معلومات المحاسبة الإدارية ومستخدمي المعلومات واتخاذ القرار	15
228	النظام المحاسبي المالي الجديد	16
233	توزيع الأفراد حسب اسم الوظيفي	17
234	توزيع الأفراد حسب الجنس	18
235	توزيع الأفراد حسب الحالة الاجتماعية	19
236	توزيع الأفراد حسب العمر	20
237	توزيع الأفراد حسب سنوات الخدمة	21
238	توزيع الأفراد حسب المستوى التعليمي	22
239	توزيع الأفراد حسب برامج التدريب في مجال المحاسبة	23

قائمة الجداول

الصفحة	البيان	الرقم
79	العلاقة بين وظائف المحاسبة الإدارية ووظائف الإدارة	01
154	المشاكل الرئيسية في الدول النامية ونماذج للقوائم المحاسبية	02
191	قرارات التخصيص وقرارات الاستغلال	03
193	القرارات المبرمجة والقرارات غير المبرمجة	04
207	الميزانية المحاسبية المختصرة	05
210	جدول حسابات النتائج	06
231	معلومات الإحصائية حول الاستبيان	07
232	توزيع الأفراد الدراسة حسب اسم الوظيفة	08
233	توزيع الأفراد مجتمع الدراسة حسب الجنس	09
234	توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب الحالة الاجتماعية	10
235	توزيع الأفراد العينة حسب العمر	11
236	توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب سنوات الخدمة	12
238	توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب المستوى التعليمي	13
239	توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب برامج التدريب في مجال المحاسبة	14
240	الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية الطبيعية للإبداع المحاسبي والأفكار المحاسبية الإبداعية	15
242	الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لمدى تطبيق الإبداع المحاسبي والأفكار المحاسبية الإبداعية	16
243	الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لمدى العناصر البيئية التنظيمية اللازمة لتطبيق الإبداع المحاسبي والأفكار المحاسبية الإبداعية	17
245	الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات الأفراد مجتمع الدراسة لمدى توفر محفزات تنمية الإبداع المحاسبي	18
246	الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد مجتمع الدراسة	19

قائمة الملاحق

البيان	الرقم
استمارة الاستبيان المقدمة للدراسة باللغة العربية	01
استمارة الاستبيان المقدمة للدراسة باللغة الفرنسية	02
نموذج طلب التسجيل لخبير المحاسبي ومحافظين الحسابات والمحاسبين المعتمدين	03
2-1	
وثيقة نموذج إيداع ملف التسجيل لخبراء المحاسبة والمحافظين الحسابات والمحاسبين المعتمدين - 3	04
وثيقة نموذج لجنة التكوين والتربصات لخبراء المحاسبة والمحافظين الحسابات والمحاسبين المعتمدين - 4	05
أعضاء المصنف الوطني لخبراء المحاسبة ومحافظين الحسابات والمحاسبين المعتمدين الحالي في الجزائر	06
الجريدة الرسمية لإصلاح النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر 2009	07
جريدة الخبر الوطنية - لرئيس مجلس الخبراء المحاسبين ومحافظين الحسابات الجزائري	08

الفهرس

	ملخص	
	الإهداء	
	شكر و عرفان	
	قائمة الأشكال	
	قائمة الجداول	
	قائمة الملاحق	
	الفهرس	
	مقدمة	
عامة		
12		
21		
	الفصل 1. الإطار النظري والفكري للمحاسبة - مفاهيم و أسس	
	1.1. مدخل عام للمحاسبة	
	22	
	1.1.1. نشأة المحاسبة و تطورها	
	22	
	2.1.1. تعريف المحاسبة وأنواعها	
	26	
	3.1.1. طبيعة المحاسبة كنظام للمعلومات	
	32	
	2.1. آليات و أسس بناء نظرية المحاسبة	
	38	
	1.2.1. الفروض المحاسبية	
	38	
	2.2.1. المنطلقات المحاسبية (أغراض ووظائف)	
	41	
المحاسبية	3.2.1. المبادئ	
	46	
المعاصر	3.1. اتجاهات	الفكر المحاسبي والإداري
	53	

1.3.1. تطور الفكر المحاسبي وبيئة المحاسبة 53

2.3.1. تطور الفكر الإداري المعاصر 58

3.3.1. ارتباط الفكر المحاسبي بالفكر الإداري 62

66 الفصل 2. دراسة متطلبات المحاسبة الإدارية - تطلعات واقتراحات

1.2. مدخل عام للمحاسبة الإدارية 67

1.1.2. التطور التاريخي للمحاسبة الإدارية 67

2.1.2. مفهوم المحاسبة الإدارية 70

3.1.2. العلاقة بين المحاسبة الإدارية والعلوم الأخرى 73

2.2. التطورات الحالية للمحاسبة الإدارية 81

1.2.2. المحاسبة الإدارية البيئية 81

2.2.2. فاعلية دور المحاسب الإداري 87

3.2.2. التكنولوجيا والمحاسبة الإدارية 93

3.2. الإطار الفكري للمحاسبة الإدارية 96

1.3.2. تعريف المحاسبة الإدارية 96

2.3.2. مبادئ المحاسبة الإدارية 98

3.3.2.3.3.2. بديهيات المحاسبة الإدارية

102

105 الفصل 3. المناهج والنظريات المحاسبية وتطبيقاتها في الممارسة المهنية

1.3.1. أسس نظرية المحاسبة

106

1.1.3.1. القياس الإفصاح المحاسبي

106

2.1.3.1. التدقيق المحاسبي (المراجعة)

110

3.1.3.1. عولمة المحاسبة

113

2.3. أنواع النظريات المحاسبية في المجال المهني العملي

122

1.2.3.1. تعريف النظرية المحاسبية

122

2.2.3.1. مناهج وجوهر النظرية المحاسبية

125

3.2.3.1. أنواع النظريات المحاسبية

135

3.3. بعض المشاكل المحاسبية المعاصرة - دراسات ونماذج

139

139 3.3.1. محاسبة البيئية

3.3.2. محاسبة الموارد البشرية

143

3.3.3. محاسبة المسؤولية الاجتماعية

151

الفصل 4. الاتجاهات الحديثة للإبداع المحاسبي واتخاذ القرار - رؤية مستقبلية

155

المحاسبي	للإبداع	مدخل	.1	.4	156
				1.1.4. الإبداع والابتكار	156
المحاسبي	الإبداع	مفهوم	2.1.4		159
			3.1.4. أهداف وعوامل الإبداع المحاسبي		163
		2.4. خصائص ومعوقات ومحفزات الإبداع المحاسبي			167
		1.2.4. خصائص الإبداع المحاسبي			167
		2.2.4. معوقات الإبداع المحاسبي			173
		3.2.4. محفزات الإبداع المحاسبي			179
		3.4. الطبيعة الأولية لاتخاذ القرار			185
		1.3.4. اتخاذ القرار			185
		2.3.4. نماذج وأنواع اتخاذ القرارات			188
		3.3.4. المحاسبة كأساس لاتخاذ القرارات			193
		الفصل 5. دراسة ميدانية - حالة الجزائر			198
		1.5. واقع المحاسبة في الجزائر			199

1.1.5. الاقتصاد الجزائري والمحيط المحاسبي

199

2.1.5. المخطط الوطني المحاسبي (PCN)

204

3.1.5. هيئات المحاسبة في الجزائر

214

2.5. تطورات وتحليل البيئة المحاسبية الإبداعية في الجزائر

216

1.2.5. أخلاقيات الأعمال والمحاسبة (مهنة المحاسبة)

216

2.2.5. فلسفة التعليم والتكوين المحاسبي

221

3.2.5. النظام المحاسبي المالي الجديد

225

3.5. الدراسة الإحصائية - وصف وتحليل الاستبيان

231

1.3.5. وصف خصائص المجتمع الدراسة

232

2.3.5. متطلبات الإبداع المحاسبي

240

3.3.5. أبعاد الإبداع المحاسبي

244

خاتمة

251

قائمة المراجع

255

الملاحق

263

مقدمة

تعتبر المحاسبة من أقدم المهن المتداولة، وتساهم بشكل كبير في دعم التنمية الاقتصادية وحماية الاستثمارات كما تعتبر من أهم الأدوات المساعدة للإدارة في عملها حيث تساعد في تحديد كفاءة المؤسسة وتقييم مركزها المالي وهي مسؤولة عن إعطاء المعلومات المالية اللازمة لاتخاذ القرارات.

وقد اتسمت المحاسبة بتوجيهات عديدة تبرز سيطرة الجانب التقني والعلمي للإبداع في الإنتاج والأعمال والمحاسبة... الخ وتتبلور هذه التوجيهات في التطورات الإبداعية والإبتكارية المتسارعة تتبعها نهضة شاملة وسيطرة تامة للأسباب المساندة للتفكير الإبداعي والإبتكاري.

وهذا إن للإبداع دورا هاما في تحقيق التطور والتقدم الاقتصادي والاجتماعي للأمم وذلك أن ما تنعم به هذه الأمم وشعوبها من تطور في شتى ميادين الحياة وما يحظى به سكان المعمورة من يسر وسهولة في قضاء حوائجهم بمعاونة التقنية والآليات الحديثة متطورة، وإنما هو ثمرة ابتكارات الإنسان وإبداعات المؤسسات.

لقد ازداد اهتمام الباحثين والدارسين في مجال الإدارة والمحاسبة بموضوع الإبداع وتناولوه من عدة جوانب وأبعاد باعتباره إحدى الخصائص الهامة للمنظمات المعاصرة التي تعمل في ظل مفهوم التحول التدريجي نحو العولمة وما يرافق ذلك من مناقشة شديدة، وحاجة إلى التغيير وتحقيق درجات أفضل من الكفاءة والفاعلية لتستطيع الاستمرار والتكيف مع المتغيرات المحيطة.

لهذا فإن المنظمات والإدارات تواجه مشكلات وصعوبات كثيرة خصوصا في إطار بيئة مضطربة تمتاز بمستقبل لا يمكن التنبؤ به، وغير مستقر مما يستدعي جهودا خاصة وطاقت كثيرة من قبل المنظمة والعاملين وخصوصا المحاسبين فيها حتى تتمكن من تجاوز الصعوبات والمشكلات وهنا يأتي دور الإبداع المحاسبي فيها حتى تتمكن من تجاوز الصعوبات والمشكلات و يأتي عمل المحاسب المبدع ومهارته كأحدى الوسائل الهامة والضرورية لتجاوز هذه الصعوبات.

إن بناء النظام المؤسسي الفعال وتأمين استمرارية بدرجة عالية من الكفاءة والفاعلية لا يتحقق إلا بمجهود إبداعية خلاقية معبرة عن الفكر المحاسبي والإداري مجتمعة محددة لوظائفه ونظم عمله في تفاعل وتكامل مع معوقات البيئة وفق معطيات المكان ومتطلبات الزمان.

على هذا الأساس فإن المؤسسات الاقتصادية في الجزائر والهيئات التي تضبط مهنة المحاسبة تواجه مثل هذا التحدي وهو يعتبر مشكلة بحاجة إلى إيجاد الحلول المناسبة لمعالجتها.

الإشكالية:

يأخذ الإبداع أشكالاً متنوعة من خلال وظائف المؤسسات العديدة من إنتاج وأفراد ومالية فقد يتم إنتاج أو تطوير خدمة تعنى أكثر بحاجات المواطنين بتكلفة أقل، وقد يكون الإبداع في شكل الخدمة أو حجمها أو محتوياتها أو طريقة وموعد تقديمها أو تنويع استخداماتها أو إطالة عمرها، أو تطوير طرق تنظيم المؤسسات أو إدارة الأفراد فيها وخصوصاً إدارة المحاسبة والمالية.

والإبداع ليس تكنولوجيا فقط قد يكون اقتصادياً أو اجتماعياً ، والحاجة إلى الإبداع المحاسبي أساسية تفرضها المتغيرات الاقتصادية في المؤسسة، فالإبداع المحاسبي المالي أداة بالغة الأهمية في مشكلات المؤسسة المعاصرة وتحديات المستقبل، وعلى الخصوص المعايير والآليات والمشاكل المحاسبية والبحث عن أفكار المحاسب المبدع المتميز.

ونظر إلى أهمية الإبداع في حياة المؤسسة قامت عدة مؤسسات بوضع سياسات واستراتيجيات الإبداع، فأنشأت وحدات إدارية خاصة لتنمية ورعاية الإبداع المحاسبي والمالي خاصة مثل وحدات البحوث والتطوير ووحدات التطوير المحاسبي كما قامت مؤسسات أخرى بتدريب وتكوين المحاسبين والإداريين فيها على السلوك الإبداعي.

ومن هنا يمكننا بلورة وطرح الإشكالية الجوهرية لهذه الأطروحة كما يلي:

ماهي الأنماط والعوامل والمعايير التي تدعم وتشجع الإبداع المحاسبي وتضبط مهنة المحاسبين في ظل التحولات الاقتصادية المتسارعة بالجزائر؟

أهداف البحث:

بالإضافة للإجابة على الإشكالية الجوهرية في البحث، واثبات صحة الفرضيات، فإن هذه الدراسة تهدف إلى:

1- إظهار دور المحاسبين والمراقبين الماليين في المرحلة الحالية والقادمة للمساهمة في حل المشاكل التي تواجه الإدارة.

- 2- التعرف على مدى توفر خصائص (صفات) المحاسب المبدع وأيضا توفير المهارات والكفاءات البشرية المطلوبة.
- 3- التمكن من استخدام وتطبيق الأساليب الحديثة في عرض وتقديم البيانات والتقارير المالية وبالإضافة توافر الأنظمة المالية والمحاسبة الملائمة لتنفيذ الأعمال.
- 4- التعرف على واقع الإبداع المحاسبي وإبداع المحاسبين في المؤسسات الاقتصادية.
- 5- تسعى الدراسة إلى إثراء المعرفة من الناحية النظرية من خلال استعراض أهم من كتب أدبيات حول موضوع الإبداع المحاسبي وتنميته.
- 6- التعرف على آراء المهتمين (الممارسين) في الجزائر حول الانشغالات المتعلقة بالمحاسبة، واستعراض أهم المحفزات والمعوقات للإبداع المحاسبي.
- 7- التعرف على ماهية المحاسبة الإدارية ونطاقها ومتطلباتها من خلال استقراء تاريخ المحاسبة الإدارية ثم دراسة الوضع الحالي لها.

أهمية الدراسة:

تتجلى أهمية الموضوع من خلال إظهار ضرورة المحاسبة ودورها الكبير الرئيسي في المجتمع بصفة عامة ومجتمع الأعمال بصفة خاصة، حيث يبين هذا الأخير حاجة المؤسسات إلى وجود أداء وإبداع محاسبي فعال لاتخاذ القرارات، وعليه فمن الضروري أن يستجيب رجال الفكر المحاسبي وممارسو المهنة المحاسبية من المحاسبين ومراقبي الحسابات للتطورات سريعة الخطر التي تعرضت لها اقتصاديات العالم ومواجهة تلك التعقيدات الشديدة من خلال توفير الحلول المناسبة للقرارات الإدارية والعمل على تنمية موارد المؤسسة وأدائها المحاسبي.

وأیضا تبرز أهمية الدراسة في أن المؤسسات الاقتصادية والحكومات تتولى تقديم الخدمات وتوفير احتياجات الأفراد والمجتمع وتحتمل العبء الأكبر للتنمية مما يجعلها بحاجة إلى البحث عن أفضل الوسائل والطرق ولا يتم ذلك إلا من خلال الاهتمام بالإبداع وتشجيعه عامة، والإبداع في المجال المحاسبي خاصة، ودعم المحاسبين المبدعين وتحفيزهم وتبني أفكارهم وشحن روح الإبداع عندهم تنمية الشعور بالثقة لديهم وبقدراتهم وطاقاتهم الكامنة مواكبة ومتماشية مع النهضة الاقتصادية المعاصرة، محليا وعالميا، وخرجت العلوم المحاسبية بمنطق العصر ومتطلباته.

كما تتجلى أهمية الدراسة أيضا في مساهمتها بدعم الخطط والسياسات الحالية والمستقبلية الخاصة بتطوير المؤسسات الاقتصادية وكسبها ميزة تنافسية وحتى تكون أداة فعالة في تحقيق التنمية الشاملة،

كما تساهم في زيادة الوعي لدى القيادات الإدارية والمدراء والعاملين والمحاسبين المبدعين بأهمية التفكير والسلوك الإبداعي للمحاسبين مما يحثهم على استحداث استراتيجيات جديدة لتحقيق ذلك.

وتزداد هذه الأهمية عندما تتوسع المؤسسات في نشاطها وعملياتها رغبة في تقديم مخرجاتها للجمهور والمستفيدين منها وخاصة في عصر العولمة المتسارع عصر التنافس الشديد والآثار السلبية للبيروقراطية وأساليب العمل التقليدية، وفي ظل بيئة لا تشجع عليه بل تعيق التطوير والتغيير والسلوك الإبداعي.

ويضاف إلى أهمية الدراسة من جانب آخر في سد لنقص بالفكر النظري لأن الدراسات المتعلقة بهذا الموضوع قليلة في المكتبة العربية بصفة عامة والجزائر بصفة خاصة مما يثري المعرفة المحاسبية والإدارية في هذا الوطن ومصدرا يمكن الاستفادة منه في زيادة كفاءة وفاعلية الممارسين لمهنة المحاسبة، وإدارة المؤسسات الاقتصادية في الوقت الراهن.

فرضيات البحث:

وبعد طرح إشكالية البحث يمكن صياغة وبلورة الفرضيات الرئيسية على النحو التالي:

- 1- يلعب الإبداع المحاسبي والمالي كإحدى المرتكزات القدرة التنافسية ودورا مهما في مواجهة قوى المنافس وتحقيق ميزة تنافسية مستمرة.
- 2- تؤثر الخصائص الشخصية والوظيفية للمحاسبين ومدققين الحسابات.
- 3- توجد علاقات وفروقات بين خصائص المحاسب المبدع وعوامل تنمية الإبداع المحاسبي والمالي.
- 4- يعتبر الإبداع عملية تفاعلية ومركبة، يشارك بها مجموعة من العوامل والمعايير والطرق والأساليب الحديثة.

تحديد إطار الموضوع:

سوف نستند في تحليلنا ومعالجتنا لموضوع حالة الآراء الممارسين لمهنة المحاسبة في الجزائر وذلك الأسباب التالية:

- 1- قلة الدراسات التي عالجت تطلعات وآراء ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر فيما يخص إجراءات ضبط وتنظيم مهنة المحاسبة وأيضا السبل الكفيلة لتأهيل المحاسب المبدع علميا وعمليا.
- 2- انتماء الباحث إلى الجزائر مما يجعله أقرب إلى واقع التعليم والتكوين المحاسبي وكذا ظروف وأوضاعها الاجتماعية والاقتصادية.

3- حالة الترتيبات والإصلاحات التي يشهدها النظام المحاسبي والمالي الجديد الجزائري 2009، وصدور القوانين والتشريعات قصد تكيفها مع التوجه نحو اقتصاد حر.

4- حداثة مفهوم وتطبيق الإبداع المحاسبي وإبداع المحاسبين في الجزائر لترشيد القرارات وتنمية الإدارة.

5- محاولة ربط الدراسات والبحوث الجامعية بمتطلبات التنمية الاقتصادية، وهو الأمر الذي يعد مطلباً للكثير من الجهات السياسية والقانونية والعلمية.

وسنحاول معالجة الموضوع بصفة أساسية لمطلع وضرورة النظام المحاسبي المالي الجديد سنة 2009، وذلك لاعتبار هذه الفترة لقطعة أصبح المحيط المحاسبي يشهد فيها تغييرات سريعة وجذرية، إما على مستوى التشريعات أو على مستوى المعاملات والممارسات المحاسبية، المرور إلى الاقتصاد السوق وإعادة الهيكلة وتنظيم الاقتصاد الوطني وفق قواعده و ميكانيزماته، وكذا تطوير العمل المحاسبي وتحولات المحيط وتنوع نشاطه أوجب على المؤسسات الاقتصادية وهيئات المحاسبة في الجزائر التكيف مع التغييرات والتطورات الناتجة عن محيط تنافسي مفتوح حتى يتسنى لها لعب دورها الزيادة المنوط بها.

صعوبات إعداد البحث:

هناك صعوبات حالت دون تحقيق هذا العمل في أكمل وجه نذكر منها مايلي:

- قلة المراجع والمصادر التي تعالج هذا الموضوع من الناحية النظرية فأغلب الكتب الموجودة في المكتبات الوطنية والجامعية تهتم بتقنيات الحساب فقط.
- ندرة الأطروحات والرسائل العلمية الجامعية المتخصصة في هذا المجال في الجزائر.
- عدم وجود مجلات وطنية علمية ومحاسبية متخصصة.
- صعوبة الترجمة، للعديد من المصطلحات الأجنبية المتخصصة في مجال موضوع الدراسة، نظرا لندرة القواميس المتخصصة في هذا الميدان باللغتين، والذي هو نتيجة لعدم وجود مرجع موحد لترجمة المصطلحات الأجنبية بين مجموع الدول العربية.
- عدم تجاوب بعض المحاسبين معنا ونحن في صدد الدراسة الميدانية.
- صعوبة جمع المراجع ذات الصلة بالموضوع خاصة الحديثة منها لاعتبار حداثة الموضوع الأمر الذي حملنا على السفر مرات عديدة إلى الخارج لجمعها والبحث عن مواقع وجودها بالإضافة إلى الترجمة الضرورية للكثير منها.

منهجية الدراسة:

استخدام الباحث المنهج الإحصائي الوصفي التحليلي للإجابة على أسئلة الدراسة وإشكالية البحث واثبات صحة الفرضيات، نعتمد على الأسلوبين:

أ- الأسلوب النظري: وذلك بالرجوع إلى مصادر المعلومات الثانوية من كتب ومجلات ودوريات عربية وأجنبية والمواقع الالكترونية ذات العلاقة بمفهوم الإبداع عامة والإبداع المحاسبي خاصة، بهدف إعطاء صورة واضحة عن مفهوم وأبعاده المختلفة والتعرف على أهم الدراسات التي تناولت مفهوم الإبداع.

ب- الأسلوب الميداني (التطبيقي): باستخدام المسح الميداني لأراء أفراد مجتمع الدراسة (الممارسين) حيث اعتمدنا على استبيان (استمارة) صممت لجمع البيانات من أفراد مجتمع عن طبيعة وتطبيق الإبداع المحاسبي بالإضافة إلى دراسة عناصر البيئة التنظيمية اللازمة للإبداع المحاسبي، ومدى توفر محفزات ومعوقات وصفات الإبداع المحاسبي.

واستخدمنا البرنامج الإحصائي SPSS/11.0 لمعالجة البيانات التي تم جمعها واعتمدنا على التحليل الإحصائي التكرارات والنسب المئوية لوصف الخصائص الشخصية لأفراد مجتمع الدراسة، وأيضا للإجابة على أسئلة الدراسة تم استخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية.

الدراسات السابقة:

يهدف هذا الجزء من الدراسة إلى التعرف على بعض الدراسات ذات الصلة بموضوع البحث، ونجدها في حدود علم الباحث كالتالي:

مداني بن بلغيث: (أهمية النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية)، البحث عبارة عن أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية مقدمة لكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بجامعة الجزائر سنة 2004، تدور إشكاليته حول ما مدى أهمية إصلاح النظام المحاسبي في ظل أعمال التوحيد والتوافق الجديد للجزائر؟ جاءت الدراسة في خمسة فصول خصصها على التوالي الفصل التمهيدي سياق التطور التاريخي للمحاسبة، الفصل الثاني محددات وضوابط النموذج المحاسبي، الفصل الثالث التوافق المحاسبي والتطبيقات الدولية لمحاسبة المؤسسة، الفصل الرابع دراسة التجربة الجزائرية في ميدان التوحيد المحاسبي، الفصل الخامس الدراسة الميدانية، إلا أن الدراسة ركزت على المحاسبة الدولية أي التوافق المحاسبي والتوحيد المحاسبي وأهملت التطلعات والأفكار المحاسبة الإبداعية الجديدة وأيضا الفكر المحاسبي والإداري.

درحمن هلال: (المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في مؤسسة اقتصادية – دراسة مقارنة)، البحث عبارة عن أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية مقدمة لكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بجامعة الجزائر سنة 2005/2004 ، تدور إشكاليته حول: كيف

يمكن لنظام المحاسبة التحليلية أن يكون أداة فعالة للتسيير وسيلة تسمح للمسير باتخاذ القرار؟ وكيف يجب أن تتأقلم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مع تسيير أحسن في ظل التحولات الجارية في الاقتصاد الوطني باستخدام أدوات التسيير؟ جاءت الدراسة في سبعة فصول خصصها كمايلي:

الفصل التمهيدي مفاهيم حول التنظيم، المؤسسة والتكاليف؛ الفصل الأول موقع المحاسبة ضمن نظام معلومات المؤسسة؛ الفصل الثاني المحاسبة التحليلية كنظام معلومات؛ الفصل الثالث أسس تصميم أنظمة المحاسبة التحليلية؛ الفصل الرابع تقنيات حساب وتحليل التكاليف- الأنظمة الكلاسيكية؛ الفصل الخامس طريقة التكاليف المعيارية والأنظمة الجديدة لحساب وتحليل التكاليف؛ الفصل السادس واقع المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وآفاق استخدامها. إلا أن الدراسة ركزت على تقنيات المحاسبة التحليلية ودورها في اتخاذ القرار، وأهمت دور المحاسب المبدع وأهم الأفكار المحاسبية الإبداعية.

مرابطي نوال: (أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير- حالة المؤسسة - نفضال) البحث عبارة عن رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية مقدمة لكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بجامعة الجزائر سنة 2005-2006، تدور إشكالياتها حول ما أهمية المحاسبة التحليلية كنظام وكأداة في مراقبة تسيير المؤسسة وبالتالي في تقويم أدائها؟ جاءت الدراسة في أربعة فصول خصصتها على التوالي: الفصل الأول مفاهيم أساسية حول المحاسبة والمحاسبة التحليلية؛ الفصل الثاني مراقبة التسيير في المؤسسة ونظام المحاسبة التحليلية؛ الفصل الثالث دور وأهمية المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير؛ الفصل الرابع الجانب التطبيقي دراسة حالة مؤسسة نفضال. إلا أن الدراسة أيضا ركزت على مفاهيم وتقنيات المحاسبة التحليلية وارتباطها بمراقبة التسيير، وبنفس المنطلق وأهمت الأداء المحاسبي الإبداعي

محمد حسن محمد عبد المجيد: (منهج محاسبي مقترح لزيادة فاعلية القرارات الإدارية لأغراض دعم المركز التنافسي في إطار مدخل الترشيح - دراسة تطبيقية) البحث عبارة عن رسالة مقدمة للحصول على درجة دكتوراه فلسفة في المحاسبة مقدمة لكلية التجارة بجامعة عين شمس سنة 2006، تهتم إشكالياتها حول المنهج المحاسبي مقترح لزيادة فاعلية القرارات الإدارية لأجل دعم المركز التنافسي في إطار مدخل الترشيح؟ جاءت الدراسة في خمسة فصول خصصها على التوالي: الفصل الأول مقدمة البحث؛ الفصل الثاني تحليل الدراسات السابقة؛ الفصل الثالث شروط ومقومات تطبيق منهج الترشيح؛ الفصل الرابع دراسة الحالة التطبيقية؛ الفصل الخامس النتائج والتوصيات، إلا أن الدراسة ركزت على الجوانب الإدارية الحديثة وربطها بنظام المحاسبة الإدارية والحاجة إلى تطويرها بالإضافة إلى مدخل الترشيح والمنهج المحاسبي المقترح لزيادة فاعلية القرارات الإدارية وأهمت الآراء والأفكار المحاسبية الحديثة وبالأخص مدخل الإبداع المحاسبي

هشام حسن عواد المليجي: (فعالية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في ضوء المتغيرات البيئية المحلية – إطار مقترح للإفصاح المحاسبي في مصر) البحث عبارة عن رسالة مقدمة للحصول على درجة دكتوراه فلسفة في المحاسبة مقدمة لكلية التجارة وإدارة الأعمال، قسم المحاسبة بجامعة حلوان سنة 1998، اهتمت إشكاليتهما على الأساليب والعوامل التي تساعد على فعالية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في ضوء المتغيرات البيئية المحلية وبالتركيز على الإطار المقترح للإفصاح المحاسبي في مصر، جاءت الدراسة في خمسة فصول خصصها على التوالي: الفصل الأول المنهج العلمي للإفصاح المحاسبي؛ الفصل الثاني دراسة تحليلية لآثار المتغيرات البيئية على الإفصاح المحاسبي؛ الفصل الثالث الدراسة الميدانية؛ الفصل الرابع تقييم فعالية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في مصر؛ الفصل الخامس الإطار المقترح للإفصاح المحاسبي في مصر، إلا أن الدراسة ركزت على المتغيرات البيئية وآثارها على الإفصاح المحاسبي، ثم تقييم فعالية تطبيق المحاسبة الدولية في مصر... الخ وأهملت فعالية النظام المحاسبي والإبداع المحاسبي لتنمية الإدارة .

هيكل البحث:

للإمام بجوانب الموضوع قمنا بتقسيمه إلى خمسة فصول:

- الفصل الأول: الإطار النظري الفكري للمحاسبة – مفاهيم وأسس حاولنا من خلال هذا الفصل أن نقدم مدخل عام للمحاسبة من خلال النشأة والتعريف، وطبيعة المحاسبة كنظام للمعلومات، وآليات وأسس بناء نظرية المحاسبة من خلال الفروض والمبادئ المحاسبة والمنطلقات الأساسية للمحاسبة (أغراض ووظائف)، والاتجاهات الفكر المحاسبي والإداري المعاصر من خلال الفكر المحاسبي وبيئة المحاسبة المتغيرة، وتطور الفكر الإداري المعاصر، والارتباطات الفكر المحاسبي والإداري؛
- الفصل الثاني: دراسة متطلبات المحاسبة الإدارية وتطلعات ومقترحات حاولنا في هذا الفصل دراسة موضوع مدخل عام للمحاسبة الإدارية من خلال التطور التاريخي للمحاسبة الإدارية ومفهوم المحاسبة الإدارية، وعلاقتها بالعلوم الأخرى، والتطورات الحالية للمحاسبة الإدارية من خلال المحاسبة الإدارية البيئية وفاعلية دور المحاسب الإداري والتكنولوجيا والمحاسبة الإدارية، والإطار الفكري للمحاسبة الإدارية من خلال تعريف المحاسبة الإدارية مبادئها وبيدهياتها؛
- الفصل الثالث: المناهج والنظريات المحاسبية وتطبيقاتها في الممارسة المهنية حاولنا من خلال هذا الفصل أن نقدم أسس نظرية المحاسبة من خلال القياس والإفصاح المحاسبي، والتدقيق المحاسبي، والتطرق إلى عولمة المحاسبة (التوافق المحاسبي والتوحيد المحاسبي)، أنواع النظريات المحاسبية في المجال المهني العملي من خلال تعريف ومناهج وجوهر النظرية المحاسبية وأنواعها، وبعض

المشاكل المحاسبية المعاصرة - دراسات ونماذج من خلال النواحي البيئية والموارد البشرية والمسؤولية الاجتماعية؛

- الفصل الرابع: الاتجاهات الحديثة للإبداع المحاسبي واتخاذ القرار- رؤية مستقبلية حاولنا من خلال هذا الفصل أن نقدم مدخل للإبداع المحاسبي من خلال الإبداع والابتكار وماهية الإبداع المحاسبي، وأهدافه وعوامله وخصائصه ومعوقات ومحفزات الإبداع المحاسبي من خلال الخصائص المعوقات والمحفزات، والطبيعة الأولية لاتخاذ القرار من خلال التطرق إلى مفهوم اتخاذ القرار ونماذج وأنواع اتخاذ القرارات والمحاسبة كأساس (منطلق) لاتخاذ القرارات؛

- الفصل الخامس: الدراسة الميدانية حالة الجزائر حاولنا من خلال هذا الفصل أن نقدم واقع المحاسبة في الجزائر من خلال الاقتصاد الجزائري والمحيط المحاسبي ودراسة المخطط الوطني للمحاسبة PCN ومعرفة هيئات المحاسبة في الجزائر والتطورات وتحليل البيئة المحاسبية الإبداعية في الجزائر من خلال أخلاقيات الأعمال والمحاسبة (مهنة المحاسبة) وفلسفة التعليم والتكوين المحاسبي والنظام المحاسبي والمالي الجديد للجزائر، والدراسة الإحصائية وصف تحليل الاستبيان، لمتطلبات وأبعاد الإبداع المحاسبي والأفكار المحاسبية الإبداعية .

الفصل 1:

الإطار النظري والفكري للمحاسبة - مفاهيم و أسس

باعتبار المحاسبة علما اجتماعيا نما وتطورا عبر التاريخ معتمدا على فروع المعرفة الأخرى فأخذ منها أكثر مما أعطاه، لكن أكثر العلوم الاجتماعية قريبا من المحاسبة هو بلا شك علم الاقتصاد إذ أخذت منه كثيرا من مفاهيمها الأساسية وطوعتها لاستخداماتها لكن علاقاتها في عصرنا الحاضر امتدت لتتواصل ليس مع فروع أخرى من العلوم الاجتماعية، وتطورت أغراض المحاسبة عبر الزمن وفقا للظروف الاقتصادية والاجتماعية السائدة وفي اتجاه يتفق مع الدور الوظيفي للمحاسبة.

كما أن معرفة الخلفية التاريخية لنشؤ وتطور بعض المبادئ المحاسبية ضرورية لفهم وتقييم مستوى المعرفة الحالي الذي وصلت إليه نظرية المحاسبة وتقدير العلاقة بين النظرية والتطبيق ودراسة تطورات واتجاهات الفكر المحاسبى والإداري المعاصر، ولهذا سنحاول في هذا الفصل إبراز الإطار النظري الفكري للمحاسبة - مفاهيم وأسس- من خلال المباحث التالية:

- مدخل عام للمحاسبة
- آليات وأسس بناء نظرية المحاسبة
- اتجاهات الفكر المحاسبى والإداري المعاصر

1.1.1. نشأة المحاسبة و تطورها

لقد نشأت المحاسبة وتطورت مع مرور العصور المختلفة، فكان الأساس نشوء الفكر الإنساني واهتمامات الإنسان منذ القدم بتسجيل وتدوين ماله وما عليه. فالمحاسبة علم من العلوم الإنسانية الاجتماعية ظهرت لسد الحاجة المتزايدة الناتجة عن التجمعات الإنسانية والعلاقات التي تضبط وتنظم الفرد في المجتمع. إذ تلبي رغبات واحتياجات الفرد في ترتيب وبناء التنظيمات التي من خلالها أن تساعد على رفع الكفاءة وزيادتها من وضعها في حالة الأداء الفردي إلى الحالة الجماعية.

نظرا لاهتمام الإنسان بتكوين ماله وما عليه، وبدا يحتفظ ويتعامل بسجلات محاسبية نظرا لفوائدها العديدة على الرغم من أن هذه الدفاتر والسجلات لم تكن تمثل النظام المحاسبي والمعلومات المحاسبية الحديثة، ومع هذا كانت تفي بالغرض، ولا شك بان التطور التجاري والصناعي اثر بشكل واضح في المحاسبة، حيث مكن المهتمين من استعمال الآلات الحاسبة التي اختصرت الكثير من العمليات الحاسبية. وهاهو الحاسوب قد أخذ موقعه في أعمال المحاسبة والإدارة وغيرها، واختصر العديد من الإجراءات المحاسبية اليدوية التقليدية، وأصبحنا نحصل اليوم بواسطته على المعلومات والبيانات والجداول والتحليلات المالية في وقت سريع [1] ص 3

وبالرغم من أن المحاسبة ليست من ضمن العلوم الطبيعية، بسبب أنها لا تستند إلى قوانين وقواعد الطبيعة الثابتة والبديهيات المسلم بها، التي تستنبط من واقع الطبيعة، إلا أنها تستند على مبادئ ومفاهيم وأسس علمية تم استنتاجها من واقع التجربة الإنسانية الطويلة، مستندا إلى استخدام العلوم الطبيعية التي تساهم في تنمية وتطوير الخبرة العلمية، والقدرة على تكوين وتحسين الحكم الشخصي عن طريق المنطق والاستنتاج الذهني أي الاستدلال والبراهين [2] ص 21 بتصرف

بناء على ما سبق يمكننا البحث في تواريخ محددة لنشأة المحاسبة وأبعادها التاريخية هو أمر في غاية الصعوبة ولكن بالمقابل وبما لا يقبل الشك أن المحاسبة [3] ص 3-6:

- قديمة في الوجود بل تمتد في القدم مع الحضارات الإنسانية العريقة في آشور وبابل ومصر وغيرها من الحضارات القديمة.

- أنها لم تقتصر على حضارة معينة بل عمت كافة الحضارات على وجه المعمورة.

الحضارة الفرعونية في بلاد النيل 5000 عام قبل الميلاد دليل واضح على تطور النشاط الاقتصادي والتجاري في العديد من مرافق الحياة وما صاحبها من حاجة للمعلومات الاقتصادية عموما والمحاسبية على وجه الخصوص، فاستخدمت لذلك الغرض سجلات لضبط التدفقات الداخلية والخارجية

مثل حركة المخزون والإنتاج والخزائن والمحاصيل الزراعية وغيرها، كما تم اللجوء إلى تعيين المراقبين الماليين لإرسالهم إلى مختلف المقاطعات للرقابة على أموال المملكة.

والأشوريين 3500 عام قبل الميلاد قاموا بتسجيل الأحداث الاقتصادية بموجب رموز ومخططات ساد استخدامها في حينه وبما يتناسب والاهتمام بحماية الجند والممتلكات، ومن بعدهم دلت آثار البابليين 2600 قبل الميلاد على استخدامهم للألواح الطينية في تدوين القوانين والضوابط المنظمة لمعاملات التبادل التجاري، وتضمنت الألواح أيضا أنواع الممتلكات والأشخاص القائمين عليها وتواريخ العمليات، إضافة إلى بيانات عن تكاليف الإنتاج والمبيعات والذمم والالتزامات بالدخل. ومع الحضارة الإغريقية والرومانية (1000 قبل الميلاد إلى 200 بعد الميلاد) تطورت المحاسبة تطورا كبيرا مثل بقية العلوم وحقول المعرفة الأخرى، وتوج هذا التطور بظهور النقود كوسيلة للتبادل بدلا من المقايضة وكوسيلة للقياس المحاسبي 600 قبل الميلاد، كما تم استخدام الأنظمة العددية وتطورت عمليات التعامل بالأجل. مما يؤكد اختفى نظام المقايضة عند ظهور النقود، وتعددت في ضوء ذلك المبادلات التجارية وظهرت الحاجة إلى تسجيل قيمة هذه العمليات ومن ثم ظهر التعامل الآجل وتعددت الجهات التي يتعامل معها التجار، حيث وجد نفسه مضطرا إلى تسجيل العمليات التي تتم بينه وبين الآخرين، وهذا استمر التطور في طبيعة الأعمال التجارية في الداخل والخارج، مما أدى إلى وجود وسيلة منتظمة وكذلك الحال في عهد الخلفاء الراشدين والدولة الأموية والعباسيين حيث أنشأت الدواوين لتكون مؤسسات تمثل بيت مال المسلمين، كبيت المال وديوان الخراج وديوان الزمام وولاية الحسبة وغيرها.

مما أدى إلى تعاضم إيرادات الدولة الإسلامية. وتطلب تأسيس بيت المال باعتباره ركنا أساسيا في الدولة الإسلامية، للحفاظ على أموال المسلمين [2]ص23، هذا وقد استخدمت مجموعة دفترية ومستندية متكاملة لإثبات المعاملات المالية وتلخيصها والرقابة عليها، ففي الدواوين هناك دفتر تعليقه اليومية الذي يشابه دفتر اليومية العامة والمخزونات الذي يماثل دفتر الأستاذ أي استخراج الرصيد (ما عليه وماله) والإقفال، والختمة الشهرية تقابل ميزان مراجعة شهرية بينما الختمة الشهرية تقابل ميزان المراجعة السنوي والارتفاع يقابل الميزانية العمومية والبراءة والشاهد يمثلان المستند الخارجي والداخلي على التوالي.

وبمجيء الدولة العباسية استخدم حوالي 12 دفتر محاسبيا من أهمها، دفتر النفقات ودفتر الإيرادات، ودفتر الأموال الصادرة من الوزراء وكبار مسؤولي الدولة، ومع هذا استمر تطور لإثبات هذه العمليات بأنواعها المختلفة [1]ص3. وفي مرحلة متقدمة من الحضارة الرومانية انصب الاهتمام على التشريع القانوني والتنظيم الإداري والاهتمام بحسابات الضريبة وتوسع في استخدام النقود، كل ذلك ترافق مع تطوير كبير في أنواع وإعداد المستندات والدفاتر والإجراءات والتدابير المحاسبية، وإعداد موازين المراجعة الدورية.

أما في عهد الدولة الإسلامية ومنذ فجر الإسلام كان للمحاسبة مكانة عقائدية وتطبيقية تماشياً مع التعاليم الإنسانية السماوية السمحاء التي شملت كل نواحي ومتطلبات الحياة.

فالمحاسبة في كتاب الله الكريم دلت على مواقع وموضوعات عديدة، كما في قوله تعالى: (يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا إِذَا تَدَايَنْتُمْ بِدِينٍ إِلَىٰ أَجَلٍ مُّسَمًّى فَاكْتُبُوهُ وَلْيَكْتُب بَيْنَكُمْ بِالْعَدْلِ وَلَا يَأْبَ كَاتِبٌ أَنْ يَكْتُبَ كَمَا عَلَّمَهُ اللَّهُ فَلْيَكْتُبْ وَلْيُمْلِلِ الَّذِي عَلَيْهِ الْحَقُّ وَلْيَتَّقِ اللَّهَ رَبَّهُ وَلَا يَبْخَسَ مِنْهُ شَيْئًا فَإِن كَانَ الَّذِي عَلَيْهِ الْحَقُّ سَفِيهًا أَوْ ضَعِيفًا أَوْ لَا يَسْتَطِيعُ أَنْ يُمِلَّ هُوَ فَلْيُمْلِلْ وَلِيُّهُ بِالْعَدْلِ وَاسْتَشْهِدُوا شَهِيدَيْنِ مِنْ رَجَالِكُمْ فَإِن لَّمْ يَكُونَا رَجُلَيْنِ فَرَجُلٌ وَامْرَأَتَانِ مِمَّنْ تَرْضَوْنَ مِنَ الشُّهَدَاءِ أَن تَضِلَّ إِحْدَاهُمَا فَتُذَكَّرَ إِحْدَاهُمَا الْأُخْرَىٰ وَلَا يَأْبَ الشُّهَدَاءُ إِذَا مَا دُعُوا وَلَا تَسْمَعُوا أَنْ تُكْتَبَ لَهُ صَغِيرًا أَوْ كَبِيرًا إِلَىٰ أَجَلِهِ ذَلِكُمْ أَقْسَطُ عِنْدَ اللَّهِ وَأَقْوَمُ لِلشَّهَادَةِ وَأَدْنَىٰ أَلَّا تَرْتَابُوا إِلَّا أَنْ تَكُونَ تِجَارَةً حَاضِرَةً تُدِيرُونَهَا بَيْنَكُمْ فَلَيْسَ عَلَيْكُمْ جُنَاحٌ أَلَّا تَكْتُبُوهَا وَأَشْهَدُوا إِذَا تَبَايَعْتُمْ وَلَا يُضَارَ كَاتِبٌ وَلَا شَهِيدٌ وَإِن تَفَعَّلُوا فإِنَّهُ فُسُوقٌ بِكُمْ وَاتَّقُوا اللَّهَ وَاعْلَمُوا أَنَّ اللَّهَ بِكُلِّ شَيْءٍ عَلِيمٌ) (الآية 282) من سورة البقرة.

وقوله تعالى : (فَإِنِ اللَّهُ سَرِيعُ الْحِسَابِ) (الآية 19) من سورة آل عمران وقوله عز من قائل:

(وَلَا تُسْرِفُوا إِنَّهُ لَا يُحِبُّ الْمُسْرِفِينَ) (الآية 141) من سورة الأنعام.

وفي السنة النبوية الشريفة فإن النبي الحبيب محمد صلى الله عليه وسلم كان يتخذ المحاسبين والكتّاب لغرض ضبط الأموال للمعاملات والديون والصدقات ومنهم حديفة بن السليمان والزبير بن العوام رضي الله عنهما.

المحاسبة في الدولة الإسلامية حتى أصبح للمحاسبة دور اجتماعياً بارزاً كالمحاسبة عن الزكاة والغنائم وغيرها. وتطرقوا إلى هذه الدفاتر بالترقيم والختم بختم الوالي أو السلطان، وكان التسجيل يتم من يمين الدفتر بالنسبة للإيرادات من زكاة وخراج، وجزية، وعشور وغنائم وميراث، وثروات البحار، والنذور وما شابه، بينما يتم التسجيل من يسار الدفتر بالنسبة للنفقات أو الاستخدامات كنفقات الحروب والتعليم وشق الطرق والعطايا للمحتاجين والمسجونين وفي الرقاب.

كما في قوله عز وجل : (إِنَّمَا الصَّدَقَاتُ لِلْفُقَرَاءِ وَالْمَسْكِينِ وَالْعَامِلِينَ عَلَيْهَا وَالْمُؤَلَّفَةِ قُلُوبُهُمْ وَفِي الرِّقَابِ وَالْغَارِمِينَ وَفِي سَبِيلِ اللَّهِ وَابْنِ السَّبِيلِ فَرِيضَةً مِّنَ اللَّهِ وَاللَّهُ عَلِيمٌ حَكِيمٌ) (الآية 60) من سورة التوبة، حتى إن كثير من أساليب وطرق التسجيل كانت أساساً لملامح أو ظهور فكرة القيد المزدوج الذي تبلور على يد عالم الرياضيات الإيطالي لوقا باشيلو (luca pacilo) عام 1494 ميلادي [3]ص5.

بدأت تظهر المحاسبة العلمية في أواخر القرن الخامس عشر، عندما نشر عالم الرياضيات الإيطالي في كتابه عن النظرية في علم الرياضيات وقد خصص فصلاً كاملاً لنظرية القيد المزدوج في قيد المعاملات المالية، حيث أرسى مبادئ المحاسبة الحديثة التي كان لها الوقع الكبير والأثر البالغ الأهمية على وظيفة المحاسبة. ولذلك أطلق عليه الأب للمحاسبة العلمية الحديثة، إذ لا يقل ما توصل إليه هذا العالم آنذاك عن أي اكتشاف علمي كبير متحقق مقارنة مع السنوات الحالية، وبالأخص إذا ما علمنا

بأنه لا يمكن بالإمكان ومنذ أكثر من خمسمائة سنة إجراء أي تغيير جذري على هذه النظرية في المحاسبة [2] ص ص 23-24 .

مع بدايات القرن الخامس عشر تسارعت وتطورت مع الأوضاع الراهنة وتطورت المحاسبة نتيجة لعوامل مؤثرة عديدة ساعدت على نمو هيكل وإطار متكامل لحقول ومعارف المحاسبة العوامل الرئيسية التي أثرت على المحاسبة تشتمل ما يلي [2] ص ص 24-25:

1. قيام الثورة الصناعية وما نتج عنها من تحول الإنتاج المنزلي إلى الإنتاج المصنعي، وما رافق ذلك من الحاجة إلى رؤوس أموال من أسواق المال، وما ترتب عنه من الحاجة الماسة إلى مجموعة دفترية محاسبية لحماية ومتابعة هذه الأموال، والحاجة إلى نظام محاسبي قادر على تصفية أعمال وأموال المنشآت التي تتعرض للإفلاس (من اليسر إلى العسر) جراء زيادة المنافسة.

2. ظهور شركات السكك الحديدية، التي تتصف بالاستثمارات المالية الكبيرة وحاجتها الماسة إلى الوصول ثابتة ذات تكلفة عالية، وارتفاع تكاليف الإصلاح والصيانة للمعدات وترميم المباني، وبالتالي برزت أهمية التمييز بين الكلف الرأسمالية والكلف الأيرادية.

3. تأسيس مهنة المحاسبة، حيث كان أول جهة محاسبية متخصصة هو معهد محاسبي الجارتر في اسكتلندا عام 1854، وبعدها معهد محاسبين الجارتر في انكلترا وويلز عام 1880، والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام 1887. و هذه المعاهد المحاسبية وضعت إجراءات مزاوله المهنة، ومتطلبات المعرفة المحاسبية لأعضائها الذين يزاولون مهنة المحاسبة.

4. فرض ضريبة الدخل على الأفراد والمنشآت، حيث سنت الحكومة الأمريكية عام 1913 قانون ضريبة الدخل، الذي ساعد على تطور المحاسبة، التي يعتمد على تقاريرها في تحديد ضريبة الدخل المتحققة السنوية، وبالتالي الاهتمام المتزايد وتنظيم السجلات المحاسبية.

5. ظهور الإدارة العلمية، حيث انه نتيجة لتطور المشروعات الصناعية وزيادة مشاكلها الإدارية، ظهرت الحاجة إلى بلورة أسس الإدارة العلمية التي أسسها تاييلور وجلبرت وآخرون خلال الفترة ما بين عامي 1885-1920 م. التي وضعت الأسس التي تستند إليها مبدأ « أن ما لا يمكن قياسه لا يمكن إدارته » و لذلك فقد كان للمحاسبة الأثر الكبير و البالغ الأهمية في قياس الأحداث الخاصة بالمدخلات والمخرجات للإنتاج، وبالتالي رفع أداء الانجاز الإداري عن طريق دراسة المحاسبة كأداة للرقابة الإدارية.

6. استخدام الحاسبات الالكترونية العملاقة في منتصف القرن العشرين، حيث أصبح للمحاسبة شأن كبير إذ ساعدت هذه الحاسبات الآلية على تنفيذ العديد من الإجراءات والمتطلبات المحاسبية، وأعطت المحاسبة الفرصة لدراسة وتطوير الجوانب الأخرى الفعالة من المحاسبة. هذا من جهة ومن جهة

أخرى ساعدت على توفير وسائل عديدة و متطورة في دراسة المعلومات المحاسبية وتحليلها وعرض نتائجها على المستفيدين بشكل أفضل وأدق وأسرع.

كل ذلك دعا المحاسبة إلي توفير البيانات اللازمة لأغراض، وجهات مختلفة، وتوفير الأساليب والأدوات المناسبة لتسجيل تلك البيانات وعرضها وتحليلها، مما أدى إلي تطور علاقة المحاسبة بالعلوم الأخرى فتعددت حقولها وفروعها، ومن الطبيعي أن يشمل الحديث عن التدقيق والرقابة وذلك لان تطورهما مرتبط بتطور المحاسبة، باستثناء المراحل المبكرة من الحضارة الإنسانية، حيث سادت الصفات التجارية والعمليات المالية الصغيرة، فكان بمقدور الفرد القائم عليها ضبطها بنفسه. بينما على مستوى الدول والإمبراطوريات، فإنها احتاجت إلى أنظمة لفحص ومراجعة الحسابات العامة كما في عهد الفراعنة كذلك الإغريق والرومان، ودل على ذلك استخدام مصطلح **Audire** ومعناها يستمع والمشتقة منها كلمة مدقق حيث كان يطلب من المحاسبين الحضور أمام المدقق لقراءة حساباتهم. وهكذا كان الحال وربما أكثر في الدولة الإسلامية كما لاحظنا. وفي العصر الحديث تطور مهنة التدقيق حتى وصلت إلى المستوى مرموق بين المهن [3] ص ص 5-6.

2.1.1. تعريف المحاسبة وأنواعها

بعد تطرقنا للنشأة المحاسبة والبعد التاريخي لتطورها وترابطها وتكاملها مع بقية العلوم الأخرى وحقول المعرفة لخدمة المجتمع سنحاول تعريف المحاسبة وفق الأفكار والأدبيات المحاسبية.

1- تعريف المحاسبة:

أجمع الباحثون والدارسون المحاسبة ومبادئها كونها علم من العلوم الاجتماعية الإنسانية وأيضا حقول وفروع المعرفة. لكن أكثر للعلوم الاجتماعية قريبا ومساواة من المحاسبة هو بلا شك والملاحظ عنه علم الإقتصاد والذي اعتمدت عليه وأخذت منه المفاهيم الضرورية وطوعتها لاستخداماتها. أما في وقتنا الحالي والحاضر لتتوصل وتمتد إلى فروع أخرى علم الإدارة، علم الاجتماع، وعلم القانون... الخ تجاوز وتوصلت على بعض العلوم التجريبية البحثية مثل علم الرياضيات، والإحصاء وغيرها ارتباط المحاسبة بعلاقة وثيقة بكثير من العلوم [3] ص 6، حيث تعتمد عليها في تطوير أسسها وطرقها وأساليبها، والواقع أن التطور في هذه العلاقة يزداد شيئا فشيئا حتى يصل إلى التكامل في كثير من الجوانب .

أ- المحاسبة والقانون **Law**: لا غنى للمحاسبة عن كثير من التشريعات القانونية المحلية والدولية، بل هي دليل عمل يوجب التقيد بالأحكام الواردة في القانون. ثم إن العمليات التجارية توجب قيام علاقات مختلفة بين المشروع والغير، تترتب عليها آثار قانونية ينبغي في المحاسبة معرفتها وكيفية التعامل معها قبل إثبات العمليات في سجلات المشروع، وخصوصا ما يتعلق منها بالأوراق التجارية وقوانين

الشركات في الإفلاس والتصفية، وتوزيع الأرباح. وكل ما يتعلق بالجهات القانونية والقضائية للمحاسبة.

ب- المحاسبة والاقتصاد Economy : يهتم علم الاقتصاد بتوزيع الموارد النادرة بين المشاريع والنشاطات المختلفة وداخل المشروع الواحد بهدف تحقيق أقصى منفعة خدمة لرفاهية المجتمع، فيضع لذلك الأسس والنماذج النظرية لاستغلال الموارد الاقتصادية المتاحة، ويظهر هنا دور المحاسبة في ترجمة ذلك طالما أنها تهتم بقياس المنافع المتحققة وقياس النفقات اللازمة للحصول على تلك المنافع. النظرية الاقتصادية بحاجة إلى التأكد من أنها ممكنة التطبيق وهذا ما تساهم به عمليا المحاسبة في نفس الوقت الذي توفر فيه الكثير من البيانات والمعلومات اللازمة للقيام بمختلف الأبحاث والدراسات الاقتصادية النشطة داخل الاقتصاد [4]ص31.

وأصبح الاقتصاديين [3]ص ص 7-8 بتصرف يستخدمون المصطلحات والمفاهيم المحاسبة كالميزانية، وقائمة الدخل، كما أن المحاسبين أصبحوا يستخدمون مفاهيم ومصطلحات اقتصادية كأثر التضخم لتعديل القوائم المالية، وتكاليف الفرص البديلة وغيرها .

ج- المحاسبة والإحصاء والرياضيات والبحوث العمليات

Statistics, Mathematics and Operation Research.

إن كل المحاسبة والإحصاء يعتمد على الأرقام، فالإحصاء يعني بجمع البيانات عن الوقائع والأشياء وإيجاد العلاقة بينها. أما المحاسبة فتعتمد على الأرقام التي تنتهي بالقيم النقدية للعمليات الاقتصادية والمالية. أما العلاقة فتتضح من خلال اعتماد المحاسبة على الكثير من الأساليب والطرق الإحصائية وفي مختلف مراحل خطوات العمل المحاسبي كما في تحليل وتبويب بياناتها ونتائجها أو عند إعداد البحوث والدراسات المحاسبية، بينما الإحصاء يعتمد على البيانات المحاسبية لإعداد التفسيرات والتقديرات والتوقعات المستقبلية سواء ذلك على مستوى المؤسسة الاقتصادية أو على مستوى الإقتصاد الوطني .

أما بالنسبة للرياضيات وبحوث العمليات فهناك العديد من العمليات تتم صياغتها والتعبير عنها بموجب معادلات أو نماذج رياضية سواء في المحاسبة أو التدقيق كما تستعين المحاسبة بالرياضيات فيما يتعلق بالقياس المحاسبي .

د- المحاسبة والإدارة Management : تتكامل المحاسبة وعلم الإدارة إلى درجة كبيرة، فالمحاسبة تستعين بالأسس والضوابط والإجراءات والطرق المتبعة في علم الإدارة لتنظيم عملها وإعداد بياناتها ومعلوماتها. ونبين هذا التفسير بين المحاسبة والإدارة لاحقا، كما نجد في حقول المحاسبة الإدارية لها علاقة مباشرة بالمحاسبة والإدارة .

هـ- المحاسبة وعلم الحاسبات Computr Science: إن أهم أبرز سمات هذا العصر هو استخدام الحاسوب في مختلف المجالات، وعلم الحاسوب هو علم استخدام الآلات الإلكترونية ويختص بإدخال البيانات ومعالجتها وفقا لمجموعة من الأوامر المنطقية بقصد الحصول على مخرجات معينة، ونادرا ما

نجد في الوقت الحاضر عمل وخصوصا في المحاسبة دون استخدام الآلات الإلكترونية، وما يرتبط بها من تقنيات حديثة ذلك لأن هذه الآلات تسهل جمع البيانات مهما كان حجمها كبيرا أو تقوم بتحليلها وتسجيلها وتلخيصها لتجهيز المعلومات في الوقت المناسب وبدقة كبيرة جدا بما يزيد ويحسن الرقابة والضبط الداخلي إضافة إلى القدرة الهائلة على تخزين البيانات المحاسبية وسهولة استرجاعها وفي ذلك توفير لكثير من الوقت والكلفة. وهذا كله يفرض على المحاسبة المزيد من الفهم والاستيعاب لاستخدام الحاسوب والاستفادة منه على الوجه الأكمل.

كما نجد العلاقة بين الحاسوب وتطور المحاسبة [5]ص18 كان ينظر إلى المحاسبة أنها تهتم بمسك الدفاتر والسجلات للعمليات الماضية وأن مهمتها هي التأكد من دقة الأرقام التي تظهر بالقوائم المالية، دون الإهتمام بدرجة كبيرة بمدى ارتباط المعلومات التي تنتجها الوظيفة المحاسبية بتخطيط لمستقبل المشروع، وحاليا يواجه المحاسبون حقيقة وهي أن نوع المعلومات التي كانت تنتج في الماضي قد لا تكون مرتبطة باحتياجات مستعملي هذه المعلومات، ونلاحظ أن تركيز مهنة المحاسبة تحول من مسك الدفاتر الدقيقة إلى تقديم المعلومات التي يحتاجها متخذ القرارات. ومن جهة أخرى فإن المحاسبة [3]ص9 تقدم العمل في مجال علم الحاسبات من خلال توفيرها لقاعدة من الطرق والمبادئ والإجراءات والسجلات التي تسهل وضع البرمجيات الملائمة لخدمة الأعمال .

و- المحاسبة والعلوم الهندسية Engineering Sciences: [3] كما هو معلوم إن لكل نشاط من النشاطات الاقتصادية وسواء كان ذلك في الصناعة أو الزراعة أو التجارة أو في غيرها ، خصوصية معينة تترجم من وجهة نظر هندسية تصبح بدورها سهلة الإستيعاب من قبل المحاسبة، والمحاسبة بحاجة إلى فهم هذه الخصوصية لمعرفة كثير من الأمور التي تتعلق بنواحي الإنفاق وتقدير أعمار الأصول الثابتة واستهلاكاتها. وكذلك لغرض تقدير الإيرادات وإعداد الموازنات وتوفير البيانات اللازمة لاتخاذ القرارات. والمحاسبة بدورها ومن خلال ما تقدمه من بيانات ومعلومات لها تأثير كبير على أنماط العمل وأساليب الإنتاج وبعبارة أشمل في تخطيط الإنتاج وتنفيذه والرقابة عليه .

عرفت جمعية المحاسبين الأمريكية (AAA) عام 1941 في إحدى التقارير الصادرة عنها المحاسبة بأنها: فن تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث التي طبيعة مالية، وتفسير النتائج التي تسفر عنها هذه العمليات والأحداث [6]صص 19-20. وبهذا التعريف ثم وصف المحاسبة كونها :

1- مهنة تتم مزاولتها

2- نظام يختص بتسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث الاقتصادية التي تحدث في النشأة ثم يتولى تفسير النتائج التي تترتب على هذه العمليات والأحداث

نجد تعريف (هوام) : المحاسبة عبارة عن تقنية كمية لمعالجة (المعلومات) البيانات الناتجة عن حركة

الأموال بين الأعوان الإقتصاديين في إقتصاد ما [7] ص9

والتعبير عن هذه الحركة المعقدة والمتنوعة تتم عن طريق التسجيل، الترتيب وتلخيص البيانات.

فالفارق بينها وبين التقنيات الكمية الأخرى (الإحصاء، البحوث العمليات، والإقتصاد القياسي... إلخ) هو أن المحاسبة تتمتع بممارسة طويلة على مستوى مختلف المؤسسات .

وضع (الكبيسي) تعريف للمحاسبة بأنه [3]ص36: علم ترجمة الأحداث الإقتصادية لمختلف النشاطات بلغة خاصة تستند إلى جملة من المبادئ العامة في التحليل والتسجيل والتصنيف والتلخيص وإعداد التقارير والتفسير للمعلومات المالية فيما يتعلق بالنتائج، وتخصيص الموارد وإتخاذ القرارات .

Accounting is science translate the economical events of an entity, according to language which depending ou a certain number of general principles in analyzing, recording, classifying, summarizing, reporting and interpreting the financial information which necessite the results, resources allocation and decision making .

إن الجدل القائم حول ما إذا كانت المحاسبة علما بذاتها مازال مفتوحا لكننا نخلص مما تقدم بأن المحاسبة [4]ص32 عبارة عن مجموعة من المعارف المنهجية أي معرفة (linepdisci) وأن هذه المعرفة تنتمي لعلوم الملاحظة - العلوم الإجتماعية - وبالرجوع إلى التعريف الأول نستطيع القول بأن المحاسبة هي: طريقة علمية (linepdisci) لجمع ، معالجة وتفسير المعلومات المتعلقة بالتدفقات الحقيقية والمالية القابلة للقياس والتي تخرج تدخل وتبقى في وحدة إقتصادية، وفق طرق معينة وحسب مبادئ وفروض متفق عليها، ثم تصدر تقارير عن القوائم المالية لتلبية حاجة مختلف قراء هذه القوائم [8]ص23، وعليه إستطاعت المحاسبة خلال تاريخها من إنتاج معارف نظرية كانت ضرورية لإستمرارها، وإستطاعت أن تقدم اليوم بهذه التقنية المعلومات عنها، فالتقنية والعلم تكاتفوا تعاضدا لأجل

ظهور منتج مولود جديد [تقنية / علم المحاسبة - Techno science comptable]

على اعتبار المحاسبة علم من العلوم الاجتماعية والإنسانية، فالمحاسبة حقل معرفة تطبيقي وهنا تبرز فلسفة المحاسبة فن أم علم؟ فنجد مجال تقويم الطبيعة العلمية للمحاسبة ثلاثة آراء [9]ص ص137-138: المحاسبة فن، المحاسبة فن وعلم، المحاسبة علم. فهناك عدد غير قليل من المحاسبين - الممارسين منهم بخاصة - يميلون إلى اعتبار المحاسبة فنا يخدم إجراءات التطبيق العملي، ويعارضون اعتبارها علما له مجاله وأهدافه وفروضة ومفاهيمه ومبادئه، ويرون بالتالي أن البحث في فلسفة المحاسبة ما هو إلا مضيعة للوقت، ولا يفيد في تطوير المحاسبة نظرا لأن تطويرها - حسب اعتقادهم - يتم بفعل عوامل اقتصادية وقانونية وإدارية لا تملك المحاسبة إزاءها إلا أن تلبية حاجاتها وما مبادئ المحاسبة - في رأي هؤلاء - إلا تعميما للممارسة العملية السائدة في مرحلة م المراحل *

ويأخذ البعض الآخرين من المحاسبين موقفا وسطا، فيعدون المحاسبة فنا وعلما بأن واحد، وهذا الموقف الوسط، ككل موقف وسط، لا يحل المشكلة في شيء، فإما أن تكون المحاسب علما يتسم بالموضوعية وله أصوله ومبادئه، وإما أن تكون فنا يعطيها المحاسب طابعه الذاتي. فالمحاسبة كما تعتبر

فنا بجانب اعتبارها علماء، لأن المحاسب يعمل على تسجيل الحوادث التي تم حدوثها فعلا، وإن كان يعمل أيضا على اكتشاف الحقائق بغية تسجيلها. وعلى ذلك فإنه يبدو أن اكتشاف الحقائق يجب أن يكون علميا في طريقته، ولكن عرضها في الحسابات يجب أن يتخذ طبيعة الفن.

أما الرأي الثالث، يعد المحاسبة علما يتكون من مستويات متعددة من التجريدات والتعميمات، ويقدم تفسيراً وتنبؤاً وفق شروط ومناهج البحث العلمي.

ويشاطر الباحث رأي الأخير الذي يعتبر المحاسبة علما لأنها مفاهيم و تعاريف أهداف ونظريات وأسس ومبادئ... الخ أي البناء الفكري النظري للمحاسبة، ومن هنا يترك الباب مفتوحا أمام الباحثين لتطوير النظرية ورفع مستواها المعرفي العلمي للمحاسبة

ويمكن تعريف المحاسبة بأنها اصطلاح مالي أطلق على حقل المعرفة موجه لتقديم العديد من المعلومات الرقمية طبقا لاعتبارات قانونية وإقتصادية، من خلال حسابات التي تتم على شكل تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث ذات الطابع المالي [10] ص 11 والإقتصادي وتتلخص فيما يلي [10]:

1/ التسجيل : هو تسجيل جميع العمليات المالية في دفتر أو مجموعة من الدفاتر لأننا لا يمكن الإعتماد على الذاكرة في هذا المجال

2/ التبويب : هو ترتيب جميع البيانات وتصنيفها مع فرز العمليات والمعلومات ذات طبيعة واحدة

3/ التلخيص : هو تركيز البيانات التي تم تسجيلها وتبويبها في صورة معلومات مفيدة على شكل تقارير أو قوائم توضح النتائج والحقائق المالية .

ونجد أيضا بأن : المحاسبة نشاط خدمي يقوم على التسجيل تبويبا وتلخيصا وتحليلا للعمليات والفعاليات الإقتصادية ذات القيم المالية سواء التاريخية أو التنبؤية استنادا إلى فروض ومبادئ محاسبة لتزويد المستخدمين أصحاب المصالح بقوائم مالية ذات غرض عام إضافة إلى معلومات خاصة لمستخدمين معينين [9] ص 205

ونجد تعريف المحاسبة أنها الأداة التي تصف نشاط منظمة ما بإحداثها ومعلومات المالية، وتعتمد على التسجيل Recording والتبويب Classifying والتبويب Summarizing وتلخيص حقائق وأحداث ذات طابع مالي في المنظمة، وتهتم بعرض Reporting البيانات عن هذه الوحدة إلى الجهات التي يهملها التعرف على معلومات عن أداء المؤسسة [11] ص 10

إن تعريف المحاسبة ينطلق من تحديد نطاق عمل المحاسبة وطبيعة الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها. وحيث تتوفر للمحاسبة مفاهيم متعددة، لذلك فإنه برزت تعاريف متعددة لها أيضا. إلا أنه يمكن إيجاد ثلاث مفاهيم أساسية للمحاسبة، وتشمل : [2] ص 25

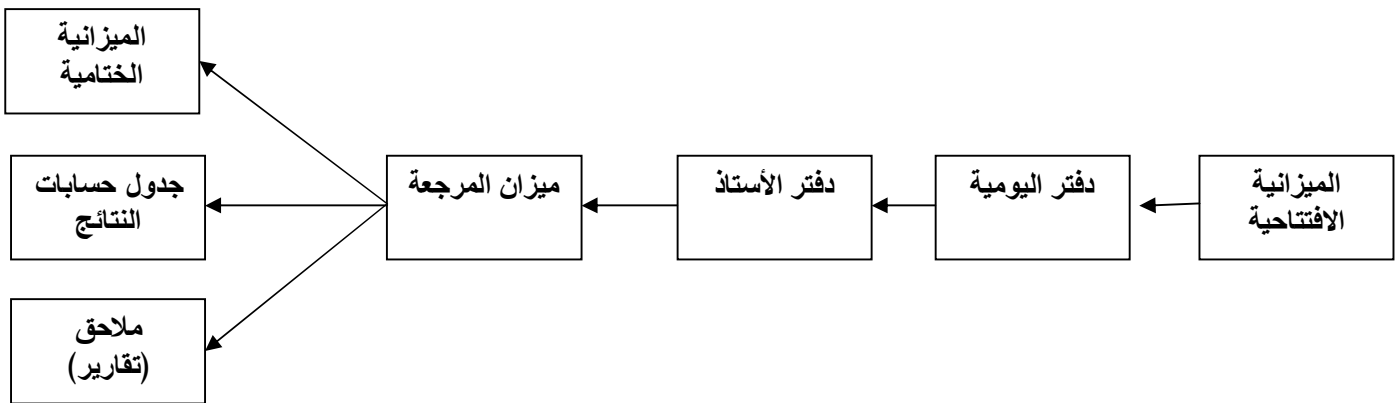
الأول : على أنها وظيفة من وظائف المؤسسة في الهيكل الإداري .

الثاني : على أنها نظام من الأنظمة الفاعلة في المؤسسة

الثالث : على أنها علم من علوم المعرفة

ومن هذا يمكن استخلاص تعريف شامل يضم التعاريف الثلاثة المذكورة، وكما عرفته جمعية المحاسبة الأمريكية بأن المحاسبة " عملية تحديد وقياس وتوصيل معلومات إقتصادية يمكن إستخدامها في عملية التقييم وإتخاذ القرارات من قبل مستخدمي المعلومات [2]ص26"

بناء على ما سبق يعرف الباحث المحاسبة على أنها : علم وفن تهدف إلى تقييد وتسجيل الإحداث الإقتصادية والمالية (تدفقات داخلية وخارجية) وترحيلها وتبويبها وتلخيصها في شكل جداول وملخصات خلال فترة زمنية معينة .



الشكل رقم 1 : يوضح مفهوم المحاسبة (آليات)

2- أنواع المحاسبة (حقول) :

نتيجة التطور الحضاري والإقتصادية وتشعب العمل المحاسبي في ميادين مختلفة، برز التخصص في العمل، وأخذ المحاسبون في تقسيم المحاسبة إلى فروع متخصصة يعالج كل فرع منها ناحية معينة ويبحث في مجالها، ومن ضمن فروع المحاسبة الآتي : [1]ص ص6-7

أ - المحاسبة المالية Financial Accounting : يعد هذا الفرع العامل المشترك في كل مشروع، حيث يحتاج إلى تسجيل العمليات التجارية و تصنيفها إلى حسابات، وتلخيصها على شكل قائمة أو كشف، ومن ثم استخراج نتائج من ربح أو خسارة وإظهار مركزه المالي .

ب - المحاسبة الحكومية Government Accounting : يستخدم هذا الفرع في المؤسسات الحكومية والهيئات العامة ذات التبعية الحكومية، وهذه المؤسسات لا تهدف في الأصل إلى تحقيق الأرباح، وإنما تسعى لخدمة أفراد المجتمع، وتشمل المحاسبة الحكومية تسجيل عمليات تحصيل الموارد الحكومية وصرفها وتقديم التقارير الدورية عنها إلى إدارة تلك المؤسسات أو الهيئات التشريعية ورجال السياسة والإقتصاد. وعليه فإن المحاسبة الحكومية تخدم أغراض التخطيط والمناعبة والرقابة على أموال الدولة .

ويختلف نظام المحاسبة الحكومية عن نظام المحاسبة في المشروعات التجارية، من حيث تصميم المستندات والسجلات وأساس القيد، غير أنه في الآونة الأخيرة ظهر اتجاه نحو إدخال المحاسبة التجارية في المحاسبة الحكومية.

ج- محاسبة التكاليف **Cost Accounting** : يهتم هذا الفرع من المحاسبة بتحديد تكلفة وحدة أي نشاط في المشروع كالبضاعة أو القسم أو منطقة البيع الجغرافية، أو مرحلة من مراحل الإنتاج، أو خدمة معينة. وتهدف محاسبة التكاليف إلى مراقبة كل عنصر من عناصر الإنتاج المؤثرة في التكلفة وذلك بتصميم وإستخراج البيانات اللازمة لحساب التكلفة وقياسها ومراقبتها، وتزويد الإدارة بالمعلومات الضرورية للتخطيط واتخاذ القرارات المناسبة.

د - المحاسبة الإدارية **Management Accounting**: يهتم هذا الفرع من المحاسبة بإعداد الحسابات والبيانات والإحصائيات، وتقديمها إلى الإدارة لتمكين من فرض الرقابة على عمليات المشروع وعلى تكاليفه واتخاذ القرارات الضرورية في الوقت المناسب، لمعالجة أي انحراف عما خطط له. وبالتالي يمكننا القول بأن وظيفة المحاسبة الإدارية هي تقديم وإظهار وإعداد البيانات التي تساعد الإدارة على التخطيط ورسم السياسات ومراقبة التنفيذ واتخاذ القرارات الحكيمة .

ذ - المحاسبة الضريبية **Tax Accounting**: يهتم هذا الفرع من المحاسبة بعرض البيانات المحاسبية اللازمة لتحديد الربح الخاضع للضريبة وفق أحكام النصوص القانونية للضرائب. وقد تشعبت قوانين الضرائب وتعددت ، لذا أدى ذلك إلى تخصيص بعض المحاسبين في هذا الحقل لتقديم الآراء من أجل تقريب وجهات النظر في القضايا الضريبية التي قد تختلف فيها دائرة ضريبة الدخل مع إدارة المشروع وحلها ، والإتفاق على مقدار الضريبة الواجبة الأداء.

هـ - تدقيق الحسابات **Auditing** : يهتم هذا الفرع من المحاسبة في فحص أنظمة الرقابة الداخلية والمعلومات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والسجلات المالية ، لتقديم التقارير التي تتضمن الآراء الفنية المحايدة عن مدى صحة هذه المعلومات ودقتها ودرجة الإعتماد عليها وتمثيلها لنتيجة عمل المشروع من ربح أو خسارة ولمركزها المالي .

3.1.1. طبيعة المحاسبة كنظام للمعلومات

باعتبار المحاسبة علما من العلوم الاجتماعية و الإنسانية تهتم بتقييم و ترتيب الأنشطة الخدمية للمجتمع و التي تعتمد و تتركز في مجملها على تزويد الأطراف المهتمة بالأمر المالية للوحدات الاقتصادية المختلفة، بالمعلومات لاتخاذ قرارات مالية إستراتيجية تتصل بنشاط المؤسسة .

وأيضا يشمل نظام المعلومات المحاسبي [12]ص21 على خصائص ينفرد بها عن خصائص نظم المعلومات. وهذه الخصائص مصدرها طبيعة المحاسبة التي تتعلق بالتأثير الاقتصادي للأحداث التي تؤثر على أنشطة المشروع. وعلى ذلك يقبل نظام المعلومات المحاسبي البيانات الاقتصادية الناتجة من الأحداث الخارجية (العمليات) أو العمليات الداخلية.

ومن جانب المخرجات ينتج نظام المعلومات المحاسبي المستندات. التقارير والقوائم والملاحق وغيرها من معلومات المخرجات التي يتم التعبير عن محتواها بشكل مالي. هذه المعلومات تساعد على توجيه الانتباه واتخاذ القرار في ظل ظروف المخاطرة والمنافسة.

كما يتمثل نظام المعلومات المحاسبي بصفة عامة في مجموعة من الإجراءات التي توفر عند تنفيذها معلومات متنوعة ومختلفة تدعم وتبني من عملية صنع واتخاذ القرارات عند كافة المستويات الهيكل التنظيمي للمؤسسة الاقتصادية، ويكمن الهدف الرئيسي من المعلومات التي يقوم بتوفيرها النظام المحاسبي في مساعدة إدارة المؤسسة الاقتصادية في تحقيق وظائفها وأهدافها [13] ص 23.

نجد أن نظام المحاسبي [5] ص 17 هو تنظيم للنماذج والسجلات والتقارير الملحق لتسهيل إدارة الأعمال والهدف من النظام المحاسبي هو تقديم المعلومات عن تكلفة إنتاج السلع المختلفة للشركات الصناعية، وفي البنوك يتطلب الأمر تقديم معلومات عن الودائع المقدمة والشيكات المسحوبة والاستثمارات التي تمت عموماً فان كل نظام محاسبي يتكون من [14] ص 32:

- مجموعة النماذج المطبوعة مثل الفواتير والشيكات والتقارير التي تستخدم لوضع نظام محاسبي؛
- مجموعة من الدفاتر من أجل تسجيل القيود اليومية الأولية هذه الدفاتر تتكون من عدد كبير من اليوميات المساعدة؛
- مجموعة من دفاتر الأستاذ يتم تسجيل المعلومات فيها كما يتم تلخيصها وتجميعها تحت أسماء الحسابات؛
- مجموعة من التقارير أو الوثائق الشاملة مثل ميزان المراجعة الميزانية قوائم جدول حسابات النتائج.

ويلعب نظام المعلومات المحاسبي من خلال ما يتم توفيره من معلومات دور هاماً وحاسماً في حل كل المشاكل واتخاذ القرارات في ظل ظروف المخاطرة والمنافسة كما تعتبر تلك المشاكل والقرارات التي تمثل [13] ص 23-24 التحدي الأكبر للدور الذي يمكن أن يلعبه المحاسب الإداري المبدع في هذا المجال الأمر الذي يتم بمقتضاه اللجوء إلي نظم معلومات أخرى بديلة مثل نظم دعم القرارات والنظم الخبيرة.

توضيحاً لمفهوم النظام المحاسبي والذي ينظر إليه كنظام للمعلومات على أنه " مجموعة من النظم والطرق والإجراءات المحكومة بمبادئ وقواعد سليمة تتبع من أجل تشغيل البيانات عن العمليات المالية التي تحدث في المنشأة بهدف إنتاج معلومات مالية " [15] ص 59

وتؤدي المحاسبة دورها كنظام للمعلومات في عملية مستمرة ومتكاملة يمكن تحديد معالمها الرئيسية في ثلاث خطوات متتالية هي : [6] ص 21-22

- حصر العمليات المالية المتعلقة بنشاط المؤسسة وتمثيلها في صورة بيانات أساسية PRIMARUOR BASIC DATE تسجيل في الدفاتر المحاسبية.
- تشغيل أو معالجة PROCESSING البيانات الأساسية وفق مجموعة من الفروض أو المبادئ المحاسبية المتعارف عليها لتتحول هذه البيانات بعد تشغيلها في النظام المحاسبي إلى معلومات INFORMATION مالية تخدم أغراض مستخدمي هذه المعلومات.
- إيصال CIMUMUNICATING المعلومات التي تتم معالجتها إلى الأطراف ذات المصلحة وذلك بواسطة مجموعة من التقارير المالية .FINANCIAL REPRTS.

تعتبر المعلومات الحاسبية الأداة الأساسية لعملية اتخاذ القرار [4]ص45 ويتوقف نجاح هذه الأخيرة بدرجة كبيرة على مدى صحة ومصداقية المعلومات ودقتها في تمثيل الواقع الذي يعتبر محددات القرار السليم، ولعله من المتطلبات الأساسية للتسيير الحديث للمؤسسة الاهتمام بجمع ومعالجة البيانات واستخدام المعلومات لفعالية خاصة في ظل التغيرات المستمرة والمتلاحقة التي تشهدها بيئة ومحيط المؤسسة.

وقد عرف نظم المعلومات المحاسبية [16]ص24 بأنه احد عناصر المنظمة وذلك بجمع، وتصنيف ومعالجة وتحليل واتصال مالي موجه، واتخاذ القرارات والمعلومات للجهات الخارجية بالشركة (مثل المستثمرون، الدائون، ووكالات الضريبة) والجهات الداخلية (للإدارة بشكل أولي).
توضيحا وضبط لمفهوم الأنظمة وأسبابها يرى الباحث نوعا من الأنظمة وهو النظام المحاسبي والذي يعتبر كنظام للمعلومات على أنه:

مجموعة من المكونات والعناصر أي النظم والطرق والأساليب وأيضا الإجراءات المضبوطة بمبادئ وقواعد وتدابير سليمة تتبع من اجل تشغيل البيانات عن العمليات المالية والاقتصادية التي تحدث في المؤسسة بغرض وهدف إنتاج معلومات مالية.

وعليه المحاسبة كنظام للمعلومات تتشكل من أربعة عناصر رئيسية مدخلات النظام، وسائل المعالجة، مخرجات النظام، والتغذية العكسية.

1- المدخلات : INPUTS : بشكل عام تمثل المواد الأولية في العملية الإنتاجية، القوة العاملة من مهارة وكمية قوى، مكائن ومعدات ووسائل عمل، معايير من كل الأنواع صيانة الوسائل المنتجة، قوة التجهيز وغيرها.

2- المخرجات OUTPUTS : فهي نظام ليس بالضرورة تعيين كل المدخلات والمخرجات ولكن الإجراءات الاعتيادية يمكن أن تتمثل في النقاط أدناه :

- معلومات عن نتيجة نشاط المؤسسة أي الاستغلال أو ذلك النشاط الذي يضمن سيرورة حياة المؤسسة (ربح أو خسارة) خلال دورة مالية معينة ويحمل هذه المعلومات تقرير هو حساب النتيجة أو حساب الأرباح و الخسائر أو ما يسمى (قائمة الدخل) **Income Statement**.
- معلومات عن المركز المالي للمؤسسة في نهاية تلك الفترة ويحمل هذه المعلومات تقرير يسمى المركز المالي أو الميزانية العمومية **Balance Sheet**.
- معلومات عن التغييرات التي تحدث في حقوق المساهمين خلال الفترة المالية، ويحمل هذه المعلومات تقرير يعرف بقائمة التغييرات في حقوق المساهمين.

Statement of Changes in Shara Holders Equity

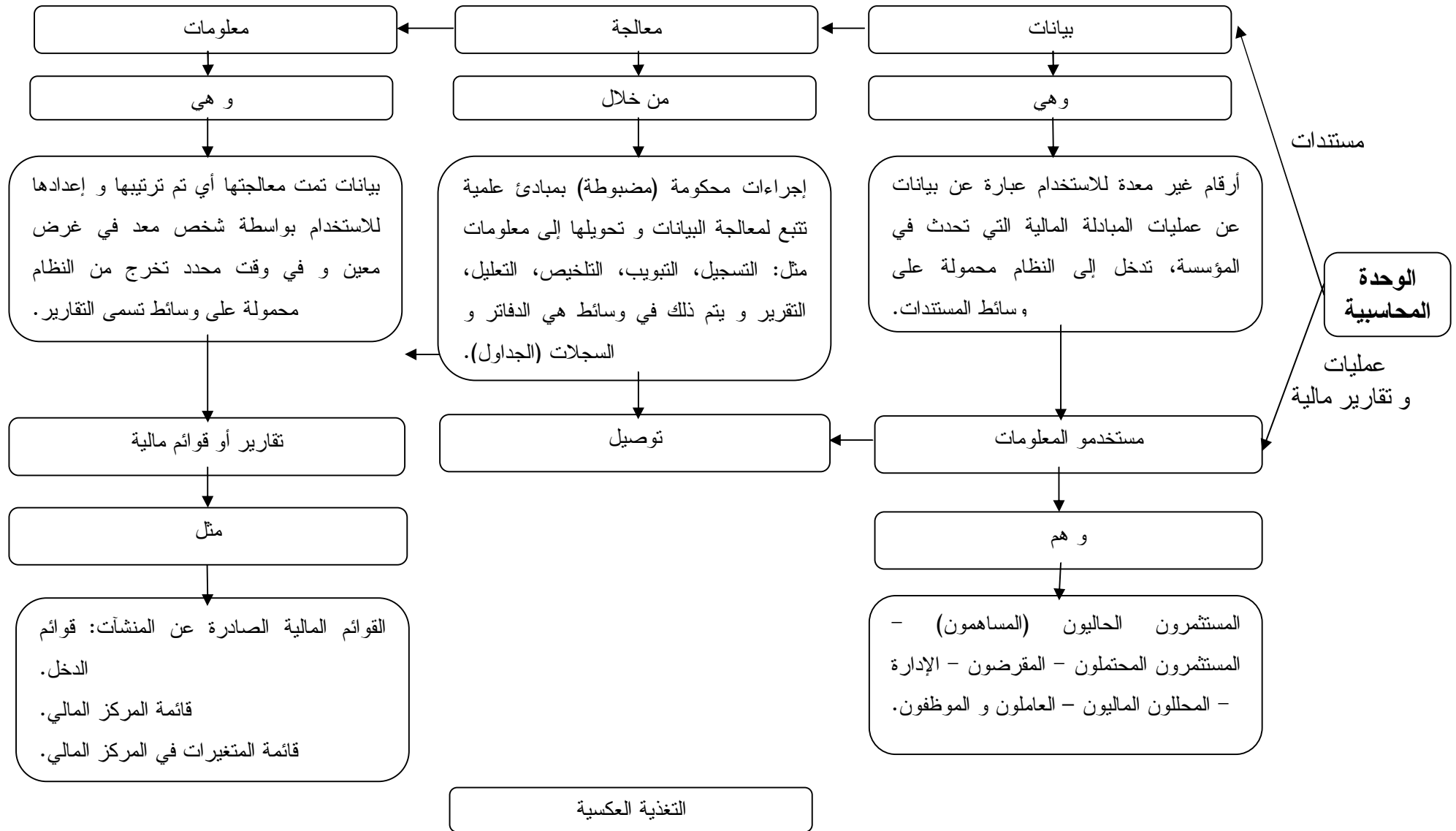
- معلومات عن التغييرات التي تحدث في المركز النقدي خلال فترة مالية محددة ويحمل هذه المعلومات تقرير يطرق بقائمة التدفقات النقدية **Statement of Cash Flows**.

3- المعالجات : PROCESSES : فهي تتمثل في مجموعة أفعال آلية أو يدوية التي بواسطتها يتم تحويل البيانات إلي بيانات أخرى
 أما المعالجة PROCESSING : تتم معالجة هذه البيانات بواسطة إجراءات مضبوطة بقواعد ومبادئ علمية معينة، وهذه الإجراءات والتدابير هي :

- التسجيل.
- التبويب أو التصنيف.
- التلخيص.
- تحليل النتائج.
- التقرير عنها.

ويتم القيام بهذه الإجراءات في دفاتر وسجلات محاسبية (جداول).

4- التغذية العكسية : FEED BACK : هناك عدد من التعاريف لها منها أنها مدخل للنظام بالشكل العكسي أو بمعنى آخر أنها: معلومات مستخلصة من عملية أو حالة تستخدم في مراقبة المعلومات التي تلقن مباشرة أو في المستقبل (القرارات) أو التخطيط لها أو تعديلها بما يتلائم مع العملية أو الحالة. ويمكن توضيح هذا الشكل الذي يبين المحاسبة كنظام للمعلومات كالتالي:



الشكل رقم 2: المحاسبة كنظام للمعلومات [15] ص 60

بعد توضيح الشكل السابق حول طبيعة المحاسبة كنظام للمعلومات وأهم العناصر المكونة للنظام المحاسبي فنجد هناك العديد من الأسباب لدراسة نظم المعلومات المحاسبية من قبل الطلبة، والمحاسبين والمهتمين والباحثون من خلال النقاط التالية[16]ص ص31-32:

- 1- إدراك مفهوم المحاسبة بأنه نظام معلومات حيوي
- 2- تزايد المعلومات كقيمة مهمة وفعالة في طبيعة المؤسسة
- 3- دراسة نظم المعلومات المحاسبية تعمل على تحسين في اتخاذ القرارات الإدارية في المؤسسة
- 4- دراسة نظم المعلومات المحاسبية تجعل الدارسين والمهتمين أكثر تفهما للمعالجات المحاسبية التي تنشأ ضمن المؤسسة
- 5- الموظفون الذين يبتغون تحقيق أهدافهم بكل كفاءة وفاعلية يحتاجون إلى دراسة نظم المعلومات المحاسبية
- 6- الضعف في الهمم في معرفة النظام وخاصة دورة النظام المحاسبي
- 7- الدعوة إلى دراسة نظم المعلومات المحاسبية وذلك لتعقد بيئة النظام في الوقت الحاضر ولزيادة المنافسة بين المنشآت لتحقيق أفضل كفاءة وفاعلية.
- 8- دراسة نظم المعلومات المحاسبية بشكل خاص ضرورة لمن لديهم رغبة في مهنة التدقيق والمراجعة والاستشارة، ولكل المهتمين بالتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.
- 9- دراسة نظم المعلومات ذات ضرورة ماسة للمتخصصين في تصميم وتحليل النظم وخاصة المهتمين بالحاسوب.
- 10- الفرصة لدى المهتمين في المحاسبة والتدقيق أن يكونوا أفضل بكثير بدراسة أصل نظم المعلومات المحاسبية.
- 11- أن نظام المعلومات المحاسبية ما هو إلا نظام فرعي صغير ضمن نظام الأنظمة، والبيئة التي تحيط في الجنس البشري، مما يدعوا إلى المعرفة المضافة لدور النظام وأهميته وكفاءته وفعاليتها وتأثيره على السلوك الداخلي والخارجي والبيئة المحيطة.
- 12- يعتبر موضوع نظم المعلومات المحاسبية مهم بسبب كونه أحد الموضوعات القليلة في هندسة المحاسبية مثل المحاسبة الإدارية، دراسة الموازنات الحكومية.

2.1. آليات و أسس بناء نظرية المحاسبة

1.2.1. الفروض المحاسبية

باعتبار الفروض المحاسبية مجموعة من المسلمات المقبولة عامة أي من الأشياء والفروض المتعارف عنها، والتي شاع استعمالها وانتشر في كل أرجاء أدبيات المحاسبة، وتحكم هذه الفروض في مجملها خطوات وإجراءات وتدابير الدورة المحاسبية، والتي تنتهي بتقييم نشاط المؤسسة من خلال تحقيق الأرباح وتلبية احتياجات الأطراف الخارجية. وأيضا تجد المحاسبون يصفون الفروض المحاسبية الرئيسية أساسا فهم البيانات والتقارير المالية (كالميزانية، وجدول حسابات النتائج.... الخ)، ويفترض المحاسبون أربعة فروض محاسبية أساسية هي [7]ص13:

أ- فرض الوحدة المحاسبية : أن القيام بالعمليات الاقتصادية يتم عن طريق الوحدات الاقتصادية والقانونية حيث يتم قياس وتلخيص النتائج المحاسبية بالنسبة لهذه الوحدات. حيث يوجد ثلاثة أنواع من الوحدات المحاسبية: المؤسسة الفردية، المؤسسة الخاصة (شركة مساهمة، شركة تضامن.... الخ) والمؤسسة العمومية، وبغض النظر عن الشكل التنظيمي للمؤسسة فإنها تعتبر وحدة محاسبية ويتم فصل عملياتها وأموالها من عمليات وأموال أصحابها ويؤدي هذا الفرض إلى الفصل بين عملية تحقيق الربح وعملية توزيعه.

ب- فرض استمرار الوحدة المحاسبية : يفترض المحاسبون دائما بان الوحدة المحاسبية ستظل تباشر أعمالها بصفة مستمرة دون أن يكون هناك اجل محدد لذلك، وهذا لا يعني أن المؤسسة ستظل موجودة بصفة دائمة ولكن ستظل قائمة لمدة كافية لتنفيذ الخطط الحالية، ولمقابلة التزاماتها التعاقدية إلا في حالة إفلاس المؤسسة العمومية الاقتصادية فإنها تلجأ إلى التصفية أيا كانت الوحدة الاقتصادية [3]ص26 فإنها من حيث المبدأ وجدت لتستمر و لفترة زمنية طويلة وغير معروفة ما لم تظهر قرينة موضوعية تبين خلاف ذلك، وبهذا يمكن ضمان حقوق الغير فيها مع إعطاء الوحدة الاقتصادية الفرصة الكافية لزيادة ثروتها ولتستعيد كلفة أموالها وتوزيع هذه الكلف على طول عمرها المقدر.

ج- فرض القياس النقدي [7]ص14: يفترض المحاسبون أن النقود تعتبر وحدة قياس نمطية ملائمة لتحديد وتقرير تأثير العمليات المختلفة .

وطبقا لذلك تعتبر النقدية (الدينار الجزائري مثلا) المقياس العام خلال كل مراحل دورة المحاسبية. ولكن هناك بعض المعلومات الضرورية من المستحيل التعبير عنها في صورة نقدية مثل: كفاءة الإدارة، تأثير عمليات المؤسسة على البيئة التي تعمل فيها.... الخ.

وعلى الرغم من أهمية مثل تلك المعلومات إلا أن ما يدرج في القوائم المالية (الميزانية ، جدول حسابات النتائج ...ألخ) من معلومات لا بد و أن يكون قابلا للقياس النقدي و في الحالات التي لا يمكن قياسها نقدا فإنه يعبر عنها في شكل ملاحظات توضيحية ترفق بالقوائم المالية.

ويستخدم الدينار الجزائري كوحدة قياس نمطية يفترض ثباتها ولكن نظرا للارتفاع المستمر في الأسعار في الجزائر فإنها تؤدي إلي تخفيض حجم الدينار الجزائري، ويؤدي هذا بطبيعة الحال إلى جعل فرض القياس النقدي من أكثر الأمور التي تثير الجدل في الفكر المحاسبي.

د- فرض استقلالية الدورات المحاسبية : بما أن الوحدة المحاسبية يفترض أنها مستمرة فلا يمكن التوصل إلي نتائج دقيقة و كاملة عن أعمال المؤسسة إلا عند تصنيفها وانتهاء أكمالها. فمستخدمو البيانات المحاسبية لا يمكنهم الانتظار إلى حين تصفية المؤسسة وذلك لأنها تتطلب بيانات عن فترات نقل حتما عن حياة المؤسسة كلها[7].

لذلك جاء افتراض الدورات المحاسبية وقسم حياة المؤسسة إلي فترات زمنية محددة عادة ما تكون الشهر، 3 أشهر، نصف سنة، وعامة تكون السنة أي الفترة المحاسبية تنتهي في 12/31/من كل سنة.

وتعتبر الفروض والافتراضات بمثابة نقطة البداية في بناء النظرية إذ تتمثل في تعميم ظاهرة معينة باعتبارها مقبولة قبولا عاما وكأنها حقيقة تم التوصل إليها إما باستخدام الأسلوب الاستقرائي أو الأسلوب الاستنباطي في دراسة الظواهر[6]ص49.

ومن أهم الفروض المحاسبية المتعارف عليها ما يلي [17]ص220:

1. فرض الوحدة المحاسبية Accounting Entity :

يقوم هذا الفرض على أساس إن المؤسسة بعد اكتسابها الصفة القانونية شخصية معنوية مستقلة عن شخصية المالك أو الملاك.

وتعتبر الوحدة المحاسبية بمثابة الإطار الاقتصادي محل اهتمام النظام المحاسبي وعلى نوع الوحدة المحاسبية وشكلها القانوني وكذلك طبيعة نشاطها يتوقف تصميم النظام المحاسبي فتحدد بذلك أنواع المستندات والسجلات ومن ثم التقارير المالية.

ووفقا لهذا الفرض[6]ص49 فإن أية عملية تتم بين المؤسسة من جهة والمالك من جهة أخرى، يجب إن تعامل كأنها تمت مع الغير و تسجل ماله أو عليه في حساب شخصي أو من خلال أي حساب آخر من حسابات حقوق الملكية.

2. فرض الاستمرارية Going Concern:

يقوم هذا الفرض والذي يعتبر نشاط المؤسسة مستمرا ولا علاقة له بالعمل الطبيعي للملاك. وهذا الفرض على صلة بفرض الوحدة المحاسبية، إذ يكرس مبدأ الفصل بين الشخصية المعنوية للمؤسسة وشخصية المالك أو الملاك، كما ويلعب هذا الفرض أيضا دورا هاما في إعداد القوائم المالية الختامية للمؤسسة إذ بموجب تعتبر المؤسسة مستمرة وبناء على ذلك تعد ميزانيتها في نهاية كل فترة مالية، وذلك ما لم تظهر قرينة أو شك في عدم صحة أو ملائمة هذا الفرض. وفي حال ظهور أية مؤشرات تثير مثل هذا الشك يتوجب على مدقق حسابات الشركة إجراء الاختبارات والفحوصات الكفيلة بالتحقيق من طبيعة المشكل التي تثير هذا الشك، فإذا ما توصل إلي قناعة بعدم قدرة المؤسسة على، الاستمرارية والبقاء عليه حينئذ اتخاذ الرأي المناسب في تقريره الصادر عن المؤسسة، وفي مثل هذه الأحوال تخضع المؤسسة للتصفية. وكما اشرنا سابقا يعتبر هذا الفرض بمثابة حجر الزاوية لإعداد ميزانية المؤسسة وذلك سواء من حيث تصنيف الأصول والمطويات وكذلك في إجراء السنويات الجردية التي تتم في نهاية الفترة المحاسبية.

3. فرض ثبات قيمة وحدة النقد Fixed Monetary Unit :

يقوم هذا الفرض على أن وحدة النقد هي المقياس الذي يعتمد أساسا لإثبات العمليات المالية في السجلات المحاسبية، كما أن قيمة هذه الوحدة ستبقى ثابتة بدون تغيير. ومن أهم نواحي القصور في هذا الفرض انه يجعل المعلومات التي تعرضها القوائم المالية المعدة وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية خلال فترات تسودها معدلات مرتفعة من التضخم بلا مدلول، لأن تلك البيانات تكون قد أهملت التغيير الحادث في القوة الشرائية لوحدة النقد. ولعل هذا العيب في تلك القوائم ما دعا إلي تبني الآراء إلى ضرورة نشر القوائم المالية بأثر التغيير الحادث في المستوى العام للأسعار [6]ص50.

4. فرض الفترة الزمنية Time Period :

ووفقا لهذا الفرض، تقسم الحياة المستمرة لنشاط المؤسسة إلي فترات زمنية متساوية (سنة عادة) يقيم في نهاية كل فترة منها توقف اصطناعي لنشاطها بقصد إعداد ما يعرف بالحسابات الختامية. وحيث أن الفترة الزمنية وهي سنة ميلادية تعتبر قصيرة نسبيا بالمقياس إلى عمر المؤسسة [6] ، لذا كان من الضروري تبني أساس الاستحقاق في إعداد القوائم المالية وما يتطلبه ذلك من إجراء للتسويات الجردية وذلك بالإضافة إلى مبدأ المقابلة والاعتراف بالإيرادات والمصروفات.

2.2.1. المنطلقات المحاسبية (أغراض ووظائف)

إن فلسفة المحاسبة ونظرياتها من جهة الباحثين والدارسين هي تحصيل أو نتائج من ظاهرة أو تفسير أو افتراض تم اختياره وتحليله وفق آليات وأسس معتمدة لفهم النظرية وتجد من يرى أن التعاريف والمفاهيم والمداخل هي منطلق وجزء من المفروض والمبادئ (المسلمات) أي الإطار النظري والمفاهيمي (التأصيل) للمحاسبة والمالية.

كما أن النظرية المحاسبية هي عبارة عن مجموعة من الفروض والمفاهيم والسياسات التي تكون في مجموعها أفكار منطقية وتصورا معينا للظواهر المختلفة بقصد [18] ص 8:

- تحديد العلاقات بين المتغيرات المختلفة.

- التنبؤ بالاتجاهات ومعالجة الظواهر المختلفة.

ونجد البعض يعتبر المفاهيم المحاسبية المنبع الأساسي الذي نشأت عنه الفروض والمبادئ المحاسبية، ومن الأمثلة على الخلط القائم في التكرار المحاسبي بين مصطلحات المفاهيم والأعراف أو الافتراضات ثم المبادئ [6] ص 51 وهناك إصدارات عدة من التقارير والبحوث العلمية والدراسات الأكاديمية في إطار جهود الهيئات والمنظمات المهنية والجامعات للمساهمة في البناء الفلسفي وتأصيل نظرية المحاسبة، فنجد بعضها يعتمد على توضيح وتحديد المفاهيم والمصطلحات الأساسية للمحاسبة، كما في دور لجنة المصطلحات المحاسبية *Committee on Accounting Terminology*، كأحد لجان مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي *AICPA.

شكلت بهدف تجميع المصطلحات والكلمات والتعابير المستخدمة في مجال المحاسبة وإعداد التعاريف، وتعمل على التحديد والدقة مصادرات وحقول المحاسبة، بناء على ما تم توضيحه سابقا يمكن استخلاص الأمور التالية [18] ص 9:

- إن كل علم يجب أن يستند إلى إطار فكري يمكن التعبير عنه بكلمة "نظرية".

- النظرية تمثل البناء المتفق عليه بين أغلبية المهتمين بالعلم والمهنة.

- إن إطار العلم والفلسفي للنظرية يكمله إطار آخر علميا أو تجريبيا يعتمد على الممارسة باعتبار أن النظرية ليست هدفا في حد ذاتها ولكنها تأصيل علمي للارتقاء بالممارسة.

- إن النظرية تتميز بمجموعة من الخصائص أهمها:

* American Institut of Certified Public Accountants

- 1- ليست هناك نظرية نهائية كما أنه ليس هناك قانون نهائي في العلم و بمعنى آخر النظرية وسيلة وغاية في نفس الوقت فهي وسيلة للتفسير وتوضيح الحقائق وهي غاية نريد أن نعمل إليها لنكون أقدر على السيطرة على العالم الخارجي.
- 2- النظرية من صنع الإنسان ومن هنا فإنه يتعين عند صياغة النظرية وعند اختيار مدى دقتها في التطبيق عدم تجاهل دور هذا الإنسان وسلوكه.
- 3- صحة التطبيق في النظرية هي مسألة نسبية محضة لأن النظرية التي لا يتم تطبيقها على الواقع تتلاشى بسرعة.
- 4- الهدف من النظرية هو الوصول إلى المبادئ العلمية ثابتة وصحيحة وفي نفس الوقت.
- 5- يجب أن تدعم النظرية قدرتنا على الفهم والتنبؤ وتوقع الأمور والضبط ويجب تحقيق على الأقل أيا منهما.
- 6- يفضل أن يتم استنباط المبادئ العلمية بأي نظرية عن طريق الفروض المنطقية وتقاس سلامة تلك المبادئ عن طريق اختيار مدى اتفاقها مع أحد الفروض التي تم تقديرها من هذا الفرع من العلم.

عند استخدام المنهج في بناء أسس النظرية المحاسبية حدد Hendriksen ما يلي [19]ص7:

- 1- تحديد الأهداف العامة والخاصة للتقارير المالية.
- 2- تحديد المسلمات المحاسبية التي تخص البيئة الاجتماعية أو الاقتصادية أو السياسية التي تمارس فيها مهنة المحاسبة.
- 3- وضع القيود أو الحدود المتعلقة بترشيد عملية الاستدلال.
- 4- تحديد مجموعة من الرموز، أو تحديد إطار يستخدم للتعبير عن الأفكار وتلخيصها.
- 5- تحديد التعاريف المحاسبية.
- 6- الاشتقاق المنطقي لمجموعة المبادئ أو القوائم العامة للسياسة.
- 7- تطبيق المبادئ المحاسبية على أوضاع محددة، وإعداد الطرق والقواعد الإجرائية.

في الحقيقة تعتبر المحاسبة فرع من فروع العلوم الإنسانية مرتبطة الاجتماعية الإنسانية مرتبطة بحياة الإنسان ومن هنا تطورت أغراض المحاسبة عبر الزمان والمكان بسبب الأوضاع والظروف

الاقتصادية والاجتماعية السارية في نمط الدور التي تشغله الوظيفية أي مهام ومسؤوليات ووظيفة المحاسبة ومن تم ظهرت وتبلورت أغراض المحاسبة على أساس ضبط السجلات المحاسبية وحماية أصول المالكين وحقوقهم وتركز الدور في بداية الأعمال للمحاسبة كنظام لمسك الدفاتر المحاسبية **BOOK KEEPING SYSTEMS** وبعدها أصبح الدور نظام للمعلومات **INFORMATION SYSTEM** وهكذا تطورت أغراض المحاسبة وترتبط مع متطلبات الواقع الراهن المعاصر إلى دور الفعلي للنظام المحاسبي في توفير المعلومات الضرورية الهامة الأطراف الداخلية والخارجية التي تخدم مصالح ومستعملي البيانات المحاسبية والمالية التي تساعد على اتخاذ القرارات.

ونجد من يلخص أغراض المحاسبة ووظائفها حسب النقاط التالية: [1] ص 4-5

- 1- تسجيل جميع العمليات التجارية ذات الأثر المالي بقيمتها النقدية سواء أكانت نقدية أم آجلة.
- 2- تبويب العمليات المسجلة على شكل حسابات.
- 3- تلخيص العمليات المسجلة والمبوبة على شكل قوائم وكشوفات.
- 4- استخراج نتيجة عمل المؤسسة لسنة مالية من ربح أو خسارة.
- 5- تحديد المركز المالي للمؤسسة في نهاية العام المالي ومقارنته بالسنوات السابقة، لبيان تحسنه أو بقاءه على حاله أو تراجع.
- 6- معرفة ما لدى المؤسسة من موجودات (أصول) أو ماله من حقوق.
- 7- معرفة ما على المؤسسة من مطلوبات (خصوم) أو ما عليه من التزامات.
- 8- مراقبة مصروفات المؤسسة وإيراداتها الإجراء الدراسة عليها من أجل تحقيق أكبر قدر ممكن من الأرباح والعوائد، بحيث لأكون على حساب هدف آخر للمؤسسة.
- 9- إعداد القوائم المالية (الشاملة) ومقارنتها الدارسة، وللمساعدة على اتخاذ القرارات.

ويتطلب نشاط المحاسبة القيام بالأغراض التالية [2] ص 26:

- 1- تهيئة الدفاتر والمستندات المحاسبية.
- 2- تحديد الفروض والمبادئ المحاسبية المقبولة.
- 3- تحديد العمليات المالية وتصنيفها إلى عمليات تمويلية وإيرادية ورأسمالية .
- 4- قياس العمليات المالية عن طريق تجميع البيانات وتسجيلها وتصنيفها وإيجاد الترابط المنطقي فيما بينها.
- 5- التقرير عن العمليات المالية لبيان النتائج المترتبة عنها وتحليلها وتفسيرها وتوصيلها إلى المستخدمين.

بعد ما قمنا بدراسة وتحديد طبيعة ميدان المحاسبة يمكننا توضيح أيضا وظائف المحاسبة التي تتمثل

في القياس والاتصال كما يلي: [20] ص 41-47

أولا - وظيفة القياس:

لقد قام Mourice Moonitz بشرح وسرد وظيفة القياس للمحاسبة عندما أصدر تعريفه الوظيفي للمحاسبة حيث حصر أهداف المحاسبة في ما يلي: [21]ص23

أ- قياس الموارد التي تقع في حيازة وحدات اقتصادية معينة

ب- قياس الحقوق أو الالتزامات التي تقع على عاتق هاته الوحدات بمصالح الملاك فيها

ج- قياس التغيرات التي تطرأ على هاته الموارد والحقوق والالتزامات والمصالح

د- تخصيص هذه التغيرات على فترات زمنية محددة

هـ - التعبير عن العمليات السابقة في صورة نقدية باعتبار النقود وحدة قياس موحد

بعد هذا نخلص إلى أن المحاسبة تهدف إلى قياس النقدي للأصول التي تتاح للمشروع الاقتصادية بالإضافة إلى قياس الخصوم التي يعبر عنها بمديونية المشروع وحقوق الملكية التي تعود للشركاء ، وكذا قياس التغيرات التي تطرأ على الأصول والخصوم خلال فترة معينة من خلال تحديد نتيجة الفترة.

أي:

كلما كانت الأصول أكبر من الخصوم هذا يعني النتيجة ربح

كلما كانت الأصول أقل من الخصوم هذا يعني النتيجة خسارة

كلما كانت الأصول مساوية للخصوم هذا يعني النتيجة معدوم

ونجد أيضا :

كلما كانت الإيرادات أكبر كانت التكاليف هذا يعني النتيجة ربح (فائض)

كلما كانت الإيرادات أقل من التكاليف هذا يعني النتيجة خسارة (عجز)

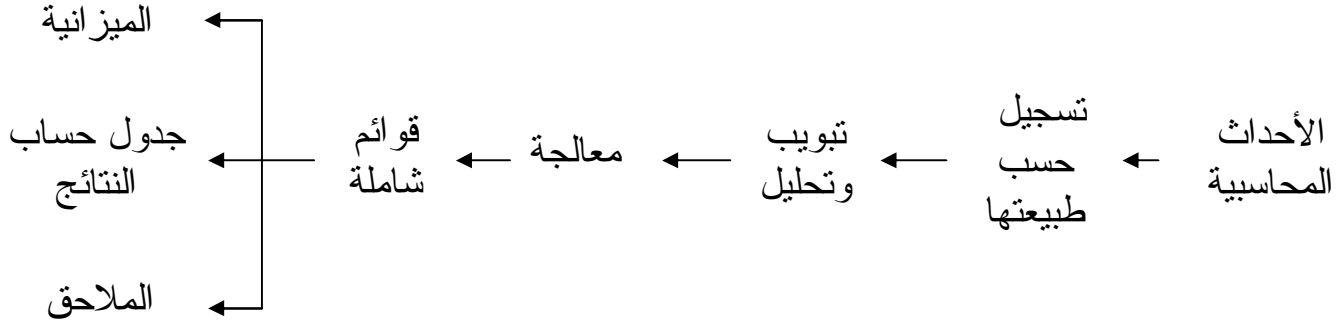
كلما كانت الإيرادات مساوية للتكاليف هذا يعني النتيجة معدوم (توازن)

ثانيا - وظيفة الاتصال:

بعد إجراء عملية القياس لا بد من توصيل المعلومات الناتجة إلى من يهمه أمر هذا القياس وذلك لتحقيق الهدف الذي تم القياس من أجله.

وترتكز وظيفة الإتصال في المحاسبة حول القوائم المالية الختامية والتقارير عموما وذلك من خلال جداول الحسابات التي تظهر نتائج عمليات الوحدة المحاسبية من أرباح أو خسارة خلال الفترة المحاسبية التي تظهر قيمة الموارد المتاحة للوحدة وحقوق الملاك فيها والالتزامات للوحدة للغير في نهاية الفترة والقائمة الأساسية التي تظهر ذلك عليها الميزانية.

وبتجلي دور الاتصال في جمع وتلخيص النتائج التي توصلت إليها عملية القياس وعرضها في أشكال ملائمة (جداول وتقارير) وإبلاغها إلى من يهمه الأمر وهادة ما يتم ذلك في صورة مجموعة من الحسابات والقوائم العامة.



الشكل رقم 3 : وظيفة الاتصال في المحاسبة

وعلى أساس نشاط وأغراض المحاسبة فإنه يمكن تحديد وظائف المحاسبة بما يأتي: [2]ص26

- 1- تحضير الدفاتر والسجلات والمستندات الملائمة للمشروع
- 2- إثبات وقيد العمليات المالية في دفاتر المشروع من إيرادات ومصروفات ومديونية لصالح المشروع والأصول والالتزامات وحقوق الملكية
- 3- تداول أصول المشروع من نقدية أو ما يعادلها والرقابة عليها
- 4- التقرير عن نتائج الأعمال من ربح أو خسارة متحققة خلال الفترة المالية وتحديد المركز المالي للمشروع
- 5- تقديم المعلومات المالية عن النشاط وعن الموارد الاقتصادية لغرض اتخاذ القرارات سواء للعملية الإدارية أو للمستثمرين

وبالتالي ، يمكننا القول أن وظيفة المحاسبة تمثل طبيعة الجهود والأفعال التي تقوم بها المحاسبة، والمحددة لطبيعتها المهنية، ونجدها تقوم على : عمليات التسجيل والقياس تسجيل الصفقات ولأحداث الاقتصادية والمالية للمؤسسة (التدفقات الداخلية والخارجية) وقياس الموارد التي بحوزة المؤسسة والالتزامات المحددة على تلك الموارد.

ومن ثم التقرير عن نتائج عمليات التسجيل والقياس، بما يتضمن ذلك من عمليات قياس التغيرات في

تلك الموارد والالتزامات وتحليل وتلخيص البيانات التي تم تسجيلها [22]ص403

لقد زاد الاهتمام حديثا كما أشرنا بدراسة الجوانب النظرية للمحاسبة المحاولة وضع إطار علمي وعملي لها من قبل المحاسبين وأساتذة الجامعات والهيئات العلمية والمهنية خاصة في البلدان المتقدمة ونتيجة لذلك نشرت الكثير من البحوث التي تتناول المحاسبة كعلم وما يتعلق بها من فروض منطقية

ومبادئ محاسبية تحكم الممارسات العملية للمحاسبة ومن خلال هذه التفاعلات بين النظرية المحاسبية وتطبيقاتها العملية كان لا بد من ظهور إطار عام للمحاسبة ينظم الممارسات المحاسبية ويضمن وجود الضوابط والإجراءات الكفيلة بخلق مرجعية كافية للمحاسبين لمواجهة متطلبات الممارسات المحاسبية، وتوفير الحلول للمشاكل التي تواجه المحاسبين، وكذلك المساهمة في إيجاد أسس واحدة أو متشابهة للأنظمة المحاسبية حتى تسهل عملية فهم وقراءة مخرجات تلك الأنظمة وهو ما يعزز موضوعية المخرجات المحاسبية، حيث إن موضوعية القياس التي تتطلبها المحاسبة لا يمكن تحقيقها إلا بوجود إطار نظرية متكامل يحكم عملية التطبيق [23]ص57.

ومن هنا جاء ما يعرف بالتنظيم (التأطير) المحاسبي Accounting Regulation وهو محاولة وضع إطار عام للممارسات المحاسبية وذلك بتنظيم هذه الممارسات ووضع ضوابط وحلول للمشاكل التي قد تواجه التطبيق العملي لها [23].

إن إحدى الأدوات الأساسية للتنظيم المحاسبي هي المعايير المحاسبية لذا تحظى المعايير المحاسبية بأهمية عالية من قبل المحاسبين والمراجعين في كل دول العالم، فهم غالباً ما يحرصون على مراعاة نصوص هذه المعايير في ممارساتهم المحاسبية وإعدادهم للتقارير المالية، كما جرت العادة أيضاً يختم المراجع لتقريره حول عملية المراجعة بعبارة: أن القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة تم إعدادها وفقاً للمعايير المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

3.2.1. المبادئ المحاسبية

تعتمد المحاسبة و تقنياتها في كل مراحل التحليل و التسجيل و التقيد وإعداد بيانات تطورت الرؤية لهذه المبادئ للتطور العملي والمهني وأيضاً التكامل بين الجانب النظري والممارسات المهنية. وزادت الحاجة إلى التصديق والتوثيق والاستناد لطبيعة هذه المبادئ المحاسبية المتعارف عنها، إلا أنه لا يمكن اعتبار هذه المبادئ كقواعد طبيعية، جاءت نتيجة البحث انطلاقاً من مسلمات وبديهيات قاعدية [4]ص33 بل تعتبر كقواعد ذات صيغة أخلاقية ناتجة عن تعميم الممارسات المحاسبية ولاقت القبول دولي وأصبحت منطلقات ومرتكزات للإبداع المحاسبي والمحاسبين لأن الإجراءات المحاسبية تركز على المبدأ الذي مفاده أن ضمان الملائمة والمصادقية في المعلومات المحاسبية المعدة من طرف المحاسب المبدع، والتي تعتبر نتائج النظرية العامة للمحاسبة.

وفي ضوء الفروض والمبادئ والأسس التي يفترضها المحاسبون لا بد وأن يكون هناك إطار من المبادئ المحاسبية الأساسية التي تستخدم في تسجيل العمليات المالية وتعرض لهذه المبادئ فيما يلي: [7]صص14-18

أ- مبدأ التكلفة التاريخية: تعتبر التكلفة التاريخية، وهي الأساس السليم للتسجيل للاستثمارات، المخزون... الخ، وطبقاً لمبدأ التكلفة فإن العمليات الكاملة هي التي تمثل الوقائع التي يعترف بها

المحاسبون والتي تخضع للقيود المحاسبية ونجد ثبات قيمة النقود التكلفة التاريخية وتعني أن التقلبات التي تطرأ على قيمة النقود لا تؤثر على صحة القياس المحاسبية وعلى البيانات المثبتة في سجلات المحاسبة ، أي العمل على أساس ثبات قيمة النقود وعدم خضوعها للتقلبات أو القيم الجارية وذلك حفاظا على البيانات المحاسبية، وبالإمكان معالجة الانتقادات الموجهة لهذا المبدأ باعتماد قوائم ملحقة بالقوائم المالية التاريخية نأخذ بالاعتبار التضخم الحاصل أو التعديلات حسب القيم الجارية [3]ص27.

وبموجب هذا المبدأ إثبات أصول والتزامات المنشأة حسب السعر التبادلي الفعلي والمتمثل لقيمة النقد أو النقد المكافئ المدفوع لحيازتها في تاريخ اقتناء الأصل أو نشوء الالتزام [6]ص53، وما يترتب على مبدأ التكلفة التاريخية من تجاهل للتغيير الحادث في القيمة الشرائية لوحدة النقد بفعل التغيير في المستوى العام للأسعار، يجعل القوائم المالية المعدة خلال فترات تسودها معدلات مرتفعة من التضخم أو الانكماش اقتصادي مضللة و بلا مدلول [6]ص54

نأخذ مثلا: عند شراء مبنى تجاري في بداية 1995 بمبلغ 150000دج فإن هذه القيمة التي تكون الأساس للتسجيل لا المحاسبية عند تاريخ الشراء وتستمر هذه القيمة ثابتة عبر السنوات اللاحقة ولكن نحن نعرف أن العالم اليوم يشهد ارتفاع رهيب في مستويات الأسعار بفعل التضخم لذلك لا بد من استخدام الأسعار المالية كأساس للتقييم

ب- مبدأ التحقق(تحقق الإيراد): وهو عبارة عن قيمة السلع، المنتجات، الخدمات المباعة إلى زبائن المؤسسة، والذي يؤدي إلى زيادة في ما في أصول المؤسسة وتكون النواتج لفترة زمنية معدلا للنقدية د/48 و رصيد الزبائن د/470 الناتجة عن المبيعات الخاصة بتلك الفترة.

ويعني هذا المبدأ بتوقيت وجود النواتج أو الاعتراف بها ولا بد من وجود أدلة موضوعية لدعم عملية تحقيق النواتج، مثلا كوجود عملية تبادل خارجي تنتقل بمقتضاها السلعة أو الخدمة للغير.

وطبقا لمبدأ تحقق تلك الأصول عند إتمام عملية البيع، ويعتبر تحقق الإيراد في لحظة البيع أساسا مقبولا للتحقيق في معظم أنواع المؤسسات إلا أن يستخدم هذا الأساس في بعض الحالات قد يؤدي إلى جعل القوائم المالية مضلة خاصة في حالات المهن الحرة والبيع بالأقساط... الخ.

بالإضافة لمبدأ تحقق الإيراد يعني [3]ص28 المحافظة على رأس المال للوحدة الاقتصادية و استمراريتها، فلا بد إذن من الحصول على الإيرادات بما يعادل على الأقل الجزء المستنفذ من رأس مال الوحدة، وإلا لا يمكن للوحدة الاقتصادية أن تستمر بنشاطها بصورة طبيعية، ويكتسب الإيرادات بصورة عامة عند حصول عملية التبادل بين المشروع والغير.

ج - مبدأ مقابلة الأعباء بالنواتج: يعني مبدأ المقابلة أنه بعد تحديد نواتج الفترة المحاسبية، فإن المصاريف المرتبطة بتلك النواتج لابد أن تخصم منها الوصول إلى صافي الدخل النتيجة الصافية للفترة الخاصة بهذه الفترة ويوفر استخدام مبدأ المقابلة في العمليات قياس الدخل مبررا عمليا آخر لاستخدام أساس التكلفة التاريخية.

إن نفقات أي فترة مالية معينة هي في الواقع مسؤولة عن تكوين إيرادات معينة خلال تلك الفترة، وبالتالي فإن صافي الدخل للوحدة الاقتصادية أو ما يسمى نتيجة أعماله (أرباح أو خسائر) عن تلك الفترة يحتسب من خلال مقابلة الإيرادات بالمصروفات لتلك الفترة [3]ص28

ويعني مبدأ المقابلة أن المصاريف ينبغي أن تقابل النواتج الخاصة بها كلما أمكن و في الحالات التي يكون من الصعب تحقيق الترابط بين المصاريف و النواتج، لابد من استخدام سياسة منتظمة ورشيده لعملية تخصيص المصاريف على النواتج وتتطلب سياسة التخصيص هذه بعض الفروض المتعلقة بالنواتج المحققة، وأيضا وضع بعض الفروض بالنسبة للمصاريف المرتبطة بها.

ويقضي بمقابلة الإيرادات المحققة أو المكتسبة خلال الفترة المحاسبية بالمصروفات المستنفذة في تحقيق أو اكتساب تلك الإيرادات وذلك تمهيدا لتحديد نتيجة أعمال الفترة من ربح أو خسارة [6]ص54

د - مبدأ التجانس: تعتبر عملية مقارنة القوائم المالية (الميزانية، جدول حسابات النتائج... الخ) الخاصة بالفترات المحاسبية المختلفة لإحدى المؤسسات في غاية الأهمية للوصول إلى بعض الاستنتاجات المتعلقة بالحالة المالية للمؤسسة (التقارير المالية).

لتدعيم هذا المبدأ يعني الاستمرار في تطبيق نفس الأساليب والطرق أو السياسات في اثبات العمليات المالية الخاصة بها من فترة لأخرى، وإن حصل أي تغيير لابد من الإفصاح للملائم عنه، وذلك للمحافظة على قيمة البيانات لأغراض المقارنة بين فترة وأخرى [3]ص29 .

ويقتضي تطبيق [6]ص56 مبدأ التجانس والتمائل في الحياة العملية بأن تستمر المؤسسة لدى إعداد بياناتها المالية السنوية في استخدام الطرق والأساليب المحاسبية نفسها في معادلات القياس والإفصاح على مدار الفترات المالية المتتالية وذلك ما لم يوجد سبب يبرر الخروج عن هذا المبدأ بتبني طرق وأساليب أخرى بديلة لكن قد يكون سبب الزيادة في المبدأ المحاسبي المنتج مثلا: كأن قيم المخزون بطريقة Fifo في سنة وبطريقة Lifo في السنة الأخرى ومن هنا فإن الاستخدام المتجانس للمبادئ المحاسبية بالنسبة لنفس المؤسسة يعتبر مطلبا أساسيا لإمكانية إجراء المقارنة بين القوائم المالية الخاصة بالفترات المحاسبية المختلفة، وعلى المراجع أن يذكر في تقرير عن القوائم المالية أن المبادئ المحاسبية مطبقة بصورة متجانسة، أو عليه أن يوضح أي تغيير في تلك المبادئ ونتائج هذا التغيير على صافي الدخل والمركز المالي (نتيجة الدورة الصافية والميزانية).

والالتزام بتطبيق هذا المبدأ يكسب القوائم المالية قدرا من الموثوقية [6]ص56 يمكن مستفيد من تلك القوائم من الاعتماد عليها في عملية التقييم وعملية التنبؤ بمستقبل نشاط المؤسسة

هـ - مبدأ الإفصاح (المعلومات الكاملة): يتطلب مبدأ الإفصاح الكامل أن تكون القوائم المالية كاملة بحيث تشتمل على كلفة المعلومات الضرورية للتعبير الصادق.

كما يشير هذا المبدأ والذي تزايدت أهميته في عصرنا الحاضر إلى ضرورة الحرص على توفير المعلومات المناسبة في القوائم المالية المنشورة وذلك لمصلحة الطوائف أو الأطراف المختلفة من مستخدمي هذه المعلومات بالقدر الذي يساعد هم في عملية اتخاذ القرارات. [6] صص 54-55 ويمكن توفير هذه المعلومات إما صلب القوائم المالية أو في خارجها.

أيضا الإفصاح يعني أن تتضمن القوائم أو التقارير المالية للمؤسسة الاقتصادية المعلومات التي يحتاجها مستخدموها مع الابتعاد عن أي تظليل أو إخفاء للمعلومات وبما من شأنه تحريف الصورة الحقيقية لأداء المؤسسة. إما نوعية وكمية المعلومات التي يجب الإفصاح عنها فهي في الواقع موضوع جدل. [3] صص 29 فهل الإفصاح المقصود هو إفصاح كامل أم شامل أم مناسب أم ملائم أم غير ذلك؟ والمهم أن يتم ذلك حسب طبيعة النشاط والوضع الاقتصادي القائم وبنود أو عناصر القوائم المالية وحاجة مستخدمي البيانات المحاسبية وهو ما يمكن تسميته بالإفصاح الملائم أي المناسب والكافي. [3]

كما يقود الاعتماد على هذا المبدأ إلى إعداد تقارير مالية إضافة لتلك التقارير والقوائم المعدة أساسا، وهذا خدمة لمختلف قراء هذه القوائم. وقد تدور هذه القوائم. وقد تدور هذه القوائم حول إنتاج معلومات إضافية على أساس التقلبات في المستوى العام للأسعار وكذلك إظهار القيم الحقيقية لبعض عناصر الذمة المالية، وكذلك الإفصاح في إظهار مدى مساهمة الوحدة المحاسبية في مسؤولياتها الاجتماعية والتزاماتها البيئية بالشكل الذي ينجح وظيفة الاتصال التي تعني بها المحاسبة المالية موازاة مع وظيفة القياس. [4] صص 42

فإذا تم حذف أو استبعاد بعض المعلومات تصبح القوائم المالية مضللة ومن أمثلة الملاحظات التوضيحية التي ترفق الآن بالقوائم المالية.

- ملحق بالسياسات المحاسبية التي تستخدمها المؤسسة.
- ملخص بتفاصيل المخزون وأسس تقييمية.
- ملخص بخطط الخاصة بالمؤسسة.
- القيمة الجارية للأصول طويلة الأجل والمخزون....إلخ.

ولا يسري مبدأ الإفصاح على العمليات التي تحدث خلال السنة المالية وإنما تمتد إلى العمليات الهامة التي تحدث بعد تاريخ الميزانية وقبل نشر القوائم المالية. ومن الأمثلة على ذلك بيع أحد الأصول الهامة، تسوية أحد المنازعات الهامة أو الانخفاض الكبير في أسعار الخامات.

هذه العمليات تؤثر على نتيجة المؤسسة ومركزها المالي لذلك لا بد من الإفصاح عنها في القوائم المالية.

و - مبدأ الموضوعية: ينبغي أن تعتمد المحاسبة على أدلة موضوعية كلما كان هذا ممكنا. أن المستندات التفصيلية المرفقة التي توضح تفاصيل العمليات المختلفة تمثل أدلو واضحة وقوية يمكن مراجعتها عن طريق فحص الأدلة والحقائق التي تثبت ذلك. فالتكلفة التاريخية للأصول تمثل بيانا موضوعيا يمكن التحقق منه بسهولة. فالتمسك بمبدأ الموضوعية يساعد على ضمان خلو القوائم المالية من أي انحياز.

وتجد الإشارة إلى بعض الأرقام الواردة في القوائم المالية لا تعتبر دائما عن حقائق وإنما يوجد بعض التقديرات مثل تقدير الحياة الإنتاجية للأصل الثابت تقدير القيمة البيعية للمخزون.... إلخ. ويتطلب مبدأ الموضوعية فيما يتعلق بهذه العناصر الاعتماد على أدلة موضوعية كلما كان ذلك ممكنا.

كما يعني هذا عدم قبول أية عملية في المحاسبة ما لم يكن هناك مستند ودليل على وقوعها أو إثباتها، كذلك يجب أن يكون القياس وفقا لأسس موضوعية بحيث لو قام شخص آخر بقياس نفس العملية لتوصل إلى نفس النتيجة من خلال نفس القرينة أو الإثبات. [3]ص27

ويعتبر هذا المبدأ ركنا أساسيا في تنفيذ عملية القياس المحاسبي، إذ بموجبه تتحدد طبيعة ونوعية المستند أو قرينة الإثبات التي بناء عليها يتم تسجيل العمليات المالية في السجلات المحاسبية.

كما أن هذا المبدأ هام من زاوية توفير عناصر الحيادية NEUTRALITY في القياس وذلك على الحد الذي يقلص إلى أدنى حد ممكن تأثير الاجتهاد الشخصي في القياسات المحاسبية. [6]ص55

ي - مبدأ الأهمية النسبية: يرتبط مبدأ الأهمية النسبية بشكل كبير بمبدأ الإفصاح السابق. وبناء على هذا المبدأ فإن العناصر قليلة القيمة أو التي تكون قيمتها تافهة لا ينبغي أن تستغرق كثيرا من الجهد، وإنما معالجتها بأكثر الأساليب ملائمة واقتصادا.

إن الأهمية النسبية أو المادية تتعلق بمدى أهمية عرض بعض البيانات المالية أو عدم عرضها أو دمجها أو تحليلها أو التفصيل في عرضها فذلك أهمية تأثيرها على قيمة المعلومات الواردة في القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية. [3]ص29

بموجب هذا المبدأ تتحدد الأهمية النسبية [6]ص55 لبند معين أو لمجموعة من البنود من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية المنشورة وذلك على أساس مدى ملائمة البند أو البنود لأغراض التقييم واتخاذ القرارات.

ويلعب هذا المبدأ دورا هاما في تحديد مستوى الدمج المناسب Aggregation Level لدى إعداد القوائم المالية المنشورة، كما يلعب الدور نفسه في عملية تدقيق تلك القوائم من قبل مدققي الحسابات.

نأخذ مثلا يوضح تطبيق هذا المبدأ ما تصفه بعض المؤسسات كحد أدنى لاعتبار أن النفقة رأسمالية. فمن الناحية النظرية البحثية يعتبر شراء بعض الأدوات الكتابية (مثل الأقلام) بمثابة الحصول على أصول ينبغي إهلاكها على سنوات استخدامها، ولكن من الناحية العملية نجد أن تكاليف تخصيص هذه النفقات قد

تتعدى تكلفة الصول المشتراة. وبالتالي فإن عملية التخصيص على سنوات الحياة الإنتاجية لن تكون لها ما يبرزها من الناحية العملية.

ل- مبدأ الحيطة والحذر: تحتوي كثير من القرارات التي يتخذها المحاسبون المبدعون في مجال تقييم الأصول وتحديد النتيجة على بعض التقديرات و ممارسة الحكم الشخصي، ويعني مبدأ الحيطة والحذر أنه في الحالات التي يتوافر للتقديرات والطرق المختلفة أدلة معقولة ينبغي اختيار القيمة التي يكون تأثيرها أقل بالنسبة لتحسين الربح أو المركز المالي للمؤسسة في السنة الجارية.

إن مبدأ الحيطة و الحذر أو ما يسمى بالتحفظ [3]ص28 يعني اعتماد الطرق والأساليب وكل ما من شأنه أن يؤدي إلى الابتعاد عن تضخيم أرباح المؤسسة الاقتصادية أو تقليل خسائرها، وبموجب هذا المبدأ يؤخذ في الحسابان أية خسائر أو مصروفات متوقعة في حين لا تخذ الأرباح المتوقعة بعين الاعتبار، واعتماد سعر السوق والتكلفة أيهما أقل بالنسبة لبعض ممتلكات أو أصول المشروع هو أفضل دليل على اعتماد هذا المبدأ.

يركز هذا المبدأ أيضا على الحذر والاحتياط عند قياس الإيرادات الخاصة بالفترة موضوع الدراسة، لتجنب خطر تحويل حالات عدم التأكد أثناء المعالجة المحاسبية للأحداث الاقتصادية على دورات لاحقة، كما يمثل الاحتياط والحذر للخسارة المتوقعة، مع عدم إهمال أخذ الأرباح التي لم تتحقق في الحسابان.

[4]ص40

ومن مظاهر تطبيق مبدأ الحيطة والحذر نجد [4]ص41 :

- اعتبار بعض المصاريف أو النفقات الرأسمالية إيرادية وذلك بقصد تقليل قيمة الربح الذي يظهر في حساب النتيجة، وهو الأمر الذي يترتب عليه نقص في قيمة الأرباح الموزعة؛
- المغالات في إهلاك الخدمات طويلة الأجل، عن المغالات الطبيعية للإهلاك؛
- تقييم الموجودات المتداولة على أساس قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل؛
- تكوين المخصصات المختلفة لمقابلة النقص المتوقع في قيم بعض الأصول؛
- إتباع القاعدة النقدية في تحديد الإيرادات، وبناء عليه فإن الإيرادات التي لا تحصل نتيجة عملية بيع أو تأدية خدمات العملاء في خلال الفترة لا تأخذ في الحساب عند قياس الإيرادات، استنادا إلى فكرة عدم التأكد من تحصيل هذه الديون.

ويطبق في الممارسة المهنية عن طريق السعي لاختيار من بين البدائل المختلفة للسياسات والأساليب المحاسبية ما يؤدي منها إلى عدم المبالغة في قيمة دخل الفترة المحاسبية أي ما يؤدي منها إلى تخفيض الأرباح في قائمة الدخل، وكذلك ما يؤدي منها إلى تخفيض قيم الأصول وتعظيم قيم المطلوبات في الميزانية العمومية [6]ص41.

نظرا لتركيز مبدأ الحيطة والحذر و جهت بعض الانتقادات لهذا المبدأ، إلا انه لقي قبولا واسعا في الممارسة العملية من قبل المحاسبين، ومن قبل مستعملي المعلومات المحاسبية في نفس الوقت. وذلك على

اعتبار أن المبالغة تؤدي إلى زيادة الخطر أو المخاطر، بينما يؤدي التحفظ إلى السلامة منها وتجذبه ولقد أيدت قوانين الضرائب بعض الاستخدامات لهذا المبدأ، حيث قبلت بتقييم الموجود السلعي على أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل [4]ص41.

ن - مبدأ القيد المزدوج [3]ص29: أي أن العمليات و التدفقات المالية يجب أن تترجم في سجلات المحاسبة بموجب نظرية القيد المزدوج الذي يعني أصلاً بتوازن العملية المالية من خلال وجود طرفين يتأثران بنفس المقدار في كل عملية، و يشكل هذا المبدأ جوهر العمل المحاسبي بسبب المزايا الكثيرة التي ترافق استخدامه. يمضي هذا المبدأ بتسجيل العمليات التي تقوم بها أي مؤسسة في طرفين مدين و دائن حسب طبيعة كل عملية و بالاستناد لجملة من الحسابات - بشرط تساوي المبالغ المسجلة في الجهة المدينة مع تلك المسجلة في الجهة الدائنة. [4]ص34

3.1. اتجاهات الفكر المحاسبي والإداري المعاصر

1.3.1. تطور الفكر المحاسبي وبيئة المحاسبة

تتطور المعرفة في أي علم من العلوم، وبالأخص في العلوم الإنسانية والاجتماعية خطوة بخطوة على أساس الاستخدامات والتطبيقات الميدانية، فيقدم العالم في مجال بحثه عن طريق الانتقادات إي النقد والتعديل فيما يتعلق بالملاحظات ومساهمة العلمية تجاه البحوث، ومن خلال التراكمات والمساهمات تصبح في الأخير نقطة تجول وتمثل مرحلة جديدة في مجال هذا العلم.

إن لدراسة وتحليل مراحل التطور في العلوم الإنسانية والاجتماعية عامة، وعلم المحاسبة خاصة، لا بد أن نركز ونسعى إلى توضيح من جهة مدى أخرى نسبية المعرفة التي تتغير وتتطور بتطور المجتمع والبيئة.

أن الإطار الفكري للمحاسبة يعتبر بمثابة دستور نظام مترابط من الأهداف والأساسيات المترابطة والمتداخلة التي يمكن أن تؤدي إلى معايير متسقة، والتي تصف طبيعة وظيفة وحدود المحاسبة المالية والقوائم المالية، أن تلك الأهداف تحدد أغراض وغايات المحاسبة، أما الأساسيات فهي تمثل المفاهيم القائمة وراء المحاسبة التي ترشد عملية اختيار المعاملات والأحداث والظروف التي يتم المحاسبة عنها والأهداف بها وقياسها ووسائل تلخيصها وتوصيلها إلى الأطراف المعنية، أن مفاهيم ذلك النوع تعتبر الأساس التي في ضوئها تتدفق مفاهيم أخرى منها كما أن الإحالة المتكررة لها سوف تكون ضرورية عند وضع وتفسير وتصنيف معايير والتقرير المالي [24]ص179

وسنحاول في هذا الفصل أن نتعرض إلى أهم المعالم التاريخية لعلم المحاسبة، رغم ذلك فالمكتبة المحاسبية العربية وخصوصا المكتبة الجزائرية تفتقر بشكل واضح إلى الأبحاث والدراسات في تاريخ الفكر المحاسبي نظرا لأهميتها والتي تساعد في بناء الجانب الفكري والنظري (التأصيل) في المحاسبة، كما أن معرفة الجوانب الخلفية التاريخية لنشوء وتطور بعض المبادئ المحاسبية الهامة والضرورية لفهم وتقييم المستوى المعرفي الذي وصلت إليه فلسفة ونظرية المحاسبة وتقدير العلاقة والربط بين النظرية والتطبيق . وسنحاول أيضا التعرض على أهم المجمعات المهنية والعلمية للمحاسبين وخبراء المحاسبة والمدققين التي لها تأثير عميق وواضح على الفكر المحاسبي عبر تقارير المحاسبة والمالية وأخبارها العلمية ومجالاتها الإعلامية المتخصصة، ونجد أهم المجمعات المهنية والعلمية للمحاسبة :

- 2- اتحاد المحاسبين الأوروبيين
- 3- المؤتمر الدولي للمحاسبين
- 4- اتحاد المحاسبين لدول آسيا والمحيط الهادي
- 5- لجنة المعايير المحاسبية الدولية
- 6- التنظيمات المهنية والمحاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية :
 - المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين؛
 - جمعيات المحاسبين القانونيين بالولايات؛
 - مجالس المحاسبة بالولاية؛
 - وحدات الممارسة؛
 - مجلس معايير المحاسبة المالية؛
 - مجلس معايير المحاسبة الحكومية ؛
 - هيئة تنظيم الأوراق المالية؛
 - مكتب المحاسبة العامة بالولايات المتحدة؛
 - جمعية المحاسبين الأمريكيين.
- 7- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية
- 8- المنظمات الإقليمية للأجهزة للرقابة المالية
- 9- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين وجمعيات المحاسبين والمدققين
- 10- المجلس الوطني للمحاسبة
- 11- المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظين الحسابات والمحاسبين المعتمدين في الجزائر
- 12- كنفدرالية لإطارات المحاسبة والمالية بالجزائر

وقد عملت هذه المنظمات والهيئات والجمعيات جميعا على تطوير هذا العلم عبر البحوث والدراسات وتقديم التوصيات وضع المبادئ المحاسبية التي مكنت علم المحاسبة من مواكبة التطورات الاقتصادية وخدمة الإدارة والمستثمرين والمجتمع.

أيضا بتطور المحاسبة وانتقالها من مجرد نظام بدائي إلى نظام للمعلومات متطور يقدم المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات. وقد ساهمت التطورات إلى الارتقاء بعلم المحاسبة إلى مصاف العلوم الاجتماعية الأخرى.

أما المنظمات والجمعيات المهنية فتضطلع بمهمة تطوير ومراجعة المبادئ والمعايير المحاسبية واستنباط معايير جديدة لمقابلة الواقع الاقتصادي والسياسي والاجتماعي المتغير محليا وطنيا وإقليميا وعالميا. كما أن هذه الجمعيات والمنظمات تقوم أيضا بالإشراف على تدريب وترقية أعضاء المهنة

وذلك بتنظيم الامتحانات ومنح الشهادات الممارسة والإشراف على السلوك المهني والالتزام الأخلاقي لأعضائها المصرح لهم بممارسة المهنة.

أما الجامعات والكليات والمعاهد والأكاديميون فيمثل إسهامهم بصورة رئيسية في إعداد طلاب المحاسبة بأنواعها المختلفة وتقديم جرعات تدريبية تكوينية نظرية وعملية في مجالات المحاسبة المختلفة، كما يمثل الأكاديميون وأساتذة المحاسبة رأس الرمح في عملية البحوث ومعالجة مشاكل التطبيق واستنباط وتطوير الأساليب والطرق المحاسبية. كما يساهم الأكاديميون بشكل بارز في الجمعيات والهيئات المهنية ويشاركون في مشاريع تطوير المفاهيم والأطر المحاسبية.

أولاً: بيئة المحاسبة Accounting Environment

أن البيئة الاقتصادية والاجتماعية والقانونية والسياسية وغيرها من الجوانب تستمر في تغييرها في البلاد المختلفة بمرور الزمن. وحيث أن النظم المحاسبية تعمل في تلك البيئات فإنها بدورها تعمل في ظل بيئة متغيرة، أن البيئة الاقتصادية والاجتماعية على وجه الخصوص لها تأثير كبير على الهياكل والعمليات المحاسبية.

أن تلك البيئة تتكون من أنشطة متبادلة التأثير حيث تتداخل العلاقات بين الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية على المستوى الكلي والوحدوي. حيث أن المحاسبة تغطي كامل عملية إدارة المعلومات لجميع الأنشطة والظروف الاجتماعية والاقتصادية في كل من قطاعات الاقتصاد الكلي والجزئي فإن تغطيتها للاحتياجات الداخلية والخارجية من المعلومات للمجموعات المستفيدة والتحليل والتقييم الواضح لتلك البيئة المحاسبية تعتبر ذات أهمية رئيسية. أن ذلك يتضمن فحص هيكل الاقتصاد والأمور والوسائل والسياسات الاقتصادية المتبعة في البلد، أن البيئة في الاقتصاديات النامية وتحت النامية تعتبر مختلفة عن تلك السائدة في ظل البلاد في الاقتصاديات المتطورة، وبطبيعة الحال توجد نظم محاسبية وعمليات وإجراءات معقدة في الاقتصاديات المتطورة مقارنة بتلك النظم والعمليات التي تتميز بالبساطة والتقدم المستخدمة في الاقتصاديات التي تتميز بأنها في دور النمو والتطور [24]ص15.

إن كان للبيئة تأثير فعال على المحاسبة، فإن المحاسبة أيضاً تعد ذات قوة تأثيرية على المجتمع وذلك من خلال دورها الفعال في اتخاذ وتنفيذ القرارات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والقانونية والإدارية للمجتمع. فالمحاسبة ماهي إلا نظام لتزويد المنظمات والأفراد بالمعلومات، ومن خلال هذا النظام يستطيعون إعادة تشكيل البيئة المحيطة بهم. فالقوائم المالية والمعلومات المالية التي تستخدم في تقييم تكاليف ومنافع الأهداف والسياسات الاجتماعية والسياسية الاقتصادية ووسائل تحقيق هذه الأهداف والسياسات. ولذلك فإن تطوير المعايير المحاسبية يحظى باهتمام كبير في مختلف البيئات [25]ص24.

كما قد مرت بيئة العمل المحاسبي - بشكل عام - بتطورات جوهرية، حتى وصلت إلى ما هي عليه الآن، وقد تطلب ذلك جهوداً شاقة ومضنية شارك فيها الكثير من المؤسسات العلمية والمهنية وعلى

مدار أكثر من ستة عقود، وبالرغم من أن هذه الجهود قد توزعت على مختلف القارات والأقطار [26]ص6.

ولذلك فمن الأهمية بمكان مناقشة المحاسبة في ظل البيئات الاقتصادية والاجتماعية والقانونية المختلفة على النحو التالي [24] صص 16-19:

1- البيئة الاقتصادية:

كلما زاد التطور الاقتصادي لأحد البلدان كلما تمتعت النظم المحاسبية بأهمية نسبية أعلى، وهناك كثير من المراحل للنمو في تلك النظم المحاسبية. فبعد مرور قرون بعد ظهور نظام القيد المزدوج في تسجيل المعلومات خلت المحاسبة من أي منهجية أو أي نموذج للنظرية، وفي القرن التاسع عشر لوحظ أن هناك تحرك من عملية إمسك الدفاتر إلى المحاسبة، وهو تحرك من عملية تسجيل وتحليل المعلومات التي تتميز بالبساطة نسبياً تجاه نظام المعلومات المحاسبي الشامل، وأخيراً ففي ذلك القرن فقد بدأ تطوير إطار فكري نظري للمحاسبة، ذلك الإطار أو المنهجية قدمت وسائل فنية لقياس القيمة وتوصيل معلومات ذات طبيعة مالية اقتصادية. وتتركز البيئة الاقتصادية المحاسبية في المجالات حسب حقول المحاسبة منها أساليب الإنتاج، التضخم (الإنفاق الرأسمالي)، الضرائب والرقابة، أغراض السياسة الاقتصادية والتخطيط الاقتصادي وعلى المستوى الكلي (المحاسبة الاقتصادية الوطنية).

2- البيئة الاجتماعية- الاقتصادية:

تتضمن تلك الدراسات المحاسبة عن الجوانب المجتمعية الاقتصادية التي تتعامل على سبيل المثال مع الفقر والأمن الاجتماعي وعلم البيئة (العلاقة بين الكائنات الحية والبيئة) بالإضافة إلى المدى الكلي لتلك الجوانب الأخرى في المجتمع والتي من أجلها يتم إجازة القياس والتقرير المحاسبي، ويشار إلى تلك الفكرة بالمحاسبة الاجتماعية **Social Accounting** ، حتى الجهات المنظمة للشركات يتعين عليها أن تأخذ الجوانب الاجتماعية في الحسبان. وقد تم تضمين موضوعات التلوث البيئي ومساهمات المنتج أو الخدمة للمستهلكين والمجتمع، ومساهمات الموارد الطبيعية والبيئة والموارد البشرية بالإضافة إلى التطور المجتمعي داخل مجال المحاسبة الاجتماعية والتقرير عن الأداء الاجتماعي للشركة، وقد تم الاعتراف بوضوح الآن بأن أنشطة الشركات لها آثار اقتصادية والاجتماعية على المجتمع.

3- البيئة القانونية والتشريعية:

تأثرت نظرية المحاسبة سواء في منهجيتها أو تطبيقاتها بشدة بالمتطلبات المرتبطة بالقوانين الشركات والتشريعات القانونية والضريبية والمقاييس التنظيمية الأخرى على سبيل المثال قوانين

تطبيقات الاحتكار والتجارة المقيدة وقانون تنظيم أسعار الصرف الأجنبية. ولا شك أن تلك القوانين قد زادت من إمكانية مقارنة ومنفعة المعلومات المحاسبية. ولا يعتبر غياب المقاييس القانونية والتشريعية أو التمسك والالتزام الدقيق بها أمراً مرغوباً، ويعتمد ذلك على مرحلة التطور الاقتصادي والاجتماعي الموجود في البلد، وفي الولايات المتحدة الأمريكية حيث أن القطاع الخاص يعتبر هو القطاع المسيطر والسائد ومن ثم فإن الحاجة إلى دور تنظيمي فعال يتعين أن يتم القيام به عن طريق المكونات، ومع ذلك فإن كثير من الرقابة عن طريق الحكومة سوف يعوق ويعرقل من تفعيل أسواق رأس المال وتكوين رأس المال، على سبيل المثال فإن التطور الاقتصادي في تلك البلاد يسير ببطء بسبب وجود كثير من الضوابط والقيود على منح تراخيص إنشاء الشركات الجديدة، ويتعين أن تتم الموازنة ما بين الأمرين اعتماداً على مرحلة التطور الاقتصادي والاجتماعي في البلد.

ولذلك يمكن القول بأن المحاسبة حيث أنها تعمل في ظل إطار عمل اقتصادي ومجتمعي كوظيفة خدمية، فإن تلك الأنشطة والبيانات الاقتصادية والاجتماعية سيكون لها أثر رئيسي على الهياكل والمجتمعات المحاسبية. ولا شك أن التأثيرات الاجتماعية والاقتصادية والهياكل المهنية المؤسساتية بالإضافة إلى المتطلبات القانونية والتشريعية تعتبر عوامل هامة عند أداء أي تقييم للخدمة المحاسبية في أي بلد.

ثانياً: المحاسبة في ظل بيئة متغيرة

جدير بالذكر كلما حدث تغير في البيئة، كلما تغير أيضاً الهيكل والنظم والعمليات المحاسبية ومن ثم يتعين دراسة العوامل المؤثرة على المحاسبة.

أن المحاسبة – مثل غيرها من النظم والأنشطة الإنسانية- هي نتائج لبيئتها حيث تتكون بيئة المحاسبة من الظروف والقيود والمؤثرات الاجتماعية والاقتصادية والسياسية والقانونية التي تختلف من وقت لآخر. نتيجة لذلك فإن الأهداف والممارسات المحاسبية الآن تختلف عما كانت عليه في الماضي لأن نظرية المحاسبة تطورت لتتوافق والمتطلبات والمؤثرات المتغيرة. فالمحاسبة المالية الحديثة من نتائج العديد من الظروف والمؤثرات منها خمسة تستحق الذكر وهي [24] ص ص 20-21:

- أ- تعترف المحاسبة بأن الأفراد يعيشون في عالم يتصف بندرة الموارد.
- ب- تعترف المحاسبة بأن الموارد الإنتاجية مملوكة بصفة عامة للقطاع الخاص بدلاً من الحكومة.
- ج- تعترف المحاسبة بأن النشاط الاقتصادي يتم بواسطة وحدات مستقلة تعرف بمنشآت الأعمال.
- د- تعترف المحاسبة بأنه في النظم الاقتصادية المعقدة والمتقدمة يوكل البعض (ملاك ومستثمرون) مهمة الوصاية والرقابة على ممتلكاتهم إلى آخرين (المديرين).
- هـ- تعترف المحاسبة بأن الموارد الاقتصادية والتعهدات الاقتصادية والمصالح المتبقية يجب التعبير عنها في صورة نقدية.

2.3.1. تطور الفكر الإداري المعاصر

تطور عالم الأعمال في السنوات القليلة الماضية بسرعة فائقة و تغير تماما بفعل العديد من المتغيرات على الأربعة الدولية والمحلية، وتحاول الإدارة في المنظمات المعاصرة اللحاق بهذه التغيرات والتحولت. وأصبحت مهمة الإدارة في العصر الحالي أكثر تعقيدا، وتبينت أهمية تنمية فكر إداري جديد A New Paradigm، حيث لم تعد أفكار و تقنيات الإدارة السابقة تصلح للعصر الحالي، كما أنها بالقطع لا تتناسب مع المستقبل وتحولات المحيط.

كما ينظر للتنظيم كنظام اجتماعي أي كنظام للأفراد وبالفعل، فان المنظمات هي - بداية- كيانات اجتماعية تضم الأفراد وتوفر لهم إمكانيات الفعل و التصرف. إنها بعبارة أخرى، إتلاف بعدة مشاركين. فهؤلاء المشاركون هم الذين يكونون النظام الاجتماعي الموصوف بنمط أو نموذج للعلاقات الإنسانية، وحينئذ فان جوهر التنظيم هو هذا النموذج للعلاقات الإنسانية، الذي يجد مبرره في تحقيق أهداف سبق تحديدها. وطالما أن التنظيم هو أيضا بناء إداري، فإننا نقصي من دلالاته بعض الوحدات الاجتماعية مثل العائلات والجماعات الصغيرة غير الرسمية [27]ص23.

ونجد تعريف الإدارة (Management) بأنها عبارة عن تنسيق الموارد المختلفة من خلال عمليات التخطيط و التنظيم والتوجيه والرقابة قصد الوصول إلي هدف أو أهداف مرسومة " أي الإدارة عبارة عن انجاز الأعمال بواسطة الآخرين [27]ص11.

ويرى الباحث أن للإدارة دورا هاما في عملية التنمية أي في كل مجتمع من المجتمعات مهما كانت درجة التطور والازدهار الاقتصادي، وكما يرجع فشل أو عدم نجاح المؤسسات والحكومات إلى عدم الكفاءة والخبرة الإدارية.

وبالتالي نموذج الإدارة الجديد يسعى لاستجابة التطورات والمتغيرات التي أصابت عالم الأعمال - وفي الحقيقة العالم كله بجميع مجالاته الاقتصادية والسياسية والتقنية والاجتماعية- فقد تطور في السنوات القليلة الماضية نمودجا جديد للفكر الإداري يتميز بالصفات التالية [28]ص445:

- نقلة فكرية شاملة .A New Paradigm Shift
- يستند إلى التطورات التقنية والعلمية .Scivce And Technopogy Based
- يتوافق ومعطيات عصر العولمة .Globall-Oriented
- يتصف بالتكامل و التوازن و الديناميكية الايجابية
- .Integrated And In A State of Dynamic Equilibrium
- يتعدى الشكليات ويركز على المضمون .Strategically Focused
- يتعامل في الأزمنة الثلاث : الماضي والحاضر والمستقبل

.Integrated Tim Approach

.Reag Tim-Zero Tim-Orientation

• يتعامل في الوقت الحقيقي

ويتجه التغيير عادة نحو الأفضل بطريقة محسوبة ومخططة ويعد التغيير بذلك تطوير أو تتم معالجة التغيير أو التطوير الإداري من خلال احد مداخل الثلاثة، يعد الأول منها بمثابة مدخل الإدارة العلمية "تطوير أساليب العمل"، ويطلق على المدخل الثاني المدخل السلوكي "التطوير في المنظمة"، ويسمى المدخل الثالث بالمدخل لابتكاري "الخروج من المربع" [29]ص79.

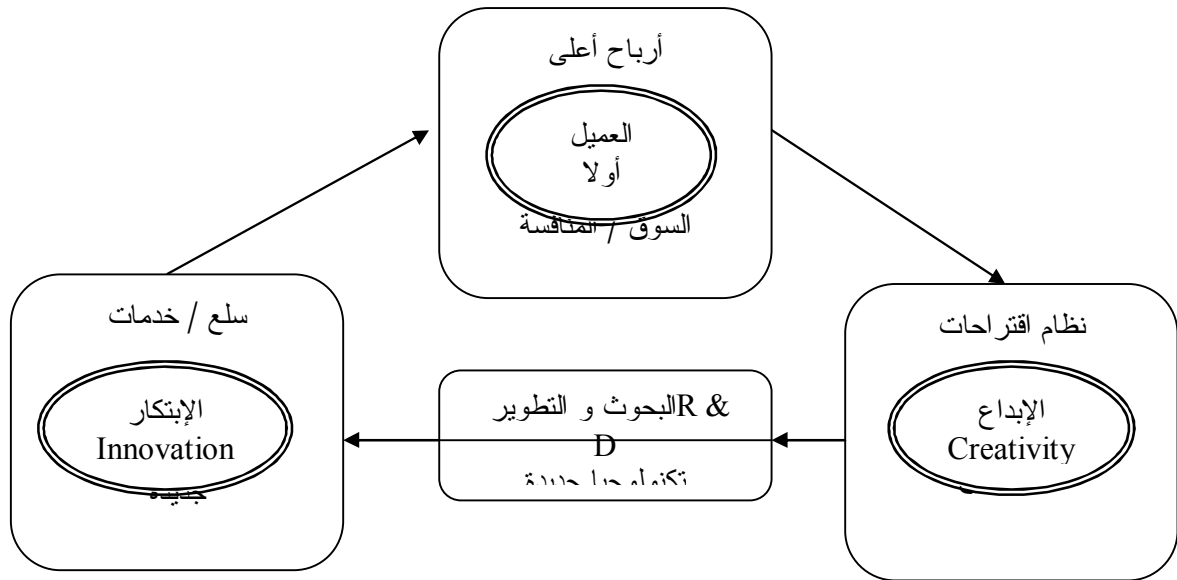
وأصبحت الإدارة الجديدة تعتمد آليات متطورة وتستخدم مداخل غير تقليدية تجعل اعتمادها الأساسي على عنصرين أساسيين [28]ص445:

1- المورد البشري عالي الكفاءة.

2- تقنيات الاتصالات والمعلومات.

ويمكننا تعريف الإدارة الإستراتيجية: الإدارة هي عملية نوعية، تنصرف للقيام بأنشطة التخطيط والتنظيم والتحفيز والرقابة. وتهدف هذه العملية إلى تحديد الأهداف المرغوبة ثم بلوغها، بفضل استعمال الأفراد مع موارد أخرى، وباستطاعتنا رصد هذه العملية في مستويات مختلفة للمؤسسة [27]ص149 فمثلا، إذا تعلق الأمر بنشاط الإدارة العامة، فالمقصود هو عملية الإدارة الإستراتيجية يتشكل الجديد في الفكر الإداري المعاصر من مجموعة جديدة من الأفكار والمفاهيم التي أوجدتها الظروف الجديدة التي تسود العالم وأسهمت في إعادة تشكيل نظام الأعمال. و تتمثل الأفكار الجديدة إطارا فكريا متكاملًا، مما لا يستقيم معه اخذ بعضها دون الآخر [28]ص445.

على هذا الأساس صار الشعار الرئيسي للإدارة الجديدة هو "العمل أولًا" أي التوجه بالتسويق Marketing Orientation بعد أن كان "الإنتاج أولًا" أي التوجه بالإنتاج Production Orientation وهذه نقلة ابتكاريه في حد ذاتها، ثم تأتي إدارة الجودة الكلية (الشاملة) TQM تطبيقاتها [29]ص139.



الشكل رقم 4: العلاقات بين المفاهيم الجديدة، [29] ص 139.

في الشكل السابق حاولنا إبراز دور الابتكار الجديد في منظومة الإدارة الجديدة ذات التوجه بالسوق. فالعمل أولاً برغبته هو المثير STIMULI الدافع للإبداع و الابتكار للفوز بالعمل في سوق المنافسين.

وتلك الأفكار الجديدة إنتاج مشترك للممارسين من المديرين ومفكري الإدارة، وهي تحتل التطور. ولكل من الأفكار التالية ايجابيتها وسلبياتها، وليس الهدف قبولها دون تمحيص، بل دعونا نتأملها ونضيف ونحذف لنطوعها لظروفنا وأهدافنا [28] ص ص 445-446:

1. الاقتناع بأهمية المناخ المحيط
2. الاعتراف بالسوق وآلياته
3. استيعاب التقنية الجديدة والمتجددة
4. الاعتماد على تقنيات الاتصالات والمعلومات
5. المنافسة سبيل البقاء
6. حشد واستثمار كل الطاقات
7. الوقت مورد رئيسي
8. الإدارة بمنطق الجودة الكاملة
9. العولمة أساس نظام الأعمال الجديدة
10. أهمية التحالفات الإستراتيجية
11. الاعتماد على العمل الجماعي
12. نبد التتابع والأخذ بالتزامن

13. التفكير غير التقليدي لحل المشاكل
14. الاهتمام بالموارد البشري
15. التطوير المستمر أساس البقاء
16. التركيز في المجالات ذات القيمة المضافة الأعلى
17. تنمية عدد من القرارات المحورية
18. الاتجاه نحو اللامركزية
19. استثمار المعرفة والخبرات المتركمة
20. المفهوم العصري للقيادة الإدارية
21. البحث عن الفرص الكبرى
22. التحرر من قيود الزمان والمكان
23. التسويق المبتكر

بالنسبة لمنهجيات الإدارية أو التقنيات الإدارية المعاصرة تطورت في السنوات الأخيرة، والتي تتضمن المفاهيم الجديدة وتضعها موضع التطبيق، ومن ثم تساعد الإدارة المعاصرة في تحقيق غاياتها بأعلى كفاءة ومنها:

- الإدارة الإستراتيجية .Strategic Management
- نظام الإدارة الأداء .Performance Management
- الإدارة الالكترونية .E-Management
- إدارة المنظمة السلوك Management of Organizational Behavior
- العمليات الإدارية (إدارة العمليات) .Process Management
- إدارة الجودة الشاملة (الكلية) .Total Quality Management
- إدارة الوقت القائمة .Time –Based Management
- إدارة التمييز . Excellence Management
- الإدارة العالمية .Global Management
- إدارة المعرفة .Knowledge Management

بالإضافة إلى منهجيات الإدارية المعاصرة يرى الباحث بعض العناصر الهامة في الفكر الإداري المعاصر، أي التطوير وتنمية الإدارة في الوقت الراهن وبالأخص على الأفكار المساعدة لتنمية الإدارة واتخاذ القرارات فيمكننا أن نركز على العناصر التالية:

❖ هرم الإداري للمستويات (الإدارة العليا).

- ❖ منطلقات الجودة الشاملة.
- ❖ أساليب العمل و القيادة (النظم و الإجراءات).
- ❖ الاتصال داخل المؤسسة.
- ❖ نظم المعلومات.
- ❖ وظيفة البحث والتطوير.
- ❖ المورد البشري المؤهل.
- ❖ إدارة الإبداع والابتكار.
- ❖ الثقافة والبيئة التنظيمية.

1.3.3.1. ارتباط الفكر المحاسبي بالفكر الإداري

تشهد الفترة الحالية العودة للاهتمام بكل من النظرية والتطبيق لعلمي في مجال الفكر المحاسبي لأسباب منها: التغيرات البيئية التي فرضت ضغوطا على إدارة المؤسسات وبالتالي على أنظمة المعلومات المحاسبية المتبعة بهذه المؤسسات ترتب على ذلك اتجاه الإدارة والمحاسبين نحو إعادة تصميم الأنظمة المحاسبية أي خلق الأفكار المحاسبية ودراسة كيفية تحقيق ذلك، بالتركيز على الكيفية التي تؤثر بها هذه التغيرات على الممارسة العملية للمحاسبة، ويقتصر نجاحها وفشلها للمحاسبين الممارسين في التكيف، ومع الأخذ في الحسبان تلك التغيرات .

وهناك من يرى انه من الأفضل أولا التحقق من مدى فهم الممارسين لهذه المتغيرات وأثارها المحاسبية ومتطلبات تطبيقها، ومحاولة تغيير اتجاهاتهم السلبية نحوها حتى إذا ما تم دراسة إمكانية التطبيق العملي لها تكون الصورة أكثر وضوحا ويصبح الممارس أكثر إدراكا لها واقتناعا بها [30]ص437.

ويعتبر [31]ص40 (Smith) بان المحاسبة الإدارية علما مستقلا يقوم على الدمج بين وظائف محاسبية وأخرى إدارية، حيث أشار إلي ضرورة التفاعل بين المحاسبة والإدارة بقوله : إن أي محاولات غير طبيعية للتفرقة بين واجبات الإدارة سوف تقيد من فاعلية أدائها وعليه فإن الإدارة والمحاسبة تمتزجان في عملية موحدة لمواجهة بعض النواحي الهامة من تنفيذ أعمال المؤسسة وهذه العملية يشار إليها بالمحاسبة الإدارية.

وهناك أيضا من يرى أن المحاسبة الإدارية علم يقوم على الدمج بين المحاسبة والإدارة وعلى الرغم من العلاقة الوطيدة بين علم المحاسبة والإدارة، إلا أن (جيهان) لا تتفق مع هذا الرأي للأسباب الآتية [32]ص22 :

1- اعترف هذا الرأي بالجانب العلمي للمحاسبة الإدارية إلا أن فكرة الدمج بين الوظائف المحاسبية والوظائف الإدارية هي فكرة نظرية و حتى أن لم توضع محل اختبار لاستبيان مدى قبول الإدارة الطرف لهذه الفكرة.

2- لا يجوز التسليم بان المحاسبة بان المحاسبة الإدارية مسؤولة عن تحقيق أهداف الوحدة فتحقيق أهداف الوحدة مسؤولية الإدارة وحدها بحكم تأهيلها و اختصاصها ودور المحاسبة في الصدد هو مساعدة الإدارة في تحمل هذه المسؤولية ولكن ليس للمحاسبة صلاحيات اختيار من يدير.

3- إن المحاسبة الإدارية لها ارتباط وثيق بعلوم كثيرة أخرى غير الإدارة مثل الاقتصاد والعلوم السلوكية وبحوث العمليات والمحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف وغيرها ومع ذلك لم يكن ذلك مبررا لتعريف المحاسبة الإدارية على أنها علم يقوم على الدمج بين عناصر محاسبية وأي من هذه العلوم.

من المشاهد أن الفكر الإداري قد مر بعدة مراحل، وهناك [30] ص ص 446-448 من حدها في أربع وهي : مرحلة الفكر الكلاسيكي، مرحلة الفكر الكلاسيكي الحديث، مرحلة الفكر الحديث، وأخيرا مرحلة الفكر الإداري المعاصر. ولقد أفرزت كل مرحلة العديد من المفاهيم والفلسفات والأساليب الإدارية وفقا للظروف البيئية السائدة، وانعكس ذلك على الفكر المحاسبي، نظرا لضرورة تجاوبه مع احتياجات الإدارة في مختلف الظروف كما يلي [30]:

1- مرحلة الفكر الكلاسيكي : تم التركيز على الربح كهدف أساسي للمنظمات وكان محور اهتمام الإدارة، ولزم على الفكر المحاسبي قياس الثروة التي في حيازة الوحدات الاقتصادية (المؤسسات والأعمال) والتغيير الذي يطرأ عليها من ربح أو خسارة نتيجة لمزاولة النشاط، وبذل الباحثون والممارسون جهدا مضنيا للوصول إلى بدائل السياسات والأنظمة المحاسبية لإحداث أفضل مقابلة بين الإيرادات والتكاليف.

2- مرحلة الفكر الكلاسيكي الحديث : تم التركيز على العنصر البشري الداخلي وأصبح محور اهتمام الإدارة بكونه العنصر الحيوي في التنظيم الذي تدور حوله كافة عناصر التنظيم الأخرى، وانعكس ذلك على الفكر المحاسبي، ومن مظاهر ذلك ما يلي :

- ظهور علم المحاسبة عن الأصول البشرية: فأصبحت هذه الأصول مجال جديد للدراسة والتطبيق المحاسبي بالخارج بهدف قياسها وإثباتها مع بيان أهمية ذلك وأثره على عملية اتخاذ القرارات وعرض أهم المشاكل التي تواجه ذلك العلم والتطبيق ووسائل حلها.
- ظهور علم المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية تجاه العنصر البشري، أصبحت هذه المسؤولية مجالاً للبحث بهدف تحديدها وقياسها محاسبيا والتقارير عمليا عن مدى الوفاء بها.

3- مرحلة الفكر الحديث : تم التركيز على عدة أبعاد أهمها زيادة الاهتمام بالمسؤولية الاجتماعية سواء على النطاق الداخلي للمنظمة أو خارجها لكونها نظام مفتوح يؤثر ويتأثر بالمجتمع المحيط بها، كما ظهرت فكرة القرارات باعتبار أن عملية اتخاذ القرارات هي المحور الأساسي لبناء التنظيم ذاته، وأصبحت هذه الأبعاد من أهم محاور اهتمام الإدارة، وانعكس ذلك على الفكر المحاسبي بالخارج في عدة مظاهر منها :

- تزايد الاتجاه نحو استخدام العلوم السلوكية في تطوير علم المحاسبة وتم اختيار الموضوعات السلوكية للاستغلال بها في التعليم المحاسبي مثل الإدراك والدافعية والقلق والصراع والاتجاهات وتغيرها، كترجمة للاهتمام بالمسؤولية الاجتماعية خاصة على مستوى النطاق الداخلي.
- تزايد الاتجاه لتطوير القياس والتقدير المحاسبي لاستيعاب متطلبات المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية.
- الاهتمام بدور المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية.

4- مرحلة الفكر الإداري المعاصر : قد ترتب على العولمة الاقتصادية و اتجاه الوحدات الاقتصادية إلى التكتل الاقتصادي وارتفاع حدة المنافسة للحصول على أكبر نصيب من حجم السوق العالمي، وجود ضغط على إدارة المؤسسات في اتجاهين وهما محاولة تحسين جودة المنتج ببعديها (جودة التصميم وجودة التوافق)، والسعي لتدنيه التكاليف، وأدى ذلك لضرورة تطوير الفكر المحاسبي لتوفير المعلومات الملائمة لمتخذي القرار بالمستويات الإدارية المختلفة في الاتجاهين السابقين، إذ أيد الواقع عجز الأنظمة المحاسبية القائمة عن الوفاء بهذه الاحتياجات، وتم التطوير من خلال ظهور بعض الأفكار النظرية الجديدة والتي لاقت قبولا في الفكر التطبيقي بالخارج يذكر منها :

❖ **تكلفة الجودة :** التي تمثل عناصر التكاليف اللازمة للتأكد من أن المنتج أو الخدمة المباعة تطابق احتياجات العملاء، وظهر اهتمام الفكر المحاسبي المعاصر بقياس هذه التكلفة وتحليلها وترشيدها والإفصاح عنها بخلاف الفكر التقليدي، فقد اثبت الواقع أن معلومات تكلفة الجودة تساعد في رفع كفاءة نظم إدارة الجودة في عدة مجالات منها: تحديد إجمالي هذه التكاليف وتوزيعها وفقا للوحدات التنظيمية بالمؤسسة، وتحديد المزايا والعوائد المالية الناتجة عن تحسين مستوى الجودة، وتحديد علاقة الارتباط بين مستوى الجودة واحتياجات العميل، وتحديد تكلفة الجودة المتعلقة باكتشاف الأسباب الحقيقية لمشاكل الجودة واتخاذ الإجراءات المصححة.

❖ **التكلفة المستهدفة :** هي احد الأفكار المحاسبية النظرية التي استحدثت بالبيئة اليابانية ولاقت نجاحا في التطبيق العلمي في هذه البيئة وغيرها من البيئات، فهي تساعد على تكامل اعتبارات التكلفة و الجودة و التوقيت الزمني ضمن مدخلات القرار الإداري المتعلق بتصميم المنتج، إذ من

خلالها يتم تحقيق ، تخطيط وقياس التكلفة بما يساعد على تحقيق الأرباح المخططة، وإدخال اعتبارات الأرباح وردود أفعال المنافسين عند تحديد سعر البيع، وتوقيت تقديم المنتج للسوق الذي أصبح مرتبطا بالتطورات التكنولوجية وربحية حياة المنتج. وهناك تأكيد على أن هناك عدة مقومات لتطبيق هذه التكلفة عمليا منها : إحداث تغيير تنظيمي ومعرفي، قناعة المستويات الإدارية بجدوى التطبيق، توافر معلومات تفصيلية عن الأسعار المتوقعة للمنتج النهائي في ضوء المنافسة السائدة وتفصيلات العملاء والتغيرات الاقتصادية والفنية والقيمة المتوقعة في عالم يسوده التغيير التكنولوجي في كافة الميادين، تقديرات التكاليف المتوقعة مستقبلا لعوامل الإنتاج اللازمة للنشاط، تقدير نسبة الربحية لتغطية المخاطر السائدة بالنشاط وتوفير عائد مناسب لحملة الأسهم.

❖ **تكلفة النشاط :** بهدف تحقيق المزيد من الدقة في تحميل التكاليف الصناعية لوحدة النشاط بما يؤدي لقياس أدق لتكلفة هذه الوحدة، إذ أن الأسلوب التقليدي يعتمد على ربط عناصر التكاليف غير المباشرة بمراكز التكلفة وإعادة توزيع تكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية على مراكز الإنتاج ثم تخصيص الأخيرة على وحدات الإنتاج وفقا لأسس حكمية لا تؤدي لتوزيع عادل للتكاليف غير المباشرة ومن ثم الوصول لقياس غير دقيق لتكلفة وحدة المنتج، بينما تبنى تكلفة النشاط على مبدأ رئيسي مؤداة الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم أو تستهلك هذه الموارد ثم الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي (وحدات منتجة أو خدمات أو عملاء أو مشروعات) وهنا تتحقق الدقة في قياس التكلفة مما يساعد على توفير المعلومات المناسبة في عدة مجالات منها جودة التصميم، إذ أيد الواقع العملي اعتماد بعض الشركات عليها في توفير المعلومات المتعلقة بتكلفة التعديلات الجديدة لمهندسي التصميم لمساعدتهم في الوصول لتصميم مناسب في إطار تكلفة محددة.

من خلال تطرقنا إلى التأصيل النظري والفكري للحاسبة والاهتمام بالتطور التاريخي لنشأة المحاسبة وإعطاء الإطار العلمي للمحاسبة ودراسة النظام المحاسبي الذي يعتمد على البيئة الداخلية والخارجية، وأيضا المدخلات والمخرجات والبيانات (المعلومات المحاسبية)، وبالإضافة إلى الركائز والأسس التي بنيت عليها نظرية المحاسبة من خلال الفروض والمبادئ المحاسبية وبالتركيز على المنطلقات المحاسبية، إلى استبيان دور المحاسبة من الاتصال والقياس.

ثم الاتجاهات الفلسفية للفكر المحاسبي والإداري المعاصر والتطورات التي تعود إلى الممارسات المهنية والمحاسبية ومحاولة الربط بين النواحي العلمية والتطبيقية (الميدانية)

الفصل 2

دراسة متطلبات المحاسبة الإدارية – تطلعات واقتراحات

من خلال دراسة الارتباط بين الفكر المحاسبي والفكر الإداري أجرنا الحديث إلى اقتناع المفكرين والباحثين في مجالات العلوم والحياة المختلفة بأن فهم الحاضر فهما كاملا إنما يعتمد بقدر كبير على فهمنا للماضي، ومن هنا جاءت بلورة وظهور مفهوم المحاسبة الإدارية كأحد مجالات المعرفة المحاسبية الموجهة أساسا لخدمة وإدارة المؤسسات من خلال إمدادها بنوعية متخصصة من المعلومات التي تساعد في أداء مهامها.

وحتى يمكن التعرف على ماهية المحاسبة الإدارية وعلاقتها بالعلوم الأخرى، ثم التطورات الحالية الراهنة للمحاسبة الإدارية من خلال ارتباطها بالبيئة والتكنولوجيا الحديثة وأيضا إلى الدور الفعال للمحاسب الإداري.

أما بالنسبة للإطار الفكري للمحاسبة الإدارية يتطلب تعريف وتوضيح الجذور الأساسية للمحاسبة الإدارية، الفروض والمبادئ والبديهيات (المسلمات) للمحاسبة الإدارية ولهذا سنحاول في هذا الفصل إبراز دراسة متطلبات المحاسبة الإدارية تطلعات ومقترحات من خلال المباحث التالية:

- مدخل عام للمحاسبة الإدارية
- التطورات الحالية للمحاسبة الإدارية
- الإطار الفكري للمحاسبة الإدارية

1.2. مدخل عام للمحاسبة الإدارية

1.1.2. التطور التاريخي للمحاسبة الإدارية

لقد ظهرت المحاسبة وتمت مع زيادة الحاجة، وتطورت خلال السنوات العديدة المتزامنة عبر العصور المختلفة، وبالخصوص تطور التاريخي للمحاسبة الإدارية ومن المسلمات أن الوضع الحالي والرهان للمحاسبة الإدارية يمثل نتاج للتطورات التي حدثت على مرور الفترات المختلفة كان مصدرها نشوء الفكر الإنساني الذي عاصر التطورات الاجتماعية والعلاقات التي تنظم الفرد في المجتمع ونتيجة للحاجة المتنامية للطلب المستمر على المعلومات المحاسبية الداخلية والخارجية المرتبطة بوظائف ونشاطات الإدارة وتنميتها من تخطيط واتخاذ القرار وتنظيم وتنسيق وتوجيه وتحفيز وإلى الرقابة وتقييم للأداء .

بالإضافة إلى أن تطور وزيادة الحاجة إلى المعلومات التي تساعد على تنمية الإدارة في القيام بوظائفها بما يحقق أفضل استخدام أمثل ممكن للمواد الاقتصادية المتوفرة وهذا التطور حدث لعدة متغيرات وأسباب ولعلها تبدأ من الثورة الصناعية وحركة الإدارة العلمية المصاحبة لها، وزيادة حجم المؤسسات الاقتصادية، وظهور الشركات المساهمة، وفصل الملكية عن الإدارة، وتطبيق اللامركزية في الإدارة، واستخدام الأساليب الكمية ونماذج وتقنيات بحوث العمليات، والتوسيع في استخدام الحاسبات الآلية وظهور الشركات الدولية متعددة الجنسيات، وثورة تكنولوجيات المعلومات والاتصالات المتلاحقة، وظهور التكتلات الاقتصادية، وزيادة حدة المنافسة والمخاطرة، والتركيز والاهتمام بالجودة، وظهور اتفاقيات التجارة الدولية [13]ص3

بناءً لما تقدم على تطور المحاسبة الإدارية أغلبها تركز على تأصيل النظري العلمي للمحاسبة الإدارية، كما تعتبر مرحلة من مراحل التطور المحاسبي الإبداعي ويرى أحد الكتاب أنه يمكن تقسيم

التطور المحاسبي إلى أربع مراحل رئيسية هي : [33]صص 15-29

- المرحلة الأولى : وهي مرحلة تكوين و تطوير الجانب الفني للمحاسبة
- المرحلة الثانية: وهي مرحلة الاهتمام بالمحاسبة مهنيا و أكاديميا.
- المرحلة الثالثة: وهي مرحلة يتم فيها النظر إلى المحاسبة على أنها نظائر معلومات المتعلقة بالمحاسبة الإدارية

- المرحلة الرابعة: و هي مرحلة المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية

المرحلة الأولى: تكوين و تطوير الجانب الفني للمحاسبة:

تمثل هذه المرحلة مرحلة إنشاء وتكوين الجانب الفني للمحاسبة ذلك الجانب الذي يعتبر في معظمه مستمرا حتى الآن و تعكس هذه المرحلة التي تمتد جذورها إلى 4500 سنة قبل الميلاد رغبة الأفراد في

الاحتفاظ بسجلات المتابعة ممتلكاتهم أثبات التعديلات التي تطرأ على هذه الممتلكات ولقد كانت وظيفة المحاسب هي رعاية الشؤون المالية والاقتصادية لصاحب المال والأعمال فهو المسؤول عن تنظيم وضبط السجلات والتدوين في الحسابات ويقوم أساسا بدور المؤرخ المالي.

ونظرا لتدفقات المؤسسة الخارجية والداخلية تطلبت الحاجة إلى نظام الضبط عملية التسجيل في الدفاتر والحسابات المبنية على طريقة القيد المزدوج خلال القرنين الثالث عشر والرابع عشر بنسبة لفكرة Luca Pocioli في سنة 1494 بالطريقة الايطالية أساس لإمسك الدفاتر والسجلات المحاسبية، وانتشار طريقة القيد المزدوج إلى مدن ألمانيا وإنجلترا وفرنسا خلال القرن السادس عشر

ويعتبر ظهور القيد المزدوج- في القرن الرابع عشر نقطة بداية جيدة لدراسة تطور الفكر المحاسبي وكذا المفاهيم المحاسبية ولقد تم استخدام نظرية القيد المزدوج في إمساك الدفاتر في سجلات تجار جنوب إيطاليا في العصور الوسطى في عام 1340م ، وفي ذلك قرينة على شيوع استخدام فكرة القيد المزدوج قيل هذا التاريخ [34]ص16

المرحلة الثانية: الاهتمام بالمحاسبة مهنيا وأكاديميا:

يقف الدور المحاسبي جامدا في نطاق الاهتمام بتطوير فنون التطبيق العملي والنظر إلى المحاسبة على أنها مجرد أداة داخلية للرقابة على الممتلكات فقد توجه الاهتمام منذ بداية القرن التاسع عشر صوب تطوير المحاسبة مهنيا وأكاديميا.

المرحلة الثالثة: المحاسبة كنظام للمعلومات المحاسبية الإدارية:

هذه المرحلة من مراحل التطور المحاسبي هي ما يمكن تسميته بمرحلة المحاسبة الإدارية **Managérial Accouriting** وليدة القرن العشرين كاستجابة من جانب المحاسبة لانتشار الفكر الخاص بمدرسة العلمية تلك المدرسة التي تنادي بشعار وهو " ما لا يمكن قياسه لا يمكن إدارته" وهنا اتضح الدور الرئيسي الذي يمكن أن تقوم به المحاسبة في قياس التكاليف والربحية والإنتاجية وتقييم الأداء بناء على ما تقدم يمكننا تحديد ثمان فروق بين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية تركز على مايلي: [34]ص45

- i. التركيز على تقديم المعلومات للاستخدام الداخلي للمديرين
- ii. التركيز أكثر على المستقبل
- iii. التأكيد على ملائمة ومرونة البيانات.
- iv. عدم التركيز كثيرا على دقة البيانات بقدر التركيز على البيانات غير المالية.
- v. التركيز على قطاعات التنظيم أكثر من النظر إلى المنتظمة ككل.
- vi. استخدام أفرع العلوم الأخرى بشدة
- vii. لا تحكمها المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما

ولقد كان تطور المحاسبة الإدارية بادئ الأمر في شكل تفسيرات وتحليلات أكثر نتائج المحاسبة المالية ثم مع الأخذ بالوسائل الآلية في المحاسبة وبصفة خاصة استخدم الكمبيوتر أصبح المحاسب مسؤول عن نظام المعلومات في المؤسسة وذلك بهدف ترشيد وتنمية الإدارة في مجالات التخطيط والرقابة اتخاذ القرارات.

ويرى الباحث أن الدور المحاسب مرتبط ارتباطا بالجوانب الإدارية وذلك بالاعتماد على حقول المعارف والعلوم هو ما يعرف بالمحاسبة الإدارية وتركيزها على مختلف العلوم المتنوعة مثل العلوم السلوكية والبيئية وعلم الإدارة والاقتصاد، وبحوث العمليات، الموازنات ومراقبة التسيير وغيرها .

اقتصر التطور المحاسبي إلى تقسيم تقول الدراسة إلى فرعين رئيسيين: [32] صص 10-11

(1) المحاسبة المالية: وهي فرع الدراسة الذي يهتم بمشاكل القياس والعرض لإشباع احتياجات الأطراف الخارجية.

(2) المحاسبة الإدارية: وهي فرع الدراسة الذي يهتم بمشاكل القياس والعرض لاستخدامات الداخلية في المؤسسة

المرحلة الرابعة: المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية:

قبل التطرق لهذه المرحلة أن نوضح تعريف محاسبة المسؤولية على أساس المسؤولية بأنها: نظام يشخص الموازنات الرقابية أي يجعل كل مدير مسؤول ويترجم هذه المسؤولية في أرقام إذ يكون هناك ارتباط كامل بين الموازنة و الأشخاص المسؤولين بالمؤسسة [36] صص 35

مهما تباينت أهداف المؤسسات (المنشآت) أو نوعياتها فإن السنوات الأخيرة تشهد تزايد واضحا في التركيز على علاقة المؤسسة بالبيئة التي تعيش من خلالها ومسؤوليتها الاجتماعية تجاه أعضائها وتجاه أفراد المجتمع بصفة عامة، فقد حدثت تغييرات جذرية في علاقة المؤسسة بالمجتمع وقد أصبح واضحا ضرورة تحمل المؤسسة لمسؤوليات أشمل وأعم من ذي قبل وأن تخدم مدى أوسع من القيم الإنسانية يفوق مجرد إمداد المجتمع بكميات من السلع أو الخدمات بل إن نجاح الإدارة يعتمد مستقبلا على مدى استجابتها للتوقعات المتغيرة لإفراد المجتمع، لذلك ظهر في الفكر المحاسبي اصطلاح حديث وهو المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية، ويتطلب نموذج المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية توسعا في القياس المحاسبي بحيث يمتد ليشمل الآثار الخارجية لتصرفات الوحدة المحاسبية تلك الآثار التي تتعدى أصحاب المصالح المباشرة في الوحدة الاقتصادية وتتمثل هذه الآثار الخارجية فيما يعرف بالتكلفة الاجتماعية والعائد الاجتماعي كما أن النظام المحاسبي يجب أن يأخذ في اعتباره هذه الآثار

الخارجية [32] صص 11

وبناء لما تقدم تعددت التعريفات والمفاهيم التي قدمها الباحثون والدارسون لهذا النظام فنجد من هذه التعريفات مثلا مايلي:

محاسبة المسؤولية الاجتماعية هي: نظام محاسبي يختص في عملية قياس الصفقات أو العمليات التي تحدث فيما بين المؤسسة و البيئة الاجتماعية من حولها و من ثم في الإفصاح عن الآثار التي يترتب عليها لجميع الأطراف ذات العلاقة و عليه فإن الهدف الرئيسي لهذا النظام يتمثل في قياس و الإفصاح عن تكاليف و الفوائد الاجتماعية و المؤسسات الأعمال[6]ص416

فيما عرفتها الجمعية الأمريكية للمحاسبة كما يلي: المحاسبة الاجتماعية فرع من فروع المحاسبة يهدف إلى تحديد نتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي من مدخل اجتماعي Social Approach وذلك باعتبار – أي المؤسسة – عضوا فاعلا في المجتمع ترتبط بالفئات الأخرى فيه ضمن علاقة تعاقدية مستمدة من قواعد العقد الاجتماعي الذي يجمع بين مصالح تلك الفئات[6]

بناء على ما سبق فيرى الباحث أن تقييم وحساب نتيجة المؤسسة لا يقتصر على مقابلة التكاليف والإيرادات حسب الطريقة العادية التقليدية، بل تعيرها إلى مراعاة وإضافة التكاليف والمنافع الاجتماعية، (التكاليف والفوائد).

بناء على ما تقدم من مراحل وتطور المحاسبة الإدارية مرحلة هامة للتطور المحاسبي وعلى اختلاف الباحثين والدارسين حول تحديد الإطار الزمني بظهور المحاسبة الإدارية إلا أن أغلبهم يشترك في توضيح وضبط فكرة المحاسبة الإدارية من أجل تلبية حاجة وتنمية الإدارة من المعلومات والبيانات اللازمة لقيام وتنمية الإدارة بوظائفها في المؤسسة. كما نجد بعض الاستقراءات حول المحاسبة الإدارية في المراجع العلمية مبنية على التطبيق العلمي والميداني لمصطلح المحاسبة الإدارية.

2.1.2. مفهوم المحاسبة الإدارية

لقد تعددت وتنوعت المفاهيم والأفكار حول مفهوم المحاسبة الإدارية لاختلاف المنظمات والهيئات العلمية الأكاديمية، وأصدرت بعضها أن من تعريف ومفهوم للمحاسبة الإدارية في محاولة لاستبيان وتوضيح هذا المفهوم وتحليله ودراسته علميا لكن أغلب الاختلافات كانت تصب من الناحية الفكرية الفلسفية، ومن هنا حاول الباحث استقراء هذه التعاريف والمفاهيم وعرضها في شكل نقاط وآراء كما يلي:

هناك من يرى أن المحاسبة الإدارية فن تطبيقي ليس لها إطار علمي فقد عرف Bostock المحاسبة الإدارية على أنها فن عرض وتقديم الأرقام في صورة مالية أو كمية لمساعدة الإدارة في أداء مهامها[37]ص11.

ونجد أن من يرى أن المحاسبة الإدارية علم مستقل يسعى لتقديم معلومات لمساعدة الإدارة في القيام بوظائفها و من ثم تحقيق أهدافها و اتخاذ القرارات، فعرفت جمعية المحاسبة الأمريكية **American Accounting Association** المحاسبة الإدارية هي تطبيق للأساليب الفنية والمفاهيم العلمية في تسجيل وتبويب وعرض البيانات الموضوعة مقدما والفعلية المتعلقة بمشروع ما لمساعدة الإدارة في وضع خطة لأهداف اقتصادية مقبولة وفي اتخاذ قرارات سليمة مع مراعاة تحقيق الأهداف المنشودة وعلى ذلك فهي تشمل الطرق والمفاهيم العلمية اللازمة لعمل تخطيط فعال والاختيار من بين قرارات بديلة و للرقابة عن طريق تقييم الأداء وبذلك فدراساتها تشمل دراسة لطرق جمع وعرض وتحليل البيانات المحاسبية فيما يتعلق بالمشكلات والقرارات الخاصة بالأعمال اليومية لإدارة المشروع.

[28]ص8

كما قامت أيضا جمعية المحاسبة الأمريكية بحثا عن النظرية الأساسية للمحاسبة سنة 1966 تضمن التعريف الآتي للمحاسبة الإدارية: [39]صص 39-40

المحاسبة الإدارية هي تطبيق الأساليب والمفاهيم الملائمة في عمليات جميع البيانات الاقتصادية التاريخية والبيانات الاقتصادية المتعلقة بالمستقبل المشروع ما لمساعدة الإدارة في بناء الخطط لأهداف اقتصادية ممكنة واتخاذ قرارات رشيدة توجه لتحقيق هذه الأهداف.

ومما يؤكد (عبد الباسط) حسب تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية للمحاسبة الإدارية بأنها تطبيق ملائم لمفاهيم وفنون المحاسبة في تحليل المعلومات الاقتصادية لمؤسسة ما، وذلك لمساعدة الإدارة في وضع الخطط لتحقيق أهداف اقتصادية معقولة، وفي اتخاذ قرارات الضرورية للتخطيط السليم للاختيار بين البدائل المتاحة، وكذلك في أحداث الرقابة من خلال تقديم و تفسير النتائج، وتوفر المحاسبة الإدارية مجموعة من البيانات المختلفة التي تناسب كل هدف من الأهداف [11]صص 10-11

من خلال تعريف الجمعية المحاسبة الأمريكية تتضح أهم الخصائص المحاسبة الإدارية هي:

[11]ص11

1. الارتباط الوثيق بين كل من المحاسبة والإدارة، والمحاسبة الإدارية مظهر أساسي لهذا الارتباط.
2. هدف المحاسبة الإدارية يرتبط مع هذه الإدارة في مساعدتها في أداء وظيفتها في مجال التخطيط والتنفيذ والرقابة.
3. رغم اختلاف المحاسبة الإدارية عن المحاسبة المالية في كثير من الأساليب والطرق، إلا أن المحاسبة الإدارية تعتمد على كثير من المفاهيم والمبادئ المحاسبية بالإضافة المفاهيم الاقتصادية والإدارية.

4. اعتماد المحاسب الإدارية على العنصر البشري والكفاءة الشخصية للمحاسب وقدرته والروح التي يعمل بها، ولا يكفي وجود مقومات وأساليب المحاسب الإدارية.

كما تعد نتائج الحسابات المالية في العادة مرة واحدة كل سنة، وذلك بقصد عرض نتيجة عمليات المؤسسة عرضاً تاريخياً مع بيان المركز المالي لها في نهاية تلك الفترة كما تنشر أحياناً في فترات تقل عن السنة كما هو الحال في البنوك التي جرت عاداتها على نشر مركزها المالي شهرياً، ولا يمكن القول بأن الحسابات المالية السنوية التي تنشر ليست لها قيمة بالنسبة للإدارة، ولكن إعدادها في فترات متباعدة يقلل من قيمتها في مجال اتخاذ القرارات.

و نعرض فيما يلي لأهم الخصائص التي تميز المحاسبة الإدارية عن المحاسبة المالية: [40] صص 6-7

1- عنصر الوقت: وهو أول العناصر التي تميز المحاسبة الإدارية عن المحاسبة المالية فالمحاسبة الإدارية تحرص على إعدادها تقارير أسبوعية وأحياناً يومية لكي تقدم إلى المديرين والمشرفين على نشاط المؤسسة البيانات التي تجعل المشروع خاضعاً للرقابة الكاملة.

فكرة المحاسبة الإدارية هي الحصول في الوقت المناسب على البيانات التي تتضمن درجة كبيرة من الدقة تكون لازمة للرقابة على عمليات المشروع، إذ لا فائدة من توافر عنصر الدقة، الكاملة عند ظهور هذه الحسابات والبيانات في وقت متأخر وهو الأمر الذي تجده في الحسابات المالية التي جرت العادة على إعداد تقاريرها على فترات متباعدة من الزمن.

2- والسمة الثانية التي تتميز بها المحاسبة الإدارية هي مقارنة النتائج الفعلية بالبيانات الواردة في الميزانيات التقديرية، بينما نجد أن الحسابات المالية تقارن نتائج السنة المالية بنتائج الفترة السابقة المماثلة لها، وقلماً يؤدي ذلك إلى فائدة كبيرة.

3- الميزة الثالثة للمحاسبة الإدارية هي أنها تهتم بتحليل نتائج كل قسم من أقسام المشروع، وكل مركز من مراكز التكاليف التي توجد به. بينما تعد الحسابات المالية لتبيين نتائج المشروع كله كوحدة واحدة.

4- بالإضافة إلى أن المحاسبة الإدارية تمكن الإدارة من مقارنة النتائج الفعلية مع التكاليف النمطية (المعيارية القياسية) والميزانيات التقديرية لكل قسم ولكل مركز من مراكز التكاليف، كما تعنى بتحليل الفروق أو الانحرافات التي تظهر نتيجة هذه المقارنات مع معرفة أسبابها ومحاولة علاجها، وذلك في شكل تقارير إدارية.

وفي ظل الظروف والتغيرات المتلاحقة في بيئة المؤسسة الاقتصادية، يخلص الباحث إلى مفهوم المحاسبة الإدارية والتي باعتبارها أداة لتحقيق الميزة التنافسية على النحو التالي:

نظام للمعلومات يسعى إلى توفير احتياجات مختلف المستويات الإدارية (العليا، الوسطى، السفلى) من المعلومات، من خلال معالجة وتجهيز للبيانات من داخل وخارج المؤسسة، باستعمال الأدوات

لأساليب المتطورة، وبالتركيز على مفاهيم محاسبية وتسويقية المستمدة من البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة الاقتصادية الرائدة والراهنة.

ومن هنا يمكننا الاعتماد على الأهداف المحاسبية الإدارية الرشيدة والهادفة لتحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية المعاصرة التالية:

- التفكير الاستراتيجي والتخطيط الاستراتيجي
- تحقيق ميزة تنافسية والمحافظة عليها، أي البقاء والنمو ، السيطرة
- تحسين الأداء الاستراتيجي (المدى الطويل)
- توفير المعلومات عن السوق والمنافسين
- إستراتيجية المؤسسة التي تراعي ظروفها وإمكانياتها (السياسات والأهداف)
- دراسة السوق وتلبية رغبات وحاجيات العميل
- التركيز على إدارة الجودة الشاملة

3.1.2. العلاقة بين المحاسبة الإدارية والعلوم الأخرى

لدراسة وفهم المحاسبة الإدارية لا بد أن نخرج عن العلاقة الوطيدة بالعلوم الأخرى، حيث تعتمد عليها في تطوير أسسها وأساليبها بالمقابل فإن تلك العلوم تقدم خدمات كبيرة لا يمكن الاستغناء عنها علاقة وثيقة والواقع الحالي أن التطور في هذه العلاقة بين (المحاسبة عموماً، المحاسبة الإدارية خصوصاً) والعلوم الأخرى يزداد شيئاً فشيئاً حتى يصل إلى التكامل في كثير من النواحي، إلا أننا نقتصر على العلوم السلوكية وعلم الاقتصاد وبحوث العمليات وعلم الإدارة.

أولاً: العلاقة بين المحاسبة الإدارية والعلوم السلوكية

ركز بعض الباحثين والمفكرين في بداية الستينات باستخدام اصطلاح العلوم السلوكية بعد أن جرت العادة قبل ذلك استخدام هذا التعبير بشكل ملازم للعلوم الاجتماعية، فيرى الباحث أن العلوم السلوكية تعتبر مدخل مطبقة في مشاكل الإدارة والأعمال من أجل تطوير وتنمية الإدارة واتخاذ القرار. طالما أن الإدارة تعد إنجاز الأعمال والمهام من خلال الناس، فقد وجه فريق من منظري الإدارة انتقادات إلى المدرسة التقليدية لعل من أهمها: أن هذه المدرسة التقليدية تهتم بالمنظمات والهيكل التنظيمية دون إعطاء أهمية كافية للعنصر البشري الموجود في داخل هذه المنظمات ومن هذا المنطلق برزت فكرة المدرسة السلوكية أو "مدرسة العلاقات الإنسانية" كما تسمى أحياناً لتعالج قضايا مثل الآثار المتبادلة ما بين الفرد والجماعة، والروح المعنوية وآثاره على الإنتاجية، وبصفة عامة ما للثقافة من آثار على عملية الإدارة. [27]ص21

ويعتبر تعبير العلوم السلوكية من الإضافات الحديثة التي دخلت قاموس العلوم الإنسانية ليعبر عن مجال معرفة يستخدم مجموعة من المبادئ والمفاهيم الأساسية التي تهدف إلى تفسير السلوك الإنساني وتحاول أن تضع أسس التنبؤ به وتسيطر عليه وتتحكم فيه عن طريق توجيهه من ناحية معينة، وقد

أجمعت آراء أغلب الكتاب في مجال العلوم السلوكية على تحديد هذه العلوم في ثلاثة فروع للمعرفة الإنسانية وهي: [41]ص89

1- علم النفس وبعض فروعه (يركز على السلوك الفردية)

2- علم الاجتماع (يركز على سلوك الجماعات في مجتمعنا الحالي)

3- علم دراسة الأجناس الأنثروبوجيا (يركز على دراسة سلوك الجماعات في الحضارات الإنسانية منذ أقدم العصور حتى يومنا هذا)

وقد استطاع Devine في عام 1960 أن يوضح فشل المحاسبين في الاعتراف بالأسس السلوكية في نظريتهم إلا أنه يرى أن أخذ الأبعاد السلوكية في الاعتبار هو أمر ضروري. [42]ص394 أن بؤرة اهتمام العلوم السلوكية هو دراسة السلوك الإنسانية وفي المقابل نجد أن اهتمام المحاسبة الإدارية يتركز حول توفير المعلومات لمساعدة الإدارة في القيام بوظائفها وحيث أن السلوك الإنساني هو أحد العوامل الأساسية الحاكمة لمنفعة المعلومات المحاسبية لمتخذي القرارات الإدارية إذن هناك ضرورة لتضمن المفاهيم السلوكية في بحوث المحاسبة الإدارية ومن ثم اهتم الباحثون بدراسة أثر المعلومات المحاسبية على سلوك متخذي القرارات فقد أشار Devin إلى أن كفاءة أي إجراء محاسبي تتوقف على كيفية ومدى تأثير على سلوك مستخدمي المعلومات المحاسبية الأمر الذي يتحتم معه الاستعانة ببعض المفاهيم السلوكية. [42]ص390

وهناك من يرى أن المدخل السلوكي (التطوير في المنظمة): يعتبر بمثابة استجابة لدواعي التغيير وأنه بعد إستراتيجية تعليمية لإحداث التغيير في المعتقدات والقيم والمواقف وفي التركيب الهيكلي للمنظمات حتى تستطيع مسايرة التطورات التكنولوجية وأحوال الأسواق والتحديات المحيطة، فالتطوير في المنظمة هو: [29]ص83

❖ مجموعة من المعالجات السلوكية والأساليب الفنية تعمل في تكامل وبترتيب خاص في إطار مشترك وبخطوات متتابعة بمن فيها نحو الأهداف والغايات.

❖ بتنفيذ مجموعة القيم والأفكار والعادات بما يتفق مع قدرات الأفراد وأساليب التعامل بينهم وتشكيلهم بما يتناسب مع التغييرات المحيطة، وترتكز جهود التطوير على تعديل السلوك الحضاري في المنظمة وتطوير النظم والإجراءات وأساليب العمل في إطار العمل الجماعي.

بدأ اهتمام المحاسبين بالسلوكيات منذ بداية الستينيات كما قلنا سلفا و منذ ذلك الوقت بدأ المحاسبون يلتفتون إلى أهمية و ضرورة إجراء بحوث و دراسات في موضوع المجالات السلوكية و علاقتها بفروع المحاسبة المختلفة.

تبين من هذه الدراسات أن النموذج المحاسبي يعتبر من الطرق المفسرة للسلوك كما تبين تجاهل المحاسبين لردود فعل مستخدمي المعلومات المحاسبية، وتعتبر المحاسبة الإدارية أهم فروع المحاسبة خضوعا للدراسات السلوكية وبصفة خاصة في مجالات: [36]صص15-16

- الموازنات.
- تقييم الأداء.
- التقارير.

ينظر إلى المحاسبة الإدارية باعتبارها نظاماً لإنتاج وتوزيع المعلومات، وهي أخصب مجال محاسبي للبحث بصفة عامة وملائمة للمفاهيم السلوكية بصفة خاصة.

فالمحاسبة الإدارية تعتمد كلية على مبادئ سيكولوجية في نفس الوقت الذي تعتمد فيه على مبادئ محاسبية.

كما يرى البعض أن لتصميم نظام معلومات إداري ملائم فإن المحاسب يجب ألا يسأل فقط عن المشكلة التي يريد المستخدم حلها وما البيانات التي يحتاج المستخدم لحل تلك المشكلة ولكن يسأل عن الوسيلة والكيفية التي يمكن أن تؤثر بها البيانات على سلوك المستخدم بمحاولة الإجابة على هذا التساؤل فإن المحاسبين يجب أن يأخذوا في الاعتبار نتائج البحوث السلوكية. [43]ص 468

إن الإنسان في سلوكه يتميز بالقدرة على التفكير الخلاق والإبداع، هذه الصفات تميز بين الأفراد بعضهم البعض، وعلى الرغم من وجود عموميات سلوكية يجب توافرها إلا أن هناك حقيقة أساسية تتمثل في أن الفرد قادر على إظهار أنماط سلوكية مفردة لأي موقف من المواقف. [36]ص 16

ويلاحظ أن النظام المحاسبي يقضي بضرورة توفير المعلومات المفيدة لأغراض التخطيط وتشغيل البيانات وقرارات الرقابة بالنسبة للأفراد على كافة المستويات الإدارية ونظراً لأن المعلومات التي تتضمنها التقارير الإدارية تؤثر على السلوك الإداري فاتخاذ القرار يعد شكلاً من أشكال السلوك، والمحاسبة يقع عليه مسؤولية كيفية التعامل مع البيئة السلوكية للمؤسسة. [36]

كما يرى البعض [43]ص 488 أنه يمكن تقسيم البحوث السلوكية في المحاسبة الإدارية إلى ثلاثة أقسام هي:

1- محاولات لوضع نموذج كامل أو جزئي للنظام الإنساني الفرعي: ينطلق هذا الاتجاه في البحث المحاسبي إلى محاولة دراسة نظام المؤسسة والعلاقات بين العاملين فيها من الجانب الإنساني.

2- استقصاء للبعد السلوكي في عملة الرقابة الإدارية: تناولت الدراسات السلوكية المتصلة بعملية الرقابة الإدارية بعض الموضوعات منها:

أ- مشاكل وضع المعايير وإعداد الموازنات التخطيطية: الشيء المميز لهذه الدراسات أنها ركزت على مذهب السلطة أكثر من تركيزها على الطرق الديمقراطية في الإدارة.

ب- مشاكل التقرير عن البيانات الملائمة: إن الدراسات السلوكية التي اتجهت لفحص العملية المتعلقة بإيصال البيانات إلى المديرين على مختلف مستوياتهم تعتبر قليلة جداً وحتى الآن تم التوصل إلى أي مدى تعتبر فيه الأشكال المختلفة للتقارير الداخلية قد نجحت في تحديد البيانات المرغوبة وعرضها بصورة ملائمة للمستخدم.

3- دراسات من وجهة النظر السلوكية لدراسة تأثير خواص المؤسسة على شكل ووظيفة نظام المعلومات الإدارية: ويمكن تقسيم هذا الاتجاه إلى مجموعتين المجموعة الأولى عملت على إدخال البعد السلوكي في السياسات المحاسبية الإدارية، بينما ركزت المجموعة الثانية على صورة وظيفة نظام المعلومات الإدارية في المؤسسة.

لم تقدم هذه الدراسات نتائج قابلة للتعميم ومازالت دراسة البعد السلوكي في البحوث المحاسبية مجالاً خصباً يحتاج إلى مزيد من البحوث والجهود العلمية من الباحثين والهيئات المهنية. لخصت الباحثة (جيهان) العلاقة بين المحاسبة الإدارية والعلوم السلوكية مما تقدم إلى: [32]صص 35-36

1- هناك إمكانية للاستفادة من العلوم السلوكية في المجال المحاسبي.

2- هناك حاجة ضرورية وملحة لضم المتغيرات المتعلقة بالسلوك في مجال المحاسبة الإدارية.

3- من المتفق عليه أن المعيار الرئيس لفاعلية المعلومات المحاسبية التي تقدمها المحاسبة بصفة عامة والمحاسبة الإدارية بصفة خاصة - هو مدى تأثيرها على سلوك صانعي القرارات ويعترف المحاسبون وصانعو القرارات معا بوجود هذا التأثير السلوكي في مجالات محاسبية كثيرة مثل: الموازنات، إعداد المعايير، توزيع التكاليف، محاسبة المسؤولية، المحاسبة عن الموارد البشرية، الرقابة، خفض التكاليف وأخرى ولذلك اتجهت العديد من الدراسات المحاسبية نحو دراسة أخذ البعد السلوكي في الاعتبار عند إعداد وتصميم وتشغيل نظم المعلومات.

4- أن البحوث السلوكية في مجال المحاسبة الإدارية يمكنها أن تقدم مساهمة فعالة في علاج مشكلة التعرف على احتياجات الإدارة من البيانات عن طريق دراسة العوامل التي تؤثر في اختيار متخذي القرارات من بين أنظمة المعلومات في المؤسسة وذلك سوف يمكن المحاسبين من التعرف على احتياجات متخذي القرارات الشخصية التي يستندون إليها بصدد اتخاذهم القرارات الإدارية والوزن المعطى لكل من هذه المتغيرات.

ثانياً: العلاقة بين المحاسبة الإدارية وعلم الاقتصاد:

لقد تعددت تعاريف علم الاقتصاد منذ آدم سميث حتى الآن، ونجد منها: فيعرف الاقتصاد الأمريكي بول سامويلسون [44]ص5 علم الاقتصاد: بأنه دراسة كيفية اختيار الأفراد أو المجتمع، استخدام الموارد المنتجة في إنتاج مختلف البضائع عبر الزمن، ومن ثم توزيعها على الاستهلاك الحالي والمقبل بين مختلف الأفراد والجماعات في المجتمع.

ونجد من يرى أن: علم هو العلم الأساسي لمعظم لعلوم التجارية ومن ثم فإن جذور ومفاهيم العلوم التجارية موجودة في علم الاقتصاد. [45]ص6

ونجد أيضاً، وبشكل عام، فإن علم الاقتصاد هو ذلك العلم الاجتماعي الذي يهتم بمشكلة إدارة أو استعمال الموارد النادرة أو المحدودة بشكل يسمح على أقصى أو أكبر إشباع ممكن لحاجات المجتمع اللامتناهية. [46]ص3

والنظريتان الرئيسيتان اللتان يتكون منهما الاقتصاد هما:

- النظرية الاقتصادية الجزئية: MICRO ECONOMIC THEORY

- النظرية الاقتصادية الكلية: MICRO ECONOMIC THEORY

وتهتم النظرية الاقتصادية الجزئية أو الاقتصاد الجزئي (الوحدوي)، تسمى أحيانا نظرية السعر PRICE THEORY، بالأسواق وبالوحدات الاقتصادية التي تدخل في هذه الأسواق، بالتحديد المنتجون (المؤسسات) والمستهلكون.

وعليه فإن اقتصاد المؤسسة، هو جزء من النظرية الاقتصادية الجزئية، أما النظرية الاقتصادية الكلية فتهم بدراسة المتغيرات الاقتصادية الكلية مثل:

❖ إجمالي الناتج الوطني : Gross national Product money supply.

❖ مخزن النقود: stok of money. (أو عرض النقود Money supply).

❖ المستوى العام للأسعار والتوظيف... إلخ. [46]

كما عرف البروفيسور "روبنز" الاقتصاد بأنه العلم الذي يدرس السلوك الإنساني كعلاقة بين أهداف ووسائل نادرة ذات استعمالات مختلفة. ومن هذا التعريف يظهر بأن علم الاقتصاد يبحث بطريقة توزيع الموارد المتاحة وعوامل الإنتاج بين المشاريع المتنافسة وفي المشروع نفسه، بقصد تحقيق أقصى منفعة من هذه الموارد، وعليه فالإقتصاد يبحث في أمور مختلفة، مثل الأسعار والمنفعة والطلب والعرض، وأثرها في تحديد السعر وهنا يبرز دور المحاسب في عرض البيانات والمعلومات المتعلقة بالتكاليف والأسعار، حيث العلاقة بين الاقتصاد والمحاسبة. [1]ص5

ويمكن القول بأن العلاقة بين علم الاقتصاد والمحاسبة الإدارية علاقة وثيقة الكون المحاسبة الإدارية تتكون من مجموعة من المفاهيم والتعريف والمبادئ الضرورية لتوفير البيانات الاقتصادية اللازمة لترشيد وتدبير شؤون المؤسسة ونجد أهم العلاقات التالية: [32]ص38

1- العلاقة بين الاقتصاد والمحاسبة الإدارية علاقة وثيقة وأفضل مثال لذلك هو أن الكثير من المفاهيم الاقتصادية تستخدم في المحاسبة الإدارية مثل التكاليف الجدية وتكلفة الفرصة البديلة.

2- أي وظيفة إدارية داخل المؤسسة سواء كانت تخطيط أمر رقابة أم اتخاذ قرار إنما تهدف إلى استخدام الموارد الاقتصادية (بشرية - مادية) أفضل استخدام ممكن مع حسن إدارتها خاصة الموارد التي تتسم بالندرة.

ويرى الباحث بأن العلاقة بين المحاسبة الإدارية وعلم الاقتصاد علاقة متوازية و مترابطة ومنتاسقة لكون المحاسبة الإدارية تهدف إلى تقديم المعلومات وتوفير البيانات وتدبير شؤون إدارة المؤسسة وخاصة الموارد النادرة وفيما يتعلق في مجالات التخطيط، الرقابة، تقييم الأداء واتخاذ القرارات، بينما علم الاقتصاد يسعى إلى دراسة والتحكم في السلوك الإنساني في المؤسسة، لكون هذا الأخير علم اجتماعي.

ثالثاً : العلاقة بين المحاسبة الإدارية وعلم الإدارة.

اختلف الكتاب والباحثين في تحديد معنى جامع شامل لمعنى الإدارة، إن التطور الذي طرأ على علم الإدارة منذ بداية القرن العشرين نتيجة لمجهودات رواد الإدارة الأوائل والاستمرار في محاولات التطوير، كما رأينا سابقاً في الفكر الإداري المعاصر، والارتباطات المتعلقة بالفكر المحاسبي التي تتماشى مع متطلبات الإدارة.

يتوقف نجاح الإدارة في العصر الحالي في إدارة شؤون الموارد الاقتصادية بكفاءة وفاعلية على ما يتاح لها من معلومات وما تستطيع الحصول عليه من بيانات تمكنها من أداء مهامها المتعددة في الشأن، وترتكز الإدارة في شأن أداء وظائفها وتحقيق الأهداف المرغوبة من قبل، أو المطلوبة منها، وهي بعد تخصيص واستغلال الموارد الاقتصادية المتاحة لها، على نظام للمعلومات يكون قادراً على الوفاء باحتياجات الإدارة من المعلومات في الوقت المناسب وفي الصورة الملائمة لتحقيق الهدف المرغوب، أو لأداء الوظيفة المطلوبة. [15]ص44

وبيانا سابقاً علاقة المحاسبة بالإدارة عامة تتكامل المحاسبة وعلم الإدارة إلى درجة كبيرة، فالمحاسبة تستعين بالأسس والضوابط والإجراءات والطرق المتبعة في علم الإدارة لتنظيم عملها وإعداد بياناتها ومعلوماتها وبالمقابل تحتاج الإدارة إلى بيانات ومعلومات عن حقائق كثيرة للقيام بوظائفها لا يمكن توفيرها إلا من خلال المحاسبة. [3]ص8

وقد رأينا سابقاً إلى بعض المفاهيم التي تربط بين المحاسبة الإدارية والإدارة وهناك من تناول العلاقة بين المحاسبة الإدارية والإدارة عن طريق عمل مقارنة بين وظائف الإدارة ووظائف المحاسبة الإدارية باعتبار أن وظائف الإدارة تتمثل في تخطيط والرقابة أيضاً وظائف المحاسبة الإدارية تتمثل في التخطيط والرقابة عن طريق الجدول التالي: [45]ص ص7-8

جدول رقم: 1: العلاقة بين وظائف المحاسبة الإدارية ووظائف الإدارة [45]

الوظائف	دور المحاسبة الإدارية	دور الإدارة
1- التخطيط	<p>يتمثل في:</p> <p>1- ترجمة الأهداف الكمية وبيان تأثيرها على قياس الربح والمركز المالي.</p> <p>2- تحليل ودراسة البدائل باستخدام البيانات المحاسبية.</p> <p>3- بيان التأثير المتبادل بين العمليات المختلفة بطرق كمية وباستخدام البيانات المحاسبية.</p> <p>4- بيان التكاليف والمصادر المختلفة التمويل وتحليل تأثير هذه المصادر على التدفقات النقدية والمركز المالي للمؤسسة.</p> <p>5- إعداد الموازنات.</p>	<p>يمثل في:</p> <p>1- تحديد الأهداف.</p> <p>2- دراسة البدائل.</p> <p>3- التنسيق.</p> <p>4- توفير الموارد اللازمة.</p> <p>5- تحديد السياسات.</p>
2- الرقابة	<p>1- إعداد تقارير الرقابة وفقا لخطوط السلطة والمسؤولية.</p> <p>2- توجيه العمليات بالطريقة التي تخدم الإدارة.</p> <p>3- مقارنة الأداء الفعلي بالأهداف المخططة بطريقة كمية.</p> <p>4- تحليل الانحرافات بين الأداء الفعلي والموازنة.</p>	<p>1- التنظيم.</p> <p>2- التوجيه.</p> <p>3- التقييم.</p> <p>4- اتخاذ الإجراءات المصححة للانحرافات السالبة.</p>

مما سبق يمكننا القول أن وظائف الإدارة تعتبر أساس عملية التنمية، هناك شبه إجماع بين كتاب على أن الإدارة تؤدي بشكل رئيسي إلى الوصول إلى الأهداف عن طريق الوظائف التالية: [27] ص 11-12

1- وظيفة التخطيط (Planning): وهي أول الوظائف من حيث الترتيب المنطقي لعملية الإدارة، بعد أن تحدد المؤسسة أهدافها فإنه يتم وضع الخطط اللازمة لتنفيذ هذه الأهداف.

2- وظيفة التنظيم (Organizing): لكي يتم تحقيق الأهداف التي حددتها المنظمة لنفسها، لا بد من خلق هياكل تنظيمية تقوم بذلك، ومن أهم وظائف الإدارة أن تقر رأي أنواع التنظيم يناسب كل ظرف من الظروف التي تمر بها المنظمة خلال حياتها.

3- وظيفة التوجيه (directing) وهذه الوظيفة تتعلق بالعنصر البشري في التنظيم ، وتتناول أمور مثل: إثارة دوافع وحوافز الأفراد للعمل، القيادة ودورها في تسيير أمور المؤسسة، وكذلك دور الاتصال ونقل المعلومات في حياة المؤسسة.

4- وظيفة الرقابة (Controlling): وتساعد وظيفة الرقابة الإدارة في أن تقارن ما بين الأهداف الموضوعية وما بين مستوى الأداء الفعلي، كما تين وظيفة الرقابة الإدارة من تعديل الانحرافات أن وجدت بالرغم من أن وظيفة الرقابة ترتبط بكل وظائف الإدارة تعديل في مسار العمل يؤثر وضع الخطط الأساسية

يلاحظ الباحث عند توضيح وظائف الإدارة السابقة وإسقاط وظائف المحاسبة الإدارة التي تركز وتنصب عن (التخطيط – الرقابة- تقييم الأداء- اتخاذ القرارات) إذن هناك علاقة مترابطة ومتناسقة وطيدة فيما بينها.

2.2. التطورات الحالية للمحاسبة الإدارية

1.2.2. المحاسبة الإدارية البيئية

خلص الباحث من خلال ما تم عرضه سابقا حول التطور التاريخي للمحاسبة الإدارية ومفهومها، وإلى العلاقة بين المحاسبة الإدارية والعلوم الأخرى، فما علينا أن نعرف المحاسبة الإدارية البيئية، أهميتها وأهدافها، وبعض المنطلقات والمفاهيم حول البيئة.

أولاً: تعريف المحاسبة الإدارية البيئية

وحيث أن المحاسبة الإدارية نظام فرعي لنظام المعلومات المحاسبية يتعلق بجمع وتشغيل البيانات المحاسبية بهدف دعم اتخاذ القرارات في عمليات التخطيط والرقابة لتقييم الأداء عن طريق ما توفره من معلومات متعددة الخدمة أغراض متعددة للمستويات الإدارية المختلفة فقد أصبح من الضروري أن تتضمن المحاسبة الإدارية البعد البيئي لكي ينعكس على المعلومات التي تقدمها المتخذ القرار والإدارة العليا [47] ص55

لذا يجب تطوير أنظمة المحاسبة الإدارية القائمة لكي توفر معلومات أكثر ملائمة لعمليات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات في الأجلين القصير والطويل لتكون متوافقة مع مفهوم الاستدامة والوفاء بالمتطلبات البيئية، ونظراً لشمول سلوك المؤسسة البيئي في بعض جوانبه على بعض النواحي المحاسبية مثل المعالجة المحاسبية للاستثمارات الخاصة بمعالجة المخلفات أو الإنبعاثات، وتكاليف تشغيلها، كما يمتد في بعض جوانبه الأخرى إلى نظام الرقابة الإدارية فنظام الضبط الداخلي مثل وضع السياسات ورسم الخطط المتعلقة بالأداء البيئي، واتخاذ الإجراءات اللازمة حيال أية انتهاكات للتشريعات البيئية، وغير ذلك، لذا يؤدي الفشل في تضمين الآثار البيئية (البعد البيئي) لأدوات وتطبيقات المحاسبة الإدارية إلى تقديم معلومات غير كافية لصانعي القرار وما يترتب على ذلك من اتخاذ قرارات لا تحقق الهدف منها [47]

وتعتبر المحاسبة الإدارية البيئية مكملاً لاهتمامات المحاسبة الإدارية الحالية فهي تقدم تحسينات عديدة في تطبيقات المحاسبة الإدارية مثلاً: محاسبة التكاليف البيئية... الخ كأحد أدوات المحاسبة الإدارية البيئية والتي من خلالها يمكن استخدام أسلوب تحديد التكلفة على أساس النشاط (ABC)

ACTIVITY BASED COSTING لتخصيص التكلفة غير المباشرة والذي يركز على البيئة كمحرك تكلفة رئيسي، وأيضاً تركيزها على تكاليف دورة حياة المنتج ومراعاة البعد البيئي في أدواتها المستخدمة في دعم ومساندة الوظائف الإدارية (التخطيط، الرقابة، تقييم الأداء) [48]

ونجد أيضاً في تقرير (UNSD) تعريف المحاسبة الإدارية البيئية بأنها: تحديد، وتجميع، وتقدير، وتحليل، وتقدير داخلي، واستخدام معلومات تدفق عيني بمعنى تدفقات مواد ومياه وطاقة، ومعلومات

تكلفة بيئية، ومعلومات مالية أخرى، لاتخاذ القرارات التقليدية والبيئية داخل منظمة ما [49] ص ص 1-238 وبالرغم من شمول هذا التعريف المنهج هذا النوع من المحاسبة إلا أنه قد ركز على هدف اتخاذ القرارات فقط داخل المؤسسة فقط.

ويضيف التقرير أن التعريف المقدم يشابه تعريف المحاسبة الإدارية التقليدية، ولكنه يختلف عنه في عدة نواحي، إذ تشتمل المحاسبة الإدارية البيئية EMA بكونها:

- تركز على التكاليف البيئية داخل المنشأة (المؤسسة) وتتجاهل التكاليف الخارجية External Costs التي تحدثها المؤسسة ولا تكون مسؤولة عنها قانونا ، وتضر الأفراد والمجتمع والبيئة
- تغطي ليس فقط معلومات التكلفة البيئية والتكلفة الأخرى بل أيضا معلومات صريحة وواضحة عن التدفقات العينية والأنصبة من المواد والمياه والطاقة
- تفيد معلومات معظم أنواع النشاط الإداري داخل المؤسسة بصفة عامة ومعظم الأنشطة والقرارات التي لها مكونات، أو نتائج بيئية هامة بصفة خاصة
- تدمج نوعين من المقويات الثلاثة للتنمية المستدامة- الاقتصاد والبيئة- ليربطها معا لدى اتخاذ القرارات الداخلية

ويرى (مطوع) [50] ص ص 53-54 بأن المحاسبة الإدارية البيئية Environnemental Management Accounting (EMA) جزء متكامل من المحاسبة الإدارية تختص بتحديد وقياس وتجميع وتحليل وتفسير الصفقات المتعلقة بالنشاط البيئي والتقرير عنها (عينا وماليا) الإدارة المؤسسة بصفة رئيسية، لمساعدتها في إنجاز أغراضها البيئية

ومن التعريف السابق يتضح ما يلي: [50]

- تعتبر المحاسبة الإدارية البيئية نظام فرعي للمحاسبة الإدارية وليست نظاما موازيا لها، يتمثل منهجها في تحديد الصفقات البيئية، ثم قياسها سواء كانت تكاليف أو منافع، وأخيرا إعداد تقارير عنها ، لتقديمها للفئات المستفيدة داخل المؤسسة بصفة أساسية ، بالإضافة إلى خارجها
- لا تنجز المحاسبة الإدارية البيئية تكلفة مرحلة بيئية منفصلة، ولكنها تدمج وتحسن نظم محاسبة التكلفة الموجودة (خاصة المحاسبة عن تكلفة التدفق والمياه والطاقة) وتستخدمها لإنتاج معلومات تستخدم لاتخاذ القرار

- تركز المحاسبة الإدارية أساسا على دراسة الآثار المالية للأداء البيئي ، وبذلك تعتبر أداة داخلية لخدمة المؤسسة، لا تتقيد بقواعد صارمة كالمحاسبة المالية، وإنما لديها مرونة كافية تراعي التشريعات البيئية المفروضة وظروف الحال
- تعتبر المحاسبة الإدارية البيئية إحدى لبنات المحاسبة المستدامة والمحاسبة المستدامة بأنها إحدى فروع المحاسبة الأكثر حداثة ، التي تتعامل مع الأنشطة والطرق والنظم لتسجيل وتحليل وتقرير الآثار المالية الناجمة عن أنشطة بيئية واجتماعية من ناحية، والآثار الاجتماعية لنظام اقتصادي معين (مثل شركة، موقع إنتاج، صناعة، ...الخ) من ناحية أخرى، بالإضافة إلى قياس وتحليل وإيصال التفاعلات والروابط بين القضايا الاقتصادية والبيئية والاجتماعية المكونة لأبعاد الاستدامة من ناحية ثالثة، باختصار أبعاد التنمية المستدامة (الاقتصادي، الاجتماعي، البيئي)
- تتناول المحاسبة الإدارية البيئية على المستوى الجزئي الذي يتبنى وجهة نظر المؤسسة، فالصفقات التي تحدث ينجم عنها تكاليف تتحملها المنظمة تسمى تكاليف بيئية، أو فوائد وخدمات تحصل عليها من المجتمع تسمى منافع بيئية، ولكنها لا تتناول الصفقات البيئية التي أما صفقات تفيد المجتمع تسمى منافع بيئية ، أو صفقات تضره وتسمى تكاليف بيئية.

ثانيا: أهمية المحاسبة الإدارية البيئية

ترتبط أهمية المحاسبة الإدارية بصفة عامة، بمدى قدرتها على توفير وتوصيل المعلومات اللازمة والمناسبة لمختلف المستويات الإدارية لتحقيق كفاءة وفعالية وظائفها الرئيسية (التخطيط، الرقابة، اتخاذ القرارات)، وتمثل أهمية المحاسبة الإدارية البيئية فيما يلي :

[51]صص 169-170

- 1- تعد المحاسبة الإدارية البيئية ضرورة لأي نظام إدارة بيئي سليم، حيث أنها تهدف إلى تقديم معلومات لأغراض دعم ومساندة الإدارة الداخلية
- 2- التطور السريع والمتلاحق لإصدار معايير خاصة بأنظمة الإدارة البيئية سواء كان ذلك على المستوى الأوروبي أو المستوى العالمي "الأيزو 14000" والذي يعكس الضغوط المتزايدة لتحسين أداء الصناعات المختلفة بيئيا
- 3- تكامل الإدارة البيئية مع النشاط الكلي للإدارة، وذلك للوصول إلى أقصى درجة ممكنة من الفعالية

4- التزام معظم الشركات بتقديم تقارير أدائها وأنشطتها المتعلقة بالبيئة

5- مساهمة المحاسبة الإدارية البيئية الفعالية في عديد من المجالات التالية :

أ- تتبع دقيق لتدفقات المواد والطاقة المستخدمة في الإنتاج، وقياس أثر منتجات وعمليات الشركة على البيئة، وكمية الملوثات (المخلفات) الناتجة وذلك من أجل ترشيد عملية صنع القرارات الإدارية

ب- تحديد وتقدير التكاليف البيئية، ومدى إمكانية تخصيصها على المنتجات وأفضل أسلوب يمكن استخدامه في ذلك أو اعتبارها ضمن التكاليف الإضافية

ج- إعداد المعلومات الخاصة بالأمور البيئية وتفسيرها والتي تساعد الإدارة في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء البيئي واتخاذ القرارات

د- توفير المعلومات التي يحتاج إليها المديرين لدعم القرارات الخاصة بالتخلص من المخلفات

هـ- حساب الأثر البيئي المضاف لمراكز التكلفة وتحديد أولويات العمل

ثالثاً: أهداف المحاسبة الإدارية البيئية

بناء على ما سبق هدف المحاسبة الإدارية البيئية أن تكون أساساً ترتكز عليه نظم الإدارة البيئية ودعمها، وترشيد عملية صنع القرارات الإدارية بصفة عامة وليست القرارات الإدارية الخاصة بالأمور البيئية فقط:

وذلك من خلال تطوير أدوات وممارسات المحاسبة الإدارية المستخدمة في الوظائف الإدارية الرئيسية (التخطيط، الرقابة، تقييم الأداء) ويتفرع من الهدف الأساسي السابق الأهداف الفرعية التالية: [52]

1- توفير معلومات عن التكاليف البيئية الداخلية للمؤسسة والتي تتضمن تكاليف إدارة المخلفات، القيمة الضائعة لمخلفات المواد الخام وغيرها ولا تتضمن التكاليف الاجتماعية أو البيئية التي لا يمكن للمؤسسة المحاسبة عنها

2- توفير معلومات عن كميات وتدفقات المواد الخام والطاقة وتكلفة التخلص من المخلفات الخاصة بهم

3- توفير معلومات بغرض دعم العديد من أنشطة الإدارة الداخلية وعملية صنع القرار الإداري، وبدأ يتزايد استخدامها في إعداد التقارير الخارجية والخاصة بالتقارير المالية أو التقارير البيئية السنوية

4- تزويد الإدارة بالمعلومات البيئية اللازمة لمساعدتها في الاختيار الاقتصادي والبيئي الرشيد لقراراتها، الرقابة على تنفيذ الخطط والقرارات المختلفة لتحقيق أهداف المؤسسة البيئية وتقييم الأداء البيئي

5- توفير المعلومات التي تمكن من زيادة كفاءة وفعالية أنشطة المؤسسة وبالتالي تحقيق أهدافها بأعلى كفاءة وأقل تكلفة ممكنة

بعد دراسة المحاسبة الإدارية بصفة عامة ، والمحاسبة الإدارية البيئية خاصة عند التطرق إلى مفهوما والمنطلقات الرئيسية بالإضافة إلى الأهمية الأهداف المحاسبة الإدارية البيئية ولهذا الإطار المتعلق بتحقيق أهداف المحاسبة الإدارية البيئية نجد الأسباب التالية: [47]ص57

1- حاجة المحاسب الإداري إلى إطار يشمل المفاهيم والمبادئ التي تمكنه من اختيار الإجراءات المحاسبية اللازمة والوصول إلى حلول عملية للمشاكل التطبيقية التي قد تواجهه

2- وجود إطار يدعم ثقة مستخدمي المعلومات في موضوعية تلك المعلومات وقدرتهم على تحليلها

ويمكننا أن نلخص دور المحاسبة الإدارية البيئية التي تركز على المجالات التي يقوم بخدمتها المحاسب الإداري المتعلق بمجال البيئة والتي تتمثل في الشكل الآتي:



شكل رقم 5: أدوات المحاسبة الإدارية [47] ص 69

إن التميز بين نظم المحاسبة الإدارية التقليدية ونظم المحاسبة الإدارية البيئية غير واضح لأنهما مدخلان مندمجان في مدخل واحد واسع هو المحاسبة الإدارية التي هي نظام للمعلومات لخدمة الإدارة في مجالات التخطيط و الرقابة واتخاذ القرارات لتحقيق أهداف المؤسسة بأقصى كفاءة ممكنة سواء كانت متعلقة بالأمور البيئية والأمور الأخرى [47].

كما نجد أيضا، أهداف المحاسبة الإدارية البيئية كما يلي: [50] ص 54

- تحديد وقياس التكاليف والمنافع البيئية (الداخلية والخارجية الجارية والرأسمالية) الناجمة عن الأنشطة البيئية المنشآت الأعمال (مؤسسات الاقتصادية، وربطها بالمتغيرات الاقتصادية
- المساعدة في تحسين عملية اتخاذ القرارات، بتقديم معلومات مناسبة للمستويات الإدارية عن الأداء البيئي للمؤسسة، التخطيط ورقابة وتقييم ذلك الأداء
- تعليم وتدريب ودفع المديرين ليأخذوا في اعتباراتهم الآثار أو النتائج البيئية لقراراتهم المختلفة

- تقديم تقارير خارجية لمن يهمله الأمر، للإفصاح عن مدى أداء المؤسسة لمسئوليتها البيئية (الإيجابية والاختيارية)
- توسيع مجالات المحاسبة علميا ومهنيا، بتضمينها مجال المحاسبة عن الأداء البيئي داخل المؤسسات بما يحسن صورتها تجاه مجتمعتها، ويقطع الطريق على نظم أخرى غير محاسبية لاقتناص هذا المجال
- تأهيل جديد من المحاسبين - علميا وعمليا - للتعامل مع الأنشطة البيئية داخل المؤسسات، لتحسين كفاءة وفاعلية المحاسبة الإدارية - بشقيها الاقتصادي والبيئي.

2.2.2. فاعلية دور المحاسب الإداري

في الحقيقة ترجع وظيفة المحاسب الإداري إلى فترة الأزمة الاقتصادية العالمية من سنة 1929 إلى سنة 1930 فقد ترتب على هذه الأزمة إفلاس الكثير من المؤسسات في معظم دول العالم مما أدى إلى ظهور حملة انتقادات لكل من وظائف المحاسب المالي والإدارة وكان أهم هذه الانتقادات أن هناك أقساما وإدارات عديدة في المؤسسة الواحدة وظيفتها جمع البيانات والمعلومات المالية وغير المالية دون تنسيق فيما بينها مما أدى إلى اعتماد الإدارة على بيانات غير مترابطة وغير متكاملة ونتيجة لذلك ظهرت وظيفة المراقب المالي.

ومن خلالها ظهرت وظيفة المحاسب الإداري والتي تبلورت 1949 عن طريق جمعية المراقبين الأمريكية ومع ذلك نجد أن تحديد دور المحاسب الإداري في وقتنا الحاضر يمثل صعوبة كبيرة وذلك يرجع إلى المشكلة الأساسية التي توجه المحاسبة الإدارية الآن وهي مشكلة وجود فجوة ضخمة بين الجانب النظري والجانب التطبيقي فما هو موجود في الواقع التطبيقي بعيد تماما عن ما تتناوله البحوث النظرية في المحاسبة الإدارية ومن ثم ما يفعله المحاسب الإداري في المنشآت - الواقع التطبيقي (العلمي).

يختلف عما تذكره المراجع العلمية من وظائف يقوم بها المحاسب الإداري وضلا عن اختلاف المراجع العلمية فيما بينها حول تحديد وظائف المحاسب الإداري [32]ص69.

يمكن القول أن النظم مساندة القرارات* دور أساسي وهام في زيادة فاعلية دور المحاسب الإداري، وذلك من خلال دورها في عملية اتخاذ القرار بمراحلها المختلفة والتي يمكن تقسيمها لعرض البحث إلى [53]ص ص 109-111:

- مرحلة البحث وجمع المعلومات

- مرحلة التقييم ووضع البدائل

- مرحلة الاختيار بين هذه البدائل

وفيما يلي عرض مبسط لدور نظم مساندة القرارات في كل مرحلة من هذه المراحل:

1- دور نظم مساندة القرارات في مرحلة البحث وجمع المعلومات تتطلب هذه القيام بعملية مسح لكل من البيئة الخارجية والداخلية للمؤسسة من أجل التعرف على الفرص المتاحة والمشاكل التي تعترض المؤسسة، وتعتمد نظم مساندة القرارات في هذه المرحلة على مجموعة من التقارير الدورية والتي يتم فيها مقارنة التوقعات مع الأداء الحالي وذلك بهدف المساعدة في اكتشاف الفرص المتاحة والمشاكل

وهناك أربعة عناصر أساسية في هذه التقارير تساعد على اكتشاف المشكلة وتحديدها وهي:

- التلخيص: وهي عملية تلخيص البيانات الخاصة بمستويات الأداء الحالية دون الإشارة إلى مستو التوقعات والتي تترك المستخدم التقرير لكي يحددها بنفسه.
- المقارنة: يشتمل التقرير على عملية مقارنة بين الأداء الحالي وبين مجموعة التوقعات والتي قد يعبر عنها في صورة خطط أو معايير.
- التنبؤ: يتنبأ التقرير بمستوى الأداء في المستقبل مع المقارنة بمستوى التوقعات المطلوبة.
- التحقق: وهي مجموعة البيانات التي تسمح لمستخدم التقرير أن يتأكد من صدق التقرير أو قد يستخدمها في مراجعة التقرير.

2- دور نظم مساندة القرارات في مرحلة التقييم ووضع البدائل

تمثل هذه المرحلة عملية اكتشاف وتنمية أو تحليل كل البدائل المتاحة أمام متخذ القرار، ويمكن توضيح دور نظم مساندة القرارات في هذه المرحلة فيما يلي:

- تدعيم فهم المشكلة : عن طريق وضع نموذج للمشكلة ، واختيار الفروض الأساسية التي يقوم عليها النموذج

- تدعيم عملية وضع الحلول البديلة: وذلك بالاستعانة بالنموذج الذي تم وضعه في المراحل السابقة، حيث يمكن أن يوضع بعض الجوانب التي تؤدي إلى توليد بعض الأفكار بحل المشكلة ، كذلك استدعاء واستخدام البيانات التي تم تخزينها من خلال المرحلة الأولى لاتخاذ القرار يؤدي إلى توليد مجموعة من الحلول البديلة للمشكلة .

- تدعيم اختيار مدى إمكانية تطبيق الحلول البديلة : يمكن استخدام نظم مساندة القرارات لتحديد إمكانية تطبيق الحلول البديلة من حيث تأثيرها على المشكلة موضوع البحث وعلى المؤسسة ككل والمنافسين والمجتمع، وذلك باستخدام مجموعة من النماذج في عملية اختيار إمكانية الحلول البديلة

3- دور نظم مساندة القرارات في مرحلة الاختيار:

تتطلب هذه المرحلة بعض إجراءات الاختيار وكذلك عملية تطبيق البديل الذي يتم اختياره، وفي هذه المرحلة يمكن استخدام بعض النماذج مثل: نماذج التعظيم لدالة معينة أو النماذج الإقتراحية والتي تقوم بعملية ترتيب التعظيم لدالة من حيث مدى تحقيقها لمجموعة المعايير التي تسهم بها في تحقيق هدف متخذ القرار وفي ضوء ذلك يقوم متخذ القرار بالاختيار النهائي

ولكن مهمة المحاسب الإداري هو تقديم وتفسير المعلومات المستخرجة من النظم المحاسبية المتاحة للمؤسسة حتى تصبح هذه المعلومات في وضع يساعد الإدارة في اتخاذ القرارات التي تكفل ربحية مثلى للشركة، واستغلال للموارد الاقتصادية وأهم ما يتميز به المحاسب الإداري ما يلي:

[11] صص 29-30

أ- السيطرة التامة على المبادئ المحاسبية

ب- معرفة جيدة بالتركيب الإداري والهيكل التنظيمي للمؤسسة

ج- معرفة جيدة بمشاكل المؤسسة الاقتصادية والظروف الداخلية والخارجية المحيطة بها ولا ينبغي أن يكتفي المحاسب بالأرقام الواردة في السجلات بل عليه أن يكون على اتصال مستمر بالأقسام والإدارات لكي يتفهم عن كثب مشاكلها، ويستطيع تجميع المعلومات الحسابية وتفسيرها وعرضها بصورة تستطيع الإدارة استخدامها في التخطيط والرقابة وتحتاج وظيفة المحاسب الإدارة استخدمها في التخطيط والرقابة

وتحتاج وظيفة المحاسب الإداري إلى خبرة خاصة، لأن بأي مشروع (مؤسسة) سبيل من المعلومات والبيانات والأرقام الحسابية المتوفرة، وليس من السهل غرز المعلومات المهمة أو الخاصة بمشكلة ما عن الأمور الأخرى الأقل أهمية [11]

وباستقراء الفكر المحاسبي في هذا المجال نجده قد ألقى على عاتق المحاسب الإداري مهمة توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات، وقد زادت مسؤوليته تجاه هذه المهمة بعد التطورات الحديثة في النماذج والأساليب الكمية وزيادة دور الحاسبات الآلية في تسهيل استخدامها في مختلف المجالات التي تعين إدارة المؤسسة الاقتصادية على القيام بوظائفها بدءاً من التخطيط وانتهاء بالرقابة وتقييم الأداء، وقد اتسع دور المحاسب الإداري بحيث أصبح يشتمل أيضاً إمكانية صياغة نموذج القرار الملائم، ويكون

عادة نموذج رياضي يحتوي مجموعة من العناصر لعل من أهمها الهدف المراد تحقيقه، ومجموعة البدائل، ومجموعة الظروف البيئية واحتمالات تحققها، ومجموعة العوائد أو التكاليف المتوقعة من البدائل المختلفة في ظل الظروف البيئية المختلفة ، إضافة إلى مجموعة القيود الفنية والمالية والتسويقية وغيرها من القيود المفروضة على المشكلة موضع القرار واحتمالات حدوثها وإمكانية التعامل معها [13]ص46 وتتعتمد وظيفة المحاسب الإداري على التقارير المالية، وينبغي أن تركز هذه التقارير على دراسة الخطوط الأساسية للظواهر الكلية (الإجمالية) مثال الربحية والقدرة على الوفاء بالالتزامات، والسياسات البديلة في الإنتاج أو الاستثمار، ومن هذه الظواهر يمكن الدخول في تفاصيل كل ظاهرة وجزئياتها للوصول إلى تحليل كامل للجوانب السلبية والإيجابية فيها [11]ص30

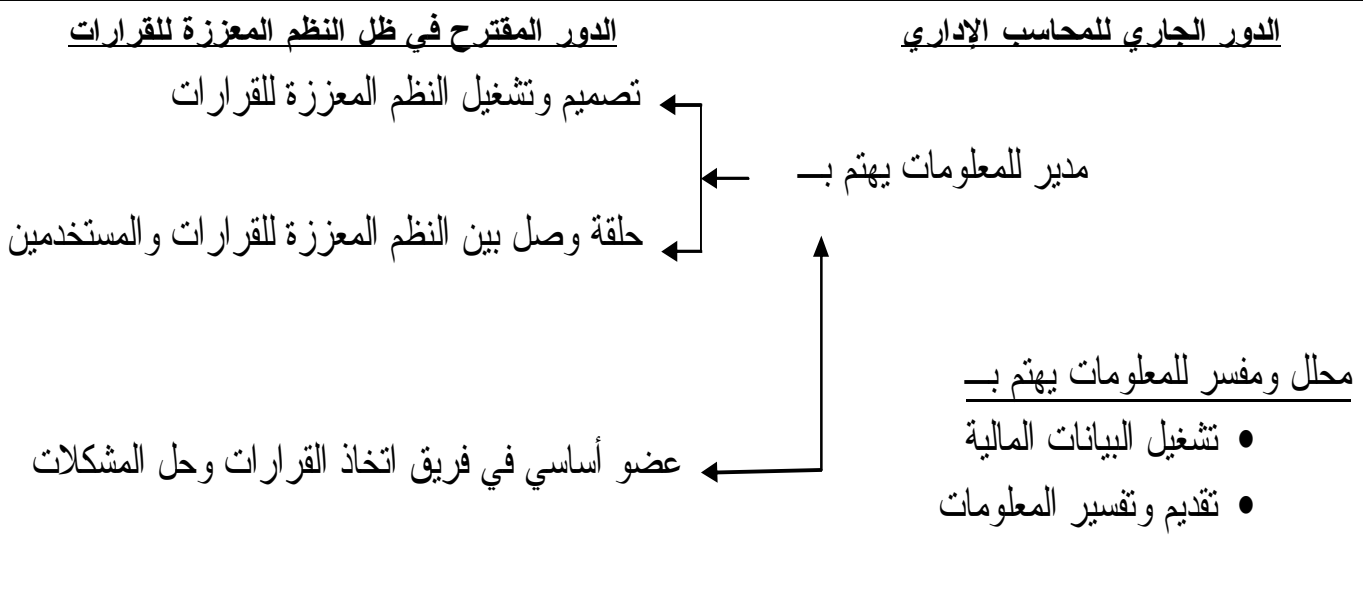
عند دراسة أثر تطور نظم المعلومات على دور المحاسب الإداري استخدم اصطلاح "المحاسب الإداري" في هذا البحث للإشارة إلى ممارسة المهام التي تتطلب استخدام أساليب فروع محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية ومفاهيمها وإجراءاتها في توفير المعلومات للأغراض الإدارية الداخلية، والذي يتضمن استخدام أساليب ومفاهيم المحاسبة المالية في إعداد القوائم المالية المعدة لخدمة المستخدمين الخارجيين [15]ص130 وقد كان دور المحاسب خلال فترة ما قبل الستينات يتمثل في غالبية في حفظ السجلات والدفاتر في شكل نظم محاسبية يدوية [54]ص263 وقد كان هذا الدور يستغرق الجزء الأعظم من وقت وجهد المحاسب، ورغم ذلك فلقد كانت المحاسبة تمثل المصدر الأساسي للمعلومات من خلال النظام الوحيد للمعلومات ألا وهو النظام المحاسبي، حيث كان المحاسب ينفرد بالمسؤولية الكاملة لتصميمه وتشغيله وتفسير مخرجاته من المعلومات، أي أن المحاسب في تلك المرحلة كان يقوم بدور كل من: محلل النظم ومشغل النظام وما يتضمنه ذلك من اختيار المدخلات وتصنيفها، ومفسر المعلومات ومحللها [15]ص130.

لكن خلال فترة الستينات بدأت مرحلة التشغيل الآلي للبيانات والتي أدت إلى ما يعرف بنظم المعلومات الإدارية (MIS) (Management Information System) وقد ارتبطت هذه المرحلة بظهور فئات متخصصة في مجال المعلومات تتولى تصميم وتشغيل النظم الآلية الجديدة ، ومن تقلص نطاق المهام التي كان يقوم بها المحاسب في مجال تشغيل المعلومات وبالأخص أدى إلى انخفاض نطاق ومهام المحاسب الإداري ، وأيضا انخفض الوقت والجهد الذي كان يبذله المحاسب الإداري في الجانب الروتيني، ولكن التغيرات الأخيرة أدت إلى تخصيص قدر أكبر من وقت وجهد المحاسب الإداري للتوسع في التحليلات واستحداث أساليب جديدة وزيادة جودة المعلومات وملائمتها للإستخدامات الإدارية ، أي أن تلك التغيرات قد أدت إلى زيادة كمية

المعلومات وتحسين نوعيتها في نفس الوقت، وقد أدى ذلك إلى ازدياد مكانة المحاسب في الهيكل الإداري في المشروع بسبب تأثيره على اتخاذ القرارات من خلال تنامي الدور التحليلي والتفسيري للمعلومات [15] ص 131

فيرى الباحث أن من مهام المحاسب الإداري مثل: دراسة وتحليل البيانات وتوفير المعلومات للمعالجة التي تهدف لمساعدة وتنمية الإدارة واتخاذ القرارات ووضع الخطط ورسم السياسات في مؤسسات الأعمال، والمساندة والمشاركة في دعم نظم القرار في مختلف مستويات الإدارة في أداء وظائف التخطيط واتخاذ القرارات والتنسيق والتحفيز والرقابة.

بعبارة أخرى فإن المحاسب الإداري يقوم فعلا بوظيفة إسناد القرارات ولعل هذا هو الأساس في تعريف البعض للمحاسبة الإدارية بأنها النظام المعززة للقرارات [55] ص 47 ويرى (صيام) أن يتحول دور المحاسب الإداري من تشغيل البيانات إلى إدارة تلك النظم الجديدة واستخدام مخرجاتها من المعلومات في التأثير المباشر للقرارات الإدارية والمساهمة الفعلية في اتخاذها [15] ص ص 132-133 ويوضع الشكل التالي طبيعة التطوير المقترح لدور المحاسب الإداري



الشكل رقم 6: التطوير المقترح لدور المحاسب الإداري [15] ص 133

يتضح من الشكل أعلاه أن دور المحاسب الإداري المقترح يبدو أكثر أهمية في المؤسسة (المشروع) إذ أنه لم يعد مجرد محلل ومفسر للمعلومات يهتم بتشغيل البيانات وتقديم وتفسير المعلومات بل تعدى ذلك ليصبح مديرا للمعلومات مما يعني قيامه بتصميم وتشغيل النظم المعززة للقرارات* وأن يلعب دور

حلقة الوصل بين النظم المعززة للقرارات والمستخدمين للمعلومات هذا علاوة على كونه عضو أساسيا في فريق اتخاذ القرارات وحل المشكلات التي تواجه المؤسسة .

بناء على ما سبق، نجد هناك قيود تواجه المحاسب الإداري وهي: [36]ص68

1-الاقتصاد (التكلفة والعائد):

كلما توفرت معلومات مناسبة لمستخدم القرار كلما زادت قدرته على التعامل مع المشاكل البيئية واتخاذ القرارات السليمة، ولكي تتحقق أقصى استفادة مكنة من هذه المعلومات يجب مراعاة ما سمي بالتكلفة الاقتصادية للمعلومات (الموازنة بين التكلفة الخاصة بالحصول على المعلومات والمنفعة التي سوف تعود عليه من تلك المعلومات "قيمة المعلومات"

2-الأهمية النسبية:

يتأثر هذا القيد في جوهره القيد الاقتصادية وتعتبر المعلومات ذات أهمية نسبة إذا كان توفيرها أو عدم توفيرها له تأثير على متخذي القرار، والمشكلة هي تحديد مدى درجة الأهمية النسبية لهذه المعلومات بالنسبة لمتحدي القرار

من بين مجالات وخطوات تطبيق نظام المحاسبة الإدارية البيئية، وجود محاسبين إداريين أكفاء لأداء المحاسبة الإدارية البيئية، يجب أن يقوم بأداء هذا النظام محاسبون إداريون على مستوى عال من الكفاءة في مجال المحاسبة الإدارية ولديهم معلومات كافية عن الأنشطة البيئية التي تساهم فيها المؤسسة وقدر معقول من المعرفة في مجالات البيئة والاجتماع والاقتصاد والهندسة والكيمياء والصحة العامة وقوانين حماية البيئة برئاسة محاسب إداري، يتضمن متخصصين في تلك المجالات. [50]ص56 وأن يكون لدى المحاسب الإداري حد أدنى من المعرفة في تلك المجالات بجانب التعمق في تخصصه، خبراء متخصصين أي فريق المحاسبة الإدارية البيئية، برئاسة محاسب إداري، يتضمن متخصصين في تلك أي فريق المحاسبة الإدارية البيئية، برئاسة محاسب إداري.

ويتوقع الباحث أن الأنشطة الرئيسية للمحاسب الإداري المبدع هي:

- التفسير والتحليل الاقتصادي والمالي
- الرؤية والاستشارات الداخلية
- التفكير الإستراتيجي والتخطيط الإستراتيجي طويل المدى
- نظم إعلام آلي ونظم المعلومات والبيانات
- تحسين العمليات والإجراءات المتعلقة بالجانب المحاسبي والإداري

- أساليب وطرق اتخاذ القرارات وتنمية الإدارة
- معرفة واسعة للإدارة الأعمال وبالأخص إدارة الإبداع والابتكار

3.2.2. التكنولوجيا والمحاسبة الإدارية

إن من أهم عناصر البيئة الخارجية، والتي تعاضم دورها وأصبح لها تأثير كبير على أداء المنظمات، من كل الجوانب الكمية والكيفية، البشرية والمادية الكلية والجزئية هو التطورات التكنولوجية، إذا فما هي التكنولوجيا؟

تلعب التكنولوجيا دورا متناميا في المؤسسة، باعتبارها المنتج والآلة والعامل من العوامل الأساسية فيما يساهمون في تحقيق المنتجات بالأشكال والكميات المطلوبة من المستهلك، وكل منها مرتبط بالتكنولوجيا المستعملة من طرف المؤسسة، ويرتبط بها كل من الإنتاجية والجودة.

لقد تعددت التعاريف المقدمة للتكنولوجيا ومن بينها ما يلي:

يشير مفهوم التكنولوجيا إلى المعلومات والأساليب والعمليات التي يتم من خلالها تحويل المدخلات في أي نظام إلى مخرجات. [56]ص150

ويمكن تعريف التكنولوجيا هي أيضا، بأنها التطبيق العملي، على نطاق تجاري وصناعي للاكتشافات العلمية والاختراعات المختلفة التي يتمخض عنها البحث العلمي. [57]ص23

بصفة عامة، التكنولوجيا هي تلك المعارف والخبرات والابتكارات والإبداعات المستمدة من البحث والتي يتم من خلالها تحويل المدخلات (مادية، بشرية، مالية) إلى مخرجات (تتمثل في السلع والخدمات) باستخدام الوسائل وفنون مختلفة. [57]ص24

ولنجاح استخدام التكنولوجيا يجب تضافر مجموعة من المستلزمات الضرورية لنجاحها وتنقسم هذه المستلزمات إلى ما يلي:

- المستلزمات العينية : وتشمل أساسا الآلات والمعدات وقطع غيارها والسلع الوسيطة ، ومكونات السلع النهائية؛
- المستلزمات الفنية: وتشمل الخبرات والمهارات العلمية والعملية اللازمة لتركيب وتشغيل وصيانة وتطوير المستلزمات العينية للتكنولوجيا بكفاءة واستمرار؛
- المستلزمات المؤسسية: وتتمثل في تلك السياسات والتنظيمات التي لها علاقة بالجهاز الإنتاجي كالسياسات الإنتاجية، وسياسة البحث والتطوير وطاقات الأجهزة البحثية.

لقد تعددت تصنيفات التكنولوجيا حسب اختلاف وجهات النظر إليها ومن هذه التصنيفات ما يلي:

[57]ص153

1- تصنيف "بيرو" حيث يقسمها إلى أربعة تصنيفات وهي:

- التكنولوجيا الروتينية : وهي تلك التي تمس أمور معقدة وهي صعبة التعامل وهي تتصف بالتنوع؛

- التكنولوجيا الهندسية: تتصف بوجود عدد كبير من المشاكل المختلفة يلزم التعامل معها بطرق منتظمة؛
- التكنولوجيا الحرفية: تميز الصناعات الحرفية التي تتعامل مع قضايا متكررة ومتنوعة مع مرور الوقت.

2- تصنيف جيمس تومسون:

- التكنولوجيا المتسلسلة: تقوم على أساس التتابع في العمليات والأنشطة التي يعتمد بعضها على الآخر في شكل تسلسلي وتتميز بأن الإنتاج يمر فيها بخطوات مترابطة، فلا يمكن الانتقال من مرحلة الأولى إلى المرحلة الثانية قبل تمامها كما هو الشأن في نمط الإنتاج الكبير؛
- التكنولوجيا الوسيطة: ويشيع استعمال هذا النمط من التكنولوجيا في المؤسسات والمنظمات التي تقوم على خدمة العملاء وتحقيق الاتصال بين جماعات مختلفة.

ساعدت التكنولوجيا وثورة المعلومات على اتساع الهوية والفجوة بين النظرية والتطبيق العملي الناجح في المحاسبة الإدارية وذلك لأن بحوث المحاسبة الإدارية تجاهلت دراسة تأثير التكنولوجيا الحديثة على عمليات التشغيل في المؤسسات ونظم المعلومات أي تجاهلت أثر هذه التكنولوجيا على الممارسة العملية (الميدانية) للمحاسبة الإدارية ويمكن التأكيد على ذلك من خلال استقراء بعض الدراسات التي تناولت هذا الموضوع.

مما سبق أن الغرض والدور الرئيسي للمحاسبة الإدارية هو توفير المعلومات اللازمة والضرورية للمديرين بالمؤسسة لاتخاذ القرارات إلا في ظل التطورات التكنولوجية والتغيير المستمر في بيئة الأعمال وما صاحب ذلك من تزايد التعقيدات وزيادة الاحتياجات من البيانات فإن قدرة المحاسبة الإدارية والمحاسب الإداري على مقابلة الاحتياجات المتطورة العصرية أصبحت محل جدل وإشكالية هامة خاصة مع تزايد وتوافر الشكوى من أن المحاسبة الإدارية لم تتطور أو تتقدم منذ ظهورها وحتى الآن.

وبالرغم من أن طرق الإنتاج قد تطورت بشكل مذهل ويتم استخدام التكنولوجيا المتقدمة فإن نظم المحاسبة الإدارية مازالت متخلفة. [58]ص 147

عدم قدرة المحاسبة الإدارية على التطورات الحادثة في بيئة التضييع اليوم حيث يرى البعض: أن نظم المحاسبة الإدارية لم تعد ملائمة الآن في ظل بيئة التضييع الحديثة حيث حدثت تغيرات في تكنولوجيا الإنتاج والمعلومات كان يجب أن تؤدي بالتالي إلى تغيير مماثل في الممارسة العملية للممارسة الإدارية الحالية فهناك صعوبة في الاعتقاد بأن المحاسبة الإدارية الحالية سوف تكون متوافقة مع بعض التغيرات في تكنولوجيا الإنتاج والمعلومات التي تأخذ مكانها اليوم وغدا. [59]ص ص36-

37

ويفهم البعض السبب في فشل المحاسبة الإدارية في مواكبة التغيرات والتطورات الحادثة في بيئة الأعمال بقوله أن: غالبية المؤسسات مازالت تستخدم نفس نظم المحاسبة الإدارية تم تطويرها منذ سنوات بعيدة في بيئة مختلفة عن بيئة اليوم أن نظم المحاسبية والرقابة الموجودة في التطبيق العملي الآن لديها

مشاكل ضخمة تتمثل في عدم قدرتها على توفير معلومات دقيقة بشأن تكاليف المنتج وأن هناك نوعا من التعريف أو التسوية لهذه التكلفة وأيضا فإن تلك النظم غير قادرة على توفير البيانات غير المالية الرئيسية والمطلوبة لأغراض قياس الكفاءة والفعالية ومن جانب آخر فإن البيانات التي تتولد عن تلك النظم لكي تعكس متطلبات التقارير الخارجية هي بعيدة كل البعد عن حقيقة بيئة التصنيع الحديثة [60] صص 95-101.

وهناك من يرى أن التطورات التكنولوجية الحديثة والتغيرات البيئية المحيطة بمنشآت الأعمال اليوم فرضت على المحاسبة الإدارية تحديا كبيرا وقد سبق إيضاح أن المحاسبة الإدارية بصورتها الحالية غير قادرة على مواجهة هذا التحدي وأن هناك ضرورة ملحة من أن تطور المحاسبة الإدارية من أساليبها وأدواتها وأن تسعى إلى الاستفادة من هذه التطورات لخدمة أهدافها وترسيخ استمرارها وزيادة الطلب على خدماتها في الواقع العملي. [32] صص 59

يمكن القول أن المحاسبة في خدمة الإدارة والمحاسبة الإدارية أي الدور المتوقع للمحاسبة الإدارة ومتطلبات سرعة التغيير في مؤسسات الأعمال وذلك من حيث: [5] صص 20

- المدراء يحتاجون إلى المعلومات المحاسبية ويحتاجون إلى كيفية استخدامها.

- المعلومات المحاسبية يمكن أن تساعد المدراء في تحديد المشكلات.

- المعلومات المحاسبية مطلوبة في جميع المؤسسات الناعية ، التجارية والخدمية .

مثل هذه الأهمية للمعلومات المحاسبية يصعب معها تصور قيام المدراء بوظائفهم بدونها بحيث تمثل المحاسبة والمعلومات المحاسبية عنصرا أساسيا في العملية الإدارية.

وأشار Kerremans وآخرون إلى أن عدم المقالات والبحوث المنشورة في الدوريات العلمية الخاصة بالمحاسبة الإدارية والتي تعتمد على البحث التجريبي محدودة للغاية كما أن عدد البحوث التجريبية التي تناولت تأثير التكنولوجيا على نظم المحاسبة الإدارية قليلة للغاية وبالإضافة إلى ذلك نجد أن البحوث التي تناولت التغيرات في المحاسبة الإدارية لم تحاول أن تقدم إجابة عن تأثير التكنولوجيا الحديثة على المحاسبة الإدارية. [58] صص 147

3.2. الإطار الفكري للمحاسبة الإدارية

1.3.2. تعريف المحاسبة الإدارية

يعتبر التعريف ركن من أركان التأصيل النظري والفكري أو لبناء أي نظرية وبديهة العلم، فأغلب الباحثين والدارسين لا بد من وضع تعريف للبحث العلمي بالإضافة مجالاته واهتمامه ومن تم يمكننا بناء أو وضع الإطار الفكري للمحاسبة الإدارية وسنحاول أن نبين بعض التعريف والتوضيحات التالية:

المقصود بالمحاسبة الإدارية هو استخدام الحسابات والبيانات المحاسبية والإحصائية التي تعد لجميع مستويات الإدارة لتمكينها من الرقابة على عمليات المؤسسة وعلى التكاليف في الوقت المناسب بما يجعل لهذه الرقابة أثرها الفعال في بحث أية انحرافات عن التخطيط الموضوع مقدا ومعالجة هذه الانحرافات في الحال. [40]ص4

ونجد أيضا المحاسبة الإدارية هي إطار علمي قائم على أساس وجود علاقات تكامل وتعاون بينها وبين فروع المعرفة المختلفة يهدف هذا الإطار إلى تحسين كفاءة وفعالية عملية اتخاذ القرار داخل المؤسسة عن طريق تحديد الإستراتيجية الأنسب للمؤسسة والتي تمكنها من تحقيق مكاسب ومميزات تنافسية في السوق في ظل متغيرات الواقع وذلك من خلال توفير المعلومات (معلومات، داخلية، خارجية، كمية، غير كمية، فعلية، مستقبلية، وغيرها) الملائمة لاتخاذ القرارات. [32]ص150

وهناك أيضا تعريف المحاسبة الإدارية على أنها أحد فروع المحاسبة تسهم أساسا في مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات، والتخطيط، والتنفيذ، والرقابة للتأكد من كفاءة استغلال الموارد الاقتصادية. [11]ص10

كما تعتبر أيضا المحاسبة الإدارية أحد أنظمة المعلومات التي تتأثر في كافة مراحلها و مقومات تطبيقها بالمتغيرات البيئية المحيطة، حيث تتوقف درتها على أداء مهامها وتحقيق أهدافها على مدى ملائمتها ومواكبتها لخصائص المتغيرات البيئية وتأثيرها في اتخاذ القرارات الملائمة. [61]ص353

ويلاحظ من خلال تعريف (جيهان) السابق حول المحاسبة الإدارية المقترح كما يلي: [32]ص150-151

- 1- أنه يؤكد على الجانب العلمي للمحاسبة الإدارية من حيث كونها إطار علميا.
- 2- يوضح طبيعة المحاسبة الإدارية من حيث ارتباطها بعلوم معرفة مختلفة، ولا شك أن ذلك قد أفاد المحاسبة الإدارية وساعد على اتساع مجالها وزيادة ما يمكن أن تقدمه من خدمات للمؤسسة.
- 3- حدد هذا التعريف الجانب التطبيقي للمحاسبة الإدارية وهدفها في تحسين كفاءة وفعالية عملية اتخاذ القرار داخل المؤسسة.
- 4- يأخذ هذا التعريف أثر المتغيرات البيئية على اتخاذ القرار داخل المؤسسة.

5- لا يقيد هذا التعريف التطبيق بإتباع طرق وأساليب معينة لقياس وتوصيل المعلومات ويترك الباب مفتوحا للإتباع ما هو ملائم في هذا المجال.

6- يتضح من التعريف أن اهتمام المحاسبة الإدارية ليس الماضي والحاضر فقط ولكن المستقبل أيضا نظرا لارتباط اتخاذ القرارات بالأمور المستقبلية.

7- وضح هذا التعريف أن المعلومات المطلوب توفيرها لاتخاذ القرار داخل المؤسسة مختلفة قد تكون معلومات داخلية عن أنشطة المؤسسة المختلفة أو معلومات خارجية (عن البيئية، المنافسين، درجة رضا العميل... الخ) وقد تكون معلومات كمية أو غير كمية فعلية أو مستقبلية قائمة على أساس التنبؤ بالظروف المحتملة مستقبلا.

وتمثل المحاسبة الإدارية أحد الأنظمة الفرعية للنظام الشامل للمعلومات الإدارية وأكثر تلك الأنظمة استخداما وشيوعا وأهمها فعالية في مجال اتخاذ القرارات الإدارية، وبالتالي يتوقف نجاح وفعالية تلك القرارات على مدى كفاية وملائمة ودقة المعلومات المحاسبية التي ينتجها نظام ومعلومات المحاسبة الإدارية. [61]ص535

أما المحاسبة الإدارية فيمكن تعريفها عن الناحية الوظيفية بأنها النظام الشامل الذي تستعين به إدارات المشروعات في القيام بوظائفها في مجال التخطيط أو الرقابة أو تقييم الأداء ومتابعة النشاط بحث يمكن اتخاذ القرارات الإدارية على مختلف المستويات - على أساس علمي سليم [35]ص43

ومن خلال التعريف الوظيفي السابق المتقدم للمحاسبة الإدارية يمكننا أن نستنتج ما يلي: [35]ص44-43

1- تهتم المحاسبة الإدارية بتقديم المعلومات للمديرين، بمعنى أنها تقدم هذه المعلومات للمسؤولين داخل المؤسسة والقائمين على إدارة ورقابة أعمالها بمعنى أن الوظيفة الأساسية للمحاسبة الإدارية هي وظيفة داخلية أو لا ثم يأتي الأطراف الخارجية ثانيا.

2- تعتمد المحاسبة الإدارية على الإجراءات المحاسبة المعروفة من تسجيل وتحليل وتفسير البيانات إما عن طريق النظام المحاسبي العام للمؤسسة أو باستخدام أسلوب تحليلية داخلية وخارجية خاصة أخرى.

3- أن المحاسبة الإدارية تستخدم المفاهيم والأساليب التي تساعد في تحليل البيانات المساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات الخاصة بالنشاط الجاري وكذلك التخطيط للنشاط المستقبلي، وذلك يستخدم دراسة وتحليل وعرض البيانات الكمية والمالية معا.

من خلال التعريفات السابقة يمكننا تلخيص تعريف المحاسبة الإدارية فيما يلي:

المحاسبة الإدارية أي الجمع بين المحاسبة والإدارة بمعنى مزيج أو خلط متناسق ومتكامل من الفروض والمبادئ المحاسبية ومقومات وأسس الإدارة العلمية الحديثة المتطورة، التي تعتمد وترتكز على التنبؤ والتقدير وتختص بالأحداث المستقبلية والتخطيط لها ومتابعتها والرقابة وتقييمها، كل هذا لغرض تحقيق أهداف المنظمة بأعلى كفاءة وبأقل تكلفة ممكنة إي تعظيم الإيرادات وتقليل التكاليف .

2.3.2. مبادئ المحاسبة الإدارية

لبناء النظرية في المحاسبة لا بد من التركيز على فروض ومبادئ وقد عرف المبدأ في مجال المحاسبة بأنه : لغة هي قواعد أساسية يقوم على الشيء فمبادئ العلم أو الدين أو الدستور أو القانون هي جميعا قواعده الأساسية التي يبني عليها العلم أو الدين أو الدستور [18]ص21 فنرى أن المبدأ هو الطريقة أو الأصل الطريقة في التعرف وفي النظر إلى الأشياء خاصة مبدأ محاسبي.

ويعرف kohler بأنه أقترح مؤكداً قابل للتطبيق ف مجال معين وحائز على القبول بين أعضاء المهنة مشتق من الملاحظة والخبرة ويعتبر مرشداً في مجال الاختيار بين البدائل التي تحقق القرض المستهدف من النشاط [62]ص334

وأيضاً يعرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (المعتمدين): أن المبدأ قانون قاعدة تستخدم كمرشد للعمل وهو أرض صلبة أو أساس للسلوك أو التطبيق العملي [18]ص22 والواقع أنه من الصعب في العلوم الاجتماعية صياغة مجموعة من المبادئ والقوانين معتمدة على أسس منطقية متشابهة لتلك التي تصاغ في الطبيعة ويرجع ذلك إلى نقص وسائل تحقيق الفروض بالتجريب وقد يدعو ذلك البعض إلى القول بأنه ما دمت الفروض لا يمكن الوصول إليها فإن المبادئ في المحاسبة لا يمكن تحديدها على أساس منطقي سليم وهناك اختلافات مع هذا الرأي نظراً لأن بعض الدراسات المحاسبية قامت باختبار فروضها كما أن وجود صعوبة في اختيار الفروض في المحاسبة.

لا يعني أن المبادئ المحاسبية * لا يمكن تكوينها بل يتم تكوينها طبقاً لأسس منطقية تتفق مع طبيعة العلوم الاجتماعية والتي تختلف كثيراً عن طبيعة العلوم الطبيعية [32]صص 185-186 والمبادئ في علم المحاسبة يجب أن تتماشى مع معايير [18]ص23:

- يجب أن تكون المبادئ المحاسبية منسجمة مع الفروض المحاسبية التي يتطلب اختيارها والتحقق من صحتها.
- قابلية المبادئ للتعميم والعمل على تطبيقها في كل من المحاسبة.
- أن حقائق العلوم الاجتماعية ومنها المحاسبة ليست مطلقة أو أبدية لا تتغير.

وخلاصة القول أن المبادئ قبل صياغتها النهائية وتعميمها لا بد من اختيار صحتها وقدرتها على التطبيق لكونها بمثابة قانون عام يمثل الحدث أو الظاهرة موضوع البحث الدرجة نستطيع القول بأن الفرض بعد التحقق من درجة الثقة فيه يتحول إلى مبدأ كما أن المبدأ بعد التطبيق والتحقق من صحته بالإمكان أن يتحول إلى قانون عام[18]

مما سبق يمكن تكوين مجموعة من المبادئ الخاصة بالمحاسبة الإدارية على أساس أن المبادئ ما هي إلا نوع من التعميم الجيد لمجموعة من الظواهر والوقائع الموجودة في المجال المحاسبي، مبادئ متعلقة بالمحاسبة الإدارية[32] ص 186-189

1- مبدأ المنفعة:

يعني هذا المبدأ أن المعلومات كأى سلعة يجب أن يكون لها قيمة ومنفعة لدى متخذ القرار فلا يصح إعداد وإنتاج معلومات لا يتوقع لها منفعة أو استخدام معين.

ولكي يحقق المعلومات أقصى نفعية وفائدة فيجب أن يكون لها تأثير على عملية اتخاذ القرار بأن تؤدي إلى تحسين قدرة متخذ القرار على التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل أو أن تؤدي هذه المعلومات إلى تعزيز أو تصحيح توقعاته الحالية .

وحتى تحقق المنفعة والفائدة من المعلومات فإنه يلزم توافر مجموعة من الخصائص في المعلومات مع تحقق التكامل والتنسيق بين الخصائص الذاتية لهذه المعلومات.

ومن أمثلة هذه الخصائص :

أ- ملائمة المعلومات (للقرار - للمستخدم):

تكون المعلومات ملائمة للقرار إذا ما غيرت التوقعات المستقبلية أو قيم المتغيرات التي تؤخذ في الحساب عند اتخاذ القرار أي نتج عن استخدامها تغيير للقرار الذي يتخذ بدونها وتكون المعلومات ملائمة للمستخدم إذ كانت مفهومة له أي "قابلة للفهم"

وتتميز المعلومات الملائمة بأن لها قدرة تنبؤية وكذلك بالتوقيت السليم بحيث تكون متاحة لمتخذ القرار في الوقت المناسب.

ب- إمكانية الاعتماد على المعلومات والوثوق بها:

وتتحدد هذه الخاصية في ضوء ثلاثة مؤثرات هي التغيير الصادق عن الخاصية المراد قياسها عدم التحيز في القياس ، وإمكانية التحقق من القياس الناتج.

ج- القدرة التنبؤية:

يجب أن تساعد المعلومات متخذ القرار على التنبؤ وذلك لأن متخذ القرار عند اتخاذ لا أي قرار يمارس صراحة أو ضمنها نوعا من التنبؤ.

د- القابلية للقياس الكمي:

يجب أن تكون المعلومات قابلة للقياس الكمي مع مراعاة طبيعة المحاسبة الإدارية والتي تميزها عن فروع المحاسبة الأخرى وهي أن المحاسبة الإدارية بالإضافة إلى توفيرها معلومات كمية فهي أيضا توفر معلومات غير كمية مثل معلومات عن البيئة المحيطة بالمؤسسة والمنافسين في السوق وأذواق المستهلكين ورغباتهم ودرجة رضا العميل وغيرها، كما يلزم وجود تنوع كبير في المعلومات البيئية عندما تتعامل مع المشاكل البيئية من أجل صياغة السياسات البيئية، واختيار الحل الأمثل، وتنفيذ وتطوير التشريعات البيئية وتوضيح أداء المؤسسة [63]

هـ- الدقة النسبية للمعلومات:

حيث أن المحاسبة الإدارية تختص بقياس الأحداث المالية والاقتصادية للمؤسسة وهناك جانب من هذه القياسات يعبر عنها بالنقود كأداة للقياس وهذه الأداة ليست ثابتة مما يؤثر على دقة القياسات بالإضافة إلى أن المحاسب الإداري يقوم بالتقدير والتنبؤ هو العنصر البشري مما يجعل التقديرات تختلف من شخص لآخر وبالتالي يؤدي ذلك إلى عدم تماثل النتائج في الموقف الواحد ومن ثم فإن دقة معلومات المحاسبة الإدارية نسبية وليست مطلقة.

2- مبدأ تعدد وحدات القياس:

يعتبر مبدأ القياس النقدي لعمليات المؤسسة في المحاسبة المالية ومن أهم المبادئ الرئيسية التي يتم الاعتماد عليها في إعداد المعلومات المحاسبية ولقد ترتب على ذلك توحيد المقياس الذي يتم وفقا له عرض مثل تلك المعلومات بالتقارير المحاسبية وذلك المقياس هو وحدة النقود ونظرا لتقلبات الأسعار فقد تم افتراض ثبات وحدة النقد "ولقد تمكنت المؤسسات المختلفة عن طريق تطبيق مبدأ القياس النقدي وفرض ثبات وحدة النقد من أن تقوم بتحديد نتيجة أعمالها ومركزها المالي في تاريخ معين وهذا ما يحقق أهداف المحاسبة المالية والتي تسعى بصفة رئيسية إلى إعداد المعلومات المحاسبية المالية اللازمة للأطراف الخارجية أما بالنسبة للمحاسبة الإدارية تسعى إلى خدمة المستخدمين الداخليين للمؤسسة (الإدارة - متخذ القرار) فإن الاعتماد على مبدأ القياس النقدي فقط في استخراج المعلومات لا يحقق أهداف الأطراف الداخلية للمؤسسة من أقسام وإدارات وعاملين .

أي أن المحاسبة الإدارية تتميز بأنها تعمل على تحقيق أهداف معينة تحدها متطلبات الإدارة من المعلومات وكذلك تتضمن تحديد مسبقا للأطراف الداخلية المستخدمة للمعلومات وتتأثر أيضا بالهيكل التنظيمي للمؤسسة في إعداد النماذج اللازمة لاتخاذ القرارات وإجراء التنبؤات المختلفة ومن ثم فالمحاسبة الإدارية بذلك تقدم إطار من المعلومات يحتوي على جزئيات من المعلومات وكل جزء منها

يحقق أغراضا داخلية معينة فمثلا إدارة شؤون العاملين تقوم بتدبير الطاقة البشرية اللازمة للإدارات والأقسام المختلفة للمؤسسة معبرا عنها ساعات العمل البشري اللازمة للأقسام والإدارات المختلفة وإدارة المشتريات تقوم بتوفير احتياج المؤسسة من المواد الأولية الخام في صورة وحدات القياس المختلفة مثل الكيلوغرام، الطن ، اللتر ... الخ

3- مبدأ اقتصادية تكلفة المعلومات:

تلعب المعلومات دورا أساسيا في عملية اتخاذ القرار داخل أي مؤسسة وحتى يمكن تحقيق أقصى استفادة ممكنة من هذه المعلومات فلا بد من مراعاة ما يسمى بالتكلفة الاقتصادية للمعلومات فلا شك أن متخذ القرار كلما توافرت لديه المعلومات المناسبة زادت قدرته على التعامل مع المشاكل واتخاذ القرارات السلبية.

ويمكن القول بأن التوسع في جمع البيانات وتوفير المعلومات له تكاليف لذلك فإن متخذ القرار عليه دائما أن يوازن بين اعتبارات التكلفة الخاصة بالحصول على المعلومات واعتبار الفائدة أو المنفعة التي سوف تعود عليه من تلك المعلومات وهو ما يعرف " بقيمة المعلومات" فقد تكون للمعلومات قيمة بمعنى أنها تؤدي إلى تغيير القرار وتحسينه عما كان قبل الحصول عليها ولكن الفائدة العائدة من هذه التغيير لا تتناسب مع تكلفتها ومن ثم يجب أن يراعي المحاسب الإداري عند قياس وتوصيل المعلومات ألا تزيد تكلفة إعداد وتوصيل المعلومات عن قيمتها ويضيف الباحث "إدارة المعلومات" لأنها بالغة الأهمية ، وذلك عن طريق استغلال كل مصادر المعارف والمعلومات بأنواعها وتوظيفها وتشغيلها في الإطار المؤسسي لخدمة تحقيق أهداف المؤسسة ، وتشجيع والرعاية وخلق البيئة المساندة للأفراد والجماعة لإدارة المعلومات.

كما نجد أن المبادئ هي إرشادات تم استقراؤها من مشاكل التطبيق العملي (الواقع) كما تم قبولها والتعارف عليها بين العاملين في مجال المحاسبة بحيث تصبح مرشدا لما يجب أن يكون عليه التطبيق العملي وفيما يلي بعض المبادئ التي تعتبر ضرورية للمحاسبة الإدارية البيئية باختصار: [47]ص 66-68

1- مبدأ المنفعة (الاستفادة)

2- مبدأ مقابلة الأداء المخطط بالأداء الفعلي

3- مبدأ القياس

4- مبدأ الإدارة بالاستثناء

وبناء على ما سبق ، يمكن القول أهم المبادئ المتعلقة بالمحاسبة الإدارية كما يلي: [32] ص ص 189-

190

- 1- هناك ضرورة المراعاة تكلفة الحصول على المعلومات عند إعدادها وإنتاجها المعلومات مع الحفاظ على مستوى جودتها في نفس الوقت.
 - 2- ضرورة الاستفادة من الإمكانيات الهائلة للحاسبات الإلكترونية في مجال تشغيل وإنتاج المعلومات بتكلفة أقل.
 - 3- محاولة رفع كفاءة المحاسب الإداري في مجال إعداد وإنتاج المعلومات بأقصى كفاية ممكنة بإعداد الدورات التدريبية له باستمرار.
 - 4- التخلص من التقارير الروتينية التي في بعض الأحيان لا تكون هناك أية ضرورة لإعدادها وبالتالي الحد من عمليات وتشغيل المعلومات.
- لدى متخذ القرار، فإن المعلومات البيئية الناتجة عن نظام المعلومات البيئي الكفاء يمكنها أن تؤدي إلى تحسين إدارة الموارد والتنمية البشرية وزيادة فعالية القرارات الاقتصادية من خلال دمج الاعتبارات البيئية في مختلف الأنشطة الاقتصادية ، وتحسين القدرة على صياغة واختيار السياسات البيئية خلال عملية صنع القرار.

3.3.2. بديهيات المحاسبة الإدارية

البديهية هي قضية بينة ومسلم بصدقها فهي أوليات نظرية لا تستنبط من غيرها وتطبق في أي مجال من مجالات المعرفة وتستخدم أساسا للاستدلال وتشتق منها نتائج النظرية – باختصار البديهية حقيقة بينة لا تحتاج إلى برهان وتستعمل للتحقيق والتفسير العلمي.

والبديهية ضرورية في مجال بناء النظرية لأنها بدونها لا يمكن قيام البناء العلمي في مجال العلوم المختلفة، والتي يمكن إيجازها فيما يلي: [18] ص 12

- 1- البديهيات لها صفة العموم ، البديهية عامة في كل العلوم.
- 2- البديهية فرض أساسي يقبل الباحث في مجال ما يصدقه كأساس للاستدلال ولكن صدق البديهيات متفق عليه.
- 3- يحصل الباحث في مجال ما على البديهيات من مجالات أخرى مرتبطة بمجال بحثه ومن ثم فهي أداة ربط بين العلوم المختلفة.

ومما سبق يمكن القول أن بديهيات المحاسبة الإدارية هي الفروض والمبادئ التي تستعملها المحاسبة الإدارية بدون الحاجة إلى برهان على صحتها فهي تؤخذ كحقيقة مسلمة وهي تخص المجالات ومقومات وأساليب المحاسبة الإدارية وهي عبارة عن حقائق معروفة في مجال الأعمال التجارية بصفة عامة.

وفيما يلي البديهيات التي ترى (جيهان) أنها ضرورية لتفسير الحقائق في مجال المحاسبة الإدارية:

[32] ص ص 167-169

1- الندرة النسبية للموارد

الندرة في معناها المطلق هي ضالة وجود الشيء على أي مستوى وبأي مقياس أما في معناها النسبي فتعني أن الموارد الاقتصادية تتصف بالندرة نسبة إلى مقدار الحاجة إليها فقد يتوفر المورد بكميات هائلة ومع ذلك قد يعتبر موردا نادرا وذلك طالما أن مقدار الحاجة إليه تفوق وفرته فالندرة نسبية وليست مطلقة فهي تنسب إلى مقدار الحاجة إلى المورد.

والحقيقة الاقتصادية المعروفة وهي الندرة ذلك أن الموارد الاقتصادية المحدودة بينما حاجات الأفراد للسلع والخدمات غير محدودة بل متزايدة ومتنامية مع مرور الزمن لذلك لا بد من استخدام هذه الموارد استخداما أمثلا بغية الحصول على أكبر عائد منها لإشباع أكثر الحاجات [46] ص 10 .

ونتيجة العامل الندرة المتقدم لا بد إذا من أن نقوم بعملية مفاضلة أو موازنة بين البضائع والخدمات التي تحاول إشباعها وبين الموارد الاقتصادية المتاحة [46] والندرة النسبية حقيقة واضحة في مختلف العلوم الإنسانية مثل علم الاقتصاد وعلم الإدارة ومتغلغلة في العلوم السلوكية التي تبحث في إشباع الدوافع والرغبات .

والواقع أن كافة المجتمعات تواجه مشكلة ندرة الوارد الاقتصادية المتاحة لديها في الوقت الذي تتعدد حاجات أفرادها وتتزايد وتتزاخم بصفة مستمرة وهذه الحقيقة معروفة منذ القدم فقد نبه إليها "مالتس" القرن الثامن عشر حيث قرر: أنه الوقت الذي تتخذ فيه الزيادة في الأفراد شكل المتوالية الهندسية فإن الزيادة في الموارد تتخذ شكل المتوالية العددية.

وعلى مستوى الجزئي مجال تطبيق المحاسبة الإدارية يمكن إيضاح الندرة النسبية على اعتبار أنها خاصية تتمتع بها عناصر الإنتاج المتاحة فعنصر إنتاج معين يمكن الاستفادة منه في أكثر من بديل ولكن استخدامه في بديل معين يمنع استخدامه في كافة البدائل الأخرى ومن ثم فإن بديهية الندرة النسبية تقتضي أن تستخدم العنصر في أفضل بديل ولا يتسنى ذلك إلا إذا كانت هناك معلومات متوافرة عن كل البدائل الممكنة المتاحة ومن ثم هناك حاجة إلى المعلومات حتى يمكن تحسين كفاءة وفعالية عملية اتخاذ القرار داخل المؤسسة.

2- التغيير البيئي:

البيئة بصفة عامة تتشكل من التفاعل المستمر عبر الزمان بين الإنسان وجغرافيا المكان ونتيجة لتنوع السلوك الإنساني وتغييره عبر الزمان نجد أن البيئة التي تقع فيها الأحداث ليست ثابتة.

فالتغيير البيئي إذن أمر بديهي وحقيقة غير جدلية سائدة في مختلف العلوم الإنسانية أما عن دور تلك البديهية في تكوين الإطار الفكري في المحاسبة الإدارية فيختص بوصف طبيعة المجال الذي تعمل فيه فالمحاسبة الإدارية تعمل في ظل ظروف اجتماعية واقتصادية متغيرة وفي ظل عوامل فنية وتكنولوجية تتطور باستمرار ولا شك أنها تتأثر بتلك المتغيرات وتعكسها أيضا وقد سبق الإشارة إلى ذلك في المبحث الثاني السابق، وتعكس هذه البديهية الحاجة إلى المعلومات المولية للتغيرات البيئية

3- عدم التأكد:

عدم التأكد صفة عامة تفترن بظروف المستقبل فلا يمكن أن تقطع بدرجة كاملة من اليقين أن ما حدث في الماضي هو نفس ما تتوقع حدوثه في الحاضر فلا بد وأن يكون هناك درجة من الاختلاف في جانب معين أو بعض الجوانب ودرجة الاختلاف هذه تقل إذا كانت توقعاتنا وتنبؤاتنا في الماضي قائمة على أسس سليمة والعكس بالعكس.

وتوضح الكتابات الإدارية أن بيئة صنع القرار تتصف بمجموعة من الظروف غير الملائمة مما يؤدي إلى مواجهة متخذي القرار بالعديد من المشاكل التي تتصف بعدم التأكد وذلك لتوافر قدر كبير من البدائل من ناحية وصعوبة التوصل إلى حل مناسب يكون قابلا للتطبيق العملي من ناحية أخرى.

ومن خلال ما سبق يرى الباحث أن البديهيات الهامة والأساسية لتوضيح وتفسير المتطلبات والحقائق في مجال المحاسبة الإدارية:

1- القياس

2- الندرة النسبية للموارد الاقتصادية

3- التكنولوجيا الحديثة على المحاسبة الإدارية

4- متطلبات التغيير الاقتصادي وتسيير البيئة

5- اتخاذ القرار (ظروف غير ملائمة)

من خلال تطرقنا إلى المرتكزات الأساسية للمحاسبة الإدارية والتطلعات والمقترحات، والذي يرتكز على الجذور التاريخية لبناء المحاسبة الإدارية، والإطار المفاهيمي والنظري للمحاسبة الإدارية وارتباطها بالعلوم الأخرى (السلوكية، الاقتصاد، الإدارة)، وبالإضافة إلى التطورات الحالية للمحاسبة الإدارية لارتباطها بالبيئة والتكنولوجيا الحديثة وإلى الدور الأساسي للمحاسب الإداري التي يسعى إلى الكفاءة والفاعلية.

ثم إلى الإطار الفكري لتنظير المحاسبة الإدارية التي تعتمد على البناء النظري والفكري لأي علم لا يحتاج إلى دليل، ومن هنا تعريف المحاسبة الإدارية ثم مبادئ الأساسية لبناء هيكل النظرية فيما يخص المحاسبة الإدارية وأيضا البديهيات (المسلمات) الفلسفية التي تحتاج إلى استبيان وتفسير وتحليل المحاسبة الإدارية.

الفصل 3

المناهج والنظريات المحاسبية وتطبيقاتها في الممارسة المهنية

تكاد تتفق أغلب الآراء على أن المحاسبة لم تشهد تكوين إطار متكاملًا للنظرية المحاسبية حتى الآن، ولم يمنع هذا قيام الكثير من الباحثين ببذل جهودكم المضنية لمحاولة وضع هذا الإطار وقد قامت تلك المحاولات على أساس وفروض مختلفة باستخدام أساليب بحث متنوعة. وقد كانت النتيجة متمثلة في توافر عدة مداخل متنوعة للنظرية المحاسبية.

وتطرقنا إلى أسس نظرية المحاسبة التي أساسها القياس والإفصاح المحاسبي والتدقيق المحاسبي (المراجعة)، ثم إلى الوضع الجديد للمحاسبة ما يعرف بعولمة المحاسبة، ثم منطلقات النظرية المحاسبية تعاريفها ومناهجها وأنواعها، وبعدها بعض المشاكل المحاسبية المعاصرة في التطبيق العملي (الممارسة المحاسبية).

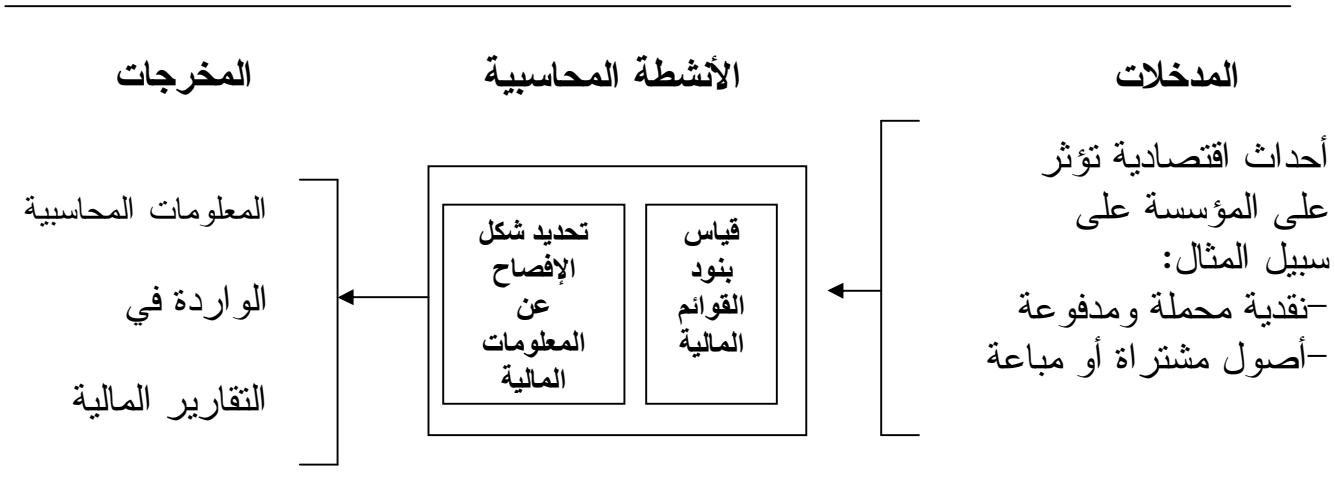
ولهذا سنحاول في هذا الفصل المناهج (المداخل) والنظريات المحاسبية وتطبيقاتها في الممارسة المهنية من خلال المباحث التالية:

- أسس نظرية المحاسبية
- أنواع النظريات المحاسبية في المجال المهني العملي
- بعض المشاكل المحاسبية المعاصرة - نماذج ودراسات

1.3. أسس نظرية المحاسبة

1.1.3. القياس الإفصاح المحاسبي

تتمثل وظيفة المحاسبة في قياس Measurement والإفصاح Disclosure ، حيث أن المحاسب يقوم بقياس العناصر المختلفة المكونة للقوائم المالية (الشاملة) مثل (الأصول والخصوم، والإيرادات والتكاليف)، ويقوم الإفصاح عن نتائج عملية القياس في شكل المعلومات المقدمة لقراء القوائم المالية وتخضع المعلومات الناتجة من عمليات القياس والإفصاح المحاسبي للخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وهي الملائمة والقابلية للاعتماد عليها. ولذا يمكن تحديد نظام المحاسبة بالمدخلات التي يعتمد عليها والتي تتمثل في الأحداث الاقتصادية والمالية المؤثرة على المؤسسة، والأنشطة المحاسبية المختصة بقياس أثر تلك الأحداث على العناصر المكونة للقوائم المالية وتحديد الشكل الذي تظهر به القوائم المالية (الإفصاح) ، وتمثل القوائم المالية مخرجات هذا النظام والذي من المفترض أن يقدم معلومات مفيدة لمستخدمي القوائم المالية في عمليات اتخاذ القرارات [24] ص 474



الشكل رقم 7: المحاسبة كنظام للقياس والإفصاح [24] ص 474

بصفة عامة يمكن القول بأن تسجيل المعاملات والأحداث الاقتصادية والمالية في النظام المحاسبي (القياس) تسبق عملية إعداد وعرض القوائم المالية (الإفصاح). ويرى الباحث بعد فهم النظام المحاسبي والمالي السابق الذكر، فإن عملية القياس والإفصاح المحاسبي متلازمان ومرتبطان ومتداخلان مع بعضهما البعض.

أولاً: القياس في المحاسبة

قدم الباحثون والدارسون في مجالات القياس المختلفة، تعريفات متعددة لعملية القياس هي وإن اختلفت إلى حد ما في الشكل، إلا أنها تتفق في المضمون. ولذا سنحاول أن نبين بعض التعريفات التالية :

عملية القياس المحاسبية بالمفهوم العلمي هو عملية مقابلة يتم من خلالها قرن خاصية معينة هي خاصية التعداد النقدي، لشيء معين هو حدث اقتصادي يتمثل فيها بعنصر معين في مجال معين هو المشروع الاقتصادي، بعنصر آخر محدد هو عدد حقيقي، في مجال آخر هو نظام الأعداد الحقيقية، وذلك باستخدام مقياس معين هو وحدة النقد، وبموجب قواعد اقتران معينة هي قواعد الاحتمال [6] ص 115 .

ويشير مصطلح القياس إلى تخصيص الأرقام أو إعداد الأشياء أو أحداث طبقاً لقواعد معينة. وتشمل متطلبات القيام بأنشطة القياس في المحاسبة على عدة مكونات هي : [24] ص 475

- 1- تحديد موضوع القياس والذي يتمثل في عناصر القوائم المالية
 - 2- تحديد الخصائص أو الصفات المتعلقة بموضوع القياس الواجب إخضاعها لعملية القياس
 - 3- تحديد توقيت الاعتراف بأثر الأحداث الاقتصادية طبقاً لمعايير الاعتراف المحاسبية
 - 4- تحديد وحدة القياس المستخدمة
- يعتبر القياس المحاسبي أساس نجاح وظيفة المحاسبة كنظام للمعلومات ولغة الأعمال ويمكن تعريف القياس في المحاسبة بأنه [64] ص 271: عملية تطوير أي عنصر معلوماتي يدخل في نطاق التقارير المالية.

The Process Of Developing Any Information Item Which Is Placed Within The Scope Of A Financial Reports .

- بناء على ما سبق، يرى الباحث أساسيات عملية القياس المحاسبي تتركز على ما يلي :
- 1- دراسة القياس المحاسبي والذي يشمل مكونات القوائم المالية (الشاملة): أصول، خصوم، إيرادات، تكاليف، صافي المركز المالي ... إلخ
 - 2- ضبط الخصائص المتعلقة بموضوع القياس، قيمة معنوية، قيمة مالية، تكلفة تاريخية ... إلخ
 - 3- تحديد الاعتراف بوحدة القياس النقدي
 - 4- الاعتراف بأثر الأحداث الاقتصادية (التدفقات الداخلية والخارجية) طبقاً لمبادئ الاعتراف المحاسبية
 - 5- تحديد النتيجة (خسارة، ربح) وتفسيرها

ثانياً: الإفصاح في المحاسبة

يلعب مفهوم الإفصاح المناسب دوراً هاماً ومركزياً سواء في نظرية المحاسبة وبالأخص من جانب الممارسات المحاسبية المهنية (التطبيق العملي). وقد اتضحت وتركزت أهمية هذا المفهوم بعد ما لقيه من اهتمام كبير من عدة جهات منها: الجمعيات المهنية المحاسبية، والإدارات الرسمية للمحاسبة، وكذلك الباحثين والدارسين ... إلخ

وإن أية مناقشة أو بحث لطبيعة الإفصاح المناسب، لا بد وأن تتم في إطار أغراض المحاسبة المالية والتي تتمحور في نهاية الأمر حول غرض رئيسي هو توفير المعلومات الملائمة للفئات التي تستخدم البيانات المحاسبية في اتخاذ قرارات اقتصادية تتعلق بالمؤسسة مصدرة البيانات، كما تهيو لهؤلاء المستخدمين بعض المؤشرات المالية التي تمكنهم من التنبؤ ببعض المتغيرات الرئيسية لتلك المؤسسة كقوتها الإيرادية مثلاً، أو قدرتها على الوفاء بالتزاماتها قصيرة أو طويلة الأجل . [6]ص331 كما يشير مصطلح الإفصاح في المحاسبة إلى تقديم المعلومات الهامة والضرورية عن المؤسسة الاقتصادية التي يحتمل و يتوقع أن تؤثر على قرارات متخذي القرار الواعي لتلك المعلومات .

من هنا يمكن القول بأن الإفصاح يعتبر موضوعاً واسعاً بدرجة تكفي للقول بأنه يتضمن كل مجال التقارير المالية . والتساؤلات الرئيسية التي تثار بشأن الإفصاح في التقارير المالية هي [24]ص490:

- 1- تحديد أهداف الإفصاح وطبيعة مستخدمي المعلومات المحاسبية، والدرجة المفترضة لقراراتهم على استخدام وتفسير المعلومات المالية
 - 2- ما هو القدر من المعلومات التي يجب الإفصاح عنها
 - 3- كيف يمكن الإفصاح عن المعلومات المالية
 - 4- تحديد التوقيت المناسب للإفصاح عن المعلومات المالية .
- بناء على ما تقدم يمكننا توضيح أنواع الإفصاح كما يلي :

- الإفصاح الوقائي : Protective Disclosure

ويهدف ذلك النوع إلى حماية المستثمر العادي (العام) الذي لديه دراية محدودة باستخدام المعلومات المالية، عن طريق محاولة القضاء على أية أضرار قد تصيب المستثمر العادي من بعض الإجراءات والتعامل غير العادل.

ويعتمد على توضيح وتبسيط المعلومات المالية حتى تكون مفهومها لدى مستخدمي المعلومات (الخارجي والداخلي) .

- الإفصاح التثقيفي أو المعرفي : Informative Disclosure

النظرة المعاصرة للإفصاح عن المعلومات المالية يمكن تسميته بالإفصاح التثقيفي، والذي يهدف إلى تقديم معلومات تفيد في أغراض اتخاذ القرارات الاستثمارية، وعلى الرغم من أن هناك فارقاً ملموساً بين

نتائج إتباع أيهما عند تحديد السياسات المحاسبية الواجبة التطبيق. ويقوم مفهوم الإفصاح التثقيفي على الاعتبار التالية [24] ص ص 491-492:

- 1- لا يجب أن يقتصر هدف المعلومات المالية (وخاصة من المصادر المحاسبية) على مفهوم الرقابة التقليدي وهو إخلاء مسؤولية الإدارة، وإنما يجب أن يتخطاه إلى هدف تقديم معلومات تصلح كأساس لاتخاذ قرارات اقتصادية – وخاصة قرارات الاستثمار والائتمان .
 - 2- المستثمرين الفرديين ذوي القدرة المحدودة على تفسير المعلومات المالية يستطيعوا الاستعانة بالخدمات الاستشارية للمحللين الماليين المهنيين، والذين يتوافر لهم الوعي بأسس إعداد المعلومات المالية واستخدامها، وبالتالي ليس من الضرورة الاقتصار في تقديم المعلومات المالية على مستوى المستثمر العادي قليل الخبرة والدراية ;
 - 3- أن المستثمر العادي عادة ما يقوم بتنويع استثماراته في عدة شركات، ولذا يصبح من الضروري توجيه المعلومات التي يفصح عنها في التقارير المالية بما يساعد المستثمر على تقدير المتغيرات اللازمة لتطبيق تلك النماذج الاستثمارية (وأهمها قياس درجة المخاطر النسبية بناء على علاقة العائد من الاستثمار بالعائد من الاستثمار في السوق المالية ككل) ;
 - 4- أن قيام فئات كبار المستثمرين وخبراء التحليل المالي بما لهم من دراية وخبرة باتخاذ القرارات الاستثمارية في السوق المالية المتاحة .
- عادة ما يرتبط مفهوم الإفصاح التثقيفي بالأسواق المالية التي تعكس أثر المعلومات بسرعة وبعدالة لأغراض تحديد أسعار الاستثمارات ذات الكفاءة، أي التوصل للأسعار المتوازنة، وتحقيق عدالة توزيع العوائد ودرجات المخاطر.
- وهنا يشير مصطلح الإفصاح المعرفي والتثقيفي إلى الاتجاه نحو زيادة حجم المعلومات المفصح عنها، والاعتماد والتركيز على المعلومات التي تحتاج لدرجة أكبر من الدراسة والخبرة في استخدامها (التنبؤات المالية والتقديرات، والمعلومات... إلخ).
- كما يعتبر الإفصاح في الوقت الراهن من المبادئ المحاسبية التي يمكن أن تسهم بفاعلية في إثراء قيمة المعلومات المحاسبية التي تظهرها القوائم والتقارير المالية في ظل المبادئ القائمة، والتي دون سواه قد تنقص من قيمة المعلومات .
- إن هذا المبدأ يقوم على إظهار التقارير والقوائم المالية لكل البيانات التي عولجت في شكل معلومات محاسبية يستفيد منها قراء القوائم المالية في إتخاذ قرارات تتعلق منها بالوحدة المحاسبية [65] ص 75
- كما نجد المتتبع للإفصاح المحاسبي خلال السنوات الأخيرة من تطور الأدب المحاسبي والممارسة المحاسبية يظهر له مدى التوسع في هذا الإفصاح في اتجاهات مختلفة منها ما يلي : [64] ص 282
- 1- التوسع في كمية المعلومات التي يتم الإفصاح عنها .
 - 2- التوسع في نوعية المعلومات التي يتم الإفصاح عنها .

3- التوسع في توقيت المعلومات التي يتم الإفصاح عنها .

4- التوسع في توفير القابلية للقراءة والفهم التي يتم الإفصاح عنها سواء بإضافة الإيضاحات المتممة للقوائم المالية أو المعلومات الأخرى المرافقة لها .

إن الهدف العام من الإفصاح المحاسبي يتمثل في إظهار العرض العادل أو التغيير الحقيقي والعادل . يعتبر الإفصاح المحاسبي أساس وجوهر النظرية المحاسبية. وتخضع السياسات المحاسبية إلى اتجاهات الجمعيات المهنية، حيث تصدر هذه الجمعيات كجمعية المحاسبين والمراجعين بانجلترا وويلز والمعهد الأمريكي للمحاسبين والمراجعين، والمصف الوطني للخبراء المحاسبين والمحافظين الحسابات والمحاسبين المعتمدين الجزائريين، إلى إصدار المعايير والتشريعات المتعلقة بمهنة المحاسبة التي تسعى إلى ترشيد وتنظيم هذه السياسات والإستراتيجيات، وبالتالي فإن الهدف الرئيسي لإصدار المعايير والتشريعات المتعلقة بالمحاسبة من المنظمات والجمعيات المهنية سواء الدولية أو المحلية ينحصر في كفاءة وتنظيم ومرونة الإفصاح المحاسبي عند إعداد وعرض القوائم المالية المقدمة لأطراف الخارجية والداخلية . [66]ص65

والإفصاح المحاسبي يقضي بضرورة أن تفصح القوائم المالية الختامية عن السياسات والمعلومات المحاسبية بصورة كاملة وشاملة وواضحة بالإضافة إلى الإيضاحات المتممة لهذه القوائم، وذلك بهدف تمكين الأطراف المتعاملة مع هذه القوائم المالية من إتخاذ القرارات، وهذا ما حدا بالمنظمات والجمعيات المهنية الدولية والمحلية إلى إصدار القوانين والتشريعات والمعايير المحاسبية، فالهدف يتمثل في الإفصاح عن السياسات والمعلومات المحاسبية في القوائم المالية .

يخلص في الأخير الباحث، بين القياس والإفصاح المحاسبي علاقة وطيدة ومتناسقة ومترابطة أي ارتباط بين وظيفة القياس المحاسبي والإفصاح المحاسبي تمثل همزة وصل (حلقة) أو ثنائية في مجال إعداد القوائم المالية .

2.1.3. التدقيق المحاسبي (المراجعة)

أولاً: ماهية المراجعة

تلعب المراجعة (التدقيق المحاسبي) دوراً مهماً في الحياة الاقتصادية، فهي من المواضيع التي تعبرها الجمعيات والهيئات المهنية في جميع أنحاء العالم أهمية خاصة، وتعتبر دراستها من الموضوعات المتقدمة أكاديمياً، ولأجل فهم هذه المادة بالشكل الجيد علينا الإلمام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها إقليمياً أو دولياً (عالمياً).

نجد المفهوم العام لكلمة التدقيق: هو فحص كافة الحسابات للمؤسسة الاقتصادية ما للتأكد من سلامة وصحتها، وبمعنى آخر التدقيق هو الفحص للأنظمة الرقابة الداخلية من خلال البيانات و السجلات

المحاسبية والمستندات... الخ ومن هنا يمكن للمدقق أن يقدم تقريراً يثبت رأيه المستقل الفني المحايد حول سلامة ودلالة القوائم المالية (الشاملة) للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة.

سنحاول في هذا الجانب تقديم أهم التعاريف التي قدمت للتدقيق (المراجعة) وهي: التدقيق وبصورة رئيسية فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحايد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها أو شكلها القانوني وقد عرف اتحاد المحاسبين الامريكين (الجمعية الأمريكية للمحاسبة AAA) التدقيق بأنه : إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات (الأرصدة) الاقتصادية وتقييمها بصورة موضوعية، لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات ومقياس معين وإيصال النتائج إلى المستفيدين. [67]ص20

وعرفت المراجعة على أنها: اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات وفي كل الظرف وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها، في الصورة الصادقة على الموجودات وفي الوضعية المالية ونتائج المؤسسة. [68]ص21

ويحتوي هذا التعريف على عبارات تتطلب شرحاً مختصراً لها[68]:

- 1- إجراءات منظمة تعني الخطوات أو الإجراءات التي يقوم بها المدقق
- 2- الحصول وتقييم الأدلة تعني فحص الإقرارات Assertions وتقييم النتائج وبدون تحيز ضد الجهة التي يقوم لتدقيقها أو معها، والتي حضرت هذه الإقرارات .
- 3- الإقرارات Assertions والأحداث الاقتصادية، وهذا تمثل ما تقدمه إدارة الشركات أو الأشخاص، وهذه الإقرارات هي موضوع التدقيق.
- 4- درجة العلاقة، وتشير إلى العلاقة التي بالإمكان معرفة الإقرارات وعلاقتها مع مقياس معين، وعلى سبيل المثال إن البيانات المالية تمثل باعتدال المركز المالي .
- 5- مقياس معين وهي الجهة التي بإمكان المدقق قياس إقرارات الإدارة بواسطتها. هذا المقياس ربما مصدره الدولة أو الجمعيات المهنية ذات الاختصاص أو الموازنات المالية، وفي هذه الحالة فإن المقياس هو المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (مبادئ المحاسبة الدولية).
- 6- إيصال النتائج، ويكون بواسطة تقرير مكتوب، يبين درجة الملائمة بين الإقرارات وهذا المقياس، وهذا التقرير يبين العلاقة إما جيدة أو غير جيدة، أي لا تتطابق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.
- 7- المستفيدون، وهم أشخاص أو مؤسسات يتخذون قرارهم بناء على تقرير المدقق، ومنهم على سبيل المثال المساهمون والإدارة والدائنون والدوائر الحكومية ذات العلاقة، وعلى سبيل المثال: دائرة ضريبة الدخل، أو البنك لمركزي، وكذلك الرأي العام .

يتمحور مفهوم المراجعة حول النقاط التالية وهي [65] ص ص 11-12:

أ- الفحص : يقصد به فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها، أي فحص القياس المحاسبي وهو القياس الكمي والنقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة .

ب- التحقيق: يقصد به الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتغيير السليم لنتيجة أعمال المؤسسة، وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضع الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة.

وبما أن مخرجات نظام المعلومات المحاسبية تتواجد بالقوائم المالية الختامية للمؤسسة، فإن أي خلل في النظام المولد لها يؤدي حتما إلى خلل في القوائم المالية الختامية بصفة أوتوماتيكية، لذلك فالمراجعة بإمكانها اكتشاف الخلل من خلال تقويم نظام المعلومات المحاسبية والمحافظة على استمراريته في ظل التقييد بمعايير المراجعة المتفق عليها يسمح لهذا الخير بتوليد معلومات تكون ممثلة للوضع الحقيقية للمؤسسة .

نشير إلى أن الفحص والتحقيق عمليتان مترابطتان ينظر من خلالهما تمكين المراجع من إبداء رأي فني محايد فيما إذا كانت عملية القياس للأحداث المالية أدت إلى انعكاس صورة صحيحة وسليمة لنتيجة ومركز المؤسسة الحقيقي.

ج- التقرير: يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها، نستطيع أن نقول بأن التقرير هو العملية الخيرة من المراجعة وثمرتها.

وعرفت منظمة العمل الفرنسي المراجعة على أنها: مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استنادا على معايير التقييم وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم [68] ص 22

ثانيا: الفرق بين المحاسبة والمراجعة

بعض الكتاب يدعون بأن التدقيق هو فرع من المحاسبة وبعائدي أنهما موضوعان مختلفان إلا أن هنالك علاقة قوية بينهما إذ إن المحاسبة تمثل إجراءات جمع وتصنيف وقيد المعلومات المالية لأغراض تحضير البيانات المحاسبية من قبل المؤسسة نفسها لأغراض اتخاذ القرارات ومن قبل إدارة هذه المؤسسة أو من قبل الأطراف الأخرى، وعلى سبيل المثال المستثمرين ولهذا يمكننا القول إن المحاسبة عمل إنشائي من قبل موظفي الشركة نفسها. [67] ص ص 22-23

أما التدقيق فيتعلق بالإجراءات المختلفة التي يقوم بها المحاسب القانوني (المدقق) المستقل والمحايد لأجل التوصل إلى الرأي فيما إذا كانت المعلومات المسجلة في الدفاتر تعكس وبعدالة

الأحداث الاقتصادية التي تمت خلال السنة (أو الفترة) وأن هذه البيانات المحاسبية تم تحضيرها وحسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (المبادئ المحاسبية الدولية) ولهذا على المدقق أن يكون على معرفة تامة بهذه المبادئ إذ لا يمكن أن تكون مدققا جيدا بدون أن تكون محاسبا جيدا، فالتدقيق عمل انتقادي منظم يبدأ عندما ينتهي المحاسب من عمله ويقوم شخص مستقل ومحايد [67] بعدما عرفنا علم المحاسبة على أنها مجموعة من الإجراءات والنظريات والمبادئ التي تسعى إلى تسجيل الأحداث الاقتصادية والمالية (التدفقات الداخلية والخارجية) وترحيلها وتبويبها وترتيبها وتلخيصها، وفي الخير الوصول إلى مخرجات النظام المحاسبي إلا وهي القوائم المالية (الشاملة) وتأثيرها على المركز المالي، وتبيان نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة خلال فترة زمنية معينة أي تفسيرها.

أما فيما يخص علم التدقيق المحاسبي (المراجعة) على أنه مجموعة من التدابير والأسس والمبادئ والنظريات التي تسعى إلى فحص وثبوت البيانات المدونة بالدفاتر والسجلات المحاسبية والمستندات والتأكد من صحة وسلامة هذه البيانات ومصادقة، وثبوت القوائم المالية على مستوى الميزانية أي المركز المالي، وكذلك على مستوى أيضا نتيجة الأعمال وأنشطة المؤسسة من ربح وخسارة خلال فترة زمنية معينة أي تفسيرها وتحليلها.

3.1.3. عولمة المحاسبة

أولاً: مفهوم العولمة

كثر الجدل حول مفهوم مصطلح العولمة Globalization فذهب بعض الفقهاء إلى أنه يعني من الناحية اللغوية جعل الشيء على مستوى عالمي، أي نقله من حيز المحدود إلى آفاق اللامحدود، واللامحدود يعني كله، فيكون إطار الحركة والتعامل والتبادل والتفاعل في جميع المجالات السياسية والاقتصادية والثقافية والمحاسبية وغيرها، متجاوز الحدود الجغرافية المعروفة للدول المختلفة.

[69]ص11

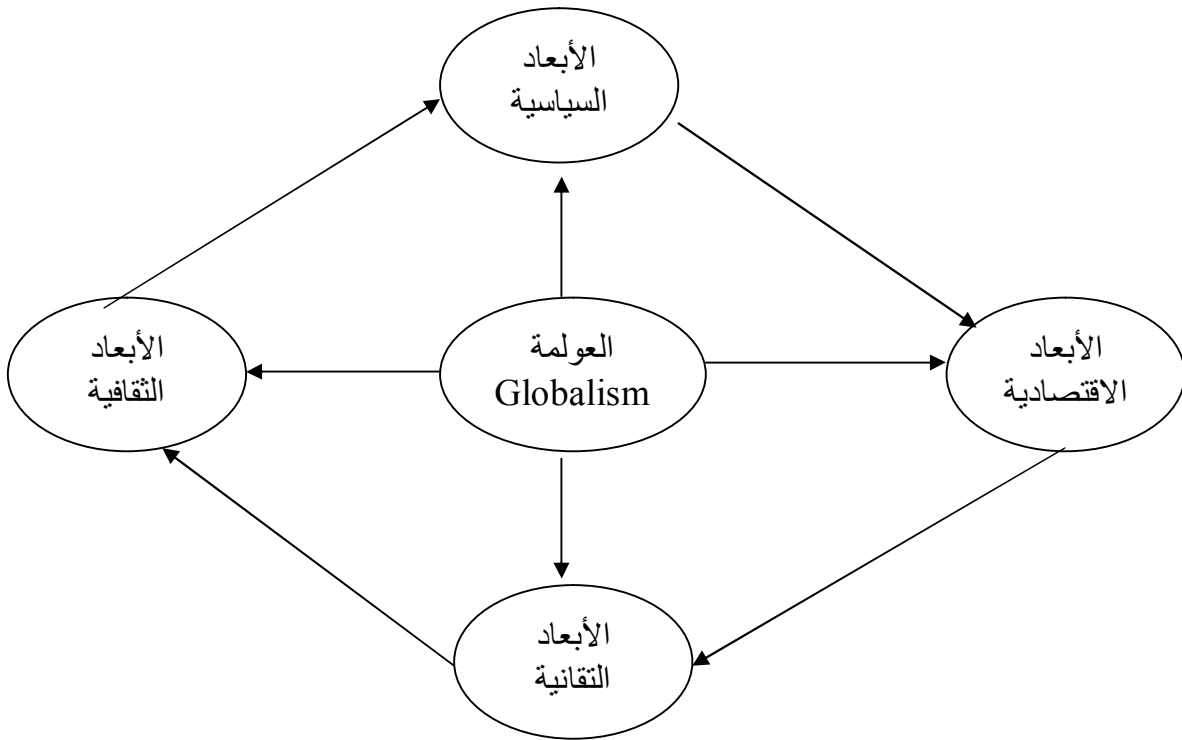
في حين يفضل بعضهم الآخر [70]ص1 لفظ الكوكبية، وذلك لن الكلمة الانجليزية التي تعبر عنها مشتقة من كلمة Glope بمعنى الكرة الأرضية، وليست من كلمة العالم World والمقصود هنا التداخل الواضح لأمر السياسة والاقتصاد والثقافة والاجتماع والمحاسبة والسلوك دون اعتداد يذكر بالحدود السياسية للدول أو الانتماء لوطن محدد أو ولاء لدولة بعينها دون غير من الدول .

ويذهب بعض الفقهاء إلى تعريف العولمة بأنها عملية دمج أسواق الدول المختلفة في سوق عالمية واحدة في جميع المجالات التجارية والمالية والسياسية والثقافية والإعلام والتقانة (التكنولوجيا)، وفي إطار من الحرية الاقتصادية وسيطرة الشركات متعددة الجنسية، وخضوع العالم لقوى السوق العالمية

وقواعد قانونية واحدة، وهو ما يقتضي إلغاء الحدود القومية – وهو ما يعني الانتقال من الرأسمالية القومية إلى الرأسمالية العابرة للقوميات. [71]ص100

على ذلك نجد شيوع ظاهرة عولمة الأنشطة الاقتصادية والتجارية والمالية التي تتخذ مظاهر متعددة من بينها النمو السريع للتجارة والاستثمارات وتدفق رؤوس الأموال واتساع حرة عناصر الإنتاج وحرية تبادل السلع والخدمات مما يسهم في تحقيق الاندماج المتزايد والتداخل المتواصل بين مصالح الدول اقتصاديا وتجاريا وماليا. [69]ص12

ونجد من يعرف العولمة على أنها: ظاهرة تاريخية سياسية ثقافية وتكنولوجية تقودها دول المركز (الشمال) الغنية لتحقيق رفايتها من خلال الهيمنة على دول الأطراف (الجنوب) الفقيرة وعلى حسابها وذلك بالتحكم العالمي بالموارد والإمكانات المادية والبشرية. [72]ص91



الشكل رقم 8: أبعاد العولمة [72]ص 91

بناء على ما سبق، يرى الباحث بأن العولمة، نظام جديد ويقصد به توحيد العالم في قالب واحد، وتهتم العولمة بالاقتصاد والاجتماع والثقافة، والتربية، والسياسة، والتقاليد، وبالأخص نركز على جانب المحاسبة، أي التطورات السريعة في الإجراءات والسياسات المحاسبية .

وباختصار يمكننا تعريف العولمة : تعني تحول العالم إلى قرية صغيرة تلاشت وطمتت فيه الحدود الزمانية والمكانية ، أي قرية مفتوحة على الصعيد المحلي والإقليمي والدولي مع بعضها البعض وتتناقل فيها الموارد المادية والبشرية والمعلوماتية بسرعة وكثافة .

وبقدر تعلق الأمر بعولمة المحاسبة فلم تظهر في الأدبيات المحاسبية بشكل عام، وفي أدبيات المحاسبة الدولية بشكل خاص، أية محاولة تركز على اختبار صدق مفهوم عولمة المحاسبة في تفسير وتوضيح نظرية المحاسبة ولهذا أرتأينا عرض بعض المفاهيم المتعلقة بعولمة المحاسبة: إن مفهوم عولمة المحاسبة يتكون من مفهومين فرعيين هما التوافق المحاسبي، والتوحيد المحاسبي. ولكن عند التطرق إلى موضوع عولمة المحاسبة في الأدبيات المحاسبية فإنه يتم توظيف مفهوم ثالث من باب تحصيل الحاصل، وهو التنوع المحاسبي. [73]ص ص18-19

وفي ظل هذه المفاهيم الثلاثة يتولد الانطباع، أو هكذا يفترض، بأن هناك ثلاث مراحل تمر، أو يجب أن تمر بها المحاسبة على نطاق العالم. [73]

1- مرحلة التنوع المحاسبي ، وفي هذه المرحلة هناك اختلاف أو تنوع هائل في الطرق والإجراءات المحاسبية بين مختلف دول العالم. أنه واقع الحال القائم .

2- مرحلة التوافق المحاسبي، وفي هذه المرحلة يفترض أن يتم تقليل الاختلافات في الطرق والإجراءات المحاسبية بين مختلف بلاد العالم وحصر هذه الاختلافات ضمن ما اصطلح على تسميته بالاختلافات المهمة والضرورية .

3- مرحلة التوحيد المحاسبي، وفي هذه المرحلة يتم إلغاء جميع الاختلافات أو حصر الاختلافات ضمن الحد الأدنى لأغراض المرونة المقيد، كأن يسمح بالاختيار من بين طريقتين أو إجراءين محاسبين فقط .

ثانيا: مفهوم التوافق المحاسبي

بالرغم من أهمية التوافق المحاسبي واتجاه العديد من الهيئات الدولية (مالية – محاسبية) للمطالبة بإرسائه، إلا أنه لم يحظى بتحديد تصوري لمفهومه، إضافة للخلط أحيانا بينه وبين مفهوم التوحيد المحاسبي . أعتبر التوافق Harmonisation مفهوما ملازما للمحاسبة الدولية، يعبر عن الحد من الفروق أو التباين بين الأنظمة المحاسبية الوطنية، ويميز التوافق عن التوحيد Normalisation الذي يفترض أساس توحيد كلي للقواعد المحاسبية. وأعتبر التوافق المحاسبي بمثابة مسار موجه لتعظيم انسجام التطبيقات المحاسبية بالحد من مستوى تغيراتها. على العكس من التوحيد الذي يعد بمثابة مسار تفرض من خلاله مجموعة صارمة من القواعد. وأعتبر التوافق المحاسبي أيضا على أنه تلك المحاولة

الرامية لبوتقة عدة أنظمة محاسبية في مسار قادر على المزاجية والتوفيق بين تطبيقات محاسبية مختلفة في هيكل منتظم، ولقد استنتج بأن كل من التوافق – و- التوحيد هما خطوتين من مجموعة خطوات لمسار واحد قابل للتوقف في أي لحظة. [4] ص ص 104-106

ومن الأهداف الأساسية التي ارتبطت لموضوع التوافق المحاسبي الدولي مسألة تحقيق الكفاءة التي تقتضيها التبادلات الاقتصادية الدولية، والتي عادة ما تسعى المؤسسات المتعددة الجنسيات بلوغها من خلال خفض تكلفة رأس المال، وتوحيد شروط المنافسة التي تحكم النشاط الاقتصادي داخل التجمعات الاقتصادية أو التكتلات الإقليمية، إضافة أخرى مرتبطة بطبيعة الأطراف المهتمة بعملية التوافق وأهمها: [4]

- المؤسسات المعدة للقوائم المالية.

- الأطراف المستعملة (الطالبة) لهذه القوائم.

- ثم الهيئات الأخرى التي لها علاقة بالموضوع.

ونجد أيضاً، التوافق المحاسبي هو محاولة لجمع الأنظمة المحاسبية المختلفة مع بعضها، فهي عملية مزج وتوحيد الممارسات المحاسبية المتنوعة في هيكل منهجي مرتب، يعطي نتائج متناسقة، فهي تشمل على اختيار ومقارنة الأنظمة المحاسبية المختلفة لغرض ملاحظة ومعرفة نقاط الاتفاق ونقاط الاختلاف، ثم بعد ذلك العمل على جمع تلك الأنظمة المختلفة مع بعضها. [23] ص 268

وبالتالي يمكن القول بأن التوافق أكثر واقعية من التوحيد التام للمعايير حيث أن لكل دولة قواعدها وثقافتها وفلسفتها وأهدافها على المستوى الوطني في حماية أو رقابة موارد الوطنية، هذا الشعور بالوطنية يؤدي إلى ظهور القواعد والمقاييس الخاصة لكل دولة وهو ما يؤثر على النظام المحاسبي.

[23] ص 263

ثالثاً: مفهوم التوحيد المحاسبي [4] ص ص 62-68

أصبح التوحيد المحاسبي من الوظائف الأساسية التي تميز عالم الاقتصاد والأعمال اليوم، نتيجة الاستشعار الكبير بدور وأهمية المعايير المحاسبية والاهتمام المتزايد بها في العديد من الدول التي تعرف فيها الممارسة المحاسبية تقدماً وتطوراً، من خلال الحضور القوي للهيئات والمجموعات المهتمة باستحداث المعايير المحاسبية، والسهر على ضمان الالتزام بها وحسن تطبيقها. وعليه فإن توحيد المحاسبة يعني تطبيق لغة موحدة (مصطلحات، قواعد،...) بهدف تسهيل الاتصال بين مختلف الأطراف الفاعلة في الحياة الاقتصادية، والمهتمين بالمحاسبة.

ومن العوامل التي أبرزت أهمية التوحيد المحاسبي، وزادت من درجة الاهتمام به، الرغبة المزدوجة لدى الدول للحصول من جهة على معلومات متجانسة حول الوحدات الاقتصادية بهدف فرض رقابة اقتصادية وجبائية وتنظيم النشاط الاقتصادي، ومن جهة أخرى إرساء قواعد متوافقة لإعداد ونشر

هذه المعلومات بما يضمن الشفافية في العلاقات التي تربط مختلف الأطراف المهتمة بحياة هذه الوحدات، نظرا لما يمثله هذا التوافق من أهمية وتسهيل إمكانية إجراء المقاربات على هذه الوحدات عبر فترات مختلفة وإجراء مقارنات فيما بين هذه الوحدات مع بعضها البعض .

يعتبر التوحيد، التبسيط والتمييز من الأهداف المنوطة بعملية التوحيد المحاسبي، الذي ينطلق لضمان توافق القوائم المالية من توحيد الطرق المحاسبية.

إذن، يتولد الانطباع بأن توليفة المعتقدات قد أعطيت الأهمية التي تستحقها، على الأقل ضمنيا، من خلال مرحلة الانتقال وعلى أساس مرحلية المفهوم. فظاهريا هناك وجود للأساس المنطقي لعولمة المحاسبة، فكل مرحلة المفهوم الذي يتلائم معها. إن حلقة الوصل الأساسية والمهمة بجميع المقاييس (على الأقل، إقرارا بمسببات التنوع وضرورة توافر مرونة وعقلانية في الانتقال من مرحلة التنوع المحاسبي إلى مرحلة التوحيد المحاسبي) هي مرحلة التوافق المحاسبي. فالتوافق المحاسبي لا يتطلب إلغاء جميع الاختلافات في الطرق والإجراءات المحاسبية بين مختلف بلاد العالم، فهو يعترف بوجود الاختلافات في طبيعة الأهداف التي يتوقع تحقيقها من المحاسبة، وكذلك أولوية ترتيب الأهداف وكذلك المبادئ المحاسبية، ويرتبط مع ذلك -بطبيعة الحال- إعطاؤها التفسيرات التي تتلائم مع طبيعة توليفة المعتقدات في مجتمع ما. [73] ص ص 20-21

إذن ليس هناك عولمة حقيقية للمحاسبة، وإنما هناك عولمة للنمط الأمريكي للمحاسبة. وطبعا هناك فرق شاسع بين الاثنين، إن العولمة الحقيقية للمحاسبة تتطلب دراسة توليفات المعتقدات المختلفة في العالم لتحديد السمات المشتركة بينها، وفي ضوء ذلك تصاغ المعايير للمحاسبة الدولية. إن البديل لذلك هو العولمة التجريدية، وفي هذه الحالة نفترض وجود خصائص مشتركة بين توليفات المعتقدات في العالم، وفي ضوء ذلك تتم صياغة معايير محاسبية دولية، فالمهم أنه لا يوجد أي تأثير جوهري لأية معايير محاسبية أو طرق وإجراءات محاسبية قائمة في بلد ما تشكل انعكاسا لتوليفة معتقداته. وأما عولمة المدخل الأمريكي للمحاسبة فهي مجرد نشر للطرق والإجراءات المحاسبية الأمريكية على نطاق العالم والتي في حقيقتها تمثل انعكاسا لتوليفة المعتقدات الأمريكية. ولكنها-أيضا- تجريدية، حيث إن الافتراض هنا هو أن الذي ينفع البيئة الأمريكية ينفع العالم ككل. [73] ص ص 28-29

رابعا: ماهية المعايير المحاسبية

أصبح من المؤكد أن للمحاسبة دور رئيسي في خدمة الأطراف الخارجية، أي مستخدمي القوائم المالية من خارج المؤسسة، هذا الأمر أدى إلى ضرورة تنظيم عملية الإفصاح عن السياسات المحاسبية على المستوى الوطني والدولي، وذلك عن طريق إصدار المعايير المحاسبية الملائمة والضرورية للتطبيق العملي (الميداني) من ناحية المكان والزمان، وتتضمن المعايير المحاسبية أساسا السياسات والإجراءات المحاسبية وهي مجال التطبيق العملي في المحاسبة، ولذلك لا بد عند إصدار المعايير المحاسبية من بذل

العناية الواجبة لأهميتها في ترشيد القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية، حيث تعتبر المعايير المحاسبية حلقة الوصل بين النظرية والتطبيق، كما نرى ضرورة وحتمية أن تتلائم المعايير المحاسبية مع الاعتبارات البيئية والأدب والفكر المحاسبي والتشريعات المحاسبية السائدة في المجتمع.

- موصفات وخصائص المعايير المحاسبية الملائمة: [66]ص71

تساهم نظرية المحاسبة في ترشيد التطبيق المهني للمحاسبة عن طريق إرساء المبادئ العلمية المتعلقة بتحديد أسس قياس وعرض العمليات المالية، والخطوة التالية لترجمة هذه المبادئ إلى تطبيق عملي إنما يتم عن طريق إصدار المعايير المحاسبية، التي تمثل نماذج لمستويات تنفيذ العمل المحاسبي، فالمعايير المحاسبية تمثل تنظيم خاص محدد لكل بند من بنود القوائم المالية، أو لفرع معين من العمليات المالية. فالمعايير المحاسبية أداة للاسترشاد العام وإنما هي تعبير عن كيفية تطبيق مبدأ محاسبي معين فنظرية المحاسبة هي الإطار الفكري والمعايير هي الإطار التطبيقي لتنظيم الممارسة العملية، ولذلك لا بد من الربط بين الإطار الفكري والإطار التطبيقي حتى تتحقق خاصية الملائمة والتوافق فيما بين النظرية والمعايير وفيما بين المعايير وبعضها البعض.

ونظر لأن المعايير المحاسبية تعد أهم أدوات التطبيق العملي في المحاسبة لذلك لا بد وأن تتصف بالخصائص التالية: [66]صص71-72

- 1- يجب عند إعداد المعايير المحاسبية مراعاة الظروف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والقانونية والبيئية المحيطة بالمجتمع.
- 2- يجب أن تكون المعايير المحاسبية واقعية فلا يجب أن تتصف المعايير المحاسبية بالثبات، بل لا بد وأن تتغير وفقا للظروف البيئية المتغيرة من وقت لآخر فالمعايير المحاسبية عملية مستمرة.
- 3- أن تمثل المعايير المحاسبية أفضل الممارسات المحاسبية المتاحة عند وجود خلافات متعددة بالنسبة للمعالجة المحاسبية للموضوع الواحد، بحيث لا تقدم المعايير المحاسبية معالجة محاسبية واحدة بل تقدم عدة معالجات للموضوع المحاسبي الواحد، ويعالج هذا الموقف عن طريق الإفصاح المحاسبي عن المعالجة المحاسبية التي تم تطبيقها.
- 4- يجب أن لا تؤثر الضغوط السياسية أو ضغوط جهة معينة على إعداد المعايير المحاسبية.
- 5- يجب أن تكون عملية إعداد المعايير المحاسبية علمية وفنية وبيئية وأن تكون الاجتهادات والآراء الشخصية في أقل حدود ممكنة.
- 6- يجب أن تتصف المعايير المحاسبية بالحياد، ويقصد بذلك عدم توقع تحديد نتائج معينة مقدما بقدر الإمكان عند إعداد المعايير المحاسبية.
- 7- يجب أن تتصف المعايير المحاسبية بالتححرر من الانحياز نحو طائفة معينة بمعنى أن تحقق المعايير المحاسبية مفهوم العدالة عند القوائم المالية المقدمة للأطراف الخارجية.

8- يجب أن تتصف المعايير المحاسبية بتنمية الهدف الوطنية العامة دون أن تتأثر بتغيير الحكومات، فليس من المعقول أن تتغير المعايير المحاسبية مع كل تغيير في السياسات الحكومية.

9- وأخيرا يجب أن تتصف المعايير المحاسبية بالاقتصادية بمعنى ألا يترتب على تطبيق المعيار المحاسبي وفقا لأهميتها النسبية فلا تصدر المعايير المحاسبية ألا للعناصر والبنود والعمليات المؤثرة في إعداد وعرض القوائم المالية

من خلال تقديم مواصفات وخصائص المعايير المحاسبية الملائمة، يمكن اعتبار المعايير المحاسبية على أنها كل القواعد المتعلقة بالمحاسبة مهما كانت طبيعتها إلزامية أو اختيارية أي أنها كل ما من شأنه أن يشكل دليلا أو مرجعا سواء أكانت نصوص أو بنود تشريعية أو تنظيمية أو توصيات، صادرة عن سلطات وهيئات مؤهلة لتنظيم الميدان المحاسبي، بالإضافة إلى أنها تعد معايير محاسبية كذلك كل ما تم استحداثه من قبل المؤسسات من الممارسات المحاسبية التي لاقت انتشار نتيجة تكرار استعمالها، كما أن مفهومها يعني جميع القواعد التي تلتزم بتطبيقها المؤسسات لأجل إعداد قوائمها المالية. [4]ص 62 ومن هنا، يمكن تعريف المعايير المحاسبية وفقا للإطار الفكري والتطبيقي لممارسة العمل المحاسبي، بأنها إطار منظم للسياسات المحاسبية والإفصاح عنها، تصدرها لجنة كلجنة معايير المحاسبة الدولية، أو المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظين الحسابات والمحاسبين المعتمدين، أو مجلس الأعلى للمحاسبة، أو جهة حكومية كوزارة المالية، لتلتزم بها المؤسسات والشركات والهيئات على اختلاف أنواعها عند إعدادها وعرضها للقوائم المالية المعروضة على الغير، بهدف تمكين الأطراف الخارجية من اتخاذ قرارات مالية واقتصادية رشيدة [66]ص73.

بناء على ما سبق، المحاسبة رفيقة المجتمع Socio-mate تتعايش معه وتتفاعل معه تستجيب لمتطلباته وتتكيف مع بيئته، ومن هذا يمكن القول بأنها وطنية الانتماء وهي بنفس الوقت تمد جسورها إلى البيئة الخارجية لتستقبل منها وترسل إليها، تستقبل التطور والخبرة وترسل التطور والخبرة التي لديها، فلا أحد ينكر أن القيد المزدوج هو نتاج البيئة الإيطالية وبالذات مدينة جنوة إلا أنه انتقل إلى كل أنحاء العالم بفضل الصفة العالمية التي تحملها المحاسبة والمنحنى العالمي الذي تسعى إليه، إذن فهي- المحاسبة- كالعلة لها وجهان الأول وطني والثاني عالمي، فإن المدى الذي يهيمن الوجه الأول على الثاني نقول أن المحاسبة وطنية الانتماء والجنور وإلى المدى الذي يهيمن فيه الوجه الثاني على الأول نقول أن المحاسبة أصبحت عالمية التوجه، ونقدم أكثر لنقول إذا كانت المحاسبة أسيرة ما تستقبله من الخارجي فإنها قد تعولمت.

ويمكن تمييز نوعين من العولمة في المحاسبة وهما: [72]ص ص 92 - 94

1- العولمة غير الموجهة- العالمية :

إن إحدى صفات العلم هو التراكمية، والتراكمية إما عبر الزمان أعبى المكان، وبما أن المحاسبة علم يستند إلى حقائق ومفاهيم وبديهيات كبقية العلوم الأخرى فإن التراكم العلمي المحاسبي ثم عبر الزمان وتم كذلك عبر المكان إذا انتقلت المحاسبة من بيئته إلى أخرى، فقد انتقلت من بيئتها الوطنية إلى بيئات أخرى وبالعكس، فأعطت للآخرين وأخذت منهم في كل مكان العالم وخصوصا في عالم اليوم والذي لم يعد بالإمكان لدولة ما الانفصال عنه بل الاتصال والترابط وتبادل المعلومات هي سمة العصر المميزة، فإن العالمية هي سمة كل العلوم والمعارف.

أن هذا النوع من العولمة القائم على التعاون والتنسيق وتبادل الأفكار والمعلومات ضروري جدا لكل بلد ومفيد لكل الأطراف المشاركة وتبقى مسألة الفروقات بين بلد وآخر والتي لا مناص منها ونتائج التفاوت بين الدول في درجة التطور والتقدم في مجالات الحياة.

أن التطور التاريخي البعيد الجذور للمحاسبة يندرج تحت وصف العولمة غير الموجهة (المتوازنة) من البابليين مروراً العرب والمسلمين ثم إلى الإيطاليين ومن بعدهم الانجلترا وأخيراً إلى الأمريكيين، كل هذا التراكم المحاسبي والإبداع المحاسبي كان يقوم على فكرة التعاون وتبادل المعرفة دون فرض شروط معينة أو مقصودة من قبل طرف على طرف أو الأطراف أخرى. وأن هناك ثلاثة عوامل أدت إلى تدويل علم المحاسبة وهي:

- 1- أضحت المحاسبة تخصصاً علمياً كالطب أو القانون... إلخ بعد إن كانت مجرد قواعد عامة... ومن المعروف إن العلوم دولية بطبيعتها إذا تنتشر في (معظم) البلدان .
- 2- الطبيعة الدولية لبعض المشاكل المحاسبية فالتجارة الدولية وعمليات الشركات متعددة الجنسيات والاستثمارات الأجنبية وعمليات أسواق المالية الدولية... إذ تدفع باتجاه تدويل المحاسبة .
- 3- التراكم التاريخي: إذ يرى بعض المحاسبين إن تاريخ المحاسبة هو تاريخ دولي... لذا فإن الإرث المحاسبي هو ارث دولي.

ومن هذا نستنتج بأن العولمة بهذا الاتجاه هي عولمة إيجابية ومفيدة في مقدمتها استفادة الأطراف من تجارب بعضها البعض ومحاكاتها للتجارب الناجحة وإعطاء الحرية لكل طرف بأخذ تجارب الآخرين كما يشاء وكما تفيده دون ضغوط أو شروط .

إن هذا النوع من العولمة هي سمة بديهية للحياة وفيما بين الشعوب والبلدان التي لا بد منها وتمارسها جميع الشعوب دون استثناء وفي العديد من شؤون الحياة ومجالاتها

2- العولمة الموجهة – التعولم:

إذا كانت العولمة غير الموجهة تبحث في نقل التجارب والاستفادة منها والتقليد والمقارنة وتبادل الخبرات والمنفعة التي تقوم على أساس عفوي وتوافقي مبني على التعاون والتنسيق ومارستها في

الماضي العديد من البلدان والشعوب وما زالت تمارسها وستستمر في ذلك وهي تمثل سنة من سنن الحياة في التطور والارتقاء للمجتمعات والدول لا يمكن التخلي عنها لأن أي شعب أو دولة لا تستطيع الانعزال عن العالم كليا بشكل دائم بيد أن العولمة الموجهة هي من نوع آخر وبشكل آخر .

ومع أن هذه العولمة مارسها إمبراطوريات تاريخية معينة على مر التاريخ (منها الإمبراطورية البريطانية) إذ فرضت سيطرتها وهيمنتها وثقافتها ونظمها على أجزاء عديدة من العالم وافلت بعد حين، إلا أن العولمة الحالية التي تمارسها الولايات المتحدة الأمريكية مختلفة نوعا ما عن ذلك.

كما هو معروف أن الولايات المتحدة الأمريكية تسعى إلى فرض السيطرة والهيمنة على العالم خلال العصر الحالي والراهن. وتتجلى هذه السيطرة من خلال التجارة الالكترونية وثورة التكنولوجيا والاتصالات وانترنت والبرامج وغيرها وسبل ترويج ثقافتها ومصالحها من خلال سيطرتها بنفس الوقت على مؤسسات النظام الاقتصادي الدولي(الصندوق النقد الدولي، والبنك العالمي، ومنظمة العالمية للتجارة)

ونجد أيضا، أن نشاط المؤسسات الاقتصادية العالمية يضع ضغوطا على المحاسبين والمراجعين لعولمة المحاسبة والمراجعة ومحاولة تطوير معايير دولية للمحاسبة والمراجعة لخدمة الأنشطة الاقتصادية للشركات العالمية. فأنشطة الشركات العالمية قد جلبت معها تغيرات في البيئة المحاسبية، ومن ثم جلبت معها حاجة إلى توافق النظم المحاسبية في الدولة مع المتطلبات العالمية، ولا بد أن تتطور المحاسبة مع هذا التطور. [74]ص12

2.3. أنواع النظريات المحاسبية في المجال المهني العملي

1.2.3. تعريف النظرية المحاسبية

أصبحت اليوم العلوم تعتمد في الفكر الحديث على الجانب النظري والجانب التطبيقي، وتفسير العلوم الطبيعية التقنية يختلف عنه في العلوم الاجتماعية الإنسانية، فكلمة النظرية بحكم اشتقاقها من اليونانية، تعني التأمل Theoria فهي ليست إذن من البحث التجريبي بل مهمتها الأساسية أن تخضع حلالاً عقلية لمشكلات مثارة. وتعتبر النظرية النتويج النهائي للمنهج العلمي، وهي التي تحشد الوقائع والمفاهيم والفروض والقوانين في سياق ملتئم واحد .

والهدف الرئيسي لنظرية المحاسبة هو وضع إطار عام يستخدم كأساس للتنبؤ وشرح الأحداث المحاسبية المستقبلية. ونحن نفترض هنا أن بناء نظرية للمحاسبة هو أمر ممكن، ومن هذا المنطلق تعرف النظرية بأنها: عبارة عن مجموعة من المفاهيم والدعائم المترابطة، والتعاريف والفروض التي تكون في مجموعها أفكار منطقية وتطوراً معيناً للظواهر وبذلك يكون هدف النظرية هو تحديد العلاقات بين المتغيرات من أجل شرح وتنبؤ اتجاهات ومعالجة الظواهر محل البحث. [34]ص70

نجد مفهوم النظرية* لكل علم من العلوم الاجتماعية والطبيعية بناء فلسفي مكون من مجموعة من المبادئ التي ترشد وتساهم في تطوير هذا العلم. وقد اختلفت تعريف النظرية بين العلماء والباحثين سواء في المجال العلوم الطبيعية والاجتماعية على حد سواء. [18]ص ص 3-4

(1)- النظرية في العلوم الطبيعية: تقوم النظرية في العلوم الطبيعية على افتراضات منطقية يتحقق الباحث من صحتها بواسطة التجارب العلمية أو العملية. وإذا سلمنا بأن المراجعة والمحاسبة لها جذور فلسفية ومنطقية فإن البحث فيها سوق يبدأ بالمسلمات والبدهييات ودراسة قضاياها ومشاكلها بأسلوب استنباطي .

(2)- النظرية في العلوم الاجتماعية: يوجد الكثير من النظريات التي تحاول تفسير السلوك الإنساني ومع تعدد هذه النظريات فإنها تتفق على تعريف الفروض والمبادئ ولكنها قد تختلف في تسيير وتوضيح الفرض التي تسعى من أجل تحقيقه أو الحقائق التي تحاول إثباتها .

والمحاسبة تعتمد على نظرية مثلها في ذلك مثل سائر العلوم، إلا أن أهم ما يميزها ومن وجهة نظري أنها تعتمد على مفهوم النظرية في العلوم الطبيعية وأيضاً مفهوم النظرية في العلوم الاجتماعية، فالمعادلة القيد المزدوج تمثل من وجهة نظري قانون طبيعي لا يختلف عليه اثنان، وهو الذي يقضي بان لكل عملية مالية طرفان طرف مدين وطرف دائن ولا بد أن يتساوى الطرف المدين مع الدائن، وبديهي أن معادلة القيد المزدوج تستخدم في جميع المؤسسات على اختلاف أنواعها وفي جميع دول العالم، ولا اختلاف في نتائج تطبيقها، وبالتالي فجزء من النظرية المحاسبية يعتمد على قانون طبيعي، كما تعتمد نظرية المحاسبة أيضاً على تفسير النظرية في العلوم الاجتماعية فهي تتكون من مجموعة من الفروض

والسياسات ويضيف إليها البعض عدة مصطلحات أخرى مثل مبادئ وأسس ومصطلحات ومفاهيم وإجراءات. [66]ص15

كما صاغ الباحثون في الفكر المحاسبي تعريفات مختلفة للنظرية المحاسبية هي وإن اختلفت في التفاصيل إلا أنها تتفق في المضمون. أي نظرية المحاسبة: "مجموعة من المبادئ المنطقية المتناسقة والمنسجمة والتي في مجموعها توفر إطارا مفاهيميا لتقييم الممارسات المهنية القائمة بحيث يساهم في فهم تلك الممارسات من قبل المهنيين أنفسهم وذلك بالإضافة إلى من يستفيد من خدماتهم كالمستثمرين والمقرضين والإدارة وغيرهم. كما أنها توفر أيضا الأدلة والإرشادات التي تمكن من تطوير أية ممارسات أو إجراءات محاسبية جديدة" [19]ص22.

ونجد تعريف النظرية أيضا من وجهة نظر الباحثين في الحقل المحاسبي: [18]ص ص7-8

- النظرية افتراض ثم اختبار، في حدود مقبولة
- النظرية مجموعة من الافتراضات المتناسقة مع بعضها والتي لها علاقة مع عنصر معين من العالم الخارجي
- النظرية فروض تبث صحتها بحيث تصبح جزءا من التفكير المعتدل في علما ما
- النظرية تتضمن مجموعة من الفروض المنطقية والمبادئ العلمية
- النظرية في المحاسبة: هي مجموعة من المبادئ العلمية المتناسقة، والمشتقة من مجموعة الفروض المشتقة مع طبيعة العمليات التي تقوم بها المنظمات المعاصرة معبرا عنها من خلال مجموعة مفاهيم خاصة
- النظرية هي نوع من التأمل للواقع تراكمي البناء متجدد المحتوي، تعبر عن هذا واقع وتفسره، وفي نفس الوقت تسهم في تدعيمه وتطويره، وفي مجال المحاسبة من مجموعة من المفاهيم والفروض والمبادئ العلمية التي تصف هذا الحقل، ويمكن من تطوير لمواكبة التطورات المحيطة بها .

ويخلص بأن نظرية المحاسبة، هي عبارة عن مجموعة من الفروض والمفاهيم والسياسات التي تكون في مجموعها أفكار منطقية وتطورا معينا للظواهر المختلفة. [18]

لكن Belcaoui عرفها بما يلي: [17]ص10

" نظرية المحاسبة هي مجموعة من المفاهيم Concepts والتعاريف Definitions والمصادر Propositions والتي في مجموعها تمكن من تكوين رؤيا منتظمة تؤدي إلى تحديد العلاقات القائمة فيما بين المتغيرات التي تحكم ظاهرة معينة، كل ذلك بقصد تفسير هذه الظاهرة وتوفير القدرة على التنبؤ

بها. وعلى هذا الأساس فإن الفرض الرئيسي نظرية المحاسبة يتمحور حول توفير أساس للتنبؤ بالأحداث المحاسبية ومن ثم تفسير تلك الأحداث " .

وقد اشترط مكدونالد Mcdonald ، ضرورة توافر ثلاثة عناصر رئيسية في النظرية وهي: [75]ص 8-5

1- إمكانية تحويل الظاهرة الطبيعية أو الفكرة إلى تمثيل رمزي .

2- إمكانية تجميع الأفكار أو تحويلها طبقاً لقواعد محددة .

3- إمكانية تحويل أو إعادة الحقائق مرة أخرى إلى ظواهرها الأصلية إى ربط تلك الظواهر بالواقع العملي في الحياة .

وبفحص ودراسة علم المحاسبة للتحقق من مدى توافر كل عنصر من هذه العناصر، وجد مكدونالد توافرها جميعاً على النحو التالي: [34]ص73

أولاً: تستخدم المحاسبة تمثيلاً رمزياً مثل (المدين) و(الدائن)، هذا بالإضافة إلى وجود مصطلحات لانهائية سليمة وفريدة في علم المحاسبة مثل: الأصول، الخصوم، الالتزامات ... الخ.

ثانياً: تقوم المحاسبة باستخدام قواعد التحويل، حيث يتم ترجمة الظاهرة أو الأحداث الاقتصادية في صورة مجموع من الرموز.

ثالثاً: تستخدم المحاسبة قواعد إعادة صياغة الحقائق مرة أخرى وكذا ترجمتها إلى ظواهرها الأصلية الحقيقية في صورة مغايرة ومفيدة في معلوماتها الجديدة.

وتعتبر الأساليب المحاسبية الفنية المستخدمة"في قياس الربح المحاسبي مثلاً حياً لاستخدام قواعد

تحويل الرموز والحقائق المحاسبية المجردة إلى ظواهرها الطبيعية الأصلية. [34]ص74

أما إذا تطرقنا لتعريف نظرية المحاسبة، فإننا سنجد أيضاً صعوبة أيضاً في تحديد تعريف متفق عليه، نظراً لأن مجال البحث في إطار نظرية المحاسبة مازال قابلاً للإبداع والابتكار* فيرى البعض أن نظرية المحاسبة تركز على مجموعة من المبادئ والأسس والفروض التي تتناول الحقائق وتتمثل في عملياً ومراكز ذات القيمة المالية المتعلقة بالوحدة المحاسبية، كما تستخدم في شرح وتفسير النواحي التطبيقية للمحاسبة في شتى مجالات النشاط الاقتصادي. [66]ص16

يمكن إيجاز أهمية وجود النظرية المحاسبية في: [34]ص 77-78

1- المحاسبة كعلم في حاجة ماسة إلى وجود إطار لنظرية عامة بعد عهد الممارسات المهنية التي ساعدت في غياب تلك النظرية.

2- تساهم النظرية في تحقيق ركن الموضوعية في البيانات والمعلومات التي تظهرها المحاسبة، كما أنها تفسر طبيعة المجهودات المرتبطة بها .

- 3- يؤدي وجود النظرية المحاسبية – بما تتضمنه من فروض ومفاهيم ومبادئ – إلى خلق كيان ملموس للمحاسبة، ويضعها في مصاف العلوم الاجتماعية المتقدمة بدلا من أن تكون وظيفتها مجرد إمساك الدفاتر والسجلات.
- 4- تعتبر النظرية بإطارها المتكامل الأساس والمرجع الذي يعتمد عليه جميع الأكاديميون والمهنيون في وضع وتعديل المعايير والأنظمة والطرق والسياسات البديلة التي يمكن استخدامها في التطبيق العملي.
- 5- تساعد النظرية على تحديد المجالات الأساسية للعلم وبحوثه التطبيقية، وعلاقته بغيره من العلوم. كما تهتم النظرية بتحديد مدلولات المفاهيم المختلفة تحديدا واضحا بما يميزها عن غيرها.
- 6- تساهم النظرية في تلخيص نتائج البحوث العلمية في المجال، كما تعمل على التوفيق بينها وربط هذه النتائج بعضها ببعض من جهة وبالفروض التي بنيت عليها من جهة أخرى .
- 7- وأخيرا، تساهم النظرية في مجال المحاسبة في دراسات الأسباب التي أدت إلى وجود قواعد وإجراءات معينة، والمنطق الذي تحتويه هذه القواعد، وكذلك مدى مناسبة تلك القواعد والإجراءات والمعايير للظروف الاقتصادية والاجتماعية القائمة في المجتمع.

2.2.3. مناهج وجوهر النظرية المحاسبية

تعتمد العلوم والمعارف في الفكر في المعاصر على جانب نظري آخر تطبيقي، وتفسير النظرية في العلوم الطبيعية والعلوم الاجتماعية، أما المحاسبة علم اجتماعي بطبيعته، يؤثر في المجتمع ويتأثر به. ويهتم بقياس الموارد الاقتصادية (الأصول) التي تمتلكها وتديرها المؤسسة وكافة الالتزامات (الخصوم) التي على المؤسسة للغير والمرتبطة بتلك الأصول كما أنه يقيس كافة التغيرات التي طرأت على صافي أصول المؤسسة نتيجة لقيامها بوظائفها وأنشطتها المختلفة. وأخيرا فإن المحاسبة تهتم بإبلاغ نتائج القياس من قوائم وتقارير لمن يهمهم أمر المؤسسة (مستخدمي المعلومات المحاسبية) في المحيط الخارجي والمحيط الداخلي وذلك لمساعدتهم في ترشيد سلوكهم الاقتصادي عند اتخاذ القرارات.

والمحاسبة كعلم لا بد أن تشتمل على مجموعة من الفروض والمفاهيم والمبادئ العلمية والقواعد المهنية التي تشكل في مجموعها النظرية العامة للمحاسبة وقد يرى البعض أن النظر المحاسبية لا يتم بناء عناصرها ومكوناتها إلا عن طريق التجارب العملية (الميدانية) كما هو الحال في نظريات العلوم البحتة مثلا، وهذا يدفعنا إلى التساؤل على المنهج أو الأساس الذي يتكون منه النظرية المحاسبية، أو الطريقة التي تستخدم عادة في استنتاج المبادئ العلمية المكونة لهذا العلم؟ وعلى وجه العموم يمكن أن يتم تكوين المبادئ العلمية للنظرية المحاسبية بإحدى طريقتين رئيسيتين [34] صص 85-97 :

أولاً: الطرق التقليدية ومنها الطريقة الاستقرائية والاستنباطية الاقتصادية الأخلاقية الاجتماعية.... الخ
ثانياً: الطرق غير التقليدية أو المداخل الحديثة ومنها مدخل الأحداث، المدخل السلوكي مدخل المقدر
التنبؤية (التنبؤي).

أولاً: مناهج نظرية شاملة: The Comprehensive Theoretical Approqches

يتكون ذلك المدخل من مدخلين هما: [9]ص165

1- المدخل الاستقرائي: Inductive Approach

بعد ما عرفنا مفهوم نظرية المحاسبة والإشارة إلى مستويات المعرفة العلمية في العلوم المحاسبية
وتحديد مراحل تطور المعرفة – انطلاقاً من المنهج التجريبي أو المدخل الاستقرائي في تكوين النظرية
أيضاً – بأربع مراحل هي: مرحلة الملاحظة والوصف والتحليل ومرحلة وضع الفروض والتفسير،
مرحلة التنبؤ والتحقق من صحة الفروض مرحلة وضع النظرية[24]ص62

وانسجاماً مع هذه المراحل الأربع يعني المدخل الاستقرائي في تكوين النظرية البدء بدراسة وتحليل
وفحص الحالات الجزئية والظواهر المشاهدة، ثم وضع الفروض التي تحل المشكلة وتفسر الظاهرة ثم
اختيار هذه الفروض تجريبياً فإن ثبتت صحة فرض ما، أصبح هذا الفرض مبدأ قانوناً عملياً، وإلا فقد
الفرض قيمته العلمية. ويتطلب هذا الوضع الأخير إدخال بعض التعديلات على الفروض أو رفضها
بالكامل والبحث عن فروض جديدة مفسرة وإجراء التجارب من جديد للوصول إلى فروض صحيحة تفسر
الحقائق الملموسة. [9]ص165 وأنه يستخدم المدخل الاستقرائي بشكل واسع في العلوم الطبيعية كما
جرت قديماً وتجري حديثاً محاولات لتطبيقه في العلوم الاجتماعية (علم الاقتصاد، علم الاجتماع ،
علم المحاسبة... الخ) وذلك بمحاولة التحديد Quantification للظواهر الاجتماعية وإجراء التجارب
وجمع البيانات الإحصائية للوصول إلى مبادئ أو قوانين عامة عن طريق تحليل نتائج الملاحظات أو
التجارب أو البيانات الإحصائية وتحديد درجة احتمال وقوعها وبذلك يرى مؤيدو المدخل الاستقرائي
وأصحاب النزعة الطبيعية Naturalistic أن دراسة المجتمع تخضع لقوانين مشابهة لذلك التي تخضع
لها دراسة الطبيعة وأن تطبيق المدخل الاستقرائي في العلوم الاجتماعية سيؤدي إلى توجيهها نحو
الموضوعية واستبدال الكيفيات بالقياس الكمي الدقيق ووضع لغتها ودقة مصطلحاتها[24]صص62-

63

ومن هذا المدخل الذي يبدأ بالتدرج من الخاص إلى العام أي دراسة المشاهدات الواقعية أو العملية
ليستخلص منها فيما بعد مجموعة من الملاحظات بعد ذلك يتم تحليل و تصنيف تلك الملاحظات للكشف
عما يوجد بينها من علاقات أو أوجه تشابه، ثم من خلال تلك العلاقات أو أوجه التشابه يتم استنتاج
المبادئ.

وهي الخطوة الأخيرة يتم تعميم النتائج المستخلصة بعد أن يتم إخضاعها للاختبار. [6]ص62

ويرى الباحث أن استخدام الطريقة الاستقرائية في المحاسبة على النحو التالي: البدء بمشاهدة البيانات المادية المتعلقة بمؤسسة معينة، فإذا ما لاحظنا وجود علاقات متكررة بين هذه البيانات لأمكن الوصول إلى شكل عام عن العموميات والمبادئ الخاصة بمجال التطبيق في المحاسبة. وبذلك يمكن إضافة أفكار وآراء ومبادئ جديدة لعلم المحاسبة وخاصة إذا لم يتأثر الباحث بالمبادئ وكذا بالقواعد الجارية [34] ص 86-87، ولذلك فإن المعلومات المحاسبية والمالية تمثل العلاقات المتكررة، وتؤدي إلى تكوين مسلمات (بديهيات) ومبادئ، أن المدخل الاستقرائي لتكوين النظرية يتضمن أربعة خطوات أساسية هي [24] ص 64:

- 1- ملاحظات و تسجيل كافة الملاحظات.
- 2- تحليل و تصنيف تلك الملاحظات لاكتشاف العلاقات المتكررة.
- 3- الاشتقاق الاستقرائي للتعميمات و المبادئ المحاسبية من تلك الملاحظات التي تصور العلاقات المتكررة.
- 4- اختبار التعميمات.

ولدراسة هذا المدخل الاستقرائي نعتمد في المحاسبة على ملاحظات الممارسة المهنية للمحاسبة في اقتراح أو إنشاء إطار فكري ونظري للمحاسبة ومن هذه الممارسات المحاسبية يمكننا التوصل إلى استنتاجات نظرية .

2- المدخل الاستنباطي أو الاستنتاجي أو الاستدلالي Deductive Approach

يعتبر المنهج الاستنباطي الوجه المقابل للمنهج الاستقرائي، فالمنهج الاستنباطي قوامه العقل والتفكير المنطقي، أما المدخل الاستقرائي فقوامه الملاحظة والتجربة، وفي المدخل الاستنباطي يتم الانتقال من العام إلى الخاص، أما في المدخل الاستقرائي يتم من الخاص إلى العام وبصفة عامة في ظل المدخل الاستنباطي ينتقل الباحث من قضايا عامة مسلم بها إلى قضايا أخرى تنتج عنها بالضرورة دونما حاجة لإجراء التجارب، أي أن جوهر هذا المدخل هو مقدمات مسلم بها تم استخراج نتائج من هذه المقدمات عن طريق الاستنباط المنطقي أو ما يسمى بالقياس وجدير بالذكر أنه لا يوجد في هذه الطريقة دليل حسي ملموس على صدق النتائج ، وإنما تكتسب النتائج صفة الصدق إذا توفر عاملان اثنان هما: [9] ص 167

1- صحة المقدمات ومدى قبولها بصفة عامة؛

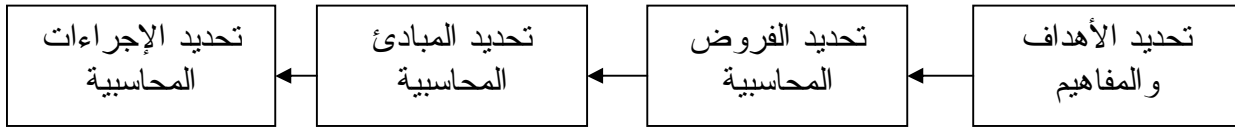
2- سلامة أسلوب القياس أو الاستنباط ؛

فإن تطرق الشك إلى أحد هذين العاملين كما لو كانت المقدمات غير صحيحة أو كانت طريقة القياس خاطئة ، فإن الشك ينتقل بدوره إلى النتائج التي يتوصل إليها الباحث.

ويبدأ المدخل الاستنباطي بالمقدمات الكبرى والصغرى حول الوسط المحاسبي ثم يشتق منها منطقياً مبادئ محاسبية تمثل دليلاً أو أساساً لتطوير الإجراءات والممارسات المحاسبية فإذا

- فرض أن المقدمات حول الوسط المحاسبي تشتمل أهداف المحاسبة والمصادرات أو الفروض المحاسبية معاً، فإن الخطوات التالية اللازمة للاستنباط هي: [24] ص ص 65-66
- 1- تحديد أهدافها البيانات والتقارير المالية؛
 - 2- اختيار المبادرات والقروض المحاسبية؛
 - 3- استنباط المبادئ المحاسبية؛
 - 4- تطوير الإجراءات والممارسات المحاسبية استناداً إلى المبادئ المستنبطة .

الشكل رقم 9: المنهج الاستنباطي المتبع في تكوين نظرية المحاسبة



الشكل رقم 9: المنهج الاستنباطي المتبع في تكوين نظرية المحاسبة [24] ص 66

لذلك نرى في النظرية المحاسبية المكونة وفق مدخل الاستنباط أن الإجراءات المحاسبية مرتبطة بالمبادئ، وهذه بدورها مرتبطة بالمصادرات التي ترتبط بالأهداف أي أن هيكل نظرية المحاسبية عبارة عن نتائج أو تسلسل من الأهداف إلى المصادرات أو الفروض إلى المبادئ وأخيراً إلى الإجراءات وأن كل ذلك في نهاية الأمر يعتمد على مضمون أهداف المحاسبة وأهداف التقارير المالية، وأنه إذا كانت الأهداف صادقة فيجب أن تكون الإجراءات صادقة أيضاً - بافتراض صحة أسلوب الاستنباط - وعلى ذلك يصبح اختيار النظرية أمراً ضرورياً [9] ص 168 بمعنى أن هذا المنهج يبدأ بتحديد أغراض المحاسبة ليتم بعد ذلك ملاحظة الظواهر العامة في البيئة المحاسبية التي تقود فيها إلى استنتاج مجموعة المبادئ المحاسبية التي تستخدم في المرحلة الأخيرة في وضع وتطوير الطرق والأساليب المحاسبية [6] ص 62

كما قلنا سابقاً يختلف هذا المدخل عن المدخل السابق الذي يبين على الملاحظة والمشاهدة وتعتمد الطريقة الاستنباطية على أساس التفكير المنطقي وتشتمل على المراحل التالية:

[34] ص 88

- 1- البدء بتحديد الأهداف* العامة أو الخاصة من إعداد التقارير المالية.
- 2- تحديد الفروض المحاسبية والخاصة بالظروف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية التي أن تعمل في إطارها المحاسبية.
- 3- وضع مجموعة ضوابط وقيود لتقود عملية التحليل المنطقي.
- 4- إعداد البناء أو الإطار العام الذي سيتم شرح وتلخيص الأفكار في حدود .

5- تطوير مجموعة من التعاريف.

6- تكوين المبادئ أو القواعد العامة للسياسات استنادا إلى المنطق.

7- تطبيق تلك المبادئ والقواعد على الحالات خاصة بالذات مع تحديد الطرق والإجراءات والقواعد اللازمة.

ثانيا: مداخل نظرية متوسطة المدى

يتمحور هذا المدخل في بناء نظرية المحاسبة حول العلاقات والارتباطات القائمة بين المشاكل المحاسبية التي يصادفها المحاسب من خلال ممارساته المهنية الميدانية وبين أفكار وفلسفة (نظرية) المحاسبة بمعنى أن الهدف الأساسي للنظرية يجب أن يتمحور حول البناء الفكري على الممارسات المحاسبية العملية عن طريق البحث عن جذورها الفكرية في نظرية المحاسبة.

1- المدخل الأخلاقي: Ethical Approach

ينسلخ هذا المدخل حول أخلاقيات الأعمال والمحاسبة، أي مهنة المحاسبة لما لها تأثير كبير على مصالح فئات متعددة تتعارض مصالحها أحيانا، وبالتالي تؤثر تأثيرا كبيرا على الاقتصاد الوطني والمجتمع ككل وقد اتضح من التجارب البشرية أنه من الضروري وجود أقصى درجات الرقابة على المهنة وعدم ترك جميع ما يتعلق بالمهنة في أيدي الممارسين للمهنة وحدهم ، والاتجاه العام للرقابة على المهنة وتزايد دور الدولة في الرقابة على المهنة ولا سيما على الشركات الكبرى .

إن أي بناء أو تكوين فكري لأخلاقيات الأعمال يجب أن يقوم على مبادئ أخلاقيات

المحاسبة الأساسية مرتبطة بالفرد ومحيطه والمتمثلة في : [76]ص136

- الإنسانية: وهي تقوم على أن الحياة ثمينة؛
- الاستقلالية: أي أنه على الفرد أن يفكر لكي يكون مسؤولا؛
- العدالة: تقاسم مزايا ونقائص الممارسات المهنية؛
- الاستفادة: أي ضرورة التصرف أو الحركة لفائدة الجميع.

ويتمحور هذا المدخل حول البحث عن إجابة السؤال التالي:

ما هو الشيء الصواب أو الصحيح الذي يتوجب على المحاسب عمله ؟ أي عند إعداد القوائم المالية مثلا: يكون السؤال المطروح هو:

هل القوائم المالية تعتبر معبرة عن الوضع الحقيقي للمؤسسة؟ ثم هل التزمت الإدارة في إعداد تلك القوائم بالمبادئ أو المعايير المحاسبية المتعارف عليها؟

ولعل مفهوم التمثيل العادل، أو مفهوم عدم التحيز أو مفهوم الحقيقة هي من أفضل الأمثلة على المصطلحات التي يتم تداولها في هذا المدخل.

وبناء لهذا المدخل ولتحقيق سمة العدالة في القوام المالية يجب أن تخلو تلك القوام من أي آثار للتحيز مما يتطلب من معديها التحلي بالمصداقية والأخلاق الحميدة، وكان Patillo قد وضع سمة العدالة على رأس القائمة في تقييم المعايير الأخرى التي تحكم أعداد هذه القوائم [77]ص11.

وقد تزايدت أهمية المدخل الأخلاقي في عصرنا الحاضر خصوصا في مجال تدقيق البيانات المالية المنشورة حيث تستخدم مصطلح تعبر بـعدالة Fairly Present في تقرير المدقق باعتباره معيار يعبر عن قناعة المدقق بمصداقية المعلومات المحاسبية التي تحويلها تلك القوائم. [6]ص66

وعلى هذا الأساس من أن العدالة و المساواة تعتبر هدف مرغوب فيه عند بناء نظرية المحاسبة أي الالتزام بمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها وبالإضافة إلى معايير المراجعة المتعارف عليها أيضا، فالمشكل الأكبر للاعتماد على المدخل الأخلاقي المتعلق بنظرية المحاسبة يتمثل فشله في توفير أسلوب وأساس سليم وواضح لتطوير مبادئ المحاسبة مقبولة والمتعارف عليها في العصر الراهن.

2- المدخل الاجتماعي Sociological Approach:

جاءت فكرة المدخل الاجتماعي لتكوين نظرية محاسبية هي وقوف السياسة المحاسبية في خدمة السياسة الاجتماعية، و ذلك بدراسة ومراقبة الآثار الاجتماعية للإجراءات والتدابير المختلفة وهنا يعتمد مفهوم الرفاه الاجتماعي General Social Welfare وفق هذا المدخل الاجتماعي يدرس التأثير الاجتماعي لإجراء محاسبي معين على أعضاء المجتمع كمجموعات متجانسة وككل، ويقوم التأثير الاجتماعي استنادا إلى فرضية وجود أهداف اجتماعية تمثل فيما يسعى المجتمع لتحقيقها، وبالتالي تعد معيارا لتكوين نظرية محاسبية ذات توجه اجتماعي [9]ص173 .

مما سبق يؤكد المدخل الاجتماعي الأثر الاجتماعي لأساليب المحاسبة. وهو يتأسس على مفهوم المصلحة الاجتماعية، أن المحاسبة طبقا للمدخل الاجتماعي تشير إلى أن المبدأ أو الأسلوب المحاسبي سوف يتم تقييمه من حيث القبول على أساس التقرير عن أثاره على كافة المجموعات في المجتمع. أن القيم الاجتماعية المقررة تستخدم كمعيار لتحديد نظرية المحاسبة. أن مدخل المحاسبة الموجه على أساس القيمة الاجتماعية Social Value Oriented Accounting بتأكيدا على القياس الاجتماعي Social Measurement واعتمادها على القيم الاجتماعية Social Value والتزامها بمعيار المصلحة الاجتماعية Social Welfare Criterion سوف تلعب دورا في تكوين نظرية المحاسبة [24]ص71

أن المدخل الاجتماعي في تكوين نظرية للمحاسبة قد أدى إلى تطوير نظام فرعي محاسبي جديد، يعرف بالمحاسبة الاجتماعية الاقتصادية Social Economie Accounting أن الهدف الرئيسي للمحاسبة الاجتماعية والاقتصادية يتمثل في تشجيع تفعيل منشآت الأعمال - في نطاق سوق حر للمحاسبة في التقرير عن أثر أنشطتها الإنتاجية الخاصة على البيئة الاجتماعية من خلال القياس والتدويل (التفعيل الدولي) والافصاح في قوائمها المالية. إلا أن هناك إدراك متزايد بالمسؤولية الاجتماعية

Social Responsibility عن طريق منشآت والتنظيمات الأخرى، ومن ثم كانت هناك حاجة للمحاسبة والتقييم عن أثر البرامج الاجتماعية للمؤسسة [24] صص 71-72. بوجه عام يصعب بناء نظرية محاسبة نظرا لصعوبة التحديد الموضوعي للأهداف والقيم الاجتماعية لكافة أعضاء المجتمع، أي يصعب إيجاد نسق مقبول من الأهداف الاجتماعية التي يحتاجها صانعو السياسة الاجتماعية، ومع ذلك فإنه يمكن في بعض الحالات توقع تأثيرا اجتماعيا معيناً لبعض القرارات والإجراءات المحاسبية. [24]

3- المدخل الاقتصادي: Economie Approach

بعد فهم ودراسة المدخلين السابقين حيث المدخل الأخلاقي يهتم على مفهوم المصلحة العدالة Fairness، وأن المدخل الاجتماعي يهتم على مفهوم المصلحة الاجتماعية Social Welfare أما المدخل الاقتصادي فهو يهتم على الجانب الاقتصادي إي المصلحة الاقتصادية العامة General Economic Welfare إن المدخل الاقتصادي يتطلب ويعتمد على تحقيق التنمية الاقتصادية الشاملة وأبعادها الاقتصادية والاجتماعية والبيئية.

نجد إن الفكرة الرئيسية للمدخل الاقتصادي لتكوين نظرية محاسبية هي جعل المحاسبة أداة تقف في خدمة السياسة الاقتصادية. ومن هذا المنطلق تتطور فكرة سياسة محاسبية Accounting Policy تسعى لتحقيق أهداف اقتصادية أو اجتماعية معينة بالتنسيق مع السياسة الاقتصادية العامة أو السياسات الاقتصادية الخاصة (سياسة الاستثمار، سياسة المالية العامة، السياسة الجمركية... إلخ) [9] صص 171.

إن اختيار الأساليب يعتمد على الموقف الاقتصادي الخاص، وعلى سبيل المثال أثناء التضخم هناك تحول واسع الانتشار والتطبيق – ومن الدول التي تتبنى هذا المدخل السويد – ومن هنا استخدام طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً FIFO إلى طريقة الوارد أخيراً يصرف أولاً LIFO، أو طريقة التكلفة الوسيطة المرجحة CMP لأغراض وتقييم السلعي خلال فترات يسودها معدلات مرتفعة ومنخفضة من التضخم وأثارها على النشاط الاقتصادي والتنمية الشاملة.

ومما سبق يبرز هذا المدخل جوهر النظرية المحاسبية من مبادئ ومفاهيم ومنطلقات المحاسبة التي على أساسها تبنى الممارسات المهنية للمحاسب لها جذور اقتصادية، لذا يتفرع هذا المدخل إلى مدخلين فرعيين هما: [6] صص 67

• مدخل الاقتصاد الكلي Macroeconomic Approach.

ويسعى هذا المدخل إلى توضيح آثار البدائل المحاسبية المتعددة في الممارسة المهنية سواء من حيث الإجراءات أو من حيث التقارير وذلك على النشاط الاقتصادي على المستوى الكلي وليس على في حدود مستوى النشاط الاقتصادي للمؤسسة فقط.

مثال على ذلك الجدل النظري الذي يدور حول الرأي الذي يدعو إلى تشجيع المؤسسات على تبني سياسات محاسبية تسمح بالتوسع في توزيعات الأرباح وكذلك التوسع في الإنفاق

الرأسمالي خلال فترات الانكماش الاقتصادي وفي الوقت نفسه الذي يدعو إلى الحد من التوسع في الاستثمار الرأسمالي خلال فترات التضخم.

إن المعايير العامة المستخدمة عن طريق المدخل الاقتصادي الكلي تتمثل في الآتي: [24]ص74

1. يجب أن تعكس السياسات والأساليب المحاسبية الحقيقية والواقع الاقتصادي بشكل ملائم.
2. يجب أن يعتمد اختيار الأساليب المحاسبية على النتائج والآثار الاقتصادية.

• مدخل الاقتصادي الجزئي Microeconomic Approach.

يركز هذا المدخل على توضيح آثار البدائل المحاسبية سواء في مجال الإجراءات أو في طرق التقرير وذلك على القياس المحاسبي والأنشطة الاقتصادية ولكن على مستوى المؤسسة فقط.

وهذا المدخل ما يلاقي اهتمام متزايدا في الطرق المحاسبية الحديثة إن بموجبه ينظر للمؤسسة على أنها وحدة اقتصادية تؤثر بأنشطتها الرئيسية ومن خلال نشاطها السوقي على الاقتصاد الكلي.

ثالثا: المداخل الحديثة في تكوين نظرية المحاسبة

اقتصرت جهود المداخل التقليدية لنظرية المحاسبة على محاسبية على محاولة بناء إطار عام للنظرية وتجاهلت كلية ضرورة تحقيق مكونات هذه النظرية لفحص إمكانية تطبيقها في الحياة العملية، ونظرا لضرورة اعتماد النظرية على كل من المنهج النظري والعملي، فقد تم مراجعة وتمحيص مداخل النظرية المحاسبية المتوفرة واقتُرحت عدة مداخل حديثة تجمع بين المنهجين النظري والعلمي في آن واحد وتتلاقى عيوب المداخل التقليدية، بمعنى أن هدف النظريات الحديثة أصبح بناء وكذا تحقيق النظرية المحاسبية في نفس الوقت، ويجب علينا أن نلاحظ أن هذه النظريات لم يحظي قبولا كاملا بعدد من الفئات المستفيدة من المعلومات المحاسبية، ومن مهنة المحاسبة بصفة خاصة ومن أهم هذه المداخل الحديثة المتواجدة حاليا هي:

1- مدخل الأحداث

2- المدخل السلوكي

3- مدخل التنبؤي (المقدر التنبؤية)

1- مدخل الأحداث: The Events Approach

يعتبر هذا المدخل من المداخل الحديثة في بناء وتكوين نظرية المحاسبة وقد تبناه GEORGE SORTER عام 1966 وذلك إثر خلاف نشأ بين أعضاء لجنة انبثقت عن الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونيين وكلفت بإصدار بيان حول النظرية المحاسبية.

A Statement on Boasic Accounting Theory

إذا انقسم هؤلاء الأعضاء إلى فريقين أحدهما ويمثل الأغلبية كان مؤدي مدرسة القيمة school Value والأخر يمثل الأقلية ومن بينهم Sorter كان مؤيدي مدرسة الحدث Event School . [78]ص ص 19-20

فمؤيدو مدرسة القيمة والتي يطلق عليها البعض مدرسة احتياجات المستخدم – The User Need School ترى بأن احتياجات المستخدم من المعلومات تكون معروفة بقدر يكفي لاستنباط أو بناء نظرية محاسبية توفر المدخلات هي المثلى بالنسبة لجميع المستخدمين. [6]ص ص 71-72

أما مؤيدو مدرسة الحدث فيرون بأن غرض المحاسبة الرئيسي يجب أن تتمحور حول توفير المعلومات عن أحداث اقتصادية وبقدر تكون مفيدة ليس لنماذج بعينها من القرارات كما ترى مدرسة القيمة وإنما مفيدة لنماذج مختلفة من القرارات. بمعنى أن دور المحاسب يتركز في توفير معلومات عن الأحداث ليترك للمستخدم بعد ذلك تكييف أو تشكيل تلك المعلومات حسب نماذج قراراته الخاصة. [6]

واجهت النظرية المحاسبية في تطورها ثلاثة أوجه تعارض رئيسية، وتتمثل هذه الأوجه المختلفة في محاولة الإجابة على الأسئلة التالية [34]ص 94:

1- هل يجب أن يتم إعداد القوائم المالية بحيث توجه نحو حاجات فئات مستخدمين معينين بصفة خاصة، أم يجب توجيهها إلى حاجات القطاعات العريضة من المستخدمين بدون تحديد حاجاتهم؟

2- ما هو القدر من المعلومات المحاسبية من كل نوع من المعلومات الذي يجب تقديمه لمستعملي البيانات المالية؟

3- ما هو نوع المعلومات المحاسبية المختارة لعرضها على المستخدمين؟

وعلى الرغم من ترابط هذه الأسئلة بطبيعتها، إلا أن نظرية أو مدخل الأحداث قد تعرض لكل منها على حده، ويفترض منهج الأحداث تعدد مستعملي المعلومات المحاسبية وتنوعهم ، وأنه يجب على المحاسبون ألا يحاولوا تصميم القوائم المالية بحيث يوجد مجموعة أو طائفة معينة عند إعدادها للنشر.

فالمدخل يفترض صعوبة تحديد طبيعة و أنواع القرارات التي يتخذها مستعملي البيانات المالية بدقة على شكل وصفي كان أو مثالي أو حتى عادي، وبالتالي يفترض المنهج صعوبة تحديد المعلومات المحاسبية التي تعتبر ملائمة لكل نموذج من النماذج أو لكل نوع من أنواع هذه القرارات.

كذلك وبموجب مدخل الحدث يتوجب الإفصاح أحيانا عن معلومات ليس لها قيم مالية، كما أن مسألة تقييم المنفعة التي يحققها المستخدم من البيانات المحاسبية وكذلك خسارة المعلومات التي تترتب على دمج تلك البيانات أثناء عرضها في القوائم المالية المنشورة يجب أن تتم من قبل المستخدم نفسه. [6]ص72 ويمثل الحدث هنا بتكرار أو فكرة أو عملية يفترض إمكانية ملاحظتها ولها تفسير ودلالة معينة للقارئ أكثر من قياس القيم النقدية للأصول والخصوم.

إلا انه لا يمكن قياس جميع الأحداث وتقديم تقارير ملائمة بالنسبة للقارئ وعلى ذلك ينظر إلى هذا المدخل للميزانية مثلا لقائمة المركز المالي الدخل في أنها توحي الأنشطة التشغيلية للمؤسسة، أما رقم صافي الربح النهائي في حد ذاته فليس له معنى هام في هذا المدخل، كما تركز قائمة الدخل على أنشطة المؤسسة وليس على التغيير في رأس المال العامل. وقد وجه لمنهج الأحداث الكثير من أوجه النقد ومنها [34]صص 96-97.

1- صعوبة وغموض عملية اختيار نوع المعلومات الواجب تقديمها بوجه عام للقارئ، ومن ثم فان هذا المذهب إلى تطوير كامل لنظرية المحاسبة.

2- قد يؤدي التوسع في المعلومات المنتجة والمقدمة إلى وصول القارئ إلى حد التشبع، ومن ثم تقل منفعة المعلومات الحقيقية.

3- لا يوجد دليل عملي على سهولة قياس وتحقيق الأحداث بالمقارنة لعرض الحقائق التقليدي المتبع أو حتى دليل على أن عرض خصائص الأحداث يكون أفضل من عرض الأشياء التقليدي في التنبؤ بالظواهر المختلفة.

2- المدخل السلوكي Behavioral Approach [6]ص68

يسعى هذا المدخل للإجابة على التساؤل التالي:

لماذا تختار إدارة المؤسسة إجراء محاسبي معيناً أو طريقة محاسبية بعينها من بين البدائل المختلفة للإجراءات والطرق المحاسبية ؟

لذا يدعو هذا المدخل إلى ضرورة التركيز على العوامل النفسية والاجتماعية لأحداث أي تغيير أو تطوير في النظريات المحاسبية، ومن أهم ثمار الدفاتر إلى نظام للمعلومات، كما انه ساهم أيضا في تكريس الأهمية المتزايدة لنظم المحاسبة الإدارية ومن تم تكريس أهمية خاصية الملائمة Relevance باعتبارها من أهم الخواص النوعية للمعلومات المحاسبية كذلك أولى هذا المدخل أهمية قصوى نحو تحديد الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية مما وضع الأسس النظرية لنشؤ مفهوم التقارير المالية ذات الأغراض المتعددة.

وكانت بداية تبني هذا المدخل لبناء طرق المحاسبة في بداية السبعينات وذلك على يد مجموعة من الباحثين لعل أبرزهم [79] ص ص 80-1 Devine ثم أكدت على أهميته فيما بعد الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونيين (AAA) وقد ساهم هذا المدخل إلى حد كبير في تطوير وارتقاء المحاسبة الإدارية.

3- المدخل التنبؤي (المقدر التنبؤية) Predictive Approach

يسعى هذا المدخل إلى البحث عن الحلول للمشاكل المحاسبة التي تنشأ عن استخدام طرق بديلة في القياس المحاسبي وكذلك لوضع أسس تبني عليها المفاضلة بين تلك البدائل، ويرتكز على معيار القدرة التنبؤية للبدائل المختلفة من أساليب القياس عند استخدامها في التنبؤ بالأحداث التي تهم مستخدمي المعلومات المحاسبة، بمعنى أن أسلوب القياس ذو القدرة التنبؤية الأكبر بحث معين سيكون هو الأسلوب الأمثل لقياس هذا الحدث [6] ص 69.

لذا فإن معيار القدرة التنبؤية على صلة وثيقة بعنصر الملائمة Relevance باعتباره العنصر الأكثر أهمية في التقارير المحاسبة من وجهة نظر متخذي القرارات، وقد لاقى المدخل التنبؤي لبناء وتطوير نظرية المحاسبة اهتماما متزايدا من قبل الباحثين في مجالين هامين هما: [17] ص 122

1- مدى قدرة البيانات المحاسبة في تفسير التنبؤ بالأحداث الاقتصادية مثل: التنبؤ بالأرباح والتنبؤ بالفشل المالي.

2- ومدى قدرة تلك البيانات في تفسير التنبؤ بتأثير الإفصاح عن المعلومات المحاسبة على أسعار الأوراق المالية، كتفسير فرضية السوق المالي الكفؤ EMH أو تفسير نموذج التسعير على أساس العلاقة بين الأصول ورأس المال CAPM .

كما أنه من أهم الدراسات التي اعتمدت على هذا المدخل كانت تلك التي دارت حول المحتوى الإعلامي للأرقام التي تعرضها القوائم المالية المنشورة مثل تلك التي تبحث عن مدى استجابة أسعار الأوراق المالية لتوزيعات الأرباح المعلن عنها، أو الدراسات التي تسعى إلى استكشاف أثر المعلومات المستخلصة من القوائم المالية المنشورة على المخاطر المنتظمة للأسهم.

3.2.3. أنواع النظريات المحاسبية

بينما يحدد منهج البحث الخطوات المنهجية التي تتبع للوصول إلى أهداف وغايات البحث، فإن النظرية Theory تمثل نتاج استخدام هذا المنهج وغايته، وتعتبر النظريات نتاجا للنظام المنهجي. ولذلك فإن طبيعة هذا المنتج تتوقف على طبيعة الافتراضات المعرفية الأساسية للمنهج المتبع. وبناء عليه تعددت آراء المنظرين والمناطق عموما، قبل أن تختلف آراء منظري المحاسبة حول مضمون وطبيعة هذه النظريات، فكل منهم وجهة نظر تعتمد على المنهج المتبع. [22] ص 34

ويعتبر مصطلح نظرية جديدا في أدبيات المحاسبة، مقارنة بقدّم الممارسة المحاسبية، ويعود استعماله أساسا لظهور أفكار معرفية تم بناءها من قبل باحثين في ميدان المحاسبة، كانت تحوهم الرغبة في إلحاق الممارسة المحاسبية بإطار نظري علمي قادر على توجيهها بالشكل الذي يضمن للمحاسبة استقلاليتها، وقدرتها على مسايرة كل التحولات الاقتصادية – الاجتماعية في محيط المؤسسة، وضمان نجاحها في الإجابة على مختلف الاحتياجات من المعلومات المعبر عنها من قبل المهتمين بحياة المؤسسة. توالى الأبحاث منذ ذلك الحين ونتاج عنها عدة نظريات، خدمت في مجملها المحاسبة كموضوع قابل للبحث والتطوير، فكانت أحيانا نظريات وصفية (المحاسبة- Dela Comptabilite)؛ وأحيانا نظريات معيارية خدمة المحاسبة (لأجل المحاسبة – La Comptabilite pour)؛ وأحيانا أخرى نظريات تفسيرية (على المحاسبة – Sur La Comptabilite). [4]ص28

وتؤخذ النظرية على أنها مقابل أو إزاء التطبيق العملي، فيقال نظرية المحاسبة مقابل الممارسة المحاسبية [22]ص34. وعليه يمكن تصنيف نظريات المحاسبة إلى ثلاث مجموعات كبرى [80]ص1233 هي الوصفية المعيارية والتفسيرية .

1- النظريات الوصفية Descriptives

تهدف هذه النظريات إلى وصف الممارسة المحاسبية من خلال شرح المبادئ المحاسبية، ورفع كل لبس أو غموض عنها، وتعتبر نتاج البحث ذات طابع البيداغوجي، الذي له تأثير إيجابي على الممارسة المحاسبية من خلال إمداد الممارسين الجدد من أصحاب المهنة المحاسبية بالصور الذي يساعدهم في أداء مهامهم على أحسن وجه.

2- النظريات المعيارية Normatives

وهي النظريات التي جاءت لتصبح دليلا للممارسة المحاسبية، وخدمة لوظيفة التنظيم والتأطير والتوضيح. انطلاقا من وضعية نقد للممارسة المحاسبية، وتجد هذه النظريات امتداد لها في الأطر التصورية للمحاسبة.

3- النظريات التفسيرية Explicatives

تهتم هذه النظريات بتفسير أو تحليل السلوكيات أو التطبيقات المحاسبية، باعتبارها موضوع بحث أو تنظير. وتصنف ضمن النظريات التفسيرية، النظرية الموجبة للمحاسبة La Theorie Positive De La Comptabilite، التي بناء على الممارسة المحاسبية مجموعة من القواعد السلوكية التي تم تأكيدها عمليا، مكونة بذلك نظرية عامة لإعداد القوائم المالية من طرف المؤسسة. [81]ص1233 وكنتيجة لذلك تم تحديد جملة من الفروض حول محددات الاختيارات المحاسبية منها [4]صص28-29:

- الأخذ بعين الاعتبار العوامل اللازمة للاختيارات الخاصة؛

- إبراز التحيزات المتعلقة بالسياسات المحاسبية التي يقودها المسيرون؛
- تقدير الطرق المحاسبية التي رسا عليها المسيرون استنادا لخصائص المؤسسة؛
- تفسير وشرح مسار إعداد المعايير المحاسبية .

إن المفكرين والباحثين الأوائل في ميدان المحاسبة، كانوا أغلبهم تقريبا من كبار المختصين في الرياضيات مثل Cardan ، Pociolo ، ولكنهم اهتموا أكثر بالجانب التطبيقي والميداني للمحاسبة، وكان تركيزهم واهتمامهم على هذا الأخير، عن الأفكار النظرية الفلسفية. إلا أن النظريات المفسرة للمحاسبة وفهمها من خلال الزاوية الرياضية، القانونية والاقتصادية ولعل أهمها نجد[20]ص16-21:

1- النظرية الرياضية ؛

2- النظرية القانونية؛

3- علاقة المحاسبة بالجباية؛

4- النظرية الاقتصادية؛

5- الموافقة بين النظرية القانونية والنظرية الاقتصادية.

كان التطور أغراض المحاسبة عبر التاريخ وما رافق ذلك من تنوع المشاكل المحاسبية التي يصادفها المهنيون في الواقع العملي أثر واضح في تعدد النظريات المحاسبية المتداولة في الفكر المحاسبي وذلك تبعا لتعدد الإجراءات والمفاهيم والمبادئ المحاسبية التي يتم الاسترشاد بها في تطوير الحلول المناسبة لهذه المشاكل، وفيما يلي حصر لهذه النظريات وتطبيقاتها العملية ومن أهم هذه النظريات المحاسبية التالية[6]ص83-103:

1- نظرية الملكية المشتركة

2- نظرية الشخصية المعنوية

3- نظرية محصلة حقوق الملكية

4- نظرية الأموال

5- نظرية القائد

6- نظرية المؤسسة

7- نظرية الايجابية

8- نظرية المباريات

9- نظرية الوكالة

10- نظرية تكاليف التعاقد

11- نظرية الإشارة

هناك طرق عديدة لتصنيف نظريات المحاسبة حيث قد يتم تصنيفها مثلا على أساس الزمن Time، كما أن المحاسبة كنظام للقياس والتقارير عن المعلومات يمكن أن ينظر إليها من جهة أخرى على أنها تغطي كل من نشاط الاقتصاد الكلي والجزئي، وطبقا لذلك فهناك ثلاثة مستويات رئيسية للنظرية، تلك المستويات هي [24]ص36:

1- النظريات الهيكلية أو التركيبية

2- النظريات التفسيرية

3- النظريات السلوكية البراجماتية

ذلك التنبؤ يعتبر مفيدا حيث يعتمد بصفة رئيسية على التنبؤ وتطبيقا لذلك يمكن بيانه على النحو التالي:
[24]

1- نظريات تحاول تفسير الممارسات المحاسبية المعاصرة والتنبؤ بكيفية رد فعل المحاسبين

لأوضاع معينة، أو كيفية أعدادهم تقارير عن أحداث معينة، وترتبط هذه النظريات بهيكل عملية جمع البيانات والتقارير المالية. ويمكن أن تسمى هذه النظريات بالنظريات التركيبية Syntactical Theories ، أو النظريات الهيكلية أي المرتبطة بهيكل المحاسبة وإطارها.

2- نظريات تركز على العلاقة بين ظاهرة ما (شيء أو حدث) والرموز التي تعبر عنها، ويشار إلى هذه المجموعة من النظريات على أنها النظريات التفسيرية Semantical Theories .

3- نظريات تؤكد على تأثير التقارير والقوائم المالية على سلوك متخذي القرارات، ويشار إليها على أنها النظريات السلوكية Behavioral Theories .

3.3. بعض المشاكل المحاسبية المعاصرة – دراسات ونماذج

3.3.1. محاسبة البيئية

قبل التطرق إلى الإطار النظري للمحاسبة البيئية لابد من التعرف على بعض المفاهيم والمصطلحات المتعلقة بالبيئة ومن بينها مايلي:

أولاً: مفهوم البيئية وتعريفها

وتدخل دراسة البيئة فيما يسمى بعلم الإكولوجيا، وهو علم يختص بالعلاقات بين النباتات والحيوانات والبشر والبيئة التي تحيا بها هذه الكائنات، وفكرة البيئة تغطي تقريباً كل شيء يرتبط بالكائنات الحية، ويشمل ذلك الأجزاء غير الحية من العالم الذي توجه فيه الحياة: فالمناخ والتركيب الفيزيائي والكيمائي للتربة، والتغيرات الفصلية في طول النهار كل هذه أجزاء من البيئة الكائن الحي ... والكلمة إذن تعني كل ما يحيط بالكائن الحي، وقد استعمل الإغريق كلمة "إيكو" لتعني البيت (المكان الذي نأوي إليه) [82]ص17.

ومنه تعريف البيئة المحلية، ومن هذه الكلمة اشتقت كلمة إيكولوجيا *Ecologie* والكلمة إيكونومي *Economice* أي الإقتصاد، وهاتان الكلمتان تصفان موضوعين يرتبطان بنواحي الحياة المنزلية [83]ص3، أما كلمة الإقتصاد مشتقة من الكلمتين اليونانيتين إيكوس *Ecus* وتعني منزل ونوموس *Nomos* وتعني قانون، أي كلمة إقتصاد تعني قانون المنزل أو الإقتصاد المنزلي [46]ص1 والنظام الإيكولوجي *L'ecosystème* يمكن تعريفه كمجموعة متناسقة نسبياً من العلاقات المتبادلة التي تربط الكائنات الحية ببعضها كما تربطها بالمكان الذي تحيا فيه [82]ص17

والبيئة تضم محيطنا المادي الطبيعي وتشمل الهواء والماء والأرض والنباتات والحيوانات وغيرها من الموارد غير المتجددة مثل الوقود الأحفوري والمعادن. [84]ص129 ونجد أن البيئة تمثل مصدراً للعطاء (مصدر السلع والخدمات) لكل ما يلزم الإنسان لإستمرار حياته لذا يجب الحفاظ على قدرتها الإنتاجية، وتبدو العلاقة الأكيدة بين ضرورة المحافظة على البيئة (حماية البيئة) من خلال إحداث توازن بيئي واستمرار التنمية الاقتصادية والبيئية بصفة مستدامة. [47]ص6

وأيضاً علم التبيؤ (البيئة) فهو ذلك الفرع من علم الحياة (البيولوجي) الذي يختص بدراسة العلاقات بين الكائنات الحية من جانب والعلاقة بينها وبين الوسط البيئي الذي تعيش فيه من جانب آخر... الخ.

[82]ص18

ثانيا: التوازن البيئي

وفي الوقت الحالي يلاحظ أن هناك اضطراب كبير في البيئة، وكلمة اضطراب هو خلل أو إختلال أنظمة البيئية، وأحيانا تعجز عن استعادة توازنها في زمن مضبوط ومناسب. والمقصود بتوازن البيئة هو توازن الأنظمة البيئية، (أي التفاعل بين مكونات البيئة الحية وغير الحية على نمو يكفل استمرار أداء الأنظمة البيئية لأعمالها).

كما عرف فرغلي محمد حسن التوازن البيئي أنه: المحافظة على المعدلات والمعايير البيئية التي تحقق الأمان البيئي بالمستويات المقبولة صحيا واجتماعيا واقتصاديا وذلك باستخدام الحجم الملائم من الموارد.

[85]ص23

وترى (نانسي) أن تحقيق التنمية المستدامة أصبح مرتبطا بتحقيق التوازن البيئي، وأن سياسات التنمية يجب ألا تتناقض مع السياسات المتعلقة بإدارة البيئة وحمايتها، وبالتالي ضرورة التوفيق بين النزاع المحتمل لتحقيق التنمية الاقتصادية في إتجاه والحفاظ على التوازن البيئي في اتجاه آخر [47]ص ص6-

7

ثالثا: التنمية المستدامة

المقصود بالتنمية هو قدرة الدولة على النهوض بمستوى الرفاه الاقتصادي والاجتماعي للتخلص من مساوئ ومشاكل التخلف. وبالرغم من أن الأدب المحاسبي يشير إلى أن تطور المحاسبة كان نتيجة الاحتياجات الاقتصادية. [23]ص120

يقصد بالتنمية المستدامة (المتواصلة) المحافظة على معدلات التنمية الاقتصادية والاجتماعية عن طريق استخدام الحجم اللازم من الموارد الطبيعية والبشرية المتاحة بالمجتمع. [85]ص23 ويرى الباحث أن التنمية المستدامة (المتواصلة) وأغراضها وأبعادها لها ارتباط وثيق بالسياسات والاستراتيجيات والأهداف على مستوى الجزئي (المؤسسات) وعلى مستوى الكلي (الدولة).

ونجد بعض المصطلحات والعناصر الخاصة بالمحاسبة الإدارية البيئية وهي على سبيل المثال:

[47]ص ص62-63

1- الأصول البيئية: هي موارد تملكها وتسيطر عليها المؤسسة نتيجة أحداث وقعت في الماضي ومن المتوقع ان يترتب عليها منافع اقتصادية وبيئية واجتماعية للمؤسسة، هي تكاليف بيئية تتم رسملتها لأنها تستوفي معايير الاعتراف بها كأصل [84]ص130

2- الإلتزامات البيئية: هي التضحيات المتوقع حدوثها مستقبلا نتيجة أحداث أو عمليات اجتماعية وبيئية واقتصادية تمت في الماضي بهدف تحقيق القبول البيئي والاجتماعي

3- التكاليف البيئية: عرفها المجمع العربي للمحاسبين القانونيين أنها : تشمل تكاليف الإجراءات المتخذة أو المطلوب اتخاذها لإدارة الآثار البيئية التي تترتب على نشاطها بطريقة مسؤولة بيئيا، فضلا عن تكاليف الأخرى التي تستدعيها الأهداف والمتطلبات البيئية للمؤسسة *.

4- المنافع (الإيرادات) البيئية: هي تلك التأثيرات الموجبة (المنافع) التي تحققها المؤسسة من مزاولتها لأنشطتها البيئية.

وإنطلاقاً مما سبق، نتناول المحاسبة البيئية في هذا البحث رؤية جديدة تطورات مع تطور تعاطي المعرفة الحديثة في نموها المطرد تكنولوجيا واقتصاديا واجتماعيا وسياسيا بعد أن احتلت المحاسبة البيئية Environmental Accounting مكانة متقدمة وذلك بالاستفادة من القياسات والإحصاءات عن البيئة بصفة شاملة والارتباط الوثيق بالمفاهيم المحاسبية وتلك دعوة للمناقشة نحو تطبيق أسلوب محاسبي يتلائم مع ذلك الاتجاه وإن كان يستدعي ذلك ضرورة تضافر الجهود لتوفير القياسات المختلفة عن عمليات الرصد البيئي مع قبول العديد من البيانات ذات الصلة بالتغيرات في الموارد البيئية[86]ص50

تعرف المحاسبة البيئية بأنها ذلك الفرع المحاسبي الذي يشمل على مجموعة المبادئ المحاسبية لحصر وتقييم العمليات البيئية والموارد الطبيعية التي تحدث خلال الفترة، هذا بالإضافة إلى إعداد تقارير دولية توضح ما يوجد بالدولة من الموارد الطبيعية في تاريخ معين، بالإضافة إلى الموارد الطبيعية التي تم استغلالها ويطلق عليها كذلك المحاسبة القومية الخضراء. [87]صص 77-78

إن إعداد تقارير مستقلة بشأن المحاسبة في مجال الموارد الطبيعية يعد أحد عناصر مراجعة البيئة والمحاسبة في مجال الموارد الطبيعية ضمن نظام المحاسبة الوطنية (القومية) على مستوى المشروع فإنها الأونة الأخيرة ظهر في الأدب المحاسبي بعض الآراء الجيدة في بيئة الإنتاج الحديثة التي نادى بضرورة إيجاد آليات لمعالجة المشاكل البيئية حيث أن المحاسبة ما هي إلا محصلة للبيئة التي تعمل في نطاقها فأصدرت المحافل المحاسبية والمهنية بالعديد من معايير المحاسبة والمراجعة الدولية والمحلية والتي عنت بإصدار مبادئ ومفاهيم محاسبية تتعلق بالدور المحاسبي في معالجة المشاكل البيئية للوحدات الاقتصادية ذات التأثير السلبي على البيئة. [86]صص 50-51

ويخلص الباحث مما سبق أنه يمكن تعريف المحاسبة البيئية على أنها نظام معلومات محاسبي يأخذ في الاعتبار أثر الأحداث البيئية ذات الصلة بنشاط المؤسسة على القياس والإفصاح المحاسبي، ويستهدف إنتاج المعلومات المستوفية لخصائصها النوعية، وتوصيلها إلى أصحاب المصلحة في المؤسسة من خلال التقارير المعدة وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

تهدف المحاسبة البيئية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف وهي: [87]ص78

- 1- حصر الموارد الطبيعية المتواجدة في البيئة في تاريخ معين .
- 2- القياس المحاسبي للموارد الطبيعية، التي تم استخدامها خلال الفترة .
- 3- إعداد التقارير الدولية، التي توضح الموارد الطبيعية التي تم استخدامها خلال فترة معينة .
- 4- التقييم المحاسبي للعمليات البيئية التي تمت خلال الفترة المحاسبية.

يؤدي الاعتماد على نظام المحاسبة البيئية العينية إلى التعبير عن العمليات البيئية، في شكل وحدات عينية تعطي مؤشرات كمية، عينية، عن الزيادة أو النقصان، في حجم الاحتياجات المتاحة من الموارد الطبيعية، بالإضافة إلى التغيرات التي تطرأ على المؤشرات، والمعدات البيئية، السائدة بالمناطق المحلية، نتيجة استخدام مثل هذه الموارد، وترجع أهمية تواجد نظم المحاسبة العينية للبيئة والموارد الطبيعية إلى مايلي: [88]ص 21

- إعداد بيانات في شكل عينية تمكن من إنتاج البيانات البيئية الإحصائية، التي تمكن أجهزة الدول من تحديد المناطق التي تخضع للتقييم البيئي المستمر والتي لا تخضع لذلك التقييم .
- تخفيض الضغوط البيئية الناتجة عن الإسراف في استهلاك الموارد الطبيعية، وذلك عن طريق إعداد بيانات محاسبية بشكل وحدات عينية، توضح كمية الموارد التي يمكن الحد من استخدامها، بغرض تخفيض الضغوط البيئية، ومنع التلوث الذي يؤدي إلى الأضرار بها .
- تهدف المحاسبة العينية للبيئة والموارد الطبيعية إلى وصف العلاقة بين المجتمع والأنشطة الاقتصادية، الاجتماعية، العامة، وبين الموارد الطبيعية من ناحية، وبين البيئة من ناحية أخرى.

رابعاً: التقدم الدولي في مجال المحاسبة البيئية [87]ص ص79-81

لقد تكررت، في المؤتمرات الدولية، المطالبة بتوحيد مفهوم التنمية المستدامة إلى تطوير منهجيات وذلك، باشتراك برنامج الأمم المتحدة للبيئة، مع البنك الدولي، في البحث عن إمكانية استخدام المحاسبة المادية والنقدية في مجال الموارد الطبيعية والبيئية، وتطوير مؤشرات عامة للإجراءات والمنتجات المعدلة بيئياً والمستدامة، وقد نتج عن هذه الجهود، تحقيق قدر كاف من التقدم لتطوير الروابط بين المحاسبة البيئية ونظام الحسابات القومية، وقد أتاح هذا التطور لنظام الحسابات القومية فرصة لدراسة كيفية ربط مختلف مفاهيم، وتعريف وتصنيفات، وجداول المحاسبة البيئية ومحاسبة الموارد الطبيعية مع نظام الحسابات القومية .

ويتميز النظام المقترح ببيانه التدريجي على مراحل :

المرحلة 1 : وتقتصر على المجالات البيئية التي تتوفر لها قاعدة معلومات، وتشمل المعطيات النقدية المتعلقة بالبيئة، على سبيل المثال معلومات عن حماية البيئة، ومعلومات متعلقة بالتأثير العكسي للتلوث البيئي في السكان .

المرحلة 2 : تتضمن هذه المرحلة المعلومات النقدية عن علاقة بين الاقتصاد والبيئة مترابطة مع معلومات مادية عن الاستخدام الاقتصادي للبيئة ووضع الأرصد البيئية الطبيعية.

المرحلة 3 : وهي تعطي صورة شاملة للعلاقات الاقتصادية البيئية المتبادلة من خلال المعلومات النقدية والكمية للاستخدام الاقتصادي للبيئة وإجهادها، وتشمل توسيع مفهوم الإنتاج ليشمل نشاط الاقتصاد المنزلي ومعالجة حماية البيئة كنشاط إنتاجي .

وبناء على العلاقات المتبادلة بين النشاطات الاقتصادية والبيئة، يقدم المشروع المقترح تصورا لجدول مدخلات ومخرجات تتعلق بالبيئة، وتساعد على تحليل التشابكات بين مختلف القطاعات الاقتصادية، وأشكال استخدامها للبيئة، كما تساعد في دراسته إجهاد البيئة وتلويثها من خلال التبادل العلمي للسلع المحقق من استخدام الموارد الطبيعية تبعا لزيادة أو انخفاض معدلات تلوث البيئة وإستنزاف الموارد نتيجة لاستغلالها المفرط. [87]

2.3.3. محاسبة الموارد البشرية

أولا: أهمية العنصر البشري في المؤسسة وسبل تطويره

شهد حقل الموارد البشرية في الآونة الأخيرة اهتماما ملحوظا بشكل عام، وخاصة في الاتفاق الكبير على عمليات التنمية والتطوير، وهذا يرجع إلى متطلبات وقناعة الإدارة بأن المؤسسة لا يمكن أن تحقق الأهداف المرجوة من الأصول المادية دون الاهتمام بالأصول البشرية، من خلال سياسات واستراتيجيات تتصف بالكفاءة والفعالية في كل الوظائف إدارة الموارد البشرية مثل التدريب، تخطيط القوة العاملة الاستقطاب والاختيار والتعيين تقييم الوظائف تحليل العمل تقييم الأداء... الخ

تعمل الإدارة الرشيدة على رفع كفاءة الأداء وحسن توجيه واستخدام المجهودات الإنسانية التي تبذل في المؤسسة، وتعمل على ابتكار طرق جديدة مبسطة للعمل وتحسين المعدات والتسهيلات المستخدمة بالإضافة إلى تحسين العلاقات الإنسانية بين العاملين في المؤسسة وذلك لتحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف [36]ص3

أن المؤسسات اليوم لا مناص لها من التفاعل الإيجابي مع الاتجاه الحديث لنظام عولمة الاقتصاد إذا ما أرادت البقاء والنمو والاستمرار في عالم الأعمال ، فمن أوجه التحديات والتفاعل، الاهتمام المتزايد بالعنصر البشري، وخاصة فيما يتعلق بالتدريب والتنمية الإدارية لكافة المستويات الإدارية.

هذا المدخل الذي يعتبره بعض رجال الإدارة من المداخل الأساسية للنجاح، وأن ما ينفق عليه من جهد ووقت ومال، له مبرراته التي يمكن تحديدها في النتائج المتوقعة منه التي من بينها الآتي [89]ص650

1- زيادة معدل أداء الأفراد (الإدارة والعاملين)

2- كفاءة وفعالية العمليات الإنتاجية.

3- الجودة الشاملة في أعمال المنتظمة.

4- كفاءة وفعالية برامج التسويق.

5- ارتفاع الروح المعنوية للعاملين، ودرجة رضائهم وولائهم للمنظمة.

6- انخفاض معدل الغياب والتأخير ودوران العمل والشكاوي.

وقد قدم تايلور * المفهوم الذي حدد عناصر عملية الإدارة كما يلي: [90]ص9

الإدارة هي التحديد الدقيق لما يجب على الأفراد عمله، ثم التأكد من أنهم يؤدون تلك الأعمال بأحسن وأكفأ الطرق.

كما قد قام أيضا بدراسة ميدانية لمشاكل الصناعة والجهد الإنساني في شركة الحديد والصلب التي كان يعمل بها، وقدم ضمن أهم آرائه في الإدارة كتابه الذي نشره في سنة 1911 بعنوان: "مبادئ الإدارة العلمية".

Principles of Scientific Management من أهم هذه المبادئ ما يلي: [27]ص15

- إيجاد طريقة علمية لكل عنصر من عناصر العمل الذي يؤدي كل فرد و إحلال ذلك محل الطرق العفوية التي كانت متبعة في السابق
 - اختيار وتدريب وتطوير القوة العاملة في المصنع على أسس علمية وذلك بدلا من الطريقة السابقة المتمثلة في ترك العامل ليختار العمل الذي يراه وكذلك ترك العامل يدرّب نفسه حسبما يراه هو أيضا
 - خلق روح من التعاون الصادق ما بين الإدارة والعمال لضمان تنفيذ العمل وفقا للطريقة العلمية الموضوعية
 - تقسيم الوجودات ما بين الإدارة والعمال بأصبغة متساوية كل بما يتناسب ووضعها في المنظمة وذلك بدلا من إلقاء كل الأعباء على العاملين كما أن متبعا في السابق
- ومن هنا يمكن تحديد بعض العناصر الأساسية للإدارة [90]ص9
- 1- هدف أو أهداف أو نتائج يراد تحقيقها.
 - 2- أنشطة أو {راءات يمكن استخدامها لتحقيق تلك الأهداف.
 - 3- مجهود بشري يعتمد على عدد من الموارد والإمكانات المادية في أداء الأنشطة المحققة للأهداف .
- أي أن:

$$\text{الإدارة} = \text{أنشطة} + \text{أهداف} + \text{مجهود بشري}$$

وتعدد الأهداف التي تسعى إليها المؤسسة يرجع إلى تعدد الأفراد المتصلين بها هم أصحاب المؤسسة القوة العاملة المجتمع ككل ومهمة الإدارة هي إرضاء هؤلاء الأفراد والتوفيق بين هذه الأهداف بشكل عادل حتى تحافظ الإدارة على المؤسسة وتعمل على استمرارها ونجاحها.

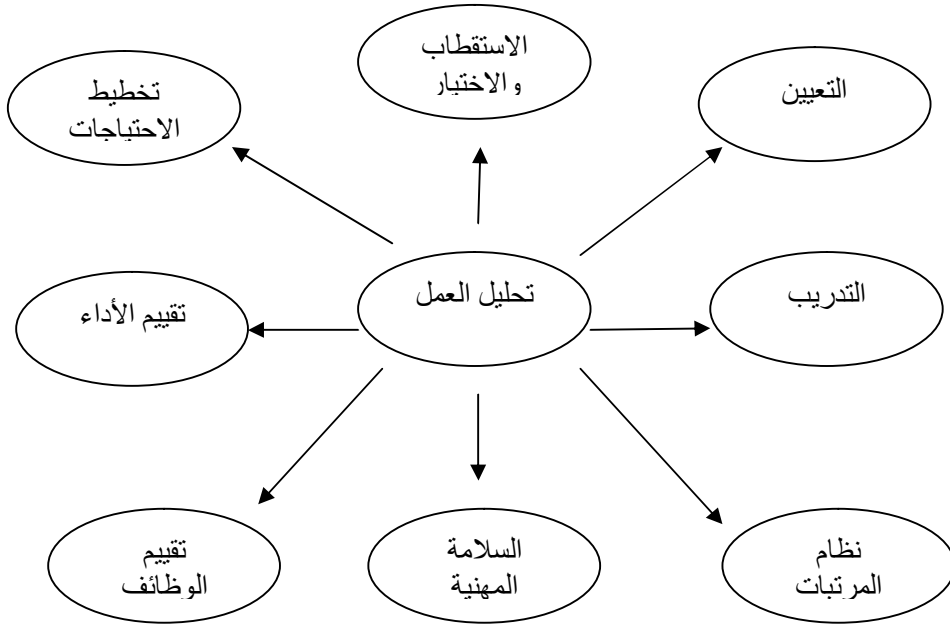
ويؤكد أحد الكتاب أهمية العنصر البشري بقوله: إن العنصر البشري (ممثلا في أنماط السلوك المختلفة التي تصدر عن الأفراد في المواقف المتباينة) يعتبر عاملا أساسيا في تحديد نتائج العمل والنشاط في مختلف المجالات الإدارية، وعلى ذلك فإن قدرة الإدارة على تحقيق ما تصبوا إليه من أهداف تتوقف جزئيا على ما تقوم به مجموعات الأفراد من تصرفات وأفعال[90]

ونجد اصطلاح الموارد البشرية Human Resources اصطلاحا حديثا والذي حل تدريجيا محل اصطلاح الأفراد Personnel نتيجة توسع وعمق هذا المجال من الدراسة، وقد كانت سنة 1990 هي نقطة التحول لهذه الثورة التدريجية عندما قامت الجمعية الأمريكية لإدارة الأفراد وهي أكبر منظمة متخصصة في مجال الإدارة بتغيير المصطلح إلى إدارة الموارد البشرية ليتماشى مع زيادة الأدوار الإستراتيجية للموارد البشرية في المنظمات وليصبح مدير الموارد البشرية شريكا كاملا في الأعمال المتعلقة بالتخطيط الإستراتيجي [89]ص651.

أن وظائف إدارة الموارد البشرية متعددة وتختلف من منظمة لأخرى حسب طبيعة العمل وحجمه والظروف البيئية الداخلية والخارجية للمنظمة، فمن بين هذه الأنشطة تحليل العمل، تخطيط الاحتياجات البشرية، الأجور والمرتبات والمزايا والتعويضات السلامة المهنية تقييم الوظائف، التدريب، تقييم الأداء... الخ .

وتعتبر وظيفة تحليل العمل حجر الأساس لكل وظائف إدارة الموارد البشرية، فبعد تحديد الأهداف وتحديد الأنشطة والأعمال المطلوبة لتحقيق هذه الأهداف تقوم الإدارة بعملية تحليل هذه الأعمال أو هذه الأنشطة كخطوة أولى وضرورية من أجل تحقيق المهام الوظيفية التي تقع على عاتق إدارة الموارد البشرية بكفاءة وفعالية وقبل عملية التحليل الوظيفي هناك بعض الخطوات الأساسية تقوم بها الإدارة لضمان سلامة عملية التنفيذ وهي: [89] صص 652-653

- 1- تحديد الطريقة التي سوف تستخدم في تحليل العمل
- 2- اختيار الأفراد المسؤولين عن عملية التحليل الوظيفي
- 3- تحديد البيانات والمعلومات المطلوب توفرها
- 4- أعداد وتدريب الأفراد المسؤولين عن تحليل العمل
- 5- تعريف العاملين ببرنامج وأهداف وأهمية تحليل العمل
- 6- إقناع الإدارة العليا بأهمية تحليل العمل في تطوير المنظمة لضمان الدعم المادي والمعنوي ويمكننا تلخيص وتوضيح عملية تحليل العمل والوظائف الأخرى في إدارة الموارد البشرية.



الشكل رقم 10: العلاقة بين وظيفة تحليل العمل والوظائف الأخرى في إدارة الموارد البشرية [89]

ص 653

ثانياً: تعريف محاسبة الموارد البشرية

وضع المحاسبون والإداريين والسلوكيون تعريفات ومفاهيم متعددة المحاسبة الموارد البشرية باعتبارها حقلاً في الفكر المحاسبي والإداري ويدخل في نطاق كل تخصص، فتعرفها جمعية المحاسبة الأمريكية محاسبة الموارد البشرية بأنها عملية تحديد وقياس الموارد البشرية وإمداد الوحدات الإدارية المعنية بهذه المعلومات [91] ص 19 ويمكن تعريف محاسبة الموارد البشرية بأنها عملية تحديد قيمة الموارد البشرية ومعرفة كيفية معالجتها، ومن ثم التعرف على التغيرات التي تطرأ عليها لإظهار القيمة الحقيقية للأصول الإنسانية وإمداد الأطراف المعنية بهذه المعلومات [84] ص 290

ولقد عرف (Flamholt) المحاسبة عن الموارد البشرية بأنها تعني المحاسبة عن الموارد البشرية المحاسبة عن الأفراد كونهم موارد في المشروع وتقوم على قياس تكلفة وقيمة الأفراد الموجودين بهذا المشروع [84]

كما يعرفها (برومن) من أوائل الذين كتبوا في هذا الموضوع بأنها عملية قياس ديناميكية العنصر الإنساني في المنظمة وإعداد التقارير اللازمة عن ذلك [91] ص 19

وظهر اتجاه بينهم يدعو إلى تصميم نظم المحاسبة الموارد البشرية

Human Resource Accounting تختص بتوفير المعلومات المناسبة عن هذه الموارد المستخدمى القوائم والتقارير المحاسبية في عملية اتخاذ القرارات وقد تحدد الإطار العام لنظام محاسبة الموارد البشرية (HRA) في تعريف صدر بهذه الخصوص عن جمعية المحاسبين الأمريكيين (AAA) ينص على ما يلي:

مجموعة من المفاهيم والمبادئ والأساليب والإجراءات تحكم عملية تحديد ثم قياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية، وذلك بقصد إيصالها بعد ذلك للأطراف ذات المصلحة [6]ص430

اجتمع علماء السلوك والإدارة مع علماء المحاسبة، فينظر (ليكارت) وهو أول من بحث من السلوكيين في هذا المجال على محاسبة الموارد البشرية، على أنها عملية التقدير الدقيق للقيمة الحالية والمستقبلية (للأصول الإنسانية) وبينما تعتبر القوى العاملة أو التنظيم الإنساني على رأس هذه الأصول هي المجال الرئيسي لاهتمام محاسبة الموارد البشرية، إلا أن (ليكارت) و(بورز) يدخلان ضمن هذه الأصول ولاء المستهلكين والموردين المستثمرين، وسمعة المنطقة في المنطقة. [92]ص178

ونج الاهتمام المتزايد من قبل المحاسبين نحو معالجة الموارد البشرية عن عدة عوامل أهمها:

[6]صص 430-431

1- الأهمية المتصاعدة للمواد غير الملموسة عامة، والبشرية منها على وجه الخصوص في المشروعات الحديثة. هذا بالإضافة إلى النمو المضطرد في أنشطة مشروعات الخدمات كمكاتب الاستثمارات، ومكاتب تدقيق الحسابات، وشركات التأمين ... إلخ حيث تعتبر الموارد البشرية في مثل هذه المشروعات الجزء الأهم من مواردها.

2- الاتجاه المتزايد في المشروعات الحديثة نحو تكوين نظم للمعلومات Information Systems هدفها تزويد الأطراف ذات المصلحة، بمعلومات مناسبة حول القوى العاملة في المشروع والإفصاح عما يحدث في قيمها من تغيرات.

3- انفتاح المحاسبة من هذه العلوم السلوكية Behavioral Sciences وبذلك اكتسبت المحاسبة من هذه العلوم، كثيرا من المفاهيم التي ساهمت في تحسين و تطوير طرقها وأساليبها في القياس بشكل عام، وفي مجال الموارد البشرية بشكل خاص.

هذا ومع اتفاق المحاسبين على أهمية توفير البيانات المناسبة عن الموارد البشرية في المشروع

الاقتصادي، إلا أنهم يختلفون في وجهات نظرهم حيال هذه المسألة من زاويتين:

الأولى: حول طبيعة هذه الموارد من الناحية المحاسبية، أي في كيفية معاملتها في مصروف [93]ص

صص 152-154

ويرى الباحث ويدعو إلى اعتبارها أصلاً من أصول.

والثانية: أنهم يختلفون كذلك حول طرق وأساليب قياس تكلفة هذه الموارد ومن ثم حول كيفية الإفصاح عن قيمتها في القوائم والتقارير المحاسبية.

ثالثاً: أهداف محاسبة الموارد البشرية

يعتبر الهدف العام للمحاسبة كأداة من أدوات الإدارة هو تقديم المعلومات الصحيحة والموقوتة عن الموقف المالي والالتفاسي للمنظمة، وذلك مع مراعاة الإطار البيئي - التنظيمي والتكنولوجي - الذي تعمل فيه المنظمة، ولا يخرج هدف محاسبة الموارد البشرية عن جوهر ذلك. إذ تهدف هذه إلى توفير المعلومات الضرورية عن العنصر البشري للمنظمة، مما يساعد الإدارة على اتخاذ القرارات السليمة فيما يتعلق بذلك العنصر كما تهدف أيضاً إلى جذب انتباه الإدارة إلى أهمية الموارد البشرية ومساعدتها في قياس هذه الموارد وتقييمها وتطويرها. [94]ص7

تقوم محاسبة الموارد البشرية على الأهداف التالية: [84]ص ص292-293

- 1- إيجاد طرق قياس يعتمد عليها في معرفة تكلفة الموارد البشرية.
 - 2- وضع التقارير المالية الصحيحة على نشاط المؤسسة.
 - 3- تقييم الإدارة بطريقة سليمة وأكثر كفاءة.
 - 4- إصدار القرارات المالية السليمة عن المؤسسة سواء بواسطة الإدارة أو بواسطة الأشخاص الخارجيين المعنيين.
 - 5- توفير معلومات عن كفاءة المديرين عن استخدام أصول المؤسسة البشرية.
 - 6- تنظيم و تنسيق استخدام كافة الموارد في المؤسسة سواء أكانت طبيعية أو مالية أو بشرية.
 - 7- إجراء المقارنات بين المشروعات المتنافسة على أساس سليم.
 - 8- مساعدة الإدارة في التخطيط و الرقابة على استخدام الموارد البشرية بصورة أكثر فاعلية.
- و قد حددت جمعية المحاسبة الأمريكية ثلاثة أهداف رئيسية لمحاسبة الموارد البشرية كما يلي: [91]ص ص 22-23

- 1- القياس: أي تقدير تكلفة وقيمة العنصر البشري، باستخدام طرق ونماذج و معايير موضوعية.
 - 2- التطبيق: و يعني تصميم النظام المحاسبي الملائم للاستفادة من المقاييس الموضوعية.
 - 3- النتائج الإنسانية: وتتضمن تحليل أثر محاسبة الموارد البشرية على التنظيم الإنساني للمنظمة، من حيث اتجاهات العاملين وسلوكهم وأدائهم.
- ومن ثم فإن محاسبة الموارد البشرية تسهم في تحقيق هدف أشمل وهو كفاءة استخدام القوى العاملة المتاحة، وتقييم وتحليل العمل المباشر، فحيث أنها تتعامل مع قيمة الاستثمار في الأصول الإنسانية والنتائج الاقتصادية، كما أنها تساعد الإدارة على اتخاذ القرار السليم وبالأخص على حسن اختيار الأفراد

المتميزين والملائمين، وتدريبهم وتحفيزهم والاستفادة من طاقاتهم وقدراتهم وجهودهم إلى الحد الذي يحقق مصالح هؤلاء الأفراد إلى جانب مصلحة العمل وعلى ذلك فمن الأهمية بمكان رسم إطار فكري أو فلسفي لمحاسبة الموارد البشرية وتصميم وتدقيق النظام المحاسبي الذي يوفر البيانات الدقيقة لاتخاذ القرارات الملائمة وإجراء البحوث التطبيقية والميدانية للتعرف على العوامل التي تحقق فعالية ومردودية محاسبة الموارد البشرية.

رابعاً: فروض محاسبة الموارد البشرية

تقوم محاسبة الموارد البشرية على الفروض الأربع التالية: [84] ص ص 293-294

1- إن الأفراد ذو قيمة كمورد بشري للمؤسسة:

إن الأفراد العاملين لدى المؤسسة يعتبرون ذو قيمة كمورد للمؤسسة، حيث أن الأفراد قادرون على إعطاء خدمات للمؤسسة سواء حالياً أو مستقبلياً وهذه الخدمات لها قيمة اقتصادية للمؤسسة، وهنا يمكن أن نقول أن الأفراد يعتبرون موارد للمؤسسة بسبب خدماتهم الحالية والمستقبلية.

2- أن قيمة الموارد البشرية تتأثر ينمط الإدارة الموجودة في المؤسسة:

إن قيمة الأفراد كمورد للمؤسسة تتأثر بالطريقة التي تقيم بها إدارة هؤلاء الأفراد فيمكن زيادة قيمة موارد المؤسسة البشرية أو المحافظة عليها نتيجة للتصرفات الإدارية التي تتخذها تجاه هؤلاء، فمثلاً يمكن زيادة قيمة الموارد البشرية عن طريق زيادة الكفاءة بواسطة تكثيف الدورات التدريبية للعاملين مما ينعكس إيجابياً على زيادة الإنتاجية.

3- ضرورة وجود معلومات عن محاسبة الموارد البشرية:

إن وجود معلومات عن قيمة الموارد البشرية بالمؤسسة ضروري من أجل إدارة الأفراد بكفاءة وفاعلية باعتبارهم أهم مورد، لذلك فإن هذه المعلومات تفيد جهات داخلية كالإدارة التي سوف تسعى إلى تنمية الأفراد العاملين لديها وتوزيعهم على العمل ووضع نظام للأجور والحوافز مما يساعد على زيادة قيمة الموارد البشرية، وبالتالي زيادة الإنتاجية، كما أن هذه المعلومات تفيد جهات خارجية كالمستثمرين والمقرضين فالمؤسسة التي يتوفر لديها أفراد عاملين متميزين ذو كفاءة ومهارة عالية، تحقق في الغالب أرقام ربح مرتفعة عن نظيراتها من المؤسسات التي يقل فيها مستوى كفاءة أفرادها العاملين.

4- إن العنصر البشري يعتبر أحد أصول المؤسسة:

وبناء على هذا يزعم المحاسبون أنه يمكن تطبيق مفهوم الأصول على العنصر البشري، حيث أنه يعطي للمؤسسة منافع اقتصادية ويمكن تقدير قيمته (مورد اقتصادي يعطي منفعة مستقبلية)

[91] ص 24

ونجد أيضاً من أهم الفروض التي قامت عليها محاسب الموارد البشرية في نظر المفكرين هي

كما يلي: [91] ص ص 93-95

- 1- العنصر البشري يعتبر موردا من موارد المنظمة.
 - 2- يمكن إطلاق مفهوم الأصول على العنصر البشري.
 - 3- إن استخدام الأصول الإنسانية يتضمن تكلفة اقتصادية تتحملها المنظمة.
 - 4- إن قيمة الأصول الإنسانية تتأثر بالنمط القيادي للإدارة.
 - 5- هناك حاجة المحاسبة الموارد البشرية.
- وهكذا كما رأينا سابقا أن الفكر المحاسبي قد تطور جنبا إلى جنب مع الفكر الإداري حتى وصل وانتهى بالنمط الإداري الفعال الذي بدأ يلقي مسؤولية زيادة قيمة الموارد البشرية على الإدارة من خلال مراعاة أركان القيادة الأساسية نجا سلوكها مع العناصر البشرية – وهي الثقة والمهارة والمودة في العلاقات أن المؤسسة التي لها ميزة تنافسية مصدرها العنصر البشري، وما يملكه من مهارات فكرية وإنسانية وفنية، تستطيع أن تحقق الآتي: [89]ص654
- 1- ضمان النجاح صناعة القرار وتنفيذه .
 - 2- كفاءة وفعالية العمليات الإنتاجية .
 - 3- دقة تحليل الفرص والتهديدات الحالية والمتوقعة في بيئة العمل.
 - 4- التكيف والتفاعل الإيجابي مع التطور التكنولوجي.
- أن من خلال هذه النتائج المحققة تستطيع المؤسسة أن تضمن مركز تنافسي مرموق، وزيادة في الحصة السوقية، التي تعتبر إحدى مقاييس تقييم أداء المنظمات في تحقيق أهدافها، والتي من أهمها هدف البقاء والنمو في السوق.
- خامسا: محاسبة الموارد البشرية ومشكلات التطبيق [91]صص 95-96
- لا زالت فكرة محاسبة الموارد البشرية تتعثر نظرا للشكوك المحيطة بإمكانية اختيار صحة الفروض التي قامت عليها ولصعوبة قياس مدى الاستفادة من الموارد البشرية بالنسبة للفترة الواحدة على حده والفترات المستقبلية لقد كان الإنسان وسيظل حر الإدارة، من المستحيل امتلاكه وبالتالي وجب استبعاد من الأصول المملوكة كما أن من الصعب ضمان ارتباطه بالمنظمة، نظرا للديناميكية الفعالة في عالم الأعمال وبالتالي يجب استبعاده من الأصول التشغيلية، أضف إلى ذلك أن مشكلات التقييم المختلفة لم تترك وراءها أية فرصة توحى بالتفاؤل لإمكانية تطبيق فكرة محاسبة الموارد البشرية، وإن كانت بعض الشركات حاولت بمساعدة المختصين تطبيق الفكرة وتقييم الأصول الإنسانية على أساس التكلفة التاريخية إلا أن النتائج وجهة نظرا العمق الفكري للجوانب المالية والمحاسبة جاءت بالمرّة غير مرضية وذلك بسبب عدم الحفاظ على العلاقات المالية والارتباطات الخاصة بالفروض المحاسبية والدلالات والمعلومات المتفق على معانيها بالنسبة للأرصدة التي تظهر بالقوائم المالية للمنظمة

هذا بالإضافة إلى تصعيب مهمة المراجعة المالية والإدارية والاجتماعية ، وسياسات الإفصاح والعلانية ، والقابلية للتطبيق، والأخذ بالقواعد والمبادئ المحاسبية الراجحة وكلها من مستلزمات أي نظام أو فكر محاسبي.

3.3.3. محاسبة المسؤولية الاجتماعية

أولاً: مفهوم محاسبة المسؤولية الاجتماعية

في ضوء المشاكل الاجتماعية المتفاقمة والتي جاءت متزامنة مع التطور العلمي والتكنولوجي، بل جاءت كنتيجة طبيعية لها، أصبح من الضروري البحث عن الحلول العلمية لهذه المشاكل من جهة والاعتراف بالمسؤولية الاجتماعية لمؤسسات الاقتصادية من جهة ثانية وهذا الأمر يتطلب تطوير النظرة نحو مؤسسات الاقتصادية وعدم حصر نشاطها بالجانب الاقتصادي فقط، بل التفكير بما يمكن أن تؤديه تجاه المشاكل الاجتماعية المتفاقمة. يوم بعد يوم، وباعتبار أن لهذه المؤسسات التزامات بجانب حقوقها تجاه المجتمع الذي يوفر لها متطلبات البيئة الاقتصادية الصحيحة.

وهذا أدى إل ظهور ما يسمى بمفهوم المسؤولية الاجتماعية. ويهدف هذا المفهوم باعتباره أن المؤسسة يجب أن لا تكتفي باستغلال الموارد المتاحة لها بما يخدم أهدافها الاقتصادية بل أن مسؤوليتها تمتد إلى مواجهة المتطلبات الاجتماعية أيضا. فاكساب ثقة الجمهور ورضا المستهلكين يساعد في خدمة أهداف المؤسسة الاقتصادية، وعلى هذا الأساس فلا بد للمؤسسة أن تساهم في تحقيق رفاهية المجتمع عن طريق تحسين الظروف البيئية والحد من الآثار السلبية التي يسببها نشاطها للبيئة المحيطة عن طريق تقليص التلوث وتحقيق التنمية الاقتصادية، كما أن رعاية شؤون العاملين وتحقيق الرفاهية الاجتماعية لهم والاستقرار النفسي سيجعل منهم أكثر إنتاجية من خلال تنمية قدراتهم الفنية والإنتاجية وتوفير المن الصنعي والرعاية الصحية والاجتماعية لهم مما ينعكس بدوره على خدمة نشاط المؤسسة.

[95]ص199

وفيما عرفه آخرون كما يلي: المحاسبة الاجتماعية فرع من فروع المحاسبة يهدف إلى تحديد نتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي من مدخل الاجتماعي **Sociale Approach** وذلك باعتبارها – أي المؤسسة- عضو فاعلا في المجتمع ترتبط بالفئات الأخرى فيه ضمن علاقة تعاقدية مستمدة من قواعد العقد الاجتماعي الذي يجمع بين مصالح تلك الفئات. [39]ص50

يمكن صياغة تعريف للمسؤولية الاجتماعية: بأنها القرارات والتشريعات التي تحدد مصالح ومتطلبات المنظمات بمختلف أنواعها ضمن المجتمع الواحد من خلال مدى تفاعلها وقيامها بمسؤوليات الاجتماعية إلى جانب مسؤوليات الاقتصادية، واستنادا إلى ذلك نستطيع تحديد مفهوم للمحاسبة الاجتماعية بأنها: منهج لقياس وتوصيل المعلومات المترتبة على قيام الإدارة بمسؤوليات الاجتماعية

بمختلف الطوائف المستفيدة داخل المجتمع ، بشكل يمكن من تقييم الأداء الاجتماعي للمنظمة.

[95]ص199

بناء على تعريف الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونيين يوضح (مطر) التزام المؤسسة لا يبقى محصورا بالمحافظة على مصالح الملاك Stockholders فقط، بل المحافظة أيضا على مصالح الفئات الأخرى في المجتمع Stockholders، كما أن نتيجة أعمال المؤسسة لا تتحدد بالأسلوب التقليدي لمقابلة الإيرادات بالنفقات، بل يجب توسيع نطاق هذه المقابلة لتشمل أيضا التكاليف والمنافع الاجتماعية- فإذا كانت نتيجة هذه المقابلة أن تزيد المنافع أو الفوائد الاجتماعية المحققة من نشاط المؤسسة عن التكاليف الاجتماعية ممثلة بالموارد الاجتماعية التي استنفدتها المؤسسة في تنفيذ لأنشطتها تكون النتيجة ربحا أو منفعة اجتماعية (Social Benefit (profit، أما إذا حدث العكس أي أن تزيد التكلفة الاجتماعية عن المنافع أو الفوائد الاجتماعية المحققة تكون النتيجة حينئذ خسارة اجتماعية

Social loss . [6]ص417

ثانيا: الفروض والمبادئ الهامة لنظام محاسبة المسؤولية الاجتماعية

يقوم نظام محاسبة المسؤولية الاجتماعية SRA* على أربعة فروض هي : [96]صص20-35

- 1- أن على المؤسسة التزامات تجاه المجتمع الذي تعمل فيه وبأنها أي المؤسسة تقبل تحمل هذا الالتزام.
- 2- أن الموارد الاقتصادية للمجتمع نادرة ومحدودة، ولأنها كذلك يتوجب استغلالها بفاعلية قصوى وبشكل يؤدي إلى تعظيم العائد الاجتماعي المحقق من الاستثمار الاجتماعي .
- 3- وهكذا وتأسيسا على ما سبق، لا يمكن اعتبار الموارد الاقتصادية العامة التي تستنفدها المؤسسة في نشاطها الاستغلالي التشغيلي كالماء والهواء سلعا مجانية وإنما موارد اقتصادية اجتماعية يتوجب على المؤسسة تعويض المجتمع عما تستنفذه منها.
- 4- للمجتمع الحق في الاطلاع على مدى تنفيذ المؤسسة لالتزاماتها تجاهه وذلك ضمن الأسس والمبادئ المتعارف عليها للإفصاح المحاسبي.

ثالثا: مشاكل المحاسبة الاجتماعية [95]صص200-201

إن التحدي الذي يواجهه مصممي التقارير الاجتماعية هو صعوبة فصل التكاليف الاجتماعية عن التكاليف الاقتصادية، فالتشابه بين الأنشطة الاجتماعية إلى والنشطة الاقتصادية نابع من طبيعة نشاط المؤسسة الذي يؤدي إلى مشاكل كيفية القياس لكل نشاط بشكل مستقل. وإذا كانت مشكلة التداخل بين التكاليف الاجتماعية والاقتصادية تمثل أهم مشكلة للمحاسبة الاجتماعية، فإن هناك مشاكل أخرى على مستوى القياس المحاسبي الاجتماعي من جهة ثانية. وهنا نستطيع أن نقول بأن أهم مشاكل القياس المحاسبي الاجتماعي وهي:

1- مشكلة قياس التكاليف الاجتماعية على مستوى المنظمة.

2- مشكلة قياس العوائد (المنافع) الاجتماعية على مستوى المنظمة.

3- مشكلة خلق المعايير الاجتماعية الملائمة للقياس المحاسبي.

ولهذا فإن أهم مشاكل التقرير المحاسبي للنشاط الاجتماعي تتبلور في مشكلة الوقوف على أسلوب وطريقة التقرير الاجتماعي ومشكلة استحداث قواعد محاسبية للاتصال المحاسبي الاجتماعي وصولاً إلى مشكلة استحداث المعايير الملائمة لإعداد القوائم الاجتماعية.

نجد مفهوم محاسبة المسؤولية **Accountability** ينظر إليه على أنه أفضل مدخل لتحقيق أهداف المجتمع المتمثلة في العدالة والفاعلية، وهذا لأن التقارير المالية للشركات، تقدم معلومات ملائمة من خلال النظرة الاجتماعية الواسعة، لذا فإنه داخل مفهوم محاسبة المسؤولية لا يفترض أن مصالح مجموعة معينة من المستخدمين أهم من مصالح المستخدمين الآخرين، كما أن احتياطات حملة الأسهم والأسواق المالية ليست هي الاحتياجات الوحيدة التي يتم الاهتمام بها، حيث إن احتياجات المجتمع والعامّة هي السائدة. [23]ص133

ويرى الباحث أن مفهوم محاسبة المسؤولية هو مفهوم اجتماعي (النواحي و الجوانب) وليس مرتكز على النواحي الاقتصادية ، أي الربط بين النواحي الاقتصادية والاجتماعية، فما على المؤسسات أن تقدم بعض التقارير والمعلومات التي تراعي التوجه الاجتماعي، لأن التطور الحقيقي الحديث للمحاسبة جاء كاستجابة لتلبية متطلبات واحتياجات مجتمعاتها. ومن هنا التوسع والزيادة على المستوى الجزئي والكلي. كما نلاحظ أن معظم الدول النامية وبالأخص الجزائر منشغلة في برامج للتطور الاقتصادي والاجتماعي أي التنمية ومؤشراتها، والدخل الوطني الخام... الخ إلا أنها ترعي للشعور الجماعي بأن المؤسسات والهيئات يجب أن تكون مسؤولة اجتماعياً، أي المؤسسات والهيئات التي تعمل داخل حيز الدولة معينة يحتمل أن تكون مسؤولة اجتماعياً، المسؤولية في الدول النامية هي الدعم والمساهمة في تحقيق الهدف الوطنية للدولة الرفاهية الاقتصادية،... الخ، وأيضاً مسؤولين ومدراء المؤسسات والهيئات مسؤولين عن كل تحقيق الهدف الاقتصادية والاجتماعية بالتركيز على تقدم المعلومات الكاملة والكافية للأطراف المعنية. ومن خلال دراسة محاسبة المسؤولية الاجتماعية التي تهدف إلى الإفصاح عن المعلومات العامة، وتعزيز إقرارات الاستثمار والإنتاج وتقلي التكاليف وإدارة أفضل لاتخاذ القرارات. ويمكننا أن نبين أهم المشاكل الرئيسية في الدول النامية ونماذج للقوائم المحاسبية.

جدول رقم 2: المشاكل الرئيسية في الدول النامية ونماذج للقوائم المحاسبية [23] ص 136

المشاكل	التقارير والقوائم المحاسبية الملائمة
النمو الاقتصادي	أ- حساب الأرباح والخسائر ب- الميزانية العمومية (بالملاحظات) على أساس التضخم المعدل
مشكلة البطالة	تقرير العمالة (الاستخدام)
ميزان المدفوعات	قائمة الصفات بالعملة الأجنبية
توزيع الثروة والدخل	أ- قائمة القيم المضافة ب- تحليل المساهمين
مستوى التكنولوجيا	تقرير التعليم والتدريب
عدم التوازن بين الأقاليم	أ- قوائم تدفق الأموال الإقليمية على مستوى الإقليم
الأمن والسلامة	تقرير العمالة والاستخدام
أثر البيئة	تقرير خاص
التلاعب والفساد	تقرير المراجعة

وبالتالي فإن الشركات من أجل الوفاء بالتزاماتها يجب الإفصاح عن معلومات مفيدة حول العديد من هذه المجالات مثل العمالة والمجتمع والسكان المحليين بشكل عام، وبما أن أقوى السوق لا يمكن الاعتماد عليها في تقييم مدى القيام بهذه المسؤوليات الاجتماعية، فإن التنظيم المحاسبي اعتبر أداة مهمة للحصول على هذه الوسائل. ويبدو أن هذا يدعم الاقتراح بأن المدخل القانوني للتنظيم المحاسبي هو المدخل الأكثر ملائمة للدول النامية في بناء أنظمتها المحاسبية، وأن القول بأن التقارير المالية بالدول النامية يجب أن توجه لتقديم المعلومات المطلوبة لكل من المجالات الاقتصادية والاجتماعية يقع على نفس الخط مع

أهداف التقارير في ظل محاسبة المسؤولية الاجتماعية. [23] ص 137

من خلال تطرقنا في هذا الفصل إلى أسس النظرية المحاسبية التي تعتمد في جوهرها على القياس والإفصاح المحاسبي والتدقيق المحاسبي (المراجعة)، ثم إلى التحديات والوضع الحالي وما يعرف بعولمة المحاسبة من خلال التطرق إلى التوافق المحاسبي التوحيد المحاسبي.

وأيضاً إلى النظريات المحاسبية في المجال المهني العملي المتعلقة بطبيعة المحاسبة وتطور الدراسات المرتبطة بها، وأساسيات النظرية في العلوم الاجتماعية، ومناهج البحث في نظرية المحاسبة، وكنتيجه لذلك يجب على مهنة المحاسبة أن تكون في حالة تساعد على مواجهة ما يحدث بفاعلية، وأن يدرك المحاسبون هذا الأمر، وإلا فقدوا الأهمية المعلقة على مهنتهم.

وبعد تعريف النظرية المحاسبية تطلب الأمر إلى دراسة بعض المشاكل المحاسبية المعاصرة من بينها البيئة، والموارد البشرية، والمسؤولية الاجتماعية.

الفصل 4

الاتجاهات الحديثة للإبداع المحاسبي واتخاذ القرار – رؤية مستقبلية

يأخذ موضوع الإبداع المحاسبي أهمية خاصة في الوقت الراهن وذلك بسبب الظروف والعوامل التي تمر بها مؤسسات الأعمال نتيجة التطورات التكنولوجية الكبيرة والمتلاحقة والانفتاح على الأسواق العالمية، وما تتطلبه الاتفاقيات الدولية والتكتلات الاقتصادية الكبيرة من شروط والتزامات عديدة فضلا عن التغير في أشكال الشركات من اندماجات و إنفصالات، وظهور العديد من المشاكل الجديدة والمعقدة نتيجة ذلك والتي تتطلب حولا غير تقليدية، مما تقدم بات على المحاسب المبدع والمراقب المالي العصري ملاحقة هذه التطورات السريعة والمتلاحقة والبحث على حلول إبداعية لمواجهة هذه المشاكل ومن خلالها يتم اتخاذ القرار الرشيد والهادف.

ولهذا سنحاول في هذا الفصل الاتجاهات الحديثة للإبداع المحاسبي واتخاذ القرار.

- ماهية الإبداع المحاسبي
- خصائص ومعوقات ومحفزات الإبداع المحاسبي
- الطبيعة الأولية لاتخاذ القرار

1.4. مدخل للإبداع المحاسبي

1.1.4. الإبداع والابتكار

نستعمل عادة كلمة الإبداع على كل شيء جديد بارع أو مدهش وحتى فريد من نوعه، دون التمييز بين ذلك تلك الأشياء خاصة من حيث طبيعتها، ونجد العامة أيضا تستعمل كلمة الإبداع حتى عند الحديث حول الأفكار البارعة، وبالأخص في المجال المحاسبة، وكل الأشياء غير العادية. إن حقيقة الأمر هي أنه ليس كل شيء بارع أو رائع أو جديد هو إبداع يمكن من تقوية وتعزيز قدرات المؤسسات الاقتصادية، ومن هنا ندخل فعلا إلى لب مفهوم الإبداع لإبراز أهميته المتميزة ودوره الكبير في تحقيق الميزة التنافسية.

أولا: مفهوم الإبداع

تعد كلمات إبداع وابتكار ونحوهما، مترادفات لمعنى يمثل إثبات شيء جديد غير مألوف، أو حتى النظر للأشياء بطرق جديدة ، ويعرف الإبداع في اللغة كما جاء في (لسان العرب)، من بدع الشيء وهو أنشأه، وجاء في (المعجم الوسيط): بدعه بدعا أي أنشأه على مثال سابق، وعرفه القاموس العصري الحديث بأنه: الإيجاد أو التكوين أو الابتكار [97]ص20، أما التعريف الموضوعي فقد اختلف المفكرون حول تحديد ماهية الإبداع، حيث لا يوجد اتفاق واضح محدد لأسباب تتعلق بتعدد الظاهرة نفسها أو بتعدد اتجاهات المفكرين، حيث بنظر كل واحد من زاوية معينة توافق تخصصه أو ميوله، ولذلك سنتناول بعض المفاهيم وهي:

يعرف الإبداع التنظيمي بأنه عبارة عن الإتيان بشيء جديد ومفيد قد تكون فكرة أو خدمة أو سلعة أو عملية أو نشاط يتم داخل المنظمة ومن خلال التصرف المميز الذي يمارسه الفرد كتبني التغيير وتشجيع الابتكار واستخدام طرق أو أساليب حديثة في مجال العمل ومحبة التجريب والمناظرة وعدم الانصياع للأوامر التي تحد من تفكيره والقدرة التكيف والمرونة والمساهمة في حل المشاكل وكثرة الاتصالات.

[98]ص10

نجد تعريف الإبداع وفق المنظور الشومبتيري* الاقتصادي الشهير، ويعتبر أول من قدم تعريفا للإبداع، حيث يعرفه على أنه: النتيجة الناجمة عن إنشاء طريقة أو أسلوب جديدة في الإنتاج وكذلك التغيير في جميع مكونات المنتج أو كيفية تصميمه... ولقد حددت خمسة أشكال للإبداع وهي:

[99]ص2

- إنتاج منتج جديد؛
- إدماج طريقة جديدة في الإنتاج أو التسويق أو المحاسبة؛
- استعمال مصدر جديد للمواد الأولية؛
- فتح وغزو أسواق جديدة؛
- تحقيق تنظيم جديد للصناعة.

من خلال تحليل شومبتيري للإبداع نستنتج نوعين أساسيين للإبداع، النوع الأول هو إبداع التكنولوجي (التقني) ويخص: الإنتاج أو التحسين في المنتجات وطرائق وأساليب الفن الإنتاجي أما الثاني فهو الإبداع التنظيمي والإداري ويخص: إدماج وتغيير إجراءات وطرائق التسيير الإدارة، ويعتبر هذا النوع من الإبداع غير المادي، ويهدف إلى تحويل وإعادة تنظيم طرائق وأساليب التسيير ومبادئ الإدارة، والمعارف المكتسبة من أجل جعل سلوك المنظمة والأفراد أكثر ايجابية وفعالية وكفاءة بمعنى العمل على الرفع من أداء المنظمة

وبناء على هذا نعرف الإبداع بأنه الإتيان بفكرة أو مجموعة أفكار جديدة أي حديثة وغير مألوفة عند الغير، تشكل تحسينا وتطويرا على النمط الموجود

ثانيا: مفهوم الابتكار

لاشك في أن التطور والسمة الأبرز في حياة الفرد والمؤسسات. فلقد تراكم هذا التطور من ذلك الظهور الأول بمعدلات متباينة بفعل القدرة العقلية العظيمة التي يتميز بها الإنسان على كل الكائنات الأخرى التي تشاركه هذه الأرض، في كونه قادرا على أن يطور ويبتكر الأشياء الجديدة .

إن هذا التحول نحو الابتكار والمؤسسات القائمة على الابتكار يعود إلى حقيقة إن المؤسسات أصبحت تمتلك الموارد الكبيرة والتقنية العالية والخبرات الفنية والإدارية الخاصة بالتعامل مع الابتكار بوصفه نشاطا منظما و متميزا من أجل الوصول إلى ما هو جديد كلياً أو جزئياً .

والأهم هو امتلاك هذه المؤسسات لرؤية إستراتيجية تمكنها من تحقيق الميزة التنافسية من الابتكار. مما يدل على هذا التحول هو الزيادة الكبيرة في الموارد المخصصة للبحث والتطوير، والآن ستعرض بعض التعاريف حول الابتكار:

أن الابتكار يعني وفق تعريف شائع ومتداول بأنه التوصل إلى ما هو جديد، فالجديد قد يكون فكرة جديدة، أو مفهوم جديد. ورغم أهمية الفكرة والمفهوم إلا أنهما لأغراض بيئة الأعمال واستخداماتها لا يكونان كافيين إذ لابد من التطبيق بصيغة التطور المنظم والتطبيق العملي لفكرة جديدة. [100]ص19

وضعت تعريفات للابتكار للباحث أكرم رضا، ونلخصها في الآتي: [101] ص ص 33-34

1- الابتكار كأسلوب من أساليب الحياة:

يشار إلى الابتكار هنا على انه يشمل جميع جوانب حياة الفرد، بحيث يصبح الابتكار دالا على نوع أو أسلوب معين في الحياة الابتكار هنا هو القوة التي تدفع إلى الاكتمال وهناك نوع من الابتكار

أ- ابتكار الموهبة: وهو يعتمد على قدرات خاصة تظهر ثمراتها على شكل أعمال عظيمة

ب- ابتكار تحقيق الذات: والذي يعبر عن القدرة على التعبير عن الأفكار دون خوف من سخرية الآخرين وبصورة مستمرة، ويكاد يكون هذا النوع من الابتكار مرادفا للصحة النفسية السليمة حيث يصبح صفة مميزة للإنسان المتكامل.

2- الابتكار كنتاج جديد:

إن العملية الابتكارية هي التي ينشأ عنها ناتج جديد نتيجة لما يحدث من تفاعل بين الفرد بأسلوبه المتميزة وما يواجهه في بيئته.

3- الابتكار كعملية عقلية:

إن الابتكار هو العملية التي تتضمن الإحساس بالمشكلات والثغرات في مجال ما، تم تجديد بعض الأفكار ووضع الفروض التي تعالج هذه المشكلات، واختيار مدى صحة او خطأ هذه الفروض، وتوصيل النتائج إلى الآخرين .

ويعرف الدكتور نجم عبود نجم في تعريفه الشامل بأنه : قدرة الشركة على التوصيل إلى ما هو جديد يضيف قيمة اكبر وأسرع من المنافسين في السوق. [100] ص 22

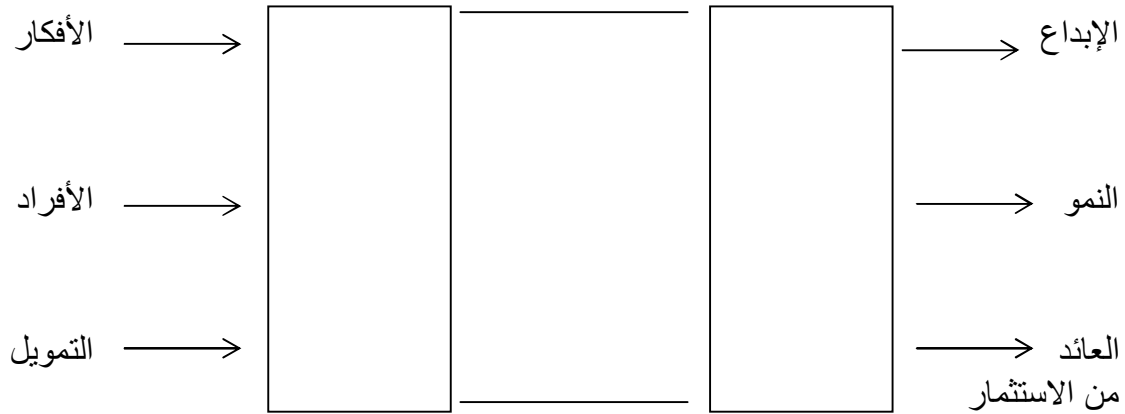
ثالثا: الفرق بين الإبداع والابتكار

تطرق الباحثون والدارسون لمفهوم الإبداع Creativity من زوايا مختلفة تبعا لتباين فلسفة كل منهم ونظرتهم إلى الإبداع، وميز بعضهم بينه وبين مفهوم الابتكار Innovation إن الكثير منا تراه لا يفرق أحيانا بين الإبداع والابتكار بل يرى أنهما كلمتان تدل على معنى واحد بل لا يجد أن هناك فرق يذكر بينهما والحقيقة أن هنالك فرق بين الإبداع والابتكار. من حيث مناقشة مفهوم الإبداع والابتكار نجد:

الابتكار إنتاج جديد لا يتصف بالجمال بدرجة كبيرة كما هو الحال في مجال العلوم المختلفة ففي هذه المجالات لا يهتم المبتكرون بالجمال بقدر فائدة المنتج بينما الإبداع يعني إيجاد شريطة أن يتصف هذا الجديد بالجمال كما هو الحال في الفنون التشكيلية .

يوضح كوك (Cook) [102] ص ص 179-184 الفرق بين الإبداع والابتكار، على اعتبار أن الإبداع Creativity هو التفكير بأفكار غير مألوفة ومناسبة تشمل: الأفكار، والأفراد، والتمويل ،

ويعتبر مدخلات للعملية الإبداعية في حين أن الابتكار Innovation هو التطبيق الناجح للأفكار الإبداعية وتشمل: الإبداع، والنمو، والعائد من الاستثمار، ويعتبر مخرجات للعملية الإبداعية.



الإبداع → الابتكار

التطبيق الناجح للأفكار الإبداعية

الإتيان بأفكار غير مألوفة و مناسبة

الخلاقة

شكل رقم 11: المدخلات والمخرجات للمنظمات الإبداعية [102] ص ص 179-184

وبعد استعراض كلا المفهومين فيمكن القول بأن الإبداع والابتكار مصطلحان مترادفان ومتداخلان، إذ يميل الإبداع إلى المستوى الفردي وبداية العملية الذهبية، بينما يميل الابتكار إلى الجانب الإبداع العملي والمؤسسي في تطبيق الأفكار الإبداعية ويتضمن كلاهما تغييرا جذريا في الأساليب والأنماط التقليدية على المستوى الفردي والمؤسسي. [103] ص 11

ونجد إن المصدر الحقيقي للتطور التكنولوجي هو البحث العلمي المنظم وبرامج البحوث والتطوير المستمر Research and Development أو ما يمكن التعبير عنه بعملية الابتكار Innovation أو عملية الخلق والإبداع Creation أو Creativity [104] ص 27

2.1.4. مفهوم الإبداع المحاسبي

يأخذ موضوع الإبداع المحاسبي أهمية خاصة في الوقت الحالي وذلك بسبب الظروف التي تمر بها مؤسسات الأعمال نتيجة التطورات التكنولوجية الكبيرة والمتلاحقة والانفتاح على السواق العالمية وما تتطلبه الاتفاقية الدولية والتكتلات الاقتصادية الكبيرة من شروط والتزامات عديدة فضلا عن التغيير في

أشكال الشركات من اندماجات وانفصالات، وظهور العديد من المشاكل الجديدة والمعقدة نتيجة ذلك والتي تتطلب حولا غير تقليدية، مما تقدم بات على المحاسب والمراقب المالي العصري ملاحقة هذه التطورات السريعة والمتلاحقة والبحث عن حلول إبداعية لمواجهة هذه المشاكل، كي لا يكون بعيدا عن مجريات الأحداث الاقتصادية التي تؤثر بشكل أو بآخر على النتائج المالية والمحاسبية التي يعدها ويقدمها إلى الجهات المختلفة.

ويتمثل الإبداع المحاسبي في تقديم المعلومات المحاسبية في شكل معلومات ذات جودة كاملة، إذ يمكن النظر إلى المعلومة كأنها منتج نهائي ذو جودة عالية، لذا يجب تقديم المعلومات المحاسبية بشكل يمكن المستفيدين من حسن استخدامها ويجعل المستفيدين يبحثون دائما عنها ويكون لهم طلب عليها ويرغبون في الحصول عليها مما يزيد من قيمة المعلومات المحاسبية. [105]ص1

قد يبدو من المعنى الظاهري لمصطلح محاسبة الإبداع **Creativ Accounting** ، بأنه يشير إلى نوع جديد من المحاسبة، إلا أنه ظهر بشكل رئيسي من قبل المهنيين والمعلقين في أسواق المال وخاصة الصحفيين والمحللين الماليين، ليشير إلى أن المحاسبة تتضمن إبداعا في التحايل والتلاعب وتضليل المستثمرين ومستخدمي المعلومات المحاسبية. فلا يوجد نظرية وراء استخدام أو تطبيق هذا النوع من المحاسبة ، وإنما ظهر بشكل رئيسي من خارج الوسط الأكاديمي والتنظيمي للمحاسبة. فاعتبر العديد من الممارسين والمحللين الماليين، أن السوق والمستثمر مخدوعات بالأرقام المحاسبية، إذ تتعرض هذه الأرقام لما يشبه عملية طهو **Cooking** للدفاتر المحاسبية، بحيث تظهر أن الأرقام المحاسبية تلبى رغبات معينة. [22]ص214

فقد عبر هؤلاء عن مفهومهم لمحاسبة الإبداع منذ الثمانينيات من القرن الماضي، إذ إعتبر الصحفيون إن كل مؤسسة تتلاعب بأرباحها، فتعتمد كل مجموعة من الحسابات المنشورة على الدفاتر التي طهيت بعناية أو خضعت لتلاعب كامل. فالأرقام التي قدمت ليتم استخدامها في قرارات الاستثمار، تغيرات لحماية المذنبين أو المجرمين... فهو شرعي بشكل كامل. إنه محاسبة الإبداع **Creative Accounting**، وكما اعتبر محلي الاستثمارات ، وجود شعور أن معظم النمو الظاهر في الأرباح الذي حدث في الثمانينيات كان نتيجة للتحليل المحاسبي أكثر منه نتيجة للنمو الاقتصادي، واعتبر المهنيون، أن عملية المحاسبة تتضمن التعامل مع العديد من القضايا التي تخضع للحكم وحل التعارض بين العديد من المداخل المتنافسة لتقديم نتائج الصفقات والأحداث المالية... وتتيح هذه المرونة فرصا للتلاعب والتمثيل الخاطيء، ويتم ممارسة هذه النشطة من خلال العناصر الأقل تدقيقا وشكا، التي جاءت لتعرف على أنها محاسبة الإبداع [106]ص5.

ويمتاز الإبداع المحاسبي بالوضوح ليس لكونه إبداعا مجردا، ولا لكونه إبداعا محاسبيا، ولكن نستطيع القول لأنه يلقي قبولا عاما. ولكن يمكن القول أيضا بأن عملية الإبداع المحاسبي (الذي يعبر عنه كتاب الأدب المحاسبي) لم يتمكن من إعطاء صورة حقيقية تمثل جميع الأحداث التجارية والمالية كما هي على

حقيقتها، ولكن بدلا من ذلك قاموا باستعراض قدراتهم وإمكاناتهم أنفسهم للإدارة عن طريق ما يقدمونه من تقارير. [107]ص144

ويتمثل الإبداع المحاسبي [105]ص2 في التجديد والتطوير والإبداع في طرق توفير المعلومات لاتخاذ القرارات، كما يمثل الإبداع في العناصر التي يشملها النظام المحاسبي منها الموارد البشرية (المحاسبين) عن طريق اختيارها وتدريبها ورفع كفاءتها وجعلها على المستوى العالمي، كما يتضمن الإبداع مجال الموارد الرأسمالية (التجهيزات الآلية والبرمجة المالية والمحاسبية) اللازمة للأداء المحاسبي المتطور.

أما من وجهة النظر الأكاديمية، فظهر مصطلح محاسبة الإبداع في بعض الكتابات المحاسبية وخاصة من قبل Naser الذي عرفها بأنها: عملية التلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال الأخذ بمزايا الغموض في القواعد واختيار ممارسات الإفصاح والقياس من بين هذه القواعد، لتغيير القوائم المالية مما هي عليه لتصبح بالصورة التي يرغبها معدي هذه القوائم . [108]ص59

كما تعد المحاسبة الإبداعية حدثا من مواليد الثمانينات، ومن المحتمل أن تكون قد بدأت عندما واجهت الشركات صعوبات في فترة الركود التي حدثت في بداية الثمانينات، وكان هناك ضغط لإنتاج أرباح أفضل بينما كان من الصعب إيجاد أرباح من أي نوع. ومما سبق يتضح أن المحاسبة الإبداعية تتمثل بعملية أو ممارسة يستطيع المحاسبون استخدام معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركات أو التلاعب بها يقصد تحقيق أهداف محددة . [109]

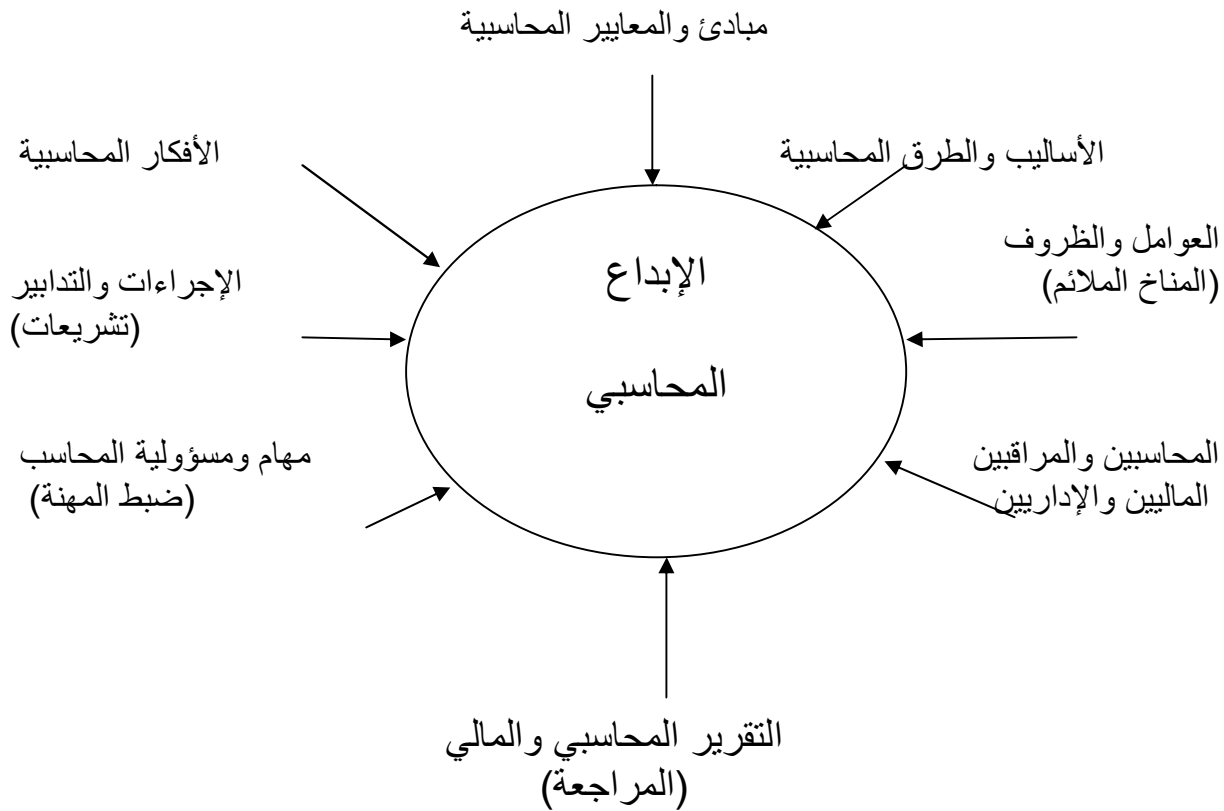
مما يلاحظ أن تبني المفكرون والمهنيون في مجال المحاسبة أفكار وممارسات بهدف بلوغ مستوى من الرقي للمحاسبة ضمن إطار فكري وتطبيقي يوازي التطورات الحاصلة في العلوم والمعارف الأخرى، ولعل الحقبة الزمنية الحالية تعكس ذلك المستوى من التطور المحاسبي الذي يفتخر به معشر مزاولي المهنة من المحاسبين والمدققين ليمثل مرحلة الإبداع المحاسبي.

أما من حيث نوع الإبداع في المجال المحاسبي [109] ، يتضح عبر قراءة أنواع الإبداع، يمكن أن نعد أنه إبداع إداري، إبداع مخطط، إبداع جذري أو مخطط، أو جوهري إن تطلب تغيير نظام محاسبي، أو عملية محاسبية متكاملة أو إدخال إحدى الأدوات الحديثة في مجال المحاسبة الإدارية أو محاسبة التكاليف أو إبداع تدريجي أو محدد أو عملية ما. فضلا عن احتمال أن يكون إبداع نظمي يتناول نظم محاسبية أو نظم معلومات محاسبية معينة. كما يمكن أن تكون عملية الإبداع فردية أو جماعية وخاصة أن العملية أو الدورة المحاسبية وضمن متطلبات أنظمة الرقابة الداخلية وبالتحديد الضبط الداخلي يتطلب أن يكون هناك أكثر من شخص مسؤول بحيث عمل موظف يراجع من قبل موظف آخر تلقائيا. ويمكن الإبداع خارجيا متمثلا بجهة أو شركة خارجية تقوم بمهام أو تقديم خبرة أو خدمة تطويرية أو استشارية في

العمل المحاسبي أو قد يكون داخليا من قبل موظفي المؤسسة أو أحد أقسامها في مجال البحث والتطوير والاستشارة.

ومما لاشك فيه أن هذه الفلسفة الجديدة في ممارسات المحاسبة في ظل التحولات التي تعرفها الاقتصادية الدولية، من شأنها أن تؤثر على الأخلاقيات في الممارسات المهنية ومن بينها المحاسبة، ظهرت مع ممارسة ما يعرف بالمحاسبة المبتكرة **Créative Accounting** التي تقوم على ممارسات محاسبية في الحدود القصوى للمبادئ المحاسبية من خلال التلاعب بالقوانين والمعايير بما يسمح بتقديم صورة مقبولة عن الوضعية المالية والمحاسبية للمؤسسة. [76] صص 139-140

وبذلك نستطيع أن نخلص إلى الإبداع المحاسبي هو القدرة على إيجاد أشياء جديدة قد تكون أفكار أو حلولاً، أو منتجات أو خدمات، أو طرق وأساليب عمل مفيدة من خلال استخدام المحاسب لمهارته الشخصية الإبداعية في استنباط أساليب محاسبية جديدة أو توصله إلى حلول ابتكاريه لمشكلة محاسبية تواجه التنظيم المحاسبي بالاعتماد على التحليل المنهجي المنطقي والهادف، والجهد الإبداعي المنظم وقدرة الموظف (المحاسب المبدع) العقلية ومعارفه التي يمكن تنميتها وتطويرها بوجود المناخ الملائم والقيادة وعلاقات العمل المتفاعلة التي تنمي القدرة في الوصول إلى حلول بطريقة مبتكرة. ويمكننا عرض الشكل الذي يبين جوانب الإبداع المحاسبي ونظام المعلومات المحاسبية .



الشكل رقم 12: إجراءات ومتطلبات الإبداع المحاسبي

من خلال هذا الشكل يمكننا فهم وشرح متطلبات الإبداع المحاسبي الذي يركز على البيئة الخارجية والبيئة الداخلية.

مما يؤكد الباحث لتعريف الإبداع المحاسبي بأنه: خلق فكرة أو عدة أفكار في مجال المحاسبة والمالية من خلال أساليب أو طرق أو آليات وإجراءات أو مفاهيم أو معايير أو نظريات جديدة غير مألوفة خارجة عن الروتين لأجل تحسين أو تطوير أو تقليل تكاليف أو حل مشكلة محاسبية تواجه الإدارة، بحيث يتمتع المحاسب المبدع بقدرات ومهارات مميزة.

3.1.4. أهداف وعوامل الإبداع المحاسبي

لما كانت المحاسبة تمثل عملية تلخيص البيانات المالية المستخرجة من السجلات المحاسبية للشركة والمبلغة بصيغة تقارير سنوية تفيد أطراف مختلفة من داخل وخارج المؤسسة. وكيف أن المحاسبة قد تحولت عبر الحقب الزمنية من مجرد عمليات تسجيل بالدفاتر إلى محاسبة تخدم أطراف عدة وتوصل المعلومات لهم، يضاف إلى ذلك إتباع المناهج والأساليب العلمية المتطورة وتنوع فروع المحاسبة، ذلك إن دل على شيء فإنما يدل على أن هناك إبداعا متواصلا في تطور المحاسبة لتصل على ما وصلت إليه الآن.

ونجد أهم العوامل المساعدة في تحقيق الإبداع والابتكار والتي تجعل منه ظاهرة متجددة ومتأصلة ما يلي: [104] صص 55-58

1- نموذج الإدارة بالأهداف Management by Objectives Model

2- التطور التنظيمي Organizational Development

3- أساليب وطرائق إدارة المشروعات Projects Management Methods

4- طرائق وأساليب الرقابة على الجودة Control Of Quality Methods

وحيث أن المحاسبة علم من العلوم الاجتماعية، فإن الإبداع المحاسبي ليس بعدا منفردا من أبعاد الشخصية (هناك العوامل الوراثية والبيئية... الخ) وأن هناك عوامل تساعد على الإبداع المالي والمحاسبي يمكن تنميتها وهذه العوامل هي: [105] صص 12

1- عوامل الطلاقة الفكرية والترابطية: وتتضمن نسبة توليد كمية من الأفكار (الطلاقة الفكرية)، وإكمال الأفكار وإعطاء التماثل أو التناقض (الطلاقة الترابطية) .

2- عوامل المرونة: وتعني مدى مرونة تفكير الفرد (المرونة العفوية)، ومدى قدرة الفرد على إجراء التغييرات المناسبة (المرونة التكيفية) .

3- عوامل التوسيع: وتقيس قدرات الفرد على التوسع في الموضوع وبنائه.

4- عوامل الكم والكيف: قدرة الشخص على إنتاج عدد من الأفكار الجيدة (Brainstor Ming) العصف الذهني.

5- التفكير الجماعي والتفكير الفردي: ليست طريقة التفكير الجماعي وحدها أو طريقة التفكير الفردي وحدها مجدية في كل الظروف، وإنما استخدام الطريقتين اثبت جدواه بنسبة أكبر .

6- سباق الإبداع: لا يكون الشخص مبدعا وبنفس الدرجة في جميع الميادين .

7- التمييز (الإدراك) والذاكرة: فالمحاسب المبدع يكون لديه القدرة على اكتشاف وتمييز وإدراك المعلومات وصورها المختلفة وكذلك قدرته على تثبيت المعلومات وحفظها.

بالنسبة للإبداع في المجال المحاسبي يركز في كيفية جعل البيانات المالية عبر إجراء معالجات تتصف بالإبداع الفكري باستخدام المهارات التقنية كمخرجات تتمثل بالتقارير المالية بقصد توصيل المعلومات المالية إلى الجهات المستفيدة لتحقيق أهدافها ومنها اتخاذ قرارات، طرح أسهم، اقتراض، الضرائب...الخ.

أما بشأن العوامل المؤثرة والمعززة للإبداع في المجال المحاسبي فيمكن استنتاجها وتكيفها ضمن أنشطة المجال المحاسبي عبر الآتي: [109]

1- صياغة الأنظمة والتعليمات بطريقة مرنة تساعد على الإبداع، كما في استخدام طريقة أو سياسة محاسبية معينة في تسجيل أو تسعير الموجود أو المخزون أو احتساب اندثار، تسمح بها الأنظمة أو التعليمات النافذة .

2- الاهتمام بإيصال الخبرات التكنولوجية والاستشارات المستحدثة من خلال التدريب المستمر للعاملين في المجال المحاسبي.

3- زيادة الاتصال الفعال بين العاملين داخل الشركة أو الوحدة المحاسبية.

4- التشجيع على حضور الندوات والجلسات العلمية للاطلاع على المستجدات في الجانب المحاسبي فضلا عن المشاهدات والزيارات الميدانية للاطلاع على ما هو حديث بفرض تطوير الأفكار المحاسبية .

5- منح صلاحيات وتفويضها للأقسام أو الوحدات داخل الشركة مما يشجعها على الإبداع مع أخذ بنظر الاعتبار متطلبات أنظمة الرقابة الداخلية.

6- التعامل مع جميع الأفكار ولاسيما الجذرية منها، كذلك سعي الشركة إلى إشاعة قيم جديدة، وتقبل التغيير وتشجيعه.

7- الدخول اعتماد التحالفات والاتفاقات المشتركة مع جهات أو شركات أخرى للدخول على مشاريع خاصة بالإبداع .

8- وفرة المثريات ووضع نظام الحوافز يساعد على توليد أفكار جديدة بالإبداع وتشجيع جميع الممارسات الإدارية، وتطوير المهارات الخاصة بالإبداع المحاسبي.

وأيضاً هناك عوامل كثيرة تساعد في تنمية الإبداع، سواء على مستوى الفرد أو على مستوى المنظمة أو على البيئة الداخلية والخارجية للفرد والمنظمة .

يورد النقيب (عوض) [110]ص5، هناك عوامل كثيرة تساعد على تنمية الإبداع، سواء على مستوى الفرد، أو في بيئة العمل إي المنظمات، أو على مستوى الأسرة والمجتمع.

أ- على مستوى الفرد:

هناك اقتراحات لتنمية الإبداع على مستوى الشخص، ومنها:

- 1- التعود على التفكير في مجالات التي تخلو من التعقيد والأحكام المسبقة
- 2- النقد للأحكام الشخصية ومنهجية التوصل إليه، مع عدم أخذ الأمور واستعمال كافة الوسائل المتاحة لتمحيص الأفكار.

3- تنمية الشخص لمهارات الاستفسار والملاحظة والتحليل التي يمتلكها

4- ترك المجال للغير وخصوصاً أولئك الموثوق بذكائهم لاختيار ما ثم التوصل إليه من نتائج، وإعطاء الفرصة للنفس لمناقشة الأفكار الجديدة.

5- تغيير الإطار الذي نرى من خلاله العالم، إذا أردنا أن نرى الموضوع من زوايا متعددة وفي أفاق جديدة، لذلك على المرء أن يغير طريقة سلوكه أو رؤيته الداخلية وتفسير الأمور بطريقة جديدة.

ب- على مستوى المنظمة:

من العوامل الهامة التي تساعد على تشجيع الإبداع والابتكار مايلي: [110]ص6

- 1- تحسين المناخ العام بالمنظمة وجعله أكثر انفتاحاً وتبادلاً للخبرات وتقبلاً للخبرات الأخر
- 2- تشجيع الأداء الابتكاري، ودعم المبدعين وتبني أفكارهم ودراساتهم بشكل جاد
- 3- التخلص من الإجراءات الروتينية المعقدة التي تحول دون إنطلاق الأفكار والإبداع
- 4- وضع الرجل المناسب في المكان المناسب وتكليفه بأعمال تمثل تحديات لفكرة وقدرته، وهو ما يسمى بالثراء الوظيفي
- 5- بث الثقة بالنفس بين العاملين، والتأكيد على أن كل إنسان قادر على الإبداع طالما توفرت لديه عوامل الإبداع والمناخ المناسب
- 6- رفع شعار التحدي والابتكار ليس مجرد وسيلتين ولكنهما يعتبران هدف تسعى إليه المنظمة والأفراد

7- تشجيع استخدام الأساليب العملية، التي تسهم في إثارة الفكرة وخلق الإبداع، وأبرز هذه الأساليب مايلي:

- أسلوب عصف الأفكار، ويتم عن طريق الجماعات الصغيرة في أمور محددة لتبادل الخبرات والمعلومات؛

- أسلوب حل المشكلات وذلك بالطلب من المرؤوسين حل مشكلات معينة تتناسب مع قدراتهم؛

8- ابتكار أساليب جديدة لتحفيز الموظفين، منها :

- إزالة أسباب الشكوى والمشاكل أولاً.

- توفير أسباب الشكر والتحفيز ثانياً.

ج - عوامل تتعلق بالبيئة الداخلية والخارجية:

وهي عوامل قد تسهم في إظهار الإبداع إذا ما توفرت بشكل مناسب، وإذا تم تشجيع الفرد على إبراز

مواهبه مع تهيئة الأرضية المناسبة لنمو الإبداع وتطويره، وتتمثل فيما يلي:

1- الأسرة: تعتبر الأسرة من أهم المؤثرات على إبداع الفرد، حيث إنها تسهم في تشكيل شخصية

الفرد ليكون تقليدياً أو مبدعاً، طموحاً أو استسلامياً، فالفرد في كثير من تصرفاته في بيئة العمل

هو انعكاس صادق لسلوكه وتصرفاته داخل المنزل .

2- التعليم: وخصوصاً عندما يعتمد على الأساليب الحديثة في نقل المعلومات، ويسهم في تنمية

مهارات التفكير المبدع، ويأخذ بعين الاعتبار الفروق الفردية بين الطلاب، ولا يعتمد فقط على

أساليب الحفظ والتلقين، فإنه يسهم بدور كبير وفعال في تنمية الإبداع.

3- وسائل الإعلام: حيث إن لهذه الوسائل المسموعة أو المقرؤة أو المرئية دوراً مهماً في خلق بيئة

ابتكاريه، فتقديم برامج واقعية وطموحة لاستكشاف وتبني المواهب، ومدى حرية الفرد في

التعبير عن رأيه من خلال قنوات الإعلام المختلفة، تسهم في تنمية الإبداع على مستوى

المجتمع.

4- العادات والتقاليد الاجتماعية: تعتبر الأنظمة الاجتماعية من عادات وتقاليد وقيم ومعتقدات عاملاً

مهماً في غرس روح الابتكار والإبداع لدى أفراد المجتمع، فالعادات والتقاليد التي تعارض

التجديد.

والتحديث تجعل المجتمع، يميل إلى الجمود رافضاً أي تغيير أو تحديث، بينما العادات

والتقاليد التي تتبنى لتغيير والتطوير تسهم في تنمية الإبداع، وقيمنا الإسلامية تعتبر في جوهرها

أكبر محفز للإبداع والتطوير.

2.4. خصائص ومعوقات ومحفزات الإبداع المحاسبي

1.2.4. خصائص الإبداع المحاسبي

الإبداع كفاءة واستعداد يكسبه الإنسان من خلال تركيز منظم لقدراته العقلية وإدارته وخياله وتجاربه ومعلوماته ... الإبداع يعد سرا من أسرار التفويق في ميادين الحياة، الإبداع أصبح المادة الأساسية في عمليات التغيير والتطوير بعد أن حلت الآلة في المصنع والإدارات والمؤسسات لم تعد الحاجة إلى العضلات البشرية بتلك الأهمية، وإنما تحت الضرورية إلى الطاقة المفكرة المبدعة، إذا تجاوزت تقنيات الآلة الزمان والمكان في السرعة على الانجاز في المصانع والشركات الصناعية والتجارية، فضلا على الاتفاق والجودة كما تجاوزت معوقات التواصل والارتباط ونقل المفاهيم والمؤثرات في المؤسسات البشرية والفكرية، مما جعل الاستغناء عن الكثير من الطاقات والكفايات العملية والوظيفية أمر طبيعيا فقد قام (القيوتي) [111] ص ص 180-181 ما يراد الصفات الشخصية للمبدعين بقوله: أما عن صفات الإبداع فهي الخصائص النفسية المتمثلة بالمخاطر، والاستقلال، والمثابرة والانفتاح على الخبرة الداخلية والخارجية وشكل أكثر تحديدا فإن من الصفات الإبداعية ما يلي:

- 1- يميل الأشخاص المبدعون إلى الفضول والبحث وعدم الرضى عن الوضع الراهن
- 2- الإلتزام بهدف سامي والتفاني في العمل والقدرة على تقديم الأفكار
- 3- التلقائية والمرونة SPONTANEOUS FLUENCY يشجعون تبادل الرأي والمشاركة والنقد الذاتي
- 4- الأصالة CRIGINALIT2 متحررون من النزعة التقليدية والتصورات الشائعة فهم يخرجون عن المألوف في التفكير والتعبير
- 5- القدرة عن تفهم المشكلات Sensitivite To Probleme
- 6- وضوح الرؤيا Maintenance Of Direction

وقد أورد (رمضان) خصائص الإبداع المالي والمحاسبي وهي [105] ص 13:

- 1- العقلية المحاسبية والمالية المتسائلة والخلاقة
- 2- قدرة المحاسبة على التحليل والتجميع
- 3- قدرة المحاسب على التخيل والحدس
- 4- إن يتمتع المحاسب بالشجاعة والثقة بالنفس
- 5- اعتماد المحاسب على التعليمات المبنية على الحقائق العلمية وليس التعليمات المستمدة من المراكز الإدارية
- 6- النزوع إلى التجريب

7- النقد الذاتي، فالمحاسب المبدع هو الذي يستطيع تطوير ذاته من حيث النقد والتهديب والتقويم للأفكار والمعلومات ووسائل التحليل التي يستخدمها.

وأيضاً قد أورد (القريوتي) [111]ص181 خصائص الإداريين والمحاسبين المبدعين وهي: يعتبر الإداري والمحاسب المبدع شخصاً محالفاً في تصرفاته للنحو التقليدي من الناس الذين يكرهون والتغيير ويفضلون الاستمرار على مهام عليه من أنماط عمل ولا يحبون التجريب والإبداع لأنه مرتبط بالمخاطر بل ينظر أحياناً لظاهرة الإبداع كظاهرة منحرفة أو شاذة فالمبدع في مجال الإدارة هو في الغالب شخص يجب المخاطرة ويسعى لمعرفة المجهول ودخول مجالات استثمار غير معروفة من قبل الإداري والمحاسب المبدع هو الذي يحاول دوماً التفكير بطرق جديدة للعمل ويتميز الشخص المبدع عموماً بالخصائص التالية:

- 1- البصيرة الخلاقية CR2ATIVE INSIGHIT ويعني ذلك القدرة على تصور بدائل عديدة للتعامل مع المشاكل وطرح الأسئلة الصحيحة والتي ليس هناك أجوبة موحدة عليها، والذي يعرف وقتاً أطول في تحليل المعلومات أكثر من الوقت الذي يقضيه في جمعها ولا يلتمس من تجريب الحلول ولا يفقدون صبرهم بسرعة
- 2- الثقة بالنفس وبالآخرين لدرجة كبيرة وعدم الاستسلام واليأس بسهولة فالفشل شيء يتوقعه الإداري والمحاسب المبدع ولكنه لا يزيد إلا تصميماً
- 3- القدرة على التعامل مع الناس ومع التغيير وتحمل المواقف الغامضة لأنها تثير في نفسه البحث عن الحل وهو أحد أركان الإبداع
- 4- يتصف الإداري والمحاسب بالمرونة والقدرة على التكيف والتجريب وتحديد ويشكك بالقضايا التي يمكن أن يعتبرها عامة الناس مسلمة وقد يصل الأمر به أن لا يؤمن بالصواب والخطأ المطلق إذا يعتبر أن تلك أمور نسبية تعتمد على المنظور الذي ينطق منه الإنسان
- 5- الجرأة في إبداء الآراء والمقترحات إذا ما طلب إليه ذلك رغم ما قد يتصوره الآخرون من غرابة وكذلك في مناقشة التعليمات والأوامر الصادرة من المراجع العليا، وهي صفة لا تتوفر في المتملقين الذين لا يتقنون إلا في ترديد الموافقات دونما تفكير طمعا في كسب رضى رؤسائهم

يتميز الإداري والمحاسب المبدع باستقلالية فردية حيث لا يجب أن تفرض عليه لا سلطة الغير كما لا يجب أن يفرض سلطته على الآخرين وكذلك فهو بعيد عن الشكلية الضيقة التي تعتبر مصدر تنشيط للروح المعنوية للعاملين الذين يشكلون الغالبية العظمى في أي تنظيم.

ونجد أيضا بعد تعريف الإبداع والابتكار يمكننا توضيح مداخل مختلفة لدراسة الابتكار والإبداع

وبالأخص الإبداع المحاسبي كما يلي: الإبداع المحاسبي كما يلي: [104] ص ص 42-44

أ- التركيز على العملية الابتكارية والإبداعية وآلية الابتكار والإبداع:

تبدأ عملية الابتكار والإبداع بإحساس المبدع (المحاسب) بمشكلة ما تسبب له نوعا من عدم التوازن ، وهذا ما يقوده للبحث عن حل لهذه المشكلة بشكل يعيد له التوازن، وتتم هذه العملية بعدة مراحل هي مرحلة الأعداد PREPARATION ومرحلة الحضانة INCUBATION ومرحلة الإضاءة TLLUMINATION ومن ثم مرحلة التحقق من الحل VERIFICATION

ب- التركيز على الناتج الإبداعي والابتكاري:

يمثل الابتكار والإبداع من وجهة النظر هذه بالناتج الابتكاري والإبداعي، وهو يتمثل بمقدار الإنتاجية PRODUCTIVITY والبراعة INGENUITY في الأداء فيحكم على المحطة أكثر من الآلية أو العملية التي تحكم العمل.

ج- التركيز على الصفات الشخصية للمبدعين والمبتكرين :

تتمثل صفات الإبداع بالخصائص النفسية المتمثلة بالمخاطرة والاستقلالية والمثابرة والانفتاح على الخبرة الداخلية والخارجية ، وبشكل أكثر تحديدا فإن من الصفات التي يشار لها بأنها إبداعية ما يلي:

1- يميل المبدعون إلى الفصول والبحث وعدم الرضا عن الوضع الراهن

2- الالتزام بهدف سام والتفاني في العمل والقدرة على تقديم الأفكار

3- التلقائية والمرونة FLEXIBILITY AND SPOTANEITY

4- تشجيع تبادل الرأي والمشاركة والنقد الذاتي

5- الأصالة ORIGINALITY إذ أن المبدعين (المحاسب) يتميزون بالتححرر من النزعة التقليدية

والتطورات الشائعة فهم يخرجون عن المألوف في التفكير والتعبير

6- القدرة على تفهم المشكلات SENSITIVITY TO PROBLEMS

7- وضوح الرؤيا MAINTENANCE OF DIRETION

د- الإمكانيات الابتكارية والإبداعية عند الفرد (المحاسب):

إن القيم الابتكارية والإبداعية تتمحور في التالي:

1- الإصلاح REFORM وتترجم هذه القيمة إلى إحساس مرهف لدى المبدع (المحاسب) بوطأة

المشكلات حتى ولو استلزم ذلك خسارة له

2- الاستغلال INDEPENDENCE إن الفرد المبدع لا يمكن أن يكون منقادا فهو إنسان متمرد

في أغلب الأحيان على القيود وعلى المعايير الجماعة وقد لا يكون نظاميا وتؤدي هذه بالفرد إلى

أن يطرح التساؤلات باستمرار عن الواقع وإمكانيات تغييره في وقت لا يشير فيه الآخرين

- 3- الصدق والبحث عن الحقيقة SEARCH FOR ANSWERS إن الأشخاص والأفراد المبدعين ليسوا منافقين بل يرفضون موارد الحقيقة
- 4- الحاجة للإنجاز NEED FOR ACHIEVEMENT إن العمل الجاد يعتبر متعة لدى المبدعين وذلك لقوة الشعور لديهم بإنجاز شيء ما حتى يخلدون أنفسهم، وحتى ينتزعوا الاعتراف من المجتمع بجهودهم
- 5- الرؤيا ونفاذ البصيرة SENSE OF VISION إن الشخصيات المبدعة تنتظر للزمن كمورد إنتاجي يجب استثماره وتنتظر دائما للأمام للسبق ولا تجعل للماضي قيود عليها

غير أن هناك الأفراد تظهر قابليتهم وقدراتهم الإبداعية من خلال مواقف طارئة أو ظروف حرجة، وهؤلاء عليهم التوجه إلى أنفسهم أكثر والعناية بقابلياتهم ، وتغيير نمط سلوكهم بما يلائم والصفات التي يحملها ومن الدراسات السابقة تم استخلاص أهم السمات التي كانت أكبر تكرارا في البحوث التي أجريت في جميع المجالات الاقتصادية والفكرية والإدارية والتقنية في الثقافتين العربية والأجنبية والتي تميز الإداري والمحاسب المبدع ومن أهمها: [112] صص 173-174

- الحساسية: تعني أن الشخص المبدع حساس لمشاكل وحاجات واتجاهات ومشاعر الآخرين وله معرفة حاذقة بأي شيء غريب أو غير عادي وبالأشياء التي يحصل عليها من الأشخاص الآخرين والمواقف الاجتماعية والطبيعية والمحيطه له .
- الأصالة المتمثلة بتعدد وتنوع الحلول التي يتوصل إليها الشخص المبدع والمتضمن كون الشيء جديد منفردا.

وأیضا تعني تقديم منتجات مبتكرة تكون مناسبة للهدف والوظيفة التي يعمل لأجلها أو بتغيير آخر رفض الحلول الجاهزة والمألوفة ، واتخاذ سلوك جديد يتوافق مع الهدف المنشود ومن يطلق استجابات غير مألوفة لمنبهات غير مألوفة لا يمكن أن نطلق عليها استجابة أصلية، لأنها طاقات إنتاجية صادرة غير موجهة

- الطلاقة: التي تعني القدرة على إنتاج عدد كبير وقيم من الأفكار في وحدة زمنية معينة وتشكل كل خطوة متكاملة نقطة بدء جديدة في معالجة المشاكل ونجد تنوع الطلاقة إلى [113]:

أ- طلاقة الكلمات: أي سرعة إنتاج كلمات أو وحدات للتغيير وفقا لشروط معينة في بنائها أو تركيبها

ب- طلاقة لتداعي أي سرعة إنتاج صور ذات خصائص محددة في المعنى

ت- طلاقة الأفكار: أي سرعة إيراد عدد كبير من الأفكار والصور الفكرية في أحد المواقف

ث- طلاقة التعبير: أي قدرة على التعبير عن الأفكار وسهولة صياغتها في كلمات أو صور للتعبير عن هذه بطريقة تكون فيها متصلة بغيرها وملائمة لها .

- المرونة التي التكيف السريع للتطورات والمواقف الجديدة
- القدرة على التجديد: وتشير إلى مهارة التحليل المتضمنة الكفاءة على التحليل عناصر الأشياء وفهم العلاقات بين هذه العناصر.
- مهارة إعادة التحديد: التي تتضمن قدرة غير عادية لإعادة تنظيم الأفكار والمفاهيم والناس والأشياء تبعا لخطة معينة
- وأنت ترى محمل هذه الصفات وغيرها تصوغ الشخصية الخلاقة والمبدعة القادرة على المساهمة في التطوير والرقى... ولعل شخصا واحدا مبدع ينفع المؤسسة وساهم مساهمة فعالة في إيصالها إلى النجاح كما أن انعدامه قد يصيبها في الفشل خصوصا في أوقات الأزمة ...
- كما أن هذه الخصائص تعتبر بمثابة شروط يعتمد عليها الحكم على فرد ما إذا كان مبدعا مبتكرا أو الحكم بدرجة الإبداع والابتكار عنده
- وتشير البحوث والدراسات إلى أن الأشخاص المبدعون يختلفون عن غيرهم في خصائص العقلية والمعرفية والاجتماعية وبعض النظر عن المجالات التي أبدعوا فيها، فالمبدعون في كل المجالات يختلفون عن غيرهم ولهم صفات وسمات تميزهم وتجدر الإشارة على أن غياب بعض هذه الصفات عن الشخص المبدع لا يعني أبدا عدم القدرة على الإبداع[113] ولا يعني أن هذا الشخص ليس مبدعا ... فالمنطق لا يتطلب توافر جميع الصفات الإبداعية في الشخص كي يكون مبدعا.
- لاشك في أن الشخص المبدع يحمل ذهنه مجموعة من الخصائص التي تميزه، ويتفرد بها عن سائر النمطين، والأنشطة الذهنية التي يمتاز بها الشخص المبدع (المحاسب المبدع) ونجد أهم السمات الذهنية للشخصية المبدعة[112]ص172 وهي:
- الاستيعاب التلقائي: فالمبدع شخص يعرف كيف ينتقي للخبرات التي تلائم مزاجه ومستوى عقله ونوعية القدرات الخاصة التي يتمتع بها
- الخيال الخصب: ومن الخصائص العقلية لدى المبدع تمتعه بالقدرة التخيلية الخصبة
- القدرة على التحليل والتركيب والتجريد والتعميم : فالشخص المبدع يعمل على تحليل مركبات إلى عناصرها الأولية.
- القدرة على النقد: والنقد المقصود ذو شعبتين: إحداهما الوقوف على القصور أو الخطأ والثانية الوقوف على التبديل المقترح للحلول محل ما يحذف أو يعدل وهذا يعني أن ثمة نوعين من النشاط الذهني يقوم بهما المبدع : نوع سلبي هدام وآخر إيجابي بناء
- النشاط الإبداعي اللاشعوري: فالشخص المبدع يتمتع بشعور خصب ونجد أيضا أهم خصائص الإبداع في المجال المحاسبي من خلال قراءة مصادر الإبداع والتي يمكن أن نكيفها ونحددها في الجانب المحاسبي كالاتي[109]:

1- الإلهام والوحي والقدرة على الإبداعي إذا تأخذ تلك الصفات عوامل متغيرات تعود للمحاسب نفسه

2- الخبرات المعرفية والفكرية والفنية تتمثل تلك بالصفات المكتسبة جراء عمل المحاسب لفترة في العمل المحاسبي والمالي والعلوم ذات العلاقة

3- المهارات والتفكير الخلاق والإدراك للمحاسب: جراء تمازج الصفات الواردة في (1) و(2) أنفا

4- الاحتياجات العلمية الإدارية السوق، متطلبات العملية الإنتاجية وخصوصا في مجال المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف

5- الحوادث غير المتوقعة، الفشل، المعرفة الجديدة

6- القوانين، الأنظمة التعليمات، المصادر والمرجع العلمية، الأبحاث

7- البرامج التدريبية والتطويرية، المشاركات العلمية، المؤهلات الدراسة والعلمية

وعليه يمكن تقسيم المتغيرات الواردة أنفا إلى متغيرات داخلية تتمثل بالصفات والمؤهلات الشخصية للمحاسب ومتغيرات خارجية تتمثل بالبيئة الوظيفية والمهنية والمجتمع... الخ التوجه إلى صفات الأفراد وخصوصياتهم لاكتشاف الطاقات المبدعة فيهم حتى لا نحرما من العناية ولا نحرم العمل من فرص أفضل للتقدم بالأخص العمل المحاسبي... وتتمثل صفات المبدعين بجملة من المظاهر في السلوكيات والأنشطة اليومية في البيت والمؤسسة وغيرها من موقع النشاط.

يورد (اللوزي) [114] ص 303-307 الصفات والملاحم الخاصة التي يتمتع بها الفرد

المبدع (المحاسب المبدع) وهي:

1- يتمتع بثقة كبيرة في نفسه نتيجة الموضوعية وجراءة حكمه وتقديره للأمور

2- يكون لدى الفرد المبدع فكرة مستقبل أصيل له قيمته الخاصة ويتمتع بالاكتماء الذاتي

3- يكون الفرد المبدع قادرا على وضع حلول للمشكلات المعقدة ويضيف أيضا، أن الإبداع صفة لا

يستطيع المرء الاحتفاظ بها لوحده دون تقديم مساعدة وفائدة للآخرين، لا بد أن تصاحبه مقاومة

الأنانية لأن ذلك يضمن احترام له، ويتعمد نجاح المبدع على رؤيته للجوانب المختلفة للبيئة

المحيطة باعتبار أن للبيئة أثر كبير على إبداع الأفراد ونجاحهم في أداء أعمالهم.

فالشخص المبدع هو ذلك الشخص الناجح الذي يحاول أن يسلك أسلوبا مميزا عن الآخرين في

مواجهة وحل المشكلات التي تواجهه وهنا يتبع الشخص المبدع أسلوبين من التفكير الإبداعي لمواجهة

وحل هذه المشكلات هما:

- 1- التفكير التحليلي: ويتمثل المنطق وتسلسل الأفكار وتحليلها للوصول إلى حل واحد يمكن التنبؤ به مقدما.
 - 2- التفكير الابتكاري: وهو تفكير واسع التصور يتطلب انطلاقا فكريا بلا قيود أو حدود حيث يبحث هذا التفكير عن طول وأفكار لا يمكن التنبؤ بها مقدما نتيجة لعدم وضوحها.
- وبناء على تقدم يرى الباحث أن أهم خصائص المحاسب المبدع هي:
- 1- يمارس المحاسب المبدع أعماله بحرية واستقلالية
 - 2- الأصالة والخروج عن المألوف في التفكير والتعبير
 - 3- الثقة القوية والعالية بالنفس وبالآخرين
 - 4- له الميل على الفضول والبحث وعدم الرضا عن الوضع الراهن
 - 5- الرؤية، والمثابرة، ويأخذ بزمام المخاطرة والمغامرة
 - 6- المرونة والقدرة على التكيف والتجديد والخيال البعيد
 - 7- الجرأة في إبداء الآراء والمقترحات، والتركيز على الإبداعية في تصور الحلول البديلة للمشاكل، وأيضا النظرة الثاقبة نحو التطوير والتعبير
 - 8- النقد الذاتي للمحاسب المبدع، التلقائية والمرونة وتشجيع تبادل الرأي
 - 9- التقويم والانفتاح الداخلي والخارجي والرغبة العالية في الإنجاز
 - 10- تمتع المحاسب بالقدرة العالية في التعامل مع الأفراد والتعبير

2.2.4. معوقات الإبداع المحاسبي

يعتبر موضوع معوقات الإبداع واحدا من أكثر الموضوعات التي حظيت باهتمام الباحثين فقد ركزت في أهدافها على محاولة تحديد العوامل التي من الممكن أن تعيق العملية الإبداعية سواء كان ذلك على مستوى الفرد أو الحاجة أو المنظمة وفيما يلي توضيح معوقات الإبداع وهي: [111] ص ص 183-

185

- 1- مقاومة الجهات الإدارية وعدم رغبتها في التغيير الذي ترى فيه تغيرا لوضع اعتادت عليه
- 2- الالتزام الحرفي بالقوانين والتعليمات والإجراءات : حيث ينسى الكثير من القائمين على إدارة بعض المؤسسات أن القوانين والتعليمات هي وسائل ولا تعتبر غاية في حد ذاتها، لذلك نجد أن الرقابة الإدارية في بعض الأجهزة تقتصر على مراقبة التقييد بالشيكات دون الالتفاف لدى مساهمتها بتحقيق الهدف الموجود منها والمثل على ذلك انضباطية بالمواظبة على العمل بمعنى وقت الحضور والمغادرة ورغم أن ذلك عنصرا يأتي الموظف ولكن يقضي يومه دون أداء عمل سواء كان روتينيا أو غير ذلك
- 3- عدم ثقة بعض المديرين بأنفسهم، مما يجعلهم يحرصون على إبقاء الأمور مركزية بأيديهم بحيث يحتكرون حق اتخاذ القرارات بأيديهم ويعطون الفرصة لأي نوع من المشاركة من قبل العاملين

بل قد يعتمد بعضهم إلى محاولة كتم أنفاس الأشخاص المبدعين حتى لا يكتشفوهم أو يلفتوا أنظار السلطات الأعلى لقدراتهم مما قد يشهر الموظف صاحب الآراء الجيدة، وترى بعض المديرين في ذلك تهديدا لهم إذ يفعل مثل هؤلاء أن تعتمد المؤسسة عليهم اعتمادا مطلقا

4- سوء المناخ التنظيمي: ممثلا بالعلاقات السائدة في الجهاز الإداري وبنمط الإشراف وأسس الترقية ونظم التقييم والحوافز، فمن الغريب أن يتواجد الإبداع في مناخ تنظيمي غير صحي يحبط طاقات الإنسان ويحجمها

5- عدم وجود قيادة إدارية في المستوى المطلوب: فالقيادة الإدارية أحد العوامل المهمة في حياة أي تنظيم إذ أنها صاحبة الدور الرئيسي في تحفيز العاملين وتعاونهم معها ومع بعضهم البعض لتحقيق الأهداف الموجودة ، فإذا كانت ثقة المرؤوسين بالقيادة الإدارية مفقودة فإن ذلك يعتبر عاملا سلبيا ومحيطا، فمثلا إذا اعتقد المرؤوسون أن الرئيس وصل لوظيفته لاعتبارات غير موضوعية وانه غير موضوعي في تقييمه للأداء فإن ذلك مؤشرا على أن مؤهلات القيادة هي أي شيء إلا الإبداع، فالرئيس الذي لا يعتبر نجاح موظفيه نجاحا للجهاز يحرص دائما على التفتيش عما يسيء لهم هو شخص هدام في التنظيم ولا يؤهل التنظيم للبقاء ناهيك عن الإبداع الذي لا مجال للحديث عنه في مثل هذا المناخ

6- القيم الاجتماعية السائدة فالإبداع يعني التجريب والتفكير بغير المألوف مما يعني أنه قد يتعارض مع القيم الاجتماعية السائدة مما يسبب أذى ومقاومة لدعاة التغيير، فمعظمهم المخترعين والمنظرين لا قوا في حياتهم مقاومة مع مجتمعاتهم لأنهم خالفوا المألوف فمن المعروف مثلا أن (الحكمة تأتي مع التقدم في السن) أحد القيم الأساسية عندنا في المجتمعات النامية، مما يعني أن المبدع يجب أن يكون شخصا بالغا ومسنا وليس مراهقا، فغالبا ما يكن الأشخاص بلقب "أبو فلان" لأن ذلك يصغي عليهم الوقار، فصغار السن لا يحظون بنفس نظرة الاحترام كالكبار مما يعني أن إمكانياتهم الإبداعية لا تكتسب الشرعية إلا في وقت متأخر إذ ينظر لمحاولاتهم للظهور والإبداع بأنها محاولات تجاوز الحدود فقلما نجد شبابا يحتلون المراكز الإدارية القيادية في الدول النامية إذ يعتبر شرط التقدم في السن ولو ضمينا أحد المؤهلات القيادة الإدارية

7- الحالة الاقتصادية: غن الفقر والعوز أو قلة الرتب معوقات الحقيقة، ذلك لأنها قد تقود الإنسان على الإبداع والمحاولة التعويض ، ولكن بشكل عام فلا مسح للإبداع مع الجوع والعوز، فعلى مستوى التنظيمات الإدارية تعتبر عدم كفاية الأجور والحوافز المادية أحد معوقات الإبداع، فالشخص في مثل تلك الظروف يصرف كل وقته وفكره في البحث عن وسائل يمكن من خلالها تلبية حاجاته الأساسية وقلما يكون الإبداع هو الطريق لأنه كما سبق وأن ذكرنا طريق شائك يلاقي المعارضة

8- ازدواجية المعايير المتبعة في التنظيمية فحواجز الإبداع تتمثل برؤية لطرق المستقيم للإبداع عن طريق العمل الجاد، ولكن يلاحظ في بعض التنظيمات ن مؤهلات الانقياد ولخنوع هي شروط الوصول للمناصب الرفيعة فكثيرا ما نجد طول اللسان والتردد على المسؤولين واتفق مهنة التزلف هي الطريق الأقصر والأسهل والأكثر أمانا من العمل الجاد ففي مثل هذه الأجواء يصبح الإبداع لو حصل مرضا يستشير حفيظة المعنيين بمقاومته بكل الوسائل.

ونجد من العوائق التي تقف في سبيل تنمية الإبداع المالي والمحاسبي وإظهاره كما يلي:

[105]ص13

- المعوقات الشخصية
- المعوقات التنظيمية
- المعوقات الاجتماعية
- المعوقات البيئية

إن الحاجة والضرورة إلى الإبداع في المؤسسة وعلى الخصوص الإبداع المحاسبي هي: مسألة تفرضها التغيرات الاقتصادية والاجتماعية والبيئية في المؤسسة والحقيقة اليوم المؤسسة التي لا تبتدع حتما ستزول لأن الإبداع هو أحد وسائل البقاء والنمو الاستمرار وهو أداة بالغة الأهمية في مواجهة مشكلات وعوائق المنظمة ، بالإضافة إلى تمكينها في مواجهة منافسة المنظمات الأخرى.

ونظرا لأهمية الإبداع، فإن المنظمات بدأت تأخذ بعين الاعتبار ذلك بوضع سياسات وإستراتيجيات لإبداع وإنشاء وحدات إدارية خاصة الإدارة الإبداع كمثل أقسام البحوث والتطوير، وعمدت منظمات أخرى على الاعتماد ببرامج تدريبية العاملين وتأهيل المحاسبين فيها على السلوك الإبداعي.

هناك دراسة للمشكلات التي تواجه المحاسبين القانونيين الممارسين في المملكة العربية السعودية وقد تبين من خلال الدراسة أنهم يواجهون مشكلات متعددة تم تقسيمها إلى أربعة محاور: [115]ص

ص23-24

المحور الأول: المشكلات المتعلقة بالقوانين المنظمة للمهنة كان أهمها:

- 1- إلزام المراجعين والمحاسبين بالتفرغ للممارسة المهنية
- 2- اشتراط القانون لتأهيل المحاسبين والمراجعين وتدريبهم بشكل مستمر مما يؤهلهم للاستمرار في الترخيص

3- عدم وجود التزام بمعايير المحاسبة والمراجعة المتعارف عليها

المحور الثاني: المشكلات المتعلقة بهيئة المحاسبين القانونيين السعودية وكان أهمها:

-عدم إدراك بعض المحاسبين والمراجعين لأهمية الدور الذي تقوم به هيئة المحاسبين القانونيين

السعودية

المحور الثالث: المشكلات المتعلقة بالعملاء أهمها:

1. عدم ملائمة أتعاب المحاسب و المراجع مع حجم العمل.
2. أتعاب المحاسب و المراجع لا تتناسب مع حجم مسؤولياته التي فرضها القانون.
3. مماطلة العملاء في تسديد أتعاب المراجع (مدقق الحسابات).
4. إن نظرة المستفيدين إلى الهدف من عملية المراجعة هو اكتشاف الغش و الأخطاء.

المحور الرابع: مشكلات أخرى يتمثل أهمها في:

1. التنافس غير الشريف بين المحاسبين والمراجعين.
2. عدم وجود وعي كامل لدى المراجعين والعملاء بأخلاقيات المهنة واستقلال المراجع.
3. تدني مستوى كفاءة محاسبي المنشآت.

ولاشك أن تحقيق الأهداف والمتوخاة من الإبداع داخل المنظمة قد تعترضه العديد من المشكلات (المعوقات) تؤثر على إدارة تنظيم السلوك الإبداعي للعاملين وخصوصا المحاسبين.

ويمكن تصنيف الظروف التي تقف عائقا أمام الإبداع وتطويره كما يلي: [116] ص ص 264-266

1- المعوقات الفردية أو الشخصية:

من أهم المعوقات الفردية ما يلي:

- الخوف من الفشل؛
- عدم الثقة في النفس؛
- الخوف من تحمل المسؤولية؛
- نقص الخبرة؛
- قلة المعرفة؛
- اعتقاد الفرد بأنه ليس مبدعا؛
- شعور الفرد بأن العمل الذي يؤديه ليس ذي قيمة؛
- الخوف من الجديد؛
- إهمال المشكلات التي خارج مجال التخصص.

2- معوقات من قبل المدير:

إن ممارسات المدراء غير السليمة قد تقف عائقا أمام الإبداع، حيث يشير الكاتب Karter إلى

القواعد الآتية على أنها من ضمن معوقات الإبداع:

- النظر إلى الأفكار الجديدة الصادرة من المستويات الدنيا بنوع من الشك وعدم الثقة لأنها جديدة ولأنها صادرة من المستويات الدنيا؛
- إصرار المدير على أن العاملين الذين يحتاجون لموافقتهم يجب أن يمروا عبر مستويات إدارية أخرى للحصول على موافقتهم أو لا؛

- انتقاد الإدارات والأفراد لبعضهم البعض؛
 - إشعار العاملين بإمكانية فصلهم من العمل في أي وقت؛
 - اعتبار معرفة وتحديد المشكلات على أنها علامة فشل.
 - السيطرة على كل شيء بعناية؛
 - سرية إتخاذ القرارات المتعلقة بإعادة التنظيم، وإعادتها للعاملين بصورة مفاجئة؛
 - التأكد من وجود مبررات كافية لطلب معلومات من جهة إدارية أخرى؛
 - تكليف الموظفين (المحاسبين) في المستويات الدنيا، باسم تفويض السلطات و المشاركة مسؤولية البحث عن الطرق لتقليص اليد العاملة والاستغناء عن العاملين ونقلهم.
- 3- المعوقات التنظيمية ومنها:

- سيادة نمط إداري تقليدي.
- الإلتزام الحرفي بالقوانين والتعليمات والإجراءات.
- عدم وجود قيادة إدارية مؤهلة.
- سوء نظام الإتصالات.
- إنعدام روح الفريق.
- عدم تدفق و انسياب المعلومات.
- عدم تكافؤ السلطة والمسؤولية.
- عدم وضوح الواجبات.
- غياب مفهوم الدور وعدم وضوح التوقعات.
- الجهل بالمدخل السلوكية في الإدارة.
- تطبيق مبدأ التخصص الضيق في التصميم والأعمال.

4- المعوقات الاجتماعية والثقافية: [116]ص266

- قد تقف القيم الاجتماعية والاتجاهات والتقاليد السائدة في المجتمع والضغط، عائقا أمام تنمية وتقرير القدرات الإبداعية لدى الأفراد و من هذه القيم:
- العادات والتقاليد والأعراف.
 - طلب السلطة من أجل السلطة.
 - إنتشار الفساد.
 - تحكيم البيروقراطية كنمط إداري.
 - قلة التكافل الإجتماعي.

وضح (الدلاهمة) دراسة إلى دور المحاسبية في التنمية الإقتصادية في الأردن، حيث توصل إلى أن للمحاسبة دورا في التنمية ولم تلعبه في الأردن في الماضي وقد لا تلعبه مستقبلا للأسباب التالية[115]ص5:

- سيادة ظروف عدم التأكد وصعوبة التنبؤ نتيجة تدخل الدولة في الشؤون الاقتصادية.
 - سيطرة أفكار التصفية بدلا من التأسيس والتوسع.
 - تقليص سلطة مهنة التدقيق وتحويلها إلى جهات أخرى.
 - عدم تطبيق مبدأ الفصل بين الملكية والإدارة.
 - زيادة مسؤوليات المدقق وتخفيض إجراءات حمايته وحرمانه بعض حقوقه.
 - قلة العناية الحكومية بالمهنة مقارنة مع المهن الأخرى.
 - إعفاء المنشآت الصغيرة من مسك حسابات ودفاتر نظامية لأغراض الضريبة.
- إن لأسباب المذكور أعلاه، تمثل المعوقات التي تمنع المحاسبة من القيام بدورها بشكل عام ولكن لم تحدد درجة أهمية هذه المعوقات.

ويمكن تقسيم هذه المعوقات إلى[103]ص ص24-25، معوقات فردية ومعوقات على مستوى المنظمة

المعوقات الفردية المتمثلة في الخوف من الفشل والتمسك بالعادات والتقاليد المألوفة والبلد الذهني والتخصص الضيق أو المحدود وعدم الرغبة في ممارسة التأثير على الآخرين والتعامل مع الأمور والمبالغة في مكافأة النجاح والناحية الإنفعالية والإدراك الشخصي والعامل الاجتماعي والإلتزام بنمط معين لحل المشكلات وغياب القدرة على التصور التخوف من التحدي ومواجهة المجهول وغياب جو الحرية وغياب الدوافع الداخلية للإبداع والخوف من الظهور ومواجهة الآخرين بحلول جديدة.

أما المعوقات على مستوى المنظمة المتمثلة في المعوقات المادية وتتعلق بإمكانات أو ممتلكات المنظمة المادية والبشرية، والمعوقات التنظيمية وتتمثل في بناء عمليات المنظمة، والمعوقات الثقافية وتشير إلى القيم الموجودة داخل المنظمة المتعلقة بالتشجيع، أو إعاقة الإبداع مثل التحفيز والعدالة وقبول التغيير وبالتالي قبول الحل الظاهري للمشاكل والحكم السريع على الأفكار الإبداعية ورفضها والإعتقاد بوجود حل واحد فقط للمشكلة ويمكن إجمال معوقات الإبداع في أي منظمة بعدة عوامل هي الأفراد والبناء التنظيمي وحجم المنظمة ومصادرها وإستراتيجية المنظمة والمناخ التنظيمي وبيئة المنظمة والإدارة.

إضافة إلى ما سبق يمكننا سرد أهم المعوقات التي تحد من الإبداع الإداري والمحاسبي كما يلي:

[98]ص34

1- ضعف التشجيع والتحفيز.

2- ضعف السمات الشخصية النفسية.

3- القيادات الإدارية غير الفعالة.

4- عدم المرونة الإدارية.

5- علاقة الموظف (المحاسب) في العمل.

وبناء على ما تقدم، واستعرضا لوجهات النظر الباحثين نرى من معوقات الإبداع الحاسبي هي:

- عدم توفر العدد الكافي من المحاسبين والإداريين لتنفيذ الأعمال.
- قلة الموارد المالية (الجانب المالي).
- التأخر في تقديم الأفكار الإبداعية المحاسبية المكلفة ماديا.
- تعقد القوانين والأنظمة التشريعات وعدم قابليتها للتغيير.
- تعرض المحاسب المبدع لسخرية وانتقاد الآخرين.
- قلة المعلومات المتوفرة على الأوضاع الداخلية والخارجية للمؤسسات و المكاتب وعدم الاستفادة من أنظمة المعلومات وبالأخص نظم المعلومات المحاسبية.
- قلة المهارات والقدرات القيادية، وبالإضافة إلى قلة الوعي والإدراك لمفاهيم وأسس إدارة الإبداع.
- غياب البرامج التدريبية والتكوينية التي تهدف إلى تزويد المحاسبين بالمهارات التي تمكنهم من تطبيق الأفكار والأساليب الإبداعية
- المناخ التنظيمي (البيئة التنظيمية) وطبيعة العلاقة بين المحاسبين والمديرين، وكذلك بين المحاسبين أنفسهم.
- مقاومة التغيير من قبل الإدارة و المحاسبين، والتمسك بالعادات والتقاليد المألوفة.
- عدم الخوف من الخطأ وال فشل، أي غياب التشجيع من المؤسسة والمكاتب على تجريب الأشياء الجديدة.

3.2.4 محفزات الإبداع المحاسبي

إن المؤسسات الأفضل والناجحة هي التي تكون قادرة على الابتكار والإبداع والتحديد على أساس تام ومتطور والمدراء الأفضل هم الذين يكونون قادرين على مساعدة الأفراد (المحاسبين والاستفادة مواهبهم الإبداعية الخلاقة

وعلى هذا فإنه ينظر إلى الابتكار على أنه عملية إيجاد وخلق الأفكار الجديدة وبالأقصى في مجال المحاسبية (الطرق النظرية ...) ووضعها في ضعتها في الممارسة الصحيحة أي الجانب الميداني التطبيقي للأفكار المحاسبية الإبداعية

ويرى (محمود رمضان) [105]ص14 أن هناك العديد من الاقتراحات التي تعتبر مهنة في تنمية

الإبداع المالي والمحاسبي وتطويره وهذه المقترحات هي:

- 1- تشجيع المحاسب على السؤال
- 2- ضرورة الربط بين التعليم النظري والعملي
- 3- وضع هيكل تنظيمي يشجع على حرية التفكير وديمقراطية العمل وتنمية روح التعاون والمشاركة والنقد البناء وتشجيع التفكير الإستراتيجي بما يؤدي إلى خلق مناخ تنظيمي صحيح
- 4- الاعتراف بالفروقات الفردية
- 5- وجود قيادة إدارية متفهمة وواعية
- 6- زيادة التوعية نحو بيئة الأعمال الشاملة الأمر الذي يؤدي إلى شمولية التفكير وتوسيع الرؤيا في تكامل المجتمع ووحدته

وتوصل الباحث (الداهمة) إلى الحلول المقترحة لمشكلات لمحاسبين القانونيين الممارسين حسب

الأهمية كالتالي: [115]ص21

- 1- تحديد الحد الأعلى من الشركات التي يجوز للمراجع الواحد مراجعتها
 - 2- التركيز على النوعية في تعليم المحاسبة في الجامعات السعودية والعربية
 - 3- تنوير مستخدمي القوائم المالية وتبصيرهم بأهداف عملية المراجعة
 - 4- المشاركة في دورات مختلفة في مجال الحاسوب
 - 5- نوعية المحاسبين القانونيين بأهمية التحلي بأداب السلوك المهني
 - 6- أن تزايد هيئة المحاسبين القانونيين السعودية عدد الدورات التدريبية
 - 7- تبني معايير واضحة لاحتساب أتعاب تتناسب مع مسؤولية المراجع
 - 8- وضع ضوابط تفصيلية تحكم العلاقة بين المحاسبين القانونيين الممارسين
- وأيضاً يستخلص (عبد الله المهيري) [117] خلاصة مفيدة فما هي الخطوات والأفكار التي في مؤسساتك وبيئة تدعم وتنمي الإبداع

- 1- لا تجعل القواعد تعيق أي فكرة لإبداعية القواعد لا بد أن تكون ناقصة وفيها تغييرات، وأيضاً القواعد قد تعيق المؤسسة عن استغلال الفرص الجديدة
- 2- أنشأ نظام لتلقي الأفكار والاقتراحات، هذا النظام يجب أن يوفر فرصة للموظف بتجربة فكرته بشكل مصغر تم تنفيذ الفكرة بشكل واسع على المؤسسة بأكملها، بل يجب أن يحصل الموظف على التكريم المعنوي الذي يستحقه ويستحسن أن يحصل على فائدة مالية من اقتراحه وهذا النظام مطبق في شركة تويوتا اليابانية، حيث تتلقى الإدارة 15000.00 اقتراحاً مليون ونصف اقتراح سنوياً أو يتم تطبيق 98% منها، ويكرم الموظف معنوياً ومادياً
- 3- أغرس في عقول وأنفس الموظفين بأن لا مستحيل على الإنسان ونبههم بأن لا يفرطوا في الواقعية

4- ضع طرق وأساليب رسمية وغير رسمية لتحفيز وتكريم الموظفين، فمهما كان الموظف متميز ومجتهد فإنه يحتاج إلى الإحساس بأن المدير والآخرين يقدرونه

5- طبق الأسلوب الإدارة على المكشوف، هذا يعني أن تجعل جميع المعلومات المتعلقة بالمؤسسة يعلمها الموظفين ، وقد يقول المدراء التقليديون أن الموظفين لا يحتاجون إلى معرفة الوضع المالي للمؤسسة لكن المبدع يعمل على أخبارهم بالوضع المالي للمؤسسة ويعلمهم كيف يكون مجهودهم مؤثر بالسلب أو الإيجاب على وضع المؤسسة وأعطى فرصة لموظفيك لمقابلة الإدارة والمسؤولين على مختلف مستوياتهم الإدارية يعن أن تفتح باب الاتصال بين جميع جهات المؤسسة حتى تخلق وعي بوضع المؤسسة في قلب وعقل كل موظف

6- علم الموظفين نظام (كايزن kaisen) وهذه كلمة يابانية تعني التطوير المستمر، يجب أن لا يتوقف الإبداع أبدا هذا النظام يعني إدخال تحسينات صغيرة وبسيطة على الخدمات والمنتجات وبشكل دائم، وبهذا لن يستطيع أحد ما للاحق بك، وهذا المبدأ تعمل به المؤسسة (سوني) حيث سأل مديرها عن جدوى طرح منتجات جديدة بينما القديمة لم تباع فرد قائلا: إن لم أبتكر وأبدع فسأصبح تابعا، وأنا أريد أن أكون قائدا لا تابعا

7- قم بحذف وشطب كل ما يعيق الإبداع، من نظم وقوانين وقواعد، والموظفين والمدراء السلبيين يجب تغيير أفكار ومعتقدهم أو فصلهم، لأن هؤلاء السلبيين يفيدك في شيء، بل سيقفون حجر عثرة أمام تقدم مؤسستك

وقد أورد كلا من وسيت وفار (West And Farr) [118] صص 82-84 العوامل المساعدة للإبداع وهي:

1- القيادة (Leadership)

ببساطة يمكن القول إذا كن قائدا فهذا يعني أنك قادر على التأثير في مرؤوسيك وبالتالي قادر على جعلهم ينفذون ما تريد، وكل قائد يعتمد على مجموعة من المؤثرات التي تجعل أكثر قوة وتأثيرا في مرؤوسيه

يشجع النمط القيادي التعاوني الديمقراطي المجموعات على الإبداع وقد دعمت الدراسات في هذا المجال بأن الفرق ذات الأداء الإبداعي العالي كان لها درجة عالية من الدعم القيادي والتركيز على الأهداف وبناء الفريق وتسهيلات العمل

2- التماسك (Cohesiveness)

يعتبر التماسك من العوامل المساعدة للإبداع وذلك لأنه يزيد من شعور تحقيق الذات Self Actualisation والأمان النفسي Psychologico Safet فعندما يزداد التماسك بين أعضاء

المجموعة يشعر أفراد بالرضا عن أعمال المجموعة وفي نفس الوقت كل أفراد المجموعة لا يشعر بالمسؤولية الفردية لأي خطأ ممكن أن ينتج

3- عمر (فترة) المجموعة (Group Longevity)

عندما تزداد الفترة الزمنية التي يقضيها أفراد المجموعة مع بعضهم البعض فإن ذلك يؤثر سلبيا على الإبداع لأن بقاء الفرد مع مجموعة واحدة فترة طويلة يؤثر على أداء الفرد

4- تكوين المجموعة (Group Composition)

كلما كان عدد أفراد المجموعة قليلا كان ذلك مساعد على الإبداع المجموعة التي تحتوي من (6-8) أعضاء يكون أداءها على إيجاد الحلول المشكلات أكثر وذلك خوفا من ازدياد الآراء ويجب أن يكون من بين هؤلاء قائد أو اثنين لتنظيم عمل المجموعة.

5- هيكل المجموعة (Group Structure)

يؤثر هيكل المجموعة على إبداعها فعند ما يكون هناك إمكانية الاتصال المسير وسهولة تبادل المعلومات واللقاءات يكون هناك إمكانية أكبر للإبداع في العمل

بناء على ما سبق ، وبعد استعراض وجهات نظر الباحثين المختلفين حول محفزات الإبداع اخترنا

المحفزات التالية: [103]ص ص 227-228

(أ) الأنماط الإدارية وتشمل:

1- اهتمام الرؤساء بالأفكار والاقتراحات المتقدمة من المرؤوسين

2- الإصغاء للأفكار المقدمة من المرؤوسين

3- تعامل الإدارة بسهولة مع الإرباك والفوضى والتشويش

4- انفتاح المدراء وبشكل كبير للاقتراحات المقدمة من المرؤوسين حول كيفية تحسين إنجاز

المدراء في العمل

5- استخدام المعايير العالية من قبل المدراء للحكم على إنجازهم

6- طلب الإدارة للاقتراحات والأفكار المقدمة من المرؤوسين حول تحسين الخدمة المقدمة

للمواطنين

7- حماس المدير للعمل الذي يقوم المرؤوس بإنجازه

(ب) الظروف التنظيمية وتشتمل:

1- عدم وجود المحسوبة في الوحدة الإدارية

2- توفر الإمكانيات للإنجاز من خلال الوظيفة

3- إمكانية الانتقال من وظيفة إلى وظائف أخرى حسب الطلب

4- وجود معايير عالية للتميز في العمل

5- وجود قواعد وتعليمات مناسبة للعمل

(ج) دعم الإبداع ويشمل:

1- تلقي التشجيع على الإبداع في العمل

التشجيع على التنوع في الآراء بين المرؤوسين

(د) المشرف ويشمل:

1- منح السلطة الكافية للقيام بالعمل

1- تقدم الرؤساء بقدرات مرؤوسيههم على أداء عملهم دون الحاجة إلى الرقابة عليهم

(ه) الاعتراف:

ويضم وجود مكافآت للأفراد على إبداعاتهم في الوحدة الإدارية

(و) التحدي:

ويشمل استخدام الأخطاء المترتبة للتعلم منها وليس للعقاب وإعاقه العمل

بعد توضيح مفهوم الإبداع والابتكار ، تتلخص مقومات الإبداع والابتكار بما يلي: [104] ص ص50-

52

1- الانتماء والارتباط بالمنظمة

2- الحس الاقتصادي والاجتماعي

3- العقلية العلمية في التعامل مع المشاكل

4- الانفتاح على الرأي الآخر

5- الإيمان بمواهب الآخرين

6- البعد الإنساني في التعامل والاتصالات

7- المثالية والمستقبلية

وبعد استطلاعنا على الآراء السابقة لوجهات النظر حول أهم العناصر التي تحفز الإبداع وتشجيعه ،

ولهذا اختار الباحث ، بعض المحفزات الإبداع المحاسبي وهي:

1- تطوير وتشجيع المحاسبين على التعلم واكتساب تقنيات ومهارات في مجال المحاسبة

2- تشجيع المحاسبين بالإبداع والأفكار المحاسبية الإبداعية

3- دعم وتعليم المحاسب على السؤال

4- التأكد على المساندة والتعاون بدلا من المنافسة بين المحاسبين الجدد

5- تحفيز ومكافئة المحاسبين على الأداء المهني الفعال

6- إعطاء جميع المحاسبين بالحرص والشعور بأنهم مالكون أثناء أدائهم للمهنة

7- توضيح وتأكيد على أن الفشل هو أساس النجاح على مستوى المحاسب

8- توفير المناخ المناسب للمحاسب المبدع ودعم وتشجيع السلوك الإبداعي

9- التخلص من الروتين المعقد والخروج عن المألوف الذي يحول دون انطلاق الأفكار

المحاسبية الإبداعية

10- اعتماد وتشجيع استخدام الأساليب والطرق العلمية في مجال المحاسبة التي تسهم في إثارة

الفكر وخلق روح الإبداع وبالأخص الإبداع المحاسبي

11- المحاسبون المبدعون يحتاجون إلى الدعم والموارد المالية لا نجاح الأفكار المحاسبية

الإبداعية

3.4. الطبيعة الأولية لاتخاذ القرار

1.3.4. اتخاذ القرار

لاشك أن القرار الإداري يعد من أهم القرارات التي تتخذ على مستوى المؤسسة لما له من أثر على تنفيذ الخطة الموضوعية ومن ثم ربحية الفترة ويتناول هذا المبحث بالشرح والتحليل القرار الإداري من حيث طبيعته ومراحل اتخاذ القرار ودور البيانات والمعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات، والمحاسبة واتخاذ القرار وتكمن فاعلية القرار المتخذ على الأسلوب الذي يتم به إعداد واتخاذ القرار، وكفاءة الأفراد المشاركين في إعداده وإقراره، وينعكس هذا بدوره على الكفاءة الأداء التنظيمي للمنظمات. ونظرا لندرة الأفراد الذين تتوافر لديهم المقدرة والمهارة على اتخاذ القرارات، لذلك يتزايد الطلب على المديرين الذين تتوافر فيهم هذه الصفات أي القدرة على اتخاذ القرارات المنطقية في ظل الظروف الديناميكية (المتغيرة) [15]ص75.

ونظرا للتطور في مجالات الأعمال، بالإضافة إلى تنوع الأنشطة في المؤسسة الاقتصادية المتنوعة (تجارية، صناعية، خدمية)، إلى تعقيد عملية اتخاذ القرارات، إلى جانب تزايد المتغيرات التي تؤثر على القرارات المختلفة، ومن هنا ترتب على ذلك أن زادت الضرورة والحاجة إلى أساليب وطرق حديثة يمكن للإدارة استخدامها في حل مشاكلها المختلفة، وكذلك زادت أهمية المعلومات وأنظمتها وتقنياتها والبحث على أفضل استخدامات لها بأقل تكلفة لإنتاجها، لأن المعلومات السليمة والضرورية تؤدي حتما إلى أفضل قرارات، أي القرارات سليمة ورشيده.

لعل من الواضح أنه بمجرد تحديد المشكلة تحديدا دقيقا وتحديد بدائل حلها، ثم جمع المعلومات المناسبة والكافية، فإن اتخاذ القرار يكون أمرا بسيطا وممكنا

يتمثل القرار – أي قرار- في الاختيار بين بدائل عدة وذلك لتحقيق هدف معين، والقرار ما هو إلا عملية تنبؤ، فهو محاولة الربط بين الماضي والمستقبل، ويقود القرار إلى تصرف أو رد فعل معين والذي بدوره إلى تحقيق ناتج محدد وبناء على هذه النتائج ومقارنتها ببعض يتم اختيار البديل الأفضل.

[53]ص35

إن عملية اتخاذ القرار إنما هي عبارة عن اختيار طريق معين من بين الكثير من البدائل المتوفرة، وهناك الكثير من العوامل التي تؤثر في اتخاذ القرار بعد حصر البدائل الممكنة، ومن هذه العوامل ما

يلي: [27]ص61

- 1- التنبؤ بالعوائد و(النتائج) المتوقعة من كل بديل من البدائل .
- 2- الاحتمالات التي يمكن ربطها بهذه العوائد (النتائج) .
- 3- معيار القيمة لدى الشخص الذي يزن هذه البدائل ويقارنها مع بعضها البعض.
- 4- أهداف المؤسسة التي ترمي إلى تخفيفها .

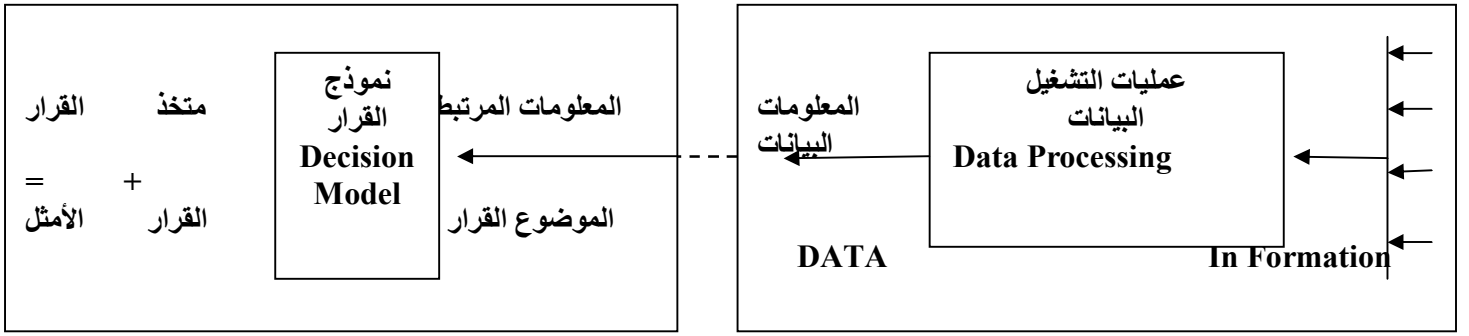
5- القيود والمحددات التي يمكن في ضوءها تنفيذ البديل أو الطريق الذي يتم اختياره، وذلك كتوفر أو عدم توفر المال اللازم لتنفيذ قرار ما، والمشاكل المتعلقة بالعنصر البشري وكذلك مشاكل عنصر الزمن.

وبديهي أنه من النادر أن يكون هناك مشكلة إدارية تتأثر – فقط بمتغير أو عامل واحد، إنما غالباً ما تتأثر المشكلة الإدارية بمجموعة من العوامل والمتغيرات والمتداخلة والمتبادلة الأثر عليها. وبالتالي فإنه لحل المشكلة فإن الأمر يتطلب – غالباً- استخدام ونموذج ما يراعي ويأخذ هذه العوامل والمتغيرات والمؤثرات مجتمعة وفي آن واحد. [35]ص 30

وباعتبار عملية اتخاذ القرارات هي عملية ديناميكية حيث تختص بالكشف عن الجوانب التي تستدعي الاهتمام التركيز عليها في التنفيذ، واختيار إجراء العمل المناسب والأفضل من غيره من الإجراءات. وينتج عن هذه العملية اتخاذ القرار أي الارتباط والالتزام ببديل معين من بين بدليين أو أكثر، ومن الواضح أن عملية اتخاذ القرارات ضرورية وجوهرية في مجال التخطيط سواء من حيث إقرار الأهداف أو اختيار إجراء العمل، ففيما يتعلق بالأهداف، فإنه من الضروري إقرار وتحديد هذه الأهداف – أي تحديد ما نرغب فيه وما لا نرغب فيه – ما هي الأسواق التي لا نرغب دخولها، ما هي الخدمات التي لا نرغب في الارتباط بها، وما هي الحدود التي لا نتجاوزها. أي في ظل إمكانيات التنظيم . حيث يتم على ضوء إقرار هذه الأهداف توجيه المزيد من القرارات الأخرى من خلال المزيد من البحث عن الإجراءات البديلة وتوفير المعايير للتقييم. [15]ص ص78-79

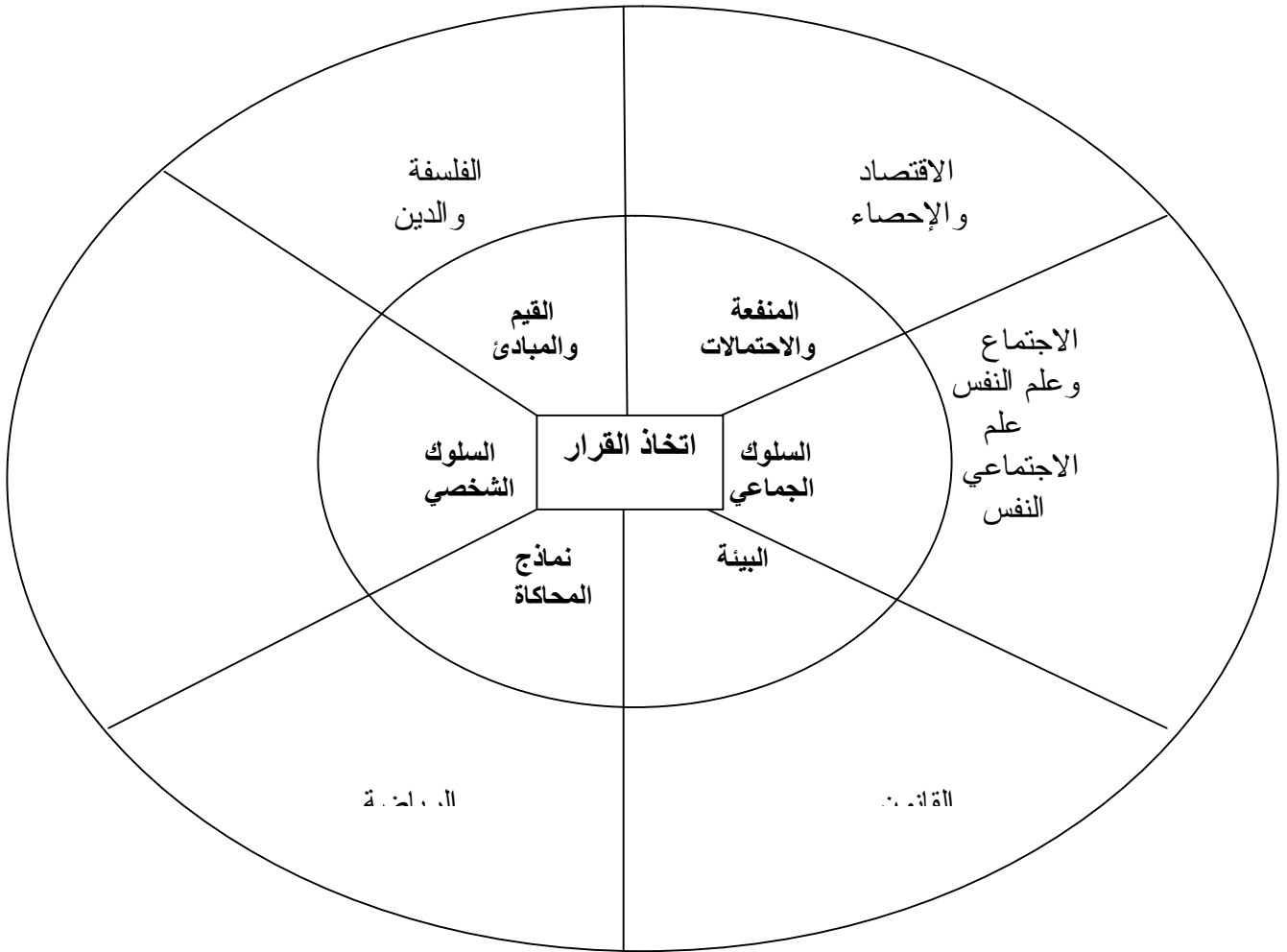
يعتبر نظام المعلومات المحاسبية أحد المكونات الأساسية لنظام المعلومات الإدارية، وينحصر الفرق بينهما في أن الأول يختص بالبيانات والمعلومات المحاسبية بينما يختص الثاني بكافة البيانات والمعلومات التي تؤثر على نشاط المؤسسة. أي نظم المعلومات المحاسبية أحد مكونات تنظيم إداري، يختص بجمع، توييب، معالجة، تحليل وتوصيل المعلومات المالية الملائمة لاتخاذ القرارات إلى الأطراف الخارجية (الجهات الحكومية، الدائنين والمستثمرين) وإدارة المؤسسة. [4]ص 56

وتعتبر المعلومات ذات أهمية كبيرة لعملية اتخاذ القرار حيث أنها – كما موضح بالشكل- تمثل المدخلات الأساسية لعملية اتخاذ القرار، ولذلك تعتبر عاملاً هاماً في تقليل عدد البدائل المتاحة لمتخذ القرار وتقديم البدائل الأكثر احتمالاً للنجاح .



الشكل رقم 13: العلاقة بين نظام المعلومات وعملية اتخاذ القرار [53] ص 36

ويوضح الشكل العلاقة بين نظام المعلومات وعملية اتخاذ القرار، ومنه يتضح أن نظام المعلومات يقوم بتجميع البيانات وتحويلها إلى معلومات بإجراء مجموعة من العمليات عليها مثل: عمليات التسجيل والمراجعة والفرز والتصنيف وإجراء العمليات الحسابية والتلخيص هذا ويتطلب وضع إطار متكامل لاتخاذ القرارات – في ظل اعتبارات عدم التأكد والمتغيرات المتشابكة والديناميكية- الاستعانة بالعديد من النظم والعلوم الأخرى، حيث أصبحت عملية اتخاذ القرار تمثل إطار من النظم المتداخلة.



الشكل رقم 14: الاتجاه الحديث في عملية اتخاذ القرار [53] ص 37

ومن ناحية أخرى، فإن القرارات الناجحة ليست فقط اختيارات جيدة، وإنما تعنى أكثر أيضاً، التنفيذ الكفاء والفعال، حيث يتطلب ذلك تجنب صراع المصالح، وتجنب عوامل المخاطرة وعدم التأكد والقضاء على (أو على الأقل التقليل من) درجة عدم الفهم من جانب هؤلاء الذين ينفذون القرار.

2.3.4 نماذج وأنواع اتخاذ القرارات

نموذج القرار ما هو إلا وصف لطريقة اتخاذ القرار، كما أن هذه النماذج تختلف في درجة الموضوعية والدقة والتعقيد، إلا أن رجال الإدارة غالباً ما يستخدمون نماذج في غاية البساطة كل المشاكل المعقدة، اعتماداً على خبرتهم أو لأنهم غير مستعدين لاستخدام نماذج أو وسائل معقدة، ذلك لأنهم وجدوا في الماضي أن استخدام هذه النماذج أو الوسائل المعقدة لن تؤدي بنتائج أفضل مما لو استخدمت هذه النماذج البسيطة أو السهلة، أو أن كثير من القرارات الإدارية تتخذ بحكم العادة أو بشكل

روتيني. [35] ص 30-31

أولاً: نماذج القرارات [53] ص ص 45-46

من أهم الأبعاد الرئيسية لعملية اتخاذ القرار هي درجة التأكد التي يرى بها متخذو القرار نتائج قراراتهم، ويعتمد ذلك في المقام الأول على طبيعة المشكلة والمعلومات المتاحة والتي تؤثر على النتائج المتوقعة لاتخاذ القرار.

وفي الأجزاء التالية يتم توضيح النماذج المستخدمة في اتخاذ القرارات في الحالات المختلفة، وذلك كمقدمة لتحديد الخصائص الرئيسية للمعلومات، وأهمية وقيمة المعلومات في مجال اتخاذ القرارات.

1- اتخاذ القرار تحت ظروف التأكد :

في هذه الحالة تتوفر معرفة تامة ودقيقة لنتائج كل اختيار أو بديل متاح أمام متخذ القرار، ويتميز كل قرار بوجود نتيجة واحدة له، أو مجموعة من الأحداث المرتبطة به المصاحبة له.

2- اتخاذ القرار تحت ظروف المخاطرة:

وفي هذه الحالة ينتج عن اختيار كل بديل أكثر من نتيجة، وتكون النتائج الممكنة واحتمالات حدوثها معروفة، ولذلك فإن النماذج التي تستخدم في هذه الحالة لا بد أن تكون قادرة على تمثيل جميع الاحتمالات المصاحبة لكل نتيجة ، ولذلك تستخدم في هذه الحالة النماذج الاحتمالية (المتوقعة)، التي تستخدم أساليب عديدة مبنية على الاحتمالات.

3- اتخاذ القرار تحت ظروف عدم التأكد :

وفي هذه الحالة لا تتوافر أي معلومات مؤكدة أو احتمالية أمام متخذ القرار عن إمكانية تحقيق أي من النتائج المختلفة المتوقع حدوثها لكل بديل قراري في المستقبل.

إن الوظيفة الأساسية للمحاسبة الإدارية هي توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات وعني ذلك ضرورة ملائمة المعلومات للقرارات فلا شك أن المعلومات التي تناسب نوعاً معيناً من القرارات قد لا تناسب نوعاً آخر فمثلاً المعلومات التي تناسب قرار تحديد حجم الإنتاج لا تناسب قرار تحديد حجم المخزون أو تحديد حجم المبيعات وهكذا وبالتالي يجب التنسيق بين المعلومات الناتجة عن المحاسبة الإدارية ونماذج القرارات المختلفة بمعنى إيصال معلومات تتماثل مع خصائص نماذج القرارات المختلفة وحتى يتحقق ذلك يجب أن تتوافر في نماذج القرارات الخصائص التالية: [32] ص ص 171-

172

1- أن تكون القرارات واضحة للتعبير وقابلة للتطبيق حتى يمكن إنتاج معلومات تتوافق معها.

2- يجب أن يعبر نموذج القرار بصدق عن الواقع العملي (الميداني) والتغيرات التي تحدث فيه والمحتملة الحدوث وفي حالات عدم التأكد يجب تعدد النماذج لواجهة الاحتمالات وذلك لإعداد المعلومات في ضوء هذه الاحتمالات .

3- يجب أن يركز النموذج على القرار ذاته حتى يمكن إنتاج معلومات مفيدة لمتخذي القرارات .

4- يجب توفير قاعدة معلومات مختلفة لنماذج قرارات مختلفة لتحقيق أهداف المؤسسة .

5- الاستعانة بمجالات المعرفة الأخرى لأن نماذج القرارات المختلفة تحتاج إلى تنبؤات متعددة يجب أخذها في الاعتبار عند إنتاج المعلومات

ثانيا: أنواع القرارات

إن الطريقة التي يتبعها الفرد في اتخاذ قرار ما دون آخر تتأثر إلى حد كبير بطبيعة المشكلة التي ينبغي اتخاذ القرار بشأنها، فاتخاذ قرار في مشكلة تتكرر كل يوم مثلا يختلف ولاشك عن المشكلة التي تواجه الإنسان لأول مرة ويمكن تقسيم هذه القرارات إلى نوعين هما: [27] ص ص 64-65

1- القرارات الروتينية:

وهي تلك الأنواع من القرارات التي يتم اتخاذها بشكل متكرر في النشاط اليومي للمؤسسة. والتي يتم تطبيق إجراءات ومعايير موضوعية بالنسبة لها. ومن أمثلة هذه القرارات الأمور المتعلقة بمراقبة المخزون، مراقبة الإنتاج، ترقية الموظفين، مراقبة النفقات صيانة الآلات... الخ، ومثل هذه القرارات قابلة لأن يتم تفويضها إلى مستويات الإدارة الوسطى والسفلى.

2- القرارات غير الروتينية

وتظهر الحاجة إليها عندما تكون المشكلة المراد حلها ذات طبيعة غير متكررة أو غير مألوفة، وتتطلب أن تتم معالجتها على أساس فردي، وعندما تظهر مشكلة من هذا النوع لا يجد المدير أمامه سوابق وإجراءات جاهزة وموضوعة لمعالجتها، بل يحد أن عملية الاعتماد على خبرته وفطنته في إيجاد الحلول المناسبة لها. ومن الأمثلة على هذا النوع من القرارات تغيير طريقة الإنتاج في منظمة ما من النمط اليدوي إلى الآلي، اختيار موقع المشروع، اختيار الطريقة التي يتم بها الترتيب الداخلي للمصنع، اكتشاف سلع وطرق إنتاج جديدة... الخ

كما توجد تقسيمات عديدة للقرارات منها: تقسيمات حسب موضوع اتخاذها، والعلاقة بين آثارها والبعد الزمني لإنتاج هذه الآثار. [119] ص ص 21-26

ومن أكثر التقسيمات أهمية من حيث تحديد فئات شاملة وواضحة للقرارات في تحديد نماذج للقرار هو التقسيم طبقا لموضوع اتخاذها، حيث يمكن أن نميز بين نوعين من القرارات هما: [53] ص 39

- قرارات تخصيص وإعادة تخصيص الموارد المتاحة على فرص الاستخدام البديلة .
 - قرارات استغلال الموارد ، التي ترتبط بكيفية استخدام الموارد التي يتم تخصيصها
- وفي ضوء هذا التقسيم يمكن ايجاز ما تنطوي عليه خصائص هذين النوعين من القرارات في الجدول التالي.

جدول رقم 3: قرارات التخصيص وقرارات الاستغلال [53] ص 40

البيان	قرارات التخصيص	قرارات الاستغلال
من حيث البعد الزمني	تكون قرارات طويلة الأجل، تمتد آثارها لفترات زمنية تكفي لتحقيق الأهداف النهائية للمنظمة. ولا إنها تمتد إلى المستقبل البعيد نسبيا، لذلك تتسم بالمخاطرة وعدم التأكد.	تكون في غالبيتها قرارات قصيرة الأجل، تتحقق نتائجها مرحليا على فترات زمنية قصيرة . كما أنها تعكس تفاصيل عمليات استغلال الموارد المتاحة على مستوى المراكز والأقسام الفرعية للمؤسسة.
من الناحية الوظيفية	تعتبر قرارات استثمارية، تتعلق بتوجيه عوامل الإنتاج إلى الأنشطة المختلفة، ويتوقف حدوثها على ظهور الفرص الاستثمارية أو حدوث تغيرات غير متوقعة.	تعتبر قرارات تشغيلية، ترتبط بدرجة من المعرفة بالتغيرات البيئية ومدى التأكد من صحة المعلومات.
من حيث الارتباط	ترتبط بشخصية متخذ القرار	ترتبط بطبيعة القرار ذاته
من حيث طبيعتها	قرارات غير روتينية وغير قابلة للجدولة	تعتبر قرارات روتينية منتظمة وقابلة للبرمجة
من حيث الهدف	تتعلق بتحقيق الأهداف العامة للمنظمة	تهدف إلى متابعة الإجراءات التنفيذية للقرارات، والتأكد من أن المهام والواجبات المحددة يتم تنفيذها بكفاءة وفاعلية

إن القوى أو العوامل البيئية قد تؤثر على بعض القرارات بدرجة بسيطة من المخاطر ودرجة عالية من اليقين. كما أن عملية اتخاذ القرارات لا تتعدى كونها اختيار من بين بدائل مع درجات بسيطة من الصعوبات أو التعقيد. وعلى العكس ففي ظل عدم التأكد وارتفاع درجة المخاطر في الظروف المحيطة فإن المدير يجب عليه أن يكون مستعدا لمواجهة الموقف الذي يحيط بعملية اتخاذ القرارات، ويوجد ثلاث حالات تؤثر في عملية اتخاذ القرار وهي اليقين أو التأكد، المخاطر، عدم اليقين أو عدم

التأكد. [120]

- 1- التأكيد:** يصبح هناك تأكيد أو يقين عندما يعرف المدير النتائج المتوقعة الخاصة بكل بديل من البدائل المتاحة أمامه لاتخاذ القرار. مثال ذلك البديل (أ) يتمتع بنتائج معروفة جدا وواضحة تماما، والبديل(ب) سوف يترتب عليه نوع آخر من النتائج ولكنها محددة تماما وواضحة... وهكذا
- 2- المخاطر:** عندما تكون النتائج المتوقعة غير واضحة. ولكن تتوافر لدى المدير المعلومات الكافية لتقييم هذه النتائج تصبح هناك مخاطر. ونفترض في مثل هذه الحالة أن المدير يستطيع أن يحسب إحصائيا الاحتمالات لتحقيق النتائج الملازمة لكل بديل من بدائل حل المشكلة موضع الاهتمام. وبصفة عامة فإن معظم القرارات التي يتخذها المدراء خاصة في مستويات الإدارة العليا تنطوي على مخاطر. ومما هو جدير بالإشارة هنا أنه في ظل ظروف البيئة المحيطة بالمنظمة فإن تقدير الاحتمالات يعتبر أمرا حيويا وهاما للعديد من القرارات مثل قرارات الاستثمار والتخطيط لمنتج أو خدمة جديدة أو السلوك المستهلك، أو حجم الطلب المتوقع... الخ
- 3- عدم التأكيد:** عندما تكون احتمالات تحقيق النتائج للبدائل المتاحة غير معروفة ولا يمكن تقديرها، فإن المدير يجب أن يتخذ القرار في ظروف عدم اليقين أو عدم التأكيد.

ومن ناحية أخرى، يمكن تقسيم القرارات طبقا لشخصية متخذي القرارات إلى: [53] ص ص 40-

41

1- قرارات مبرمجة:

وهي قرارات روتينية متكررة ومنتظمة تحكمها سياسات وفروض مسبقة تمثل أساسا ومعيارا للتصرف، لذلك فهي قرارات قابلة للجدولة على فترات محددة ويمكن تضمين نظام المعلومات - خاصة في حالة استخدام الحاسب الآلي - القاعدة التي يتم على أساسها اتخاذ القرار، وتبعاً لذلك يقل كل دور الحكم الشخصي لمتخذ القرار وكمية المعلومات التي يحتاجها لاتخاذ قراره.

2- قرارات غير مبرمجة:

وهي قرارات غير روتينية توقيتها غير منتظم، وتتوقف على حدوث متغيرات بيئية غير متوقعة أو ظهور فرص جديدة، لذلك لا يتوافر بشأنها خبرات ماضية، ولا يمكن برمجتها وتضمينها لنظام المعلومات، ومن ثم يحتاج هذا النوع من القرارات إلى الخبرة والبصيرة والحكم الشخصي لمتخذ القرار، الذي عادة ما يستخدم المعلومات المحاسبية بوصفها بدائل تنبؤية تعكس المدخلات الأساسية في نمودجه لتبسيط مشكلة القرار وتحسين كفاءته في تناول المشكلات، لذا فهي تستلزم وقتا طويلا وجهدا كبيرا لجمع المعلومات المتعلقة بالمشكلة، وأخذ الآراء والاستشارات من ذوي الخبرة، وإجراء البحوث والدراسات التي تتناول الفروض والاحتمالات ومناقشتها.

وفي الأخير خلص إلى الخصائص الرئيسية لكل من القرارات المبرمجة والقرارات غير المبرمجة في الجدول التالي.

جدول رقم 4: القرارات المبرمجة والقرارات غير المبرمجة [53] ص 41

القرارات غير المبرمجة	القرارات المبرمجة
- معقدة وغامضة	- بسيطة
- بيانات غير مؤكدة نسبيا	- بيانات مؤكدة نسبيا
- غير متكررة (جديدة) ليس لها سوابق يقاس عليها	- متكررة
- ظروف متغيرة أو ديناميكية	- ظروف ثابتة
- لا توجد إجراءات ومعايير جاهزة تحتج إلى جهد ذهني كبير وتفكير وإبداع وتهبؤ	- وجود إجراءات ومعايير جاهزة
- تتخذ عادة من قبل الإدارة العليا	- لا تحتاج إلى تفكير وجهد ذهني
- تستخدم فيها الأساليب الحديثة مثل: البرامج الخطية، بحوث العمليات، نظرية المباريات، ونظرية الاحتمالات	- تتخذ عادة من قبل الإدارة الدنيا
	- تستخدم فيها الأساليب التقليدية

ومن الوظائف الرئيسية للإدارة العليا في المؤسسات الاقتصادية، المفاضلة بين البدائل واتخاذ القرارات بصدد السياسات الاستثمارية والإنتاجية والتسويقية، ويمكن تقسيم القرارات زمنيا إلى نوعين رئيسيين: [40] ص 559

- 1- قرارات طويلة الأجل، وتتعلق بمشاكل الإضافات والإحلال بالنسبة للأصول الثابتة .
- 2- قرارات قصيرة الأجل، وهي تتعلق باستغلال الطاقة الإنتاجية، وسياسات البيع المختلفة.

3.3.4. المحاسبة كأساس لاتخاذ القرارات

باعتبار النظام المحاسبي من أهم الأنظمة المنتجة للمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات (المعلومات المحاسبية)، وتمثل المحاسبة الإدارية أهم جزئيات النظام التي ترتبط باتخاذ القرارات من حيث : توفير المعلومات، وعرض النماذج ، والأساليب التي تساعد في اتخاذ القرارات وتنمية الإدارة .

كما تعتبر عملية اتخاذ القرارات من الأمور الحيوية التي يتوقف عليها نجاح الإدارة أو فشلها، ذلك أن إدارة أي مؤسسة اقتصادية معينة، هي تقرير ما يجب عمله من استخدام الوسائل المتاحة والقوة

العامله لانجاز ذلك العمل. أن نموذج القرار ليس إلا طريقة للاختيار بين البدائل المختلفة التي قد تواجهها الإدارة، ولذلك فإن المديرين الناجحين يجب أن يكون اختيارهم أكثر دقة وخاصة في المواقف الحرجة. وفي معظم الأحوال يعتمد القرار الجيد على كمية ونوعية المعلومات المتاحة للمدير عن البدائل والنتائج المرتبطة بكل بديل. [25]ص ص 31- 32

من هذا المنطلق تم اعتبار محاسبة التسيير نظام محاسبي يمكن من مساعدة كل من له سلطة اتخاذ القرار داخل المؤسسة على تقييم ، تحليل، أمثلة الموارد الاقتصادية مقارنة بالأهداف التي يرجون بلوغها، أي موازنة جيدة في التكاليف [4]ص57. أي تحقيق أكبر قدر من المنافع والمكاسب بأقل تكلفة ممكنة.

والآن نركز على ما يمكن أن تقدمه المعلومات المحاسبية لأي نموذج قرار. وللإجابة السريعة على هذا نقول أنه من الناحية العملية، تعتبر المعلومات المتولدة من السجلات المحاسبية أو تلك التي يتم إعدادها بواسطة تحليل خاص لبيانات محاسبية، الأساس الذي تبني عليها العديد من القرارات.

وتعتمد الإدارة على البيانات المحاسبية عند اتخاذ أي نوع من هذه القرارات والبيانات المتعلقة بالقرار لا تستمد فقط من السجلات المحاسبية، بل تستخدم أيضا بيانات التكاليف والإيرادات التقديرية.

وعند استخدام البيانات المحاسبية في اتخاذ قرار معين يجب أن نفرق بين التكاليف التي تتصل بهذا القرار، وبين التكاليف التي لا تتصل. ويقصد بالنوع الأول تلك التكاليف التي تتأثر باتخاذ القرار، ويقصد بالثانية تلك التي لا تتأثر باتخاذ القرار. [40]ص ص 559-560

وبالإضافة إلى ما تقدم يلاحظ أن الدور الأساسي للمعلومات التي تقدمها المحاسبة الإدارية ينصب على تحسين كفاءة وفعالية عملية اتخاذ القرار داخل المؤسسة وحيث أن عملية اتخاذ القرار تعني الاختيار والمفاضلة بين البدائل المتاحة فإن الاختيار والمفاضلة لا بد أن يتم في ضوء هدف معين حيث يقوم متخذ القرار بدراسة وتقييم البدائل المختلفة في ظل الأهداف المحددة ومن ثم يجب أن تنسق

المعلومات التي تقدمها المحاسبة الإدارية مع أهداف المؤسسة. [32]ص172

وهناك من يرى أن اتخاذ القرارات هو الركن الأساسي لنجاح أي منظمة في تحقيق أهدافها، ذلك لأن القرارات الفعالة يتوقع أن تمكن الشركة أو المؤسسة من إنجاز أهدافها بأسلوب كفاء، وتوفر الأدوات اللازمة لتأسيس أنظمة التشغيل والرقابة. [23]ص227 ورغم أن القرارات لا تتخذ من لاشيء، فالاختلافات في عملية اتخاذ القرارات متوقعة حتى بين المديرين الذين يعملون في نفس المنظمة. هذا لأن القرارات في المستوى التشغيلي أو المستوى المتوسط أو المستوى العلى مبرمجة أو غير مبرمجة ليست نمطية، والعديد من العوامل يتوقع أن يؤثر عليها، فإن أي منظمة كبيرة، محلية أو دولية، تتطلب جميع وتحليل وتخزين كمية كبيرة من المعلومات لاستخداماتها هي، وفي إعداد التقارير الآخرين. ونجد أن نظام المعلومات (ومن ضمن ذلك نظام المحاسبة) يجب أن يتكيف ويتلائم مع هيكلية وفلسفة المؤسسة. فإن عملية تصميم النظام، ومن ضمن ذلك النظام المحاسبي، وتصميم الهيكل التنظيمي

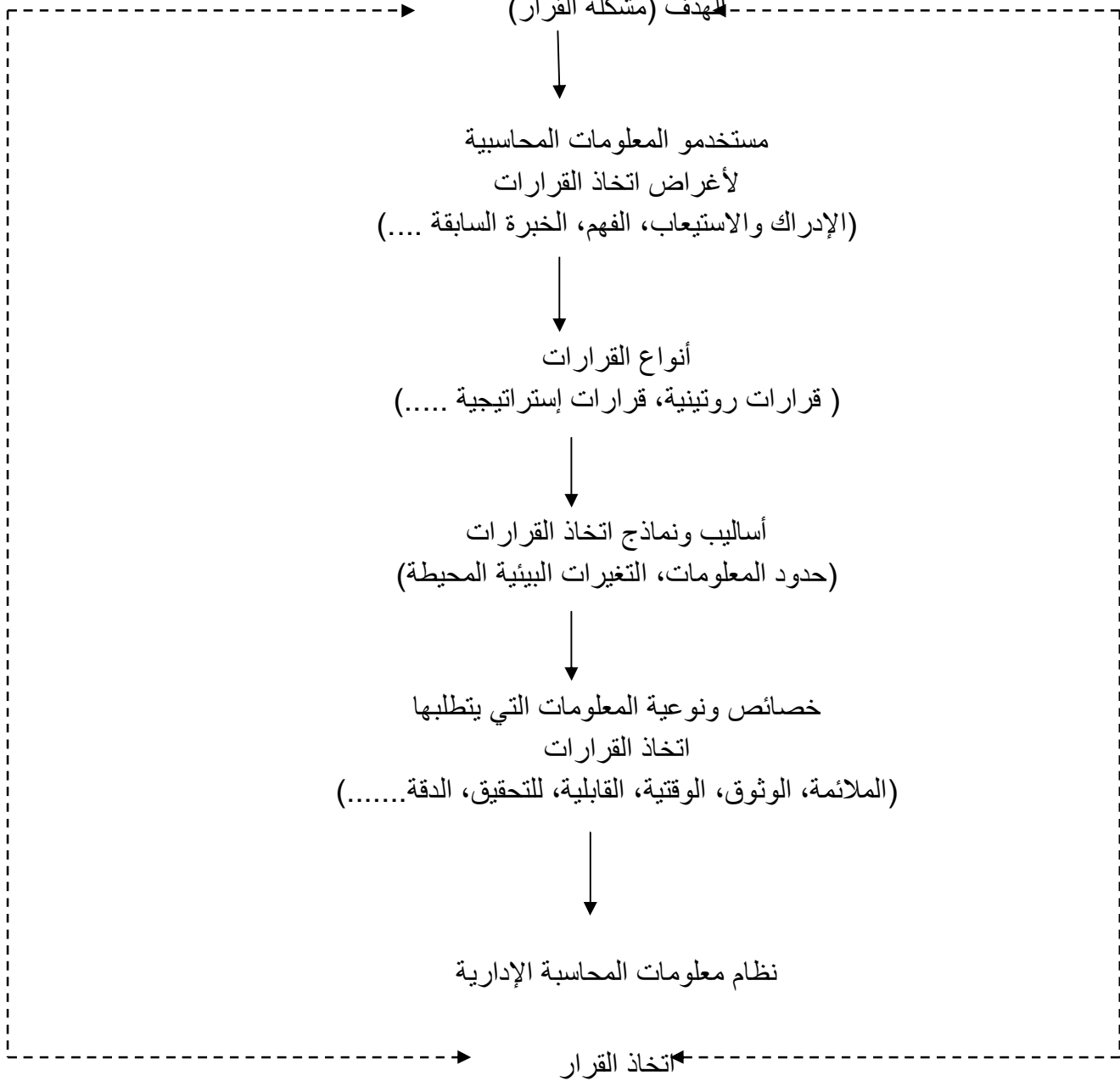
متلازمان ومعتمدان على بعضهما البعض، فالمعلومات المحاسبية هي مجموعة فرعية مهمة من المعلومات الإدارية الأكثر عمومية. [23]ص228 إن تصميم نظام المعلومات المحاسبية من الواضح أنه يتأثر بتصميم المؤسسة (المنظمة).

يتمثل الهدف الرئيسي لموضوع إطار عام مقترح لتطوير نظام معلومات المحاسبة الإدارية، يحقق الالتقاء بين احتياجات مستخدمي المعلومات وما يوفره المحاسب الإداري المبدع منها، المر الذي يزيد من فاعلية دوره في اتخاذ القرارات، ويتفرع من هذا الهدف إلى الهدفين التاليين: [53]ص23

1- تقييم المعلومات التي يوفرها نظام المحاسبة الإدارية، بهدف تطويرها بالاستعانة بالتطورات التكنولوجية في المعلومات، الأمر الذي يحقق كفاءة المحاسبة الإدارية كنظام للمعلومات، وفاعلية مخرجاتها بجعلها أكثر جودة.

2- تطوير النموذج التقليدي للقرارات بما يسمح باتخاذ قرارات أفضل من جانب مستخدمي هذه المعلومات، مع الأخذ في الاعتبار: شخصية متخذ القرار، نوع القرار، أساليب ونماذج القرار، خصائص ونوعية المعلومات التي يتطلبها اتخاذ القرار، ووجوب أن تزيد المنافع الناتجة من هذه المعلومات عن تكاليف إعدادها، المر الذي يرفع درجة الثقة في معلومات المحاسبة الإدارية، ويتأتى ذلك بجعل خدمة مستخدمي المعلومات لأغراض اتخاذ القرارات كهدف أساسي تدور في فلكه أي أهداف أخرى.

ويمكننا أن نوضح العلاقة بين نظام معلومات المحاسبة الإدارية ومستخدمي المعلومات واتخاذ القرار، حسب الشكل التالي:



الشكل رقم 15: العلاقة بين نظام معلومات المحاسبة الإدارية ومستخدمي المعلومات واتخاذ القرار [53] ص 24

ويوضح الشكل العلاقة بين هذه المتغيرات ، حيث أن كفاءة وفاعلية القرارات تتطلب دراسة خصائص ونوعية المعلومات المعتمدة عليها في اتخاذ هذه القرارات، ومن جهة أخرى تتوقف نوعية وطبيعة المعلومات المطلوبة على أساليب ونماذج اتخاذ القرارات مما يستتبع ضرورة تحديد القرار المعنى وشخصية متخذ القرار.

التحليل بصفة عامة وسيلة كشف وقياس تستخدم في تفسير الظاهر العملية في مختلف المجالات، والتحليل المالي والمحاسبي يمثل عملية بحث واستقصاء وتفسير واستنتاج يتأسس على تجميع وتصنيف

البيانات والمعلومات التي تعكس الحسابات والقوائم المالية والختامية والتقارير بصورة هادفة ثم مقارنتها وقياسها بقصد اكتشاف العلاقات التي تربط بينها، أو بحث ودراسة لأسباب نتائج هذه العلاقات ودلالاتها، بهدف الوصول إلى نتائج وقرارات صادقة تفيد في عملية استخدام نتائج هذه العلاقات في الوصول إلى معدلات قياسية أو نموذجية تتخذ كمؤشرات للحكم والتقييم .

وأيضاً، عموماً يوفر التحليل المالي والمحاسبي البيانات والمعلومات، كما يقدم مؤشرات الحكم والقياس في كل من مراحل التخطيط والمتابعة والرقابة واتخاذ القرارات ، فالتحليل المالي والمحاسبي من الوسائل التي تساعد المحاسبة الإدارية ليس فقط في مجال عرض البيانات والمعلومات في شكل جداول لها دلالات ومؤشرات ، بل تمتد إلى التنبؤ والتخطيط والرقابة [66]ص234.

من خلال تطرقنا في هذا الفصل إلى مدخل عام للإبداع المحاسبي ولعل هذا الموضوع الجديد يكون فاتحة للعديد من الكتابات والدراسات في هذا الموضوع الهام وتم شرح وفهم بعض المفاهيم الأساسية للإبداع والابتكار الفرق بينهما، وبعدها التوصل إلى الإبداع في المجال المحاسبي (الإبداع المحاسبي) أهدافه وعوامله.

ومن ثم توصلنا إلى خصائص والصفات المتعلقة بالمحاسب المبدع، والعوامل التي تعيق الإبداع المحاسبي، ويلبها الظروف والمحفزات التي تدعم الإبداع عامة والإبداع المحاسبي خاصة، وبالإضافة إلى الطبيعة الأولية لاتخاذ القرار، من خلال التعريف والتفسير العلمي الحديث لاتخاذ القرار ثم تطرقنا إلى بعض نماذج وأنواع اتخاذ القرارات، وبعدها توضيح المحاسبة كأسس ومنطلق لاتخاذ القرارات.

الفصل 5

دراسة ميدانية – حالة الجزائر

إن التطورات والظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي عرفت الجزائر في ظل تحديات ورهانات العولمة، والتي إرتبطت بتنوع ورسم سياسات واستراتيجيات التنمية ودفع وتيرة النمو الاقتصادي، وبالأخص العمل المحاسبي وتطويره، وأصبح للمؤسسات الاقتصادية دورا هام في تحقيق التنمية المستدامة.

ويجرنا الحديث إلى دراسة واقع المحاسبة في الجزائر من خلال تشخيص الاقتصاد الجزائري والمحيط المحاسبي، والمخطط المحاسبي الوطني، والجهات الوصية للمحاسبة في الجزائر، واعتمدنا إلى دراسة تحليلية للإبداع المحاسبي وإبداع المحاسبين لأصحاب مهنة المحاسبة (الممارسين) لمكاتب المحاسبة والمؤسسات الاقتصادية في الجزائر.

ولهذا سنحاول في هذا الفصل دراسة الميدانية لحالة الجزائر من خلال المباحث التالية:

- واقع المحاسبة في الجزائر
- تطورات وتحليل البيئة المحاسبية الإبداعية في الجزائر
- الدراسة الإحصائية – وصف وتحليل الاستبيان

1.5. واقع المحاسبة في الجزائر

1.1.5. الاقتصاد الجزائري والمحيط المحاسبي

أولا- الاقتصاد الجزائري:

إن الاختلالات التي ميزت الاقتصاد الوطني، خاصة تراجع أسعار البترول سنة 1986 وتراجع معدلات النمو، وتزايد في حجم المديونية الخارجية دفعت بالمسيرين إلى التفكير في إدخال إصلاح عميق على الاقتصاد الوطني لإنعاشه، من خلال معالجة مشكلة الفعالية في المؤسسة العمومية عن طريق جعلها مركزا لاتخاذ القرار ومراجعة علاقة الدولة بالاقتصاد وفي هذا السياق كرس دستور 1989 التوجه نحو اقتصاد السوق، وكان هذا التوجه استجابة لضغط الهيئات المالية الدولية صندوق النقد الدولي والبنك الدولي للإنشاء والتنمية، التي تشترط تحرير الاقتصاد وتطبيق نظام اقتصاد السوق ونشير أن الإصلاحات المقترحة من طرف الهيئات المالية الدولية تهدف أساسا إلى وضع الميكانيزمات التي تمكنها من استرجاع أموالها ، أما كيفية حل مشكلة الفعالية في المؤسسة الاقتصادية فيأتي في المرتبة الثانية.

إن الأزمة المتعددة الجوانب التي تعيشها الجزائر هي في الأساس نتيجة لسوء التسيير حيث أن التسيير الجيد سيسمح للمؤسسة باستخدام عناصر الإنتاج استخداما أمثلا، مما استدعى إعادة النظر في قواعد تسيير الاقتصاد الوطني من خلال عدة قوانين أهمها: [121] ص ص 14-19

- القانون 01-88 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية
- القانون 02-88 المتعلق بالتخطيط
- القانون 03-88 المتعلق بصناديق المساهمة
- القانون 04-88 المتعلق بتعديل وإتمام القانون التجاري وتحديد القواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية الاقتصادية
- القانون 06-88 المعدل والمكمل للقانون 12-86 المتعلق بنظام البنوك والقرض والذي تم تعديله بالقانون 10-90 المتعلق بالنقد والقرض.

في ظل الإصلاحات الاقتصادية الجديدة ، أصبحت المؤسسة العمومية الاقتصادية تتميز بعدة خصائص، فمن حيث علاقاتها بمحيطها يطغى على المؤسسة الطابع أستغلالي، أما بالنسبة لنشاطها فإن طابع المتاجرة هو السائد بخصوص مختلف أعمال وتصرفات المؤسسة ، وذلك بموجب الخضوع للقانون التجاري .

ويتصف تنظيمها وتسييرها الداخلي الطابع التنظيم الديمقراطي من خلال المشاركة العمالية، وعليه يمكن تحديد المبادئ التي تقوم عليها المؤسسة العمومية الاقتصادية فيما يلي:

- مبدأ الاستقلالية

- مبدأ المتاجرة

- مبدأ التنظيم الديمقراطي (المشاركة العمالية)

إن الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر مست العديد من الجوانب والتي تجسدت في المظاهر التالية:

أ- تحول علاقة الدولة بالمؤسسات الاقتصادية

ب- إصلاح نظام الأسعار

ت- علاقة البنك بالمؤسسة

ث- إصلاح التجارة الخارجية

تزامنا مع فترة الانفتاح الاقتصادي وضغط متطلبات الإصلاحات الاقتصادية التي اعتمدها الجزائر تنامي مؤسسات القطاع الخاص وتفقه وتراجع دور الشركات الوطنية من خلال التصفية والتسوية القضائية، واستمرار خوصصة بعضها ومن هنا جاء الدور الفعال للقطاع الخاص وتعدد الإصلاحات والتدابير بالجوانب القانونية التشريعية والمالية والتي شجعت مجال الاستثمار أمام المستثمرين الوطنيين والأجانب ما يعرف بالمناخ الاستثماري الأجنبي، ويشمل كافة القطاعات الاقتصادية الهامة

1- الإصلاح الضريبي الجزائري:

يندرج الإصلاح الضريبي الذي انتهجته الجزائر منذ سنة 1992 في سياق مختلف التحولات التي عرفتها الساحة الدولية والوطنية أي التحولات الاقتصادية والاجتماعية والمالية، لذلك فهي تطبيق خلال فترة زمنية ثم تصبح غير مناسبة مما يقتضي تعديلها وإصلاحها ولقد لجأت الجزائر إلى الإصلاح الضريبي نظرا لوجود أسباب تدفعها لذلك وأهداف تسعى إلى تحقيقها.

1-1- دوافع الإصلاح الضريبي:

أصبح النظام الضريبي الجزائري لا يستجيب لمتطلبات التنمية الاقتصادية ، بسبب عدم ملائمة للمعطيات الاقتصادية الجديدة خاصة بعد توجه الاقتصاد الوطني من اقتصاد موجه إلى اقتصاد السوق الحر ولذلك فإن دوافع الإصلاح الضريبي تكمن في نقائص وعيوب النظام الضريبي القديم وفي هذا الإطار سوف نتطرق إلى هذه العيوب من خلال العناصر التالية: [121] صص 20-21

- تعقد وعدم استقرار النظام الضريبي

- ثقل العبء الضريبي

- نظام ضريبي غير ملائم لمعطيات المرحلة الراهنة

- عدم فعالية الحوافز الضريبية في توجيه الاستثمار

- ضعف العدالة الضريبية
- ضعف الإدارة الضريبية

1-2- أهداف الإصلاح الضريبي:

انطلاقاً من سنة 1987 بدأ النظام الضريبي يشهد عدة إصلاحات حقيقية وعميقة نظراً لتمتعته على عدة نقائص وسلبيات لا تمكنه من أداء الوظائف الموكلة بشكل فعال وتهدف هذه الإصلاحات إلى تحقيق غاية رئيسية تمكن في إنعاش الاقتصاد الوطني وخاصة تطور المؤسسة من خلال التكيف مع الدينامكية الاقتصادية، ومن أجل ذلك سطرت بعض الأهداف على مستوى النظام الضريبي تتمثل في العناصر التالية: [121] صص 39-40

- تبسيط النظام الضريبي؛
- تخفيف العبء الضريبي؛
- إدارة ضريبية فعالة؛
- محاربة الغش والتهرب الضريبي؛
- تحقيق العدالة الضريبية؛
- توجيه النشاط الاقتصادي.

ويمكننا أن نخلص إلى أن الضريبة (الجبائية) لها تأثير مباشرة وكبير على الممارسة المحاسبية في الجزائر، التي تبعث بشكل دائم عن الاقتصادي في الضريبية، لذلك اقترن دور المحاسب بالبحث الدائم عن الحلول المحاسبية التي تجلب المزايا الجبائية للمؤسسات بشكل كبير من خلال ما يسمح به التنظيم الجبائي فيما يعلق بإمكانية قيام المؤسسة بتشكيل المؤونات حتى وأن لم يكن السبب أو الخطر غير قائم، وكذلك حساب الاهتلاكات ثابتة حتى وأن تقييم الاستثمارات.

مما يؤكد (مداني) [4] صص 191 للجباية تأثير كبير على الحسابات التي تقوم المؤسسة بإعدادها، إذ كثيراً ما يتوقف تحديد النتيجة الخاضعة على اعتبارات جبائية، ويشمل التصريح الجبائي عن النتيجة السنوية قوائم (مالية) جبائية تتمثل في:

- الميزانية الجبائية؛
- جدول حساب النتائج (TCR) جبائي؛
- مجموعة من الجداول الملحق.

2- الإصلاح المصرفي والمالي:

يعد القطاع المصرفي من أكثر الأنشطة الاقتصادية تأثر بظاهرة العولمة، والتي تمثل أهم ملامحها في التطورات والتحويلات المتلاحقة التي شهدتها الساحة الدولية، خاصة الاتجاه نحو التحرر من خلال ميلاد المنظمة العالمية لتجارة الخدمات، والتي فرضت العديد من الالتزامات على الدول في هذا المجال فالعلاقة بين العولمة والجهاز المصرفي هي علاقة وطيدة حيث أنها تتضح من خلال التحديات الداخلية والخارجية إلى تواجه البنوك والمؤسسات المالية (البورصة).

وباختصار وتماشيا مع سياسة الانفتاح على اقتصاد السوق والاندماج في الاقتصاد العالمي إلى صدور قانون 10/90 المتعلق بالنقد والقرض وضع هذا الأخير النظام المصرفي في الجزائر على مسار تطور جديد تميز بإعادة تنشيط وظيفة الوساطة المالية وإبراز دور القرض والسياسة النقدية، حيث نتج عنه تأسيس نظام مصرفي ذو مستويين أعيد للبنك المركزي كل صلاحياته في تسيير النقد والائتمان في ظل استقلالية واسعة للبنوك التجارية وظيفتها التقليدية بوصفها أعمادا اقتصادية مستقلة وسمح قانون 10/90 بتحول السلطة النقدية إلى مجلس القرض والنقد الذي يعتبر بمثابة مجلس إدارة بنك الجزائر ويرأسه محافظ البنك الجزائري بإصدار قوانين متعلقة بالنقد وشروط إنشاء بنوك ومؤسسات مالية وذلك تديما للنظام النقدي والمالي لمسايرة اقتصاد السوق.

ويمكننا أن نحيط بأهم التعديلات والنتائج المحققة منها يمكن أن تقتص نظرة مستقبلية لما 2006 للجهاز المصرفي الجزائري في النقاط التالية:

- 1- تحسين الأداء والخدمات أي التسويق المصرفي (السياسات والأهداف)، وذلك من خلال المنافسة التي ستشهدتها مختلف التطورات التكنولوجية الهائلة في ظل تحديات العولمة والانفتاح التام على اقتصاد السوق.
- 2- التقليل من ظاهرة الرشوة والاختلاس وذلك من خلال إشراف الهيئات الدولية على المراقبة الخاصة بعد الانضمام التجارة العالمية والاتحاد الأوربي (الشراكة).
- 3- إمكانية الدخول في منافسة عالمية، وذلك من خلال انتهاج أسلوب التوظيف الفعال للطاقات الكفوة في مجال المالية والمحاسبة والتخطيط.
- 4- اعتماد مبدأ الشفافية والمساءلة في مراجعة القوائم المالية ومستندات التعامل مع العملاء المحاسبين أو الأجانب وهو أهم مبدأ الاستقطاب العملاء سواء كانوا طبيعيين أو معنويين.
- 5- تنوع إيرادات الجهاز المصرفي من خلال الاستثمارات الداخلية والخارجية، ومن خلال دفع الحوافز والقيود باعتماد مبدأ اللامركزية، أي الحصول على الاستقلالية المالية للمؤسسات.

6- التحكم في معدلات التضخم والتخفيض من تقلبات سعر الصرف، والتحكم الجيد في الكتلة النقدية.

ومن هنا يمكننا أن نقول أن الجهاز المصرفي الجزائري أصبح تحت حتمية الإصلاح، ويمكن أن يكون مستقبلا جهاز مصرفي يتمتع بالكفاءة العالية والقدرة على المنافسة مثل أي بنك أجنبي متطور. مؤخرا كشف ثغرات في الناحية الإجرائية لا في النصوص التشريعية، وهذا يدخل ضمن مبدأ الحيطة والحذر الذي المحاسبة حسب قواعد المخطط المحاسبي الوطني من المبادئ التي تخدم احتياجات المقرضين أو الدائنين، وبالإضافة إلى مبدأ السيولة ومبدأ الاستحقاق... الخ والذي يتمخض عنه الذمة والتعهدات والالتزام، وكان يفترض أن يعطي إنشاء البنوك ذات طابع تنافسي، وخاصة وأن البنوك العمومية كشفت عن محدوديتها، لكن غياب الثقافة المصرفية وانعدام الاحتراف، وعدم رغبة البنوك الخاصة في العمل ضمن نطاق المخاطر وإعادة استنتاج نفس آليات التسيير فضلا عن غياب العديد من المجالات في العمل المصرفي مثل الهندسة المالية وغيرها حال دون تحقيق التغيير والإبداع المصرفي المنشود خاصة في ظل التطورات الراهنة والجديدة التي أفرزتها ظاهرة العولمة.

ثانيا- المحيط المحاسبي الجزائري:

تم إصدار المخطط المحاسبي الوطني سنة 1975 ليحقق الأهداف التالية:

- 1- على المستوى الاقتصادي الكلي:
 - توفير المعلومات اللازمة لأغراض التخطيط الاقتصادي المركزي
 - توفير المعلومات لمستخدمي المحاسبة (هيئات التخطيط الوطني، الهيئات المالية، الوزارة الوطنية، مصالح الضرائب)
 - تسهيل عمليات اتخاذ القرار والتوقع على المستوى الكلي
- 2- على المستوى الاقتصادي الجزئي:
 - معرفة مستوى المخزن، التكلفة، سعر العائد، لتحسين تسيير المؤسسة وتسهيل المقارنة
 - تحليل حركي لمعرفة التدفقات النقدية ومختلف عمليات المؤسسة ويمكن القول أن المخطط المحاسبي الجزائري قد لبي احتياجات التخطيط، ومصالح الضرائب والوزارة إلا أنه يمكن يليي طموحات المتعاملين الاقتصاديين.

ومع دخول الجزائر مرحلة اقتصادية جديدة دعمتها ظاهرة العولمة واتفاقياتها مع منظمة العالمية للتجارة تم إقرار ضرورة إعادة النظر في المخطط الوطني المحاسبي وإعداد مخطط يتماشى مع التغيرات العالمية مع مراعاة الخصائص المحلية بإعداد نماذج للقوائم المالية، وتحديد كيفية عمل وسير الحسابات.

إن انتقال الكثير من الدول النامية إلى اقتصاد السوق ألمي عليها إعداد برامج وترتيبات مرحلة الانتقال من أجل خوصصة وإعادة هيكلة مؤسساتها، ونظرا لأن المحاسبة تعتبر وسيلة للاتصال فإن القواعد المحاسبية التي كانت مبنية على اقتصاد الموجه المخطط وهو ما أثر عليها ولذلك أستوجب التأقلم معها خاصة مع التطور ويعتبر الجانب المحاسبي كأحد مقومات الاقتصاد وركائز الأساسية لهذا فإن مرور الجزائر نحو اقتصاد السوق يستلزم تعديل النظام المحاسبي وذلك في إطار استعمالات جديدة للعمليات الاستثمارية والمالية وهو يتطلب ويستلزم معلومات على الوضعية المالية والمحاسبية للمؤسسات للقوانين المحاسبة التي تخص الجزائر والتي يجب عليها أن تعكس احتياجات ومتطلبات الحكومة والمتعاملين معها وما ترتب عنه من مشاكل عديدة ولمواجهتها اختارت الجزائر القيام بإصلاحات الاقتصادية شملت تعديل المخطط المحاسبي الوطني .

2.1.5. المخطط الوطني المحاسبي (PCN)

أولا- المخطط الوطني المحاسبي: Plan Comptable National

لقد كانت الجزائر بعد الاستقلال تستعمل المخطط المحاسبي العام الفرنسي 1957، إلا أن هذا المخطط كان موجها نحو اقتصاد رأسمالي يكرس ويعتمد على الملكية الفردية لوسائل الإنتاج، وأهتم كثيرا بالجانب المالي وتراكم الثروة في أسماء حساباته إلا أن الاقتصاد الجزائري بعد الاستقلال عرف تحولات جذرية نحو الاقتصاد المخطط الموجه، والتسيير الاشتراكي للمؤسسات، وعليه أصبحت الحاجة والضرورة لتغيير المخطط المحاسبي العام الفرنسي لسنة 1957 في الجزائر.

لقد بدأت أول محاولة لتغيير المخطط في سنة 1964 لكنها اقتصرت على إنشاء بعض الحسابات وتغيير أسماء البعض الآخر. وعليه، فلا يمكننا اعتبار هذه العملية (تغيير اسم الحسابات) محاولة تغيير المخطط بالمعنى الحقيقي للكلمة .

تعتبر المحاولة التي قامت بها وزارة المالية في سنة 1969 لتغيير المخطط كأول محاولة جدية تهدف لتغيير المخطط المحاسبي وذلك بالنظر إلى أهدافها فقد شكل وزير المالية آنذاك لجنة من شأنها تحضير وإعداد مخطط محاسبي جديد في أجل أقصاه سنة أشهر إلا أن هاته اللجنة لم تقدم شيئا ولم تسيّر أشغالها وتوصياتها على أي مخطط جديد إذ لم تكن المهلة (المدة) كافية، وعليه لم تكن المدة متوافقة مع هيكلة وضخامة المهمة، وإنه تم في نهاية سنة 1971 إنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة الذي كلف وأوكلت له مهمة إحلال المخطط الفرنسي العام المحاسبي بمخطط محاسبي وطني بالإضافة مهمة تنظيم ميدان المحاسبة والتطلعات والإبداعات المحاسبية.

وجرت أشغال إعداد مشروع المخطط المحاسبي بالشركة الوطنية للمحاسبة في بداية الأمر في شهر أفريل من سنة 1972 .

وفي هذا الصدد، تم تكوين فريقا دائما مكونا من خبراء جزائريين مدعمن لخبراء فرنسيين من المجلس الوطني للمحاسبة، تمثلت مهمتهم في مراقبة وتتبع تطور الأشغال وإبداء الآراء في هذا المجال، بالإضافة إلى خبير تشيكوسلوفاكي ساهم في إرساء الخطوط العريضة للمخطط المحاسبي الوطني لبلاده جاء ل طرح التجربة التشيكوسلوفاكية في الميدان المحاسبي [20]ص116
ثم قامت اللجنة بجرد وتقييم احتياجات كل المستعملين من المعلومات المحاسبية حسب الفئات ورتبتهم كما يلي:

- مسيري المؤسسات
- إدارة الضرائب
- الهيئات المالية
- الوزارات الوصية
- الاقتصاد الوطني من خلال المحاسبة الوطنية

وفي سنة 1973 تبني المخطط الجديد (PCN) من طرف المجلس الأعلى للمحاسبة بعد فحص للمشروع، تلاه صدر الأمر رقم 75/35 الصادر بتاريخ 1975/04/29 والقاضي بإجبارية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني على الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، شركات الاقتصاد المختلطة، الشركات التي تخضع لنظام التكاليف بالضريبة على الأساس الحقيقي مهما كان شكلها، ثم صدور المرسوم الوزاري المتعلق بكيفية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني، الصادر بتاريخ 23/جوان 1975 عن وزارة المالية: [4]ص148

ويعرف المخطط الوطني المحاسبي، على أنه مجموعة من المصطلحات والقواعد، تسنها أو تقترحها هيئة معينة، تتمثل عادة في السلطات العمومية، وتهدف إلى تحديد المبادئ والأطر العامة للمحاسبة من حيث التسجيل والتصنيف والتقييم والعرض ولما عرفه المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي المخطط المحاسبي على أنه مجموعة من القواعد والإجراءات تسمح بتحقيق أهداف المحاسبة [20]ص90
بطبيعة الحال يهدف كل مخطط محاسبي أساسا إلى تحديد مبادئ وطرق وقواعد موحدة في ميدان المحاسبة من أجل تقديم معلومة محاسبية متجانسة عن جميع المؤسسات وبصفة دقيقة يهدف المخطط المحاسبي إلى: [20]ص91

1- التمكين من إجراء قراءة موحدة للمعلومة المحاسبية: إذ بفضل تحديد شروط دقيقة لطرق التسجيل والتصنيف والعرض يطبقها كل ما سلك للسجلات أو عارض للقوائم المالية، يصبح المخطط المحاسبي لغة تعامل وتبادل المعلومات لكل مستعملي المعلومة المحاسبية.

2- إجراء المقارنات بين مختلف المؤسسات عبر الزمان والمكان إن استعمال طرق موحدة وتحديد المفاهيم والمصطلحات يمكن من عملية المقارنة ، سواء في الزمن أي بين فترة وأخرى لنفس المؤسسة أو في المكان بين مؤسسة وأخرى.

3- تجميع قيم متجانسة تستعمل لأغراض الاقتصاد الكلي: تتميز المعلومات المحاسبية الناتجة عن المؤسسات والقطاعات التي تطبق المخطط المحاسبي بالتجانس وذلك بفضل توحيد طرق التسجيل والتصنيف والعرض وعليه يمكن القول بأن المخطط المحاسبي يوفر قيمة متجانسة يمكن تجميعها واستعمالها لأهداف الاقتصاد الكلي.

4- تعميم ونشر المحاسبة بالتدريب والممارسة: تحتاج كل عملية نشر وتعميم وتدريب إلى إطار عام يتمتع بمنهج ويقوم على مبادئ، وهو ما يوفر المخطط المحاسبي.

ويخلص الباحث أن المخطط المحاسبي الوطني هو قائمة الحسابات (الكتل المحاسبية) التي تستعملها المؤسسة والمصنفة في إطار جدول محدد مع تنوع الحسابات التي يمكن أن تنشأ حسب طبيعة ونشاط المؤسسة ، حجمها وخصوصيتها، ولهذا اقتضت الضرورة إلى توحيد جميع هذه القوائم على كافة المؤسسات ، وإعطائها صيغة وطنية لييسر ويوحد محاسبة مختلف المؤسسات، كذلك ليجلب منفعة وفائدة للمؤسسة ومصالح الدولة والأشخاص الآخرين الذين لهم علاقة بالمؤسسة ثانيا- بنية (هيكل) المخطط المحاسبي الوطني PCN:

يتكون الإطار المحاسبي العام للمخطط من الجانب الشكلي بالإضافة إلى طبيعة التنظيم والتسيير المحاسبي، وقواعد التسجيل المحاسبي والتقييم والقوائم المالية ويتكون المخطط المحاسبي الوطني من ثمانية أصناف تتمثل في:

- الصنف الأول: الأموال الخاصة،
- الصنف الثاني: الاستثمارات،
- الصنف الثالث: المخزونات،
- الصنف الرابع: الحقوق،
- الصنف الخامس: الديون،
- الصنف السادس: الأعباء،
- الصنف السابع: الإيرادات،
- الصنف الثامن: النتائج.

ورعي عند الترتيب حسابات عناصر كل من الأصول والخصوم على مبدئي السيولة والاستحقاق ورتبت على الحسابات (الكتل المحاسبية) التالية:

- عناصر الأصول وتشمل (الاستثمارات، المخزونات، الحقوق)
 - عناصر الخصوم: وتشمل (الأموال الخاصة، الديون)
 - عناصر التسيير: وتشمل (الإيرادات والتكاليف)
- وترتب أصناف الحسابات في الميزانية المحاسبية كما يلي:

الجدول رقم 5: الميزانية المحاسبية المختصرة

المبالغ	الخصوم	رقم الحساب	المبالغ	الأصول	رقم الحساب
XXXX	الأموال	1	XXXX	الاستثمارات	2
XXXX	الخاصة	5	XXXX	المخزونات	3
	الديون		XXXX	الحقوق	4
XXXX	النتيجة (الربح)	8	XXXX	النتيجة (خسارة)	8
XXXX	المجموع	-	XXXX	المجموع	-

الأصناف والحسابات الرئيسية للمخطط المحاسبي الوطني

الصف الأول الأموال الخاصة

10 رأس المال الاجتماعي

11 رأس المال شخصي

12 علاوة الإصدار

13 الاحتياطات

14 إعانات الاستثمار

15 فرق إعادة التقدير (إعادة التقييم)

17 الارتباط بين الوحدات (التنازلات بين الوحدات)

18 نتائج رهن التخصيص

19 مؤونات الأعباء والخسائر

الصف الثاني: الاستثمارات

20 مصاريف الإعدادية

21 قيم معنوية

22 الأراضي

24 تجهيزات الإنتاج

25 تجهيزات اجتماعية

28 استثمارات قيد الانجاز

29 استهلاك الاستثمارات

الصف الثالث: المحزونات

30 البضاعة

31 مواد أولية (مواد ولوازم)

33 منتجات نصف مصنعة

35 منتجات تامة الصنع

36 فضلات ومهملات

37 مخزون لدى الغير

38 المشتريات

39 مؤونات تدني المخزون

الصف الرابع: الحقوق

40 حساب الخصوم المدنية

43 حقوق على المحزونات

42 حقوق الاستثمارات

45 تسبيقات من الغير

44 حقوق على الشركاء

47 حقوق على الزبائن

46 تسبيقات الاستغلال

49 مؤونات تدني الحقوق

48 النقديات

الصف الخامس: الديون

52 ديون الاستثمار	50 حساب الأصول الدائنة
54 مبالغ محتفظ بها للحساب	53 ديون المحزونات
56 ديون الاستغلال	55 ديون تجاه الشركاء والشركات الحليفة
58 ديون مالية	57 سلفات تجارية

أما فيما يخص حسابات التسيير المتمثلة (الصف السادس: الأعباء ، والصف السابع: الإيرادات) ، وبالفرق بين الأعباء والإيرادات نحصل على الصف الثامن: النتائج
الصف السادس: الأعباء (التكاليف)

65 مصاريف مالية	60 بضاعة مستعملة
66 مصاريف متنوعة	61 مواد ولوازم مستهلكة
68 مصاريف متنوعة	62 الخدمات
69 تكاليف خارج الاستغلال	63 مصاريف المستخدمين (العاملين)

الصف السابع: الإيرادات (النواتج)

75 تحويل تكاليف الإنتاج	70 مبيعات البضاعة
77 منتوجات مختلفة	71 إنتاج مباع
78 تحويل تكاليف الاستغلال	72 إنتاج مخزن
79 منتوجات خارج الاستغلال	73 إنتاج المؤسسة لحاجتها الخاصة

74 خدمات مقدمة

الصف الثامن: النتائج

81 القيمة المضافة (الثروة)	80 الهامش الإجمالي
84 نتيجة خارج الاستغلال	83 نتيجة الاستغلال
89 تنازلات بين الوحدات	88 نتيجة السنة المالية

ويمكننا تلخيص حسابات التسيير (الأعباء والتكاليف) أي الفرق بينهما نحصل على النتائج (الصف الثامن) من خلال جدول حسابات النتائج كمايلي:

جدول رقم 6: جدول حسابات النتائج

مبالغ دائنة	مبالغ مدينة	اسم الحساب	رقم الحساب
		مبيعات بضاعة	70
		بضاعة مستهلكة	60
		الهامش الإجمالي	80
		الهامش الإجمالي	80
		إنتاج مباع	71
		إنتاج مخزن	72
		إنتاج المؤسسة لحاجتها الخاصة	73
		خدمات مقدمة	74
		تحويل تكاليف الإنتاج	75
		مواد ولوازم مستهلكة	61
		خدمات	62
		القيمة المضافة	81
		القيمة المضافة	81
		نواتج مختلفة	77
		تحويل تكاليف الاستغلال	78
		مصاريف العاملين	63
		ضرائب ورسوم	64
		مصاريف مالية	65
		مصاريف متنوعة	66
		الاهتلاكات والمؤونات	68
		نتيجة الاستغلال	83
		إيرادات خارج الاستغلال	79
		تكاليف خارج الاستغلال	69
		نتيجة خارج الاستغلال	84
		نتيجة الاستغلال	83
		نتيجة خارج الاستغلال	84
		نتيجة السنة المالية الإجمالية	880
		ضرائب على أرباح الشركات	889
		النتيجة النهائية (الصافية)	88

بناء على ما تقدم عن المخطط الوطني المحاسبي وحسب التنفيذ الإلزامي لمعايير المحاسبة الدولية، المرسوم رقم: 07- 11 المؤرخ بـ 2007/11/25 النظام المحاسبي المالي فنجد المخطط المحاسبي الجزائري المقترح لسنة 2009 كما يلي:

ثالثا- بنية (هيكل) المخطط المحاسبي الجزائري الجديد 2009 [122]

الصف1: حساب رؤوس الأموال

الصف2: حساب التثبيتات

الصف3: حساب المخزونات والمستحقات

الصف4: حساب الأطراف الأخرى

الصف5: الحسابات المالية

الصف6: حسابات الأعباء

الصف7: حسابات المنتجات

ويمكننا فرض المخطط الوطني المحاسبي الجزائري من خلال الحسابات ذات رقمين اثنين الإطار

المحاسبي الواجب تطبيقها

الصف1: حساب رؤوس الأموال

10- رأس المال الاحتياطات وما يماثلها

11- الترحيل من جديد

12- نتيجة السنة المالية

13- المنتجات والأعباء المؤجلة خارج دورة الاستغلال

14- الموجودات

15- المؤونات للأعباء- الخصوم غير الحاجة

16- الافتراضات والديون المماثلة

17- الديون المرتبطة بالمساهمات

18- حسابات الارتباط بالمؤسسات والشركات في شكل مساهمة

19- (متاح)

الصف2: حسابات التثبيتات

20- التثبيتات غير المادية

21- التثبيتات المادية

22- التثبيتات في شكل امتياز

23- التثبيتات الجاري انجازها

24- (متاح)

25- (متاح)

26- مساهمات وديون دائنة مرتبطة بمساهمات

27- تثبيتات مالية أخرى

- 28- إهلاك التثبيات
- 29- خسائر القيمة في التثبيات
- الصف3: حسابات المخزونات والمستحقات
- 30- مخزونات البضائع
- 31- المواد الأولية والتوريدات
- 32- التموينات الأخرى
- 33- مستحقات إنتاج السلع
- 34- مستحقات إنتاج الخدمات
- 35- مخزونات المنتوجات
- 36-المخزونات المتأتية من التثبيات
- 37- المخزونات في الخارج (أثناء الطرق في المستودع أو إيداع)
- 38- المشتريات المخزونة
- 39- خسائر قيمة المخزونات والجاري اختزانها
- الصف4: حسابات الأطراف الأخرى
- 40- الموردون والحسابات المرتبطة بهم
- 41- الزبائن والحسابات المرتبطة بهم
- 42- العاملون والحسابات المرتبطة بهم
- 43- الهيئات الاجتماعية والحسابات المرتبطة بهم
- 44- الدولة والجماعات العمومية والهيئات الدولية والحسابات المرتبطة بهم
- 45- المجمع وشركاؤه
- 46- مختلف الدائنين ومختلف المدنيين
- 47- الحسابات الانتقالية أو الانتظرية
- 48- الأعباء أو المنتجات الثابتة سلفا والأرصدة
- 49- خسائر القيمة عن حسابات الأطراف الأخرى
- الصف5: الحسابات المالية
- 50- القيم المنقولة للتوظيف المالي
- 51- البنوك والمؤسسات المالية وما يماثلها
- 52-الأدوات المالية المشتقة
- 53- الصندوق
- 54- الإدارات المكلفة بالتسيبات والاعتمادات

- 55- (متاح)
- 56- (متاح)
- 57- (متاح)
- 58- التحويلات الداخلية
- 59- خسائر القيمة عن الأصول المالية الجارية
- أما حسابات التسيير توزع على طبقتين (صنفين) هما:
- الصنف 6: حسابات الأعباء
- 60- المشتريات المستهلكة
- 61- الخدمات الخارجية
- 62- الخدمات الخارجية الأخرى
- 63- أعباء العاملين
- 64- الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة
- 65- الأعباء العملية الأخرى
- 66- الأعباء المالية
- 67- العناصر غير العادية – الأعباء
- 68- المخصصات للاهتلاكات والأرصدة وخسائر القيمة
- 69- الضرائب على النتائج وأخرها
- الصنف 7: حساب المنتجات
- 70- المبيعات من البضائع، والمنتجات المصنوعة والخدمات المؤداة والمنتجات الملحقة
- 72- الإنتاج المخزون أو المسحوب من المخازن
- 73- الإنتاج المثبت
- 74- إعانات الاستغلال
- 75- المنتجات العملية الأخرى
- 76- المنتجات المالية
- 77- العناصر غير العادية المنتجات
- 78- استئناف عن خسائر القيمة والأرصدة
- 79- الموجودات
- بناء على عرض المخطط الوطني المحاسبي الجزائري الجديد باللغة العربية بالرجوع إلى الجهات والوزارة الوصية (وزارة المالية) بالجزائر، ومن خلالها يمكن فهم تنظيم سير آليات الحسابات. وبالإضافة إلى القوائم المالية الختامية (ملحق 8) .

3.1.5. هيئات المحاسبة في الجزائر

أولاً- المجلس الوطني للمحاسبة

تم إنشاؤه بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 96 – 318 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996 المتعلق بإنشاء وتنظيم المجلس الوطني للمحاسبة، وهو هيئة استشارية تقع تحت سلطة وزير المالية (جهاز استشاري ذو طابع وزاري ومهني مشترك)، وتتمثل مهمته الأساسية في التنسيق والتحليل والتلخيص في مجال البحث والإبداع المحاسبي والأفكار المحاسبية الإبداعية التي تسعى إلى تنظيم وضبط مهنة المحاسبة التي من خلالها تدعم تنمية الإدارة.

كما يتمتع المجلس الوطني للمحاسبة بصلاحيات واسعة النطاق، إذ تشمل مهامه كذلك عمليات جمع وتحليل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة، بالإضافة إلى إجراء دراسات وتحليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات والتقنيات المحاسبية (الطرق والسياسات)، وأيضا الاقتراحات والإجراءات التي من شأنها تدعيم وتطوير المحاسبة إي ما يعرف بالإبداع المحاسبي.

ومما يؤكد حجم وطبيعة الصلاحيات التي يضطلع بها المجلس الوطني للمحاسبة والمتضمنة في

المادة 3 من مرسوم الإحداث والتمثلة في: [4]ص168

- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وبتعليمها؛
- إنجاز الدراسات والتحليل المتعلقة بتطوير وتنمية استخدام المحاسبة؛
- اقتراح التدابير في إطار مهام التوافق والتوحيد المحاسبي؛
- فحص وإبداء الآراء والتوصيات حول النصوص التشريعية في ميدان المحاسبة؛
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين والتأهيل للمهنة المحاسبية ؛
- متابعة تطور المناهج، والنظم والأدوات المحاسبية، على الصعيد الدولي؛
- تنظيم التظاهرات واللقاءات ذات الطابع التقني، التي تدخل في مجال اختصاصه؛
- الاهتمام بالإبداعات والابتكارات المحاسبية.

كما يقوم المجلس، بدراسة وإبداء آرائه واقتراحاته حول كل مشروع قانوني يتعلق بالمحاسبة، وعلى

سبيل المثال مشروع قانون النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر المزمع تطبيقه لسنة 2009

ثانيا- المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين

وهي هيئة تتمتع بالشخصية المدنية، تضم كل الممارسين لمهنة المحاسبة في الجزائر، المتمثلين في

الخبراء المحاسبين ، ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

وقد أنشئ المصنف الوطني بمقتضى المادة الخامسة من القانون رقم 08-91 المؤرخ في 27 أبريل 1991 ، والمتعلق بمهنة الخبير المحاسبي، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

بالإضافة إلى مهمته الأساسية المتمثلة في تسيير شؤون المهنة وتنظيمها والدفاع على استقلالية وشرف أعضائها، فقد أوكل له المشرع مهمة المساعدة والمساهمة في كل أعمال المحاسبة (التنظيم والتقييس) التي تقوم بها السلطات العمومية .

من جهته فقد حدد المرسوم التنفيذي رقم 20-92 المؤرخ في 13 جانفي 1992 المحدد لقواعد سير المجلس الوطني المحاسبة للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسب المعتمد، حدد مهام أخرى للمصنف تتمثل في تحديد وتنظيم وتقييس طرق المراقبة والتفتيش، بالإضافة إلى إبداء آرائه حول كل مسألة تقنية تطرحها عليه السلطات العمومية في مجال المحاسبة والمالية والتشريعات والقوانين المرتبطة والمتعلقة بحياة المؤسسات .

كما يظطلع المصنف بمهمة تعميم وتوزيع ونشر كل نتائج العمال المتعلقة بضبط ومهنة المحاسبة. بالإضافة إلى تكليف المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظين الحسابات والمحاسبين المعتمدين الذي نص القانون 08-91 عليه كمايلي :

- المتابعة والسهرة على تنظيم المهمة وحسن الممارسة المحاسبية
 - حفظ والدفاع عن كرامة أعضائه، والتمتع بالاستقلالية
 - سلطة وتولي مهمة التسجيل والفصل والشطب من المصنف
 - تقديم المساعدات للأشغال التي تباردها السلطات العمومية المختصة في ميدان المحاسبة والأفكار المحاسبية الإبداعية الجديدة
 - تمثيل مصالح المهمة تجاه السلطات المختصة وتجاه الغير والمنظمات العربية والأجنبية المماثلة
- لكن المرسوم رقم 96-136 المؤرخ في 15 أبريل 1996 المتعلق بقانون السيرة في مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، يعتبر الشمل من حيث تقييس وتنظيم الممارسين المحاسبين وضبط سيرتهم وأخلاقهم خلال إنجاز هاته المهام. [20]ص79
- حيث قام بتفصيل واجبات الممارس خلال قيامه بالمهمة المسندة إليه، وكذا حقوقه الناجمة عنها، كما تطرق إلى بعض الشروط الأساسية الواجب احترامها قبل وخلال وبعد إنجاز المهام، لاسيما ضبط وتحديد أبعاد المهمة، تحديد وقتها وكلفتها، تسجيل كل واجبات وحقوق الأطراف على الاتفاقية المبرمة بين الطرفين، بالإضافة إلى احترام سر المهنة، واحترام الآجال المحددة، والتمتع بالاستقلالية التامة.

2.5. تطورات وتحليل البيئة المحاسبية الإبداعية في الجزائر

1.2.5. أخلاقيات الأعمال والمحاسبة (مهنة المحاسبة)

تعتبر مهنة المحاسبة من أهم المهن المرتبطة بمؤسسات الاقتصادية والنشاط التجاري، وذلك لأن المحاسب هو حلقة الوصل بين داخل المؤسسة وما يحدث داخلها وما ينعكس من هذه الأحداث على التقارير المالية وبين خارج المؤسسة الاقتصادية متمثلين في الأطراف ذات العلاقة بمؤسسة الاقتصادية الأطراف الخارجية والأطراف الداخلية (المستثمرين، البنوك، المساهمين، الهيئات والوزارات .. الخ) - ويمكن إلزام المؤسسات الاقتصادية بالالتزام الأخلاقي من خلال تبنيها دستور أخلاقي يحكم ويضبط مهنة المحاسبة.

كما لا يقتصر دور مهنة المحاسبة في المؤسسات الاقتصادية على إعداد التقارير المالية التي يهتم بها الأطراف الخارجية ولكن المحاسبة تشكل مستقبل المؤسسات الاقتصادية وكذلك مستقبل المجتمع، لما تلعبه من دور هام في التكوين الرأسمالي والتوزيع الكفاء الرأس المال، أن ذلك يتحقق من خلال ما توفره المحاسبة من معلومات لازمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة وفرض الرقابة الفعالة على الأداء وقياس نتائج الأداء الاقتصادية المؤسسات الاقتصادية والاقتصاد الوطني، بالإضافة لوجود نظام محاسبي قوي وكفاء يمكن مؤسسات الاقتصادية من الاستمرار والبقاء بنجاح بالرغم من التطورات الهائلة التي تحدث في الوقت الراهن ومتطلبات العولمة.

ولقد ازدادت الحاجة إلى الاهتمام بالجوانب الأخلاقية في مهنة المحاسبة بعد حدوث العديد من الكوارث والانهيارات المؤسسات الاقتصادية كبرى ومشهورة وكان السبب في ذلك الانهيار هو إخفاء خسائر وديون متراكمة على مر السنين وهذا الإخفاء تم من خلال المحاسبين بحيث تم إعداد معلومات المحاسبية مظلة تخفي الحقائق والمشكلة هي إتقان التظليل في هذه المعلومات الظاهرة في القوائم بشكل لا يمكن المراجعين (المدققين) من اكتشافه، أو في بعض الأحيان تواطؤ المراجعين مع المحاسبين مما يمثل انهيار تام المهنة المحاسبية والمراجعة وعندما ترتبط مهنة المحاسبة بالأخلاق فلا بد من تحديد الأخلاق المهنية ويمكن تعريف الأخلاق المهنية بأنها مجموعة من المعايير والمبادئ الأخلاقية التي تحدد وتحكم سلوك الأشخاص المنتمين للمهنة. وعادة يتم تحديد هذه المبادئ في شكل دستور للمهنة بحيث يحتوي على المبادئ والمعايير الأخلاقية التي تمكن المهني (المحاسب) من حل المشكلة الأخلاقية التي تواجهه في العمل.

أولا - الإطار القانوني لأخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر

إن الإطار القانوني لأخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر تم تحديدها في المرسوم التنفيذي رقم

[123]ص ص4-9 96-136 الموافق لـ 15 أفريل 1996 وأهم ما يتضمنه هذه القانون

1- واجبات المهني: وتتمثل في

* واجباته في أداء مهنته وفي علاقته مع زبائنه وتتمثل في:

- التحلي بدرجة عالية من الرصانة في أداء مهامه والحرص في حياته الخاصة والمهنية على

تجنب كل تصرف من شأنه المساس بكرامة المهنة وتشرفها؛

- تأدية مهامه بصرامة وهدوء ؛

- أن تقسم علاقته بزبائنه بالأمانة والاستقلال ووجوب القيام بمهامهم بشرف وضمير مهني؛

- يجب مراعاة مبدأ الحياء والإخلاص والشرعية المطلوبة والقواعد الأخلاقية المهنية عند تنفيذها

مهام المحاسبة؛

- الالتزام بالسرية في أداء مهنتهم؛

- ضرورة تحديد طبيعة الأعمال وحجمها وأتباعها في عقد مكتوب .

* واجباته في علاقته بالنقابة وتتمثل في:

- ضرورة إخطار النقابة بأي حدث هام طرأ على صيانة المهنة؛

- ضرورة التعاون مع زملائه في المهنة في حالة استبداله أو توقيفه لأسباب تأديبية أو أي بسبب

آخر؛

- ضرورة إخبار النقابة بجميع الاتفاقيات المهنية التي يبرمها.

* واجبات المهني في علاقته بزملائه وتتمثل في:

- أن لا يحل محل زميل له إذا طلب منه زبون ذلك إلى بشروط ؛

- يجب أن يعتبر تصرف الزملاء فيما بينهم عن روح الزمالة والتضامن؛

- ضرورة حل النزاعات بين الزملاء بالتراضي.

* واجبات تتعلق بتأطير المتدربين، وتتمثل في:

- التكفل بتدريب المهنيين من المتدربين؛

- منح جميع التسهيلات للمتدرب سواء كانت نظرية أو تطبيقية (ميدانية).

2- حقوق المهني:

- الحق في التعاون خاصة فيما يتعلق بتوفير جميع الوثائق والمستندات اللازمة لتأدية المهنة ، وكذلك توفير جميع الظروف اللازمة لتحقيق ذلك؛
- الحق في الحصول على مقابل الأتعاب؛

ثانيا- حقائق حول أخلاقيات المهنة المحاسبية في الجزائر [76] ص ص 142-144

إن الهدف الأساسي للمحاسبة في الجزائر هو هدف جبائي، بمعنى أن أهمية المعلومة المحاسبية والمالية تمكن فقط في استعمالها الجبائي في ظل غياب مستعملين آخرين لهذه المعلومة (مثل المستثمرين، البورصة، البنوك، بنوك المعلومات... الخ) مع ذلك فإن الممارسة المهنية للمحاسبة قد انتهى بها مجموعة من الخروقات والمساس بأخلاقياتها، نوجز أهمها فيما يلي:

1- خروقات تخص المهنيين:

- الهيئات للمحاسبة في الجزائر تعرف صراعات حادة منذ سنوات، صراعا أساسه الاستحواذ على مسؤولية تسيير هذه الهيئات، قصد تحصيل أكبر عقود ممكنة للمهام المحاسبية من قبل مافيا المحاسبة في البلاد خاصة إذا علمنا أن الجزائر هي ورشة مفتوحة ومقبلة على مجموعة من العمليات المحاسبية المصاحبة للتحويلات الاقتصادية الهامة (تقييم أصول المؤسسات أصول المؤسسات في ظل برنامج الخصخصة) .
- تعيين محافظي الحسابات في الجزائر يتم بطريقة إدارية، أين المحسوبة، العشائرية، أصحاب النفوذ، هي العملة المتداولة ف عملية التعيين.
- عدم الالتزام بالشروط المهنية والأخلاقية عند منح بعض الشهادات أو الدرجات المهنية (مثل محافظي الحسابات)، حيث يوجد من بين محافظي الحسابات في الجزائر، من لهم شهادات جامعية لا تمس بعلاقة بالمحاسبة، ومنهم كذلك من أصحاب السوابق العدلية.
- التلاعب في بعض حسابات الميزانية قصد زيادة أو رفع الأتعاب، وأحسن مثال على ذلك هو التعليمات المقدمة من بعض محافظي الحسابات للمؤسسات قصد تعديل بعض الحسابات (مثل إعادة النظر في تقييم بعض عناصر الأصول) وهذا بهدف توسيع الوعاء الذي على أساسه يتم حساب الأتعاب.

- غياب المهنية في التعامل بين زملاء المهنة، ويظهر ذلك خاصة عند تقديم المناقصات المتعلقة بإعداد مهام محاسبية، حيث يلجأ بعض المهنيين إلى ممارسات غير أخلاقية مثل: اقتراح مناقصات ليست لها علاقة بتكاليف ومتطلبات المهنة، الهدف منها فقط هو الحصول على الصفة.
- غياب الأخلاقيات المهنية اتجاه المتدربين، فبعض خبراء المحاسبة في الجزائر لا يسهرون على تدريب هؤلاء المتربصين، بل في بعض الحالات يتم حتى حرمانهم من أتعاب تنفيذ مهام معينة بحجة أنهم في فترة تربص.

2- خروقات تخص المؤسسات:

إن اختراق الأخلاقيات المهنية للمحاسبة في الجزائر لا يخص فقط المهنيين بل امتد كذلك إلى مسيري القطاعات والهيئات الاقتصادية، ويمكن ملاحظة ذلك من خلال زاويتين أساسيتين:

في القطاع العام:

- نتيجة لربط أجور المسيرين في الجزائر بالنتائج المحققة أو بالأحرى بعض المجمعات المحاسبية (مثل: رقم الأعمال، الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، النتيجة) فإن هؤلاء أفرزوا ثقافة تزوير جديدة في المؤسسات وهي استخدام بعض التقنيات المحاسبية لرفع قيمة بعض المجمعات السابقة - وهي في الحقيقة حالة استثنائية - قصد الحصول على أكبر أجر ممكن دون الاكتراث بالعبء الضريبي الذي قد تتحمله المؤسسة.

- التلاعبات في تعيين محافظي الحسابات وكذلك تجديد عهدتهم

- عدم الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية، وما توفره هذه المعايير من حد أدنى لأخلاقيات المهنة في القطاع الخاص:

- نتيجة لرغبة مسيري هذا القطاع دفع أقل ضريبة ممكنة (أو بالأحرى تحقيق أكبر تهرب ضريبي ممكن)

فإنهم يمارسون ضغوطا كبيرة على المهنيين المحاسبين تمس بأخلاقيات مهنة المحاسبة

- غياب وسائل المراقبة المهنية في هذا القطاع، حيث لم يتم تبني مراقبة محافظي الحسابات إلا ابتداء من سنة 2006.

- غياب الشفافية في محاسبة بعض مؤسسات هذا القطاع، بل الأبعد من ذلك قد نلاحظ عدة ميزانيات محاسبية لنفس الدورة، منها ما يوجه لإدارة الضرائب، للبنوك، للمساهمين في رأس المال .. الخ.

على ضوء ما سبق، يتضح جليا أن المحاسبة التي اعتبرت إلى وقت ما علم ليس له علاقة بالأخلاق، هو اعتقاد خاطئ، على اعتبار أن الفضائح المالية التي عرفها العالم في السنوات الأخيرة برهنت على أن

لأخلاقيات الأعمال تأثيرا واضحا على ممارسة مهنة المحاسبة. وهذا يعود لتشويهات خلفية كبيرة في السنوات الأخيرة نتيجة لـ:

- محدودية التقنيات المحاسبية أمام الابتكارات المالية الجديدة
- التطور الحاصل في تكوين المساهمين في رؤوس أموال الشركات، وظهور ما يعرف بالمساهمة الجماعية
- متابعة الإبداعات المحاسبية والأفكار المحاسبية الجديدة
- أن الخروقات الملاحظة في أخلاقيات مهنة المحاسبة ارتبطت بالإطار المعياري للمحاسبة وللمهنيين على السواء، وعليه نعتقد أن تحقيق حد أدنى من أخلاقيات الأعمال في المحاسبة لبلدنا العربية عموما، والجزائر على وجه الخصوص، يمر بالضرورة عبر الاقتراحات التالية [76] ص 144-145:
- النزاهة تعد القيمة الجوهرية بالنسبة لأخلاقيات المهنة وتضع على المحاسب واجب التزامه بالمعايير السلوكية وفهم التشريعات والوضوح وعدم استغلال الوظيفة؛
- الاستقلالية والموضوعية، بأن يتوخى السلوك والتصرف الذي يزيد من استقلالية وموضوعية المحاسب وضمن مفاهيم التجرد والشفافية، أي المقصود هنا المحاسب المبدع المؤهل علميا وعمليا؛
- التأكيد على مفاهيم السرية المهنية والكفاءة والتطوير المهني؛
- تعيين الموظفين المحاسبين يجب أن يتم بشفافية ونزاهة مطلقة من أي تمييز وضع الشخص المناسب في المكان المناسب؛
- منع جميع أشكال الضغط التي على رأي المحاسبين؛
- توفير وسائل الحماية
- والحصانة للموظفين ضد أي مظهر الإغراء من خلال نظام للحوافز والمكافآت؛
- تعزيز مبدأ العمل الجماعي عندما يكون ذلك ملائما؛
- تطوير أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسات، بما يضمن عدم التساهل في عملية الفصل في الوظائف؛
- ضرورة تشكيل لجنة الأخلاقيات المهنة المحاسبية ومتابعة تطويرها وكذلك العمل على دراسة الشكاوي المقدمة بحق المحاسبين؛
- التفكير في إنشاء هيئات دولة تختص في إصدار أخلاقيات المهنة المحاسبية على غرار الهيئات المختصة في إصدار المعايير المحاسبية الدولية.

2.2.5. فلسفة التعليم والتكوين المحاسبي

أولا- فلسفة التعليم المحاسبي:

يقصد التعليم والتأهيل العلمي للمحاسب توافر قدر مناسب من المعرفة بالعلوم الأخرى ذات العلاقة بالمحاسبة والمرتبطة بطبيعة أعماله اليومية بما يحقق مستوى ملائم للأداء المهني في مجال المحاسبة بالإضافة إلى تنمية النواحي الشخصية والقانونية والتنظيمي لدى المحاسبين والمراجعين وقد أهتم نظام المحاسبين بالجزائر بالتأهيل العلمي للمحاسب وتنظيم دورات للتعليم المستمر والحصول على العضوية في المصف الوطني للخبراء المحاسبين والمحافظين الحسابات والمحاسبين المعتمدين على درجة الليسانس كحد أدنى هو التأهيل العلمي والتعليم المناسب للمحاسب.

إن المتبع في الدراسات النظرية المحاسبية في الجامعات الجزائرية هي سياسة الكم والتلقين والحفظ باعتبار المحاسبة علم اجتماعي يحتاج إلى الفهم والإدراك بالإضافة إلى حل التمارين العملية والتربيطات التطبيقية (الميدانية) إلا أن الكثير من المناهج الدراسية للعلوم المحاسبية لا زال كما هو لم يتغير وعلى سبيل المثال المخطط الوطني المحاسبي PCN في سنة 1975 مع العلم هناك تطورات وتغيرات مستمرة في حياتنا اليومية إذ يجب أن تسمح فلسفة التعليم المحاسبي بتكييف وتطوير المحاسب علميا لذا فإن الباحث يرى أن التعليم المحاسبي في الجزائر يجب أن تقوم على تعليم طالب المحاسبة الاعتماد على نفسه في قراءة وفهم واكتساب المعرفة المحاسبية والتركيز على دراسة حالات (العمل الميداني) حتى يحاول الطالب الربط بين الجوانب النظرية والتطبيقية.

ونقصد بالتعليم المحاسبي، [4] صص 199-200 جملة المقاييس المتعلقة بالمحاسبة التي يتم تدريسها بالجامعة إضافة الطبيعة الشهادات الجامعية في ميدان المحاسبة لذلك فإن هذا التحليل يرتبط:

- طبيعة الجامعات أو الكليات التي تضمن التعليم وبطبيعة المقاييس ومحتوى البرامج التي تدرس؛
- طبيعة الأساتذة المكلفين بتدريس هذه المقاييس وبطبيعة الطلبة الدارسين؛
- البحث العلمي في ميدان المحاسبة؛
- المحيط العام والسياق الذي تتفاعل فيه العناصر السابقة.

إن أهم ما يميز التعليم المحاسبي حتى نهاية فترة الثمانينات ، هو اشتراك برامج التعليم العالي (المدرسة العليا للتجارة، الجامعات، المعاهد المتخصصة) في تدريس مقاييس المحاسبة ضمن

تخصص المالية والمحاسبة، ويتوج الدارس بعد أربع سنوات مكثرة بالنجاح بشهادة الليسانس في المالية والمحاسبة، وما يمكن تسجيله في هذه الفترة هو ضعف برامج التعليم وفقر محتواها، واقتصر التعليم في هذا التخصص على:

- المحاسبة العامة
- المحاسبة التحليلية
- المحاسبة المعمقة
- المحاسبة الوطنية
- المحاسبة العمومية
- محاسبة الشركات
- محاسبة الخاصة
- التدقيق المحاسبي (المراجعة)

كما اقتصرت برامج التعليم على تدريس هذه المقاييس استناد المخطط المحاسبي الوطني، وكان الاهتمام موجهًا للتقنيات المعالجة والتسجيل المحاسبي لمختلف العمليات المحاسبية في المؤسسات مع بداية التسعينات عرفت برامج التعليم الجامعي بعض الإصلاحات من خلال الإجراءات الجديدة التي أدخلتها وزارة التعليم العالي والبحث العلمي والتي دفعت بإدارة المدرسة العليا للتجارة بالجزائر للقيام سنة 1992 ، بفصل تخصص المالية والمحاسبة إلى شقين (تخصص محاسبة، تخصص مالية)، وبهذا شهد التعليم المحاسبي ميلاد أول شهادة ليسانس في المحاسبة، وبهذا التحول عرفت برامج التدريس تعديلات تمثلت أساسًا في فصل بعض المقاييس عن بعضها وإدخال مقاييس جديدة أهمها نظرية المحاسبة، المحاسبة الدولية، التسيير المالي... الخ

وتبعًا لذلك عرفت الجامعات ابتداءً من سنة 1998 تعديلات¹ ، مست نظام الدراسة بمقتضى المرسوم رقم: 53/98 بتاريخ 11-02-1998 المتضمن نظام الدراسات لنيل شهادة الليسانس في علوم التسيير وتنظيم لنظام الدراسات للحصول عليها. وبهذا أصبحت المحاسبة اختصاصًا مستقلًا يمنح صاحبه شهادة ليسانس في المحاسبة وأثريت برامج مع تطبيق القرار رقم 395 بتاريخ 10-08-2000 المتضمن البرنامج البيداغوجي لنيل شهادة الليسانس في علوم التسيير. وبالرغم من الإصلاحات التي مست نظام التعليم الجامعي وكانت المحاسبة محور لها، إلا أن أهم ما يميز التعليم المحاسبي هو عدم الفعالية نظرًا لعدة اعتبارات أهمها:

- عدم وجود دراسات ما بعد التدرج متخصصة في المحاسبة إلى غاية سنة 2003، وهي سنة افتتاح أول دفعة ماجستير تخصص محاسبة ومالية في جامعة الأغواط، يليها بعد ذلك المركز الجامعي المدية، وجامعة البليدة وجامعة الجزائر.

- عدم وجود تأطير وهيئة تدريس كافية لضمان تكوين صلب في ميدان المحاسبة؛

- انغلاق الجامعة على نفسها وابتعاد البرامج عن التطلعات في سياق التطورات الوطنية والدولية ؛

¹ تحصل الباحث على شهادة البكالوريا في تقنيات المحاسبة في سنة 1998، وأيضا على شهادة ليسانس في علوم التسيير تخصص محاسبة أول دفعة في جامعة الأغواط

- شبه انعدام وخلق الساحة العلمية من مشاريع البحث، أو المخابر العلمية ومراكز البحث المهمة بموضوع المحاسبة أو الميادين القريبة منها؛
- عدم إبرام ملتقيات ومؤتمرات المتخصصة في مجال المحاسبة والمراجعة، ويرى الباحث أن التعليم المحاسبي والتأهيل العلمي الذي نتجته درجة الليسانس هو تأهيل ينقصه العمل الميداني (الممارسة) أثناء وبعد التخرج، والذي يمكن المحاسب الجزائري من التصدي والوقوف أمام المنافسة الأجنبية التي تفرضها المنظمة العالمية للتجارة وتحديات العولمة وذلك لأسباب كثيرة من أهمها ما يلي:
- نقص مستوى التعليم المحاسبي في الجامعات الجزائرية والاعتماد على النواحي النظرية دون العمل الميداني (الممارسة المحاسبية).
- تهميش دور الطالب في العملية المحاسبية دون الاطلاع على المستجدات والتطورات الاقتصادية.
- عدم التنسيق بين الجامعات ومؤسسات التعليم المحاسبي من جهة واحتياجات السوق المتطورة من جهة أخرى (الوظيفة المحاسبية).
- حاجة خريج المحاسبة إلى الدورات وبرامج بعد التخرج حتى يتمكن من الحصول على الوظيفة المناسبة.
- عدم التركيز على المشكلات المحاسبية العملية التي تواجه منظمات الأعمال.
- ثبات هيكل ومحتويات مقررات التعليم المحاسبي وتحديثها مع المستجدات والتطورات المتلاحقة في ظل العولمة.

ثانيا- فلسفة التكوين المحاسبي:

يقصد بالتكوين والتأهيل العملي توافر التدابير والإجراءات المناسبة لكسب الخبرة العملية في المهنة بأسلوب وطريقة منتظمة وهناك نوعين من التكوين هما:

- التكوين الأولي

- التكوين المستمر

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

التكوين وهي: [4] صص 201-202

- المرسوم التنفيذي رقم 457/97 بتاريخ 1997/12/01 يتضمن تطبيق المادة 11 من القانون رقم 08-91 بتاريخ 1991/04/27
- ونص هذا المرسوم في مادته الثانية (يحدد وزير المالية بقرار كيفية نشر المنظمة المقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق في ممارسة المهنة)؛
- قرار صادر بتاريخ 28 مارس 1998 يتضمن كيفية نشر معايير تقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق لممارسة مهنة خبير محاسب ومحافظ الحسابات ومحاسب معتمد؛
- المقرر بتاريخ 24 مارس 1999 يتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب.

نشير إلى أن الإجازات والشهادات والخبرة المهنية الواجب توافرها في أي شخص يرغب في امتحان (المهنة) المحاسبة، تتوقف على طبيعة الفئة المهنية المرغوب، علما أن اكتساب صفة الخبير تعطي صاحبها صفة محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ، بينما اكتساب صفة محافظ الحسابات لا تمنح صاحبها في كل الأحوال صفة المحاسب المعتمد . (ملحق6)

1-الخبير المحاسبي:

لممارسة مهنة خبير محاسب يجب أن تتوفر في الشخص بالإضافة للشروط المنصوص عليها في المادة 06 من القانون 08-91 ما يلي:

- يكون قد تحصل على شهادة الليسانس أو ما يعادلها في المالية النظام القديم أو المحاسبة حسب النظام الجديد (علوم التسيير، علوم تجارية)؛
 - القيام بتربص مهني مدته عامين لدى أحد الخبراء المسجلين في جدول المنظمة يعد خلاله المتربص ثمانية تقارير حول المحاسبة أو الميادين المرتبطة بها؛
 - أن يتحصل على شهادة نهاية التربص التي تخول الحق في دخول الامتحان النهائي الذي تنظمه جامعة الجزائر، تمنح للناجحين فيه شهادة جامعية (شهادة خبير محاسب)، كما تمنح شهادة نهاية التربص لحاملها الحق ، في اكتساب صفة محافظ الحسابات ومحاسب معتمد.
- 2-محافظ الحسابات:

إن اكتساب هذه الصفة لا يتسنى لأصحابها إلا:

- بالحصول على شهادة خبير محاسب؛
- أو يكون المترشح حائز على إحدى شهادات التعليم العالي إضافة لإحدى الشهادات المهنية المذكورة في المادة 3 من المقرر الصادر بتاريخ 24 مارس 1999، مع إثبات:
- تدريب مهني لمدة عامين في مكتب خبير محاسب مع شهادة نهاية التربص.
- أو خبرة عشر سنوات في الميدانين المحاسبي والمالي، مع تدريب لمدة 6 أشهر.

3-محاسب المعتمد:

يقتضي اكتساب صفة المحاسب المعتمد (القانوني) أن تتوفر في المترشح الشروط القانونية التالية:

- التسجيل في جدول المنظمة كخبير محاسب أو محافظ الحسابات

حسب نص المادة 3 من المقرر الصادر بتاريخ 24 مارس 1999 ؛

- حيازة إحدى الشهادات المهنية المنصوص عليها في المادة 4 من المقرر الصادر بتاريخ 24 مارس 1999 من إثبات:

- تدريب مهني لمدة عامين في مكتب خبير محاسب مع شهادة نهاية التربص؛
- أو خبير عشر سنوات في الميدانين المحاسبي والمالي، مع تدريب لمدة 6 أشهر.

3.2.5. النظام المحاسبي المالي الجديد

خص هذا المشروع القانون المتضمن لنظام المالي الجديد القواعد المطبقة على محاسبة المؤسسات هذا الإصلاح الذي كان منتظر منذ مدة طويلة بالنظر إلى لزوم إعادة النظر في أدوات محاسبة التسيير التي تحكمها نصوص أكثر من 30 سنة والتي تكن موضوع تكييف معتبر مع المحيط الاقتصادي والقانوني، الحاليان والتميز بتشجيع الاستثمار وإبرادة تحسين بصفة محسوسة شفافية ورقابة حسابات المؤسسات.

ولقد تم المشروع في هذا الإصلاح، ضمن سياق دولي بتوحيد معلومات المالية، حيث اختارت معظم الدول، لغة محاسبية واحدة مطابقة لمعايير أصبحت عالمية لإعداد وتقييم الحسابات، هذا الإصلاح الذي سار مع المساهمة النشطة للخبراء المحاسبين الوطنيين، الذي كان موضوع مشاورات طويلة وعريضة سواء مع المعنيين وممارسة المحاسبات أو مع ممثلي الإدارة ومختلف القطاعات العمومية خاصة المعنية منها (ملحق 7).

أولاً- أهداف مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد

يهدف مشروع هذا النظام المالي الجديد تحقيق ستة أهداف رئيسية[124]ص ص11-14 :

- 1- إيجاد حلول محاسبة لعمليات غير معالجة بواسطة المخطط الوطني المحاسبي الوطني
- 2- أخذ في الحسبان تطور المعايير والتقنيات المحاسبية قصد تقريب ممارستها المحاسبية من الممارسات الدولية التي تدمج معايير محاسبية دولية المصادق عليها الآن من قبل أغلبية
- 3- السماح للمؤسسة الاقتصادية بإنتاج معلومات مالية ذات نوعية كاملة أكثر شفافية وأكثر سهولة لنحقق بها بالفعل، توضيحاً أفضل للقواعد المحاسبية

4- الاستجابة لاحتياجات الإعلام المالي لمختلف المستعملين سواء كانوا مسيرين أو مستثمرين أعضاء المستخدمين، مقترضين، دائمين، زبائن، جمهور، أو للدولة أي الأطراف الخارجية والداخلية .

5- السماح بتقييم الممتلكات بشروط السوق .

6- ضمان قراءة أفضل للحسابات بالنسبة إلى المستثمرين الأجانب بخصوص عملية الشراكة.

ومن خلال هذه الأهداف يمكن للمنظومة المحاسبية في الجزائر تصبح قادرة على التكيف مع واقع ومتطلبات النظام العالمي للمحاسبة (عولمة المحاسبة) ويضمن الاقتصاد الجزائري التطور والانتعاش الاقتصادي عن طريق جلب المستثمرين وخاصة على تموقع الجزائر في خارطة العالم الاستراتيجي للشراكة ، ويدعم برامج الإصلاح الاقتصادي الاجتماعي ما يعرف بالتنمية المستدامة.

ونجد محتوى (صلب) مشروع القانون المتعلق بالنظام المحاسبي المالي الجديد ويشتمل على سبعة

أبواب هي[124]

- التعريف ومجال التطبيق

- الإطار التطوير ومبادئ المحاسبة والمعايير المحاسبية

- تنظيم المحاسبة

- وضعية المالية

- التوحيد والحسابات المشتركة

- تغيرات التقييم والمناهج المحاسبية

- الأحكام النهائية

أما بالنسبة للامتيازات الرئيسية والمميزة للنظام المحاسبي المالي الجديد هو وجود إطار تطوري للمحاسبات يحدد للمحاسبات يحدد بطريقة واضحة الاتفاقيات والمبادئ الأساسية للمحاسبات ويحدد الأصول ورؤوس الأموال الخاصة والتكاليف والمنتجات.

- توضيح قواعد تقييم وحوسبة كل العمليات، بما فيها تلك التي لم ينص المخطط والمحاسبي الوطني ، بشأنها على معالجة محاسبات محاسبية مثل القرض لإيجاري وامتيازات العمليات التي تتم بالاشتراك.

- وصف محتوى كل الوحدات من الوضعية المالية التي ينبغي أن تقدمها المؤسسات، وتقديمه طبقا لذلك مقترحا من قبل المعايير الدولية.

- الإيجار على تقديم حسابات موحدة وحسابات مشتركة بالنسبة إلى المؤسسات التابعة لسلطة القرار نفسها.

- التكفل بالقواعد العصرية المتعلقة بتنظيم المحاسبات خاصة فيما يتعلق بمسك المحاسبات بواسطة أجهزة الإعلام الآلي عمل منتشر حليا لكن غير منظم.
- وضع نظام محاسباتي مبسط يركز على محاسبات الخزينة بالنسبة إلى المؤسسات المصغرة والتجار الصغار،
- توصيل مجال التطبيق مقارنة بالمخطط المحاسبي الوطني الذي يسمح بتغطية - من الآن فصاعدا كل المؤسسات التي ستنتج حسابات مهما كانت قطاعات أنشطتها وحجمها.

وأيا، يرى الباحث أن هذه الامتيازات في مضمونها تسعى إلى الشفافية والتكيف مع الواقع والمحيط الاقتصادي، إلا أن مشروع القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي الجديد بتدرج في إطار إصلاح المنظومة المالية ومنها القواعد المطبقة على محاسبة المؤسسات مهما كان قطاع نشاطها وحجمها والمتضمنة في المخطط الوطني المحاسبي الذي لم يكن محل أي تعديل أو تكيف مع المحيط الاقتصادي منذ أكثر من ثلاثين سنة، الأمر الذي لم يسمح بتسوية بعض الإشكاليات التي اكتفت التجربة المحاسبة الحالية، إلا أنه هناك دراسات انتقادية للمخطط الوطني المحاسبي سابقا والتي استنتجت من خلال الممارسة المحاسبية أي الواقع العملي (الميداني).

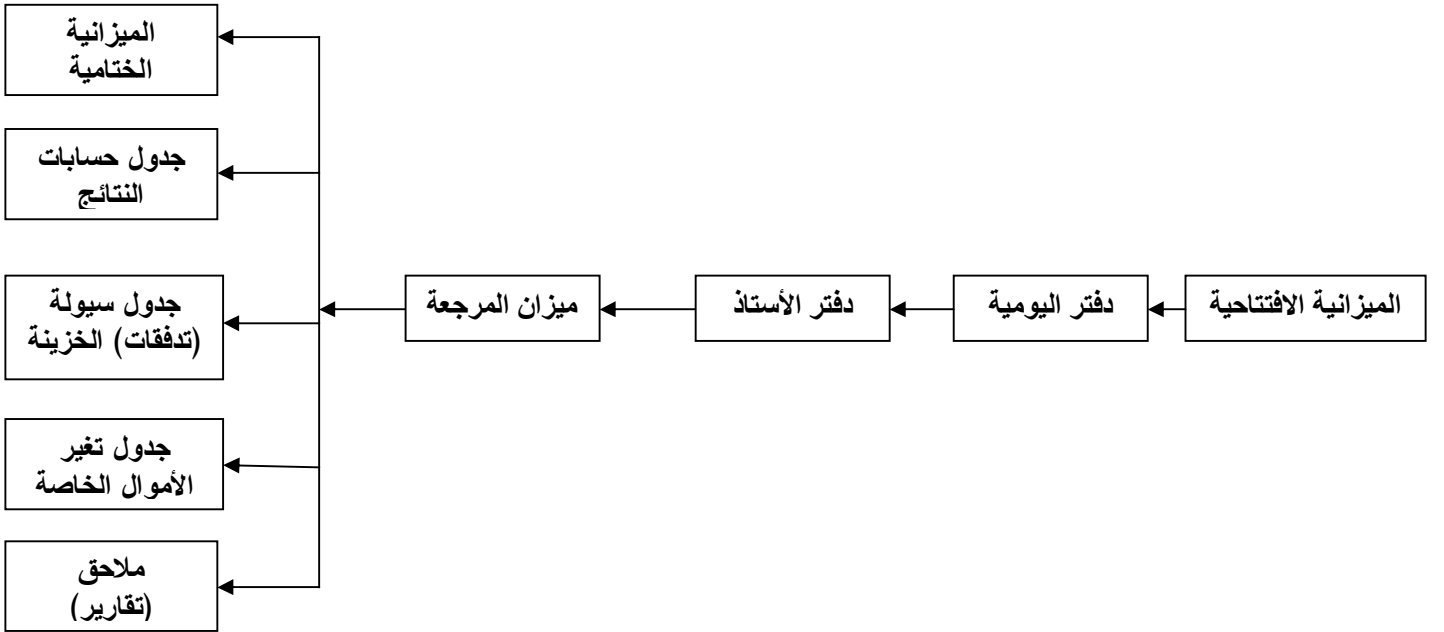
إن ضرورة وحتمية إصلاح أدوات المحاسبة والتسيير التي فرضت نفسها اليوم ظل محيط اقتصادي متحول باستمرار سيشكل خطوة إضافية في تدعيم الحكم الراشد بكل معاينة.

وبالتالي، في التوجيه الاقتصادي سابقا لسنوات السبعينيات بأهداف مسطرة ومحددة أصبحت لا تستجيب للإصلاحات والتحويلات الجذرية التي شهدتها الجزائر في شتى المجالات ومنها السعي إلى الاندماج في السياق الدولي لتوحيد المعلومة المالية واعتماد نظام محاسبي مالي مطابق ومساير للمعايير العالمية.

إن النظام المحاسبي المالي الجديد يهدف إلى تقريب الممارسة المحاسبية من الممارسة العالمية (التوافق المحاسبي والتوحيد المحاسبي)، وتسوية الإشكالات غير المعالجة بواسطة المخطط المحاسبي الوطني (PCN) وتمكين المستثمرين من الحصول على معلومة مالية شفافة، وذات نوعية من شأنها تسهيل إجراء مقارنات، واتخاذ القرارات الاقتصادية الملائمة فضلا عن الاستجابة لاحتياجات مختلف الفاعلين في مجال الإعلام المالي (المعلومة المالية) على الصعيدين الداخلي والخارجي.

إن الممارسات المحاسبية المكيفة ستسمح من جهة أخرى بتحفيز ودعم السوق المالية (البورصة) وتضمن سيولة رؤوس الأموال، وتحسين المحفظة المالية للبنوك، والمؤسسات المالية.

يتضمن النظام المحاسبي المالي الجديد إطاراً تطويرياً للمحاسبة يسمح بتحديد المبادئ الأساسية للمحاسبة، وضبط قواعد التقييس، الإجراءات (السياسات) المحاسبية، وحساب كل العمليات وتدقيق كل الوضعيات المالية بشفافية والتي ينبغي أن تقدمها "الكيانات" من حساب النتائج، وجدول تغيير الأموال الخاصة، وكذا جدول تدفقات الخزينة وإجبار "الكيانات" الخاضعة إلى نفس سلطة القرار على تقديم حسابات موحدة ومشاركة فضلاً عن ضرورة مسك المحاسبة بواسطة أجهزة الإعلام الآلي ووضع نظام محاسبة مبسط لصالح "الكيانات" المصغرة، والتجار الصغار والحرفيين.



الشكل رقم 16: النظام المحاسبي المالي الجديد

إن المسعى الهادف إلى إصلاح المنظومة المحاسبية في إطار الجهد المتواصل في مجالات الإصلاحات الكبرى لجعلها مطابقة للمعايير العالمية من خلال وضع تقنيات وقواعد مضبوطة لحساب الأصول والخصوم والأعباء والإيرادات عن طريق تهيئة السوق الجزائرية لتقييم حقيقي للأصول مع تقييم المعلومة المالية والمحاسبية، وضمان شفافيتها ومقرؤيتها، وتقديمها لمختلف المستعملين، وهو ما من شأنه أن يضيف مصداقية أكثر على محاسبة الكيانات، وشجع على الاستثمار، ويرفع بالتالي من قدرات الاقتصاد الجزائري.

وطبقا لما ينص عليه القانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، والخاص بالنظام الجديد للمحاسبة والمالية فإن الجزائر مضطرة للانتقال إلى هذا النظام العالمي ابتداء من 2009 وبالتالي التخلي عن نظام الكلاسيكي الذي يختلف بشكل كلي وجوهري عن النظام الجديد الذي يبسط المفاهيم ويعطي نتائج دقيقة وناجعة [125] (ملحق 8)

وكما شرعت العديد من الهيئات والمؤسسات العمومية والخاصة في تنظيم دورات تكوينية لفائدة المحاسبين ومحافظي الحسابات بإشراف مدارس متخصصة وبالتنسيق مع خبراء من المجلس الوطني للخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين الذي كان قد تلقى تكويننا حول المعايير العالمية للحسابات بفرنسا.

ثانيا - ضرورة (حتمية) إصلاح النظام المحاسبي الجزائري

من خلال التغيرات الاقتصادية والاجتماعية للمؤسسات الاقتصادية والبيئة المحاسبية المتغيرة ومع ظهور جماعة من النقائص في المخطط الوطني المحاسبي (الثغرات)، كان من الواجب والضرورة القيام بتعديلات جوهرية عليه، ومحاولة إسقاطه وتكييفه مع اقتصاد السوق ومع المعايير المحاسبية الدولية، وذلك من خلال إعداد إطار تصوري وترتيبات خاصة والمناخ الملائم يتضمن الحسابات وكيفية سير آليات الحسابات والطرائق المحاسبية المعتمد في التقييم وإعادة التقييم، وإضافة القوائم المالية غير الموجودة وإزالة العمليات والإجراءات المعقدة للعمليات المحاسبية.

إن إصلاح النظام المحاسبي الوطني الجزائري يأتي نتيجة التغيرات التي حدثت كالانتقال من النهج الاشتراكي إلى نهج اقتصاد السوق، وبالإضافة إلى اتفاقات الشراكة مع الاتحاد الأوروبي، والتطلعات والتغيرات الراهنة التي سوف تحدث خصوصا مع انضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة (OMC) هذه الضرورة الحتمية والمعطيات تفرض على الجزائر جملة من التغيرات التي تفرضها الظروف الحالية وإفرازات العولمة، أي ما يقصد به عولمة المحاسبة (التوحيد المحاسبي والتوافق المحاسبي).

هذه الترتيبات والإصلاحات جاءت لاستجابة متطلبات وحاجيات المتعاملون الجدد مع الأرقام والمؤشرات الاقتصادية للمؤسسة الجزائرية نظرا لافتتاح الجزائر المجال للاستثمار الأجنبي، وبالتالي يحتاجون القوائم المالية الهامة والمعلومات المحاسبية والتي في غير متوفرة بالمخطط الوطني للمحاسبة بشكل دقيق.

باعتبار المحاسبة تقنية تهتم بجمع الحسابات وذلك بتسجيلها بشكل يومي، وترجمة الأحداث الاقتصادية في شكل عددي بصفة دورية، بعد تحليل الحسابات وتبويبها ثم تجميعها في مخرجات النظام المحاسبي المالي في شكل جداول (قوائم) شاملة ليتم استغلالها من طرف المؤسسة من جهة والمتعاملين معها، ومصالح الضرائب من جهة أخرى (الأطراف الخارجية والداخلية).

ومن هنا استخدام هذه القوائم المالية بشكل قابل وعقلاني للدلالة والتحليل والتفسير، ينبغي أن تكون تحت إطار تشريعي قانوني، والذي تختلف من بلد إلى آخر، لكن مع ظهور ظروف وعوامل متنوعة ومتطلبات جديدة أفرزتها مظاهر العولمة، عولمة الاقتصادية والمالية، أصبح من الضروري وجود إطار محاسبي موحد مقبول ومتعارف عليه من قبل البلدان على المستوى العالمي، ومن هنا تتمكن المحاسبة في القياس والإفصاح المحاسبي حول الأحداث (التدفقات) الداخلية والخارجية، التي تتماشى مع متطلبات اقتصاد السوق.

3.5. الدراسة الإحصائية - وصف وتحليل الاستبيان

قمنا بتوزيع الاستبيان على مجتمع الدراسة وأملتها طبيعة وظيفته كمدرس بالجامعة، الأمر الذي وفر لنا الاتصال المباشر بأفراد العينة، بمناسبة لقاءات العمل والملتقيات والمؤتمرات والأيام الدراسية، كما كان للباحث التحضير العضوية المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والمحافظين الحسابات والمحاسبين المعتمدين باعتباره محافظ حسابات متربص والتي سهلت الاتصال بمختلف الأكاديميين والمهنيين في عدة مناسبات ولقاءات سواء على مستوى المصنف الجهوي بورقلة أو على مستوى المصنف الوطني بالجزائر، وحصول الباحث على عدة بكالوريات لشعبة تقنيات المحاسبة، وحصوله على شهادة الليسانس في علوم التسيير تخصص محاسبة أول دفعة بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بجامعة الأغواط، وأيضا شهادة التحكم في تقنيات المحاسبة المهنية من وزارة التعليم والتكوين المهني.

أما فيما يخص نشر الاستبيان (الاستمارة) خضعت لعملية التحكيم من قبل مجموعة من الأساتذة في جامعة الأغواط، وجامعة ورقلة، وجامعة البليدة، وجامعة الجزائر، والمركز الجامعي غارداية، ومع العلم أن عدد الاستبيانات التي وزعت على مجتمع الدراسة حوالي 250 استمارة والتي شملت الأكاديميين وأصحاب مهنة المحاسبة (الممارسين) والإداريين بمختلف جهات الوطن، اعتمدنا أحيانا طريقة التسليم المباشر، وأحيانا أخرى عن طريق الفاكس أو بواسطة زملاء. وباختصار ثم جمعها وكان عدد الاستبيانات المسترجعة من أفراد الدراسة (100) (ملحق 1 و2).

الجدول رقم 7: معلومات الإحصائية حول الاستبيان

النسبة المئوية %	العدد	البيان
100	250	- عدد الاستمارات (الاستقصاء) الموزعة
53.6	134	- عدد الاستمارات المستلمة
46.4	116	- عدد الاستمارات المفقودة
5.6	14	- عدد الاستمارات الملغاة
8	20	- عدد الاستمارات الواردة بعد الأجل
40	100	- عدد الاستمارات (الاستقصاء) الصحيحة

وأیضا كما قسمت الاستمارة (الاستبيان) على سبعة أقسام رئيسية:

- القسم الأول: بعض المعلومات العامة من أجل استكمال البيانات الخاصة (الشخصية) للدراسة؛
- القسم الثاني: طبيعة الإبداع المحاسبي والأفكار المحاسبية الإبداعية؛
- القسم الثالث: مدى تطبيق الإبداع المحاسبي والأفكار المحاسبية الإبداعية؛
- القسم الرابع: عناصر البيئة التنظيمية اللازمة لتطبيق الإبداع المحاسبي والأفكار المحاسبية الإبداعية؛
- القسم الخامس: مدى توفر محفزات تنمية الإبداع المحاسبي؛
- القسم السادس: أهم معوقات التي تحول دون الإبداع المحاسبي ؛
- القسم السابع: مدى توفر خصائص المحاسب المبدع.

1.3.5. وصف خصائص المجتمع الدراسة

تكون مجتمع الدراسة من الممارسين لمهنة المحاسبة (خبير المحاسبي، محافظ الحسابات، محاسب معتمد، وأستاذة في المحاسبة، ومساعدين المحاسبين، ومحاسبين لدى المؤسسات الاقتصادية العمومية والخاصة، والإداريين، أي الأطراف الفاعلة في مجال المحاسبة في الجزائر، عن طريق الاستبيان الذي من خلاله استطلاع آراء وأفكار الممارسين لمهنة المحاسبة والخيار الأنسب لتطابق وجهات نظرنا مع مجتمع الدراسة وتناول القسم الأول من الاستبيان (الاستمارة) البيانات الشخصية لأفراد مجتمع الدراسة والتي يمكن وصفها كما يلي:

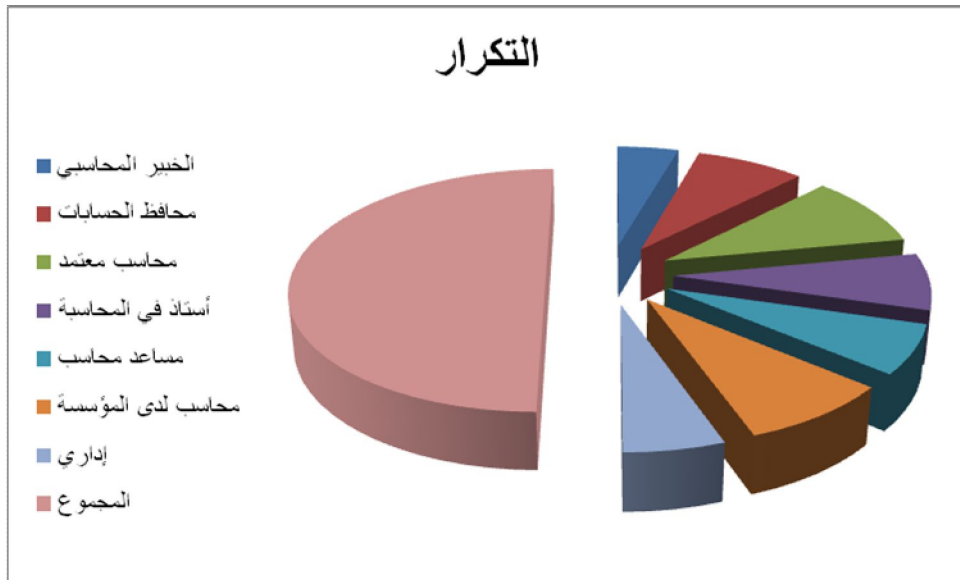
1- اسم الوظيفة:

جدول رقم 8: توزيع الأفراد الدراسة حسب اسم الوظيفة

اسم الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية %
الخبير المحاسبي	9	9
محافظ الحسابات	16	16
محاسب معتمد	19	19
أستاذ في المحاسبة	15	15
مساعد محاسب	13	13
محاسب لدى المؤسسة	17	17
إداري	11	11
المجموع	100	100

يوضح الجدول رقم (8) توزيع الأفراد مجتمع الدراسة الوظيفية، إذ يلاحظ في الجدول أن معظم أفراد المجتمع الدراسة هم محاسبين معتمدين بتكرار (19) ونسبة (19%) أما محاسبين لدى

المؤسسات الاقتصادية العمومية والخاصة نسبة (17%) وتكرار (17) بينما محافظين الحاسبات نسبتهم المئوية (16%) وتكرار (16) وأساتذة المحاسبة على كافة المستويات (الجامعي، الثانوي، التكوين، المهني) بنسبة (15%) وتكرار (15) وأيضا مساعدين المحاسبة نسبتهم المئوية (13%) وتكرارهم (13) والإداريين تكرارهم (11) ونسبتهم المئوية (11%) وفي الأخير الخبراء المحاسبين تكرارهم (9) ونسبتهم المئوية (9%) ويعرف سبب الارتفاع نسبة المحاسبين المعتمدين لكونهم موزعين على التراب الوطني وكافة المستويات (الولاية، الدائرة، البلدية) وهذا المتطلبات التنمية في البلاد أي الواقع الاقتصادي والاجتماعي يحتم على انتشار المحاسبين المعتمدين (مقاولات، جمعيات.... الخ) ويمكننا توضيح هذه المعطيات في الشكل التالي:



الشكل رقم 17: توزيع الأفراد حسب اسم الوظيفة

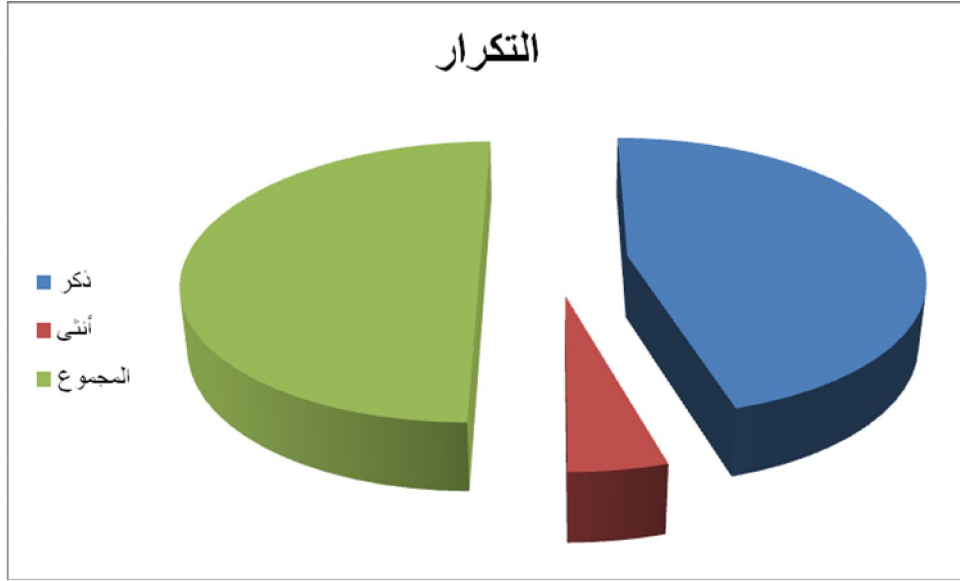
2- الجنس:

جدول رقم 9: توزيع الأفراد مجتمع الدراسة حسب الجنس

النسبة المئوية %	التكرار	الجنس
91	91	ذكر
9	9	أنثى
100	100	المجموع

يوضح الجدول توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب الجنس حيث يلاحظ أن عدد الذكور بلغ (91) وبنسبة المئوية (91%) من أفراد مجتمع الدراسة في حين عدد الإناث (9) بنسبة مئوية (9%) من أفراد المجتمع.

مما يدل على أن نسبة الذكور أكبر من نسبة الإناث وبفارق كبير جدا مقداره (82%) ويمكننا توضيح هذه المعطيات في الشكل البياني التالي:



الشكل رقم 18: توزيع الأفراد حسب الجنس

3- الحالة الاجتماعية:

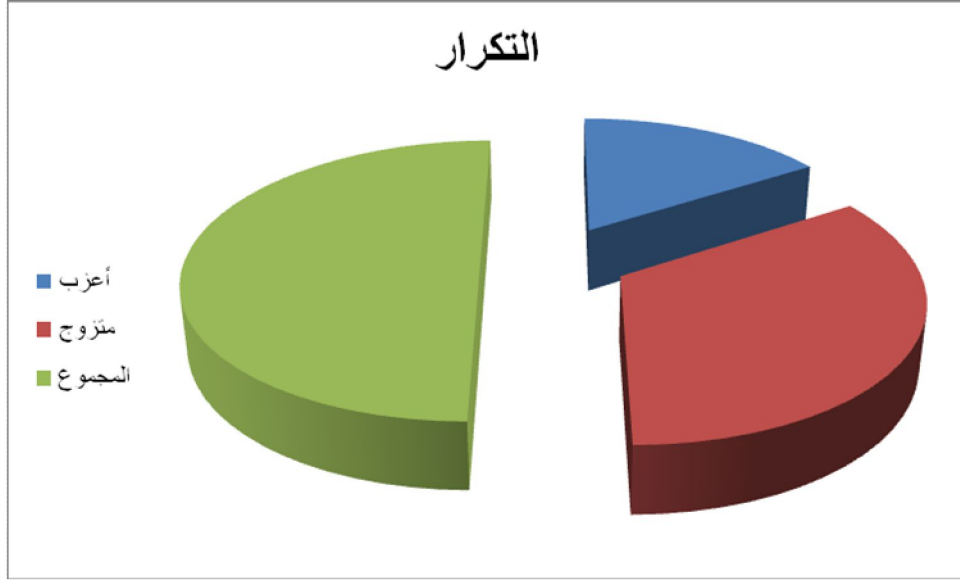
جدول رقم 10: توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب الحالة الاجتماعية

النسبة المئوية %	التكرار	الحالة الاجتماعية
32	32	أعزب
68	68	متزوج
100	100	المجموع

يبين الجدول رقم (10) توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب الحالة الاجتماعية، إذ يلاحظ أن (32%) هم غير متزوجين وبتكرار (32) أما المتزوجين تكرارهم (68) ونسبته المئوية (68%) وتبين أن نسبة المتزوجين أكثر من نسبة غير المتزوجين بنسبة (68%- 32%) ويعرف سبب كبر

المتزوجين مقارنة بغير المتزوجين إلى الوصول إلى إحدى الوظائف إي اسم الوظيفة (الممارسين المحاسبين) خبير محاسبي، محافظ الحسابات .. الخ وبالتالي يتطلب فئة عمرية متقدمة نسبيا وقادرة على العمل وتسييره.

ويمكننا توضيح هذه المعطيات في الشكل التالي:



الشكل رقم 19: توزيع الأفراد حسب الحالة الاجتماعية

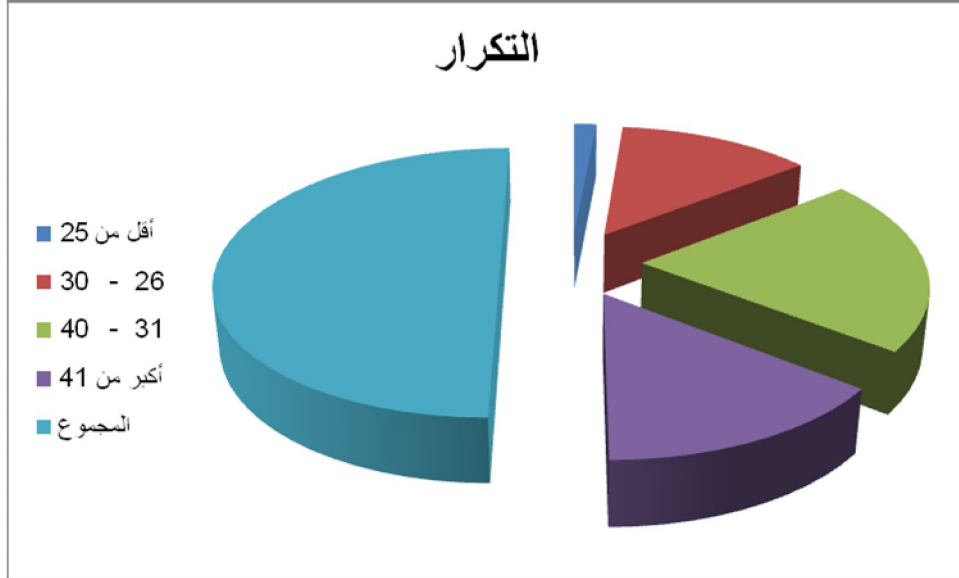
4- العمر:

جدول رقم 11: توزيع الأفراد العينة حسب العمر

النسبة المئوية %	التكرار	الفئة العمرية
3	3	أقل من 25
26	26	26 - 30
42	42	31 - 40
29	29	أكبر من 41
100	100	المجموع

يبين الجدول رقم (11) توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب العمر، ويلاحظ أن معظم أفراد مجتمع الدراسة هم من الفئة العمرية (31-40) ونسبة مئوية (42%) ثم تليها الفئة العمرية (أكبر

من 41) ونسبه المئوية (29%) والفئة العمرية (26-30) نسبتها المئوية (26%) وفي الأخير الفئة العمرية (أقل من 25%) نسبه المئوية (3%) وقد يعرف سبب ذلك إلى الوصول الترقية في المؤسسة الاقتصادية كمحاسبين ممارسين، وأيضا في مكاتب المحاسبة المعتمدة. ويمكننا توضيح هذه المعطيات في الشكل البياني التالي:



الشكل رقم 20: توزيع الأفراد حسب العمر

5- سنوات الخدمة:

جدول رقم 12: توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب سنوات الخدمة

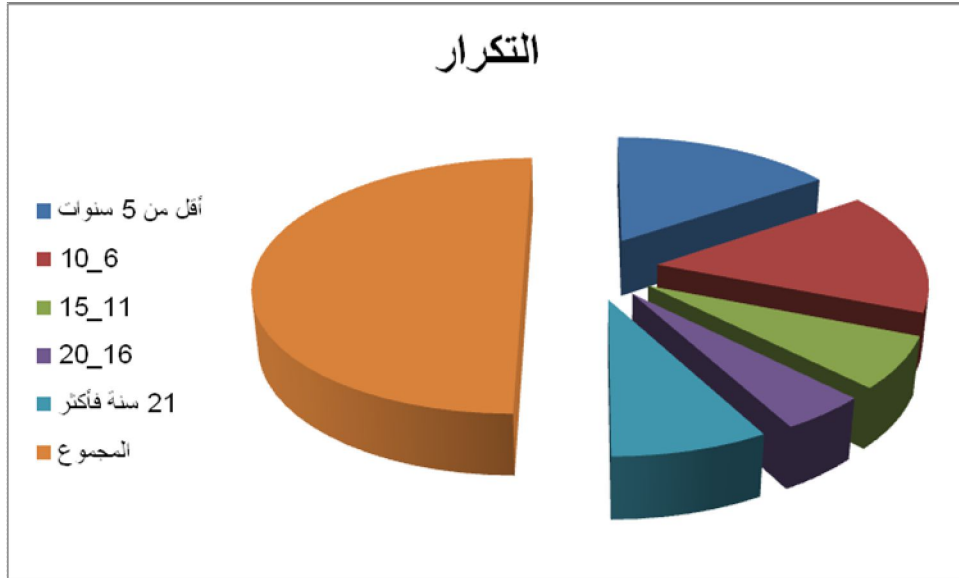
النسبة المئوية %	التكرار	الفئة العمرية
31	31	أقل من 5 سنوات
31	31	6 - 10
13	13	11 - 15
9	9	16 - 20
16	16	21 سنة فأكثر
100	100	المجموع

يبين الجدول رقم (12) توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب السنوات الخدمة إذ يلاحظ أن (31%) من أفراد مجتمع الدراسة هم من ذوي سنوات الخدمة للفتنين

(أقل من 5 سنوات) و(6-10) سنة، تليها (16%) لذوي السنوات (21 سنة فأكثر) في حين (13%) كانت لذوي السنوات (11-15) و(9%) لذوي السنوات (16-20) سنة، يعرف سبب ذلك إلى أن الوصول إلى اسم الوظيفة يتطلب مرور سنوات الخدمة الطويلة نسبيا في المؤسسة الاقتصادية ومكاتب المحاسبة، وتعتبر سنوات الخدمة عاملا حاسما لنجاح الإبداع المحاسبي نتيجة لتراكم الخبرات والكفاءات الذاتية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ومكاتب المحاسبة، وتوفير المتطلبات اللازمة لنجاح الإبداع عامة وخصوصا الإبداع المحاسبي لمعرفتهم الواسعة بآلية العمل المحاسبي والإداري مما يؤدي إلى الأفراد والمستشارين لكيفية تفعيل الإبداع المحاسبي وإبداع المحاسبين.

ويمكننا توضيح هذه المعطيات في الشكل البياني التالي:

الشكل رقم 21: توزيع الأفراد حسب سنوات الخدمة



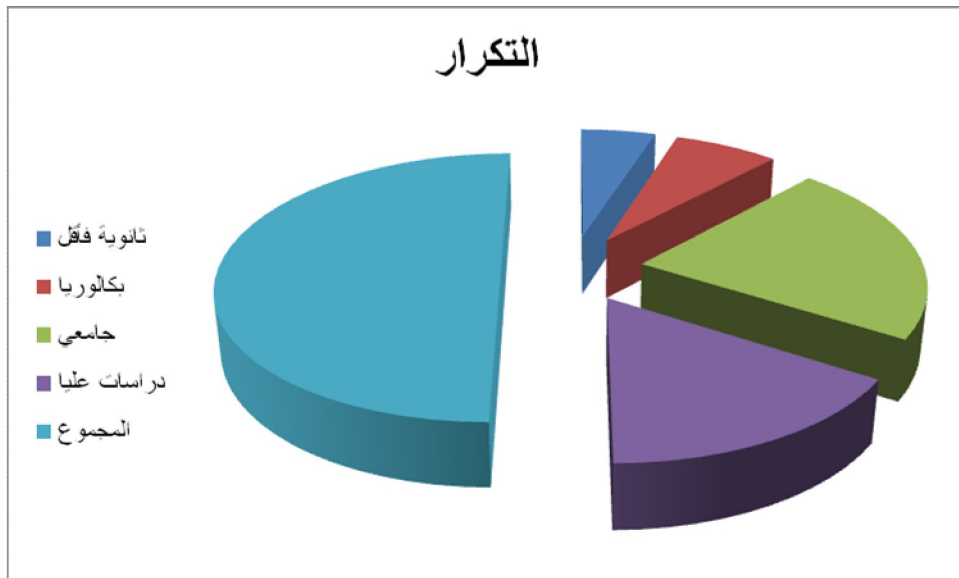
الشكل رقم 21: توزيع الأفراد حسب سنوات الخدمة

6- المستوى التعليمي:

جدول رقم 13: توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب المستوى التعليمي

النسبة المئوية %	التكرار	المستوى التعليمي
10	10	ثانوية فأقل
14	14	بكالوريا
44	44	جامعي
32	32	دراسات عليا
100	100	المجموع

يوضح الجدول رقم (13) توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب المؤهل العلمي، إذ يلاحظ أن معظم أفراد مجتمع الدراسة هم ذوي المستوى التعليمي، جامعيون (44%) ثم المؤهل العلمي دراسات عليا (32%) (ماجستير ودكتوراه) أو شهادة معادلة لها ويلبها بكالوريا (14%) أي دبلوم متوسط في بعض المراكز المتخصصة للتكوين والتعليم المهني للتخصصات المحاسبية والإدارة أما ثانوية فأقل (10%) مما يدل على أن المؤسسة الاقتصادية ومكاتب المحاسبة في الجزائر تلجأ إلى توظيف يد عاملة ذات مستوى تعليمي.



الشكل رقم 22: توزيع الأفراد حسب المستوى التعليمي

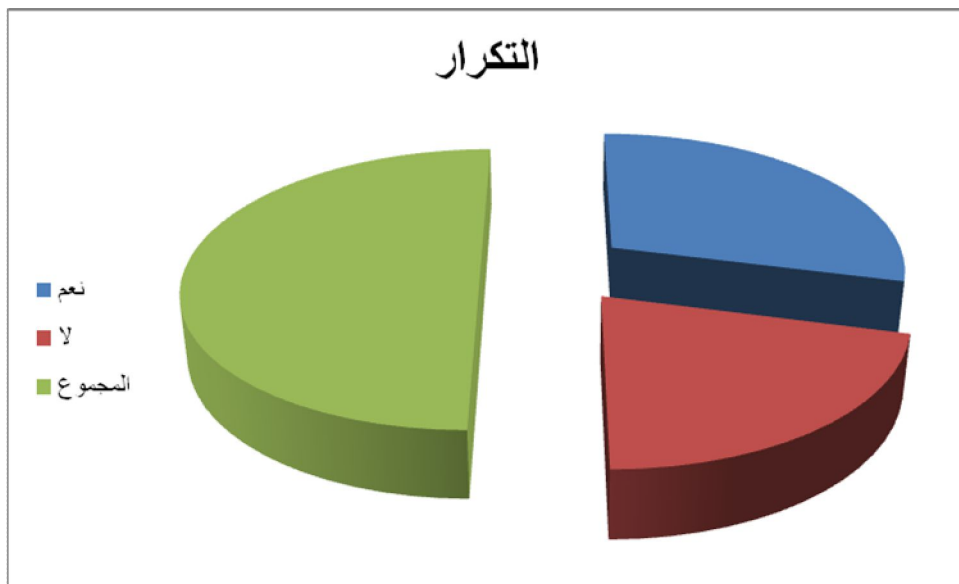
7- برامج التدريب (ندوات ومؤتمرات)

باعتبار المحاسبة تحتاج إلى التطوير والإبداع المحاسبي حاولنا استقصاء آراء الممارسين لمهنة المحاسبة من خلال طرح التساؤل التالي: ما مدى حصولكم على برامج تدريبية في الأفكار المحاسبية الإبداعية (ندوات ومؤتمرات)؟

جدول رقم 14: توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب برامج التدريب في مجال المحاسبة

النسبة المئوية %	التكرار	البيان
58	58	نعم
42	42	لا
100	100	المجموع

يوضح الجدول رقم (14) توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب برامج التدريب في مجال المحاسبة والأفكار المحاسبية الإبداعية (ندوات ومؤتمرات) إذ يلاحظ أن هناك تدريبات وتكوينات حول المحاسبة بنسبة (58%) أما الذين لا يخضعون إلى تكوينات وتدريبات في مجال المحاسبة (42%) مما يعرف أن ندوات تدريبية ومؤتمرات وطنية ودولية مع المصنف الوطني لخبراء المحاسبين ومحافظين الحسابات والمحاسبين المعتمدين الجزائري في الوطن وفي العالم العربي مع الإتحاد العربي لخبراء المحاسبة وبعض الدول العربية والأجنبية (بيروت، عمان، القاهرة، باريس... الخ) يمكننا توضيح المعطيات في الشكل التالي



الشكل رقم 23: توزيع الأفراد حسب برامج التدريب في مجال المحاسبة

2.3.5. متطلبات الإبداع المحاسبي

للإجابة وتوضيح هذا المطلب استخدمنا المتوسطات الحسابية والانحراف المعياريية للعبارات ذات العلاقة بمدى طبيعة وتطبيق الإبداع المحاسبي على آراء الممارسين لمهنة المحاسبة (خبراء محاسبين، محافظين الحسابات، محاسبين معتمدين، محاسبين عاديين، إداريين... الخ) أي حسب أفراد مجتمع الدراسة.

1- طبيعة الإبداع المحاسبي والأفكار المحاسبية الإبداعية

ثم قياس إجابات أفراد مجتمع الدراسة على مقياس ليكارت الخماسي لبيان درجة الموافقة من (1) إلى (5) بحيث تدل الدرجة (1) موافق بشدة والدرجة (2) موافق، والدرجة (3) محايد، والدرجة (4) غير موافق والدرجة (5) غير موافق بشدة.

يجرنا السؤال في هذه الدراسة إلى:

ما هي طبيعة الإبداع المحاسبي والأفكار المحاسبية الإبداعية في الجزائر؟

يوضح الجدول رقم 15: الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية الطبيعية الإبداع المحاسبي

والأفكار المحاسبية الإبداعية

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	يمكن خلق الأفكار و استيعابها ببساطة (بسهولة)	2.37	0.93
2	تتميز هذه الأفكار المعاصرة بالحدثة و الجدية	2.01	0.72
3	سهولة تطبيق هذه الأفكار من الجانب العملي (عمليا)	2.69	1.08
4	ارتكاز هذه الأفكار على الجانب العلمي و النظريات المحاسبية.	2.06	0.80
5	قابلية هذه الأفكار للقياس الكمي	2.71	1.05
6	تتميز هذه الأفكار بالدقة و الوضوح	2.43	1.03
	المعدل العام	2.37	0.93

ويتبين من الجدول أن المعيار ذات العلاقة بإمكانية خلق الأفكار واستيعابها ببساطة (بسهولة) احتلت الرتبة الأولى بوسط حسابي (2.37) مما يدل إلى وجود موافقة من أفراد مجتمع الدراسة على أن أكثر طبيعة الإبداع المحاسبي والأفكار المحاسبية الإبداعية هي إمكانية خلق الأفكار واستيعابها ببساطة (بسهولة) كما يعكسه الانحراف المعياري الذي بلغ (0.93)

وتبين أن العبارة ذات العلاقة بتميز الممارسين المحاسبين (أصحاب مهنة المحاسبة) بقابلية هذه الأفكار للقياس الكمي جاءت بالرتبة الخامسة وبوسط حسابي (2.71) وبدرجة موافقة عالية ولكن بنشئت إجابات أفراد مجتمع الدراسة نحو العبارة كما تدل على ذلك الانحراف المعياري (1.05) وحملت عبارة تتميز هذه الأفكار بالدقة والوضوح في المكاتب المحاسبية والمؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالتركيز على الدقة والوضوح على الرتبة الأخيرة وبوسط حسابي مقداره (2.43) مما يدل على أن أصحاب مهنة المحاسبة (الممارسين المحاسبين) يتصفون بالدقة والوضوح مع الأفكار المحاسبية الإبداعية بدرجة متوسطة، ووجود تشتت في إجابات أفراد مجتمع الدراسة نحو العبارة والانحراف المعياري الذي بلغ (1.03).

ونستطيع الإجابة على السؤال المتعلق بطبيعة الإبداع المحاسبي والأفكار المحاسبية الإبداعية في مكاتب المحاسبة ومؤسسة الاقتصادية الجزائرية ، بأن هذه الطبيعة ككل بدرجة موافقة متوسطة، حيث أن معدل الوسط الحسابي بقابلية هذه الأفكار للقياس الكمي (2.71) المجتمع الدراسة ، ويتبين لنا معدل العام للوسط الحسابي لكافة العبارات (2.37) بدرجة متوسطة ويؤكد الانحراف المعياري لمقدار (0.93) فيما يخص طبيعة الإبداع المحاسبي والأفكار المحاسبية الإبداعية للمكاتب المحاسبية والمؤسسات الجزائرية.

بناء على التحليل السابق للإجابات عن أسئلة الدراسة الخاصة بطبيعة الإبداع المحاسبي والأفكار المحاسبية الإبداعية كشفت الدراسة لأصحاب مهنة المحاسبة (الممارسة) في الجزائر بدرجة بمتوسطة عموماً، حيث بلغ المعدل العام للوسط الحسابي (2.37) والانحراف المعياري (0.93) وكانت أهم العبارة لطبيعة الإبداع المحاسبي والأفكار المحاسبية الإبداعية عن الممارسين المحاسبين (أصحاب مهنة المحاسبة) هي: قابلية هذه الأفكار للقياس الكمي ، وكانت أقل عبارة هي تتميز هذه الأفكار المعاصرة بالحدثة والجدية

2- مدى تطبيق الإبداع المحاسبي والأفكار المحاسبية الإبداعية

تم قياس إجابات أفراد مجتمع الدراسة على مقياس ليكارت الخماسي لبيان درجة الموافقة من (1) إلى (5) بحث تدل الدرجة (1) موافق بشدة والدرجة (2) موافق، والدرجة (3) محايد، والدرجة (4) غير موافق، والدرجة (5) غير موافق بشدة

يجرنا السؤال في هذه الدراسة إلى:

ما مدى تطبيق الإبداع المحاسبي والأفكار المحاسبية الإبداعية في الجزائر؟

يوضح الجدول رقم 16: الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لمدى تطبيق الإبداع المحاسبي
والأفكار المحاسبية الإبداعية

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبرة	الرقم
0.81	1.99	وجود قناعات بأهمية الأفكار المحاسبية الإبداعية	1
0.77	1.82	وجود فوائد جراء تطبيق الإبداع المحاسبي و الأفكار المحاسبية الإبداعية	2
0.89	1.80	الاستفادة من هذه الأفكار في ترشيد و توجيه القرارات واتخاذها	3
0.74	2.04	الرغبة في تطبيق هذه الأفكار	4
1.03	2.18	رغبة و تأكيدا في تطبيق كل الأفكار المحاسبية الإبداعية والإبداع المحاسبي	5
0.98	2.37	رغبة في تطبيق هذه الأفكار على كل الأنشطة و الإدارات	6
0.87	2.03	المعدل العام	

ويتبين من الجدول أن العبارة ذات العلاقة بوجود قناعات بأهمية الأفكار المحاسبية الإبداعية احتلت الرتبة الأولى بوسط حسابي (1.99) مما يدل إلى وجود موافقة من أفراد مجتمع الدراسة على أن أكثر مدى تطبيق الإبداع المحاسبي والأفكار المحاسبية الإبداعية هي وجود قناعات بأهمية الأفكار المحاسبية الإبداعية، وكان هناك تشتت في إجابات أفراد مجتمع الدراسة ، كما يعكسه الانحراف المعياري الذي بلغ (0.81).

وتبين أن العبارة ذات العلاقة بتميز المحاسبين الممارسين (مهنة المحاسبة) رغبة في تطبيق هذه الأفكار على كل الأنشطة والإدارات، جاءت بالرتبة السادسة وبوسط حسابي (2.37) وبدرجة موافقة عالية ولكن بتشتت إجابات أفراد مجتمع الدراسة نحو العبارة كما تدل على ذلك الانحراف المعياري (0.98)

وتستطيع الإجابة على السؤال المتعلق بمدى تطبيق الإبداع المحاسبي والأفكار المحاسبية الإبداعية في مكاتب المحاسبة والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية ، بأن هذه الطبيعة ككل بدرجة موافقة متوسطة، حيث أن معدل الوسط الحسابي برغبة في تطبيق هذه الأفكار على كل الأنشطة والإدارات وبالخصوص (مديرية المحاسبة والمالية) لدى المؤسسات الاقتصادية (2.37) لمجتمع الدراسة ويتبين لنا معدل العام للوسط الحسابي لكافة العبارات (2.03) بدرجة متوسطة ويؤكدها الانحراف المعياري بمقدار (0.87) فيما يخص مدى تطبيق الإبداع المحاسبي والأفكار المحاسبية الإبداعية للمكتب المحاسبية والمؤسسات الاقتصادية في الجزائر

وبناء على التحليل السابق للإجابات على أسئلة الدراسة الخاصة بمدى تطبيق الإبداع المحاسبي والأفكار المحاسبية الإبداعية ، كشفت الدراسة لأصحاب مهنة المحاسبة (الممارسين) في الجزائر بدرجة متوسطة عموماً حيث بلغ المعدل العام الوسط المحاسبي (2.03) والانحراف المعياري (0.87) وكانت أهم عبارة ومدى تطبيق الإبداع المحاسبي والأفكار المحاسبية الإبداعية هي رغبة في تطبيق هذه الأفكار على كل الأنشطة والإدارات ، وكانت أقل عبارة هي: الاستفادة من هذه الأفكار في ترشيد وتوجيه القرارات واتخاذها.

3- عناصر البيئة التنظيمية اللازمة لتطبيق الإبداع المحاسبي والأفكار المحاسبية الإبداعية

تم قياس إجابات أفراد مجتمع الدراسة على مقياس ليكارت الخماسي لبيان درجة الموافقة من (1) إلى (5) بحيث تدل الدرجة (1) موافق بشدة والدرجة (2) موافق، والدرجة (3) محايد، والدرجة (4) غير موافق، والدرجة (5) غير موافق بشدة.

يجرنا السؤال في هذه الدراسة إلى:

ما هي عناصر البيئة التنظيمية اللازمة لتطبيق الإبداع المحاسبي والأفكار المحاسبية الإبداعية في الجزائر؟

يوضح الجدول رقم 17: الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية ومدى العناصر البيئية التنظيمية

اللازمة لتطبيق الإبداع المحاسبي والأفكار المحاسبية الإبداعية

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	اهتمام ودعم الأفكار للتطبيق من طرف الإدارة العليا	2.48	1.16
2	التركيز والاهتمام بمفهوم الجودة الشاملة	2.39	1.05
3	النظم والإجراءات وأساليب العمل المناسبة لتطبيق الأفكار	2.45	1.05
4	ارتكاز نظم الاتصال داخل المنظمة	2.34	0.91
5	تكامل نظم المعلومات التي تمكن من تطبيق هذه الأفكار	2.38	1.14
6	الاهتمام والتركيز الواضح بالبحوث والتطوير والتكوين	2.12	1.10
7	توفير الموارد البشرية المؤهلة لتطبيق هذه الأفكار (المحاسب المبدع)	1.95	1.09
	المعدل العام	2.30	1.07

وتبين من الجدول أن العبارة ذات العلاقة باهتمام ودعم الأفكار للتطبيق من طرف الإدارة العليا احتلت الرتبة الأولى بوسط حسابي (2.48) مما يدل على وجود موافقة من أفراد مجتمع الدراسة على أن أكثر عناصر البيئة التنظيمية اللازمة لتطبيق الإبداع المحاسبي والأفكار المحاسبية الإبداعية هي اهتمام ودعم الأفكار للتطبيق من طرف الإدارة العليا، وكان هناك تشتت في إجابات أفراد مجتمع الدراسة كما يعكسه الانحراف المعياري الذي بلغ (1.16).

وتبين أن العبارة ذات العلاقة بتميز المحاسبين الممارسين (مهنة المحاسبة) على اهتمام ودعم الأفكار للتطبيق من طرف الإدارة العليا جاءت بالرتبة الأولى وبوسط حسابي (2.48) وبدرجة موافقة عالية ولكن بتشتت إجابات أفراد مجتمع الدراسة نحو العبارة كما تدل على ذلك الانحراف المعياري (1.16).

وحملت عبارة تتميز اهتمام ودعم الأفكار للتطبيق من طرف الإدارة العليا في المكاتب المحاسبية والمؤسسات الاقتصادية على الرتبة الأولى وبوسط حسابي مقداره (2.48) مما يدل على أن أصحاب مهنة المحاسبة يتصفون باهتمام ودعم الأفكار للتطبيق من طرف الإدارة العليا بدرجة متوسطة ، ووجود تشتت في إجابات أفراد مجتمع الدراسة نحو العبارة والانحراف المعياري الذي بلغ (1.16).

ونستطيع الإجابة على السؤال المتعلق بعناصر البيئة التنظيمية اللازمة لتطبيق الإبداع المحاسبي والأفكار المحاسبية الإبداعية في الجزائر بدرجة موافقة متوسطة ، حيث معدل الوسط الحسابي (2.48) باهتمام ودعم الأفكار للتطبيق من طرف الإدارة العليا لمجتمع الدراسة، ويتبين معدل العام للوسط الحسابي لكافة العبارات (2.30) بدرجة متوسطة ويؤكد هذا الانحراف المعياري لمقدار (1.07) فيما يخص عناصر البيئة التنظيمية اللازمة لتطبيق الإبداع المحاسبي والأفكار المحاسبية الإبداعية لأصحاب مهنة المحاسبة (الممارسين) والمؤسسات الاقتصادية في الجزائر.

ومما يلاحظ للإجابات عن أسئلة الدراسة الخاصة بعناصر البيئة التنظيمية اللازمة لتطبيق الإبداع المحاسبي والأفكار المحاسبية الإبداعية لأصحاب مهنة المحاسبة (الممارسين) في الجزائر بدرجة متوسطة عموماً حيث بلغ المعدل العام للوسط الحسابي (2.30) والانحراف المعياري (1.07)، وكانت أهم عبارة العناصر البيئية التنظيمية لتطبيق الإبداع المحاسبي والأفكار المحاسبية الإبداعية هي: اهتمام ودعم الأفكار للتطبيق من طرف الإدارة العليا بوسط حسابي (2.48) وانحراف معياري يقدره ب (1.16) وكانت أقل عبارة هي: توفير الموارد البشرية المؤهلة لتطبيق هذه الأفكار (المحاسب المبدع) بوسط حسابي (1.95) وانحراف معياري (1.09).

3.3.5. أبعاد الإبداع المحاسبي

1- مدى توفر محفزات تنمية الإبداع المحاسبي

للإجابة على أسئلة الدراسة استخدمنا المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، وذلك لمعرفة محفزات الإبداع المحاسبي لأصحاب مهنة المحاسبة (الممارسين) لمكاتب المحاسبة والمؤسسات الاقتصادية في الجزائر، ثم قياس إجابات أفراد مجتمع الدراسة على مقياس ليكرت الخماسي درجة

الموافقة من (1) إلى (5) بحيث تدل الدرجة (1) موافق بشدة، والدرجة (2) موافق، والدرجة (3) محايد، والدرجة (4) غير موافق، والدرجة (5) غير موافق بشدة.

سؤالنا: ما مدى توفر محفزات تنمية الإبداع المحاسبي في الجزائر؟

للإجابة على هذه السؤال استخدمنا المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية

جدول رقم 18: الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات الأفراد مجتمع الدراسة لمدى توفر محفزات تنمية الإبداع المحاسبي

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	يوجد معايير محاسبية عالية للتمييز في العمل المهني	2.70	1.20
2	يكافأ المحاسبين على إبداعاتهم في المستويات الإدارية	2.49	1.33
3	تتعامل الإدارة بسهولة مع الإرباك و الأخطاء	3.12	1.03
4	تطلب الإدارة و بإلحاح اقتراحاتي و أفكارتي حول تحسين الخدمة المقدمة	2.81	1.24
5	أتلقي تشجيعا على الإبداع في عملي	2.68	1.37
6	لا يوجد صراعات و محسوبية في المكان الذي اعمل به	2.95	1.23
	المعدل العام	2.79	1.23

يوضح الجدول رقم (18) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لدى موافقة أفراد مجتمع الدراسة عن مدى توفر محفزات وتنمية الإبداع المحاسبي التي تطرقنا لها في الجانب النظري والمقدمة في الاستبيان.

أما بالنسبة للمعدل العام للمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكافة العبارات التي تحدد مدى توفر محفزات وتنمية الإبداع المحاسبي لأصحاب مهنة المحاسبة (الممارسين) في الجزائر، يتبين أن المعدل العام للوسط الحسابي قد بلغ (2.79) يدل على توفر محفزات وتنمية الإبداع المحاسبي، بينما كان الانحراف المعياري (1.23).

يتبين لنا من خلال العبارات المقدمة لمدى توفر محفزات وتنمية الإبداع المحاسبي لأصحاب مهنة المحاسبة (الممارسين) للمكاتب المحاسبية والمؤسسات الاقتصادية في الجزائر، بلغ المتوسط الحسابي لأعظم العبارات الاستبائية رقم (3) بمقدار (3.12) وانحراف معياري (1.03) مما يدل أن تتعامل الإدارة بسهولة مع الإرباك والأخطاء

كما يدل الجدول أن العبارة التي تتعلق بمكافئة المحاسبين على إبداعاتهم في المستويات الإدارية وعليه كانت في المرتبة الثانية بوسط حسابي (2.49) وانحراف معياري (1.33) بمعنى درجة موافق من أفراد مجتمع الدراسة أما العبارة يوجد معايير محاسبية عالية للتمييز في العمل المهني في

المرتبة الأولى بوسط حسابي (2.70) وانحراف معياري بمقدار (1.20) لإجابات أفراد مجتمع الدراسة.

مما سبق نستطيع الإجابة على السؤال عن مدى توفر محفزات الإبداع المحاسبي لأصحاب مهنة المحاسبة (الممارسين) في الجزائر؟ حيث كان معدل الوسط الحسابي لكافة العبارات (2.79).

كشفت الدراسة عن توفر وتنمية الإبداع المحاسبي لأصحاب مهنة المحاسبة (الممارسين) في الجزائر بدرجة متوسطة عموماً حيث بلغ المعدل العام للوسط الحسابي (2.79) وبانحراف معياري (1.23) وكان أهم المحفزات المتوفرة: تتعامل الإدارة بسهولة مع الإرباك والأخطاء وكانت أقل المحفزات للإبداع المحاسبي توافر هي يكفأ المحاسبين على إبداعاتهم في المستويات الإدارية.

2- أهم معوقات التي تحول دون الإبداع المحاسبي

للإجابة على الأسئلة الدارسة أيضاً استخدمنا المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، وذلك لمعرفة معوقات التي تحول دون الإبداع المحاسبي لأصحاب مهنة المحاسبة (الممارسين) للمكاتب المحاسبة ومؤسسات الاقتصادية في الجزائر تم قياس إجابات أفراد مجتمع الدراسة ببيان درجة الموافقة من (1) إلى (5) نفس الشيء لمحفزات الإبداع المحاسبي (مقياس ليكارت الخماسي).

سؤالنا: ما هي أهم معوقات التي تحول دون الإبداع لمحاسبي في الجزائر؟

جدول رقم 19: الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية للإجابات أفراد مجتمع الدراسة لمعوقات

التي تحول دون الإبداع المحاسبي

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	عدم وجود وحدة (خلية) متخصصة تهتم برعاية الإبداع	1.86	0.77
2	تتجنب الإدارة الأفكار المثيرة للخلاف و الجدل المتعلق بمهنة المحاسبة	1.94	0.84
3	هناك انشغال كبير بالأعمال الروتينية على حساب الإبداعية	1.75	0.73
4	الميزانية المخصصة للمؤسسة و المكاتب قليلة و لا تسمح بالمغامرة بالقيام بأية أعمال إبداعية	2.06	0.84
5	تتميز التشريعات و القوانين و عدم قابليتها للتغيير	2.25	0.95
6	لا يتوافر لدينا العدد من المحاسبين لتنفيذ الأعمال التي تقوم بها حالياً	2.24	1.04
7	يتعرض المحاسب المبدع في وظيفته التي يعمل بها لسخرية وانتقاد الآخرين	2.24	1.13
	المعدل العام	2.04	0.9

يوضح الجدول رقم (19) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية مرتبة حسب العبارات التي تحدد أهم المعوقات التي تحول دون الإبداع المحاسبي في مكاتب المحاسبة والمؤسسات الاقتصادية في الجزائر.

ويظهر من الجدول أن العبارة التي تتعلق بعدم وجود وحدة (خلية) متخصصة تهتم برعاية الإبداع جاءت في الرتبة الأولى كأهم معوق من المعوقات التي تحول دون الإبداع المحاسبي وبوسط حسابي مقداره (1.86)، مما دل على درجة موافق نحو تلك العبارة وبإجماع من قبل أفراد مجتمع الدراسة نحو ذلك رغم التباعد الطفيف في الإجابات كما * ذلك رغم التباعد الطفيف في الإجابات كما يدل الانحراف المعياري (0.77)، وجاءت العبارة التي تتعلق بأن تتميز التشريعات والقوانين وعدم قابليتها للتغيير، وجاءت في الرتبة الخامسة بوسط حسابي (2.25) وانحراف معياري (0.95) مما يدل على موافقة وإجماع أفراد مجتمع الدراسة نحو هذه العبارة.

أما العبارة التي تتعلق بأن يتعرض المحاسب المبدع في وظيفته التي يعمل بها لسخرية وانتقاد الآخرين فقد جاءت في الرتبة السابعة (الأخيرة) بوسط حسابي مقدار (2.24) وبانحراف معياري مقدار (1.13) مما يدل على موافقة متوسطة وتشقت في إجابات أفراد الدراسة نحو هذه العبارة.

أما بالنسبة للمعدل العام للمتوسطات الحسابية (2.04) لكافة العبارات معوقات الإبداع المحاسبي التي تحول دون الإبداع المحاسبي في مكاتب المحاسبة ومؤسسات الاقتصادية في الجزائر لأصحاب مهنة المحاسبة (الممارسين) بينما كان الانحراف المعياري (0.9).

ونستطيع القول بأن هناك معوقات تحول دون الإبداع المحاسبي كان أهمها تتميز التشريعات والقوانين وعدم قابليتها للتغيير.

ويعزي ذلك هناك انشغال كبير بالأعمال الروتينية على حساب الإبداعية وكذلك أيضا سبب ذلك إلى أن عدم وجود وحدة (خلية) متخصصة تهتم برعاية الإبداع وهو ك أكدت عليه الدراسات ووجهات النظر الباحثين والدراسيين.

وتوصلت الدراسة إلى وجود معوقات التي تحول دون الإبداع المحاسبي لأصحاب مهنة المحاسبة (الممارسين) لمكاتب المحاسبة ومؤسسات الاقتصادية في الجزائر بدرجة متوسطة عموما حيث بلغ المعدل العام للوسط الحسابي (2.04) وانحراف معياري (0.9) وأن أهم المعوقات تتميز التشريعات والقوانين وعدم قابليتها للتغيير.

وكانت أقل المعوقات التي تحول دون الإبداع المحاسبي هي: هناك انشغال كبير بالأعمال الروتينية على حساب الإبداعية.

3 - مدى توفير خصائص المحاسب المبدع :

للإجابة على الأسئلة الدراسة أيضا استخدمنا المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ، وذلك العلاقة بمدى توفر خصائص المحاسب المبدع في مكاتب المحاسبة ومؤسسات الاقتصادية في الجزائر كما يراها أفراد مجتمع الدراسة ثم قياس إجابات أفراد مجتمع الدراسة على مقياس ليكارت الخماسي لبيان درجة الموافقة من (1) إلى (5) نفس الشيء السابق.

يجرنا السؤال في هذه الدراسة إلى:

ما مدى توفر خصائص المحاسب المبدع في مكاتب المحاسبة ومؤسسات الاقتصادية في الجزائر؟

الجدول رقم 20: الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لمدى توفر خصائص المحاسب المبدع

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	يتميز المحاسبين بالرغبة القوية في الانجاز العالي	2.09	0.92
2	يتميز المحاسبين و الإداريين بالانفتاح الداخلي على مواضيعهم	2.38	1.00
3	هناك ثقة عالية بالنفس و بالآخرين من قبل المحاسبين	2.38	1.03
4	يتصف المحاسبين بالجرأة في إبداء الآراء و المقترحات	2.54	1.19
5	يتصف سلوك المحاسبين و الإداريين بالتلقائية و المرونة وتشجيع تبادل الرأي و النقد الذاتي	2.30	1.11
6	يمارس المحاسبين أعمالهم و مهنتهم بحرية و استقلالية	2.88	1.34
7	يتصف المحاسبين بالأصالة و الخروج عن المألوف في التفكير والتغيير	2.56	1.19
	المعدل العام	2.44	1.11

ويتبين من الجدول السابق أن العبارة ذات العلاقة بتميز المحاسبين بالرغبة القوية في الانجاز العالي احتلت الرتبة الأولى بوسط حسابي (2.09) مما يدل إلى وجود موافقة من أفراد مجتمع الدراسة على أن أكثر خصائص الإبداع المحاسبي توفرا عند المحاسبين هي الرغبة القوية في انجاز العالي وكان هناك تشتت في إجابات أفراد مجتمع الدراسة كما يعكسه الانحراف المعياري الذي بلغ (0.92).

وتبين أن العبارة ذات العلاقة بتميز المحاسبين والإداريين بالانفتاح الداخلي على مواضيعهم جاءت بالرتبة الثانية وبوسط حسابي (2.38) وبدرجة موافقة عالية ولكن بتشتت إجابات أفراد مجتمع الدراسة نحو العبارة كما تدل على ذلك الانحراف المعياري (1.00).

وحملت عبارة يتصف المحاسبين بالأصالة والخروج عن المألوف في التفكير والتغيير على الرتبة الأخيرة وبوسط حسابي مقداره (2.56) مما يدل على أن المحاسبين في مكاتب المحاسبة ومؤسسات الاقتصادية يتصفون بالأصالة والخروج عن المألوف (الروتين) بدرجة متوسطة، وتشتت في إجابات أفراد مجتمع الدراسة نحو الفقرة كما يدل الانحراف المعياري الذي بلغ (1.19).

وجاءت عبارة يمارس المحاسبين أعمالهم ومهنتهم بحرية واستقلالية في الرتبة ما قبل الأخير وبوسط حسابي بلغ (2.88) وبدرجة موافقة متوسطة، وتشنت في إجابات أفراد مجتمع الدراسات نحو العبارة والانحراف المعياري مقداره (1.34).

ونستطيع الإجابة على السؤال المتعلق بمدى توفر خصائص المحاسب المبدع في مكاتب المحاسبة ومؤسسات الاقتصادية في الجزائر بأن توفر هذه الخصائص ككل بدرجة موافقة متوسطة حيث أن معدل الوسط الحسابي (2.88) يمارس المحاسبين أعمالهم ومهنتهم بحرية واستقلالية وانحراف معياري مقداره (1.34).

وأقل خصائص في هناك يتميز المحاسبين بالرغبة القوية في الإنجاز العالي ويتبين لنا أن معدل العام للوسط الحسابي لكافة العبارات (2.44) بدرجة متوسطة ويؤكدنا الانحراف المعياري لمقدار (1.11) فيما يخص المحاسب المبدع بمكاتب المحاسبة ومؤسسات الاقتصادية في الجزائر.

وبناء على التحليل السابق للإجابات عن أسئلة الدراسة الخاصة بصفات المحاسب المبدع كشفت الدراسة عن توفر خصائص المحاسب المبدع في مكاتب المحاسبة ومؤسسات الاقتصادية بالجزائر بدرجة متوسطة عموماً، حيث بلغ المعدل العام للوسط الحسابي (2.44) والانحراف المعياري (1.11) وكانت أهم الخصائص الإبداعية المتوفرة عن المحاسبين هي: يمارس المحاسبين أعمالهم ومهنتهم بحرية واستقلالية ويلبها يتصف المحاسبين بالصالة والخروج عن المألوف في التفكير والتغيير وكانت أقل الخصائص الإبداعية توفرا عند المحاسبين هي: يتميز المحاسبين بالرغبة القوية في الإنجاز العالي ويلبها باتصاف سلوك المحاسبين والإداريين بالتقائية والمرونة وتشجيع تبادل الرأي والنقد الذاتي.

من خلال تطرقنا في هذا الفصل أن نبين ونبرز واقع المنظومة المحاسبية في الجزائر أي المحيط المحاسبي وتحولاته للنظام المحاسبي والمالي العالمي، ودراسة نقائص المخطط الوطني المحاسبي الذي أصبح غير قابل للتكيف مع الواقع الجديد، ودور الجهات الوصية بأعمال المحاسبة (المجلس الوطني للمحاسبة، المصف الوطني للخبراء المحاسبة والمحافظين الحسابات والمحاسبين المعتمدين).

تم محاولة دراسة التطلعات والتطورات للبيئة المحاسبية الإبداعية في الجزائر من خلال آداب وسلوك مهنة المحاسبة وأخلاقياتها، يليها فلسفة التعليم والتكوين المحاسبي، ثم ضرورة وحتمية النظام المحاسبي والمالي الجديد في الجزائر المعول عنه التطبيق في سنة 2009 . وفي الأخير دراسة آراء أصحاب مهنة المحاسبة (الممارسين) لمكاتب المحاسبة ومؤسسات الاقتصادية في الجزائر أي دراسة تحليلية إحصائية للإبداع المحاسبي وإبداع المحاسبين بالتركيز على مجتمع الدراسة وطبيعة وتطبيق الإبداع المحاسبي وأبعاده الثلاث صفات ومعوقات ومحفزات الإبداع المحاسبي.

خاتمة

أن التحديات التي تواجهنا في العمل المحاسبي اليوم تستوجب من العمل بكل جهد وكفاءة للارتقاء بمهنة المحاسبة إلى أعلى المستويات وتطوير أساليب الإفصاح، ونشر التوعية في ما يتعلق بتوضيح الجوانب الفنية المتعلقة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية، لأن الإبداع المحاسبي وإبداع المحاسبين يساعد الإدارة في ترشيد ممارسة مهامها. ولا يمكن لأي إدارة أن تدرك حقيقة وضعها المالي والاقتصادي دون نظم محاسبية سليمة.

وعليه يمكن القول أن الدور الإداري والدور المحاسبي مكملان لبعضهما البعض في الجوانب المالية والتنموية ولا بد من الترابط بينهما لتحقيق نظام التنمية الاقتصادية بالشكل المطلوب مع توفير المناخ الاستثماري السليم المعتمد على العديد من العناصر الأساسية الجاذبة.

للإبداع مفاهيم وتعريفات متعددة نتيجة لتنوع النظريات والاتجاهات العلمية في هذا المجال ولتباين فلسفة المفكرين والباحثين ونظرتهم إليه، ومن هنا عرفنا الإبداع المحاسبي بشكل عام، هو القدرة على إيجاد أشياء جديدة قد تكون أفكاراً أو حلولاً، أو منتجات، أو خدمات، أو طرق وأساليب عمل مفيدة من خلال استخدام المحاسب لمهارته الشخصية الإبداعية في استنباط أساليب محاسبية جديدة، أو توصله إلى حلول ابتكارية لمشكلة محاسبية تواجه التنظيم المحاسبي، بالاعتماد على التحليل المنهجي والهادف والجهد الإبداعي المنظم وقدرة الموظف العقلية ومعارفه التي يمكن تنميتها وتطويرها بوجود المناخ الملائم والقيادة وعلاقات العمل المتفاعلة التي تنمي القدرة في الوصول إلى حلول جديدة بطريقة مبتكرة، من شأنها أن تؤثر على قدرة المؤسسة الاقتصادية الإبداعية واكتسابها الميزة التنافسية.

ونظراً لأن الإبداع أداة أساسية لنمو المؤسسات وبقائها وسيطرتها وكسب ولاء الزبون والسوق الدولية... الخ الظروف والعوامل التي تحيط بالشخصية الإبداعية والمحاسب المبدع، وأهداف والعوامل المساعدة للإبداع المحاسبي والمحاسبة الإدارية معتمداً على التخطيط والتفكير الاستراتيجي، وثقافة الأفراد والمؤسسة وفق أسس إنسانية رفيعة، مروراً بأبعاد الإبداع عامة والإبداع المحاسبي خصوصاً

التطبيق والبيئة التنظيمية، ومعوقات ومحفزات الإبداع المحاسبي، وصفاته خصائصه من خلال الدراسات والأبحاث السابقة ووجهات نظر الباحثين والدارسين في مجال العلوم الاقتصادية والتسيير والتجارة.

نتائج اختبار صحة الفروض:

بالتركيز على إثبات صحة الفروض التي اعتمدها الباحث والتي جمعت بين الدراسة النظرية والدراسة التطبيقية (الميدانية) خلص الباحث إلى النتائج التالية:

بالنسبة للفرض الأول المتعلق بدور وأهمية الإبداع المحاسبي والمالي كأحدى المرتكزات القدرة التنافسية المستمرة، فلقد تحقق من خلال آليات وتطبيق الإبداع المحاسبي الذي يهدف إلى تحقيق الميزة التنافسية. وما يتضح أيضا من خلال التطورات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للمؤسسة.

أما الفرض الثاني المتعلق بتأثير الشخصية والوظيفية للمحاسبين ومدققين الحسابات، فلقد تحقق هذا الفرض على أساس الخصائص والصفات التي يتمتع بها المحاسب من خلال تأهيله علميا وعمليا، وأيضا النواحي الاجتماعية والاقتصادية التي تؤثر على أدائه المحاسبي، وبالأخص تركيزنا على صفات المحاسب المبدع أي الإبداع المحاسبي وإبداع المحاسبين.

وبالنسبة للفرض الثالث المتعلق بإيجاد علاقات وفروقات بين خصائص المحاسب المبدع وعوامل تنمية الإبداع المحاسبي والمالي، فلقد تحقق من خلال الارتباط الهام بين العوامل المساعدة للإبداع المحاسبي والمالي (البيئية، الشخصية، الثقافية، التنظيمية...الخ) وتنمية قدرات المحاسب المبدع والتي حتما تزيد من أدائه المحاسبي والنهوض بالإبداعات المحاسبية في ظل تحديات ورهانات العولمة المحاسبية.

وبخصوص الفرض الرابع المتعلق باعتبار الإبداع عملية تفاعلية ومركبة، يشارك بها مجموعة من العوامل والمعايير والطرق والأساليب الحديثة، فلقد تحقق أيضا من خلال التفرقة بين الإبداع والابتكار أن الإبداع تصرف فردي أو شخصي مصدره عقل الفرد نفسه (المحاسب المبدع)، أما الابتكار هو عملية جماعية يتدخل فيها عدد من المتعاملين، وعلى اعتبار الأولى عملية إدراكية وعقلية، والثانية عملية تفاعلية.

الاقتراحات والتوصيات :

إن الرهانات والتطورات الكبيرة التي يشهدها العالم والذي أصبح بمثابة رقعة جغرافية تلاشت فيها الحدود وبالتالي تعولمت فيه المنافسة وخصوصا عولمة المحاسبة (التوافق المحاسبي والتوحيد المحاسبي)، أصبح بقاء المؤسسات واستمرارها أمر في غاية الصعوبة، فلو نأخذ على سبيل المثال المؤسسات الجزائرية وأصبحت مهنة المحاسبة (الممارسة) ومع التطورات العميقة التي شهدتها الجزائر من خلال مساعيها للانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة ومساعدتها كذلك في إنشاء منطقة التبادل الحر، كل هذا على قدرتها التنافسية، ومن هنا تقدم في النقاط الموالية بعض التوصيات التي ربما تفيد في اكتساب هذه الأخيرة :

- 1- العمل على زيادة إدراك الممارسين مهنة المحاسبة في الجزائر لأهمية الدور الذي تلعبه المحاسبة الإدارية من خلال أساليبها المتعددة والمتنوعة نحو توفير المعلومات التي تساعد المديرين والمسؤولين على القيام بوظائفهم كالخطيط وتقييم الداء واتخاذ القرارات .
- 2- الاهتمام بالتعليم والتكوين المحاسبي (التأهيل العلمي والعملي) لرفع كفاءة المحاسبين في المؤسسات والمكاتب من خلال عقد دورات تدريبية تتيح لهم التعرف على نظم واستخدامات المحاسبة والادارة والتطورات المستمرة في أساليبها.
- 3- الاهتمام بالمحاسبين الإداريين الجدد وتعزيز روح الإبداع والتجديد والتغيير فيهم بالاهتمام بأفكارهم وأخذها على مجمل الجد ودعمها.
- 4- زيادة الاهتمام بالإبداع والابتكار والتطوير المحاسبي، وتقليل الانشغال بالأعمال الروتينية التي تعتبر معوقا للإبداع المحاسبي.
- 5- الملائمة والمرونة في تطبيق الأنظمة واللوائح وضرورة تطويرها حتى تكون مواكبة للمتغيرات المعاصرة مما تشجع على الإبداع .
- 6- ضرورة تحسيس المؤسسات الاقتصادية ومكاتب المحاسبة بخطورة الوضع الراهن وذلك بتحفيزها على رفع قدراتها وكفاءتها الإبداعية وتطوير وظيفة البحث والتطوير فيها، وإبرام ملتقيات ومؤتمرات متخصصة في مجال المحاسبة والمالية .
- 7- توجيه البحوث العلمية في مجال المحاسبة الإدارية والابداع المحاسبي نحو دراسة الحالات العملية في الواقع عن طريق استقراء مشكلات وتصرفات وردود أفعال المديرين والمهنيين على أن تقدم هذه البحوث الشرح والتفسير لما هو موجود وكائن في الواقع.
- 8- ضرورة الاهتمام بمدخل اتخاذ القرارات كأداة بحث معاصرة في مجال الإبداع المحاسبي والارتقاء بدوره في توفير المعلومات الملائمة لهذه القرارات بما يحقق أهداف المؤسسة.

- 9- المرونة في تطبيق الأنظمة واللوائح وضرورة تطويرها حتى تكون مواكبة للمتغيرات المعاصرة مما تشجع على الإبداع عامة، وبالخصوص الإبداع المحاسبي.
- 10- ضرورة وحثمية الإصلاح النظام المحاسبي والمالي وهذا لمتطلبات التنمية الاقتصادية والاجتماعية في الجزائر وبالأخص رهانات وتحديات العولمة.
- 11- تنشيط وتفعيل دور هيئات وجمعيات المحاسبة والمالية في الوطن العربي وخصوصا الجزائر، ودراسة متطلبات واحتياجات المجلس الوطني للمحاسبة، والمصف الوطني لخبراء المحاسبين ومحافظين الحسابات والمحاسبين المعتمدين.
- 12- إشراك ممثلين عن جهات العمل المهنية وممارسي المهنة والجمعيات المهنية (المحاسبة) مع الجامعات في وضع الخطط وبرامج التعليم والتأهيل المحاسبي، لحاجيات السوق وقدرته الاستيعابية والمناخ الاستثماري.

آفاق البحث (نظرة مستقبلية):

- وفي ختام هذه الأطروحة نقترح مجموعة من المواضيع التي تعتبر كبحوث مستقبلية للمزيد من التجديد والإبداع والابتكار وبالخصوص الإبداع المحاسبي ونذكر على سبيل المثال:
- الإبداع المحاسبي وفقا للاتجاهات الاقتصادية والتجارية؛
 - دور المحاسبة الإدارية بين الإبداع المحاسبي وإبداع المحاسبين- دراسة تحليلية؛
 - دور وأهمية الإبداع المحاسبي في تحقيق الميزة التنافسية في المؤسسات الاقتصادية؛
 - الإبداع المحاسبي ودوره في التنمية الاقتصادية – دراسة حالة الجزائر؛
 - معوقات الإبداع المحاسبي في مؤسسات الاقتصادية – دراسة استطلاعية؛
 - إستراتيجية التغيير والإبداع المحاسبي من أجل التطوير التنظيمي.

تم بحمد الله

فإن أصبت فمن الله وحده، وأن أخطأت فمن نفسي

قائمة المراجع

1. خالد أمين عبد الله، حمزة بشير أبو عاصي، أساسيات المحاسبة وطرقها، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، (2001).
2. هادي رضا الصفار، مبادئ المحاسبة المالية- الأسس العلمية والعملية في القياس المحاسبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن،(2006).
3. عبد الستار الكبيسي، الشامل في مبادئ المحاسبة، الجزء الأول، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، (2003).
4. مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية – بالتطبيق على حالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، (2004).
5. عبيرات مقدم وآخرون، التحديات المعاصرة لإعداد واستخدام المعلومات المحاسبية في الشركات المتعددة الجنسيات، مجلة الباحث، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، العدد 4، (2006).
6. محمد مطر، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات: القياس والعرض والإفصاح، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن،(2004).
7. هوام جمعة، تقنيات المحاسبة المعمقة وفقا للدليل المحاسبي الوطني، الجزء الأولى، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، (2000).
8. عبد الحي مرعي، مقدمة في أصول المحاسبة المالية، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، (1991).
9. رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي مدخل نظرية المحاسبة، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن،(2001).
10. بويعقوب عبد الكريم، أصول المحاسبة العامة (وفق المخطط المحاسبي الوطني)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، (1994).
11. عبد الباسط أحمد رضوان، أصول المحاسبة الإدارية، مؤسسة دار الكتب الكويت، الطبعة الأولى، بيروت – لبنان، (1984).
12. ثناء علي القباني، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، (2002/2003).
13. ناصر نور الدين عبد اللطيف، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية و تكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر،(2004).
14. محمد الفيومي محمد، المحاسبة و المراجعة في ظل استخدام الحسابات الالكترونية، الإسكندرية، الطبعة (1982).
71. وليد زكرياء صيام، دور البيانات المحاسبية في اتخاذ القرارات طويلة الأجل، دراسة ميدانية، أطروحة مقدمة لنيل درجة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية(غير منشورة)، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر (1998/1997).
15. حكمت أحمد الراوي، نظم المعلومات المحاسبية والمنظمة، نظري مع حالات دراسية، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، (1999).

16. Belkcaoui, A. Accounting Theory, Harcourt Brace Jovanovich Publishers, (1985).

17. جمعة إبراهيم محمد شهاب، مدخل مقترح لاستخدام أثر تراكم المعرفة المحاسبية في وضع البناء الفلسفي لنظرية المراجعة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد 26، العدد 01، مصر، (2002).

18. Hendriksen, E, Accounting Theory, (4th .ed, USA, Richard D. Irwin, INC), (1982).

19. طارق حمزة، المخطط الوطني المحاسبي دراسة تحليلية انتقادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، (2004/2003).

20. Moonitz maurice, The Basic Pasic Postulates Of Accounting, ARS N° 01 AICPA

21. علي محمد يوسف، استخدام المدخل التطبيقي في الفكر المحاسبي المعاصر كإطار للتنظير المحاسبي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة (غير منشورة)، كلية التجارة – الإسماعيلية، جامعة قناة السويس، مصر (2005).

22. محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع ، طبعة الأولى، مصر، (2005).

23. أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة منظور التوافق الدولي، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، (2006).

24. حسين مصطفى هلالى، الإبداع المحاسبي ودوره في تنمية المهارات الإدارية، دار النهضة العربية، القاهرة، (1998).

25. سالم محمد بن غريبة، تطور البيئة العمل المحاسبي وإمكانية لاستفادة من نتائج الجهود السابقة في تطوير البيئة الوطنية للمحاسبة، مجلة البحوث الاقتصادية، مركز بحوث العلوم الاقتصادية بنغازي، المجلد السادس، العدد 02، ليبيا، السنة (2005).

26. جمال الدين لعويسات، مبادئ الإدارة، دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، (2003).

27. علي السلمي، الفكر المعاصر وانعكاساته على الإدارة المصرية، مجلة المحاسبة والإدارة و التأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد 66، سنة 45، (2006).

28. رضا السيد، قياس و تطوير أداء المؤسسات العربية، الناشر الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، الطبعة الأولى، القاهرة، مصر، (2007).

29. محمد صلاح الدين محمد، اتجاهات الفكر المحاسبي التطبيقي المصري نحو بعض الأفكار المحاسبية النظرية المعاصرة – دراسة ميدانية، المجلة العلمية لكلية التجارة، بنين، كلية التجارة، جامعة الأزهر، العدد 30، سنة (2005).

30. Smith, Richard, Management Accounting, Englewood cliffs, N.J, Prentice-Hall Inc, (1962).

31. جيهان عبد الهادي موسى محمد، مدى إمكانية تطوير البناء الفكري للمحاسبة الإدارية باستخدام الاتجاه الإيجابي، رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة (غير منشورة)، كلية التجارة – بنها، جامعة الزقازيق، مصر، (1999).
32. عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، ذات السلاسل للطباعة والنشر وتوزيع، الكويت، الطبعة الأولى، (1990).
33. فؤاد محمد الليثي، نظرية المحاسبة المدخل المعاصر، دار النهضة العربية، الطبعة الثانية، مصر، (2003/2002)
34. فؤاد محمد الليثي، الاتجاهات المعاصرة في المحاسبة الإدارية، الناشر دار الفكر العربي، (2005/2004).
35. نانسي ابراهيم رياض، الرقابة المحاسبية و أبعادها السلوكية على الجودة الشاملة (دراسة ميدانية)، رسالة مقدمة للحصول على شهادة الماجستير في المحاسبة (غير منشورة)، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، مصر (2001).
36. Bostock, C, Management Accounting and Profitabilit, London : Sir Pitman sons, Ltd , (1960)
37. منير محمود سالم، المحاسبة الإدارية، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى، 1965.
38. Association Accounting Association, A Statement of Basic Accounting Theory, (1966)
39. خيرت ضيف، في المحاسبة الإدارية الميزانيات التقديرية، الدار القومية للطباعة والنشر، الدار الجامعات المصرية إسكندرية، (1969).
40. زيدان عبد الباقي، العلوم السلوكية من أدوات الكفاية الإنتاجية، مجلة الكفاية الإنتاجية، وزارة الصناعة، مصر، العدد 4، أكتوبر (1971).
41. Devine c Thomas, Essays In Accounting Theory, Privately Published, (1987)
42. Birn, Bergetal, Implications Of Behavioral Science For Managerial Accounting, The Accountingreview, July, (1970)
43. Paula Samulson, Economics, Megraww-Hillb Book Company Newyork, (1964) .
44. Hegazy, Mohamed Abbas, Nature And Scope Of Managerial Accounting, Tha Third International Confernce On Recent Trends In Managerial Accounting, Egpt, 24-26 june, (1988)
45. عمر صخري، اقتصاد المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، الطبعة الثالثة، (2003) .
46. نانسي ناجح كيرلس، البعد البيئي للمحاسبة الإدارية، بحث مقدم للحصول على شهادة الماجستير في المحاسبة (غير منشورة)، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، مصر، (2004) .
47. Martin Bennet , Peter James And Other, Environment Management Accounting In Europe: Current Practice And Future Potential , The Europe Accounting Review, 2000 www.fsw.eur.n1
48. Undsd (United Nating Division For Sutainable Development) Enivronmental Management Accounting Loliciesandlinkages Part 1.2 Newyork.(2002).

49. محمد عبد الحميد مطاوع، نحو إطار فكري للمحاسبة الإدارية البيئية- دراسة نظرية تطبيقية، مجلة آفاق جديدة للدراسات التجارية، كلية التجارة جامعة المنوفية، السنة 18، العدد 1 و2، (2006).

50. أيمن فتحي الغباري، إطار مقترح لمراجعة قضايا البيئة في ظل الاتجاه المتنامي لدعم قضايا التنمية المستدامة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، (1997).

51. United Nations Sor Sustainable Development , Clean and Competitive; Environmental Management Accounting For Business, Department Of Economic And Social Affairs, New York Marh (2003).

52. هاشم أحمد عطية، إطار مقترح لتطوير معلومات المحاسبة الإدارية وزيادة فاعلية دور المحاسب الإداري في اتخاذ القرارات – دراسة تطبيقية، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في المحاسبة (غير منشورة)، كلية التجارة، جامعة عين شمس، (1997).

53. Chung Chen-Hua, A network Of Management Support Systems Omega, The Internatinal Journal Of Management Science, Vol, 13, no 4, (1985).

54. Edwards, Janes B And Julie A Heard, Is Accountig The No Enemy Of Productivity, Management Accountig , USA , june(1984).

55. محمد قاسم القريوتي، السلوك التنظيمي، دراسة للسلوك الإنساني الفردي والجماعي في المنظمات الإدارية، عمان، (1989).

56. نادية مصطفى الشيشيني، التضييع وتكوين القواعد التكنولوجية في الدول العربية، دار السلام للطباعة والنشر، الكويت، الطبعة الأولى، (1986).

57. Kerremans, M.H, and yan, G, Impact Of Automation Ancost Accounting, Accounting And Business Research, Vop21 , No 82, Spring, (1991).

58. Littler, Dand Sweeting R, Cases For Change In Management Accounting Practice, Management Accounting, London Vol, 67, No 10, Novembre, (1989).

59. Kaphan, R.S, Yes Terdays Accounting Under Mines Production , Har Vard Business Revien , July Augest. No 4, (1984).

60. محمد محمد ابراهيم منصور، دراسة تحليلية لإعادة هندسية المحاسبة الإدارية لتوفير المعلومات المحاسبية الملائمة، دراسة نظرية وميدانية ، مجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال ، جامعة حلوان، العدد الأول، (2002).

61. Kohler Ecri, I , Adictionary For Accounting, Fifth Edition New Delh Prentice Hall Of India (1979)

62. Ahmed F Hassan, An Accounting Information System For Pollution Management Development Of Approach To Marine Cip Poullution, College Of Adminstrative Scences, King Saud University, Riyadh, Saudi Arabia

63. محمد السيد الناغي، الاتجاهات المعاصرة في نظرية المحاسبة، الناشر المكتبة العصرية بالمنصورة، مصر، الطبعة الأولى، (2007).

64. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، (2003).
65. يحيى محمد أبو طالب، معايير التقارير المالية الدولية ونظرية المحاسبة وفقا لأحداث التعديلات التي تمت على معايير المحاسبة الدولية، شركة ناس للطباعة، مصر، (2006).
66. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الثالثة، (2006).
67. LIONNEL.C, GERQRD.V, Audit et control interne, aspects financiers, opération et stratégiques, 4 eme edition, dalloze, paris, (1992.)
68. خالد سعد زغلول حلمي، تفعيل أداء المصارف الإسلامية في ظل العولمة، مجلة المال والصناعة، بنك الكويت الصناعي، العدد 23، (2005).
69. إسماعيل صبري عبد الله، الكوكبة، ورقة عمل مقدمة إلى المؤتمر العلمي السنوي التاسع عشر للاقتصاديين المصريين بعنوان: التنمية العربية والتطورات الإقليمية والدولية، القاهرة، 1995.
70. محمد لطرش، العرب والعولمة: ما العمل؟، المستقبل العربي، عدد 229، (1998).
71. رياض العبد الله، طلال الجاوي، منظور فلسفي بين السياسة والمحاسبة وانعكاساتها على المعايير المحاسبية: حالة العراق، المجلة العربية للمحاسبة، جامعة البحرين، المجلد الخامس، العدد 1، البحرين، (2002).
72. رياض العبد الله، المحاسبة سلاح أيديولوجي نفاذ عولمة المحاسبة : تجريدية لغرض توليفة معتقدات الدولة على العالم، بحوث ودراسات، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، المجلة العربية للإدارة، (2007).
73. سامي وهبة متولي، عولمة النشاط الاقتصادي وعولمة المحاسبة، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد 2، السنة 2، (1998).
74. Mcdounal Daniel L, Comparative Accounting Theory, Addison – Wesley publishing co, (1972)
75. جا و حدو رضا، أخلاقيات الأعمال في المحاسبة كأداة العملية التنموية- التفاتة خاصة لحالة الجزائر، مجلة الاقتصاد المعاصر، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير المركز الجامعي خميس مليانة عن الدفلى، العدد 2، (2007).
76. Patillo, James W, The Foundation of financial accounting, lousiana state University Press, (1965)
77. sorter G.H. An Events Approach To Basic Theory, the Accounting reviene jannury, (1969).
78. Devine c Thomas, Essays In Accounting Theory, Privately Published, (1987)
79. COLASSE Brnard, Theories Comptables, in encyclopedie de C.C.A, economica, ed, paris, (2000)
80. CASTA Jean, François , Theorie Positive Dela Comptabilite, in encyclopedie de C.C.A, economica ed, paris, (2000)
81. عبد الله الصعيدي، الاقتصاد والبيئة، دار النهضة العربية، القاهرة، (1993).
82. دينيس ف، أوين، البيئة وقضاياها، ترجمة أحمد مستجير مركز النشر الجامعة، القاهرة، (1991).
83. وليد ناجي الحياي، دراسات في المشاكل المحاسبية المعاصرة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، (2002).

84. أحمد فرغلي محمد حسن، دراسات مستقبلية في المحاسبة البيئية والموارد الطبيعية- الإطار العام، المكتبة الأكاديمية، (1998).
85. حسين مصطفى هلال، الإبداع المحاسبي في الإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير، ملتقى حول ادوار المحاسبين ومراقبي الحسابات في قرارات الإدارة وتنمية الموارد، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، القاهرة، (2006).
86. زرواط فاطمة الزهراء، البيئة في الحسابات الاقتصادية، مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، العدد 15، (2006).
87. سيد أحمد البواب، نظام الحسابات القومية للأمم المتحدة نظام 1993، دار البيان للطباعة، القاهرة، (2004).
88. حسن علي همام، الموارد البشرية كمدخل للميزة التنافسية، مؤتمر التحديات المعاصرة للإدارة (القيادة الإبداعية)، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، القاهرة، مصر، (2006).
89. علي السلمي، السلوك التنظيمي، مطبعة جامعة القاهرة، مصر، (1980).
90. علي محمد عبد الوهاب، سعيد يس عامر، محاسبة الموارد البشرية (عرض وتحليل، مع مدخل بديل)، دار المريخ، الرياض، (1984).
91. R. likert , and d bwers "Organizational Theory And Human Resource Accountig" in w. french and d. hellriegel (cds) personnel management and organization development (basten ttoughton mifflin, (1971)
92. Skieen Michael, Human Resource Accounting, the accountant digest march,(1975)
93. Caplanand Landekich, Human Resource Accounting: Past, Present and future (New york: National association of accountants, 1973) .
94. سعدون مهدي الساقى، عبد الناصر نور، محاسبة المسؤولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال، مؤتمر دولي التحديات المعاصرة للإدارة العربية (القيادة الإبداعية)، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، القاهرة، (2006).
95. Anderson A. H, Social Responsibility Accoounting Howtoget Stated? C.A magazine, September,(1978)
96. القاموس العصري الحديث، دار التوفيق والنشر، بيروت، (1988).
97. ضيف الله بن عبد الله النفعي، الإبداع من اجل التطوير الإداري في الأجهزة الحكومية بمدينة الرياض، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، مجلد 17 ، عدد 1، (2003).
98. بن نذير نصر الدين، الإبداع التكنولوجي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الصناعية، رسالة ماجستير (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، (2002).
99. نجم عبود نجم، إدارة الابتكار . المفاهيم والخصائص والتجارب الحديثة، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الأولى، (2003) .
100. أكرم رضا، برنامج تدريب المدربين، دار التوزيع والنشر الإسلامية، مصر، القاهرة، الطبعة الأولى، (2003).
101. Peter Cook, The Creativity Advantage – Is Your Organization The Leader Of The ? Industrial and commercial training, vol 30, N° 5, (1998)
102. رفعت عبد الحليم الفاعوري، إدارة الإبداع التنظيمي، بحوث ودراسات، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، مصر، القاهرة، (2005).

103. رعد حسن الصرن، إدارة الابتكار والإبداع: الأسس التكنولوجية وطرائق التطبيق، الجزء الأول، دار الرضا للنشر، الطبعة الأولى، (2000).
104. محمود رمضان محمد، الإبداع المحاسبي والمالي، ورشة عمل للإبداع المحاسبي، ملتقى أدار المحاسبين ومراقبي الحسابات في قرارات الإدارة وتنمية الموارد، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، شرم الشيخ، مصر (2005).
105. Amat, O, The Ethics Of Creative Accounting : some spanish evidence, working laper,(2000)
106. حسين مصطفى هلالى، إدارة المعرفة بين الإبداع المحاسبي وإبداع المحاسبين، ملتقى حول أدار المحاسبين ومراقبي الحسابات في قرارات الإدارة وتنمية الموارد (إبداعات محاسبية)، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية،(2006).
- 107.Naser,K , Creative Financial Accounting : iys nature and use, (heme hempstead : prentice hall), (1993)
108. علاء بطو، المحاسبة الإبداعية (الإبداع في المحاسبة)، منتدى المحاسبين العرب، www.infotechaccountants.com/forums/show_thread.php, 15/6/2008
109. عوض بن سعيد العمري، مفهوم الإبداع وعناصره مقوماته وعوائقه، مجلة كلية خالد العسكرية، رقم 71، 2002
- www.kkmaq.com, 27/12/2004
110. محمد قاسم القريوتي، نظرية المنظمة والتنظيم، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى (2000).
112. عجيلة محمد، بن نوي مصطفى، التفكير الإبداعي والشخصية المبدعة – منظور إداري، مجلة دورية دراسات، جامعة الأغواط، العدد 6، جوان (2007).
113. علي عبد الله الرضا، الإبداع صناعة تراعى الشعوب الحرة، مجلة النبأ، العدد 47 www.annabaa.org/nba47/ebdaa.htm (29/12/2004)
114. موسى اللوزي، التطوير التنظيمي: أساسيات ومفاهيم حديثة، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، (1999).
115. سليمان مصطفى الدلاهمة، المشكلات التي تواجه المحاسبين القانونيين الممارسين في المملكة العربية السعودية، دراسة ميدانية، مجلة العربية للمحاسب، جامعة البحرين المجلد 9، العدد 1، (2006).
116. بروش زين الدين، بلمهدي عبد الوهاب، إدارة الابتكار في المنظمة من منظور إدارة الموارد البشرية، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، الجزائر، 08-09 مارس (2005).
117. عبد الله المهيري، الإبداع للمؤسسات طريقك نحو قيادة المستقبل، www.alnnor-world.com (17/01/2005)
118. Michael a west and james I, farr. Ennovation and creativity at work john wiley and sons,(1998)
119. Steve cooknd nigel slack; Making Management Decision 2nd ed, prentice hall international group (uk) l. td,(1991)
120. منتدى المحاسبين العرب، التكيف والإبداع في اتخاذ القرارات www.acc4arab.com/acc/showthread.php(15/6/2008)
121. ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة 1992-2003، منشورات بغدادى، الجزائر بدون طبعة .
122. منتدى المحاسبين العرب، المخطط المحاسبي الجزائري 2009،

www.acc4arab.com/acc/showthread.php(17/05/2008)

123. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24 المؤرخ ب 17 أفريل (1996) .
124. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، تقديم مشروع القانون المتضمن النظام المحاسبي والمالي السنة الأولى، العدد 21، الدورة العادية الأولى، (2007).
125. جريدة المساء، يومية إخبارية وطنية للجمهورية الجزائرية، النظام المحاسبي الجديد الجزائري- تحضير للدخول في النظام الجديد للمحاسبة، العدد 3415، الموافق 18 جمادى 1429 - 24 ماي (2008)

قائمة الملاحق