

الخلفية النظرية للمحاسبة الإبداعية ومستويات تطبيقها

-دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن ووحدة سوق أهراس-

د/لعلابية مالك

lalaibiamalek@yahoo.frالملخص:

هدفت هذه الدراسة في شقيها النظري والتطبيقي إلى تسليط الضوء على الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية وواقع استخدامات أساليبها، ودور معايير الإبلاغ المالي الدولية في الحد من انتشارها من جهة، ومستويات تطبيقها في المؤسسة الوطنية للدهن ووحدة سوق أهراس، وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن تعدد مداخل النظرية المحاسبية يؤدي لانتشار أساليب المحاسبة الإبداعية، التي تعمل معايير المحاسبة الدولية على القضاء عليها؛ وفيما يخص النظام المحاسبي المالي فإنه يشوبه قصور يجعله غير قادر على مواجهة هذه الأساليب ما أدى بمؤسسة الدهن ووحدة سوق أهراس للاستثمار في أنظمتها المعلوماتية.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الإبداعية، معايير الإبلاغ المالي الدولية، الفصائح المالية، وحدة الدهن سوق أهراس.

Resumé:

Cette étude vise à définir, dans ces deux parties, théorique et pratique le cadre conceptuel, les méthodes et les pratiques de la comptabilité créative aux niveaux internationale d'un côté, est examiné le degré d'intégration de la comptabilité créative au niveaux de l'unité nationale de peinture de Souk-Ahras, d'un autre coté ; l'étude a conclu que la diversification du fondement théorique de la comptabilité permettre l'usage des pratiques de la comptabilité créative que le bureau chargé d'élaboration des normes international faire face aux dites pratiques, ainsi que Le system comptable financier est marqué par des insuffisances flagrantes à ce niveau, par contre l'unité de peintures investir dans le system d'information comptables pour éliminer les risques de la créativité comptable .

Les mots clés: la comptabilité créative, normes internationales d'informations financière, les scandales financiers, unité de peinture.

مقدمة:

لقد شهدت بيئة الأعمال الدولية الآونة الأخيرة أزمات مالية واقتصادية هزت أركان العديد من الشركات الضخمة التي كانت تحظى بمكانة مرموقة في مجال حسن التسيير، بل وكانت من بين الشركات الرائدة في مجالها، وقد امتدت هذه الأزمات لتشمل دولا كانت في منأى عن كل الأخطار، غير أن قطاعات رئيسة لهذه الدول انحارت وخلفت أثارا وخيمة على اقتصاداتها نتيجة فضائح مالية سببها تلاعبات في القوائم المالية من طرف المحاسبين وبتورط كبريات مكاتب التدقيق العالمية على غرار شركة ENRON الأمريكية بتواطؤ من شركة التدقيق العالمية

ARTHUR ANDERSON، كما لم تسلم من هذه الفضائح هيئات مالية وبنوك عالمية عمدت إلى استعمال طرق ملتوية من أجل تضليل كافة مستخدمي المعلومات المالية من مستثمرين ومتعاملين اقتصاديين. إن ما يحدث على مستوى دولي كان له تداعياته على الدولة الجزائرية حيث قامت بإصلاحات مست قانون الاستثمار، قانون الصفقات العمومية والنظام المحاسبي.

مشكلة الدراسة: بناء على ماسبق فإن التساؤل الرئيس لهذه الدراسة كالتالي. ما مفهوم المحاسبة الإبداعية وما هي أوجه تطبيقاتها على المستوى الدولي والمحلي خاصة بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي؟ ويندرج تحت هذا التساؤل عدة أسئلة فرعية لعل أهمها مايلي:

- ماهي الخلفية النظرية للمحاسبة الإبداعية؟
 - كيف تعامل مجلس معايير المحاسبة الدولية مع أساليب المحاسبة الإبداعية؟
 - إلى أي مدى يتيح النظام المحاسبي المالي انتشار أساليب المحاسبة الإبداعية؟
- تقسيمات الدراسة:** للإجابة على هذه التساؤلات قسمت الدراسة إلى:

أولاً: الاطار النظري للمحاسبة الإبداعية؛
ثانياً: موقف مجلس معايير المحاسبة الدولية من أساليب المحاسبة الإبداعية؛
ثالثاً: واقع المحاسبة الإبداعية في ظل تطبيقات النظام المحاسبي المالي؛
رابعاً: استخدامات أساليب المحاسبة الإبداعية في مؤسسة الدهن سوق أهراس.

أهمية الدراسة: تتجلى أهمية هذه الدراسة في كون موضوع المحاسبة الإبداعية، مستجد الى حد ما في بيئة الأعمال الجزائرية، حيث لا نكاد نسمع بممارسات أساليبها في مؤسساتنا الاقتصادية بالشكل الذي ظهرت به على نطاق واسع في الدول المتقدمة، وعليه فقد حاولت الدراسة تسليط الضوء على المحاسبة الإبداعية من خلال ما جاء في معايير الابلاغ المالي الدولية IFRS International Financial Reporting Standards أما على المستوى المحلي فإننا قمنا بتبيان الأساليب الإيجابية للمحاسبة الإبداعية في المؤسسة الوطنية للدهن وحدة سوق أهراس لأن الخوض في الجوانب السلبية هو مسألة حساسة للغاية.

منهجية الدراسة: لقد اعتمدت هذه الدراسة في جانبها النظري على المنهج الوصفي التحليلي، وهذا بغية تفسير الجوانب المتعددة للمحاسبة الإبداعية ومحاولة إسقاطها على بيئة المحاسبة في المؤسسة الوطنية للدهن وحدة سوق أهراس كعينة للدراسة، أين قمنا بمقابلات مع إطارات الوحدة، من أجل الحصول على المعلومات الأولية التي تحقق أهداف هذه الدراسة.

الجانب النظري

أولاً الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية.

إن الدارس في مجال المحاسبة الإبداعية يلاحظ أن هذه الأخيرة وليدة ممارسات محاسبية مختلفة نتيجة كيفيات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IFRS أو المبادئ المحاسبية المتعارف عليها عموماً GAAP. Generally

Accepted Accountin Principals حيث تتعامل كل مرجعية بطريقة مختلفة مع القضايا المحاسبية، وهذا ما أدى إلى تعدد وتنوع تطبيقات المحاسبة من قطاع أعمال إلى آخر ناهيك عن عوامل أخر مرتبطة بمستوى التقدم التكنولوجي؛ والمستوى الثقافي والتعليمي للمجتمعات الذي يختلف من بيئة إلى أخرى، وفي الواقع لا يمكننا الاكتفاء بهذه التبريرات دون أن نبرز مشكلة تعدد مناهج المحاسبة في حد ذاتها وطبيعة النظرية المحاسبية التي ظلمنا شكلت خلاف بين المفكرين والمنظرين، الشيء الذي أدى إلى ظهور عدة مداخل مبنية على أسس فكرية متنوعة، فمنها من اعتمد على المدخل البراغماتي الاقتصادي، ومنها من استند إلى المدخل الأخلاقي، وهكذا ساهم كل منهج في خلق ممارسات مختلفة عن الآخر ما أدى إلى إثراء حقل المحاسبة و بروز أساليب مختلفة إلى درجة التناقض في الكثير من الأحيان.

وعليه فإن الامتدادات الفلسفية لطبيعة النظرية المحاسبية كان من أهم عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية حسب رأي الباحث، لا سيما ما تعلق بالمناهج الحديثة التي تعرف بالمناهج الانتقائية للمحاسبة التي تعتمد على المزوجة بين منهجين أو أكثر، حيث أكد معظم المفكرين على أن هناك عدة نظريات جزئية على غرار الدون هندركسن الذي افاد أنه: ¹ "قد يكون من المرغوب فيه أن توجد نظرية عامة وحيدة Unique للمحاسبة، غير أن المحاسبة كعلم منطقي وتجريبي لازالت في مرحلة مبكرة جدا لمثل هذا التطور. وأفضل ما يمكن تحقيقه في هذه المرحلة من التطور هو مجموعة من النظريات والنظريات الفرعية، والتي قد تكون متكاملة أو متنافسة." وفي نفس السياق وحسب الكثير من المفكرين: ² "إن المحاسبة، هي علم يتسم بالتطور المستمر له أصوله ومبادئه لكنه لم يبلغ ولن يبلغ درجة الاكتمال." وقد جاء حسب أحمد رياحي البلقاوي بخصوص صياغة النظرية المحاسبية بأنه: ³ "يجب أن نعترف منذ البداية بأنه ليس هناك في الوقت الحاضر نظرية محاسبية شاملة وبدلا من ذلك يتم اقتراح العديد من النظريات في الأدبيات المحاسبية، وتنبع هذه النظريات من استخدام مختلف المداخل لبناء النظرية المحاسبية."

1. نشأة المحاسبة الإبداعية: إن الدارس لتاريخ المحاسبة وتطورها يكتشف تعدد المدارس الفكرية التي تُعنى بالمحاسبة وبالتالي اختلاف الممارسات المحاسبية من دولة إلى أخرى، ومرد ذلك خصوصية البيئة المحاسبية من الناحية التعليمية والثقافية التي تميز كل دولة، غير أن الملفت للانتباه أيضا هو ارتباط ظهور المحاسبة الإبداعية ببيئة المحاسبة في الدول الأجلو سكسونية التي تتميز بالتححر والانفتاح المعرفي في كافة المجالات اذ أدى الى تححر الممارسات المحاسبية سواء من الجانب النظري أو المهني، حيث مارس المحاسبين مهنة المحاسبة منذ الستينيات دون قيود إلا ما تعلق بالإجراءات التنظيمية التي تفرضها الدولة من حين لآخر بغرض الرقابة وضمان الاستقرار، كما أسس المحاسبين عدة جمعيات مهنية أوكلت لها مهمة تنظيم الشأن المحاسبي وتطوير المهنة ومن هنا تعددت الاجتهادات بابتداع طرق جديدة لمعالجة القضايا الاقتصادية الطارئة، وكان لهذا أثار سلبية على مهنة المحاسبة، إذ تعددت المعالجات والتأويلات إلى درجة التناقض في الكثير من الأحيان، وأصبح من الصعب التحكم في نسق تطور الأساليب المحاسبية التي اختلفت من ممارس إلى آخر ومن شركة إلى أخرى وهذا ما أرخ لظهور ما يعرف حاليا بالمحاسبة الإبداعية.

أما في باقي أوروبا فلم تشهد ذلك الزخم نتيجة التحفظ الكبير والحذر الشديد من لدن المحاسبين الذين عملوا في إطار مغاير تماما، حيث كانت الجهات الوصية عن المحاسبة تُصدر قوانين إلزامية التطبيق وهو ما حال دون تعدد البدائل المحاسبية.

2. تعريف المحاسبة الإبداعية: لا يمكننا إعطاء تعريف دقيق للمحاسبة الإبداعية دون أن نعرف الإبداع الذي هو: ⁴ " المقدرة على إنشاء شيء جديد، أو دمج الآراء القديمة أو الجديدة في صورة جديدة أو استعمال الخيال لتطوير وتكييف الآراء حتى تشبع الحاجيات بطريقة جديدة أو عمل شيء ملموس أو غير ملموس. " وقد عرف Schumpeter Joseph الإبداع على أنه: ⁵ " النتيجة الناجمة عن إنشاء طريقة أو أسلوب في الإنتاج، وكذا التغيير في جميع مكونات المنتج أو كيفية تصميمه. " كما أن للإبداع عدة أنواع حسب تايلور هي: ⁶

- ✓ الإبداع التعبيري Expressive Creativity وتكون فيه الأصالة والكفاءة على قدر قليل من الأهمية؛

- ✓ الإبداع الانتاجي Productive Creativity وهو الذي يرتبط بتطوير آلة أو منتج أو خدمة؛
- ✓ الإبداع الإختراعي Inventive Creativity ويتعلق بتقديم أساليب جديدة؛
- ✓ الإبداع الابتكاري Inventive Creativity يشير إلى التطوير المستمر للأفكار وينجم عنه اكتساب مهارات جديدة؛
- ✓ إبداع ظهوري Emergence Creativity هو نادر الحدوث لما يتطلبه من وضع أفكار وافتراضات جديدة على وفق الحالة المرجوة.

ومنه فإن الإبداع هو عبارة عن عملية خلاقية تعمل وفق منهج منظم من أجل انتاج جديد أو تجديد ما هو كائن حتى يحقق أهدافا مسطرة مسبقا. أما عن المحاسبة الإبداعية فقد تعددت التعاريف بخصوصها فمنهم من ينظر إليها من الناحية الإيجابية باعتبارها تهدف إلى إيجاد حلول لقضايا محاسبية لم يرد بشأنها معيار أو تأويل ومنهم من ينظر إليها من الناحية السلبية باعتبارها تحايل عن القوانين واستغلال الثغرات لتقديم صورة عن وضعية المؤسسات تختلف عن الحقيقة الاقتصادية، وهذا ما يؤكد (فريد 2014) على أن المحاسبة هي: ⁷

- ✓ ممارسات قانونية إذ لا تخرج عن الطرائق والإجراءات المحاسبية المعتمدة أو المتعارف عليها؛
- ✓ ممارسات احتيالية فتعمل على تغيير المخرجات المحاسبية الحقيقية إلى معلومات غير سليمة لمصلحة صاحب المصلحة الأخرى في المنشأة.

وحتى تتوضح الصورة حيال المحاسبة الإبداعية يمكن أن نورد التعاريف التالية فقد عرفها Griffiths بأنها: ⁸ " الإجراءات التي تمارسها الشركات بغية التقليل من أرباحها أو زيادتها، من خلال حساباتها التي تم تشكيلها والتلاعب بها بشكل هادئ وبطريقة خفية للتغطية عن المخالفات والجرائم، وهي عملية خداع كبرى كونها طبخت بصورة دقيقة أو شوية بصورة كاملة حتى تقدم بمذاق شهوي وبصورة شرعية. " أما ما جاء حسب (Smith 1992) فيقول: ⁹ " لقد شعرنا بأن الكثير من النمو الظاهري في الأرباح ألتى حدثت في الثمانينيات كانت نتيجة خفة يد البراعة المحاسبية وليس نتيجة النمو الاقتصادي الحقيقي، ويضيف لقد بدأنا في كشف

الأساليب الرئيسية الداخلة في ذلك وتقدم أمثلة حية عن الشركات التي تستخدم تلك الأساليب. " وقد عُرفت المحاسبة الإبداعية كذلك بأنها: ¹⁰ " الممارسات المحاسبية المتبعة بغية تعديل نتيجة النشاط والمركز المالي للشركة بما يؤثر على قرارات مستخدمي القوائم المالية " أما ما جاء عن (Philips, 2012) فإن المحاسبة الإبداعية هي: ¹¹ " العملية التي يستخدم فيها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية للتلاعب بالأرقام المعروضة في حسابات منشآت الأعمال. "

إن المتمعن في التعاريف السابقة الذكر يدرك تماما أن المحاسبة الإبداعية مرتبطة ارتباطا وثيقا بسلوك ففة واسعة من مستخدمي القوائم المالية فهي وليدة رغبة المساهمين والشركاء في الحصول على قوائم مالية تخدم مصالحهم. وللتقليل من خطر المحاسبة الإبداعية حسب وجهة نظر الباحث يجب أن تنصب الجهود على تقويم سلوك مختلف المستخدمين وذلك بالتركيز على الجوانب الأخلاقية للعنصر البشري من خلال غرس المبادئ والقيم النبيلة، لأن القوانين وحدها لا تكفي مهما كانت محكمة ومتشددة، كما يجب تطوير الجوانب الإيجابية للمحاسبة الإبداعية من خلال تركيز الجهود على الاجتهاد المحاسبي في إطار الشفافية.

3. أسباب انتشار أساليب المحاسبة الإبداعية: إن انتشار أساليب المحاسبة الإبداعية مرده إلى عوامل عديدة ساهمت في توفير بيئة ملائمة على غرار:

✓ تعدد المداخل النظرية في الفكر المحاسبي، الذي أتاح عدة معالجات وتأويلات لدى الممارسين على وجه الخصوص؛

✓ هشاشة المنظومة الأخلاقية وضعف الوازع القيمي لدى المعنيين بالمحاسبة؛

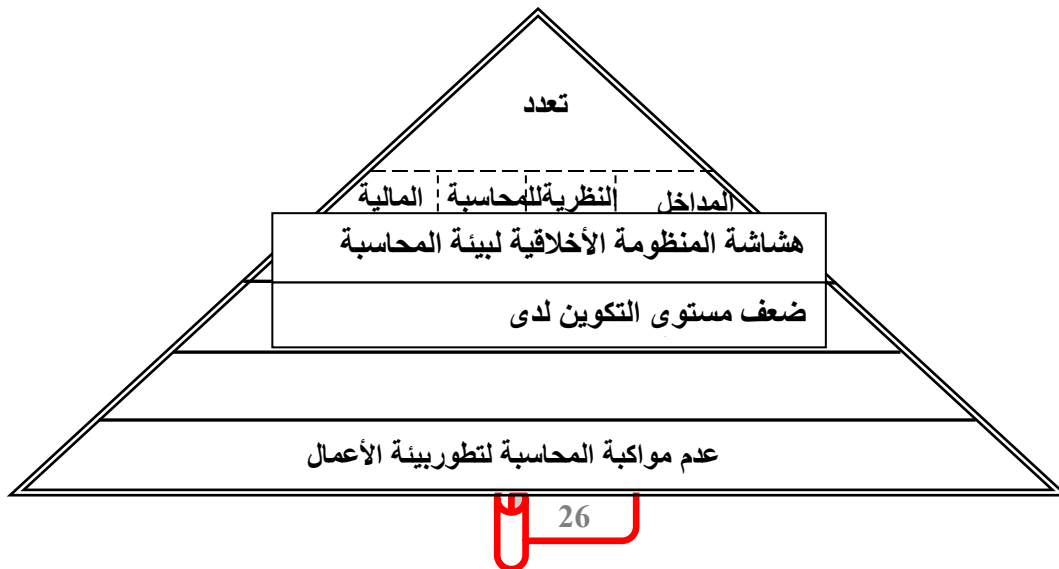
✓ ضعف مستوى التكوين والتعليم النظري لدى ممارسي مهنة المحاسبة، وجهلهم لعواقب الممارسات الإبداعية على منظومة الأعمال على المدى المتوسط والبعيد؛

✓ وجود اختلافات في الأنظمة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات؛

✓ تنامي حجم الأسواق المالية بما لا يتيح مجال للمحاسبة لمواكبة هذه التغيرات.

والشكل رقم 01 يبين أسباب انتشار أساليب المحاسبة الإبداعية.

شكل رقم 01: الترتيب الهرمي لأسباب انتشار المحاسبة الإبداعية



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على ما توفر من أدبيات في المحاسبة الإبداعية

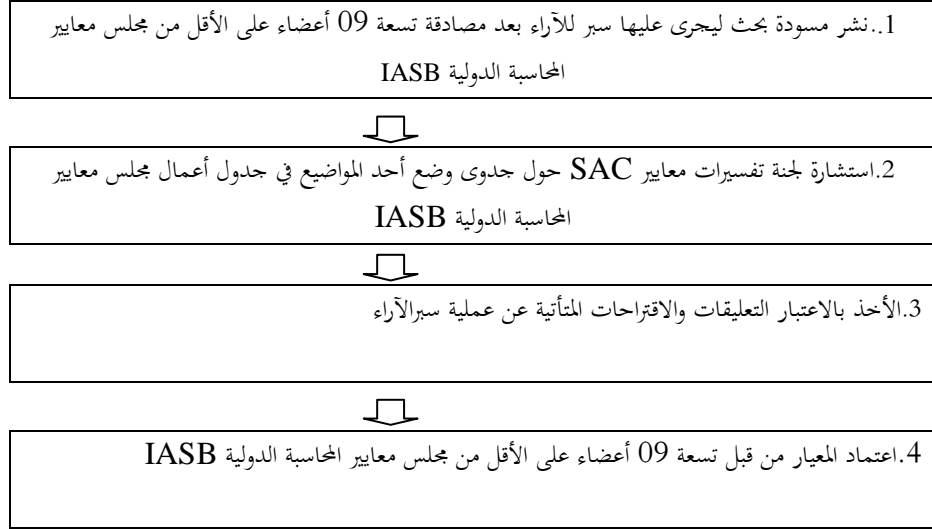
4. الدوافع من وراء استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية: إن شدة المنافسة في الأسواق المالية وتضارب مصالح مستخدمي القوائم المالية ورغبتهم في الحصول على معلومات تلي احتياجاتهم أثر كثيرا على المسيرين وأصحاب الشركات الذين سعوا إلى تحميل صورة شركاتهم من خلال إصدار قوائم مالية مضللة لا تعبر عن الوضعية الحقيقية، وذلك بممارسة التضليل المحاسبي في التقارير المرحلية لأنها من أهم المؤشرات الجاذبة للمستثمرين، كما تعتمد الشركات الى تخفيض نتائجها بإتباع تقنيات التهرب الضريبي واستغلال كل الثغرات الممكنة في قوانين الجباية على غرار تحويل النشاط الى الدول التي تشكل ملاذات ضريبية من جهة وتعمل على الحصول على تصنيفات غير حقيقية بالتواطؤ مع وكالات التصنيف العالمية من جهة اخرى.

ثانيا دور معايير الإبلاغ المالي الدولية في الحد من المحاسبة الإبداعية.

لقد تأسست لجنة معايير المحاسبة الدولية سنة 1973 وعملت منذ ذلك الوقت على توحيد الأنظمة المحاسبية للدول من خلال التقليل من الاختلافات في الممارسات المحاسبية، حيث أصدرت معايير دولية التطبيق للدول التي ترغب في تبنيها بصفة إرادية وبكل حرية، الشيء الذي أكسب هذه المعايير مصداقية وقبول عام من كافة الأطراف، وقد ازداد صدى هذه المعايير بعد إعادة هيكله للجنة لينتق عنها مجلس معايير المحاسبة الدولية International AccountingStandersBoard IASB الذي اصدر معايير الإبلاغ المالي الدولية International financialReportingStandersBoard التي يرمز لها بـ IFRS وهي التسمية الجديدة ابتداء من 2001. ولهذه التسمية دلالات واضحة حيث تشير كلمة تقارير إلى البعد الإعلامي من أجل تلبية رغبات كافة المستعملين للقوائم المالية من معلومات، أما المغزى من كلمة مجلس التي عوضت كلمة لجنة فهو يمثل الاستقلالية التامة لأعضائه عن دولهم.

لقد شهدت هذه المرحلة تطورا مستمرا لهذه المعايير بغية اعطائها البعد الدولي المطلوب، وكذا الارتقاء بنوعية المعايير لاسيما مل تعلق بجانب الدقة والموثوقية المنشودة ونشير أن هذه العملية يمكن أن تكون بأشكال مختلفة، وهذا عن طريق تعديل المعايير إما بتغيير تعريف معين أو تعديله وإما بتقليص بعض البدائل والممارسات المحاسبية أو بإصدار معايير خاصة مثل IFRS1 الذي صدر لتسهيل تبني الشركات المدرجة في البورصة لشركات الإتحاد الأوروبي لمعايير IFRS. كما تم جمع معيارين أو أكثر في معيار واحد أو إلغاء بعض المعايير وتعويضها بأخر جديد مثل إلغاء المعيار IAS32 وتعويضه بمعيار IFRS3 كما تم دمج بعض التفسيرات في المعايير لجعل المعايير أكثر وضوحا ودقة.¹² وللتصدي لممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية فان لكل معيار تفسير أو أكثر ما لا يترك مجال للإبداع.

1. خطوات اصدار معايير IFRS: إن عملية توحيد الممارسات المحاسبية كانت ومازالت الهدف الرئيس لمجلس معايير المحاسبة الدولية، لذلك فقد أولى هذا الأخير اهتماما بالغا لهذه العملية حيث عمل على جعل معياره تلائم بيئة أعمال دول مختلفة واتبع منهجية تعتمد على الشفافية ومبدأ إشراك جميع الفاعلين أثناء إصدار معيار جديد والشكل التالي يبين خطوات اعتماد معيار جديد.

شكل رقم 02¹³: خطوات إصدار معايير IFRS

Wolf gang dick et Frank Missonier, Comptabilité Financière en IFRS, :Source PEARSON Education,2006. P 315

إن المتمعن في الشكل أعلاه يلاحظ أن إصدار معيار جديد يحظى بعناية كبيرة سواء من حيث الشكل أو المضمون، حيث يركز على البعد الاستشاري وأخذ أكبر عدد من الآراء والاقتراحات في ظل الشفافية التامة ولا يُعتمد أي معيار الا بموافقة تسعة أعضاء من أصل أربعة عشر عضوا وهذا دليل على محاربة أساليب المحاسبة الإبداعية.

2. مفهوم الإطار المفاهيمي لمعايير IFRS والغرض منه: يمكن تعريف الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية بأنه:¹⁴ "الإطار الذي يحدد أهداف القوائم المالية والصفات النوعية للمعلومات التي تتضمنها وعناصر القوائم المالية، ومفاهيم الاعتراف والقياس المتعلقة بها وفقا لمنظور مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB والإطار بذلك يتضمن القواعد العامة التي يمكن من خلالها قراءة القوائم المالية كونها تم إعدادها استنادا لها وهي لازمة لفهمها وتحليلها، كي يفرق القارئ بين قوائم مالية أعدت وفقا لمعايير المحاسبة الدولية وقوائم مالية أعدت وفقا لمعايير المحاسبة المالية الأمريكية أو معايير المحاسبة البريطانية، أو أي معايير أخرى." وبالتالي فإن الإطار المفاهيمي يهدف إلى¹⁵ "إعطاء مجموعة من القواعد والمفاهيم الأساسية لإعداد قوائم مالية لغرض الاستخدام العام، محددًا جملة من المبادئ والفروض، تمثل الركيزة الأساسية لإعداد المعايير التي تكفل ترجمة هذه المفاهيم إلى ممارسة وتسجيلات محاسبية." وهو بذلك يؤدي جملة من الأغراض المتمثلة في:

- ✓ تطوير المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية مع الالتزام بمبدأ التناسق وانسجام التعديلات مع جملة المفاهيم العامة للإطار المفاهيمي؛
- ✓ يقدم الإطار المفاهيمي حولا لكافة المشكلات التي تتعرض إليها المعايير المحاسبية فهو بمثابة الدستور الذي يحدد الإطار العام لتطبيقات كافة المعايير المحاسبية ويضمن تناسقها وانسجامها؛

✓ يمثل الإطار المفاهيمي المرجعية الفلسفية لمستعملي القوائم المالية، التي تساعد على فهم طرق الاعتراف وقياس بنود للقوائم المالية من أجل اتخاذ قراراتهم.

إن الحد من الاختلافات المحاسبية ومن أساليب المحاسبة الإبداعية لا يكمن فقط في معايير يصدرها المجلس بل أن الإطار المفاهيمي يعتبر الخلفية الفلسفية التي لا يجب على المستعملين الحياد عنها، لأنها تضمن تناسق واستمرارية الأساليب ضمن مبادئ ومفاهيم معينة، بحيث عند عدم وجود معيار يعالج قضية جديدة، على الممارسين الالتزام بالإطار المفاهيمي إلى حين إصدار معيار جديد يبت في الممارسة الصحيحة.

3. مكونات الإطار المفاهيمي لمعايير الإبلاغ المالي: يتكون الإطار المفاهيمي من سبعة مكونات هي:

أ. أهداف الإطار المفاهيمي: يهدف الإطار المفاهيمي إلى وضع الخلفية النظرية التي يُستند إليها المجلس لإصدار معايير جديدة أو تعديلها؛

ب. مستخدمو القوائم المالية: لقد حدد الإطار المفاهيمي لمعايير الإبلاغ المالي مستخدمون وذكرهم بالتفصيل، وحدد لكل فئة احتياجاتها، كما تم ترتيبهم حسب درجة الأهمية والأولوية، وهم المستثمرون الحاليون والمرقبون، العاملون، المقرضون، الموردون، الدائنون، الزبائن، الدوائر الحكومية والجمهور؛

ت. أهداف القوائم المالية: تهدف القوائم المالية إلى إعطاء صورة حقيقية عن الوضعية المالية للكيانات ونجاعتها ووضعية خزينتها والتغير في حقوق الملكية؛

ث. الفروض الأساسية: ان فرضا المحاسبة المالية هما فرض الاستمرارية والالتزام؛

ج. الخصائص النوعية للمعلومة المالية: حسب الفقرة 24 من الإطار المفاهيمي، فإن الخصائص النوعية الأساسية للمعلومة المالية أربعة خصائص هي القابلية للفهم، الملاءمة، الموثوقية وقابلية المقارنة؛ وهناك خصائص نوعية فرعية مكملة مثل التمثيل الصادق، الحياد، الحيطة والحذر وتكاملية المعلومة؛

ح. عناصر القوائم المالية: وهي تشمل عناصر الأصول، عناصر الالتزامات وحقوق الملكية بالنسبة لقائمة المركز المالي وعنصري النواتج والمصروفات بالنسبة لقائمة الدخل، ولقد أعطى الإطار المفاهيمي تعريف خاص وبين طرق وكيفية القياس والاعتراف لكل عناصر القوائم المالية ؛

خ. مفاهيم رأس المال والمحافظة على رأس المال: وتجدر الإشارة أن الإطار المفاهيمي فرق بين رأس المال المالي ورأس المال المادي.

4. المعايير المحاسبية والتفسيرات: لقد أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية معايير عالية الدقة من أجل تطبيقها

في عدة بلدان وهذا من أجل توحيد الممارسات المحاسبية والقضاء على الاختلافات في المعالجات المحاسبية كما أنشأ المجلس هيئة ثانية حول لها مهمة إصدار تفسيرات للمعايير التي تواجه صعوبة في التطبيق وهي لجنة تفسيرات

التقارير المالية الدولية IFRIC International Financial Reporting Interpretations Committee وقد أصدرت هذه اللجنة منذ سنة 1973 أربعون

تفسير وكانت تعرف بـ "SIC" Standing Interpretations Committee.

وأصدرت أربعة وثلاثون تفسيراً حتى 2001.

5. منهجية مجلس معايير المحاسبة الدولية في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية: لقد انتهج مجلس معايير المحاسبة الدولية استراتيجية شاملة لمحاربة انتشار أساليب المحاسبة الإبداعية، حيث ركز على الأبعاد التالية:
- أ. البعد النظري والمفاهيمي ويتمثل في النقاط التالية:
- ✓ اعتمد المجلس على إطار مفاهيمي واضح المعالم حتى يكون القاعدة السليمة لإصدار معايير تنسجم مع بعضها وتحقق التناسق المطلوب فيما بينها؛
 - ✓ حدد خصائص نوعية يجب أن تتوفر في المعلومة المالية حتى تكون القوائم صادقة، شفافة وتعبر عن الحقيقة الاقتصادية للشركات؛
 - ✓ حدد فئات من مستخدمي القوائم المالية، وأعطى لكل فئة حقها في المعلومات،
 - ✓ اعتمد على مبدأ الإفصاح التام في القوائم المالية لتحقيق الشفافية؛
 - ✓ ركز على البعد الأخلاقي في الممارسة المحاسبية، باعتماده على مصطلحات مثل الصدق، الشفافية والعدالة وهي أضداد التدليس، الغموض والتحيز.
- ب. البعد التنظيمي والإجرائي وفيه نجد النقاط الآتية:
- ✓ لقد تم هيكلة مجلس معايير المحاسبة الدولية من خلال مبدأ الفصل بين المهام والسلطات وهذا يتجلى من خلال الهيئة الاستشارية المعروفة بـ SAC و لجنة التفسيرات IFRIC ومجلس المعايير IASB وكل جهة تضطلع بمهام خاصة وبالتالي تتضافر الجهود من أجل إصدار معايير عالية الجودة لا تتيح المجال للأساليب المحاسبية الإبداعية؛
 - ✓ إن تعيين أعضاء المجالس واللجان يخضع للانتخاب وليس للتعيين، ويتم تحديد الأعضاء بناء على تقسيم جغرافي الشيء الذي يتيح تطبيق دولي للمعايير؛
 - ✓ إن عملية إصدار معيار يخضع لمبدأ الإعلام الشامل الذي يتبناه المجلس من خلال إجراء استفتاء مفتوح يكلل بأخذ ومناقشة جميع الآراء والاقتراحات وفي الأخير يتم التصويت عليه وفق مبدأ الأغلبية وهذا ليتكون المعايير عالمية التطبيق؛
 - ✓ يكفل مجلس معايير المحاسبة الدولية للدول الراغبة في تبني معاييرها المرافقة اللازمة؛
 - ✓ لا يتوقف المجلس عند إصدار معيار بل يتم متابعة وتقصي آراء المختصين وفي حالة وجود غموض تصدر لجنة التفسيرات تفسيراً لتسهيل عملية التطبيق؛
 - ✓ الرقابة الذاتية على تطبيق المعايير، إذ يقوم المجلس بتحريات عن مدى حاجة المعايير للتجديد ومعالجة المشكلات الطارئة، حتى تحقق النتائج المرجوة.
- ت. البعد الإعلامي ومبدأ الشفافية وفيه نجد:
- ✓ تكفل المعايير مبدأ الإفصاح الشامل لجميع المستخدمين وبهذا يمكن مراقبة مدى خلو القوائم المالية من أساليب المحاسبة الإبداعية، كما يفرض المجلس على الشركات الإفصاح عن معلومات بعينها في قوائمها

المالية ضمن ما يعرف بالافصاحات الإجبارية حتى لا تكون القوائم مضللة، بالإضافة الى اعداد تقارير أدبية واضحة، مفهومة وفي متناول كافة المستخدمينلتخاذ القرارات اللازمة.

الجانب التطبيقي

رابعاً: استخدامات أساليب المحاسبة الابداعية في المؤسسة الوطنية للدهن وحدة سوق أهراس.

1.التعريف بالمؤسسة الوطنية للدهن وحدة سوق أهراس:المؤسسة الوطنية للدهن هي مؤسسة عمومية اقتصادية، تنتمي إلى الشركة القابضة كيميائ- صيدلة، تضم خمسة وحدات إنتاجية، وحدتين للتوزيع بالإضافة إلى الوحدة الأم؛ دخلت المؤسسة مرحلة الإستقلالية في 13 مارس 1990 حيث أصبحت شركة ذات أسهم برأس مال قدر بـ 100 مليون دينار جزائري ليرتفع إلى 500 مليون دينار جزائري في سنة1995، تعتبر الوحدة الإنتاجية للدهن سوق أهراس أحدث الوحدات الإنتاجية، وتتمتع بالاستقلالية الإدارية وهي متحصلة منذ 04جويلية2003 على شهادة الإيزو9001 المرجع 2000. وفيما يخص الوظيفة المالية فهي مسندة إلى قسم الإدارة والمالية الذي يظم بدوره مصلحة المحاسبة والمالية الذي يقوم بكافة العمليات المحاسبية والمالية وهو المسؤول عن إصدار القوائم المالية.

2.واقع المحاسبة المالية في المؤسسة الوطنية للدهن وحدة سوق أهراس: لقد تحولت المؤسسة الوطنية للدهن وحدة سوق أهراس إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي ابتداءً من 01جانفي2010 على غرار كافة المؤسسات والشركات الجزائرية الخاضعة لأحكام القانون التجاري، ومنذ ذلك الوقت أصبحت خاضعة لأحكام القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي الذي ينص على شروط وكيفيات التطبيق والمحدد للإطار التصوري والمبادئ المحاسبية وكيفيات مسك وتنظيم المحاسبة المالية، وعملاً بالتقاليد والأعراف الفقهية في التشريع الجزائري فإن لتطبيق أحكام هذا القانون أصدر المشرع الجزائري المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المتضمن تطبيق القانون وقرار التطبيق المؤرخ في 26جويلية2008المتضمن قواعد التقييم، التسجيل المحاسبي، محتوى القوائم المالية وعرضه، وكذا المخطط المحاسبي وقواعد سيره. وبهذا يكون النظام المحاسبي المالي مكتملاً وجاهز للتطبيق.

لقد شرعت المؤسسة الوطنية للدهن بمختلف وحداتها تطبيق هذا النظام وفقاً للتعليمات الصادرة عن وزارة المالية رقم02/ 2009 المتضمنة التطبيق لأول مرة للنظام المحاسبي المالي حسب الخطوات التالية:

- ✓ اعداد جدول مطابقة الحسابات PCN/SCF؛
- ✓ عرض لميزان المراجعة العام بعد التعديلات Balance Comptable لسنة2009؛
- ✓ عرض ليومية التعديلات Journal de Retraitement لعناصر القوائم الماليةلميزانية 2009؛
- ✓ عرض الكشوف المالية(الأصول والخصوم، جدول النتائج، جدول تدفقات الخزينة وجدول التغيرات في رؤوس الأموال) وفق SCF.

إن ما يمكن تسجيله من نقائص على التطبيق النظام المحاسبي المالي لأول مرة يمكن حصره في النقاط التالية:

- ✓ لقد تم التحول لتطبيق النظام الجديد في الوحدة بصفة آلية حيث غُوضت الحسابات القديمة بما يقابلها من الحسابات الجديدة دون إجراء التعديلات اللازمةPassageMécanique؛

- ✓ لم يتم اعتماد تقسيم التثبيات إلى مكونات **Approche par composants**؛
- ✓ بقيت معدلات حساب الاهتلاكات ثابتة وهي نفس المعدلات حسب النظام القديم، الشيء الذي لا يسمح بإعطاء صورة حقيقية عن وضعية التثبيات وقيمتها الفعلية؛
- ✓ لم تعتمد طريقة العمر الإنتاجي للمعدات في حساب الاهتلاكات، وهي الطريقة الأنسب خاصة في المؤسسات الإنتاجية؛
- ✓ لم يتم تحديد الوحدة المدرة للسيولة في التثبيات **Unité Génératrice de Trésoreries**.
- ✓ لم يعتمد إجراء التعديلات الخاصة بالسنوات السابقة حتى تكون عناصر القوائم المالية تعبر عن الحقيقة الاقتصادية الفعلية.

3. تحديات تطبيق المحاسبة الإبداعية في مؤسسة الدهن وحدة سوق أهراس: إن الحديث على تطبيقات (ممارسات) أساليب المحاسبة الإبداعية في وحدة الدهن يرتبط أساسا بتطبيقات النظام المحاسبي المالي بصفة عامة ومدى إتاحة القوانين الجديدة للثغرات التي بإمكانها أن تفسح الطريق أمام ممارسات مضللة يمكن لمعدي القوائم المالية استغلالها، كما أن التطرق لمواضيع حساسة مثل الإبداع المحاسبي في مؤسساتنا يعتبر بحد ذاته تحدي، حيث واجه الباحث صعوبات جمة في استقصاء الآراء والحصول على معلومات كافية، لذا فسوف نقوم بعرض لأوجه المحاسبة الإبداعية من الناحية الإيجابية من خلال التطبيقات الموجودة فعلا على مستوى الوحدة خاصة ما تعلق ببرامج المعلوماتية المستعملة على نطاق واسع في تسيير شؤون المصالح لاسيما مصلحة المحاسبة والمالية، ونعرض الجانب السلبي للمحاسبة الإبداعية من خلال ما صدر من القوانين المشار إليها آنفا.

1.3. الجوانب الإيجابية للمحاسبة الإبداعية في وحدة الدهن سوق أهراس: تعتمد الوحدة الإنتاجية للدهن على عدة برمجيات متخصصة، تعمل بصفة مستقلة وفي إطار شبكة معلوماتية معروفة بالإنترنت، حيث تشكل هذه الشبكة قاعدة بيانات تعمل على توفير المعلومات في الوقت المحدد لكافة المستخدمين من مختلف الدوائر والمصالح، إن الأنظمة المشغلة لهذه الشبكة مبروطة ببعضها البعض الشيء الذي يتيح معالجة كم هائل من المعلومات في وقت قصير جدا وبدقة عالية، ومن أهم هذه البرمجيات يمكن أن ذكر مايلي:

- ✓ نظام المحاسبة المالية **System de Comptabilité Financière**: وهو عبارة عن نظام يعمل بطريقة التسجيل الآلي **Imputation Automatique** حيث تسجل مثلا كافة فواتير البيع على مستوى مصلحة البيع بصفة آلية بعد عملية تدقيق الوثائق الثبوتية من ناحية الموضوع والشكل من طرف المحاسبين؛
- ✓ نظام مصلحة الشراء **System d'Approvisionnement**: وهو نظام يعمل في نفس الوقت مع نظام المحاسبة المالية بطريقة آلية ومع نظام تسيير المخزون ونظام الشراء المستورد التابع لمصلحة العبور المتواجدة على مستوى ميناء عنابة؛
- ✓ نظام الإنتاج **System de Production**: وبنفس الطريقة مع باقي الأنظمة فهذا النظام يمكن المحاسب من تسجيل أذونات الدخول والخروج من وإلى المخازن بطريقة آلية وبدقة شديدة؛

✓ نظام التثبيتات والجرد System d'Immobilisations et Inventaire: ويستعمل هذا النظام في تسجيل المقتنيات الجديدة من تثبيتات مادية ومعنوية بطريق آلية مع مصلحة المحاسبة والمالية، كما يستعمل في حساب أقساط الاهتلاكات في نهاية الدورة المحاسبية بالإضافة إلى تقديم قوائم الجرد المادي؛

✓ نظام محاسبة المواد الأولية System de Comptabilité Matières Premières: يعمل هذا النظام بالتوافق مع نظام تسيير المخزون ونظام مصلحة الشراء وكذلك نظام مصلحة العبور حتى يتم متابعة حركة كافة المخزونات في الوحدة وتحديد كلفتها في أي وقت خاصة في نهاية الدورة المحاسبية حيث يستخدم في عمليات الجرد وتقييم كلفة المخزون النهائية.

من خلال كل هذه البرمجيات التي تشكل أدوات فعالة في التسيير الآني للوحدة الإنتاجية، يتضح مدى مساهمة التكنولوجيا في تحقيق أساليب الإبداع المحاسبي لا سيما الجانب الإيجابي منها، حيث تلعب المحاسبة دور مهم في النظام المعلوماتي للوحدة، إذ كل المعلومات المتأتية إليها من كل الأنظمة الأخرى تمكنها من إنتاج قوائم مالية ذات جودة عالية تتميز بخصائص عالية الدقة متمثلة في:

✓ تستخدم المحاسبة المالية معطيات أولية لتغذية نظامها خالية من الأخطاء لأنها تحصل عليها من مصادر متنوعة بنفس القيمة وبالتالي تحقق خاصية موثوقية مدخلات النظام المحاسبي؛

✓ يمكن مقارنة المعلومات سواء من ناحية الكمية أو القيمة من عدة مصادر وبالتالي يتحقق مبدأ قابلية مقارنة مدخلات نظام المعلومات المحاسبي؛

✓ لا تعاني الوحدة الإنتاجية من مشكلة الفروقات في القيمة لكافة بياناتها المحاسبية بين مختلف مصالحها لأن جميع المصالح تعتمد على مصدر واحد للمعلومة، وأي حالة عدم مطابقة يمكن تحديد مصدرها وتصحيحها في الوقت المناسب؛

✓ إن عملية تدقيق ومراجعة الحسابات تتم بسهولة في ظل توفر جداول مقارنة المعلومات المشتركة بين المصالح، حيث تصدر هذه الجداول بصفة دورية بعد عقد اجتماعات تنسيقية بين المصالح للتأكد من صحتها وخلوها من الأخطاء؛

✓ تستعمل الوحدة الإنتاجية لحفظ بياناتها طريقة الحفظ الآلي من خلال برنامج تسيير قاعدة البيانات وهذا لتفادي أخطار استعمالات برامج المعلوماتية.

2.3. الجوانب السلبية للمحاسبة الإبداعية في النظام المحاسبي المالي: لقد أشرنا سابقاً أن التطرق إلى عرض وكشف أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية للوحدة يحتم تقديم أدلة وتوضيحات عن حجم الأخطاء والتلاعب في البيانات المحاسبية، لذا فسوف نتطرق إلى عرض أساليب المحاسبة الإبداعية بصفة عامة من خلال التطرق إلى الثغرات الموجودة في النظام المحاسبي المالي الذي تطبقه الوحدة وهذا من خلال النقاط التالية:

أ. الجانب النظري والمفاهيمي للنظام المحاسبي المالي:

✓ إن الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي جاء خال من منهجية عرض واضحة، وبالتالي جاءت مكوناته مبشرة وغير مفهومة لا تسمح للباحثين من إثرائه؛

- ✓ لقد صدر النظام المحاسبي المالي عبر قوانين الشيء ألد الذي يؤدي إلى صعوبة تطبيقه على أرض الواقع لتعدد القراءات وبالتالي فهو يشكل بيئة ملائمة لانتشار أساليب المحاسبة الإبداعية؛
- ✓ جاء النظام المحاسبي المالي عبر قوانين ويفتقد إلى المنهجية العلمية السليمة، وهو بذلك يُصعب من عملية فهم المستخدمين الأساسيين لقواعده التي تبقى غامضة ومحل تأويلات متعددة، وعليه فهو يؤدي الى تعدد الطرق وأساليب المعالجات وبالتالي يكرس ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية؛
- ✓ لقد واجه الأكاديميون والممارسون على حد سواء صعوبات في الفهم الصحيح لمغزى الأفكار والأساليب التي جاء بها النظام المحاسبي مآدى إلى صعوبة فهمه وجعله عرضة لانتشار أساليب المحاسبة الإبداعية؛

ب. الجانب الإجرائي والتطبيقي:

- ✓ لقد ورد في المادة الحادية عشر من القانون 11/07 ضرورة إعداد المؤسسات إجراءات لتطبيق النظام المحاسبي المال 'Procédures d'Applications Internes خاصة بكل كيان حتى تنفادي الاختلافات في الممارسات وتحقق مبدأ الإفصاح عن الطرق والسياسات المحاسبية المستعملة، غير أن المؤسسات لم تلتزم بهذه المادة على حد علم الباحث، وعليه يجد معدوا القوائم المالية سهولة في تغيير طرق المعالجة المحاسبية وتنوع أساليب الاعتراف والقياس التي من شأنها أن تُستغل في عمليات التضليل المحاسبي؛
- ✓ لقد وردت معايير النظام المحاسبي المالي على شكل فقرات ونصوص قانونية جامدة في قرار التطبيق Arrêté d'Application فهي لا تحمل الشروحات اللازمة خاصة في الجوانب التقنية وكيفية تطبيق هذه المعايير، مما يتيح مجال لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية ؛
- ✓ لقد عرض قرار التطبيق في فصله الأول ومادته الثانية عدة طرق لتقييم عناصر القوائم المالية على غرار القيمة العادلة، القيمة القابلة للتحقيق والقيمة المحينة (النفعية) غير أنه لم يحدد كيفية استخدام كل طريقة، وبالتالي فهو يترك المجال أمام بروز أساليب المحاسبة الإبداعية؛
- ✓ لقد ورد في قرار التطبيق عدة حالات استثنائية ومعالجات خاصة دون توضيح حالات استعمالها وبالتالي لا يستطيع الممارس تحديد الطريقة الأمثل في المعالجات المحاسبية، وهذا ما سيؤدي الى وجود اختلافات جوهرية في التطبيق والخروج على مبدأ نسق المعلومات ووحدة الطرق المحاسبية، مما لا يسمح بإجراء المقارنات الضرورية؛
- ✓ بالرغم من توفر مدونة حسابات جديدة للنظام المحاسبي المالي، إلا أن الكثير من الغموض بقي يكتنف الكثير من المعالجات المحاسبية و نجد عدة نقائص في طريقة سير مدونة الحسابات على غرار الأغلفة المتداولة والتنازل عن التثبيات.

خاتمة:

لقد تناولت الدراسة موضوع المحاسبة الإبداعية من خلال التطرق إلى خلفيتها النظرية وإطارها الفلسفي، فضلا عن استخدامها وأساليبها، وكان هذا على صعيد دولي أين تم عرض دور معايير الإبلاغ المالي الدولية في الحد من انتشار أساليب المحاسبة الإبداعية، أما على الصعيد المحلي فقد تطرقت الدراسة إلى واقع استخدامات أساليب

- المحاسبة الإبداعية في ظل تطبيقات النظام المحاسبي المالي بالتطبيق على الوحدة الإنتاجية للدهن لسوق أهراس، حيث خلصت إلى النتائج والتوصيات التالية:
- ✓ إن المحاسبة الإبداعية عبارة عن أساليب وممارسات ظهرت نتيجة لتعدد الخلفيات الفلسفية لبناء النظرية المحاسبية من جهة، واختلاف في الممارسات العملية من جهة أخرى؛
 - ✓ إن العامل الرئيس المغذي لانتشار أساليب المحاسبة الإبداعية يكمن بالدرجة الأولى في العنصر البشري سواء كانوا ملاكاً، مساهمين أو أصحاب مصالح، تدفعهم رغبتهم في تعظيم منفعتهم الاقتصادية إلى التلاعب بالنتائج المالية، بمساعدة المحاسبين وتواطؤ من الجهات الرقابية في الكثير من الأحيان؛
 - ✓ تلعب معايير الإبلاغ المالي الدولية دوراً بارزاً في القضاء على الاختلافات بين الأنظمة المحاسبية لمختلف الدول، من أجل توحيد الممارسات المحاسبية والقضاء على أساليب المحاسبة الإبداعية؛
 - ✓ يعاني النظام المحاسبي المالي من عدة ثغرات سواء في إطاره المفاهيمي أو على مستوى معايير المحاسبة، ما يجعل مطبقه يواجهون خطر التلاعب في النتائج وإصدار قوائم مالية مضللة؛
 - ✓ إن الوجه الإيجابي للمحاسبة الإبداعية تجسد من خلال استخدام الوحدة الإنتاجية للدهن بسوق أهراس لبرمجيات متطورة تعمل على إنتاج معلومات مالية ذات جودة تساهم في التقليل من فرص التلاعب بالنتائج المالية للوحدة.

أما عن أهم التوصيات المتعلقة بهذه الدراسة فهي كما يلي:

- ✓ يوصي الباحث بضرورة تكوين العنصر البشري تكويناً عالياً ومستمرًا حتى يتصدى لأساليب المحاسبة الإبداعية؛
- ✓ يجب العمل على نشر ثقافة الممارسة الأخلاقية في بيئة الأعمال حتى تسود مبادئ المساواة والعدالة بين جميع مستخدمي القوائم المالية، وهذا بالتركيز على تنقيح المناهج العلمية في جميع المستويات وأطوار الدراسة؛
- ✓ يتعين على المؤسسات تطبيق ما ورد في القانون 11/07 لاسيما المادة الحادية عشر التي تفرض على كافة المؤسسات إصدار إجراءات داخلية خاصة بكل قطاع حتى تضمن مبدأ الشفافية في الممارسات المحاسبية وتضمن تدقيق قوائمها؛
- ✓ تشكل معايير الإبلاغ المالي الدولية إطاراً ملائماً يمكن الاستعانة به للتقليل من أساليب المحاسبة الإبداعية، خاصة وأن الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي يتوافق إلى حد كبير مع الإطار المفاهيمي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية.

قائمة المراجع:

¹ الدون س هندريكسن، النظرية المحاسبية، ترجمة وتعريب كمال خليفة أبو زيد، ط4، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية- مصر - 2005، ص1

² محمد مطر، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية للمحاسبة، ط2، دار وائل عمان-الأردن- 2012، ص77

- ³ أحمد رياحي-البلقاوي، نظرية محاسبية، تعريب رياض العبدالله وطلال الججاوي، الجزء الأول، اليازوري، عمان الأردن، 2009 ص 142.
- ⁴ نادية هائل السرور، مقدمة في الإبداع، دار وائل للطباعة والنشر، عمان -الأردن- 2002 ص 21
- ⁵ زبير محمد، الإبداع التكنولوجي كمدخل لتعزيز تنافسية المؤسسات الصناعية، الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، 2010، ص10
- ⁶ عطية خلف الموسوي، تأثير الإبداع التكنولوجي في تطوير منتجات الشركة، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد الثامن والسبعون، 2009، ص 63
- ⁷ فريد، أمينة فداوي، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، المجلة الجامعة، العدد السادس عشر، المجلد الأول جامعة باجي مختار عنابة، الجزائر، ص 252.
- ⁸ Griffiths I. Creative Accounting, Sedg Wick et Jackson, London, p 1
- ⁹ Smith, C.A Perspective on Accounting, Based DeptCovenant Violation, the Accounting Review, Vol 68 N 02,P51
- ¹⁰ أبو نصار محمد، حميدات جمعة، معايير المحاسبى الإبداعية والإبلاغ المالي الدولية: الجوانب النظرية والعلمية، وائل، عمان-الأردن- بناء على ما ورد في سميرة عطوي وفهيمه باديسي 2012 ص16
- ¹¹ Phillips, J , As Cited in Breton, G and Taffler, R J , Creative Accounting and Investment Analyst Response,P 98
- ¹² لعلاية مالك، رسالة ماجستير في المحاسبة بعنوان مشروع الإنتقال من المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي، جامعة باجي مختار عنابة، 2012/2011 ص 37.
- ¹³ Wolf gang dick et Frank Missonier, Comptabilité Financière en IFRS, PEARSON Education,2006. P 315
- ¹⁴ خالد جمال الجعارات: معايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS 2007، ط1 إثراء للنشر والتوزيع، عمان-الأردن- 2008، ص 39.
- ¹⁵ لعلاية مالك، رسالة ماجستير في المحاسبة بعنوان مشروع الانتقل من المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي، جامعة باجي مختار عنابة، 2012/2011 ص 49.