

**مقومات مهنة المحاسبة وعلاقتها بالمحاسبة  
الإبداعية في الدول العربية  
(دراسة استطلاعية على المهنيين والأكاديميين في اليمن)**

**Elements of accounting profession and its relationship  
with the creative accounting in the Arab countries  
(exploratory study on professionals and academics in  
Yemen)**

د. محمد المعتز المجتبي ابراهيم طه

أ / ياسر أحمد الماوري

- 
- (١) أستاذ المحاسبة والمراجعة المشارك جامعة الطائف - المملكة العربية السعودية  
جامعة النيلين - جمهورية السودان
- (٢) محاضر بقسم المحاسبة جامعة الأندلس - صنعاء كلية المجتمع (سنحان - بلاد الروس)



**(AUST)**

## مقومات مهنة المحاسبة وعلاقتها بالمحاسبة الإبداعية

### في الدول العربية

(دراسة استطلاعية على المهنيين والأكاديميين في اليمن)

#### الملخص :

و في ثنايا هذه الدراسة سيتم تناول المقومات الثلاث لمهنة المحاسبة وأوجه القصور في كل منها وأثر ذلك على ظهور ما يُسمى المحاسبة الإبداعية ، كما سيتم التحقق من الفرضيات الثلاث المطروحة في هذه الدراسة والتي تتناول العلاقة بين أوجه القصور في المقومات الثلاث لمهنة المحاسبة ومفهوم المحاسبة الإبداعية .

**الكلمات المفتاحية:** مقومات المحاسبة، المحاسبة الإبداعية، معايير التعليم المحاسبي الدولية، قواعد سلوكيات وأخلاقيات المهنة

تهدف هذه الدراسة إلى تناول مفهوم المحاسبة الإبداعية والأسباب الجوهرية التي تقف وراءها، وذلك من خلال تناول المقومات الأساسية لمهنة المحاسبة والمتمثلة في ثلاثة جوانب وهي (الجانب العلمي، الجانب المهني، الجانب الأخلاقي). حيث تنطلق الدراسة من فكرة أن أي قصور في هذه المقومات سيؤدي بالنتيجة إلى ظهور ممارسات خاطئة في العمل المحاسبي وهي ما يُطلق عليها بالمحاسبة الإبداعية

#### Abstract :

Objective of this study is to discuss the concept of the Creative Accounting and the fundamental ideas behind it. That will be through discussing the basic pillars of the accounting career, represented in three aspects: The scientific side, the professional side and the ethical side). Whereas, the study starts with the notion that any shortcomings in these pillars will eventually lead to erroneous practices in the accounting work, which is called “the creative accounting”.

Within this research, these three aspects of the accounting profession and types of shortcomings, in each

of them, will be thoroughly discussed, alongside their impact in the emergence of what is called “the creative accounting”. There will also be a verification of the three hypotheses to be discussed in this study; and which confer the relationship between the shortcomings in the three pillars of the accounting profession and the concept of the Creative Accounting.

**Keywords:** Pillars of accounting, creative accounting, international criteria for accounting education, profession behavioral and ethical rules

**المقدمة :**

مما لا شك فيه أن المحاسبة كعلم وكمهنة لا زالت بحاجة لكثير من العمل الدؤوب على الصعيدين العلمي والمهني في سبيل الارتقاء بهذه ( المهنة / العلم) وتلافي الانتقادات الموجهة إليها والتي تزايدت بشكل ملحوظ مؤخراً من قبل الكثير من الإداريين والاقتصاديين الذين ما فتأو ينسبون المسؤولية لمهنة المحاسبة عن كثير من الإخفاقات والأضرار الذي تصيب كثيرين في بيئة الأعمال المحيطة بالمنشأة. ومن باب الإنصاف فإن ما يُقال هنا أو هناك على سبيل الانتقاد لمهنة المحاسبة بحاجة إلى أن يؤخذ بعين الاعتبار ، فما لا يؤخذ كله لا يُترك كله، خصوصاً وأن القائمين على المهنة قد أشاروا من وقت مبكر إلى ضرورة إعادة ترتيب البيت المحاسبي ومعالجة القصور الموجود. أحد هذه الانتقادات ما بات يُعرف بالمحاسبة الإبداعية، فالمحاسبة بوضعها الراهن (كما يقول هؤلاء ) مسئولة عن القوائم المالية المضللة والتي ينتج عنها قرارات غير صائبة من قبل مستخدمي القوائم المالية وهو ما يتنافى مع الوظيفة الأولى والأهم للمحاسبة والمتمثلة في تقديم معلومات محاسبية موثوقة وملائمة تساعد في ترشيد اتخاذ القرارات . فما المقصود بالمحاسبة الإبداعية وما هي الأسباب التي أدت لظهور هذا المفهوم وما هي المعالجات المقترحة .

من المؤكد أن التشخيص السليم يقود إلى نصف العلاج كما قيل ، وقبل ذلك تأتي خطوة لا تقل أهمية وهي الاعتراف بالقصور، ومن هنا فسيحاول الباحثان التسلسل في شرح مفهوم هذه الظاهرة والأسباب التي ساعدت على ظهورها، حيث يُعتقد أن أي قصور في الجانب المهني هو نتيجة لخلل في داخل البيت المحاسبي ومن هنا سيتم تناول القصور في مقومات مهنة المحاسبة الثلاث وهي الجانب العلمي والجانب العملي والجانب الأخلاقي، وذلك في محاولة للربط بين الممارسات الخاطئة في العمل المحاسبي والقصور في أحد أو بعض هذه المقومات. وفي الأخير أتمنى أن تكون هذه الورقة البحثية قد ساهمت ولو بالشيء القليل في إزالة الغموض عن مفهوم جديد في الحقل المحاسبي وهو ما بات يُعرف بالمحاسبة الإبداعية، وأتمنى أن أكون قد وفقت في

إيصال الفكرة بالشكل المطلوب فما كان من إصابة فمن الله وما كان من تقصير فمن نفسي، والله من وراء القصد.

**مشكلة الدراسة:** تتلخص مشكلة الدراسة في تناول ظاهرة المحاسبة الإبداعية من حيث المفهوم والأسباب التي تقف ورائها. فبالرغم من كثرة الأسباب المحيطة بهذه الظاهرة فسيتم التركيز على ما يُعتقد أنها الأسباب الرئيسية لأي خلل في الممارسات المحاسبية، حيث سيتم تناول مدى تماسك مقومات مهنة المحاسبة الثلاث ( الجانب العلمي، الجانب المهني، الجانب الأخلاقي)، حيث أن أي قصور في هذه الجوانب قد يؤدي إلى خلل في الممارسات المحاسبية ويُمكن صياغة ذلك في السؤال الرئيسي التالي:

**ما هي الأسباب العلمية والمهنية والسلوكية التي أدت لظهور المحاسبة الإبداعية؟**

و من هذا السؤال الرئيسي تفرعت عدة أسئلة ثانوية وتمثلت في الآتي :

١. ما علاقة تدني جودة التعليم المحاسبي بالممارسات المحاسبية الخاطئة في العمل المحاسبي

٢. ما أثر تعدد البدائل المحاسبية على المعالجات المحاسبية للأحداث والعمليات المالية

٣. ما أهمية قواعد وسلوكيات المهنة في تنظيم وضبط الأداء المهني للمحاسب

**فرضيات الدراسة :**

١. هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تدني جودة التعليم المحاسبي والمحاسبة الإبداعية

٢. هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الممارسات المحاسبية والمحاسبة الإبداعية

٣. هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق قواعد أخلاقيات المهنة المحاسبية والمحاسبة الإبداعية

**متغيرات الدراسة :**

**متغيرات مستقلة :** التعليم المحاسبية ، المعالجات المحاسبية ، قواعد أخلاقيات المهنة

**متغير تابع :** المحاسبة الإبداعية.

**محددات الدراسة :**

**محددات زمانية:** أستغرق القيام بهذا الورقة البحثية من ٢٠١٦/٣/١م، وحتى ٢٠١٦/٦/١م

**محددات مكانية:** وتتمثل في مكان إجراء الدراسة الميدانية وهي كالتالي : الكادر الأكاديمي في الجامعات الحكومية والخاصة ، موظفي الحسابات في مكاتب التدقيق في صنعاء بالجمهورية اليمنية ، المنشآت القطاع الخاص والعام والمختلط

**أهداف الدراسة:** يسعى الباحثان من خلال هذه الدراسة إلى الآتي :

- الوقوف على مفهوم المحاسبة الإبداعية وما إذا كان للإدارة دور في ظهور مثل هذه الممارسات
  - الاطلاع على المناهج المحاسبية لتخصص علم المحاسبة والوسائل التدريسية ومدى ملائمة هذه المناهج للتطور الحاصل على (علم / مهنة) المحاسبة ، ومدى مطابقتها للمعايير الدولية للتعليم المحاسبي لما لذلك من أهمية في الارتقاء بالعمل المحاسبي .
  - تسليط الضوء على التعدد في المعالجات المحاسبية للأحداث المتشابهة ، ومعرفة الأسباب من وراء هذا التعدد ، والاطلاع على الآثار السلبية إن وجدت وبيان كيفية التوفيق بين العمل المحاسبي وظروف بيئة العمل التي تُحتم على المحاسب الاختيار من بين هذه البدائل .
  - بيان الأثر الإيجابي لقواعد سلوكيات وأخلاقيات المهنة ، وهل هناك مثل هذه القواعد في الواقع العملي ، وهل يتم الالتزام بها من قبل المنتمين لمهنة المحاسبة .
- أهمية الدراسة:** تتبع أهمية هذه الدراسة من التحديات التي تواجهها المحاسبة كعلم وكمهنة ، حيث تتلقى المحاسبة باستمرار الكثير من الانتقادات على المستوى المهني وعلى المستوى الأكاديمي وذلك بسبب الممارسات الخاطئة التي يقوم بها بعض المنتسبين للمهنة ما يترتب عليه تقديم معلومات مضللة للمستخدمين ذوي المصلحة (مساهمين، مستثمرين، مقرضين، جهات حكومية). وقد حاول الباحثان في هذه الدراسة الوقوف على مثل هذه الممارسات وتفنيدها الأسباب والعوامل المحيطة ، بغرض التوصل للحلول المناسبة على المستويين القصير والطويل ، والتي ستركز على معالجة

أي قصور يتعلق المقومات المهنية للمحاسبة ( الجانب العلمي، الجانب المهني، الجانب الأخلاقي )

**منهجية الدراسة:** سيتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في دراسة الظاهرة ، كما سيستخدم التحليل الإحصائي عبر برنامج (SPSS) في تحليل بيانات الدراسة الميدانية.  
**مجتمع البحث :**

- الجامعات الحكومية والخاصة في صنعاء بالجمهورية اليمنية.
- مكاتب التدقيق في صنعاء بالجمهورية اليمنية.
- منشآت القطاع الخاص والعام والمختلط.

#### عينة البحث :

- موظفو مكاتب التدقيق في صنعاء.
- أعضاء هيئة التدريس في قسم المحاسبة في الجامعات الحكومية والخاصة في صنعاء.
- موظفو الحسابات في القطاع الخاص والعام والمختلط.

#### التعريفات الاصطلاحية :

مقومات المهنة: الركائز التي تقوم عليها مهنة المحاسبة ( التأهيل العلمي ، العمل المحاسبي ، سلوكيات المهنة )

المحاسبة الإبداعية: الاختيار الانتقائي والمتعمد لمعالجات محاسبية معينة بحيث تؤدي إلى تحقيق أهداف محددة مسبقاً عن طريق استغلال الثغرات الموجودة في المعايير المحاسبية

المعايير الدولية للتعليم المحاسبية: هي المعايير التي أصدرها المجلس الدولي للمعايير التعليم المحاسبي وتتضمن المعايير اللازمة للتعليم المحاسبي من حيث المنهج الدراسي وأساليب التدريس .

قواعد سلوكيات وأخلاقيات المهنة: هي القواعد التي أصدرها مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولي للمحاسبين وتتضمن أهم القواعد الأخلاقية التي يجب الالتزام بها في العمل المحاسبي المهني .

وفي سبيل تحقيق أهداف البحث واختبار فرضيات الدراسة فسيتم تقسيم الدراسة إلى خمسة مباحث يتناول المبحث الأول مفهوم المحاسبة الإبداعية ودور الإدارة في ظهور هذه المفهوم، بينما يتناول المبحث الثاني تدني جودة التعليم المحاسبي وعلاقة ذلك بالمحاسبة الإبداعية، في حين يتناول المبحث الثالث تعدد البدائل المحاسبية وأثرها على ظهور المحاسبة الإبداعية، أما المبحث الرابع حيث سيتم تناول القواعد الأخلاقية لمهنة المحاسبة وعلاقتها بالممارسات الخاطئة بما في ذلك المحاسبة الإبداعية. وأخيراً المبحث الخامس الذي سيتناول تحليل نتائج الدراسة الميدانية وأهم النتائج المتوصل إليها والتوصيات والمقترحات.

الدراسات السابقة :

### دراسات تناولت التأهيل الأكاديمي لتخصص المحاسبة

- خداش وآخرون، ٢٠١٣م، دور التعليم المحاسبي في ترسيخ الممارسات الأخلاقية لمهنة المحاسبة والتدقيق والحد من الفساد، دراسة تطبيقية على الجامعات الأردنية، عمان، الأردن.
  - هدفت هذه الدراسة إلى دور الجامعات الأردنية من في النهوض بالتأهيل الأكاديمي لعلم المحاسبة للدارسين في هذه الجامعات وذلك من خلال تفاعل هذه الجامعات مع متطلبات معايير التعليم المحاسبي فيما يخص نوعية المناهج ومدى مواكبتها لكل حديث وطرق التدريس، وقد توصل الباحثون إلى عدد من النتائج والتي من أهمها، أن مستوى تغطية أخلاقيات المهنة في اقسام المحاسبة وفقا لمتطلبات معايير التعليم المحاسبي الدولي دون المستوى المطلوب في الجامعات الأردنية، وأن وسائل التدريس لا زالت تعتمد على الوسائل القديمة في العملية التعليمية وهو ما يستوجب الاهتمام من القائمين على العملية التعليمية في الأردن.
  - الفكي، ٢٠١٤، تصور مقترح لتطبيق معايير التعليم المحاسبي ودورها في ضبط جودة مناهج المحاسبة في الجامعات السعودية، المجلة العربية لضمان جودة التعليم الجامعي، (١٦)، جامعة شقراء، السعودية
- تناول الباحثان مشكلة عدم مراعاة معايير التعليم المحاسبية الدولية عند وضع المناهج الجامعية للتخصص المحاسبة، إضافة إلى عدم تطبيق هذه المعايير فيما



يتعلق بالنواحي التدريسية في مرحلة الدراسة ، وقد هدفت الدراسة إلى إلقاء الضوء على معايير التعليم المحاسبي وكيفي استخدامها عند إعداد المناهج الدراسية للمحاسب ، وقد خلُصت الدراسة إلى عدد من النتائج من أهمها أن هناك علاقة إيجابية بين تطبيق معايير التعليم المحاسبي الدولية وجودة مخرجات التعليم المحاسبي .

- بوفارس، بدون سنة، التعليم المحاسبي المهني الواقع وسبل التطوير، طرابلس، ليبيا

تناولت هذه الدراسة واقع التعليم المحاسبي في ليبيا والوقوف على جوانب القصور في العملية التعليمية وإمكانية معالجة هذا القصور عن طريق تطبيق معايير التعليم المحاسبي الدولية ، وقد قامت الباحثة بالمقارنة بين متطلبات معايير التعليم الدولية مع واقع التعليم المحاسبي في ليبيا ومن ثم توصلت إلى عدد من النتائج تمثلت في أوجه القصور في العملية التعليمية من حيث مناهج التعليم المحاسبي وأساليب التدريس ، ومن ثم تم وضع مقترحات لمعالجة أوجه القصور .

### دراسات تناولت الجانب المهني والعملي لمهنة المحاسبة:

- تيجاني، ٢٠٠٥ ، موقف المنهج المعياري والمنهج الإيجابي من تعدد بدائل القياس المحاسبية ، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التيسير، (٥)، سطيف ، الجزائر  
هدفت هذه الدراسة إلى الإجابة على التساؤل المثار عن سبب تعدد بدائل القياس المحاسبي ، وقد حاول الباحث تناول إمكانية المحافظة على المضمون العلمي للمعرفة المحاسبية باعتبارها علم اجتماعي وتطبيقي قابل للتأصيل النظري في ظل ارتباط البحث المحاسبي بالمدخل الإيجابي وتقييم دور هذا المنهج في حل مشكلة الاختيار المحاسبي من بين البدائل المتعددة .

- الحلبي ، ٢٠٠٩ ، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من أثار المحاسبية الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة الأردنية ، جامعة الشرق الأوسط ، عمان ، الأردن

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة وأثرها في موثوقية البيانات المحاسبية ، بالإضافة إلى الوقوف على دوافع الإدارة من وراء

استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بالإضافة إلى التعرف على الدور الذي يقوم به مدقق الحسابات في الحد من تلك الممارسات ، وقد توصل الباحث إلى عدد من النتائج من أهمها أن هناك ممارسات سلبية تقوم بها إدارات الشركات المساهمة العامة الأردنية وفي المقابل فإن هناك جهد واضح من قبل مدققي الحسابات للكشف عن هذه الممارسات .

- القطيش والصوفي ، ٢٠١١ ، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان ، جامعة الإسراء ، عمان ، الأردن.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية والتعرف على أهم الأساليب المستخدمة والدوافع الإدارية وراء هذه الممارسات ومدى مساهمة مدققي الحسابات في التعرف على هذه الممارسات أثناء الكشف عن الوضع المالي للشركات ، وتوصلت الدراسة لعدد من النتائج من أهمها قلة الممارسات المحاسبية الخاطئة في الشركات المساهمة العامة المسجلة في بورصة عمان وقد يعود ذلك لدور المدقق الخارجي ومع ذلك فلا زال هناك الكثير للقيام به بهذا الصدد مثل ضرورة وضع ميثاق السلوك المهني وتفعيل دور لجان التدقيق الداخلية في الشركات المساهمة .

#### دراسات تناولت قواعد وأخلاقيات مهنة المحاسبة:

- أرديني، ٢٠٠٧ ، التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق ، جامعة الموصل ، العراق

تناول الباحث في هذه الدراسة التحديات التي تواجه تطبيق قواعد أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق بحيث تتسجم مع البيئة التي يعمل بها المحاسب ، وهل هناك منظمات مهنية تهتم بتطبيق هذه المعايير أم لا ، وقد خلصت الدراسة لعدد من النتائج تمثلت في عدم وجود وضوح في تطبيق هذه القواعد بالإضافة إلى عدم الاهتمام بتدريس هذه المعايير في الجامعات العراقية مما يستدعي من الجميع الاهتمام بهذا القصور والسعي لوضع المعالجات المناسبة على الصعيد الأكاديمي وعلى الصعيد المهني من خلال المنظمات المهنية للمحاسبة

- المعتاز، ٢٠٠٨ ، أخلاقيات مهنة المراجعة والمتعاملين معها ، جامعة أم القرى ،  
السعودية

تناولت هذه الدراسة وصفاً تحليلياً لقضية انهيار شركة إنرون الأمريكية للطاقة وارتباط هذا الحدث بالجانب الأخلاقي لمدققي الحسابات آنذاك ، وقد تناول الباحث قواعد سلوكيات وأخلاقيات المهنة المحاسبة والمراجعة ودور المناهج التعليمية في دعم أخلاقيات المهنة ، كما تطرق الباحث لموضوع حوكمة الشركات باعتبارها من أهم الأدوات والسبل للرقابة على الشركات وحمايتها من الانهيار والإفلاس ، وقد أوصى الباحث بضرورة اهتمام الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بتكريس الجهد لإلزام ممتهمي مهنة المحاسبة والمراجعة بدراسة المزيد عن قواعد وسلوك المهنة وأخلاقياتها في سبيل نشر الوعي بأهمية تلك المبادئ .

- المطيري ، ٢٠١٢ ، قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية ، جامعة الشرق الأوسط ، عمان ، الأردن .

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية ، وقد توصل الباحث إلى عدة نتائج من أهمها أن هناك علاقة كبيرة بين أخلاقيات المهنة وجودة عملية التدقيق من وجهة نظر المديرين الماليين والمدققين الداخليين والمدققين الخارجيين في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية ، وفي ضوء ذلك تقدم الباحث بعدد من التوصيات من أهمها تعزيز أخلاقيات المهنة في الشركات الصناعية على مستوى المراكز والفروع ، وتدريب العمال على تعزيز قدراتهم في مواجهة المشاكل الأخلاقية التي يواجهونها في بيئة العمل .

**المبحث الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية ودور الإدارة في ظهور هذا المفهوم**

مفهوم المحاسبة الإبداعية: رغم التنوع في التعريفات الذي يصادف الباحث عند تناول ظاهرة المحاسبة الإبداعية، إلا أن المتفق عليه أن هذه الظاهرة تحمل معنى سلبي لا يخرج عن تلك المعاني التي تصف أعمالاً مشابهة مثل الاحتيال والتزوير والتضليل، مع فارق في الأدوات والتنفيذ كما سنرى في خضم هذه الورقة البحثية. وأياً كانت هذه التعاريف إلا أن الكل مُجمع على أن المحاسب قد قام بهذا السلوك بناء على رغبة الإدارة بالتلاعب في القوائم المالية وتجميلها بقصد إعطاء انطباع إيجابي عن أداء الإدارة وعن نتيجة نشاط المنشأة ومركزها المالي مما قد يوجه قرارات مستخدمي هذه القوائم بشكل مضلل.

وعند مطالعنا للأدبيات المحاسبية فسنجد الكثير من المسميات لهذه الظاهرة مثل المحاسبة الابتكارية، المحاسبة الاحتيالية، إدارة الأرباح وعلاوة على ذلك سنجد الكثير من التعريفات وهي وإن اختلفت في التعبير إلا أنها اتفقت في المضمون. وقد تم اختيار بعض التعريفات من عدة دراسات ومراجع والتي يُمكن الخروج منها بتصوير أولي عن موضوع هذه الدراسة:

- عرفها البعض بأنها تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه إلى ما يرغب فيه المُعدون<sup>(١)</sup>.
- عرفت الباحثة ليندا الحلبي بأنها مجموعة من الأساليب والإجراءات التي يعتمد عليها المحاسب لتحقيق مصلحة بعض أصحاب المصالح في الشركة<sup>(٢)</sup>.
- عرفها الدكتور طارق عبد العال حماد بأنها (الاختيار/ التطبيق) الخاطئ والمتعمد للسياسات المحاسبية المتبعة في العمل المحاسبي مما يؤدي إلى التأثير سلباً في عدالة القوائم المالية<sup>(٣)</sup>.

(١) القطيش والصوفي ، ٢٠١١ . أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان ، جامعة الإسراء ، عمان ، الأردن، ص٧  
(٢) الحلبي ، ٢٠٠٩ ، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة الأردنية ، جامعة الشرق الأوسط ، عمان ، الأردن، ص٩  
(٣) حماد ، ٢٠١١ ، المحاسبة الابتكارية ، الدار الجامعية ، القاهرة ، مصر، ص ١١

- عرفها البعض بأنها أسلوب من أساليب التلاعب في الحسابات لإخفاء الأداء الفعلي للشركة بغرض تحقيق نتائج نفعية للشركة أو بعض الموظفين فيها.<sup>(٤)</sup>

دوافع الإدارة في إتباع أو تطبيق ممارسات محاسبية خاطئة<sup>(٥)</sup> :

تعظيم حوافز الإدارة ودعم مركزها الوظيفي: الإدارة بصفتها الطرف الذي يتولى الإدارة التنفيذية للشركة وتنفيذ عملياتها ، فأنها تملك مفاتيح المعلومات ولها حرية اختيار السياسات والطرق المحاسبية ووضع التقديرات المحاسبية ومن خلال ذلك تستطيع أن تختار وتطبق وتقدر ما تراه ملائماً لمصلحتها التطابق مع أو مخالفة توقعات. **المحللين الماليين:** يُفضل المحللون الماليون الإعلان عن أرباح الشركات بما يتوافق مع توقعاتهم حتى يبدو أنهم يقومون بأعمالهم على أكمل وجه، وبالتالي فمن مصلحة الإدارة أن توجه نتيجة أعمالها بما يتطابق مع هذا التوقعات إن كانت إيجابية أو مخالفتها إن كانت سلبية .

**استيفاء شروط الدين:** تعمل البنوك الدائنة والمقرضون عادة على وضع شروط صارمة تُقيد من قدرة الإدارة على إجراء توزيعات أرباح في حالات معينة أو الحصول على قروض جديدة وذلك عند توقيع عقد القرض مما قد يحد من قدرة الإدارة على الحصول على القروض.

**تحقيق وفورات ضريبية :** تسعى بعض الشركات التي تُدار من قبل الملاك إلى سداد ضرائب أقل من خلال انتهاز استراتيجيات تخفيض صافي الربح الخاضع للضريبة وفي سبيل ذلك تقوم باختيار أو تطبيق الأساليب والسياسات المحاسبية التي تحقق لها هذا الهدف .

**محاولة إلقاء اللوم على الإدارة القديمة:** تقوم بعض الإدارات المعينة حديثاً بمحاولة تشويه صورة الإدارة القديمة وذلك بإظهار الوضع المالي للشركة في ظل الإدارة الجديدة أفضل عما كانت عليه في ظل الإدارة القديمة وفي سبيل ذلك تقوم باختيار السياسات والممارسات المحاسبية التي تدعم هذا الهدف .

(٤) مجلة المدير المالي ، ٢٠١٣ ، [www.fmalaa.wordpress.com](http://www.fmalaa.wordpress.com)

(٥) حماد ، ٢٠١١ ، المحاسبة الابتكارية ، الدار الجامعية ، القاهرة ، مصر ، ص ٣٩

**التغطية على نشاطات غير قانونية:** حيث تُعتبر المحاسبة الإبداعية أداءه فعالة في يد بعض الشركات للتغطية على أنشطتها غير القانونية ومحاولة إخفاء مصادر إيراداتها التي ما تكون في العادة غير قانونية ومن الأمثلة على ذلك غسيل الأموال، التهرب الضريبي، صفقات الفساد وغيرها.

### المبحث الثاني : تدني جودة التعليم المحاسبي وعلاقة ذلك بمفهوم المحاسبة الإبداعية

يأتي التأهيل العلمي والمعرفي للمنتسبين لعلم المحاسبة في مقدمة المقومات الثلاث لمهنة المحاسبة، حيث يُفترض في الراغبين في مزاولة هذه المهنة بالالتحاق ببرنامج البكالوريوس في إحدى الجامعات المعتمدة لدى الجهات الحكومية في الدولة، حيث يتلقى الدارس في هذه الفترة التأهل العلمي والمعرفي المطلوب لممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة بعد التخرج. ونظراً للتطور المضطرب لهذه المهنة في الحياة العملية فقد صار لزاماً أن يقابل ذلك تطوير وتنقيح مستمرين للعلوم المحاسبية والمعارف ذات الصلة.

ومؤخراً ومع التطورات الاقتصادية المتسارعة وما تلا ذلك من متطلبات علمية ومهنية للمحاسبة فقد صار لزاماً على القائمين على علم المحاسبة التأكد أنهم بالمستوى المطلوب وفي المكان الصحيح من حيث مجارة متطلبات العمل المحاسبي وتزويد سوق العمل بكادر مؤهل وقادر على استيعاب التجديد المستمر والمتسارع على مهنة المحاسبة وتمتكن من استيفاء المتطلبات العلمية والمهنية لمهنة المحاسبة.

ومما زاد الحاجة للتأهيل العملي المناسب لظهور الممارسات الخاطئة واللصيقة بمهنة المحاسبة، حيث صار الكل يشاور بالبنان إلى القصور العلمي والمعرفي كسبب مباشر لظهور هذه الممارسات الدخيلة على المهنة، حيث ينطلق هؤلاء من فكرة أن المحاسب صاحب التأهيل العلمي المتواضع هو بلا شك الأداة المفضلة لدى الإدارة لتنفيذ مآربها في إتباع الممارسات المحاسبية الخاطئة لإدارة الأرباح وتجميل القوائم المالية وهو ما يُعرف بالمحاسبة الإبداعية. ومن هذا المنطلق هل يُمكن القول بأن هناك علاقة وثيقة بين تدني المستوى التعليمي والممارسات المحاسبية الخاطئة، ومن جانب آخر قد لا يكون الخلل في المستوى العلمي للمحاسب، بل قد يكون في المحتوى العلمي والمعرفي الذي تلقاه طوال فترة الدراسة، فقد لا يكون القصور في الدارس بل في المنهج الدراسي،

حيث أن هذا المنهج لم يعد يفي بالاحتياجات العلمية التي تتطلبها مهنة المحاسبة. أياً كان الخلل فالنتيجة واحدة وهي فرد ليس بالمستوى العلمي المطلوب للقيام بمتطلبات مهنة المحاسبة على النحو المطلوب وهو ما سيترتب عليه خلل وظيفي في العمل المحاسبي يؤدي لظهور تحريفات وأخطاء في القياس والإفصاح يمكن أن تستغل بشكل أو بآخر من قبل الإدارة وبالتالي فنحن أمام سبب مرجح لظهور ما يُسمى بالمحاسبة الإبداعية .

### ضرورات تطوير التعليم المحاسبي :

جاءت الدعوة لتحديث وتطوير المحتوى العلمي والمعرفي للمناهج الدراسية لعلم المحاسبة استجابة لعدد من الضرورات التي أوجدتها الظروف الملحة والاحتياجات المتسارعة في بيئة العمل المحاسبي، فكما هو معروف فهناك ارتباط وثيق بين الاقتصاد والمحاسبة من الناحية العملية والعملية، وبالنظر إلى التطور الهائل الذي شهده الاقتصاد الدولي في السنوات الأخيرة فمن المتوقع أن يُصاحب ذلك تطور مقابل على المحاسبة كعلم ومهنة، وبالتالي فهناك عدة أسباب تستدعي من الجميع العمل على النهوض بالتعليم المحاسبي وتطويره بما يتناسب مع هذه المستجدات ، والتالي أهم هذه الأسباب: **تدويل مهنة المحاسبة:** والمقصود بذلك توحيد المعايير التي تنظم المحاسبي والعمل على دمج المجالس والهيئات الدولية القائمة على إصدار المعايير المحاسبية وتنظيم شؤون المهنة . وبالنظر إلى الواقع العملي فهناك المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS وهناك معايير المحاسبة الدولية IAS بالإضافة إلى المعايير المحلية لكثير من الدول والتي تتشابه لحد كبير مع معايير المحاسبة الأمريكية GAAP المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً ، وبالتالي فنحن أمام تنوع كبير في المعايير المحاسبية التي تنظم العمل المحاسبي ، ومن الجدير بالذكر أن هناك خطوات كبيرة في سبيل التوفيق بين المعايير الدولية للمحاسبة وصولاً لمرحلة التوحيد التام ، ومن هنا ظهرت ضرورة تطوير التعليم المحاسبي بل وتوحيده من خلال الالتزام بمعايير دولية للتعليم المحاسبي وهي ما تعرف الآن باسم IESs المعايير الدولية للتعليم المحاسبي ، والتي تم تعديلها وتقيحها تبعاً حتى العام ٢٠١٣ وذلك استجابة لتدويل مهنة المحاسبة.

**الممارسات المحاسبية الخاطئة :** حيث أدى ظهور مثل هذه الممارسات إلى الحاجة لتأهيل علمي أكثر تطوراً وقدرة على القيام بالمعالجات المحاسبية الصحيحة وإلمام معرفي

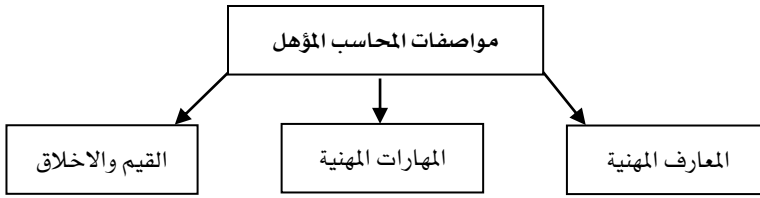
وعلمي متطور وكبير من القائم على العمل المحاسبي، فهناك كثير من الآراء تفترض أن التأهيل العملي الجيد يمكن أن يُساعد إلى حد كبير من الحد من الممارسات الخاطئة في العمل المحاسبي، ذلك أن المحاسب المؤهل جيداً لن يكون أداة سهلة بيد الإدارة لتنفيذ رغباتها في التلاعب في القوائم المالية وأن مثل هذه الممارسات غالباً ماتصدر من محاسبين ذو كفاءة ومعرفة أقل، وأياً كان الرأي الصائب فالمؤكد أن التأهيل الجيد والمستمر للمحاسب سيؤثر بشكل إيجابي وسيساهم في الحد من الممارسات الخاطئة .

**المعايير الدولية للتعليم المحاسبي IESs** : وهي عبارة عن نماذج توفر إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه الممارسات التعليمية وترشيدها فيما يتعلق بالتعليم المحاسبي ، ويقوم مجلس معايير التعليم المحاسبي IAESB بإصدار هذه المعايير وتنظيمها ، وهذا المجلس هو أحد الهيئات المتضرعة من الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ، ويمكن معرفة مد الحاجة لمعايير دولية للتعليم المحاسبي من خلال الدور الذي يُمكن أن يلعبه المحاسب المؤهل في تحقيق المهمة المنشودة منه ، ووجود مثل هذه المعايير تضمن بالضرورة مخرجات تعليمية على قدر عالٍ من التأهيل ، أضف إلى ذلك فإن غياب مثل هذه المعايير يؤدي إلى الاختلاف في الأسس التعليمية والمنهجية التي تُتبع من قبل المؤسسات التعليمية في مختلف البلدان وهو ما سينعكس سلباً على نوعية المخرجات.<sup>(٦)</sup> ومما سبق تظهر أهمية وجود معايير للتعليم المحاسبي من خلال الآتي :

- تخفيض الخلافات الدولية بشأن التأهيل العلمي والمهني للمحاسب
- تسهيل التنقل العالمي للمحاسبين المهنيين
- توفير معلومات دولية لقياس مدى التزام المؤسسات التعليمية بمتطلبات معايير التعليم المحاسبي الدولية
- وضع الأسس والضوابط لإعداد المحاسب المهني المؤهل حسب الواصفات المحددة من IFAC والتي يوضحها الشكل رقم (١) أدناه :

(٦) الفكي ، ٢٠١٤. تصور مقترح لتطبيق معايير التعليم المحاسبي ودورها في ضبط جودة مناهج المحاسبة في الجامعات السعودية، المجلة العربية لضمان جودة التعليم الجامعي، (١٦)، جامعة شقراء ، السعودية، ص١١٨





الشكل (١) مواصفات المحاسب المؤهل حسب IFAC<sup>(٧)</sup>

يُلاحظ من الشكل التوضيحي في الأعلى أنه أشتمل على ما يسميه البعض بالمقومات المهنية لمهنة المحاسبة ، حيث أشتمل على ( الجانب العلمي ، الجانب المهني ، الجانب الأخلاقي ) وهو ما تم التطرق إليه بداية الدراسة المعايير الدولية للتعليم المحاسبي : سنقوم هنا باستعراض مختصر للأجزاء الثمانية التي تناولها الإصدار الأخير (٢٠١٢) للمعايير الدولية للتعليم المحاسبي ، حيث تم تنقيح هذه المعايير تبعاً ووصولاً للنسخة الأخيرة والتي تضمنها الجدول رقم (٤) أدناه :

جدول رقم (٤) المعايير الدولية للتعليم المحاسبي<sup>(٨)</sup>

رقم المعيار	أسم المعيار	مضمون المعيار
IES1	متطلبات الدخول في برنامج التعليم المحاسبي	يتضمن هذا المعيار المتطلبات العلمية والذهنية والإرشادات اللازمة للوصول إلى المستوى العلمي المطلوب في الدراسة.
IES2	التطوير المهني الأول (الكفاءة الفنية)	يتضمن هذا المعيار وصفاً للحقول المعرفية الأساسية التي يتضمنها برنامج التعليم المحاسبي وتتضمن الحقول التالية : - العلوم المالية والمحاسبية والمعارف ذات الصلة - العلوم المتعلقة بالجانب التنظيمي والتجاري - العلوم المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات

(٧) نفس المصدر ، ص ١١٩

(٨) IESs1-8 ، 2008, IAESB ، www.ifac.org

<p>يتضمن هذا المعيار وصفاً للمهارات التي يجب أن يتحلى بها المنتسبين لبرنامج التعليم المحاسبي وتتضمن المهارات التالية :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- مهارات التواصل</li> <li>- المهارات الإدارية والتنظيمية</li> <li>- المهارات الشخصية</li> <li>- المهارات الفنية والتقنية</li> <li>- المهارات الذهنية</li> </ul>	<p>التطوير المهني الأولي (المهارات المهنية)</p>	<p><b>IES3</b></p>
<p>يتضمن هذا المعيار وصفاً للقيم والأخلاقيات والسلوكيات التي يجب الالتزام بها ، وتتضمن السلوكيات التالية :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- أخلاقيات المهنة</li> <li>- المبادئ الأساسية لسلوكيات وأخلاقيات المهنة</li> <li>- المسؤوليات الاجتماعية</li> <li>- القوانين والتشريعات</li> <li>- عواقب التصرفات للأخلاقية</li> </ul>	<p>التطوير المهني الأولي (الأخلاقيات المهنية)</p>	<p><b>IES4</b></p>
<p>يتضمن هذا المعايير وصفاً للخبرات العملية التي يجب أن يتحلى بها المحاسب في مجال الأعمال وتتضمن الجانب المعرفي والجانب المهني والجانب الأخلاقي .</p>	<p>متطلبات الخبرة العملية</p>	<p><b>IES5</b></p>
<p>يتضمن هذا المعيار المتطلبات وصفاً للمتطلبات اللازمة للتقييم النهائي والكفاءات والجانب التأهيلي ويتضمن :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- قدر من المعرفة التقنية بما تتطلبه المناهج الدراسية</li> <li>- قدرة على تطبيق المعارف التقنية لتحليل التطبيقات العملية.</li> <li>- القدرة على حل المشاكل وتمييز المعلومات ذات العلاق .</li> <li>- تعريف المشكلة ووصفها وتحديد طرق العلاج .</li> <li>- تقييم البدائل المتاحة من الحلول واختيار الأنسب .</li> </ul>	<p>التطوير المهني الأولي (تقييم الكفاءة المهنية)</p>	<p><b>IES6</b></p>
<p>تناول هذا المعيار أهمية التعليم المستمر بالنسبة للمحاسب وقد تضمن النقاط التالية :</p>	<p>التطوير المهني المستمر ( التعليم المستمر)</p>	<p><b>IES7</b></p>

<p>- تبني ضرورة إلزامية التعليم المستمر في الوسط المحاسبي</p> <p>- تسهيل الوصول لفرص التعليم والتأهيل المستمر من خلال توفير المصادر المالية لهذا الغرض</p> <p>- تأسيس قواعد يحتذى بها للتطوير الذاتي والتعليم المستمر مع متطلبات الواقع العملي</p>		
<p>يقدم هذا المعيار وصفاً لمتطلبات الكفاءة المهنية للمحاسبين الذين يزاولون مهنة التدقيق وقد تضمن النقاط التالية :</p> <p>- التدقيق والقوائم المالية.</p> <p>- المحاسبة المالية والتقارير المالية .</p> <p>- الحوكمة وإدارة المخاطر .</p> <p>- المراجعة الداخلية .</p> <p>- الضرائب .</p> <p>- بيئة الأعمال التجارية.</p> <p>- تكنولوجيا المعلومات .</p> <p>- القوانين والتشريعات التجارية .</p> <p>- الإدارة المالية .</p> <p>- المهارات الشخصية.</p> <p>- أخلاقيات وسلوكيات المهنة.</p>	<p>التطوير المهني للشركاء المسؤولين عن المراجعة</p>	<p><b>IES8</b></p>

### المبحث الثالث: تعدد المعالجات المحاسبية للأحداث المالية المتشابهة وعلاقة ذلك بمفهوم المحاسبة الإبداعية

هناك شبه إجماع على أن مرونة السياسات والتقديرات المحاسبية قد أوجدت البيئة الخصبة لظهور ما بات يُعرف اليوم بالمحاسبة الإبداعية، وبات السؤال الذي يؤرق المحاسب ... لماذا هذا التنوع في السياسات محاسبية لمعالجة نفس الحدث المالي، أليس من الأفضل اختصار هذه المعالجات قدر الاستطاعة لمنع أي تحريف مقصود أو غير مقصود، وبالتالي سد الباب في وجه النقد التعسفي والغير موضوعي، وإن كان من وراء هذا التعدد في بدائل القياس والتقييم من فائدة أليس من الأولى إظهار ذلك لمن

ليست لديهم الثقافة المحاسبية المناسبة، وتقليل هذه البدائل قدر الإمكان وفرض شروط ورقابة على استخدامها أو الانتقال من بديل لآخر . ويُظهر الجدول رقم (١) أمثلة عن بعض الأحداث المالية والمعالجات المحاسبية لها .

**جدول رقم (١) أهم السياسات المحاسبية والمعالجات المحاسبية التي تتضمنها<sup>(٩)</sup>**

الحدث المالي	السياسات المحاسبية
المحاسبة على الأصول	- احتساب تكلفة الأصل عند التملك - احتساب أقساط الاستهلاك للأصل الثابت - احتساب التكاليف اللاحقة لتملك الأصل - معالجة عمليات الاستغناء عن الأصول الثابتة (بيع ، مبادلة ، تخريد ، ...) - إعادة تقييم الأصول الثابتة
المحاسبة على المخزون	- تحديد تكلفة بضاعة آخر المدة (FIFO.LIFO.W.A) - تسجيل عمليات البضاعة (الجرد المستمر ، الجرد الدوري)
المحاسبة على عقود الإنشاء	- العقد الكامل - نسبة الإنجاز
المحاسبة على عقود الإيجار	- عقد الإيجار التمويلي - عقد الإيجار التشغيلي
المحاسبة على النفط	- طريقة الجهود الناجحة - طريقة التكاليف الكلية

من هنا يظهر حجم العلاقة السببية بين تعدد بدائل المعالجات المحاسبية للأحداث المتشابهة والممارسات الخاطئة (المحاسبة الإبداعية) حيث يُعد ذلك بمثابة البيئة الخصبة لمثل هذه الممارسات الخاطئة ، فبعد أن تطرقنا في المحور الأول للدوافع التي تقف وراء مثل هذه الممارسات يبقى أن نتعرف على الأساليب المتبعة لإدارة الأرباح وتجميل صورة القوائم المالية . ويُمكن القول أن تعدد المعالجات المحاسبية للأحداث المتشابهة قد أوجد نوعين من الممارسات الخاطئة :

- الاختيار الخاطئ ( للسياسات / المعالجات ) المحاسبية

(٩) الجدول من إعداد الباحثين بالاعتماد على :

- كيسو ، ٢٠٠٩ ، المحاسبة المتوسطة ، ترجمة احمد حجاج ، دار المريخ للنشر ، السعودية  
- رضوان ، ٢٠٠٩ ، مدخل النظرية المحاسبية ، دار وائل للنشر ، عمان ، الأردن

## - التطبيق الخاطئ ( للسياسات / المعالجات ) المحاسبية

### الاختيار الخاطئ للسياسات المحاسبية :

من المعروف أن العمل المحاسبي قد أتاح مرونة كبيرة في المعالجة المحاسبية للأحداث المالية، فعلى سبيل المثال هناك أكثر من طريقة لاحتماب قسط الاستهلاك للأصول الثابتة، وهناك أيضاً أكثر من طريقة للمحاسبة على المخزون وكذلك هو الحال في معالجة بقية الأحداث، هذا بالإضافة إلى عدم وجود أساس موضوعي وعلمي لدى المحاسب للمفاضلة بين هذه البدائل الأمر الذي أدى إلى نتائج مختلفة في القياس المحاسبي وهو ما سيترتب عليه آثار مختلفة على القوائم المالية إما سلباً أو إيجاباً، من هنا ظهرت هذه الثغرة التي يُمكن أن تُستخدم في تجميل شكل القوائم المالية .

### التطبيق الخاطئ للسياسات المحاسبية :

في أحيان كثيرة يتم اختيار المعالجات المحاسبية الملائمة للقياس المحاسبي بناء على قاعدة تحقيق أفضل مقابلة بين الإيرادات والمصاريف، إلا أن ذلك ليس كافياً لضمان قياس محاسبي سليم للأحداث المالية، إذ أن العمل المحاسبي محكوم بكثير القواعد والإرشادات التي يجب الأخذ بها عند تحليل وتسجيل العمليات المالية، وفي كثير من الأحيان قد يتم تجاهل هذه القواعد بقصد أو عن جهل وهو ما قد يترتب عليه تشويه للقياس المحاسبي وعدم إظهار الأحداث والعمليات المالية كما هي عليه في الواقع بسبب فشل المحاسب في تطبيق المعالجات المحاسبية المطلوبة بشكل صحيح.

### حالات عملية عن أساليب المحاسبة الإبداعية :

سنحاول في هذا الجزء تقديم حالات عملية عن بعض الأساليب والأشكال المختلفة التي يمكن أن تُستغل من قبل الإدارة العليا والوسطى لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية وهذه الحالات على سبيل المثال لا الحصر :

### الاختيار الانتقائي للسياسات والممارسات المحاسبية :

في هذه الحال يقوم المحاسب باختيار سياسات أو معالجة محاسبية بشكل انتقائي بغض النظر عن مدى مناسبة هذه السياسة وهل تحقق مقابلة مثلى بين الإيرادات والمصاريف وهو ما ينتج عنه تشويه للربح المحاسبي ، والتالي عدد من الأمثلة لتوضيح الفكرة :

- الاختيار الخاطئ عند احتساب استهلاك الأصول الثابتة: فكما هو معروف أن الاستهلاك المحاسبي ما هو إلا توزيع لتكلفة الأصل على العمر الإنتاجي لهذا الأصل بحيث يكون هذا التوزيع قائماً على مقابلة مثلى بين المنفعة من الأصل وتكلفة الأصل ومن أجل تحقيق الغرض من ذلك فهناك أكثر من طريقة لاحتساب الاستهلاك ، وهذا التنوع ليس من باب الترف الفكري بل من أجل تقديم مرونة أكثر للعمل المحاسبي . وإضافة لذلك فقد حدد المعيار المحاسبي رقم ١٦ الأسس التي يتم بموجبها المفاضلة الطرق المتعددة لاحتساب الاستهلاك ، فقد نص المعيار على أن اختيار الطريقة المناسبة لاحتساب الاستهلاك تعتمد على: طبيعة الأصل، طريقة استخدام الأصل.<sup>(١٠)</sup>
- الاختيار الخاطئ في المحاسبة على عقود الإيجار : وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية (معيار المحاسبة الدولية رقم ١٧) فإن عقود الإيجار تنقسم إلى نوعين : عقد الإيجار التمويلي وعقد الإيجار التشغيلي ، ويتم تصنيف عقد الإيجار على أنه تمويلي في حال توافر ثلاثة شروط وهي : أن تكون فترة الإيجار مساوية تقريباً للعمر الإنتاجي للأصل، أن تكون القيمة الحالية لدفعات الإيجار مساوية فعلياً لكامل القيمة العادلة للأصل ، نقل ملكية الأصل للمستأجر في نهاية مدة العقد ، فإذا لم تتوافر هذه الشروط فيسمى عقد إيجار تشغيلي . ويترتب على عقد الإيجار التمويلي انتقال ملكية الأصل إلى المستأجر تحت أسم أصول مستأجره في المقابل يقوم المؤجر بشطب هذا الأصل من دفاتره المحاسبية ، وبالتالي فإن عدم التزام المحاسب بهذه التعليمات يؤدي إلى قياس خاطئ يترتب عليه آثار سلبية في القوائم المالية.<sup>(١١)</sup>
- الاختيار الخاطئ في المحاسبة على عقود الإنشاءات : من المتعارف عليه أن هناك طريقتين للمحاسبة على عقود الإنشاءات هي طريقة نسبة الإنجاز وطريقة العقد الكامل . وفي التحديثات الأخيرة لمعايير المحاسبة الدولية ( ٢٠٠٩ ) فقد نص معيار المحاسبة الدولي رقم ١١ على أن أفضل طريقة للمقابلة بين الإيرادات والمصاريف للمشروع الواحد هي طريقة (نسبة الإنجاز) وأوصى بعدم استخدام طريقة (العقد

(١٠) المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ، ٢٠١١ ، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، عمان ، الأردن ، ص ٥٢٣

(١١) نفس المصدر ، ص ٥٤٧

الكامل) إلا في حدود ضيقة وذلك تمهيداً لإلغائها تماماً، ذلك أن هذه الطريقة تتجاهل الاعتراف بأي إيرادات أو أرباح للعقد إلى أن يتم انجاز العقد بالكامل أو المشاركة على انجازه. وبالتالي فإن استخدام طريقة العقد الكامل في المحاسبة على عقود الإنشاءات طويلة الأجل يؤدي إلى تجاهل للإيرادات والأرباح وهو ما سيؤثر سلباً على احتساب نتيجة نشاط المنشأة نتيجةً لترحيل الإيرادات للأعوام القادمة.<sup>(١٢)</sup>

### التطبيق الخاطئ للسياسات المحاسبية :

التطبيق الخاطئ للسياسات المحاسبية يعني أن المحاسب لم يقيم بتطبيق المعالجات المحاسبية لسياسة محاسبية معينة بشكل صحيح ، فرغم الاختيار الصحيح للسياسة المحاسبية إلا إن المحاسب قد فشل في تطبيق ما تضمنته هذه السياسة من معالجات بشكل صحيح ، الأمر الذي يؤثر في القياس الصحيح للعمليات المالية مما يؤدي إلى قوائم مالية مشوهة وغير عادلة . والتالي بعض الأمثلة التوضيحية :

- احتساب تكلفة الأصل الثابت عند التملك بشكل خاطئ : فمن المعروف أن تكلفة الأصل عند التملك تتضمن تكلفة الشراء بالإضافة لمصاريف النقل ومصاريف التجهيز، فإذا ما تجاهل المحاسب رسملة هذه المصاريف فسيظهر الأصل بقيمة أقل من المفترض وفي المقابل ستظهر هذه المصاريف في قائمة الدخل الأمر الذي سيؤثر سلباً على الأرباح.<sup>(١٣)</sup>
- عدم التمييز بين النفقات الرأسمالية والنفقات الإيرادية : من المتعارف عليه أن أي أنفاق على الأصول الثابتة بعد تملكها يؤدي إلى زيادة في عمر أو إنتاجية الأصل الثابت يتم تصنيفه كنفقات رأسمالية ويتم إضافتها لتكلفة ، وإذا ما تم تجاهل ذلك فسيؤدي هذا إلى تضخيم المصاريف في قائمة الدخل وظهور الأصل بقيمة أقل مما يجب عليه .
- التسجيل الخاطئ للمكاسب الناتجة عن مبادلة أصل بأصل مشابه : حيث نص معيار المحاسبة الدولي رقم ١٦ على تجاهل المكاسب الناتجة عن مبادلة أصل

(١٢) المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ، ٢٠١١ ، وايبي ، ترجمة عباس ميرزا ، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، عمان ، الأردن ،

ص ٦٧

(١٣) نفس المصدر ، ص ٥١

بأصل آخر مشابه له ، وفي المقابل يمكن الاعتراف بهذه المكاسب عند مبادلة أصل بأخر غير مشابه .و عند تجاهل هذا المعيار فسيترتب على ذلك ظهور الأصل بقيمة أكبر من القيمة المفترضة والاعتراف بمكاسب غير حقيقية .<sup>(١٤)</sup>

- التسجيل الخاطئ عند إعادة تقييم الأصل الثابت : ففي هذا الصدد يجب التقيد بالتعليمات التي صدرت عن معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٦ والذي أوضح الحالات التي يُسمح فيها بإعادة تقييم الأصل الثابت وقدم المعالجات المحاسبية المناسبة لخسارة الانخفاض في قيمة الأصل ، وبالتالي فقد يعمد البعض إلى استخدام هذا المعيار بشكل تعسفي ويتوسع في إعادة تقييم الأصول الثابتة واستغلال الخسائر الناتجة عن ذلك في تشويه صورة الأرباح.<sup>(١٥)</sup>

- وبشكل عام فهناك الكثير من المعالجات المحاسبية المتعلقة بالأصول الثابتة كما يظهر في الجدول رقم (٢) حيث يجب مراعاة التطبيق السليم للمعالجات المحاسبية المتبعة ، علماً بأن المحاسبة على الأصول الثابتة من أكثر المواضيع عرضة للتلاعب والتطبيق الخاطئ للمعالجات المحاسبية .

جدول رقم (٢) المعالجات المحاسبية المتعلقة بالأصول الثابتة<sup>(١٦)</sup>

تكاليف التملك	تكاليف لاحقة للتملك	استهلاك الأصل	الاستغناء	إعادة تقييم
الشراء نقدا	تحسينات	قسط ثابت	تخريد	العمر الإنتاجي
الشراء بالأجل بفائدة	إضافة	قسط متناقص	مبادلة	القيمة الدفترية
الشراء بالأجل بخصم	إعادة تركيب	أرقام السنين	بيع	
الشراء بالتقسيط	صيانة دورية	إعادة تقدير	تبرع	
تصنيع الأصل	إحلال	ساعات التشغيل	تأجير	
مبادلة		وحدات الإنتاج	شطب	
هبة				
استئجار				

(١٤) المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ، ٢٠١١ ، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، عمان ، الأردن ، ص ٥٢٣

(١٥) نفس المصدر ، ص ٥٢٣

(١٦) الجدول من إعداد الباحثين بالاعتماد على : رضوان ، ٢٠٠٩ ، مدخل النظرية المحاسبية ، دار وائل للنشر ، عمان ، الأردن



- تجاهل تسجيل الأحداث اللاحقة أو تسجيلها بشكل خاطئ : تناول معيار المحاسبة الدولي رقم ١٠ معالجة الأحداث اللاحقة من حيث القياس والإفصاح ، وقد شدد المعيار على ضرورة المعالجة السليمة للأحداث المالية اللاحقة لإعداد القوائم المالية لما يترتب على ذلك من تحريفات جوهرية على قائمة الدخل وقائمة المركز المالي ، حيث أن المعالجة الخاطئة قد تتسبب في إظهار الأصول بشكل مخالف للواقع . ويُقصد بالأحداث اللاحقة تلك الأحداث المرغوبة أو غير المرغوبة التي تحدث بين تاريخ إعداد الميزانية العمومية وتاريخ الإصدار وتنقسم إلى قسمين كما هو موضح في الجدول رقم (٣) :

أ - أحداث لاحقة تؤدي لتعديل القوائم المالية وهي تلك الأحداث التي حدثت بين تاريخ الإعداد والإصدار وكانت هناك مؤشرات على أنها كانت قائمة في تاريخ الميزانية العمومية .

ب - أحداث لاحقة لا تؤدي إلى تعديل القوائم المالية وهي تلك الأحداث التي لم يتوفر فيها أحد الشرطين السابقين، وبالتالي لا يتم بموجبها أي تعديلات وإنما يتم الإفصاح عنها في الملاحظات<sup>(١٧)</sup>

#### جدول رقم (٣) أنواع الأحداث اللاحقة وطرق معالجتها<sup>(١٨)</sup>

أحداث لاحقة تؤدي إلى تعديل القوائم المالية	أحداث لاحقة لا تؤدي إلى تعديل ويكتفى بالإفصاح
إفلاس عميل متعثر بعد تاريخ الميزانية	الشروع في دعوى قضائية بعد تاريخ الميزانية
خسارة / مكسب دعوى قضائية منظورة من السنة السابقة	تقلبات أسعار الصرف
بيع المخزون بسعر اقل بكثير من تكلفته بعد تاريخ الميزانية	الانخفاض في القيمة السوقية للاستثمار بعد الميزانية

يظهر مما سبق كيف أن تجاهل هذا المعيار يمكن أن يساهم في تقديم قوائم مالية غير عادلة أو معبرة عن الواقع ، وإذا ما تقرر أن حدثاً ما يؤدي إلى تعديل القوائم المالية فيمكن القيام بذلك عن طريق التعديل في بند المخصص المصاحب للأصل الثابت مثل

(١٧) المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ، ٢٠١١ ، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، عمان ، الأردن ، ص ٤٥٧

(١٨) الجدول من إعداد الباحثين بالاعتماد على : كيسو ، ٢٠٠٩ ، المحاسبة المتوسطة ، ترجمة احمد حجاج ، دار المريخ للنشر ، السعودية

مخصص الديون المشكوك فيها أو مخصص هبوط أسعار البضاعة وعن طريق الإفصاح عن التزام طارئ ناتج عن دعاوى قضائية أو خسارة محتملة . وجدير بالذكر أن التشريعات المحاسبية اليمنية لم تتطرق لمعالجة الأحداث المالية اللاحقة.

### المبحث الرابع: أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة وعلاقتها بمفهوم المحاسبة الإبداعية

يمكن القول أن الجانب الأخلاقي لمهنة المحاسبة خاصة وكل المهن بشكل عام هو الشق الآخر الذي لا يمكن أن تتطور أي مهنة وتخطو خطوة واحدة للأمام بدونه. والسؤال الذي يجب أن يُطرح بوضوح وأن تكون الإجابة عليه بنفس الوضوح والصدق... هل ما تسمى اليوم بالمحاسبة الإبداعية جاءت نتيجة لقصور في الجانب المعرفي أم لقصور في الجانب الأخلاقي ، أم أن الأمر خليط بين الجانبين ؟ أياً كانت الإجابة فنحن معنيين بالمضي في الطريق الصحيح للتداوي وأول خطوة في هذا الطريق هو الاعتراف بوجود الخلل ومن ثم التشخيص السليم وبعدها الشروع في استخدام الوسائل الناجعة للعلاج دون تأخير أو تسويق . ولنا أن نعلم أن سبب اندثار الحضارات البائدة لم يكن القصور في الجانب المعرفي أو المادي بل بسبب الاضمحلال الفكري والأخلاقي. قال تعالى ﴿الم يروا كم أهلكنا من قبلهم من قرن مكاهم في الأرض ما لم نمكن لكم وأرسلنا السماء عليهم مدراراً وجعلنا الأنهار تجري من تحته فأهلكناهم بذنوبهم وأنشأنا من بعدهم قرناً آخرين ﴾ الأنعام .

وبالنسبة للمحاسبة فهي كغيرها من المهن مطالبة باستيفاء المقومات اللازمة للمهنة، وبداية لا بُد من الاعتراف بأن هناك الكثير للقيام به في هذا المجال، فكما هو معروف أن أي مهنة لا تكتسب صفة المهنية إلا بوجود قواعد تُنظم وتضبط سلوكيات وأخلاق المنتمين لهذه المهنة بحيث تشمل على أهم المبادئ والقيم التي يجب المحافظة عليها أثناء أداء وممارسة المهام، فهي تنظم علاقة المحاسبة بإدارة المنشأة وعلاقته بزملائه وعلاقته بمستخدمي القوائم المالية التي يقوم بإعدادها، فهل هناك مثل هذه القواعد فيما يخص مهنة المحاسبة، وهل تُطبق بشكل إلزامي أم بشكل طوعي، وهل هناك رخصة لمزاولة مهنة المحاسبة، وهل هناك عقوبات تُفرض على المنتسبين لمهنة المحاسبة في حالة مخالفتهم لهذه القواعد، هل هناك تنظيمات مهنية

(نقابة / جمعيات) تُعنى بالاهتمام بمهنة المحاسبة وبالمنتمين لها وتقوم بالأشراف الدائم على كل يتعلق من بالمهنة من قضايا ومستجدات . هذا ما سنحاول التطرق إليه في هذا المحور وإظهار مكامن القصور والضعف .  
 مفهوم أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة :

تعرف أخلاقيات المهنة بشكل عام بأنها الإطار الشامل الذي يحكم التصرفات والأفعال عند ممارسة المهنة، فتُوضح ما هو مقبول وما هو مرفوض عند ممارسة هذه المهنة، وتُستمد هذه الأخلاقيات من المعايير السائدة في المجتمع بحكم العرف والقانون والذي تلعب فيه الثقافة التنظيمية والقيم وأصحاب المصالح دوراً أساسياً في تحديده<sup>(١٩)</sup> وبالنسبة لمهنة المحاسبة فالمقصود بأخلاقيات المهنة طبقاً لتعريف مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين بأنها مجموعة من المبادئ والقواعد والأحكام والتفسيرات التي تمثل نصوصاً تعبر عن (المسؤوليات) التي تشكل إطاراً عاماً للقواعد التي تحكم السلوك المهني وتعطي وصفاً دقيقاً للسلوك الذي يُخل بالمسؤوليات المذكورة ضمن المبادئ، إضافة لمجموعة من التفسيرات حول نطاق تطبيق القواعد.<sup>(٢٠)</sup>  
 أهمية أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة<sup>(٢١)</sup> :

- الحد من التدخلات الداخلية والخارجية في عمل المحاسب مما يُعزز استقلالية المحاسب عن الإدارة.
- التطورات المتلاحقة التي يشهدها العالم مثل العولمة والتجارة العالمية وما ترتب على ذلك من توجه لتدويل التعليم والتأهيل المحاسبي وضرورة وجود قواعد سلوكية لضبط الممارسات في العمل المحاسبي .
- ظهور بعض الممارسات الخاطئة مثل المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي وغسيل الأموال .

(١٩) أرديني ، ٢٠٠٧ . التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق ، جامعة الموصل ، العراق ، ص ١٥٧

(٢٠) دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين ، ٢٠١٢ ، مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولي للمحاسبين ، ص ١٣

(٢١) (القطيش ، الصوفي ) ، ٢٠٠٩ ، أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان ، جامعة الإسراء ، عمان ، الأردن ، ص ٥

- تنامي الحاجة لتطبيق قواعد الحوكمة وتفعيل دور المراجع الداخلي ومفاهيم الشفافية
  - ارتباط عمل المحاسب بمجموعة من الأطراف ذوي المصالح (مساهمين ، مستثمرين، مقرضين ، جهات حكومية ، .... ) مما يتطلب تفعيل قواعد أخلاقيات وسلوكيات المهنة لتنظيم عمل المحاسب وتوجيهه لتجنب السلوكيات الضارة بمصلحة مستخدمي القوائم المالية .
  - ضبط العمل المحاسبي وسلوكيات المنتمين للمهنة ، من خلال سن القواعد واللوائح المنظمة لأخلاقيات وسلوكيات المهنة ، وتطبيق العقوبات على مخالف هذه القواعد
- قواعد السلوك المهني لمهنة المحاسبة<sup>(٢٢)</sup> :

يقوم مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولي للمحاسبين وفق سلطاته الخاصة بصياغة وإصدار قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين ليتم استخدامها من قبل المحاسبين المهنيين في جميع أنحاء العالم ، وتحدد هذه القواعد المتطلبات الأخلاقية للمحاسبين المهنيين ، ولا يجوز أن تطبق أي هيئة تنتسب للاتحاد الدولي للمحاسبين أو أي شركة معايير أقل صرامة مما هو مذكور في هذه القواعد ما يتعارض ذلك مع نص قانون فيجب حينها الالتزام ببقية القواعد المنصوص عليها. وقد تضمنت هذه القواعد ثلاثة أجزاء هي كالتالي :

- **المبادئ الأخلاقية** : ينبغي على المحاسب المهني الالتزام بالمبادئ الأساسية التالية :
- **النزاهة** : بمعنى أن يكون أميناً وصادقاً في جميع العلاقات المهنية والتجارية
- **الموضوعية** : بمعنى أن لا يسمح بالتحيز أو تضارب المصالح بالتأثير على الأحكام المهنية
- **الكفاءة المهنية والعناية اللازمة** : بمعنى أن يحافظ على المعرفة والمعارف المهنية بالمستوى المطلوب لضمان قيامه بالخدمات المهنية بكفاءة مبنية على التطورات الحالية في الممارسات والتشريعات والأساليب وأن يؤدي مهامه بكل اجتهاد وعناية وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها .

(٢٢) دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين ، ٢٠١٢ ، مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولي للمحاسبين ، ص٩

- السرية : بمعنى أن يحترم سرية المعلومات التي يحصل عليها نتيجة العلاقات المهنية وأن لا يُفصح عن أي منها لأطراف ثالثة دون تفويض صحيح ومحدد إلا إذا كان هناك واجب قانوني بالإفصاح عنها
- السلوك المهني : أن يلتزم بالقوانين والأنظمة ذات الصلة ويتجنب أي عمل يسيء لسمعة المهنة.

#### يلاحظ مما سبق أعلاه :

- أن هذه المبادئ تنطبق على المحاسبين المهنيين كافة بما فيهم المحاسبين المزاولين لمهنة التدقيق .
- أن هذه المبادئ أقرب ما تكون للصفات الشخصية منها للقواعد والأحكام الأخلاقية .
- أن هذه المبادئ ليس كافية للحد من الممارسات السلبية مثل المحاسبة الإبداعية .
- أن هذه المبادئ غير قابلة للقياس ، وغير قابلة للإلزام فهي أقرب إلى المثالية في شكل مصطلحات فلسفية مطاطة لا يُمكن الاعتماد عليها كقواعد أخلاقية لضبط سلوكيات المزاولين لمهنة المحاسبة
- المحاسبون المهنيون في الممارسات العامة: ويتعلق هذا الجزء بالقواعد السلوكية والأخلاقية الخاصة بمهنة التدقيق ، ويُلاحظ أنها أكثر عمقاً من الجزء الأول وتناولت حالات عملية في مهنة التدقيق وقدمت الإرشادات اللازمة والتصرفات المفترض القيام بها في الحالات التالية :

- التعيين المهني
- تضارب المصالح
- الأتعاب والأنواع الأخرى من الأجور
- تسويق الخدمات المهنية
- الهدايا والضيافة
- الوصاية على أصول العملاء
- الموضوعية
- الاستقلالية

**المحاسبون المهنيون في قطاع الأعمال:** ويقدم مجموعة من القواعد الأخلاقية التي تنظم سلوك المحاسب المهني ( المدقق ) في الحالات التي يكون فيها موظفاً أو شريكاً أو يعمل لصالح أحد أرباب العمل، حيث لا ينبغي أن في أيه أعمال أو نشاط يضاعف أو يمكن أن يؤثر على نزاهة المهنة أو موضوعيتها أو سمعتها، ويشمل هذا الجزء على مجموعة من القواعد التي تناولت الحالات التالية :

- التضارب في الولاء
- تحضير المعلومات وإعداد التقارير
- المصالح المالية
- المغريات
- العمل وفق خبرة كافية

### المبحث الخامس: التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات

مجتمع البحث :

- الجامعات الحكومية والخاصة في صنعاء بالجمهورية اليمنية
- مكاتب التدقيق في صنعاء بالجمهورية اليمنية
- منشآت القطاع الخاص والعام والمختلط

عينة البحث :

- موظفي مكاتب التدقيق في صنعاء
  - أعضاء هيئة التدريس في قسم المحاسبة في الجامعات الحكومية والخاصة في صنعاء
  - موظفي الحسابات في القطاع الخاص والعام والمختلط
- وقد تم تصميم استمارة الاستبانة من أربعة محاور :
- المحور الأول ويتمثل في الجانب العلمي.
  - المحور الثاني ويتمثل في الجانب العملي.
  - المحور الثالث ويتمثل في الجانب الأخلاقي .
  - المحور الرابع ويتمثل بعض الأمثلة عن المحاسبة الابتكارية.

وقد تم تصميم استمارة الاستبيان لمعرفة مدى مساهمة العوامل السابقة ( العلمي، العملي، الأخلاقي ) في ظهور مفهوم المحاسبة الابتكارية . علماً بأنه قد تم توزيع عدد ١٥٠ نسخة وكان العائد منها ١٣٠ نسخة

م	الفقرات	بشدة موافق	موافق	محايد	لا موافق	بشدة لا موافق
<b>المحور الأول : الجانب العلمي</b>						
١	المنهج الدراسي الموجود حالياً تُدرس فيه كل المواد المحاسبية باللغة العربية					
٢	المنهج الدراسي الموجود حالياً يتضمن مقررات تدريبية في سوق العمل					
٣	المنهج الدراسي الموجود حالياً يتضمن تعريف بمفهوم الحوكمة و إدارة المخاطر					
٤	المنهج الدراسي الموجود حالياً يؤهل الطالب للتعامل مع البرامج المحاسبية					
٥	المنهج الدراسي الموجود حالياً يعتمد على الحالات العملية في الحياة العامة					
٦	النظام التعليمي الموجود حالياً يُمكن الطالب من مواصلة الدراسات العليا					
٧	المكتبة الجامعية تتضمن الدوريات والدراسات الجامعية والمراجع الحديثة.					
٨	المنهج الدراسي الموجود حالياً يتضمن مفردات عن معايير المحاسبة الدولية.					
٩	المنهج الدراسي الموجود حالياً يتضمن مفردات عن الثغرات الموجودة في العمل المحاسبي					
١٠	يتم تحديث الكتب والمراجع والخطط الدراسية لقسم المحاسبة كل أربع سنوات					
<b>المحور الثاني : الجانب العملي</b>						
١١	تقوم الإدارة العليا باختيار وإقرار السياسات المحاسبية دون العودة للمدير المالي					
١٢	يقوم المحاسب بالمفاضلة بين البدائل المحاسبية استناداً إلى قواعد و أسس علمية					
١٣	يقوم المراجع الداخلي بعمل تقييم سنوي للمعالجات					

				المحاسبية المتبعة في المنشأة	
				يتم تطبيق السياسات المحاسبية بثبات من سنة لأخرى دون تغييرها إلا للضرورة	١٤
				يملك المحاسب الحالي للشركة خبرة طويلة رغم أنه لم يُكمل دراسته الجامعية	١٥
				يناقش المدير المالي مع موظفي الحسابات أي تحديثات في المعايير المحاسبية	١٦
				يقوم المحاسب بتسجيل العمليات المالية في دفتر اليومية وإعداد يومية الصندوق	١٧
				يقوم المحاسب بالتسجيل في اليومية العامة وترحيل الحسابات إلى الأستاذ العام	١٨
				يتم إرفاق النسخ الأصلية للمستندات المؤيدة للقيود المحاسبية	١٩
				يقوم المحاسب بمتابعة تحصيل الديون من العملاء	٢٠
<b>المحور الثالث : الجانب الأخلاقي</b>					
				يتضمن برنامج بكالوريوس المحاسبة الحالي مفردات عن أخلاقيات مهنة المحاسبة	٢١
				السيرة المهنية لمحاسب الشركة خالية من أي حكم قضائي صدر بحقه سابقاً	٢٢
				عمل محاسب الشركة الحالي سابقاً في قسم الحسابات لدى شركة منافسة	٢٣
				يعمل محاسب الشركة بدوام جزئي لدى شركة أخرى تمارس نشاط مختلف	٢٤
				المحاسب المالي للشركة حاصل على رخصة مزاول مهنة المحاسبة	٢٥
				يتواصل المدير العام أحياناً مع المحاسب مباشرة دون المرور بالمدير المالي	٢٦
				قام المدير العام بتوظيف أحد أقاربه محاسباً لدى الشركة	٢٧
				يملك المدير المالي وديعة في البنك الذي تتعامل معه الشركة	٢٨
				المحاسب الحالي على خلاف شخصي مع بعض عملاء الشركة	٢٩



٣٠	يتلقى المدير المالي هدايا من بعض عملاء الشركة
<b>المحور الرابع : المحاسبة الابتكارية</b>	
٣١	يتم الاعتراف بالإيراد المقبوض قبل (تسليم البضاعة / تأدية الخدمة )
٣٢	يتم الاعتراف بالمكاسب الناشئة عن مبادلة أصل بأصل آخر مشابه
٣٣	تُعالج الأحداث التي ظهرت مؤخراً بعد إعداد الميزانية ضمن أحداث السنة التالية
٣٤	تُعالج بضاعة الأمانة للغير ضمن مخزون المنشأة عند تقييم مخزون نهاية الفترة
٣٥	تُضاف فوائد القرض لقيمة الأصول الثابتة التي تم شراؤها بقرض بنكي
٣٦	يتم تكوين (مخصص ديون مشكوك فيها) بالاعتماد على مخصص العام الماضي فقط
٣٧	تُعالج الأخطاء المحاسبية للسنة السابقة (كـمصرفات/إيرادات) سنوات سابقة
٣٨	تُضاف إيرادات خدمات ما بعد البيع إلى القيمة الإجمالية للمبيعات
٣٩	تظهر الأصول الثابتة بتكلفتها التاريخية رغم (الارتضاع / الانخفاض) الجوهرية في قيمها
٤٠	يتم إثبات الآثار الناجمة عن تغيير طريقة الاستهلاك ضمن المصاريف التشغيلية

المحور	الفقرة	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		الاجمالي
		النسب	التكرار	النسب	التكرار	النسب	التكرار	النسب	التكرار	النسب	التكرار	
المحور الأول	1	42	32.3%	60	46.2%	19	14.6%	5	3.8%	4	3.1%	130
	2	11	8.5%	24	18.5%	16	12.3%	66	50.8%	13	10%	130
	3	15	11.5%	30	23.1%	26	20%	52	40%	7	5.4%	130
	4	15	7.7%	35	26.9%	20	15.4%	58	44.6%	7	5.4%	130
	5	10	7.7%	36	27.7%	24	18.5%	51	39.2%	9	6.9%	130
	6	8	6.2%	35	26.9%	17	13.1%	54	41.5%	16	12.3%	130
	7	16	12.3%	27	20.8%	24	18.5%	56	43.1%	7	5.4%	130
	8	19	14.6%	46	35.4%	35	26.9%	18	13.8%	12	9.2%	130
	9	10	7.7%	22	16.9%	26	20%	55	42.3%	17	13.1%	130
	10	13	10%	31	23.8%	36	27.7%	26	20%	24	18.5%	130

100%	130	3.1%	4	37.7%	49	15.4%	20	30.8%	40	13.1%	17	11	المحور الثاني
100%	130	5.4%	7	39.2%	51	20%	26	21.5%	28	13.8%	18	12	
100%	130	12.3%	16	38.5%	50	17.7%	23	22.3%	29	9.2%	12	13	
100%	130	7.7%	10	17.7%	23	33.1%	43	23.1%	30	18.5%	24	14	
100%	130	6.9%	9	16.9%	22	33.8%	44	26.2%	34	16.2%	21	15	
100%	130	9.2%	12	43.1%	56	20.8%	26	20%	26	6.9%	9	16	
100%	130	1.5%	2	4.6%	6	11.5%	15	66.9%	87	15.4%	20	17	
100%	130	3.1%	4	10%	13	19.2%	25	55.4%	72	12.3%	16	18	
100%	130	4.6%	6	2.3%	3	13.1%	17	63.1%	82	16.9%	22	19	
100%	130	4.6%	6	3.8%	5	25.4%	33	51.5%	67	14.6%	22	20	
100%	130	10.8%	14	34.6%	45	9.2%	12	24.6%	32	20.8%	27	21	
100%	130	10.8%	14	8.5%	11	33.1%	43	23.1%	30	24.6%	32	22	
100%	130	9.2%	12	14.6%	19	33.1%	43	25.4%	33	17.7%	23	23	
100%	130	12.3%	16	14.6%	19	38.5%	50	24.6%	32	10%	13	24	
100%	130	14.6%	19	40.8%	53	16.9%	22	18.5%	24	9.2%	12	25	
100%	130	3.8%	5	16.2%	21	17.7%	23	50%	65	12.3%	16	26	
100%	130	4.6%	6	9.2%	12	23.8%	31	49.2%	64	13.1%	17	27	
100%	130	6.2%	8	4.6%	6	24.6%	32	48.5%	63	16.2%	21	28	
100%	130	8.5%	11	8.5%	11	26.9%	35	50%	65	6.2%	8	29	
100%	130	3.1%	4	13.8%	18	23.1%	30	47.7%	62	12.3%	16	30	
100%	130	3.8%	5	9.2%	12	14.6%	19	55.4%	72	16.9%	22	31	
100%	130	6.2%	8	9.2%	12	19.2%	25	55.4%	72	10%	13	32	
100%	130	7.7%	10	10%	13	27.7%	36	33.8%	44	20.8%	27	33	
100%	130	6.2%	8	13.1%	17	20.8%	27	46.9%	61	13.1%	17	34	
100%	130	6.9%	9	10%	13	18.5%	24	53.8%	70	10.8%	14	35	
100%	130	6.9%	9	16.9%	22	36.9%	48	23.8%	31	15.4%	20	36	
100%	130	5.4%	7	6.9%	9	22.3%	29	50.8%	66	14.6%	19	37	
100%	130	3.8%	5	16.9%	22	17.7%	23	47.7%	62	13.8%	18	38	
100%	130	3.1%	4	6.9%	9	23.8%	31	56.9%	74	9.2%	12	39	
100%	130	5.4%	7	17.7%	23	37.7%	49	23.8%	31	15.4%	20	40	

## الفرضية الأولى:

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة التعليم المحاسبي والمحاسبة الإبداعية

متوسط المحور الرابع	متوسط المحور الأول			
-0.207(*)	1.000	Correlation Coefficient	متوسط المحور الأول	Spearman's rho
.018	.	Sig. (2-tailed)		
130	130	N		
1.000	-.207(*)	Correlation Coefficient	متوسط المحور الرابع	
.	.018	Sig. (2-tailed)		
130	130	N		

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن قيمة ارتباط سبيرمان تساوي ٠.٢٠٧ ومن قيمة مستوى الدلالة التي تساوي ٠.٠١٨ والتي هي اقل من ٥% وهذا يعني القبول بالفرضية بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة التعليم المحاسبي والمحاسبة الإبداعية ونوعها عكسية نتيجة الإشارة السالبة لمعامل سبيرمان

الفرضية الثانية :

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الممارسات المحاسبية والمحاسبة الإبداعية

متوسط المحور الرابع	متوسط المحور الثاني			
.026	1.000	Correlation Coefficient	متوسط المحور الثاني	Spearman's rho
.386	.	Sig. (1-tailed)		
130	130	N		
1.000	.026	Correlation Coefficient	متوسط المحور الرابع	
.	.386	Sig. (1-tailed)		
130	130	N		

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن قيمة ارتباط سبيرمان تساوي ٠.٠٢٦ ومن قيمة مستوى الدلالة التي تساوي ٠.٣٨٦ والتي هي اكبر من ٥٪ وهذا يعني عدم القبول بالفرضية.

الفرضية الثالثة :

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيقات أخلاقيات المهنة والمحاسبة الإبداعية

متوسط المحور الرابع	متوسط المحور الثالث			
-.423(**)	1.000	Correlation Coefficient	متوسط المحور الثالث	Spearman's rho
.000	.	Sig. (2-tailed)		
130	130	N		
1.000	-.423(**)	Correlation Coefficient	متوسط المحور الرابع	
.	.000	Sig. (2-tailed)		
130	130	N		

من خلال الجدول يتضح أن قيمة ارتباط سبيرمان تساوي (-٠.٤٢٣) ومعامل الدلالة (٠٠٠-) وهذا يؤدي إلى قبول الفرضية بوجود علاقة عكسية نتيجة الإشارة السالبة لمعامل سبيرمان.

**النتائج والتوصيات:**

- التالي أهم النتائج التي توصل إليها الباحثان بالاستناد إلى الدراسة الميدانية :
- وجود قصور فيما يخص المقررات التدريبية في سوق العمل وانعدام الوعي بأهمية الجانب التدريبي لطالب المحاسبة بالإضافة إلى وجود قصور فيما يخص التعامل مع البرامج المحاسبية ويتم تدريس البرامج المحاسبية بشكل طوعي وليس ضمن الخطة الدراسية لتخصص المحاسبة.
  - النظام الجامعي في القطاع الحكومي لا يُتيح الفرصة لمواصلة الدراسات العليا لتخصص المحاسبة، وفي القطاع الخاص هناك عدد قليل من الجامعات الخاصة التي قامت بفتح برنامج الماجستير، وبحسب النتائج فلا يوجد أماكن لتحضير الدكتوراه في المحاسبة في الجامعات الحكومية والخاصة على حد سواء .
  - المنهج الدراسي الحالي لا يتضمن مفردات عن القضايا المثارة حول المعايير الدولية للمحاسبة مثل (التوفيق بين المعايير المحاسبية، توحيد المعايير المحاسبية ، تدويل المعايير المحاسبية، الثغرات الموجودة في العمل في العمل المحاسبي، ... ) ، علماً مقرر دراسي للمعايير الدولية للمحاسبة وإنما يتم تدريسها ضمن مادة محاسبة دولية.
  - المنهج الدراسي الموجود حالياً لا يتضمن مقررات عن أخلاقيات مهنة المحاسبة، وإنما هناك نبذة مختصرة عن أخلاقيات مهنة المراجعة، علماً بأن هذا القصور عالمي وليس محلي فقط، فإلى الآن على حد علم الباحثين لا يوجد معايير لأخلاقيات مهنة المحاسبة أسوة بالمعايير الدولية لأخلاقيات مهنة المراجعة .
  - المحاسب المالي لا يحصل على رخصة لمزاولة المهنة أسوة بمدقق الحسابات، وهذا يعني ضمناً عدم وجود قواعد ولوائح خاصة بمهنة المحاسبة كما هو الحال ببقية المهن .
  - فيما يخص موضوع الدراسة (المحاسبة الإبداعية)، فمما لا شك فيه أن عدم وجود قواعد إلزامية تنظم سلوكيات وأخلاقيات المنتسبين لمهنة المحاسبة وتنظم اختيارهم للبدائل المحاسبية قد ساهم بشكل كبير مع عوامل أخرى في ظهور مفهوم المحاسبة الإبداعية.

- إن عدم وجود قواعد واضحة للسلوك المهني لمزاولي مهنة المحاسبة يعني فيما يعنيه أن المحاسبة ستكون عرضة لتدخل المستويات العليا للإدارة في العمل المحاسبي مما يترتب عليه قيام الإدارة بفرض الأساليب والمعالجات وتوجيه العمل المحاسبي بما يخدم مصالحها بغض النظر عن مدى عدالة المعلومات المحاسبية.
- وبناء على النتائج التي خلُصت إليها الدراسة فالتالي أهم التوصيات التي يقدمها الباحثان :
- الشروع في تبني المعايير الدولية للتعليم المحاسبي (IESs) والزام الجامعات في القطاعين الحكومي والخاص بتطبيقها والأشراف على ذلك من قبل الجهات الحكومية والمضي قدماً في الإجراءات اللازمة لذلك مثل تحديث المناهج الدراسية والتواصل المستمر مع لجنة وضع المعايير الدولية للتعليم المحاسبية
- تبني الوسائل التدريسية الحديثة بما في ذلك التركيز على التدريب العملي والحالات العملية والدراسات المحاسبية باستخدام الحاسوب، والتركيز على تحديث المناهج الدراسية بشكل دوري ومواكبة كل جديد والاهتمام بتوفير المراجع والدوريات المحاسبية الحديثة.
- تفعيل دور جمعية المحاسبين اليمانيين ووضع لوائح وقواعد تنظم عمل مهنة المحاسب المالي أسوة بعمل مدقق الحسابات ، ومنح رخصة لمزاولة المهنة للمنتمين لمهنة المحاسبة وتفعيل الدور الرقابي للجمعية وتطبيق العقوبات اللازمة في حال التجاوزات .
- مواكبة التحديثات على المعايير الدولية للمحاسبة والتواصل المستمر مع المجالس العالمية لإصدار المعايير المحاسبية (ISBC , IFAC) والعمل على التقليل من البدائل المحاسبية ووضع أسس علمية يُعتمد عليها عند الاختيار من بين هذه البدائل.
- على المستوى العالمي يجب التعجيل في تشريع قواعد لسلوكيات وأخلاقيات المهنة لمهنة المحاسبة أسوة بمهنة المراجعة، وتعميم هذه القواعد على مستوى الدول، ومتابعة جدية تطبيقها والالتزام بها.
- ضرورة تضمين مفردات عن (الثغرات في العمل المحاسبي وقواعد أخلاقيات المهنة) في المناهج الدراسية لتخصص المحاسبة .

- ضرورة استحداث برامج الدراسات العليا في الجامعات الحكومية والخاصة ومتابعة استيفاء الجامعات لمتطلبات برامج الماجستير والدكتوراه من حيث الخطة الدراسية والكادر التدريسي وغيرها من المتطلبات اللازم توافرها لبرامج الدراسات العليا، والتنسيق مع اللجنة الدولية لإصدار المعايير الدولية للتعليم المحاسبي في هذا الخصوص.
- رفع الوعي المحاسبي من خلال عمل الندوات عن القضايا المحاسبية المعاصرة وتسهيل الاشتراك في الدورات المحاسبية العالمية والعربية والتأكيد على أهمية مواكبة المنشآت لكل جديد في المعايير المحاسبية وتعريف موظفي قسم المحاسبة بالتحديثات على المعايير المحاسبية.

### المراجع والدراسات :

#### المراجع :

- (١) (الأرياني ، حجر )، ٢٠٠٨، الأصول النظرية والعملية للمحاسبة ، الأمين للنشر، صنعاء ، اليمن
- (٢) (شريم، بركات )، ٢٠٠٨، أصول مراجعة الحسابات، الأمين للنشر، صنعاء، اليمن
- (٣) (الريبيدي، شريم)، ٢٠٠٨، أصول المحاسبة المالية، الأمين للنشر، صنعاء، اليمن
- (٤) كيسو، ٢٠٠٩، المحاسبة المتوسطة ، ترجمة احمد حجاج، دار المريخ للنشر، السعودية
- (٥) رضوان، ٢٠٠٩، مدخل النظرية المحاسبية ، دار وائل للنشر ، عمان ، الأردن
- (٦) رضوان، ٢٠٠٩، النموذج المحاسبي المعاصر ، دار وائل للنشر ، عمان ، الأردن
- (٧) أرينز، ٢٠٠٩، المراجعة مدخل متكامل ، ترجمة محمد الديسطي ، دار المريخ، السعودية
- (٨) الصبح ، ٢٠٠٩ ، المحاسبة الدولية ، الأمين للنشر ، صنعاء ، اليمن

- ٩) مطر ، ٢٠١٠ ، مبادئ المحاسبة المالية ، دار وائل للنشر ، عمان ، الأردن
- ١٠) مطر وآخرون ، ٢٠١٠ ، التأسيس النظري للممارسات المحاسبية ، وائل للنشر ، عمان ، الأردن
- ١١) أبو نصار ، ٢٠١٠ ، مبادئ المحاسب المالية ، دار وائل للنشر ، عمان ، الأردن
- ١٢) حماد ، ٢٠١١ ، المحاسبة الابتكارية ، الدار الجامعية ، القاهرة ، مصر
- ١٣) نور ، ٢٠١١ ، المحاسبة المتوسطة ، دار المسيرة ، عمان ، الأردن
- ١٤) المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ، ٢٠١١ ، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، عمان ، الأردن
- ١٥) المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ، ٢٠١١ ، وايلى ، ترجمة عباس ميرزا ، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، عمان ، الأردن
- ١٦) دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين ، ٢٠١٢ ، مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولي للمحاسبين
- ١٧) أبو نصار ، ٢٠١٣ ، المحاسبة المالية المتقدمة ، دار وائل للنشر ، عمان ، الأردن
- ١٨) أبو نصار ، ٢٠١٤ ، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية ، دار وائل للنشر ، عمان ، الأردن
- الدراسات العربية :**
- ١) تيجاني ، ٢٠٠٥ ، موقف المنهج المعياري والمنهج الإيجابي من تعدد بدئل القياس المحاسبية ، سطيف
- ٢) أرديني ، ٢٠٠٧ ، التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق ، جامعة الموصل ، العراق
- ٣) المعتاز ، ٢٠٠٨ ، أخلاقيات مهنة المراجعة والمتعاملين معها ، جامعة أم القرى ، السعودية
- ٤) ليندا الحلبي ، ٢٠٠٩ ، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية ، رسالة ماجستير ، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا ، عمان ، الأردن

- (٥) القطيش ، الصويفي ، ٢٠٠٩ ، أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان ، جامعة الإسراء ، عمان ، الأردن
- (٦) ميسون ، ٢٠١٠ ، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية ، رسالة ماجستير ، جامعة الملك عبد العزيز ، جدة ، السعودية
- (٧) بوفارس ، ٢٠١٣ ، التعليم المحاسبي المهني الواقع وسبل التطوير ، ليبيا
- (٨) الفكي ، ٢٠١٤ ، تصور مقترح لتطبيق معايير التعلم المحاسبي ودورها في ضبط جودة مناهج المحاسبة في الجامعات السعودية ، جامعة شقراء ، المملكة العربية السعودية
- (٩) خداش وآخرون ، ٢٠١٤ ، دور التعليم المحاسبي في ترسيخ الممارسات الأخلاقية لمهنة المحاسبة والتدقيق والحد من الفساد ، دراسة تطبيقية على الجامعات الاردنية ، عمان ، الأردن

#### مواقع إنترنت :

- (١) مدونة وليد الجبالي ، [www.walidsamir7.blogspot.com](http://www.walidsamir7.blogspot.com)
- (٢) مجلة المدير المالي ، [www.fmalaa.wordpress.com](http://www.fmalaa.wordpress.com)
- (٣) [www.ifac.com](http://www.ifac.com)
- (٤) [www.willey.com](http://www.willey.com)