



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: مالية ومحاسبية

تخصص: محاسبة وتدقيق



أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على

موثوقية البيانات المالية

تحت إشراف الدكتور :

لعيدي مهاوات

إعداد الطلبة :

بشيري جمال

شقوري يوسف

لجنة المناقشة

رئيسا	أستاذ محاضر ب بجامعة حمه لخضر الوادي	د.مصطفى عمار
مشرفا ومقررا	أستاذ محاضر أ بجامعة حمه لخضر الوادي	د.لعيدي مهاوات
ممتحنا	أستاذ محاضر ب بجامعة حمه لخضر الوادي	د.مرغني وليد

السنة الجامعية : 2017-2018

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

## إهداء

الحمد لله الذي أنعم علي بنعمة الإسلام والعلم  
والصلاة والسلام على الحبيب المصطفى وبعد  
أهدي ثمرة عملي :

إلى الذي حثني دوماً على حب العلم والاجتهاد في طلبه، إلى أبي أطال الله في  
عمره وجعله دوماً مصباحاً ينير درب حياتي  
كما أهدي هذا العمل المتواضع

إلى التي دعمتني ووقفت بجاني في فرحي وحزني إلى أمي جعلها الله سندي وروحي  
التي أحيا بها

إلى دادة وخالاتي وعماتي

إلى كافة إخوتي : يونس و العايش و إبراهيم و الجنيدي

إلى كافة أخواتي : نجاة وعفاف وزهيرة

إلى كافة أصدقائي : أحمد وصهيب وشعيب وحسام

إلى كافة أقاربي وكل من يحمل لقب شقوري وعبادي

إلى كافة الطلبة المتخرجين لكلية العلوم الاقتصادية وخاصة دفعة محاسبة وتدقيق

**يوسف**

# الأهداء

أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع إلى أغلى جوهرة في الوجود ومنبع الحب والحنان .  
من عاشت لي ولم تعش لنفسها من أعطت من حياتها لأجل حياتي أُمي العزيزة .  
إلى من زرع في العزم والإرادة والحب والعمل من طرق كل أبواب العيش لأجلي أبي  
العزيز.

إلى إخوتي الأعمام كل واحد باسمه.

إلى زوجتي العزيزة وأبنائي الأعمام كل واحد باسمه.

إلى كل طلبة دفعة المحاسبة والتدقيق

**بشيري جمال**

# الشكر

الحمد لله الذي أعطى كل شيء خلقه ثم هدى، الحمد لله حمدا كثيرا طيبا مباركاً فيه على أن وفقنا في إتمام هذا العمل المتواضع .

— أتقدم بالشكر الجزيل والتقدير للأستاذ المشرف :مهوات لعبيدي على ما أجاد وأفاد به من نصائح وتوجيهات وعلى تواضعه وصبره وحرصه الدائم

في إتمام هذا العمل العلمي ،فجزاه الله عنا كل خير .

— كما نتقدم بخالص شكرنا وامتنانا إلى الأساتذة الكرام: بن خليفة بالقاسم و سالمي الدينوري وبنين بغداد، على إرشاداتهم وتوجيهاتهم السديدة ،وما قدموه لنا .

— كما لا يفوتنا أن نشكر كل من السيد عميد الكلية: عزة الأزهر والى كافة عمال معهد العلوم الاقتصادية والتسيير والتجارية وأخيرا نتوجه بالشكر والامتنان إلى كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد في إنجاح وتقديم هذا العمل المتواضع .

## فهرس المحتويات

III	إهداء
V	الشكر
IX	قائمة الجداول
X	قائمة الأشكال
XI	قائمة الملاحق
XII	قائمة الاختصارات
XIII	الملخص
أ	مقدمة

### الفصل الأول

#### الإطار النظري للدراسة

1	تمهيد
2	المبحث الأول: الأدبيات النظرية للمحاسبة الإبداعية والقوائم المالية
2	المطلب الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية
2	الفرع الأول: نشأة وتعريف المحاسبة الإبداعية ودوافعها
6	الفرع الثاني: صور المحاسبة الإبداعية وأهدافها
8	المطلب الثاني: البيانات المالية
8	الفرع الأول: مفهوم البيانات المالية وأنواعها
12	الفرع الثاني: أهداف وأهمية البيانات المالية
14	المطلب الثالث: علاقة المحاسبة الإبداعية بموثوقية البيانات المالية
15	الفرع الأول: المحاسبة الإبداعية كأداة لتلاعب بالبيانات المالية
20	الفرع الثاني: دور الإفصاح المحاسبي في تحقيق موثوقية البيانات المالية
20	المبحث الثاني: الأدبيات السابقة لموضوع الدراسة
21	المطلب الأول: الدراسات العربية
24	المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية

26	المطلب الثالث :مميزات الدراسة.....
27	خلاصة الفصل :.....
<b>الفصل الثاني: الميدانية الدراسة</b>	
29	تمهيد.....
30	المبحث الأول: الطريقة و الإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية.....
30	المطلب الأول: الطريقة المتبعة.....
32	المطلب الثاني: الأدوات و الإجراءات المتبعة.....
38	المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية، تفسيرها ومناقشتها.....
38	المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة الميدانية.....
47	المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة باستخدام اختبار T_Test.....
47	أولا-اختبار الفرضية الأولى.....
48	ثانيا-اختبار الفرضية الثانية.....
49	ثالثا-اختبار الفرضية الثالثة.....
51	خلاصة الفصل.....
53	الخاتمة.....
53	قائمة المصادر والمراجع.....
56	الملاحق.....

## قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
31	الإحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان.	(1)
33	مقياس ليكارت الخماسي	(2)
34	توزيع معامل ألفا كرونباخ ومعامل الصدق.	(3)
36	توزيع معامل الثبات طريقة التجزئة النصفية.	(4)
37	مقياس تحديد الأهمية للوسط الحسابي.	(5)
38	توزيع عينة الدراسة من ناحية المؤهل العلمي	(6)
39	توزيع عينة الدراسة من ناحية التخصص	(7)
40	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية.	(8)
41	توزيع عينة الدراسة حسب المهنة.	(9)
42	نتائج آراء عينة الدراسة حول أساليب التلاعب المستعملة في قائمة جدول حسابات النتائج وعلاقتها بموثوقية البيانات المالية.	(10)
44	نتائج آراء عينة الدراسة أساليب التلاعب المستعملة في قائمة الميزانية وعلاقتها بموثوقية البيانات المالية.	(11)
46	نتائج آراء عينة الدراسة حول أساليب التلاعب المستعملة في قائمة التدفقات النقدية وعلاقتها بموثوقية البيانات المالية.	(12)
48	يوضح اختبار " T " للعينة البسيطة المتعلقة بأساليب التلاعب المستعملة في قائمة جدول حسابات النتائج وعلاقتها بموثوقية البيانات المالية	(13)
49	يوضح اختبار " T " للعينة البسيطة المتعلقة بأساليب التلاعب المستعملة في قائمة الميزانية وعلاقتها بموثوقية البيانات المالية.	(14)
50	يوضح اختبار " T " للعينة البسيطة المتعلقة بأساليب التلاعب المستعملة في قائمة التدفقات النقدية وعلاقتها بموثوقية البيانات المالية	(15)

## قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
31	الإحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان	(1)
31	متغيرات الدراسة	(2)
34	توزيع معامل ثبات ألفا كرونباخ	(3)
35	توزيع معامل الصدق	(4)
38	يمثل عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي.	(5)
39	يمثل عينة الدراسة حسب التخصص.	(6)
41	يمثل عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية.	(7)
42	يمثل عينة الدراسة حسب المهنة.	(8)

## قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
61	استمارة الاستبيان	الملحق رقم (1)
66	أسماء الأساتذة محكمي استبيان الدراسة	الملحق رقم (2)
67	جداول إحصائية Spss	الملحق رقم (3)

قائمة الاختصارات

الاختصار	الدلالة	المعني باللغة العربية
AA	<b>Aggressive Accounting</b>	الحاسبة النفعية
IS	<b>Income Smoothing</b>	تلطيف صورة الدخل
ME	<b>Management Earning</b>	إدارة الدخل
FFR	<b>Fraudulent Financial Reporting</b>	التلاعب بالتقارير المالية
CAP	<b>Créative Accounting Practices</b>	ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية
FIFO	<b>First in First out</b>	الوارد أولاً صادر أولاً
FASB	<b>Financial Accounting Standards Board</b>	مجلس المعايير المحاسبية المالية
AICPA	<b>American Institute of Certified Public Accountants</b>	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الدوري

## الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة وإبراز أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية. فقصد تدعيم الجانب النظري من الدراسة قمنا باستعراض الأدبيات التي تناولت المفاهيم الأساسية للمحاسبة الإبداعية والبيانات المالية ، وفي الجانب التطبيقي تم الوقوف على أثر أساليبها ودرجة تأثيرها، ولتحقيق هذا الهدف تم اختيار عينة عشوائية شملت (50) مكتب محافظ حسابات معتمدين من طرف الدولة ومؤسسات اقتصادية ، ولقد اعتمدنا في تحليل البيانات على برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (spass) وبرنامج الجداول الإلكترونية.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها : وجود علاقات قوية بين أساليب التلاعب (المحاسبة الإبداعية) وبين أثرها على موثوقية القوائم المالية ، كما توصلت الدراسة إلى أن الإفصاح المحاسبي له دور كبير في تحقيق موثوقية وشفافية هذه القوائم المالية تتمثل في وضوح تلك المعلومات في القوائم المالية ، وكذا وجود ممارسات محاسبية تعسفية متاحة مما ينتج عنها بيانات غير صحيحة ومضللة تنعكس على قرارات الجهات التي تهتم بهذه البيانات .

**الكلمات الافتتاحية :** البيانات المالية . المحاسبة الإبداعية . الإفصاح المحاسبي

## Abstract :

This study aims to discover and show the creative accounting and its effects on the reliability of financial data . in order to support the theoretical side of the study , we presented the literature which deals with the basic concepts of the creative accounting and financial data . in the practical side we faced the degree of the styles' effects . in order to achieve this goal we chosen a random sample that included 50 offices of accounts' governor certified by the government and the economical institutions .in analysing data we used SPSS program and electronic tables program .

Through this study we reached a number of result :

- There is a strong relation between the styles of creative accounting and its effect on the reliability of the financial data .

- The disclosure of accounting have an important and a big role in achieving the reliability and transparency of financial statements which represented in the clarity of the information in the financial statements.

- The existence of available arbitrary accounting practices which resulted a wrong and shaded data that reflects on the dissigio,s of the sides that deals with this data.

-Key words : Financial data, Creative accounting , Disclosure of accounting

مقدمة

## أ. تمهيد :

لقد أصبح مفهوم المحاسبة الإبداعية محل تركيز واهتمام من قبل المحاسبين والمراجعين بشكل كبير خلال السنوات الأخيرة خاصة بعد أحداث انهيار شركة (انرون Enron) وغيرها من الشركات الرائدة، وتحميل شركة (آرثر أندرسون) بكونها الشركة المسؤولة على تدقيق حسابات شركة (انرون) جزء من مسؤولية انهيار الشركة واتهامها بالتلاعب بالبيانات المحاسبية للشركة مستغلة بعض المعالجات والسياسات المحاسبية التي تظهر البيانات المحاسبية بغير شكلها الحقيقي والصحيح، وعليه تم تسليط الضوء على مفهوم المحاسبة الإبداعية لأنها تكتسي أهمية بالغة في الوقت الراهن بسبب التطور التكنولوجي للمعلومات والاتصالات التي تمر به مختلف المنظمات أو المؤسسات الاقتصادية مهما كان شكلها ونشاطها وحجمها، وكذا انفتاحها على الأسواق العالمية، فضلا عن بروز الكثير من المشاكل والصعوبات التي تواجه هذه المؤسسات والتي تحتاج إلى حلول غير تقليدية أو غير روتينية ينبغي على المسير أو الإداري أو المحاسب إيجادها، ومن هنا أصبح من الضروري على المحاسب أو المسير المالي أو المراقب المالي مواكبة هذه المستجدات لمواجهة هذه المشاكل ومساعدة المؤسسة على اتخاذ القرارات الملائمة.

وبناء على ما تقدم يمكن صياغة إشكالية الدراسة على النحو التالي :

هل استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية يؤدي إلى عدم الموثوقية في القوائم المالية ؟

وتتفرع منها الأسئلة التالية :

1. هل يؤدي استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية إلى عدم الموثوقية في جدول حساب النتائج ؟
2. هل يؤدي استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية إلى عدم الموثوقية في حسابات الميزانية ؟
3. هل يؤدي استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية إلى عدم الموثوقية في قائمة التدفقات النقدية ؟

## ب. فرضيات البحث :

قصد الإمام بحوثيات الموضوع ومحاولة الإجابة على الأسئلة الفرعية قمنا بصياغة مجموعة من الفرضيات المبدئية حاولنا إثبات صحتها من خطئها وهي كالتالي :

- 1- توجد هناك علاقة ما بين أساليب المحاسبة الإبداعية وأثارها على موثوقية جدول حساب النتائج .
- 2- توجد هناك علاقة ما بين أساليب المحاسبة الإبداعية وأثارها على موثوقية حسابات الميزانية.
- 3- توجد هناك علاقة ما بين أساليب المحاسبة الإبداعية وأثارها على موثوقية قائمة التدفقات النقدية .

## ج. مبررات اختيار الموضوع :

لم يكن اختيارنا للموضوع وليد الصدفة وإنما نتيجة لعدة اعتبارات منها :

- 1- الميول الشخصي للبحث في مثل هذا النوع من المواضيع .
- 2- لأن الموضوع يعالج مشكلة تعتبر من أهم المشاكل التي عانت ولا تزال تعاني منها مهنة المحاسبة .
- 3- طبيعة تخصصنا في التدقيق و المحاسبة .

## د. أهمية البحث :

تتمثل أهمية البحث التعريف بالدور الذي قد تلعبه أساليب المحاسبة الإبداعية في تضليل البيانات المالية والتي تنعكس بدورها على قرارات الجهات التي اعتمدت هذه التقارير ، لذا فإن هذه الدراسة ستكشف عن الأساليب التي تستخدمها الإدارة في التلاعب في قوائمها المالية وفقاً لدرجة تأثيرها على مصداقية البيانات المالية مما يساعد أصحاب المصالح المشتركة على التعرف على ممارسات الإدارة في خداعهم من أجل اتخاذ التدابير اللازمة لمواجهتها

هـ . أهداف الدراسة : تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية :

- معرفة مدى مساهمة السلوك والإطار الأخلاقي للمحاسبين في ظهور المحاسبة الإبداعية .
- تحديد مدى تأثير المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية .
- استعراض أهم الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية ، وأثرها على موثوقية القوائم المالية .
- التعرف على الأسباب والدوافع التي أتاحت للإدارة التلاعب في القوائم المالية وأثرها في موثوقية البيانات القياس المحاسبي والبيانات المقدمة .

- بيان أهم الوسائل التي يمكن أن تستخدم في الحد أو التقليل من مظاهر التلاعب في القوائم المالية.

- بيان أهمية خاصة موثوقية البيانات المالية ودورها في اتخاذ القرارات .

و . حدود الدراسة : وتنقسم إلى حدود مكانية وحدود زمنية :

\_ الحدود المكانية : المؤسسات الاقتصادية + المحاسبين المعتمدين + محافظي الحسابات .

\_ الحدود الزمنية : ( جانفي \_ ماي ) 2018 م.

ي . منهج البحث والأدوات المستخدمة :

بهدف معالجة موضوع الدراسة استخدمنا المنهج الوصفي بالنسبة للجزء النظري من خلال استخلاصها من أهم الدراسات والكتب والمقالات العلمية، أما بالنسبة للجزء التطبيقي استخدمنا فيه المنهج التحليلي حيث تمت معالجته باستخدام استبيان تم استنتاج أسئلته حسب ما جاء في الجزء النظري للدراسة . وقد تم الاعتماد في تحليل الاستبيان على بعض برامج الاجتماعية الإحصائية spss . وكذا معالجة الجداول ms.excel.

ل . صعوبات البحث : ويمكن حصرها فيما يلي :

\_ قلة الدراسات الجزائرية المتخصصة في المحاسبة الإبداعية .

ع . تقسيمات البحث :

سعيًا منا للإجابة على إشكالية الدراسة وتحقيق أهدافها ، تناولنا الموضوع من خلال فصلين ، الفصل الأول متعلق بالإطار النظري للدراسة ، ويتضمن مبحثين المبحث الأول يتحدث عن الأدبيات النظرية للمحاسبة الإبداعية والقوائم المالية ، أما المبحث الثاني والذي كان تحت عنوان الأدبيات التطبيقية تم تطرق فيها للدراسات السابقة لنفس موضوع بحثنا الفصل الثاني متعلق بالدراسة الميدانية ويشتمل على مبحثين هو الآخر ، ففي المبحث الأول

نتناول الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية أما المبحث الثاني نتناول فيها النتائج الدراسة الميدانية تفسيرها ومناقشتها .

# الفصل الأول:

## الإطار النظري للدراسة

## تمهيد :

إن مفهوم المحاسبة الخلاقة أو الإبداعية أو التحويلية وإن بدا للبعض مفهوماً غريباً أو حديثاً ، إلا أنه في حقيقة الأمر ليس كذلك ، إن هذا المصطلح يثير العديد من التساؤلات عن طبيعة الإبداع عادة ما يرتبط هذا المصطلح بالجانب الإيجابي للمحاسبة الإبداعية وطبيعة الطرق والإجراءات والأساليب المحاسبية المستخدمة في التطبيقات المحاسبية .

ويمكن القول أن المحاسبة الإبداعية يطلق على بعض الإجراءات المحاسبية التي تسعى إليها إدارات الشركات سعياً وراء إحداث تحسين صوري (غير حقيقي) إما في ربحيتها أو في مركزها المالي وذلك عن طريق استغلال الثغرات المتواجدة في أساليب التدقيق الخارجي أو بالاستفادة من تعدد البدائل المتوفرة في السياسات المحاسبية التي تتيح المعايير المحاسبية من طرف المنشأة إتباعها في مجالات أساليب القياس والإفصاح المتبعة في إعداد القوائم المالية مما يؤثر سلباً على نوعية الأرقام التي تظهرها تلك القوائم سواء بالنسبة للأرباح أو بالنسبة للميزانية ، وعليه سنحاول من خلال هذا الفصل تحديد مفهوم المحاسبة الإبداعية وكذا أسبابها ودوافعها ، و الصور والأشكال التي تأخذها ومنهجية عملها ن بالإضافة إلى توضيح الطبيعة الأولية للقوائم المالية ضمن المبحث الأول ، أما المبحث الثاني نتناول من خلاله عرض أهم الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع دراستنا ، فيكون تقسيم الفصل بشكل التالي :

**المبحث الأول : الأدبيات النظرية للمحاسبة الإبداعية والقوائم المالية**

**المبحث الثاني : الأدبيات السابقة لموضوع الدراسة**

## المبحث الأول: الأدبيات النظرية للمحاسبة الإبداعية والقوائم المالية

لقد حظيت المحاسبة الإبداعية باهتمام كبير في أوساط مستخدمي القوائم المالية والباحثين ، كونها وسيلة للتلاعب والغش في تلك القوائم ، وإعطاء صورة غير حقيقية وغير صحيحة عن القوائم المالية ، وعلية سوف نحاول في هذا المبحث التطرق إلى بعض المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية في المطلب الأول ، وبعض المفاهيم المتعلقة بالقوائم المالية في المطلب الثاني ، أما المطلب الثالث حاولنا أن نبين تأثير أدوات وأساليب المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية ، وكذا دور الإفصاح في تحقيق شفافية تلك القوائم المالية .

### المطلب الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية

تهدف المحاسبة الإبداعية بصفة عامة ، إلى إتباع أي وكل الأساليب المستخدمة في التلاعب في أرقام القوائم المالية بما في ذلك الاختيار المتعمد وغير المتعمد والتطبيق المخادع وغير المخادع للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتقارير المالية الاحتياطية ، وأي خطوات تتخذ نحو إدارة الأرباح أو تخفيف تقلبات الدخل ، بما يؤدي إلى إظهار القوائم المالية للشركات حسب ما ترغبه الإدارة والذي يؤدي في النهاية إلى تحقيق مصالح فئة معينة على حساب مصالح الفئات الأخرى المرتبطة بالمنشأة ، وهكذا تتدرج المحاسبة الإبداعية ما بين ما يمكن أن يطلق عليها المحاسبة المحايدة (أي إتباع أفضل الطرق والسياسات المحاسبية التي توصي بها المعايير المحاسبية ) إلى الغش في التقارير المالية أو ما يمكن أن يطلق عليها التقارير الاحتياطية <sup>1</sup> .

### الفرع الأول: نشأة وتعريف المحاسبة الإبداعية ودوافعها

بسبب الظروف الاقتصادية التي عصفت باقتصاديات الدول المتقدمة والنامية والتي دفعت بشكل كبير إلى قيام إدارات الشركات والمنظمات بإتباع أساليب وفنون إبداعية تتمثل في تحميل البيانات المالية ، وعلية سوف نتطرق إلى نشأة وتعريف المحاسبة الإبداعية وكذا أهم دوافعها .

**أولاً : النشأة :** بدأ مصطلح المحاسبة الإبداعية في الظهور في فترة الثمانينات من القرن الماضي وذلك عندما كانت الشركات في أمريكا وروسيا وأغلب الدول الأوروبية تواجه صعوبات كبيرة في تحقيق الأرباح وذلك بسبب الركود الاقتصادي في تلك الفترة بقصد تحريف الدخل الحقيقي وممتلكات شركات الأعمال لتبدو حجم الأرباح أكبر من الواقع الفعلي ، وان أهم أهداف المحاسبة الإبداعية هو تقديم انطباع محدد مسبقاً للإدارة عن الأرباح وتحميل صورة الدخل ، وقد تمت الإشارة إلى مصطلح المحاسبة الإبداعية عندما لجئت الشركات إلى استغلال الثغرات الموجودة في الأساليب والبدائل المحاسبية المتوفرة لتحسين صورتها في أعين المستفيدين حتى وإن كان على حساب الحقيقة

<sup>1</sup> \_طارق عبد العال حماد ، المحاسبة الابتكارية ، أستاذ ورئيس قسم المحاسبة والمراجعة ، كلية التجارة ، جامعة عين الشمس ، الإسكندرية ، مصر ،

**ثانياً : تعريفها :** هنالك عدة تعاريف لمفهوم المحاسبة الإبداعية إلا أن جميعها تتفق على أنها عبارة عن ممارسات يقوم من خلالها القائمون على النشاط المحاسبي باستخدام معرفتهم بالقواعد والسياسات المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الوحدات المحاسبية أو التلاعب بها بقصد تحقيق أهداف محددة مسبقاً ، يتمثل الإبداع المحاسبي هنا في عملية تحويل القيم المحاسبية من صورتها العادلة إلى صورتها المرغوبة ، بحيث تعطي القيم الجديدة ميزة إيجابية للمنشأة دون المس بأبي من المبادئ والقواعد المحاسبية ، وخلال العقود الماضية أخذ المختصون في المحاسبة بدراسة هذه الظاهرة وقدموا خلال دراستهم وتحليلهم لهذه الظاهرة العديد من التعريفات تختلف باختلاف توجهات هؤلاء الباحثين ومن أبرزها<sup>1</sup> :

أ- هي تحويل الأرقام المالية المحاسبية من وضعها الحقيقي إلى الوضع الذي يفضله معدو تلك الأرقام من خلال الاستفادة من القوانين المتاحة أو التغافل عن بعضها أو الاثنين معا<sup>2</sup>.

ب- هي العملية التي يستخدم من خلالها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات منشآت الأعمال وبطريقة غير صحيحة<sup>3</sup>.

ج- المحاسبة الإبداعية هي إتباع بعض الحيل والأساليب المحاسبية لجعل الشركة المساهمة تبدو بشكل وصورة أفضل من الواقع ، سواء كان ذلك من حيث قوة مركزها المالي أو حجم أرباحها الصافية أو وضعها التنافسي والمالي والتشغيلي<sup>4</sup>.

د- المحاسبة الإبداعية هي عملية التلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال الأخذ بمزايا الغموض في القواعد واختيار ممارسات الإفصاح والقياس من بين هذه القواعد لتغيير القوائم المالية مما هي عليه لتصبح بالصورة التي يرغبها معدو هذه القوائم<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> \_ عبد الرزاق شحادة ، خالد راغب الخطيب ، قضايا محاسبية معاصرة ، جامعة حلب ، سوريا ، جامعة البترا ، الأردن ، 2017 ، ص ص : 84 . 86.

<sup>2</sup> \_ Naser ,K. and M. Pendlebury: 1992, A Note on the use of Creative Accounting, British Accounting Review 24, P 4 .

<sup>3</sup> \_ Amat. O. and Blake .J. The Ethics of Creative Accounting P 11 . 2009

<sup>4</sup> \_ لؤي بديع بطاينة ، المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية ، 16 ، <http://www.main.omandaily.om> 2010 ،

<sup>5</sup> \_ عجيلة محمد ، دور الإبداع المحاسبي والمحاسبين في تسيير واتخاذ القرار دراسة ميدانية ، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة البليدة ، الجزائر ، 2009 ، ص : 185.

المحاسبة الإبداعية يمكن النظر إليها من زاويتين: الأولى: إيجابية وتتمثل في إيجاد حلول وإجراءات محاسبية غير مألوفة تساعد على اتخاذ القرارات، أما الثانية في سلبية وتتمثل في إتباع الحيل وأساليب التغليف والتلاعب بالأرقام من أجل إظهار وضعية معينة تُخدم مصالح أطراف معينة أو إخفاء حقائق معينة<sup>1</sup>.

هـ- المحاسبة الإبداعية هي اختيار تطبيق المبادئ المحاسبية بطريقة نشطة ومتعمدة وبجهد يستهدف تحقيق نتائج مرغوبة، وتكون النتائج المرغوبة هي زيادة المكاسب عادة وسواء أكانت الممارسة المتبعة متفقة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أم لا، والممارسات المحاسبية الإبداعية تعتبر "تقارير مالية احتيالية" عند تعمد الغش من خلال نية وتديبر مسبق للتضليل بطريقة جوهرية بما يؤدي إلى دعوى إدارية أو مدنية أو جنائية<sup>2</sup>.

و- المحاسبة الإبداعية هي تصويراً لغير الحقيقة المحاسبية، واستخدام مجموعة من الأساليب التي تظهر غير الواقع الفعلي للشركات التي يعد التقرير المحاسبي عنها، وبذلك يكتسب التحايل أوضاعه، حيث يتم الوصول إلى أساليب وأدوات للخداع، ويتم استخدامها من أجل إظهار الأوضاع على حقيقتها، مما يؤدي إلى حدوث "صدمة" عند اكتشاف "الحقيقة" التي عملت المحاسبة الإبداعية على إخفائها، من أجل خداع المساهمين بها، وخداع الدولة، وخداع المهتمين بالشركة<sup>3</sup>.

**ثالثاً - أسبابها ودوافعها:** تعددت الأسباب والدوافع وراء استخدام أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية وأحد أهم الأسباب هو إظهار الوضع المالي للمؤسسة بشكل أفضل مما هو عليه<sup>4</sup>.

كما أن من الأسباب الرئيسية وراء ظهورها هو تضخيم الأرباح بهدف تمكين المدير وأعضاء مجلس الإدارة من التصرف في أسهمهم بأسعار مرتفعة، أو زيادة نصيب القائمين على الشركة من الأرباح أو ترغيب منشأة أخرى في شراء الشركة، وكذا تخفيض الأرباح بهدف شراء أسهم الشركة في سوق الأوراق المالية أو تكوين احتياطات سرية أو التهرب من الضرائب، وتدعيم وتقوية الميزانية على خلاف الحقيقة بهدف تسهيل الحصول على قروض وترغيب المستثمرين الجدد في الاستثمار في الشركة أو بيع الشركة بقيمة مرتفعة إذا ما تم البيع على أساس صافي قيمة الأصول التي تظهرها الميزانية<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> أنور أحمد الشراوى، المحاسبة الإبداعية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، الإسكندرية، مصر، 2017، ص 315.

<sup>2</sup> طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص: 87.

<sup>3</sup> محسن أحمد الحضيري، المحاسبة الإجرامية (كيفية التحايل واستخدام الأساليب المحاسبية من أجل الخداع)، دار إيتراك للطباعة والنشر، القاهرة، الطبعة الأولى، 2014، ص ص: 22، 27.

<sup>4</sup> ميسون بنت محمد علي الفري، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية، مذكرة ماجستير، قسما لمحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2010، ص: 08.

<sup>5</sup> إسماعيل الطاهر مفتاح الأحمر، سلوك تمهيد صافي الدخل في الشركات الليبية، رسالة ماجستير غير منشورة، طرابلس، أكاديمية الدراسات العليا، ليبيا، 2008، ص: 43.

أ- دوافعها :

ولعل أهم دوافع استخدام أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية تنحصر في النقاط التالية<sup>1</sup> :

- 1- التأثير الإيجابي على سمعة الشركة في السوق : بهدف تحسين القيم المالية المتعلقة بأداء شركات الأعمال؛
- 2- زيادة الاقتراض من البنوك : الأمر الذي سيؤثر إيجابياً في عملية اتخاذ القرار الائتماني بمنح قروض؛
- 3- تحسين الأداء المالي للشركة بهدف تحقيق مصالح شخصية : وذلك بتحسين قيم الشركات التي تقوم بإدارتها لعكس صورة إيجابية عن أدائها لغايات شخصية تتمثل في تحسين صورة هذه الإدارة أمام مجالس الإدارة.
- 4- التأثير على سعر سهم الشركة في الأسواق المالية: بهدف تعظيم القيم المالية ومن ثم تحسين أسهم تلك الشركات في الأسواق المالية لغايات التلاعب الضريبي: من خلال تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة النفقات بتخفيض هوامش الاقتطاع الضريبي المترتب عليه.

5\_ الغايات التصنيف المهني : للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني التي تجريها مؤسسات دولية متخصصة استناداً إلى مؤشرات ومعايير مالية تستخلص من البيانات المالية السنوية ونصف السنوية وربيع السنوية التي تعدها شركات الأعمال. لذلك تلجأ هذه الشركات إلى تحسين بعض قيمها المالية للحصول على تصنيف متقدم<sup>2</sup>.

ب- أسبابها :

وعلى الرغم من أن الجريمة غير مبررة ، إلا أن ضعف النفوس كثيراً ما يرتكبون جرائمهم تحت ضغوط شتى ، وهو ما يحتاج إلى ادراك أن الدافع نحو ارتكاب الجريمة هو السبب الحقيقي الذي ينهض وراء هذه الجريمة ، وبالتالي فإن الدافع يشكل السبب الرئيسي في ارتكاب الجرائم ، وهو الدافع المحرك لفوا عليها ، فضلاً عن كونه المسبب لها ، وذلك من خلال<sup>3</sup> :

- 1 \_ تحقيق كسب مادي والحصول على مزايا مادية ومعنوية كبيرة .
- 2 \_ تغطية حالات إخفاق شديد في الشركة .
- 3 \_ التعمية عن حالات العجز والضعف في مجلس إدارة الشركة .
- 4 \_ الوصول إلى مكانة محددة في سلم الأولويات التي يتم ترتيب بها الشركات ، ومجالس الإدارة..... الخ .

<sup>1</sup> \_ عماد الاغا، المحاسبة الإبداعية ، مجلة المال و الأعمال ، العدد 02 كلية العلوم التطبيقية ، جامعة الأزهر ، غزة 2012 ص ص : 19 .  
20.

<sup>2</sup> \_ ناظم شعلان جابر : أساليب المحاسبة الإبداعية و أثرها على موثوقية البيانات المالية .دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة العراقية .مجلة الغري للعلوم و الإدارة .العدد 32 . 2015 . ص:244.

<sup>3</sup> \_ محسن أحمد الخضيرى ، مرجع سبق ذكره ، ص ص : 49 . 50 .

- 5 \_ بيع الشركة بضمن مرتفع وجذب المستثمرين إلى شراء أسهمها .  
6 \_ إحداث قدر كبير من الاحترام والتقدير لمجلس إدارة الشركة .

### الفرع الثاني: صور المحاسبة الإبداعية وأهدافها

إن للمحاسبة الإبداعية صور وأشكال متعددة للتلاعب بي الحسابات قصد تجميل البيانات المالية وذلك لتحقيق أهداف محددة مرغوب فيها ، فيما يلي سوف نتطرق إلى أهم صور وأهداف المحاسبة الإبداعية .

**أولاً : صور المحاسبة الإبداعية :** تتعدد صور وأشكال وأنواع التلاعب بالحسابات وتباين تصنيفاتها تبعاً لرؤية دارسي هذه الظاهرة، وفيما يلي عرض لصور التلاعب بالحسابات وأشكالها:

أ- **المحاسبة النفعية:** هي الإصرار على اختيار وتطبيق أساليب محاسبة محددة لتحقيق أهداف مرغوبة منها تحقيق أرباح عالية، أكانت الممارسات المحاسبية المتبعة مستندة إلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أم لا<sup>1</sup>.  
ب- **إدارة الدخل :** هي التلاعب في الدخل كهدف الوصول إلى أو متنبأ فيه من قبل محلل مالي، أو ليكون متوافقاً مع مسارات محددة للعمل<sup>2</sup>.

و هي كذلك : التلاعب في الأرباح لتحقيق أهداف محددة بشكل مسبق من الإدارة<sup>3</sup>،

ج - **تلطيف صورة الدخل:** هو شكل من أشكال التلاعب في الدخل يتضمن نقل الدخل بين الفترات المتفاوتة المستوى وذلك بتخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل الجيد ونقلها إلى السنوات ذات الدخل السيئ. يعد من أشكال التلاعب التي تعتمد على حصتك تخفيض الأرباح المتزايدة في الدخل والاحتفاظ فيها بشكل مخصصات للفترات الزمنية ذات الدخل السيئ<sup>4</sup>.

د- **التلاعب بالتقارير المالية:** يعرف التلاعب بالتقارير المالية بأنه إظهار بيانات خاطئة بشكل متعمد أو حذف قيم معينة أو إخفائها في البيانات المالية، كهدف تضليل مستخدمي البيانات المالية، وهذا النوع من التلاعب يعتبر عملاً مخالفًا للقانون<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> \_ ليندا حسن نمر الحلبي ، 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، 2009، ص: 07 .

<sup>2</sup> \_ ميسون بنت محمد علي الفري ، مرجع سبق ذكره ، ص:12 .

<sup>3</sup> \_ إبراهيم العدي ، رنا الصقور : مدى تأثير الرقابة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح ، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات

العلمية سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد 36 ، العدد 3 ، 2014 ، ص: 391.

<sup>4</sup> \_ أمينة فدوي فريد .: دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات الإبداعية، أدارة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SPF

250 مجلة الجامعة . المجلد 01.العدد 16، جامعة باجي مختار . عنابة . الجزائر ، ص:252.

<sup>5</sup> \_ لطفي شعباني ، سمية تبة : المحاسبة من خلال المحاسبة الدولية و تأثيرها على القوائم المالية . الندوة العلوية الثالثة حول الإبداع الإداري

في العلم العربي . مركز البحث و تطوير الموارد البشرية . رماح . الأردن . ص:97.

هـ- ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية: تشير أدبيات المحاسبة إلى إن المحاسبة الإبداعية هي استخدام أو استعمال الممارسات المنحرفة عن الممارسات المحاسبية القياسية أو المعيارية أو المألوفة، وتتميز باستعمال الأساليب والممارسات الحديثة والمعقدة والمبتكرة للحصول على أرباح صورية عن طريق التلاعب في قيم المصروفات والإيرادات .

ثانياً - أهداف المحاسبة الإبداعية : تتعدد أهداف الإدارة لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لكن أهم هذه الأهداف ما يلي<sup>1</sup> :

أ- خداع المساهمين في الشركة وجعلهم يتخذون قرارات غير سليمة ، سواء بالاستمرار في عمليات المساهمة ، أو تصفية مراكزهم الحالية وبيع مساهماتهم .....وهي عملية ترتبط بأسواق التمويل ، والتي تتم فيها العمليات بشكل لحظي فوري .

ب- خداع المستثمرين الذين يرغبون في شراء الشركة ، ويقومون بتقديم عروض لشرائها ، وهي عملية تتصل بكم ونوع وجودة البيانات التي حصلوا عليها ، والتي أصبحت في محل شك يتنازل كل من :

1 \_ حقيقتها

2 \_ مصداقيتها

3 \_ فاعليتها

ج- خداع الدائنين للشركة بإظهار المركز المالي للشركة بشكل أفضل وإن الشركة قادرة على الوفاء بالتزاماتها الحالية والمستقبلية ، وهو ما يؤدي إلى منحها مزيد من القروض والديون التي لن تستطيع هذه الشركة الوفاء بها مستقبلاً ، خاصة أن أي تعديلات في أسواق المال سوف تؤدي إلى نتائج غير متوقعة على الشركة المدينة .

د- خداع الدولة ، وبصفة خاصة في الحصول من الشركة على بعض الحقوق السيادية خاصة الضرائب ، وبالتالي تعرض مجتمع الشركات هزة عنيفة قد تستوجب قيام الدولة بمساندة هذه الشركات بدلا من حصولها على ضرائب منها .

هـ- خداع المهتمين ، وبصفة خاصة رجال الإعلام في النشر عن الشركة وعن أعمالها التي تقوم بها ، وعن مراكزها المالية التي تم إعدادها ، وبالتالي فقدان مصداقية الوسائل الإعلامية التي قامت بنشر هذه الأكاذيب .

<sup>1</sup> \_ محسن أحمد الخضيرى ، مرجع سبق ذكره ، ص ص : 33.32 .

## المطلب الثاني : البيانات المالية

النظام المحاسبي هو نظام معلومات هدفه تحويل البيانات المحاسبية المتمثلة في العمليات المالية إلى مخرجات متمثلة في القوائم المالية تقدم إلى مختلف المستخدمين بعد المعالجة المحاسبية المتمثلة في تسجيل وتبويب ثم تلخيص العمليات المالية بالاعتماد على مجموعة من المبادئ المحاسبية وباستخدام إجراءات وسجلات وغيرها، وتعتبر البيانات المالية وسائط تحمل معلومات مالية التي ينتجها النظام المحاسبي إلى مختلف مستخدمي المعلومات المحاسبية الداخليين والخارجيين<sup>1</sup>.

### الفرع الأول : مفهوم البيانات المالية وأنواعها

تعتبر البيانات المالية من أهم المعلومات التي تعكس صور الحقيقية للوضعية المالية للمنشأة، والتي يجب أن تتسم بالمصداقية والموثوقية، وعليه سوف نتطرق إلى مفهوم البيانات المالية وكذا أنواعها.

**أولاً : مفهوم البيانات المالية:** القوائم المالية أو البيانات المالية تكون نتيجة إجراء معالجة العديد من المعلومات الأعمال التبسيط والتلخيص والهيكلية، وهذه المعلومات يتم جمعها وتحليلها وتفسيرها وتلخيصها من خلال عملية تجميع تعرض في الكشوف المالية في شكل فصول ومجاميع، ويحدد مدى اتساع مبدأ الأهمية البالغة مدى اتساع عملية التجميع هذه، وكذلك مدى التوازن بين<sup>2</sup>:

1\_ المنافع الموفرة للمستعملين بواسطة انتشار إعلام مفصل،

2\_ التكاليف المحتملة سواء الإعداد ونشر هذه الإعلام لاستعماله،

و من منظور المعايير المحاسبية الدولية الصادرة في شأن القوائم المالية نستعرض ما يلي :

1- القوائم المالية، هي التي تهدف إلى تقديم بيانات ومعلومات تكون مفيدة للمستخدمين بشكل مضمون وصحيح لمساعدتهم في اتخاذ القرار، حيث يركز هذا التعريف على ضرورة اتسام القوائم المالية بالمصداقية و الموثوقية من حيث شكلها و مضمونها مما يتيح لمستخدميها استغلالها في اتخاذ القرارات بشكل دقيق.

2- القوائم المالية، هي التي تظهر الآثار المالية للعمليات و الأحداث الأخرى حيث تعمل على تجميعها و توزيعها على تصنيفات واسعة تبعا لخصائصها الاقتصادية، حيث يركز هذا التعريف على وجوب عمل مختلف القوائم المالية على تجميع ثم تصنيف حركة الأموال وفقا لمعايير اقتصادية محددة ليتسنى لمستخدميها تحديد الآثار الناشئة عن كل حركة.

<sup>1</sup> \_ بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية الطبعة 1، دار هومو، الجزائر، 2014، ص : 40.

<sup>2</sup> \_ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، بتاريخ 25 مارس 2009، ص: 22، 25.

3- القوائم المالية ، هي الوسائل التي بموجبها يتم تزويد الإدارة والأطراف المعنية بصورة مختصرة عن الأرباح و المركز المالي للمنشأة الاقتصادية ، وهنا نجد أن هذا التعريف يركز على أن القوائم المالية تشتمل جملة من الأدوات التي يمكن من خلالها إعطاء صورة مختصرة حول نشاط الشركة و وضعيتها المالية نستخلص من التعاريف السابقة أن :

القوائم المالية ، هي المرآة التي تعكس الصورة الحقيقية للوضع المالي للشركة ، شريطة أن تتميز هذه الصورة بالاختصار والدقة ، وهذا ما يميز مستخدميها اتخاذ القرارات المناسبة حول مستقبل الشركة و علاقتهم بها وذلك على كل المستويات، ويجب أن تضبط هذي القوائم تحت مسؤولية مسيري الكيان ويتم إصدارها خلال مهلة أقصاها ستة أشهر التالية تاريخ إقفال السنة المالية ، وتحدد فيها بوضوح كل مكونات القوائم المالية بطريقة دقيقة من :

1\_ تسمية الشركة ، الاسم التجاري ، رقم السجل التجاري

2\_ طبيعة القوائم المالية ( حسابات فردية أو حسابات مدمجة أو حسابات مركبة )

3 \_ تاريخ الإقفال

4 \_ عنوان مقر الشركة ، الشكل القانوني

5\_ العملة التي تقدم بها والمستوى المحبور ( والعملة هنا في القوائم المالية إجبارياً بالعملة الوطنية )

**ثانياً : أنواعها :** ومن أنواع القوائم المالية التي نصت عليها معايير المحاسبة على : قائمة المركز المالي ، قائمة الدخل ، قائمة التغييرات في حقوق الملكية ، وقائمة التدفقات النقدية ، وذلك ما سنجيزه فيما يلي :

#### أ- قائمة المركز المالي :

تتضمن العناصر المتعلقة بقياس المركز المالي للشركة، ألا وهي : الأصول ، الالتزامات ، حقوق الملكية، و تعرف هذه العناصر بما يلي<sup>1</sup> :

**1-الأصل:** و هو مورد تسيطر عليه المنشأة نتيجة لأحداث سابقة و من المتوقع أن ينجم عنه منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة.

**2-الالتزام:** وهو تعهد حالي على المنشأة عن أحداث سابقة و من المتوقع أن يتطلب سداده تدفقات خارجة من الموارد التي تملكها المنشأة و التي تنطوي على منافع اقتصادية .

**3- حق الملكية:** وهو حق أصحاب المنشأة المتبقي في الأصول بعد طرح كافة الالتزامات وتتسم قائمة المركز المالي العديد من المزايا من أهمهما:

<sup>1</sup> \_ رشا حمادة ، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، دمشق ، سوريا ،

- بيان المركز المالي للمنشأة في تاريخ إعداد الميزانية حيث تتضمن حقوق و التزامات المنشأة
- تقييم القدرة الائتمانية للمنشأة.
- التعرف على مدى مقدرة المنشأة على سداد التزاماتها المستحقة الدفع.
- التعرف على مدى قدرة المنشأة على التمويل الذاتي.
- القيام بعمليات التحليل المالي مثل تحليل درجة الرفع المالي أو النسب المتعلقة بالهيكل المالي و غيرها .
- بيان مدى التزام المنشأة بالقوانين و التشريعات المحلية و المعايير المحاسبية .
- معرفة سياسات المنشأة تجاه استثماراتها.

### ب- قائمة الدخل :

هي بيان ملخص للأعباء والمنتجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية ، ولا يؤخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب و تعرض قائمة الدخل نتائج أعمال المنشأة من ربح أو خسارة عن فترة مالية محددة، وتهدف إلى تزويد المهتمين بالقوائم المالية بما يمكنهم من معرفة الكفاءة الاقتصادية للوحدة وكذا المعلومات التي تساعد على التنبؤ بمقدار و توقيت و درجة عدم التأكد المصاحبة للتدفقات النقدية في المستقبل<sup>1</sup>. وتوضح قائمة الدخل نتيجة أعمال المؤسسة وهي تتضمن جميع بنود الإيرادات و المصاريف الخاصة بالمؤسسة. كما تهدف قائمة الدخل إلى<sup>2</sup>:

- 1- تزويد مستخدمي القوائم المالية بمعلومات تساعد في عملية التنبؤ و مقارنة و تقييم القوة الإرادية للمنشأة.
- 2- تقديم معلومات مفيدة للحكم على قدرة الإدارة في استغلال المنشأة بشكل فعال من أجل تحقيق الهدف الأساسي للمشروع ( تعظيم القوة الإرادية ) .
- 3- تحديد مقدار الضريبة المستحقة على المنشأة.
- 4- توفير معلومات حقيقية و تفسيرية بالنسبة للعمليات التشغيلية و الأحداث الاقتصادية الأخرى و التي تكون مفيدة في عملية التنبؤ والمقارنة و تقييم القوة الإرادية.
- 5- معرفة الملاك لنتائج استثماراتهم في المنشأة.

### ج - قائمة التغيرات في حقوق الملكية :

نصت معايير المحاسبة الدولية على وجوب إعداد الشركات لقائمة التغيرات في حقوق الملكية كقائمة مستقلة عن القوائم المالية الأخرى، وهي تتضمن تسوية لحقوق الملكية بين بداية الفترة و نهايتها ، إضافة إلى الأرباح و الخسائر التي تعتبر جزء من حقوق الملكية ولا تظهر في قائمة في قائمة الدخل،

<sup>1</sup> \_ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 19 ، بتاريخ 25 مارس 2009، ص: 25 . 26 ،

<sup>2</sup> \_ رشا حمادة : مرجع سبق ذكره، ص: 100 . 102.

كما يشكل جدول التغير في حقوق الملكية تحليلاً للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية<sup>1</sup>.

وتهدف هذه القائمة المالية إلى التعرف على:

- 1- مقدار حقوق الملكية و بنودها و أي تفصيلات أخرى عنها.
- 2- التغيرات التي تحدث لحقوق الملكية خلال الفترة.
- 3- بنود الأرباح والخسائر التي تم الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية ، مثل الأرباح و الخسائر المتعلقة ببيع الاستثمارات المتاحة للبيع.

#### د- قائمة التدفقات النقدية :

لقد حلت قائمة التدفقات النقدية محل قائمة التغيرات في المركز المالي لتزويد معلومات عن المقبوضات والمدفوعات النقدية للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة كهدف أساسي ، حيث ظهرت هذي القائمة في الو.م.أ عام 1978 بموجب المعيار المحاسبي رقم 95<sup>2</sup>، كما أصدر مجلس معايير المحاسبة البريطاني قوائم التدفق النقدي سنة 1991 بموجب معيار التقرير المالي رقم 10 المتعلق ب " قائمة مصادر الأموال وأوجه استخدامها"<sup>3</sup>.

ويتجلى الغرض من إعداد قائمة التدفقات النقدية في ما يلي<sup>4</sup>:

1- تمكن المعلومات التي تحتويها هذه القائمة مع باقي المعلومات الموجودة في باقي القوائم من الحصول على معلومات تجعل المستخدمين قادرين على تقييم التغيرات في صافي موجودات المؤسسة وهيكلها التمويلي بما في ذلك السيولة والملاءة المالية .

2- تساعد في عملية إجراء المقارنات بين تقارير تقييم الأداء التشغيلي لمختلف المؤسسات .

3- تفيد المعلومات المتعلقة بقائمة التدفقات النقدية التاريخية غالباً كمؤشر يساعد في التنبؤ بمقادير وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية وتحديد عوامل التأكد المرتبطة بها ،

4\_ توفير معلومات ملائمة عن المحصلات و المدفوعات النقدية للمنشأة مستقبلاً.

5 \_ الوقوف على قدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها و قدرتها على سداد التوزيعات المعلنة وكذلك حاجتها للتمويل الخارجي .

6 \_ كما يساعد الإفصاح عن قائمة التدفقات النقدية الفائدة في تقييم سيولة المنشأة و مرونتها المالية و

<sup>1</sup> \_ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 19 ، بتاريخ 25 مارس 2009 ، ص ص: 25 . 26 ،

<sup>2</sup> \_ كمال الدين الدهراوي ، تحليل القوائم المالية الأغراض الاستثمار ، الدار الجامعية ، مصر ، 2004 ، ص ص: 153 . 154 ،

<sup>3</sup> \_ نعيم دهمش ، ( المعيار المحاسبي رقم 07 المعدل عام 1992 قائمة التدفقات النقدية بين المطرقة والسندان ) ، مجلة المحاسب القانوني

العربي ، العدد 94 ، 1996 ، ص ص: 18 . 19 .

<sup>4</sup> \_ أنور أحمد الشيراوي ، مرجع سبق ذكره ، ص ص: 226 . 227 .

ربحيته والمخاطر المتعلقة بها .

7 \_ تقييم قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية في المستقبل و معرفة درجات عدم التأكد المحيطة بها.

8 \_ تفيد في فحص العلاقة بين صافي التدفقات النقدية وآثار التغير في الأسعار .

### الفرع الثاني: أهداف وأهمية البيانات المالية

تعد البيانات المالية المعروضة في القوائم المالية من أهم المعلومات التي يستخدمها صانعي القرار داخل المنشأة وخارجها ، بحيث يجب أن تظهر بصورة عادلة وواضحة ، كما تعتبر هذه البيانات من أهم العناصر في بيئة العمل ، وتظهر أهميتها في دورها المهم للأطراف الذين يشكلون هذه البيئة ، وكذا لها أهمية بالغة وأهداف سوف نتطرق لها وهي كما يلي :

**أولاً: أهداف البيانات المالية :** لقد حددت لجنة معايير المحاسبة الدولية في إطارها التصوري ومعياري عرض القوائم المالية (رقم 1) الهدف من إعداد القوائم المالية والمتمثل بصفة عامة في تقديم معلومات حول الوضعية المالية عن طريق إعداد ميزانية وقائمة التدفقات النقدية للمؤسسة من أجل استعمالها من طرف أطراف خارجيين بهدف أخذ قرارات اقتصادية وبالتالي التنبؤ بالتغيرات التي تحدث في هذه الوضعية من خلال ما تقدمه جداول تدفقات الخزينة<sup>1</sup>.

وعليه فإن القوائم المالية تهدف إلى تحقيق مجموعة من الأهداف في الوحدات الاقتصادية منها<sup>2</sup>:

أ- اتخاذ قرارات مرتبطة باستخدام مجموعة من الموارد للوحدات الاقتصادية .

ب- توفير معلومات تفيد الإدارة في عملية اتخاذ القرارات والتخطيط والرقابة .

ج- توفير معلومات مفيدة لمن يتخذون القرارات الاستثمارية التي يمكن إن يستفيد منها المستثمرون والدائنون .

د- معرفة التدفقات النقدية الداخلية والخارجية والمالية المرتبطة بالأنشطة المختلفة للمؤسسة ومدى قدرتها على السداد والمساعدة في اتخاذ قرارات سليمة .

هـ . الاهتمام بكافة الفئات المرتبطة مع القوائم المالية ، وخصوصاً المستثمرين والدائنين الحاليين والمتوقعين ، حيث تعد هذه الفئات من أهم المتابعين للقوائم المالية .

و . متابعة المعلومات التي تساعد في تقدير حجم ودرجة المخاطرة المؤثرة على التدفقات النقدية المستقبلية الناتجة عن الشركة .

<sup>1</sup> \_ Robert obert, **le petit IFRS**. dunod ,France,2006 ,p11,

<sup>2</sup> \_ مسعود راوي : أهمية الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية البنكية في ضل النظام المحاسبي المالي ، جامعة قاصدي مرياح ، ورقلة ، الجزائر ، 2013، ص 4.

ي . استخدام مقاييس التغير في الالتزامات ، والموارد المرتبطة بقياس الدخل ، فيساهم ذلك في تقديم الطريقة الأفضل للتنبؤ بالتدفقات النقدية بالمستقبل مقارنة مع التدفقات النقدية الفعلية .

ح . تقديم معلومات موثوقة عن العناصر الاقتصادية للشركات ، وذلك بهدف قياس أماكن الضعف والقوة ، ومعرفة مصادر الاستثمار والتمويل .

ط . تقديم معلومات حول التغيرات الظاهرة في إجمالي الموارد ، والناجمة عن الأنشطة الموجهة لتحقيق الأرباح ، وذلك بهدف معرفة العوائد المتوقعة من الاستثمار ، وتحديد مدى قدرة المنشأة على سداد ديونها للموردين والدائنين ، وإظهار قدرتها على سداد ضرائبها .

**ثانياً: أهميتها :** تعتبر القوائم المالية احد أهم مخرجات النظام المحاسب تعود هذه الأهمية إلى والبيانات والمعلومات المحاسبية التي تتضمنها وتقدمها هذه القوائم إلى مستخدميها بصورة صحيحة وكاملة ودقيقة عن أوضاع المنشأة من مختلف الجوانب لغرض مساعدتهم على اتخاذ القرارات ، وكذا الكشف عن كافة المعلومات الجوهرية المتعلقة بنشاط الشركة والتي تساعد مستخدمي القوائم المالية على تغيير الوضع المالي للشركة وكذلك إمدادهم بالمعلومات التفصيلية التي تمكنهم من إجراء التنبؤات وتقييم الأداء<sup>1</sup> .  
وهذي الأهمية سوف نحصرها في الفقرات التالية :

**1\_** هذه المعلومات تستفيد منها مجمل الجهات والأشخاص الذين لديهم علاقة بالمنشأة من مختلف الجوانب سواء أن كانوا مستثمرين أم مقرضين (حاليين و محتملين) والمجتمع وجهات حكومية (مؤسسات ضريبية) ، وتتفاوت أهمية بيانات المالية تبعاً لطبيعة المعلومات التي تختص بالإفصاح عنها وعبر تاريخ الممارسات والمفاهيم و المبادئ المحاسبية تفاوتت أهمية هذه البيانات ففي الوقت الذي كانت فيه الميزانية تحتل مكانة بارزة بين البيانات الأخرى من حيث الأهمية منذ القرن السابع عشر حتى بدايات القرن العشرين ، باعتبار أنها تعبر وتعكس المركز المالي للشركة ، والأصول المتاحة لسداد التزاماتها تجاه الدائنين والمصاريف ، ولأنها تعكس وجهة النظر القانونية التي كانت سائدة في ذلك الوقت ، والتي كانت تعتقد أن الميزانية هي أفضل ضمان لسداد الالتزامات تجاه الآخرين ، إلا أن وجهة النظر هذه تراجعت لصالح قائمة الدخل منذ تشكيل المعهد الأمريكي وازدياد دور المنظمات والاتحادات المهنية المحاسبية في تنظيم Aicpa للمحاسبين القانونيين التابعة cap الممارسات المحاسبية نظيراً وتطبيقاً . وقد أشارت لجنة الإجراءات المحاسبية إن من المهم جدا عرض صافي الدخل aicp للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الدوري بشكل دقيق ومتوازن قدر الإمكان ، دون زيادة أو نقصان في البيانات ، ومع الأهمية المتزايدة لقائمة الدخل أخذ ينظر إلى الميزانية كصلة وصل بين قائمتي دخل متتاليين ، ومنذ ذلك الحين وحتى تأسيس المجالس

<sup>1</sup> \_ طلال محمد علي الجحاوي ، هدى أمين عليوي الجميلي ، قياس درجة الشفافية في الإفصاح المحاسبي للشركات الصناعية ، دار الأيام للنشر

، عمان ، الأردن ، 2015 ، ص ص: 15 .16.

المالية في عام 1973 . FASB المحاسبية تم التعامل مع قائمة الدخل باعتبارها أكثر أهمية لأنها تقدم معلومات ذات علاقة بتقييم أداء الإدارة وقدرتها على توليد الأرباح ، وهو الضمان الأساسي لضمان سداد القروض وأعبائها<sup>1</sup> .

وتغير هذا الحال بجهود المجلس معايير المحاسبة المالية FASB الذي أعطى درجات أهمية متساوية لمجموعة القوائم المالية الأساسية الأربع المتمثلة في الميزانية وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية وقائمة التغير في حقوق الملكية ،  
**2** يجب أن تكون هذه القوائم مرتبطة ومتكاملة ، إذا أريد لها أن تؤدي دورها بالشكل الصحيح ، ويأتي هذا الترابط كنتيجة لأنها تخضع لعملية القياس نفسها ، مثل القياس وفق التكلفة التاريخية أو غيرها ، ونتيجة لتطبيق القيد المزدوج على عمليات المنشأة كافة ، وهي متكاملة أيضاً ، بمعنى مكملتها لبعضها بعضاً ، فهي تعكس معلومات متنوعة ومختلفة عن ذات المنشأة الاقتصادية والعمليات المالية التي تخضع ، وبالتالي فإن أية قائمة مالية من هذه القوائم لا تستطيع أن تعكس صورة واضحة عن حال المنشأة بمفردها ، والمستخدم يحتاج لجميع هذه القوائم لتشكيل صورة واضحة عن هذه المنشأة<sup>2</sup> .

**3** كذلك تعتبر القوائم المالية مهمة للإدارة ، وذلك بسبب قدرتها على تقييم المراكز المتنوعة للتكلفة ، حيث تساعد الإدارة في تطبيق الرقابة على التكاليف ، وتحديد طبيعة العمل الذي سيطبق مستقبلاً ، وكذا يهتم الدائنون بمتابعة القوائم المالية ، وخصوصاً الذين تترتب عليهم دفعات قصيرة الأجل ، وتدفع هذه الالتزامات من الأصول المتداولة ، كما تساعدهم القوائم المالية في حساب السيولة المالية ، من أجل تقييم الوضع المالي الحالي ، وتستخدم الحكومات القوائم المالية ، وذلك لتستطيع تحديد قيمة الضرائب المترتبة على المنشآت في قطاع الأعمال ، كما توفر هذه القوائم معلومات عن مدى تقييد المنشآت بالأنظمة والقوانين ، وتساعد على دراسة الحالة الاقتصادية الخاصة بالدولة<sup>3</sup> .

### المطلب الثالث : علاقة المحاسبة الإبداعية بموثوقية البيانات المالية

من خلال تعريف المحاسبة الإبداعية اتضح أن المحاسبة الإبداعية تعطي بيانات مالية غير صحيحة تؤدي إلى ظهور مشكلة عدم تماثل المعلومات ، مما يؤثر سلباً على البيانات المالية وحتماً يؤدي إلى عدم موثوقية هذه البيانات ، وبالتالي هناك علاقة وطيدة بين المحاسبة الإبداعية بموثوقية البيانات المالية .

<sup>1</sup> حنان رضوان : النموذج المحاسبي المعاصر ، دار وائل للنشر ، عمان ، الأردن ، 2003 ، ص : 231 .

<sup>2</sup> عباس شيرازي : نظرية المحاسبة ، دار السلال ، الكويت ، 1990 ، ص : 230 .

<sup>3</sup> - "القوائم المالية" ، إضاءات\_نشرة توعوية ، معهد الدراسات المصرفية ، الكويت ، 2013 ، العدد 9 ، ص : 4 .

### الفرع الأول : المحاسبة الإبداعية كأداة لتلاعب بالبيانات المالية

تؤدي المحاسبة الإبداعية إلى تغيير القوائم المالية على خلاف الحقيقة وبما يؤدي إلى توزيع الثروة وتخصيص الموارد بين الأطراف المرتبطة بالمنشأة ويؤدي أيضا إلى ظهور مشكلة عدم تماثل المعلومات ومشكلة التخلخل الخلفي والاختيار العكسي ومشاكل المراقبة على أعمال الإدارة ومنح الحوافز لها<sup>1</sup>، فمن حيث نوع التأثير على القوائم المالية، تنقسم إلى أساليب مؤثرة على المضمون والمتمثل في مجموعة المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية والتي تعبر ملخص العمليات المالية وتدقق الموارد داخل الوحدة المحاسبية وخارجها، ويرتبط هذا المضمون بمجموعة المبادئ والمعايير والقواعد التي يتم إعداد القوائم المالية وفقاً لها، فقد تختار الإدارة من بين القواعد المحاسبية التي تؤدي إلى تعظيم الأرباح أو تخفيضها ذلك تبعاً لاستراتيجيتها دون النظر للبدائل الأكفاء أو المناسب ويرى البعض أن الإدارة تفعل ذلك من منظور تأثير ما تتضمنه القوائم على سلوك مستخدميها عند اتخاذ القرار أو على العلاقة التعاقدية للمنشأة<sup>2</sup>، ولعل من أهم أدوات وأساليب التلاعب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية ما يلي :

#### أولاً: أدوات وأساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل :

يشمل التحايل في قائمة الدخل الخطوات التي تتخذها المنشآت لتوصيل القدرة الكسبية لمختلف مستويات الدخل بشكل مختلف فهناك دخل التشغيل والدخل قبل الأنشطة المتوقعة والدخل قبل العناصر غير العادية والدخل قبل الضرائب وصافي الدخل ، ويمكن عن طريق إعادة التصنيف إظهار بعض العناصر في غير مكانها الصحيح ، فالشركات يمكن أن تضع في التقارير المكاسب غير المتكررة باعتبارها "إيرادات أخرى" أو مصروف تشغيل على أنه مصروف غير تشغيلي ، ويترتب على هذه الممارسات مستويات ظاهرية لدخل التشغيل أعلى من الحقيقة برغم من أنها لا تؤثر على صافي الدخل النهائي. ويمكن استعراض أهم أدوات الأساليب والطرق المستخدمة للتلاعب في قائمة الدخل في إطار المحاسبة الإبداعية بالأساليب الآتية<sup>3</sup>:

1 \_ رقم المبيعات : تهدف الإدارة بممارستها الأساليب المحاسبية الإبداعية تحسين رقم المبيعات في قائمة الدخل عن طريق زيادته بمبيعات صورية ، ومن المؤشرات على هذه الإجراءات الزيادة غير الاعتيادية في حجم المبيعات

1\_ طارق عبد العال حماد ، مرجع سبق ذكره ، ص: 42.

2\_ حمد الله ، أحمد السيد ، تحديد المتغيرات المؤثرة في اختيار السياسات المحاسبية في ظل النظرية الواقعية المحاسبية ، منهج مقترح ، مجلة

البحوث التجارية ، المجلد التاسع ، العدد 11 ، 1987 ، ص: 311. 315 .

3\_ إسماعيل الطاهر مفتاح الأحمر ، مرجع سبق ذكره ، ص: 59 .

عن السنوات السابق، وإجراءات المراجع المضادة تتمثل في التحقق من فواتير البيع وخصوصاً للصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة بالشركة كالشركات التابعة والزميلة ؛

ب \_ تضخيم الإيرادات بالأرباح الرأسمالية : والتي تكون غير متكررة وغير ناتجة عن النشاط الحقيقي للشركة مثل إيرادات بيع أصول ثابتة أو إعادة تقييم بعض أرصدة الميزانية لخلق إيرادات وهمية ؛

ج \_ ترحيل مصروفات تخص العام الحالي لأعوام تالية : واكبر مثال على ذلك عندما تقوم الشركة برسمة بعض المصروفات التشغيلية وعدم تحميلها على قائمة الدخل للعام الحالي وذلك لاستهلاكها خلال سنوات مقبلة مما ينتج عنه زيادة صافي الأرباح خلال العام الحالي ، وأيضاً قد يتم ذلك عن طريق تغيير بعض السياسات المحاسبية المستخدمة لترحيل المصروفات الأعوام سابقة أي عن طريق تقليل الاحتياطات والمخصصات<sup>1</sup> ؛

د \_ تسجيل إيرادات وهمية : هناك بعض الشركات التي تفضل تماماً في تحقيق أية إيرادات ، فتقوم بتسجيل عمليات بيع وهمية في دفاترها وذلك لتضخيم الإيرادات وعادة ما تكون تلك المبيعات المسجلة متعلقة بأموال تم استلامها ولكن لا يمكن اعتبارها كإيراد ناتج عن النشاط التشغيلي للشركة مثل إيرادات الاستثمارات ؛

هـ \_ عدم تسجيل أو تعمد تخفيض المصروفات بغير وجه حق : أي قيام الشركة بتسجيل المصروفات المستحقة بالمطلوبات لدا الشركة ، بالإضافة إلى أن بعض الشركات تقوم بتعجيل الإيرادات المستقبلية في وجود بعض الالتزامات وتسجل تلك الإيرادات في المرحلة الحالية ؛

و \_ ترحيل الإيرادات الحالية إلى فترات مستقبلية : بعض الشركات قد لا تقوم بتسجيل إيراداتها الحالية في هذه الفترة لئتم تسجيلها في أعوام تالية ، وإن ذلك الأسلوب يخلق انطباع أن الشركة دائماً ما تحافظ على ثبات مستوى إيراداتها المحققة على مدار عدة سنوات ؛

ي \_ مصروفات التشغيل : تهدف الإدارة إلى تخفيض مصروفات التشغيل لزيادة الأرباح التشغيلية ومن ثم زيادة صافي الأرباح ؛

حيث تستخدم هذه الأساليب في الأوقات التي تواجه فيها الشركات أوقتا صعبة ، لان تراجع الأعمال وغيرها من النكسات يدفع المديرين إلى عمل إجراءات في السجلات المحاسبية لمواجهة ذلك على أمل أن المستقبل سيكون أفضل ، ويهدف التخفيف من الأعباء عن الوقت الراهن على حساب مستقبل جيد متوقع .

### ثانياً : أدوات وأساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة المركز المالي :

ترتبط أهمية الميزانية بما توفره من معلومات حول طبيعة وحجم الموارد المتاحة لدى الشركة التزاماتها تجاه المقرضين والمالكين ، كما تساعد في التنبؤ بمبالغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية ، وهدف الإدارة من أساليب المحاسبة

<sup>1</sup> \_ عبد الرزاق قاسم الشحادة ، خالد راغب الخطيب : قضايا محاسبية معاصرة ، جامعة حلب ، سوريا ، الجامعة البترا ، الأردن ، 2017، ص ص :

- الإبداعية التي تمارسها على عناصر قائمة المركز المالي للشركة وذلك من خلال تضخيم قيم الأصول أو تخفيض قيم الالتزامات أو كليهما معاً وذلك بغرض تحسين عرض النسب المشتقة منها مثل نسب السيولة أو الربحية وغيرها .
- وفيما يلي عرض لفرص التلاعب بالقيم المحاسبية باستخدام أدوات المحاسبية الإبداعية في قائمة الميزانية<sup>1</sup> :
- ا \_ الأصول الغير الملموسة : تهدف الإدارة إلى زيادة قيمة موجودات الشركة لتحسين نسب الملائمة المالية بالإضافة إلى تحسين رقم الربح عن طريق تخفيض مصروف إطفاء هذه الأصول .
- ب \_ الاستثمارات المتداولة : حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية ، كما تهدف الإدارة هنا زيادة أو المحافظة على قيمة الأصول المتداولة لتحسين نسب السيولة .
- ج \_ الذمم المدينة : ويتم التلاعب هنا من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة ، بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها، وإجراء أخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الذمم المدينة ، من تصنيف الذمم طويلة الأجل على أنها أصول متداولة بهدف تحسين سيولة المنشأة.
- د \_ الأصول الثابتة : حيث لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية كذلك يتم التلاعب في نسب الإهلاك المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المستخدمة في السوق .
- هـ \_ الاستثمارات طويلة الأجل : تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل ، من التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية كمثال .
- و \_ النقدية : ويتم في هذا البند عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة ، والتلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية .
- ز \_ الموجودات الطارئة : حيث يتم إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها ، مثل إثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل إصدار الحكم فيه .
- ي \_ حقوق المساهمين : مثل إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري ، بدلاً من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب باعتباره بنداً من بنود سنوات سابقة .

<sup>1</sup> \_ سمير كامل محمد عيسي ، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح ، مجلة كلية التجارة للبحوث العملية ، جامعة الإسكندرية ، مصر ، العدد 2 ، 2008 ، ص: 267.

نـ \_ المخزون : في هذا البند تتركز عمليات التلاعب وممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في تضمين كشوفات الجرد بنود بضاعة راكدة ومتقادمة إضافة إلى عمليات التلاعب في أسعار تقييمها ، وتغيير غير مبرر في طريقة تسعير المخزون من طريقة FIFO إلى WA .

م \_ المطلوبات المتداولة : أي عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن الالتزامات قصيرة الأجل ، بهدف تحسين نسب السيولة <sup>1</sup> .

ل \_ المطلوبات طويلة الأجل : مثل الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية ، بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل ، لتحسين نسب السيولة .

### ثالثاً : أدوات وأساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية:

تعرض قائمة التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من حيث مصادرها واستخدامها خلال فترة زمنية معينة ، ويهدف إعداد هذه القائمة إلى مساعدة المستثمرين والدائنين وغيرهم في تحليل النقدية من خلال توفير معلومات ملائمة من مصادر التدفقات والمدفوعات النقدية خلال فترة زمنية معينة

استناداً لذلك يمكن استعراض أهم الأدوات والطرق المستخدمة للتلاعب في قائمة التدفقات النقدية في إطار المحاسبة الإبداعية بالأساليب الآتية<sup>2</sup>:

أ \_ يقوم المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلية ، باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية والعكس ، وهذه الإجراءات والممارسات لا تؤثر ولا تغير في القيم النهائية .

ب \_ تتوفر كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً مع دفع الضرائب ، فمن خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية ، مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات وبعض حقوق الملكية وكذلك الحال بالنسبة للعمليات غير المكتملة ، حيث إنها تؤثر في التدفقات النقدية التشغيلية ، من خلال إزالة تأثير الضريبة عن هذه العمليات من التدفقات النقدية التشغيلية ، إذ أن أي نقد يتم تسلمه نتيجة العمليات غير المكتملة أو نتيجة للتخلص منها ، يتم اعتباره ناجماً عن نشاطات استثمارية ، لذلك وأثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية يتم إزالة تأثير مكاسب أو خسائر العمليات التشغيلية غير المكتملة .

ج \_ تستطيع المنشأة كذلك دفع تكاليف التطوير الرأسمالي وتسجلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة وتبعدها عن التدفقات النقدية الخارجة التشغيلية ، وبالتالي فإن هذه الممارسات تزيد من التدفقات النقدية الداخلة

د \_ التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة ، وذلك الإزالة البنود غير المتكررة ، وكذلك من خلال عدم تصنيف

<sup>1</sup> \_ أنور أحمد الشيراوي ، مرجع سبق ذكره ، ص : 146 .

<sup>2</sup> \_ أنور أحمد الشيراوي ، مرجع سبق ذكره ، ص : 320 .

الأسهام المملوكة للمنشأة باعتبارها أسهماً تجارية ، حيث يمكن تصنيفها باستثمارات جارية أو غير جارية اعتماداً على فترة الاحتفاظ فيها .

**رابعاً: أدوات و أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التغيرات في حقوق الملكية:** تعتبر قائمة تغيرات حقوق الملكية ، حلقة لربط بين قائمة الدخل وبين قائمة المركز المالي ، وهي تتحدد من خلال رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة المالية وحتى نهايتها ويتم الاعتماد في عرضها على أساس الاستحقاق<sup>1</sup> .

كما أن جميع عناصر بنود هذه القائمة معرضة لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال إجراء تغيرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه ، وكذلك رأس المال المكتسب ورأس المال المحتسب ، والتي تمارس على إعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة أو خسائر الخيارات السابقة وأرصدة العملات الأجنبية .

ويمكننا التمييز بين نوعين من التلاعب الناتج عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، **الأولى:** تلاعب محاسبي، **والثاني:** تلاعب غير محاسبي، ويبين الآتي طرق التلاعب لكل نوع على حده<sup>2</sup> :

**أ: طرق التلاعب المحاسبي وتكون من خلال :**

1 . استغلال فرصة اختيار الطرق والسياسات المحاسبية البديلة مثال :

. طرق تقييم المخزون السلعي

. معاملة المصاريف الرأسمالية على أنها جارية

2 . استخدام التحيز الشخصي عند وضع التقديرات المحاسبية مثال :

. تقدير العمر الإنتاجي للأصل لأغراض الإهلاك

**ب : طرق التلاعب الغير محاسبي وتكون من خلال :**

1 . تغيير تصنيف الصفقات وما ينتج عنها من تلاعب في الحسابات ، مثال :

. بيع الأصل وإعادة استجاره إذ إن عائدات البيع يمكن أن تنخفض أو ترفع بشكل حقيقي من خلال

إجراء تسويات مع أقساط الإيجار

2 . تغيير الزمن الحقيقي للصفقات بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها بالأرباح أو الخسائر لتحقيق هدف معين .

<sup>1</sup> \_عدي لظفي جزار : تطوير إستراتيجية للحد من الآثار السلبية لاستخدام المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة الأردنية، رسالة ماجستير

غير منشورة ، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، 2006 ،الأردن ، ص ص : 85.86.

<sup>2</sup> \_ أنور أحمد الشيراوي ، مرجع سبق ذكره ، ص : 321 .

### الفرع الثاني: دور الإفصاح المحاسبي في تحقيق موثوقية البيانات المالية

تقوم المحاسبة بوظيفتين رئيسيتين هما : القياس والإفصاح ، ويؤثر كل منهما على الأخرى وتتأثر بها ، وتؤدي كفاءة وظيفة الإفصاح المحاسبي إلى كفاءة المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها ، كما تتطلب جودة المعلومات المحاسبية القياس السليم لبنود التقارير والقوائم المالية ، والمعلومات هنا تمثل حلقة وصل بين المرحلتين الاتخاذ القرارات أثناء حياة المنشأة<sup>1</sup> :

**الأولى :** تمثل القرارات الداخلية التي تتخذها إدارة المنشأة (قرارات الإنتاج والاستثمار والاختيار بين السياسات والطرق المحاسبية ) ،

**الثانية :** تمثل القرارات التي تتخذها الأطراف المختلفة المرتبطة بالمشروع ،

إذن يمكن القول أن للإفصاح المحاسبي دور كبير في تحقيق موثوقية البيانات المالية يتمثل في وضوح المعلومات في القوائم المالية ، فالوضوح يساعد على سهولة وفهم هذه المعلومات وبالتالي تكون متاحة للجميع للاستفادة منها كما يعمل الإفصاح المحاسبي على إظهار كل المعلومات التي تؤثر في موقف متخذ القرار المتعلقة بي الوحدة المحاسبية وهذا يعني أن تظهر المعلومات في القوائم والتقارير المحاسبية بلغة مفهومة للقارئ دون لبس أو تضليل ، ومن أهداف الإفصاح المحاسبي ما يلي<sup>2</sup> :

1. إزالة التضليل في عرض المعلومات ومساعدة متخذي القرارات على صنع قرارات سليمة ، إذ يتطلب أن يكون حجم وقيمة المعلومات المحاسبية ونوعيتها يتناسب مع أهمية قرارات على أن يكون الاهتمام بالإفصاح مرتبط بتحليل نتائج الماضي واستيعاب الحاضر والتنبؤ بالمستقبل .
2. الشفافية الإفصاح المحاسبي تركز بالدرجة الأولى على شفافية المعلومات والإفصاح عن المعلومات يعتمد على مدى توافر هذه المعلومات بخصائصها المطلوبة والمتمثلة في الدقة والوضوح والصدق والشمولية .
3. توفير معلومات للمستثمرين والدائنين لتقييم المخاطر وتقديم المعلومات المهمة التي تسمح لمستخدمي القوائم المالية بعمل المقارنات بين السنوات ، إذ يمكن أن تساعد الشفافية في تخفيض حالة عدم التأكد في الأسواق ،
4. وتهدف كذلك الشفافية في الإفصاح المحاسبي إلى المحافظة على الثقة في الأسواق وتساعد على تحسين فهم الجمهور لهيكل ونواحي نشاط الشركة وسياستها .

<sup>1</sup> \_ طارق عبد العال حماد ، مرجع سبق ذكره ، ص : 140 .

<sup>2</sup> \_ بلال محمد على الججاوي . هدى أمين عليوي الجميلي ، مرجع سبق ذكره ، ص : 258 .

## المبحث الثاني : الأدبيات السابقة لموضوع الدراسة :

لقد تم تناول موضوع المحاسبة الإبداعية من قبل العديد من الباحثين والدارسين في مجال المالية والمحاسبة من جوانبها المختلفة ،وعليه سنحاول من خلال هذا المبحث ذكر بعض الدراسات التي لها علاقة بموضوعنا منها الدراسات العربية والأجنبية

### المطلب الأول: الدراسات العربية

توجد عدة دراسات عربية تناولت أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية ومن بينها مايلي:  
**1\_دراسة التي أجراها (مطر والحلبي 2009) بعنوان " دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية "**  
 هدفت الدراسة إلى التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة وأثرها في موثوقية البيانات المحاسبية ، وبيان دوافع الإدارة من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية ، والتعرف على الدور الذي يقوم فيه مدققو الحسابات لتلك الشركات في الحد من إجراءات المحاسبة الإبداعية التي تمارسها مجالس إدارات الشركات المساهمة العامة الأردنية في القوائم المالية المدققة .

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات من أهمها أن المحاسبة الإبداعية هي عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل البيانات المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما يفضله معدو هذه البيانات ، وأيضا تؤثر أساليب المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية .

ومن أهم التوصيات الخاصة بهذا الدراسة أن المدققين الخارجيين يجب أن يعطوا عند تنفيذ عملية تدقيق جميع عناصر ومكونات القوائم المالية الاهتمام الكافي ، لتعرف على كافة ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية المحتمل تطبيقها

### 2\_ دراسة التي أجراها (دهمش وأبوزر 2005 ) بعنوان "أخلاقيات المحاسبة الإبداعية "

هدفت إلى بيان دور المحاسبة في تزويد جميع أصحاب المصالح في منشأة الأعمال وخارجها بالبيانات المالية التي تساعد في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة ، وذلك من خلال دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ومواجهة تحديات التحليل والتضليل في طرائق استخدام المبادئ المحاسبية ، كما هدفت الدراسة إلى التعرف إلى آراء بعض الجهات المهنية في تحديد معيار الغش و الخطاء في القوائم المالية الناتجة عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وأساليب معالجتها ،

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها إن ممارسي المحاسبة الإبداعية غالباً ما يمتلكون قدرات محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالأرقام وتحويلها بالشكل الذي يرغبون فيه، ولكن تستطيع أن تخدع بعض الناس طول الوقت لكن لا تستطيع أن تخدع الناس جميعهم .

### 3\_ الدراسة التي أجراها ( البصري 2009) بعنوان " مدققو الحسابات والأزمة الاقتصادية العالمية "

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر دور مدققي الحسابات في الأزمة المالية العالمية ومحاولة إثارة بعض النقاط الهامة في آلية عملهم وفي كيفية مواجهة تداعيات تلك الأزمة، مع بيان أهمية تفعيل دور مدققي الحسابات الداخليين والخارجيين في التصدي إلى آثار تلك الأزمة على سير واستمرارية المنشآت الاقتصادية الخاصة بهم .

وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج كان من أهمها أن الانهيار الاقتصادي العالمي لم يكن بفعل المدققين بل بسبب خلل في جوهر النظام الرأسمالي الحديث وبسبب تمادي مدراء الشركات الاستثمارية العالمية ، ولكن المدققين الخارجيين ليسو بمنأى عن المسؤولية في فهم ما يعلمون بما يحدث ولم يبادروا إلى الإبلاغ ، وإما لم تسعفهم مهنتهم في ملاحظة ما يحدث ومراقبة بشكل مهني سليم ، مع وجود ثغرات كبيرة في آلية عمل مكاتب التدقيق من حيث المساحة الرحبة التي تتمتع بها في كيفية إعداد القوائم المالية والتدقيق عليها وذلك لمرونة بعض المعايير المحاسبية والخاصة بالمراجعة مع انعدام صفة الالتزام لتلك المعايير .

أما أهم التوصيات الخاصة بهذه الدراسة فهي ضرورة وضع ضوابط لعمل المراجعين الخارجيين ، مع التشديد على ميثاق الأخلاق المهني المنصوص عليه في معايير المراجعة ، والعمل على تفعيله بإيجاد هيئات رقابية محاسبية ، تقوم بالتفتيش على عمل المدققين الخارجيين ، مع ضرورة العمل بنظام الحوكمة والتي من شأنها أن تحد من استقلالية أعضاء الشركات المالية في القرار حول المؤسسة وتشديد الرقابة على الشركات المعنية

### 4\_ الدراسة التي أجراها ( صيام 2007) بعنوان " دور الحاكمية في الحد من تداعيات الأزمة المالية على

بورصة عمان "

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور الحاكمية المؤسسية في الحد من تداعيات الأزمة المالية العالمية وذلك بالتطبيق على الشركات العاملة في المملكة الأردنية الهاشمية والمدرجة في بورصة عمان .

توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج كان من أهمها هناك تأثير واضح وصريح للحاكمة المؤسسية في الحد من تداعيات الأزمة المالية على بورصة عمان ،فضلا عن وجود خبرات كافية وعالية لدى المديرين العاملين في الشركات المالية الأردنية في معرفة أهمية الحاكمية في الحد من تداعيات الأزمة المالية .

ومن أهم التوصيات الخاصة بالدراسة ضرورة تركيز الجهات الاقتصادية المعنية على إيجاد الآليات الكفيلة بتعزيز رفع السلوك الأخلاقي الذي يناط به الالتزام بالقوانين المعمول بها ، مع إلزام أصحاب المصالح بضرورة إيجاد آلية الاستقلالية المدقق الداخلي لما له من نفع اقتصادي ليعود عليها ،مع إتباع الحاكمية الرشيدة بتبني ضوابط تكفل

الاستمرارية في الإفصاح وتعزيز الثقة بالسوق المالي من خلال ضوابط فعالة تضمن حماية المستثمرين ولاسيما صغارهم من خلال تجديد الرقابة .

**5\_ الدراسة التي أجراها (الخشراوي والدوسري 2008) بعنوان "المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارستها ونتائجها "**

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهم الأساليب المستخدمة في ظل ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية مع التعرف إلى الاتجاهات والأساليب الحديثة للكشف عن الممارسات المحاسبية الإبداعية والحد منها ، ثم بينت الدراسة أيضا دور مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية المنبثق من إتحاد دولي للمحاسبين في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية ، ثم بينت أهمية دور المدقق الخارجي في التحقق والكشف عن ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية. وكانت من أهم النتائج الدراسة وجود العديد من الاتجاهات والأساليب الحديثة للكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ومن أبرزها حوكمة الشركات ولجان المراجعة ، وإن للمدقق الخارجي دور مهم ومحوري في التحقق والكشف عن ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية ،

ومن أهم توصيات الدراسة ضرورة تفعيل دور حوكمة الشركات وحث الشركات والمؤسسات المالية على تطبيقه لما له من دور في زيادة الشفافية والإفصاح الأمر الذي يساعد في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، مع سرعة صدور القوانين والتشريعات اللازمة ، التي تكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وتساعد على الحد منها .

**6\_ الدراسة التي أجرتها (ميساء محمد سعد أبو تمام 2013/2012) بعنوان: "مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على التدفق النقدي"**

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على نطاق المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية ، وذلك بالتعرف على ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية ، وذلك من خلال دراسة ميدانية في الشركات الصناعية ، حيث تم توزيع استبيان على عينة الدراسة التي تكونت من (261) مستجيباً من المحاسبين والمدققين والمحللين ومستخدمي البيانات المالية:

أشارت نتائج الدراسة إلى وجود تأثير لاستخدام ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية على موثوقية وملائمة بيانات قائمة التدفقات النقدية، كما تبين أنه يوجد إدراك لدى المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لأساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية، وأشارت النتائج إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء الفئات المشمولة بالدراسة بشأن مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية للإجراءات التي يمكن استخدامها للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في إعداد قائمة التدفقات النقدية .

7\_ الدراسة التي أجراها (الهادي آدم محمد ومجيد عبد الحسين وقاسم محمد عبد الله 2017) بعنوان "أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية"

هدفت إلى إظهار تأثير استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية والتعرف على الأساليب التي أتاحت للإدارة التلاعب في البيانات المالية وكذلك الدوافع التي تسعي الإدارة إلى تحقيقها من جراء هذا التلاعب وتوضيح الإجراءات التي تؤدي إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية من أجل تقليل انعكاساتها على مستخدمي القوائم المالية ، وقد توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات نذكر منها أن المحاسبة الإبداعية تعد تحدياً أخلاقياً للمحاسبين والمدققين كذلك تتشابه وجهات النظر فيها من خلال ممارسات الشركات العراقية لغالبية أساليب المحاسبة الإبداعية،

وقد اختتمت هذه الدراسة بمجموعة من التوصيات منها العمل على بث الوعي الكافي حول المحاسبة الإبداعية من خلال بيان أضرارها، وبالتالي الحد منها ومن ممارساتها بالوسائل الصحيحة وإصدار القوانين والتشريعات التي تكشف أساليبها وممارستها .

### المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية

توجد عدة دراسات أجنبية تناولت أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية ومن بينها مايلي:

1. دراسة أجراها (Rabin 2004): بعنوان :

#### **Determinates of Auditors Attitudes Toward Creative Accounting**

هدفت هذه الدراسة إلى قياس اتجاهات المدققين نحو ممارسات المحاسبة الإبداعية والعوامل التي تؤثر في ممارسات المحاسبة الإبداعية في بريطانيا .

وقد توصلت الدراسة إلى أن اتجاهات المدققين نحو ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتمد على طبيعة الأسلوب المستخدم ، وموقف الإدارة من هذه الممارسات وأشارت كذلك إلى أن ممارسة المحاسبة الإبداعية تتأثر بعدد من العوامل الداخلية والخارجية ، تتمثل العوامل الداخلية منها بنتائج مالية غير متوقعة ، والرغبة في الحصول على تمويل وقروض خارجية وضعف السيطرة على المنشأة الناجم عن ضعف الإدارة وأخلاق المديرين والنظام الإداري المستخدم ، فيما إذا كان هناك تركيز للصلاحيات بأيدي أفراد محددين أما لا، أما العوامل الخارجية فتتمثل في تركيبة ملكية المنشأة ( ملكية فردية أما مؤسسية ).

2\_ دراسة أجراها ( Amat and Gowthorpw 2004 ) بعنوان :

#### **Incidence and Ethical Issues. Creative Accounting /Nature**

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح طبيعة ممارسات المحاسبة الإبداعية ودرجتها في إطار الاعتبارات الأخلاقية ،  
وقدمت الدراسة العديد من التعريفات لهذا النوع من الممارسات .  
وتوصلت الدراسة التي شملت (39) شركة إسبانية خلال الأعوام (1999\_2001) أن 20% من الشركات التي  
تمت دراستها مارست أساليب المحاسبة الإبداعية المتعلقة بالدخل .  
**3\_ الدراسة التي أجراها ( Desai et al.2003 ) بعنوان :**

### "The Reputationl Penlty For Aggressive accounting Earnings Restatements and Management Turnover"

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم العقوبات المتعلقة بسمعة المديرين الذين يمارسون عمليات التلاعب بالحسابات في  
الولايات المتحدة وخاصة المحاسبة النفعية .  
وتوصلت الدراسة إلى ضرورة إيقاع عقوبات بالمديرين الذين يخرجون عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها  
(GAAP) ، وذلك بهدف حرمانهم من فرص الحصول على وظائف في المستقبل ، والتشكيك في القوائم  
المحاسبية الصادرة عن المنشآت التي يعملون فيها .

**4\_ الدراسة التي أجراها ( Shaw 2003 ) بعنوان :**

### "Corporate Disclosure Quality, Earnings Smoothing , and Earnings Timelines"

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح العلاقة بين تقديرات المحلل المالي لمستوى جودة الإفصاح و التراكبات الإختيارية  
( أرباح محتجزة إختياريا ) من جهة وعلاقة العائد مع الدخل من جهة أخرى .  
واشارت النتائج إلى أن منشآت الأعمال التي لديها مستوى عال من جودة الإفصاح تستخدم التراكبات  
الاختيارية (أرباح محتجزة اختياريا ) بهدف التدخل لمعالجة دخولها بشكل نفعي ، أكثر من المنشآت ذات المستوى  
المتدني من جودة الإفصاح ، وبالتالي فإن المستوى العالي من جودة الإفصاح يمكن أن يرافق زيادة في معالجة  
الدخول أو التلاعب بها .

**5\_ الدراسة التي أجراها ( Oliveras and Amat 2003 ) بعنوان :**

### "Ethics and Creative Accounting Some Empirical Evidence on Accounting For Intangibles in Spain "

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح بعض الجوانب والأدلة على ممارسات المحاسبة الإبداعية وعلاقتها بأخلاقيات  
ممارسة مهنة المحاسبة عند التعامل مع الأصول غير الملموسة Intangibles في أسبانيا .  
وقد توصلت الدراسة إلى أن القوائم والتقارير المالية تصبح ذات صلة بواقع المنشأة وذلك بسبب زيادة الأصول غير  
الملموسة أو تخفيضها ، كذلك أشارت نتائج الدراسة إلى أن النوع من الأصول يحمل أهمية كبيرة ويحتل مكانة  
إستراتيجية في عمليات تقييم أداء المنشآت .

## المطلب الثالث: مميزات الدراسة

## المطلب الثالث: مميزات الدراسة

نلاحظ من خلال الدراسات السابقة أن القاسم المشترك بينهم هو ممارسة المحاسبة الإبداعية في تظليل القوائم المالية ، حيث اتجه دهمش و أبو زر من خلال دراسته حول أخلاقيات المحاسبة الإبداعية و التعرف على آراء بعض الجهات المهنية في تحديد معيار الغش و الخطأ في القوائم المالية، وتوصلت دراسته إلى أن ممارسي المحاسبة الإبداعية غالباً ما يمتلكون قدرات محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالأرقام وتحويلها بالشكل الذي يرغبون فيه، في حين ركزت دراسة الهادي آدم محمد ومجيد عبد الحسين وقاسم محمد عبد الله على التعرف على أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية، وتأثيرها في شركات سوق العراق للأوراق المالية .

أما دراسة ( Rabin ) هدفت إلى توضيح قياس اتجاهات المدققين نحو ممارسات المحاسبة الإبداعية و أهم الوسائل والعوامل التي تؤثر في ممارسات المحاسبة الإبداعية في بريطانيا ، وتوصل إلى أن هذه الممارسات تعتمد على طبيعة الأسلوب المستخدم .

في حين نجد دراسة (Oliveras and amat)هدفت إلى توضيح بعض الجوانب والأدلة على ممارسات المحاسبة الإبداعية وعلاقتها بأخلاقيات ممارسة مهنة المحاسبة .

و يمكن عرض مميزات دراستنا في النقاط التالية :

- التعرف على جميع أساليب المحاسبة الإبداعية .
- إبراز دور الإفصاح و الشفافية في مصداقية البيانات المالية .
- أثر المحاسبة الإبداعية على البيانات المالية .

## خلاصة الفصل :

تناولنا من خلال هذا الفصل الجانب النظري للموضوع حيث تم التطرق إلى التعرف على مدى تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية حيث أن هذه الأساليب تلعب دور كبير في التأثير على القوائم المالية وبالتالي تعطي صورة غير حقيقية لهذه القوائم مما يرجع سلباً على مستخدمي تلك القوائم المالية . كما تناولنا أهمية القوائم المالية والدور الذي تلعبه هذه القوائم من خلال مدى صحتها والإفصاح عنها بكل صدق وأنها تعبر فعلاً عن الوضعية المالية الحقيقية لها وهذا لتحقيق أهدافها وأهداف الأطراف ذات العلاقة بها . كما تناولنا من خلال هذا الفصل إلى التعرف على مدى تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية التي تمثل أهم مخرجات النظام المحاسبي وهي مجموعة من القوائم المالية الأساسية على شكل جداول وبيانات مترابطة ومتكاملة، تهدف إلى تلبية احتياجات مستخدميها لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية حيث تقدم القوائم المالية معلومات وصورة صادقة حول الوضعية المالية للمنشأة وممتلكاتها ووضعية خزيرتها في نهاية السنة المالية ، هذه المعلومات تكون مفيدة لمجموعة واسعة من المستخدمين في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية المتعلقة بالمنشأة

الفصل الثاني:

الدراسة الميدانية

**تمهيد:**

تناولنا في الفصل السابق دراسة الجوانب النظرية لأثر أساليب المحاسبة الإبداعية ، كذا الجانب النظري للبيانات المالية وموثوقيتها ، وكذا دور الإفصاح في تحقيق شفافية تلك القوائم المالية ، حيث توصلنا في الأخير إلى أن لأساليب المحاسبة الإبداعية أثر كبير على موثوقية البيانات المالية التي ينتج عنها معلومات مالية مظللة وغير صحيحة

ولربط الجوانب النظرية بالجوانب العملية واختبار صحة فروض البحث تتمحور الدراسة الميدانية بشكل أساسي على دراسة وتحليل مدى تأثير تلك الأساليب على شفافية البيانات المالية . ولتحقيق ما يهدف إليه هذا الفصل فقد تم دراسته على النحو التالي:

**المبحث الأول: الطريقة و الإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية**

**المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية، تفسيرها ومناقشتها**

**المبحث الأول: الطريقة و الإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية**

حيث يشتمل هذا المبحث على تحديد الطريقة والأدوات المستعملة في جمع بيانات المتعلقة بالدراسة الميدانية، والتي سنتطرق إليها على النحو التالي:

**المطلب الأول: الطريقة المتبعة**

يتناول هذا المطلب عرض لطريقة المتبعة في هذه الدراسة من خلال التعرف على مجتمع وعينة الدراسة وأهم مصادر البيانات بالإضافة إلى أدوات جمع هذه البيانات.

**أولاً-مجتمع و عينة الدراسة:**

استهدفت الدراسة مجموعة المؤسسات الاقتصادية، مكاتب المحاسبة و المراجعة، بدائرة الوادي و كذا مجموعة من الأساتذة الجامعيين بجامعة الوادي، أما عينة الدراسة و الذين تم الاعتماد عليهم في تعبئة الاستبيان تتكون من بعض المدراء، المسيرين، المحاسبين العاملين في المؤسسات، كذا المحاسبين العاملين في مكاتب المحاسبة بالإضافة إلى محافظي الحسابات و الخبراء المحاسبين.

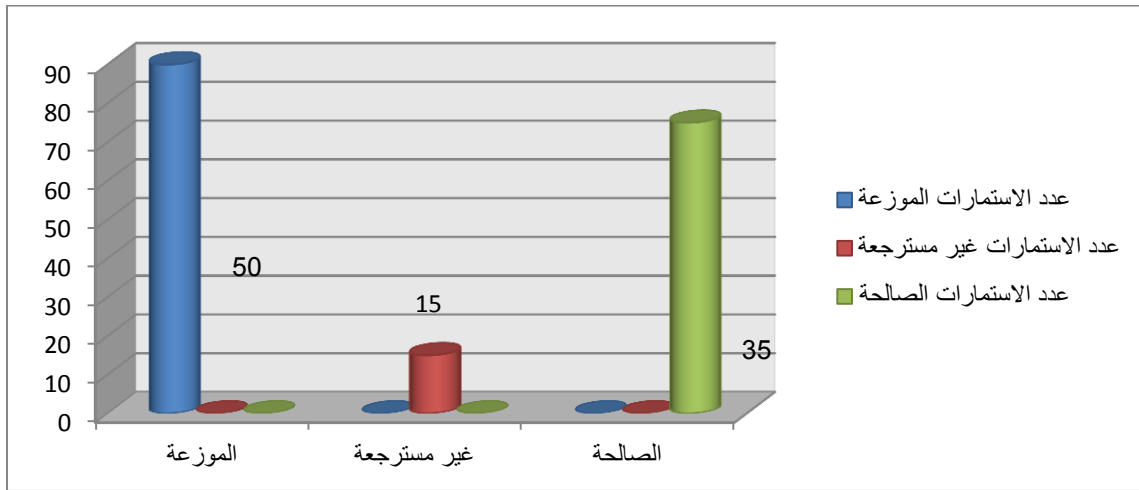
أما حجم العينة فإنه لم يتم تحديده بشكل مسبق قبل توزيع الاستبيان، حيث قمنا بتوزيع حوالي 50 استمارة، و بعد عملية الفرز والتبويب تقرر الإبقاء على 35 استمارة لتمثل عينة الدراسة، بعدما قمنا بإقصاء باقي الاستمارات المقدرة بـ 15 استبعدت 5 منها لنقص الإجابات، و 10 لعدم استلامها بسبب ضياعه.

جدول رقم(1): الإحصائية الخاصة باستثمارات الاستبيان.

الاستبيان		البيان
النسبة	العدد	
%100	50	عدد الاستثمارات الموزعة
%30	15	عدد الاستثمارات غير المسترجعة
%70	35	عدد الاستثمارات الصالحة

المصدر: من إعداد الطلبة (بناءً على بيانات الاستبيان)

الشكل رقم (1): الإحصائية الخاصة باستثمارات الاستبيان



المصدر: من إعداد الطلبة (بناءً على جدول أعلاه)

### ثانياً-متغيرات الدراسة:

تعد المحاسبة الإبداعية هي المتغير المستقل لهذه الدراسة في حين تمثل موثوقية البيانات المالية هي المتغير التابع.

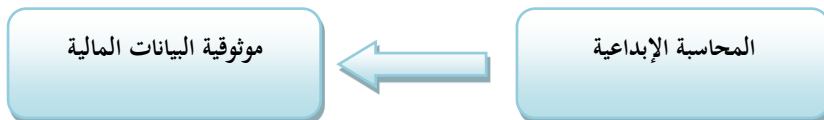
المتغير المستقل: المحاسبة الإبداعية

المتغير التابع: موثوقية البيانات المالية

الشكل رقم (2): متغيرات الدراسة

المتغير التابع

المتغير المستقل



المصدر: من إعداد الطلبة

نلاحظ من خلال هذا الشكل أن المحاسبة الإبداعية هي المتغير المستقل والتي تؤثر بشكل مباشر على موثوقية البيانات المالية وهي المتغير التابع، عن طريق الأساليب المحاسبية التلاعبية المتبعة، كما نلاحظ أن هناك ارتباط قوى بين المحاسبة الإبداعية والبيانات المالية حيث ان هذه الاخيرة قد تؤثر بي السلب أو بالإيجاب على موثوقية تلك البيانات التي تصدرها المنشآت .

### المطلب الثاني: الأدوات و الإجراءات المتبعة

نحاول من خلال هذا المطلب بيان الأدوات الإحصائية و البرامج المستخدمة في معالجة البيانات المجمعة.

#### أولاً- أدوات جمع البيانات:

##### أ- أدوات جمع البيانات:

بعد اختيارنا لمجتمع و عينة الدراسة، تأتي عملية جمع البيانات من أفراد عينة المجتمع المدروس، فقد تم الاعتماد على أدوات معينة لجمع البيانات التي تخدم الدراسة و المتمثلة في أسلوب المقابلة الشخصية و الاستبيان لاختبار جملة الفرضيات المتعلقة بالموضوع.

##### - المقابلة الشخصية:

لقد فضلنا إجراء المقابلة الشخصية مع أفراد عينة المجتمع المدروس، من أجل الحصول على المعلومات مباشرة و بغية شرح الأسئلة وتفسيرها و إزالة الغموض إن وجد، قصد الوصول إلى إجابات دقيقة تخدم الدراسة.

##### الاستبيان:

تم استخدام طريقة الاستبيان كأحد أدوات البحث، بحيث تم إعداد استمارة الاستبيان بالاستعانة بكتب ومراجع ذات صلة بالموضوع، حيث تمت الاستفادة من الخلفية النظرية في صياغة أسئلة الاستبيان مع مراعاة تغطية الأسئلة لفرضيات البحث، و سنبين محتوى الاستبيان في العنصر التالي:

#### ب- محتوى الاستبيان:

احتوى الاستبيان على مقدمة لأجل تقديم موضوع الدراسة للمستقصى منهم، وتعريفهم بهدفها الأكاديمي ولتشجيعهم على المشاركة في الموضوع. لذا قمنا بتقديم الدراسة على في إطار أكاديمي، وأن هدفها هو دراسة واقع أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية، كما بينا أن جميع البيانات التي سيتم الحصول عليها لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

كما احتوى الاستبيان على مجموعة من الأسئلة يقوم أفراد العينة بالإجابة عنها وفق اختيار بديل من خمس بدائل (مؤيد بشدة، مؤيد، محايد، غير مؤيد، غير مؤيد بشدة) و قد تم تقسيمها إلى جزئين على النحو التالي:

### الجزء الأول:

يتكون من أسئلة عامة تتعلق بالبيانات الشخصية لأفراد العينة و يتكون من أربعة فقرات (حسب الدرجة العلمية ، الوظيفة، الخبرة، التخصص).

### الجزء الثاني:

يناقش فرضيات الدراسة و قد تم تقسيمه إلى ثلاثة محاور كما يلي:

- المحور الأول: أساليب تلاعب المحاسبة الإبداعية المؤثرة على جدول حسابات النتائج .
- المحور الثاني: أساليب تلاعب المحاسبة الإبداعية المؤثرة على الميزانية.
- المحور الثالث: أساليب تلاعب المحاسبة الإبداعية المؤثرة على قائمة التدفقات النقدية .

### ج - تحكيم الاستبيان:

قبل نشر الاستبيان تم عرضه على مجموعة من الأساتذة المحكمين في كلية العلوم الاقتصادية بجامعة الوادي، متخصصين في المحاسبة والمراجعة، وهذا بغية التأكد من سلامة بناء الاستمارة من مختلف الجوانب، خاصة من حيث:

- دقة صياغة الأسئلة وصحة العبارات.
  - توزيع خيارات الإجابة لضمان ملائمتها لعملية المعالجة الإحصائية.
  - من أجل الوقوف على مشكلة التصميم والمنهجية.
  - وفي الأخير وبناء على الملاحظات والتوصيات الواردة من الأساتذة المحكمين، تمت صياغة الاستبيان بشكل نهائي.
- ثانيا- الأدوات الإحصائية والقياسية المستخدمة:

وقد تم الاعتماد على مقياس Likert five points scale ليكرت الخماسي كأساس للتعبير عن درجات الموافقة بإعطاء الأوزان الآتية للفقرات:

جدول رقم (2) مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: من إعداد الطلبة

أ\_ اختبار ثبات وصدق العينة طريقة ألفا-كرونباخ (Cronbach-Alpha) :

يعرف معامل الثبات بأنه استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أي أنه يعطي نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة، وقد استخدمنا معامل ألفا كرونباخ لاختبار ثبات الاستبيان، حيث يأخذ هذا المعامل قيمة تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام تكون قيمته تساوي الواحد الصحيح، وكلما اقتربت قيمة معامل الثبات للواحد كان الثبات مرتفعا وكلما اقتربت من الصفر كان الثبات منخفضا، أما معامل الصدق فيقصد به أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه ويساوي رياضيا الجذر التربيعي لمعامل الثبات.

الجدول التالي يبين معاملات الثبات والصدق لمختلف محاور الدراسة:

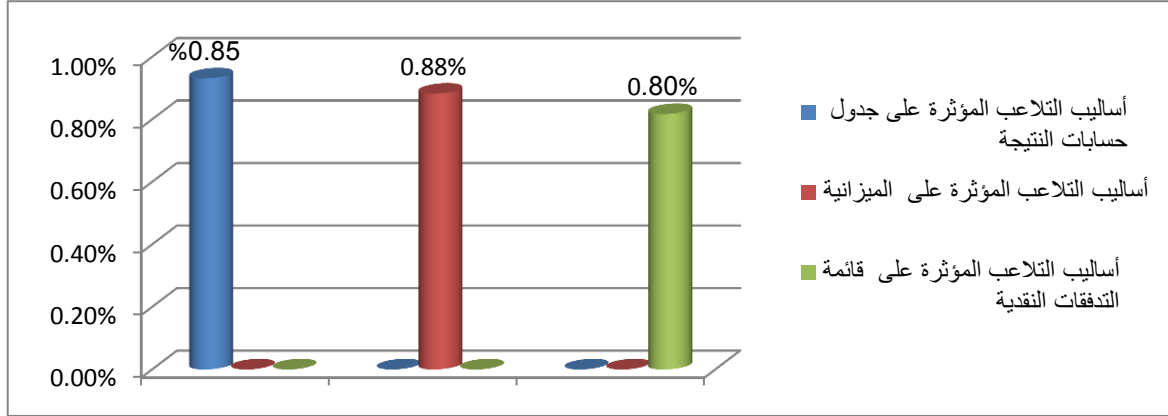
ب\_ نتائج اختبار الثبات والصدق

الجدول رقم (3): توزيع معامل ألفا كرونباخ ومعامل الصدق.

محاور الاستبيان	محتوى المحور	عدد الفقرات	معامل لألفا كرونباخ	معامل الصدق
المحور الأول	أساليب التلاعب المستعملة في قائمة جدول حسابات النتائج وعلاقتها بموثوقية البيانات المالية	06	0.846	0.970
المحور الثاني	أساليب التلاعب المستعملة في قائمة الميزانية وعلاقتها بموثوقية البيانات المالية	06	0.880	0.938
المحور الثالث	أساليب التلاعب المستعملة في قائمة التدفقات النقدية وعلاقتها بموثوقية البيانات المالية	06	0.797	0.893
مجموع المحاور		18	0.861	0.928

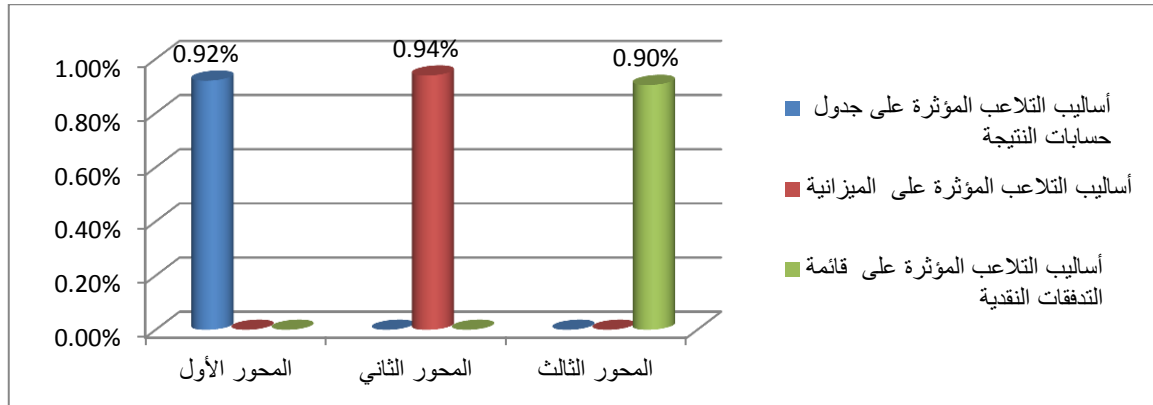
المصدر: من إعداد الطلبة (بناء على مخرجات SPSS)

الشكل رقم (3): توزيع معامل ثبات ألفا كرونباخ



المصدر : من إعداد الطلبة ( بناء على الجدول أعلاه)

الشكل رقم (4): توزيع معامل الصدق



المصدر : من إعداد الطلبة ( بناء على الجدول أعلاه)

يتضح من الجدول رقم (2\_3) والشكلين البيانيين السابقين ما يلي:

لقد تراوحت جميع معاملات ألفا كرونباخ المحاور بين ( 0.797 ) و ( 0.880 ) وهي تقترب من الواحد الصحيح كما بلغت قيمة المعامل بالنسبة لجميع المحاور ( 0.861 ) وهو ما يعني بأن الاستبيان يتميز بالثبات. لقد تراوحت معاملات الصدق المحاور بين ( 0.893 ) و ( 0.938 ) وهي تقترب من الواحد الصحيح، كما بلغت قيمة المعامل الصدق بالنسبة لجميع المحاور ( 0.928 ) مما يدل على أن محتوى الاستبيان يتميز بالصدق. نستخلص مما سبق بأن النتائج المتوصل إليها سواء لمعامل الثبات أو معامل الصدق كلها كانت قريبة من الواحد الصحيح مما يعني أن الاستبيان يتميز بالثبات والصدق إذ نجده يعبر عن العينة في تمثيلها لمجتمع الدراسة.

ج \_ طريقة التجزئة النصفية

وفيها تجزأ أداة القياس إلى جزئيين يشمل الجزء الأول على الفقرات الفردية الترتيب و يشمل الجزء الثاني على الفقرات الزوجية الترتيب، تم إيجاد معامل الارتباط بيرسون بين معدل الأسئلة الفردية الرتبة ونعدل الأسئلة الزوجية الرتبة لكل قسم ويوضح الجدول رقم (4) ثبات أداة القياس بطريقة التجزئة النصفية

الجدول رقم (4): توزيع معامل الثبات طريقة التجزئة النصفية.

محاو الاستبيان	محتوى المحور	عدد الفقرات	معامل الارتباط	معامل الثبات
المحور الأول	أساليب التلاعب المستعملة في قائمة جدول حسابات النتائج وعلاقتها بموثوقية البيانات المالية	06	0.746	0.855
المحور الثاني	أساليب التلاعب المستعملة في قائمة الميزانية وعلاقتها بموثوقية البيانات المالية	06	0.830	0.907
المحور الثالث	أساليب التلاعب المستعملة في قائمة التدفقات النقدية وعلاقتها بموثوقية البيانات المالية	06	0.540	0.701

المصدر : من إعداد الطلبة ( بناء على مخرجات SPSS)

نلاحظ من خلال الجدول رقم(4) أن قيمة ارتباط سيرمان براون للتصحیح (Spearman Brown Coefficient)، لردود المستجوبين على جميع المحاور ذات قيمة أكبر من قيمة الحد الأدنى المقبول معامل ارتباط سيرمان براون للتصحیح (Spearman Brown Coefficient) 60%، حيث بلغت 70% وهذا يعني توفر درجة عالية من الثبات الداخلي في الإجابات، مما يمكننا من الاعتماد على هذه الإجابات في تحقيق أهداف الدراسة وتحليل نتائجها.

د\_ التحليل الإحصائي الوصفي للاستبيان

حتى تكون النتائج دقيقة وواضحة فقد تم حوصلة نتائج الاستبيان في جداول وبوبت الإجابات على حسب التسلسل للأسئلة المدرجة في الاستبيان، تم حساب تكرارات الاستجابات المختلفة وما تعلق بها من النسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، كما تم ترتيب العبارات حسب وجهة نظر فئات العينة من المهنيين والأكاديميين اعتمادا على أكبر قيمة للمتوسط الحسابي وحسب أقل قيمة للتشتت والذي يمثله الانحراف المعياري عند تساوي قيم المتوسط الحسابي.

وباعتبار أن المتغير الذي يعبر عن الخيارات (غير مؤيد بشدة، غير مؤيد، محايد، مؤيد، مؤيد بشدة) مقياس ترتيبي، أما الأرقام التي تدخل في البرنامج الإحصائي تعبر عن الأوزان، وهي: (معارض بشدة = 1 معارض = 2،

محايد=3، موافق=4، موافق بشدة=5)، وبعد ذلك نقوم بحساب المتوسط الحسابي (المتوسط المرجح) عن طريق حساب طول الفترة أولاً، وهي عبارة عن حاصل قسمة 4 على 5، حيث يمثل الرقم 4 عدد المسافات (من 1 إلى 2 مسافة أولى، ومن 2 إلى 3 مسافة ثانية، ومن 3 إلى 4 مسافة ثالثة، ومن 4 إلى 5 مسافة رابعة) و 5 تمثل عدد الاختبارات وعند قسمة 4 على 5 ينتج طول الفترة ويساوي 0.80 ويصبح التوزيع كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (5): مقياس تحديد الأهمية للمتوسط الحسابي.

الوسط الحسابي	الأهمية	درجة تأثيرها
1 إلى أقل من 1.80	غير مؤيد تماماً	ضعيفة جداً
1.8 إلى أقل من 2.60	غير مؤيد	ضعيفة
2.6 إلى أقل من 3.40	محايد	متوسطة
3.4 إلى أقل من 4.20	مؤيد	قوية
4.20 إلى 5	مؤيد بشدة	قوية جداً

المصدر: من إعداد الطلبة.

### ثالثاً- البرامج المستخدمة في معالجة البيانات:

تم استخدام البرنامج الإحصائي (Statistical Package For Social Sciences) (21) في عرض وتحليل البيانات التي تم جمعها في هذه الدراسة، واستخدمت من أجل ذلك الأساليب المناسبة في التحليل، تعتمد على نوع البيانات المراد تحليلها وعلى أهداف وفرضيات الدراسة و فيما يلي نبين مختلف الأساليب الإحصائية التي تم استخدامها:

#### أ- الأساليب الإحصائية الوصفية:

- المتوسطات الحسابية.

- الانحرافات المعيارية.

#### ب- الأساليب الإحصائية الاستدلالية:

- معامل ألفا كرونباخ.

- معامل الارتباط بيرسون.

- تحليل التباين.

- اختبار T

### المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية، تفسيرها ومناقشتها

ينقسم هذا المبحث إلى مطلبين، الأول يتعلق بعرض نتائج الدراسة ومناقشتها، والثاني نحاول فيه تحليل وتفسير نتائج الدراسة واختبار الفرضيات ومناقشتها.

#### المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة الميدانية

سنقوم في هذا المطلب بعرض النتائج المتوصل إليها باستخدام الأدوات الإحصائية و القياسية و البرامج المستعملة في معالجة البيانات، التي تم جمعها عن طريق الاستبيان.

#### أولاً-النتائج المتعلقة بخصائص عينة الدراسة:

لقد تمت دراسة خصائص أفراد العينة حسب المتغيرات التالية: الدرجة العلمية، الوظيفة، الخبرة، التخصص.

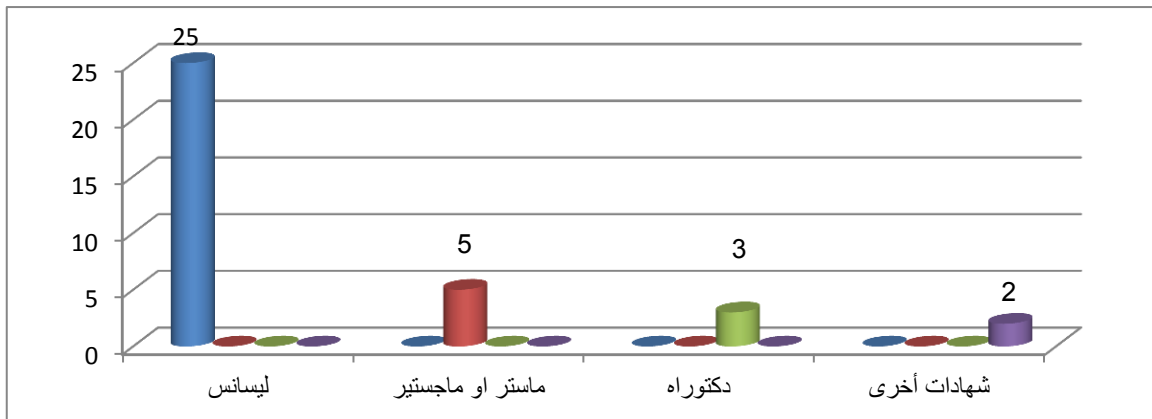
#### أ\_ خصائص العينة من حيث المؤهل العلمي

الجدول رقم (6): توزيع عينة الدراسة من ناحية المؤهل العلمي

النسبة	العدد	المؤهل العلمي
%71.4	25	ليسانس
%14.3	5	ماستر أو ماجستير
%8.6	3	دكتوراه
%5.7	2	شهادات أخرى
%100	35	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة (بناء على مخرجات SPSS)

الشكل رقم: (5) :يمثل عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي.



المصدر: من إعداد الطلبة (بناء على الجدول أعلاه).

من خلال الجدول والتمثيل البياني يتضح لنا توزيع النسب حسب المؤهل العلمي لأفراد العينة، حيث نجد أن غالبيتهم متحصلين على شهادة ليسانس إذ بلغ عددهم 25 بنسبة 71.4%، ثم تليها فئة الحاصلين على شهادة ماجستير البالغ عددهم 5 بنسبة 14.3%، وبعدها فئة الحاصلين على شهادة دكتوراه والبالغ عددهم 3 بنسبة 8.6%، وفي الأخير الحاصلين على شهادات أخرى والبالغ عددهم 2 بنسبة 5.7%.

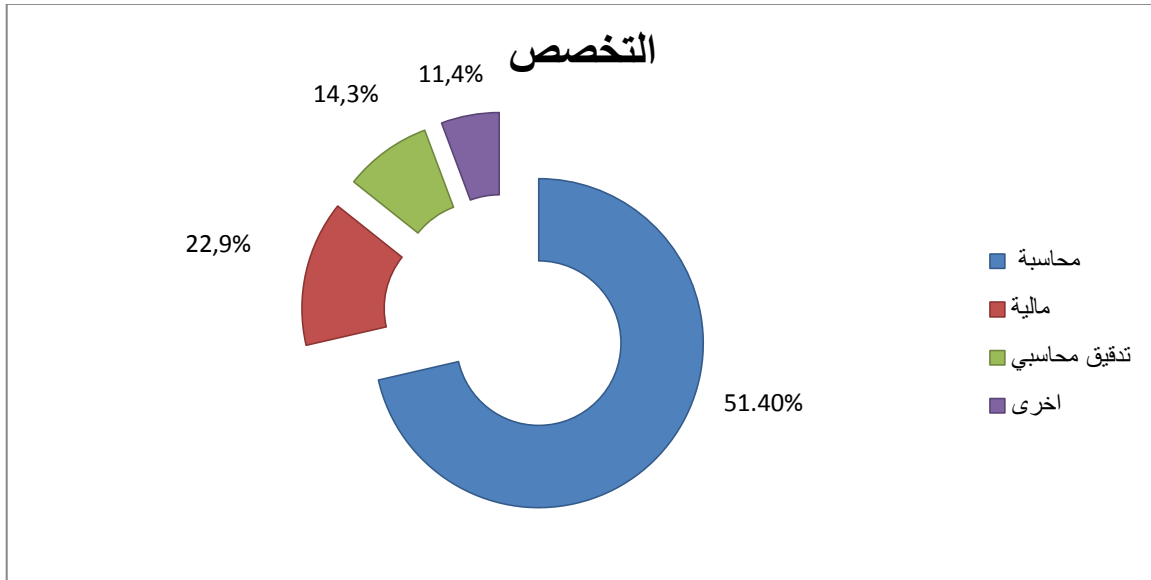
### ب\_ خصائص العينة من حيث التخصص العلمي

الجدول رقم (7): توزيع عينة الدراسة من ناحية التخصص

النسبة	العدد	التخصص
51.4%	18	محاسبة
22.9%	8	مالية
14.3%	5	تدقيق محاسبي
11.4%	4	تخصص أخرى
100%	35	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة. (بناء على مخرجات SPSS)

الشكل رقم (6): يمثل عينة الدراسة حسب التخصص.



المصدر: من إعداد الطلبة (بناء على الجدول أعلاه).

من خلال الجدول والدائرة النسبية يتضح لنا توزيع النسب حسب تخصص الأفراد العينة حيث نجد أن فئة شهادة المحاسبة هي الأكبر والبالغ عددها 18 فرد بنسبة 51.4%، أما ما نسبته 22.9% فيمثل تخصص مالية بعدد 8

أفراد، وما نسبته 14.3% يمثل تخصص تدقيق محاسبي ، وفي الأخير أصحاب شهادات أخرى بـ 4 افراد والبالغ نسبتها 11.4%.

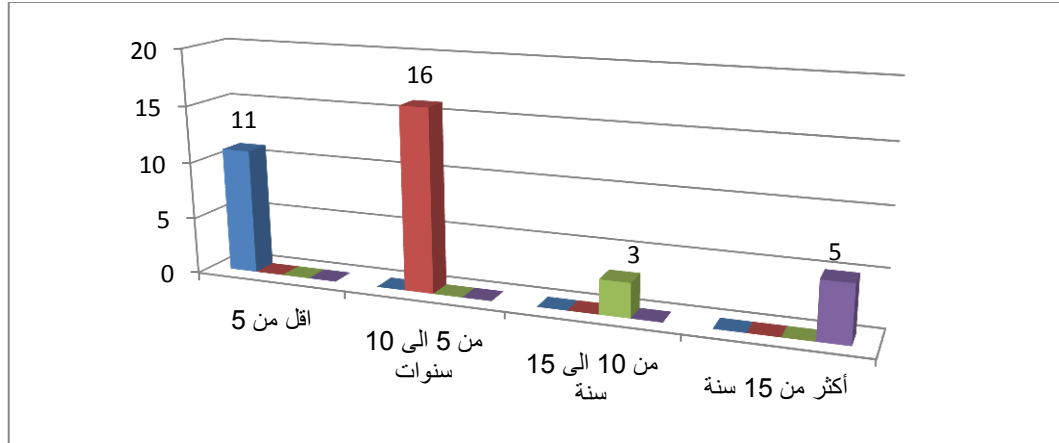
ج \_ خصائص العينة من حيث الخبرة المهنية

الجدول رقم (8): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية.

النسبة	العدد	السنوات
31.4%	11	أقل من 5
45.7%	16	من 5 إلى 10 سنوات
8.6%	3	من 10 إلى 15 سنة
14.3%	5	أكثر من 15 سنوات
100%	35	المجموع

المصدر : من أعداد الطلبة (بناء على مخرجات SPSS)

الشكل رقم (7): يمثل عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية.



المصدر : من إعداد الطلبة (بناء على الجدول أعلاه).

من خلال الجدول والتمثيل البياني يتضح لنا توزيع النسب حسب الخبرة المهنية لأفراد العينة حيث نجد معظمهم من الفئة من 5 إلى 10 سنة بنسبة 45.7%، أما ما نسبته 31.4% فكان للفئة اقل من 5 سنوات، وما نسبته 14.3% فكانت للفئة أكثر من 15 سنة في الأخير ما نسبته 8.6% كانت لفئة من 11 الى 15 سنة.

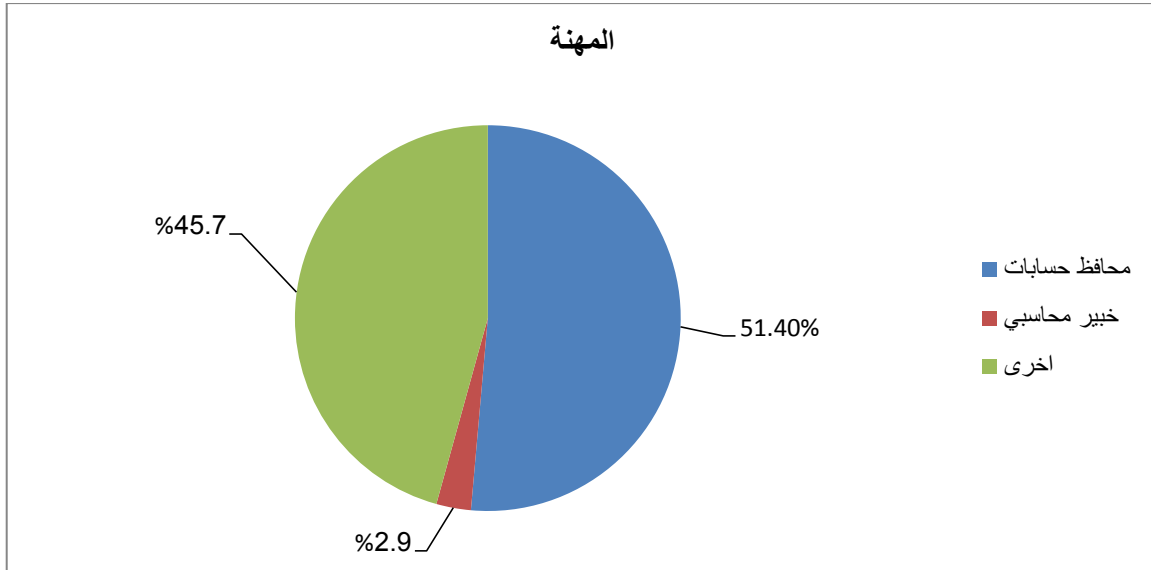
و\_ خصائص العينة من حيث المهنة

الجدول رقم (9): توزيع عينة الدراسة حسب المهنة.

النسبة	العدد	المهنة
51.4%	18	محافظ حسابات
2.9%	1	خبير محاسبي
45.7%	16	أخرى
100%	35	المجموع

المصدر : من أعداد الطلبة (بناء على مخرجات SPSS).

الشكل رقم (8): يمثل عينة الدراسة حسب المهنة.



المصدر : من إعداد الطلبة (بناء على الجدول أعلاه).

من خلال الجدول والدائرة النسبية يتضح لنا توزيع النسب حسب المهنة لأفراد العينة حيث نجد أن فئة رئيس محافظ حسابات هي الأكبر والبالغ عددها 18 بنسبة 51.4%، أما ما نسبته 45.7% فيمثل أعمال أخرى والبالغ عددهم 16، في الأخير ما نسبته 2.9% كانت لخبير محاسبي.

ثانياً- النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين حول محاور الاستبيان:

أ- النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين حول فقرات المحور الأول:

يوضح الجدول التالي النتائج التي تم التوصل إليها حول أسئلة المحور الأول من الاستبيان والمتعلق بأساليب التلاعب المستعملة في قائمة جدول حسابات النتائج وعلاقتها بموثوقية البيانات المالية .

جدول رقم(10): نتائج آراء عينة الدراسة حول أساليب التلاعب المستعملة في قائمة جدول حسابات النتائج وأثرها بموثوقية البيانات المالية.

المؤشرات الإحصائية		الاستجابات					العبارات
الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير مؤيد تماما	غير مؤيد	محايد	مؤيد	مؤيد بشدة	
1.403	3.17	7	5	3	15	5	هل يؤدي عدم الاعتراف بالإيراد بالرغم من إثبات المبيعات مثل عدم تسجيل مبيعات في آخر الفترة بهدف التهرب الضريبي
1.323	3.69	4	3	4	13	11	يمكن زيادة المبيعات بإيرادات خدمات ما بعد البيع وفوائد التمويل
1.374	3.77	4	3	4	10	14	يمكن التلاعب في التقدير قيمة المخصصات طبقا لمعدلات الربحية وبالتالي التأثير على رقم الأرباح
1.190	3.63	3	3	6	15	8	تعتبرون تسجيل عائد الاستثمار اعتبار دخلا تشغيليا
1.327	3.34	6	3	4	17	5	هل يؤدي عدم الاعتراف بخسائر فروق العملة نتيجة لعدم إعادة تقييم الالتزامات بالعملة الأجنبية على أساس أسعار الصرف السائدة في تاريخ إعداد القوائم المالية
1.371	3.34	5	4	3	16	6	هل تعتبر عدم الإفصاح على أرباح الشركات التابعة أو فروعها لأجل اعتبارها من أرباح الشركة الأم
1.001	3.49	المتوسط العام حول أساليب التلاعب المستعملة في قائمة جدول حسابات النتائج وأثرها بموثوقية البيانات المالية					

المصدر : من إعداد الطلبة

يظهر الجدول أعلاه أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة حول أساليب التلاعب المستعملة في قائمة جدول حسابات النتائج وأثرها بموثوقية البيانات المالية ، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (3.49) والذي يقع بين(3.40) وأقل من (4.19) كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة مؤيد والتي تؤكد رضا وموافقة أغلبية أفراد العينة على ضرورة وجود هذه العناصر أساليب التلاعب المؤثرة على جدول حسابات النتيجة ، وهذا ما يؤكد الانحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة التقارب في الأجوبة من أفراد العينة حيث بلغ الانحراف المعياري العام (1.000) وهي نسبة تعتبر متوسطة. وحتى تؤدي هذه النتائج الغرض البحثي والهدف الذي يراد الوصول إليه قمنا بتحليلها حسب الأهمية وحسب توجه استجابات الأغلبية من أفراد العينة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية، وهي كالتالي:

- 1\_ في الفقرة رقم (1) بلغ الوسط الحسابي (3.17 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة تؤيد على أن عدم الاعتراف بالإيرادات بالرغم من إثبات المبيعات مثل عدم تسجيل مبيعات في آخر الفترة بهدف التهرب الضريبي.
- 2\_ في الفقرة رقم (2) بلغ الوسط الحسابي (3.69 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة تؤيد على أن زيادة المبيعات بإيرادات خدمات ما بعد البيع وفوائد التمويل.
- 3\_ في الفقرة رقم (3) بلغ الوسط الحسابي (3.77 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة تؤيد على أن التلاعب في التقدير قيمة المخصصات طبقا لمعدلات الربحية وبالتالي التأثير على رقم الأرباح.
- 4\_ في الفقرة رقم (4) بلغ الوسط الحسابي (3.63 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة تؤيد على أن تسجيل عائد الاستثمار باعتبار دخلا تشغيليا
- 5\_ في الفقرة رقم (5) بلغ الوسط الحسابي (3.34 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة تؤيد على أن عدم الاعتراف بخسائر فروق العملة نتيجة لعدم إعادة تقييم الالتزامات بالعملة الأجنبية على أساس أسعار الصرف السائدة في تاريخ إعداد القوائم المالية..
- 6\_ في الفقرة رقم (6) بلغ الوسط الحسابي (3.34 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة تؤيد على أن عدم الإفصاح على أرباح الشركات التابعة أو فروعها لأجل اعتبارها من أرباح الشركة الأم.

**ب- النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين حول فقرات المحور الثاني:**

يوضح الجدول التالي النتائج التي تم التوصل إليها حول أسئلة المحور الأول من الاستبيان والمتعلق بأساليب التلاعب المستعملة في قائمة الميزانية وعلاقتها بموثوقية البيانات المالية

جدول رقم(11): نتائج آراء عينة الدراسة أساليب التلاعب المستعملة في قائمة الميزانية وأثرها بموثوقية البيانات المالية.

المؤشرات الإحصائية		الاستجابات					العبارات
الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير مؤيد تماما	غير مؤيد	محايد	مؤيد	مؤيد بشدة	
1.367	3.31	6	4	4	15	6	يمكن الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان القوائم المالية بهدف تسديد القروض قصيرة الأجل لتحسين نسب السيولة
1.222	3.49	4	3	6	16	6	هل الاعتراف بالموجودات غير الملموسة لتضخيم الأصول مثل شهرة المحل بالرغم من عدم شرائها
1.290	3.57	4	4	3	16	8	تعتبرون إعادة تقييم الموجودات الثابتة بأقل من قيمتها الحقيقية واعتبار الفروق كخسارة

1.129	3.54	3	4	3	21	4	يمكن تخفيض نسب الامتلاك الأصول الثابتة المتعارف عليها وذلك لزيادة عمره الإنتاجي
1.269	3.49	4	3	8	12	8	هل عدم أدراج الإقساط المستحقة خلال العام الجاري من القرض طويل الأجل ضمن المطلوبات المتداولة بهدف تحسين نسب السيولة
1.039	3.46	-	9	6	15	5	تعتبرون عدم الإفصاح عن الالتزامات الطارئة كالتعويضات القضائية بحساب مستقل
0.966	3.47	المتوسط العام حول أساليب التلاعب المستعملة في قائمة الميزانية وأثرها بموثوقية البيانات المالية					

المصدر: من إعداد الطلبة

يظهر الجدول أعلاه أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بأسس حول أساليب التلاعب المؤثرة على الميزانية ، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (3.47) والذي يقع بين (3.40) وأقل من (4.20) كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة مؤيد والتي تؤكد أغلبية أفراد العينة على ضرورة وجود هذه العناصر أساليب التلاعب المؤثرة على الميزانية وهذا ما يؤكد الانحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة التقارب في الأجوبة من أفراد العينة حيث بلغ الانحراف المعياري العام (0.966) وهي نسبة تعتبر متوسطة.

وحتى تؤدي هذه النتائج الغرض البحثي والهدف الذي يراد الوصول إليه قمنا بتحليلها حسب الأهمية وحسب توجه استجابات الأغلبية من أفراد العينة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية، وهي كالتالي:

1\_ في الفقرة رقم (1) بلغ الوسط الحسابي (3.31 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة تؤيد على أن الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان القوائم المالية بهدف تسديد القروض قصيرة الأجل لتحسين نسب السيولة.

2\_ في الفقرة رقم (2) بلغ الوسط الحسابي (3.49 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة محايدة على أن الاعتراف بالموجودات غير الملموسة لتضخيم الأصول مثل شهرة المحل بالرغم من عدم شرائها.

3\_ في الفقرة رقم (3) بلغ الوسط الحسابي (3.57 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة تؤيد على أن إعادة تقييم الموجودات الثابتة بأقل من قيمتها الحقيقية واعتبار الفروق كخسارة..

4\_ في الفقرة رقم (4) بلغ الوسط الحسابي (3.54 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة تؤيد على أن تخفيض نسب الاهتلاك الأصول الثابتة المتعارف عليها وذلك لزيادة عمره الإنتاجي.

5\_ في الفقرة رقم (5) بلغ الوسط الحسابي (3.49 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة تؤيد على أن عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القرض طويل الأجل ضمن المطلوبات المتداولة بهدف تحسين نسب السيولة.

6\_ في الفقرة رقم (6) بلغ الوسط الحسابي (3.46 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة تؤيد على أن عدم الإفصاح عن الالتزامات الطارئة كتعويضات القضاة بحساب مستقل.

### ج- النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين حول فقرات المحور الثالث:

يوضح الجدول التالي النتائج التي تم التوصل إليها حول أسئلة المحور الأول من الاستبيان والمتعلق بأساليب التلاعب المستعملة في قائمة التدفقات النقدية وعلاقتها بموثوقية البيانات المالية .

جدول رقم(12): نتائج آراء عينة الدراسة حول أساليب التلاعب المستعملة في قائمة التدفقات النقدية وأثرها بموثوقية البيانات المالية.

المؤشرات الإحصائية		الاستجابات					العبارات
الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير مؤيد تماما	غير مؤيد	محايد	مؤيد	مؤيد بشدة	
1.114	3.37	2	6	9	13	5	هل التأخير في تسديد التزامات الشركة من اجل إظهار التدفقات النقدية بوضع أفضل
0.914	3.37	-	7	11	14	3	يمكن الاستفادة من أسعار الصرف من اجل تحسين القدرة المالية في المنشأة وعدم الإفصاح عن بنود النقدية المقيدة
1.157	3.11	3	9	7	13	3	هل إخفاء قدرة المنشأة على توزيع الأرباح بقيامها بتوزيع أسهم على المساهمين بدلا من توزيع الأرباح
1.241	3.40	4	5	4	17	5	يمكن التلاعب في تسجيل التدفقات النقدية المتعلقة بالأرباح والخسائر عن الموجودات الثابتة باعتبارها من ضمن العمليات التشغيلية من اجل إعطاء انطباع جيد عن الوضع المالي للمنشأة
1.100	3.29	2	7	9	13	4	هل التلاعب من خلال اعتبار عمليات التمويل الذاتية ( من حقوق الملكية ) على أساس أنها من العمليات التشغيلية
0.993	3.69	1	4	6	18	6	تعتبرون استبعاد بعض النفقات من التدفقات النقدية مثل فوائد القروض وتكاليف البحوث والتطوير باعتبارها نفقات استثمارية لغرض زيادة التدفقات النقدية الداخلة
0.766	3.40	المتوسط العام حول أساليب التلاعب المستعملة في قائمة التدفقات النقدية وأثرها بموثوقية البيانات المالية					

المصدر: من إعداد الطلبة

يظهر الجدول أعلاه إلى أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات أساليب التلاعب المستعملة في قائمة التدفقات النقدية وأثرها بموثوقية البيانات المالية، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (3.40) والذي يقع بين (3.40) وأقل من (4.20) كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة مؤيد في الإجابات والتي تؤكد رضا وموافقة أغلبية أفراد العينة على ضرورة وجود هذه العناصر حول أساليب التلاعب المؤثرة على قائمة التدفقات النقدية وهذا ما يؤكد الانحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة التقارب في الأجوبة من أفراد العينة حيث بلغ الانحراف المعياري العام (0.766) وهي نسبة تعتبر متوسطة.

وحتى تؤدي هذه النتائج الغرض البحثي والهدف الذي يراد الوصول إليه قمنا بتحليلها حسب الأهمية وحسب توجه استجابات الأغلبية من أفراد العينة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية، وهي كالتالي:

- 1\_ في الفقرة رقم (1) بلغ الوسط الحسابي (3.37 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة تؤيد على أن التأخير في تسديد التزامات الشركة من اجل إظهار التدفقات النقدية بوضع أفضل.
- 2\_ في الفقرة رقم (2) بلغ الوسط الحسابي (3.37 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة تؤيد على أن الاستفادة من أسعار الصرف من اجل تحسين القدرة المالية في المنشأة وعدم الإفصاح عن بنود النقدية المقيدة.
- 3\_ في الفقرة رقم (3) بلغ الوسط الحسابي (3.11 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة محايدة على أن إخفاء قدرة المنشأة على توزيع الأرباح بقيامها بتوزيع أسهم على المساهمين بدلا من توزيع الأرباح .
- 4\_ في الفقرة رقم (4) بلغ الوسط الحسابي (3.40 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة تؤيد على أن التلاعب في تسجيل التدفقات النقدية المتعلقة بالأرباح والخسائر عن الموجودات الثابتة باعتبارها من ضمن العمليات التشغيلية من اجل اعطاء انطباع جيد عن الوضع المالي للمنشأة.
- 5\_ في الفقرة رقم (5) بلغ الوسط الحسابي (3.29 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة محايدة على أن التلاعب من خلال اعتبار عمليات التمويل الذاتية ( من حقوق الملكية) على أساس أنها من العمليات التشغيلية.
- 6\_ في الفقرة رقم (6) بلغ الوسط الحسابي (3.69 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة تؤيد بشدة أن استبعاد بعض النفقات من التدفقات النقدية مثل فوائد القروض وتكاليف البحوث والتطوير باعتبارها نفقات استثمارية لغرض زيادة التدفقات النقدية الداخلة.

المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة باستخدام اختبار T\_Test

سنحاول من خلال هذا المطلب استخدام معامل لتحليل واختبار فرضيات الدراسة، في إطار التساؤلات ويتم التحقق من صحة فرضيات الدراسة كما يلي:

أولاً-اختبار الفرضية الأولى

والتي تنص على وجود علاقة ارتباط عند مستوى الدلالة  $\alpha=0.05$  بين أساليب المحاسبة الإبداعية المستعملة في جدول حسابات النتائج والمؤثرة على البيانات المالية .

ومن أجل إثبات أو نفي هذه الفرضية تم استخدام اختبار T لإيجاد العلاقة بين أساليب المحاسبة الإبداعية المستعملة في جدول حسابات النتائج والمؤثرة على البيانات المالية .

عند مستوى الدلالة  $\alpha=0.05$  والجدول التالي يوضح نتائج معامل الارتباط.

الجدول رقم (13) : يوضح اختبار " T " للعينة البسيطة المتعلقة بأساليب التلاعب المستعملة في قائمة جدول حسابات النتائج وأثرها بموثوقية البيانات المالية

العبارات	المحسوبة T	درجة الحرية	مستوى الدلالة	القرار
هل يؤدي عدم الاعتراف بالإيرادات بالرغم من إثبات المبيعات مثل عدم تسجيل مبيعات في آخر الفترة بهدف التهرب الضريبي	0.723	34	0.475	نقبل H0
يمكن زيادة المبيعات بإيرادات خدمات ما بعد البيع وفوائد التمويل	3.066	34	0.004	نقبل H1
يمكن التلاعب في تقدير قيمة المخصصات طبقاً لمعدلات الربحية وبالتالي التأثير على رقم الأرباح	3.322	34	0.002	نقبل H1
تعتبرون تسجيل عائد الاستثمار باعتباره دخلاً تشغيلياً	3.124	34	0.004	نقبل H1
هل يؤدي عدم الاعتراف بخسائر فروق العملة نتيجة لعدم إعادة تقييم الالتزامات بالعملة الأجنبية على أساس أسعار الصرف السائدة في تاريخ إعداد القوائم المالية	1.528	34	0.136	نقبل H0
هل تعتبرون عدم الإفصاح على أرباح الشركات التابعة أو فروعها لأجل اعتبارها من أرباح الشركة الأم	1.148	34	0.480	نقبل H0
جميع الفقرات	2.897	34	0.007	نقبل الفرضية H1

المصدر: من إعداد الطلبة

يتضح من خلال الجدول رقم (13) الذي يبين آراء أفراد العينة في المحور الأول حول " أساليب التلاعب المستعملة في قائمة جدول حسابات النتائج وأثرها بموثوقية البيانات المالية." من خلال الاتجاه العام بلغة قيمة T

المحسوبة 2.897 ومستوى دلالة 0.007 هي اقل من 0.005 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1 ونرفض H0.

H0= لا تؤثر أساليب التلاعب المستعملة في قائمة جدول حسابات النتائج وأثرها بموثوقية البيانات المالية عند مستوى معنوية  $\alpha=0.05$ .

H1= تؤثر أساليب التلاعب المستعملة في قائمة جدول حسابات النتائج وأثرها بموثوقية البيانات المالية عند مستوى معنوية  $\alpha=0.05$ .

### ثانيا-اختبار الفرضية الثانية

والتي تنص على وجود علاقة ارتباط عند مستوى الدلالة  $\alpha=0.05$  بين أساليب المحاسبة الإبداعية المستعملة في جدول حسابات الميزانية والمؤثرة على البيانات المالية .

ومن أجل إثبات أو نفي هذه الفرضية تم استخدام اختبار T لإيجاد العلاقة بين أساليب المحاسبة الإبداعية المستعملة في جدول حسابات الميزانية والمؤثرة على البيانات المالية .

عند مستوى الدلالة  $\alpha=0.05$  والجدول التالي يوضح نتائج معامل الارتباط.

الجدول رقم (14): يوضح اختبار " T " للعينة البسيطة المتعلقة بأساليب التلاعب المستعملة في قائمة الميزانية وأثرها بموثوقية البيانات المالية.

العبارات	المحسوبة T	درجة الحرية	مستوى الدلالة	القرار
يمكن الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان القوائم المالية بهدف تسديد القروض قصيرة الأجل لتحسين نسب السيولة	1.360	34	0.183	نقبل H1
هل الاعتراف بالموجودات غير الملموسة لتضخيم الأصول مثل شهرة المحل بالرغم من عدم شرائها	2.352	34	0.025	نقبل H1
تعتبرون إعادة تقييم الموجودات الثابتة بأقل من قيمتها الحقيقية واعتبار الفروق كخسارة	2.621	34	0.013	نقبل H1
يمكن نسب الاهتلاك الأصول الثابتة المتعارف عليها وذلك لزيادة عمره الإنتاجي	2.866	34	0.007	نقبل H1
هل عدم إدراج الإقساط المستحقة خلال العام الجاري من القرض طويل الأجل ضمن المطلوبات المتداولة بهدف تحسين نسب السيولة	2.265	34	0.030	نقبل H1
تعتبرون عدم الإفصاح عن الالتزامات الطارئة كالتعويضات القضائية بحساب مستقل	2.604	34	0.014	نقبل H1
جميع الفقرات	2.916	34	0.006	نقبل الفرضية H1

المصدر: من إعداد الطلبة

يتضح من خلال الجدول رقم (14) الذي يبين آراء أفراد العينة في المحور الأول حول " أساليب التلاعب المستعملة في قائمة الميزانية وأثرها بموثوقية البيانات المالية." من خلال الاتجاه العام بلغة قيمة T المحسوبة 2.916 ومستوى دلالة 0.006 هي اقل من 0.005 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1 ونرفض H0.  $\alpha=0.05$

H1 = أساليب التلاعب المستعملة في قائمة الميزانية تؤثر على موثوقية البيانات المالية عند مستوى معنوية  $\alpha=0.05$ .

### ثالثاً- اختبار الفرضية الثالثة

والتي تنص على وجود علاقة ارتباط عند مستوى الدلالة  $\alpha=0.05$  بين أساليب المحاسبة الإبداعية المستعملة في قائمة التدفقات النقدية والمؤثرة على البيانات المالية .  
ومن أجل إثبات أو نفي هذه الفرضية تم استخدام اختبار T لإيجاد العلاقة بين أساليب المحاسبة الإبداعية المستعملة في قائمة التدفقات النقدية والمؤثرة على البيانات المالية .  
عند مستوى الدلالة  $\alpha=0.05$  والجدول التالي يوضح نتائج معامل الارتباط.

الجدول رقم (15) : يوضح اختبار " T " للعينة البسيطة المتعلقة بأساليب التلاعب المستعملة في قائمة التدفقات النقدية وأثرها بموثوقية البيانات المالية

القرار	مستوى الدلالة	درجة الحرية	المحسوبة T	العبارات
H0 نقبل	0.057	34	1.973	هل التأخير في تسديد التزامات الشركة من أجل إظهار التدفقات النقدية بوضع أفضل
H1 نقبل	0.021	34	2.414	يمكن الاستفادة من أسعار الصرف من أجل تحسين القدرة المالية في المنشأة وعدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة
H0 نقبل	0.563	34	0.584	هل إخفاء قدرة المنشأة على توزيع الأرباح بقيامها بتوزيع أسهم على المساهمين بدلا من توزيع الأرباح
H0 نقبل	0.065	34	1.906	يمكن التلاعب في تسجيل التدفقات النقدية المتعلقة بالأرباح والخسائر عن الموحودات الثابتة باعتبارها من ضمن العمليات التشغيلية من أجل إعطاء انطباع جيد عن الوضع المالي للمنشأة
H0 نقبل	0.134	34	1.537	هل التلاعب من خلال اعتبار عمليات التمويل الذاتية (من حقوق الملكية) على أساس أنها من العمليات التشغيلية
H1 نقبل	0.000	34	4.084	تعتبرون استبعاد بعض النفقات من التدفقات النقدية مثل فوائد القروض وتكاليف البحوث والتطوير باعتبارها نفقات استثمارية لغرض زيادة التدفقات النقدية الداخلة
نقبل الفرضية H1	0.007	34	2.857	جميع الفقرات

المصدر: من إعداد الطلبة

يتضح من خلال الجدول رقم (15) الذي يبين آراء أفراد العينة في المحور الأول حول " أساليب التلاعب المستعملة في قائمة التدفقات النقدية وأثرها بموثوقية البيانات المالية" من خلال الاتجاه العام بلغة قيمة T المحسوبة 2.857 ومستوى دلالة 0.007 هي اقل من 0.005 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1 ونرفض H0.

**H0** = أساليب التلاعب المستعملة في قائمة التدفقات النقدية لا تؤثر على موثوقية البيانات المالية عند مستوى معنوية  $\alpha=0.05$ .

**H1** = أساليب التلاعب المستعملة في قائمة التدفقات النقدية تؤثر على موثوقية البيانات المالية عند مستوى معنوية  $\alpha=0.05$ .

خلاصة الفصل :

حاولنا من خلال فصلنا هذا الإجابة على الإشكالية الرئيسية التي يتمحور حولها موضوع بحثنا المتمثلة في استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية التي تؤدي إلى عدم الموثوقية في القوائم المالية ، مقسمين الفصل إلى مبحثين الأول يخص منهجية الدراسة الميدانية والإجراءات المتبعة في هذه الدراسة، أما بخصوص المبحث الثاني فكان بعنوان تحليل وتفسير نتائج الاستبيان ومناقشتها ، وذلك لغاية التعرف على آراء عينة الدراسة حول آرائهم اتجاه أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على صدق القوائم المالية كونها كانت محل جدل بالنسبة للمنشآت .ومن نستنتج :

ـ ان أساليب المحاسبة الإبداعية بأنواعها المختلفة ساهم في فقدان موثوقية البيانات المالية فقد يكون التلاعب بقصد تظليل المستثمر الحالي والمتوقع يتمحور في كل من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية مما يفقد المستثمر موثوقيته بصدق المعلومات المعروضة فيها

ـ إن أكثر الأساليب المستخدمة في التلاعب في قائمة المركز المالي تتمحور في بند المديون بهدف إخفاء أي ديون متعثرة أو معدومة للوصول إلى نتيجة تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها أو بهدف إجراء أخطاء متعمدة في تصنيف تلك الحسابات بهدف تحسين سيولة الشركة

ـ إن أكثر الأساليب المحاسبية الإبداعية تؤدي إلى فقدان موثوقية البيانات والمعلومات المالية ( في قائمة الدخل) تتمحور في نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة

ـ إن أكثر أساليب المحاسبة الإبداعية تؤدي إلى فقدان موثوقية البيانات والمعلومات المالية ( في قائمة التدفقات النقدية) ناتجة عن التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئيا من دفع الضرائب

ـ إن فقدان موثوقية البيانات المالية نتيجة لإتباع أساليب المحاسبة الإبداعية ناتج عن عدم الاهتمام بجوهر وحقيقة المعلومات والاكتفاء فقط بالشكل القانوني

الخاتمة

## الخاتمة

المحاسبة الإبداعية هي إمام لمجموعة من الأساليب التي تستخدم للتلاعب في الحسابات ، وذلك لغاية إخفاء الأداء الفعلي للمؤسسة عن طريق إظهار نتائجها على غير ما هي عليه في أرض الواقع ، وكل هذا لغاية مفادها تحقيق نتائج إيجابية للمؤسسة بصفة عامة أو لغاية تحقيق أهداف ذاتية تعود بالنفع على المدراء بصفة خاصة ، وينسب لكل هذا مسمي المحاسبة الإبداعية ، إذا تعكس تلك الأساليب أثر بالغ الأهمية في هز مصداقية المعلومات الواردة على مستوى القوائم المالية التي تصدرها المؤسسات مستخدمة تلك الأساليب ، حيث حاولنا من خلال معالجتنا لموضوع أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية لمعالجة إشكالية البحث المتمثلة في " هل استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية يؤدي إلى عدم الموثوقية في القوائم المالية ، من خلال فصليين الأول نظري والأخر تطبيقي مستخدمين بذلك المناهج المشار إليها في المقدمة بداية من الفرضيات المعتمدة ، حيث نقسم هذه الخاتمة إلى نتائج الدراسة والتوصيات وأخير آفاق الدراسة .

## نتائج الدراسة :

بعد التحليل الإحصائي المطلوب واختيار الفرضيات توصلنا إلى النتائج التالية :

\_\_ فيما يخص الفرضية الأولى ، فقد توصلنا إلى أن لأساليب المحاسبة الإبداعية أثر على موثوقية جدول حسابات

النتائج ، مما تعطي نتائج مظلمة عند مستوى الدلالة  $\alpha=0.05$ .

\_\_ أما بالنسبة للفرضية الثانية ، فقد توصلنا إلى أن لأساليب المحاسبة الإبداعية أثر على موثوقية حسابات الميزانية،

مما يؤدي إلى ظهور مشكلة عدم تماثل المعلومات عند مستوى الدلالة  $\alpha=0.05$ .

\_\_ فيما يتعلق بالفرضية الثالثة ، فقد تحققت هذه الفرضية وتوصلنا إلى أن لأساليب المحاسبة الإبداعية أثر على

موثوقية قائمة التدفقات النقدية عند مستوى الدلالة  $\alpha=0.05$ .

### التوصيات :

من خلال دراستنا لمختلف جوانب الموضوع ، وبناءً على الدراسة النظرية ونتائج الدراسة الميدانية ، ونتائج التحليل الإحصائي للاستبيان ، يمكن أن نخرج بجملة من التوصيات وهي :

1\_ تنمية الوعي والثقافة المحاسبية بين مستخدمي معدي القوائم المالية ، لمساعدتهم على كشف أساليب المحاسبة الإبداعية

2\_ تشكيل لجان أخلاق مهنية للعمل على إصدار تشريعات تتضمن عقوبات لردع المتلاعبين بالقوائم المالية

3\_ إقامة دورات تكوينية متخصصة للمدققين والمحاسبين لتوضيح مدى سلبية المحاسبة الإبداعية سواء على مصداقية القوائم المالية أو على مهنة المحاسبة والتدقيق .

### أفاق الدراسة :

لقد تناولنا في دراستنا على مدى تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على صدق القوائم المالية، ولا يزال أثر أساليب المحاسبة الإبداعية متفشياً بشكل كبير في منشآتنا يحتم ضرورة البحث والعمل فيه أكثر، ويعتبر بحثنا هذا بداية انطلاقاً لبحوث أخرى جديدة :

\_\_ دور المدقق الخارجي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية

\_\_ دور المدقق الداخلي في تعزيز المصداقية على القوائم المالية

\_\_ الأساليب الردعية ودورها في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية

\_\_ دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية

# قائمة المصادر والمراجع

أولاً : المراجع باللغة العربية

الكتب :

1. أنور أحمد الشبراوي، المحاسبة الإبداعية ، جامعة المنصورة ، الإسكندرية ، مصر ، 2017 .
2. بن ربيع حنيفة ، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية ، دار هومه ، الجزائر ، 2014 .
3. حنان رضوان ، النموذج المحاسبي المعاصر، دار وائل ، عمان ، الأردن ، 2003 .
4. طارق عبد العال حماد ، المحاسبة الابتكارية ، كلية التجارة ، جامعة شمس ، الإسكندرية ، مصر ، 2011 .
5. طلال محمد علي الججاوي ، هدي أمين عليوي الجميلي ، قياس درجة الشفافية في الإفصاح المحاسبي للشركات الصناعية ، دار الأيام ، عمان ، الأردن ، 2015 .
6. عباس شيرازي ، نظرية المحاسبة ، دار السلال ، الكويت ، 1990 .
7. عبد الرزاق شحادة ، خالد راغب الخطيب ، قضايا محاسبية معاصرة ، جامعة حلب بسوريا ، وجامعة البترا بالأردن ، 2017 .
8. كمال الدين الدهراوي ، تحليل القوائم المالية الأغراض الاستثمار ، الدار الجامعية ، مصر ، 2014 .
9. محسن أحمد الخضيرى ، المحاسبة الإجرامية ( كيفية التحايل واستخدام الأساليب المحاسبية من أجل الخداع) ، دار إيتراك للطباعة والنشر ، القاهرة ، مصر ، 2014 .

المذكرات والأطروحات :

1. إسماعيل الطاهر مفتاح الأحمر ، سلوك تمهيد صافي الدخل في الشركات الليبية ، مذكرة ماجستير ، أكاديمية الدراسات العليا ، طرابلس ، ليبيا ، 2008 .
2. عجيلة محمد ، دور الإبداع المحاسبي والمحاسبين في تسيير واتخاذ القرار، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة البليدة ، 2009 .
3. عدي لطفي جرار ، تطوير إستراتيجية للحد من الآثار السلبية لاستخدام المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة الأردنية ، مذكرة ماجستير ، الجامعة العربية للدراسات العليا ، 2006 .

4. ليندا حسن نمر الحلبي ، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية \_ على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية ، مذكرة ماجستير ، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا ، عمان ، الأردن ، 2009 .
5. ميسون بنت محمد علي الفري ، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة \_ في المملكة العربية السعودية ، مذكرة ماجستير ، جامعة الملك عبد العزيز ، سعودية ، 2010 .

### المجلات:

1. إبراهيم العدى ، رنا صقور ، مدى تأثير الرقابة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح ، مجلة تشرين للبحوث والدراسات العلمية ، العدد 36 ، 2014 .
2. أمينة فدوي فريد ، دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات الإبداعية ، إدارة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SPF ، جامعة باجي مختار ، عنابة ، الجزائر ، العدد 16 ، 2014 .
3. الجريدة الرسمية ، للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 19 ، 2009 .
4. حمد الله ، احمد السيد ، تحديد المتغيرات المؤثرة في اختيار السياسات المحاسبية في ظل النظرية الواقعية المحاسبية ، مجلة البحوث التجارية ، العدد 11 ، 1987 .
5. رشا حمادة ، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، جامعة دمشق ، سوريا ، العدد 02 ، 2010 .
6. سمير كامل محمد عيسي ، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الإسكندرية ، العدد 2 ، 2008 .
7. عماد الأغا ، المحاسبة الإبداعية ، مجلة المال والأعمال ، العدد 02 ، كلية العلوم التطبيقية ، جامعة الأزهر ، غزة ، 2012 .
8. القوائم المالية ، إضاءات \_ نشرة توعوية ، معهد الدراسات المصرفية ، الكويت ، العدد 9 ، 2013 .
9. ناظم شعلان جابر ، أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية ، مجلة الغري للعلوم والإدارة ، العدد 32 ، العراق ، 2015 .
10. نعيم دهمش ، المعيار المحاسبي رقم 07 المعدل عام 1992 قائمة التدفقات النقدية بين المطرقة والسندان ، مجلة المحاسب القانوني العربي ، العدد 94 ، 1996 .

### الملتقيات :

1. لطفي شعباني ، سميه تبة ، المحاسبة من خلال المحاسبة الدولية وتأثيرها على القوائم المالية ، الملتقي العلوية الثالثة حول الإبداع الإداري في العلم العربي ، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية ، رماح ، الأردن ، 2012 .

2. مسعود راوي ، أهمية الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية البنكية في ظل النظام المحاسبي المالي ، ملتقي جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، الجزائر ، 2013 .

### المواقع الإلكترونية :

1\_ لؤي بديع بطانية ، المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية ،

<http://www.maim.omandaily.on> :30/04/2010

22:34

### ثانيا : المراجع باللغة الأجنبية

1. Amat .O .and Biake .J. **The Ethics of Creative Accounting** 1999. :
2. Naser, K.and M. Pendlebury:1992 ,**A Note on the use of Creative Accounting** , British , Accounting Review 24
3. Robert obert , **le petit IFRS** .dunod ,France , 2006.

الملاحق



جامعة الشهيد حمّـه لخضر الوادي  
كلية علوم اقتصادية وتجارية وعلوم التسيير  
قسم علوم التسيير



تخصص : محاسبة وتدقيق

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته تحية طيبة وبعد :

في إطار تحضير مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي تم وضع هذا الاستبيان والذي يشمل مجموعة من الأسئلة بخصوص دراسة تحت عنوان ((أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية )) لذا نرجو من سيادتكم مساعدتنا في إتمام هذا العمل العلمي من خلال ملء هذه الاستمارة و الإجابة على أسئلة الاستبيان بوضع علامة X عند الإجابة المناسبة .  
ونشكركم على حسن تعاونكم معنا.

**تعريف المحاسبة الإبداعية:** المحاسبة الإبداعية هي عملية التلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال الأخذ بمزايا الغموض في القواعد واختيار ممارسات الإفصاح والقياس من بين هذه القواعد لتغيير القوائم مما هي عليه لتصبح بالصورة التي يرغبها معدو هذه القوائم .

السنة الجامعية 2017/2018

البيانات الشخصية للعيينة الدراسة :

- حسب الدرجة العلمية :

- 1 - ليسانس :  - ماجستير :   
 - دكتوراه :  - شهادة أخرى :

2 - حسب التخصص العلمي :

- محاسبة :   
 - تدقيق محاسبي :   
 - مالية :   
 - تخصص آخر :

3 - حسب الوظيفة :

- محافظ حسابات :   
 - أخرى :   
 - خبير محاسبي :

4 - حسب الخبرة المهنية :

- أقل من 5 سنوات :  - من 5 إلى 10 سنوات :   
 - من 11 إلى 15 سنة :  - أكثر من 15 سنة :

المحور الأول: أساليب التلاعب (المحاسبة الإبداعية) المؤثرة على جدول حساب النتيجة:

أ	أساليب التلاعب	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	عدم الاعتراف بالإيراد بالرغم من إثبات المبيعات مثل عدم تسجيل مبيعات في آخر الفترة بهدف التهرب الضريبي					
2	زيادة المبيعات بإيرادات خدمات ما بعد البيع وفوائد التمويل					
3	التلاعب في تقدير قيمة المخصصات طبقاً للمعادلات الربحية وبالتالي التأثير على رقم الأرباح					
4	تسجيل عائد الاستثمار باعتباره دخلاً تشغيلياً					
5	عدم الاعتراف بخسائر فروق العملة نتيجة لعدم إعادة تقييم الالتزامات بالعملة الأجنبية على أساس أسعار الصرف السائدة في تاريخ إعداد القوائم المالية					
6	عدم الإفصاح على أرباح الشركات التابعة أو فروعها لأجل اعتبارها من أرباح الشركة الام					

المحور الثاني : أساليب التلاعب (المحاسبة الإبداعية ) المؤثرة على الميزانية:

ب	أساليب التلاعب	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان القوائم المالية ، بهدف تسديد القروض قصيرة الأجل لتحسين نسب السيولة .					
2	الاعتراف بالموجودات غير الملموسة لتضخيم الأصول مثل شهرة المحل بالرغم من عدم شرائها .					
3	إعادة تقييم الموجودات الثابتة بأقل من قيمتها الحقيقية واعتبار الفرق كخسائر .					
4	تخفيض نسب اهتلاك الأصول الثابتة المتعارف عليها وذلك لزيادة عمره الإنتاجي .					
5	عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القرض طويل الأجل ضمن المطلوبات المتداولة ، بهدف تحسين نسب السيولة .					
6	عدم الإفصاح عن الالتزامات الطارئة كالتعويضات القضائية بحساب مستقل .					

المحور الثالث: أساليب التلاعب (المحاسبة الإبداعية) المؤثرة على قائمة التدفقات النقدية :

ت	أساليب التلاعب	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	التأخير في تسديد التزامات الشركة من أجل إظهار التدفقات النقدية بوضع أفضل .					
2	الاستفادة من أسعار الصرف من أجل تحسين القدرة المالية في المنشأة وعدم الإفصاح عن بنود النقدية المقيدة					
3	إخفاء قدرة المنشأة على توزيع الأرباح بقيامها بتوزيع أسهم على المساهمين بدلا من توزيع الأرباح .					
4	التلاعب في تسجيل التدفقات النقدية المتعلقة بالأرباح والخسائر عن الموجودات الثابتة باعتبارها من ضمن العمليات التشغيلية من أجل إعطاء انطباع جيد عن الوضع المالي للمنشأة .					
5	التلاعب من خلال اعتبار عمليات التمويل الذاتية (من حقوق الملكية) على أساس أنها من العمليات التشغيلية .					
6	استبعاد بعض النفقات من التدفقات النقدية مثل فوائد القروض وتكاليف البحوث والتطوير باعتبارها نفقات استثمارية لغرض زيادة التدفقات النقدية الداخلة .					

## أسماء الأساتذة محكمي إستبانة الدراسة

الرقم	الاسم واللقب	مكان العمل
1	بلقاسم بن خليفة	أستاذ في جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي
2	عزة الأزهر	عميد وأستاذ بجامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي
3	الدينوري سالمي	أستاذ في جامعة الشهيد حمه لخضر ، بالوادي
4	بنين بغداد	أستاذ في جامعة الشهيد حمه لخضر ، الوادي

## جداول إحصائية Spss

درجة العلمية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
ليسانس	25	69.4	71.4	71.4
ماجستير	5	13.9	14.3	85.7
Valid دكتوراه	3	8.3	8.6	94.3
اخرى	2	5.6	5.7	100.0
Total	35	97.2	100.0	
Missing System	1	2.8		
Total	36	100.0		

التخصص العلمي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
محاسبة	18	50.0	51.4	51.4
مالية	8	22.2	22.9	74.3
Valid تدقيق محاسبي	5	13.9	14.3	88.6
تخصص اخر	4	11.1	11.4	100.0
Total	35	97.2	100.0	
Missing System	1	2.8		
Total	36	100.0		

الوظيفة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
محافظ حسابات	18	50.0	51.4	51.4
Valid خبير محاسبي	1	2.8	2.9	54.3
اخرى	16	44.4	45.7	100.0
Total	35	97.2	100.0	
Missing System	1	2.8		
Total	36	100.0		

## الخبرة المهنية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
أقل من 5 سنوات	11	30.6	31.4	31.4
من 5 إلى 10 سنوات	16	44.4	45.7	77.1
من 11 إلى 15 سنة	3	8.3	8.6	85.7
أكثر من 15 سنة	5	13.9	14.3	100.0
Total	35	97.2	100.0	
Missing System	1	2.8		
Total	36	100.0		

## عدم الاعتراف بالإيرادات بالرغم من إثبات المبيعات مثل عدم تسجيل مبيعات في آخر الفترة بهدف التهرب الضريبي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
غير موافق بشدة	7	19.4	20.0	20.0
غير موافق	5	13.9	14.3	34.3
محايد	3	8.3	8.6	42.9
موافق	15	41.7	42.9	85.7
موافق بشدة	5	13.9	14.3	100.0
Total	35	97.2	100.0	
Missing System	1	2.8		
Total	36	100.0		

## زيادة المبيعات بإيرادات خدمات ما بعد البيع وفوائد التمويل

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
غير موافق بشدة	4	11.1	11.4	11.4
غير موافق	3	8.3	8.6	20.0
محايد	4	11.1	11.4	31.4
موافق	13	36.1	37.1	68.6
موافق بشدة	11	30.6	31.4	100.0
Total	35	97.2	100.0	
Missing System	1	2.8		
Total	36	100.0		

التلاعب في التقدير قيمة المخصصات طبقاً لمعدلات الربحية وبالتالي التأثير على رقم الأرباح

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	4	11.1	11.4	11.4
غير موافق	3	8.3	8.6	20.0
محايد	4	11.1	11.4	31.4
موافق	10	27.8	28.6	60.0
موافق بشدة	14	38.9	40.0	100.0
Total	35	97.2	100.0	
Missing System	1	2.8		
Total	36	100.0		

## تسجيل عائد الاستثمار باعتبار دخلا تشغيليا

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	3	8.3	8.6	8.6
غير موافق	3	8.3	8.6	17.1
محايد	6	16.7	17.1	34.3
موافق	15	41.7	42.9	77.1
موافق بشدة	8	22.2	22.9	100.0
Total	35	97.2	100.0	
Missing System	1	2.8		
Total	36	100.0		

## عدم الاعتراف بخسائر فروق العملة نتيجة لعدم إعادة تقييم الالتزامات بالعملة الأجنبية على أساس أسعار الصرف ا

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	6	16.7	17.1	17.1
غير موافق	3	8.3	8.6	25.7
محايد	4	11.1	11.4	37.1
موافق	17	47.2	48.6	85.7
موافق بشدة	5	13.9	14.3	100.0
Total	35	97.2	100.0	
Missing System	1	2.8		
Total	36	100.0		

عدم الإفصاح على ارباح الشركات التابعة او فروعها لاجل اعتبارها من ارباح الشركة الام

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	6	16.7	17.1	17.1
غير موافق	4	11.1	11.4	28.6
محايد	3	8.3	8.6	37.1
موافق	16	44.4	45.7	82.9
موافق بشدة	6	16.7	17.1	100.0
Total	35	97.2	100.0	
Missing System	1	2.8		
Total	36	100.0		

الحصول على قروض طويلة الاجل قبل اعلان القوائم المالية بهدف تسديد القروض قصيرة الاجل لتحسين نسب السيولة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	6	16.7	17.1	17.1
غير موافق	4	11.1	11.4	28.6
محايد	4	11.1	11.4	40.0
موافق	15	41.7	42.9	82.9
موافق بشدة	6	16.7	17.1	100.0
Total	35	97.2	100.0	
Missing System	1	2.8		
Total	36	100.0		

الاعتراف بالموجودات غير الملموسة لتضخيم الاصول مثل شهرة المحل بالرغم من عدم شرانها

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	4	11.1	11.4	11.4
غير موافق	3	8.3	8.6	20.0
محايد	6	16.7	17.1	37.1
موافق	16	44.4	45.7	82.9
موافق بشدة	6	16.7	17.1	100.0
Total	35	97.2	100.0	
Missing System	1	2.8		
Total	36	100.0		

اعادة تقييم الموجودات الثابتة بأقل من قيمتها الحقيقية واعتبار الفروق كخسارة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
--	-----------	---------	---------------	--------------------

	غير موافق بشدة	4	11.1	11.4	11.4
	غير موافق	4	11.1	11.4	22.9
	محايد	3	8.3	8.6	31.4
Valid	موافق	16	44.4	45.7	77.1
	موافق بشدة	8	22.2	22.9	100.0
	Total	35	97.2	100.0	
Missing	System	1	2.8		
Total		36	100.0		

تخفيض نسب الاهتلاك الاصول الثابتة التعارف عليها وذلك لزيادة عمره الإنتاجي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
	غير موافق بشدة	3	8.3	8.6	8.6
	غير موافق	4	11.1	11.4	20.0
	محايد	3	8.3	8.6	28.6
Valid	موافق	21	58.3	60.0	88.6
	موافق بشدة	4	11.1	11.4	100.0
	Total	35	97.2	100.0	
Missing	System	1	2.8		
Total		36	100.0		

عدم ادراج الاقساط المستحقة خلال العام الجاري من القرض طويل الاجل ضمن المطلوبات المتداولة بهدف تحسين نسب السيولة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
	غير موافق بشدة	4	11.1	11.4	11.4
	غير موافق	3	8.3	8.6	20.0
	محايد	8	22.2	22.9	42.9
Valid	موافق	12	33.3	34.3	77.1
	موافق بشدة	8	22.2	22.9	100.0
	Total	35	97.2	100.0	
Missing	System	1	2.8		
Total		36	100.0		

عدم الإفصاح عن الالتزامات الطارئة كالتعويضات القضائية بحساب مستقل

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent

	غير موافق	9	25.0	25.7	25.7
	محايد	6	16.7	17.1	42.9
Valid	موافق	15	41.7	42.9	85.7
	موافق بشدة	5	13.9	14.3	100.0
	Total	35	97.2	100.0	
Missing	System	1	2.8		
Total		36	100.0		

التأخير في تسديد التزامات الشركة من اجل إظهار التدفقات النقدية بوضع افضل

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent	
	غير موافق بشدة	4	11.1	11.4	11.4
	غير موافق	5	13.9	14.3	25.7
Valid	محايد	4	11.1	11.4	37.1
	موافق	14	38.9	40.0	77.1
	موافق بشدة	8	22.2	22.9	100.0
	Total	35	97.2	100.0	
Missing	System	1	2.8		
Total		36	100.0		

الاستفادة من اسعار الصرف من اجل تحسين القدرة المالية في المنشأة وعدم الإفصاح عن بنود النقدية المقيدة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent	
	غير موافق بشدة	4	11.1	11.4	11.4
	غير موافق	3	8.3	8.6	20.0
Valid	محايد	3	8.3	8.6	28.6
	موافق	18	50.0	51.4	80.0
	موافق بشدة	7	19.4	20.0	100.0
	Total	35	97.2	100.0	
Missing	System	1	2.8		
Total		36	100.0		

إخفاؤ قدرة المنشأة على توزيع الأرباح بقيامها بتوزيع اسهم على المساهمين بدلا من توزيع الأرباح

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
--	-----------	---------	---------------	--------------------

	غير موافق بشدة	3	8.3	8.6	8.6
	غير موافق	3	8.3	8.6	17.1
Valid	محايد	2	5.6	5.7	22.9
	موافق	15	41.7	42.9	65.7
	موافق بشدة	12	33.3	34.3	100.0
	Total	35	97.2	100.0	
Missing	System	1	2.8		
Total		36	100.0		

التلاعب في تسجيل التدفقات النقدية المتعلقة بالأرباح والخسائر عن الموجودات المالية التشغيلية من أجل إعطاء انطباع

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
	غير موافق بشدة	3	8.3	8.6
	غير موافق	3	8.3	17.1
Valid	محايد	2	5.6	22.9
	موافق	12	33.3	57.1
	موافق بشدة	15	41.7	100.0
	Total	35	97.2	100.0
Missing	System	1	2.8	
Total		36	100.0	

التلاعب من خلال اعتبار عمليات التمويل الذاتي من حقوق الملكية على أساس أنها من العمليات التشغيلية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
	غير موافق بشدة	4	11.1	11.4
	غير موافق	3	8.3	20.0
Valid	محايد	2	5.6	25.7
	موافق	13	36.1	62.9
	موافق بشدة	13	36.1	100.0
	Total	35	97.2	100.0
Missing	System	1	2.8	
Total		36	100.0	

استبعاد بعض النفقات من التدفقات النقدية مثل فوائد القروض وتكاليف البحوث والتطوير

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	1	2.8	2.9	2.9
غير موافق	4	11.1	11.4	14.3
محايد	6	16.7	17.1	31.4
موافق	18	50.0	51.4	82.9
موافق بشدة	6	16.7	17.1	100.0
Total	35	97.2	100.0	
Missing System	1	2.8		
Total	36	100.0		

## T-Test

### One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
عدم الاعتراف بالارادات بالرغم من اثبات المبيعات مثل عدم تسجيل مبيعات في اخر الفترة بهدف التهرب الضريبي	35	3.17	1.403	.237
زيادة المبيعات بارادات خدمات ما بعد البيع وفوائد التمويل	35	3.69	1.323	.224
التلاعب في التقدير قيمة المخصصات طبقا لمعدلات الربحية وبالتالي التأثير على رقم الأرباح	35	3.77	1.374	.232
تسجيل عائد الاستثمار بأعتبار دخلا تشغيليا	35	3.63	1.190	.201
عد الاعتراف بخسائر فروق العملة نتيجة لعدم اعادة تقييم الالتزامات بالعملة الاجنبية على اساس اسعار الصرف ا	35	3.34	1.327	.224
عدم الافصاح على ارباح الشركات التابعة او فروعها لاجل اعتبارها من ارباح الشركة الام	35	3.34	1.371	.232
AA	35	3.4905	1.00159	.16930

### One-Sample Test

Test Value = 3				
T	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference

					Lower
عدم الاعتراف بالارادات بالرغم من اثبات المبيعات مثل عدم تسجيل مبيعات في اخر الفترة بهدف التهرب الضريبي	.723	34	.475	.171	-.31-
زيادة المبيعات بارادات خدمات ما بعد البيع وفوائد التمويل	3.066	34	.004	.686	.23
التلاعب في التقدير قيمة المخصصات طبقا لمعدلات الربحية وبالتالي التأثير على رقم الأرباح	3.322	34	.002	.771	.30
تسجيل عائد الاستثمار باعتبار دخلا تشغيليا	3.124	34	.004	.629	.22
عدم الاعتراف بخسائر فروق العملة نتيجة لعدم اعادة تقييم الالتزامات بالعملة الاجنبية على اساس اسعار الصرف ا	1.528	34	.136	.343	-.11-
عدم الافصاح على ارباح الشركات التابعة او فروعها لاجل اعتبارها من ارباح الشركة الام	1.480	34	.148	.343	-.13-
AA	2.897	34	.007	.49048	.1464

## T-Test

### One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
الحصول على قروض طويلة الاجل قبل اعلان القوائم المالية بهدف تسديد القروض قصيرة الاجل لتحسين نسب السيولة	35	3.31	1.367	.231
الاعتراف بالموجودات غير الملموسة لتضخيم الاصول مثل شهرة المحل بالرغم من عدم شرائها	35	3.49	1.222	.206
اعادة تقييم الموجودات الثابتة بأقل من قيمتها الحقيقية واعتبار الفروق كخسارة	35	3.57	1.290	.218
تخفيض نسب الاهتلاك الاصول الثابتة التعارف عليها وذلك لزيادة عمره الإنتاجي	35	3.54	1.120	.189
عدم ادراج الاقساط المستحقة خلال العام الجاري من القرض طويل الاجل ضمن المطلوبات المتداولة بهدف تحسين نسب السيولة	35	3.49	1.269	.214
عدم الافصاح عن الالتزامات الطارئة كالتعويضات القضائية بحساب مستقل	35	3.46	1.039	.176
BB	35	3.4762	.96604	.16329

One-Sample Test

	Test Value = 3				
	T	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference
					Lower
الحصول على قروض طويلة الاجل قبل اعلان القوائم المالية بهدف تسديد القروض قصيرة الاجل لتحسين نسب السيولة	1.360	34	.183	.314	-.16-
الاعتراف بالموجودات غير الملموسة لتضخيم الاصول مثل شهرة المحل بالرغم من عدم شرائها	2.352	34	.025	.486	.07
اعادة تقييم الموجودات الثابتة بأقل من قيمتها الحقيقية واعتبار الفروق كخسارة تخفيض نسب الاهتلاك الاصول الثابتة التعارف عليها وذلك لزيادة عمره الإنتاجي	2.621	34	.013	.571	.13
عدم ادراج الاقساط المستحقة خلال العام الجاري من القرض طويل الاجل ضمن المطلوبات المتداولة بهدف تحسين نسب السيولة	2.866	34	.007	.543	.16
عدم الافصاح عن الالتزامات الطارئة كالتعويضات القضائية بحساب مستقل	2.265	34	.030	.486	.05
BB	2.604	34	.014	.457	.10
	2.916	34	.006	.47619	.1443

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.959	18

Reliability

**Scale: ALL VARIABLES****Reliability Statistics**

Cronbach's Alpha	N of Items
.846	6

**Reliability Statistics**

Cronbach's Alpha	N of Items
.880	6

**Correlations**

		AA	BB	CC
AA	Pearson Correlation	1	.932**	.936**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000
	N	35	35	35
BB	Pearson Correlation	.932**	1	.951**
	Sig. (2-tailed)	.000		.000
	N	35	35	35
CC	Pearson Correlation	.936**	.951**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	
	N	35	35	35

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ