

قسم العلوم المالية و المحاسبة

الميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم مالية و محاسبية تخصص: محاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني

بعنوان

أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على مصداقية القوائم المالية - دراسة ميدانية -

تحت إشراف الأستاذ:

د. فاتح سردوك

من إعداد الطلبة:

❖ أحلام قدري

❖ عبد الرزاق رضواني

❖ علي طالب

أعضاء لجنة التقييم :

الاسم و اللقب	الجامعة	الصفة
د. سامي الدينوري	جامعة حمه لخضر - الوادي	رئيسا
د. سردوك فاتح	جامعة حمه لخضر - الوادي	مشرفا و مقرا
د. بن موسى بشير	جامعة حمه لخضر - الوادي	مناقشا

السنة الجامعية: 2019-2020

قسم العلوم المالية و المحاسبة

الميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم مالية و محاسبية تخصص: محاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني

بعنوان

أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على مصداقية القوائم المالية - دراسة ميدانية -

تحت إشراف الأستاذ:

د. فاتح سردوك

من إعداد الطلبة:

❖ أحلام قدرتي

❖ عبد الرزاق رضواني

❖ علي طالب

أعضاء لجنة التقييم :

الاسم و اللقب	الجامعة	الصفة
د. سامي الدينوري	جامعة حمه لخضر - الوادي	رئيسا
د. سردوك فاتح	جامعة حمه لخضر - الوادي	مشرفا و مقرا
د. بن موسى بشير	جامعة حمه لخضر - الوادي	مناقشا

السنة الجامعية: 2020-2019

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإهداءات



إِهْدَاء

وَكَانَ فَضْلُ اللَّهِ عَلَيْكَ عَظِيمًا

إلى من أرضعتني الحب والحنان
(أمي الحبيبة)

إلى من أحمل اسمه بكل فخر
(أبي الغالي رحمة الله عليه)

إلى القلوب الطاهرة الرقيقة
(إخوتي)

إلى رفيقة دربي
(زوجتي العزيزة)

إلى الوجوه المفعمة بالبراءة
(أبنائي الأعزاء)

إلى كل زملائي و أصدقائي

إلى كل أساتذة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
جامعة حماة لخضر الوادي

(طالب علي)

اهداء

اللهم لك الحمد حتى ترضى ولك الحمد إذا رضيت ولك الحمد بعد الرضا، ومهما حمدنا فلن نستوفي حمدك
والصلاة والسلام على سيدنا محمد صلوات ربي وسلامه عليه.

قال تعالى ﴿وَقَضَّيْكَ أَلاَّ تَعْمَلُوا إِلَّا إِيَّاهُ وَيَالِئَالِ مَدِينِ إِحْسَانًا﴾ صدق الله العظيم

إلى التي بحنائها ارتويت وبدفئها احتमित، إلى التي من يشتهي اللسان نطقها وترفرف العين من وحشتها، إلى التي
قبل كل خطوة مني دعوة منها، إلى من انتظرت هذه اللحظة بفارغ الصبر، وكانت تتمنى رؤيتي وأنا أحقق هذا
النجاح، حبيبة قلبي وقرة عيني أُمي العزيزة حفظها الله ورعاها وأتمنى لها دوام الصحة والعافية يارب.
إلى من علمني حسن الخلق وحب المثابرة والطموح قدوتي ومثلي الأعلى الذي شق لي طريق العلم والتعلم،
واحترقت شموعه ليضيء لنا درب النجاح، أي أطال الله في عمره.

إلى من يذكرهم القلب قبل ان يكتبهم القلم، إلى من قاسموني مر الحياة وحلوها، تحت السقف الواحد إخوتي "نور
الدين وزوجته، التجاني وزوجته، السعيد، مراد، الجموعي"

إلى كل أعمامي وعماتي

إلى كل أخوالي وخالاتي بالأخص المرحومة خالتي "مريم" رحمها الله

إلى كل أصدقائي أخص بالذكر الذي هو في مقام أخي "بوبكر بريك"

إلى كل زملائي خاصة خريجي دفعة العلوم الإقتصادية 2019-2020 خاصة تخصص محاسبة الذين عشت

معهم أحلى أيام حياتي

إلى جميع أساتذتي الأفاضل، ومعلمي الأوائل طيلة مشواري الدراسي

إلى كل من لم يذكر اسمه في السطور فهو في القلب محفور

إلى كل من يتصفح المذكرة الآن

إلى هؤلاء أهدي ثمرة عملي

فافخر بعلم ولا تطلب به بدلا فالناس موتى وأهل العلم أحياء

عبد الرزاق

اهداء

الحمد لله كثيرا والصلاة والسلام على من لا نبي بعده

أهدي ثمرة جهدي إلى التي حملتني حيناً وربتني صغيرة ورعتني كبيرة

رمز الحب والحنان، أسمى كلمة نطق بها اللسان أُمي الحبيبة حفظها الله

إلى الذي نعيش تحت ظل جهده وتعبه بلا امتنان أبي العزيز حفظه الله ورعاه

إلى كل من ساعدوني في هذه الظروف من قريب أو بعيد وعبر وسائل التواصل الاجتماعي

أخص بالذكر الأستاذ الفاضل "محمد العيد له" والأستاذة الفاضلة "داسي يمينه" كما لا أنسى

صديقتي دري وسندي "سمية لبة"

إلى كل من عرفتهم وكانت لي معهم أطيب العلاقات زملائي خريجي دفعة 2019-2020 تخصص

محاسبة وإلى كل الأساتذة إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة جهدي وعصارة فكري

راجية من الله لهم كل التوفيق والسعادة في الدارين

أحلام

شكر وعرفان

لا نقول إلا ما قال سيدنا شعيب عليه السلام

﴿وما توفيقى إلا بالله عليه توكلت وإليه أنيب﴾

نشكر الله سبحانه وتعالى الذي ألهمنا وأعاننا على أن نقوم بهذا العمل المتواضع

وهو القائل: ﴿لئن شكرتم لأزيدنكم﴾.

ونسأله أن يضع لعملنا هذا القبول والنفع لمن يقبل عليه.

ولقول رسول الله - صلى الله عليه وسلم - : " من لم يشكر الناس لم يشكر الله "

نتقدم بأسمى عبارات الحب والتقدير والإحترام إلى الأستاذ المشرف الدكتور

فاتح سردوك لإشرافه على هذا العمل وعلى نصائحه وتوجيهاته التي لم يبخل بها علينا

وحرصه على تقديم يد العون والمساعدة، فبارك الله فيه وجعلها في ميزان حسناته.

كما نتقدم بالشكر لأعضاء لجنة المناقشة الموقرة لقبولهم مناقشة هذه المذكرة وما

سوف يقدمونه من توجيهات ونصائح وإرشادات

وكل الشكر والتقدير إلى من ساهم في إنجاز هذا العمل من قريب أو من بعيد

ولو بكلمة طيبة

يارب... لا تدعنا نصاب بالغرور إذا نجحنا ولا نصاب باليأس إذا فشلنا.

بالتوفيق هـ

المخلص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة أهم أساليب المحاسبة الإبداعية والتلاعبات التي تمارسها الإدارة على مستوى القوائم المالية ومعرفة مدى تأثير هذه الأساليب على صحة ومصداقية وموثوقية القوائم المالية (المركز المالي، الدخل، التدفقات النقدية)، من وجهة نظر كل من معدي القوائم المالية و المستفيدين من خدماتهم، ولإجابة على إشكالية البحث فقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري بتجميع كل المعلومات حول موضوع الدراسة، ولدعم الجانب النظري فقد اعتمدنا في الجانب التطبيقي على المنهج الإستقرائي بتوزيعنا إستبيان على عينتين (معدي القوائم المالية، المستفيدين من القوائم المالية) وقد تم توزيع وحصد 60 إستمارة قابلة للدراسة، واعتمدنا تحليل الإستبيان على برنامج Spss و EXCEL، ولاختبار فرضيات الدراسة اعتمدنا على اختبار فرق المتوسطين اللامعلمي (مان-ويتني Mann-Whitney) أو (U)، وقد توجت الدراسة بأنه و بنسبة كبيرة لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية حول تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية وصحة مصداقية القوائم المالية من وجهة نظر معدي القوائم المالية والجهات المستفيدة من خدماتهم ويتفقون على أن المحاسبة الإبداعية لها تأثير كبير على صحة ومصداقية القوائم المالية

الكلمات المفتاحية: محاسبة إبداعية، قوائم مالية، تلاعبات، محافظي حسابات.

Summary:

This study aims to know the most important creative accounting methods and manipulations practiced by management at the level of the financial statements and to know the extent to which these methods affect the validity, credibility and reliability of the financial statements (Financial position, income, cash flows), from the point of view of both the compilers of the financial statements and the beneficiaries of their services, and in order to answer the research problem, the descriptive and analytical approach in the theoretical side has been relied upon to collect all information on the subject of study, and to support the theoretical side, we have adopted in The application side of the inductive approach by distributing a questionnaire to two samples (the preparers of the financial statements, the beneficiaries of the financial statements). 60 studyable forms were distributed and harvested. We adopted the analysis of the questionnaire on the program 'Spss and EXCEL'. To test the hypotheses of the study, we relied on the nonparametric mean difference test (Mann-Whitney) or (U). The study culminated in that, with a large percentage, there are no statistically significant differences on the impact of creative accounting methods and the validity of the financial statements from the point of view of the financial statement compilers And the beneficiaries of their services agree that creative accounting has a major impact on the validity and reliability of the financial statements

Keywords: creative accounting, financial statements, manipulation, bookkeepers.

الفهرس

الصفحة	المحتوى
I	الإهداءات
II	شكر و عرفان
III	الملخص
IV	الفهرس
V	قوائم (قائمة الجداول - قائمة الأشكال - قائمة الملاحق)
أ-ز	مقدمة
	الجزء النظري
	الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية والقوائم المالية
2	تمهيد
3	المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية
3	المطلب الأول: مفهوم وأشكال المحاسبة الإبداعية
3	الفرع الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية
6	الفرع الثاني: أشكال المحاسبة الإبداعية
8	المطلب الثاني: خصائص ودوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية
8	الفرع الأول: خصائص المحاسبة الإبداعية
9	الفرع الثاني: دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية
11	المطلب الثالث: مجالات وعوامل ظهور المحاسبة الإبداعية
11	الفرع الأول: مجالات ممارسة المحاسبة الإبداعية
13	الفرع الثاني: عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية
15	المبحث الثاني: مدخل للقوائم المالية
15	المطلب الأول: مفهوم وخصائص القوائم المالية
15	الفرع الأول: مفهوم القوائم المالية
16	الفرع الثاني: خصائص القوائم المالية
19	المطلب الثاني: أنواع القوائم المالية والمستفيدين منها
20	الفرع الأول: أنواع القوائم المالية
21	الفرع الثاني: المستفيدين من القوائم المالية
23	المطلب الثالث: الهدف من عرض القوائم المالية وأهميتها

23	الفرع الأول: الهدف من عرض القوائم المالية
23	الفرع الثاني: أهمية القوائم المالية
25	المبحث الثالث: أساليب وإنعكاسات المحاسبة الإبداعية وكيفية الحد منها
25	المطلب الأول: أساليب المحاسبة الإبداعية
25	الفرع الأول: أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي
26	الفرع الثاني: أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل:
28	الفرع الثالث: أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية
29	المطلب الثاني: المنظور الأخلاقي وانعكاسات المحاسبة الإبداعية
29	الفرع الأول: المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية
30	الفرع الثاني: انعكاسات المحاسبة الإبداعية
33	المطلب الثالث: وسائل الحد من التلاعب في القوائم المالية
37	خلاصة الفصل
	الجزء التطبيقي
	الفصل الثاني: الدراسة الميدانية
41	تمهيد
42	المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة
42	المطلب الأول: المنهج العلمي المستخدم ومجتمع الدراسة
42	الفرع الأول: المنهج العلمي المستخدم
43	الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة
44	المطلب الثاني: عرض استبيان الدراسة
44	الفرع الأول: بيانات الدراسة:
44	الفرع الثاني: مكونات الاستبيان
45	المطلب الثالث: متغيرات الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة
45	الفرع الأول: متغيرات الدراسة:
46	الفرع الثاني: الأساليب الإحصائية المستخدمة
47	المبحث الثاني: التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة
47	المطلب الأول: حساب الثبات والصدق لأسئلة الاستبيان المستخدمة في جمع البيانات
47	الفرع الأول : أسس قياس صدق و ثبات البيانات
49	الفرع الثاني : اختبار ثبات الاستبيان

53	المطلب الثاني: تحليل بيانات الإستبيان
54	الفرع الأول: تحليل بيانات الجزء الأول من الاستبيان
59	الفرع الثاني: تحليل بيانات الجزء الثاني من الاستبيان
64	المبحث الثالث: الإختبارات الإحصائية أو تحليل نتائج الإستبيان
65	المطلب الأول: تحليل ومقارنة نتائج الجزء الثاني من الاستبيان بين معدي القوائم المالية والمستفيدين منها واختبار الفرضيات
65	الفرع الأول : تحليل ومقارنة نتائج المحور الثاني من الاستبيان بين معدي القوائم المالية والمستفيدين منها
76	الفرع الثاني : اختبار الفرضيات الفرعية الثلاث
81	المطلب الثاني: اختبار الفرضية الرئيسية ومناقشتها النتائج المتوصل إليها
81	الفرع الأول: اختبار الفرضية الرئيسية
82	الفرع الثاني : النتائج المتوصل إليها و مناقشتها
84	خلاصة الفصل
86	الخاتمة
90	قائمة المصادر والمراجع
97	الملاحق

قائمة الجداول و الأشكال و الملاحق

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
1-1	تعريفات للمحاسبة الإبداعية من وجهات نظر مختلفة	4
2-1	احصائيات إستمارة الاستبيان	43
2-2	يوضح مختلف محتويات أسئلة محاور الاستبيان	45
2-3	يوضح مرجعية وتفسير قيمة معامل الفا كرونباخ	48
2-4	يوضح معاملات الثبات للمحاور الثلاثة للاستبيان	49
2-5	يوضح معاملات الاتساق الداخلي لمحاور الاستبيان	50
2-6	يوضح معاملات الاتساق الداخلي للمحور الثاني من الاستبيان	51-50
2-7	معاملات الاتساق الداخلي للمحور الثالث من الاستبيان	52-51
2-8	يوضح معاملات الاتساق الداخلي للمحور الرابع من الاستبيان	53-52
2-9	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	54
2-10	توزيع أفراد العينة حسب العمر	55
2-11	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	56
2-12	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة	57
2-13	توزيع أفراد العينة حسب المهنة	58
2-14	يوضح أهمية العبارات وفق مقياس ليكرت	60
2-15	درجة مساهمة قيمة المتوسط المرجح	60
2-16	أساليب المحاسبة الإبداعية المؤثرة على قائمة المركز المالي	61
2-17	أساليب المحاسبة الإبداعية المؤثرة على قائمة الدخل	62
2-18	أساليب المحاسبة الإبداعية المؤثرة على قائمة التدفقات النقدية	63
2-19	الخصائص لاختبار فرق المتوسطين اللامعلمي (مان ويتني Mann-Whitney) للمحور الثاني	64
2-20	مقارنة المتوسطات للمحور الثاني من الاستبيان بين معدي القوائم المالية والمستفيدين منها	66-65
2-21	مقارنة المتوسطات للمحور الثالث من الاستبيان بين معدي القوائم المالية والمستفيدين منها	70-69
2-22	مقارنة المتوسطات للمحور الرابع من الاستبيان بين معدي القوائم المالية والمستفيدين منها	74-73
2-23	اختبار الفرضية الفرعية الأولى	77
2-24	اختبار الفرضية الفرعية الثانية	78
2-25	اختبار الفرضية الفرعية الثالثة	80
2-26	نتائج اختبار الفرضيات الفرعية الثلاثة	81

قائمة الجداول و الأشكال و الملاحق

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
1-1	أشكال المحاسبة الإبداعية	7
1-2	انعكاسات ممارسات المحاسبة الإبداعية	32
2-1	متغيرات الدراسة	46
2-2	التمثيل البياني لتوزيع أفراد العينة حسب الجنس	54
2-3	التمثيل البياني لتوزيع أفراد العينة حسب العمر	55
2-4	التمثيل البياني لتوزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	56
2-5	التمثيل البياني لتوزيع أفراد العينة حسب الخبرة	57
2-6	التمثيل البياني لتوزيع أفراد العينة حسب المهنة	59
2-7	اختبار مان وتني لعينتي مستقلتين Mann-Whitney- U Test للمحور الثاني	76
2-8	اختبار مان وتني لعينتي مستقلتين Mann-Whitney- U Test للمحور الثالث	78
2-9	اختبار مان وتني لعينتي مستقلتين Mann-Whitney- U Test للمحور الرابع	80

قائمة الملاحق

الرقم	اسم الملحق
01	نتائج معامل الثبات ألفا كرونباخ
02	نتائج ارتباط محاور الاستبيان
03	نتائج الدراسة الوصفية للمعلومات العامة
04	نتائج الإجابة على كل فقرات الاستبيان
05	نتائج الإجابة على محاور الاستبيان
06	نتائج اختبار صحة الفرضية الأولى
07	نتائج اختبار صحة الفرضية الثانية
08	نتائج اختبار صحة الفرضية الثالثة
09	وثيقة الاستبيان

المقدمة

مقدمة

نتيجة لانفصال الملكية عن الإدارة وتضارب المصالح بين الإدارة والمساهمين والمستفيدين من القوائم المالية وكذلك المرونة في تطبيق المبادئ والقواعد المحاسبية، وذلك بعد موجة انهيار شركات التي شاهدها العالم على غرار شركة Eanron، worldcom، tyco وغيرها من الشركات الكبرى، وتحميل مسؤولية الانهيار لشركة آرثر أندرسون وتوجيه أصابع الاتهام لها لكونها المسؤولة عن تدقيق الحسابات، وتلاعبها بالبيانات المحاسبية الخاصة بشركة Eanron، مستغلة بذلك المعالجات والسياسات المحاسبية، مما دفع الإدارة إلى التفكير بابتداع طرق وأساليب في المعالجات المحاسبية لأجل إظهار الشركة بوضع على غير حقيقته لخدمة وأغراض خاصة بالإدارة وقد أطلق على هذا النوع من التلاعب بالمحاسبة الإبداعية.

بالرغم مما تحققه المحاسبة الإبداعية من منافع للإدارة أو المنشأة في الأجل القصير، إلا أنها قد تؤدي إلى خلق مصاعب كبيرة للمنشأة على المدى المتوسط أو الطويل طالما أن هذا التلاعب مبني على أساس حالة من الغش والتدليس.

إن كل هذا راجع لقدرة المحاسب بناء على رغبة الإدارة بالتلاعب في القوائم المالية وذلك من خلال إجراءات المحاسبة الإبداعية ذلك بقصد تجميل الصورة التي تعكسها الأرقام الموجودة في تلك القوائم على نتيجة أعمال المنشأة ومركزها المالي، إذ أنه غالباً ما تضع الإدارة التنفيذية صورتها عن رقم الأرباح الذي تريد التقرير عنه يقودها في ذلك دوافعها لتعظيم المكافآت الحالية أو المستقبلية وما يتوقعه كبار الملاك من توزيعات نقدية أو عينية في صورة أسهم وذلك راجع إلى براءة المحاسب في هذا المجال الإبداعي غير القانوني، حيث في معظم الحالات تبوء كل هذه الإبداعات بالفشل وترجع أسباب هذا الانهيار في مجمله إلى الفساد الإداري والمالي لإدارات تلك الشركات وافتقارها للممارسات السليمة ونقص في الشفافية والإفصاح .

إشكالية الدراسة

تتبلور إشكالية البحث كما يلي:

- السؤال الرئيسي:

ما مدى تأثير أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية على صحة ومصداقية القوائم المالية من وجهة نظر معدي القوائم المالية والجهات المستفيدة من خدماتهم؟

- الأسئلة الفرعية:

ويتفرع عن هذا السؤال الرئيسي جملة من الأسئلة الفرعية الآتية:

- ❖ ما مدى تأثير أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية على صحة ومصادقية قائمة المركز المالي من وجهة نظر معدي القوائم المالية والجهات المستفيدة من خدماتهم؟
- ❖ ما مدى تأثير أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية على صحة ومصادقية قائمة الدخل من وجهة نظر معدي القوائم المالية والجهات المستفيدة من خدماتهم؟
- ❖ ما مدى تأثير أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية على صحة ومصادقية قائمة التدفقات النقدية من وجهة نظر معدي القوائم المالية والجهات المستفيدة من خدماتهم؟

فرضيات الدراسة:

تستند الدراسة على الفرضية الرئيسية التالية

- **الفرضية الرئيسية:** لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية حول تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على صحة و مصادقية القوائم المالية من وجهة نظر معدي القوائم المالية والجهات المستفيدة من خدماتهم

وقد تفرع عن هذه الفرضية الرئيسية الفرضيات الفرعية التالية

الفرضية الفرعية الأولى: لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية حول تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على صحة و مصادقية قائمة المركز المالي من وجهة نظر معدي القوائم المالية والجهات المستفيدة من خدماتهم

- **الفرضية الفرعية الثانية:** لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية حول تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على صحة و مصادقية قائمة الدخل، من وجهة نظر معدي القوائم المالية والجهات المستفيدة من خدماتهم

- **الفرضية الفرعية الثالثة:** لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية حول تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على صحة و مصادقية قائمة التدفقات النقدية من وجهة نظر معدي القوائم المالية والجهات المستفيدة من خدماتهم

أهمية الدراسة : تكمن أهمية الدراسة في التعريف بالدور الذي تلعبه أساليب المحاسبة الإبداعية في تظليل القوائم المالية، والذي ينعكس بدوره على قرارات الجهات التي إعتمدت على هذه القوائم والتقارير، لذا فإن هذه الدراسة ستكشف عن الأساليب المستخدمة من قبل الإدارة في القيام بالتلاعبات في قوائمها المالية، وتكمن أهمية الدراسة بالدرجة الأولى في دراسة الاختلاف في

وجهات النظر حول أثر أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر معدي القوائم المالية وكذلك مجمل الجهات المستفيدة من القوائم المالية في مختلف عمليات اتخاذ القرار أي قياس الفجوة في وجهة النظر.

أهداف الدراسة:

- إن الهدف من قيامنا بهذه الدراسة هو محاولة منا لإظهار عدة جوانب:
- التعرف على مفهوم المحاسبة الإبداعية والأساليب المستخدمة في تحليل القوائم المالية والتأثير على مصداقيتها.
- التعرف على الأسباب التي أتاحت للإدارة التلاعب في قوائمها المالية، والدوافع التي تسعى الإدارة لتحقيقها من جراء هذا التلاعب.
- أهمية خاصة موثوقية البيانات المالية ودورها في اتخاذ القرارات.
- التوصل إلى إستنتاجات علمية مدعمة إحصائياً في إستكشاف العلاقات البينية التي تربط أساليب المحاسبة الإبداعية بمصداقية القوائم المالية والتأثير المتبادل بين متغيراتها.
- التعرف على الاختلاف في وجهة نظر معدي القوائم المالية وكذلك مجمل الجهات المستفيدة من القوائم المالية في مختلف عمليات اتخاذ القرار، من حيث أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على صحة و مصداقية مختلف عناصر القوائم المالية

حدود الدراسة:

تكمن حدود الدراسة في:

- **الحدود المكانية:** تم إقتصار توزيع استمارة الاستبيان على محافظي حسابات و خبراء محاسبين (معدي القوائم المالية) و المستفيدين من القوائم المالية في ولاية الوادي .
- **الحدود الزمانية:** سنة 2020

دوافع إختيار الموضوع:

أ- دوافع ذاتية:

- الرغبة الشخصية في دراسة هذا الموضوع
- حب الإطلاع والبحث في هذا الموضوع بما أنه داخل في تخصصنا

ب- دوافع موضوعية:

- حداثة الموضوع

- ازدياد حالات الغش والتلاعب في القوائم المالية

المنهج والأدوات المستخدمة في الدراسة:

بهدف معالجة موضوع الدراسة استخدمنا المنهج الوصفي بالنسبة للجزء النظري، من خلال استخلاصه من الدراسات والكتب، أطروحات دكتوراه، ورسائل ماجستير، ومذكرات ماستر، المجالات، والمقالات، أما الجزء التطبيقي استخدمنا فيه المنهج التحليلي حيث تمت المعالجة باستخدام استبيان يتضمن مجموعة من الأسئلة مستنتجة من الجزء النظري، وذلك بإعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS

الدراسات السابقة:

1- الدراسات العربية:

- دراسة (الخشاوي والدوسري، 2008)، المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقيق من مماراتها ونتائجها.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهم الأساليب المستخدمة في ظل ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية مع التعرف إلى الإتجاهات والأساليب الحديثة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها، ثم بينت الدراسة أيضا دور مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية المنبثق من الإتحاد الدولي للمحاسبين في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ثم بينت أهمية ودور المدقق الخارجي في التحقيق والكشف عن ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية، ومن أهم نتائج الدراسة وجود العديد من الإتجاهات 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 .

- دراسة (ليندا حسن نمر الحلبي، 2009)، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة وآثارها على موثوقية القوائم المالية وبيان دوافع الإدارة من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية والتعرف على الدور الذي يقوم به مدققو حسابات تلك الوحدات الإقتصادية في الحد من إجراءات المحاسبة الخلاقية التي تمارسها مجالس إدارات الشركات المساهمة العامة الأردنية في القوائم المالية.

- دراسة القطيش والصوفي 2011 أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان.

هدفت هذه الدراسة إلى إستعراض أهم الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية والمنظور الأخلاقي لها ودوافع الإدارة في إستخدام هذه الأساليب وأثرها على موثوقية البيانات المحاسبية، وكذلك سعت الدراسة إلى بيان دور المدقق في التعرف على ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية في الكشف عن الوضع المالي للشركات، وقد إعتمدت الدراسة على عينة من مكاتب التدقيق الداخلي في (31) شركة أردنية للوصول إلى نتائج البحث التي أظهرت بأن الشركات المساهمة الأردنية لا تمارس أساليب المحاسبة الإبداعية، حيث جاءت نتائج هذه الدراسة متضاربة مع نتائج دراسة (مطر والحلي) التي أشارت إلى أن الشركات المساهمة الأردنية تمارس أساليب المحاسبة الإبداعية .

- دراسة (باخجة خديجة 2013) تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية وهي رسالة ماجستير، علوم في المحاسبة، جامعة السلمانية.

تهدف الدراسة إلى إظهار تأثير استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية وبالتالي دور مجلس معايير المحاسبة الدولية في الحد من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، وبيان الفجوات الموجودة في معايير المحاسبة الدولية التي تساعد في استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، واستعراض أهم الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية.

- دراسة (فداوي أمينة 2013-2014) دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF25. هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور ركائز حوكمة الشركات المتمثلة في إدارة المخاطر والإفصاح والرقابة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال إسقاط الدراسة النظرية على عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF25.

وقد توصلت الدراسة إلى أن العينة المدروسة من تلك الشركات تمارس المحاسبة الإبداعية من خلال استخدامها للمستحقات الاختيارية بشكل سالب هبوطاً وسعياً منها لتخفيف تقلبات الدخل، بنقله من سنوات الدخل المرتفع إلى سنوات الدخل المتدني وتوصلت أيضاً إلى جودة ركائز حوكمة الشركات، وإدارة المخاطر والإفصاح والرقابة في العينة المدروسة.

2- الدراسات الأجنبية:

- دراسة بعنوان Creative accounting: Nature, incidence and ethical issues (Amat & Gowthorpe, 2004)

هدفت الدراسة إلى توضيح طبيعة ممارسات المحاسبة الإبداعية ودرجتها في إطار الإعتبارات الأخلاقية في إسبانيا فضلا عن تحديد مفاهيم العديد من الممارسات المعتمدة من خلال عينة من 39 شركة إسبانية للفترة من 1999 - 2001.

وتوصلت الدراسة إلى أن 20% من الشركات في عينة الدراسة قد مارست أساليب المحاسبة الإبداعية المرتبطة بقائمة الدخل.

- دراسة بعنوان Determinates of auditors attitudes toward creative accounting (Rabin, 2004)

هدفت الدراسة إلى قياس اتجاهات المدققين بشأن ممارسات المحاسبة الإبداعية والعوامل التي تؤثر في ممارسات المحاسبة الإبداعية في المملكة المتحدة.

توصلت الدراسة إلى أن اتجاهات المدققين بشأن ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتمد على طبيعة الأسلوب المستخدم وموقف الإدارة من هذه الممارسات وأشارت أيضا إلى أن ممارسة المحاسبة الإبداعية تتأثر بعدد من العوامل الداخلية والخارجية، وترتبط العوامل الداخلية بالنتائج المالية غير المتوقعة والرغبة في الحصول على تمويل و قروض خارجية فضلا عن ضعف السيطرة على المنشأة الناجم عن ضعف الإدارة وأخلاق المديرين والنظام الإداري المرتبط بتركيز الصلاحيات بعدد محدد من الأفراد، أما العوامل الخارجية فترتبط بطبيعة ملكية المنشأة .

❖ ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

تتميز هذه الدراسة بالدرجة الأولى في دراسة الاختلاف في وجهات النظر حول أثر أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر معدي القوائم المالية وكذلك مجمل الجهات المستفيدة من القوائم المالية في مختلف عمليات اتخاذ القرار أي قياس الفجوة في وجهة النظر، أي لا يطرح الموضوع للدراسة من وجهة نظر طرف واحد من المجتمع المالي بل على كل أطراف المجتمع المالي والمستفيدون من القوائم المالية

صعوبات الدراسة

- صعوبة توزيع الإستبيان ورقيا في ظل الأزمة العالمية التي مرت بها الجزائر خلال المدة المتزامنة مع إعداد الدراسة

- صعوبة توزيع واستعادة الاستبيان من طرف مكاتب محافظي الحسابات
- عدم تعاون المبحوثين في إعطاء المعلومات اللازمة لإثراء موضوع الدراسة، والإجابة على الأسئلة الموجهة لهم ادعاء منهم أن المعلومات المقدمة قد تستخدم ضدهم
- صعوبة تحليل الإستبيان

هيكل الدراسة

لإيجاد حل للمشكلة التي قمنا بطرحها ولكي نتحقق من الفرضيات، قمنا بتقسيم هذا البحث إلى فصلين كالآتي:

الفصل الأول يتضمن مفهوم شامل وواسع لكل من المحاسبة الإبداعية والقوائم المالية والإحاطة بكافة أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في التلاعب بالقوائم المالية. أما الفصل الثاني سنتطرق فيه إلى الدراسة الميدانية من خلال ثلاثة مباحث ونقوم بالتحليل الوصفي للعينة المدروسة أو الموجه إليها الإستبيان واستخلاص النتائج وتحليلها والتوصل إلى هدف الدراسة الذي هو قياس الفجوة أو الاختلاف في وجهات النظر حول أثر أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر معدي القوائم المالية وكذلك مجمل الجهات المستفيدة من القوائم المالية.

وقد تم اختتام هذا البحث بخاتمة عامة للموضوع، تضم جملة من النتائج والتوصيات.

**الجزء
النظري**

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية والقوائم المالية

تمهيد

في أول ظهور للمحاسبة الإبداعية كانت عبارة عن مهنة وفن حيث تقتصر على مجرد عمليات تسجل في الدفاتر، وعلى ضوء التطور الذي يشهده العالم الآن خاصة مع وجود مناهج وأساليب علمية متطورة وكذلك تبني معايير المحاسبة الدولية في العديد من دول العالم، أصبحت بذلك علم مستقل بحد ذاته يخدم أطراف عديدة، إلا أن هذا التطور أدى إلى ظهور ما يطلق عليه بالإبداع المحاسبي أو المحاسبة الإبداعية وهذه الأخيرة نتج عنها آثار سلبية أكثر منها إيجابية على المؤسسات خصوصاً والمجتمع عموماً، ومن أهمها مصداقية القوائم المالية التي تصدرها المؤسسات على اعتبار الإبداع يتم على مستواها.

وسنحاول من خلال فصلنا هذا التطرق إلى الجوانب المهمة في موضوعنا بدءاً بالمحاسبة الإبداعية والتطرق إلى أنواع القوائم المالية وأهم أهدافها والمستفيدين منها ومن ثم أثر المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية.

مما سبق تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث

- **المبحث الأول:** ماهية المحاسبة الإبداعية.
- **المبحث الثاني:** مدخل للقوائم المالية.
- **المبحث الثالث:** أساليب وانعكاسات المحاسبة الإبداعية

المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية

إن للمحاسبة الإبداعية مفهومين أحدهما إيجابي يتمثل في التطوير من خلال إيجاد حلول مبتكرة تساعد على توفير معلومات محاسبية صحيحة لخدمة المستفيدين منها، أما المفهوم الآخر هو الشكل السلبي الذي يكرس للتلاعب في الأرقام المحاسبية لأجل إخفاء الحقائق لخدمة أغراض معينة بما يتنافى مع القيم الأخلاقية والمهنية وهذا يتنافى مع أخلاقيات المهنة

المطلب الأول: مفهوم وأشكال المحاسبة الإبداعية

الفرع الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية

من خلال هذا المطلب سيتم عرض لمفهوم المحاسبة الإبداعية والذي يشمل بدايات ظهور مفهوم المحاسبة الإبداعية ومن ثم التعرف على تعريف المحاسبة الإبداعية وعلى أشكالها وأهم العوامل المساعدة على ظهورها.

أولاً: بدايات ظهور مفهوم المحاسبة الإبداعية:

إن المعنى الظاهري لمصطلح محاسبة الإبداع يبدو من الوهلة الأولى أنه نوع جديد من أنواع المحاسبة، إلا أنه ظهر بشكل أساسي من قبل المهنيين والمحاسبين الماليين في الأسواق المالية ليشير إلى أن المحاسبة تتضمن إبداعاً في التحايل والتلاعب وتضليل المستثمرين ومستعملي المعلومات المحاسبية والمالية، وبالتالي لا يوجد في حقيقة الأمر تأصيل وتنظير علمي لهذا النوع من المحاسبة، لأنه ظهر أساساً من خارج الوسط الأكاديمي للمحاسبة، فأعتبر العديد من المهنيين والممارسين والمحاسبين الماليين أن السوق والمستثمر مخدوعات بالأرقام المحاسبية، إذ تتعرض هذه الأرقام لما يشبه بعملية الطهي (Cooking) للدفاتر المحاسبية تلبي رغبات أطراف معينة بالدرجة الأولى،¹

ونظراً لاختلاف وجهات الباحثين والكتاب والمختصين، فقد ظهرت العديد من التعريفات صيغة حسب وجهات نظرهم، وسيتم عرض العديد من التعاريف صيغت حسب وجهات نظر مختلفة كما يلي:

¹ عمورة جمال، شريف أحمد، دور وأهمية الإبداع المحاسبي والمالي في عملية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية والمالية، الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، دراسة وتحليل تجارب وطنية ودولية المنعقد بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، يومي 18-19 ماي 2011، ص: 08.

سنقوم أولاً بتعريف الإبداع:¹

- لغة: استحداث أو ابتكار شيء جديد، فهو نقيض التقليد والمحاكاة واجترار المألوف.
- اصطلاحاً: المقدرة أو البراعة الفردية أو الجماعية في إنشاء أفكار جديدة غير مألوفة عند الغير، تشكل تحسيناً وتطويراً على النمط الموجود.

الجدول رقم: (01-01): تعريفات للمحاسبة الإبداعية من وجهات نظر مختلفة

وجهة النظر	التعريف
من وجهة نظر محاسب مهني	يعرف جيمسون Jameson المحاسبة الإبداعية من وجهة نظره كمحاسب إذ يقول: تشتمل العملية المحاسبية على معالجة العديد من قضايا الحكم وحسم الصراعات ما بين المناهج أو المداخل المتنافسة من أجل عرض نتائج الأحداث المالية والعمليات التجارية، وهذه المرونة توفر الفرص للتلاعب والغش أو الخداع والتحريف أو سوء العرض، وأصبحت الأنشطة التي ثمارها عناصر مهنة المحاسبة تعرف بالمحاسبة الإبداعية. ²
من وجهة نظر محاسبين أكاديمية	يعرفها Phillips، وآخرون المحاسبة الإبداعية من وجهة نظرهم كمحاسبين أكاديميين أنها: العملية التي يستخدم فيها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية للتلاعب بالأرقام المعروضة في حسابات منشآت الأعمال. ³
من وجهة نظر محلل استثماري	يعرف سميث Smith المحاسبة الإبداعية من وجهة نظره كمحلل استثماري بأنها: النمو الظاهري في الأرباح الذي يحدث نتيجة لخفة بد البراعة المحاسبية وليس نتيجة للنمو الاقتصادي الحقيقي. ⁴
عرفها معجم إيكسفورد	لقد عرفها معجم إيكسفورد لإدارة الأعمال المحاسبة الإبداعية على أنها: تلك الطرق المحاسبية التي يتم ابتكارها وتتفاعل مع النظام المحاسبي للمؤسسة بشكل يضمن المحافظة على الزبائن، وبالعالم يتم استخدام المحاسبة الابتكارية في المراحل الأولى عند إنشاء الشركة. ⁵

المصدر: من إعداد الطلبة الباحثين

ومن خلال التعريفات الواردة في الجدول أعلاه نستنتج أن المحاسبة الإبداعية هي:

¹ كوثر فضل يوسف موسى، دور الإبداع التكنولوجي في تحقيق المسؤولية الاجتماعية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في إدارة الأعمال، الجامعة الإسلامية بغزة، كلية التجارة، سنة 2016، ص-ص: 10-09.

² Amat, O. and Blake, J., "The Ethics of Creative Accounting" p:09.

³ Phillips, J. Pincus, M. and Rego, S. O. 2003, Earnings Management: new Evidence Based on Deferred Tax Expense. Accounting Review, Vol 78 No. 2, p:07.

⁴ Smith, C. A. perspective on accounting – based debt covenant violations. The accounting reviews. Vol.68. No. 2 April, 1992.p:09.

⁵ أحمد حسن علي عبد الله، أثر استخدام المحاسبة الابتكارية في الانظمة المحاسبية على جودة المعلومات المحاسبية للبنوك التجارية الأردنية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والأعمال، جامعة جدارا، الأردن، سنة 2010، ص: 12.

التعريف الأول: إن مصطلح المحاسبة الإبداعية يطلق على بعض الإجراءات المحاسبية التي تقوم بها إدارات الشركات من أجل إحداث تحسين صوري (غير حقيقي) إما في ربحيتها أو في مركزها المالي أو كلاهما معاً، وذلك عن طريق إستغلال الثغرات المتواجدة في أساليب واختبارات التدقيق الخارجي، أو بالاستفادة من تعدد البدائل المتاحة في السياسات المحاسبية التي تجيزها المعايير المحاسبية باتباعها في مجالات أساليب القياس والإفصاح مما يؤثر سلباً على مصداقية المعلومات التي تضرها القوائم المالية سواء بالنسبة للأرباح أو بالنسبة لمركزها المالي.¹

التعريف الثاني: المحاسبة الإبداعية هي "الممارسات غير الأخلاقية في إختيار التقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة التي تتيح فرصة التلاعب والغش مما ينتج عنها بيانات مالية غير صحيحة ومضللة".²

التعريف الثالث: المحاسبة الإبداعية هي "ممارسات التلاعب في الأرقام وإختيار السياسات المحاسبية بهدف تقديم صورة متحيزة عن الأداء المالي للشركة، وذلك باستغلال الثغرات وحالات الغموض في المعايير والمبادئ المحاسبية".³

التعريف الرابع: المحاسبة الإبداعية هي "عملية تحويل القيم المحاسبية المالية من صورتها الحقيقية إلى صورة أخرى مرغوبة لتعطي القيم الجديدة ميزة إيجابية للمؤسسة".⁴

¹ محمد مطر، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والإئتماني (الأساليب والأدوات والاستخدامات العملية)، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص101

² رشا حمادة، "دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، دمشق، المجلد 26، العدد الثاني، 2010، ص96

³ معاذ بوعروج، "دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية" مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2016، ص47

⁴ ميساء محمد أبو تمام، مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسة المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل النقدي، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، جامعة الشرق الأوسط، 2012-2013، ص20.

التعريف الخامس: المحاسبة الإبداعية هي "وسيلة يمكن استخدامها للتلاعب في العناصر الخاصة بالقوائم المالية، ولوصف حالات إظهار الدخل والموجودات والالتزامات للمؤسسة بصورة غير صادقة وغير حقيقية".¹

من خلال التعريفات السابقة يمكن أن نعرف المحاسبة الإبداعية على أنها " أسلوب حديث مبتكر من قبل الإدارة في شكل تلاعبات في القوائم المالية كنتيجة للنشاط وقائمة المركز المالي و التدفقات النقدية ، ويقوم بممارستها غالبا من يمتلكون قدرات مهنية محاسبية عالية جدا لتحسين صورة المؤسسة وذلك عن طريق تمكنهم من التحكم والتلاعب بالقيم وتحويلها وتحريرها بالشكل الذي يتلائم مع رغبات الإدارة و تغيير القيم المحاسبية الحقيقية إلى قيم غير حقيقية، إذا كان ذلك ضمن ما تسمح به المبادئ والمعايير المحاسبية أم خلاف ذلك، وإعطاء صورة غير صادقة عن المؤسسة "

الفرع الثاني: أشكال المحاسبة الإبداعية

1- المحاسبة النفعية (Aggressive Accounting): هي الإصرار على اختيار وتطبيق أساليب محاسبة محددة لتحقيق أهداف مرغوبة منها تحقيق أرباح عالية، سواء كانت الممارسات المحاسبية المتبعة مستندة إلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أم لا.

2- إدارة الدخل (Ernings Management): هي التلاعب في الدخل بهدف الوصول إلى هدف محدد بشكل مسبق من قبل الإدارة، أو متنبأ فيه من قبل محلل مالي، أو ليكون متوافقا مع مسارات محددة للعمل.

3- تلطيف صورة الدخل (Income Smoothing): 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

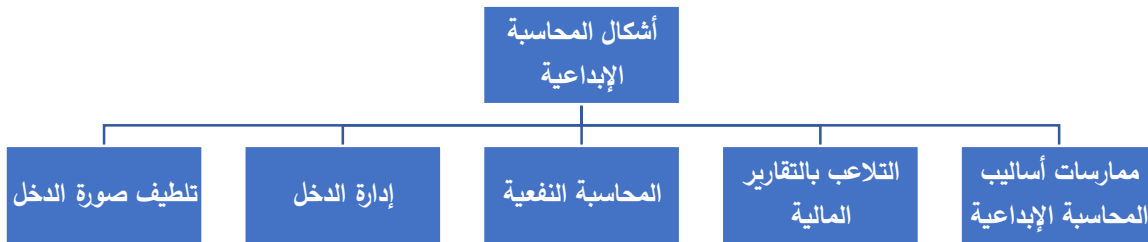
¹ علاء مصطفى أحمد نفاع، "أثر إلزام المدقق الخارجي الأردني بالإجراءات التحليلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة جرش، سوريا، 2015، ص88.

تخفيض الأرباح المتزايدة في الدخل والاحتفاظ فيها بشكل مخصصات للفترات الزمنية ذات الدخل السيئ.

4- التلاعب بالتقارير المالية (Fraudulent Financial Reporting): يعرف التلاعب بالتقارير المالية بأنه إظهار بيانات خاطئة بشكل معتمد، أو حذف قيم معينة أو إخفائها في البيانات المالية، بهدف تضليل مستخدمي البيانات المالية، وهذا النوع من التلاعب يعتبر عملاً مخالفاً للقانون.

5- ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية (Creative Accounting Practices): 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.¹

الشكل رقم: (01-01): أشكال المحاسبة الإبداعية



المصدر: من إعداد الطلبة الباحثين

¹ 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، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، 2009، ص 21-22

المطلب الثاني: خصائص ودوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية الفرع الأول: خصائص المحاسبة الإبداعية

- ممارسات لا يمكن تجنبها بشكل مطلق.
 - ممارسات يمكن تقديم تأكيد معقول بخصوصها.
 - إن ممارسات المحاسبة الإبداعية تنحصر في إطار ممارسات الخيار بين المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وبالتالي فهي ممارسات قانونية.¹
 - ممارسات استغلالية في إطار اختيار تقديرات محاسبية.
 - ممارسات احتيالية تعمل على تغيير الأرقام الحقيقية الى أرقام غير حقيقية.
 - ممارسات ضارة بأطراف داخلية وخارجية.²
- هذه الخصائص تبين لنا بدورها الخصائص التي يتميز بها المحاسب المبدع والمتمثلة في.³
- قدرة المحاسب على التحليل والتجميع.
 - قدرة المحاسب على التخيل والحدس.
 - أن يتمتع المحاسب بالشجاعة والثقة بالنفس.
 - اعتماد المحاسب على التعليمات المبنية على الحقائق العلمية وليس التعليمات المستمدة من المراكز الإدارية.
- النقد الذاتي فالمحاسب المبدع هو الذي يستطيع تطوير ذاته من حيث النقد والتعذيب والتقويم للأفكار والمعلومات ووسائل التحليل التي يستخدمها.

¹ عبد الرحمن عبد الفتاح محمد، دور المعايير المحاسبية في الحد من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات بالقوائم المالية المنشورة، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد 14، العدد 02، ديسمبر 2010، مصر، ص: 77.

² رشا حمادة، مرجع سبق ذكره، ص: 96.

³ مرازة صالح، بو هرين فتيحة، الإبداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبة الدولية، الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، يومي 12 و 13 ماي 2010، جامعة سعد دحلب البليدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، مخبر البحوث في الإبداع والتغيير التنظيمي المؤسسي، ص: 05.

الفرع الثاني: دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية

المحاسبة الإبداعية هي تلك الأساليب التي تستخدمها الإدارة لإظهار نتائج نشاط المؤسسة ومركزها المالي بصورة مخالفة للواقع الاقتصادي، وبالتالي إخفاء بعض الأنشطة أو تعديلها بما يلاءم أغراض الإدارة.¹

هناك العديد من الأسباب التي دفعت محاسبي المؤسسات الاقتصادية والشركات للجوء إلى ممارسة المحاسبة الإبداعية واستخدامها لمصالحهم الخاصة نذكر من هذه الدوافع ما يلي:

1. التأثير على سمعة الشركة إيجاباً في السوق: وذلك بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأداء الشركات، ويمكن القول ان هذه الحالة نحدث في الشركات المتعثرة التي لا تسمح ظروفها التشغيلية أو الاستثمارية أن تتحسن بشكل طبيعي لذا تطلب إدارة الشركة باستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية.²

2. الوفاء بالمتطلبات اللازمة: تتقيد الشركات وإدارتها بالعديد من المتطلبات القانونية والتعاقدية وأحياناً أخرى بالمتطلبات التنافسية اللازمة للاستمرار والمحافظة على الحصة السوقية، إن تحقيق هذه المتطلبات يمكن الشركة من المحافظة على عملائها وزبائنهم واستمرار تطورها، لذلك تستخدم الشركات أساليب المحاسبة الإبداعية للوفاء بالمتطلبات اللازمة عندما لا تسمح ظروفها التشغيلية والاستثمارية بتحقيق تلك المتطلبات.³

3. التصنيف المهني: تتقاضى العديد من المؤسسات التي تعمل في ذات القطاع للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني الذي تجريه بعض المؤسسات الدولية والمحلية المتخصصة، ويستند هذا التقييم على العديد من المعايير من ضمنها تقييم القيمة المالية ووضع المؤسسة من ناحية القوة المالية، وبالتأكيد يستدل على هذا من خلال القوائم المالية الصادرة عن تلك المؤسسات ولهذا تلجأ العديد من المؤسسات إلى

¹ علام محمد موسى حمدان، دور التدقيق الخارجي في التنبؤ بالأزمات المالية، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الإدارية والمالية، الجامعة الأهلية، مملكة البحرين، السنة غير مذكورة، ص: 04.

² بتول محمد نوري مجيد، تحدي مراقب الحسابات لممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة الإدارة والاقتصاد، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق، المجلد 36، العدد 96، سنة 2013، ص: 193.

³ حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوي، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 27، سنة 2011، ص: 363.

تحسين قوائمها المالية للحصول على تصنيف متقدم وذلك باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية المختلفة.¹

4. تحقيق أرقام محددة للأرباح: قد تلجأ الشركات إلى ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية بدافع تحقيق رقم أرباح محدد تسعى إليه، أو أرباح تعادل توقعاتها المنشورة حول أرباح الشركة أو توقعات المحللين الماليين في السوق، فإذا قامت إدارة الشركة بنشر التوقعات المستقبلية للمبيعات وربحية السهم بصفة دورية، تواجه عند ذلك ضغطا كبيرا فيما يتعلق بتحقيق تلك التوقعات.²

5. التأثير على أسعار الأسهم: تناولت أدبيات المحاسبة العلاقة بين الأرقام المحاسبية وأسعار الأسهم وعوائدها، وفحصت تأثير اختيار الطريقة المحاسبية على تقييم الأصول وتكلفة رأس المال، وتوصلت إلى أن تراجع أداء الشركة أو اضطرابه، من شأنه التأثير على أسعار أسهمها في السوق، وفي المقابل، استقرار نتائجها أو ارتفاعها من شأنه الحفاظ على أو تحسين تلك الأسعار.³

6. غياب القيم الأخلاقية لدى الإدارة: وذلك بسبب وجود تداخل أخلاقي بين إدارة الوحدة المحاسبية والمساهمين ناتج في أغلب الأحيان من سبب رئيسي ألا وهو أن كل منهما يحاول تحقيق دالة أهدافه وتعظيم ثروته وذلك من خلال إتباع السلوكيات والإجراءات التي تحقق تلك الأهداف.⁴

¹ بالرقى التجاني، "المحاسبة الإبداعية المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل" مجلة العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، العدد 12، 2012، ص 36-37.

² ميسون بنت محمد بن علي القرى، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية، رسالة ماجستير، جامعة الملك عبد العزيز، كلية الإقتصاد والإدارة، قسم المحاسبة، 2010، ص 30-31.

³ نفس المرجع، ص 33.

⁴ نعيم توماس مرهون الزيايدي، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 17، العدد 02، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة القادسية، ص: 196.

7. التلاعب الضريبي: تقوم بعض المؤسسات المالية من خلال استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بتخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة النفقات، وذلك من أجل تخفيض الوعاء الضريبي الذي يستخدم احتساب قيمة الإقتطاع الضريبي بناء على قيمة هذا الوعاء.¹
8. زيادة الإقتراض من البنوك: يستخدم العديد من البنوك التجارية جملة من المعايير والمؤشرات الائتمانية بهدف تقييم المؤسسات كخطوة تسبق إتخاذ قرار منح القروض لهذه المؤسسات لذلك تلجأ هذه المؤسسات لأساليب الإبداعية بهدف تحسين تلك المؤشرات والمعايير، الأمر الذي سوف يؤثر ايجابيا على عملية اتخاذ القرار الائتماني بمنح القروض.²
9. الحصول على مكافآت كبيرة للمدراء: حيث يقوم المديرين بممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية وذلك لزيادة الأرباح وخاصة إذا كانت الحوافز عبارة عن مكافآت نقدية تقدم للإدارة سنويا كنسبة مئوية من الأرباح محققة وتسمى بالحوافز النقدية، كما يمكن أن تكون هذه الحوافز عبارة عن امتلاك حصة من أسهم المؤسسة وتسمى بخطة امتلاك أسهم.³

المطلب الثالث: مجالات وعوامل ظهور المحاسبة الإبداعية

الفرع الأول: مجالات ممارسة المحاسبة الإبداعية

تختار الإدارة طريقة محاسبية من شأنها أن توفر معلومات مفيدة لمستخدميها لمساعدتهم في إتخاذ القرارات الإقتصادية إلا أن إختيار الإدارة للطرق والسياسات المحاسبية وأسلوب الإفصاح عنها يكون في كثير من الأحيان، ينحاز إلى الأهداف الخاصة بإدارة مما ينتج عنه آثار سلبية على نوعية وشفافية المعلومات مثل:

- 1- استخدام بعض المدخلات في الحسابات التي ترتبط بالتقييم أو التنبؤ:

¹ علا فريد بطو، أثر التحدي اللا أخلاقي للمحاسبة الإبداعية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة، رسالة دكتوراه، جامعة البصرة العراق، كلية الإقتصاد والإدارة، العراق، 2006، ص 17

² حومة رزيقة، دور محافظ الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم مالية ومحاسبة، جامعة المسيلة، الجزائر، 2017-2018، ص 21

³ كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرياء، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، سنة 2006، ص: 97.

في بعض الحالات عند تقييم عمر أحد الأصول من أجل حساب الإهلاك فإنه عادة ما تتم هذه التقييمات داخل العمل وتتاح للمحاسب المبدع الفرصة لأن يخطئ من ناحية الحذر أو التفاؤل في هذا التقييم، وفي بعض الحالات الأخرى عادة يمكن توظيف خبير خارجي لعمل التقييمات، فعلى سبيل المثال يمكن أن يقوم خبير إحصائي بتقييم الالتزام المالي المستقبلي للمعاشات، في هذه الحالة يمكن للمحاسب المبدع أن يتلاعب بالقيمة إما عن طريق الوسيلة التي يتم بواسطتها وضع مجمل للتقييم أو عن طريق اختيار مثن أو مقيم معروف باتخاذها اتجاهاً تفاؤلياً أو تشاؤمياً حسب رغبة المحاسب.¹

2- أحياناً تتيح القواعد المحاسبية للشركة الاختيار بين عدد مختلف من الوسائل المحاسبية:

فعلى سبيل المثال، يسمح للشركة في عدد من الدول أن تختار بين سياسة حذف نفقة التطور كما تحدث واستهلاكها على حساب عمر المشروع المتعلقة به، ولذلك يمكن للشركة أن تختار السياسة المحاسبية التي تعطي الصورة المفضلة عنها.²

3- التلاعب في توقيت الصفقات:

وذلك بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها بالأرباح أو الخسائر لأي هدف يرمي إليه المحاسب وخصوصاً في حال وجود اختلافات واضحة بين القيمة الدفترية وبين القيمة السوقية أو القيمة الحقيقية.³

ينتج عن هذه المجالات نوعان من التلاعب، الأول محاسبي، والثاني غير محاسبي:

1- التلاعب المحاسبي: من خلال

✓ استغلال فرصة اختيار الطرائق والسياسات المحاسبية البديلة مثل:

• طريقة تقييم المخزون

¹ ناهض نمر محمد الخالدي، دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على القوائم المالية، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، العدد 06، يناير 2014، ص: 16.

² ميساء محمد سعد أبو تمام، مرجع سبق ذكره، ص: 26.

³ طارق حمادة المبيضين، أسامة عبد المنعم، دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية "من وجهة نظر مدققي الحسابات والأساتذة الجامعيين"، مجلة الأبحاث الاقتصادية والإدارية، عدد 08، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة محمد خيضر بسكرة، ديسمبر 2010، ص: 89.

- معاملة المصاريف الرأسمالية على أنها جارية¹

✓ استخدام التحيز الشخصي عند وضع التقديرات المحاسبية، مثال ذلك تقدير العمر الإنتاجي للأصل لأغراض الإهلاك

2- التلاعب غير المحاسبي: من خلال

✓ تغيير تصنيف الصفقات وما ينتج عنها من تلاعب في الحسابات
مثل: بيع الأصل وإعادة استجاره اذ ان عائدات البيع يمكن أن تخفض أو ترفع بشكل غير حقيقي من خلال اجراء تسويات مع اقساط الايجار
✓ تغيير الزمن الحقيقي للصفقات بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها الأرباح أو الخسائر لتحقيق هدف معين.

الفرع الثاني: عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية

يتضح حسب العديد من الدراسات بأن العوامل التي ساعدت في ظهور المحاسبة الإبداعية هي كما يلي: ²

أولاً: حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية

تسمح القواعد والسياسات المحاسبية للمؤسسة أحياناً أن تختار من بين مختلف الطرق المحاسبية التي تستخدمها في إعداد قوائمها المالية، حيث تسمح العديد من المعايير المحاسبية بالاختيار من بين البدائل المحاسبية المختلفة، وهذا يترتب عليه إختيار المؤسسة للطرق المحاسبية التي تتلائم مع أهدافها ورغباتها والتي تحقق أفضل صورة لأداء المؤسسة مثال ذلك "أنه في الكثير من البلدان يسمح للمؤسسات أن تختار ما بين سياسة إطفاء نفقات البحث والتطوير حال حدوثها أو رسملتها وإطفائها على مدى فترة حياة المشروع.

ثانياً: حرية التقديرات المحاسبية

¹ رشا حمادة، مرجع سبق ذكره ، ص 97-98

² عماد الأغا، "المحاسبة الإبداعية" مجلة مال وأعمال، العدد الثاني، العدد الثاني، الكلية الجامعية للعلوم التطبيقية، قسم علوم إدارية ومالية، غزة، فلسطين، 2012،

يتضمن إعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير والحكم الشخصي والتوقع وهذا يتيح للإدارة التحايل في هذه التقديرات بغرض الوصول إلى الأهداف المحددة مسبقاً، ففي بعض الحالات مثل تقدير العمر الإنتاجي للموجودات بغرض احتساب الاهتلاكات عادة ما تتم هذه التقديرات داخل المؤسسة، وهذا يتيح الفرصة للمحاسب المبدع من التحايل بشكل غير معلن ومن الصعب إكتشافه، ويتم ذلك عن طريق صياغة التقرير أو التحيز في إعداد تلك التقديرات بشكل متفائل أو متحفظ حسب احتياجات الإدارة ورغبتها في التأثير على بنود القوائم المالية من حيث التضخيم أو التقليل من قيمتها .

ثالثاً: توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية

يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ وحدث بعض العمليات الحقيقية إلى تحقيق الإنطباع المرغوب فيه عن الحسابات والقوائم المالية للمؤسسة، فإذا ترك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسباً فقد تَوَجَّل تنفيذ هذه العمليات أو تعجل من تنفيذها، وذلك لتحقيق أهداف ومكاسب معينة، فمثلاً لو أن المؤسسة لديها استثمار معين بقيمة مليون دولار وذلك بالقيمة الحالية ففي هذه الحالة يكون أحياناً أمام مدراء المؤسسات الحرية في إختيار السنة التي يرغبون فيها ببيع هذا الإستثمار وهذا بالتأكيد سينعكس على زيادة أو تقليل الربح في الحسابات الختامية .

رابعاً: ضعف القواعد التنظيمية:

في هذا المجال أغلب الدول تعاني من العديد من مواطن الضعف في القواعد المحاسبية، فمثلاً في بعض الدول هناك متطلبات إلزامية تتعلق بخيارات الأسهم ومعاشات التقاعد.¹

¹ عبد الله عبد الحكيم المبروك سالم، معايير التقرير المالية الدولية، وممارسات المحاسبة الإبداعية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، جامعة عمان العربية، كلية الأعمال، الاردن، سنة 2012، ص: 51.

المبحث الثاني: مدخل للقوائم المالية

تعد القوائم المالية من المخرجات الأساسية للمحاسبة، حيث يقوم المحاسب بإعداد هذه القوائم بناءً على العمليات وتسجيلها وترحيلها وترصيدتها، وتستخدم في اتخاذ القرارات من قبل مستخدميها، وزيادة ثقة المستثمرين والأطراف ذات العلاقة في الشركة عن طريق الإفصاح الذي يعني في معناه الواسع إعداد ونشر القوائم المالية بطريقة تتفق مع المبادئ المحاسبية مع إرفاق مجموعة التقارير والملاحظات والإيضاحات، بحيث لا تستخدم هذه القوائم كوسيلة للغش أو التضليل.

المطلب الأول: مفهوم وخصائص القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية منتج نهائي من منتجات المحاسبة، ووسيلة من وسائل توصيل المعلومات للمستفيدين، وهي إحدى الوسائل التي يمكن من خلالها توفير متابعة مستمرة لكل التطورات المالية في الشركة وقد شهدت القوائم المالية العديد من التعريفات المختلفة ونذكر البعض منها:

الفرع الأول: مفهوم القوائم المالية

■ عرف كل من: مؤيد راضي خنفر وغسان فلاح المطارنة القوائم المالية على أنها مخرجات

نظام المعلومات المحاسبي وتنقسم هذه المخرجات إلى قسمين:

القسم الأول: قوائم مالية أساسية وتتمثل في القوائم التي يتعين على المؤسسة أن تقوم بإعدادها والإفصاح عنها بشكل دوري وهي: قائمة المركز المالي (الميزانية)، قائمة التدفقات النقدية، قائمة الأرباح المحتجزة، التغير في حقوق الملكية.

القسم الثاني: قوائم مالية مكملة للقوائم الأساسية وتتمثل في: قوائم القيمة المضافة وقوائم تفصيلية أخرى لبنود إجمالية وردت في القوائم المالية.¹

■ القوائم المالية هي عبارة عن أرقام تعبر عن العمليات التي قامت بها الشركة خلال السنة

المالية ومرتبطة حسب الهدف فهناك قوائم تقيس الوضع الحالي للشركة من حيث المديونية والدائنة، وهناك قوائم تقيس النقد الصافي من حيث الإيرادات والمصروفات وأخرى تقيس التدفقات النقدية من تدفقات داخلية وأخرى خارجية.²

¹ مؤيد راضي خنفر، وغسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي، الطبعة الثانية، دار المسيرة، عمان، 2009، ص28

² خلدون إبراهيم الشديفات، إدارة وتحليل مالي، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2010، ص101

▪ عرفت لجنة إجراءات المراجعة للقوائم المالية بأنها تلك القوائم التي يتم إعدادها لكي تظهر المركز المالي ونتيجة العمليات لمنشأة معينة، وتتكون عادة من الميزانية وقوائم الدخل وتحليل الربح والتغير في حقوق الملكية.¹

من بين كل هذه التعريفات يمكن القول بأن القوائم المالية هي عرض هيكلي للمركز المالي للمنشأة وأدائها خلال فترة معينة حيث تكون ملائمة لمختلف فئات مستخدميها، لاتخاذ القرارات الاقتصادية الراشدة ومساعدة أصحاب المنشأة على تقييم كفاءة استغلال الإدارة لموارد المنشأة.

الفرع الثاني: خصائص القوائم المالية

إن ضمان وصول المعلومات بشكل دقيق وملائم للفئات المستخدمة، ومساعدتهم على إتخاذ معظم القرارات بشكل كفاء، لابد أن تتميز بمجموعة من الخصائص

وتتمثل الخصائص النوعية للقوائم المالية في:

1- الملائمة: وتعني تطابق المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية مع احتياجات مستخدميها وقدرتها في التأثير على القرارات الصادرة عنهم أو قدرتها على تغيير قرارات مستخدميها.²

هي أيضا قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة للتعرف على أوجه التشابه والاختلاف بين أداء الشركة للفترة الحالية والفترة السابقة أو بينها وبين الشركات المماثلة لها.

وتتضمن صفة الملائمة الصفات الفرعية التالية:

- **التوقيت المناسب:** ويعني وصول المعلومات إلى مستخدميها في الوقت المناسب لغرض تمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة وقد أشار المعيار المحاسبي الدولي الأول بأنه يجب أن تكون المنشأة في وضع تستطيع فيه إصدار بياناتها المالية خلال ستة أشهر من تاريخ الميزانية العمومية.

¹ محمد المبروك أبو زيد، التحليل المالي شركات وأسواق مالية، الطبعة الثانية، دار المريخ للنشر والتوزيع، الرياض، السعودية، 2009، ص 56

² دهمش، نعيم، "القوائم المالية والمبادئ المحاسبية"، معهد الدراسات المصرفية، عمان، الأردن، 1995، ص 12

- **القدرة على التنبؤ:** يجب أن تتضمن المعلومات المحاسبية القدرة على التنبؤ بالأحداث المستقبلية لكي تمكن متخذي القرارات من اتخاذ قرارات ملائمة لتفضيلاتهم الاستثمارية.¹
- 2- الموثوقية:** ان المعلومات الموثوقة من الضروري أن تعبر بصدق عن العمليات والأحداث التي تمثلها، فمثلا الميزانية وقائمة الدخل يجب أن تعبرا بصدق عن المركز المالي والعمليات المالية ونتائج الأعمال التي تنشأ عنها طبقاً للمعايير والأعراف بتاريخ إعداد القوائم، وتزداد تلك الأهمية بالذات تجاه الأحداث المحتملة والمتوقعة الحدوث وغير المؤكدة، ويستوجب التمثيل الصادق للواقع مخصصات مناسبة لحجمه.²
- هي إحتواء القوائم المالية على قدر كافي ومقبول من الثقة وان المعلومات الواردة فيها تعبر بصدق وأمانة عن الحقائق والأحداث المالية وان تكون خالية من الأخطاء المادية والغموض.³
- وتتضمن صفة الموثوقية الصفات الفرعية التالية:
- **الاكتمال:** وتعني أن المعلومات المعروضة للقوائم المالية يجب أن تكون كاملة غير منقوصة، بعدم حذف أو إلغاء جزء منها سواء كان ذلك من خلال القوائم المالية أو التقارير المالية الأخرى.⁴
- **التمثيل الصادق:** بحيث تكون المعلومات المالية ممثلة بصدق للعمليات والأحداث المالية التي حدثت في المؤسسة، والتي يتم التعبير عنها بالقوائم المالية.
- 3- القابلية للمقارنة:** جعل مستخدمي القوائم المالية قادرين على إجراء المقارنات المختلفة بلإعتماد على القوائم المالية وذلك من خلال الاعتماد على اسس ثابتة في عملية القياس وعرض الأثر المالي للأحداث الإقتصادية.⁵

¹ مقلد، محمد محسن عوض، "النظرية الإيجابية للمحاسبة وتفسيراتها لدوافع الإدارة تجاه بدائل الاختيار المحاسبي"، أطروحة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، 2010، ص 16

² النقيب، كمال عبد العزيز، "تطور الفكر المحاسبي"، الطبعة الأولى، مطابع شركة الفطافط للطباعة، الأردن، 2004

³ أبو غزالة طلال، المعايير المحاسبية الدولية، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 1999، ص 48

⁴ إليهم فؤاد، "تحليل القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي" كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، مذكرة ماستر، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2014-2015، ص 14-15

⁵ حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سبق ذكره، ص 274

4- القابلية للفهم: إن القوائم والتقارير المالية لا تعد لمنفعة من يقومون بإعدادها بل لمن يستخدمونها حيث لا يمكن الاستفادة من المعلومات إذا كانت غير مفهومة لمن يستخدمها ويقصد بالقابلية للفهم أيضا إمكانية فهمها بشكل مباشر من قبل قراء القوائم المالية مع افتراض أن لديهم مستوى معقول من الثقافة في مجال الأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبة.¹ هناك خصائص أخرى نذكر منها:

- الشمولية: وهي أن تكون المعلومات في القوائم المالية كافية وغير ناقصة بحيث لا يؤثر هذا النقص على قرارات المستخدمين.²

- الإفصاح: أي إظهار المعلومات ذات الأهمية النسبية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية والتي يكون لها تأثير مادي على عملية اتخاذ القرارات.³

لكن بوجه الخصوص تتمثل المصادقية في القوائم المالية بدرجة الثقة أو الأمانة التي تتمتع بها هذه القوائم من خلال الخصائص التي يجب أن تتوفر فيها، وهذا يعني خلوها من أي تلاعب أو أخطاء جوهرية أو تحيز.⁴

وفيما يلي سيتم التعرف على مصطلح المصادقية والقيود الخاصة به كما يلي:⁵

المصادقية: هي عبارة عن الإجراءات الواجب إتباعها لجعل المعلومات موثوقة بها من قبل أصحاب المصالح بشكل عام ومتخذي القرار بشكل خاص، وإقناعهم بنجاعتها، وخاصية المصادقية تتعلق بأمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها، وأن درجة الوثوق بالمعلومات تعد انعكاسا واضحا للأدلة الموضوعية أو طرق القياس السليمة التي بنيت عليها تلك المعلومات.

¹ إليهم فؤاد، نفس المرجع، ص 14

² نعيم توماس مرهون الزبيدي، مرجع سبق ذكره، ص 206-207

³ الحياي، وليد ناجي، نظرية المحاسبة، من منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص 382 www.ao.acdemy

⁴ فهيمة بديسي، "الحوكمة ودورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية"، بحث غير منشور، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر،

2006، ص 5

⁵ مقال حمود، سالم القرالة، أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على مصادقية القوائم المالية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين الأردنيين، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، سنة 2011، ص- ص: 35-36.

ولتتحقق المصادقية يجب توفر ثلاثة خصائص وهي:

- **صدق المعلومات:** تمثل الظاهرة موضوع بحثنا أي يجب أن تكون طبيعة العملية المالية مطابقة مع أرقام المعلومات المقدمة.
 - **الموضوعية أو القابلية للتحقيق:** أي القياس عندما يتم إعادة القياس من قبل أي محاسب أو مدقق آخر يتم التوصل إلى نفس النتيجة.
 - **الحياد:** أي الخلو من التحيز لمصلحة فئة على حساب فئة أخرى.
- يجب أن تكون المعلومات خالية من أية أخطاء جوهرية أو أية تحيز وأن المظاهر الرئيسية للمصادقية تتمثل في:
- **التمثيل الصادق:** بحيث تكون المعلومات المالية ممثلة بصدق للعمليات والأحداث المالية التي حدثت في المؤسسة، والتي يتم التعبير عنها بالقوائم المالية.
 - **الجوهر فوق الشكل:** فيجب أن يتم الإهتمام بجوهرها وحقيقتها وليس الإكتفاء بشكلها القانوني، فلا توجد فائدة من معلومات يتطابق شكلها القانوني مع نماذج العرض القانونية ولكنها في ذات الوقت غير ممثلة للواقع وبعيدة عن الحقيقة.¹
 - **الحيطة والحذر:** تعني هذه الخاصية وجود درجة من الحذر في إتخاذ الأحكام الضرورية لإجراء التقديرات المطلوبة في ظل حالات عدم التأكد، إلا أن ممارسة الحذر يجب أن تكون بقدر معقول ودون مبالغة، بحيث لا يسمح بتكوين احتياطات سرية أو مخصصات مبالغ فيها.

المطلب الثاني: أنواع القوائم المالية والمستفيدين منها

بعد توضيح مفهوم القوائم المالية وأهم خصائصها سوف نتطرق الآن إلى أنواعها المتعارف عليها والمعمول بها والمستفيدين من هذه القوائم.

¹ الياس بدوي، "دور تطبيق النظام المالي المحاسبي وفق المعايير الدولية في معالجة أثر التضخم من القوائم المالية"، مذكرة ماجستير، قسم العلوم التجارية، 2009-

الفرع الأول: أنواع القوائم المالية أولاً: قائمة المركز المالي أو الميزانية

هي قائمة توفر معلومات عن طبيعة ومقدار الإستثمارات في أصول المؤسسة والتزامات المؤسسة لدائنيها، إضافة إلى حقوق الشركاء على المؤسسة، وذلك في الفترة المالية المحددة بالسنة المالية. يمكن القول بأنها وثيقة تحمل جانبيين " جانب الأصول أي موجودات المؤسسة، جانب الخصوم أي التزامات المؤسسة تجاه الغير " ويجب أن يتحقق التوازن بين جانبي الميزانية.¹ تكمن أهمية قائمة المركز المالي بما توفره من معلومات حول طبيعة وحجم الموارد المتاحة لدى الشركة والتزاماتها تجاه المقرضين والمالكين، كما تساعد في التنبؤ بمبالغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية.

ثانياً: قائمة الدخل أو جدول حساب النتائج

تعرف قائمة الدخل أنها: هي عبارة عن كشف بإرادات المشروع خلال فترة زمنية والمصروفات التي أنفقت في سبيل الحصول على هذه الإيرادات، وفقاً لمبادئ محاسبية متفق عليها.² وتعرف أيضاً على أنها تقرير يبين نتيجة أعمال المؤسسة خلال دورة محاسبية معينة، ويتضمن الأعباء والنواتج المحققة من طرف المؤسسة خلال الفترة حيث يكون الفرق بينهما نتيجة صافية للفترة التي تكون إما ربحاً أو خسارة، الإيراد - المصاريف = النتيجة.³ ثالثاً: قائمة التدفقات النقدية:

هي كشف بالمقبوضات والمدفوعات النقدية تجاه المؤسسة من خلال فترة مالية محددة، أي هي قائمة توضح التدفقات النقدية الداخلية والخارجية من وإلى المؤسسة خلال السنة المالية التي أعدت فيها.⁴

هذه القائمة تبين التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من خلال فترة معينة وتبين مصادر هذه التدفقات والتي تشمل التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية والتدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية والتدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية، وتعتبر مكملة للقوائم المالية الأخرى كونها تقدم معلومات مبنية على الأساس النقدي.⁵

¹ عبد الإله نعمة جعفر، "المحاسبة المالية المبادئ القياس والإفصاح المحاسبي"، الطبعة الأولى، دار حنين، عمان، 2003، ص 266

² سعيد عبد الخليم، محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراة الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، سنة 2014 - 2015، ص: 218.

³ الياس بدوي، نفس المرجع، ص 45

⁴ مؤيد راضي خنفر، وغسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 49

⁵ محمد أبو نصار، جمعة حميدات، "معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي"، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية، 2013، ص 22

ويهدف إعداد هذه القائمة إلى مساعدة المستثمرين والدائنين والدارسين وغيرهم في تحليل النقدية من خلال توفير معلومات ملائمة عن مصادر التدفقات والمدفوعات النقدية خلال فترة زمنية معينة.¹

الفرع الثاني: المستفيدين من القوائم المالية

يستخدم بيانات ومعلومات القوائم المالية ومرفقاتها عدد كبير من المستفيدين داخل وخارج الوحدة الاقتصادية، حيث يعتمد الكثيرون عند اتخاذ قراراتهم الاقتصادية على علاقاتهم بالمنشأة ومعرفتهم بها، كما يركزون اهتمامهم نحو المعلومات المقدمة من خلال التقارير المالية، حيث ان المستفيدين الخارجيين ليست لهم سوى القوائم المالية كمصدر موثوق يتم الإعتماد عليه في الحكم على المركز المالي للوحدة الاقتصادية ومقدرتها على تحقيق الأرباح حالياً ومستقبلاً، ودرجة نمو وتطور هذه الوحدة وتحسين نتائج أعمالها من سنة إلى أخرى، ويعتبر المستثمرين الحاليين والمحتملين، والموظفين، المقرضين، الموردين والدائنين الآخرين، العملاء، الحكومة بأجهزتها المختلفة، الجمهور، من أهم المستفيدين من القوائم المالية، وكل مجموعة لها مصالحها الخاصة ولها وجهة نظرها الخاصة وتركز على بيانات معينة تعنيها أكثر من غيرها في هذه القوائم .

1- المستثمرين الحاليين والمحتملين

أهم المعلومات التي تحتاجها هذه الفئة هي:

- المعلومات التي تساعد المستثمر في اتخاذ قرار شراء أو بيع أسهم الشركة.
- المعلومات التي تساعد المستثمر في تحديد مستوى توزيعات الأرباح الماضية والحالية والمستقبلية وأي تغير في أسعار أسهم الشركة.
- المعلومات التي تساعد المستثمر في تقييم كفاءة إدارة الشركة.
- المعلومات التي تساعد المستثمر في تقييم سيولة الشركة وتقييم أسهم الشركة بالمقارنة مع أسهم شركة أخرى.²

2- الموظفين

يعتبر الموظفين مورد الشركة الهام، حيث تبنى عليهم استمرارية الشركة وأداؤها لأعمالها، بما يشعرهم بالأمن والرضا، لذلك فهم معنيون بكفاءة الشركة وتحقيقها لأهدافها ونموها وزيادة

¹ حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي ، مرجع سبق ذكره ، ص: 368.

² بوعلام صالح، أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وأفاق تبني وإصلاح النظام المحاسبي المالي، ملكرة ماجستير في العلوم التجارية، غير منشورة، جامعة الجزائر 03، 2010، ص

مبيعاتها وأرباحها، ووجود نظام أجور ورواتب وحوافز فعال، ويتعدى ذلك إلى تقييم نظام التقاعد ومنافع ما بعد التقاعد التي يمكن للشركة أن تقدمها.

3- المقترضين

هم بحاجة إلى معلومات تساعد في تقدير الشركة المقترضة على توفير النقدية اللازمة لسداد أصل القرض والفوائد المستحقة عليه في الوقت المناسب، وفي تقدير عدم تجاوز الشركة المقترضة لبعض المحددات المالية مثل نسبة الديون للغير إلى حقوق الملكية.

4- الموردين والدائنين الآخرين

تعتبر هذه الفئة مصدر للتمويل والإئتمان قصير الأجل، حيث تتعلق اهتماماتهم بقدرة المؤسسة على السداد من خلال نسب السيولة والتداول، كذلك نشاطها والنسب المتعلقة بذلك كمعدلات دوران البضاعة للتأكيد من إستمرارية وكفاءة وربحية الشركة.

5- العملاء

ويعتبر العملاء شريان الإيرادات ومصدرها، حيث أنهم الجهة المقصودة بمخرجات المؤسسة من سلع وخدمات، لذلك فهم معنيون باستمرارية المؤسسة وقدرتها على تزويدهم بالسلع والخدمات.

6- الحكومة بأجهزتها المختلفة

تحتاج هذه الفئات معلومات تساعد في التأكيد من مدى إلتزام الشركة بالقوانين ذات العلاقة مثل قانون الشركات وقانون الضرائب، كما تحتاج إلى معلومات تساعد في تحديد الضرائب المختلفة على الشركة ومدى قدرتها على التسديد ومعرفة المساهمة العامة للشركة في الاقتصاد الوطني.¹

7- الجمهور

له اهتمامات مختلفة بالشركات منها ما يتعلق باستيعاب الأيدي العاملة وتشغيلها ومنها ما يتعلق بدور الشركة الاجتماعي والتنموي ومنها ما يتعلق بسلوك الجمهور الإستهلاكي استنادا إلى جودة مخرجاتها من السلع والخدمات.

ومن الجدير ذكره أن فئات المستفيدين من القوائم المالية تتسع لتشمل جميع من لهم مصلحة في المؤسسة سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، ومن بين الفئات التي لم يرد ذكرها نجد

¹ زروخي علاء الدين ، تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية، مذكرة ماستر، في العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص مالية وجبائية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2016/2017، ص 24-25

الإدارة، المحللون والمستشارون الماليون، الأسواق المالية، المنافسون، المصارف، السماسرة، الهيئات التنظيمية إلخ

المطلب الثالث: الهدف من عرض القوائم المالية وأهميتها

الفرع الأول: الهدف من عرض القوائم المالية

تهدف القوائم المالية بشكل عام إلى توفير معلومات عن المركز المالي وأداء المنشأة والتغيرات في المركز المالي لمساعدة المستفيدين منها في اتخاذ القرارات الرشيدة ونذكر من الأهداف الآتي:

- الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالمنشأة والتي تساعد الفئات المختلفة في اتخاذ القرارات الرشيدة التي تحقق أهدافها.¹

- تمكين المستفيدين من القوائم المالية من التنبؤ بالنسبة للتطورات والأوضاع الاقتصادية المستقبلية للمنشأة وقدرتها على تحقيق التدفقات النقدية وسداد إلتزاماتها وتوزيع الأرباح على المساهمين.²

- توفير معلومات تلائم المستثمرين الحاليين والمحتملين والدائنين لإستخدامها في إتخاذ القرارات الإستثمارية ومنح القروض المالية.

- إعطاء مؤشر دقيق عن المركز المالي للمنشأة

- عرض جميع الأرقام والمعلومات والبيانات المالية الخاصة بالمنشأة لفترة زمنية معينة

- التعبير عن الموجودات بالمنشأة والتزاماتها وتمثيل قيمتها بالموجودات النقدية المتداولة والسائدة.³

الفرع الثاني: أهمية القوائم المالية

تعود أهمية هذه القوائم إلى طبيعة المعلومات التي تتضمنها فإذا تم إعدادها حسب المعايير المحاسبية فإنها تعكس صورة حقيقية ودقيقة على أوضاع المنشأة من مختلف جوانبها، وهذه المعلومات ستستفيد منها مجمل الجهات والأشخاص ذوي العلاقة بالمنشأة سواء كانوا مستثمرين أم مقرضين، كذلك الجهات الحكومية (مؤسسات ضريبة) والإدارة.

¹ عبد الجابر ، سيد طه، الإفصاح المحاسبي ودوره في تنشيط أسواق المال العربية، مجلة صالح عبد الله كامل للإقتصاد الإسلامي، جامعة الأزهر، مصر، العدد التاسع، 1999، ص 277

² رضوان حلوة جنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الثانية، 2006، ص 145

³ هشام محمد الزغيبي، "الإدارة والتحليل المالي"، الطبعة الأولى، دار الفكر للنشر، عمان، الأردن، 2000، ص 180

أعطى مجلس معايير المحاسبة المالية درجات أهمية متساوية لمجموعة القوائم المالية الأساسية الأربع المتمثلة في الميزانية وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية وقائمة التغير في حقوق الملكية. ويجب أن تكون هذه القوائم مترابطة ومتكاملة لتؤدي دورها بالشكل الصحيح، وبالتالي فإن أية قائمة مالية من هذه القوائم لا تستطيع أن تعكس صورة واضحة عن حال المنشأة بمفردها، والمستخدم يحتاج لهذه القوائم لتشكيل صورة واضحة عن هذه المنشأة.¹

كذلك تبرز أهمية القوائم المالية والغرض من إعدادها في ثلاث نقاط يمكن تلخيصها كالآتي:²

- أداة إتصال: فالقوائم المالية تعتبر أداة لإيصال رسالة واضحة ومفهومة لمستعمل المعلومات المحاسبية عن نشاط المؤسسة والمستثمرين كذلك وسيلة لربط العلاقات بين المؤسسة والموردين، العملاء، البنوك..

- وسيلة في تقييم الأداء: تساعد القوائم المالية في تقييم أداء الإدارة والحكم على كفاءتها واستعمال الموارد الموضوعة تحت تصرفها، فتستعمل في الحكم على المركز المالي للمؤسسة ومدى التقدم في تحقيق أهداف المؤسسة وكيفية استخدام موارد المؤسسة.

- وسيلة تساعد في إتخاذ القرار: حيث تساعد الإدارة ومختلف الأطراف المتعاملين مع المؤسسة في إتخاذ القرارات اللازمة، كالقرارات المتعلقة بكيفية صرف الموارد في المستقبل ومساعدة الأطراف الأخرى التي تربطها علاقة مباشرة بالمؤسسة مثل الموردين، العملاء، البنوك في توجيه العلاقات المستقبلية.

¹ عباس مهدي الشيرازي، "نظرية المحاسبة"، الطبعة الأولى، دار السلال، الكويت، 1990، ص 230

² الياس بدوي، مرجع سبق ذكره، ص 06

المبحث الثالث: أساليب وإنعكاسات المحاسبة الإبداعية وكيفية الحد منها

المطلب الأول: أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية

الفرع الأول: أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي

ترتبط أهمية الميزانية بما توفره من معلومات حول طبيعة وحجم الموارد المتاحة لدى الشركة والتزاماتها تجاه المقرضين والمالكين، كما تساعد في التنبؤ بمبالغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية، إن المنافع التي تحققها قائمة المركز المالي يجب أن تقيم في ضوء مجموعة من المحددات يأتي في مقدمتها أن أغلب الأصول والالتزامات تقيم بالتكلفة التاريخية، كما أنها لا تظهر العديد من العناصر التي لها قيمة مالية مؤثرة كالمعرفة ومهارات العاملين وفيما يلي عرض لفرص التلاعب بالقيم المحاسبية باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي

- 1- الأصول غير الملموسة: حيث يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية، إضافة إلى الاعتراف المحاسبي بالأصول غير الملموسة، بما يخالف الأصول والقواعد المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة الدولية، مثل الاعتراف بالشهرة غير المشتراة، إضافة إلى إجراء تغييرات غير مبررة في طرق الإطفاء المتبعة في تخفيض هذه الأصول
- 2- الأصول الثابتة: حيث لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية، كذلك يتم التلاعب في نسب الإمتلاك المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المستخدمة في السوق.
- 3- الاستثمارات المتداولة: حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية، إضافة إلى إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات إنخفاض الأسعار.
- 4- النقدية: ويتم في هذا البند عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة، والتلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية.
- 5- الذمم المدينة: ويتم التلاعب فيها من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة، بهدف تقييم قيمة مخصص الديون المشكوك فيها، وإجراء أخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الذمم المالية المدينة، من تصنيف الذمم طويلة الأجل على أنها متداولة بهدف تحسين سيولة المنشأة.¹

¹ حسن فليح ، مفلح القطيش، فارس جميل حسن الصوفي، مرجع سبق ذكره ، ص 367-368.

- 6- الاستثمارات طويلة الأجل: وذلك بتغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل، من طريقة التكلفة الى طريقة حقوق الملكية.¹
 - 7- الموجودات الطارئة: حيث يتم إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحقيقها، مثل إثبات الإيرادات المتوقعة تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل إصدار الحكم فيه.²
 - 8- المطلوبات طويلة الأجل: وذلك بالحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية، بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل، لتحسين نسب السيولة.³
 - 9- المطلوبات المتداولة (قصيرة الاجل): ويتم ذلك لعدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة، بهدف تحسين نسب السيولة.⁴
 - 10- حقوق المساهمين: ويتم ذلك بإضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري بدلا من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب، باعتباره بندا من بنود سنوات سابقة.⁵
- الفرع الثاني: أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل:**
- يمكن استعراض أهم الأساليب والطرق المستخدمة للتلاعب في قائمة الدخل في إطار المحاسبة الإبداعية بأساليب الآتية:⁶

1- أساليب المحاسبة الإبداعية فيما يخص الإيرادات

❖ تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع شك: لأنه حسب الأصول المتبعة فإن تسجيل الدخل يتم بعد إكمال عملية تبادل المنفعة، وفي هذه الطريقة يتم الاعتراف محاسبيا ودفتريا بالدخل المترتب على عملية البيع قبل أن تكتمل العملية ذاتها على أرض الواقع وقبل اكتمال عملية تبادل المنفعة.

❖ تسجيل إيراد مزيف: وتتمثل هذه الطريق في تسجيل إيرادات وهمية أو مزيفة

¹ ناظم شعلان جبار، أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 07، العدد 32، جامعة الكوفة، سنة 2015، ص245

² عليوش عادل، دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الجزائر، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي الطور الثاني، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، سنة 2014 - 2015، ص: 13.

³ شعباني لطفي، سمية تبة، المحاسبة الإبداعية من خلال المعايير المحاسبية الدولية وتأثيرها على القوائم المالية، الندوة العلمية الثالثة: الإبداع الإداري في العالم العربي، مركز البحث وتطور الموارد البشرية، رماح- الاردن، ص: 96.

⁴ باخجه عبد الله محمد طالب، تأثير اساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية، مذكرة تدرج ضمن متطلبات نيل درجة ماجستير علوم في المحاسبة، جامعة السليمانية - العراق، كلية الادارة والاقتصاد، سنة 2013، ص: 42.

⁵ ناظم شعلان جبار ، نفس المرجع ، ص246

⁶ عليوش عادل ، نفس المرجع ، ص: 11-12.

❖ زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة: تتمثل هذه الطريقة في قيام إدارة شركة ما بزيادة إيراداتها خلال فترة مالية محددة من خلال زيادتها لمرة واحدة، تتم ممارسة هذا النوع من التلاعب من خلال استخدام عدة أساليب يمكن لإدارة الشركة القيام بها، وهي تعتبر من أساليب التلاعب الشائعة، إذ تعطي هذه الممارسات صورة إيجابية عن إدارة الشركة من خلال زيادة إيراداتها وأرباحها في الوقت الذي يكون فيه أداؤها سيئا، وعادة ما يتم التعامل مع هذا النوع من العائد بلاشارة إلى أنه ناجم عن عمليات غير جوهرية وغير تشغيلية.

❖ نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة: إن هذا النوع من التلاعب ذو علاقة بحسابات الموجودات، حيث من المعروف أن المصاريف المترتبة على تنفيذ الأعمال قد تؤدي إلى تحقيق منافع قصيرة الأجل، مثل الإيجارات والرواتب والإعلانات التي تحسم مباشرة من الإيرادات، وقد تؤدي إلى تحقيق منافع بعيدة الأجل، مثل المباني والآلات التي تعد أصولا يحسب إهلاكها على مدى طويل الأجل، في الوقت الذي تكون الفائدة منها قد تحققت فعليا، وفي بعض الأحيان بعض بنود هذه الأصول تصبح عديمة المنفعة، وبالتالي يمكن تسجيله كمصاريف تخصم مباشرة من الدخل.

2- أساليب المحاسبة الإبداعية فيما يخص المصروفات

❖ الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات: تقوم إدارة بعض الشركات في بعض الأحيان لغايات خاصة فيها مثل ارتباطات الالتزامات بشؤون قضائية أو الالتزامات بالشراء بإفصاح المتحفظ عن التغيرات التي تحدث في حسابات الالتزامات.

❖ نقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة: تهدف هذه الطريقة إلى تخفيض الأرباح الجارية (الحالية) ونقلها إلى فترة مالية لاحقة تكون الحاجة لها أكثر إلحاحية، وعادة تستخدم هذه الطريقة عندما تكون أوضاع الشركة في السنة الجارية ممتازة، فتقوم بترحيل هذه الأرباح إلى فترات مستقبلية تعتقد إدارة الشركة أنه يمكن أن تكون عصبية، ومن المعروف محاسبيا أن الإيرادات يجب أن تسجل خلال الفترة المالية التي تحققت واكتسبت فيها إذا تمت الخدمات المقدمة مقابل هذه الإيرادات في الفترة المالية نفسها.

❖ نقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلا إلى الفترة المالية الحالية لضروف خاصة: تستخدم هذه الأساليب في الأوقات التي تواجه فيها الشركة أوقات صعبة، لإن تراجع الأعمال وغيرها من النكسات يدفع المدراء إلى عمل اجراءات في السجلات المحاسبية لمواجهة ذلك

على أمل أن المستقبل سيكون أفضل، وبهدف التخفيف من الأعباء من الوقت الراهن على حساب مستقبل جيد متوقع.

الفرع الثالث: أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية

من أهم أساليب المحاسبة الإبداعية في هذه القائمة ما يلي:

1- التلاعب بتصنيف بنود الأنشطة الداخلية والخارجية في قائمة التدفقات النقدية باعتبار

الأنشطة التمويلية أو الإستثمارية على أنها تشغيلية أو العكس حسب مصلحة الإدارة.¹

2- تستطيع المنشأة كذلك دفع تكاليف التطوير الرأسمالي وتسجيلها باعتبارها تدفقات نقدية

استثمارية خارجية وتبعدها عن التدفقات النقدية الخارجية التشغيلية، وبالتالي فإن هذه

الممارسات تزيد من التدفقات النقدية الداخلية.²

3- تتوفر كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من 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 أو التخلص

منها من الدخل الصافي.³

4- التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة، وذلك لإزالة البنود غير المتكررة، وكذلك من

خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمنشأة باعتبارها أسهماً تجارية، حيث يمكن تصنيفها

كاستثمارات تجارية أو غير تجارية اعتماداً على فترة الاحتفاظ فيها.⁴

¹ علاء مصطفى ، أحمد نفاع، مرجع سبق ذكره ، ص102

² عليوش عادل، مرجع سبق ذكره ، ص: 14.

³ حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسن الصوفي، مرجع سبق ذكره ، ص 368.

⁴ باخجه عبد الله محمد طالب، مرجع سبق ذكره ، ص: 47.

المطلب الثاني: المنظور الأخلاقي وانعكاسات المحاسبة الإبداعية الفرع الأول: المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية

تضاربت الآراء حول الوضع الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية، إن كانت مبررة أخلاقيا أم لا، وهل حين مارسها المدراء كانت الغاية من وراء ممارستها التحسين المستقبلي للمؤسسة أو تضليلا معتمد من أجل غايات تعود لصالح ممارسيها،

إن الوضع الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية هو موضوع خلاف كبير، يعتمد هلى إذا ما كانت ممارساتها مبررة أخلاقيا أم لا، أي هل تقصد الإدارة من ذلك التحسين الجوهرى لبعض الجوانب المتعلقة بإستراتيجيتها المستقبلية أو للتظليل المعتمد للأطراف ذات العلاقة.¹

وتجدر الإشارة أولا الى أن كل المداخل النظرية لعلم المحاسبة لها جانب أخلاقي وأهداف تسعى لها ولا تتحقق تلك الأخيرة إلا بوجود مبادئ كالآتي:

- **العدالة:** تعني أن هناك معايير وأسس عادلة للمعاملة بين كل الأطراف المستفيدة.
- **الصدق:** وتعني المطابقة الحقيقية.²
- **عدم التحيز:** وتعني القيام بإعداد التقارير المحاسبية بطريقة نخدم جميع فئات المستخدمين دون تغليب فئة على حساب الفئات الأخرى.³

تعرف اخلاقيات المهنة بأنها نظام المبادئ الأخلاقية والقواعد الممارسة التي أصبحت معيارا للسلوك المهني، فلكل مهنة اخلاقياتها التي تشكلت وتنامت تدريجيا مع الزمن إلى ان تم الاعتراف بها وأصبحت معتمدة أدبيا وقانونيا، ولذلك برزت الحاجة إلى وضع انظمة لممارسة المهن المختلفة ولاسيما العملية منها مثل المحاسبة بحيث تتضمن هذه الانشطة الأسس والواجبات والحقوق التي يجب التقيد بها عند ممارسة عمل مهني محدد.

¹ خالد محمد الأشقر، إدارة الأرباح وعلاقتها بالعوائد غير المتوقعة للسهم ومدى تأثير العلاقة بحجم الشركة، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، سنة 2010، ص: 23.

² خولة تليب، دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص فحص محاسبي، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سنة 2014-2015، ص: 44.

³ حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسن الصوفي، مرجع سبق ذكره ، ص 372.

إن تلك القواعد تمنع المحاسب من القيام بأي إجراء من شأنه الخروج عن هذه القواعد، وأن يقوم بأداء عمله المهني بكل نزاهة وموضوعية، وأن يكون حيادياً مراعيًا لمصلحة جميع الجهات المستفيدة من القوائم المالية

بل أن هذه القواعد حصرت ولاء المحاسبين بصاحب العمل إلا في حالات التعارض مع مهنتهم، فإن الأولوية تكون لدعم الأهداف الأخلاقية المشروعة للوحدة الاقتصادية التي يعمل بها والقواعد والإجراءات التي تدعم هذه الأهداف.

حيث لا يمكن بأي حال من الأحوال مطالبة المحاسب بما يلي:

- مخالفة القانون.

- مخالفة القواعد والمعايير المهنية.

- تضليل مدقق الحسابات الداخلي أو الخارجي.¹

وبذلك تعتبر المحاسبة الإبداعية سلوك غير أخلاقي لما لها من مخالفات جسيمة ينتهجها المحاسبون في مهنتهم وذلك لتحقيق غايات وأهداف معينة تستفيد منها فئة معينة على حساب باقي الفئات المستفيدة داخل وخارج المؤسسة مع العلم أن هذه الاستفادة قد تكون آنية وقصيرة الأجل وستعود بالإساءة الكبيرة والتي لا تحمد عقباها لاحقاً على تلك الفئة وباقي أصحاب المصلحة لهذا يجب التصدي لهذه السلوكيات والممارسات حتى نحصل على بيانات مالية على قدر عالي من الشفافية والموثوقية.²

الفرع الثاني: انعكاسات المحاسبة الإبداعية

على الرغم من أن المديرين يدركون أن المحاسبة الإبداعية وإن كانت تحقق منافع للشركة في الأجل القصير، إلا أنها قد تؤدي إلى مشاكل عديدة في الأجل الطويل، ومن أم هذه المشاكل نذكر:

- تلاشي المعايير الأخلاقية: حتى وإن كانت المحاسبة الإبداعية لا تنتهك المعايير المحاسبية بشكل واضح، فهي ممارسة مشكوك فيها من الناحية الأخلاقية، إن الوضع الأخلاقي

¹ باخجه عبد الله محمد طالب، مرجع سبق ذكره ، ص: 32

² حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسن الصوفي، مرجع سبق ذكره ، ص 372.

يعتمد على ما إذا كانت ممارستها ممارسة مبررة أخلاقيا من عدمه، وما إذا كانت الإدارة تقصد من وراء ذلك تحسينا جوهريا لبعض الجوانب المتعلقة بإستراتيجيتها المستقبلية أو لغرض التضليل المتعمد للجهات ذات العلاقة¹، وفي هذه الحالة فإن عنصر التعمد الذي تلجأ إليه الإدارة من خلال استخدام بعض الأساليب والمتغيرات المحاسبية يهدف بالدرجة الأولى إلى التأثير على مستخدمي القوائم المالية، كما أنها ترسل رسالة للعاملين لأنها تخفي الحقيقة وتضلل الغير مما يولد مناخا غير أخلاقيا لدى العاملين وتتيح لهم فرص لممارسة أنشطة غير مقبولة، وتؤدي في النهاية إلى مخالفات جوهريّة في القوائم المالية².

- تخفيض قيمة المؤسسة: توجد العديد من قرارات التشغيل التي تتخذها المؤسسة بغرض التأثير على الأرباح قصيرة الأجل إلا أنها يمكن أن تؤدي في الأجل الطويل إلى الإضرار بالكفاءة الاقتصادية للمؤسسة³، فعلى سبيل المثال تعجيل الإيرادات قد يؤدي إلى قيام الشركة ببيع المنتج في 30 ديسمبر بشروط كان من الممكن أن تكون أفضل لو تم بيع نفس المنتج لذات العميل في 02 جانفي، كذلك يمكن أن يؤدي تأخير المصروفات الاختيارية في الأجل الطويل إلى الإضرار بأداء الشركة، فتأخير الصيانة، البحوث والتطوير، تدريب العاملين يؤدي إلى فشل المعدات وتخفيض الإنتاجية، وانخفاض مكانة الشركة في السوق.

- إخفاء مشاكل الإدارة التشغيلية: لا تتم ممارسة المحاسبة الإبداعية على مستوى الإدارة العليا فقط إنما تمارس أيضا على مستوى الإدارة التشغيلية فمديري الإدارات التشغيلية يعالجون البيانات المالية بهدف الحصول على المكافآت والفوز بالترقيات، أو تجنب انتقاد الأداء السيئ، ومن أهم مخاطر المحاسبة الإبداعية في المستويات الإدارية الدنيا إخفاء مشاكل التشغيل على الإدارة العليا، فتبقى الأخطاء بدون تصحيح والمشاكل بدون حلول لفترة زمنية طويلة⁴.

¹ أبو عجيبة، "أثر الحوكمة المؤسسية على إدارة الأرباح" (دليل من الأردن) بحث مقدم إلى الملتقى العلمي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية، 20-21 أكتوبر،

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2009، ص 06

² وسيم أبو عريش "إدارة الأرباح" دار من المحيط إلى الخليج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2016، ص 106-107

³ سمير كامل محمد عيسى، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح" مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية" المجلد 45، العدد 08، جامعة

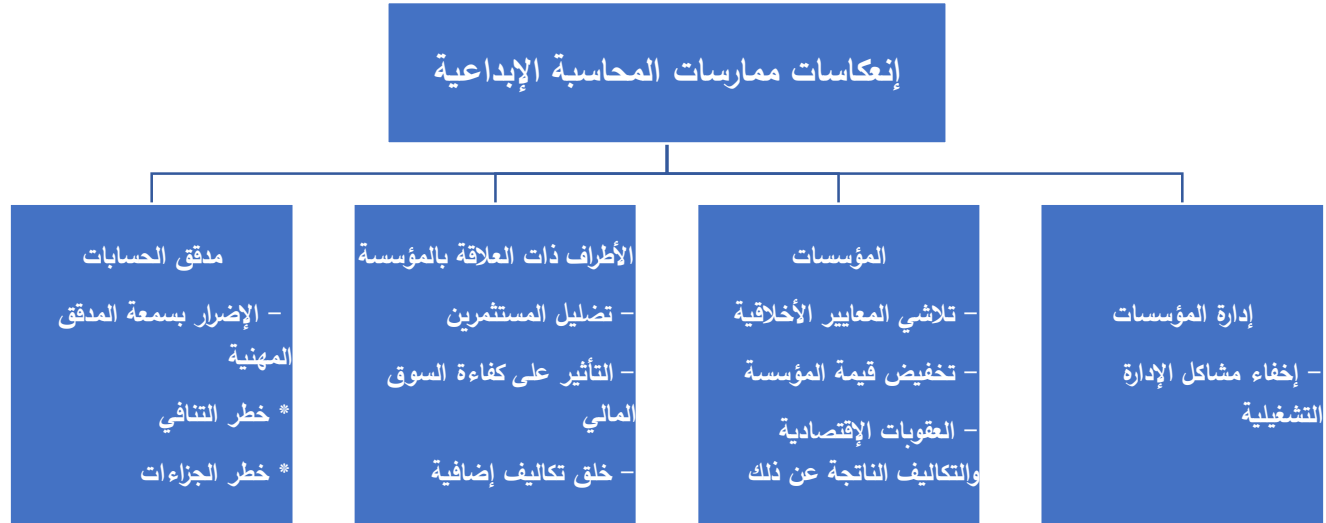
الإسكندرية، 2008، ص 18

⁴ نفس المرجع، ص 19

• **العقوبات الاقتصادية وإعادة إعداد القوائم المالية:** في السنوات الأخيرة أصبحت الدولة التي لها تعاملات كبيرة مع البورصة تفرض عقوبات صارمة على المؤسسات التي قامت بإدارة أرباحها وحتى إذا لم تفرض بورصة الأوراق المالية غرامات أو عقوبات تأديبية أخرى، فإن مجرد إعادة احتساب الأرباح والإعلان عنها يمكن أن يكون في حد ذاته مكلف جدا للمؤسسة²، ومن الأمثلة على ذلك ما قامت به بورصة الأوراق المالية الأمريكية حيث فرضت عقوبات صارمة على الشركات التي مارست المحاسبة الإبداعية ومنها شركة (Grance. R.W) ، حيث وقعت عليها غرامة قدرها مليون دولار وطلب منها إعادة احتساب أرباحها والإعلان عنها بشكل واضح بين عامي 1990-1992 وذلك لأن الشركة قامت بتخفيض أرباحها المعلنة وتسجيل احتياطات بقيمة 55 مليون دولار، ثم قامت بين عامي 1993-1995 بإعادة تلك الاحتياطات إلى الأرباح¹.

• **الإضرار بسمعة المدقق المهنية:** إن الضرر الذي يلحق بسمعة المدقق هو نتيجة للتقاضي والعقوبات الجزائية التي تتم بحقه حيث تعتبر سمعة المدقق أحد محددات جودة أدائه المهني. ومن خلال ما تقدم يمكن تلخيص انعكاسات ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشكل الآتي:

الشكل رقم: (01-02): انعكاسات ممارسات المحاسبة الإبداعية



المصدر: من إعداد الطلبة الباحثين

¹ وسيم أبو عريش، نفس المرجع ، ص 106

المطلب الثالث: وسائل الحد من التلاعب في القوائم المالية

إن ممارسي المحاسبة الإبداعية غالبا ما يمتلكون قدرات محاسبية عالية تمكنه من التلاعب بالأرقام وتحويلها أو تغييرها بالشكل الذي يرغبون فيه ولحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية وجب التحلي بالنزاهة والأخلاق في كل عمل يقوم به المحاسبون أو المديرون أو المدققون أو الموظفون والمسؤولون أو أي شخص كل حسب الدور الذي يقوم به، وعموما فإن هناك من الوسائل التي يمكن من خلالها تقليل الممارسات الاحتياطية أو الحد من بعضها على الأقل ونذكر منها:

1- ترسيخ مبادئ السلوك الأخلاقي والديني للإدارة والموظفين وذلك من أجل خلق توازن في تحقيق مصالح الأطراف المختلفة ذوي العلاقة بالمنشأة وخلق ثقافة الأمانة العامة والأخلاق العالية، من خلال وضع مصلحة الشركة فوق المصلحة الشخصية.¹

ولضمان نزاهة الإدارة فلا بد من أن تشكل الممارسة الأخلاقية بما لا يقل عن ثلاثة عوامل متمثلة في:

- الإمتثال للإطار القانوني

- تحديد ما يعتقد انه حق

- القدرة على تنفيذ ما يعتبر معيار للسلوك الأخلاقي.²

2- إعادة النظر بهيكل نظام الرقابة الداخلية، بحيث لا يكون المدقق جزءا من الإدارة وإنما رقبيا عليها من خلال إيجاد نظام للتحكم المؤسسي، وتأتي أهمية التركيز على فاعلية الرقابة الداخلية لكونها تمثل خط الدفاع الأول عن حقوق أصحاب المصالح، المتمثلة في المساهمين والمستفيدين من القوائم المالية للشركة، ويرى الكثير من المهتمين بشؤون الرقابة الداخلية أن أفضل أسلوب لتحسين فعالية الرقابة الداخلية هو ربطها بلجنة تدقيق مستقلة وذوي خبرة عالية.³

وفي دراسة لتقييم دور لجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، فقد توصلت الدراسة الى ان النشاطات التي تمارسها لجان المراجعة المتعلقة بمهمة الاشراف والرقابة على

¹ Rezaee, Z. Restoring Public trust in the accounting pro developing anti-fraud education, programs and auditing, Auditing Journal 750. 19, No1, 2004, P142.

² Guhuimin, chris Ryan "Ethics and Corporate social responsibility an analysis of the views of chinès hotel managers" International Journal of hospitality management, vol 3. No,4,2011, P876

³ أبو عجيلة، مرجع سبق ذكره ، ص 19

التقارير المالية وفحصها ودراسة نظم الرقابة الداخلية وتقييمها على انها ذات تأثير كبير في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات.¹

3- إعادة النظر بآسس والمعايير والمبادئ المحاسبية التي تتيح استخدام بدائل عديدة في المعالجات المحاسبية، كما هو الحال في احتساب المخصصات مثل مخصص الطوارئ، مخصص الديون المشكوك في تحصيلها و مخصص الاندثار والطرق المستخدمة في احتساب الاندثار وطرق تسعير المخزون، إذ أثبتت المعايير انها تعاني من خلل يتوجب الاحتياط لتغييرها لتحسين مستوى النزاهة والشفافية في الاسواق، من ما يتطلب إعادة النظر بالمعايير المعتمدة حالياً مع التطرق لمعايير جديدة لغرض التوصل إلى إعداد قوائم مالية ذات شفافية عالية جداً مع اصدار التعليمات التي تساعد في تطبيق تلك المعايير.²

4- تدعيم عمليات الرقابة الخارجية وضمان استقلاليتهما من خلال اختيار مكاتب التدقيق التي تتصف بالكفاءة والنزاهة لتدقيق حسابات الشركة المعنية بالتدقيق، وقد ينظر إلى مراقب الحسابات على أنه أحد أطراف حوكمة الشركة، وتحديدًا هو الطرف الخارجي حيث تتضمن من الداخل ثلاثة أطراف هي الرقابة الداخلية ولجنة التدقيق ومجلس الإدارة.³ كما أنه على مراقبي الحسابات تطوير أساليب مهنة الرقابة من خلال استخدام إجراءات أكثر موضوعية وفعالية ومعايير مناسبة لمجال التكليف لكشف وضع الغش المحاسبي، وإن ينصحوا عملاءهم بضرورة تحسين جودة ودقة وإمكانية الاعتماد على القوائم المالية من خلال الإفصاح الكامل والملائم والموضوعي عن نتائج أعمال المشروع بالقوائم المالية.⁴

كما يجب تفعيل دور مراقب الحسابات في وضع ضوابط تحكم التفرقة بين تصرفات الإدارة المسموح بها والغش في القوائم المالية غير مسموح به بطبيعة الحال، وذلك من خلال تقييم مراقب الحسابات للممارسات المحاسبية التي يتيحها تطبيق المعايير المحاسبية، وما تتضمنه من مرونة قد تستغل من جانب الإدارة، ولتحقيق أغراض خاصة تنتهي إلى إعداد قوائم مالية مضللة.⁵

¹ حمدان، علام محمد موسى، مرجع سبق ذكره، ص 27

² حسن عبد الكريم سلوم وبتول محمد نوري، "دور المعايير المحاسبية الدولية في الحد من الأزمة المالية العالمية" بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الدولي السابع، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزرقاء الخاصة، الأردن، 2010، ص 3

³ سمير كامل محمد عيسى، مرجع سبق ذكره، ص 20

⁴ Rezaee, Ibid, P138.

⁵ محمد عبد الفتاح، "إطار مقترح لتحقيق موضوعية تقرير مراقب الحسابات في ضوء إدارة الأرباح"، دراسة ميدانية، بحث غير منشور، كلية التجارة، جامعة عين

شمس، مصر، 2011، ص 3

5- ضمان إستقلالية مجلس الإدارة، أي لا يكون لرئيس مجلس الإدارة أو أحد أعضائه مهام تنفيذية في الشركة قد تستغل لخدمة مصالحهم الشخصية، لإن استقلالية مجلس الإدارة تلعب دورا هاما في عملية الحد من تضارب المصالح بين المساهمين والمديرين، لذلك تعد استقلالية مجلس الإدارة من أهم الخصائص التي تعزز قيام مجلس الإدارة بمهامه الإشرافية والرقابية والتي لها دور بالغ في الحد من قدره المديرين على التصرف بما يخدم مصالحهم الخاصة دون الأخذ بعين الاعتبار مصالح المساهمين.¹

6- إصدار تشريعات تلزم الإدارة والمحاسب والمدقق على التقيد بقواعد وأدب السلوك المهني في تطبيق المبادئ والقواعد المحاسبية، وتشديد العقوبات الجنائية والمدنية على جميع من تثبت إدانته بالتلاعب بالقوائم المالية لتحقيق منافع شخصية وإنشاء محاكم تجارية متخصصة ترفع إليها القضايا المحاسبية.²

وإيجاد قواعد رسمية مكتوبة كقوانين حقوق المساهمين وقانون التعاقد ووجوب متابعة الشركات المخالفة واتخاذ الاجراءات المناسبة من اجل إنزال العقاب لحقها وإيقاع المسؤولية الشخصية على الرؤساء التنفيذيين للشركات بسبب حسابات شركاتهم المضللة، وان تكون هذه القوانين قادرة على احداث تغيير ايجابي في مناخ الإستثمار.³

7- دعم آليات حوكمة الشركات التي تعتبر أحد أساليب المنهج الأخلاقي والتي تمثل نظام بمقتضاه تدار وتراقب المنشآت من خلال مجموعة من الاجراءات يستخدمها ممثلي أصحاب المصالح في المنشآت لتوفير الإشراف والرقابة على المخاطر التي تقوم بها الإدارة.⁴ وفي ضل آليات الحوكمة الحديثة فان الادارة لم تعد اللاعب الرئيسي في العملية الرقابية فقد تطلبت تلك الآليات الفصل بين مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية وإنشاء لجان للتدقيق، حيث تعد هذه اللجان أحد المبادئ الأساسية لحوكمة الشركات وأنها تؤدي إلى الحد من التقارير المالية الإحتيالية مما يزيد من ثقة المستثمرين في تلك القوائم.⁵

¹ أبو عجيبة، مرجع سبق ذكره ، ص 19

² نعيم تومان مرهون الزيايدي، مرجع سبق ذكره ، ص 205

³ الدوغجي سيدي علي، دور قانون (ساربينز - اوكسلي) في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العدد السادس والثمانون، 2011، ص 30

⁴ Spencer, K. **Pickett The Internet Auditing handbook UK**, Wiley, 2003, P32

⁵ درويش، محمد مسلم، "دور لجان المراجعة في زيادة ثقة المستثمرين في التقارير المالية" دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2009، ص

كما أن أعضاء لجنة التدقيق الداخلي الذين يتمتعون بخبرة عالية في عملية اعداد التقارير المالية ولهم تجارب سابقة في العمل كأعضاء في لجان تدقيق اخرى، فان هذا يؤدي الى دعم المدقق الخارجي في حالة حدوث منازعات بينه وبين الادارة حول الامور التي تعتبر مادية من وجهة نظره والتي تؤثر على مصداقية القوائم المالية.¹

8- الثبات في تطبيق السياسات المحاسبية المتبعة في اعداد البيانات المالية وعدم تغييرها الا في حالة الضرورة وذلك مع شرط الافصاح عن التأثيرات المالية التي سوف تترتب عن التغيير في هذه السياسات، حيث ان الالتزام بتطبيق سياسات محاسبية رشيدة وملائمة لطبيعة المؤسسة سيؤدي إلى انتاج معلومات عالية الجودة ومقبولة لدى كافة الأطراف.²

9- ربط حوافز ومكافئات الادارة على اساس القيمة الاقتصادية او السوقية للمنشأة بدلا من ربطها بالقيمة الدفترية أو رقم الأرباح، ويمكن استخدام العلاقة بين الدخل والتدفق النقدي التشغيلي لإكتشاف الممارسات الاحتيالية، وذلك عن طريق مؤشر التدفق النقدي التشغيلي إلى الدخل المعدل والتي تعتبر هذه النسبة مؤشرا حساسا للتغير في الدخل الذي ليس له مردود نقدي، حيث ان انخفاض النسبة عن الواحد صحيح يعني وجود ممارسات احتيالية من قبل الادارة يقابلها نقص في التدفقات النقدية.³

¹ Dezoort, T, Hermanson, D, Houston, R. **Audit Committee Support for Auditors "The Effects of materiality Justification and Accounting Precision Journal of Accounting and policy**, 22, 2003, P182

² الشحادة، "قدرة معايير المحاسبة الدولية في سد الفجوة بين الإدارة والمساهمين في إدارة الأرباح" من وجهة نظر الفئات ذات العلاقة بالبيئة المحاسبية، بحث غير منشور، جامعة الزيتونة الأردنية، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، 2007، ص23

³ حمدان، علام محمد موسى، مرجع سبق ذكره ، ص14

خلاصة الفصل:

بعد تطرقنا للجانب النظري تبين أن للمحاسبة الإبداعية مخلفات جسيمة وذلك عن طريق التلاعب المحاسبي في القوائم المالية بشكل أساسي وتتعدد طرق التلاعب والممارسات والأساليب التي ينتهجها المحاسبون في مهنتهم و كل ذلك سببه تحقيق غايات وأهداف معينة تستفيد منها فئة معينة على حساب باقي الفئات، مع العلم أن هذه الإستفادة قد تكون قصيرة الأجل وستعود بالإساءة الكبيرة مستقبلا على تلك الفئة وباقي أصحاب المصلحة، وقد ساهم في ظهور مثل هكذا ممارسات عدة عوامل منها طبيعة الأسواق المالية و تواطؤ محافظي الحسابات حيث أن مهمتهم تؤهلهم للتصدي لهذه السلوكيات والممارسات للحصول على بيانات مالية على قدر عال من الشفافية والموثوقية.

**الجزء
التطبيقي**

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

تمهيد

تعتبر منهجية الدراسة وإجراءاتها محورا أساسيا في أي بحث إذ يتم من خلالها إنجاز الجانب التطبيقي لأي دراسة ومن خلالها يتم الحصول على البيانات المطلوبة لإجراء التحليل الإحصائي، وذلك للتوصل إلى النتائج المفروض تحقيقها وكذلك الأهداف المنشودة ولو بنسبة ما لإظهار النتائج الحقيقية والموضوعية وللإجابة على الإشكالية المطروحة في هذه الدراسة.

ومن أجل تدارك أي نقص يلحق بموضوعية البحث عند عرض نتائجه وبناء توصياته، ارتأينا ضرورة جمع البيانات الأولية باستخدام استبيان مصمم خصيصا لهذا الغرض، وهذ من خلال استمارة الاستبيان التي احتوت على العديد من الأسئلة وتخص كل محور على حدة، وجاء كل هذا رغبة منا في التعرف على أهم النقاط الأساسية والمهمة التي أشار إليها البحث ومعرفة الإجابات النموذجية لها من خلال الاعتماد على الخبرة المتأتية من مختلف التخصصات والمستويات العلمية للفئات المعنية بالأمر.

وبعد تطرقنا في الفصل النظري إلى كل المعلومات التي نحتاجها في دراستنا نذكر على وجه الخصوص أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على مستوى القوائم المالية، سنتطرق في هذا الفصل للجانب التطبيقي لها من خلال محاولتنا الإجابة على فرضيات الدراسة من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة

المبحث الثاني: التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة

المبحث الثالث: الاختبارات الإحصائية أو تحليل نتائج الاستبيان

المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة

للإجابة على إشكالية الدراسة تم الاعتماد على الدراسة الميدانية، حيث تم إعداد استمارة استبيان شاملة لمختلف متغيرات الدراسة ثم توزيعها على عينة الدراسة.

يعتبر هذا الجانب تمهيدا لمرحلة التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة ولنتائج الاستبيان واختبار الفرضيات، حيث يشمل هذا المبحث على المنهج العلمي المستخدم في الدراسة الميدانية، والتعريف بمجتمع وعينة الدراسة المختارة والأدوات البحثية المستخدمة في جمع البيانات.

المطلب الأول: المنهج العلمي المستخدم ومجتمع الدراسة

الفرع الأول: المنهج العلمي المستخدم

يخضع اختيار منهج دراسة معينة لطبيعة الموضوع المدروس، ويعرف المنهج بأنه " الطريقة التي يتبعها الباحث في دراسته لاكتشاف الحقيقة وللإجابة على الأسئلة والاستفسارات التي يثيرها موضوع البحث".¹

من خلال التعريف مسبقا على جوانب وأبعاد الظاهرة موضوع الدراسة ومن خلال الاطلاع على الدراسات السابقة، والتي لها علاقة بموضوع البحث، ومن أجل معرفة أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على صحة ومصداقية القوائم المالية، قد تم استخدام المنهج الوصفي الذي يعرف بأنه " مجموعة من الإجراءات البحثية التي تتكامل لوصف الظاهرة اعتمادا على جمع الحقائق والبيانات وتصنيفها ومعالجتها وتحليلها تحليلًا كافيًا ودقيقًا لاستخلاص دلالتها والوصول إلى نتائج الظاهرة محل الدراسة".²

¹ محمد شفيق، " البحث العلمي، الخطوات المنهجية لإعداد البحوث" المكتب الجامعي الحديث، مصر، 1990، ص30

² بشير صالح الرشيد " مناهج التربوي - رؤية تطبيقية مبسطة" دار الكتاب الحديث، الكويت، 2000، ص50

الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة
أولاً: مجتمع الدراسة.

أما فيما يتعلق بمجتمع الدراسة فيتكون من الآتي:

- معدو القوائم المالية (محافظو الحسابات كونهم الأقرب لمثل هذه الممارسات والخط الدفاعي الأول للتصدي لها وكذلك الخبراء المحاسبين)
- المستفيدون من القوائم المالية مثل الأساتذة الجامعيين والباحثين والكتاب والمحللين الاقتصاديين في مجال الاختصاص.

وسيتم اختيار عينة البحث عشوائياً من مجمل الفئات السابقة.

ثانياً: العينة المقصودة:

استهدف الاستبيان فئة محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بالخصوص وأيضاً مجموعة من الفئات المستفيدين من القوائم المالية من خلال إرسال الاستبيان عن طريق التسليم المباشر والبريد الإلكتروني وإرسال نسخة الكترونية (غوغل فورم)، حيث تم الحصول على 60 منها تم اعتمادها جميعاً.

الجدول رقم: (01-02): إحصائيات إستمارة الاستبيان

النسبة %	العدد	البيان
100%	60	عدد الاستمارات الموزعة
00	00	عدد الاستمارات الملغاة
100%	60	عدد الاستمارات الصالحة للدراسة

المصدر: من إعداد الطلبة الباحثين اعتماداً على معطيات الاستبيان

ثالثاً: الحدود الزمنية والمكانية للاستبيان: اشتمل الاستبيان على عينة عشوائية من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين وكذا مجموعة من الفئات المستفيدة من القوائم المالية بولاية الوادي، بينما امتد هذا الاستبيان زمنياً من بداية ماي 2020 إلى غاية نهاية جويلية 2020.

المطلب الثاني: عرض استبيان الدراسة

إن اختبار الفرضيات التي قامت عليها الدراسة النظرية، تم من خلال اعتماد استبيان موجه إلى فئة الدراسة من حيث مكوناته والمحاور التي اشتملتها الدراسة، وعرض الاستبيان المعتمد في الدراسة يتطلب منا الوقوف على العناصر التالية:

- بيانات الدراسة

- مكونات الاستبيان

الفرع الأول: بيانات الدراسة:

وقد تم الاعتماد على مجموعة من البيانات الأولية والثانوية ذات العلاقة بموضوع الدراسة وتتمثل فيما يلي:

- المصادر الأولية: لمعالجة الجوانب التحليلية للموضوع، تم اللجوء إلى جمع البيانات الأولية من خلال الاستبيان كأداة رئيسية للبحث، صمم خصيصاً لهذا الغرض، ووزع على محافظي حسابات وخبراء محاسبين، والمستفيدين من القوائم المالية، الذين يمثلون عينة الدراسة، وتم القيام بجمع وتفرغ وتحليل الاستبيان باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS.
- المصادر الثانوية: لمعالجة الإطار النظري للبحث، والمتمثلة أساساً في الكتب، وكذا المجالات، والبحوث التي عالجت موضوع الدراسة.

الفرع الثاني: مكونات الاستبيان

يتكون هذا الاستبيان من جزئين، خصص الجزء الأول فيها لمعلومات عامة حول المشارك بالاستبيان، بينما الجزء الثاني خصص بمحاور موضوع الدراسة.

يتكون هذا الاستبيان من 60 سؤالاً واستفساراً تخص المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية وذلك من أجل تحليل أساليب المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على مصداقية القوائم المالية، وكذلك قياس

الفجوة من وجهة نظر معدي القوائم المالية ومجمل الجهات المستفيدة من القوائم المالية في مختلف عمليات اتخاذ القرار، من خلال العناصر التالية:

أولاً: مكونات الجزء الثاني من الاستبيان:

المحور الأول: أساليب المحاسبة الإبداعية المؤثرة على قائمة المركز المالي

المحور الثاني: أساليب المحاسبة الإبداعية المؤثرة على قائمة الدخل

المحور الثالث: أساليب المحاسبة الإبداعية المؤثرة على قائمة التدفقات النقدية.

الجدول رقم: (02-02): يوضح مختلف محتويات أسئلة محاور الاستبيان

المحور	الترقيم	الاسئلة
02	من السؤال رقم 01 الى السؤال رقم 12	أساليب المحاسبة الإبداعية المؤثرة على قائمة المركز المالي
03	من السؤال رقم 01 الى السؤال رقم 12	أساليب المحاسبة الإبداعية المؤثرة على قائمة الدخل
04	من السؤال رقم 01 الى السؤال رقم 07	أساليب المحاسبة الإبداعية المؤثرة على قائمة التدفقات النقدية.

المصدر: من إعداد الطلبة الباحثين اعتماداً على معطيات الاستبيان

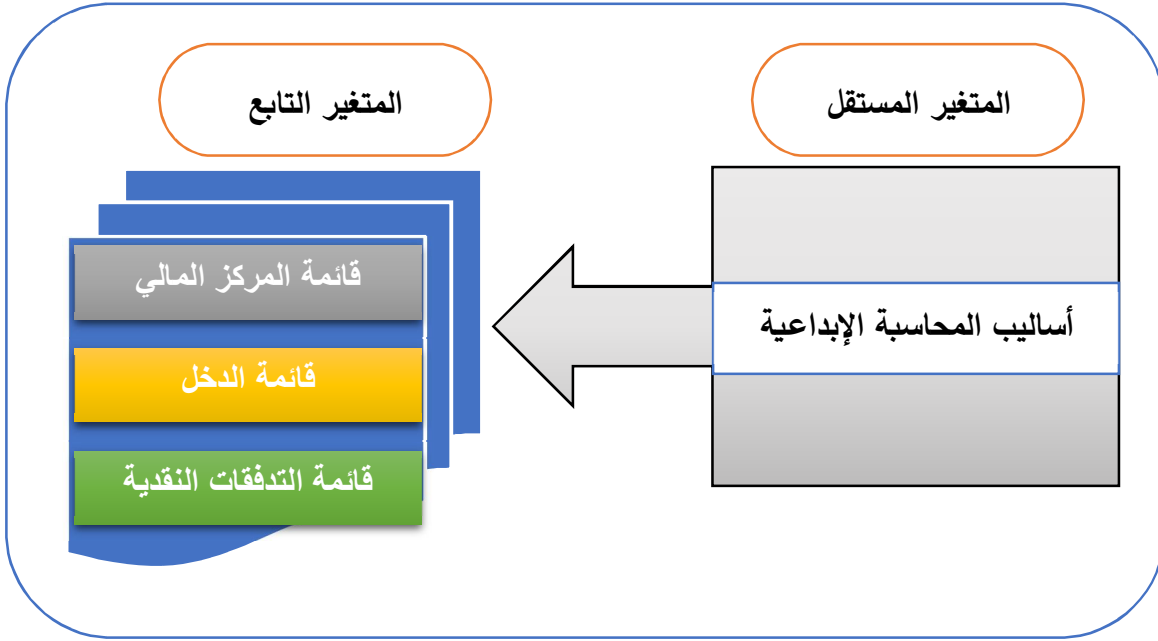
المطلب الثالث: متغيرات الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة

الفرع الأول: متغيرات الدراسة:

وتشمل ما يلي:

- المتغيرات المستقلة: أساليب المحاسبة الإبداعية.
- المتغيرات التابعة: القوائم المالية (قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية)

الشكل رقم: (01-02): متغيرات الدراسة



المصدر: من إعداد الطلبة الباحثين

الفرع الثاني: الأساليب الإحصائية المستخدمة

قبل البدء في تحليل ومناقشة نتائج الاستبيان نرى ضرورة التذكير بالأساليب الإحصائية التي استخدمت في تحليل نتائج الاستبيان، وذلك باعتماد إجراء التحليل باستخدام الأساليب الإحصائية التالية في تحليل النتائج باستخدام البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS 26):

- الإحصاءات الوصفية للمتغيرات الأساسية.
- حساب الثبات والصدق لأسئلة الاستبيان المستخدمة في جمع البيانات.
- مقياس ليكرت.
- تحليل البيانات (اختبار فرق المتوسطين اللامعلمي (Mann-Whitney)

المبحث الثاني: التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة

المطلب الأول: حساب الثبات والصدق لأسئلة الاستبيان المستخدمة في جمع البيانات الفرع الأول : أسس قياس صدق و ثبات البيانات

ومن أهم هذه الأسس هو مدى صدق وثبات البيانات التي توفرها الأداة، حيث أن ضعف صدق أو ثبات الأداة يؤدي بالضرورة إلى ضعف صحة وسلامة نتائج الدراسة بأكملها. لذلك يحرص الباحث على اختيار الأداة ذات الصدق والثبات العالين.

إن الثبات يعني استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أي أن المقياس يعطي نفس النتائج تقريباً إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة، وتكمن أهمية قياس درجة ثبات أداة جمع البيانات في أهمية الحصول على نتائج صحيحة كلما تم استخدامه، فالأداة المتذبذبة لا يمكن الاعتماد عليها. أما الصدق فيقصد به أن يقيس السمة أو الظاهرة التي وضع لقياسها وبصفة عامة فإن صدق أداة جمع البيانات يعني إلى أي درجة توفر الأداة بيانات ذات علاقة بمشكلة الدراسة من مجتمع الدراسة.

للتأكد من نطاق نتائج تحليل المحتوى للاستبيان المعتمد في دراسة ظاهرة معينة، من الضروري قياس صدق أداة القياس أو الاستبيان، حيث أن قياس صدق الاستبيان يحسن من نتائج البحث.¹ يعتبر معامل ألفا كرونباخ (ALPHA DE CRONBACH) كذلك مؤشراً لقياس صدق وثبات مختلف الأسئلة بالاستبيان الموجه لقياس ظاهرة معينة.²

ولقد اعتمدنا على معامل ألفا كرونباخ (ALPHA DE CRONBACH) من أجل قياس صدق الاستبيان، حيث تمثل معادلة ألفا كرونباخ كما يلي:³

$$\alpha = \frac{k}{k-1} \left(1 - \frac{\sum_{i=1}^k \sigma_{Y_i}^2}{\sigma_X^2} \right)$$

k : عدد الاسئلة بالاستبيان
 σ_X^2 : التباين الإجمالي للأسئلة
 $\sigma_{Y_i}^2$: التباين لكل سؤال

¹ Harwood T.G. & Garry T, An overview of content analysis, The Marketing Review 3, 2003, p 479-498.

² Evrard Y, Pras B et Roux E, Market, Etudes et recherches en marketing, Dunod., 2003, p264.

³ G.K. Huysamen, Coefficient alpha, unnecessarily ambiguous ; unduly ubiquitous, SA Journal of Industrial Psychology, 2006, 32 (4), 34-40, p35.

إن المجال الذي يكون فيه معامل ألفا كرونباخ مقبولا في مجال الدراسات الاستقصائية يكون بين 0.5 و 0.6 مع مستوى أعلى مقدر ب 0.8، ومعدل 0.9 بالنسبة للدراسات التطبيقية.¹ مع الإشارة الى أن بعض الباحثين يرون أن ارتفاع معدل ألفا كرونباخ فوق معدل 0.9 يؤثر سلبا عند ترجمة تكرار الأسئلة الى تحسين مصداقية وسيلة القياس (الاستبيان).² كما أن ترجمة معدل ألفا كرونباخ ب 0.7 على أنه مقبول فهذا ليس له أي معنى عند عدم الأخذ بعين الاعتبار عدد الأسئلة في الاستبيان أو جزء منه، حيث أنه كلما كان عدد الأسئلة بالاستبيان مرتفعا كلما كان معامل ألفا كرونباخ يعطي الإشارة بأنه مرتفع لكن أهميته تكون مضللة في قياس صدق الاستبيان.³ كما يشير جملة من الباحثين الى أن معامل ألفا كرونباخ يتغير حسب عدد الأسئلة بالاستبيان، حجم عينة الدراسة وطبيعة الدراسة.⁴ والجدول التالي يوضح مستويات الفا كرونباخ وتعبيرها على صدق وثبات أجزاء الاستبيان، وهذا مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة الدراسة الاستقصائية.

الجدول رقم: (02-03): يوضح مرجعية وتفسير قيمة معامل الفا كرونباخ

قيمة معامل الفا كرونباخ	أقل من 0.4	من 0.4 الى 0.6	من 0.6 الى 0.8	أكبر من 0.8
التفسير	ضعيف	مقبول	جيد	جيد جدا

Source : Samira Demaria. Lecture multi-théorique de la période de transition aux normes IAS/IFRS : une analyse lexicale de la communication financière. Journée de recherche : Les IFRS et leurs conséquences sur l'analyse et la gestion financière, Sep 2007, Paris, France. P 1-29

¹ Samira Demaria. Lecture multi-théorique de la période de transition aux normes IAS/IFRS : une analyse lexicale de la communication financière. Journée de recherche : Les IFRS et leurs conséquences sur l'analyse et la gestion financière, Sep 2007, Paris, France. pp.1-29.

² Evrard Y, Pras B et Roux E, op.cit., p271.

³ Cortina, J, **what is coefficient Alpha? An examination of theory and applications**, Journal of applied psychology, Vol. 78, n°1, 1993, p.98-104.

⁴ Gueguen, Gaël, **Environnement et management stratégique des PME** : le cas du secteur Internet, Thèse de doctorat, Université Montpellier I, 2001, p 483.

الفرع الثاني : اختبار ثبات الاستبيان

ولقد تم اعتماد معامل ألفا كرونباخ (ALPHA DE CRONBACH) في حساب معامل الثبات لمختلف محاور الاستبيان، وتم الحصول على النتائج التالية كما يوضحه الجدول رقم (04).

الجدول رقم: (02-04): يوضح معاملات الثبات للمحاور الثلاثة للاستبيان

الرقم	أجزاء الاستبيان	عدد العبارات	ألفا كرونباخ	الدالة
1	المحور الثاني	12	0.870	جيد جدا
2	المحور الثالث	12	0.828	جيد جدا
3	المحور الرابع	07	0.706	جيد
	الإجمالي	31	0.92	جيد جدا

المصدر: من إعداد الطلبة الباحثين اعتمادا على معطيات الاستبيان من خلال نتائج برنامج (SPSS)

يلاحظ من الجدول رقم () أنه بالأخذ بعين الاعتبار أثر عدد الأسئلة على مستوى قيمة ألفا كرونباخ، واحتواء كل محور نظري على عدد متقارب من الأسئلة، نجد أن قيمة ألفا كرونباخ لإجمالي أسئلة الاستبيان هي 0.92 وتعتبر جيدة جدا، وبالأخذ بعين الاعتبار طبيعة الدراسة الاستقصائية، يمكننا أن نعتبر أن مستوى صدق هذا الاستبيان يعتبر مقبولا، مع توقع أن تشارك مختلف محاور الاستبيان في قياس الطرح النظري.

ولحساب صدق العبارات داخل كل محور من الجزء الثاني للاستبيان، فقد تم حساب معاملات الاتساق الداخلي للمحاور فيما بينها كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم: (02-05): يوضح معاملات الاتساق الداخلي لمحاور الاستبيان

المحور الثاني	المحور الثالث	المحور الرابع		
معامل الارتباط	1	.577**	.702**	أساليب المحاسبة الإبداعية المؤثرة على قائمة المركز المالي
المعنوية		.000	.000	
حجم العينة	60	60	60	
معامل الارتباط	.577**	1	.809**	أساليب المحاسبة الإبداعية المؤثرة على قائمة الدخل
المعنوية	.000		.000	
حجم العينة	60	60	60	
معامل الارتباط	.702**	.809**	1	أساليب المحاسبة الإبداعية المؤثرة على قائمة التدفقات النقدية
المعنوية	.000	.000		
حجم العينة	60	60	60	

**. (2-tailed). مستوى المعنوية عند 0.01

المصدر: من إعداد الطلبة الباحثين اعتماداً على معطيات الاستبيان من خلال نتائج برنامج (SPSS)

نلاحظ من خلال الجدول أن معامل الارتباط لجميع المحاور ذو دلالة إحصائية قوية عند مستوى معنوية 0.01، و منه تعتبر فقرات المحاور متسقة داخليا و صادقة.

كما تم حساب معاملات الاتساق الداخلي لكل محور على حدة

الجدول رقم: (02-06): يوضح معاملات الاتساق الداخلي للمحور الثاني من الاستبيان

أساليب المحاسبة الإبداعية المؤثرة على قائمة المركز المالي		
.704**	معامل الارتباط	المبالغة في تقييم الموجودات الثابتة من أجل تحسين قائمة المركز المالي.
.000	المعنوية	
60	حجم العينة	
.825**	معامل الارتباط	التلاعب في تصنيف الذمم طويلة الأجل على أنها قصيرة الأجل لغرض تحسين السيولة.
.000	المعنوية	
60	حجم العينة	
.607**	معامل الارتباط	الاعتراف بالموجودات غير الملموسة مثل شهرة المحل بالرغم من عدم شراءها.
.000	المعنوية	
60	حجم العينة	
.561**	معامل الارتباط	عدم الإفصاح عن الالتزامات الطارئة كالتعويضات القضائية.
.000	المعنوية	
60	حجم العينة	
.605**	معامل الارتباط	إخفاء بعض الالتزامات لغرض تحسين الوضع المالي للشركة.
.000	المعنوية	
60	حجم العينة	

معامل الارتباط	.395**	تأجيل قيد المبالغ المستلمة عن دفعات مقدمة بهدف تحسين الوضع المالي في المنشأة
المعنوية	.002	
حجم العينة	60	
معامل الارتباط	.640**	المبالغة في تقييم المخزون السلعي من أجل زيادة الموجودات المتداولة لتحسين الوضع المالي للشركة.
المعنوية	.000	
حجم العينة	60	
معامل الارتباط	.402**	الاعتراف بموجودات نقدية غير مؤكدة التحصيل مثل احتمال كسب دعوى قضائية.
المعنوية	.001	
حجم العينة	60	
معامل الارتباط	.778**	التلاعب في تصنيف الالتزامات من خلال اعتبار الالتزامات قصيرة الأجل على أنها طويلة الأجل.
المعنوية	.000	
حجم العينة	60	
معامل الارتباط	.765**	عدم تسجيل الانخفاض في قيمة الموجودات الثابتة.
المعنوية	.000	
حجم العينة	60	
معامل الارتباط	.766**	عدم شطب الأصول التالفة أو المستهلكة والإبقاء على قيمتها الدفترية أو التاريخية.
المعنوية	.000	
حجم العينة	60	
معامل الارتباط	.620**	إعادة تقييم الموجودات الثابتة بأقل من قيمتها الحقيقية واعتبار الفرق كخسائر.
المعنوية	.000	
حجم العينة	60	

المصدر: من إعداد الطلبة الباحثين اعتمادا على معطيات الاستبيان من خلال نتائج برنامج (SPSS)

الجدول رقم: (02-07): معاملات الاتساق الداخلي للمحور الثالث من الاستبيان

أساليب المحاسبة الإبداعية المؤثرة على قائمة الدخل		
معامل الارتباط	.682**	عدم الاعتراف بالإيراد بالرغم من تقديم الخدمة مثل عدم تسجيل مبيعات في آخر الفترة بهدف التهرب الضريبي.
المعنوية	.000	
حجم العينة	60	
معامل الارتباط	.752**	تسجيل عمليات بيع وهمية في نهاية السنة ثم إلغاؤها في بداية السنة اللاحقة بهدف تضخيم أرباح السنة الحالية.
المعنوية	.000	
حجم العينة	60	
معامل الارتباط	.636**	تغيير الطريقة المتبعة في تسعير المخزون من أجل زيادة المصروفات أو تخفيضها.
المعنوية	.000	
حجم العينة	60	
معامل الارتباط	.793**	معاملة المصروفات الرأسمالية على أساس أنها مصروفات جارية.
المعنوية	.000	
حجم العينة	60	

0.567**	معامل الارتباط	التلاعب في احتساب الاندثارات والطفاءات إما بزيادتها أو تخفيضها.
0.000	المعنوية	
60	حجم العينة	
0.742**	معامل الارتباط	المبالغة في احتساب مخصصات الطوارئ.
0.000	المعنوية	
60	حجم العينة	
0.324*	معامل الارتباط	عدم تكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها.
0.012	المعنوية	
60	حجم العينة	
0.649**	معامل الارتباط	احتساب قيمة مبيعات الشهر الأول من السنة اللاحقة ضمن مبيعات السنة الحالية.
0.000	المعنوية	
60	حجم العينة	
0.608**	معامل الارتباط	الاعتراف بخسائر قبل تحققها بالرغم من ضعف الدليل المادي على تحققها.
0.000	المعنوية	
60	حجم العينة	
0.416**	معامل الارتباط	عدم الإفصاح عن أرباح الشركات التابعة لأجل اعتبارها من أرباح الشركة الأم.
0.001	المعنوية	
60	حجم العينة	
0.595**	معامل الارتباط	تسجيل مبالغ القروض على أنها إيرادات.
0.000	المعنوية	
60	حجم العينة	
0.251	معامل الارتباط	عدم إظهار نصيب الشركة الأم من خسائر الشركات التابعة أو فروعها.
0.054	المعنوية	
60	حجم العينة	

المصدر: من إعداد الطلبة الباحثين اعتمادا على معطيات الاستبيان من خلال نتائج برنامج (SPSS)

الجدول رقم: (02-08): يوضح معاملات الاتساق الداخلي للمحور الرابع من الاستبيان

أساليب المحاسبة الإبداعية المؤثرة على قائمة التدفقات النقدية		
0.658**	معامل الارتباط	التلاعب في أسعار الصرف النقدي من أجل تحسين القدرة المالية في المنشأة.
0.000	المعنوية	
60	حجم العينة	
0.787**	معامل الارتباط	التلاعب في تسجيل التدفقات النقدية المتعلقة بالأرباح والخسائر عن بيع الموجودات الثابتة.
0.000	المعنوية	
60	حجم العينة	
0.437**	معامل الارتباط	إخفاء قدرة المنشأة على توزيع الأرباح بقيامها بتوزيع أسهم على المساهمين بدلا من توزيع الأرباح.
0.000	المعنوية	
60	حجم العينة	

معامل الارتباط	.765**	التأخير في تسديد التزامات الشركة من أجل إظهار التدفقات النقدية بوضع أفضل.
المعنوية	.000	
حجم العينة	60	
معامل الارتباط	.569**	زيادة الموجود النقدي للسنة الحالية بإضافة الإيرادات المستلمة في بداية السنة اللاحقة من أجل زيادة التدفقات النقدية عن الأنشطة التشغيلية.
المعنوية	.000	
حجم العينة	60	
معامل الارتباط	.527**	استبعاد بعض النفقات من التدفقات النقدية مثل فوائد القروض وتكاليف البحوث والتطوير.
المعنوية	.000	
حجم العينة	60	
معامل الارتباط	.435**	التلاعب من خلال اعتبار عمليات التمويل الذاتية (من حقوق الملكية) على أساس أنها من عمليات تشغيلية.
المعنوية	.001	
حجم العينة	60	

المصدر: من إعداد الطلبة الباحثين اعتماداً على معطيات الاستبيان من خلال نتائج برنامج (SPSS)

من الجداول المتعلقة بالاتساق الداخلي لفقرات محاور الاستبيان أعلاه يتضح وجود ارتباط قوي ودال عند مستوى معنوية 1% بين المحاور والفقرات المكونة له، مما يدل على وجود اتساق داخلي كبير لهذه الفقرات الأمر الذي يؤكد مصداقية تلك الفقرات ومحاورها الثلاثة، وهذا ما يدل على أنها تقيس مفهوم مشترك.

المطلب الثاني: تحليل بيانات الاستبيان

يستخدم الإحصاء الوصفي عندما يكون الهدف هو وصف البيانات الإحصائية المأخوذة من مجتمع ما، وفي الغالب فإن هذه الأساليب تستخدم قاعدة البيانات المتوفرة في المجتمع وتعمل على تبويبها وتلخيصها بطريقة تساعد في عملية وصفها، حيث سيتم اعتماد تحليل التكرارات والنسب والمتوسطات الحسابية والمتوسطات المرجحة لاستجابات أفراد كل عينة من الطرفين محل الدراسة. ولقد تم اعتماد الوسط الحسابي باعتباره أحد أهم مقاييس النزعة المركزية، كمؤشر لترتيب عناصر وبنود مختلف اجزاء الاستبيان حسب أهميتها بالنسبة لكل طرف من فئات الدراسة (محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين والمستفيدين من القوائم المالية)

وتم اعتماد الوسط الحسابي المرجح لإجابات المشاركين في الاستبيان كمؤشر لتحديد أهمية مختلف الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على مصداقية القوائم المالية

الفرع الأول: تحليل بيانات الجزء الأول من الاستبيان

أولاً: توزيع أفراد العينة حسب الجنس :

توزعت أفراد العينة المختارة بين الذكور والإناث وفقاً للإحصائيات كما يلي:

الجدول رقم: (02-09): توزيع أفراد العينة حسب الجنس

الجنس	التكرارات	النسبة %
ذكر	44	73.33%
أنثى	16	26.67%
المجموع	60	100.00%

المصدر: من إعداد الطلبة الباحثين اعتماداً على معطيات الاستبيان

الشكل رقم: (02-02): التمثيل البياني لتوزيع أفراد العينة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطلبة الباحثين اعتماداً على برنامج EXCEL

التحليل: من خلال دراسة و تحليل 60 استمارة تم توزيعها اتضح أن عينة الدراسة يغلب عليها الجنس الذكوري بنسبة 73.33 % و هو ما يعادل 44 ذكراً من إجمالي العينة، في حين بلغت نسبة الإناث 26.67 % أي 16 أنثى، و هذا ما يدل على هيمنة العنصر الذكوري على مهنة المحاسبة و هذا راجع لطبيعة المهنة لما فيها من متاعب و ضغوطات مترتبة عنها و التي لا تتناسب مع طبيعة المرأة.

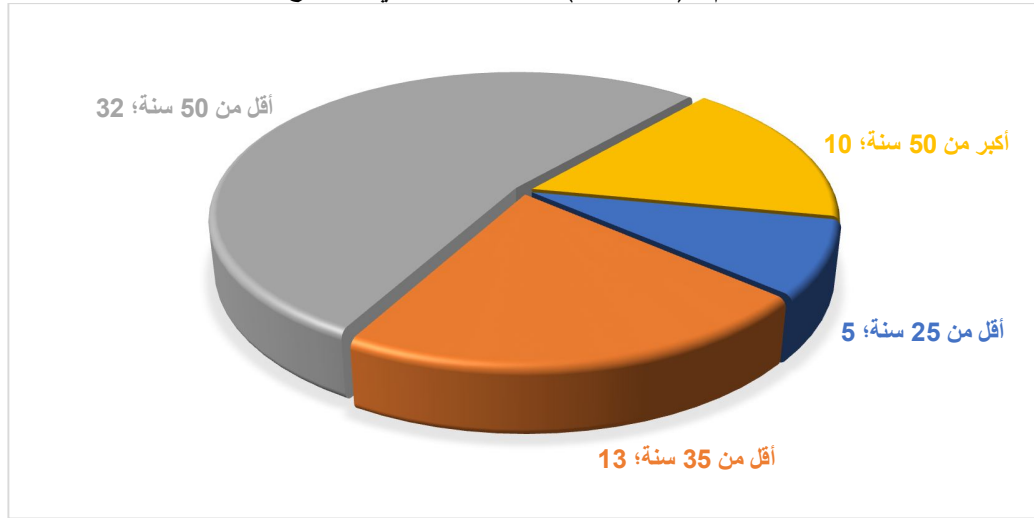
ثانيا : توزيع أفراد العينة حسب العمر
توزعت أفراد العينة المختارة حسب العمر وفقا للإحصائيات كما يلي:

الجدول رقم: (02-10): توزيع أفراد العينة حسب العمر

العمر	التكرارات	النسبة %
أقل من 25 سنة	5	8.33%
أقل من 35 سنة	13	21.67%
أقل من 50 سنة	32	53.33%
أكبر من 50 سنة	10	16.67%
المجموع	60	100.00%

المصدر: من إعداد الطلبة الباحثين اعتمادا على معطيات الاستبيان

الشكل رقم: (02-03): التمثيل البياني لتوزيع أفراد العينة حسب العمر



المصدر: من إعداد الطلبة الباحثين اعتمادا على برنامج EXCEL

التحليل: من خلال الجدول والشكل أعلاه يتضح تباين أعمار أفراد العينة فكانت نسبة كبيرة من المستجوبين من الفئة العمرية أكبر من 35 سنة وأقل من 50 سنة أي ما يقارب نسبة 53.33 %، وتليها الفئة الثانية الأكبر من 25 سنة وأقل من 35 سنة ما يعادل نسبة 21.67 %، وتليها الفئة الأكبر من 50 سنة بنسبة 16.67 %، والفئة الأقل من 25 سنة نسبتها تقدر ب 8.33 %.

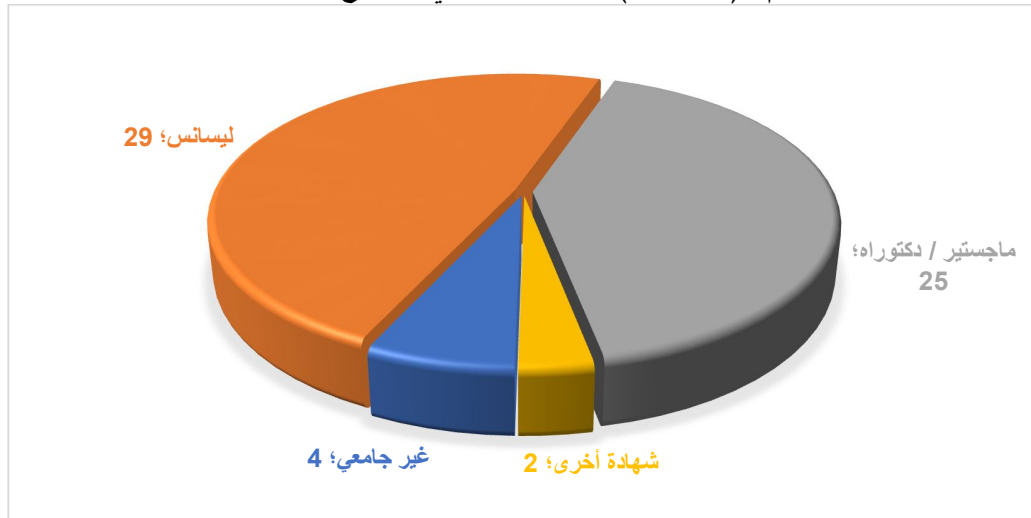
ثالثاً: توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي
توزعت أفراد العينة المختارة حسب المؤهل العلمي وفقاً للإحصائيات كما يلي:

الجدول رقم: (02-11): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

النسبة %	التكرارات	المؤهل العلمي
6.67%	4	غير جامعي
48.33%	29	ليسانس
41.67%	25	ماجستير / دكتوراه
3.33%	2	شهادة أخرى
100.00%	60	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة الباحثين اعتماداً على معطيات الاستبيان

الشكل رقم: (02-04): التمثيل البياني لتوزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطلبة الباحثين اعتماداً على برنامج EXCEL

التحليل: من خلال الجدول والشكل أعلاه، إن أكبر نسبة من عينة الدراسة هي لحاملي شهادة ليسانس إذ بلغ عددهم 29 أي بنسبة 48.33 %، واحتل حاملي شهادات ماجستير ودكتوراه المرتبة الثانية

حيث بلغ عددهم 25 أي بنسبة 41.67 %، أما فئة غير الجامعين فقد احتلت المرتبة الثالثة إذ بلغ عددهم 04 بنسبة 06.67 %، في حين بلغ حاملي شهادات أخرى 02 بنسبة 03.33 %.

يتضح من البيانات أعلاه أن المستوى التعليمي لجميع أفراد عينة الدراسة مرتفع بحيث أن أغلبية أفراد العينة لديهم مستويات علمية مقبولة وهذا يدل على أن أغلبية أفراد العينة لديهم المؤهل العلمي الكافي لفهم أسئلة الاستبيان.

رابعاً: توزيع أفراد العينة حسب الخبرة :

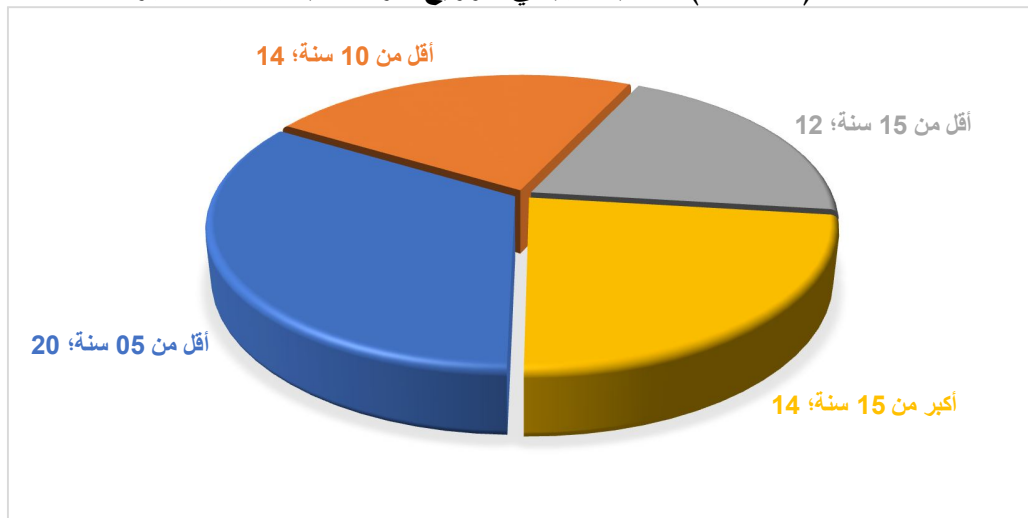
توفت أفراد العينة المختارة حسب الخبرة وفقاً للإحصائيات كما يلي:

الجدول رقم: (02-12): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة

النسبة %	التكرارات	الخبرة
33.33%	20	أقل من 05 سنة
23.33%	14	أقل من 10 سنة
20.00%	12	أقل من 15 سنة
23.33%	14	أكبر من 15 سنة
100.00%	60	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة الباحثين اعتماداً على معطيات الاستبيان

الشكل (02-05): التمثيل البياني لتوزيع أفراد العينة حسب الخبرة



المصدر: من إعداد الطلبة الباحثين اعتماداً على برنامج EXCEL

التحليل: من خلال الجدول والشكل أعلاه الخاص بتمثيل عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة تم تقسيم خبرة المستجوبين في ميدان العمل إلى أربع فئات، الفئة الأولى تضم المستجوبين الذين يملكون خبرة مهنية أقل من 05 سنوات كانت النسبة الأعلى بـ 33.33 % حيث بلغ عددهم 20 فرد، أما الفئة الثانية و الثالثة فهي للأفراد الذين تتراوح خبرتهم من 05 إلى 10 سنوات و كذلك الذين تزيد خبرتهم عن 15 سنة فكان عدد كل منهما 14 أي ما يعادل نسبة 23.33 % ، أما الفئة الرابعة من المستجوبين فهي للأفراد الذين تتراوح خبرتهم من 10 إلى 15 سنة بنسبة 20.00 % .

هذا يعني احتكاك أفراد العينة بالواقع العملي والمهني، وأغلبيتهم لديهم الخبرة الكافية لما ينعكس ايجابيا على إجاباتهم لأسئلة الاستبيان.

مما سبق، يتضح توفر المستوى العلمي والخبرة الكافية اللازمة لدى أفراد عينة الدراسة، وقدرتهم على فهم أسئلة الاستبيان والإجابة عليها.

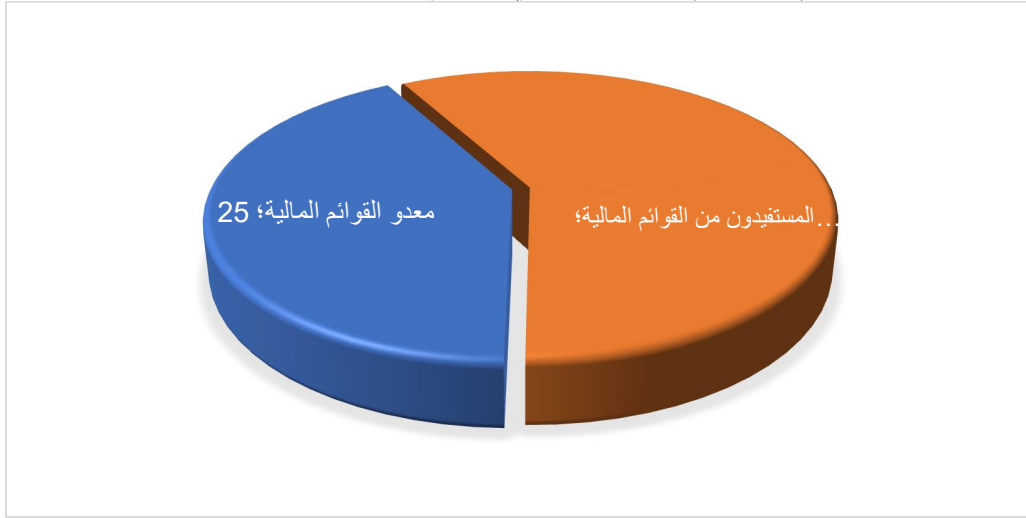
خامسا: توزيع أفراد العينة حسب المهنة
توزعت أفراد العينة المختارة حسب المهنة وفقا للإحصائيات كما يلي:

الجدول رقم: (02-13): توزيع أفراد العينة حسب المهنة

النسبة %	التكرارات	المهنة
41.67%	25	معدو القوائم المالية
58.33%	35	المستفيدون من القوائم المالية
100.00%	60	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة الباحثين اعتمادا على معطيات الاستبيان

الشكل (02-06): التمثيل البياني لتوزيع أفراد العينة حسب المهنة



المصدر: من إعداد الطلبة الباحثين اعتماداً على برنامج EXCEL

التحليل: من خلال الجدول والشكل أعلاه الخاص بتمثيل عينة الدراسة حسب المهنة اتضح بأن فئة أصحاب المهن الأخرى (المستفيدين من القوائم المالية) تمثل أكبر نسبة بـ 58.33 % بمقدار 35 فرداً، ثم تليها فئة محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين (معدو القوائم المالية) تمثل نسبة 41.67 % بمقدار 25 فرداً.

الفرع الثاني: تحليل بيانات الجزء الثاني من الاستبيان

المقياس المستخدم: مقياس ليكرت

تم اعتماد مقياس (ليكرت) في إعداد هذه الاستبيان، حيث يتم حساب المتوسط المرجح لإجابات عينة الدراسة على الأسئلة الواردة في كل محور من الاستبيان، وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي، ويستخدم المتوسط المرجح إذا كان المتغير يأخذ قيمة تختلف من حيث أهميتها، لذلك يجب أخذ هذه الأهمية في الاعتبار وذلك بإعطاء كل عبارة الوزن المناسب لأهميتها.

حيث أن إعداد الاستبيان وفقاً لمقياس (ليكرت) المكون من خمس نقاط، تتدرج فيه الخيارات من (1) إلى (5)، حيث يدل رقم (1) على أن العنصر ذو أهمية كبيرة جداً، بينما يدل رقم (5) على أن العنصر عديم الأهمية، كما يوضحه الجدول رقم (13).

الجدول رقم: (02-14): يوضح أهمية العبارات وفق مقياس ليكرت

الاستجابة	غير موافق بشدة تأثير قليل جدا	غير موافق تأثير قليل	غير متأكد تأثير متوسط	موافق تأثير كبير	موافق بشدة تأثير كبير جدا
الدرجة	1	2	3	4	5

المصدر: من إعداد الطلبة الباحثين

كما أنه لدراسة أهمية العبارات داخل كل محور تم تصنيف الإجابات حسب درجة أهميتها وترتيبها حسب هذه الأهمية لكل قسم على حدة. وذلك عن طريق قسمة الرقم 4 (المسافات بين 1-5) على الرقم 5 (عدد الاختيارات) كالتالي: $0.8 = 5/4$ وعلى هذا الأساس تم احتساب درجة مساهمة كل إجابة من الاختيارات الخمس السابقة، كما يوضحها الجدول رقم (14) لدرجة مساهمة قيمة المتوسط المرجح.

الجدول رقم: (02-15): درجة مساهمة قيمة المتوسط المرجح

مجال المتوسط المرجح	من 1 إلى أقل من 1.80	1.8 إلى أقل من 2.6	2.6 إلى أقل من 3.4	3.4 إلى أقل من 24.	من 4.2 إلى أقل من 5
درجة الموافقة	تأثير قليل جدا	تأثير قليل	تأثير متوسط	تأثير كبير	تأثير كبير جدا

المصدر: من إعداد الطلبة الباحثين

أولاً: عرض وتحليل نتائج الإجابة على فقرات المحور الثاني

الجدول رقم: (02-16): أساليب المحاسبة الإبداعية المؤثرة على قائمة المركز المالي

الفترة	تأثير كبير جداً			تأثير كبير			تأثير متوسط			تأثير قليل			تأثير قليل جداً			
	الإجمالي		مستفيدين من القوائم المالية	الإجمالي		مستفيدين من القوائم المالية	الإجمالي		مستفيدين من القوائم المالية	الإجمالي		مستفيدين من القوائم المالية	الإجمالي		مستفيدين من القوائم المالية	
	معدو القوائم المالية			معدو القوائم المالية			معدو القوائم المالية			معدو القوائم المالية						
	النسبة %	التكررات		النسبة %	التكررات		النسبة %	التكررات		النسبة %	التكررات					
	تأثير كبير	تأثير كبير	تأثير كبير	تأثير كبير	تأثير كبير	تأثير كبير	تأثير كبير	تأثير كبير	تأثير كبير	تأثير كبير	تأثير كبير	تأثير كبير	تأثير كبير	تأثير كبير		
01	تأثير قليل	5	4	1	12	7	5	17	9	8	21	13	8	5	2	3
	تأثير قليل	8.33	11.4	4.0	20.00	20.0	20.0	28.33	25.7	32.0	35.00	37.1	32.0	8.33	5.7	12.0
	تأثير كبير	4	3	1	20	12	8	16	13	3	15	5	10	5	2	3
02	تأثير كبير	6.67	8.6	4.0	33.33	34.3	32.0	26.67	37.1	12.0	25.00	14.3	40.0	8.33	5.7	12.0
	تأثير قليل	4	2	2	14	9	5	10	7	3	26	15	11	6	2	4
	تأثير قليل	6.67	5.7	8.0	23.33	25.7	20.0	16.67	20.0	12.0	43.33	42.9	44.0	10.00	5.7	16.0
03	تأثير كبير	4	3	1	25	14	11	7	3	4	21	12	9	3	3	0
	تأثير كبير	6.67	8.6	4.0	41.67	40.0	44.0	11.67	8.6	16.0	35.00	34.3	36.0	5.00	8.6	0
	تأثير قليل	6	3	3	13	7	6	4	4	0	28	21	7	9	0	9
05	تأثير قليل	10.00	8.6	12.0	21.67	20.0	24.0	6.67	11.4	0	46.67	60.0	28.0	15.00	0	36.0
	تأثير قليل	0	0	0	14	8	6	19	13	6	23	12	11	4	2	2
	تأثير قليل	0	0	0	23.33	22.9	24.0	31.67	37.1	24.0	38.33	34.3	44.0	6.67	5.7	8.0
06	تأثير قليل	4	2	2	13	7	6	14	5	9	21	17	4	8	4	4
	تأثير قليل	6.67	5.7	8.0	21.67	20.0	24.0	23.33	14.3	36.0	35.00	48.6	16.0	13.33	11.4	16.0
	تأثير كبير	5	2	3	22	12	10	7	4	3	25	16	9	1	1	
08	تأثير متوسط	8.33	5.7	12.0	36.67	34.3	40.0	11.67	11.4	12.0	41.67	45.7	36.0	1.67	2.9	
	تأثير كبير	8	5	3	17	10	7	13	7	6	18	12	6	4	1	3
	تأثير متوسط	13.33	14.3	12.0	28.33	28.6	28.0	21.67	20.0	24.0	30.00	34.3	24.0	6.67	2.9	12.0
09	تأثير كبير	6	1	5	24	15	9	5	4	1	22	13	9	3	2	1
	تأثير متوسط	10.00	2.9	20.0	40.00	42.9	36.0	8.33	11.4	4.0	36.67	37.1	36.0	5.00	5.7	4.0
	تأثير كبير	7	4	3	20	10	10	8	6	2	20	15	5	5	0	5
11	تأثير متوسط	11.67	11.4	12.0	33.33	28.6	40.0	13.33	17.1	8.0	33.33	42.9	20.0	8.33	0	20.0
	تأثير كبير	8	6	2	21	14	7	9	3	6	14	9	5	8	3	5
	تأثير كبير	13.33	17.1	8.0	35.00	40.0	28.0	15.00	8.6	24.0	23.33	25.7	20.0	13.33	8.6	20.0
12	تأثير كبير	13.33	17.1	8.0	35.00	40.0	28.0	15.00	8.6	24.0	23.33	25.7	20.0	13.33	8.6	20.0

المصدر: من أعداد الطلبة الباحثين

ثانيا: عرض وتحليل نتائج الإجابة على فقرات المحور الثالث

الجدول رقم: (02-17): أساليب المحاسبة الإبداعية المؤثرة على قائمة الدخل

الفقرة	تأثير قليل جدا						تأثير قليل						تأثير متوسط						تأثير كبير						تأثير كبير جدا					
	معدى القوائم المالية			مستفيدين من القوائم المالية			معدى القوائم المالية			مستفيدين من القوائم المالية			معدى القوائم المالية			مستفيدين من القوائم المالية			معدى القوائم المالية			مستفيدين من القوائم المالية			معدى القوائم المالية			مستفيدين من القوائم المالية		
	الإجمالي			النسبة %			النسبة %			النسبة %			النسبة %			النسبة %			النسبة %			النسبة %			النسبة %			النسبة %		
01	6	4	2	18	13	5	12	9	3	19	7	12	5	2	3	10.00	11.4	8.0	30.00	37.1	20.0	20.00	25.7	12.0	31.67	20.0	48.0	8.33	5.7	12.0
02	16	10	6	21	15	2	6	4	2	15	6	9	2	0	2	26.67	28.6	24.0	35.00	42.9	24.0	10.00	11.4	8.0	25.00	17.1	36.0	3.33	0	8.0
03	3	2	1	19	13	6	10	10	0	19	8	11	9	2	7	تأثير متوسط	5.7	4.0	31.67	37.1	24.0	16.67	28.6	0	31.67	22.9	44.0	15.00	5.7	28.0
04	4	2	2	23	16	7	17	7	10	14	8	6	2	2	0	تأثير كبير	5.7	8.0	38.33	45.7	28.0	28.33	20.0	40.0	23.33	22.9	24.0	3.33	5.7	0
05	3	2	1	19	13	6	9	6	3	23	11	12	6	3	3	تأثير قليل	5.7	4.0	31.67	37.1	24.0	15.00	17.1	12.0	38.33	31.4	48.0	10.00	8.6	12.0
06	4	2	2	18	15	3	14	8	6	21	8	13	3	2	1	تأثير متوسط	5.7	8.0	30.00	42.9	12.0	23.33	22.9	24.0	35.00	22.9	52.0	5.00	5.7	4.0
07	6	5	1	24	12	12	11	7	4	18	10	8	1	1	0	تأثير كبير	5	1	40.00	34.3	48.0	18.33	20.0	16.0	30.00	28.6	32.0	1.67	2.9	0
08	10	7	3	21	14	7	16	5	11	11	7	4	2	2	0	تأثير كبير	20.0	12.0	35.00	40.0	28.0	26.67	14.3	44.0	18.33	20.0	16.0	3.33	5.7	0
09	7	3	4	23	17	6	17	5	12	11	9	2	2	1	1	تأثير كبير	8.6	16.0	38.33	48.6	24.0	28.33	14.3	48.0	18.33	25.7	8.0	3.33	2.9	4.0
10	7	5	2	17	13	4	11	5	6	25	12	13	0	0	0	تأثير قليل	14.3	8.0	28.33	37.1	16.0	18.33	14.3	24.0	34.3	52.0	0.00	0	0	0
11	9	5	4	25	19	6	14	5	9	8	4	4	4	2	2	تأثير كبير	14.3	16.0	41.67	54.3	24.0	23.33	14.3	36.0	13.33	11.4	16.0	6.67	5.7	8.0
12	2	1	1	18	16	2	15	6	9	24	11	13	1	1	0	تأثير قليل	2.9	4.0	30.00	45.7	8.0	25.00	17.1	36.0	40.00	31.4	52.0	1.67	2.9	0

المصدر: من أبعاد الطلبة الباحثين

ثالث: عرض وتحليل نتائج الإجابة على فقرات المحور الرابع

الجدول رقم: (02-18): أساليب المحاسبة الإبداعية المؤثرة على قائمة التدفقات النقدية

الفرقة	تأثير قليل جداً		تأثير متوسط				تأثير كبير جداً																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																															
	معدو القوائم المالية	الإجمالي	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية	معدو القوائم المالية</

المصدر: من إعداد الطلبة الباحثين

المبحث الثالث: الاختبارات الإحصائية أو تحليل نتائج الاستبيان

من أجل تحليل البيانات بالنسبة لفئتي الاستبيان، فقد تم اعتماد اختبار فرق المتوسطين اللامعلمي مان-ويتني (Mann-Whitney)، وهذا من أجل اختبار فرضيات الدراسة، والتحليل المقارن لآراء الدراسة حسب الأجزاء الأربعة للاستبيان.

اختبار فرق المتوسطين اللامعلمي (مان-ويتني Mann-Whitney) أو (U):

ان اعتماد فرق المتوسطين اللامعلمي مان-ويتني (Mann-Whitney) من أجل تحليل الاستبيان واختبار الفرضيات، والذي يرمز له بـ (U)، كونه يعتبر بديلا لا معلمي للاختبار الخاص بالفرق بين متوسطين لمجتمعين، والمبني على أساس عينتين مستقلتين، أي أن هذا الاختبار بديل أفضل لاختبار (t)، ويفضل استخدام اختبار (U) خاصة إذا كانت العينتان مختارتان من مجتمعين لا يتبعان توزيعا طبيعيا.

والجدول رقم (19) يوضح مختلف الخصائص وطريقة الحساب لاختبار فرق المتوسطين اللامعلمي مان-ويتني (Mann-Whitney).

الجدول رقم: (19-02): الخصائص لاختبار فرق المتوسطين اللامعلمي (مان ويتني Mann-Whitney)

العنصر	الحساب	الشرح
μ_u	$\mu_u = \frac{n_1 + n_2}{2}$	المتوسط
σ_u	$\sigma_u = \sqrt{\frac{n_1 n_2 (n_1 + n_2 + 1)}{12}}$	التباين
N	n1 حجم العينة الأولى	كلما كبر حجم العينة كلما اقترب توزيع إحصاء الاختبار U للتوزيع الطبيعي
	n2 حجم العينة الثانية	
R	الترتبة	يتم اعتماد مجموع الرتب المناظرة لملاحظات إحدى العينتين
U	$U = n_1 n_2 + \frac{n_1 (n_1 + 1)}{2} - R_1$	القيمة الإحصائية لاختبار Mann Whitney
Z	$\frac{U - n_1 n_2 / 2}{\sqrt{\frac{n_1 n_2 (n_1 + n_2 + 1)}{12}}} = Z$	قيمة إحصاء الاختبار Z

Source : Nadim Machar. The Mann-Whitney U: A Test for Assessing Whether Two Independent Samples Come from the Same Distribution, Tutorials in Quantitative Methods for Psychology 2008, vol. 4(1), p. 13-20.

سيتم اعتماد اختبار فرق المتوسطين

(لمعرفة هل يوجد فرق معنوي (ذو دلالة احصائية) Mann-Whitney اللامعلمي مان-ويتني بين متوسط إجابات العينتين على الأسئلة المتعلقة بكل جزء من الاستبيان (المراجعون الخارجيون والمستفيدون من خدماتهم في ظل آليات الحوكمة بالجزائر). وذلك بوضع

• فرض العدم (H_0): لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابتي العينتين بالنسبة لأسئلة لكل جزء من الاستبيان.

• الفرض البديل (H_1): توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابتي العينتين بالنسبة لكل جزء من الاستبيان.

وسيتم اعتماد مستوى معنوية 5%، حيث أنه كلما كانت قيمة الاحتمال اقل من أو تساوي (0.05) فهذا معناه رفض فرض العدم (H_0) وقبول الفرض البديل (H_1)، أي توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابات العينتين.

أما إذا كانت قيمة الاحتمال أكبر من (0.05)، فهذا معناه قبول فرض العدم (H_0) ورفض الفرض البديل (H_1)، أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابات العينتين.

المطلب الأول: تحليل ومقارنة نتائج الجزء الثاني من الاستبيان بين معدي القوائم المالية والمستفيدين منها واختبار الفرضيات

الفرع الأول : تحليل ومقارنة نتائج محاور الاستبيان بين معدي القوائم المالية والمستفيدين منها

الجدول رقم: (02-20):مقارنة المتوسطات للمحور الثاني من الاستبيان بين معدي القوائم المالية والمستفيدين منها

الإجمالي		المستفيدون من القوائم المالية		معدي القوائم المالية		الرقم	العبارة
الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الرقم	العبارة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي		
1.10	2.85	1.14	2.94	1.06	2.72	1	المبالغة في تقييم الموجودات الثابتة من أجل تحسين قائمة المركز المالي.

2	التلاعب في تصنيف الذمم طويلة الأجل على أنها قصيرة الأجل لغرض تحسين السيولة.	2.76	1.16	3.26	1.01	3.05	1.10
3	الاعتراف بالموجودات غير الملموسة مثل شهرة المحل بالرغم من عدم شراءها.	2.60	1.22	2.83	1.07	2.73	1.13
4	عدم الإفصاح عن الالتزامات الطارئة كالتعويضات القضائية	3.16	0.99	3.06	1.21	3.10	1.12
5	إخفاء بعض الالتزامات لغرض تحسين الوضع المالي للشركة	2.48	1.50	2.77	1.06	2.65	1.26
6	تأجيل قيد المبالغ المستلمة عن دفعات مقدمة بهدف تحسين الوضع المالي في المنشأة	2.64	0.95	2.77	0.88	2.72	0.90
7	المبالغة في تقييم المخزون السلعي من أجل زيادة الموجودات المتداولة لتحسين الوضع المالي للشركة	2.92	1.19	2.60	1.12	2.73	1.15
8	الاعتراف بموجودات نقدية غير مؤكدة التحصيل مثل احتمال كسب دعوى قضائية	3.28	1.10	2.94	1.08	3.08	1.09
9	التلاعب في تصنيف الالتزامات من خلال اعتبار الالتزامات قصيرة الأجل على أنها طويلة الأجل	3.04	1.24	3.17	1.15	3.12	1.18
10	عدم تسجيل الانخفاض في قيمة الموجودات الثابتة	3.32	1.28	3.00	1.08	3.13	1.17
11	عدم شطب الأصول التالفة أو المستهلكة والإبقاء على قيمتها الدفترية أو التاريخية	3.04	1.40	3.09	1.09	3.07	1.22
12	إعادة تقييم الموجودات الثابتة بأقل من قيمتها الحقيقية واعتبار الفرق كخسائر	2.84	1.28	3.31	1.28	3.12	1.29
	أساليب المحاسبة الإبداعية المؤثرة على قائمة المركز المالي	2.90	0.92	2.98	0.58	2.95	0.74

المصدر: من إعداد الطلبة الباحثين اعتماداً على معطيات الاستبيان من خلال نتائج برنامج (SPSS)

من خلال الجدول رقم الموضح لأساليب المحاسبة الإبداعية المؤثرة على قائمة المركز المالي حسب كل من المجتمع المالي أو معدي القوائم المالية من جهة والمستفيدين من القوائم المالية من جهة أخرى ويتضح أن إجابات كل أفراد العينة البالغ عددهم 60 فرداً يتفقون ولو بشكل نسبي في بعض الفقرات ويختلفون في أخرى، ومن أجل التحليل الدقيق لهذه القيمة الإحصائية والوقوف على تفسير الاختلافات الظاهرة في المتوسط الحسابي لعينتي الدراسة بتتبع كل فقرة على حدة

الفقرة رقم 01 المبالغة في تقييم الموجودات الثابتة من أجل تحسين قائمة المركز المالي: اتضح أن المتوسط الحسابي لكل أفراد العينة أي درجة تأييد بأن هذا الأسلوب يؤثر على قائمة المركز المالي بلغ (2.85 محايد) وبانحراف معياري قدر ب (1.10) وحسب المقياس الذي تم ذكره سابقاً

فإنه يدل على أن أغلب أفراد العينة كانت إجاباتهم ب "محايد" حيث بلغ (2.72 محايد) لمعدي القوائم المالية و (2.94 محايد) للمستفيدين من القوائم المالية وقيمة الانحراف تجاوزت الواحد (1.22 - 1.07) على التوالي.

الفقرة رقم 02 "التلاعب في تصنيف الذمم طويلة الأجل على أنها قصيرة الأجل لغرض تحسين السيولة": اتضح ان المتوسط الحسابي لكل أفراد العينة بلغ (3.05 محايد) وبانحراف معياري قدر ب (1.10) وحسب المقياس الذي تم ذكره سابقا فإنه يدل على أغلب أفراد العينة كانت إجاباتهم ب "محايد" حيث بلغ (2.76 محايد) لمعدي القوائم المالية و (3.26 محايد) للمستفيدين من القوائم المالية وقيمة الانحراف تجاوزت الواحد (1.16 - 1.01) على التوالي.

الفقرة رقم 03 "الاعتراف بالموجودات غير الملموسة مثل شهرة المحل بالرغم من عدم شراءها": اتضح ان المتوسط الحسابي لكل أفراد العينة بلغ (2.73 محايد) وبانحراف معياري قدر ب (1.13) وحسب المقياس الذي تم ذكره سابقا فإنه يدل على أغلب أفراد العينة كانت إجاباتهم ب "محايد" رغم وجود تباين للمتوسط الحسابي لعينتي الدراسة، حيث بلغ (2.60 محايد) لمعدي القوائم المالية و (2.83 محايد) للمستفيدين من القوائم المالية وقيمة الانحراف تجاوزت الواحد (1.22 - 1.07) على التوالي.

الفقرة رقم 04 "عدم الإفصاح عن الالتزامات الطارئة كالتعويضات القضائية": اتضح ان المتوسط الحسابي لكل أفراد العينة بلغ (3.10 محايد) وبانحراف معياري قدر ب (1.12) وحسب المقياس الذي تم ذكره سابقا فإنه يدل على أغلب أفراد العينة كانت إجاباتهم ب "محايد" رغم وجود تباين للمتوسط الحسابي لعينتي الدراسة، حيث بلغ (3.16 محايد) لمعدي القوائم المالية و (3.06 محايد) للمستفيدين من القوائم المالية وكانت قيمة الانحراف المعياري (0.99 - 1.21) على التوالي.

الفقرة رقم 05 "إخفاء بعض الالتزامات لغرض تحسين الوضع المالي للشركة": اتضح ان المتوسط الحسابي لكل أفراد العينة بلغ (2.65 محايد) وبانحراف معياري قدر ب (1.26) وحسب المقياس الذي تم ذكره سابقا فإنه يدل على أغلب أفراد العينة كانت إجاباتهم ب "محايد" حيث بلغ (2.48 غير

موافق) لمعدي القوائم المالية و (2.77 محايد) للمستفيدين من القوائم المالية وقيمة الانحراف المعياري تجاوزت الواحد (1.50 – 1.06) على التوالي.

الفقرة رقم 06 تأجيل قيد المبالغ المستلمة عن دفعات مقدمة بهدف تحسين الوضع المالي في المنشأة": اتضح ان المتوسط الحسابي لكل أفراد العينة بلغ (2.72 محايد) وبانحراف معياري قدر ب (0.90) وحسب المقياس الذي تم ذكره سابقا فإنه يدل على أغلب أفراد العينة كانت إجاباتهم ب "محايد" رغم وجود تباين للمتوسط الحسابي لعينتي الدراسة، حيث بلغ (2.64 محايد) لمعدي القوائم المالية و (2.77 محايد) للمستفيدين من القوائم المالية وقيمة الانحراف المعياري (0.88 – 0.95) على التوالي.

الفقرة رقم 07 المبالغة في تقييم المخزون السلعي من أجل زيادة الموجودات المتداولة لتحسين الوضع المالي للشركة": اتضح ان المتوسط الحسابي لكل أفراد العينة بلغ (2.73 محايد) وبانحراف معياري قدر ب (1.15) وحسب المقياس الذي تم ذكره سابقا فإنه يدل على أغلب أفراد العينة كانت إجاباتهم ب "محايد" حيث بلغ (2.92 محايد) لمعدي القوائم المالية و (2.60 محايد) للمستفيدين من القوائم المالية وقيمة الانحراف تجاوزت الواحد (1.19 – 1.12) على التوالي.

الفقرة رقم 08 الاعتراف بموجودات نقدية غير مؤكدة التحصيل مثل احتمال كسب دعوى قضائية": اتضح ان المتوسط الحسابي لكل أفراد العينة بلغ (3.08 محايد) وبانحراف معياري قدر ب (1.09) وحسب المقياس الذي تم ذكره سابقا فإنه يدل على أغلب أفراد العينة كانت إجاباتهم ب "محايد" حيث بلغ (3.28 محايد) لمعدي القوائم المالية و (2.94 محايد) للمستفيدين من القوائم المالية وقيمة الانحراف تجاوزت الواحد (1.10 – 1.08) على التوالي.

الفقرة رقم 09 التلاعب في تصنيف الالتزامات من خلال اعتبار الالتزامات قصيرة الأجل على أنها طويلة الأجل": اتضح ان المتوسط الحسابي لكل أفراد العينة بلغ (3.12 محايد) وبانحراف معياري قدر ب (1.18) وحسب المقياس الذي تم ذكره سابقا فإنه يدل على أغلب أفراد العينة كانت إجاباتهم ب "محايد" حيث بلغ (3.04 محايد) لمعدي القوائم المالية و (3.09 محايد) للمستفيدين من القوائم المالية وقيمة الانحراف تجاوزت الواحد (1.24 – 1.15) على التوالي.

الفقرة رقم 10 "عدم تسجيل الانخفاض في قيمة الموجودات الثابتة": اتضح ان المتوسط الحسابي لكل أفراد العينة بلغ (3.13 محايد) وبانحراف معياري قدر ب (1.17) وحسب المقياس الذي تم ذكره سابقا فإنه يدل على أغلب أفراد العينة كانت إجاباتهم ب "محايد" حيث بلغ (3.32 محايد) لمعدي القوائم المالية و (3.00 محايد) للمستفيدين من القوائم المالية وقيمة الانحراف تجاوزت الواحد (1.08 – 1.28) على التوالي.

الفقرة رقم 11 "عدم شطب الأصول التالفة أو المستهلكة والإبقاء على قيمتها الدفترية أو التاريخية": اتضح ان المتوسط الحسابي لكل أفراد العينة بلغ (3.07 محايد) وبانحراف معياري قدر ب (1.22) وحسب المقياس الذي تم ذكره سابقا فإنه يدل على أغلب أفراد العينة كانت إجاباتهم ب "محايد" حيث بلغ (3.04 محايد) لمعدي القوائم المالية و (3.09 محايد) للمستفيدين من القوائم المالية وقيمة الانحراف تجاوزت الواحد (1.09 – 1.40) على التوالي..

الفقرة رقم 12 "إعادة تقييم الموجودات الثابتة بأقل من قيمتها الحقيقية واعتبار الفرق كخسائر": اتضح ان المتوسط الحسابي لكل أفراد العينة بلغ (3.12 محايد) وبانحراف معياري قدر ب (1.29) وحسب المقياس الذي وحسب المقياس الذي تم ذكره سابقا فإنه يدل على أغلب أفراد العينة كانت إجاباتهم ب "محايد" حيث بلغ (2.84 محايد) لمعدي القوائم المالية و (3.31 محايد) للمستفيدين من القوائم المالية وقيمة الانحراف تجاوزت الواحد (1.28 – 1.28) على التوالي.

الجدول رقم: (02-21):مقارنة المتوسطات للمحور الثالث من الاستبيان بين معدي القوائم المالية والمستفيدين منها

الرقم	العبارات	معدي القوائم المالية		المستفيدين من القوائم المالية		الإجمالي	
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	عدم الاعتراف بالإيراد بالرغم من تقديم الخدمة مثل عدم تسجيل مبيعات في آخر الفترة بهدف التهرب الضريبي.	2.64	1.19	3.29	1.10	3.02	1.17
2	تسجيل عمليات بيع وهمية في نهاية السنة ثم إلغائها في بداية السنة اللاحقة بهدف تضخيم أرباح السنة الحالية.	3.20	1.38	3.83	1.04	3.57	1.23
3	تغيير الطريقة المتبعة في تسعير المخزون من أجل زيادة المصروفات أو تخفيضها.	2.32	1.25	3.14	1.03	2.80	1.19

0.99	3.22	1.06	3.23	0.91	3.20	معاملة المصروفات الرأسمالية على أساس أنها مصروفات جارية.	4
1.14	2.83	1.14	3.00	1.12	2.60	التلاعب في احتساب الاندثارات والاطفاءات إما بزيادتها أو تخفيضها.	5
1.07	2.98	1.05	3.20	1.03	2.68	المبالغة في احتساب مخصصات الطوارئ.	6
1.06	3.27	1.13	3.29	0.97	3.24	عدم تكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها.	7
1.08	3.43	1.20	3.49	0.91	3.36	احتساب قيمة مبيعات الشهر الأول من السنة اللاحقة ضمن مبيعات السنة الحالية.	8
1.02	3.37	1.06	3.34	1.00	3.40	الاعتراف بخسائر قبل تحققها بالرغم من ضعف الدليل المادي على تحققها.	9
1.08	3.10	1.11	3.31	1.00	2.80	عدم الإفصاح عن أرباح الشركات التابعة لأجل اعتبارها من أرباح الشركة الأم.	10
1.11	3.45	1.06	3.60	1.16	3.24	تسجيل مبالغ القروض على أنها إيرادات.	11
0.95	2.93	1.00	3.14	0.81	2.64	عدم إظهار نصيب الشركة الأم من خسائر الشركات التابعة أو فروعها.	12
0.64	3.16	0.65	3.32	0.57	2.94	أساليب المحاسبة الإبداعية المؤثرة على قائمة الدخل	

المصدر: من إعداد الطلبة الباحثين اعتمادا على معطيات الاستبيان من خلال نتائج برنامج (SPSS)

من خلال الجدول رقم الموضح لأساليب المحاسبة الإبداعية المؤثرة على قائمة الدخل حسب كل من معدي القوائم المالية من جهة والمستفيدين من القوائم المالية من جهة أخرى ويتضح أن إجابات كل أفراد العينة يتفقون ولو بشكل نسبي في بعض الفقرات ويختلفون في أخرى.

الفقرة رقم 01 عدم الاعتراف بالإيراد بالرغم من تقديم الخدمة مثل عدم تسجيل مبيعات في آخر الفترة بهدف التهرب الضريبي " : اتضح ان المتوسط الحسابي لكل أفراد العينة بلغ (3.02 محايد) وبانحراف معياري قدر ب (1.17) وحسب المقياس الذي تم ذكره سابقا فإنه يدل على أن أغلب أفراد العينة كانت إجابتهم ب "محايد" حيث بلغ (2.64 محايد) لمعدي القوائم المالية و (3.29 محايد) للمستفيدين من القوائم المالية وقيمة الانحراف تجاوزت الواحد (1.19 – 1.10) على التوالي.

الفقرة رقم 02 تسجيل عمليات بيع وهمية في نهاية السنة ثم إلغائها في بداية السنة اللاحقة بهدف تضخيم أرباح السنة الحالية " : اتضح ان المتوسط الحسابي لكل أفراد العينة بلغ (3.57 موافق) وبانحراف معياري قدر ب (1.23) وحسب المقياس الذي تم ذكره سابقا فإنه يدل على أن أغلب أفراد

العينة كانت إجابتهم ب "موافق" حيث بلغ (3.20 محايد) لمعدي القوائم المالية و (3.83 موافق) للمستفيدين من القوائم المالية وقيمة الانحراف تجاوزت الواحد (1.38 – 1.04) على التوالي.

الفقرة رقم 03 تغيير الطريقة المتبعة في تسعير المخزون من أجل زيادة المصروفات أو تخفيضها " : اتضح ان المتوسط الحسابي لكل أفراد العينة بلغ (2.80 محايد) وبانحراف معياري قدر ب (1.19) وحسب المقياس الذي تم ذكره سابقا فإنه يدل على أن أغلب أفراد العينة كانت إجابتهم ب "محايد" رغم وجود تباين للمتوسط الحسابي لعينتي الدراسة، حيث بلغ (2.32 غير موافق) لمعدي القوائم المالية و (3.14 محايد) للمستفيدين من القوائم المالية وقيمة الانحراف تجاوزت الواحد (1.25 – 1.03) على التوالي.

الفقرة رقم 04 معاملة المصروفات الرأسمالية على أساس أنها مصروفات جارية " : اتضح ان المتوسط الحسابي لكل أفراد العينة بلغ (3.22 محايد) وبانحراف معياري قدر ب (0.99) وحسب المقياس الذي تم ذكره سابقا فإنه يدل على أن أغلب أفراد العينة كانت إجابتهم ب "محايد" حيث بلغ (3.20 محايد) لمعدي القوائم المالية و (3.23 محايد) للمستفيدين من القوائم المالية وكانت قيمة الانحراف المعياري (1.06 – 0.91) على التوالي.

الفقرة رقم 05 التلاعب في احتساب الاندثارات والاطفاءات إما بزيادتها أو تخفيضها " : اتضح ان المتوسط الحسابي لكل أفراد العينة بلغ (2.83 محايد) وبانحراف معياري قدر ب (1.14) وحسب المقياس الذي تم ذكره سابقا فإنه يدل على أن أغلب أفراد العينة كانت إجابتهم ب "محايد" حيث بلغ (2.60 محايد) لمعدي القوائم المالية و (3.00 محايد) للمستفيدين من القوائم المالية وقيمة الانحراف المعياري تجاوزت الواحد (1.12 – 1.14) على التوالي.

الفقرة رقم 06 المبالغة في احتساب مخصصات الطوارئ " : اتضح ان المتوسط الحسابي لكل أفراد العينة بلغ (2.98 محايد) وبانحراف معياري قدر ب (1.07) وحسب المقياس الذي تم ذكره سابقا فإنه يدل على أن أغلب أفراد العينة كانت إجابتهم ب "محايد" حيث بلغ (2.68 محايد) لمعدي القوائم المالية و (3.20 محايد) للمستفيدين من القوائم المالية وقيمة الانحراف المعياري تجاوزت الواحد (1.05 – 1.03) على التوالي.

الفقرة رقم 07 "عدم تكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها": اتضح ان المتوسط الحسابي لكل أفراد العينة بلغ (3.27 محايد) وبانحراف معياري قدر ب (1.06) وحسب المقياس الذي تم ذكره سابقا فإنه يدل على أن أغلب أفراد العينة كانت إجاباتهم ب "محايد" حيث بلغ (3.24 محايد) لمعدي القوائم المالية و (3.29 محايد) للمستفيدين من القوائم المالية وقيمة الانحراف المعياري (0.97 – 1.13) على التوالي.

الفقرة رقم 08 احتساب قيمة مبيعات الشهر الأول من السنة اللاحقة ضمن مبيعات السنة الحالية": اتضح ان المتوسط الحسابي لكل أفراد العينة بلغ (3.43 موافق) وبانحراف معياري قدر ب (1.08) وحسب المقياس الذي تم ذكره سابقا فإنه يدل على أن أغلب أفراد العينة كانت إجاباتهم ب "محايد" حيث بلغ (3.36 محايد) لمعدي القوائم المالية و (3.49 موافق) للمستفيدين من القوائم المالية وقيمة الانحراف تجاوزت الواحد (0.91 – 1.20) على التوالي.

الفقرة رقم 09 الاعتراف بخسائر قبل تحققها بالرغم من ضعف الدليل المادي على تحققها": اتضح ان المتوسط الحسابي لكل أفراد العينة بلغ (3.37 محايد) وبانحراف معياري قدر ب (1.02) وحسب المقياس الذي تم ذكره سابقا فإنه يدل على أن أغلب أفراد العينة كانت إجاباتهم ب "محايد" حيث بلغ (3.40 محايد) لمعدي القوائم المالية و (3.34 محايد) للمستفيدين من القوائم المالية وقيمة الانحراف تجاوزت الواحد (1.00 – 1.06) على التوالي.

الفقرة رقم 10 "عدم الإفصاح عن أرباح الشركات التابعة لأجل اعتبارها من أرباح الشركة الأم": اتضح ان المتوسط الحسابي لكل أفراد العينة بلغ (3.10 محايد) وبانحراف معياري قدر ب (1.08) وحسب المقياس الذي تم ذكره سابقا فإنه يدل على أن أغلب أفراد العينة كانت إجاباتهم ب "محايد" حيث بلغ (2.80 محايد) لمعدي القوائم المالية و (3.31 محايد) للمستفيدين من القوائم المالية وقيمة الانحراف تجاوزت الواحد (1.00 – 1.11) على التوالي.

الفقرة رقم 11 "تسجيل مبالغ القروض على أنها إيرادات": اتضح ان المتوسط الحسابي لكل أفراد العينة بلغ (3.45 موافق) وبانحراف معياري قدر ب (1.11) وحسب المقياس الذي تم ذكره سابقا فإنه يدل على أن أغلب أفراد العينة كانت إجاباتهم ب "محايد" حيث بلغ (3.24 محايد) لمعدي القوائم

المالية و (3.60 محايد) للمستفيدين من القوائم المالية وقيمة الانحراف تجاوزت الواحد (1.16 - 1.06) على التوالي.

الفقرة رقم 12" عدم إظهار نصيب الشركة الأم من خسائر الشركات التابعة أو فروعها ": اتضح ان المتوسط الحسابي لكل أفراد العينة بلغ (2.93 محايد) وبانحراف معياري قدر ب (0.95) وحسب المقياس الذي تم ذكره سابقا فإنه يدل على أن أغلب أفراد العينة كانت إجابتهم ب "محايد" حيث بلغ (2.64 محايد) لمعدي القوائم المالية و (3.14 محايد) للمستفيدين من القوائم المالية وقيمة الانحراف المعياري (0.81 - 1.00) على التوالي.

الجدول رقم: (02-22):مقارنة المتوسطات للمحور الرابع من الاستبيان بين معدي القوائم المالية والمستفيدين منها

الرقم	العبارات	معدي القوائم المالية		المستفيدون من القوائم المالية		الإجمالي	
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	التلاعب في أسعار الصرف النقدي من أجل تحسين القدرة المالية في المنشأة.	2.80	1.08	3.11	1.11	2.98	1.10
2	التلاعب في تسجيل التدفقات النقدية المتعلقة بالأرباح والخسائر عن بيع الموجودات الثابتة	3.08	1.15	3.14	1.17	3.12	1.15
3	إخفاء قدرة المنشأة على توزيع الأرباح بقيامها بتوزيع أسهم على المساهمين بدلا من توزيع الأرباح	2.96	1.06	2.86	0.97	2.90	1.00
4	التأخير في تسديد التزامات الشركة من أجل إظهار التدفقات النقدية بوضع أفضل.	2.52	1.12	3.20	1.13	2.92	1.17
5	زيادة الموجود النقدي للسنة الحالية بإضافة الإيرادات المستلمة في بداية السنة اللاحقة من أجل زيادة التدفقات النقدية عن الأنشطة	3.12	1.24	3.29	1.20	3.22	1.21
6	استبعاد بعض النفقات من التدفقات النقدية مثل فوائد القروض وتكاليف البحوث والتطوير	2.88	1.05	2.74	0.89	2.80	0.95
7	التلاعب من خلال اعتبار عمليات التمويل الذاتية (من حقوق الملكية) على أساس أنها من عمليات تشغيلية.	2.68	1.11	2.89	1.05	2.80	1.07

0.66	2.96	0.60	3.03	0.73	2.86	أساليب المحاسبة الإبداعية المؤثرة على قائمة التدفقات النقدية
------	------	------	------	------	------	--

المصدر: من إعداد الطلبة الباحثين اعتمادا على معطيات الاستبيان من خلال نتائج برنامج (SPSS)

من خلال الجدول رقم الموضح لأساليب المحاسبة الإبداعية المؤثرة على قائمة التدفقات النقدية حسب كل من معدي القوائم المالية من جهة والمستفيدين من القوائم المالية من جهة أخرى ويتضح أن إجابات كل أفراد العينة يتفقون ولو بشكل نسبي في بعض الفقرات ويختلفون في أخرى.

الفقرة رقم 01 "التلاعب في أسعار الصرف النقدي من أجل تحسين القدرة المالية في المنشأة": اتضح ان المتوسط الحسابي لكل أفراد العينة بلغ (2.98 محايد) وبانحراف معياري قدر ب (1.10) وحسب المقياس الذي تم ذكره سابقا فإنه يدل على أن أغلب أفراد العينة كانت إجاباتهم ب "محايد" حيث بلغ (2.80 محايد) لمعدي القوائم المالية و (3.11 محايد) للمستفيدين من القوائم المالية وقيمة الانحراف تجاوزت الواحد (1.08 – 1.11) على التوالي.

الفقرة رقم 02 "لتلاعب في تسجيل التدفقات النقدية المتعلقة بالأرباح والخسائر عن بيع الموجودات الثابتة": اتضح ان المتوسط الحسابي لكل أفراد العينة بلغ (3.12 محايد) وبانحراف معياري قدر ب (1.15) وحسب المقياس الذي تم ذكره سابقا فإنه يدل على أن أغلب أفراد العينة كانت إجاباتهم ب "محايد" حيث بلغ (3.08 محايد) لمعدي القوائم المالية و (3.14 محايد) للمستفيدين من القوائم المالية وقيمة الانحراف تجاوزت الواحد (1.15 – 1.17) على التوالي.

الفقرة رقم 03 "إخفاء قدرة المنشأة على توزيع الأرباح بقيامها بتوزيع أسهم على المساهمين بدلا من توزيع الأرباح": اتضح ان المتوسط الحسابي لكل أفراد العينة بلغ (2.90 محايد) وبانحراف معياري قدر ب (1.00) وحسب المقياس الذي تم ذكره سابقا فإنه يدل على أن أغلب أفراد العينة كانت إجاباتهم ب "محايد" حيث بلغ (2.96 محايد) لمعدي القوائم المالية و (2.86 محايد) للمستفيدين من القوائم المالية وقيمة الانحراف المعياري (0.97 – 1.06) على التوالي.

الفقرة رقم 04 "التأخير في تسديد التزامات الشركة من أجل إظهار التدفقات النقدية بوضع أفضل معاملة المصروفات الرأسمالية على أساس أنها مصروفات جارية": اتضح ان المتوسط الحسابي لكل أفراد العينة بلغ (2.92 محايد) وبانحراف معياري قدر ب (1.17) وحسب المقياس الذي تم ذكره سابقا فإنه يدل على أن أغلب أفراد العينة كانت إجابتهم ب "محايد" حيث بلغ (2.52 محايد) لمعدي القوائم المالية و (3.20 محايد) للمستفيدين من القوائم المالية وكانت قيمة الانحراف المعياري (1.12 – 1.13) على التوالي.

الفقرة رقم 05 "زيادة الموجود النقدي للسنة الحالية بإضافة الإيرادات المستلمة في بداية السنة اللاحقة من أجل زيادة التدفقات النقدية عن الأنشطة التشغيلية": اتضح ان المتوسط الحسابي لكل أفراد العينة بلغ (3.22 محايد) وبانحراف معياري قدر ب (1.21) وحسب المقياس الذي تم ذكره سابقا فإنه يدل على أن أغلب أفراد العينة كانت إجابتهم ب "محايد" حيث بلغ (3.12 محايد) لمعدي القوائم المالية و (3.29 محايد) للمستفيدين من القوائم المالية وقيمة الانحراف المعياري تجاوزت الواحد (1.20 – 1.24) على التوالي.

الفقرة رقم 06 "استبعاد بعض النفقات من التدفقات النقدية مثل فوائد القروض وتكاليف البحوث والتطوير": اتضح ان المتوسط الحسابي لكل أفراد العينة بلغ (2.80 محايد) وبانحراف معياري قدر ب (0.95) وحسب المقياس الذي تم ذكره سابقا فإنه يدل على أن أغلب أفراد العينة كانت إجابتهم ب "محايد" بلغ (2.88 محايد) لمعدي القوائم المالية و (2.74 محايد) للمستفيدين من القوائم المالية وقيمة الانحراف المعياري (1.05 – 0.89) على التوالي.

الفقرة رقم 07 "التلاعب من خلال اعتبار عمليات التمويل الذاتية (من حقوق الملكية) على أساس أنها من عمليات تشغيلية": اتضح ان المتوسط الحسابي لكل أفراد العينة بلغ (2.80 محايد) وبانحراف معياري قدر ب (1.07) وحسب المقياس الذي تم ذكره سابقا فإنه يدل على أن أغلب أفراد العينة كانت إجابتهم ب "محايد" حيث بلغ (2.68 محايد) لمعدي القوائم المالية و (2.89 محايد) للمستفيدين من القوائم المالية وقيمة الانحراف المعياري تجاوزت الواحد (1.05 – 1.11) على التوالي.

الفرع الثاني : اختبار الفرضيات الفرعية الثلاث

بعد دراسة وتحليل فقرات محاور الاستبيان والوقوف على نقاط التشابه والاختلاف بين إجابات أفراد عيني الدراسة وتفسيرها، سيتم اختبار الفرضيات الفرعية الثلاث .

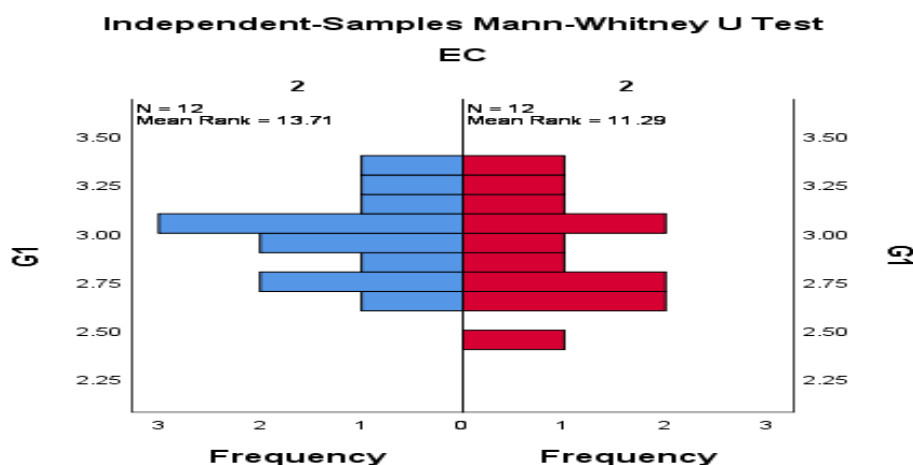
- أولاً : الفرضية الفرعية الأولى: تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على صحة ومصادقية قائمة المركز المالي من وجهة نظر معدي القوائم المالية والجهات المستفيدة من خدماتهم.

• فرضية العدم (H_0): لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية حول تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على صحة و مصادقية قائمة المركز المالي من وجهة نظر معدي القوائم المالية والجهات المستفيدة من خدماتهم.

• الفرضية البديلة (H_1): توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية حول تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على صحة و مصادقية قائمة المركز المالي من وجهة نظر معدي القوائم المالية والجهات المستفيدة من خدماتهم.

يبين الجدول الآتي البيانات الإحصائية المستخدمة في اختبار صحة الفرضية الفرعية الأولى من عدمها كما يلي:

الشكل رقم (2-7) : اختبار مان وتني لعينتي مستقلتين Mann-Whitney- U Test للمحور الثاني



المصدر: من إعداد الطلبة الباحثين اعتمادا على معطيات الاستبيان من خلال نتائج برنامج (SPSS)

الجدول رقم: (02-23): اختبار الفرضية الفرعية الأولى

الفرضية	الاختبار	النتيجة	القرار
1 لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية حول تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية وصحة مصداقية قائمة المركز المالي من وجهة نظر معدي القوائم المالية والجهات المستفيدة من خدماتهم.	العينة المستقلة في اختبار مان-ويتني (يو) Independent-Samples Mann-Whitney (U) Test	.410 ^a	قبول الفرضية الصفرية أي لا توجد علاقة

المصدر: من إعداد الطلبة الباحثين اعتماداً على معطيات الاستبيان من خلال نتائج برنامج (SPSS)

يتضح من الجدول أعلاه أن قيمة الاحتمال بلغت (0.410) أي أن قيمة الاحتمال أكبر من (0.05)، فهذا معناه قبول فرض العدم (H_0) لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية حول تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية وصحة مصداقية قائمة المركز المالي من وجهة نظر معدي القوائم المالية والجهات المستفيدة من خدماتهم ورفض الفرض البديل (H_1) توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية حول تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية وصحة مصداقية قائمة المركز المالي من وجهة نظر معدي القوائم المالية والجهات المستفيدة من خدماتهم، أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابات العينتين.

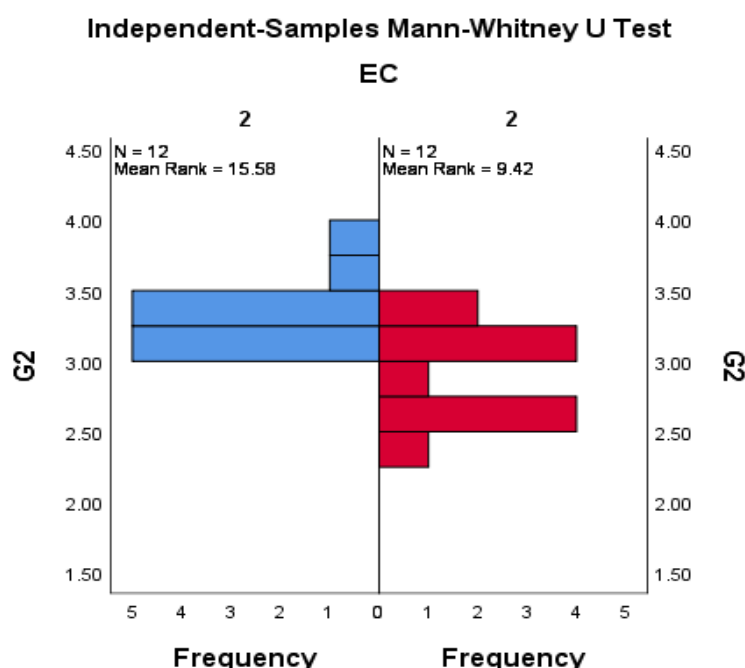
- ثانياً: الفرضية الفرعية الثانية: تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على صحة ومصادقية قائمة الدخل من وجهة نظر معدي القوائم المالية والجهات المستفيدة من خدماتهم.

• فرضية العدم (H_0): لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية حول تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على صحة و مصداقية قائمة الدخل من وجهة نظر معدي القوائم المالية والجهات المستفيدة من خدماتهم.

• الفرضية البديلة (H_1): توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية حول تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على صحة و مصداقية قائمة الدخل من وجهة نظر معدي القوائم المالية والجهات المستفيدة من خدماتهم.

يبين الجدول الآتي البيانات الإحصائية المستخدمة في اختبار صحة الفرضية الفرعية الثانية من عدمها كما يلي:

الشكل رقم (2-8): اختبار مان وتني لعينتي مستقلتين Mann-Whitney- U Test
للمحور الثالث



المصدر: من إعداد الطلبة الباحثين اعتمادا على معطيات الاستبيان من خلال نتائج برنامج (SPSS)

الجدول رقم: (02-24): اختبار الفرضية الفرعية الثانية

الفرضية	الاختبار	النتيجة	القرار
لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية حول تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية وصحة ومصدقية قائمة الدخل، من وجهة نظر معدي القوائم المالية والجهات المستفيدة من خدماتهم	العينة المستقلة في اختبار مان-ويتني (يو) Independent-Samples Mann-Whitney U Test	.033 ^a	رفض الفرضية الصفرية أي توجد علاقة

المصدر: من إعداد الطلبة الباحثين اعتمادا على معطيات الاستبيان من خلال نتائج برنامج (SPSS)

يتضح من الجدول أعلاه أن قيمة الاحتمال بلغت (0.033) أي أن قيمة الاحتمال أقل من (0.05)، فهذا معناه رفض فرض عدم (H0) لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية حول تأثير أساليب

المحاسبة الإبداعية على صحة مصداقية قائمة الدخل من وجهة نظر معدي القوائم المالية والجهات المستفيدة من خدماتهم. وقبول الفرض البديل (H1) توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية حول تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على صحة مصداقية قائمة الدخل من وجهة نظر معدي القوائم المالية والجهات المستفيدة من خدماتهم، أي توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابات العينتين.

- **ثالثا : الفرضية الفرعية الثالثة:** تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على صحة ومصادقية قائمة التدفقات النقدية من وجهة نظر معدي القوائم المالية والجهات المستفيدة من خدماتهم.

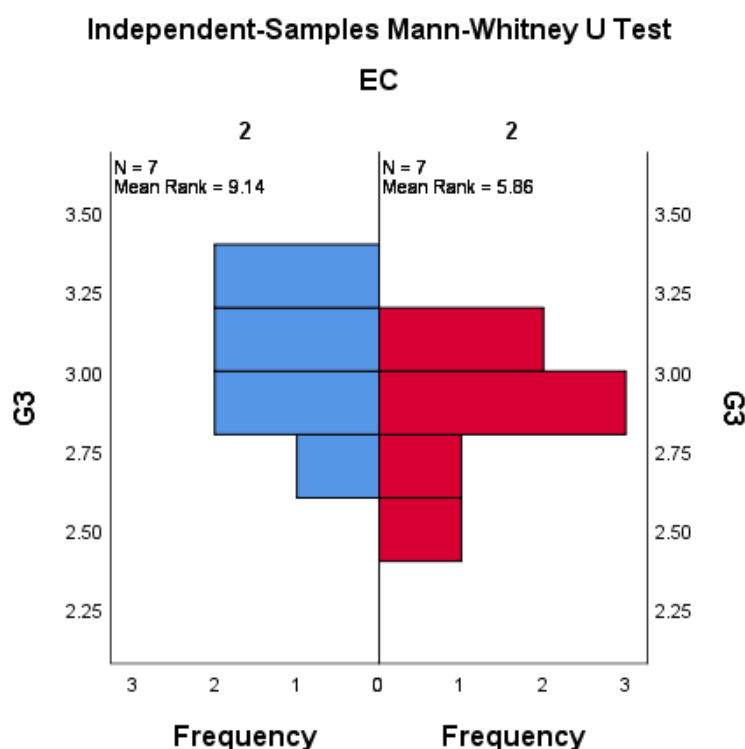
• **فرضية العدم (H0):** لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية حول تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على صحة ومصادقية قائمة التدفقات النقدية من وجهة نظر معدي القوائم المالية والجهات المستفيدة من خدماتهم.

• **الفرضية البديلة (H1):** توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية حول تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على صحة ومصادقية قائمة التدفقات النقدية من وجهة نظر معدي القوائم المالية والجهات المستفيدة من خدماتهم.

يبين الجدول الآتي البيانات الإحصائية المستخدمة في اختبار صحة الفرضية الفرعية الثالثة من عدمها كما يلي:

الشكل رقم (2-9): اختبار مان وتني لعينتي مستقلتين Mann-Whitney- U Test

للمحور الرابع



المصدر: من إعداد الطلبة الباحثين اعتمادا على معطيات الاستبيان من خلال نتائج برنامج (SPSS)

الجدول رقم: (02-25): اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

الفرضية	الاختبار	النتيجة	القرار
لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية حول تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية وصحة ومصادقية قائمة التدفقات النقدية من وجهة نظر معدي القوائم المالية والجهات المستفيدة من خدماتهم	العينة المستقلة في اختبار مان- ويتني (يو) Independent-Samples Mann-Whitney U Test	.165 ^a	قبول الفرضية الصفرية أي لا توجد علاقة

المصدر: من إعداد الطلبة الباحثين اعتمادا على معطيات الاستبيان من خلال نتائج برنامج (SPSS)

يتضح من الجدول أعلاه أن قيمة الاحتمال بلغت (0.165) أي أن قيمة الاحتمال أكبر من (0.05)، فهذا معناه قبول فرض العدم (H_0) لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية حول تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على صحة ومصادقية قائمة التدفقات النقدية من وجهة نظر معدي القوائم المالية

والجهات المستفيدة من خدماتهم. ورفض الفرض البديل (H1) توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية حول تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على صحة ومصادقية قائمة التدفقات النقدية من وجهة نظر معدي القوائم المالية والجهات المستفيدة من خدماتهم، أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابات العينتين.

المطلب الثاني: اختبار الفرضية الرئيسية ومناقشتها النتائج المتوصل إليها

الفرع الأول: اختبار الفرضية الرئيسية

الجدول رقم: (02-26): نتائج اختبار الفرضيات الفرعية الثلاثة

الفرضية	مستوى الدلالة	نتيجة الفرضية
الفرضية الفرعية الأولى	0.410	مقبولة
الفرضية الفرعية الثانية	0.033	مرفوضة
الفرضية الفرعية الثالثة	0.165	مقبولة

المصدر: من إعداد الطلبة الباحثين اعتماداً على معطيات الاستبيان من خلال نتائج برنامج (SPSS)

وعليه يتبين من خلال الجدول أن معنوية الاختبارات لكل من الفرضية الفرعية الأولى والثالثة أكبر من مستوى الدلالة المعتمد وعليه نقبل فرضية عدم القائلة إنه لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية حول تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية وصحة ومصادقية قائمتي المركز المالي والتدفقات النقدية من وجهة نظر معدي القوائم المالية والجهات المستفيدة من خدماتهم.

أي أن الفئتين لهما نفس وجهة النظر في أن أساليب المحاسبة الإبداعية والممارسات والتلاعبات تؤثر على قائمتي المركز المالي والتدفقات النقدية، والأثر الكبير يكمن في قائمة المركز المالي.

في حين أن معنوية اختبارات الفرضية الفرعية الثانية أقل مستوى الدلالة المعتمد وعليه نرفض فرضية عدم القائلة إنه لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية حول تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية وصحة ومصادقية قائمة الدخل من وجهة نظر معدي القوائم المالية والجهات المستفيدة من خدماتهم.

أي أن الفئتين لهما نفس وجهة النظر في أن أساليب المحاسبة الإبداعية والممارسات والتلاعبات لا تؤثر على قائمة الدخل بشكل نسبي وهذا يدل على وجود تضارب في الإجابات

الفرع الثاني: النتائج المتوصل إليها و مناقشتها

أولا : النتائج المتوصل إليها

من خلال الدراسة الميدانية فقد توصلنا إلى مجموعة من الاستنتاجات نوجزها فيما يلي:

- 1- لا توجد اختلافات كبيرة في وجهات النظر بين معدي القوائم المالية والمستفيدين من خدماتهم في درجة تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على صحة ومصادقية القوائم المالية.
- 2- يتفق كل من معدي القوائم المالية والمستفيدين منها في أن أساليب المحاسبة الإبداعية تؤثر بشكل كبير على قائمة المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية.
- 3- بخصوص قائمة الدخل هناك تضارب في وجهات النظر ويعود إلى عدة أسباب إما عدم فهم العينة لفقرات المحور الثاني من الاستبيان أو أن لكل منهم رأي خاص في وجهة نظره حول تأثير التلاعبات على مستوى هاته القائمة.

ثانيا: مناقشة النتائج

- 1- يرجع عدم اختلاف العينتين في أن أساليب المحاسبة الإبداعية تؤثر على قائمة المركز المالي كونه أن هاته القوائم ستستخدم كصورة حقيقة للشركة أو المؤسسة فإذا حصل تلاعب وتغييرات في تلك القوائم سيعكس صورة المؤسسة بأرقام ودلالات وهمية وغير معبرة.
- 2- إن قائمة المركز المالي تعتبر من أهم القوائم المالية وأي خلل عن طريق ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية فيها يؤثر بشكل كبير على مصداقيتها وبذلك إعطاء صورة وهمية تؤثر على متخذي القرارات.

3- إن التضارب في وجهات النظر والاختلاف في قائمة الدخل بين معدي القوائم المالية والمستفيدين منها يرجع بشكل كبير لرؤية كل منهما إلى مدى تأثير هاته القائمة بأساليب المحاسبة الإبداعية أو تهريبهم من الإجابة وإعطاء إجابات غير صحيحة.

خلاصة الفصل

خلال هذا الفصل قمنا بمعالجة نتائج الإجابة على الاستبيان وتحليلها واستخلاص جملة من النتائج ومناقشتها وقد أثبتت الدراسة الميدانية أن أساليب المحاسبة الإبداعية لها تأثير كبير سلبي على صحة ومصادقية القوائم المالية من جهتين من معدي القوائم المالية و كذلك المستفيدين من خدماتهم و قياس الفجوة بين الفئتين في رؤيتهم للمحاسبة الإبداعية و أي القوائم أكثر تأثيرا بتلك التلاعبات وكان من مخرجات الدراسة أنهما يتفقان على أن أساليب المحاسبة الإبداعية تؤثر بشكل كبير على قائمتي المركز المالي و التدفقات النقدية أما قائمة الدخل فأقل درجة منهما .

الخاتمة

الخاتمة

المحاسبة الإبداعية هي قيام الإدارة بممارسة وتلاعبات باستخدام السياسات والإجراءات المحاسبية والإفصاح اللازم بهدف التأثير على القوائم المالية، لتخدم طرف من الأطراف ذات العلاقة عندما تسوء أوضاعها المالية والتشغيلية، ولا ترغب إدارتها التنفيذية ومجلس الإدارة في الاعتراف بالواقع لإخفاء ضعف الأداء.

في كل قائمة من القوائم المالية هناك أساليب متعددة تؤدي بشكل مباشر أو غير مباشر على صحتها ومصداقيتها، وتؤدي إلى انعكاسات وأضرار على الإدارة، كذلك متخذي القرار والذين لديهم صلة وتواصل بالشركة أو المؤسسة، وفقدان الثقة من مستخدمي تلك القوائم.

1- نتائج اختبار الفرضيات

بعد استعراض مختلف جوانب الموضوع، من خلال الدراسة النظرية والدراسة الميدانية، تم التوصل إلى نتائج خاصة باختبار الفرضيات كما يلي:

- **الفرضية الفرعية الأولى:** حيث تم التوصل إلى صحة وصدق هذه الفرضية، أي أنه لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية حول تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية وصحة مصداقية قائمة المركز المالي من وجهة نظر معدي القوائم المالية والجهات المستفيدة من خدماتهم.
- **الفرضية الفرعية الثانية:** حيث رفضت هذه الفرضية، أي أنه توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية حول تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية وصحة مصداقية قائمة الدخل من وجهة نظر معدي القوائم المالية والجهات المستفيدة من خدماتهم.
- **الفرضية الفرعية الثالثة:** حيث تم التوصل إلى صحة وصدق هذه الفرضية، أي أنه لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية حول تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية وصحة مصداقية قائمة التدفقات النقدية من وجهة نظر معدي القوائم المالية والجهات المستفيدة من خدماتهم.

2- نتائج الدراسة

- المحاسبة الإبداعية تنحصر في إطار النظام المحاسبي المالي يقوم بها بعض المحاسبين المتمرسين من خلال استغلال الثغرات القانونية الموجودة بهذا النظام، وذلك بناءً على طلب أو رغبة إدارة الشركة

- الدافع الوحيد لممارسة المحاسبة الإبداعية هو التقليل من الربح الخاضع للضريبة
- ممارسات المحاسبة الإبداعية تقلل من صحة ومصدقية القوائم المالية ودرجة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الرشيدة وتغليب الشكل على الجوهر
- الخلل ليس في القوانين ولا في المعايير وإنما في الأخلاق والقيم

3- توصيات الدراسة

- العمل على بث الوعي الكافي حول المحاسبة الإبداعية من أجل بيان أضرارها ثم الحد منها ومحاربتها بالوسائل الصحيحة
- سن وفرض قواعد وعقوبات صارمة ضد ممارسي المحاسبة الإبداعية
- سد الثغرات والأخطاء والتناقضات القانونية الموجودة في القوانين المنظمة لمهنة محافضي الحسابات
- إلزامية معدي القوائم المالية بإعداد القوائم المالية وفقاً للأسس والقواعد المنصوص عليها في SCF
- الاهتمام بالتأهيل العلمي والعملية لمحافضي الحسابات بشكل مستمر باستخدام التقنيات الحديثة
- تفعيل دور حوكمة الشركات للحد من تداعيات استخدام المحاسبة الإبداعية
- إصدار المزيد من القوانين والتشريعات الحازمة التي تساعد على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، مع تشديد الرقابة من قبل الجهات الرقابية والمختصة
- ضرورة التزام ممارسي مهنة المحاسبة بقواعد السلوك المهني والأخلاقي
- عدم ربط حوافز الإدارة بحجم الأرباح المتحققة لأنه قد يدفع الإدارة إلى تضخيم الأرباح مع وجود خسائر

- التركيز والعمل على تطوير وتدريب محافظي الحسابات بشكل مستمر ودوري.

4-أفاق الدراسة

من خلال هذه الدراسة يتم اقتراح مجموعة من المواضيع المتعلقة بمتغيرات الدراسة وتتمثل في:

- دور أخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
- دور معايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

**قائمة
المصادر
والمراجع**

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع باللغة العربية

أولاً: الكتب

- 01- بشير صالح الرشيد "مناهج التربوي - رؤية تطبيقية مبسطة" دار الكتاب الحديث، الكويت، 2000.
- 02- حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر، الأردن، 2011.
- 03- حمد المبروك أبو زيد، التحليل المالي شركات وأسواق مالية، الطبعة الثانية، دار المريخ للنشر والتوزيع، الرياض، السعودية، 2009.
- 04- خلدون إبراهيم الشديفات، إدارة وتحليل مالي، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2010.
- 05- دهمش، نعيم، "القوائم المالية والمبادئ المحاسبية"، معهد الدراسات المصرفية، عمان، الأردن، 1995.
- 06- رضوان حلوة جنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الثانية، 2006.
- 07- رضوان حلوة حنان، "تطور الفكر المحاسبي"، دار وائل للنشر، عمان، 2003.
- 08- عباس مهدي الشيرازي، "نظرية المحاسبة"، الطبعة الأولى، دار السلال، الكويت، 1990.
- 09- عبد الإله نعمة جعفر، "المحاسبة المالية المبادئ القياس والإفصاح المحاسبي"، الطبعة الأولى، دار حنين، عمان، 2003.
- 10- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، "معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي"، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية، 2013.
- 11- محمد شفيق، "البحث العلمي، الخطوات المنهجية لإعداد البحوث" المكتب الجامعي الحديث، مصر، 1990.
- 12- محمد مطر، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني (الأساليب والأدوات والاستخدامات العملية)، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
- 13- مؤيد راضي خنفر، وغسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي، الطبعة الثانية، دار المسيرة، عمان، 2009.
- 14- النقيب، كمال عبد العزيز، "تطور الفكر المحاسبي"، الطبعة الأولى، مطابع شركة الفطافط للطباعة، الأردن، 2004.
- 15- هيثم محمد الزغبى، "الإدارة والتحليل المالي"، الطبعة الأولى، دار الفكر للنشر، عمان، الأردن، 2000.
- 16- وسيم أبو عريش "إدارة الأرباح" دار من المحيط إلى الخليج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2016.

ثانياً: المذكرات

- 1- أبو عجيبة، "أثر الحوكمة المؤسسية على إدارة الأرباح" (دليل من الأردن) بحث مقدم إلى الملتقى العلمي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية، 20-21 أكتوبر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2009.
- 2- أحمد حسن علي عبد الله، "أثر استخدام المحاسبة الابتكارية في الانظمة المحاسبية على جودة المعلومات المحاسبية للبنوك التجارية الأردنية"، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والأعمال، جامعة جدارا، الأردن، سنة 2010.

- 3- باخجه عبد الله محمد طالب، "تأثير اساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية"، مذكرة تدرج ضمن متطلبات نيل درجة ماجستير علوم في المحاسبة، جامعة السليمانية - العراق، كلية الادارة والاقتصاد، سنة 2013.
- 4- بوعلام صالح، "أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وأفاق تبني وإصلاح النظام المحاسبي المالي"، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، غير منشورة، جامعة الجزائر 03، 2010.
- 5- حمدان، علام محمد موسى، "دور التدقيق الخارجي في التنبؤ بالأزمات المالية"، بحث غير منشور، كلية العلوم الإدارية والمالية، الجامعة الأهلية، مملكة البحرين، 2010.
- 6- حمومة رزيقة، "دور محافظ الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية"، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم مالية ومحاسبة، جامعة المسيلة، الجزائر، 2017-2018.
- 7- خالد محمد الأشقر، "إدارة الأرباح وعلاقتها بالعوائد غير المتوقعة للسهم ومدى تأثير العلاقة بحجم الشركة"، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، سنة 2010.
- 8- خولة ثليب، "دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص فحص محاسبي، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سنة 2014-2015.
- 9- درويش، محمد مسلم، "دور لجان المراجعة في زيادة ثقة المستثمرين في التقارير المالية" دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2009.
- 10- زروخي علاء الدين "تكيف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية"، مذكرة ماستر، في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص مالية وجبابة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2016/2017.
- 11- سعدي عبد الحليم، "محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي"، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراة الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، سنة 2014 - 2015.
- 12- الشحادة، "قدرة معايير المحاسبة الدولية في سد الفجوة بين الإدارة والمساهمين في إدارة الأرباح من وجهة نظر الفئات ذات العلاقة بالبيئة المحاسبية"، بحث غير منشور، جامعة الزيتونة الأردنية، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، 2007.
- 13- عبد الله عبد الحكيم المبروك سالم، "معايير التقرير المالية الدولية، وممارسات المحاسبة الإبداعية"، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، جامعة عمان العربية، كلية الأعمال، الاردن، سنة 2012.
- 14- علا فريد بطو، "أثر التحدي اللا أخلاقي للمحاسبة الإبداعية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة"، رسالة دكتوراه، جامعة البصرة العراق، كلية الاقتصاد والإدارة، العراق، 2006.
- 15- علاء مصطفى أحمد نفاع، "أثر التزام المدقق الخارجي الأردني بالإجراءات التحليلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة جرش، سوريا، 2015.
- 16- علاء مصطفى أحمد نفاع، "أثر التزام المدقق الخارجي الأردني بالإجراءات التحليلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة جرش، سوريا، 2015.
- 17- علام محمد موسى حمدان، "دور التدقيق الخارجي في التنبؤ بالأزمات المالية"، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الإدارية والمالية، الجامعة الأهلية، مملكة البحرين، السنة غير مذكورة.

- 18-عليوش عادل، "دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الجزائر"، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي الطور الثاني، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة قاصدي مرياح - ورقلة، سنة 2014 - 2015.
- 19-عماد سليم الآغا، "دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية"، مذكرة ضمن متطلبات شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، 2010.
- 20-فهيمة، بديسي، "الحوكمة ودورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية"، بحث غير منشور، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، 2006.
- 21-كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سريا، "دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، سنة 2006.
- 22-كوثر فضل يوسف موسى، "دور الإبداع التكنولوجي في تحقيق المسؤولية الاجتماعية"، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في إدارة الأعمال، الجامعة الإسلامية بغزة، كلية التجارة، سنة 2016.
- 23-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، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، 2009.
- 24-ليهم فؤاد، "تحليل القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي" كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، مذكرة ماستر، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2014-2015.
- 25-معتال حمود سالم القرالة، "أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على مصداقية القوائم المالية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين الأردنيين"، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، سنة 2011.
- 26-محمد عبد الفتاح، "إطار مقترح لتحقيق موضوعية تقرير مراقب الحسابات في ضوء إدارة الأرباح"، دراسة ميدانية، بحث غير منشور، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر، 2011.
- 27-معاذ بوعروج، "دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية" مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2016.
- 28-مقلد، محمد محسن عوض، "النظرية الإيجابية للمحاسبة وتفسيراتها لدوافع الإدارة تجاه بدائل الاختيار المحاسبي"، أطروحة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، 2010.
- 29-ميساء محمد أبو تمام، "مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسة المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل النقدي"، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، جامعة الشرق الأوسط، 2012-2013.
- 30-ميسون بنت محمد بن علي القري، "دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية"، رسالة ماجستير، جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، قسم المحاسبة، 2010.
- 31-الياس بدوي، "دور تطبيق النظام المالي المحاسبي وفق المعايير الدولية في معالجة أثر التضخم من القوائم المالية"، مذكرة ماجستير، قسم العلوم التجارية، 2009-2010.

ثالثا: المجلات والدوريات

- 1- أبو غزالة، طلال، "المعايير المحاسبية الدولية"، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 1999.
- 2- بالرقى التجاني، "المحاسبة الإبداعية المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، العدد 12، 2012.
- 3- بتول محمد نوري مجيد، "تحدي مراقب الحسابات لممارسات المحاسبة الإبداعية"، مجلة الإدارة والاقتصاد، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق، المجلد 36، العدد 96، سنة 2013.
- 4- حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، "أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 27، سنة 2011.
- 5- الحياي، وليد ناجي، نظرية المحاسبة، من منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص382 www.ao.acdemy
- 6- الدوغجي سيدي علي، "دور قانون (ساربينز - اوكسلي) في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي"، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العدد السادس والثمانون، 2011.
- 7- رشا حمادة، "دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد 02، 2010.
- 8- رشا حمادة، "دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، دمشق، المجلد 26، العدد الثاني، 2010.
- 9- طارق حمادة المبيضين، أسامة عبد المنعم، "دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية" من وجهة نظر مدققي الحسابات والأساتذة الجامعيين"، مجلة الابحاث الاقتصادية والإدارية، عدد 08، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة محمد خيضر بسكرة، ديسمبر 2010.
- 10- عبد الجابر سيد طه، "الإفصاح المحاسبي ودوره في تنشيط أسواق المال العربية"، مجلة صالح عبد الله كامل للاقتصاد الإسلامي، جامعة الأزهر، مصر، العدد التاسع، 1999.
- 11- عبد الرحمان عبد الفتاح محمد، "دور المعايير المحاسبية في الحد من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات بالقوائم المالية المنشورة"، مجلة الفكر المحاسبي، مصر، المجلد 14، العدد 02، ديسمبر 2010.
- 12- عماد الأغا، "المحاسبة الإبداعية" مجلة مال وأعمال، العدد الثاني، العدد الثاني، الكلية الجامعية للعلوم التطبيقية، قسم علوم إدارية والمالية، غزة، فلسطين، 2012.
- 13- عيسى، سمير، كامل، محمد، "أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح مع دراسة تطبيقية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني والثامن، المجلد 45، 2008.
- 14- ناظم شعلان جبار، "أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية"، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 07، العدد 32، جامعة الكوفة، سنة 2015.

- 15- ناهض نمر محمد الخالدي، "دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على القوائم المالية"، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، العدد 06، يناير 2014.
- 16- نعيم توماس مرهون الزيايدي، "تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية دراسة تطبيقية"، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 17، العدد 2، 2015.
- 17- نعيم توماس مرهون الزيايدي، "تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية، دراسة تطبيقية"، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 17، العدد 02، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة القادسية، 2015

رابعاً: الملتقيات

- 1- حسن عبد الكريم سلوم وبتول محمد نوري، "دور المعايير المحاسبية الدولية في الحد من الأزمة المالية العالمية" بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الدولي السابع، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزرقاء الخاصة، الأردن، 2010.
- 2- شعباني لطفي، سمية تبة، "المحاسبة الإبداعية من خلال المعايير المحاسبية الدولية وتأثيرها على القوائم المالية"، الندوة العلمية الثالثة: الإبداع الإداري في العالم العربي، مركز البحث وتطور الموارد البشرية، رماح- الأردن.
- 3- عمورة جمال، شريف أحمد، "دور وأهمية الإبداع المحاسبي والمالي في عملية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية والمالية"، الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، دراسة وتحليل تجارب وطنية ودولية المنعقد بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، يومي 18- 19 ماي 2011.
- 4- مرزوقة صالح، بو هرين فتية، "الإبداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبة الدولية"، الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، جامعة سعد دحلب البليدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، مخبر البحوث في الإبداع والتغيير التنظيمي المؤسسي، يومي 12 و 13 ماي 2010،

قائمة المصادر والمراجع باللغة الأجنبية

- 1- Amat, O. and Blake , J , “ The Ethics of Creative Accounting”.
- 2- Cortina, J, What is coefficient Alpha ? An examination of theory and applications, Journal of applied psychology, Vol. 78, n°1, 1993.
- 3- Dezoort, T, Hermanson, D, Houston, R. Audit Committee support For Auditors “ The Effects of materiality Justification and Accounting Precision Journal of Accounting and policy”, 22, 2003.
- 4- Evrard Y, Pras B et Roux E, "Market, Etudes et recherches en marketing", Dunod., 2003.
- 5- Evrard Y, Pras B et Roux E, opcit.
- 6- G.K. Huysamen, Coefficient alpha, unnecessarily ambiguous; unduly ubiquitous, SA Journal of Industrial Psychology, 2006.
- 7- Gueguen, Gaël, Environnement et management stratégique des PME : le cas du secteur Internet, Thèse de doctorat, Université Montpellier I, 2001.
- 8- Guhuimin, chris Ryan “ Ethics and Corporate social responsibility an analysis of the views of chinès hotel managers” International Journal of hospitality management, vol 3.No,4,2011.
- 9- Harwood T.G. & "Garry T, An overview of content analysis", The Marketing Review 3, 2003.
- 10- Phillips, J. Pincus, M. and Rego, S. O. 2003, "Earnings Management: new Evidence Based On Deferred Tax Expense. Accounting Review", Vol 78 No. 2.

- 11- Rezaee, Z. Restoring Public trust in the accounting pro developing anti-fraud education, "programs and auditing", Auditing Journal 750. 19, No1, 2004.
- 12- Samira Demaria. Lecture multi-théorique de la période de transition aux normes IAS/IFRS : une analyse lexicale de la communication financière. Journée de recherche : Les IFRS et leurs conséquences sur l'analyse et la gestion financière, Sep 2007, Paris, France.
- 13- Smith, C.A. "perspective on accounting – based debt covenant violations. The accounting review." Vol.68.No. 2 April, 1992.
- 14- Spencer, K. Pickett "The Internet Auditing handbook UK, Wiley", 2003.

الملاحق

الملحق رقم (01) : نتائج معامل الثبات ألفا كرونباخ

Reliability Statistics							
ألفا كرونباخ الإجمالي		ألفا كرونباخ للمحور 2		ألفا كرونباخ للمحور 3		ألفا كرونباخ للمحور 4	
Cronbach's Alpha	N of Items	Cronbach's Alpha	N of Items	Cronbach's Alpha	N of Items	Cronbach's Alpha	N of Items
.920	31	.870	12	.828	12	.706	7

الملحق رقم (02) : نتائج ارتباط محاور الاستبيان

Correlations				
		أساليب المحاسبة الإبداعية المؤثرة على قائمة المركز المالي	أساليب المحاسبة الإبداعية المؤثرة على قائمة الدخل	أساليب المحاسبة الإبداعية المؤثرة على قائمة التدفقات النقدية
أساليب المحاسبة الإبداعية المؤثرة على قائمة المركز المالي	Pearson Correlation	1	.577**	.702**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000
	N	60	60	60
أساليب المحاسبة الإبداعية المؤثرة على قائمة الدخل	Pearson Correlation	.577**	1	.809**
	Sig. (2-tailed)	.000		.000
	N	60	60	60
أساليب المحاسبة الإبداعية المؤثرة على قائمة التدفقات النقدية	Pearson Correlation	.702**	.809**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	
	N	60	60	60

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

الملحق رقم (03) : نتائج الدراسة الوصفية للمعلومات العامة

الجنس					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ذكر	44	73.3	73.3	73.3
	أنثى	16	26.7	26.7	100.0
	Total	60	100.0	100.0	
العمر					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 25 سنة	5	8.3	8.3	8.3
	أقل من 35 سنة	13	21.7	21.7	30.0
	أقل من 50 سنة	32	53.3	53.3	83.3
	أكبر من 50 سنة	10	16.7	16.7	100.0
	Total	60	100.0	100.0	
الشهادة					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير جامعي	4	6.7	6.7	6.7
	ليسانس	29	48.3	48.3	55.0
	ماجستير/دكتوراه	25	41.7	41.7	96.7
	شهادة أخرى	2	3.3	3.3	100.0
	Total	60	100.0	100.0	
الخبرة					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 5 سنوات	20	33.3	33.3	33.3
	أقل من 10 سنوات	14	23.3	23.3	56.7
	أقل من 15 سنة	12	20.0	20.0	76.7
	أكثر من 15 سنة	14	23.3	23.3	100.0
	Total	60	100.0	100.0	
المهنة					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	معدّي القوائم المالية	25	41.7	41.7	41.7
	المستفيدين من القوائم المالية	35	58.3	58.3	100.0
	Total	60	100.0	100.0	

الملحق رقم (04) : نتائج الإجابة على كل فقرات الاستبيان

المحور الثاني :

	الإجمالي			معدو القوائم المالية			المستفيدون من القوائم المالية		
	N	Mean	Std. Deviation	N	Mean	Std. Deviation	N	Mean	Std. Deviation
المبالغة في تقييم الموجودات الثابتة من أجل تحسين قائمة المركز المالي.	60	2.8500	1.10200	25	2.7200	1.06145	35	2.9429	1.13611
التلاعب في تصنيف الذمم طويلة الأجل على أنها قصيرة الأجل لغرض تحسين السيولة.	60	3.0500	1.09583	25	2.7600	1.16476	35	3.2571	1.01003
الاعتراف بالموجودات غير الملموسة مثل شهرة المحل بالرغم من عدم شراءها.	60	2.7333	1.13297	25	2.6000	1.22474	35	2.8286	1.07062
عدم الإفصاح عن الالتزامات الطارئة كالتعويضات القضائية.	60	3.1000	1.11538	25	3.1600	.98658	35	3.0571	1.21129
إخفاء بعض الالتزامات لغرض تحسين الوضع المالي للشركة.	60	2.6500	1.25988	25	2.4800	1.50333	35	2.7714	1.05957
تأجيل قيد المبالغ المستلمة عن دفعات مقدمة بهدف تحسين الوضع المالي في المنشأة.	60	2.7167	.90370	25	2.6400	.95219	35	2.7714	.87735
المبالغة في تقييم المخزون السلعي من أجل زيادة الموجودات المتداولة لتحسين الوضع المالي للشركة.	60	2.7333	1.14783	25	2.9200	1.18743	35	2.6000	1.11672
الاعتراف بموجودات نقدية غير مؤكدة التحصيل مثل احتمال كسب دعوى قضائية.	60	3.0833	1.09377	25	3.2800	1.10000	35	2.9429	1.08310
التلاعب في تصنيف الالتزامات من خلال اعتبار الالتزامات قصيرة الأجل على أنها طويلة الأجل.	60	3.1167	1.18023	25	3.0400	1.24097	35	3.1714	1.15008
عدم تسجيل الانخفاض في قيمة الموجودات الثابتة.	60	3.1333	1.17122	25	3.3200	1.28193	35	3.0000	1.08465
عدم شطب الأصول التالفة أو المستهلكة والإبقاء على قيمتها الدفترية أو التاريخية.	60	3.0667	1.21943	25	3.0400	1.39881	35	3.0857	1.09468
إعادة تقييم الموجودات الثابتة بأقل من قيمتها الحقيقية واعتبار الفرق كخسائر.	60	3.1167	1.29001	25	2.8400	1.28062	35	3.3143	1.27813
Valid N (listwise)	60			25			35		

المحور الثالث :

	الإجمالي			معدو القوائم المالية			المستفيدون من القوائم المالية		
	N	Mean	Std. Deviation	N	Mean	Std. Deviation	N	Mean	Std. Deviation
عدم الاعتراف بالإيراد بالرغم من تقديم الخدمة مثل عدم تسجيل مبيعات في آخر الفترة بهدف التهرب الضريبي .	60	3.0167	1.17158	25	2.6400	1.18603	35	3.2857	1.10004
تسجيل عمليات بيع وهمية في نهاية السنة ثم إلغاؤها في بداية السنة اللاحقة بهدف تضخيم أرباح السنة الحالية.	60	3.5667	1.22636	25	3.2000	1.38444	35	3.8286	1.04278
تغيير الطريقة المتبعة في تسعير المخزون من أجل زيادة المصروفات أو تخفيضها .	60	2.8000	1.19036	25	2.3200	1.24900	35	3.1429	1.03307

الملاحق

معاملة المصروفات الرأسمالية على أساس أنها مصروفات جارية.	60	3.2167	.99305	25	3.2000	.91287	35	3.2286	1.05957
التلاعب في احتساب الاندثارات والاطفاءات إما بزيادتها أو تخفيضها .	60	2.8333	1.13745	25	2.6000	1.11803	35	3.0000	1.13759
المبالغة في احتساب مخصصات الطوارئ.	60	2.9833	1.06551	25	2.6800	1.02956	35	3.2000	1.05161
عدم تكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها .	60	3.2667	1.05552	25	3.2400	.96954	35	3.2857	1.12646
احتساب قيمة مبيعات الشهر الأول من السنة اللاحقة ضمن مبيعات السنة الحالية .	60	3.4333	1.07934	25	3.3600	.90738	35	3.4857	1.19734
الاعتراف بخسائر قبل تحققها بالرغم من ضعف الدليل المادي على تحققها .	60	3.3667	1.02456	25	3.4000	1.00000	35	3.3429	1.05560
عدم الإفصاح عن أرباح الشركات التابعة لأجل اعتبارها من أرباح الشركة الأم .	60	3.1000	1.08456	25	2.8000	1.00000	35	3.3143	1.10537
تسجيل مبالغ القروض على أنها إيرادات .	60	3.4500	1.11119	25	3.2400	1.16476	35	3.6000	1.06274
عدم إظهار نصيب الشركة الأم من خسائر الشركات التابعة أو فروعها .	60	2.9333	.95432	25	2.6400	.81035	35	3.1429	1.00419
Valid N (listwise)	60			25			35		

المحور الرابع

	الإجمالي			معدو القوائم المالية			المستفيدون من القوائم المالية		
	N	Mean	Std. Deviation	N	Mean	Std. Deviation	N	Mean	Std. Deviation
التلاعب في أسعار الصرف النقدي من أجل تحسين القدرة المالية في المنشأة .	60	2.9833	1.09686	25	2.8000	1.08012	35	3.1143	1.10537
التلاعب في تسجيل التدفقات النقدية المتعلقة بالأرباح والخسائر عن بيع الموجودات الثابتة	60	3.1167	1.15115	25	3.0800	1.15181	35	3.1429	1.16677
إخفاء قدرة المنشأة على توزيع الأرباح بقيامها بتوزيع أسهم على المساهمين بدلاً من توزيع الأرباح	60	2.9000	1.00338	25	2.9600	1.05987	35	2.8571	.97446
التأخير في تسديد التزامات الشركة من أجل إظهار التدفقات النقدية بوضع أفضل .	60	2.9167	1.16868	25	2.5200	1.12250	35	3.2000	1.13241
زيادة الموجود النقدي للسنة الحالية بإضافة الإيرادات المستلمة في بداية السنة اللاحقة من أجل زيادة التدفقات النقدية عن الأنشطة التشغيلية .	60	3.2167	1.20861	25	3.1200	1.23558	35	3.2857	1.20224
استبعاد بعض النفقات من التدفقات النقدية مثل فوائد القروض وتكاليف البحوث والتطوير	60	2.8000	.95314	25	2.8800	1.05357	35	2.7429	.88593
التلاعب من خلال اعتبار عمليات التمويل الذاتية (من حقوق الملكية) على أساس أنها من عمليات تشغيلية .	60	2.8000	1.07040	25	2.6800	1.10755	35	2.8857	1.05081
Valid N (listwise)	60			25			35		

الملحق رقم (05) : نتائج الإجابة على محاور الاستبيان

	الإجمالي			معدو القوائم المالية			المستفيدون من القوائم المالية		
	N	Mean	Std. Deviation	N	Mean	Std. Deviation	N	Mean	Std. Deviation
أساليب المحاسبة الإبداعية المؤثرة على قائمة المركز المالي	60	2.9458	.73611	25	2.9000	.92264	35	2.9786	.58029
أساليب المحاسبة الإبداعية المؤثرة على قائمة الدخل	60	3.1639	.64312	25	2.9433	.56913	35	3.3214	.65403
أساليب المحاسبة الإبداعية المؤثرة على قائمة التدفقات النقدية	60	2.9619	.65958	25	2.8629	.73132	35	3.0327	.60419
Valid N (listwise)	60			25			35		

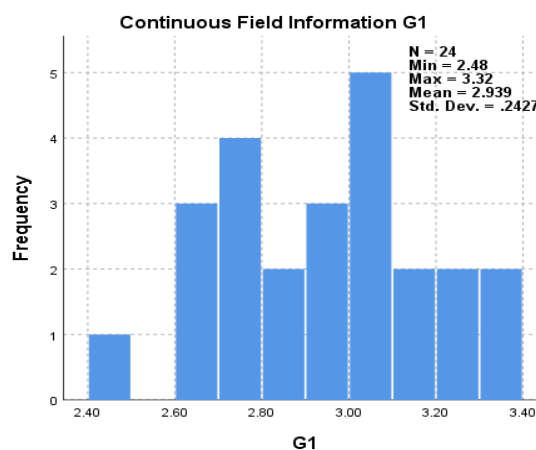
الملحق رقم (06) : نتائج اختبار صحة الفرضية الأولى

Null Hypothesis		Test	Sig.	القرار
1	The distribution of G1 is the same across categories of EC.	Independent-Samples Mann-Whitney U Test	.410 ^a	قبول الفرضية الصفرية أي لا توجد علاقة

Independent-Samples Mann-Whitney U Test

Independent-Samples Mann-Whitney U Test
Summary

Total N	24
Mann-Whitney U	57.500
Wilcoxon W	135.500
Test Statistic	57.500
Standard Error	17.305
Standardized Test Statistic	-.838
Asymptotic Sig.(2-sided test)	.402
Exact Sig.(2-sided test)	.410

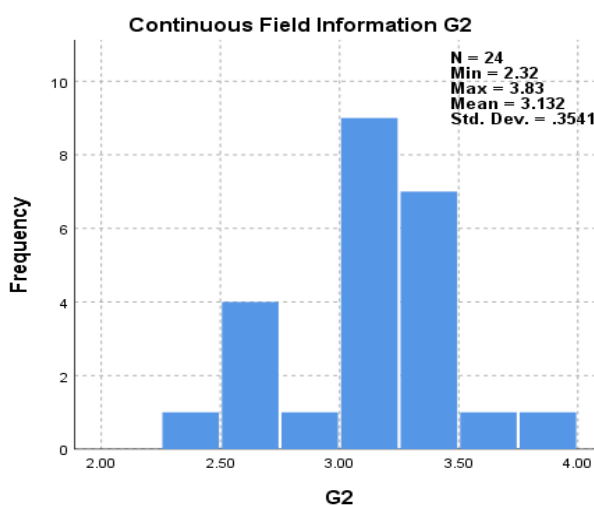


الملحق رقم (07) : نتائج اختبار صحة الفرضية الثانية

	Null Hypothesis	Test	Sig.	القرار
1	The distribution of G2 is the same across categories of EC.	Independent-Samples Mann-Whitney U Test	.033 ^a	رفض الفرضية الصفرية أي توجد علاقة

Independent-Samples Mann-Whitney U Test
Summary

Total N	24
Mann-Whitney U	35.000
Wilcoxon W	113.000
Test Statistic	35.000
Standard Error	17.290
Standardized Test Statistic	-2.140
Asymptotic Sig.(2-sided test)	.032
Exact Sig.(2-sided test)	.033

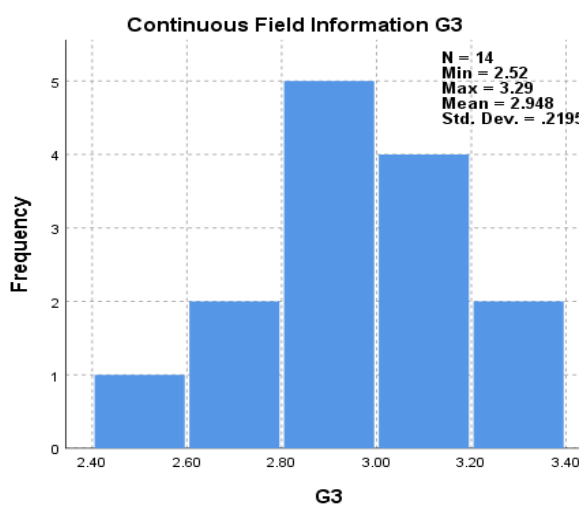


الملحق رقم (08) : نتائج اختبار صحة الفرضية الثالثة

	Null Hypothesis	Test	Sig.	القرار
1	The distribution of G3 is the same across categories of EC.	Independent-Samples Mann-Whitney U Test	.165 ^a	قبول الفرضية الصفرية أي لا توجد علاقة

Independent-Samples Mann-Whitney U Test
Summary

Total N	14
Mann-Whitney U	13.000
Wilcoxon W	41.000
Test Statistic	13.000
Standard Error	7.826
Standardized Test Statistic	-1.469
Asymptotic Sig.(2-sided test)	.142
Exact Sig.(2-sided test)	.165





استبيان الدراسة



جامعة الوادي - كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
- قسم علوم التسيير -

يشكل هذا الاستبيان جزءا من الدراسة التي يجريها الباحثون ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في المحاسبة

عنوان المذكرة: أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على مصداقية القوائم المالية
- دراسة حالة -

الطلبة: تحت إشراف الدكتور:

- فاتح سردوك

- أحلام قدرى - عبد الرزاق رضواني - علي طالب

السادة المحترمين / المختصين والمهتمين بمهنة المراجعة والقوائم المالية في الجزائر
السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تهدف هذه الدراسة إلى استطلاع وجهة نظركم حول تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية وذلك على واقع مجموعة من معدي القوائم المالية ، والمستفيدين منها في اتخاذ القرار، ويقصد بالمحاسبة الإبداعية استغلال الثغرات الموجودة في المبادئ والمعايير المحاسبية من طرف أشخاص ذات خبرة وكفاءة عالية في مجال المحاسبة والتدقيق والجباية، لتحويل المعلومات المالية عما هي عليه فعلا إلى ما يرغب فيه أطراف معينة.

وعلى ذلك فقد قام الباحثون بتصميم هذا الاستبيان، من خلال محاور كما يلي:

المحور الأول: يختص بالمعلومات الشخصية لعينة الدراسة.

المحور الثاني: أساليب المحاسبة الإبداعية المؤثرة على قائمة المركز المالي .

المحور الثالث: أساليب المحاسبة الإبداعية المؤثرة على قائمة الدخل .

المحور الرابع: أساليب المحاسبة الإبداعية المؤثرة على قائمة التدفقات النقدية.

الرجاء منكم تقديم رأيكم حول هذا الموضوع، وتعد مشاركتكم في تقديم المعلومات الكافية والمطلوبة بدقة وموضوعية تقييما أفضل لموضوع الدراسة، وتمكن من الوصول إلى أهداف الدراسة المرجوة، كما نعدكم أن المعلومات المقدمة من قبلكم ستحظى بالسرية التامة وستستخدم لغايات البحث العلمي فقط .

تقبلوا منا فائق التقدير والاحترام

نؤكد بأن ما يدلى به من بيانات سوف يعامل بسرية تامة، ولن يستخدم الا في حدود آداب البحث العلمي

القسم الأول: المعلومات العامة حول المشارك في الاستبيان.

.....				الاسم (اختياري)
☐ ذكر ☐ أنثى				الجنس
☐ أقل من 25 سنة	☐ أقل من 35	☐ أقل من 50	☐ أكثر من 50	العمر
☐ غير جامعي	☐ ليسانس	☐ ماجستير أو دكتوراه	☐ شهادة أخرى	المؤهل العلمي (الشهادة)
☐ أقل من 5 سنة	☐ أقل من 10	☐ أقل من 15	☐ أكثر من 15	الخبرة
☐ محافظ حسابات	☐ خبير محاسبي	مهنة أخرى حددها		المهنة

المصطلحات الأساسية

1. المحاسبة الإبداعية: هي عملية أو ممارسة يستطيع المحاسبون استخدام معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية، وكذلك عن طريق استغلال الثغرات الموجودة في أساليب واختيارات التدقيق الخارجي أو بالاستفادة من تعدد البدائل المتاحة في تطبيق السياسات المحاسبية التي تجيزها معايير المحاسبة الدولية أو غيرها مما يعرف بالمبادئ المتعارف عليها لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الوحدات الاقتصادية أو التلاعب بها بقصد تحقيق أهداف محددة.
2. القوائم المالية: القوائم المالية هي عبارة عن ملخص البيانات والمعلومات التي يتم الوصول إليها عن طريق قياس الأحداث الاقتصادية لمختلف المؤسسات، كما أنها تمل الجزء المحوري للتقارير المالية وهي الوسيلة الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية.
3. المصداقية: هي عبارة عن الإجراءات الواجب إتباعها لجعل المعلومات موثوقة بها من قبل أصحاب المصالح بشكل عام ومتخذي القرار بشكل خاص وإقناعهم بنجاعتها، وخاصية المصداقية تتعلق بأمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها، وأن درجة الوثوق بالمعلومات تعد انعكاساً واضحاً للأدلة الموضوعية أو طرق القياس السليمة التي بنيت عليها تلك المعلومات.

القسم الثاني: أساليب المحاسبة الإبداعية المؤثرة على قائمة المركز المالي

من فضلك حدد درجة موافقتك على أهمية أثر كل عنصر من العناصر في الجدول التالي لأساليب المحاسبة الإبداعية من حيث الأثر على عناصر قائمة المركز المالي.

الرجاء الاجابة بوضع اشارة (X) في خانة درجة الموافقة المحددة.

الأساليب	المعاصر	درجة الموافقة	موافق بشدة	موافق	متاكد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	المبالغة في تقييم الموجودات الثابتة من أجل تحسين قائمة المركز المالي.						
02	التلاعب في تصنيف الذمم طويلة الأجل على أنها قصيرة الأجل لغرض تحسين السيولة.						
03	الاعتراف بالموجودات غير الملموسة مثل شهرة المحل بالرغم من عدم شرائها.						
04	عدم الإفصاح عن الالتزامات الطارئة كالتعويضات القضائية						
05	إخفاء بعض الالتزامات لغرض تحسين الوضع المالي للشركة						
06	تأجيل قيد المبالغ المستلمة عن دفعات مقدمة بهدف تحسين الوضع المالي في المنشأة						
07	المبالغة في تقييم المخزون السلعي من أجل زيادة الموجودات المتداولة لتحسين الوضع المالي للشركة						
08	الاعتراف بموجودات نقدية غير مؤكدة التحصيل مثل احتمال كسب دعوى قضائية						
09	التلاعب في تصنيف الالتزامات من خلال اعتبار الالتزامات قصيرة الأجل على أنها طويلة الأجل						
10	عدم تسجيل الانخفاض في قيمة الموجودات الثابتة						
11	عدم شطب الأصول التالفة أو المستهلكة والإبقاء على قيمتها الدفترية أو التاريخية						
12	إعادة تقييم الموجودات الثابتة بأقل من قيمتها الحقيقية واعتبار الفرق كخسائر						

القسم الثالث: أساليب المحاسبة الإبداعية المؤثرة على قائمة الدخل.

من فضلك حدد درجة موافقتك على أهمية أثر كل عنصر من العناصر في الجدول التالي لأساليب المحاسبة الإبداعية من حيث الأثر على عناصر قائمة الدخل.

الرجاء الاجابة بوضع اشارة (X) في خانة درجة الموافقة المحددة.

الدرجة	العناصر	درجة الموافقة	موافق بشدة	موافق	متأكد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	عدم الاعتراف بالإيراد بالرغم من تقديم الخدمة مثل عدم تسجيل مبيعات في آخر الفترة بهدف التهرب الضريبي.						
02	تسجيل عمليات بيع وهمية في نهاية السنة ثم إلغائها في بداية السنة اللاحقة بهدف تضخيم أرباح السنة الحالية.						
03	تغيير الطريقة المتبعة في تسعير المخزون من أجل زيادة المصروفات أو تخفيضها.						
04	معاملة المصروفات الرأسمالية على أساس أنها مصروفات. جارية.						
05	التلاعب في احتساب الاندثارات والاطفاءات إما بزيادتها أو تخفيضها.						
06	المبالغة في احتساب مخصصات الطوارئ.						
07	عدم تكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها.						
08	احتساب قيمة مبيعات الشهر الأول من السنة اللاحقة ضمن مبيعات السنة الحالية.						
09	الاعتراف بخسائر قبل تحققها بالرغم من ضعف الدليل المادي على تحققها.						
10	عدم الإفصاح عن أرباح الشركات التابعة لأجل اعتبارها من أرباح الشركة الأم.						
11	تسجيل مبالغ القروض على أنها إيرادات.						
12	عدم إظهار نصيب الشركة الأم من خسائر الشركات التابعة أو فروعها.						

القسم الرابع: أساليب المحاسبة الإبداعية المؤثرة على قائمة التدفقات النقدية.

من فضلك حدد درجة موافقتك على أهمية أثر كل عنصر من العناصر في الجدول التالي لأساليب المحاسبة الإبداعية من حيث الأثر على عناصر على التدفقات النقدية.

الرجاء الاجابة بوضع اشارة (X) في خانة درجة الموافقة المحددة.

العناصر	درجة الموافقة	موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	التلاعب في أسعار الصرف النقدي من أجل تحسين القدرة المالية في المنشأة.					
2	التلاعب في تسجيل التدفقات النقدية المتعلقة بالأرباح والخسائر عن بيع الموجودات الثابتة باعتبارها من ضمن العمليات التشغيلية من أجل إعطاء انطباع جيد عن الوضع المالي للمنشأة من أنشطتها الرئيسية.					
3	إخفاء قدرة المنشأة على توزيع الأرباح بقيامها بتوزيع أسهم على المساهمين بدلا من توزيع الأرباح.					
4	التأخير في تسديد التزامات الشركة من أجل إظهار التدفقات النقدية بوضع أفضل.					
5	زيادة الموجود النقدي للسنة الحالية بإضافة الإيرادات المستلمة في بداية السنة اللاحقة من أجل زيادة التدفقات النقدية عن الأنشطة التشغيلية.					
6	استبعاد بعض النفقات من التدفقات النقدية مثل فوائد القروض وتكاليف البحوث والتطوير باعتبارها نفقات استثمارية لغرض زيادة التدفقات النقدية الداخلية.					
7	التلاعب من خلال اعتبار عمليات التمويل الذاتية (من حقوق الملكية) على أساس أنها من عمليات تشغيلية.					

انتهى