



جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي-الجزائر
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني

في ميدان: علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية

فرع علوم مالية ومحاسبة، تخصص محاسبة

بعنوان:

أثر استخدام تقنيات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية

-دراسة ميدانية-

تحت اشراف الأستاذ:

✦ د. محمد الدينوري سالمي

من اعداد الطلبة:

✦ عبد الرؤوف سالم

✦ معمر سلمي

✦ يحيى شرقي

نوقشت واجيزت علنا بتاريخ: 2020/06/25

أمام لجنة المناقشة المكونة من السادة:

أ.د/صالح حميداتو.....(أستاذ، جامعة الوادي) رئيسا

د/البشير زيبيدي.....(أستاذ محاضر، جامعة الوادي) مشرفا ومقررا

د/محمد الدينوري سالمي.....(أستاذ محاضر، جامعة الوادي) مناقشا

السنة الجامعية 2020/2019



جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي-الجزائر
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني

في ميدان: علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية

فرع علوم مالية ومحاسبة، تخصص محاسبة

بعنوان:

أثر استخدام تقنيات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية

-دراسة ميدانية-

تحت اشراف الأستاذ:

✦ د. سالمي محمد الدينوري

من اعداد الطلبة:

✦ عبد الرؤوف سالم

✦ معمر سلمي

✦ يحي شرقي

نوقشت واجيزت علنا بتاريخ: 2020/06/25

أمام لجنة المناقشة المكونة من السادة:

أ.د/صالح حميداتو.....(أستاذ، جامعة الوادي) رئيسا

د/البشير زيبيدي.....(أستاذ محاضر، جامعة الوادي) مشرفا ومقررا

د/محمد الدينوري سالمي.....(أستاذ محاضر، جامعة الوادي) مناقشا

السنة الجامعية 2020/2019

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿وَقُلْ أَعْمَلُوا فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ
وَالْمُؤْمِنُونَ وَسَتُرَدُّونَ إِلَىٰ عِلْمِ الْغَيْبِ وَالشَّهَادَةِ
فَيُنَبِّئُكُمْ بِمَا كُنْتُمْ تَعْمَلُونَ﴾

الإهداء

اهداء

أولاً لك الحمد ربي على كثير فضلك وجميل عطائك وجودك، الحمد لله ربي ومهما حمدنا فلن نستوفي حمدك والصلاة والسلام على من لا نبي بعده.

إلى ذلك الحرف اللامتناهي من الحب والرقّة والحنان، إلى التي بجنانها ارتويت وبدفئها احتमित، وبنورها اهتديت وببصرها اقتديت ولحقتها ما وقّيت، إلى من يشتهي اللسان نطقها، وترفرق العين من وحشتها، والتي كانت تتمنى رؤيتي وأنا أحقق هذا النجاح، وشاء الله أن يأتي هذا اليوم، أهدي هذا العمل إلى أمي العزيزة.

إلى من درعي به احتमित، وفي الحياة به اقتديت، والذي شق لي بحر العلم والتعلم، إلى من احترقت شموعه ليضيء لنا درب النجاح، ركلة عمري، وصدر أماني وكبريائي وكرامتي، أبي أطل الله في عمره.

إلى من يذكرهم القلب قبل أن يكتبهم القلم، إلى من قاسموني مر الحياة وحلوها، تحت السقف الواحد... إخوتي.

إلى من لم يأتي مثلها أبدا ولن يعوض مكانها أحدا إلى جدتي "نانا" رحمها الله.

إلى من تحبيني بسمتها وتميتني دمعته، إلى مسك البيت جدتي "الزهرة" أطل الله في عمرها.

إلى كل من يحمل لقب "سالم" وعلى رأسهم المقربين اعمامي وعماتي، إلى شموع البيت وأنوارها أبناء عمي كلهم.

إلى كل من يحمل لقب "محبوبي" وعلى رأسهم كل من أخوالي وخالاتي وكل أبنائهم.

إلى أحسن من عرفني بهم القدر، إلى رفقاء دربي، إلى من وقفوا معي في القرح قبل الفرح، أصدقائي وأخص بالذكر زميلي في البحث "يحي ومعمر"، وايضا إلى كل من "جلال الدين وصالح" دون أن أنسى أخي الذي لم تلده أمي "محمد العيد".

إلى كل زملائي في الجامعة وبالأخص تخصص محاسبة وإلى كل من لم يدركهم قلبي، أقول لهم بعدتم ولم يبعد عن القلب حبكم، وانت في الفؤاد حضور.

إلى بلدي الحبيب الجزائر، وإلى الشعب الفلسطيني الثائر.

فافخر بعلم ولا تطلب به بدلا ❀❀❀ فالناس موتى وأهل العلم أحياء.

عبد الرؤوف

اهداء

الى بؤرة النور التي عبرت بي نحو الامل والاماني الجميلة. واتسع قلبه ليحتوي حلمي حين ضاقت الدنيا. فروض الصعاب من أجلي وصار في حلقة الدرب ليغرس في قلبي معنى الصفاء والامل وعلمي معنى ان نعيش من اجل الحق والعلم لنظل احياء حتى ولو فارقت ارواحنا اجسادنا ولطالما تفتقر قلبه شوقا لرؤيتي متقلدا شهادة الماستر وهاهي قد اينعت لأهديتها لك حيث كل ورقة فيها تشهد انه سبب وجودها وسبب خلودها في مدارك العلم بإذن الله وقد كان إرضائك هو طموحي لأنه السبب في وصولي الى هذه المرتبة فقد ارضاني الله فيك يا ابتي فهل لا رضيت عني! الى الوالد الحبيب شرقي معمر.

و الى من تتسابق الكلمات لتخرج معبرة عن مكنون ذاتها الى من تمتهن الحب لتغرس الامل في قلب عصفورا يرفرف فوق ناصية الاحلام فتبقى روحي متألثة ومشرقة طالما كانت دعواتها عنوان دربي وتبقى امنياتي على وشك التحقق لطالما يدها في يدي وصنارة جهدها وسهرها تصطاد لي الراحة فتخطف التعب والألم من قلبي وعندما تكسوني الهموم اسبح في بحر حبها وحنانها لتخفف بل وتزيل عني كل همومي الى امي التي سأبقى اهتف باسمها كلما تقدمت في مراتب العلم درجات لكي يا سيدة القلب والحياة اهدي لك هذه الرسالة لتهديني الرضى والدعاء الى الوالدة الحبيبة عائشة شرقي.

الى الذين ظفرت بهم من الاقدار اخوة، فعرفوا معنى الاخوة. الى اخوتي واخواتي الأحباء وكل آل شرقي.

الى الصحب والاصحاب الذين كان لهم بالغ الاثر في العقبات والصعاب. واخص بالذكر كل من زميلي في البحث "معمر وعبد الرؤوف"

الى كل من ساهم في هذا البحث من قريب او بعيد.

يحي

اهداء

الحمد لله الواحد الاحد على عظيم نعمته وجزيل عطائه.
والصلاة والسلام على أشرف المرسلين وخير الاولين والآخرين.
الى ابي وامي اللذان كان لهما الفضل فيما وصلت اليه اطل الله في عمرهما وبارك لهما فيه.
الى كل الاهل والأصدقاء وكل من ساهم في هذا العمل من قريب او بعيد.

الشكر

الشكر

قال رسول الله ﷺ:

«من لم يشكر الناس لم يشكر الله ومن أهدى إليكم معروفا فكافئوه فإن لم تستطيعوا فادعوا له»

وعملا بهذا الحديث واعترافا بالجميل، نحمد الله عز وجل ونشكره على أن وفقنا لإتمام هذا العمل المتواضع.

وتتقدم بالشكر الجزيل إلى الاستاذ المشرف "سالم محمد الدينوري" الذي رافقنا طيلة هذا البحث

وأمدنا بالمعلومات والنصائح القيمة راجين من الله ﷻ

أن يسدد خطاه ويحقق مناه فجزاه الله عنا كل خير.

كما نتقدم بالشكر لأعضاء لجنة المناقشة على ما سوف يقدمونه من توجيهات وتصويبات.

أخيرا لا يفوتنا أن نعبر عن بالغ تحياتنا وشكرنا إلى كل من ساهم

في إنجاز هذا البحث المتواضع سواء من بعيد أو قريب.

الملخص

المخلص:

تهدف الدراسة الى ابراز مدى تأثير تقنيات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية وخصائصها من خلال تسليط الضوء على اهم أساليب المحاسبة الإبداعية في مختلف القوائم والدوافع التي تسعى الإدارة لتحقيقها من خلال استخدامها لهذه التقنيات. وللإجابة على إشكالية البحث فقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري عن طريق جمع ما توفر من معلومات حول متغيرات الدراسة من كتب ومجلات ومذكرات، ولدعم الجانب النظري فقد اعتمدنا في الجانب التطبيقي على المنهج الاستقرائي من خلال توزيع استبيان على عينة من ممارسي مهنتي المحاسبة والمراجعة في الجزائر وكذا عينة من أساتذة جامعيين، وقد تم توزيع 80 استمارة بمختلف الطرق الالكترونية والورقية وتم حصد 70 استمارة قابلة للدراسة. واعتمدنا في تحليل الاستبيان على برنامج (SPSS 25) و (EXCEL)، ولاختبار فرضيات الدراسة اعتمدنا على اختبار one sample-t-test واختبار one way ANOVA. وقد توجت الدراسة بأن للمحاسبة الإبداعية تأثير كبير على القوائم المالية وأنها تؤثر سلبا على الخصائص النوعية للقوائم المالية، وكذلك فقد خلصت الدراسة ان كل من الأكاديميين المتمثلين في الأساتذة الجامعيين وممهني مهنة المحاسبة والمراجعة (محافظي الحسابات، الخبراء المحاسبين، المحاسبين المعتمدين) يتفقون على ان المحاسبة الإبداعية لها تأثير كبير على القوائم المالية.

الكلمات المفتاحية: محاسبة، محاسبة إبداعية، قوائم مالية، احتيال.

Abstract

This education aims to highlight how creative accounting techniques affect financial statements and their characteristics by highlighting the most important creative accounting techniques in the various lists and the motivations that management seeks to achieve by using these technologies. To respond to the problem of research, the analytical descriptive approach was drawn upon in the theoretical aspect by collecting the information on the study's variables, books, journals and memoranda. In support of the theoretical aspect, we have relied on the inductive approach in the applied area by distributing a questionnaire to a sample of the practitioners of the accountancy and auditing profession in Algeria as well as a sample of university professors, 80 forms were distributed in various electronic and paper methods, and 70 studyable forms were collected. We adopted the analysis of the questionnaire on the program (SPSS 25) and (EXCEL), to test the study hypotheses; we relied on a test one sample-t-test and one way ANOVA.

The study found that creative accounting has a significant impact on balance sheets and negatively affects the specific characteristics of financial statements, and also concluded that both academics (professors) and accountants in the accountancy and auditing profession (auditors, accountants, accountants, certified accountants) They agree that creative accounting has a significant impact on financial statements.

Key words: accounting, creative accounting, financial statements, fraud.

الفهارس

فهرس الجداول

الصفحة	العنوان	رقم الجدول
29	احصائيات استثمارات الاستبيان	1-2
31	صدق الاتساق الداخلي لمحاور الاستبيان	2-2
32	اختبار ثبات الاستبيان	3-2
32	مقياس ليكارت الخماسي	4-2
33	توزيع افراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي	5-2
34	توزيع افراد العينة حسب الوظيفة	6-2
35	توزيع افراد العينة حسب متغير الخبرة	7-2
36	تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل (حساب النتائج).	8-2
37	تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي (الميزانية).	9-2
38	تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية	10-2
39	تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة التغيرات في حقوق الملكية	11-2
40	تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية	12-2
41	تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على الخصائص النوعية للقوائم المالية	13-2
45	نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الأولى	14-2
45	نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الثانية	15-2
46	نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة	16-2

فهرس الاشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
30	متغيرات الدارسة الميدانية	1-2
33	توزيع افراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي	2-2
34	توزيع افراد العينة حسب متغير الوظيفة	3-2
35	توزيع افراد العينة حسب متغير الخبرة	4-2

فهرس الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
58	نتائج معامل الثبات الفا كرونباخ	1
58	نتائج ارتباط محاور الاستبيان	2
59	نتائج الدراسة الوصفية للمعلومات العامة	3
60	نتائج الإجابة على كل فقرات الاستبيان	4
65	نتائج الإجابة على محاور الاستبيان	5
65	نتائج اختبار صحة الفرضية الأولى	6
66	نتائج اختبار صحة الفرضية الثانية	7
67	نتائج اختبار صحة الفرضية الثالثة	8
68	وثيقة الاستبيان	9

مقدمة

مقدمة

تحاول الشركات دائما الحفاظ على المستوى والظهور الدائم بالوضع المريح والمفضل لكل الأطراف، ولكن تفرض الظروف أحيانا غير ذلك اذ تدفع بالشركة الى غير المرغوب من خسائر وصورة غير محببة للمستثمرين وكل الأطراف الفاعلة في المؤسسة وهذا من شأنه ان يهدر الفرص ويقلل من قيمة الشركة، لذلك قد تقوم بعض الشركات بممارسات احتيالية في القوائم المالية كونها المرآة العاكسة لنشاط الشركة، قصد التغيير في الوضع الحقيقي للشركة الى وضع مرغوب فيه عبر اتباع طرق وأساليب معينة تساعد على قلب الموازين لصالح أطراف معينة.

ولقد ارتبط انتشار حالات تعثر البنوك وكبرى الشركات في العالم وظاهرة الاختيارات المالية في كافة الدول المتقدمة منها والنامية باستخدام هذه الممارسات في القوائم المالية ونقص الشفافية والإفصاح المحاسبي وهذا ما عرف بالحاسبة الإبداعية. وتعود فترة ظهورها الى أوائل ثمانينيات القرن الماضي بسبب حالة الركود التي واجهت الشركات وضعف الأرباح وانعدامها حتى، وبسبب اكتشاف الشركات أن قوانين تلمي عليك ما لا يجب أن تفعله وليس ما يجب أن تفعله فبدأت باللعب على هذا الوتر وكان منطقتها يقول إذا كنت لا تستطيع ان تكتسب ارباح فإنك على الأقل يمكنك ابتداعها.

ومن هنا أصبحت الحاسبة الإبداعية مركز اهتمام خاصة بعد حادثة اختيار شركة الطاقة الأمريكية الكبرى "انرون" وغيرها من الشركات الأخرى، وقد حملت المسؤولية لشركة المراجعة العالمية "آرثر اندرسون" واتهامها بالتلاعب بالقوائم المالية وإظهارها على غير حقيقتها متبعة في ذلك عدة طرق ملتوية.

وقد انتشر استخدام هذه الأساليب في بادئ الامر في دول العالم المتقدمة وتبعها في ذلك في الآونة الاخيرة الدول النامية مثل الجزائر، وهذا ما من شأنه ان يؤدي الى انخيار الشركات نتيجة عن الآثار التي قد تخلفها تقنيات الحاسبة الإبداعية في القوائم المالية مما يسبب استخدام هذه القوائم ومغالطة مستخدميها مما يؤدي الى انخيار اقتصاديات هذه الدول. في حين يرى البعض الاخر ان الحاسبة الإبداعية ما هي إلا الإتيان بأفكار وحلول جديدة لمواجهة مشاكل جديدة لمواكبة تطورات العصر وتطور الفكر المحاسبي خاصة، ومن خلال هذه الدراسة سنعالج موضوع الحاسبة الإبداعية وممارستها وتبعاتها على القوائم المالية.

إشكالية الدراسة:

تتضمن الحاسبة الإبداعية عدة تقنيات وممارسات تهدف في الأساس الى عرض القوائم المالية بصفة محسنة وفق متطلبات الموقف بما يخدم مصالح طرف معين على حساب اخر.

وعليه يمكن طرح الاشكال التالي:

ما مدى تأثير استخدام تقنيات الحاسبة الإبداعية على القوائم المالية؟

ويندرج تحت هذه الاشكال عدة أسئلة فرعية:

- ما أثر استخدام هذه الأساليب على مختلف القوائم المالية كميا؟
- هل تتأثر الخصائص النوعية بممارسات الحاسبة الإبداعية؟
- هل هناك توافق في اراء عينة الدراسة حول تأثير أساليب الحاسبة الإبداعية؟

فرضيات الدراسة:

- الفرضية الرئيسية الأولى: هناك تأثير كبير لأساليب الحاسبة الإبداعية على القوائم المالية.
- الفرضية الرئيسية الثانية: تساهم أساليب الحاسبة الإبداعية في تخفيض جودة ومصداقية القوائم المالية.

- الفرضية الرئيسية الثالثة هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين وجهة نظر كل من المهنيين والأكاديميين حول تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية وخصائصها. وتنقسم الى خمس فرضيات فرعية هي:

مبررات اختيار الموضوع:

- الرغبة والفضول للتعرف أكثر على المحاسبة الإبداعية وأبرز ممارساتها؛
- أهمية موضوع المحاسبة الإبداعية؛
- الرغبة في حث من يهمله الأمر بالابتعاد عن هذه ممارسات لما لها من عواقب وخيمة؛
- اثناء مكتبة الجامعة يمثل هذه البحوث لما لها من تأثير على القائمين على شؤون المحاسبة والمالية في شتى انحاء البلد ولكل طالي العلم؛
- يعتبر موضوع المحاسبة الإبداعية من المواضيع الحديثة، التي تستدعي البحث فيها لقللة الدراسات الأكاديمية حولها في الجزائر.

أهمية الدراسة:

- تتبع أهمية الدراسة من أهمية موضوع المحاسبة الإبداعية، باعتباره من المواضيع الحديثة نسبيا، والتي زاد الاهتمام بها في الآونة الأخيرة، بعد قيام العديد من كبرى الشركات في العالم بإخفاء الوضع الحقيقي للمؤسسات باستخدام تقنيات وطرق المحاسبة الإبداعية مما أدى إلى تدهور أوضاعها وحتى إفلاسها.
- كذلك فان الموضوع يكتسي أهمية بالغة كونه مرتبط بتوعية الأطراف ذات العلاقة بالموضوع بسلبية استخدام مثل هذه الأساليب التي قد تكون في نظرم حلول لبعض مشاكل الشركة، وما ينجر عنها من آثار وعواقب وخيمة.

أهداف الدراسة:

- توسعة رقعة الفهم للمحاسبة الإبداعية، والتميز بين المنظرين السلبي والإيجابي للمحاسبة الإبداعية؛
- التعرف على اهم الدوافع الواقعة خلف ممارسة الشركات للمحاسبة الإبداعية؛
- الوقوف على اهم التقنيات والأساليب المستخدمة في القوائم المالية؛
- ابراز أثر استخدام مثل هذه الأساليب على القوائم المالية وخصائصها.

حدود الدراسة:

- حدود الدراسة المكانية:** في هذه الدراسة حاولنا استقصاء اراء عينة من الأساتذة الجامعيين وعينة من ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر، وكانت الدراسة على مستوى العديد من الولايات من بينها ولاية الوادي، ورقلة، مسيلة، الجزائر ...
- حدود الدراسة الزمانية:** امتدت حدود الدراسة الزمانية انطلاقا من تاريخ توزيع الاستبيان وذلك في أوائل شهر مارس الى غاية أواخر شهر أفريل.

المنهج المتبع والأدوات المستخدمة: للإجابة على إشكالية الدراسة وتحقيق الأهداف المرجوة، اتبعنا في ذلك المنهج التالية:

- **المنهج الوصفي التحليلي:** للإلمام بجانب النظري للدراسة حيث يعتمد هذا المنهج على وصف الدراسة وصفا دقيقا بما هو متوفر من مختلف المصادر العربية والأجنبية على اختلاف اشكالها من كتب ورسائل جامعية والدوريات التي لها علاقة بموضوع الدراسة، وكذلك تحليل وتفسير لمختلف عناصر الموضوع لبناء عليها استنتاجات ورفع من القيمة العلمية للدراسة.
- **المنهج التاريخي:** وقد تم الاستعانة بهذا المنهج في عرض الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة وتتبع موضوع الدراسة عبر الزمن.

- **منهج الاستقرائي:** بغية تحقيق الأهداف المرجوة من الدراسة الميدانية فقد تم الاعتماد على هذا المنهج وذلك عن طريق جمع البيانات من عينة الدراسة عن طريق استبيان محكم التصميم، وسيحتوي على الأسئلة التي يمكن من خلالها معرفة مدى تأثير المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية.

الأدوات المستخدمة: من أجل الإجابة على إشكالية الدراسة وتقصي فرضياتها فقد تم الاستعانة باستبيان محكم التصميم يوزع على الأطراف ذات العلاقة من ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة وعينة من الأساتذة، وكذلك المقابلة مع بعض المحاسبين والأساتذة.

صعوبات البحث:

- صعوبة توزيع الاستبيان ورقيا في ظل الازمة العالمية التي مرت بها الجزائر خلال المدة المتزامنة مع اعداد الدراسة والمتعلقة بجائحة "كورونا".

- صعوبة توزيع واستعادة الاستبيان من طرف مكاتب محافضي الحسابات بسبب تزامن مدة إعدادنا للمذكرة مع اعداد الميزانيات والتسويات الخاصة بنهاية السنة.

هيكل الدراسة:

ولغرض الإجابة على إشكالية الدراسة والتحقق من فرضياتها فقد قمنا بتقسيم البحث الى فصلين يتناول أولهما الادبيات النظرية والتطبيقية لكل من القوائم المالية والمحاسبة الإبداعية ويندرج ضمن هذا الفصل مبحثين يعالج مضمون المبحث الأول الجانب النظري للمحاسبة الإبداعية وعوامل نشوئها وكذا دوافع استخدامها ويعالج مضمون القوائم المالية وخصائصها، ونتطرق فيه الى أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، في حين يتناول المبحث الثاني عرض للدراسات السابقة المرتبطة بالموضوع.

اما عن الفصل الثاني والذي يخص الدراسة الميدانية والذي قسمناه الى مبحثين يعنى الأول بطريقة وأدوات الدراسة والتي تتمخض حول منهجية الدراسة وأدوات وطرق جمع البيانات وكذلك أدوات الدراسة الميدانية والإجراءات الإحصائية والقياسية والبرامج المستخدمة في معالجة الاستبيان. في حين يحتوي المبحث الثاني على عرض لنتائج المتوصل اليها من خلال الدراسة الميدانية وتحليلها ومناقشتها.

الفصل الأول:

الادبيات النظرية والتطبيقية للمحاسبة

الإبداعية والقوائم المالية

تمهيد:

تعد المحاسبة الإبداعية من أبرز المحطات التي مر بها الفكر المحاسبي لما لها من أثر على القوائم المالية التي قد تغير الكثير في الشركة بمجرد تغيير ارقام ومعاملات، وهذا ما قد تلجئ اليها الشركات للتغطية على الوضع الحقيقي للشركة عبر التلاعب في القوائم المالية كونها المرآة العاكسة لوضعية المؤسسة ونشاطها. وستعالج في هذا الفصل المحاسبة الإبداعية اهم الدوافع خلف استخدامها ومرور بالقوائم المالية وخصائصها والربط بين المحاسبة الإبداعية والقوائم المالية والمتمثل في الأساليب المستخدمة في كل قائمة وأثر ذلك على كل قائمة، وعرض لاهم الدراسات المتعلقة بموضوع الدراسة.

المبحث الأول: المحاسبة الإبداعية وأثرها على القوائم المالية

يتناول هذا المبحث نبذة عن أهم الجوانب النظرية لمتغيرات الدراسة، حيث يعالج محتواه أدبيات المحاسبة الإبداعية والقوائم المالية.

المطلب الأول: المحاسبة الإبداعية ودوافع استخدامها:

يظهر مصطلح المحاسبة الإبداعية من الوهلة الأولى على أنه نوع من أنواع المحاسبة لكن إنما هو مصطلح يعبر في نظر الكثير من المفكرين عن تلك الأساليب والتقنيات المتبعة في التظليل والتحايل في القوائم المالية لغرض ما، يفيد طرف على حساب طرف أو أطراف أخرى، وفي هذا المطلب سنتعرف أكثر على المحاسبة الإبداعية ودوافع استخدامها.

الفرع الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية وعوامل ظهورها

أولاً: تعريف المحاسبة الإبداعية

عرفت المحاسبة الإبداعية الكثير من التعريفات منذ ظهور هذا المصطلح وما تعلق به من ممارسات وقد اختلف الباحثون والكتاب في مفهومها كل حسب توجهه، ومن هذه التعاريف نذكر:

تعريف أمات " Amat" وقد عرفها: بأنها العملية التي يستغل من خلالها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات منشآت الأعمال¹.

تعريف جرفلتز "Grifliths" وقد عرفها بأنها الإجراءات التي تمارسها منشآت الأعمال بهدف التقليل من أرباحها أو زيادتها، من خلال حساباتها التي تم تشكيلها والتلاعب بها بشكل هادئ، بطريقة خفية للتغطية على المخالفات والجرائم، واعتبرها عملية خداع كبرى².

أما تعريف Healy and Wahlen: "فهي ممارسة تحدث عندما يستخدم المديرون حكمهم في التقارير المالية وفي تنظيم المعاملات لتغيير التقارير المالية إما لتضليل بعض أصحاب المصلحة بشأن الأداء الاقتصادي الأساسي للشركة أو للتأثير في النتائج التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية المبلغ عنها"³.

تعريف آخر: تعرف المحاسبة الإبداعية بأنها استخدام أساليب أو طرق أو إجراءات أو مفاهيم أو معايير أو نظريات جديدة غير مألوفة يمكن استخدامها لتفسير أو تحليل أو حل مشكلة محاسبية تواجه الإدارة، حيث يتمتع المحاسب المبدع بقدرات مميزة⁴.

تعريف آخر: في كثير من الأحيان تستخدم المحاسبة المواقف المالية بغرض خلق صورة أكثر ملاءمة للشركة، والتي يقدمونها لمختلف فئات مستخدمي المعلومات المحاسبية الذين لديهم اهتمامات معينة داخل الشركة. تلعب مبادئ المحاسبة دوراً أساسياً في تحقيق هذا

¹ الهادي محمد إبراهيم، مجيد عبد الحسين، قاسم محمد عبد الله، أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية ((دراسة ميدانية على التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية))، مجلة العلوم الإدارية، كلية العلوم الإدارية جامعة إفريقيا العالمية، العدد الأول، يونيو 2017، ص: 65.

² احمد محمد العلوان الهبلوي، إبراهيم جابر السيد احمد، المحاسبة الإبداعية، دار العلم والامان للنشر والتوزيع، دار الجديد للنشر والتوزيع، ط1، دمشق، سوريا، 2019، ص: 320.

³ Ismail Zayed Ramadan, **Creative Accounting: theoretical framework for dealing with its determinants and institutional investors' involvement**, a thesis submitted in partial fulfilment of the requirements for the degree of doctor of philosophy, Cardiff Metropolitan University, Cardiff, Wales, 2017, p: 21.

⁴ محمد الدينوري سالمي، فاطمة علاق، دور المراجع الخارجي في الحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية دراسة عينة من محافظي الحسابات لولاية الوادي، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، جامعة الشهيد حمة لخضر-الوادي، الجزائر، العدد الثامن، السنة الثامنة، 2017، ص: 631.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للمحاسبة الإبداعية والقوائم المالية

الهدف بسبب حقيقة أنها تترك مجالاً للتفسير فيما يتعلق بتطبيقها. وتعرف عملية إعادة عرض الحالات المالية لصالح المؤسسة باسم المحاسبة الإبداعية¹.

أما من جانب آخر فالمحاسبة الإبداعية تتمثل عند البعض في تقديم المعلومات المحاسبية في شكل معلومات ذات جودة عالية، يمكن للمستفيدين من حسن استخدامها ويجعل المستفيدين يبحثون دائماً عنها ويرغبون في الحصول عليها مما يضيف على زيادة قيمة هذه المعلومات.

أو في التجديد والتطوير في طرق توفير المعلومات لاتخاذ القرارات، كما يتمثل في العناصر التي يشملها النظام المحاسبي كالموارد البشرية (المحاسبين) عن طريق اختيارها وتدريبها ورفع كفاءتها، كما يتضمن الإبداع المحاسبي جانب الموارد المادية كالتجهيزات الآلية والبرمجة المالية والمحاسبية اللازمة للأداء المحاسبي المتطور².

وإجمالاً يمكن تعريف المحاسبة الإبداعية بأنها مجموعة من الممارسات وعمليات التلاعب في القيم والنتائج بطرق قانونية عن طريق استغلال ثغرات وغموض القوانين والمعايير والقواعد وكذا استغلال المبادئ وتعدد السياسات والبدائل والطرق المحاسبية بواسطة محاسب متميز وذو كفاءات عالية بما يخدم مصالح فئة معينة على حساب فئة أخرى.

ومن التعريفات نستنتج انه:

- من يقوم بالمحاسبة الإبداعية هو شخص مميز في هذا المجال وله دراية كافية بالمبادئ والأسس المحاسبية.
- ان ممارسات المحاسبة الإبداعية ممارسات قانونية لأنها منحصرة ضمن حيز المبادئ والقواعد المحاسبية، حيث تقوم على استغلال الثغرات والغموض المتواجد في القوانين والمعايير لصالح الشركة، والتلاعب الذي يحصل خارج نطاق القوانين والقواعد المحاسبية هو ما يعرف بالتحايل أو الغش المحاسبي وهو غير قانوني يعتمد على التدليس والتغليط والتزوير.
- كذلك فالمحاسبة الإبداعية تعطي قيم غير القيم الفعلية اي أنها تعطي نتائج مرغوبة بدل النتائج الحقيقية.
- كذلك يمكن النظر الى المحاسبة الإبداعية من جانبين:

الجانب الإيجابي: والذي يسعى من خلاله المحاسب الى إيجاد الحلول والإجراءات غير المسبوقه بهدف مساعدة القائمين على الإدارة في اتخاذ القرارات الصائبة وكذلك السعي لتجديد وتطوير الطرق والإجراءات المحاسبية مواكبة للتطورات الحاصلة في شتى المجالات وإعطاء صورة صادقة لأبعد الحدود عن المؤسسة دون استغلال الثغرات والقصور في المعايير والتشريعات.

أما الجانب السلبي: والذي بصدد دراستنا وهي القيام باستغلال الثغرات في القوانين والقواعد بهدف مغالطة بعض من مستخدمي القوائم المالية وتضليلهم، وخدمة البعض الآخر.

ثانياً: عوامل ظهورها:

لم تظهر المحاسبة الإبداعية من فراغ بل مهدت لظهورها عدة عوامل نوجزها فيما يلي:

- 1- عوامل غير محاسبية: وتكمن في:
 - ركود الأسواق المالية: في منتصف الثمانينات أين ساد الركود الاقتصادي، لم تجد الشركات ملجأ لها لتمويل حاجياتها سوى البنوك، ولما ظهر قانون منع الوساطة المالية عام 1984 م، اتجهت هذه الشركات مباشرة نحو السوق المالي لتمويل

¹ Doina Rada, **CREATIVE ACCOUNTING AND TAX DODGING**, Economics Series, Studia Universitatis "Vasile Goldiș" Arad, Vol 22, Issue 3, 2012, p: 141.

² عمورة جمال، دور وأهمية الإبداع المحاسبي والمالي في عملية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية والمالية، الملتقى الدولي: 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: 6.

حاجياتها، وزيادة عدد المستثمرين في الشركات المدرجة في البورصة وسعي هؤلاء لرفع مردوديتهم المالية الاستثمارية، تطور مفهوم المحاسبة الإبداعية لرفع الجودة الاستثمارية، فكيف في حال ركود تلك الشركات أن تلبية حاجة مستثمريها كمعدل العائد على الاستثمار، عليها تقديم الصورة الصحيحة و الصادقة من خلال بياناتها المالية كأفضل وسيلة للتواصل بين المؤسسة وجمهورها، إلا أنها وأمام الضغوطات لم تجد سوى تقديم صورة نظرية بإظهار أرقام ونتائج تعبر عن أرباح أفضل ولا تطابق الواقع وبهذا ظهرت فكرة ابتداع الفن المالي. فإن كنت لا تستطيع تحقيق الأرباح فإنك تستطيع على الأقل ابتداعها، وفي ذلك الوقت كسبت المحاسبة الإبداعية الوقت الكافي في تلك الشركات لاسيما واستمرار ركودها لفترة طويلة¹.

- تواطؤ مراجعي الحسابات وشركات التدقيق: لكل شركة أهداف تسعى لتحقيقها، وإذا كان تحقيق تلك الأهداف يهم بالدرجة الأولى المسيرين الملاك والعمال، فهو يهم أيضا كل المتعاملين معها من زبائن، موردين، سلطات عمومية، إدارات الضرائب... الخ وعليه ومن هذا المنطلق، ينبغي تزويد تلك الأطراف بالمعلومات اللازمة حول هذه الشركة، وحتى تنال رضاهم، لا بد أن تكون بعيدة عن الشكوك وذلك بخضوعها لعملية المراجعة الخارجية المستقلة والمحايدة. إلا أنه و حسب ما ورد فالمداخيل التي تحصلها كبرى مكاتب المراجعة و تدقيق الحسابات الخمس في العالم:" Tohmatsu , , Pricewaterhousecoopers , Ernst & Young Touche ,Arther Andersen, "Deloitte" تراوحت ما بين 26 مليار إلى 65 مليار دولار، كما قدرت حصة شركات التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية ما بين 30% إلى 60% من المداخيل الإجمالية للشركة، و هذه الحصص الخيالية هي خير دليل على أن أغلب الشركات، و قبل انهيارها (إنرون) كانت تتواطأ مع مراجعي الحسابات للتستر على تلاعبها بالبيانات المالية (آرثر أندرسن)².

2- عوامل محاسبية: تكمن في³:

- حرية اختيار المبادئ المحاسبية: تسمح سياسات وقواعد المحاسبة الخاصة بالشركة بالاختيار بين طرق المحاسبة المختلفة التي استخدمت في إعداد البيانات المالية، والتي تؤدي إلى اختيار الشركة لأساليب المحاسبة التي تتوافق مع أهدافها و رغباتها والتي تخلق صورة أفضل لأداء الشركة.
- حرية التقديرات المحاسبية: اعداد بعض العمليات المحاسبية يتضمن درجة كبيرة من التقدير والحكم الشخصي والتوقع وبهذا يتيح للإدارة التلاعب في هذه التقديرات لغرض الوصول الى الاهداف المحددة مسبقا، كتقدير العمر الانتاجي للأصول
- توقيت تنفيذ العمليات: يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ و حدوث العمليات الحقيقية إلى تحقيق الانطباع المرغوب فيه عن الحسابات والقوائم المالية للشركة، فإذا ترك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسباً فقد توجّل تنفيذ بعض العمليات أو تعجل في تنفيذها، وذلك لتحقيق أهداف ومكاسب معينة.

¹ أمينة فداوي، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية -دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بموجب SBF250-، أطروحة دكتوراه مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث، غير منشورة، جامع باجي مختار، عنابة، 2014، ص: 120.

² نفس المرجع السابق ص: 120 121.

³ آسيا لعروسي، تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر -دراسة استطلاعية-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم التجارية، غير منشورة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2019، ص: 37 38.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للمحاسبة الإبداعية والقوائم المالية

يتضح مما سبق ان المحاسبة الإبداعية هي معضلة أخلاقية قبل ان تكون قانونية او غير قانونية حيث انها تنجم من عدم التزام ممارسي المهنة بالسلوك المهني والأخلاقي، وهذا أكبر خطر يهدد مستقبل مهنتي المحاسبة والمراجعة.

الفرع الثاني: دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية

يقع خلف استخدام المحاسبة الإبداعية عدة دوافع وغايات وبغية الوصول اليها تقوم الإدارة بممارسة عدة اساليب ومن بين هذه الدوافع:

أولاً: تحقيق كسب مادي والحصول على مزايا مادية ومعنوية كبيرة:

يترتب على تزييف نتائج الأعمال، واطلاق مراكز تمويلية زائفة، وتقارير محاسبية مغلوطة ان يحدث تضخيم في بعض الأرقام، ويتم استغلال هذا التضخيم في الحصول على مكاسب مالية كثيرة، وفي الحصول على مكانة وتقدير كبير، خاصة في سلم الترتيب والتقدير.

حيث يكون الدافع نحو ارتكاب جريمة التحايل هو التزبح، والحصول على عائد مادي من خلال هذا التحايل، وهو سبب أساسي لكافة عمليات الإجرام، حيث يعد تحقيق الكسب المادي السريع أساس جيد لارتكاب هذه الجريمة، والوصول الى الخداع، وهي في الحقيقة الدافع الأساسي الذي ينهض وراء هذه الجريمة، حيث يعد الكسب المادي أحد الأركان الأساسية لعمليات التحايل المحاسبي، وهي عملية تتم بتوجيهات من مجلس إدارة الشركة من أجل الحصول على مكافأة ناتج الأعمال، وهي ترتبط أساساً بنتائج الأعمال الكبيرة التي تظهرها حسابات الشركات، والتي لم تزييفها بوسائل خداعية كثيرة، وهي عملية تقاس بأبعاد وجوانب متعددة، وتحتاج إلى التعرف عليها، خاصة أن هناك اشكال وانواع عديدة منها، وهناك دائماً ابتكارات في هذا المجال، وهناك قوى مستفيدة من هذا العمل، بل وتسعى حثيثاً من اجل تقنينه ومن اجل زيادة حجمه.

وتعتمد هذه العملية ايضاً على قدرة الحسابات والتقارير المحاسبية على التغطية على حالات من الفشل المالي، وتحويله الى نجاح مالي، بل وفي الوقت ذاته اعطاء انطباعات عامة عن المكانة التي حققتها الشركة ووصلت اليها... وهي مكانة مزيفه، خاصه عمليات الاعتماد المغطى والممنوح، وعمليات في اجماليات العام يتم استخدامها من اجل الوصول الى تحقيق اهداف متعددة¹.

ثانياً: التأثير الإيجابي على سمعة الشركة في السوق:

عادة ما تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية، بهدف تحسين القيم المالية المتعلقة بأداء المؤسسات التي إن لم تحرف ستعكس صورة سلبية عن المؤسسة أمام منافسيها². مما سيضعف من مكانتها في السوق لذلك تسعى الشركة الى قلب موقفها إزاء السوق الى مصلحتها باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية. غير ذلك فالشركة ستكون في موقف لا تحسد عليه.

ثالثاً: تعظيم قيمة السهم:

إن تعرض الشركات إلى مشكلات الوكالة هو أحد دوافع سوق رأس المال المعتمدة على حقوق المساهمين، وأن الدوافع المعتمدة على حقوق المساهمين تشجع المدراء لتعظيم قيمة أسهمهم، وإن المعلومات المحاسبية تستعمل بشكل كبير من قبل المستثمرين والمحللين للمساعدة في تقييم الأسهم وخلق دافع للمدراء من اجل التلاعب بالأرباح ومحاولة التأثير في سعر وتقييم الأسهم في المدى القصير. فالهدف الرئيس للإدارة هو تعظيم ربحية السهم الواحد، وان نموذج تعظيم رفاهية حملة الأسهم يرتبط بنموذج رفاهية الإدارة، فقد يحاول المدراء زيادة مكافئاتهم من خلال تعظيم المبيعات أو الموجودات أو نسبة نمو الشركة أو المنفعة الإدارية. وكلما تزداد الملكية

¹ محسن الحضيري، المحاسبة الاجرامية، الطبعة الأولى، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2014، ص ص: 51 52.

² شعبان لظفي، زرقود وسام، ممارسات المحاسبة الإبداعية في الجزائر في ظل قوانين وأخلاقيات المهنة، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد الاقتصادي، العدد 35، 2015، ص: 407.

الفصل الأول: الادبيات النظرية والتطبيقية للمحاسبة الإبداعية والقوائم المالية

الإدارية، سيكون هناك توافق كبير لمصالح المدراء مع حملة الأسهم الخارجيين، وفي هذا الوقت أن المدراء الذين يستندون إلى تعظيم مصلحة الشركات سوف ينخرطون في إدارة الأرباح بهدف زيادة القيمة السوقية للأسهم¹.

رابعاً: التصنيف المهني:

تتنافس العديد من المنشآت المالية التي تعمل في ذات القطاع للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني التي تجريها بعض المؤسسات الدولية والمحلية، ويستند هذا التقييم إلى العديد من المعايير من ضمنها تقييم القيمة المالية، وهذا يعد دافعاً لاستخدام الإدارة أساليب المحاسبة الإبداعية لتعظيم قيمتها المالية².

خامساً: تغطية حالات اخفاق شديد في الشركة:

يمثل "الاخفاق" القيام بعمل معين وعدم تحقيق نتائجه، وهو في الواقع يختلف عن الاخلال، وهو عمل يعني قيام العاملين في الشركة بعمل معين للوصول إلى نتيجة معينة، لكنهم اخفقوا في الوصول إلى ذات النتيجة، بينما الاخلال هو اتجاه نيتهم إلى تحقيق اخلال في الشركة، حيث تحدث حالات من الاخفاق داخل الشركة، نتيجة اوضاع متعددة، مثل فشل الشركة في تحقيق مكسب مادي من ناتج عمليات البيع، مثل ايضاً فشل الشركة في تحصيل ديونها لدى الغير، ووفاء احدهم بمبالغ كبيرة، وهي عملية أساسية تكون دافعاً وسبباً لإجراء تعديلات في حسابات الشركة، وفي تقاريرها المحاسبية، خاصة أن عجز مجلس اداره الشركة امر غير مقبول، كما أن اجراء تعديل على مجلس الإدارة امر غير مستحب بمجلس الإدارة ذاته... وهو ما يؤدي إلى استخدام البيانات المحاسبية المزيفة والمعدلة، واطهار الأوضاع بشكل ورتدي، طمعاً في تحقيق هدفين أساسيين هما:

- استمرارية مجلس الإدارة.

-للحصول على مكافأة سخية.

وبذلك فإن جريمة التحايل ترتكب من اجل تحقيق هذين الهدفين معاً، وهو ما يمثل سبباً قوياً وراء اجراء التحايل المحاسبي، والذي يعمل على جعله اساس العمل في الشركة³.

سادساً: لغايات التهرب الضريبي:

قد تلجأ الشركات لممارسة تقنيات المحاسبة الإبداعية بغية التهرب نسبياً من دفع ضرائب عالية وذلك عن طريق التلاعب في الإيرادات وتخفيضها أو التلاعب في جانب المصاريف عن طريق المبالغة فيها وهذا من شأنه أي يقلص من الربح الخاضع للضريبة مما يعني ربح اقل ضريبة اقل.

سابعاً: التعتيم عن حالة ضعف وعجز مجلس الإدارة:

حيث يتم اختيار أعضاء مجلس الإدارة بمن يجيدون فنون الانصياع والموافقة على ما يعرض عليهم، وهو في الواقع العملي ليس لديهم معرفة محاسبية جيدة، خاصة بالحليل وعمليات التلاعب المحاسبي... ويقوموا باعتماد ما يعرض عليهم من ارقام. وهي عملية ترتبط بعمليات اختيار وتعيين أعضاء مجلس الادارة في كثير الشركات، خاصة أن عدد ليس بسيطاً منهم يعتمد على ما سبق له تحقيقه في شركات مماثلة... بينما يتم تعيين آخرين ليس لديهم أي سجل للوصول إلى أهداف معينة.

¹ عباس حميد يحيى التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي، إدارة الأرباح عوامل نشوئها وأساليبها وسبل الحد منها، الطبعة الأولى، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2015، ص: 41.

² أمينة فداوي، مرجع سبق ذكره، ص: 144.

³ محسن الخضير، مرجع سبق ذكره، ص: 53.

وبالتالي تستخدم الحسابات والتقارير المحاسبية من أجل إظهار حسن الاختيار، وحسن اداء هذا الفريق، وحسن انجازه... حيث يتم اظهار الأحداث الجيدة، وعرضها في الحسابات والقوائم المالية، والتقارير المعدة عن الشركة¹.

ثامنا: الحصول على تمويل او المحافظة عليه:

غالبا ما تسعى إدارات الشركات للحصول على التمويل اللازم بأشكاله المختلفة عندما تعاني من مشاكل في السيولة اللازمة لاستمرار عملياتها التشغيلية أو الاستثمارية، وأحيانا لسداد التزاماتها ، ولكي تحصل على تمويل من المؤسسات المالية، فإنها سوف تخضع لشروط يجب توافرها قبل الموافقة على هذا التمويل، ومن ضمن تلك الشروط أن تكون نتيجة النشاط و الوضع المالي للشركة خلال الفترة من استلام التمويل إلى غاية سداده يسمح بسداد أصل التمويل و الفوائد المترتبة عنه، وهذا الشرط لا يمكن تقديره ولا توقعه من طرف المؤسسة المالية إلا من خلال قراءتها و تحليلها للوضع المالي السابق لهذه الشركات طالبة التمويل ، و بهذا يمكن أن تلجأ منشآت الأعمال إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين قيمتها ، الأمر الذي سيؤثر في اتخاذ القرار الائتماني لدى المؤسسة المالية ، كما أن نقل انطباع جيد حول مديونية الشركة يمكن أن يقود لإنزال تكاليف الاقتراض لدى الشركة².

تاسعا: التكاليف السياسية:

هي التكاليف المرتبطة بسلطة الحكومة على مصادرة الثروة من الشركات، وإعادة توزيعها على الأطراف الأخرى في المجتمع. إن الكشوفات المالية هي مصدر المعلومات المستخدمة من الحكومة في تحديد الشركات النقل الثروة، كما وتستخدم الكشوفات المالية من اتحادات العمال في دعم مطالبهم في زيادة الأجور. وأنها تستخدم من قبل مجاميع المستهلكين في تقييم معقولة الأسعار المحددة من الشركات للسلع أو الخدمات التي تقدمها، ومن الجهات الأخرى التي تهتم بالاطلاع على الكشوفات المالية للشركات هم السياسيون، إذ أنهم يمكن أن يتدخلوا في شؤون الشركات بإجراءات أو حلول تشريعية مثل تجميد الأسعار، إن مثل هذا الإجراء يمكن أن يزيد من فرصهم في إعادة الانتخاب، لذلك توفر العملية السياسية الحوافز للإدارة لاختيار التطبيقات المحاسبية التي تقلل من الأرباح الكبيرة المقرر عنها، وبذلك تقلل من الانتقادات الموجهة للشركة.

تنشأ التكاليف السياسية **Political cost** بسبب التدخل الخارجي من الجهات الحكومية في شؤون الشركة، كما هو الحال في البنوك وشركات التأمين وشركات البترول وشركات المنافع العامة، وفي مثل هذه الشركات تميل الإدارة إلى استخدام سياسات محاسبية تساعد في تجنب التدخل الخارجي أو تجعله لصالح الشركة، ولوحظ بصفة عامة أن الإدارة تتخوف من إظهار أرباح مرتفعة وذلك تجنباً لتكوين انطباع لدى الأجهزة الحكومية بوجود أرباح غير عادية **Abnormal** وبالتالي زيادة احتمالات التدخل.

ووفقاً لمفهوم التكاليف السياسية، أن الشركات الكبيرة هي أكثر احتمالاً الاستخدام الخيارات المحاسبية التي تقلل من الأرباح المبلغ عنها وإجراءات الإفصاح الأخرى للحد من التكاليف السياسية، فإن هذه الشركات قد تختار استخدام الأساليب المحاسبية التي تقلل من الدخل المبلغ عنه، أو تقوم بحملات عن أنشطتها الاجتماعية في وسائل الإعلام المختلفة، لتقليل احتمال استهدافها من الجهات الحكومية، وبالتالي حماية مصلحة كل من الإدارة والمساهمين³.

¹ نفس المرجع، ص: 55.

² أمينة فداوي، مرجع سبق ذكره، ص: 144 145.

³ عباس حميد يحيى التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي، مرجع سبق ذكره، ص: 49.

المطلب الثاني: ماهية القوائم المالية

تعد التقارير المالية التي تعدها الشركات بمثابة همزة وصل بين الشركة ومختلف الاعوان الاقتصاديين الذين من شأنهم ان يستفيدوا من هذه القوائم وفي هذا المبحث سنعرض اهم تفاصيل القوائم المالية من تعريف وخصائص ومستخدمي القوائم المالية.

الفرع الأول: تعريف القوائم المالية وخصائصها

تتمتع القوائم المالية بجملة من الخصائص التي تجعلها منها ذات جودة وفي هذا المطلب سنتطرق الى تعريف القوائم والى جملة من الخصائص النوعية للقوائم المالية.

أولاً: تعريف القوائم المالية

هي تلك الكشوف المالية التي يجب أن تعرض بصفة وفيه الوضعية المالية للكيان ونجاعته وكل تغيير يطرأ على حالته المالية، وتضبط الكشوفات المالية تحت مسؤولية المسيرين وتعد في أجل أقصاه أربعة (4) أشهر من تاريخ إقفال السنة المالية المحاسبية¹. هي تلك القوائم التي يقصد منها أن تلي احتياجات المستخدمين الذين ليس بإمكانهم مطالبة المنشأة بإعداد تقارير تكون مصممة لتوفير احتياجاتهم المحددة من المعلومات².

ثانياً: الخصائص النوعية للقوائم المالية

تعتبر القوائم المالية مصدر أساسي للمعلومات، لذلك الخصائص النوعية تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين، وبالتالي فإن تطبيق الخصائص النوعية الأساسية ومعايير المحاسبة المناسبة يترتب عليه عادة قوائم تظهر بصورة صادقة وعادلة، وإن أي خلل بالخصائص قد ينقص من قيمتها وجودتها، وتتمثل الخصائص فيما يلي³:

الملاءمة: إن ملائمة المعلومات المحاسبية تعتبر من أهم الخصائص التي يجب توفرها في هذه المعلومات وتعني مدى مطابقة المعلومات المحاسبية مع مستخدميها، وملائمتها مع متخذي القرار من جهة وفي الوقت المناسب من جهة أخرى وتعتبر المعلومات ملائمة إذا كانت قادرة على إحداث فرق في هذا القرار⁴.

القابلية للفهم: يقصد بها خلو البيانات من الغموض بحيث يسهل فهمها من قبل مستخدميها، بمعنى البيانات والمعلومات المعبر عنها بالقوائم المالية يجب أن تكون بسيطة وواضحة وخالية من التعقيد⁵؛

القابلية للمقارنة والتماثل: المعلومات الظاهرة بالقوائم المالية تسمح للمستخدم القيام بمقارنتها لها مدلول في الوقت وبين المؤسسات وتكون متناسقة بما فيه الكفاية لتحقيق المقارنة⁶؛

¹ الجريدة الرسمية، القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي المواد 26_27، العدد 74، الجزائر، صادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007، ص: 05.

² مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي، المعيار المحاسبي الدولي رقم 1، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ص: 1.

³ مين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص: 50.

⁴ هوارى سويسبي، بدر الزمان خفاني، نموذج مقترح لتقييم مستوى جودة المعلومات المالية المقدمة من تطبيق النظام المحاسبي المالي، مداخلة، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قاصدي مبراح ورقلة، يومي 29 و30 نوفمبر 2011، ص: 297.

⁵ محمد مطر، موسى السويطي، التأهيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس والعرض والإفصاح، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، 2008، ص: 332.

⁶ محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010، ص: 53.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للمحاسبة الإبداعية والقوائم المالية

الموثوقة: حتى تكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون موثوقة، وحتى تكون كذلك يجب أن تكون خالية من الأخطاء الهامة ومحيدة، ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين كمعلومات تمثل بصدق العمليات والاحداث أو من المتوقع أن تمثل الاحداث المستقبلية بشكل معقول¹، ويتم تحضيرها حسب المبادئ التالية²:

- البحث عن الصورة الصادقة للقوائم المالية؛

- تغليب الحقيقة الاقتصادية عن الجانب القانوني؛

- الحياد؛ الحيطة والحذر؛ الشمولية؛

- يجب أن تتوفر فيها القابلية للتحقيق والحياد وعدم التمييز والصدق والأمانة في عرض المعلومات المحاسبية.

الفرع الثاني: عرض ومستخدمي القوائم المالية

أولاً: عرض القوائم المالية

تعد القوائم المالية جزء من التقرير المالي، ومن أهم مصادر المعلومات التي يعتمد عليها المستثمرين والأطراف المهمة بالمؤسسة، حيث تعد الكيانات الكشوف المالية سنوياً، وتتضمن الكشوف المالية الخاصة بالكيانات " قائمة المركز المالي (الميزانية)، قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج)، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات حقوق الملكية (الأموال الخاصة)، ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة."

قائمة المركز المالي: تفصح الميزانية عن المركز المالي للمؤسسة في تاريخ معين، وتتكون من الأصول والالتزامات (الخصوم)³، وتظهر أثر نتيجة العمليات من ربح أو خسارة خلال الفترة المحاسبية على عناصر الأصول والالتزامات وحقوق الملكية⁴ وتضم الأصول: أصول جارية "المخزونات والحسابات الجارية والزبائن وحسابات الخزينة"، وأصول غير جارية "التثبيتات العينية والتثبيتات المعنوية". أما الخصوم فهي منافع اقتصادية متوقعة التضحية بها مستقبلاً في شكل التزام قائم بالفعل على الوحدة بتحويل أصول أو تقديم لوحات أخرى وذلك نتيجة أحداث أو عمليات تمت في الماضي وتضم خصوم متداولة وخصوم غير متداولة وأموال خاصة⁵. قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج): يعد جدول حسابات النتائج وضعية ملخصة للأعباء والمنتوجات المحققة من طرف المؤسسة خلال السنة المالية⁶؛ ويتم تقديم الجدول حسب الطبيعة ويبين نتيجة أعمال دورة المؤسسة، ويبنى تعريف قائمة الدخل على أساس مفهوم الاستحقاق للأرباح⁷؛

¹ سعيدة رحيش، مدى توافق القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية مع معايير الإبلاغ المالي الدولية -دراسة ميدانية-، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، غير منشورة، جامعة احمد بوقرة، بومرداس 2014، ص: 21.

² سعد بوروي، الأسس والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي والمالي الجزائري، مداخلة، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية " تجارب تطبيقات وآفاق " معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالوادى، يومي 17 و18 جانفي 2010، ص: 10.

³ محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية (الدورة المحاسبية ومشاكل الاعتراف والقياس والإفصاح)، الطبعة الرابعة، دار وائل، عمان، 2007، ص: 169.

⁴ مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية (مدخل نظري وتطبيقي)، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الثالثة، 2011، ص: 37.

⁵ رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003، ص: 313.

⁶ مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص: 29.

⁷ عابي خليفة، فاتح سردوك، جدول سيولة الخزينة في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF)، مداخلة، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالوادى، يومي 05 و06 ماي، 2013، ص: 6.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للمحاسبة الإبداعية والقوائم المالية

قائمة جدول سيولة الخزينة: إن الغرض الأساسي من قائمة جدول سيولة الخزينة هو معلومات عن المدخلات والمدفوعات النقدية للوحدة الاقتصادية خلال الفترة¹، والغرض الثاني هو توفير معلومات وفقا للأساس النقدي عن الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية².

يعد جدول تدفقات الخزينة بطريقتين طريقة مباشرة والطريقة غير المباشرة الطريقة المباشرة تنطلق من التحصيلات والتسديدات المتعلقة بالاستغلال أو المتعلقة بالاستثمار والطريقة غير المباشرة تعتمد على جدول حسابات النتائج وعلى الميزانية وجدول تغيير الأموال الخاصة وجمع التغييرات عن الدورات السابقة ويفسر هذا التغيير الذي حدث في المؤسسة إيجابيا أو سلبيا³؛ قائمة تغيرات الأموال الخاصة: ويمكن تعريفها بأنها التقدير الذي يتم من خلال بيان تأثير صافي الدخل وتوزيعات الأرباح والمسحوبات عمى الوضع المالي للمنشأة خلال الفترة المحاسبية⁴.

الملاحق (ملحقات القوائم المالية): الإيضاحات تتضمن معلومات إضافية على تلك المعلومات المعروضة في قائمة المركز المالي وقائمة (قائمتي) الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية. توفر الإيضاحات وصفا سرديا أو تفصيلات البنود المعروضة في تلك القوائم ومعلومات حول البنود غير المؤهلة للإثبات في تلك القوائم⁵. إضافة إلى الإفصاحات عن الالتزامات والأصول تتعلق بحقيقة المركز المالي بحيث جاءت الملاحق لتفسر وتوضح المعلومات الضرورية التي تمكننا من فهم الميزانية وجدول حسابات النتائج⁶.

ثانيا: مستخدمو القوائم المالية

تتعدد الأطراف المهتمة بتحليل القوائم المالية والتي يتم تقسيمها إلى أطراف داخلية وأطراف خارجية، كما تتنوع أغراض استخدامها لتلك المعلومات والأطراف المستعملة والمستفيدة من معلومات القوائم.

1- الأطراف الخارجية⁷:

المستثمرون والمساهمين: يحتاج المستثمرون والمساهمين لمعلومات تعينهم على اتخاذ قرار الشراء أو الاحتفاظ بالاستثمار أو البيع، فهم بحاجة إلى معلومات تساعدهم على اتخاذ القرار؛ المقرضين: يحتاج المقرضين إلى معرفة قدرتهم على دفع قروضهم والفوائد المتعلقة بالاستحقاق؛ الموردون والدائنون الآخريين: يحتاج الموردون إلى معرفة ما إذا كانت المبالغ المستحقة ستدفع لهم عند الاستحقاق وبالتالي فأنهم يهتمون بالمعلومات المرتبطة بالمركز الائتماني بالوحدة للمؤسسة؛ الجمهور: تؤثر المؤسسة الاقتصادية على قرار الجمهور، لذلك فهم بحاجة إلى معلومات حول التطور الحاصل في المؤسسة وأنشطتها؛

¹ Bruno Colmant et autres, **comptabilité financière normes IAS_ IFRS**, collections synthexpearson, France, 2008, P : 43.

² وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، دراسات متقدمة في المحاسبة المالية، الطبعة الثانية، الدار الجامعية الجديدة، مصر، 2004، ص: 527.

³ صلاح حواس، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، غير منشورة، الجزائر، 2008، ص: 189.

⁴ زونية بن فرج، المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، غير منشورة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2014، ص: 81.

⁵ مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي، مرجع سبق ذكره، ص: 2.

⁶ Béatrice et Francis, **granduillot, analysefinanciere**, 5 édition, Paris, 2008, P P : 91 92.

⁷ صالح مراوغة، القوائم المالية حسب المعايير المحاسبية المالية الإسلامية، مداخلة، الملتقى الدولي الأول حول الاقتصاد الإسلامي " الواقع ... ورهانات المستقبل "، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بقرطاج، بدون تاريخ، ص: 5.

الدولة والهيئات العمومية: تهتم الدولة بتوزيع الموارد وبالتالي نشاطات المؤسسة كما انها بحاجة إلى معلومات لتنظيم نشاط هذه الأخيرة وتحديد السياسة الجبائية وكذلك استخدام المعلومات كأساس لإحصاءات الدخل القومي وإحصاءات أخرى؛
العملاء: يهتم العملاء بمعلومات المؤسسة المتعلقة باستمراريتها خاصة عندما يكون لهم ارتباط طويل الأجل معها أو أن نشاطهم متعلق باستمرارية المؤسسة.

الأطراف الداخلية: هي تلك الأطراف التابعة للمؤسسة والتي تتمثل في¹:

- الإدارة: تحتاج الإدارة بمختلف مستوياتها إلى القوائم والتقارير المالية حيث تتحقق هذه القوائم للإدارة ما يلي:
 - مدى تحقيق المؤسسة للأهداف المرجوة؛
 - التعرف على الوضع المالي والقدرة الكبيسة للمؤسسة.
- الموظفين والعمال: تهتم هذه الفئة بالقوائم والتقارير المالية للاطمئنان على استقرارها الوظيفي والمرتبب باستمرارية المشروع.

المطلب الثالث: أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على القوائم المالية.

تتعدد الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية بتعدد اختلاف الثغرات المتواجدة في القوانين والمعايير التي تضبط المحاسبة ومن تلقى بضلالتها على مختلف القوائم المالية من قائمة الدخل الى المركز المالي والتدفقات النقدية وقائمة التغيرات في حقوق الملكية ونذكر من بين هذه الأساليب:

الفرع الاول: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل:

تعرف قائمة الدخل بأنها ملخص لإيرادات ومصروفات المنشأة الاقتصادية خلال فترة مالية واحدة، وتسمى أيضاً قائمة الربح، لأنها تبين ربح الفترة من خلال مقابلة إيرادات الفترة بمصروفاتها، وتعتبر قائمة الدخل الأكثر عرضة لممارسات المحاسبة الإبداعية ويتم على مستواها العديد من الممارسات ونذكر منها:

- 1- الاعتراف المبكر بالإيراد أو تسجيل إيرادات وهمية بمعنى تسجيل الإيراد بشكل سريع ومبكر فيما عملية البيع لا تزال موضع شك قبل الشحن أو التسجيل أو التزام الزبون في الدفع، حسب الأصول المتبعة فإن تسجيل الدخل يتم بعد اكتمال عملية تبادل المنفعة ولكن يتم الاعتراف محاسبيا ودفتريا بالدخل المترتب على عملية البيع قبل أن تكتمل العملية ذاتها على أرض الواقع وقبل اكتمال عملية تبادل المنفعة. عادة ما تكون تلك المبيعات المسجلة متعلقة بأموال تم استلامها ولكن لا يمكن اعتبارها كإيراد ناتج عن النشاط التشغيلي لمنشأة الأعمال مثل إيرادات الاستثمارات².
- 2- تقل الإيرادات الجارية الى فترة مالية لاحقة: تهدف هذه الطريقة الى تخفيض الأرباح الجارية (الحالية ونقلها إلى فترة مالية لاحقة تكون الحاجة لها أكثر إلحاحية، وعادة ما تستخدم هذه الطريقة عندما تكون أوضاع الشركة في السنة الجارية ممتازة، فتقوم بتحويل هذه الأرباح إلى فترات مستقبلية تعتقد إدارة الشركة أنه يمكن أن تكون عصبية، ولكن من المعروف

¹ صالح مراقة، مرجع سبق ذكره، ص: 7.

² حدادي سارة، دور محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على جودة المعلومات المحاسبية - دراسة حالة مجموعة من شركات محافظة الحسابات والشركات الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه ل م د في العلوم التجارية، غير منشورة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2019، ص: 42.

محاسبيا أن الإيرادات يجب أن تسجل خلال الفترة المالية التي تحققت واكتسبت فيها إذا تمت الخدمات المقدمة مقابل هذه الإيرادات في الفترة المالية نفسها¹.

3- نقل المصاريف الجارية الى فترات محاسبية لاحقة: إن هذا النوع من التلاعب ذو علاقة بحسابات الموجودات، حيث من المعروف أن المصاريف المترتبة عن تنفيذ الأعمال تنقسم إلى قسمين، الأول يؤدي إلى تحقيق منافع قصيرة الأجل مثل الإيجارات والرواتب والإعلانات وهذا النوع من المصروفات يتم خصمه مباشرة من الإيرادات، أما النوع الثاني والذي يؤدي إلى منافع طويلة الأجل مثل المباني والآلات فيتم التعامل معها كأصول ويتم خصم اهتلاكها على مدى طويل الأجل².

4- زيادة الدخل من خلال عائد لمرة واحدة والأرباح الرأسمالية غير المتكررة تهدف إلى المبالغة في إيرادات المؤسسات وذكر مبالغ مالية غير موجودة، تشمل زيادة الأرباح من خلال³:

- بيع أصل مقيم بأقل من قيمته الحقيقية.

- تسجيل عائد الاستثمار جزءا من الإيرادات باعتباره دخلا تشغيليا.

5- التلاعب في مصاريف الاهتلاك: حيث تقوم بعض الشركات بالتلاعب في تكوين واستخدام المخصصات لغرض التحكم في مستوى الأرباح المتحققة في كل فترة محاسبية وذلك عن طريق المغالاة في تقدير قيمة المخصصات في الفترات المحاسبية التي تحقق ارباح وبالتالي تخفيض الأرباح عن الفترة الحالية. ويكون ذلك عن طريق التلاعب بتقديرات نسب الاهتلاك او العمر الانتاجي للأصل، او تغيير طريقة الاهتلاك⁴.

6- استخدام المعاملات الاصطناعية: مثل بيع الأصل بالسعر الحالي لإظهار إيرادات منه وشراؤه مرة أخرى بالتكلفة الحالية يمكن إدخالها لمعالجة الرصيد في قائمة الدخل⁵. أي اصطناع الإيراد او المصروف بما يتوافق ودوافع الشركة.

7- تحويل المصاريف المستقبلية الى الفترة الحالية لظروف خاصة: تستخدم هذه الأساليب في الأوقات التي تواجه فيها الشركات أوقات صعبة من تراجع الأعمال وغيرها من النكسات مما يدفع المديرين إلى عمل إجراءات في السجلات المحاسبية لمواجهة ذلك على أمل أن المستقبل سيكون أفضل، وبهدف التخفيف من الأعباء عن الوقت الراهن على حساب مستقبل جيد متوقع⁶. ومن بين هذه الأساليب:

- تضخيم النفقات الخاصة أو الاستثنائية بطريقة غير سليمة.
- التعجيل للمصروفات المقدرة إلى الفترة الحالية، فعندما تصل الشركة إلى الدخل المستهدف في الفترة الحالية فأنها تقوم بتحويل المصروفات المقدرة من سنة لاحقة إلى السنة الحالية بهدف تحسين ربحيتها في تلك السنة⁷.

¹ احمد محمد علوان الهلباوي، إبراهيم جابر السيد احمد، مرجع سبق ذكره، ص: 324

² أمينة فداوي، مرجع سبق ذكره، ص: 164.

³ حدادي سارة، مرجع سبق ذكره، ص: 42.

⁴ قاسم محمد عبد الله البعاج، المحاسبة الإبداعية وأثرها في الدخول الخاضعة للضريبة: دراسة تطبيقية لعينة من القوائم المالية للشركات العراقية، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 4، العدد 10، 2014، ص: 22.

⁵ Abou Bakr Essedik KIDAOUENE, Hadj Kouider GOURINE, **The Role of the Internal Audit Function in Reducing the Practices of Creative Accounting: Case Study in some Companies in the Provinces of Ain Defla and Chlef**, Revue des études humaines et sociales - A/ Sciences économiques et droit.N° 20, juin 2018. P: 87.

⁶ احمد محمد علوان الهلباوي، إبراهيم جابر السيد أحمد، مرجع سبق ذكره، ص: 325.

⁷ فادي عبد الرحيم محمود البطنجي، مدى إدراك محلي الائتمان لإجراءات المحاسبة الإبداعية (حالة المصارف العامة في فلسطين)، رسالة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة 2011، ص: 53.

8- رسملة المصاريف: يستخدم رسملة التكاليف المبدأ الأساسي المتمثل في وجود رصيد مدين في الحسابات يمكن أن يكون إما مصروف أو أصل. عن طريق إعادة تصنيف النفقات وهذا لا يزيد فقط الربح، ولكن أيضا يزيد الأصول¹.

وعليه فان الهدف من القيام بهذه الأساليب من منظور الباحثين هو التأثير على الدخل في آخر المطاف اما بالزيادة او النقصان ففي الحالة الأولى قد تلجئ الشركة الى زيادة دخلها بغية وضع المؤسسة في صورة مناسبة اتجاه الغير (المساهمين والمقرضين)، ومن الناحية الثانية قد تقوم بهذه الأساليب لتفادي دفع جزء كبير من الضرائب (مثل التهرب الضريبي).

الفرع الثاني: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة المركز المالي:

تشكل قائمة المركز المالي بيانا للموارد المتاحة لدى المؤسسة (الأصول)، ومصادر تمويل هذه الموارد (الالتزامات وحقوق الملكية) في نقطة زمنية معينة. وتعد قائمة المركز المالي المصدر الرئيسي للمعلومات لتقييم حركة السيولة للشركة، أي قدرتها على الوفاء بالتزاماتها، كذلك تساعد البيانات الواردة في قائمة المركز المالي وفي قائمة الدخل كذلك في تقييم كفاءة الإدارة في استخدام الموارد المتاحة. وكذلك فإن بنود قائمة المركز المالي متاحة للممارسات المحاسبية الاحتمالية وذلك من خلال:

1- الأصول المعنوية: حيث يصعب تقييم الأصول المعنوية للشركات، والمغالاة في قيمتها بشكل أساسي يؤدي إلى تحسين النتائج العامة للشركة، فضلا عنه انه يصعب التحقق من قيمة هذه الأصول، ويتم التعامل مع الأصول المعنوية من خلال عمليات اعاده التقييم التي تتم في الشركات، وبالاستناد إلى آراء بعض مكاتب المحاسبة التي ترى فيها وسيلة من وسائل التقرب لمجلس ادارة الشركة. وبالتالي فان هذه الطريقة مرهونة بظرفياتها، وهي الاستعداد التام للبيع، وعدم اجراء اي ما من شأنه ان يقلل هذه المعاملات، خاصة أنه في ظروف البيع يمكن اخفاء الكثير من عمليات التحايل².

وتعد اغلب العمليات المرتبطة بإعادة التقييم أحد الركائز او المداخل الرئيسية للتحايل المحاسبي، كونه يرتبط بالتقدير الشخصي بنسبة كبيرة، خاصة أن جانب كبير من هذا التحايل سوف يتم في إطار عمليات اعادة تقييم شاملة.

2- الأصول الثابتة: أن أحد أساليب المحاسبة الإبداعية في أرقام حسابات الأصول الثابتة هي عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد قيم الأصول الثابتة في بيان المركز المالي واتباع طريقة إعادة التقييم وإظهار الفائض ضمن بيان الدخل بدلا من إظهاره ضمن حقوق المساهمين، والأسلوب الأخر هو التلاعب في تصنيف بنود الموجودات بهدف التأثير على مصاريف الاستهلاك والقيم التي تدرج بها في بيان المركز المالي.

مثل تصنيف العقارات المملوكة للمنشأة بين الاستثمارات طويلة الأجل والموجودات الثابتة أو إعادة تصنيف الأراضي المملوكة إلى ارض تحت التطوير، كذلك عدم الإفصاح عن الموجودات المرهونة أو المقدمة كضمانات لقروض أو أصول مؤجرة³. مثلما طرحنا سابقا ان اغلب العمليات المرتبطة بعمليات إعادة التقييم تمثل فرصة للتحايل بما يخدم مصالح الشركة، وأيضا فان التلاعب في تصنيف الأصول لن يؤثر على الاهتلاك فحسب بل من شأنه ان يغير من نتائج تحليل القوائم المالية على سبيل المثال محلي الائتمان.

¹ Michael John Jones, **Creative Accounting, Fraud and International Accounting Scandals**, A John Wiley and Sons, Ltd., Publication, Chichester, England, 2011, p: 51.

² محسن الحضيبي، مرجع سبق ذكره، ص: 106.

³ سعود جايد مشكور العامري، المحاسبة الإبداعية في عناصر الميزانية وأثرها على تعظيم الأرباح وزيادة القيمة السوقية للسهم (دراسة في عينة من الشركات المساهمة المسجلة في سوق العراق للأوراق المالية)، 19:25 2020//02/24، <https://www.researchgate.net/publication/329372253>، ص: 9 8.

- 3- الأصول المتداولة: حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية، إضافة إلى إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض الأسعار¹.
- 4- النقدية: التلاعب في النقدية من خلال عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة والتلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية.
- وقد أشار المعيار المحاسبي الدولي (21) بأنه يجب أن تسجل المعاملة بالعملة الأجنبية عند الاعتراف الأولي بعملة التقرير بالمبلغ الناتج عن ضرب مبلغ المعاملة الأجنبية بسعر الصرف السائد بينها وبين عملة التقرير بتاريخ المعاملة².
- 5- التلاعب في حسابات المدينين: وذلك من عدم تخفيض حساب المدينين عن الديون المدومة وعدم الإفصاح عن الديون المشكوك في تحصيلها وكذلك الرغبة في تضخيم الأرباح عن طريق تخفيض للديون المشكوك في تحصيلها في الوقت الذي يجب ان يظهر حساب العملاء بالقيمة الصافية القابلة للتحقق³.
- 6- الموجودات الطارئة: حيث يتم إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها، مثل إثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل إصدار الحكم فيه⁴.
- 7- الالتزامات المتداولة: عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من قروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة، لتحسين نسب السيولة، تسديد قروض قصيرة الأجل عن طريق اقتراض قروض طويلة الأجل، أيضا لتحسين نسب السيولة، تأجيل إثبات الدفعات المقبوضة مقدما من قبل العملاء لتحسين الرفع المالي والعمل كذلك على إجراء تغييرات غير معتادة في الفرضيات التي يقوم عليها التحليل الإكتواري المتبع في تحديد مكافآت نهاية الخدمة للعاملين⁵.
- 8- الالتزامات طويلة الاجل: مثل الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية، بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل، لتحسين نسب السيولة⁶.
- 9- المخزون: توجد أكثر من طريقة لقياس تدفق المخزون ولكل منها تأثير مختلف ولهذا نجد أن كل إدارة تلجأ وتختار الطريقة التي تناسبها وتناسب أهدافها.
- وبالتالي نجد الإدارة تقوم بالتلاعب في إجراءات جرد وتقييم مخزون آخر المدة بغرض تضخيم قيمة الأصل وتخفيض تكلفة البضاعة المباعة ويشمل ذلك ما يلي⁷:
 - عدم تخفيض قيمة المفقود والتالف من البضاعة من قيمة مخزون آخر المدة.
 - إعادة تغليف البضاعة التالفة والراكدة وتقييمها على أساس أنها بضاعة سليمة.
 - إجراء تحويلات وهمية من المخازن الأصلية إلى مخازن خارجية لتغطية العجز في كمية المخزون.

¹ ناظم شعلان جبار، أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية (دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة العراقية)، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الكوفة، العراق، المجلد التاسع، العدد 32، 2015، ص: 245.

² نعيم توماس مرهون الزبادي، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية " دراسة تطبيقية "، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة القادسية، الكويت، المجلد 17، العدد 2، 2015، ص: 200.

³ محمد عبد الله البعاج، مرجع سبق ذكره، ص: 22.

⁴ احمد محمد علوان الهلبواي، إبراهيم جبران السيد احمد، مرجع سبق ذكره، ص: 326.

⁵ سعود جايد مشكور العامري، مرجع سبق ذكره، ص: 10.

⁶ احمد محمد علوان الهلبواي، إبراهيم جبران السيد احمد، مرجع سبق ذكره، ص: 326.

⁷ عبد الناصر حسني، ادريس مناني، بالقاسم مصطفىاوي، دور المسؤولية الأخلاقية والقانونية للمراجع الخارجي في الحد من المحاسبة الإبداعية -دراسة حالة ميدانية-، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، غير منشورة، جامعة الوادي، 2017، ص: 44.

- استلام بضاعة من الموردين في نهاية الفترة وجردها وتقييمها بالمخزن وذلك بالرغم من عدم تسجيلها بالدفاتر كمشتريات بالإضافة إلى عدم تسجيل مبلغ الدائنية المستحقة للموردين في جهة الخصوم.

وعليه فمن وجهة نظر الباحثين، فإن عملية التلاعب بنود قائمة المركز المالي من شأنه أي يقوي المركز المالي للشركة وكذلك يظهر صورة مفبركة عن قدرة الشركة على الوفاء بالتزاماتها، وأيضاً يعمل على تحسين سيولة المؤسسة، وكذلك يدعم الكفاءة المصطنعة للإدارة في إدارة مواردها واستخداماتها.

الفرع الثالث: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية

تتضمن قائمة التدفقات النقدية بيانا لحركة النقدية وما يعادلها دخولا وخروجا وتنقسم الى ثلاث أنشطة رئيسية هي الأنشطة التمويلية والاستثمارية والتشغيلية. وتخضع كغيرها من القوائم الى بعض التلاعبات من بينها:

1- يقوم المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلية، باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية والعكس، وهذه الإجراءات والممارسات لا تؤثر ولا تغير في القيم النهائية¹.

2- وتوفر كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بمحذف التهرب جزئيا 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 ازالة تأثير الضريبة عن هذه التدفقات النقدية التشغيلية².

3- معالجة التضخم في رقم الأرباح المحتجزة الناجم عن عدم القدرة على خلق النقد لتوزيع جزء منها ولفترات طويلة عن طريق توزيع منح على شكل أسهم بدلا من توزيع الأرباح نقدا وذلك لتخفيف وطأة تراكم الأرباح وإخفاء عدم القدرة على التوزيع النقدي وإقناع المساهمين بعدم وجود مشاكل كبيرة في إدارة النقدية³.

4- إطالة فترة سداد النفقات والتشدد في سياسات التحصيل وغيرها مما يؤدي إلى تقليص عناصر المطلوبات بصورة مصطنعة وتحويل رأس المال بصورة مؤقتة بغية إظهار التدفقات النقدية الحرة على نحو أفضل مما هي عليه في الواقع⁴.

من وجهة نظر الباحثين فإن قيام الشركة بالتلاعب في بنية وأرقام قائمة التدفقات النقدية يهدف أساسا لإظهار مدى تحكم مجلس الإدارة بحركة السيولة وإظهار قدرة المؤسسة على السداد والوفاء بمختلف الالتزامات.

الفرع الرابع: أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التغير في حقوق الملكية

تحتوي قائمة الملكية على حركة رؤوس الأموال الخاصة وحقوق المساهمين، وكذلك فإن عناصر هذه القائمة معرضة لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال:

1- قيام الادارة بتوزيعات نقدية لا يقابلها ارباح حقيقية مما يؤدي الى تخفيض حق الملكية اذ قد تكون هذه الزيادة ناتجة عن اعادة تقييم اصول وهذه هي ارباح دفترية غير حقيقية⁵.

¹ احمد محمد علوان الهلبواي، إبراهيم جبران السيد احمد، مرجع سبق ذكره، ص: 327.

² آسيا لعروسي، مرجع سبق ذكره، ص: 160 159.

³ نعيم توماس مرهون الزيايدي، مرجع سبق ذكره، ص: 202.

⁴ نفس المرجع والصفحة.

⁵ نوال جاسم لطيف، المحاسبة الإبداعية وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، كلية المستقبل الجامعة، المجلد

11، العدد 4، 2019، ص: 789.

- 2- توزيع أرباح من الاحتياطات وقد حددت قوانين الدول مجالات استخدام الاحتياطات فهو يستخدم لأغراض التوسيع وتطوير الأعمال وتحسين أوضاع العاملين فيها، المساهمة في حماية البيئة وبرامج الرعاية الاجتماعية، فتوزيع ارباح على الرغم من وجود خسائر متراكمة من سنوات سابقة سيؤدي إلى تخفيض حق الملكية¹.
 - 3- اجراء تغييرات وهمية في رأس المال المدفوع والمكتسب (الأرباح المحتجزة) اما بزيادته او تخفيضه، من خلال تعديل أو تسوية لبنود سنوات سابقة في قائمة الأرباح المحتجزة في بداية السنة المالية يؤثر على باقي القوائم المالية اذ انه يعتبر حلقة الوصل بين قائمة الدخل وقائمة المركز المالي².
 - 4- توزيع أرباح مع وجود خسائر متراكمة من سنوات سابقة مما يؤدي إلى تخفيض حقوق الملكية خلافا لما نصت عليه قوانين كثير من الدول، حيث أنه يجب استرجاع الخسائر من السنوات السابقة من أرباح السنة الحالية قبل القيام بأي توزيع³.
 - 5- عدم تخفيض حقوق الملكية بالانخفاض الحاصل في قيمة الموجودات وفقا لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي (36) الذي طالب بالاعتراف بالخسائر الناجمة عن الانخفاض في قيمة الموجودات بحيث لا يتم تسجيل الموجودات بما لا يزيد عن المبلغ القابل للاسترداد أي القيمة الحالية للتدفقات المستقبلية المقدرة للأصل⁴.
 - 6- التلاعب في بنود حقوق الملكية من خلال تخفيضها بقصد زيادة أرباح الفترة الحالية، وذلك عن طريق معالجة خسائر أسعار الصرف المرتبطة بالمعاملات التي تتم بالعملة الأجنبية في حقوق الملكية، في الوقت الذي يجب أن تعالج هذه الخسائر ضمن قائمة الدخل كما أشار إلى ذلك معيار المحاسبة الدولي رقم (1) باعتبارها مرتبطة بالعمليات التشغيلية. أو تقوم الشركة بمعالجة إيرادات سنوات سابقة بإضافتها إلى صافي الربح الجاري للعام الحالي بدلا من إظهارها ضمن الأرباح المحتجزة باعتبارها أرباح سنوات سابقة⁵.
- من وجهة نظر الباحثين فان التلاعب في قائمة الحقوق الملكية يهدف بالأساس الى اظهار تغييرات وهمية توجي بتطور راس المال والقدرة على توليد أرباح أكبر من عام الى اخر بهدف جلب مستثمرين جدد.

¹ نفس المرجع والصفحة.

² نفس المرجع والصفحة.

³ نعيم تومان مرهون الزيايدي، مرجع سبق ذكره، ص:203.

⁴ نفس المرجع والصفحة.

⁵ نفس المرجع والصفحة.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

سنتطرق في هذا المبحث الى جملة من الدراسات العربية والأجنبية السابقة التي تناولت الموضوع

المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية

❖ الدراسة الاولى:

باخجه عبد الله محمد طالب، مذكرة ماجستير بعنوان: تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية دراسة استطلاعية لآراء عينة من المحاسبين والمدققين في محافظة السليمانية، منشورة، جامعة السليمانية، إقليم كردستان، العراق، 2013.

حيث هدفت هذه الدراسة الى إظهار تأثير استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على 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. وقد انتهجت الباحثة في دراستها المنهج الوصفي في شقها النظري اما في الجانب التطبيقي فاعتمدت على المنهج التحليلي لتحليل نتائج الاستبيان المعد من طرف الباحثة، والذي عرض على مجموعة من مستخدمي المعلومات المحاسبية. وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من الاستنتاجات، أهمها:

- تعد المحاسبة الإبداعية تحدياً أخلاقياً للمحاسبين والمدققين.
- تعد المحاسبة الإبداعية سلوكاً غير أخلاقي، لما لها من مخالفات جسيمة ينتجها المحاسبون في مهنتهم، وذلك لتحقيق غايات وأهداف معينة تستفيد منها فئة معينة على حساب باقي الفئات.
- رأى أكبر عدد من أفراد عينة الدراسة بأن هناك أهمية لاستخدام معايير المحاسبة الدولية في تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تظهر في تطبيق معايير المحاسبة الدولية لإنتاج معلومات محاسبية ذات جودة عالية.

بنت الباحثة نتائج دراستها على عينة مهنية او عملية بحتة وركزت على المحاسبين والمدققين في دراستها، بينما كانت دراستنا مبني على عينة مكونة من مزيج بين المهنيين والأكاديميين لإضفاء الجانب العلمي لنتائج الدراسة.

❖ الدراسة الثانية:

ناظم شعلان جبار، مقال علمي بعنوان: اساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية (دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة العراقية)، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الكوفة، العراق، المجلد التاسع، العدد 32، 2015.

تهدف هذه الدراسة الميدانية بشكل خاص إلى معرفة دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات العامة العراقية من وجهة نظر كل من الأكاديميين والمهنيين، ومدى تعارضها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. وقد اعتمد الباحث في بحثه على المنهج الوصفي في شقه النظري والمنهج التحليلي الاستنتاجي في شقه العملي مستخدماً بذلك عملية استبانة وسبر للآراء على عينة مكونة من (60) تشمل ثلاث فئات ذات العلاقة بالموضوع وهي: مدققو الحسابات وموظفو الشركات والأكاديميين من ذوي الاختصاص. ووزعت الاستبانة على 20 مدقق خارجي و20 أخرى على موظفي الشركات و20 استبانة وزعت على الأكاديميين من ذوي الاختصاص وقد طلب من افراد العينة الإجابة على تلك الأسئلة وفق تدرج مقياس (ليكرت) الخماسي.

وقد توصلت الدراسة باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة لتحليل بيانات الاستبانة إلى، مجموعة من الاستنتاجات من أهمها:

- هنالك العديد من الوسائل والأساليب التي تستخدم في المحاسبة الإبداعية ومن أهمها:
 - اختيار السياسات المحاسبية التي تلائم تحقيق أهداف القائمين على الشركة وأصحابها أو استغلال الثغرات القانونية.
 - التلاعب في البيانات أو المعلومات أو استخدام بعض المدخلات في الحسابات التي ترتبط بالتقييم أو التنبؤ.
- أن للمحاسبة الإبداعية مظهران أولهما قانوني يصادق عليه مدقق الحسابات وينتج من الاستفادة من الثغرات في القوانين والخيارات المتاحة في المعايير المحاسبية المعتمدة، وثانيهما غير قانوني يصادق عليه مدقق الحسابات الخارجي تواطفاً ينتج من التلاعب والتحرير في الأرقام المحاسبية لإظهارها بما يفضل أن تكون عليه وليس ما يجب أن تكون عليه.
- تؤثر أساليب واجراءات المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن تلك الشركات. كان هدف الدراسة الرئيسي البحث عما إذا كانت الشركات العراقية تمارس أساليب المحاسبة الإبداعية وكذلك تقييم مدى الالتزام المدققين بإجراء اختبارات كفيلة بالكشف عن ممارسات والحد من آثارها، ولكن في المقابل كان الهدف الرئيسي لدراستنا هو معرفة مدى تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية وإلى أي مدى قد تخل بخصائصها.

❖ الدراسة الثالثة:

الهادي آدم محمد إبراهيم، مجيد عبد الحسين، قاسم محمد عبد الله البعاج، مقال علمي بعنوان: أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية (دراسة ميدانية على التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية)، مجلة كلية العلوم الإدارية، جامعة افرقيا العالمية، العدد 1، 2017.

تهدف الدراسة إلى إظهار تأثير استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية والتعرف على الأساليب التي أتاحت للإدارة التلاعب في البيانات المالية وكذلك الدوافع التي تسعى الإدارة إلى تحقيقها من جراء هذا التلاعب وتوضيح الاجراءات التي تؤدي إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية من أجل تقليل انعكاساتها على مستخدمي القوائم المالية وتستمد هذه الدراسة أهميتها العلمية بصفة عامة من النتائج والتوصيات المتوقعة منها والتي يمكن أن تسهم في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية .
قد اعتمد الباحثون على المنهج الاستنباطي من اجل تحديد مشكلة الدراسة وصياغة الفرضيات، والمنهج التاريخي لعرض الدراسات السابقة، وأيضا المنهج الاستقرائي لاختبار فرضيات الدراسة من خلال توزيع استبيان على عينة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات نذكر منها أن المحاسبة الإبداعية تعد تحدياً أخلاقياً للمحاسبين والمدققين كذلك تتشابه وجهات النظر فيها من خلال ممارسات الشركات العراقية لغالبية اساليب المحاسبة الإبداعية وتقوم الشركات العراقية بالتلاعب في السجلات والدفاتر المحاسبية وابقائها مفتوحة على الرغم من انتهاء السنة المالية. وقد اختتمت هذه الدراسة بمجموعة من التوصيات منها العمل على بث الوعي الكافي حول المحاسبة الإبداعية من خلال بيان اضرارها وبالتالي الحد منها ومن ممارساتها بالوسائل الصحيحة واصدار القوانين والتشريعات اللازمة التي تكشف اساليبها وممارساتها وتساعد على الحد منها.
تختلف هذه الدراسة مع دراستنا في عينة الدراسة المختارة حيث اعتمد الباحث على عينة من العمال والموظفين بمختلف القطاعات والشركات أي الاعتماد على الجانب المهني فقط، اما عن العينة المختارة من طرفنا فبالإضافة إلى الجانب المهني الجانب الأكاديمي من مختلف الأساتذة الجامعيين ذوي الاختصاص.

❖ الدراسة الرابعة:

مصطفى صالح داخل، مقال علمي بعنوان: أثر تقنيات المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية (دراسة تطبيقية في عينة من المصارف العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية)، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، جامعة بابل، المجلد 3، العدد 11، 2019.

يهدف البحث إلى معرفة الدور الذي تلعبه المحاسبة الإبداعية في تغيير مستوى الثقة في التقارير المالية المقدمة من قبل المصارف العراقية، ولتحقيق هذا البحث تم الاستعانة بالمنهج الاستقرائي لتغطية الجانب النظري للدراسة وبالمنهج التحليلي لغرض معرفة طبيعة السياسات المحاسبية المستخدمة من قبل المصارف لغرض التلاعب بالتقارير المالية بالإضافة الى الاستعانة بنموذج (Kythreotis 2014)، لقياس موثوقية البيانات المالية في عينة البحث والمتمثلة (بالمصرف التجاري العراقي، مصرف بغداد، مصرف الشرق الأوسط للاستثمار، مصرف الاستثمار العراقي، مصرف الاهلي العراقي) للفترة المالية الممتدة من (2013-2017). واهم ما توصل اليه البحث تمثل بوجود العديد من الاجراءات والسياسات المحاسبية المرنه والتي تتيح للمصارف العراقية استخدام المحاسبة الابداعية لتضليل وتقليل الثقة بالتقارير المالية المقدمة للمستخدمين الخارجيين. واهم ما اوصى به البحث يتمثل بزيادة الاجراءات الرقابية الفاعلة والتي يمكنها التقليل من حجم التلاعب بالسياسات المحاسبية من أجل تعزيز الثقة بالتقارير المالية.

تختلف هذه الدراسة مع دراستنا في نوع العينة حيث شملت عينة الدراسة على مجموعة من المصارف فقط، بينما العينة المختارة من طرفنا كانت عبارة على عينة مكونة من مهنيين وأكاديميين بغض النظر عن طبيعة أعمالهم سواء كانت لصالح شركات مالية كانت أو تجارية، وكذلك الاختلاف في طريقة المعالجة حيث اعتمد الباحث على نموذج (Kythreotis 2014) لقياس موثوقية البيانات المالية بينما اعتمدنا في دراستنا على استبيان موزع على عينة من المهنيين والأكاديميين.

❖ الدراسة الخامسة:

آسيا لعروسي، اطروحة دكتوراه بعنوان: تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر "دراسة استطلاعية"، منشورة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2019.

تهدف الدراسة الى الوقوف على أهم الثغرات والمداخل التي يتيحها النظام المحاسبي المالي والتي تسمح بممارسة المحاسبة الإبداعية، وكذلك التعرف على مدى ممارسة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لإجراءات المحاسبة الإبداعية عند إعداد البيانات المالية الصادرة عن تلك المؤسسات، بالإضافة الى التعرف على مدى تمسك المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بمتطلبات جودة المعلومات المحاسبية، زد على ذلك معرفة دوافع الإدارة من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها في جودة المعلومات المالية المقدمة، وأخيرا الوقوف على الدور الذي يقوم به مدققو حسابات ودور القيم الأخلاقية للمحاسبين في الحد من إجراءات المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على جودة المعلومات المالية.

وقد اعتمدت الباحثة على المنهج الوصفي التحليلي وذلك بهدف الإلمام بالجوانب الفكرية للموضوع في الجانب النظري، حيث يهتم هذا المنهج بدراسة الظاهرة كما هي على أرض الواقع، ووصفها وصفا دقيقا، وذلك بالاستعانة بما هو متوفر من مصادر عربية وأجنبية من الكتب والرسائل الجامعية والدوريات التي لها علاقة بموضوع الدراسة، ومحاوله تفسير وتحليل وربط المعلومات للوصول إلى استنتاجات يبنى عليها التصور المقترح بحيث يزيد من رصيد المعرفة حول الموضوع. واعتمدت أيضا على المنهج الاستقرائي: وذلك بجمع البيانات والمعلومات باستعمال الاستبيان، حيث ادرجت فيه أسئلة متنوعة تساعد على تحقيق أهداف البحث بحيث يمكن من

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للمحاسبة الإبداعية والقوائم المالية

خلاله اختبار مدى تطبيق المحاسبة الإبداعية في العينة محل الدراسة، وكذا يحتوي على الأسئلة التي يمكن من خلالها معرفة مدى تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية، وما مدى قدرة كل من مدقق الحسابات، النظام المحاسبي المالي والنظام الأخلاقي في الحد من تأثيرها السلبي على الجودة المعلومات.

وقد توصلت الدراسة الى جملة من النتائج نذكر منها:

- تعتبر المحاسبة الإبداعية شكلا من أشكال التلاعب في مهنة المحاسبة وذلك من خلال إتباع الحيل وأساليب التعليط والتلاعب بالأرقام من أجل إظهار وضعية معينة تخدم مصالح أطراف محددة أو إخفاء حقائق معينة، خدمة لمصالح الإدارة على حساب باقي المستخدمين للمعلومات المحاسبية، وبالتالي فهي تعكس جانبا سلبيا لمفهوم الإبداع عبر استغلال المهارات الفكرية الإبداعية، ودون خرق القوانين والمعايير المحاسبية، وبالتالي فهي لا تحقق العدالة والصدق الذي تسعى إليه المحاسبة؛
- يعطي النظام المحاسبي المالي عدة بدائل محاسبية وهامش للتقدير الشخصي في معالجة نفس الأحداث والعمليات المالية، مما يمنح للمسيرين مجالا واسعا لممارسة المحاسبة الإبداعية، ومن هذه الخيارات، نذكر طرق الإهلاك وطرق تقييم مخزون آخر المدة وكيفية معالجة العقود طويلة الأجل؛
- اتجهت أغلب إجابات الباحثين نحو الحيادية في الإجابة عن مدى ممارسة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية، وهذا نظرا لحساسية هذا الموضوع، بالإضافة إلى السرية وعدم الثقة التي تمتاز بها المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛
- اتجهت أغلب إجابات أفراد العينة نحو الموافقة على أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تعمل في صنع قراراتها على استخدام معلومات محاسبية ذات جودة، وهذا للوصول إلى نتائج أفضل في مختلف نشاطاتها؛
- أثبتت الدراسة الإحصائية بأن ممارسات المحاسبة الإبداعية والمتعلقة بتغيير الطرائق والتقديرات المحاسبية تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية بأبعادها المختلفة؛
- توجد علاقة عكسية بين ممارسات المحاسبة الإبداعية وجودة المعلومات المحاسبية؛
- يساهم كل من النظام المحاسبي المالي، الحوكمة، والالتزام بالنظام الاخلاقي، في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

ركزت ايضا الباحثة في دراستها على الجانب المهني في اختيار عينة الدراسة وذلك على الاعتماد على محاسبين بشركات جزائرية، وايضا الاعتماد على فئة ممتهي المحاسبة أي أصحاب المكاتب الذين يزاولون مهنة المحاسبة عبر التراب الوطني، أما في دراستنا فقد ركزنا على الجانب المهني من مختلف ممتهي مهنة المحاسبة والمراجعة في الوادي وكذلك الاعتماد على الجانب الأكاديمي باختيار عينة من أساتذة من مختلف جامعات الوطن.

المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغات الأجنبية:

❖ الدراسة الأولى:

Ndebugri, Haruna and Tweneboah Senzu, Emmanuel, **Analyzing the critical effects of creative accounting practices in the corporate sector of Ghana**, Munich Personal RePEc Archive, MPRA Paper No. 81113, posted 04 Sep 2017.

تهدف هذه الدراسة الى التعرف الى أساليب المحاسبة الإبداعية وممارستها ومدى اعتماد هذه الأساليب في هياكل الإبلاغ المالي، في قطاع الشركات في غانا. وقد اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي من اجل حل إشكالية الموضوع وذلك عن طريق استبيان تم توزيعه على أصحاب الاختصاص في غانا لجمع البيانات وتحليلها.

وقد كشفت هذه الدراسة:

- أن ممارسة المحاسبة الإبداعية هي محاولة للحصول على امتيازات للمديرين والشركات، كما أنه يبين أن مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً الحالية تخلق فجوة يمكن أن تسمح بممارسة المحاسبة الإبداعية وتشجعها.
- كما تبين أن إحدى أفضل الطرق لمنع ممارسة المحاسبة الإبداعية هي تنفيذ تدابير عقابية وقائية وقوية بما فيه الكفاية على أولئك الذين يشاركون في ممارسة المحاسبة الإبداعية.
- تكتشف هذه الورقة أن المتغيرات المحاسبية الإبداعية تعزز الربحية
- تكشف نتائج الدراسات عن وجود علاقة هامة بين تمهيد الدخل والربحية
- تبين أن أحد الأسباب الرئيسية للانحراف في عملية تمهيد الدخل هو تغطية نتائج السنوات السيئة
- كما تبين أن أساليب المحاسبة الإبداعية الأكثر استخداماً في قطاع الشركات في غانا هو خارج تمويل الميزانية العمومية.
- أصبح من الواضح أن الأكثر مشاركة في المحاسبة الإبداعية في قطاع الشركات في غانا هم المديرين كبار المسؤولين التنفيذيين.

وقد أوصى الباحث بـ:

- بوضع قواعد فعالة وتنظيم الممارسة المحاسبية في داخل المنظمة لمنع حدوث المحاسبة الإبداعية. وأوصى أيضاً بأن يخضع استخدام مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً لمعايير المعايير الأساسية لمعايير المعايير الخاصة والمعايير الدولية للمحاسبة.
- يجب أن يشمل اعتماد مجموعة معايير الإبلاغ المالي العالمية المعروفة باسم المعايير الدولية للإبلاغ المالي جميع مشغلي الحسابات والقائمين بواجبات محاسبية.
- زيادة التركيز على تطبيق مدونة إدارة الشركات وأخلاقياتها. ومن شأن التطبيق السليم للتغييرات في اللوائح المحاسبية، والمدونة الحكومية الموحدة الأخلاقية من جانب السلطات التنظيمية، أن تمنع الشركات من استخدام ممارسات الإبلاغ المضللة في مجال المحاسبة الإبداعية.
- ينبغي للوكالات التنظيمية أن تضع قواعد تقلل إلى أدنى حد من استخدام الحكم التقديري والتنبؤ في معالجة بعض القيود في البنود غير العادية للإبلاغ المالي.
- ينبغي أن يكون لمراجعي الحسابات دور في تحديد التقديرات غير النزيهة والإبلاغ عنها، وينبغي أن تُكَلَّف لهم مسؤولية الكشف عن جميع حالات ممارسات المحاسبة الإبداعية والإبلاغ عنها.

اعتمد الباحث في دراسته على عينة من العمال والموظفين في مختلف الشركات في دولة غانا ذوي العلاقة بمهنة المحاسبة والمراجعة، وفي المقابل اعتمدنا في دراستنا على الجانب المهني والأكاديمي لإضفاء توازن بين الجانب المهني والأكاديمي في عملية سبر الآراء.

❖ الدراسة الثانية:

Ahmed Yousif, Adam Ismael, **The Impact of Creative Accounting Techniques on the Reliability of Financial Reporting with Particular Reference to Saudi Auditors and Academics**, International Journal of Economics and Financial Issues, vol 7, issue 2, 2017.

تعرض هذه الدراسة تأثير تقنيات المحاسبة الإبداعية على موثوقية التقارير المالية من وجهة نظر مراجعي الحسابات والأكاديميين السعوديين.

المحاسبة الإبداعية تلعب دورا هاما في الإبلاغ المالي ولكن كان مرتبها سلبا مما يعني أن المزيد من المديرين المشاركين في ذلك قد يقلل من قيمة المعلومات المالية، وهذه الدراسة تهدف إلى تسليط الضوء على تأثير المحاسبة الإبداعية والتقنيات الأخلاقيات على موثوقية التقارير المالية من وجهة نظر مراجعي الحسابات والأكاديميين السعوديين. وقد جمعت البيانات من خلال استبيان جيد التنظيم تم تصميمه وتم توزيعه على عينة مختارة عشوائيا من مراجعي الحسابات ومدربي المحاسبة المعتمدين في بعض الجامعات. واستخدمت إحصاءات وصفية واستدلالية لتعميم النتائج.

وتوصل الباحث الى أن تقنيات المحاسبة الإبداعية التي تستخدمها الإدارة تؤثر سلبا على موثوقية الإبلاغ المالي. ويضطلع مراجع الحسابات القانوني بدور هام في تعزيز الممارسة المحاسبة الخلاقة بطريقة تؤثر تأثيرا إيجابيا على موثوقية الإبلاغ المالي.

❖ الدراسة الثالثة:

Bogdan MĂRZA, Alina MĂRCUȚĂ, Liviu MĂRCUȚĂ, **The impact of Creative Accounting on the preparing and presentation of financial statements**, Revista Economică, vol 69, issue 4, Romania, 2017.

وتهدف هذه الورقة البحثية إلى تحليل تقنيات المحاسبة الإبداعية والطرق التي يمكن أن تؤثر بها على المعلومات الواردة في البيانات المالية.

وقد انتهج الباحث الطريقة الوصفية التحليلية لأهم التقنيات المحاسبية الإبداعية، وقد خلص الباحثون الى جملة من النتائج

نذكر منها:

- يتم الحكم على المحاسبة الإبداعية من خلال صورتها السلبية لأنها تؤثر على متطلبات الصورة النهائية للبيانات المالية. يحدث هذا عندما يتم استخدام المرونة التي تسمح بها قواعد المحاسبة لتقديم تقارير لصالح عدد صغير من المستخدمين، على حساب معظمهم.
- ترتبط المحاسبة الإبداعية بالاحتيايل، ولكنها قانونية ويمكن أن تكون عاملا في لمس الصورة الحقيقية عند تطبيقها بحسن نية. واختيار وتنفيذ السياسات المحاسبية، والطريقة التي تطبق بها السياسات المحاسبية هي الخيارات التي يتخذها المحاسبون المهنيون وكثيراً ما تؤدي إلى الإضرار بالنتائج والمركز المالي المبلغ عنه.
- يمكننا القول إن المحاسبة الإبداعية هي العملية التي يتم بها تنظيم المعاملات بطريقة تمكن من الحصول على النتيجة المحاسبية المرجوة.

الفصل الأول: الادبيات النظرية والتطبيقية للمحاسبة الإبداعية والقوائم المالية

اقتصرت الباحثة في دراسته على وصف الظاهرة وتحليلها، واعتمدت على أسلوب المقابلات الشخصية مع بعض الأطراف ذات العلاقة بالموضوع بعرض اهم التقنيات ومناقشتها ومناقشة أثرها على عرض القوائم المالية، بينما اعتمدنا على الاستبيان كأداة لمعالجة موضوع الدراسة.

❖ الدراسة الرابعة:

Claire Bertucchi, **Les impacts de la comptabilité d'intention sur les états financiers**, Mémoire présenté en vue d'obtenir le diplôme MASTER CCA, EM Strasbourg Business school, 2018.

تهدف هذه الدراسة الى دراسة تقنيات المحاسبة الإبداعية وتحليل أسباب هذه الممارسات، وكذلك الوصول الى الأثر الملموس لاستخدام هذه التقنيات في الشركات الفرنسية.

ومن اجل الوصول الى هذه الأهداف فقد اعتمدت الباحثة على المنهج الوصفي التحليلي في الجزء عن طريق عرض لاهم التقنيات والممارسات المستخدمة وتحليل أسباب استخدامها، وفي الجزء الثاني فقد اتبع المنهج الاستنتاجي عن طريق دراسة حالة عدة شركات تمارس هذه التقنيات.

وفي الأخير فقد توصلت الباحثة الى بعض النتائج: إن تنفيذ الممارسات المحاسبية المتعمدة من المرجح أن يكون له أثر كبير على عرض البيانات المالية ومحتواها. وعلاوة على ذلك، فإن هذه النتائج هي أيضا مثال مثالي على موقف آكوف (1973)، الذي يشير، فيما يتعلق بأداء الكيان، إلى أن الربح هو اختراع محاسبي بمعنى من المعاني. من خلال تغيير نوع المحاسبة، يمكن أن يختفي الربح أو يظهر. وعلاوة على ذلك، فإن الربح ليست حقيقة واقعة، بل هي مشكلة السياسة المالية والمحاسبية.

من اجل الوصول الى هدف الدراسة قامت الباحثة بدراسة مجموعة من كشوفات المالية لبعض الشركات كأداة لمعالجة الدراسة، في حين كان الاستبيان هو الأداة المستخدمة من طرفنا لتحقيق الأهداف المرجوة من الدراسة.

❖ الدراسة الخامسة:

Nancy Al-Natsheha and Saleh Al-Okdeh, **The impact of creative accounting methods on earnings per share**, Management Science Letters, issue 10, Canada, 2020.

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية المسماة "إدارة الأرباح وتمهيد الدخل" على أرباح السهم الواحد في الشركات الصناعية الأردنية. نموذج ديبغو وآخرون (1995) الكشوف عن إدارة الأرباح، تم اعتماده في هذه الدراسة لقياس إدارة الأرباح، ونموذج فرانسيس وآخرون (2004) تكاليف الأسهم وسمات الأرباح، وقد تم اعتماده لقياس تمهيد الدخل.

من أجل تحقيق أهداف الدراسة، تم اعتماد المنهج الكمي التحليلي. تألفت الدراسة من 57 شركة صناعية مدرجة في بورصة عمان. أما بالنسبة لعينة الدراسة، فقد تم اختيار 36 شركة وفقاً لطريقة العينة المستهدفة في الفترة من 2008 إلى 2017. وأظهرت النتائج أن هناك تأثيراً مهماً إحصائياً لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على أرباح السهم الواحد في الشركات الصناعية المدرجة في البورصة، وكان هناك تأثير على ممارسة كل من إدارة الأرباح وتمهيد الدخل على أرباح السهم الواحد في الشركات الصناعية المدرجة في البورصة. كما أظهرت النتائج أن 27.8% من الشركات الصناعية مارست إدارة الأرباح، في حين أن 47.2% من الشركات الصناعية مارست عملية تمهيد الدخل.

كان الهدف من هذا البحث هو الوصول الى تأثير المحاسبة الإبداعية على ربحية السهم بينما كانت دراستنا تهدف الى الوصول الى مدى تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية ككل، وقد اعتمد الباحثان في هذه الدراسة في طريقة معالجتها على استخدام عدة نماذج لقياس عدة مؤشرات وهي: نموذج ديغو وآخرون (1995) الكشف عن إدارة الأرباح، تم اعتماده في هذه الدراسة لقياس إدارة الأرباح، ونموذج فرانسيس وآخرون (2004) تكاليف الأسهم وسمات الأرباح، وقد تم اعتماده لقياس تمهيد الدخل، بينما وقع اختيارنا على استبيان محكم التصميم من اجل الوصول الى مدى تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية بالاعتماد على وجهه نظر كل من المهنيين والأكاديميين.

المطلب الثالث: مميزات الدراسة الحالية

- تهدف دراستنا الى البحث في مدى تأثير تقنيات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية؛
- تقوم دراستنا على تصميم استبيان محكم يهدف الى قياس أثر كل أسلوب مستخدم في القوائم المالية الغاية منه تغيير الواقع المالي والاقتصادي للشركة؛
- محاولة تكوين نظرة عامة حول تأثير تقنيات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية حسب الرأي الأكاديمي والرأي المهني؛
- عرض لأهم أساليب المحاسبة الإبداعية وأهم الثغرات والمنافذ في المعايير المحاسبية الدولية واللوائح والقواعد القانونية المتمثلة في النظام المحاسبي الوطني المستغلة في ممارسة المحاسبة الإبداعية؛
- دراسة نوع العلاقة بين تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية من الناحية الكمية وتأثيرها على الخصائص النوعية؛
- التعرف على آراء افراد عينة الدراسة عن طريق دراسة وطنية شملت عينة عشوائية من ممتهني مهنة المحاسبة والمراجعة والأساتذة الجامعيين من مختلف أنحاء الوطن، بهدف بناء رأي عام حول موضوع الدراسة.

خلاصة الفصل:

بعد التطرق للجانب النظري للدراسة تبين أن المحاسبة الإبداعية من أحدث ممارسات التلاعب المحاسبي وقد ساهم في ظهورها عدة عوامل منها تواطؤ مراجعي الحسابات وضغط الأسواق المالية وكذلك بعض العامل المحاسبية كحرية اختيار البدائل والطرق، وتقوم على استغلال المرونة في القواعد القانونية والمحاسبية بهدف الوصول الى نتائج معدة مسبقا. وتظهر نتائج المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية لكونها المصدر الأول للمعلومات المحاسبية لذلك فان ممارسي المحاسبة الإبداعية يهدفون الى التأثير على هذه البيانات بما يتوافق ورغباتهم، وهذا ما قد يؤثر على جودة القوائم المالية من الناحية الكمية اذ تتضمن أرقام ومبالغ غير حقيقية ما من شأنه ان يؤثر على القوائم المالية من الناحية النوعية سلبا وهذا ما سنتأكد من صحته في الدراسة الميدانية.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

تمهيد:

بعد التعرف على المفاهيم النظرية لمتغيرات الدراسة وجب دعم البحث بدراسة ميدانية فمن خلال هذا الفصل سنحاول التعرف على مدى تأثير أساليب المحاسبة الابداعية على القوائم المالية، فالمحاسبة الابداعية لها أثر بالغ الاهمية على جودة و مصداقية القوائم المالية فهي تدخل الريبة والشك على المعلومات والبيانات المالية المعروضة على مستوى هذه القوائم ولمعرفه هذا الأثر فقد وجد التقرب المباشر من المهنيين أصحاب مهن محافظ الحسابات الخبراء المحاسبين محاسبين معتمدين ومن جهة اخرى التقرب المباشر الى الاكاديميين المتمثلين في الأساتذة المتخصصين في مجال المحاسبة والتدقيق، وذلك باستخدام استمارة الاستبيان الذي من الممكن أن تكون أفضل طريقة لقياس مدى أثر استخدام تقنيات المحاسبة الابداعية على القوائم المالية وذلك من خلال الاختبار فرضيات الدراسة وتحليل وتفسير النتائج الدراسة التطبيقية. وعليه فان هذا الفصل يحتوي على مبحثين يتضمن المبحث الأول الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية، والمبحث الثاني نتائج الدراسة الميدانية، تفسيرها ومناقشتها.

المبحث الأول: طريقة وأدوات الدراسة

ترتكز الدراسة التطبيقية بالأساس على منهجية الدراسة المتبعة في معالجة الجانب التطبيقي من الدراسة، ومن خلال وصف الدراسة وتفسير وتحليل معطياتها للوصول الى نتائج سليمة وتعميمها، وتمحور دراستنا على تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية بالاعتماد على أوجه نظر المهنيين والأكاديميين، ويتطرق هذا المبحث الى الطريقة وكذلك الأدوات المستعملة في جمع البيانات المتعلقة بموضوع الدراسة.

المطلب الأول: منهجية الدراسة

يحتوي هذا المطلب على الطريقة الإجرائية المتبعة لتقصي آراء أوجه النظر المختلفة حول الموضوع المتمثلة في عينة الدراسة وكذلك التعرف عليها، إضافة الى اهم مصادر جمع البيانات واهم أدوات جمعها.

الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة

لقد تم اختيار عينة الدراسة بمراعاة ان يكون الأشخاص من ذوي الاختصاص والذين تتوفر فيهم الخبرة العلمية والعملية وقد اشتملت الدراسة على عينة من مهني وأكاديمي مختلف ولايات الوطن وقد ضمت العينة على النحو التالي:

- عينة من محافظي الحسابات كونهم الأقرب لمثل هذي الممارسات وابعبارهم الخط الدفاعي الأول للتصدي لهذه الممارسات؛
- عينة من الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين؛
- عينة من أساتذة جامعيين لتدعيم الدراسة خاصة من الجانب العلمي.

الجدول رقم (1-2): احصائيات استمارات الاستبيان

النسبة	العدد	البيان
100%	80	عدد الاستمارات الموزعة
1.25%	01	عدد الاستمارات المفقودة
11.25%	09	عدد الاستمارات الملغاة
87.5%	70	عدد الاستمارات الصالحة للدراسة

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على الاستبيان

الفرع الثاني: بيانات الدراسة وأدوات جمعها

أولاً: بيانات الدراسة:

لقد تم الاعتماد على مجموعه من المصادر الأساسية أو الأولية وكذلك مجموعه من المصادر الثانوية لجمع بيانات الدراسة التي ترتبط بموضوع الدراسة على النحو التالي:

المصادر الأساسية (الأولية): وتتمثل في البيانات المتوقع الحصول عليها من خلال الدراسة التطبيقية حيث تم الاعتماد في ذلك على الاستبيان كوسيلة لجمعها وقد قسمت أسئلة الدراسة الى خمس محاور رئيسية حسب فرضيات الدراسة ومن ثم تم طرحها على عينة الدراسة

المصادر الثانوية: تتمثل في البيانات المستخدمة لمعالجة الجانب النظري للدراسة بغية الإحاطة وتبسيط الضوء على موضوع الدراسة المتمثل في أثر استخدام تقنيات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية بالاعتماد على الكتب والمذكرات والمقالات العلمية المحكمة الاجنبية والعربية منها ذات العلاقة بمتغيرات الدراسة.

ثانيا: أدوات جمع بيانات الدراسة:

للإجابة على إشكالية الدراسة واختبار فرضياتها فقد تم الاستعانة بالاستبيان كأداة لجمع بيانات الدراسة وتحليلها وتفسيرها، وقد تم تصميم الاستبيان بالاعتماد على الجانب النظري وأيضاً بالاستناد إلى الدراسات السابقة، وقد تم صياغة أسئلته بمراعاة إشكالية وفرضيات البحث، وكذلك مراعاة شروط اعداد تصميم استبيان وقد قسمنا الاستبيان إلى جزئين بحيث:

- الجزء الأول: يشمل على بيانات خاصة بأفراد العينة، والتي توفر بيانات حول خصائص عينة الدراسة.
- الجزء الثاني: ويتمثل في خمس محاور رئيسية تحتوي على (42) سؤالاً بهدف جمع بيانات خاصة بالدراسة موزعين على النحو الآتي:

- المحور الأول: يهدف هذا المحور إلى معرفة مدى تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل (حسابات النتائج)؛
- المحور الثاني: يهدف هذا المحور إلى معرفة مدى تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي (الميزانية)؛
- المحور الثالث: يهدف هذا المحور إلى معرفة مدى تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية؛
- المحور الرابع: يهدف هذا المحور إلى معرفة مدى تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة تغيرات حقوق الملكية؛
- المحور الخامس: يهدف هذا المحور إلى معرفة مدى تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على الخصائص النوعية للقوائم المالية.

وبعد الفراغ من الاستبيان في قلبه النهائي تم توزيع استمارة الاستبيان على عينة الدراسة من ذوي الاختصاص و اعتمدنا في ذلك على النسخ الورقية لكل من يسهل الوصول إليه أو إلكترونياً عن طريق ملف (Word) أو رابط الكتروني عن طريق البريد الإلكتروني (E-mail) أو (Drive) أو بواسطة شبكات التواصل الاجتماعي (Facebook) وكذلك الاستعانة بالمقابلة الشخصية كونها من أهم طرق جمع البيانات في الدراسة الميدانية وقد تم اعتماد مقياس ليكيرت الخماسي كمقياس لإجابات العينة والذي يتحمل خمس إجابات وهذا حتى يتسنى الإجابة على الأسئلة بوضوح وتسهيل الترميز للإجابات.

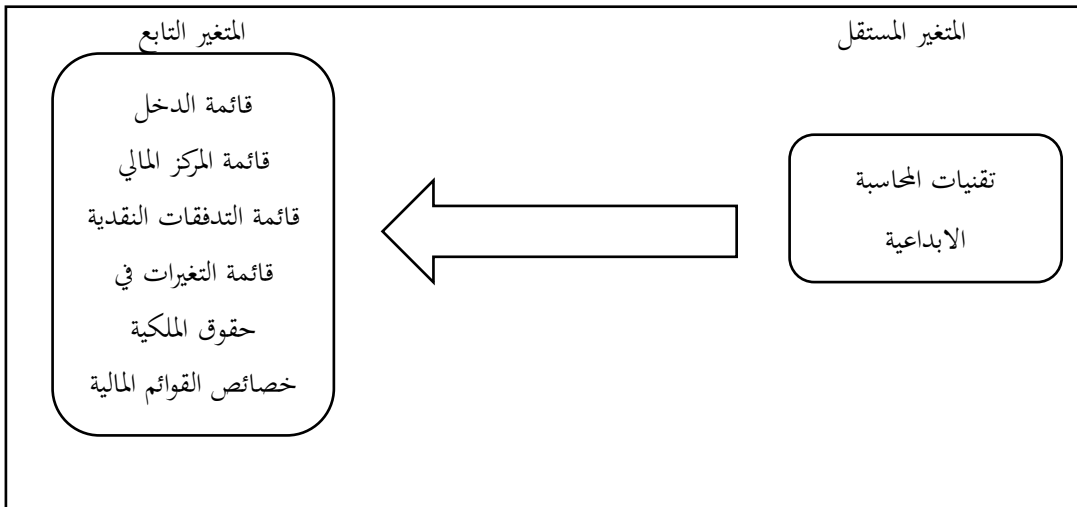
الفرع الثالث: متغيرات الدراسة

تتمثل متغيرات الدراسة فيما يلي:

المتغيرات المستقلة: تقنيات المحاسبة الإبداعية.

المتغيرات التابعة: تتمثل في القوائم المالية وجودتها.

الشكل رقم (1-2): متغيرات الدراسة الميدانية



المصدر: من اعداد الطلبة

المطلب الثاني: أدوات الدراسة الميدانية والإجراءات المتبعة

نحاول من خلال هذا المطلب توضيح الأدوات والإجراءات الإحصائية القياسية المستخدمة في معالجة البيانات

الفرع الأول: الأدوات الإحصائية والقياسية

أولاً: صدق وثبات أداة الدراسة

1- الاتساق الظاهري للاستبيان

قبل عملية نشر وتوزيع الاستبيان على عينة الدراسة تم عرض الاستبيان على لجنة من اساتذة جامعة الوادي ذوي الاختصاص قصد الأخذ بالآراء والتأكد من سلامة الاستبيان من مختلف الجوانب مثل:

- دقة صياغة الأسئلة وكذلك صحة عباراتها؛
- الشكل الجمالي أو الظاهري للتصميم والمنهجية؛
- اختيار المقياس المناسب للأسئلة لضمان ملاءمتها لعملية المعالجة الإحصائية وكذلك استخلاص نتائج سليمة.

2- صدق الاتساق الداخلي

الجدول رقم (2-2): صدق الاتساق الداخلي لمجاور الاستبيان

تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على الخصائص النوعية للقوائم المالية	تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة التغيرات في حقوق الملكية.	تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة تدفقات الخزينة	تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي. (الميزانية)	تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل (حساب النتائج)		
0.694** 0.000 70	0.366** 0.002 70	0.312** 0.009 70	0.451** 0.000 70	1 0.000 70	معامل الارتباط المعنوية حجم العينة	تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل (حساب النتائج)
0.725** 0.000 70	0.466** 0.000 70	0.495** 0.000 70	1 0.000 70	0.451** 0.000 70	معامل الارتباط المعنوية حجم العينة	تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي. (الميزانية)
0.653** 0.000 70	0.473** 0.000 70	1 0.000 70	0.495** 0.000 70	0.312** 0.009 70	معامل الارتباط المعنوية حجم العينة	تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة تدفقات الخزينة
0.553** 0.000 70	1 0.000 70	0.473** 0.000 70	0.466** 0.000 70	0.366** 0.002 70	معامل الارتباط المعنوية حجم العينة	تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة التغيرات في حقوق الملكية.
1 0.000 70	0.553** 0.000 70	0.653** 0.000 70	0.725** 0.000 70	0.694** 0.000 70	معامل الارتباط المعنوية حجم العينة	تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على الخصائص النوعية للقوائم المالية

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على برنامج (SPSS)

يظهر من خلال الجدول ان معامل الارتباط لجميع المحاور ذو دلالة إحصائية جدا قوية عند مستوى دلالة (0.05)، حيث أن القيمة الاحتمالية لكل محور كانت أقل من مستوى الدلالة المعتمد، ومنه تعتبر فقرات المحاور متسقة داخليا وصادقة لما وضعت لغرضه.

3- اختبار ثبات الاستبيان

بغية اختبار ثبات الاستبيان وكذلك صدق الإجابات فقد تم استعمال معامل ألفا كرونباخ كمعيار لثبات الاستبيان لتحقيق النتائج والأهداف المرجوة وقد نتج عن اختبار مستوى ثبات ومصداقية إجابات العينة المكونة من (70) فرد قيمة ألفا كرونباخ مقدرة بـ (0.89) وهذا يبين ان الارتباط بين الإجابات قوي جدا. أي انه عند إعادة توزيع الاستبيان في نفس الظروف على نفس العينة فإن 89% من الافراد سيحييون بنفس الإجابة.

الجدول رقم (2-3): اختبار ثبات الاستبيان

معامل ألفا كرونباخ (Alpha Cronbach's)	محاور الدراسة
0.89	جميع عبارات الاستبيان

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على برنامج (SPSS)

ثانيا: المقياس المستخدم

بهدف قياس إجابات عينة الدراسة على أسئلة الاستبيان المغلقة تم الاعتماد على مقياس ليكرات الخماسي أهم المقاييس الترتيبية التي تستخدم في التحليل الإحصائي، حيث يتم من خلاله قياس البيانات الوصفية بإعطائها قيمة رقمية حتى تكون مناسبة للتحليل الإحصائي.

الجدول رقم (2-4): مقياس ليكرات الخماسي

الرأي (التصنيف)	تأثير كبير جدا/ موافق بشدة	تأثير كبير/ موافق	تأثير متوسط/ محايد	تأثير قليل/ غير موافق	تأثير قليل جدا/ غير موافق بشدة
المقياس	5	4	3	2	1

المصدر: من اعداد الطلبة

الفرع الثاني: البرامج والأدوات المستخدمة في معالجة الاستبيان

بعد أن تم تحصيل العدد النهائي للاستبيانات المقبولة تم الاعتماد في عرض وتحليل البيانات على برنامج الجداول الالكترونية (Excel 2013) لمعالجة البيانات واستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (Spss 25) ولتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات ثم تجميعها فقد تم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية التي تتمثل فيما يلي:

- استخراج التكرارات والنسب المئوية لعبارات في الاستبيان؛
- حساب المتوسطات الحسابية لكل محاور من الاستبيان؛
- حساب المتوسط الحسابي المرجح لإجابات العينة المدروسة؛
- قياس الانحراف المعياري، التباين ومعامل الارتباط لبيرسون؛
- اختبار فرضيات الدراسة باستخدام اختبار (T) للعينة الواحدة one –samples –t test.
- اختبار فرضيات الدراسة باستخدام اختبار one-way ANOVA.

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية وتحليلها ومناقشتها

سنقوم من خلال هذا المبحث عرض النتائج المتوصل إليها من خلال الدراسة الميدانية وكذلك تحليل ومناقشة النتائج المتوصل إليها.

المطلب الأول: عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية

من خلال هذا نحاول عرض النتائج المتوصل إليها من خلال باستخدام مختلف الأساليب والتقنيات الإحصائية والبرامج المستعملة في التحليل الإحصائي.

الفرع الأول: عرض وتحليل النتائج المتعلقة بالمعلومات الشخصية

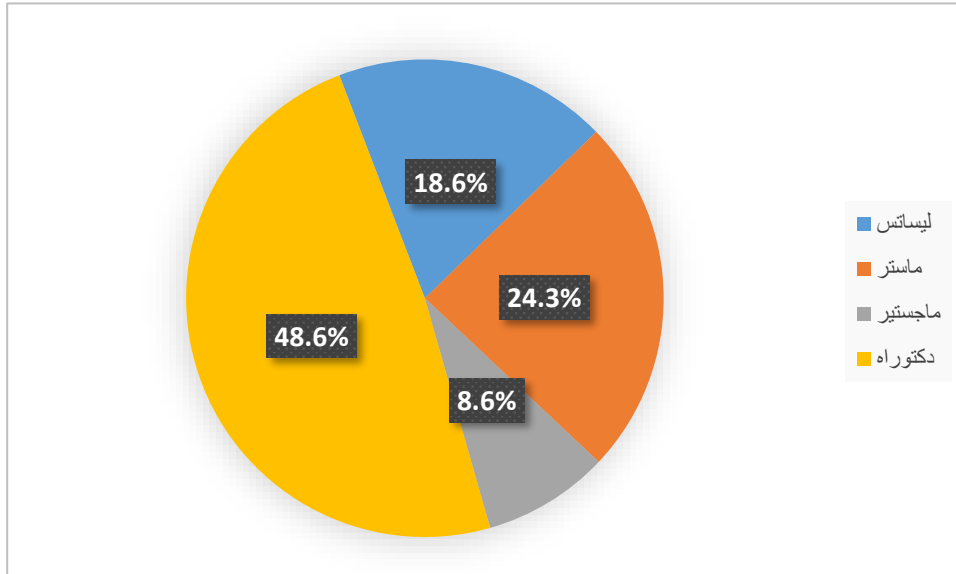
وقد تم دراسة النتائج المتعلقة بالمعلومات الشخصية للعينة باستخدام ثلاث متغيرات (المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة) أولاً توزيع العينة حسب متغير المؤهل العلمي:

الجدول رقم(2-5): توزيع افراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي

النسبة	التكرار	المؤهل العلمي
18.6%	13	ليسانس
24.3%	17	ماستر
8.6%	06	ماجستير
47.2%	33	دكتوراه
1.4%	01	شهادة مهنية
100.0%	70	المجموع

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على برنامج (SPSS)

الشكل رقم (2-2): توزيع افراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي



المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على برنامج (EXCEL).

من خلال الجدول والشكل السابق يتبين ان اعلى نسبة من بين افراد العينة هم الافراد الذين بحوزتهم شهادة دكتوراه بنسبة 47.2% وهذا راجع الى اعتمادنا في العينة على الأساتذة الجامعيين كون اغلبهم حاصلون على هذه الشهادة فيما كانت بقية المؤهلات ليسانس، ماستر، ماجستير، شهادة مهنية بنسب متفاوتة كانت على التوالي 18.6%، 24.3%، 8.6%، فيما سجلنا اقل نسبة للشهادات المهنية بنسبة 1.4%.

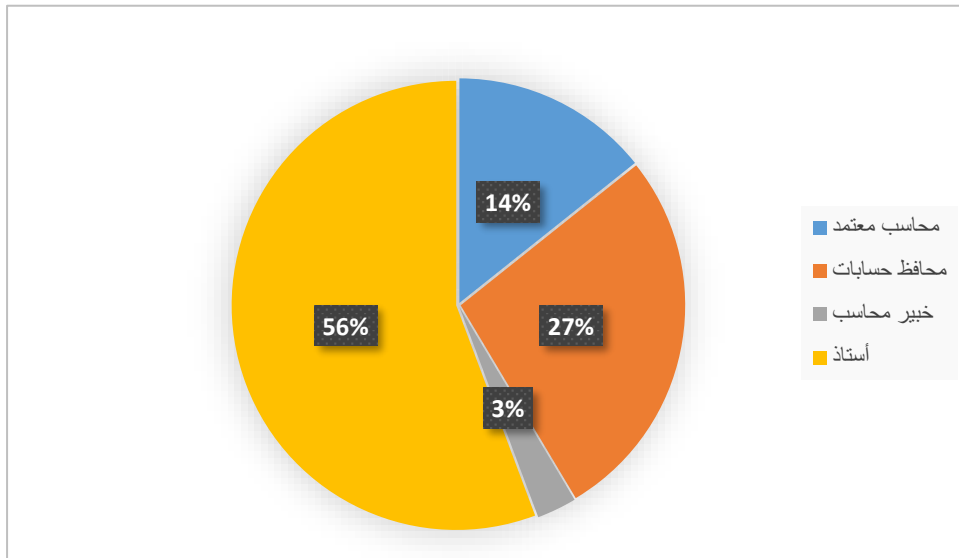
ثانيا: توزيع العينة حسب متغير الوظيفة:

الجدول رقم (2-6): توزيع افراد العينة حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرارات	النسبة
محاسب معتمد	10	14%
محافظ حسابات	19	27%
خبير محاسب	02	3%
مجموع المهنيين	31	44%
أستاذ (أكاديمي)	39	56%
المجموع	70	100%

المصدر: من عداد الطلبة بالاعتماد على برنامج (SPSS)

الشكل رقم (2-3): توزيع افراد العينة حسب متغير الوظيفة



المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على برنامج (EXCEL)

يتبين من الجدول والشكل السابقين الى ان توزيع العينة حسب الوظيفة كان نوعا ما متوازن فيما بين الافراد الأكاديميين والمهنيين بنسب متقوية على التوالي 56% و 44% مما يضيفي على الدراسة توازن من ناحية المؤهلات العلمية والعملية، وتفصيل أكثر يظهر الجدول ان فئة الأساتذة كانت الأعلى نسبة ما ذكر سالفا، وكانت المهن بنسب متفاوتة حيث كانت محافظ الحسابات الأعلى نسبة من بين المهنيين بنسبة 27%، ويليه المحاسب المعتمد بنسبة 14%، وكان للخبير المحاسب اقل النسب ب 3%.

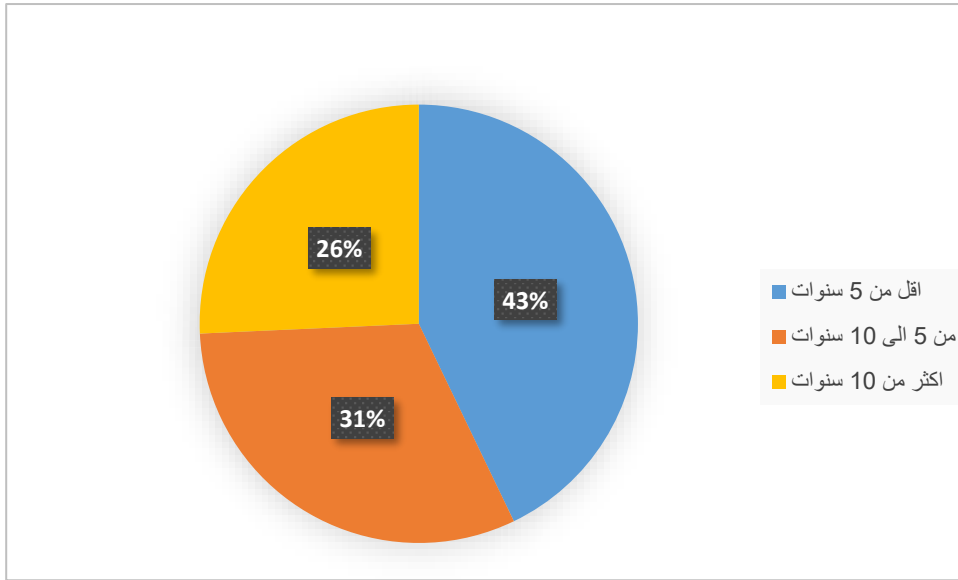
ثالثا: توزيع العينة حسب متغير الخبرة:

الجدول رقم(2-7): توزيع افراد العينة حسب متغير الخبرة

النسبة	التكرارات	الخبرة
43%	30	اقل من 5 سنوات
31%	22	من 5 الى 10 سنوات
26%	18	أكثر من 10 سنوات
100%	70	المجموع

المصدر: من أعداد الطلبة بالاعتماد على برنامج (SPSS)

الشكل رقم(2-4): توزيع افراد العينة حسب متغير الخبرة



المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على برنامج (EXCEL)

تظهر الدراسة ان اغلب افراد يتمتعون بخبرة أقل من 5 سنوات بنسبة 43% فيما سجلت بقية الشرائح 31% بالنسبة للأفراد الذين لا تقل خبرتهم عن 5 سنوات ولا تزيد على 10 سنوات، وكانت النسبة الأقل من نصيب الافراد الذين يجوزون على خبرة لأكثر من 10 سنوات، ويظهر من خلال هذا التحليل ان هناك تقارب بين نسب توزيع العينة حسب الخبرة أي ان هناك تنوع في سنوات الخبرة، ولعل هذا التنوع في عينة الدراسة من شأنه أن يقدم آراء ووجهات نظر مختلفة مما يعكس إيجابيا على الدراسة وصدق الإجابة على الاستبيان.

الفرع الثاني: عرض وتحليل نتائج الإجابة على عبارات محاور الاستبيان:

لقياس درجة التأثير لأساليب المحاسبة الإبداعية على مختلف القوائم المالية تم استخراج المتوسطات الحسابية لإجابات المستجوبين على أسئلة محاور الدراسة الأربع الأولى، مع مقارنة كل فقرة حسب مقياس ليكرت الخماسي كما يلي:

- الرأي تأثير قليل جدا تتراوح قيمة متوسطة المرجح من 1 إلى 1.8.
- الرأي تأثير قليل تتراوح قيمة متوسطة المرجح من 1.8 إلى 2.6.
- الرأي تأثير متوسط تتراوح قيمة متوسطة المرجح من 2.6 إلى 3.4.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

• الرأي تأثير كبير تتراوح قيمة متوسطة المرجح من 3.4 إلى 4.2.

• الرأي تأثير كبير جدا تتراوح قيمة متوسطة المرجح من 4.2 إلى 5

والجدول الموالي يبين ملخص التوزيع التكراري والمتوسط الحسابي والمجموع والانحراف المعياري والاتجاه العام لكل فقرة من فقرات

الاستبيان في المحاور الأربع الأولى:

أولاً: عرض وتحليل نتائج الإجابة على فقرات المحور الأول:

الجدول رقم (2-8): تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل (حساب النتائج).

النتيجة	الرتبة	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	تأثير كبير					الرقم	الفقرة
				تأثير كبير جدا	تأثير كبير	تأثير متوسط	تأثير قليل	تأثير جدا		
				النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة		
تأثير كبير	3	0.894	3.94	18	35	12	5	0	1	تسجيل الإيراد رغم ان عملية الإيراد غير مؤكدة.
				25.7	50	17.1	71	0		
تأثير كبير جدا	1	0.938	4.30	39	18	8	5	0	2	تسجيل إيراد وهمي.
				55.7	25.7	11.4	7.1	0		
تأثير كبير	7	0.842	3.76	17	20	32	1	0	3	بيع أصل مقيم بأقل من قيمته الحقيقية.
				24.3	28.6	45.7	1.4	0		
تأثير كبير	8	0.912	3.67	13	28	23	5	1	4	نقل المصاريف الى فترات محاسبية لاحقة.
				18.6	40	32.9	7.1	1.4		
تأثير كبير	9	1.015	3.43	10	24	25	8	3	5	الإخفاق في تخفيض غير ملائم للالتزامات.
				14.3	34.3	35.7	11.4	4.3		
تأثير كبير	5	0.963	3.83	18	30	15	6	1	6	نقل الإيرادات الجارية الى فترات مالية لاحقة.
				25.7	42.9	21.4	8.6	1.4		
تأثير كبير	6	0.976	3.79	18	27	18	6	1	7	نقل المصروفات المترتبة على المؤسسة مستقبلا الى الفترات المالية الحالية
				25.7	38.6	25.7	8.6	14		
تأثير كبير جدا	2	0.736	4.26	29	31	9	1	0	8	التلاعب في تكوين واستخدام محصنات الاهتلاكات
				41.4	44.3	12.9	1.4	0		
تأثير كبير	4	0.997	3.86	20	28	16	4	2	9	رسملة مصاريف إيراده لا تتوفر فيها شروط الرسملة.
				28.6	40	22.9	5.7	2.9		
تأثير كبير		0.550	3.87	المتوسط العام للمحور الأول: تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل (كميا)						

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على برنامج (SPSS)

التحليل:

من خلال الجدول تبين أن المتوسطات الحسابية للمحور الأول تراوحت بين (3.43-4.30) بانحرافات معيارية تراوحت بين (0.736-1.015) وهذا يعني أن اتجاه أفراد العينة كانت بين التأثير الكبير والكبير جداً لأساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل، حيث كانت العبارة الثانية المتعلقة بأسلوب تسجيل إيراد وهمي هي الأكثر تأثيراً بمتوسط قدره (4.30) وانحراف معياري

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

قدره (0.938) وهو ما يدل على توجه العينة نحو تأثير كبير جداً، ويليه في ذلك العبارة التاسعة المتعلقة بالتلاعب في تكوين واستخدام مخصصات الاهتلاكات بتأثيرات كبيرة جداً وذلك بمتوسط حسابي قُدر بـ (4.26) وانحراف معياري (0.736)، و كان أقل الأساليب تأثيراً حسب رأي العينة هو التلاعب في تكوين المؤونات وخسائر القيمة بمتوسط قدره (3.43) و انحراف معياري (1.015) فيما تراوحت بقية الأساليب بين (3.94-3.43) وعلى العموم كان توجه أفراد العينة إلى أن هناك تأثير كبير للأساليب المذكورة في المحور الأول على قائمة الدخل بمتوسط عام قُدر بـ (3.87) و انحراف معياري (0.550).

ثانيا: عرض وتحليل نتائج الإجابة على فقرات المحور الثاني

الجدول رقم(2-9): تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي (الميزانية).

النتيجة	الرتبة	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	تأثير كبير	تأثير كبير	تأثير متوسط	تأثير قليل	تأثير قليل	الفقرة	الرقم
				جدا	كبير	متوسط	قليل	جدا		
				التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار		
				النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة		
تأثير كبير	2	0.748	4.19	25	35	8	2	0	المبالغة في تقييم الاصول الثابتة من اجل تحسين قائمة المركز المالي	1
				35.7	50	11.4	2.9	0.0		
تأثير كبير	7	1.009	3.90	23	24	18	3	2	عدم الإفصاح عن الحجز على الاصول الثابتة لضمان قروض أو غيرها	2
				32.9	34.3	25.7	4.3	2.9		
تأثير كبير	3	0.916	4.03	27	21	19	3	0	التلاعب في تصنيف الذمم باعتبارها طويلة الأجل على أساس أنها قصيرة الأجل لغرض تحسين السيولة	3
				38.6	30	27.1	4.3	0.0		
تأثير كبير جدا	1	0.815	4.27	32	27	10	0	1	عدم الكشف عن الأرصدة الكبيرة للديون غير المؤكدة أو المشكوك في تحصيلها	4
				45.7	38.6	14.3	0.0	1.4		
تأثير كبير	8	0.946	3.79	19	23	22	6	0	عدم الإفصاح عن الالتزامات الطارئة كالتعويضات القضائية بحساب مستقل	5
				27.1	32.9	31.4	8.6	0.0		
تأثير كبير	5	0.843	3.99	21	30	16	3	0	إخفاء بعض الالتزامات لغرض تحسين الوضع المالي للشركة	6
				30.0	42.9	22.9	4.3	0.0		
تأثير كبير	6	0.880	3.91	18	33	15	3	1	المبالغة في تقييم المخزون السلعي من أجل زيادة الأصول المتداولة لتحسين الوضع المالي للشركة	7
				25.7	47.1	21.4	4.3	1.4		
تأثير كبير	10	1.013	3.60	14	25	22	7	2	الاعتراف بأصول نقدية غير مؤكدة التحصيل مثل احتمال كسب دعوى قضائية	8
				20.0	35.7	31.4	10.0	2.9		
تأثير كبير	9	0.970	3.76	18	25	19	8	0	التلاعب في تصنيف الالتزامات من خلال اعتبار الالتزامات قصيرة الأجل على أنها طويلة الأجل	9
				25.7	35.7	27.1	11.4	0.0		

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

تأثير كبير	4	0.868	4.00	23	27	17	3	0	عدم تسجيل الانخفاض في قيمة الأصول الثابتة	10
				32.9	38.6	24.3	4.3	0.0		
تأثير كبير		0.522	3.94	المتوسط العام للمحور الثاني: تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية قائمة المركز المالي (كميا)						

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على برنامج (SPSS)

التحليل:

تشير نتائج الجدول إلى أن إجابات العينة كانت تتراوح بين التأثير الكبير والكبير جداً لأساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي، حيث أن الفقرة الرابعة "عدم الكشف عن الأرصدة الكبيرة للديون غير المؤكدة أو المشكوك في تحصيلها" حصلت على أكبر متوسط حسابي والمقدر بـ (4.27) وبانحراف معياري (0.815) أي بتوجه تأثير كبير جداً، ويليه في ذلك العبارة الأولى "المبالغة في تقييم الأصول الثابتة من أجل تحسين قائمة المركز المالي" بمتوسط حسابي قدره (4.19) وانحراف معياري (0.748) أي بتأثير كبير. فيما كانت العبارة الثامنة الأقل تأثيراً حسب رأي العينة وذلك بمتوسط (3.60) وانحراف معياري (1.013) فيما سجلت بقية العبارات 2، 3، 5، 6، 7، 9، 10، تأثير كبير بمتوسطات حسابية (3.90)، (4.03)، (3.79)، (3.99)، (3.91)، (3.76)، (4.00).

وعلى العموم فإن الاتجاه العام لإجابات العينة حول المحور الثاني كان ان هناك تأثيراً كبيراً لأساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي بمتوسط قدره (3.94) وانحراف معياري (0.522).

ثالثاً: عرض وتحليل نتائج الإجابة على فقرات المحور الثالث

الجدول رقم (2-10): تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية.

الرقم	الفقرة	تأثير قليل جداً	تأثير قليل	تأثير متوسط	تأثير كبير	تأثير كبير جداً	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الرتبة	النتيجة					
											التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار
											النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة
1	التلاعب في تسجيل التدفقات النقدية المتعلقة بالأرباح والخسائر عن بيع الأصول الثابتة باعتبارها من ضمن العمليات التشغيلية	1	0	14	35	20	4.04	0.788	1	تأثير كبير					
		1.4	0.0	20.0	50.0	28.6									
2	التلاعب في أسعار الصرف النقدي من أجل تحسين القدرة المالية في المؤسسة	2	5	15	27	21	3.86	1.026	2	تأثير كبير					
		2.9	7.1	21.4	38.6	30.0									
3	إخفاء قدرة المؤسسة على توزيع الأرباح بقيامها بتوزيع أسهم على المساهمين بدلاً من توزيع الأرباح	2	5	27	26	10	3.53	0.928	5	تأثير كبير					
		2.9	7.1	38.6	37.1	14.3									
4	زيادة الموجود النقدي للسنة الحالية بإضافة الإيرادات المستلمة في بداية السنة اللاحقة من اجل زيادة التدفقات النقدية عن الأنشطة التشغيلية	0	5	20	36	9	3.70	0.787	3	تأثير كبير					
		0	7.1	28.6	51.4	12.9									

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

تأثير كبير	3	0.874	3.70	14	26	25	5	0	التلاعب من خلال اعتبار عمليات التمويل الذاتية (من حقوق الملكية) على أساس أنها عمليات تشغيلية	5
				20.0	37.1	35.7	7.1	0		
تأثير كبير	6	0.989	3.47	9	29	20	10	2	التأخير في تسديد التزامات الشركة من أجل إظهار التدفقات النقدية بوضع أفضل	6
				12.9	41.4	28.6	14.3	2.9		
تأثير كبير	4	1.050	3.64	16	25	19	8	2	استبعاد بعض النفقات من التدفقات النقدية مثل فوائد القروض باعتبارها نفقات استثمارية لغرض زيادة التدفقات النقدية الداخلة	7
				22.9	35.7	27.1	11.4	2.9		
تأثير كبير		0.572	3.71	المتوسط العام للمحور الثالث: تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة تدفقات الخزينة (كمياً)						

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على برنامج (SPSS)

التحليل:

يتضح من خلال الجدول أن المعدل العام للمتوسطات الحسابية لإجابات العينة عن المحور الثالث المتعلق بقياس أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية قدر بـ (3.71) وانحراف معياري بـ (0.572) وهذا يشير إلى أنه يوجد تأثير كبير لهذه الأساليب على قائمة التدفقات النقدية وكذلك تدل على وجود تجانس كبير بين أفراد العينة. وكانت إجابات افراد العينة تشير الى وجود تأثير كبير على كل فقرات المحور و ذلك بمتوسطات تراوحت بين (3.47-4.04) و انحرافات معيارية (0.787-1.05)، حيث كانت للتلاعب في تسجيل التدفقات النقدية المتعلقة بالأرباح والخسائر عن بيع الأصول المتوسط الأعلى بـ (4.08) و انحراف معياري (0.788) أي له التأثير الأكبر، و تلتها العبارة الثانية "التلاعب في أسعار الصرف النقدي من أجل تحسين القدرة المالية في المؤسسة" متوسط قدره (3.86) و انحراف (1.026) في حين كانت العبارة السادسة في المرتبة الاخيرة بتأثير كبير بدرجة أقل من مثيلاتها بمتوسط حسابي (3.47) و انحراف معياري (0.989) و تتعلق بالتأخير عن تسديد التزامات الشركة من أجل إظهار التدفقات النقدية بوضع أفضل.

رابعاً: عرض وتحليل نتائج الإجابة على فقرات المحور الرابع:

الجدول رقم (2-11): تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة التغيرات في حقوق الملكية.

الرقم	الفقرة	تأثير قليل جداً	تأثير قليل	تأثير متوسط	تأثير كبير	تأثير كبير جداً	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الرتبة	النتيجة						
											التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة
											التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة
1	قيام الادارة بتوزيعات نقدية لا يقابلها ارباح حقيقية	0	3	20	24	23	3.96	0.892	2	تأثير كبير						
		0.0	4.3	28.6	34.3	32.9										
2	توزيع أرباح من الاحتياطات	4	9	20	23	14	3.49	1.126	5	تأثير كبير						
		5.7	12.9	28.6	32.9	20.0										
3	اجراء تغييرات وهمية في رأس المال المدفوع والمكتسب اما بزيادته او تخفيضه	0	4	15	31	20	3.96	0.859	2	تأثير كبير						
		0.0	5.7	21.4	44.3	28.6										

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

تأثير كبير	3	1.054	3.93	26	22	14	7	1	توزيع أرباح مع وجود خسائر متراكمة من سنوات سابقة	4
				37.1	31.4	20.0	10.0	1.4		
تأثير كبير	4	0.847	3.91	18	32	16	4	0	عدم تخفيض حقوق الملكية بالانخفاض الحاصل في قيمة الأصول.	5
				25.7	45.7	22.9	5.7	0.0		
تأثير كبير	1	0.892	4.04	24	30	11	5	0	التلاعب في بنود حقوق الملكية من خلال تخفيضها بقصد زيادة أرباح الفترة الحالية	6
				34.3	42.9	15.7	7.1	0		
تأثير كبير		0.675	3.88	المتوسط العام للمحور الرابع: تأثير اساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة تغيرات حقوق الملكية(كميا)						

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على برنامج (SPSS)

التحليل:

جاءت اجابات افراد العينة المتعلقة بالمحور الرابع المتعلق بتأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة التغيرات في حقوق الملكية تتمركز حول تأثير، كبير حيث كانت متوسطات الحسابية تتراوح بين (3.49) و(4.04) بانحرافات معيارية تراوحت بين (0.847) و(1.126)، حيث كانت الفقرة السادسة التلاعب في بنود حقوق الملكية من خلال تخفيضها بقصد زيادة أرباح الفترة الحالية الاكثر تأثيرا بنظر افراد العينة وذلك بمتوسط قدره (4.04) وانحراف معياري (0.892) ويليهما في ذلك كل من الفقرة الأولى "قيام الادارة بتوزيعات نقدية لا يقابها ارباح حقيقية" والثالثة "اجراء تغييرات وهمية في راس المال المدفوع والمكتسب اما بزيادته او تخفيضه بمتوسط متساو قدره (3.96) وانحراف معياري على التوالي (0.892) و(0.859) بتأثير كبير، في حين كانت الفقرة الثانية الاقل تأثيرا بنظر افراد العينة بمتوسط قدره (3.43) وانحراف (1.126) ويتعلق الامر بالقيام بتوزيعات من الاحتياطات.

انطلاقا من النتائج المتحصل عليها في المحاور السابقة والمتعلقة بتأثير المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، يبين الجدول التالي ملخصا لنتائج المحاور السابقة وكذلك التأثير الإجمالي للأساليب السابقة على القوائم المالية بصفة عامة:

الجدول رقم(2-12): تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية.

النتيجة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المحور
تأثير كبير	0.550	3.87	المحور الأول: تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل
تأثير كبير	0.522	3.94	المحور الثاني: تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية قائمة المركز المالي
تأثير كبير	0.572	3.71	المحور الثالث: تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة تدفقات الخزينة
تأثير كبير	0.675	3.88	المحور الرابع: تأثير اساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة تغيرات حقوق الملكية
تأثير كبير	0.438	3.85	تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية(كميا)

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على برنامج (SPSS)

يظهر من خلال الجدول السابق أن القوائم متأثرة تأثرا كبيرا بتقنيات المحاسبة الإبداعية بشكل متقارب حيث جاءت قائمة المركز المالي في المرتبة الأولى بمتوسط(3.94) ويأتي كل من قائمة التغيرات في حقوق الملكية ثم قائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية تباعا بمتوسطات حسابية على التوالي (3.88)؛ (3.87)؛ (3.71).

خامسا: عرض وتحليل نتائج الإجابة على فقرات محور الخامس

لقياس درجة موافقة المستجوبين على اثار أساليب المحاسبة الإبداعية على الخصائص النوعية للقوائم المالية تم استخراج المتوسطات الحسابية لإجابات المستجوبين على أسئلة محور الدراسة الأربع الأولى، مع مقارنة كل فقرة حسب مقياس ليكارت الخماسي كما يلي:

- الرأي غير الموافق بشدة تتراوح قيمة متوسطة المرجح من 1 إلى 1.8.
- الرأي غير الموافق تتراوح قيمة متوسطة المرجح من 1.8 إلى 2.6.
- الرأي المحايد تتراوح قيمة متوسطة المرجح من 2.6 إلى 3.4
- الرأي الموافق تتراوح قيمة متوسطة المرجح من 3.4 إلى 4.2.
- الرأي الموافق بشدة تتراوح قيمة متوسطة المرجح من 4.2 إلى 5.

وكانت نتائج الاجابات كالتالي:

الجدول رقم(2-13): تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على الخصائص النوعية للقوائم المالية.

الرقم	الفقرة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الرتبة	النتيجة				
											التكرار	التكرار	التكرار	التكرار
											النسبة	النسبة	النسبة	النسبة
1	تقلل ممارسات المحاسبة الإبداعية من قدرة مستخدمي المعلومات على إدراك وفهم وتحليل المعلومات.	1	6	18	27	18	3.79	0.976	7	موافق				
		1.4	8.6	25.7	38.6	25.7								
2	تؤثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على قرارات المستثمرين والمقرضين	0	1	9	31	29	4.26	0.736	1	موافق بشدة				
		0.0	1.4	12.9	44.3	41.4								
3	أن تكون المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية ملائمة لاحتياجات مستخدميها.	2	4	16	28	20	3.86	0.997	6	موافق				
		2.9	5.7	22.9	40.0	28.6								
4	تتصف القوائم المالية الحالية من المحاسبة الإبداعية بالقدرة على التنبؤ بالأحداث المستقبلية للمؤسسة.	0	2	8	35	25	4.19	0.748	2	موافق				
		0.0	2.9	11.4	50.0	35.7								
5	تؤثر المحاسبة الإبداعية على شمولية المعلومات التي تحتويها القوائم المالية.	2	3	18	24	23	3.90	1.009	5	موافق				
		2.9	4.3	25.7	34.3	32.9								
6	تكون المعلومات المحاسبية في ظل المحاسبة الإبداعية متحيزة لنتائج معدة مسبقا.	0.0	3	19	21	27	4.03	0.916	3	موافق				
		0.0	4.3	27.1	30.0	38.6								
7	تفقد المحاسبة الإبداعية المعلومات المحاسبية مصداقيتها، وتقلل من موثوقيتها.	0	5	20	36	9	3.70	0.787	8	موافق				
		0.0	7.1	28.6	51.4	12.9								

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

موافق	8	0.874	3.70	14	26	25	5	0	عدم الثبات في تطبيق المبادئ والسياسات المحاسبية للأحداث أو العمليات المالية في المؤسسة من سنة الى أخرى يؤثر على قدرتها على المقارنة.
				20.0	37.1	35.7	7.1	0.0	
موافق	9	0.989	3.47	9	29	20	10	2	لا تكون المعلومات الواردة في القوائم الخاضعة للمحاسبة الإبداعية قابلة للتحقق منها.
				12.9	41.4	28.6	14.3	2.9	
موافق	4	0.880	3.91	18	33	15	3	1	تخفي ممارسات المحاسبة الإبداعية الأداء الحقيقي للمؤسسة
				25.7	47.1	21.4	4.3	1.4	
موافق		0.495	3.88	المتوسط العام للمحور الخامس: تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على الخصائص النوعية للقوائم المالية					

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على برنامج (SPSS)

التحليل:

اتضح من خلال الجدول ان المتوسط الحسابي لإجابات افراد العينة حول المحور الخامس المتعلق بتأثير اساليب المحاسبة الابداعية على الخصائص النوعية للقوائم المالية تتراوح بين (3.47 و 4.26) وانحرافات معيارية تتراوح بين (0.736 و 1.009) وكانت الآراء تتراوح بين الموافق والموافق بشده حيث كانت العبارة الثانية المتعلقة بتأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على قرارات المستثمرين والمقرضين في المرتبة الاولى بتوجه موافق بشده بمتوسط حسابي (4.26) وانحراف معياري (0.736) يليها في ذلك العبارة الرابعة تتصف القوائم المالية الخالية من المحاسبة الإبداعية بالقدرة على التنبؤ بالأحداث المستقبلية للمؤسسة بمتوسط (4.19) وانحراف (0.748) وكانت اجابة افراد العينة تشير الى الموافقة، في حين يعتقد افراد العينة ان العبارة التاسعة لا تكون المعلومات الواردة في القوائم الخاضعة للمحاسبة الإبداعية قابلة للتحقق منها الاقل موافقه بمتوسط حسابي (3.47) انحراف (0.989). وعلى المستوى العام كان افراد العينة يوافقون على ان المحاسبة الإبداعية تؤثر على الخصائص النوعية للقوائم المالية بمتوسط عام بلغ (3.88) وانحراف عام (0.495)

المطلب الثاني: تفسير ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية

ضمن هذا المطلب سنحاول تفسير النتائج المتوصل اليها من معالجة الاستبيان ومناقشتها والوصول الى نتائج الدراسة.

الفرع الأول: تفسير نتائج الدراسة الميدانية

أولاً: تفسير نتائج المحور الأول

يظهر من خلال التحليل السابق ان قيمة المتوسط الحسابي لإجابات العينة حول المحور الأول قدرت بـ (3.87)، ومنه فان لأساليب المحاسبة الابداعية تأثير كبير على قائمة الدخل وهو ما يؤكد على أن القيام بهذه الممارسات هدفه التأثير على مصاريف وإيرادات ويهدف الى تحسين الربح بإظهار ارباح صورية وذلك من خلال التلاعب في الإيرادات والمصاريف بهدف التأثير على النسب المالية مثل الربحية، وبين التحليل ان أكثر الاساليب تأثيراً على هذه القائمة هو تسجيل ايراد وهمي كونه من أكثر الاساليب شيوعاً في البيئة المحاسبية الجزائرية الذي يعتمد على التلاعب بالفواتير وكميات واسعار اوامر البيع، وهذا راجع الى انه يعنى باصطناع ايراد لاوجود له مما يؤدي الى تضخيم الإيرادات ومنه الى تضخيم النتيجة العامة.

ويعود هذا التأثير الكبير ايضا الى احتواء قائمة الدخل على العديد من العناصر التي تعتمد على التقدير والحكم الشخصي مثل تكوين محصنات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيم، وكذلك بعض العمليات التي توفر مجالاً للتلاعب في توقيتها ما من شأنه ان يجعل قائمة الدخل عرضة لممارسات المحاسبة الابداعية.

ثانياً: تفسير نتائج المحور الثاني

من خلال التحليل يتبين أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة حول المحور الثاني كانت بمتوسط (3.94) وهذا يدل على ان للمحاسبة الإبداعية تأثير كبير أساليب المحاسبة الابداعية على قائمة المركز المالي. وهذا يعود إلى أن الكثير من بنودها تعتمد على إعادة التقييم وعمليات التنبؤ والتوقع والتي هي بالأساس تقدير وحكم شخصي من الإدارة وهذا بدلالة ان اغلب العمليات المرتبطة بالحكم والتقدير الشخصي كانت الأكثر تأثيراً، مثل المبالغة في تقييم الأصول الثابتة له تأثير كبير إذ ترتبط عملية التقييم بحكم شخصي للمقيّم الذي لديه المجال للمبالغة في تقييم الأصول كذلك بالنسبة للديون المشكوك فيها، إذ أن تكوين محصن الديون المشكوك فيها مبني على قدر من التقدير والتنبؤ الشخصي للمحاسب ما يجعل له تأثيراً كبيراً جداً حسب رأي العينة و هذا راجع إلى أن عدم الكشف عن الديون المشكوك فيها سيرفع من قيمة العملاء مما يؤدي إلى ارتفاع في الأصول و منه إلى تقوية المركز المالي، كذلك الحال بالنسبة للتلاعب في تصنيف الذمم المدنية والالتزامات بين طويلة الأجل وقصيرة الأجل ما يعطي مجالاً لتحسين السيولة و الوضع المالي. كذلك لبقية العناصر والبنود إذ تتيح التشريعات والقوانين والمعايير حرية الاختيار بين السياسات وطرق التقييم على سبيل المثال طرق تقييم المخزون أو طرق احتساب الإهلاك السنوي كذلك ممارسة التقدير الشخصي لبعض البنود من شأنه أن يعطي مجالاً للتلاعب في قائمة المركز المالي من أجل الوصول إلى أهداف محددة مسبقاً أو لإرضاء طرف معين.

ثالثاً: تفسير نتائج المحور الثالث

بما ان المتوسط الحسابي المحور مساو الى (3.71) فهذا يدل على أن هناك تأثير كبير أيضاً لتقنيات المحاسبة الابداعية على قائمة التدفقات النقدية. وهذا يعود إلى أن طبيعة القائمة تعتمد على تصنيف العمليات والعناصر بين ثلاثة أنشطة (التشغيلية، التمويلية، الاستثمارية)، ويكون التلاعب عن طريق اظهار نتيجة نشاط معين بحالة مرغوبة بدل الآخر. وفي العادة يركز ممارسو المحاسبة الابداعية على الأنشطة التشغيلية كونها تمثل العصب الرئيسي و المرأة العاكسة في هذه القائمة و بالنسبة لنشاط الشركة ككل و ما يتعلق به من قرارات مرتبطة بمشتريات ومبيعات الشركة وقدرتها على توليد النقد، و هذا ما تُظهره نتائج التحليل السابق إذ يُظهر أن الأساليب المرتبطة بالعمليات التشغيلية كان لها أثر أكبر من بقية الأساليب و هذا ما تُظهره متوسطاتها الحسابية المرتفعة مقارنة بغيرها، خاصة فيما يتعلق بالتدفقات النقدية الناجمة عن الأرباح و الخسائر عن بيع الأصول الثابتة باعتبارها من ضمن العمليات التشغيلية وكذلك فإن عملية التلاعب في توقيت التسديد وقبض الالتزامات و المستحقات يعد ركناً أساسياً في عمليات التلاعب في هذه القائمة فتأثير عملية إضافة الإيرادات المستلمة في بداية السنة اللاحقة للسنة الحالية هو تأثير كبير لأنه ينطوي على عملية التلاعب في توقيت تحقق الإيرادات ما من شأنه أن يرفع من السيولة للسنة الحالية، و أيضاً فإن للأنشطة الاستثمارية و التمويلية نصيبٌ من التأثير حسب رأي العينة إذ أن القيام بتوزيع أسهم على المساهمين بدلاً من توزيعات أرباح له تأثير كبير يخفي وراءه عدم قدرة المؤسسة على تسديد مستحقات الشركاء. لذا فإن وراء ممارسة الادارة لمختلف تقنيات المحاسبة الإبداعية هو التلاعب في قائمة تدفقات الخزينة مما يؤثر على نتيجة الخزينة ويظهرها على غير واقعها.

رابعاً: تفسير نتائج المحور الرابع

من خلال التحليل فإن قيمة المتوسط الحسابي لهذا المحور بلغ (3.88) ومنه فإن لتقنيات المحاسبة الإبداعية أثرها الكبير كذلك على قائمة التغيرات في حقوق الملكية، ويعود هذا إلى ارتباط قائمة التغيرات في حقوق الملكية بقرارات المستثمرين على وجه الخصوص إذ تعرض التغيرات في رأس المال وكذلك ربحية السهم و توزيعات وتطور الأرباح لذلك فالتلاعب بهذه القائمة سيجعل

من المؤسسة موطناً للاستثمار الناجح، لذلك عملية إجراء تغييرات وهمية في راس المال أو تخفيض حقوق الملكية بهدف زيادة الأرباح من شأنه أن يؤثر على القرارات المستثمرين الحاليين او المحتملين .

وكما هو ملاحظ أن إجابات العينة بخصوص هذا المحور كانت أكثر تشبثاً عن سابقتها وهذا راجع حسب رأي الباحثين إلى أن القائمة أقل عرضة لممارسات المحاسبة الإبداعية حتى وإن وُجدت فهي محدودة وكذلك نقص الدراية بها جعل القائمة الأكثر تبايناً.

خامساً: تفسير النتائج الاجمالية لتأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية:

حيث اظهر التحليل أن كل القوائم كانت متأثرة بشكل متقارب وهذا راجع الى ارتباط كل القوائم المالية ببعضها البعض وأنها على نفس القدر من الأهمية وأن تأثر قائمة معينة بالتقنيات الإبداعية سينعكس بطريقة مباشرة او غير مباشرة على القوائم الاخرى.

سادساً: تفسير نتائج المحور الخامس

يرى أفراد عينة الدراسة أن المحاسبة الإبداعية لها تأثير كبير على الخصائص النوعية للقوائم المالية و هذا ما يعكسه تحليل السابق حيث بلغ متوسط إجابات العينة على هذا المحور (3.88) ، و قد كانت كل إجابات العينة تؤكد أن أغلب الخصائص تتأثر و ذلك لها من ترابط و تكامل فيما بينها، فنجد أن خاصية الملائمة كانت الأكثر تأثراً و هذا ما دلت عليه الإجابة على الفقرات المتعلقة بالتأثير على قرارات المستثمرين و المقرضين و كذلك الحال بالنسبة للقدرة على التنبؤ، و ملائمة المعلومات المناسبة لاحتياجات مستخدميها، و يعود هذا التأثير للأهمية التي تكتسبها خاصية الملائمة. فالقوائم المالية موجهة بالدرجة الأولى إلى المستخدمين أمثال المقرضين والمستثمرين وإن أي إخلالٍ بها سيؤثر على قراراتهم.

وأيضاً فإن تأثير خاصية الملائمة سيؤثر بدوره على موثوقية البيانات المالية، وهذا ما أظهرته متوسطات العبارات المتعلقة بالموثوقية، وهذا ناجم عن كونها لا تعكس الوضع الحقيقي للمؤسسة، وأن أي تضليل أو ممارسات الهدف منها تغيير الواقع سيعصف بموثوقية القوائم المالية.

كذلك إن ممارسة المحاسبة الإبداعية من شأنه أن يؤثر على قابلية القوائم المالية للفهم والمقارنة وذلك يعود إلى أن المحاسب المبدع قد يتعمد دمج أو إخفاء وحذف بعض المعلومات مما يقلل من فهم هذه المعلومات، وكذلك فإن التغيير في السياسات والطرق المحاسبية بغير مبرر سيؤثر على ميزة الثبات ومنه على القابلية للمقارنة، ومنه فإن أغلب إن لم نقل كل الخصائص لها نصيب من التأثير في نظر أفراد العينة نتيجة ممارسة هذه الأساليب.

الفرع الثاني: اختبار الفرضيات

بغية إثبات أو نفي الفرضيات المتعلقة بالدراسة استخدمنا اختبار (t) للعينة الواحدة One-samples-t test حيث نحاول قياس مدى تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مختلف القوائم المالية كماً وكذلك إبراز تأثير المحاسبة الإبداعية على الخصائص النوعية، واستخدمنا كذلك اختبار تحليل الانحدار الخطي من اجل الوقوف على العلاقة بين تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية كماً وانخفاض جودة القوائم المالية، بينما تم استخدام اختبار one-way ANOVA بغية التأكد من صحة الفرضية الأخير المتعلقة بوجود فوارق ذات دلالة إحصائية بين وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين لتأثيرات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية وكانت نتائج الاختبارات كالتالي:

علماً أن قيمة (T) الجدولية عند مستوى دلالة 5% ودرجة حرية 69 هو: 1.667

أولاً: الفرضية الرئيسية الأولى

تنص الفرضية الأولى على ان:

"هناك تأثير كبير لأساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية"

ولإجابة على هذه الفرضية تم تجزئتها الى أربع فرضيات فرعية كالتالي
 الفرضية الفرعية الأولى: هناك تأثير كبير لأساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل
 الفرضية الفرعية الثانية: هناك تأثير كبير لأساليب المحاسبة الإبداعية على المركز المالي
 الفرضية الفرعية الثالثة: هناك تأثير كبير لأساليب المحاسبة الإبداعية على التدفقات النقدية
 الفرضية الفرعية الرابعة: هناك تأثير كبير لأساليب المحاسبة الإبداعية على التغيرات في حقوق الملكية
 والجدول التالي يبين نتائج اختبار الفرضيات السابقة:

الجدول رقم(2-14): نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الأولى

البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار (t) للعينة الواحدة	
			قيمة t	درجة الحرية
الفرضية الفرعية الأولى	3.87	0.550	13.243	69
الفرضية الفرعية الثانية	3.94	0.522	15.100	69
الفرضية الفرعية الثالثة	3.71	0.572	10.33	69
الفرضية الفرعية الرابعة	3.88	0.676	10.90	69
الفرضية الرئيسية الأولى	3.85	0.438	16.218	69

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على برنامج (SPSS)

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن: قيمة sig (0.000) أقل من قيمة مستوى الدلالة 0.05 بالنسبة لجميع الفرضيات، مما يعني أن إجابات أفراد العينة على جميع عبارات المحاور الأربعة الأولى " دالة إحصائياً، و أيضا القيمة T المحسوبة لكل الفرضيات و التي بلغت على التوالي: 13.243؛ 15.10؛ 10.33؛ 10.90؛ 16.218، هي أكبر من القيمة T الجدولية 1.667، إذا فنقبل الفرضية الرئيسية الأولى التي تنص على ان "هناك تأثير كبير لأساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية(كمياً)" ، أي أن المتوسط الحسابي أكبر من المتوسط الفرضي 3، حيث نجد أن المتوسط الحسابي لإجمالي عبارات الأربع المحاور الأولى يساوي(3.85). ومنه فأن افراد العينة المدروسة يرون ان أساليب المحاسبة الإبداعية لها تأثير كبير على القوائم المالية.

ثانيا: الفرضية الرئيسية الثانية:

وتنص على:

"تساهم أساليب المحاسبة الإبداعية في تخفيض جودة ومصداقية القوائم المالية"

والجدول التالي يوضح نتائج اختبار صحة الفرضية:

الجدول رقم(2-15): نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الثانية

البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار (t) للعينة الواحدة	
			قيمة t	درجة الحرية
تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على الخصائص النوعية للقوائم المالية	3.88	0.495	14.880	69

قيمة T الجدولية هي 1.667 بمستوى معنوية 0.05 ودرجة حرية 69

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على برنامج (SPSS)

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن: قيمة sig (0.000) أقل من قيمة مستوى الدلالة 0.05، مما يعني أن إجابات أفراد العينة على جميع عبارات المحور الأول " تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على الخصائص النوعية للقوائم المالية " دالة إحصائياً، و أيضاً القيمة T المحسوبة بلغت: 14.88 وهي أكبر من القيمة T الجدولية، 1.667، إذا فنقبل الفرضية الفرعية الخامسة " تساهم أساليب المحاسبة الإبداعية في تخفيض جودة ومصداقية القوائم المالية " ، أي أن المتوسط الحسابي أكبر من المتوسط الفرضي 3، حيث نجد أن المتوسط الحسابي لإجمالي عبارات المحور الأول يساوي (3.88). ومنه فأن أفراد العينة المدروسة يرون ان للمحاسبة الإبداعية تؤثر على الخصائص النوعية للقوائم المالية.

ثالثاً: الفرضية الرئيسية الثالثة

وتنص الفرضية على ان:

"هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين وجهة نظر كل من المهنيين والأكاديميين حول تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على

القوائم المالية وخصائصها"

وللإجابة على هذه الفرضية فقد تم تجزئتها الى خمس فرضيات فرعية وهي:

الفرضية الفرعية الأولى: هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين وجهة نظر كل من المهنيين والأكاديميين حول تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل.

الفرضية الفرعية الثانية: هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين وجهة نظر كل من المهنيين والأكاديميين حول تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على المركز المالي.

الفرضية الفرعية الثالثة: هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين وجهة نظر كل من المهنيين والأكاديميين حول تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية.

الفرضية الفرعية الرابعة: هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين وجهة نظر كل من المهنيين والأكاديميين حول تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة التغيرات في حقوق الملكية.

الفرضية الفرعية الخامسة: هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين وجهة نظر كل من المهنيين والأكاديميين حول تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على الخصائص النوعية للقوائم المالية.

والجدول التالي يوضح نتائج اختبار هذه الفرضية:

الجدول رقم (2-17): نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة

الفرضية	مستوى الدلالة	نتيجة الفرضية
الفرضية الفرعية الأولى	0.317	مرفوضة
الفرضية الفرعية الثانية	0.054	مرفوضة
الفرضية الفرعية الثالثة	0.765	مرفوضة
الفرضية الفرعية الرابعة	0.273	مرفوضة
الفرضية الفرعية الخامسة	0.199	مرفوضة

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على برنامج (SPSS)

من خلال الجدول يتبين ان معنوية الاختبارات لكل الفرضية أكبر من مستوى الدلالة المعتمد (0.05)، وعليه نرفض الفرضية القائلة ان هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين وجهة نظر كل من المهنيين والأكاديميين حول تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية وخصائصها.

وعليه فان كل من الأكاديميين (الأساتذة) والمهنيين (محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين) يتفقون على ان المحاسبة الإبداعية تؤثر بشكل كبير على القوائم المالية وخصائصها.

الفرع الثالث: عرض النتائج المتوصل اليها ومناقشتها

أولاً: النتائج المتوصل اليها

- من خلال الدراسة الميدانية فقد توصلنا الى مجموعة من الاستنتاجات نوجزها فيما يلي:
- ان هناك تأثير كبير لأساليب المحاسبة الإبداعية على مختلف القوائم المالية؛
- ان حرية الاختيار بين البدائل والسياسات المحاسبية والحكم والتقدير الشخصي فتح المجال لممارسات المحاسبة الإبداعية في مختلف القوائم المالية؛
- ان ممارسات المحاسبة الإبداعية في مختلف القوائم المالية من شأنها ان تؤثر على جودة هذه القوائم من خلال التأثير على الخصائص النوعية (الملاءمة، الموثوقية، القابلية للمقارنة...)
- ان من اهم الأساليب للمحاسبة الإبداعية هي استغلال عامل التصنيف لبنود القوائم وتوقيت بعض العمليات كتوقيت تسجيل الإيرادات والمصاريف؛
- من خلال اجراء بعض المقابلات مع بعض من ممارسي مهنة المحاسبة وخاصة المحاسبين المعتمدين منهم تبين لنا انهم يرون ان أساليب المحاسبة الإبداعية هي ممارسات محاسبية عادية لا علاقة لها بالتضليل والتحايل؛
- وتوصلت الدراسة الى ان هناك علاقة طردية بين تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية كميًا وتأثيرها على الخصائص أي انه كلما كان هناك تلاعب كبير بأرقام ومبالغ القوائم المالية كلما كان هناك تأثير أكبر على الخصائص النوعية مما يؤدي الى زيادة التدني في جودة البيانات المالية.

ثانياً: مناقشة النتائج

- حذت دراستنا حذو اغلب الدراسات السابقة وقد أثبتت وأكدت على ان المحاسبة الإبداعية لها تأثير كبير على القوائم المالية وأيضاً تؤثر سلباً على الخصائص النوعية للقوائم المالية، وهذا ما توصلت اليه اغلب الدراسات بما فيهم دراسة آسيا لعروسي 2019، دراسة Bogdan MÂRZA, Alina MĂRCUȚĂ, Liviu MĂRCUȚĂ 2017 ودراسة Clair Bertucchi 2018، بحيث ان ممارسة تقنيات المحاسبة الإبداعية ضمن القوائم المالية من شأنه أن يؤثر على مصداقية وموثوقية البيانات المالية وهذا ما يؤثر على قرارات مستخدمي القوائم المالية وكل الأطراف ذات العلاقة.
- كذلك أكدت الدراسة على ما توصلت دراسة كل من ناظم شعلان جبار 2015، ودراسة AHMES Yousif، Adam 2017، Ismaël، في ان كل من المهنيين والأكاديميين يبدون رأياً متوافقاً حول تأثير المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية وخصائصها، أي يعتبرون المحاسبة الإبداعية هي ممارسات احتيالية هدفها تزييف واقع الشركات الى ما هو مرغوب ولها تأثيرها السلبي على القوائم المالية وجودتها.
- كما أن الدراسة ابانت على ان هناك علاقة طردية بين تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية كميًا وتأثيرها على الخصائص النوعية للقوائم المالية أي انه كلما كان هناك تلاعب كبير بأرقام ومبالغ القوائم المالية كلما كان هناك تأثير أكبر على الخصائص النوعية مما يؤدي الى زيادة التدني في جودة البيانات المالية، وهذا ما أشارت اليه بعض الدراسات من بينها دراسة Ndebugri, Haruna and Tweneboah Senzu, Emmanuel 2017 بحيث افاد بأن المدبرون الماليون في الشركات الغانية يعمدون الى استخدام تقنيات الاحتمالية بتضخيم المبالغ والأرقام ما من شأنه أن يظهر القوائم المالية باقل جودة.

خلاصة الفصل:

خلال هذا الفصل قمنا بمعالجة نتائج الإجابة على الاستبيان وتحليلها واستخلاص جملة من النتائج ومناقشتها، وقد أثبتنا من خلال الدراسة الميدانية ان لأساليب المحاسبة الإبداعية تأثير كبير على القوائم المالية؛ وكذلك أثبتنا ان لها تأثيرها السلبي على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وتوصلت الدراسة الى ان هناك علاقة طردية بين تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية كمياً وتأثيرها على الخصائص النوعية، أي انه كلما كان هناك تلاعب كبير بأرقام ومبالغ القوائم المالية كلما كان هناك تأثير اكبر على الخصائص النوعية مما يؤدي الى تدني جودة هذه القوائم.

ومن مخرجات الدراسة ان كل من الأكاديميين (الأساتذة) والمهنيين (محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين) يتفقون على ان ممارسات المحاسبة الإبداعية هي ممارسات سلبية تلقي بظلالها على القوائم المالية ما يؤثر على قرارات الأطراف ذات العلاقة.

الخاتمة

الخاتمة

عاجلت الدراسة واحدة من أحدث طرق التحايل في مجال المحاسبة وأكثرهم جدلا وهو المحاسبة الإبداعية، فقد ظهرت المحاسبة الإبداعية بغية تزييف وتغيير واقع الشركات عن طريق انتهاج عدة أساليب وتقنيات تسمح بالتلاعب في بنود وعناصر القوائم المالية بالطريقة المرغوبة من أجل تحقيق أهداف معدة مسبقا مثل ترقية الشركة في السلم الائتماني؛ من أجل الرفع من قيمة الشركة في السوق؛ الرفع من ربحية السهم بغية جذب المستثمرين أو لغايات التهرب الضريبي....

لذلك اعتقد الكثير من ممارسي المحاسبة الإبداعية انها الطريقة الأمثل لاستمرارية الشركات، لكن اثبت الواقع عكس ذلك فالمحاسبة الإبداعية ماهي الا طوق نجاة مؤقت يحقق المكاسب والاهداف في المدى القصير لكن يؤثر سلبا على المدى البعيد، وخير دليل على ذلك السقوط المتوالي للشركات التي ثبت انها مارست أساليب احتيالية ومثال ذلك شركة الطاقة العالمية أنرون (ENRON)، شركة لايفنت الكندية (LIVENT INC)، شركة وورد كوم (WORLDCOM)، وغيرها من كبرى الشركات التي اشتهرت افلاسها نتيجة ممارسة المحاسبة الإبداعية.

ولمعالجة مشكل الدراسة والمتمثل في "مدى تأثير استخدام تقنيات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية"، عملنا على وضع أرضية بحثية للمفاهيم والمصطلحات وابرز الجوانب النظرية المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية وكذا القوائم المالية باعتبارها متغيري الدراسة وكذلك تعرضنا خلال هذا الفصل الى جملة مكن الدراسات العربية ومنها والأجنبية المتعلقة بموضوع الدراسة وإبراز أوجه الاختلاف ومميزات دراستنا عن الدراسات السابقة. وفي مقابل الجانب النظري لابد ان يقابله جانب تطبيقي اعتدنا فيه على توزيع استبيان على عينة من ممارسي مهنة المحاسبة وبعض الأساتذة الجامعيين، وقد تم من خلال هذه الدراسة اختبار مدى تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية وكذلك على خصائصها النوعية، وأيضا تم اختبار مدى توافق إجابات كل من ممتهي مهنة المحاسبة (محافظي الحسابات، الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين) حول مدى تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية. وخلصت الدراسة الى جملة من النتائج نوجزها فيما يلي:

نتائج اختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى: "هناك تأثير كبير لأساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية"

أظهرت نتائج تحليلات الإحصائية للفرضية الأولى ان هناك تأثير لأساليب المحاسبة الإبداعية على مختلف القوائم المالية وهذا راجع الى أن استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية سيؤثر بالضرورة على ارقام ومبالغ القوائم المالية ما من شأنه ان يظهر القوائم المالية بخلاف واقعها، وبهذا أثبتنا صحة الفرضية الأولى.

الفرضية الثانية: "تساهم أساليب المحاسبة الإبداعية في تخفيض جودة ومصداقية القوائم المالية"

ولقد بينت نتائج اختبار هذه الفرضية ان المحاسبة الإبداعية تؤثر على الخصائص النوعية للقوائم المالية سلبا ومنه فان المحاسبة الإبداعية تساهم في تخفيض جودة ومصداقية القوائم المالية، وهذا لكون التلاعب بالقوائم المالية من الناحية الكمية سيجعل القوائم المالية غير مطابقة لواقعها فقد تبدو للوهلة الأولى انها ذات جودة لكن بمرور الوقت وبطول الوقت ستبني عليها قرارات ستظهر مدى تدني جودة القوائم المالية، وعليه من خلال الاختبار أثبتنا صحة الفرضية الثانية.

الفرضية الثالثة: "هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين وجهة نظر كل من المهنيين والأكاديميين حول تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية وخصائصها"

من خلال نتائج التحليل الإحصائي لنتائج اختبار صحة الفرضية الثالثة تبين ان كل من المهنيين والأكاديميين يتفقون على ان المحاسبة الإبداعية لها أثرها الكبير على القوائم المالية وخصائصها، اذ أن اراء العينة حول تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية كانت متوافقة

واظهرت ان المحاسبة الإبداعية هي بالأساس ممارسات سلبية هدفها الرئيسي التضليل والتحايل، وبهذا توصلنا الى ان هذه الفرضية غير صحيحة وغير محققة.

نتائج الدراسة:

- تمثل القوائم المالية مخرجات النظام المحاسبي وتبين الوضعية المالية للمؤسسة وتوفر المعلومات والبيانات التي تبين الحقوق وديون المؤسسة اتجاه الغير؛
- من يقوم بالمحاسبة الإبداعية هو شخص مميز في هذا المجال وله دراية كافية بالمبادئ والاسس المحاسبية، لذلك فمن الضروري ان يقابله في هذا مدقق لديه القدر الكافي من المهارة ليكتشف هذه الممارسات؛
- ان ممارسات المحاسبة الإبداعية ممارسات قانونية لأنها منحصره ضمن حيز المبادئ والقواعد المحاسبية، حيث تقوم على استغلال الثغرات والغموض المتواجد في القوانين والمعايير لصالح الشركة، والتلاعب الذي يحصل خارج نطاق القوانين والقواعد المحاسبية هو ما يعرف بالتحايل او الغش المحاسبي وهو غير قانوني يعتمد على التدليس والتغليط والتزوير؛
- كذلك فالمحاسبة الإبداعية تعطي قيم غير القيم الفعلية اي انها تعطي نتائج مرغوبة بدل النتائج الحقيقية؛
- يوجد خلط بين المهنيين بين المحاسبة الإبداعية والابداع المحاسبي: فالإبداع المحاسبي هو الذي يسعى من خلاله المحاسب الى إيجاد حلول وإجراءات غير مسبوقه بهدف مساعدة القائمين على الإدارة في اتخاذ القرارات الصائبة وكذلك السعي لتجديد وتطوير الطرق والإجراءات المحاسبية مواكبة للتطورات الحاصلة في شتى المجالات وإعطاء صورة صادقة لأبعد الحدود عن المؤسسة دون استغلال الثغرات والقصور في المعايير والتشريعات. اما المحاسبة الإبداعية: هي القيام باستغلال الثغرات في القوانين والقواعد بهدف مغالطة بعض من مستخدمي القوائم المالية وتضليلهم، وخدمة البعض الاخر.
- ان التحدي الأكبر للمحاسبة الإبداعية لا ينحصر في البعد الفني للمحاسبة وانما يتعداه الى البعد الأخلاقي للمحاسبين وهو أكبر تهديد على مستقبل مهنة المحاسبة؛
- أن المحاسبة الإبداعية هي عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرص للتخلص من التقيد بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس لتغيير البيانات المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما يفضله معدو هذه البيانات؛
- ان هناك تأثير كبير لأساليب المحاسبة الإبداعية على مختلف القوائم المالية؛
- ان حرية الاختيار بين البدائل والسياسات المحاسبية والحكم والتقدير الشخصي فتح المجال لممارسات المحاسبة الإبداعية في مختلف القوائم المالية؛
- ان ممارسات المحاسبة الإبداعية في مختلف القوائم المالية من شأنها ان تؤثر على جودة هذه القوائم من خلال التأثير على الخصائص النوعية (الملاءمة، الموثوقية، القابلية للمقارنة...)
- ان من اهم الأساليب للمحاسبة الإبداعية هي استغلال عامل التصنيف لبنود القوائم وتوقيت بعض العمليات كتوقيت تسجيل الإيرادات والمصاريف؛
- من خلال المقابلات الشخصية أظهرت بعض أقوال محافظي الحسابات ان سبب ممارسة أغلب المكلفين بالضريبة للممارسات الاحتيالية هو المحاولة قدر المستطاع التملص من التزاماتهم الضريبية؛
- وكذلك بعض المقابلات مع بعض من ممارسي مهنة المحاسبة وخاصة المحاسبين المعتمدين منهم تبين لنا انهم يرون ان أساليب المحاسبة الإبداعية هي ممارسات محاسبية عادية لا علاقة لها بالتضليل والتحايل.

- بينت الدراسة ان هناك توافق بين وجهات نظر كل من الأكاديميين والمهنيين حول تأثير استخدام تقنيات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية.

توصيات الدراسة:

- خفض مجال اختيار البدائل والمعالجات المحاسبية في كل من المعايير الدولية والنظام المحاسبي المالي وطنياً؛
- تفعيل دور حوكمة الشركات للحد من تداعيات استخدام المحاسبة الإبداعية؛
- التأكيد على دور محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في التصدي للممارسات الاحتمالية من خلال وضع قواعد وتنظيمات تضمن لهم القيام بعملهم على أكمل وجه وكذلك إقامة دورات تدريبية مكثفة لاكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- ضرورة التزام ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة بقواعد السلوك المهني والأخلاقي؛
- إقامة دورات وندوات وملتقيات وجمعيات ثقافية للتوعية بالنتائج السلبية للمحاسبة الإبداعية؛
- سن وفرض قواعد وعقوبات قانونية أكثر صرامة ضد ممارسي المحاسبة الإبداعية.

افاق الدراسة

- دور معايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- دور المدقق في التحقق من ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية.

قائمة المراجع والمصادر

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع باللغة العربية

أولاً: الكتب

- 1- أحمد محمد العلوان الهبلوي، إبراهيم جابر السيد احمد، المحاسبة الإبداعية، دار العلم والايمان للنشر والتوزيع، دار الجديد للنشر والتوزيع، ط1، دمشق، سوريا، 2019.
- 2- رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003.
- 3- مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي، المعيار المحاسبي الدولي رقم 1، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.
- 4- عباس حميد يحيى التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي، إدارة الأرباح عوامل نشوئها وأساليبها وسبل الحد منها، الطبعة الأولى، 2015.
- 5- محسن الخضيري، المحاسبة الاجرامية، الطبعة الأولى، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2014.
- 6- كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2015.
- 6- لطفي أمين السيد أحمد، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008.
- 7- محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010.
- 8- محمد مطر، موسى السويطي، التأهيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس والعرض والإفصاح، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، 2008.
- 9- محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية (الدورة المحاسبية ومشاكل الاعتراف والقياس والإفصاح)، الطبعة الرابعة، دار وائل، عمان، 2007.
- 10- مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية (مدخل نظري وتطبيقي)، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الثالثة، 2011.
- 11- وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، دراسات متقدمة في المحاسبة المالية، الطبعة الثانية، الدار الجامعية الجديدة، مصر، 2004.

ثانياً: المذكرات

- 1- أمينة فداوي، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية -دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250-، أطروحة دكتوراه مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث، غير منشورة، جامع باجي مختار، عنابة، 2014.
- 2- آسيا لعروسي، تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر-دراسة استطلاعية-، اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم التجارية، غير منشورة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2019.
- 3- حسني عبد الناصر، ادريس مناني، بالقاسم مصطفىاوي، دور المسؤولية الأخلاقية والقانونية للمراجع الخارجي في الحد من المحاسبة الإبداعية -دراسة حالة ميدانية-، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، غير منشورة، جامعة الوادي، 2017.

- 4- زوينة بن فرج، المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، غير منشورة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2014.
- 5- سارة حدادي، دور محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على جودة المعلومات المحاسبية - دراسة حالة مجموعة من شركات محافظة الحسابات والشركات الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه ل م د في العلوم التجارية، غير منشورة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2019.
- 6- سعيدة رحيش، مدى توافق القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية مع معايير الإبلاغ المالي الدولية -دراسة ميدانية-، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، غير منشورة، جامعة احمد بوقرة، بومرداس 2014، ص: 21.
- 7- صلاح حواس، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، غير منشورة، الجزائر، 2008.
- 8- فادي عبد الرحيم محمود البطنجي، مدى إدراك محلي الائتمان لإجراءات المحاسبة الإبداعية (حالة المصارف العامة في فلسطين)، رسالة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة 2011.

ثالثاً: المجلات والدوريات

- 1- قاسم محمد عبد الله البعاج، المحاسبة الابداعية وأثرها في الدخول الخاضعة للضريبة: دراسة تطبيقية لعينة من القوائم المالية للشركات العراقية، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 4، العدد 10، 2014.
- 2- لطفى شعباني، وسام زرقواد، ممارسات المحاسبة الإبداعية في الجزائر في ظل قوانين وأخلاقيات المهنة، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد الاقتصادي، العدد 35(1)،
- 3- محمد الدينوري سامي، فاطمة علاق، دور المراجع الخارجي في الحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية دراسة عينة من محافظي الحسابات لولاية الوادي، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، جامعة الشهيد حمة لخضر-الوادي، الجزائر، العدد الثامن، السنة الثامنة، 2017
- 4- ناظم شعلان جبار، أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية (دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة العراقية)، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الكوفة، العراق، المجلد التاسع، العدد 32، 2015.
- 5- نعيم تومان مرهون الزبيدي، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية " دراسة تطبيقية "، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة القادسية، الكويت، المجلد 17، العدد 2، 2015.
- 6- نوال جاسم لطيف، المحاسبة الابداعية وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، كلية المستقبل الجامعة، المجلد 11، العدد 4، 2019.
- 7- الهادي محمد إبراهيم، مجيد عبد الحسين، قاسم محمد عبد الله، أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية (دراسة ميدانية على التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية))، مجلة العلوم الإدارية، كلية العلوم الإدارية جامعة افريقيا العالمية، العدد الأول، يونيو 2017.

رابع: الملتقيات:

- 1- جمال عمورة، دور وأهمية الإبداع المحاسبي والمالي في عملية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية والمالية، الملتقى الدولي: الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، دراسة وتحليل تجارب وطنية ودولية، المنعقد بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، يومي 18-19 ماي 2011.
- 2- خليدة عابي، فاتح سردوك، جدول سيولة الخزينة في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF)، مداخلة، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي، يومي 05 و06 ماي، 2013.
- 3- سعد بوراوي، الأسس والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي والمالي الجزائري، مداخلة، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية " تجارب تطبيقات وآفاق " معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي، يومي 17 و18 جانفي 2010.
- 4- صالح مرازقة، القوائم المالية حسب المعايير المحاسبية المالية الإسلامية، مداخلة، الملتقى الدولي الأول حول الاقتصاد الإسلامي " الواقع ... ورهانات المستقبل "، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بغرداية، بدون تاريخ
- 5- هواري سويسي، بدر الزمان خمقاني، نموذج مقترح لتقييم مستوى جودة المعلومات المالية المقدمة من تطبيق النظام المحاسبي المالي، مداخلة، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، يومي 30 و29 نوفمبر 2011.

خامسا: مواقع

- 1- سعود جايد مشكور العامري، المحاسبة الإبداعية في عناصر الميزانية وأثرها على تعظيم الأرباح وزيادة القيمة السوقية للسهم (دراسة في عينة من الشركات المساهمة المسجلة في سوق العراق للأوراق المالية)، 19:25 2020//02/24، <https://www.researchgate.net/publication/329372253>

سادسا: القوانين والتشريعات

- 1- الجريدة الرسمية، القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي المواد 26_27، العدد 74، الجزائر، صادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007.

قائمة المصادر والمراجع باللغة الأجنبية

First : Books

- 1- Béatrice et Francis, **granduillot, analisefinanciere**, 5 édition, Paris, 2008.
- 2- Bruno Colmant et autres, **comptabilité financière normes IAS_ IFRS**, collections synthexpearson, France, 2008.
- 3- Michael John Jones, **Creative Accounting, Fraud and International Accounting Scandals**, A John Wiley and Sons, Ltd., Publication, Chichester, England, 2011.

Second : Theses

- 1- Ismail Zayed Ramadan, **Creative Accounting: theoretical framework for dealing with its determinants and institutional investors" involvement**, a thesis submitted in partial fulfilment of the requirements for the degree of doctor of philosophy, Cardiff Metropolitan University, Cardiff, Wales, 2017.

Third : Magazines

- 1- Abou Bakr Essedik KIDAOUENE, Hadj Kouider GOURINE, **The Role of the Internal Audit Function in Reducing the Practices of Creative Accounting: Case Study in**

some Companies in the Provinces of Ain Defla and Chlef, Revue des études humaines et sociales -A/ Sciences économiques et droit.N° 20, juin 2018.

- 2- Doina Rada, **CREATIVE ACCOUNTING AND TAX DODGING**, Economics Series, Studia Universitatis “Vasile Goldiș” Arad, Vol 22, Issue 3, 2012.

الملاحق

الملحق رقم (01): نتائج معامل الثبات الفا كرونباخ

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.899	45

الملحق رقم (2): نتائج ارتباط محاور الاستبيان

Correlations						
		أساليب تأثير : الإبداعية المحاسبة الدخل قائمة على (النتائج حساب)	أساليب تأثير الإبداعية المحاسبة المركز قائمة على (الميزانية). المالي	اساليب تأثير الإبداعية المحاسبة تدفقات قائمة على الخزينة	أساليب تأثير الإبداعية المحاسبة قائمة على حقوق في التغييرات الملكية.	أساليب تأثير الإبداعية المحاسبة الخصائص على للقوائم النوعية المالية
الإبداعية المحاسبة أساليب تأثير : (النتائج حساب) الدخل قائمة على	Pearson Correlation	1	.451**	.312**	.366**	.694**
	Sig. (2-tailed)		.000	.009	.002	.000
	N	70	70	70	70	70
الإبداعية المحاسبة أساليب تأثير المالي المركز قائمة على (الميزانية)	Pearson Correlation	.451**	1	.495**	.466**	.725**
	Sig. (2-tailed)	.000		.000	.000	.000
	N	70	70	70	70	70
الإبداعية المحاسبة اساليب تأثير الخزينة تدفقات قائمة على	Pearson Correlation	.312**	.495**	1	.473**	.653**
	Sig. (2-tailed)	.009	.000		.000	.000
	N	70	70	70	70	70
الإبداعية المحاسبة أساليب تأثير حقوق في التغييرات قائمة على الملكية.	Pearson Correlation	.366**	.466**	.473**	1	.553**
	Sig. (2-tailed)	.002	.000	.000		.000
	N	70	70	70	70	70
الإبداعية المحاسبة أساليب تأثير للقوائم النوعية الخصائص على المالية	Pearson Correlation	.694**	.725**	.653**	.553**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	
	N	70	70	70	70	70

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

الملحق رقم(3): نتائج الدراسة الوصفية للمعلومات العامة

المؤهل العلمي					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ليسانس	13	18.6	18.6	18.6
	ماستر	17	24.3	24.3	42.9
	ماجستير	6	8.6	8.6	51.4
	دكتوراه	33	47.1	47.1	98.6
	شهادة مهنية	1	1.4	1.4	100.0
	Total	70	100.0	100.0	

الوظيفة الحالية					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محاسب معتمد	10	14.3	14.3	14.3
	محافظ حسابات	19	27.1	27.1	41.4
	خبير محاسب	2	2.9	2.9	44.3
	أستاذ	39	55.7	55.7	100.0
	Total	70	100.0	100.0	

الخبرة					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	اقل من 5 سنوات	30	42.9	42.9	42.9
	من 5 الى 10 سنوات	22	31.4	31.4	74.3
	اكثر من 10 سنوات	18	25.7	25.7	100.0
	Total	70	100.0	100.0	

الملحق رقم(4): نتائج الإجابة على كل فقرات الاستبيان

Descriptive Statistics			
	N	Mean	Std. Deviation
تسجيل الإيراد رغم ان عملية الإيراد غير مؤكدة	70	3.94	.849
تسجيل ايراد وهمي	70	4.30	.938
بيع أصل مقيم بأقل من قيمته الحقيقية	70	3.76	.842
نقل المصاريف الى فترات محاسبية سابقة او لاحقة	70	3.67	.912
التلاعب في تكوين المؤونات وخسائر القيمة	70	3.43	1.015
نقل الإيرادات الجارية الى فترات مالية لاحقة	70	3.83	.963
نقل المصروفات المترتبة على المؤسسة مستقبلا الى الفترات المالية الحالية	70	3.79	.976
التلاعب في تكوين واستخدام مخصصات الاهتلاكات	70	4.26	.736
رسمة مصاريف إيراديه لا تتوفر فيها شروط الرسمة	70	3.86	.997
Valid N (listwise)	70		

Descriptive Statistics			
	N	Mean	Std. Deviation
المبالغة في تقييم الاصول الثابتة من اجل تحسين قائمة المركز المالي	70	4.19	.748
عدم الإفصاح عن الحجز على الاصول الثابتة لضمان قروض أو غيرها	70	3.90	1.009
التلاعب في تصنيف الذمم باعتبارها طويلة الأجل على أساس أنها قصيرة الأجل لغرض تحسين السيولة	70	4.03	.916
عدم الكشف عن الأرصدة الكبيرة للديون غير المؤكدة أو المشكوك في تحصيلها	70	4.27	.815
عدم الإفصاح عن الالتزامات الطارئة كالتعويضات القضائية بحساب مستقل	70	3.79	.946
إخفاء بعض الالتزامات لغرض تحسين الوضع المالي للشركة	70	3.99	.843
المبالغة في تقييم المخزون السلعي من أجل زيادة الأصول المتداولة لتحسين الوضع المالي للشركة	70	3.91	.880
الاعتراف بأصول نقدية غير مؤكدة التحصيل مثل احتمال كسب دعوى قضائية	70	3.60	1.013
التلاعب في تصنيف الالتزامات من خلال اعتبار الالتزامات قصيرة الأجل على أنها طويلة الأجل	70	3.76	.970
عدم تسجيل الانخفاض في قيمة الأصول الثابتة	70	4.00	.868
Valid N (listwise)	70		

Descriptive Statistics			
	N	Mean	Std. Deviation
التلاعب في تسجيل التدفقات النقدية المتعلقة بالأرباح والخسائر عن بيع الأصول الثابتة باعتبارها من ضمن العمليات التشغيلية	70	4.04	.788
التلاعب في أسعار الصرف النقدي من أجل تحسين القدرة المالية في المؤسسة	70	3.86	1.026
إخفاء قدرة المؤسسة على توزيع الأرباح بقيامها بتوزيع أسهم على المساهمين بدلا من توزيع الأرباح	70	3.53	.928
زيادة الموجود النقدي للسنة الحالية بإضافة الإيرادات المستلمة في بداية السنة اللاحقة من أجل زيادة التدفقات النقدية عن الأنشطة التشغيلية	70	3.70	.787
التلاعب من خلال اعتبار عمليات التمويل الذاتية (من حقوق الملكية) على أساس أنها عمليات تشغيلية	70	3.70	.874
التأخير في تسديد التزامات الشركة من أجل إظهار التدفقات النقدية بوضع أفضل	70	3.47	.989
استبعاد بعض النفقات من التدفقات النقدية مثل فوائد القروض باعتبارها نفقات استثمارية لغرض زيادة التدفقات النقدية الداخلة	70	3.64	1.050
Valid N (listwise)	70		

Descriptive Statistics			
	N	Mean	Std. Deviation
قيام الادارة بتوزيعات نقدية لا يقابلها ارباح حقيقية	70	3.96	.892
توزيع أرباح من الاحتياطات	70	3.49	1.126
اجراء تغييرات وهمية في رأس المال المدفوع والمكتسب اما بزيادته او تخفيضه	70	3.96	.859
توزيع أرباح مع وجود خسائر متراكمة من سنوات سابقة	70	3.93	1.054
عدم تخفيض حقوق الملكية بالانخفاض الحاصل في قيمة الأصول	70	3.91	.847
التلاعب في بنود حقوق الملكية من خلال تخفيضها بقصد زيادة أرباح الفترة الحالية	70	4.04	.892
Valid N (listwise)	70		

Descriptive Statistics			
	N	Mean	Std. Deviation
تقلل ممارسات المحاسبة الإبداعية من قدرة مستخدمى المعلومات على إدراك وفهم وتحليل المعلومات.	70	3.79	.976
تؤثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على قرارات المستثمرين والمقرضين	70	4.26	.736
أن تكون المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية ملائمة لاحتياجات مستخدميها	70	3.86	.997
تتصف القوائم المالية الخالية من المحاسبة الإبداعية بالقدرة على التنبؤ بالأحداث المستقبلية للمؤسسة	70	4.19	.748
تؤثر المحاسبة الإبداعية على شمولية المعلومات التي تحتويها القوائم المالية	70	3.90	1.009
تكون المعلومات المحاسبية في ظل المحاسبة الإبداعية متحيزة لنتائج وأطراف معينة	70	4.03	.916
تفقد المحاسبة الإبداعية المعلومات المحاسبية مصداقيتها، وتقلل من موثوقيتها	70	3.70	.787
عدم الثبات في تطبيق المبادئ والسياسات المحاسبية للأحداث أو العمليات المالية في المؤسسة من سنة الى أخرى يؤثر على قدرتها على المقارنة	70	3.70	.874
لا تكون المعلومات الواردة في القوائم الخاضعة للمحاسبة الإبداعية قابلة للتحقق منها	70	3.47	.989
تخفى ممارسات المحاسبة الإبداعية الأداء الحقيقي للمؤسسة	70	3.91	.880
Valid N (listwise)	70		

الملحق رقم(5): نتائج الإجابة على محاور الاستبيان

Descriptive Statistics			
	N	Mean	Std. Deviation
تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على : قائمة الدخل (حساب النتائج)	70	3.8698	.54956
تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي. (الميزانية)	70	3.9429	.52242
تأثير اساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة تدفقات الخزينة	70	3.7061	.57189
تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة التغيرات في حقوق الملكية	70	3.8810	.67575
تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على الخصائص النوعية للقوائم المالية	70	3.8800	.49478
تأثير اساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية	70	3.8499	.43847
Valid N (listwise)	70		

الملحق رقم(6): نتائج اختبار صحة الفرضية الأولى

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
تأثير اساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية	70	3.8499	.43847	.05241

One-Sample Test						
	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	95% Confidence Interval of the Difference
					Lower	Upper
تأثير اساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية	16.218	69	.000	.84994	.7454	.9545

الملحق رقم (7): نتائج اختبار صحة الفرضية الثانية

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على الخصائص النوعية للقوائم المالية	70	3.8800	.49478	.05914

One-Sample Test						
	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	95% Confidence Interval of the Difference
					Lower	Upper
تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على الخصائص النوعية للقوائم المالية	14.880	69	.000	.88000	.7620	.9980

الملحق رقم (8): نتائج اختبار صحة الفرضية الثالثة

ANOVA						
		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
على الإبداعية المحاسبة أساليب تأثير : (النتائج حساب) الدخل قائمة	Between Groups	.703	2	.352	1.170	.317
	Within Groups	20.136	67	.301		
	Total	20.839	69			
قائمة على الإبداعية المحاسبة أساليب تأثير (الميزانية). المالي المركز	Between Groups	1.570	2	.785	3.047	.054
	Within Groups	17.261	67	.258		
	Total	18.831	69			
قائمة على الإبداعية المحاسبة أساليب تأثير الجزئية تدفقات	Between Groups	.180	2	.090	.270	.765
	Within Groups	22.387	67	.334		
	Total	22.567	69			
قائمة على الإبداعية المحاسبة أساليب تأثير الملكية حقوق في التغييرات	Between Groups	1.199	2	.600	1.326	.273
	Within Groups	30.309	67	.452		
	Total	31.508	69			
على الإبداعية المحاسبة أساليب تأثير المالية للقوائم النوعية الخصائص	Between Groups	.796	2	.398	1.656	.199
	Within Groups	16.096	67	.240		
	Total	16.892	69			

الملحق رقم(10): وثيقة الاستبيان



جامعة الشهيد حمه لخضر-الوادي-

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: محاسبة

أخي الفاضل/أختي الفاضلة:

تحية عطرة، ...أما بعد:

في إطار إعداد مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي موسومة بعنوان:

"اثر استخدام تقنيات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية"،

نعرض على حضراتكم استبيان معدة لأغراض البحث العلمي بهدف جمع المعلومات المتعلقة برأيكم الشخصي حول الموضوع. وإن مشاركتكم في الإجابة على أسئلة الاستبيان بشكل كامل وبدقة وموضوعية سوف يساعد الباحثين على تحقيق أهداف الدراسة، ونود أن نتقدم لكم بوافر الشكر والامتنان سلفاً لأنكم ستخصصون جزءاً من وقتكم الثمين للإجابة على فقراته بوضع علامة (x) أمام الخيار المناسب، علماً أن إجابات الاستمارة لا تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي، وسيكون التعامل مع الإجابات بسرية تامة.

تقبلوا سيدي في الأخير أسمى عبارات الامتنان والتقدير

الباحثون

التعريف بمتغيرات الدراسة:

المحاسبة الإبداعية: مجموعة من الممارسات وعمليات التلاعب في القيم والنتائج عن طريق استغلال الثغرات التي تتيحها القوانين والقواعد وكذا استغلال المبادئ وتعدد السياسات والبدائل والطرق المحاسبية بما يخدم مصالح فئة معينة على حساب فئة أخرى.

القوائم المالية: تشكل القوائم المالية المنتج النهائي للنظام المحاسبي وهي عبارة على ملخص لجميع العمليات التي حدثت في المؤسسة خلال دورة محاسبية، وتعتبر على الوضع المالي والاقتصادي للمؤسسة، وتمثل المصدر الأساسي للمعلومات بالنسبة لمستخدمي هذه القوائم (المستثمرين، المقرضين، الدولة)، وتمثل في قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغيرات في حقوق الملكية، قائمة الملاحق.

الجزء الأول: المعلومات العامة

المؤهل العلمي:

الوظيفة الحالية:

ليسانس ماجستير شهادة مهنية محاسب معتمد خبير محاسبي

ماستر دكتوراه محافظ حسابات أستاذ

الخبرة:

اقل من 5 سنوات أكثر من 10 سنوات من 5 الى 10 سنوات

الجزء الثاني: معلومات خاصة بالدراسة

المحور الاول: تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل (حساب النتائج).

درجة التأثير					الفقرة
كبير جدا	كبير	متوسط	قليل	قليل جدا	
					تسجيل الايراد رغم ان عملية الايراد غير مؤكدة.
					تسجيل ايراد وهمي.
					بيع أصل مقيم بأقل من قيمته الحقيقية.
					نقل المصاريف الى فترات محاسبية سابقة او لاحقة.
					التلاعب في تكوين المؤونات وخسائر القيمة
					نقل الإيرادات الجارية الى فترات مالية لاحقة.
					نقل المصروفات المترتبة على المؤسسة مستقبلا الى الفترات المالية الحالية
					التلاعب في تكوين واستخدام محصنات الاهتلاكات
					رسملة مصاريف إيرادية لا تتوفر فيها شروط الرسملة.

المحور الثاني: تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي (الميزانية).

درجة التأثير					الفقرة
كبير جدا	كبير	متوسط	قليل	قليل جدا	
					المبالغة في تقييم الاصول الثابتة من اجل تحسين قائمة المركز المالي
					عدم الإفصاح عن الحجز على الاصول الثابتة لضمان قروض أو غيرها.
					التلاعب في تصنيف الذمم باعتبارها طويلة الأجل على أساس أنها قصيرة الأجل لغرض تحسين السيولة.
					عدم الكشف عن الأرصدة الكبيرة للديون غير المؤكدة أو المشكوك في تحصيلها
					عدم الإفصاح عن الالتزامات الطارئة كالتعويضات القضائية بحساب مستقل
					إخفاء بعض الالتزامات لغرض تحسين الوضع المالي للشركة
					المبالغة في تقييم المخزون السلعي من أجل زيادة الأصول المتداولة لتحسين الوضع المالي للشركة
					الاعتراف بأصول نقدية غير مؤكدة التحصيل مثل احتمال كسب دعوى قضائية.

					التلاعب في تصنيف الالتزامات من خلال اعتبار الالتزامات قصيرة الأجل على أنها طويلة الأجل
					عدم تسجيل الانخفاض في قيمة الأصول الثابتة

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

درجة التأثير					الفقرة
كبير جدا	كبير	متوسط	قليل	قليل جدا	
					التلاعب في تسجيل التدفقات النقدية المتعلقة بالأرباح والخسائر عن بيع الأصول الثابتة باعتبارها من ضمن العمليات التشغيلية من أجل إعطاء انطباع جيد عن الوضع المالي للشركة من أنشطتها الرئيسية.
					التلاعب في أسعار الصرف النقدي من أجل تحسين القدرة المالية في المؤسسة.
					إخفاء قدرة المؤسسة على توزيع الأرباح بقيامها بتوزيع أسهم على المساهمين بدلا من توزيع الأرباح
					زيادة الموجود النقدي للسنة الحالية بإضافة الإيرادات المستلمة في بداية السنة اللاحقة من أجل زيادة التدفقات النقدية عن الأنشطة التشغيلية.
					التلاعب من خلال اعتبار عمليات التمويل الذاتية (من حقوق الملكية) على أساس أنها عمليات تشغيلية
					التأخير في تسديد التزامات الشركة من أجل إظهار التدفقات النقدية بوضع أفضل.
					استبعاد بعض النفقات من التدفقات النقدية مثل فوائد القروض باعتبارها نفقات استثمارية لغرض زيادة التدفقات النقدية الداخلة.

المحور الرابع: تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة التغيرات في حقوق الملكية.

درجة التأثير					الفقرة
كبير جدا	كبير	متوسط	قليل	قليل جدا	
					قيام الإدارة بتوزيعات نقدية لا يقابلها أرباح حقيقية.
					توزيع أرباح من الاحتياطات.
					اجراء تغييرات وهمية في رأس المال المدفوع والمكتسب اما بزيادته او تخفيضه.
					توزيع أرباح مع وجود خسائر متراكمة من سنوات سابقة.
					عدم تخفيض حقوق الملكية بالانخفاض الحاصل في قيمة الأصول
					التلاعب في بنود حقوق الملكية من خلال تخفيضها بقصد زيادة أرباح الفترة الحالية.

المحور الخامس: تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على الخصائص النوعية للقوائم المالية.

معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة	الفقرة
					تقلل ممارسات المحاسبة الإبداعية من قدرة مستخدمي المعلومات على إدراك وفهم وتحليل المعلومات.
					تؤثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على قرارات المستثمرين والمقرضين
					أن تكون المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية ملائمة لاحتياجات مستخدميها.
					تتصف القوائم المالية الخلية من المحاسبة الإبداعية بالقدرة على التنبؤ بالأحداث المستقبلية للمؤسسة.
					تؤثر المحاسبة الإبداعية على شمولية المعلومات التي تحتويها القوائم المالية.
					تكون المعلومات المحاسبية في ظل المحاسبة الإبداعية متحيزة لنتائج وأطراف معينة.
					تفقد المحاسبة الإبداعية المعلومات المحاسبية مصداقيتها، وتقلل من موثوقيتها.
					عدم الثبات في تطبيق المبادئ والسياسات المحاسبية للأحداث أو العمليات المالية في المؤسسة من سنة إلى أخرى يؤثر على قدرتها على المقارنة.
					لا تكون المعلومات الواردة في القوائم الخاضعة للمحاسبة الإبداعية قابلة للتحقق منها.
					تحفي ممارسات المحاسبة الإبداعية الأداء الحقيقي للمؤسسة.

الفهرس

الفهرس	
.I	الاهداء
.II	الشكر
.III	الملخص
.IV	قائمة المحتويات
.V	فهرس الجداول والاشكال
.VI	فهرس الملاحق
أ-ج	مقدمة
الفصل الأول: الادبيات النظرية والتطبيقية للمحاسبة الإبداعية والقوائم المالية	
2	تمهيد:
3	المبحث الأول: المحاسبة الإبداعية وأثرها على القوائم المالية
3	المطلب الأول: المحاسبة الإبداعية ودفع استخدامها:
3	الفرع الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية وعوامل ظهورها
6	الفرع الثاني: دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية
9	المطلب الثاني: ماهية القوائم المالية
9	الفرع الأول: تعريف القوائم المالية وخصائصها
12	الفرع الثاني: عرض ومستخدمي القوائم المالية
14	المطلب الثالث: أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على القوائم المالية.
14	الفرع الأول: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل
16	الفرع الثاني: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة المركز المال
17	الفرع الثالث: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية
17	الفرع الرابع: أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التغير في حقوق الملكية
18	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
18	المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية
22	المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية:
25	المطلب الثالث: مميزات الدراسة الحالية
26	خلاصة الفصل:
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية	
28	تمهيد:
29	المبحث الأول: طريقة وأدوات الدراسة
29	المطلب الأول: منهجية الدراسة
29	الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة

29	الفرع الثاني: بيانات الدراسة وأدوات جمعها
30	الفرع الثالث: متغيرات الدراسة
31	المطلب الثاني: أدوات الدراسة الميدانية والإجراءات المتبعة
31	الفرع الأول: الأدوات الإحصائية والقياسية
32	الفرع الثاني: البرامج والأدوات المستخدمة في معالجة الاستبيان
33	المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية وتحليلها ومناقشتها
33	المطلب الأول: عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية
33	الفرع الأول: عرض وتحليل النتائج المتعلقة بالمعلومات الشخصية
35	الفرع الثاني: عرض وتحليل نتائج الإجابة على عبارات محاور الاستبيان
42	المطلب الثاني: تفسير ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية
42	الفرع الأول: تفسير نتائج الدراسة الميدانية
44	الفرع الثاني: اختبار الفرضيات
47	الفرع الثالث: عرض النتائج المتوصل إليها ومناقشتها
48	خلاصة الفصل
49	الخاتمة
53	قائمة المراجع والمصادر
58	الملاحق
72	الفهرس