



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: العلوم المالية ومحاسبة

التخصص: محاسبة

دور معايير المحاسبة في الحد من الآثار  
السلبية للمحاسبة الإبداعية على مصداقية  
القوائم المالية  
- دراسة عينة ولاية الوادي -

تحت إشراف الدكتور:

فاتح سردوك

إعداد الطلبة:

راضية برحومة

هاجر سويد

يوسف علال

لجنة المناقشة

رئيس اللجنة

المشرف (مقررا)

المناقش

أستاذ محاضر أ

أستاذ محاضر أ

أستاذ محاضر أ

زكرياء دمدوم

فاتح سردوك

مفيد عبد اللاوي

السنة الجامعية: 2017/2016

توطئة:

لقد شهد العصر الحالي العديد من التطورات العالمية أبرزها التقدم في تكنولوجيا المعلومات وعملة الأسواق، حيث أحدثت عملية العملة تأثيرات عديدة انعكست إيجاباً على الاقتصاد والمحاسبة بصورة عامة وعلى القوائم المالية بصورة خاصة، إذ تمثل هذه الأخيرة المرآة العاكسة لوضع الوحدة الاقتصادية على اعتبارها أداة تستخدم للإبلاغ عن المعلومات المالية للأطراف المهتمين سواء كانت داخلية أو خارجية، إذ يستطيعون من خلالها التعرف على الوضع الماضي للوحدة الاقتصادية وقراءة مستقبلية لما قد يحدث لها في المستقبل، وكل هذا يعتمد على قيمة المعلومات الواردة في القوائم المالية على اعتبار هذه الأخيرة من نتائج وظيفة المحاسبة، أي أن هدفها الأساسي إشباع حاجيات المستفيدين منها بتمكينهم من اتخاذ القرارات الملائمة.

وأتاح المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً للمحاسبين في الوحدات الاقتصادية المرنة في استخدام مبادئها، حيث ساعد ذلك في حدوث عدة فضائح مالية وأهيارات لكبرى الشركات العالمية على غرار شركة Enron و Worldcom و Xerox، وكان السبب وراء تلك الأهيارات هو التظليل في طرائق استخدام المبادئ المحاسبية وإعداد تقديرات محاسبية بشكل يخدم أهداف الإدارة لا أهداف الوحدة الاقتصادية، وهذا ما يطلق عليه مسمى المحاسبة الإبداعية *Creative Accounting*.

كل ما سبق دفع بعدة هيئات مهنية عملت على توفير آليات ملائمة من شأنها أن تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية لضمان قوائم مالية صادقة، من بينها العمل على تطوير المعايير المحاسبية وذلك بإعادة صياغتها وسد الثغرات والمرونة الموجودة على مستواها، هادفة بذلك تضيق مجال الخلاف بين جميع الأطراف ذات المصلحة وذات العلاقة بالبيانات المحاسبية بالقوائم المالية لتكون هذه الأخيرة مقدمة بالشكل الصحيح الذي يسمح لمستخدميها من الإرساء على القرار السليم.

## 1. الإشكالية:

إن مشكلة الدراسة تتمحور أساساً حول تزايد حدث الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية وتعددتها خلال السنوات الأخيرة، وانعكس ذلك على مصداقية البيانات بالقوائم المالية وبالتالي تقديم معلومات غير صادقة تؤدي إلى اتخاذ قرارات غير صحيحة من قبل مستخدميها.

وعلى ضوء ما سبق يمكننا صياغة الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة كما يلي:

ما مدى دور معايير المحاسبة الدولية في الحد من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية على مصداقية

القوائم المالية؟

وللإجابة على هذه الإشكالية يمكن طرح جملة من التساؤلات الفرعية نوردتها كما يلي:

1. هل تؤثر أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية؟
2. هل يعكس تطبيق المعايير المحاسبة الدولية مصداقية المعلومات الصادرة في القوائم المالية؟
3. هل لمعايير المحاسبة الدولية دور في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

## 2. فرضيات الدراسة:

لكشف الغموض حول التساؤلات المطروحة، قمنا بوضع جملة من الفرضيات نعتبرها نقطة بداية للبحث:

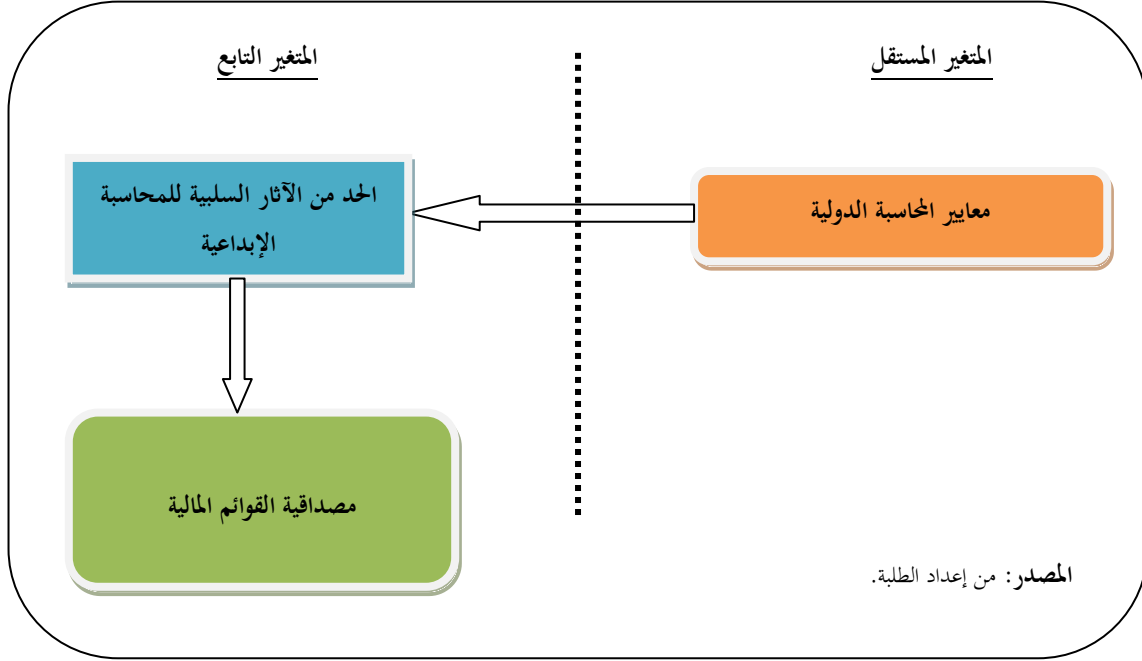
1. لا يوجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية و مصداقية القوائم المالية.
2. يوجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين تطبيق المعايير المحاسبة الدولية و مصداقية المعلومات الصادرة في القوائم المالية.
3. لا يوجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية لدور المعايير المحاسبة الدولية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

## 3. أسباب اختيار الموضوع:

من أهم الأسباب التي دفعت بنا إلى دراسة هذا الموضوع الميول الشخصي التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية، والرغبة في الاطلاع على كل ما هو جديد فيما يخص معايير المحاسبة الدولية، وكذا اندراج الموضوع من ضمن تخصصنا في المحاسبة، بالإضافة إلى إمكانية مواصلة البحث في الموضوع مستقبلا لأن الموضوع جديد من حيث الطرح والدراسة، وهناك أيضا سبب موضوعي يرجع أساسا في حداثة الموضوع وارتباطه بالمحاسبة ارتباطا وثيقا، ولأنه يعالج مشكلة من أهم المشاكل التي عانت ولا تزال تعاني منها المحاسبة، خاصة في ظل استخدام السيئ للمبادئ والأسس المحاسبية من أجل اعطاء صورة غير حقيقية للمؤسسة.

#### 4. نموذج الدراسة:

#### الشكل رقم (01): نموذج الدراسة



#### 5. أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل وإظهار الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية وذلك من خلال الوقوف على نتائج ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في البيانات القوائم المالية وبالتالي دور معايير المحاسبة الدولية في الحد من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

- 1- استعراض أهم أساليب المحاسبة الإبداعية ودوافع الإدارة من استخدامها والآثار المترتبة عن استخدام تلك الأساليب.
- 2- بيان استغلالات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية والأثر ذلك على مصداقيتها.
- 3- دراسة معايير المحاسبة الدولية كأداة للحد من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية.

#### 6. أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة من أهمية موضوع المحاسبة الإبداعية كونها تمثل مشكل هام وكانت محل اهتمام للعديد من الباحثين لاسيما في ظل قيام معدي القوائم المالية وإدارات الشركات باستخدام أساليبها وإظهار نتيجة النشاط بصورة مخالفة على ما هي عليه في الحقيقة، محققة بذلك أهداف شخصية على حساب فئات أخرى، ويترتب عن

ذلك حدوث انهيار وإفلاس مجموعة من أكبر الشركات العالمية، وبدورها تخدم هذه الدراسة عدة فئات كالمدققين والمستثمرين والمحللين وغيرهم من الفئات المهمة بالقوائم المالية.

### 7. الدراسات السابقة على الموضوع:

من أجل تكوين إطار مفاهيمي تستمد إليه الدراسة الحالية، ومن أجل توضيح الجوانب الأساسية لموضوعنا حيث قمنا بالإطلاع على الدراسات السابقة الاستفادة من الدراسات التي لها علاقة بموضوع دراستنا، وفيما يلي استعراض للبعض منها كما يلي:

### - دراسة باخجة عبد الله (تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية) 2013:

هدفت الدراسة إلى إظهار تأثير استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية وبالتالي دور مجلس المعايير 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 توصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات من أهمها، أن المحاسبة الإبداعية هي مجموعة الأساليب والإجراءات التي يعتمد عليها المحاسب لتحقيق مصلحة بعض أصحاب المصالح في الوحدات الاقتصادية، لذا فإن ممارسات المحاسبة الإبداعية تعكس جانبا سلبيا لمفهوم الإبداع عبر استغلال المهارات الفكرية الإبداعية للوصول إلى أهداف لا تحقق العدالة التي تسعى إليها المحاسبة، وتمثل عناصر القوائم المالية المحاور الرئيسية التي تلجأ إليها الإدارة التنفيذية لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية وطرقها، وإن المعايير تلعب دور في الحد من ممارسات المحاسبية، لأن غياب المعايير يؤدي إلى اتباع إجراءات وطرئق محاسبية غير سليمة وغير موحدة وبالتالي ينعكس على المعلومات المحاسبية.

### - دراسة عماد الآغا (دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية) 2011:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مفهوم وأساليب المحاسبة الإبداعية، وأثر ذلك على موثوقية البيانات المالية في البنوك الفلسطينية، وبيان دوافع الإدارة من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، وأثر ذلك في موثوقية القياس المحاسبي والبيانات المالية المقدمة من خلالها.

وقد توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها أن المحاسبة الإبداعية تعتبر 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، ويُعد انتشار وتوسع أساليب المحاسبة الإبداعية من الأساليب الرئيسية لعدم الموثوقية بالبيانات المالية.

**- دراسة ليندا الحلبي (دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية ) 2009:**

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة وأثرها في موثوقية البيانات المحاسبية، وبيان دوافع الإدارة من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها في موثوقية القياس المحاسبي والبيانات المالية المقدمة، وكذلك مدى ما تمارسه مجالس إدارات الشركات المساهمة العامة الأردنية من إجراءات المحاسبة الإبداعية لدى إعداد القوائم المالية المنشورة الصادرة عن تلك الشركات.

وقد توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها أن المحاسبة الإبداعية مجموعة الأساليب والإجراءات التي يعتمد عليها المحاسب لتحقيق مصلحة بعض أصحاب المصالح الشركة، وتؤثر أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية، وتتمارس مجالس إدارات الشركات المساهمة العامة الأردنية أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية لدى إعداد البيانات المالية الصادرة عن تلك الشركات وذلك بتطبيق مدققي الحسابات الخارجيون بالإجراءات والاختبارات اللازمة للحد من هذه الممارسات.

**- دراسة Amat & Oliveras (The Ethics of Creative Accounting) 2003:**

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على بعض الجوانب والأدلة على ممارسات المحاسبة الإبداعية وعلاقتها بأخلاقيات ممارسة مهنة المحاسبة في المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة في إسبانيا. وقد توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها أن للأصول غير الملموسة أهمية كبيرة ومكانة استراتيجية في عمليات تقييم أداء المنشآت وأن زيادة وتخفيض قيمة الأصول غير الملموسة في القوائم المالية يجعلها أكثر ارتباطاً بواقع المنشأة.

**- دراسة ميساء سعد أبوتمام (مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي) 2013:**

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على نطاق المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية على الرغم من ضيقه، وذلك بالتعرف على مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية

لأساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية وللإجراءات التي يمكن استخدامها للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في إعداد قائمة التدفقات النقدية، ومدى استخدام الشركات الصناعية الأردنية لممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية في إعداد قائمة التدفقات النقدية، وبيان أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية والتي ينتج عنها تشويه لتقييم الأداء المالي لمنشآت الأعمال.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات من أهمها، أنه يوجد إدراك لدى المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لأساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية، وكذا إدراك لدى المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية للإجراءات التي يمكن استخدامها للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في إعداد قائمة التدفقات النقدية، وأشارت نتائج الدراسة إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء الفئات المشمولة بالدراسة بشأن مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لأساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية.

**- دراسة محمد عبد الرحمان عبد الفتاح (دور المعايير المحاسبية في الحد من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات بالقوائم المالية المنشورة) 2010:**

يهدف هذا البحث إلى دراسة أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية بالقوائم والتقارير المالية ودور المعايير المحاسبية في الحد من هذه الممارسات.

وقد توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها أن أساليب المحاسبة الإبداعية لها آثار سلبية على موثوقية البيانات الصادرة عن القوائم المالية بالشركات، وبالتالي تؤدي إلى فقد ثقة المستثمرين في صدق وشفافية القوائم المالية، وأن هناك العديد من الأساليب التي تستخدم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية أهمها إعادة صياغة المعايير المحاسبية، وحوكمة الشركات، وأن التمسك بتطبيق المعايير المحاسبية عند إعداد القوائم المالية سيكون له دور كبير في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية.

**- دراسة عدي منذر لطفي جرار (تطوير استراتيجية للحد من الآثار السلبية لاستخدام المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة العامة الأردنية) 2006:**

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة من قبل الشركات المساهمة العامة الأردنية، من وجهة نظر مديري أقسام المحاسبة وموظفي هذه الأقسام الشركات أنفسهم

و مدققي الحسابات القانونيين، وتطوير إستراتيجية للحد من الآثار السلبية لاستخدام هذه الأساليب في هذه الشركات.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى نتائج أهمها، تم تطوير استراتيجية للحد من الآثار السلبية لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة العامة الأردنية، شملت مجموعة من الخطوات والإجراءات المقترحة تطبيقها من قبل المحاسبين القانونيين للحد من الآثار السلبية لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.

### - دراسة موازنة صالح (الإبداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبة الدولية) 2014:

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز الإبداع في المجال المحاسبي من خلال ما تصدره لجنة / مجلس معايير المحاسبة الدولية سواء كانت معايير المحاسبة الدولية أو معايير التقارير المالية الدولية التي تشكل في مجملها إبداعا محاسبيا وتطورا في مجال المحاسبة الإنجلوساكسونية التي تطبق بكل من الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا والدول التابعة لها.

وقد توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها أن الإبداع المحاسبي يعتبر مفهوم قديم مقارنة بتاريخ وجوده لكنه خضع لعدة تطورات، وهناك عدة تعاريف لمفهوم المحاسبة الإبداعية إلا أن جميعها تتفق على أنها عبارة عن عمليات أو ممارسات حديثة ومعقدة ومبتكرة يقوم من خلالها المحاسبون استخدام معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات المؤسسات أو التلاعب بها بقصد تحقيق أهداف محددة وكما تعتبر معايير المحاسبة الدولية إبداعا محاسبيا نما وتطور نتيجة تطور السياسات الاقتصادية والمالية للمؤسسات مما تطلب من مجلس معايير المحاسبة الدولية مساندة تلك التطورات وبالتالي إدخال تحسينات على المعايير ومن هنا نستطيع أن نقول أن الإبداع المحاسبي عبارة تحسين، تطوير وتحديد السياسات، الأنظمة والنظريات المحاسبية بحيث تصبح تتوافق مع التطور التقني، التكنولوجي، الثقافي، السوسيولوجي للمؤسسات في ظل العولمة المالية، وإن جعل المحاسبة تتلاءم مع خصائص ومكونات المؤسسة من خلال المعايير المحاسبية سيؤدي إلى تقليص التحايل والتلاعب المحاسبي وبالتالي تقليص سلبيات المحاسبة الإبداعية.

### 8. حدود الدراسة:

الحدود الموضوعية: حيث قمنا بدراسة دور المعايير المحاسبية مخصصين المعايير الدولية لدراسة دورها للحد من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية.

الحدود المكانية: تمت الدراسة الميدانية على أطراف المستفيدة من خبرتهم المهنية للموضوع بولاية الوادي.

الحدود الزمانية: تمت الدراسة في فترة 22 أبريل 2017 إلى غاية 15 ماي 2017.

## 9. المنهج المتبع وأدوات الدراسة:

اعتمدنا في هذه الدراسة على المنهج الوصفي لتحديد الإطار النظري للموضوع، وتم كذلك الاستعانة بالمنهج التاريخي في الأجزاء المرتبطة بمراحل تطور المحاسبة الإبداعية ومعايير المحاسبة الدولية، واعتمدنا على المنهج تحليلي لدراسة الحالة وذلك باستخدام تقنية الاستبيان من أجل الإجابة على التساؤلات المطروحة واختبار صحة الفرضيات تجاه أثر السلي للمحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية، ودور معايير المحاسبة الدولية في الحد من الآثار، من خلال جمع المعلومات والبيانات المتعلقة بالدراسة.

ومن بين أدوات المستعملة في البحث فقد اعتمدنا على:

- 1- المسح المكتبي والغرض منه الوقوف على المراجع والمصادر المختلفة حول موضوع الدراسة.
- 2- استخدام شبكة الانترنت.
- 3- استخدام برنامج SPSS وEXCEL لتحليل نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة.

## 10. صعوبات الدراسة:

من خلال قيامنا بانجاز هذا البحث صادفنا عدة صعوبات أهمها:

- 1- نقص في المراجع على المحاسبة الإبداعية وهو الأمر الذي جعلنا نعتمد على الدراسات السابقة.
- 2- صعوبة محاولة ترجمة بعض المراجع الأجنبية المتخصصة.
- 3- صعوبات متعلقة بالمجال الإحصائي خاصة عند تحليل مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS.

## 11. هيكل الدراسة:

بغرض دراسة هذا الموضوع وللوصول إلى الأهداف المرجوة تم تقسيمه إلى فصلين نظري وتطبيقي بالإضافة إلى المقدمة والخاتمة التي تتضمن العناصر المتفق عليها منهجياً، حيث يتناول الفصل الأول الذي كان بعنوان الإطار النظري للدراسة الإطار النظري لمعايير المحاسبة الدولية، والإطار النظري للمحاسبة الإبداعية وأخير التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية وأثرها على مصداقية القوائم المالية. أما بخصوص الفصل الثاني الذي يتعلق بالدراسة الميدانية من خلال تحليل نتائج الاستبيان الموجه لفائدة بعض الأكاديميين المختصين، وبعض المراجعين ومحافظين الحسابات والمحللين الماليين من أجل استقصاء آرائهم في الموضوع وتحليلها وتقييمها مدى استيعابهم للمشاكل المطروح في الدراسة.

	الإهداء.....
	شكر وعرفان.....
	ملخص الدراسة.....
III-I	فهرس المحتويات.....
VI-IV	قائمة الجداول.....
VIII-VII	قائمة الأشكال.....
X-IX	قائمة المصطلحات المختصرة.....
XII-XI	قائمة الملاحق.....
(أ-ذ)	المقدمة العامة.....
(41-09)	الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة
10	تمهيد.....
(17-11)	المبحث الأول: الإطار النظري لمعايير المحاسبة الدولية.....
11	المطلب الأول: مفهوم معايير المحاسبة الدولية.....
14	المطلب الثاني: الخصائص الواجب توفرها في معايير المحاسبة الدولية.....
15	المطلب الثالث: تبويب معايير المحاسبة الدولية.....
(32-18)	المبحث الثاني: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية.....
18	المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية.....
23	المطلب الثاني: متمات المحاسبة الإبداعية.....
29	المطلب الثالث: المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية.....
31	المطلب الرابع: دور معايير المحاسبة الدولية في الحد من استغلالات المحاسبة الإبداعية.....
(40-33)	المبحث الثالث: ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية وأثرها على مصداقية القوائم المالية
32	المطلب الأول: أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل.....
34	المطلب الثاني: أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي.....
36	المطلب الثالث: أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية.....

38	المطلب الرابع: أساليب المحاسبة الإبداعية التغيرات في حقوق الملكية.....
41	..... خلاصة الفصل
(64-43)	الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة
43	..... تمهيد
	..... المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية.....
44	..... المطلب الأول: المنهج المستخدم
44	..... المطلب الثاني: أدوات جمع البيانات.....
45	..... المطلب الثالث: الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة.....
(63-51)	..... المبحث الثاني: تحليل وتفسير نتائج الاستبيان.....
51	..... المطلب الأول: الوسائل الإحصائية المستخدمة.....
52	..... المطلب الثاني: صدق الاستبيان.....
54	..... المطلب الثالث: الصدق والثبات والاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان.....
58	..... المطلب الرابع: تحليل واختبار محاور الدراسة.....
64	..... خلاصة الفصل
(67-65)	..... الخاتمة العامة.....
(70-68)	..... المراجع.....
(92-76)	..... الملاحق.....

## قائمة المصطلحات المختصرة

الرمز	المصطلح المقابل باللغة الانجليزية	المصطلح المقابل باللغة العربية
IASC	International Accounting Standards Committee.	لجنة معايير المحاسبة الدولية.
IAS	International Accounting Standards.	المعايير المحاسبة الدولية.
IFRS	International Financial Reporting Standards.	المعايير التقارير المالية الدولية.
SIC	Standing Interpretation Committee.	لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية.
IFRIC	International Financial Reporting Interpretation Committee.	لجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية.
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles.	المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

### الخاتمة العامة:

بعدها معالجتنا لموضوع دور المعايير المحاسبية الدولية في الحد من آثار السلبية للمحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية لمعالجة إشكالية البحث المتمثلة في مدى إمكانية معايير المحاسبة الدولية في الحد من آثار السلبية للمحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية، من خلال الفصلين مستخدمين بذلك المناهج المشار إليها في المقدمة بداية من الفرضيات المعتمدة، حيث سنقسم هذه الخاتمة إلى نتائج والتوصيات وآفاق.

### 1. النتائج:

من بين النتائج التي نقدمها ما يلي:

- محاسبة الابداعية هي مجموعة إجراءات وأساليب يتبعها معدو القوائم المالية بناء على المرونة والبدائل الموجودة في المبادئ والمعايير المحاسبية.
- تمثل عناصر القوائم المالية المحاور الرئيسية التي تلجأ إليها الإدارة التنفيذية لممارسة أساليب وطرق المحاسبة الإبداعية.
- تعتبر المحاسبة الإبداعية التحدي البارز على مستقبل مهنة المحاسبة.
- تختلف أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية فكل قائمة أساليب خاصة تطبق على مستواها.
- يرجع السبب الرئيسي لعدم مصداقية القوائم المالية هو انتشار استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية وكذلك النقص في الجاني الأخلاقي للمحاسبين والمدققين.
- تعدد القوائم المالية الركيزة الأساسية التي يطبق فيها أساليب المحاسبة الإبداعية.
- إن غياب تطبيق معايير المحاسبة الدولية يترتب عنه إتباع طرق محاسبية غير سليمة وبالتالي إظهار نتائج معاكسة لما هي عليه في أرض الواقع.
- هناك ارتباط بين استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية ومصداقية القوائم المالية.
- أكد معظم أفراد عينة الدراسة على ضرورة العمل بمعايير المحاسبة الدولية من أجل تضيق الخناق على ممارسات المحاسبة الإبداعية لتظهر القوائم الصورة الحقيقية للوحدة الاقتصادية.
- تلعب معايير المحاسبة الدولية دورا هاما في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

## 2. التوصيات:

- من خلال دراستنا لمختلف جوانب الموضوع، وبناء على الدراسة النظرية ونتائج الدراسة الميدانية ونتائج التحليل الإحصائي للاستبيان، يمكن أن نخرج بجملة من التوصيات وهي:
- تنمية الوعي والثقافة المحاسبية بين مستخدمي معدي القوائم المالية لمساعدتهم على كشف أساليب المحاسبة الإبداعية.
  - تشكيل لجان أخلاق مهنية للعمل على إصدار تشريعات تتضمن عقوبات لردع المتلاعبين بالقوائم المالية.
  - العمل على تحسين جودة القوائم المالية وذلك بفرض إعدادها وفقا لمعايير المحاسبة الدولية.
  - فك ارتباط الرقابة الداخلية عن الإدارة لتكون بذلك رقبيا عليها.
  - تسليط الضوء على دور الرقابة الخارجية والتركيز على استقلاليتها استقلال تام لضمان كشف أي تلاعب ممارس من قبل الغدارة.
  - اقامة دورات متخصصة للمدققين والمحاسبين لتوضيح مدى سلبية المحاسبة الإبداعية سواء على مصداقية القوائم المالية أو على مهنة المحاسبة والتدقيق.

## 3. آفاق الدراسة:

- تناولنا موضوع دور معايير المحاسبة الدولية في الحد من الآثار السلبية للمحاسبة على مصداقية القوائم المالية، ونظرا لاتساع الموضوع فإنه لا يمكن إحاطته بكل جوانبه من خلال دراسة واحدة، واستنادا على هذا فتحنا الباب بحوث مستقبلية تذكر منها ما يلي:
- الارتقاء بمستوى الأداء المهني للمحاسبة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
  - مدى مساهمة معايير المحاسبة الدولية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة المالية الاقتصادية في الجزائر.
  - دور المدقق الخارجي في الحد من استغلال بدائل القياس والإفصاح المحاسبي.

### تمهيد:

بعد موجة انهيار شركات التي شاهدها العالم على غرار شركة Enron، worldcom، tyco وغيرها من الشركات الكبرى، وتحميل مسؤولية الانهيار لشركة آرثر أندرسون لكونها المسؤولة عن تدقيق الحسابات الخاصة بشركة ENRON، وتوجيه أصابع الاتهام لها بعد تلاعبها بالبيانات المحاسبية للشركة مستغلة بذلك المعالجات والسياسات المحاسبية، حيث تسبب في إظهار البيانات المحاسبية بغير صورتها الحقيقية وهذا التلاعب يطلق عليه مسمى المحاسبة الإبداعية.

وترتكز تلك الممارسات أساسا على إخفاء الأداء الفعلي للشركات وذلك لتحقيق نتائج ترجع بالنفع لأصحاب المصالح، وما يميز هذه الممارسات أنها تتم دون الخروج عن نطاق المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها FASB، وإنما باستغلال عنصري المرونة والاختيار في تلك المبادئ والمعايير.

وتعكس هذه الممارسات عدة مخلفات أهمها فقدان مصداقية القوائم المالية التي تنشرها تلك الشركات على اعتبار تلك الممارسات تتم على مستواها، ولهذا عملت معايير المحاسبة الدولية على تضييق نطاق حدوث تلك الممارسات والحد من الخلاف بين جميع الأطراف ذات العلاقة والمصلحة بالمعلومات المحاسبية، لتكون هذه الأخيرة مقدمة بشكل صادق ليتمكن مستخدموها بذلك بالتوصل للقرار السليم.

وسنحاول من خلال فصلنا هذا التطرق إلى الجوانب المهمة في موضوعنا المقسمة كما يلي:

- المبحث الأول: الإطار النظري لمعايير المحاسبة الدولية.
- المبحث الثاني: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية.
- المبحث الثالث: أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.

### المبحث الأول: الإطار النظري لمعايير المحاسبة الدولية

يعتبر التصدي لممارسات المحاسبة الإبداعية أمرا ليس سهلا على الإطلاق، نظرا لأن بعض تلك الممارسات تكون بشكل متعمد ويسهل وضع حل للحد منها، والبعض الآخر يأتي بشكل تلقائي نتيجة لمرونة المبادئ والقواعد المحاسبية، حيث تتعد الوسائل التي تساعد على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ومن بينها المعايير المحاسبة الدولية على اعتبار الدول الذي تلعبه قي إعداد القوائم المالية، التي تضمن بيانات محاسبية تتصف بالمصدقية، وتساعد بذلك في اتخاذ القرار الرشيد.

يعتبر التوافق المحاسبي الدولي في إعداد القوائم والتقارير المالية الهدف الأساسي لمعايير المحاسبة الدولية، إلا أن عدم التطبيق الصحيح لهذه الأخيرة من شأنه أن يتيح ثغرات استغلتها مجالس الإدارات للتلاعب في الأرباح وذلك باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.

ومن خلال هذا المبحث سنقوم بتسليط الضوء على الإطار النظري لمعايير المحاسبة الدولية حيث سنقوم أولا بعرض مفهوم معايير المحاسبة الدولية ومن ثم الخصائص الواجب توفرها في معايير المحاسبة الدولية ومن ثم عرض لمعايير المحاسبة الدولية.

### المطلب الأول: مفهوم المعايير المحاسبة الدولية

لقد قامت العديد من المنظمات والهيئات المحاسبية ببذل جهودات كبيرة بهدف تحقيق نوع من التوافق بين الممارسات والمعايير المحاسبية بين مختلف الدول والعمل على توحيدها، ولعل من أهم هذه المنظمات والتي عرفت نشاطا ملحوظا خلال السنوات الأخيرة لجنة المعايير المحاسبة الدولية، هذه الأخيرة ترى أنه من الضروري القيام بتوحيد الأنظمة والمعايير المحاسبية المتعلقة بإعداد القوائم المالية على مستوى العالم، لأجل ذلك عملت وعبر مراحل تطورها على إصدار مجموعة من المعايير عرفت باسم المعايير المحاسبة الدولية.<sup>1</sup>

ومن خلال هذا المطلب سنقوم بتعرف على مفهوم معايير المحاسبة الدولية والذي يشمل نبذة مختصرة عن بدايات المعايير المحاسبة الدولية ثم تعريفها وأهم الخصائص التي يجب أن تتوفر في تلك المعايير كما يلي:

### أولا: نبذة مختصرة عن بدايات ظهور المعايير المحاسبة الدولية

نشأ مفهوم معايير المحاسبة الدولية في 1904، في المؤتمر الدولي الأول في المؤتمر الدولي الأول في سانت لويس في ولاية ميسوري في الو.م.أ، وفي المؤتمر الدولي العاشر تبلورت هذه الفكرة بتشكيل لجنة معايير المحاسبة

<sup>1</sup> محمد فيصل مايدة، تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على إعداد وعرض عناصر القوائم المالية في المؤسسة، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر- بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، تخصص محاسبة ونظم معلومات، (2016-2017)، (غ.م)، ص. 92.

الدولية IASC، كونت من مختلف المنظمات من تسعة دول وهذا في سنة 1973<sup>1</sup> وتعد الحاجة إلى معايير المحاسبة الدولية وليدة الظروف والتطورات الاقتصادية التي شهدتها العالم، بحيث ألزم وجود قواعد عامة تعالج المسائل المحاسبية المتشابهة، وذلك لتسهيل عملية القياس والإفصاح المحاسبي ثم المقارنة بين القوائم المالية وتقييم أداء الوحدات الاقتصادية، وبالطبع فإن ذلك يساهم في تسهيل عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية على النطاق الدولي، وعلى العكس من ذلك كلما كانت هناك اختلافات في الطرائق والتطبيقات المحاسبية كلما زاد ذلك من صعوبة إجراء المقارنات وشم صعوبة عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية السليمة، إذ كان للاتحادات الإقليمية والتوسع في التجارة الخارجية والاستثمارات الدولية، وانتشار الوحدات الاقتصادية المتعددة الجنسيات الأثر في اتساع قاعدة مستخدمي البيانات المحاسبية، لتتظم بالإضافة إلى المستخدمين المحليين ومستخدمين آخرين على نطاق دولي، هذا بالإضافة إلى قيام دول كثيرة لاسيما الدول النامية بتبني هذه المعايير مباشرة بسبب عدم وجود معايير محلية لديها أصلاً.<sup>2</sup>

### ثانياً: تعريف المعايير المحاسبية الدولية

يعود أصل كلمة معيار ترجمة لكلمة Standard الإنجليزية والتي تعني القاعدة المحاسبية ويميل المحاسبين إلى استخدام معيار محاسبي<sup>3</sup>، أما لغتاً فيقصد بها النموذج المعد مسبقاً لقياس على أساسه وزن أو طول شيء معين أو درجة جودته<sup>4</sup>، أما اصطلاحاً فتترادف استعمال كلمة (Norma) مع مفهوم القاعدة، فالمعيار يمكن اعتباره كقاعدة متفق عليها بين الجميع ومقياس لمعرفة الشيء وتحديد مميزاته بدقة.<sup>5</sup>

ويشير مفهوم المعيار بصفة عامة (محاسبي أو غير محاسبي) على أنه قاعدة أو مجموعة من القواعد تنظم الأداء السليم أو قياس الأداء أو قياس طول أو حجم أو وزن شيء معين.<sup>6</sup>

أما في المحاسبة فعرف المعيار على أنه: المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها وإيصال المعلومات إلى المستفيدين.<sup>7</sup>

<sup>1</sup> محمد مبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية، ايتراك للنشر والتوزيع، القاهرة، 2005، ص.33.

<sup>2</sup> باخجة عبد الله محمد طالب، تأثير اساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية، (رسالة ماجستير)، جامعة السليمانية - العراق، كلية الادارة والاقتصاد، 2013، ص.33-34.

<sup>3</sup> أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات، الدار الجامعية، 2004، ص.371.

<sup>4</sup> أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة والمراجعة الدولية، ط1، الدار الجامعية، مصر، 2010، ص.266.

<sup>5</sup> يوسف محمد جريوع، سالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية مع التطبيق العلمي لمعايير المحاسبة الدولية، ط1، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2001، ص.34.

<sup>6</sup> ندي قسم السيد حاج أحمد، "معايير المحاسبة الدولية في ظل العولمة وآثارها على مهنة المحاسبة في السودان"، مجلة جامعة بخت الرضا العلمية، العدد 15، جامعة بخت رضا، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، قسم المحاسبة والتمويل، 2016، ص.13.

<sup>7</sup> بدر سعد مطيري، الآثار المتوقعة لتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على استقرار السوق المالي في دولة الكويت، (رسالة ماجستير)، جامعة الشرق الأوسط، 2011، ص.17.

## الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة

وعرف أيضا أنه: مجموعة من القواعد تصف أو تبين الطريقة أو الطرق التي يتم بها إعداد الحسابات وعرضها بالقوائم المالية.<sup>1</sup>

أما المعايير المحاسبية الدولية فعرفت على أنها: البيان الكتابي الذي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية ويتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج الأعمال ويحدد أسلوب القياس أو العرض أو التصرف أو التوصيل المناسب.<sup>2</sup>

وعرفت أيضا أنها: عبارة عن مجموعة من القواعد المحاسبية، تصدر عن لجنة مختصة تدعى لجنة المعايير المحاسبية الدولية، يتم الاتفاق عنها كمرشد لتحقيق التجانس في قياس العمليات والأحداث التي تؤثر على قوائم المركز المالي والدخل والتدفقات النقدية، وإيصال تلك المعلومات للأطراف المستفيدة منها عالميا.<sup>3</sup>

وأياها: هي الضوابط لإنتاج معلومات شفافة وكاملة حول الوضع الاقتصادي للمؤسسة أي وضعية أداء المؤسسة والبيئة الاقتصادية وبالأخص المعلومات المتعلقة بالمخاطر التي تواجه المؤسسة بهدف حماية الدائنين والمصالح العامة وإعلام الأسواق.<sup>4</sup>

إن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ينتج عنه عدة مزايا نذكر منها:<sup>5</sup>

- سهولة الدخول إلى الأسواق.
- زيادة مصداقية القوائم المالية للشركات في الدول النامية بالنسبة للدائنين المحتملين.
- زيادة الشفافية والمساءلة في نطاق الحاكمية المحاسبية.
- قابلية مقارنة المعلومات المالية بين مختلف الدول.
- زيادة قابلية فهم التقارير المالية (لغة مالية مشتركة).
- سهولة تنظيم أسواق الأوراق المالية.
- تخفيض التأثير بالضغط السياسية.

<sup>1</sup> محمد فيصل مايدة، المرجع السابق، ص.92.

<sup>2</sup> شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، دار هومة، الجزائر، 2008، ص.15.

<sup>3</sup> أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة والمراجعة الدولية، المرجع السابق، ص.373.

<sup>4</sup> محمد فيصل مايدة، المرجع السابق، ص.92.

<sup>5</sup> المرجع نفسه، ص.94.

وكذلك فإن غياب المعايير المحاسبية الدولية سوف يؤدي إلى:<sup>1</sup>

- استخدام طرق محاسبية قد تكون غير سليمة.
- إعداد قوائم مالية كيفية (حسب الرغبة).
- اختلال الأسس التي تعالج العمليات والأحداث المحاسبية للمنشأة الواحدة والمنشآت المختلفة.
- صعوبة اتخاذ القرار الداخلي أو الخارجي من قبل المستفيدين وكذلك الدارسين وغيرهم.

### المطلب الثاني: الخصائص الواجب توفرها في المعايير المحاسبية الدولية

لقد تم التعرف على المزايا من تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، ولا بد من التعرف على أهم الخصائص التي يجب توفرها في هذه المعايير حتى تتحقق تلك المزايا وهي كالآتي:

1. انسجام المعايير المحاسبية مع الإطار المفاهيمي للمحاسبة: بمعنى أن تتم صياغة تلك المعايير في ضوء الأهداف والمفاهيم المحاسبية التي تسعى إلى خدمة كافة مستخدمي المحاسبة.<sup>2</sup>
2. الاتساق المنطقي الداخلي والخارجي: فالمعايير يجب أن تكون متسقة منطقيًا من الناحية الداخلية والخارجية مع عناصر البناء الفكري من أهداف ومفاهيم وفروض ومبادئ.<sup>3</sup>
3. واقعية المعايير المحاسبية الدولية: يجب أن تكون المعايير المحاسبية الدولية نابعة من الواقع وتلاءم مع الظروف البيئية المحيطة بها كما تكون متلاءمة مع الأعراف المحاسبية السائدة.<sup>4</sup>
4. المرونة المعايير المحاسبية: يجب أن تتسم عملية وضع المعايير نفسها بالمرونة والاستمرارية انسجامًا مع التغيرات في الظروف البيئية المحيطة، وأن تكون قابلة للتجديد والإضافة دون أن تصاحبها إجراءات معقدة.<sup>5</sup>
5. حيادية المعايير المحاسبية: أي عدم التحيز تجاه بلوغ هدف محدد مقدم لمصلحة طرف معين.<sup>6</sup>
6. ملائمة المعايير المحاسبية: باعتبار أن المعايير تعد من أهم أدوات التطبيق العملي، لذا يجب مراعاة كافة الظروف البيئية المحيطة عند إعدادها، بحيث تكون ملائمة لواقع التطبيق العملي.<sup>7</sup>

<sup>1</sup> تقررات يزيد، عبود زرقين، "الإبداع المحاسبي من منظور معايير الإبلاغ المالي مع الإشارة إلى الفضائح المالية للشركات العالمية الكبرى: World Com, Arthur Anderson, Enron"، مجلة المحاسب العربي، ص. 12.

<sup>2</sup> باخجة عبد الله محمد طالب، المرجع السابق، ص. 36.

<sup>3</sup> حسين عبد الكريم سلوم، يتول محمد نوري، "دراسة بعنوان دور المعايير المحاسبية الدولية غي الحد من الأزمة المالية العالمية"، المؤتمر العلمي الدولي السابع حول تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية على منظمات الأعمال، جامعة الزرقاء الخاصة، الزرقاء- الأردن، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم الإدارية، (س.غ.م)، ص. 15.

<sup>4</sup> المرجع نفسه.

<sup>5</sup> فيصل نجم الدين عبد الله، التوافق بين القواعد المحاسبية العراقية والمعايير الدولية ودورها في تطوير مهنة المحاسبة في العراق، (رسالة ماجستير)، جامعة صلاح الدين أربيل- العراق، كلية الإدارة والاقتصاد، 2012، ص. 39.

<sup>6</sup> باخجة عبد الله محمد طالب، المرجع السابق، ص. 36.

<sup>7</sup> فيصل نجم الدين عبد الله، المرجع السابق، ص. 39.

7. مفهومية المعايير المحاسبية: يجب أن تكون المعايير المحاسبية مفهومة من قبل المستخدمين ويتم ذلك عن طريق أخذ رأي الجهات المستفيدة عند إعدادها.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: عرض لمعايير المحاسبة الدولية

ينشر كل معيار معتمدا باللغة الانجليزية ويكون الأعضاء مسؤولين بموجب سلطات المجلس عند إعداد ترجمة للمسودات والمعايير بحيث إذا كانت الترجمة صحيحة تصدر بلغة بلدهم، ويجب أن توضع هذه الترجمة اسم الهيئة المحاسبية التي أعدتها ويندرج عرض المعيار كالتالي:<sup>2</sup>

الهدف من المعيار، مجال تطبيق المعيار، تعريف لمختلف المصطلحات الواردة في المعيار، شرح المعيار، تاريخ بدأ سريان المعيار، الأسس الختامية، دليل التطبيق، أمثلة توضيحية.

ونقول أنه لا توجد فترة معينة لإصدار المعايير المحاسبية، وإنما يتم ذلك على حسب الحاجة والمشاكل المحاسبية المطروحة، وعليه يتم إعداد المعايير بعد الدراسات والمناقشات والتعليقات والاقتراحات، ثم المراجعة والاعتماد، ثم يتم تحديد بدء سريان المعيار المحاسبي وحسب تطور المحاسبة فإنه يمكن تعديل أو إلغاء أي معيار وذلك حسب الضرورة والعوامل المؤثرة في البيئة المحاسبية.

إن المعايير الدولية تحت اسم معايير المحاسبة الدولية (IAS) هي 41 معيار مرقمة من 1 إلى 41، ألغى البعض منها وظهرت معايير معوضة أو جديدة تحت اسم معايير المحاسبة الدولية للإبلاغ المالي (IFRS) وعددها 16 إلى غاية 2016 وبالإضافة إلى المعايير IAS و IFRS هناك تفسيرات وشروحات كل من الهيئتين (SIC وIFRIC).

والفلسفة التي تقوم عليها المعايير الدولية IFRS هي الشفافية، التطبيق في مختلف أنحاء العالم والشرعية العالمية لهذه المعايير، واحتراما لهذا فكل منا يمكنه المشاركة عبر شبكة الانترنت حول مشروع أو موضوع محل النقاش، وكذا الاطلاع على آراء الآخرين المنشورة عبر الشبكة، وحتى يقبل معيار، أو شرح وتفسير لمعيار، وينشر بصفة نهائية لابد من تصويت أعضاء المجلس الأربعة عشر "14" أو أن ينال "9" أصوات على الأقل.

الواضح والذي لاشك فيه أن إعداد المعايير المحاسبية الدولية هدفه الرئيسي هو تقليل الفجوة الموجودة بين الأنظمة المحاسبية، ومحاولة تجاوز الاختلافات الموجودة بينها، ومحاولة نشر لغة محاسبيا عالميا موحدة.

<sup>1</sup> حسين عبد الكريم سلوم، المرجع السابق، ص.16.

<sup>2</sup> لطفي شعباني، سمية تبة، المحاسبة الإبداعية من خلال المعايير المحاسبية الدولية وتأثيرها على القوائم المالية، الندوة العلمية الثالثة حول الإبلاغ الإداري في العالم العربي، مركز البحث وتطور الموارد البشرية، رماح- الاردن، ص. 90-91.

## الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة

### أولاً: عرض قائمة معايير المحاسبة الدولية

يوضح الجدول الأسفل قائمة المعايير المحاسبة الدولية (IAS) حتى 2016.

ملاحظات حول الجدول:

- التاريخ الذي يحتوي على (\*) يقصد به تاريخ آخر تعديل.
- التاريخ الذي لا يحتوي على (\*) يقصد به تاريخ الإصدار.

الجدول رقم (01-01): يوضح قائمة معايير المحاسبة الدولية (IAS) حتى 2016

الرقم	اسم المعيار	تاريخ التعديل أو الإصدار	تاريخ السريان
IAS 01	عرض القوائم المالية	*2005	2009
IAS 02	المخزون	*2005	2005
IAS 07	جدول تدفقات الخزينة	*2008	2009
IAS 08	السياسات المحاسبية، التغير في التقديرات المحاسبية والأخطاء	2003	2005
IAS 10	الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الميزانية	2003	2005
IAS 12	ضرائب الدخل	*1996	1998
IAS 16	الممتلكات، المصانع والمعدات	*2003	2005
IAS 19	منافع الموظفين	*2011	2013
IAS 20	محاسبة المنح الحكومية، والإفصاح عن المساعدات الحكومية	1983	19984
IAS 21	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	*2003	2005
IAS 23	تكاليف الاقتراض	*2007	2009
IAS 24	الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة	*2009	2011
IAS 26	المحاسبة والتقرير عن البرامج منافع التقاعد	1987	1988
IAS 27	القوائم المالية الموحدة والمنفصلة	*2011	2013
IAS 28	المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الرميطة والمشاريع المشتركة	2011	2013
IAS 29	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع	1989	1990
IAS 32	الأدوات المالية، الإفصاح والعرض	*2003	2005
IAS 33	حصة السهم من الأرباح	*2003	2005
IAS 34	التقارير المالية المرحلية	1998	1999
IAS 36	الانخفاض في قيمة الأصول	2004	2004
IAS 37	المخصصات، الأصول والالتزامات المحتملة	1998	1999
IAS 38	الأصول غير الملموسة	2004	2005
IAS 40	الاستثمارات العقارية	2003	2005
IAS 41	الزراعة	2001	2003

المصدر: من إعداد الطلبة استناداً إلى المعايير المحاسبة الدولية 2016 - ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين - الموقع الإلكتروني: [www.socpa.org](http://www.socpa.org)، تاريخ

الإطلاع: 2017/03/07، الساعة: 22:13.

## الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة

ثانيا: عرض قائمة معايير المحاسبة الدولية لإعداد التقارير المالية

يوضح الجدول الأسفل قائمة معايير المحاسبة الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) حتى 2016.

الجدول رقم (01-02): يوضح قائمة معايير المحاسبة الدولية (IFRS) حتى 2016

الرقم	اسم المعيار	تاريخ الإصدار أو التعديل	تاريخ السريان
IFRS 01	تبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى	*2008	2009
IFRS 02	الدفع على أساس الأسهم	2004	2005
IFRS 03	اندماج الشركات	*2008	2009
IFRS 04	عقود التأمين	2004	2005
IFRS 05	الأصول غير المتداولة المتحفظ بها للبيع والعمليات المتوقعة	2004	2005
IFRS 06	الكشف عن الموارد المعدنية وتقييمها	2004	2006
IFRS 07	الأدوات المالية، الإفصاحات	2005	2007
IFRS 08	القطاعات التشغيلية	2006	2009
IFRS 09	الأدوات المالية	*2014	2016
IFRS 10	القوائم المالية الموحدة	2011	2013
IFRS 11	الترتيبات المشتركة	2011	2013
IFRS 12	الإفصاح عن الحصص في الكيانات الأخرى	2011	2013
IFRS 13	قياس القيمة العادلة	2011	2013
IFRS 14	الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية	2014	2016
IFRS 15	الإيراد من العقود المبرمة مع العملاء	2014	2018
IFRS 16	عقود الإيجار	2016	2019

المصدر: من إعداد الطلبة استنادا إلى المعايير المحاسبة الدولية 2016 - ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين - الموقع الإلكتروني: [www.socpa.org](http://www.socpa.org)، تاريخ

الاطلاع: 2017/03/07، الساعة: 22:13.

### المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية

في ثمانينيات القرن الماضي صاحبت تلك الفترة ركوداً، وقابلة لضغوط من أصحاب المصلحة لإظهار أرباح أفضل في القوائم المالية، وهو ما حدا بالشركات للبحث عن وسائل وآليات لإنتاج أرباحاً أفضل من خلال إدارة الأرباح بغرض تحميل الصورة المالية للشركة.<sup>1</sup>

حيث تستغل الثغرات في السياسات المحاسبية وتعدد بدائلها ونقاط ضعفها المختلفة في سبيل إظهار البيانات المالية بغير صورتها الحقيقية، وبشكل يخدم فئة معينة مستفيدة من هذه الإجراءات الصورية على حساب باقي الفئات ذات مصلحة بالمؤسسة، ولاسيما في حالة الإفصاح عن البيانات المالية، ويتم استخدام مصطلح المحاسبة الإبداعية كأحد مصطلحات الدالة على عمليات التلاعب في إعداد البيانات المالية، وأصبح محل تركيز واهتمام من قبل المحاسبين والمدققين بشكل كبير خلال السنوات الأخيرة.<sup>2</sup>

ومن خلال هذا المبحث سنقوم بعرض كل من مفهوم المحاسبة الإبداعية وتعريفها وأيضاً التعرف على أساليبها وأهم الدوافع التي أدت إلى ظهور تلك الأساليب والنتائج التي تخلفها أساليب المحاسبة الإبداعية على المؤسسة وأخيراً سنقوم بالتعرف على المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية.

#### المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية

من خلال هذا المطلب سيتم عرض لمفهوم المحاسبة الإبداعية والذي يشمل أولاً بدايات ظهور مفهوم المحاسبة الإبداعية، ومن ثم التعرف على تعريف المحاسبة الإبداعية و ثم التعرف على صورها وأخيراً أهم العوامل المساعدة على ظهورها.

#### أولاً: بدايات ظهور مفهوم المحاسبة الإبداعية

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

<sup>1</sup> سميرة عطوي، فهيمة بديسي، "الحوكمة وقاية من الفساد المالي والإداري الناتج من المحاسبة الإبداعية حالة الشركة الأمريكية لتسويق الكهرباء والغاز الطبيعي ENRON"، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر - بسكرة، العدد 27-28، نوفمبر 2012، ص.15.

<sup>2</sup> باخجه عبد الله محمد طالب، المرجع السابق، ص.18.

## الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة

الأولى،<sup>1</sup> ويستخدم مفهوم المحاسبة الإبداعية لوصف موجودات والتزامات ودخل مؤسسات بصورة غير صادقة وغير حقيقية.<sup>2</sup>

وضعت عدت تسميات لتلك الممارسات إلا أنها تصب في مضمون واحد إلا في حالات قليلة رفض فيها بعض الكتاب ادراج التلاعب ضمن تعريف المحاسبة الإبداعية، نذكر منها:

- **المحاسبة النفعية: (Aggressiv Accounting)** هي الاختيار المتعمد من بين التطبيقات المتعددة للمبادئ المحاسبية بقصد الوصول الى نتائج محددة مسبقا، وغالبا ما تكون في صورة أرباح رقمية مرتفعة سواء تم إتباع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما أم لا.<sup>3</sup>

- **إدارة الأرباح: (Earnings Managment)** ابتكار مقترح في أعداد التقرير المالي بنية الحصول على منافع خاصة.<sup>4</sup>

وتعرف أيضا أنها: التلاعب في الأرباح لتحقيق أهداف محددة بشكل مسبق من الإدارة.<sup>5</sup>

- **التلاعب بالتقارير: (Manipulating Reports)** تعمل هذه المحاسبة على إظهار القوائم المالية ببيانات يمكن أن تكون غير حقيقية وهذا بشكل معتمد، وهذا من خلال إضافة أو حذف قيمة معينة في البيانات المالية.<sup>6</sup>

- **تهديد الدخل: (Income Smoothing)** وذلك بإزالة التذبذب في مبالغ الدخل من سنة الى اخرى فتستخدم الطرائق المحاسبية التي تؤدي إلى تخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل المرتفع لتحويلها إلى سنوات ذات الدخل المنخفض والعكس.<sup>7</sup>

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

<sup>2</sup> أسامة عمر جعارة، كمال أحمد القضاة، ميساء أبو تمام، "أثر إدراك المالىين Financialists لممارسة المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي، دراسات في العلوم الإدارية"، عمادة البحث العلمي، الجامعة الأردنية، ص.230.

<sup>3</sup> محمد مطر، ليندا حسن الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، (رسالة ماجستير)، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009، ص.07.

<sup>4</sup> ميسون بنت محمد بن علي القرني، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية، (رسالة ماجستير)، جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، قسم المحاسبة، 2010، ص.12.

<sup>5</sup> ابراهيم العدي، رنا صقور، "مدى تأثير نظام الرقابة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح"، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 36، العدد 03، 2014، ص.391.

<sup>6</sup> شعباني لطفي، سمية تبة، المرجع السابق، ص.94.

<sup>7</sup> أمينة فداوي فريد، "دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250"، مجلة الجامعة، المجلد 01، العدد 16، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، ص.252.

وعرفت أيضا أنهما: مجموعة من الإجراءات التي تقوم بها الإدارة من خلال استغلال المرونة المتاحة لها في اختيار السياسات والإجراءات المحاسبية للحد من تقلبات الدخل عبر السنوات المتتالية، أي لمحاولة إظهار الدخل أكثر استقراراً.<sup>1</sup>

- **تنظيف القوائم المالية: (Big Bath Accounting)** ترتبط هذه الممارسة مع توقعات الشركة لظهور مصاريف كبيرة خلال فترة التغيرات الهيكلية التي تمتد إلى عدة سنوات بدلا من الاعتراف بها بمجرد ظهورها، حيث ينتج عن ذلك تخفيض للدخل بإجمالي المصروفات المتوقعة في سنة واحدة وهو ما يسمى (Big Bath)، والنتيجة من ذلك هو تعزيز دخل السنوات التالية، والدافع وراء هذه الممارسات هو الاعتقاد المستثمرين سوف يتسامحون مع الشركة التي أعلنت ارباحا سيئة في سنة ممارسة (Bi Bath)، في حال ما إذا حققت تحسنا في السنوات اللاحقة.<sup>2</sup>

### ثانيا: تعريف المحاسبة الإبداعية

نظرا لاختلاف وجهات الباحثين والكتاب والمختصين، فقد ظهرت العديد من التعريفات صيغت حسب وجهات نظرهم، وسيتم عرض العديد من التعاريف صيغت حسب وجهات نظر مختلفة كما يلي:  
سنقوم أولا بتعريف الإبداع:<sup>3</sup>

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

<sup>1</sup> سبأ محمود عبد الله، أثر تمهيد الدخل في الشركات الصناعية المساهمة العامة على إيرادات العامة للدولة، (رسالة ماجستير)، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، 2015، ص.14.

<sup>2</sup> عبد الله عبد الحكيم المبروك سالم، معايير التقرير المالية الدولية، وممارسات المحاسبة الإبداعية، اطروحة دكتوراه، جامعة عمان العربية، كلية الأعمال، الاردن، 2012، ص.45.

<sup>3</sup> كوثر فضل يوسف موسى، دور الإبداع التكنولوجي في تحقيق المسؤولية الاجتماعية، (رسالة ماجستير)، الجامعة الإسلامية بغزة، كلية التجارة، 2016، ص.10-09.

## الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة

الجدول رقم: (01-03): يوضح تعريفات للمحاسبة الإبداعية من وجهات نظر مختلفة

وجهة النظر	التعريف
من وجهة نظر محاسب مهني	يعرف جيم سون Jameson المحاسبة الإبداعية من وجهة نظره كمحاسب إذ يقول: تشتمل العملية المحاسبية على معالجة العديد من قضايا الحكم وحسم الصراعات ما بين المناهج أو المداخل المتنافسة من أجل عرض نتائج الأحداث المالية والعمليات التجارية ، وهذه المرونة توفر الفرص للتلاعب والغش أو الخداع والتحرير أو سوء العرض ، وأصبحت الأنشطة التي ثمارها عناصر مهنة المحاسبة تعرف بالمحاسبة الإبداعية. <sup>1</sup>
من وجهة نظر محاسبين أكاديمية	يعرفها Phillips and Other المحاسبية الإبداعية من وجهة نظرهم كمحاسبين أكاديميين أنها: العملية التي يستخدم فيها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية للتلاعب بالأرقام المعروضة في حسابات منشآت الأعمال. <sup>2</sup>
من وجهة نظر محلل استثماري	يعرف سميث Smith المحاسبة الإبداعية من وجهة نظره كمحلل استثماري بأنها: النمو الظاهري في الأرباح الذي يحدث نتيجة لخفة يد البراعة المحاسبية وليس نتيجة للنمو الاقتصادي الحقيقي. <sup>3</sup>
من وجهة نظر صحفي	إذ كتب يان جريفيث Griffiths من وجهة نظره كصحفي في مجال الأعمال والمحاسبة عن المحاسبة الإبداعية أنها: إن كل شركة في البلد تتعامل مع أرباحها بطريقتها الخاصة، وإن كل مجموعة من الحسابات المنشورة تستند إلى أساس الدفاتر التي طبخت بصورة دقيقة أو شويت بصورة كاملة، وأن الأرقام التي يحصل عليها الجمهور المستثمر مرتين في السنة يتم تغييرها كلياً من أجل حماية وإخفاء الجريمة، وتعد هذه أكبر حيلة منذ حضان طروادة، ويضيف في الحقيقة فإن هذا الخداع يكون معداً بمذاق شهوي جداً، وهو شرعي بصورة كلية إنما المحاسبة الإبداعية. <sup>4</sup>
عرفها معجم ايكسفورد	لقد عرفها معجم ايكسفورد لإدارة الاعمال المحاسبة الإبداعية على أنها: تلك الطرق المحاسبية التي يتم ابتكارها وتتفاعل مع النظام المحاسبي للمؤسسة بشكل يضمن المحافظة على الزبائن، وبالغالب يتم استخدام المحاسبة الابتكارية في المراحل الأولى عند انشاء الشركة. <sup>5</sup>

المصدر: من إعداد الطلبة

ومن خلال التعريفات الواردة في الجدول أعلاه نستنتج أن المحاسبة الإبداعية هي: عملية تشويه للقيم المحاسبية الحقيقية وتحويلها إلى قيم محبذة وإظهارها على غير ما هي عليه في الحقيقة، وذلك دون الخروج عن نطاق المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها وتنسب لها بذلك تسمية المحاسبة الإبداعية.

<sup>1</sup> Amat, O. and Blake, J., "The Ethics of Creative Accounting" p:09.

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

<sup>3</sup> Smith, C.A. perspective on accounting – based debt covenant violations. The accounting review. Vol.68.No. 2 April, 1992.p:09.

<sup>4</sup> Griffiths, I, "Creative Accounting", Sedgwick & Jackson, London. (1986), P: 01.

<sup>5</sup> أحمد حسن علي عبد الله، أثر استخدام المحاسبة الابتكارية في الانظمة المحاسبية على جودة المعلومات المحاسبية للبنوك التجارية الأردنية، (رسالة ماجستير)، جامعة جدارا، كلية

الاقتصاد والأعمال، الأردن، 2010، ص.12.

وللمحاسبة الإبداعية عدت خصائص تتمثل فيما يلي:<sup>1</sup>

- ممارسات عامة وشائعة.
  - ممارسات لا يمكن تجنبها بشكل مطلق.
  - ممارسات يمكن تقديم تأكيد معقول بخصوصها.
  - إن ممارسات المحاسبة الإبداعية تنحصر في اطار ممارسات الخيار بين المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وبالتالي فهي ممارسات قانونية.<sup>2</sup>
  - ممارسات استغلالية في إطار اختيار تقديرات محاسبية.
  - ممارسات احتيالية تعمل على تغيير الأرقام الحقيقية إلى أرقام غير حقيقية.
  - ممارسات ضارة بأطراف داخلية وخارجية.<sup>3</sup>
- هذه الخصائص تبين لنا بدورها الخصائص التي يتميز بها المحاسب المبدع والمتمثلة في:<sup>4</sup>
- قدرة المحاسب على التحليل والتجميع.
  - قدرة المحاسب على التخيل والحدس.
  - أن يتمتع المحاسب بالشجاعة والثقة بالنفس.
  - اعتماد المحاسب على التعليمات المبنية على الحقائق العلمية وليس التعليمات المستمدة من المراكز الإدارية.
  - النقد الذاتي فالمحاسب المبدع هو الذي يستطيع تطوير ذاته من حيث النقد والتهديب والتقويم للأفكار والمعلومات ووسائل التحليل التي يستخدمها.

### ثالثا: العوامل المساعدة على ظهور المحاسبة الإبداعية

هناك عدة عوامل ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية نذكر منها:

1. حرية اختيار المبادئ المحاسبية: إحدى طرق القيام بالممارسات الاحتياطية للمحاسبة يتم من خلال اختيار الشركة للمبادئ المحاسبية التي تستخدمها في إعداد قوائمها المالية، أو الطريقة التي تطبق بها تلك المبادئ المحاسبية

<sup>1</sup> عبد الله عبد الحكيم البروك سالم، المرجع السابق، ص.48-49.

<sup>2</sup> عبد الرحمن عبد الفتاح محمد، "دور المعايير المحاسبية في الحد من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات بالقوائم المالية المنشورة"، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد 14، العدد 02، ديسمبر 2010، مصر، ص.77.

<sup>3</sup> رشا حمادة، "دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد 02، 2010، ص.96.

<sup>4</sup> مرازقة صالح، بو هرين فتيحة، "الإبداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبة الدولية"، الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، يومي 12 و13 ماي 2010، جامعة سعد دحلب البليدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، مخبر البحوث في الإبداع والتغيير التنظيمي الموسساتي، ص.05.

حيث تستخدم الشركات المرنة المتاحة لها في اختيار الطرق التي تطبقها، حيث تسمح العيد من المعايير بالاختيار بين البدائل المحاسبية المختلفة، مما يترتب عليها اختيار الشركة الطرق المحاسبية التي تتلاءم مع أهدافها ورغباتها التي تحقق أفضل صورة لأداء الشركة.<sup>1</sup>

**2. التلاعب في التقديرات المحاسبية:** يتضمن اعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير والحكم الشخصي والتوقع وهذا يتيح للإدارة التلاعب في هذه التقديرات بشكل متفائل أو متحفظ حسب احتياجاتها ورغبتها في التأثير على فقرات القوائم المالية من حيث التضخيم أو التقليل من قيمتها بغرض الوصول إلى الأهداف المحددة مسبقاً.<sup>2</sup>

**3. ضعف القواعد التنظيمية:** في هذا المجال أغلب الدول تعاني من العديد من مواطن الضعف في القواعد المحاسبية، فمثلاً في بعض الدول هناك متطلبات إلزامية تتعلق بخيارات الأسهم ومعاشات التقاعد.<sup>3</sup>

**4. توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية:** يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ وحدث بعض العمليات الحقيقية التي تحقق الانطباع المرغوب فيه عن الحسابات والقوائم المؤسسة، فإذا ترك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسباً فقد تؤجل تنفيذ هذه العمليات أو تعجل من تنفيذها، وذلك لتحقيق أهداف ومكاسب معينة.<sup>4</sup>

### المطلب الثاني: متممات المحاسبة الإبداعية

كما تبين فإن للمحاسبة الإبداعية عدة تعريفات ومن ضمنها أنها عبارة عن: الأساليب أو الوسائل التي تستخدم من أجل تحويل أرقام البيانات المالية مما هي عليه فعلياً إلى ما يرغب فيه المعدون عن طريق استغلال القواعد الحالية في معايير المحاسبة الدولية أو إهمال بعضها منها أو جميعها.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> سامح محمد رضا رياض أحمد، دور المراجعة الخارجية في كشف ممارسات المحاسبة الاحتياطية في ضوء التطورات الاقتصادية المعاصرة، اطروحة دكتوراه، جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، قسم المحاسبة، مصر، 2008، ص.10.

<sup>2</sup> ليلي عبد الصاحب داخل، "تأثير المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل والحد من آثارها"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 47، 2016، ص.378.

<sup>3</sup> عبد الله عبد الحكيم المبروك سالم، المرجع السابق، ص.51.

<sup>4</sup> سامح محمد رضا رياض أحمد، المرجع السابق، ص.11.

<sup>5</sup> سيد عبد الرحمن عباس بله، "دور حوكمة الشركات في ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، 2012، ص.60.

وكل ما سبق له دوافع أدت استخدام تلك الأساليب، حيث سنقوم من خلال هذا المطلب باستعراض أهم تلك الأساليب التي تستخدم في المحاسبة الإبداعية، وكذلك التعرف على الدوافع التي أدت إلى استخدام تلك الأساليب والنتائج الناتجة عن استخدامها وهي كالتالي:

### أولاً: أساليب المحاسبة الإبداعية

وهنا لا بد من الإشارة إلى أن هنالك العديد من الأساليب إلا أننا آثرنا استعراض أهمها:

1. أحيانا تتيح القواعد المحاسبية للشركة الاختيار بين عدد مختلف من الوسائل المحاسبية: فعلى سبيل المثال، يسمح للشركة في عدد من الدول أن تختار بين سياسة حذف نفقة التطور كما تحدث واستهلاكها على حساب عمر المشروع المتعلقة به، ولذلك يمكن للشركة أن تختار السياسة المحاسبية التي تعطي الصورة المفضلة عنها.<sup>1</sup>
2. استخدام بعض المدخلات في الحسابات التي ترتبط بالتقييم أو التنبؤ: ففي بعض الحالات عند تقييم عمر أحد الأصول من أجل حساب الإهلاك فإنه عادة ما تتم هذه التقييمات داخل العمل وتتاح للمحاسب المبدع الفرصة لأن يخطئ من ناحية الحذر أو التفاؤل في هذا التقييم، وفي بعض الحالات الأخرى عادة يمكن توظيف خبير خارجي لعمل التقييمات، فعلى سبيل المثال يمكن أن يقوم خبير إحصائي بتقييم الالتزام المالي المستقبلي للمعاشات، في هذه الحالة يمكن للمحاسب المبدع أن يتلاعب بالقيمة إما عن طريق الوسيلة التي يتم بواسطتها وضع مجمل للتقييم أو عن طريق اختيار مثنى أو مقيم معروف باتخاذها اتجاهها تفاؤليا أو تشاؤميا حسب رغبة المحاسب.<sup>2</sup>
3. إدخال الصفقات الاصطناعية: إما للتلاعب في مبالغ الميزانية أو لتحريك الأرباح بين فترات محاسبية، ويتحقق ذلك عن طريق الدخول في صفقتين أو أكثر متصلتين مع طرف ثالث ميال للمساعدة، فعلى سبيل المثال لنفترض أنه تم عمل ترتيبات لبيع أحد الأصول لبنك ما بدلا من تأجير هذا الأصل لبقية عمره الافتراضي بحيث يمكن أن يطرح سعر بيع هذا الأصل بموجب "البيع والتأجير المرتد" أعلى أو أقل من قيمة الأصل الحالية لأنه يمكن التعويض عن فارق السعر بواسطة التأجير المنخفض أو الزائد.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> ميساء محمد سعد أبو تمام، مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي، (رسالة ماجستير)، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، قسم المحاسبة والأعمال، 2013، ص.26.

<sup>2</sup> ناهض نمر محمد الخالدي، "دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على القوائم المالية"، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، العدد 06، 2014، ص.16.

<sup>3</sup> علي محمود الخشاوي، محسن ناصر الدوسري، المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة، عمان- الأردن، 2008، ص.09.

4. **التلاعب في توقيت الصفقات:** بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها بالأرباح أو الخسائر لأي هدف يرمي إليه المحاسب وخصوصاً في حال وجود اختلافات واضحة بين القيمة الدفترية وبين القيمة السوقية أو القيمة الحقيقية.<sup>1</sup> ويقسم التلاعب الى نوعين وهما:<sup>2</sup>

- **تلاعب محاسبي:** من طرقه استغلال فرصة اختيار السياسات المحاسبية البديلة مثل طرق تقييم المخزون السلعي ومعاملة المصاريف الرأسمالية على أنها جارية، والعكس واستخدام التحيز الشخصي عند وضع التقديرات المحاسبية.
- **تلاعب غير محاسبي:** مثل تغيير تصنيف الصفقات وما ينتج عنها من تلاعب في عناصر القوائم المالية يظهر ذلك مثلاً عند بيع الأصول وإعادة استئجارها، إذ إن عائدات البيع يمكن أن تخفض أو ترتفع بشكل غير حقيقي من خلال إجراء تسويات مع أقساط الإيجار، أو تغيير الزمن الحقيقي للصفقات بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها بالأرباح أو الخسائر لتحقيق هدف معين.

### ثانياً: دوافع الإدارة لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية

المحاسبة الإبداعية هي تلك الأساليب التي تستخدمها الإدارة لإظهار نتائج نشاط المؤسسة ومركزها المالي بصورة مخالفة للواقع الاقتصادي، وبالتالي إخفاء بعض الأنشطة أو تعديلها بما يلاءم أغراض الإدارة.<sup>3</sup> وعلى اعتبار أن لكل تصرف أو فعل في الحياة العملية دافع عمل على كحافز ليحقق بعض الغايات المرجوة من وراء تلك التصرفات، حيث تميل الإدارة أو أي أطراف أخرى ذات مصلحة في المؤسسة الى تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية لدوافع عديدة نذكر منها:

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

<sup>1</sup> طارق حمادة المبيضين، أسامة عبد المنعم، دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الوثوقية في البيانات المالية "من وجهة نظر مدققي الحسابات والأساتذة الجامعيين"، مجلة الأبحاث الاقتصادية والإدارية، العدد 08، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2010، ص.89.

<sup>2</sup> طلال سليمان جريه، سليمان حسين البشتاوي، حمدان محمد الحياصات، "أثر الأليات المحاسبية للحكومة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، من وجهتي نظر الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن ومدققي الحسابات الخارجيين"، مجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 11، العدد 02، الجامعة الاردنية، عمادة البحث العلمي، 2015، ص.322.

<sup>3</sup> علام محمد موسى حمدان، دور التدقيق الخارجي في التنبؤ بالأزمات المالية، اطروحة دكتوراه، الجامعة الأهلية- مملكة البحرين، كلية العلوم الإدارية والمالية، (س.غ.م)، ص.04.

<sup>4</sup> نعيم تومان، مرهون الزيايدي، "تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية"، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 17، العدد 02، جامعة القادسية، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة، ص.196.

2. التأثير على سمعة الشركة إيجاباً في السوق: وذلك بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأداء الشركات، ويمكن القول أن هذه الحالة نحدث في الشركات المتعثرة التي لا تسمح ظروفها التشغيلية أو الاستثمارية أن تتحسن بشكل طبيعي لدى تطلب إدارة الشركة باستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية.<sup>1</sup>
3. الحصول على التمويل أو المحافظة عليه: غالباً ما تسعى إدارات الشركات إلى الحصول على التمويل اللازم بأشكاله المختلفة عندما تعاني الشركات من مشاكل في السيولة اللازمة لاستمرار عملياتها التشغيلية أو الاستثمارية وأحياناً لسداد التزاماتها، وهنا تلجأ لإعادة تمويل نفقاتها والتزاماتها من خلال المؤسسات المالية باللجوء إلى أساليب المحاسبة الإبداعية لتحسين نتيجة النشاط والموقف المالي محاسبياً وليس حقيقياً لتحقيق شروط التمويل المفروضة من المؤسسات المالية.<sup>2</sup>
4. لغايات التصنيف المهني: تتقاضى العديد من المؤسسات التي تعمل في ذات القطاع للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني الذي تجريه بعض المؤسسات الدولية والمحلية، ويستند هذا التقييم على العديد من المعايير من ضمنها تقييم القيمة المالية ووضع المؤسسة من ناحية القوة المالية، وبالتأكيد يستدل على هذا من خلال القوائم المالية الصادرة عن تلك المؤسسات ولهذا تلجأ العديد من المؤسسات الى تحسين قوائمها المالية للحصول على تصنيف متقدم وذلك باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية المختلفة.<sup>3</sup>
5. تقوية فرص استفادة الإدارة من معلومات داخلية: أحياناً نسمح قوانين بعض المؤسسات من أن يقوم مدراء وموظفو المؤسسة بتداول أسهم شركتهم بحرية كباقي المساهمين ففي هذه الحالة سيقوم هؤلاء المدراء باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لتأخير خروج المعلومات الحقيقية إلى السوق، الأمر الذي يقوي فرصتهم من الاستفادة بالمعرفة الداخلية لأخبار المؤسسة.<sup>4</sup>
6. الحصول على مكافآت كبيرة للمدراء: حيث يقوم المديرين بممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية وذلك لزيادة الأرباح وخاصة إذا كانت الحوافز عبارة عن مكافآت نقدية تقدم للإدارة سنوياً كنسبة مئوية من الأرباح محققة

<sup>1</sup> بتول محمد نوري مجيد، "تحدي مراقب الحسابات لممارسات المحاسبة الإبداعية"، مجلة الإدارة والاقتصاد، المجلد 36، العدد 96، جامعة المستنصرية- العراق، كلية الإدارة والاقتصاد، 2013، ص.193.

<sup>2</sup> مسعود صديقي، بدر الزمان ختماني، مقال بعنوان "واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية وإجراءات استبعادها من التقارير المالية"، مخبر التمويل ومالية الأسواق ومالية المؤسسة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، ص.03، الموقع الإلكتروني <https://revues.univ-ouargla.dz>، تاريخ الاطلاع: 2016-12-27، على الساعة: 18:06.

<sup>3</sup> بالرفي تيجاني، "المحاسبة الإبداعية- المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، 2012، ص.37.

<sup>4</sup> خولة ثليب، دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر - بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، 2015، ص.42.

وتسمى بالحوافز النقدية، كما يمكن أن تكون هذه الحوافز عبارة عن امتلاك حصة من أسهم المؤسسة وتسمى بخطة امتلاك أسهم.<sup>1</sup>

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

**8. التأثير على القرارات الحكومية:** هناك بعض الشركات العاملة في مجال الخدمات العامة مثل الكهرباء والمياه تخضع لسلطة الحكومة التي تحدد أسعار هذه الخدمات أو تحدد الحد الأقصى لسعرها، ولو أظهرت هذه الشركات أرباحاً عالية فسوف تقوم الحكومة بتخفيض أسعار خدماتها، وبالتالي تلجأ هذه الشركات إلى اختيار الطرق المحاسبية التي تساعد في تخفيض الأرباح الواردة في تقاريرها المالية.<sup>3</sup>

**9. لغايات التلاعب الضريبي:** تقوم بعض المؤسسات المالية من خلال استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بتخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة النفقات، وذلك من أجل تخفيض الوعاء الضريبي الذي يستخدم احتساب قيمة الاقتطاع الضريبي بناء على قيمة هذا الوعاء.<sup>4</sup>

وأيضاً بدافع:

- صرف أنظار مستخدمي القوائم المالية وذلك لصرف أنظارهم عن النتيجة السيئة بالإفصاح عن نتيجة إيجابية أخرى ولو كانت غير صحيحة.<sup>5</sup>
- تلجئ بعض الإدارات لتلاعب بالأرقام بهدف إعادة انتخابها مرة أخرى.<sup>6</sup>
- وجود بيئة أو ظروف ملائمة للغش أو التلاعب بسبب تعدد بدائل القياس التي تتضمنها معايير المحاسبة الدولية.<sup>7</sup>

<sup>1</sup> كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سريا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006، ص. 97.

<sup>2</sup> حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، "أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 27، 2011، ص. 363.

<sup>3</sup> مصطفى محمد جمعة أبو عمارة، ناصر خليفة عبد المولى، عبد الله بن إبراهيم المشيقح، دراسة بعنوان: "سبل تطوير دور المراجع الداخلي للحد من الغش في القوائم المالية"، عمادة البحث العلمي، جامعة القصيم، كلية الاقتصاد والإدارة، قسم المحاسبة، ص. 12.

<sup>4</sup> علاء فريد بطو، أثر التحدي اللاخلاق للمحاسبة الإبداعية في تحديد الدخل الخاضع للضريبي، اطروحة دكتوراه، جامعة البصرة- العراق، كلية الاقتصاد والإدارة، 2006، ص. 17.

<sup>5</sup> سميرة عطوي، فهيمة بديسي، المرجع السابق، ص. 19.

<sup>6</sup> عبد الحميد مانع الصبيح، "إشكالية المحاسبة الإبداعية وأثر المعايير الدولية للتقارير المالية عليها"، مجلة رماح للبحوث والدراسات، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية، رماح-الأردن، العدد 19، 2016، ص. 333.

<sup>7</sup> نعيم تومان، مرهون الزيايدي، مرجع سبق ذكره، ص. 197.

- ضعف الرقابة الخارجية أو تواطؤها مع الغدرة والذي يؤدي إلى فسح المجال أمام الإدارة لممارسة عمليات التلاعب في القوائم المالية.<sup>1</sup>

**ثالثا: نتائج استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على المؤسسة**

على الرغم من إدراك المديرين والأطراف المستخدمة لأساليب المحاسبة الإبداعية للمشاكل الخطيرة التي تصاحب هذه الأخيرة، والتي تعود بالسلب على المؤسسة إلا أنهم يستخدمونها ومن أهم تلك المشاكل نذكر ما يلي:

**1. تخفيض قيمة المؤسسة:** توجد العديد من قرارات التشغيل التي تتخذها المؤسسة بغرض التأثير على الأرباح قصيرة الأجل، إلا أنها يمكن أن تؤدي في الأجل الطويل إلى الإضرار بالكفاءة الاقتصادية للمؤسسة، فعلى سبيل المثال تعجيل الإيرادات قد تؤدي إلى قيام المؤسسة ببيع المنتج في 30 ديسمبر بشروط كان من الممكن أن تكون أفضل لو تم بيع ذات المنتج لذات العميل في 2 جانفي.<sup>2</sup>

**2. تلاشي المعايير الأخلاقية:** حتى ولو كانت المحاسبة الإبداعية لا تستهلك المعايير المحاسبية بشكل واضح فهي ممارسة مشكوك فيها من الناحية الأخلاقية، حيث يخلق المديرون الذين يتحملون خطر هذه الممارسة مناخا أخلاقيا يسمح بوجود أنشطة أخرى مشكوك فيها. فالمدير الذي يطلب من موظفي المبيعات تعجيل المبيعات في أحد الأيام يخسر السلطة الأخلاقية التي تمكن من انتقاء خطط المبيعات المشكوك فيها في يوم آخر.<sup>3</sup>

**3. إخفاء مشاكل الإدارة التشغيلية:** لا تتم ممارسة المحاسبة الإبداعية على مستوى الإدارة العليا فقط وإنما تمارس أيضا على مستوى الإدارة التشغيلية، فمديري الإدارات التشغيلية يعالجون البيانات المالية بهدف الحصول على المكافآت، الفوز بالترقيات، أو تجنب انتقاء الأداء السيء. ومن أهم مخاطر المحاسبة الإبداعية في المستويات الإدارية الدنيا إخفاء مشاكل التشغيل عن الإدارة العليا، فتنقى الأخطاء بدون تصحيح والمشاكل بدون حلول لفترة زمنية طويلة.

**4. العقوبات الاقتصادية وإعادة إعداد القوائم المالية:** في السنوات الأخيرة أصبحت الدول التي لها تعاملات كبيرة في البورصة تفرض عقوبات صارمة على المؤسسات التي قامت بإدارة أرباحها، وتجدد الإشارة إلى أنه وإن لم تفرض

<sup>1</sup> محمد مطر، ليندا حسن الحلبي، المرجع السابق، ص.32.

<sup>2</sup> مفيد عبد اللاوي، زين عيسى، "دوافع وأساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية"، الملتقى العلمي الوطني الأول للحوار والمناقشة حول الجباية والمحاسبة بين التقارب، جامعة البليدة 2 لونيبي علي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2017، ص.05.

<sup>3</sup> سمير كمال محمد عيسى، "أثر جودة المراجعة الخارجية في إدارة الأرباح"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 45، العدد 08، 2008، ص.19.

هذه العقوبات من غرامات وعقوبات تأديبية فإن مجرد إعادة احتساب الأرباح والإعلان عنها يمكن أن يكون في حد ذاته مكلفا جد للمؤسسة.<sup>1</sup>

ولعل أشهر الأمثلة على الجانب السلبي للمحاسبة الإبداعية حالة شركة Enron التي أعلنت إفلاسها سنة 2002م، إذ استخدمت إدارتها أساليب المحاسبة الإبداعية بدءا من عام 1997م من خلال التلاعب في الأرباح الناتجة عن تعاملاتها مع شركات Chew Co، LJM2 & LJM1 وإعادة هيكلة القوائم المالية بسبب أخطاء متعلقة بالشركات المذكورة وتخفيض حقوق ملكية المساهمين وقد كان محرك هذه التلاعبات شخصان أحدهما موظف في Enron يدعى Fastow والثاني موظف سابق يدعى Kopper واللذان اعترفا أمام لجنة التحقيق بتلقيهما رشا مع موظفين آخرين لتنفيذ هذا العمل اللاأخلاقي،<sup>2</sup> وكذلك شركة Worldvom المختصة في الاتصالات، وشركة Zerox المختصة في آلات النسخ، وشركة Merc المختصة في مجال الأدوية، والتي قامت بالتواطؤ مع مدققي الحسابات أو إهمال جسيم من هؤلاء المدققين بالتدليس والتلاعب في نتائج الأعمال والمركز المالي، مما أسفر عن هبوط كبير في أسعار أسهمها في سوق الأوراق المالية أدت إلى تكبد مساهموا تلك الشركات ودائئوها خسائر كبيرة، والمحصلة كانت تصفية شركة المراجعة العالمية Arthur Anderoon.<sup>3</sup>

### المطلب الثالث: المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية

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

إن الوضع الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية هو موضوع خلاف كبير، يعتمد على إذا ما كانت ممارساتها مبررة أخلاقيا أم لا، أي هل تقصد الإدارة من ذلك التحسين الجوهرى لبعض الجوانب المتعلقة بإستراتيجيتها المستقبلية أو للتظليل المعتمد للأطراف ذات العلاقة.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> خولة ثليب، المرجع السابق، ص.50.

<sup>2</sup> ظاهر القشي، حازم خطيب، "الحاكمية المؤسساتية بين المفهوم وإمكانية تطبيقها على أرض الواقع في الشركات المدرجة في الأسواق المالية"، مجلة اربد للبحوث العلمية، المجلد 10، العدد 01، 2006، ص.22.

<sup>3</sup> عبد الحميد مانع الصبح، المرجع السابق، ص.327.

<sup>4</sup> خالد مجد الأشقر، إدارة الأرباح وعلاقتها بالعوائد غير المتوقعة للسهم ومدى تأثير العلاقة بمجم الشركة، (رسالة ماجستير)، جامعة الإسلامية- غزة، قسم المحاسبة والتمويل، 2010، ص.23.

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

- **العدالة:** تعني أن هناك معايير وأسس عادلة للمعاملة بين كل الأطراف المستفيدة.
- **الصدق:** وتعني المطابقة الحقيقية.<sup>1</sup>
- **عدم التحيز:** وتعني القيام بإعداد التقارير المحاسبية بطريقة نخدم جميع فئات المستخدمين دون تغليب فئة على حساب الفئات الأخرى.<sup>2</sup>

تعرف أخلاقيات المهنة بأنها نظام المبادئ الأخلاقية والقواعد الممارسة التي أصبحت معياراً للسلوك المهني فلكل مهنة أخلاقياتها التي تشكلت وتنامت تدريجياً مع الزمن إلى أن تم الاعتراف بها وأصبحت معتمدة أدبياً وقانونياً، ولذلك برزت الحاجة إلى وضع أنظمة لممارسة المهن المختلفة ولاسيما العملية منها مثل المحاسبة بحيث تتضمن هذه الأنشطة الأسس والواجبات والحقوق التي يجب التقيد بها عند ممارسة عمل مهني محدد. إن تلك القواعد تمنع المحاسب من القيام بأي إجراء من شأنه الخروج عن هذه القواعد، وأن يقوم بأداء عمله المهني بكل نزاهة وموضوعية، وأن يكون حيادياً مراعياً لمصلحة جميع الجهات المستفيدة من القوائم المالية بل إن هذه القواعد حصرت ولاء المحاسبين بصاحب العمل إلا في حالات التعارض مع مهنتهم، فإن الأولوية تكون لدعم الأهداف الأخلاقية المشروعة للوحدة الاقتصادية التي يعمل بها والقواعد والإجراءات التي تدعم هذه الأهداف.

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

- مخالفة القانون.
  - مخالفة القواعد والمعايير المهنية.
  - تضليل مدقق الحسابات الداخلي أو الخارجي.<sup>3</sup>
- وبذلك تعتبر المحاسبة الإبداعية سلوك غير أخلاقي لما لها من مخالفات جسيمة ينتهجها المحاسبون في مهنهم وذلك لتحقيق غايات وأهداف معينة تستفيد منها فئة معينة على حساب باقي الفئات المستفيدة داخل وخارج المؤسسة مع العلم أن هذه الاستفادة قد تكون آنية وقصيرة الأجل وستعود بالإساءة الكبيرة والتي لا تحمد عقبها

<sup>1</sup> خولة ثليب، المرجع السابق، ص.44.

<sup>2</sup> حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، المرجع السابق، ص.372.

<sup>3</sup> باحجة عبد الله محمد طالب، المرجع السابق، ص.32.

لاحقا على تلك الفئة وباقي أصحاب المصلحة لهذا يجب التصدي لهذه السلوكيات والممارسات حتى نحصل على بيانات مالية على قدر عالي من الشفافية والموثوقية.<sup>1</sup>

### المطلب الرابع: دور معايير المحاسبة الدولية في الحد من استغلالات المحاسبة الإبداعية

عندما قرر مجلس اصدار معايير المحاسبة الدولية المنبثق من الاتحاد الدولي للمحاسبين إجراء تعديلات على معايير المحاسبة الدولية التي يصدرها وتغييرها لتصبح معايير التقارير الدولية، فإنه كان يهدف من ذلك إلى عدة نقاط،<sup>2</sup> حيث كان الهدف من التعديلات تحقيق ما يلي:

- تلبية رغبة مجلس الوحدة الاقتصادية بالإتحاد الاوروي بإصدار معايير محاسبة جديدة لتوحيد التطبيق المحاسبي.<sup>3</sup>
  - الأخذ بعين الاعتبار التطورات الكبيرة والتغيرات التي حدثت وخاصة قيام العديد من دول العالم بإصدار معايير محاسبة محلية تستند بشكل أساسي على معايير المحاسبة الدولية.
  - حدوث بعض التجاوزات والاستغلال السيئ من قبل بعض المحاسبين لتلك المعايير عبر استغلالهم لبعض نقاط الضعف الموجودة بالمعايير والتي كانت أخذ نتائجها ظهور المحاسبة الإبداعية.<sup>4</sup>
  - ومن هذا المنطلق فقد رأى مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية أنه يجب إدراج بعض التعديلات والتغييرات وذلك تلاقيا للاستغلال السيئ للمعايير القديمة، وكذلك للقضاء على أي ممارسة من ممارسات المحاسبة الإبداعية والتي ظهرت في ظل المعايير المحاسبة الدولية القديمة.<sup>5</sup>
- وتتمثل أهم تلك التعديلات فيما يلي:

- العمل على إلغاء غالبية البدائل (المعالجة القياسية) و(المعالجة البديلة) في معايير المحاسبة الجديدة والاكتفاء بمعالجة محاسبية واحدة، وذلك بهدف توحيد المعالجات وعدم فسح المجال للاختيار بين عدة بدائل بحيث تستغل تلك البدائل في تجميل صورة الدخل أو تضخيم الأرباح أو التغطية على بعض الملاحظات على نشاط الشركة.<sup>6</sup>
- إضافة مرفقات لكل معيار محاسبي يوضح كيفية التطبيق العملي، ويعتبر هذا الأمر من وجهة نظر الباحثين من أهم التغييرات أو التعديلات التي طرأت على معايير المحاسبة الدولية الجديدة، فقد اتضح أن هنالك صعوبات متعددة في التطبيق العملي للكثير من فقرات معايير المحاسبة، حيث يصعب على الكثير من المتخصصين توضيح

<sup>1</sup> حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، المرجع السابق، ص.372.

<sup>2</sup> عبد الرحمان عبد الفتاح محمد، المرجع السابق، ص.90.

<sup>3</sup> أسامة عمر جعارة، كمال أحمد القضاء، ميساء أبو تمام، المرجع السابق، ص.231.

<sup>4</sup> تفرات يزيد، عبود زرقين، المرجع السابق، ص.15.

<sup>5</sup> المرجع نفسه.

<sup>6</sup> ناظم شعلان جبار، ناظم شعلان جبار، "أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية"، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 07، العدد 32، جامعة الكوفة، 2015، ص.247.

كيفية التطبيق السليم لغموض بعض الفقرات داخل المعيار الأمر الذي قد يستغله بعض ضعاف النفوس في القيام بعملية تلاعب أو تحريفات لبعض بنود التقارير المالي بحجة عدم الوضوح أو الفهم السليم للمعيار.<sup>1</sup>

- العمل على إلغاء التناقضات والتعارض الموجود بين بعض المعايير بالإضافة إلى إزالة أي غموض قد يكتنف تلك المعايير الأمر الذي يغلق الباب أمام من يريد أن يستغل تلك التناقضات أو الغموض الذي يكتنف بعض تلك المعايير.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> عبد الحميد مانع الصبح، المرجع السابق، ص.337.

<sup>2</sup> ناهض نمر مجد الخالدي، المرجع السابق، ص.26.

### المبحث الثالث: ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية

إن الممارسات الاحتياطية للمحاسبة تتضمن مجموعة من الطرق أو الأساليب التي قد تلجأ إليها إدارة الشركة لمعالجة بعض القيم المحاسبية الواردة بالقوائم المالية\* المنشورة وذلك من خلال استغلال ما قد يوجد من ثغرات في بعض القواعد المحاسبية واختيار أسس لقياس ووسائل الإفصاح منها لعرض هذه القوائم المالية ليس بالصورة التي يجب أن تكون عليها، وإنما بالصورة التي توفق رغبة معدي هذه القوائم.<sup>1</sup>

ومن خلال هذا المبحث سنقوم بعرض لفرص التلاعب بالقيم المحاسبية باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية المتمثلة في قائمة الدخل وقائمة المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية وأخيراً قائمة التغير في حقوق الملكية.

#### المطلب الأول: أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل

تعرف قائمة الدخل أنها: هي عبارة عن كشف بإيرادات المشروع خلال فترة زمنية والمصروفات التي أنفقت في سبيل الحصول على هذه الإيرادات، وفقاً لمبادئ محاسبية متفق عليها.<sup>2</sup>

تعتبر قائمة الدخل الأكثر أهمية من بين القوائم فهي التقرير الذي يقيس نجاح عمليات الشركة لفترة محددة من الزمن.<sup>3</sup>

وتهدف إلى تزويد المهتمين بالقوائم المالية بما يمكنهم من معرفة الكفاءة الاقتصادية للوحدة وكذلك المعلومات التي تساعدهم على التنبؤ بمقدار وتوقيت ودرجة عدم التأكد المصاحبة للتدفقات النقدية في المستقبل.<sup>4</sup>

وفيما يلي ومن خلال هذا المطلب سنقوم بعرض لفرص التلاعب بالقيم المحاسبية باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل.

\*القوائم المالية هي عبارة عن ملخص البيانات والمعلومات التي يتم الوصول إليها عن طريق قياس الأحداث الاقتصادية لمختلف المؤسسات، كما أنها تمثل الجزء المحوري للتقارير المالية وهي الوسيلة الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية، شعباني لطفى، مرجع سابق، ص.95.

<sup>1</sup> سامح محمد رضا رياض أحمد، المرجع السابق، ص.08.

<sup>2</sup> سعدي عبد الحليم، محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، اطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة، 2015، ص.218.

<sup>3</sup> المنوية صالح، قياس بنود القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية، مذكرة ماستر، جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، 2012، ص.60.

<sup>4</sup> دونالد كيزو، المحاسبة المتوسطة، دار المريخ، ط1، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2005، ص.168.

وعلى اعتبار قائمة الدخل تركز على الإيرادات والمصروفات فسنقوم بتعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية فيما يخص كل من الإيرادات والمصروفات على النحو التالي:

**أولاً: أساليب المحاسبة الإبداعية فيما يخص الإيرادات**

1. تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع شك: حسب الأصول المتبعة فإن تسجيل الدخل يتم بعد اكتمال عملية تبادل المنفعة، وفي هذه الطريقة يتم الاعتراف محاسبياً ودفترياً بالدخل المترتب على عملية البيع قبل أن تكتمل العملية ذاتها على أرض الواقع وقبل اكتمال عملية تبادل المنفعة.<sup>1</sup>
2. تسجيل إيراد مزيف: تتمثل هذه الطريقة في تسجيل إيرادات وهمية أو مزيفة.<sup>2</sup>
3. زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة: تتمثل هذه الطريقة في قيام إدارة وحدة اقتصادية ما بزيادة إيراداتها لمرة واحدة، وهي تعتبر من أساليب التلاعب الشائعة، إذ تعطي هذه الممارسات صورة إيجابية عن إدارة الوحدة الاقتصادية من خلال زيادة إيراداتها وأرباحها في الوقت الذي يكون فيه ادائها سيئاً.<sup>3</sup>
4. نقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة: تهدف هذه الطريقة إلى تخفيض الأرباح الجارية ونقلها إلى فترة مالية لاحقة تكون الحاجة لها أكثر إلحاحية، وعادة ما تستخدم هذه الطريقة عندما تكون أوضاع الشركة في السنة الجارية ممتازة، فتقوم بترحيل هذه الأرباح إلى فترات مستقبلية تعتقد إدارة الشركة أنه يمكن أن تكون عصبية، ومن المعروف محاسبياً أن الإيرادات يجب أن تسجل خلال الفترة المالية التي تحققت واكتسبت فيها إذا تمت الخدمات المقدمة مقابل هذه الإيرادات في الفترة المالية نفسها.<sup>4</sup>

**ثانياً: أساليب المحاسبة الإبداعية فيما يخص المصروفات**

1. نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة: إن هذا النوع من التلاعب ذو علاقة بحسابات الموجودات حيث من المعروف أن المصاريف المترتبة على تنفيذ الأعمال قد تؤدي إلى تحقيق منافع قصيرة الأجل مثل الإيجار والرواتب والإعلانات التي تحسم مباشرة من الإيرادات، وقد تؤدي إلى منافع بعيدة الأجل مثل المباني والآلات التي تعد أصولاً يحسم اهتلاكها على مدى طويل الأجل، في الوقت الذي تكون الفائدة منها قد تحققت فعلياً، وفي بعض الأحيان فإن بعض بنود هذه الأصول تصبح عديمة المنفعة، وبالتالي يتم تسجيله كمصاريف تخصم مباشرة من الدخل.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> عليوش عادل، دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الجزائر، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، 2015، ص.11.

<sup>2</sup> محمد مطر، ليندا حسن الحلي، المرجع السابق، ص.10.

<sup>3</sup> باخجة عبد الله محمد طالب، المرجع السابق، ص.41.

<sup>4</sup> حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، المرجع السابق، ص.366.

<sup>5</sup> ناظم شعلان جبار، المرجع السابق، ص.244.

2. الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات: تقوم إدارة بعض الشركات في بعض الأحيان لغايات خاصة فيها مثل: ارتباط لالتزامات بشؤون قضائية، أو الالتزامات بالشراء بالإفصاح المتحفظ عن التغيرات التي تحدث في حساب الالتزامات.<sup>1</sup>

3. نقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلاً إلى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة: حيث تستخدم هذه الأساليب في الأوقات التي تواجه فيها الشركات أوقاتاً صعبة، لأن تراجع الأعمال وغيرها من النكسات يدفع المديرين إلى عمل إجراءات في السجلات المحاسبية لمواجهة ذلك على أمل أن المستقبل سيكون أفضل، ويهدف التخفيف من الأعباء عن الوقت الراهن على حساب مستقبل جيد متوقع.<sup>2</sup>

### المطلب الثاني: أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي

هي قائمة مالية تظهر المركز المالي للمنشأة متضمنة موجودات المنشأة المختلفة والالتزامات المترتبة عليها وحقوق الملكية بتاريخ محدد.<sup>3</sup>

عرفها المعيار الدولي الأول أنها: عبارة عن بيان المركز المالي الذي يوضح الأصول والخصوم وحقوق الملكية في فترة زمنية معينة، وتعكس الوضع المالي للمنشآت بما يتفق مع المحاسبة التي تم إعداد القوائم المالية على أساسها<sup>4</sup>، حيث تكمن أهمية قائمة المركز المالي بما توفره من معلومات حول طبيعة وحجم الموارد المتاحة لدى الشركة والتزاماتها تجاه المقرضين والمالكين، كما تساعد في التنبؤ بمبالغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية. إن المنافع التي تحققها قائمة المركز المالي يجب أن تقيم في ضوء مجموعة من المحددات يأتي في مقدمتها أن أغلب الأصول والالتزامات تقيم بالتكلفة التاريخية، كما أنها لا تظهر العديد من العناصر التي لها قيمة مالية مؤثرة كالمعرفة ومهارات العاملين.<sup>5</sup>

وفيما يلي ومن خلال هذا المطلب سنقوم بعرض لفرص التلاعب بالقيم المحاسبية باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي:

1. الأصول غير الملموسة: حيث يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية، إضافة إلى الاعتراف المحاسبي بالأصول غير الملموسة، بما يخالف الأصول والقواعد المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة الدولية مثل الاعتراف بالشهرة غير المشتراة، إضافة إلى إجراء تغييرات غير مبررة في طرق الإطفاء المتبعة في تخفيض هذه الأصول.<sup>6</sup>

<sup>1</sup> عليوش عادل، المرجع السابق، ص. 11.

<sup>2</sup> ناظم شعلان جبار، المرجع السابق، ص. 245.

<sup>3</sup> ميساء محمد سعد أبو تمام، المرجع السابق، ص. 46.

<sup>4</sup> المنوية صالح، المرجع السابق، ص. 56.

<sup>5</sup> ناظم شعلان جبار، المرجع السابق، ص. 245.

<sup>6</sup> عليوش عادل، المرجع السابق، ص. 12.

2. **الأصول الثابتة:** حيث لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية كذلك يتم التلاعب في نسب الاهتلاك المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المستخدمة في السوق.<sup>1</sup>
3. **الاستثمارات المتداولة:** حيث يتم التلاعب في أسعار السوق، التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية، والتلاعب في تصنيف الاستثمارات عن طريق تصنيف هذه الاستثمارات إلى استثمارات طويلة الأجل عندما تنخفض أسعارها السوقية، إضافة إلى إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض الأسعار.<sup>2</sup>
4. **النقدية:** ويتم في هذا البند عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة، والتلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية.<sup>3</sup>
5. **المخزون:** في هذا البند تتركز عمليات التلاعب وممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في تضمين كشوفات جرد بنود بضاعة راكدة ومتقدمة إضافة إلى عمليات التلاعب في أسعار تقييمها وتغير غير مبرر في طريقة تسير المخزون من طريقة FIFO إلى WA.<sup>4</sup>
6. **الذمة المدينة:** وذلك بعدم الكشف عن الديون المتعثرة بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها، وإجراء أخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الذمم المدينة، من تصنيف الذمم طويلة الأجل على أنها أصول متداولة بهدف تحسين سيولة المؤسسة.<sup>5</sup>
7. **الاستثمارات طويلة الأجل:** وذلك بتغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل، من طريقة التكلفة الى طريقة حقوق الملكية.<sup>6</sup>
8. **الموجودات الطارئة:** حيث يتم إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحقيقها، مثل إثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل إصدار الحكم فيه.<sup>7</sup>
9. **المطلوبات طويلة الأجل:** وذلك بالحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية، بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل، لتحسين نسب السيولة.<sup>8</sup>

<sup>1</sup> مجد مطر، ليندا حسن الحلبي، المرجع السابق، ص.12.

<sup>2</sup> ليندا حسن نمر الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية، (رسالة ماجستير)، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، كلية الأعمال، 2009، ص.41.

<sup>3</sup> حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، المرجع السابق، ص.367.

<sup>4</sup> باخجة عبد الله محمد طالب، المرجع السابق، ص.42.

<sup>5</sup> شعباني لطفي، المرجع السابق، ص.96.

<sup>6</sup> ناظم شعلان جبار، المرجع السابق، ص.245.

<sup>7</sup> عليوش عادل، المرجع السابق، ص.13.

<sup>8</sup> شعباني لطفي، المرجع السابق، ص.96.

10. **المطلوبات المتداولة (قصيرة الاجل):** ويتم ذلك لعدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من

القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة، بهدف تحسين نسب السيولة.<sup>1</sup>

11. **حقوق المساهمين:** ويتم ذلك بإضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري بدلا من

معالجته ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب، باعتباره بندا من بنود سنوات سابقة.<sup>2</sup>

### المطلب الثالث: أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية

تعرف قائمة التدفقات النقدية على أنها: كشف تحليلي لحركة التغيرات النقدية التي حصلت في المؤسسة سواء بالزيادة أو النقصان والتعرف على أسباب هذه التغيرات، كما يعرف على أنه جدول يهتم بعرض التحصيلات والتسديدات النقدية وصافي التغير في النقدية عن أنشطة الاستغلال، أنشطة الاستثمار وأنشطة التمويل للمؤسسة خلال الدورة،<sup>3</sup> حيث أن:<sup>4</sup>

- **الأنشطة التشغيلية:** هي النشاطات الرئيسية التي يتم من خلالها الحصول على الإيراد الرئيسي في المنشأة، والتي لا تعتبر في ذات الوقت نشاطات استثمارية أو تمويلية.

- **الأنشطة الاستثمارية:** هي النشاطات المتمثلة باقتناء الأصول غير المتداولة والتخلص منها، إضافة للاستثمارات التي لا تعتبر نقدية معادلة .

- **الأنشطة التمويلية:** هي النشاطات التي تنتج عنها تغيرات في حجم ومكونات ملكية رأس المال وعمليات الاقتراض التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية.<sup>5</sup>

ويهدف إعداد هذه القائمة إلى مساعدة المستثمرين والدائنين والدارسين وغيرهم في تحليل النقدية من خلال توفير معلومات ملائمة عن مصادر التدفقات والمدفوعات النقدية خلال فترة زمنية معينة.<sup>6</sup>

وهذا البند يخضع إلى تلاعب الإدارة كغيره من بنود القوائم المالية الأخرى، وقد تهدف الإدارة من جراء التلاعب في قائمة التدفقات النقدية إلى إعطاء انطباع مزيف غير واقعي عن القدرة المالية للمنشأة من خلال

<sup>1</sup> باخجة عبد الله محمد طالب، المرجع السابق، ص. 42.

<sup>2</sup> ناظم شعلان جبار، المرجع السابق، ص. 246.

<sup>3</sup> شعباني لطفي، المرجع السابق، ص. 98.

<sup>4</sup> خالد جمال الجعارات، المرجع السابق، ص. 132.

<sup>5</sup> باخجة عبد الله محمد طالب، المرجع السابق، ص. 46.

<sup>6</sup> حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوي، المرجع السابق، ص. 368.

## الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة

التدخل في محتويات قائمة التدفقات النقدية، وخاصة أن ذلك يؤثر في النهاية على الرصيد النهائي للتدفقات النقدية.<sup>1</sup>

وفيما يلي ومن خلال هذا المطلب سنقوم بعرض لفرص التلاعب بالقيم المحاسبية باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية:

1. يقوم المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية والعكس، وهذه الإجراءات والممارسات لا تؤثر ولا تغير في القيم النهائية.<sup>2</sup>

2. وتستطيع المنشأة كذلك دفع تكاليف التطوير الرأسمالي وتسجيلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجية وتبعدها عن التدفقات النقدية الخارجية التشغيلية، وبالتالي فإن هذه الممارسات تزيد من التدفقات النقدية الداخلية.<sup>3</sup>

3. وتتوفر كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضرائب، فمن خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية، مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات وبعض حقوق الملكية وكذلك الحال بالنسبة للعمليات غير المكتملة، حيث إنها تؤثر في التدفقات النقدية التشغيلية، من خلال إزالة تأثير الضريبة عن هذه العمليات من التدفقات النقدية التشغيلية، إذ أن أي نقد يتم تسلمه نتيجة العمليات غير المكتملة أو نتيجة للتخلص منها، يتم اعتباره ناجماً عن نشاطات استثمارية، لذلك وأثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية، يتم إزالة تأثير مكاسب أو خسائر العمليات التشغيلية غير المكتملة أو التخلص منها من الدخل الصافي.<sup>4</sup>

4. التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة، وذلك لإزالة البنود غير المتكررة، وكذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمنشأة باعتبارها أسهماً تجارية، حيث يمكن تصنيفها كاستثمارات تجارية أو غير تجارية اعتماداً على فترة الاحتفاظ فيها.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> نعيم تومان مرهون الزيايدي، المرجع السابق، ص.202.

<sup>2</sup> محمد مطر، ليندا حسن الحلبي، المرجع السابق، ص.14.

<sup>3</sup> عليوش عادل، المرجع السابق، ص.14.

<sup>4</sup> حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، المرجع السابق، ص.368.

<sup>5</sup> باخجة عبد الله محمد طالب، المرجع السابق، ص.47.

### المطلب الرابع: أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التغيرات في حقوق الملكية

تعرف قائمة التغيرات في حقوق الملكية أنها: حلقة الربط بين قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، وهي تحدد من خلال رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة المالية وحتى نهايتها، ويتم الاعتماد في عرضها على أساس الاستحقاق.<sup>1</sup>

حيث وجب على الشركة من طرف المعيار المحاسبي الدولي الأول أن تقوم بإعداد قائمة التغيرات في حقوق الملكية كقائمة مستقلة ومنفصلة عن القوائم المالية الأخرى، حيث تتضمن تسوية لحقوق الملكية بين آخر الفترة وبداية الفترة، إضافة إلى بنود الأرباح والخسائر التي تعتبر جزءاً من حقوق الملكية ولا تظهر في قائمة الدخل.<sup>2</sup>

وفيما يلي ومن خلال هذا المطلب سنقوم بعرض لفرص التلاعب بالقيم المحاسبية باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التغيرات في حقوق الملكية:

ويتم ذلك من خلال تغيرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه، وكذلك رأس المال المكتسب ورأس المال المحتسب، والتي تمارس لغايات إعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة أو خسائر السنوات السابقة وأرصدة العملات الأجنبية.<sup>3</sup>

استناداً على ما سبق تستنتج أن أساليب المحاسبة الإبداعية المذكورة أعلاه ينتج عنها اظهار القوائم المالية بغير ما هي عليه في الحقيقة، وهذه الاخيرة تساهم في فقدان عنصر المصدقية بالقوائم المالية من قبل مستخدميها. وتتمثل المصدقية في القوائم المالية بدرجة الثقة أو الأمانة التي تتمتع بها هذه القوائم، وهذا يعني خلوها من أي تلاعب أو أخطاء جوهرية أو تحيز.<sup>4</sup>

وفيما يلي سيتم التعرف على مصطلح المصدقية والقيود الخاصة به كما يلي:<sup>5</sup>

**المصدقية:** هي عبارة عن الإجراءات الواجب إتباعها لجعل المعلومات موثوقاً بها من قبل أصحاب المصالح بشكل عام ومتخذي القرار بشكل خاص، وإقناعهم بنجاعتها، وخاصة المصدقية تتعلق بأمانة المعلومات وإمكانية

<sup>1</sup> ناظم شعلان جبار، المرجع السابق، ص.246.

<sup>2</sup> محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008، ص.51-52.

<sup>3</sup> حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، المرجع السابق، ص.369.

<sup>4</sup> نعيم تومان مرهون الزيايدي، المرجع السابق، ص.206.

<sup>5</sup> مثقال حمود سالم القرالة، أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على مصداقية القوائم المالية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين الأردنيين، (رسالة ماجستير)، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، 2011، ص.35-36.

## الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة

الاعتماد عليها، وأن درجة الوثوق بالمعلومات تعد انعكاسا واضحا للأدلة الموضوعية أو طرق القياس السليمة التي بُنيت عليها تلك المعلومات.

ولتحقق المصدقية يجب توفر ثلاثة خصائص وهي:

- **صدق المعلومات:** تمثل الظاهرة موضوع بحثنا أي يجب أن تكون طبيعة العملية المالية مطابقة مع أرقام المعلومات المقدمة.
- **الموضوعية أو القابلية للتحقيق:** أي القياس عندما يتم إعادة القياس من قبل أي محاسب أو مدقق آخر يتم التوصل إلى نفس النتيجة.
- **الحياد:** أي الخلو من التحيز لمصلحة فئة على حساب فئة أخرى، ولا تغلب مصلحة فئة على أخرى. وبذلك يجب أن تكون المعلومات خالية من أية أخطاء جوهرية أو أية تحيز وأن المظاهر الرئيسية للمصدقية تتمثل في التمثيل الصادق وأولية الجوهر على شكل الحياد والحيطة والحذر.

### خلاصة الفصل:

من خلال الإطار النظري للدراسة قمنا بتطرق إلى الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية، واستنتجنا أن هذه الأخيرة هي عبارة عن ممارسات تتمثل في عملية تشويه للقيم المحاسبية الحقيقية وتحويلها إلى قيم مجبذة وإظهارها على غير ما هي عليه في الحقيقة، وذلك دون الخروج عن نطاق المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها وتنسب لها بذلك تسمية المحاسبة الإبداعية.

إن حرية اختيار المبادئ المحاسبية وضعف القواعد التنظيمية، من أهم العوامل التي ساعدت في ظهورها وتعدد أساليب المحاسبة الإبداعية التي تستخدم للتلاعب، وأن القواعد المحاسبية أتاحت وسهلت عملية تطبيق تلك الأساليب، ولهذا الأخيرة عدة دوافع ساعدت على ظهورها أبرزها غياب القيم الأخلاقية لدى الإدارة وأيضا السعي لإعطاء صورة إيجابية عن الشركة والسعي وراء تحقيق غايات المدراء وإعادة انتخابهم من أهم الدوافع التي أدت إلى ظهور تلك الأساليب، وتختلف هذه الأساليب عدة اضرار تعود على المؤسسة من بينها مشاكل تعود على الإدارة نفسها خلافا عن العقوبات التي تعود عليها كذلك تلاشي المعايير الأخلاقية، لذلك اعتبرت المحاسبة الإبداعية سلوكا غير أخلاقيا لما تمارسه من اساليب من شأنها أن تضر بمصداقية بالقوائم المالية التي تصدرها المؤسسات.

حيث أن هذه الأخيرة كانت محور انشغال لعدد من الهيئات الدولية التي سعت إلى الحد ممارسات المحاسبة الإبداعية ومن أهمها لجنة معايير المحاسبة الدولية، التي عملت على اجراء عدة تغييرات من خلال مجلسها للعمل على الحد من الآثار السلبية التي خلفتها تلك الممارسة، من خلال إلغاء غالبية بدائل الموجودة في لمعايير وإضافة مرفقات لكل معيار محاسبي يوضح كيفية التطبيق العملي والعمل على إزالة أي غموض موجود على مستوى تلك المعايير.

### تمهيد:

بعد تطرقنا في الفصل السابق إلى تقديم إطار نظري حول مفاهيم المعايير المحاسبية الدولية وكذا المحاسبة الإبداعية، وإبراز الدور الذي تلعبه المعايير المحاسبية الدولية في الحد من الآثار السلبية هذه الأخيرة على مصداقية القوائم المالية، وفي إطار تدعيم الجانب النظري سوف نحاول اسقاطه في صورة تطبيقية بالاعتماد على الاستبيان والذي يتضمن عرض تحليل البيانات واختبار الفرضيات الدراسة، وذلك من خلال الإجابة عن الأسئلة الدراسة واستعراض أبرز نتائج الاستبيان.

وقد قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين كما يلي:

- المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية.
- المبحث الثاني: تحليل وتفسير نتائج الاستبيان.

### المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية

نظرا للأهمية العلمية والعملية التي يحظى بها الجانب الميداني لإنجاز هذه الدراسة، فقد استهدفنا من خلال هذا المبحث إعطاء فكرة توضيحية عن مجتمع لعينة الدراسة، والوسائل المستخدمة في جمع البيانات والمعلومات المتعلقة بالجانب الميداني، والأساليب الإحصائية التي اتبعناها لمعالجة أداة الدراسة والمتمثلة في استمارة الاستبيان وذلك بهدف قياس وتحليل الاختبارات الاحصائية لآراء ومقترحات فئات العينة، وكل هذا بالإجابة على محاورها الاستبائية، فضلا عن الصفات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، وكل هذا بهدف الوصول إلى نتائج واقعية.

### المطلب الأول: المنهج المستخدم

تهدف الدراسة إلى التعرف على دور معايير المحاسبة الدولية في الحد من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية، ومن ثم اوجب علينا اختيار منهج دراسة معين يخضع لطبيعة الموضوع المدروس وكذلك الغاية منه، حيث اخترنا المنهج الوصفي التحليلي في هذه الدراسة. ويعرف المنهج على أنه "الطريقة التي يتبعها الباحث في دراسته لاكتشاف الحقيقة وللإجابة على الأسئلة والاستفسارات التي يثيرها موضوع البحث".<sup>1</sup>

ويعرف المنهج الوصفي التحليلي على أنه: "مجموعة من الإجراءات البحثية التي تتكامل لوصف الظاهرة اعتمادا على جمع الحقائق والبيانات وتصنيفها ومعالجتها وتحليلها تحليلا كافيا ودقيقا لاستخلاص دلالتها للوصول إلى نتائج عن الظاهرة أو الموضوع محل الدراسة".<sup>2</sup>

### المطلب الثاني: أدوات جمع البيانات

اعتمدنا في جمع المعلومات على مصادر أولية وأخرى ثانوية كما يلي:

تم الحصول على مصادر أولية من خلال تصميم استمارة استبيان كأداة رئيسية للبحث، وتعرف الاستمارة على أنها: "عبارة عن مجموعة من الأسئلة التي توجه إلى المبحوثين في موقف مقابلة شخصية"<sup>3</sup>، وبعدها قمنا بتفريغ وتحليل الاستبيان من خلال البرنامجي (البرنامج الإحصائي SPSS وبرنامج EXEL).

حيث تضمن الاستبيان 31 (أنظر للملحق رقم 01) سؤالا مقسمة إلى قسمين، القسم الأول يحتوي على البيانات الشخصية متضمنا 5 أسئلة خاصة بالمستجوبين كالجنس، العمر، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، المهنة، أما القسم الثاني فهو مقياس يهدف إلى التعرف على دور معايير المحاسبة الدولية في الحد من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية.

<sup>1</sup> خولة تليب، مرجع سبق ذكره، ص: 61.

<sup>2</sup> بشير صالح الرشيد، مناهج البحث التربوي- رؤية تطبيقية مبسطة، دار الكتاب الحديث، الكويت، سنة 2000، ص: 59.

<sup>3</sup> عبد الله عبد الرحمن، علي بدون، مناهج البحث العلمي، دار المعرفة الجامعية، مصر، سنة 2002، ص: 180.

## الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة

وقد احتوى هذا القسم على 26 سؤالاً مقسماً إلى ثلاثة محاور كما يلي:

- المحور الأول: استخدام معايير المحاسبة الدولية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ويشمل الأسئلة المرقمة من 01 إلى 05.

- المحور الثاني: أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية وأثرها على مصداقيتها ويشمل الأسئلة المرقمة من 06 إلى 21.

- المحور الثالث: استخدام معايير المحاسبة الدولية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ويشمل الأسئلة المرقمة من 22 إلى 26.

وعند وضعنا لهذه الاستبانة أخذنا بعين الاعتبار وضع أسئلة تغطي كافة جوانب الدراسة النظرية، وتلبي جميع المتطلبات والمتغيرات ذات التأثير على فرضيات الدراسة، مع مراعاة أن تكون معظم الأسئلة واضحة وسهلة لتبسط الفهم وسرعة الإجابة عليها ليسهل تحليلها.

### المطلب الثالث: الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة

#### أولاً: مجتمع عينة الدراسة الميدانية

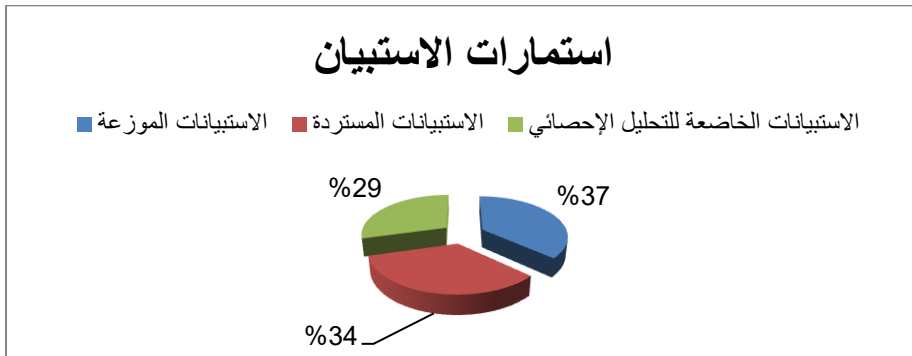
تم توزيع استبانة الاستبانة على عينة عشوائية من ممارسي مهنة المحاسبة في ولاية الوادي، وكان عدد الموزع من الاستبيانات (50) استبيان وتم استرداد 46 استبياناً ونسبة 92% من إجمالي عدد الاستبيانات الموزعة، ولم يتمكن من استرداد البقية وبعد فرزها تم استبعاد 6 استبيانات منها لعدم اكتمال تعبئتها، وبذلك استقرت العينة التي خضعت إلى التحليل الإحصائي 40 استبياناً بنسبة 80% من عينة الدراسة الخاضعة لإجابتها إلى التحليل.

الجدول رقم (01-02) يوضح الإحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان

البيان	الاستبيانات الموزعة	الاستبيانات المستردة	الاستبيانات الخاضعة للتحليل الإحصائي
العدد	50	46	40
النسبة المئوية	100%	92%	80%

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على بيانات الاستبيان.

الشكل رقم (01-02) يوضح التمثيل البياني للإحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الجدول أعلاه.

ثانيا: وصف عينة الدراسة

تم اختيار العينة الممتثلة تتكون من المحاسبين والمدققين الداخليين على اعتبارهم الفئة المعنية بتنفيذ أساليب المحاسبة الإبداعية، وكذلك المدققين الخارجيين وعن الفئة المعنية بتدقيق البيانات المالية وكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية، وأساتذة مهنيين على اعتبارهم مختصين بالمحاسبة ومعايير المحاسبة الدولية وهم معنيين بالجانب النظري للدراسة، ويهدف وصف أفراد عينة الدراسة إلى توضيح أهم خصائص أفراد العينة من خلال ما تضمنته استمارة الاستبيان في القسم الأول منها مجموعة من المعلومات العامة التي تتعلق بأفراد العينة، ومنها معلومات تتعلق بالعمرو معلومات تتعلق بالمؤهل العلمي وعدد سنوات الخبرة في مجال العمل وأيضاً مجال المهنة وفيما يلي وصف تلك المعلومات المتعلقة بهم.

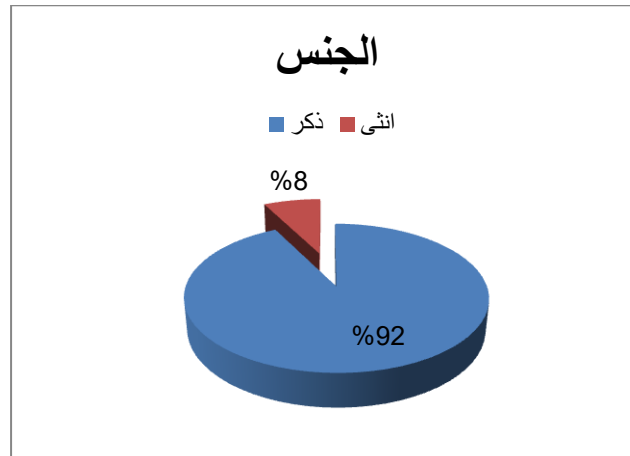
1. الجنس

الجدول (02-02) تصنيف عينة الدراسة حسب الجنس

النسبة	التكرار	الجنس
%92.5	37	ذكر
%7.5	3	انثى
%100	40	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات برنامج SPSS

الشكل رقم (02-02): يوضح توزيع أفراد العينة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الجدول أعلاه.

يلاحظ من خلال الشكل رقم (02) أن نسبة الذكور %92.5، في حين بلغت نسبة مشاركة الإناث %7.5، ويرجع هذا الأمر إلى هيمنة عنصر الذكور على مهنة المحاسبة مقال عزوف العنصر النسوي عن الاهتمام بامتهان المحاسبة سواء كمهنة حرة أو كوظيفة.

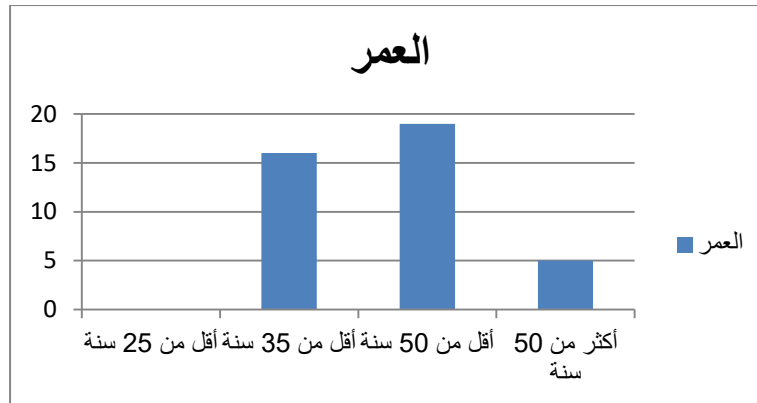
2. العمر

الجدول (02-03) تصنيف عينة الدراسة حسب العمر

النسبة	التكرار	العمر
%0	0	أقل من 25 سنة
%40	16	أقل من 35 سنة
%47.5	19	أقل من 50 سنة
%12.5	5	أكثر من 50 سنة
%100	40	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات برنامج SPSS.

الشكل رقم (02-03): يوضح توزيع أفراد العينة حسب العمر



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الجدول أعلاه.

قمنا بتشكيل أربعة فئات عمرية، خصصت الفئة الأولى لمن هم دون 25 سنة، فيما حددت الفئة الثانية أقل من 35 سنة، والفئة الثالثة أقل من 50 سنة، والفئة الأخير أكثر من 50 سنة، وبناء على الشكل رقم (03) يلاحظ أن النسبة الكبيرة من المشاركين عند الفئة الثالثة بنسبة 47.5% تليها الفئة الثانية بنسبة 40% ثم الفئة الرابعة بنسبة 12.5% ثم الفئة الأولى بنسبة 0%.

ويمكن تفسير هذا التوزيع بين الفئات العمرية لأفراد العينة بسبب تركيزنا للأفراد ذوي الأعمار المتقدمة نسبياً لافتراضنا أنها تحوز على خبرة ميدانية تساعد على التعامل الجيد مع الاستمارة كما هو موضح في الشكل.

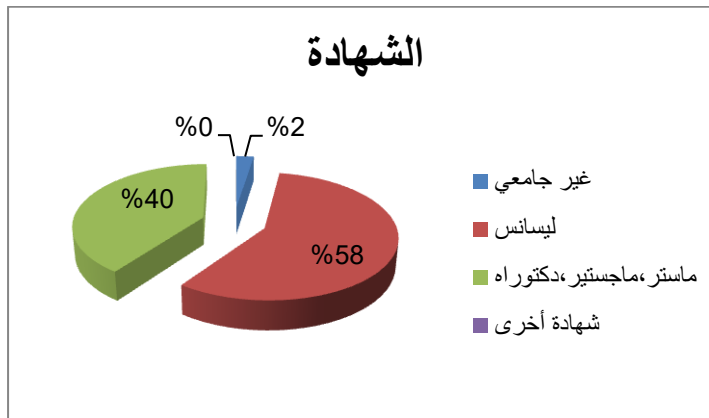
### 3. الشهادة

الجدول (02-04) تصنيف عينة الدراسة حسب الشهادة

النسبة	التكرار	الشهادة
2.5%	1	غير جامعي
57.5%	23	ليسانس
40%	16	ماستر، ماجستير، دكتوراه
0%	0	شهادة أخرى
100%	40	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات برنامج SPSS.

الشكل رقم (02-04): يوضح توزيع أفراد العينة حسب الشهادة



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الجدول أعلاه.

يلاحظ من خلال الشكل رقم (04) أن المستوى التعليمي للعينة مرتفع لكون أن نسبة 97.5% تمثل جامعيين بين ليسانس وماجستير ودكتوراه، أي ما يمثل 39 شخصا بينما تمثل فئة غير الجامعيين نسبة 2.5% أي ما يمثل شخص واحد، ويرجع هذا التمثيل إلى طبيعة الشروط الواجب توفرها في الفئة المعنية بالاستبيان. إن كون المستوى التعليمي للعينة مرتفع يعتبر مؤشرا جيدا للدراسة، وهذا يجعل من عينة الدراسة الفئة المناسبة المؤهلة علميا للإجابة على أسئلة الاستبيان.

### 4. الخبرة

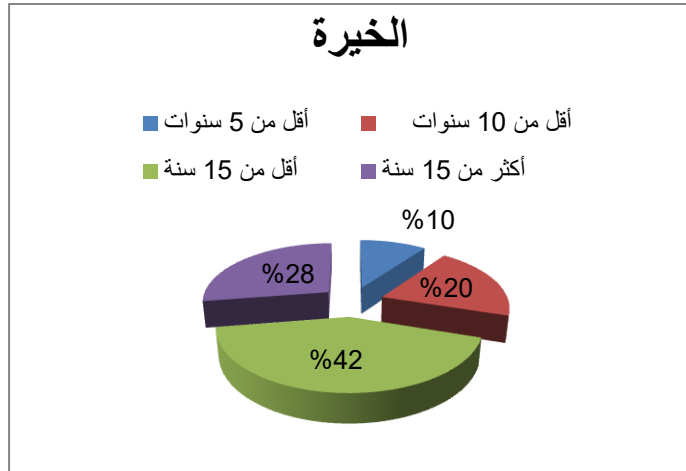
الجدول (02-05) تصنيف عينة الدراسة حسب الخبرة

النسبة	التكرار	الخبرة
10%	4	أقل من 5 سنوات
20%	8	أقل من 10 سنوات
42.5%	17	أقل من 15 سنة
27.5%	11	أكثر من 15 سنة
100%	40	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات برنامج SPSS.

## الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة

الشكل رقم (02-05): يوضح توزيع أفراد العينة حسب الخبرة



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الجدول أعلاه.

اعتمدنا في توزيع سنوات الخبرة لأفراد العينة المدروسة على أربعة فئات، ويلاحظ من خلال الشكل رقم (05) الفئة الأولى أقل من 5 سنوات حيث بلغت نسبة 10% أما الفئة الثانية أقل من 10 سنوات بنسبة 20%، تليها الفئة الثالثة أقل من 15 سنة بنسبة 24.5% والفئة الأخيرة أكثر من 15 سنة بنسبة 27.5%.

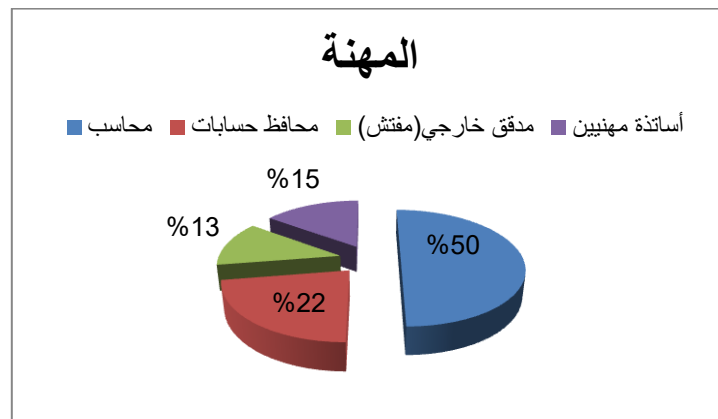
### 5. المهنة

الجدول (02-06) يبين توزيع أفراد العينة حسب المهنة

النسبة	التكرار	المهنة
50%	20	محاسب
22.5%	9	محافظ حسابات
12.5%	5	مدقق خارجي (مفتش)
15%	6	أساتذة مهنيين
100%	40	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات برنامج SPSS.

الشكل رقم (02-06): يوضح توزيع أفراد العينة حسب المهنة



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الجدول أعلاه.

## الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة

من خلال الاستمارات وتبويبها حسب الوظيفة، ومن خلال ملاحظة الشكل رقم (06) وجدنا أن نسبة المستجوبين اللذين يمارسون وظيفة محاسب (محاسب معتمد، خبير محاسبي، محاسب مؤسسة) بنسبة 50%، تليها محافظي الحسابات بنسبة 22.5% في حين أن المدقق الخارجي (مفتش) بنسبة 12.5% أما الأساتذة المهنيين بنسبة 15%.

## المبحث الثاني: تحليل وتفسير نتائج الاستبيان

من خلال هذا المبحث سنقوم بدراسة الوسائل والأساليب المستخدمة ودراسة صدق وثبات الاستبيان وعرض للنتائج المتوصل إليها من خلال دراستنا وإجراء تحليل وتفسير لها بهدف اختبار صحة فرضيات الدراسة.

### المطلب الأول: الوسائل الإحصائية المستخدمة

لتحقيق أهداف الدراسة والإجابة على أسئلتها تم استخدام الأدوات الإحصائية الآتية لهذه المعالجات من خلال برنامج الأحزمة للعلوم الإحصائية SPSS إصدار رقم 22.

لتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة تم استخدام الوسائل الإحصائية التالية:

- النسب المئوية: تم استخدام النسب المئوية لمعرفة نسبة الأفراد اللذين اختاروا كل بديل من بدائل الأجوبة عن أسئلة الاستمارة.

- المتوسط الحسابي: وذلك لمعرفة اتجاه آراء المستجوبين حول كل عبارة من عبارات الاستمارة.

- الانحراف المعياري: تم استخدامه لتعرف على مدى انحراف إجابات أفراد العينة لكل عبارة على متوسطها الحسابي، ويلاحظ أن الانحراف المعياري يوضح التشتت في إجابات أفراد العينة.

- معامل الارتباط بيرسون: وذلك لمعرفة هل هنالك علاقة بين المحاور، وقوة العلاقة حيث يكون الارتباط قويا عند اقتراب قيمته من الواحد الصحيح، وضعيفا عند اقترابه من الصفر، وتكون قيمته موجبة عندما يكون الارتباط طردي، والارتباط العكسي عندما تكون القيمة سالبة.<sup>1</sup>

- معامل الفا كرونباخ: يستخدم لتحقيق من ثبات أداة القياس المستخدمة.<sup>2</sup>

وقد تم إعداد الأسئلة على أساس مقياس ليكارت الخماسي الذي يحتتمل خمسة إجابات، وهذا من أجل إبراز آراء العينة في مختلف الأسئلة الموجودة في الاستبيان من أجل تسهيل ترميز الإجابات كما هو مبين في الجدول اسفله كما يلي:

الجدول رقم (07-02) يوضح أهمية العبارات وفق مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: من إعداد الطلبة.

<sup>1</sup> نافذ محمد بركات، التحليل الإحصائي باستخدام SPSS، قسم الاقتصاد والإحصاء التطبيقي، الجامعة الإسلامية، 2006، ص.03.

<sup>2</sup> باخجة عبد الله محمد طالب، مرجع سبق ذكره، ص: 86.

## الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة

- مقياس ليكارت: تم وضع مقياس ترتيبي لهذه الأرقام لإعطاء الوسط الحسابي مدلولاً باستخدام المقياس الترتيبي للأهمية، وكل هذا من أجل الاستفادة منها فيما بعد في تحليل النتائج، حيث اعتمدنا في دراستنا على المعيار الموضح أسفله للحكم على الاتجاه عند استخدام مقياس ليكارت الخماسي وهو موضح كما يلي:

الجدول رقم (02-08) يوضح درجة مساهمة قيمة المتوسط المرجح

الوسط الحسابي "المستوى المرجح"	درجات المقياس المستخدمة في الدراسة
من 1.00 إلى 1.79	غير موافق بشدة
من 1.80 إلى 2.59	غير موافق
من 2.60 إلى 3.39	غير متأكد
من 3.40 إلى 4.19	موافق
من 4.20 إلى 5.00	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطلبة.

حيث أن:

- المدى = الحد الأعلى - الحد الأدنى =  $5 - 1 = 4$ .
- عدد الفئات = 5 (حسب مقياس ليكارت الخماسي المعتمد في الدراسة).
- طول الفئة =  $4 \div 5 = 0.8$  (المدى ÷ أكبر قيمة في المقياس).

ومن أجل أن تكون النتائج المتحصل عليها تتسم بالوضوح فقد تم حوصلة نتائج الاستبيان في جداول وبوبت الإجابات على نسق التسلسل للأسئلة المدرجة في الاستبيان، تم حساب التكرارات الاستجابات المختلفة وما يتعلق بها من نسب مئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية.

### المطلب الثاني: صدق الاستبيان

سنقوم من خلال هذا المطلب بقياس صدق الاستبانة والمقصود بهذا هو قياس اسئلة الاستبانة وما وضعت لقياسه وقد قمنا بالتأكد من صدق الاستبانة بطريقتين كما يلي:

#### أولاً: صدق الاستبانة من وجهة نظر المحكمين

تم عرض الاستبانة في صورتها الأولية على بعض الأساتذة الأكاديميين المتخصصين من جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي (أنظر للملحق رقم 02) ومن لهم الخبرة والإطلاع في مجال المعايير المحاسبية والمحاسبة من أجل إرشادنا بأرائهم حول الفقرات التي تضمنها الاستبيان، وقد تم الأخذ بأراء ونصائح المحكمين حيث تم حذف

بعض الفقرات وتعديل البعض منها، وكذلك منهجية وشكل الاستبيان ومنه قمنا بإعداد الشكل النهائي للاستبيان.

### ثانيا: ثبات وصدق المقياس

ومن أهم هذه الأسس هو مدى وثبات البيانات التي توفرها الأداة، حيث أن ضعف صدق أو ثبات الأداة يؤدي بالضرورة إلى ضعف صحة وسلامة نتائج الدراسة بأكملها.

إن الثبات يعني استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أي أن المقياس يعطي نفس النتائج تقريبا إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة، وتكمن أهمية قياس درجة ثبات أداة جمع البيانات في أهمية الحصول على نتائج صحيحة كلما تم استخدامه، فالأداة المتذبذبة لا يمكن الاعتماد عليها.

ويقصد بالصدق هو أن يقيس السمة أو الظاهرة التي وضع لقياسها وبصفة عامة فإن صدق أداة جمع البيانات يعني إلى أي درجة توفر الأداة بيانات ذات علاقة بمشكلة الدراسة من مجتمع الدراسة<sup>1</sup>.

وقد تم التأكد من صدق المقياس بطريقتين كما يلي:<sup>2</sup>

1. **ثبات المفردات وصدقها:** إن زيادة قيمة معامل ألفا كرونباخ تعني زيادة مصداقية البيانات، ويمكن حساب معامل الصدق (Validity) عن طريق جذر معامل الثبات وهو يعرف بصدق المحك، وإن الثبات يعني استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أي إن المقياس يعطي نتائج نفسها باحتمال مساوي لقيمة المعامل إذا أعيد تطبيقه على العينة نفسها.

2. **الاتساق الداخلي: (Internal Validity)** يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المحور الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، وقد تم حساب الاتساق الداخلي للاستبانة وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات محاور الاستبانة والدرجة الكلية للمحور نفسه.

<sup>1</sup> فاتح سردوك، تطور مهنة مراجعة الحسابات في مواجهة المشاكل المعاصرة، اطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، (2014)-296.ص.

<sup>2</sup> باحجة عبد الله محمد طالب، مرجع سابق، ص: 87.

المطلب الثالث: الصدق والثبات والاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان

ولقد تم اعتماد معامل ألفا كرونباخ Alpha de Crenbach في حساب معامل الثبات، وتم الحصول على النتائج التالية كما هو موضح في الجداول التالية:

أولاً: نتائج ثبات المفردات وصدقها

فيما يلي توضيح لمعاملات ألفا كرونباخ ومعاملات الصدق بالنسبة لمتغيرات الدراسة.

1. معاملات الثبات للأجزاء الثلاثة للاستبيان

الجدول رقم (09-02): يوضح معاملات الثبات للأسئلة للاستبيان

الرقم	أجزاء المحور	عدد الفقرات	ألفا كرونباخ للثبات	معامل الصدق
01	استخدام معايير المحاسبة الدولية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	05	0.677	0.822
02	أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.	16	0.769	0.876
03	مصادقية القوائم المالية.	05	0.527	0.725
	الإجمالي	26	0.824	0.907

المصدر: من اعداد الطلبة بناء على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول رقم (10) نلاحظ أن معظم القيم ألفا كرونباخ قريبة من الواحد يعني أن عبارات الأجزاء الأربعة ثابتة ومستقرة، وكذلك قيمة الثبات الإجمالي الاستبيان ألفا كرونباخ هي 0.824، وهي تعتبر نسبة مقبولة للثبات في إداة الدراسة.

ثانياً: الاتساق الداخلي

ولحساب صدق العبارات داخل كل محور من أجزاء الاستبيان الثلاثة، فقد قمنا بحساب معاملات الاتساق الداخلي كما يلي:

1. الاتساق الداخلي لفقرات المحول الأول: استخدام المعايير المحاسبة الدولية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

من أجل اختبار مدى توفر التساق الداخلي بين الإجابات على أسئلة المحور الأول، تم استخدام معامل المصادقة ألفا كرونباخ، وتعتبر القيمة المقبولة إحصائياً لمعامل ألفا كرونباخ 50% فأكثر، وقد تم تطبيقه على كل محور من محاور الاستبيان، ولجميع الأسئلة أيضاً.

الجدول رقم (10-02): يوضح معاملات الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول (استخدام معايير المحاسبة الدولية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية)

## الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة

الرقم	المحور الأول	عدد العبارات	معامل ألفا للثبات
01	إصدار مجلس معايير المحاسبة الدولية بعض المفاهيم لمساعدة المستخدمين من شأنه أن يقلل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	05	0.645
02	توحيد المعالجات وعدم فسح المجال لاختيار عدة بدائل وذلك بإلغاء غالبية البدائل (المعالجات القياسية والبديلة) في معايير المحاسبة الجديدة والاكتفاء بمعالجة محاسبية واحدة.	05	0.632
03	الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية من شأنه ان يرفع من مستوى الافصاح والمصادقية للبيانات المالية الصادرة عنها.	05	0.583
04	في حال وجود معايير المحاسبة الدولية ملائمة ودقيقة يؤدي إلى رفع مصادقية المعلومات.	05	0.656
05	للمعايير المحاسبة الدولية أثر فعال في العمل على التقليل والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وبالتالي اعطاء معلومات صادقة تعكس صدق الحالة الاقتصادية للوحدة.	05	0.656
	<b>الإجمالي</b>	<b>05</b>	<b>0.677</b>

المصدر: من اعداد الطلبة بناء على مخرجات برنامج SPSS.

ومن خلال الجدول رقم (10) نلاحظ أن قيمة معامل ألفا كرونباخ لردود المستجوبين على جميع الأسئلة ذات قيمة أكبر من الحد الأدنى المقبول بمعامل ألفا كرونباخ، وهذا يعني توفر درجة عالية من الاتساق الداخلي في الاجابات، مما يمكننا من الاعتماد على هذه الإجابات في تحقيق أهداف الدراسة وتحليل نتائجها.

### 2. الاتساق الداخلي لفقرات المحول الثاني: أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية

ولإختبار مدى توفر الثبات الداخلي بين الإجابات على أسئلة المحور الثاني، تم استخدام معامل المصادقة ألفا كرونباخ، وتعتبر القيمة المقبولة إحصائيا لمعامل ألفا كرونباخ 50% فأكثر، وقد تم تطبيقه على كل محور من محاور الاستبيان، ولجميع الأسئلة أيضا.

الجدول رقم (11-02): يوضح معاملات الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني (أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية)

الرقم	المحور الثاني	عدد الفقرات	معامل ألفا للثبات
01	الاعتراف محاسبيا ودفتريا بالدخل المترتب على عملية البيع قبل اكتمال العملية بحد ذاتها على أرض الواقع.	16	0.760
02	الزيادة في الإيراد والأرباح في الوقت الذي يكون فيه أداؤها سيء.	16	0.766
03	ترحيل الأرباح الحالية إلى فترات مستقبلية من المتوقع أن تكون تلك الفترات عصبية.	16	0.792
04	الاعتراف بخسائر قبل تحقيقها بالرغم من ضعف الدليل المادي الخاص بإثبات الخسارة.	16	0.758
05	عدم الإفصاح عن أرباح الشركة التابعة واعتبارها أرباح الشركة الأم.	16	0.754
06	الاعتراف بالموجودات غير الملموسة مثل شهرة المحل بالرغم من عدم شرائها.	16	0.759
07	المبالغة في تقييم الموجودات الثابتة من أجل تحسين قائمة المركز المالي.	16	0.765
08	عدم تسجيل انخفاض في قيمة الموجودات الثابتة.	16	0.762
09	التلاعب في تصنيف الالتزامات باعتبارها التزامات قصيرة الأجل على أنها طويلة الأجل.	16	0.757

## الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة

0.749	16	التلاعب في أسعار الصرف عند ترجمة المعاملات بعملة أجنبية.	10
0.731	16	إجراء تغيير غير مبرر في الطريقة المتبعة في تقويم المخزون.	11
0.738	16	التلاعب في الذمم المدينة وتحويلها من ذمم طويلة الأجل إلى أصول متداولة بهدف تحسين السيولة.	12
0.766	16	الاعتراف بموجودات نقدية غير مؤكدة التحصيل مثل احتمال كسب دعاوى قضائية قبل إصدار الحكم فيها.	13
0.750	16	التلاعب من خلال اعتبار عمليات التمويل الذاتية واعتبارها تشغيلية.	14
0.746	16	التلاعب في تسجيل التدفقات النقدية المتعلقة بالأرباح والخسائر عن بيع الموجودات الثابتة باعتبارها من ضمن العمليات التشغيلية من أجل اظهار المنشأة في وضع مالي جيد.	15
0.760	16	استبعاد بعض النفقات من التدفقات النقدية مثل فوائد القروض باعتبارها تدفقات استثمارية لزيادة التدفقات النقدية الداخلية.	16
0.769	16	الاجمالي	

المصدر: من اعداد الطلبة بناء على مخرجات برنامج SPSS.

ومن خلال الجدول رقم (11) نلاحظ أن قيمة معامل ألفا كرونباخ لردود المستجوبين على جميع الأسئلة ذات قيمة أكبر من الحد الأدنى المقبول بمعامل ألفا كرونباخ، وهذا يعني توفر درجة عالية من الاتساق الداخلي في الإجابات، مما يمكننا من الاعتماد على هذه الإجابات في تحقيق أهداف الدراسة وتحليل نتائجها.

### 3. الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث: مصداقية القوائم المالية

ولإختبار مدى توفر الثبات الداخلي بين الإجابات على أسئلة المحور الثالث، تم استخدام معامل المصادقة ألفا كرونباخ، وتعتبر القيمة المقبولة إحصائياً لمعامل ألفا كرونباخ 50% فأكثر، وقد تم تطبيقه على كل محور من محاور الاستبيان، ولجميع الأسئلة أيضاً.

## الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة

الجدول رقم (12-02): يوضح معاملات الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث (مصادقية القوائم المالية)

الرقم	المحور الأول	عدد الفقرات	معامل ألفا للثبات
01	عندما تكون العملية المالية مطابقة لما هي عليه في الواقع ينتج لنا معلومات ذات مصداقية.	05	0.545
02	تطابق عمليات القياس في حالة اجرائها من قبل المحاسب أو المدقق يتم الوصول إلى نفس النتيجة.	05	0.520
03	خلو المعلومات التي تحتويها القوائم المالية من الحياذ إلى فئة معينة على حساب الأخرى من شأنه أن ينتج معلومات مالية تتسم بالمصداقية.	05	0.510
04	غياب الأخطاء الجوهرية من الأسس الرئيسية لمصادقية القوائم المالية.	05	0.523
05	اتباع مبدأ الحيطة والحذر عند اعداد القوائم المالية من شأنه أن يعطي معلومات تتميز بمصادقية عالية.	05	0.512
	<b>الإجمالي</b>	<b>05</b>	<b>0.527</b>

المصدر: من اعداد الطلبة بناء على مخرجات برنامج SPSS.

ومن خلال الجدول رقم (12) يلاحظ أن قيمة معامل ألفا كرونباخ لردود المستجوبين على جميع الأسئلة ذات قيمة أكبر من الحد الأدنى المقبول بمعامل ألفا كرونباخ، وهذا يعني توفر درجة عالية من الثبات الداخلي في الإجابات، مما يمكننا من الاعتماد على هذه الإجابات في تحقيق أهداف الدراسة وتحليل نتائجها.

### ثانيا: العلاقة بين المتغيرات

لإيجاد العلاقة بين المتغيرات الثلاثة المدروسة نستخدم معامل الارتباط بيرسون، إذا كانت قيمة معامل الارتباط بيرسون موجبة فإنها تدل على وجود علاقة طردية بين المتغيرات أما إذا كانت سالبة فتدل على وجود علاقة عكسية بين المتغيرات، وكلما اقتربت قيمة معامل الارتباط بيرسون من (1) فإنها تدل على وجود علاقة طردية قوية، وكلما اقتربت من (-1) فإنها تدل على وجود علاقة عكسية قوية بين المتغيرات، وباستخدام برنامج (SPSS).

## الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة

### المطلب الرابع: تحليل واختبار محاور الدراسة

سيتم من خلال هذا المطلب تحليل واختبار محاور الدراسة.

#### أولاً: تحليل النتائج الوصفية للدراسة

#### 1. النتائج الوصفية للدراسة الخاصة بالمحور الأول

الجدول رقم (13-02): يوضح نتائج آراء عينة الدراسة حول المحور الأول: استخدام معايير المحاسبة الدولية للحد من ممارسات

المحاسبة الإبداعية.

العبارات	موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
1. إصدار مجلس معايير المحاسبة الدولية بعض المفاهيم لمساعدة المستخدمين من شأنه أن يقلل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	13	22	05	00	00	4.20	0.648	موافق
2. توحيد المعالجات وعدم فسح المجال لاختيار عدة بدائل وذلك بإلغاء غالبية البدائل (المعالجات القياسية والبديلة) في معايير المحاسبة الجديدة والاكتفاء بمعالجة محاسبية واحدة.	19	15	06	00	00	4.32	0.729	موافق بشدة
3. الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية من شأنه ان يرفع من مستوى الافصاح والمصادقية للبيانات المالية الصادرة عنها.	17	22	01	00	00	4.40	0.545	موافق بشدة
4. في حال وجود معايير المحاسبة الدولية ملائمة ودقيقة يؤدي إلى رفع مصداقية المعلومات.	12	26	02	00	00	4.25	0.543	موافق
5. للمعايير المحاسبة الدولية أثر فعال في العمل على التقليل والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وبالتالي اعطاء معلومات صادقة تعكس صدق الحالة الاقتصادية للوحدة.	15	25	00	00	00	4.38	0.490	موافق
المتوسط العام حول استخدام معايير المحاسبة الدولية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.								
						<b>4.31</b>	<b>0.591</b>	

المصدر: من اعداد الطلبة بناء على مخرجات برنامج SPSS.

يظهر الجدول رقم (13) أعلاه أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة باستخدام معايير المحاسبة الدولية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (4.31)، كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئة ليكرت الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق بشدة والتي تؤكد رضا موافقة أغلبية أفراد العينة حيث بلغ الانحراف المعياري الكلي نسبة (0.591).

## 2. النتائج الوصفية للمحور الثاني

الجدول رقم (14-02): يوضح نتائج آراء عينة الدراسة حول المحور الثاني: أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.

العبارات	موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
1. الاعتراف محاسبيا ودفتريا بالدخل المترتب على عملية البيع قبل اكتمال العملية بحذ ذاتها على أرض الواقع.	11	23	02	04	00	4.03	0.862	موافق
2. الزيادة في الإيراد والأرباح في الوقت الذي يكون فيه أداؤها سيء.	14	18	04	04	00	4.05	0.932	موافق
3. ترحيل الأرباح الحالية إلى فترات مستقبلية من المتوقع أن تكون تلك الفترات عصبية.	13	03	17	07	00	2.55	1.131	غير موافق
4. الاعتراف بخسائر قبل تحقيقها بالرغم من ضعف الدليل المادي الخاص بإثبات الخسارة.	10	21	06	03	00	3.95	0.846	موافق
5. عدم الإفصاح عن أرباح الشركة التابعة واعتبارها أرباح الشركة الأم.	14	16	05	05	00	3.98	1.000	موافق
6. الاعتراف بالموجودات غير الملموسة مثل شهرة المحل بالرغم من عدم شرائها.	19	14	03	04	00	4.20	0.966	موافق
7. المبالغة في تقييم الموجودات الثابتة من أجل تحسين قائمة المركز المالي.	12	20	05	02	01	4.00	0.934	موافق
8. عدم تسجيل انخفاض في قيمة الموجودات الثابتة.	16	16	05	03	00	4.13	0.911	موافق
9. التلاعب في تصنيف الالتزامات باعتبارها التزامات قصيرة الأجل على أنها طويلة الأجل.	14	18	04	02	02	4.000	1.062	موافق
10. التلاعب في أسعار الصرف عند ترجمة المعاملات بعملة أجنبية.	10	22	04	04	00	3.95	0.876	موافق
11. إجراء تغيير غير مبرر في الطريقة المتبعة في تقويم المخزون.	16	14	06	04	00	4.05	0.986	موافق
12. التلاعب في الذمم المدينة وتحويلها من ذمم طويلة الأجل إلى أصول متداولة بهدف تحسين السيولة.	15	10	07	07	01	3.78	1.209	موافق
13. الاعتراف بموجودات نقدية غير مؤكدة التحصيل مثل احتمال كسب دعاوى قضائية قبل إصدار الحكم فيها.	14	16	05	04	01	3.95	1.061	موافق
14. التلاعب من خلال اعتبار عمليات التمويل الذاتية واعتبارها تشغيلية.	15	19	04	02	00	4.18	0.813	موافق

## الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة

موافق	0.832	3.98	00	04	02	25	09	15. التلاعب في تسجيل التدفقات النقدية المتعلقة بالأرباح والخسائر عن بيع الموجودات الثابتة باعتبارها من ضمن العمليات التشغيلية من أجل اظهار المنشأة في وضع مالي جيد.
موافق	0.802	4.15	03	01	01	23	13	16. استبعاد بعض النفقات من التدفقات النقدية مثل فوائد القروض باعتبارها تدفقات استثمارية لزيادة التدفقات النقدية الداخلية.
	<b>0.95</b>	<b>3.93</b>	المتوسط العام حول أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.					

المصدر: من اعداد الطلبة بناء على مخرجات برنامج SPSS.

يظهر الجدول أعلاه رقم (14) أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بأساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (3.93)، كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئة ليكارت الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق والتي تؤكد رضا أغلبية أفراد العينة، بالاستثناء السؤال الثالث المتعلق "بترحيل الأرباح الحالية إلى فترات مستقبلية من المتوقع أن تكون تلك الفترات عصيبة"، وكان المتوسط الخاص بالعبارة يشير إلى درجة غير موافق حيث بلغ الانحراف المعياري نسبة (0.95).

### 3. النتائج الوصفية للمحور الثالث: مصداقية القوائم المالية

الجدول رقم (15-02): يوضح نتائج آراء عينة الدراسة حول المحور الثاني: مصداقية القوائم المالية

العبارات	موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق بشدة	الانحراف المعياري	الاتجاه
1. عندما تكون العملية المالية مطابقة لما هي عليه في الواقع ينتج لنا معلومات ذات مصداقية.	12	21	04	03	00	0.846	موافق
2. تطابق عمليات القياس في حالة اجرائها من قبل المحاسب أو المدقق يتم الوصول إلى نفس النتيجة.	14	22	3	01	00	0.698	موافق بشدة
3. خلو المعلومات التي تحتويها القوائم المالية من الحياذ إلى فئة معينة على حساب الأخرى من شأنه أن ينتج معلومات مالية تتسم بالمصداقية.	13	17	07	03	00	0.906	موافق
4. غياب الأخطاء الجوهرية من الأسس الرئيسية لمصداقية القوائم المالية.	13	24	03	00	00	0.588	موافق بشدة
5. اتباع مبدأ الحيطة والحذر عند اعداد القوائم المالية من شأنه أن يعطي معلومات تتميز بمصداقية عالية.	13	21	03	03	00	0.841	موافق

## الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة

0.78

4.18

المتوسط العام حول مصداقية القوائم المالية.

المصدر: من اعداد الطلبة بناء على مخرجات برنامج SPSS.

يظهر الجدول أعلاه رقم (15) أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة باستخدام معايير المحاسبة الدولية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (4.18)، كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الخامسة من فئة ليكارت الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق بشدة والتي تؤكد رضا موافقة أغلبية أفراد العينة.

### ثانيا: اختبار نتائج الاستبيان

بعد تحليل نتائج الاستبيان سنحاول في هذا الجزء تفسير النتائج المتوصل إليها تبعاً للفرضيات الدراسية.

الجدول رقم (16-02): يوضح مصفوفة الارتباط بين المتغيرات الثلاثة

		T1	T2	T3
T1	Corrélacion de Pearson	1	,405**	,505
	Sig. (bilatérale)		,010	,000
	N	40	40	40
T2	Corrélacion de Pearson	,405**	1	,541**
	Sig. (bilatérale)	,010		,000
	N	40	40	40
T3	Corrélacion de Pearson	,505	,541**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	
	N	40	40	40

المصدر: مخرجات برنامج SPSS.

الفرضية الأولى: لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية لتأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية.

الجدول رقم (17-02): يوضح وجود تأثير لأساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية.

مستوى الدلالة Sig	معامل التحديد R <sup>2</sup>	معامل الارتباط R	البعد الأول
0.000 وهو أصغر من 0.05	0.29	0.541	آثار أساليب المحاسبة الإبداعية
			مصداقية القوائم المالية

المصدر: من اعداد الطلبة بناء على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال نتائج التحليل الإحصائي الواردة في الجدول أعلاه رقم (17) يلاحظ أن مستوى الدلالة Sig بقيمة (0.000) وهي أقل من 0.05 وبالتالي نرفض الفرضية (H0) والتي تنص على أنه لا يوجد آثار سلبية

## الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة

لأساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية، ونقبل الفرضية (H1) التي تنص على أنه يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية لوجود آثار السلبية للمحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية.

الفرضية الثانية: يوجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ومصداقية المعلومات الصادرة في القوائم المالية.

الجدول رقم (18-02): يوضح وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المعايير المحاسبية عند إعداد القوائم المالية و مصداقية القوائم المالية

مستوى الدلالة Sig	معامل التحديد R <sup>2</sup>	معامل الارتباط R	البعد الأول
0.000 أقل من 0.05	0.25	0.505	تطبيق المعايير المحاسبية عند إعداد القوائم المالية
			مصداقية القوائم المالية

المصدر: من اعداد الطلبة بناء على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال نتائج التحليل الإحصائي الواردة في الجدول أعلاه رقم (18) يلاحظ أن مستوى الدلالة Sig بقيمة (0.020) وهي أقل من 0.05 وبالتالي نرفض فرضية العدم (H0) التي تنص على أنه لا يوجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ومصداقية المعلومات الصادرة في القوائم المالية، ونقبل الفرضية الوجود (H1) التي تنص على أنه يوجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ومصداقية المعلومات الصادرة في القوائم المالية، وهذا ما يؤكد لنا صدق الفرضية الثانية.

الفرضية الثانية: لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية لدور المعايير المحاسبية الدولية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الجدول رقم (19-02): يوضح وجود علاقة ذات دلالة إحصائية لدور معايير المحاسبة الدولية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

مستوى الدلالة Sig	معامل التحديد R <sup>2</sup>	معامل الارتباط R	البعد الأول
0.010 أقل من 0.05	0.16	0.405	استخدام معايير المحاسبة الدولية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
			اساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية

المصدر: من اعداد الطلبة بناء على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال نتائج التحليل الإحصائي الواردة في الجدول أعلاه رقم (19) أن مستوى الدلالة Sig بقيمة (0.010) وهي أقل من 0.05 وبالتالي نرفض فرضية العدم (H0) التي تنص على أن لا يوجد علاقة ذات دلالة

## الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة

إحصائية لدور معايير المحاسبة الدولية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ونقبل الفرضية الوجود (H1) التي تنص على أنه يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية لدور معايير المحاسبة الدولية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

خلاصة الفصل

## الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة

حاولنا من خلال فصلنا هذا الإجابة على الاشكالية الرئيسية التي يتمحور عليها موضوع بحثنا المتمثلة في دور معايير المحاسبة الدولية في الحد من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية، مقسمين الفصل إلى مبحثين الأول يخص منهجية الدراسة الميدانية أما بخصوص المبحث الثاني فكان بعنوان تحليل وتفسير نتائج الاستبيان، وذلك لغاية التعرف على آراء عينة الدراسة حول آرائهم اتجاه المحاسبة الإبداعية كونها كانت محل جدل.



## استبيان الدراسة

جامعة حمه لخضر الوادي - كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير - قسم علوم المالية والمحاسبية -

يشكل هذا الاستبيان جزءا من الدراسة التي يجريها الباحثون ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في المحاسبة  
عنوان المذكرة: دور معايير المحاسبية في الحد من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية.

تحت اشراف الدكتور: فاتح سردوك

الطالبة: راضية برحومة وهاجر سويد ويوسف علال

السادة المحترمين / المختصين والمهتمين بمهنة المحاسبة

\*\* السلام عليكم ورحمة الله وبركاته \*\*

تهدف هذه الدراسة الى دراسة دور المعايير المحاسبية في الحد من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، من خلال الوقوف على نتائج المحاسبة الإبداعية وآثارها السلبية، وكذلك مدى تأثير أساليبها والإجراءات على مصداقية القوائم المالية ودور معايير المحاسبية الدولية في الحد من استغلالاتها، مع الاخذ بحالة ولاية الوادي وواقع الممارسة المهنية للمحاسبة من خلال عينة دراسة الحالة.

وعلى ذلك فقد قاموا الباحثون بتصميم هذا الاستبيان، من خلال أقسام كما يلي:

القسم الأول: يختص بالمعلومات الشخصية لعينة الدراسة.

القسم الثاني: يختص بأسئلة الاستبيان ينقسم إلى ثلاثة محاور.

المحور الأول: استخدام معايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

المحور الثاني: يتمثل في أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية وأثرها على مصداقيتها.

المحور الثالث: مصداقية القوائم المالية

نؤكد بأن ما يدلى به من بيانات سوف ستعامل بسرية تامة ولأغراض البحث العلمي فقط، شاكرين حسن تعاونكم.

يرجى ارسال الاستبيان على الايميل التالي: Email// [radiaberre@gmail.com](mailto:radiaberre@gmail.com)

أو على الايميل: Email// [Hadjer.souid2015@gmail.com](mailto:Hadjer.souid2015@gmail.com)

## القسم الأول: المعلومات الشخصية لعينة الدراسة.

<input type="checkbox"/> - أكثر من 50	<input type="checkbox"/> - أقل من 50	<input type="checkbox"/> - أقل من 35	<input type="checkbox"/> - أقل من 25 سنة	العمر
<input type="checkbox"/> - شهادة أخرى	<input type="checkbox"/> - ماجستير أو دكتوراه	<input type="checkbox"/> - ليسانس	<input type="checkbox"/> - غير جامعي	المؤهل العلمي (الشهادة)
<input type="checkbox"/> - أكثر من 15	<input type="checkbox"/> - أقل من 15	<input type="checkbox"/> - أقل من 10	<input type="checkbox"/> - أقل من 5 سنة	عدد سنوات الخبرة المهنية
			<input type="text"/>	المهنة

## المصطلحات الأساسية

- 1. المحاسبة الإبداعية:** هي عملية أو ممارسة يستطيع المحاسبون استخدام معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية، وكذلك عن طريق استغلال الثغرات الموجودة في أساليب واختيارات التدقيق الخارجي أو بالاستفادة من تعدد البدائل المتاحة في تطبيق السياسات المحاسبية التي تميزها معايير المحاسبة الدولية أو غيرها مما يعرف بالمبادئ المتعارف عليها لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الوحدات الاقتصادية أو التلاعب بها بقصد تحقيق أهداف محددة.
- 2. القوائم المالية:** القوائم المالية هي عبارة عن ملخص البيانات والمعلومات التي يتم الوصول إليها عن طريق قياس الأحداث الاقتصادية لمختلف المؤسسات، كما أنها تمثل الجزء المحوري للتقارير المالية وهي الوسيلة الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية.
- 3. المصدقية:** هي عبارة عن الإجراءات الواجب إتباعها لجعل المعلومات موثوقا بها من قبل أصحاب المصالح بشكل عام ومتخذي القرار بشكل خاص وإقناعهم بنجاعتها، وخاصة المصدقية تتعلق بأمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها، وأن درجة الوثوق بالمعلومات تعد انعكاسا واضحا للأدلة الموضوعية أو طرق القياس السليمة التي بنيت عليها تلك المعلومات.
- 4. المعايير المحاسبية الدولية:** عبارة عن مجموعة من المقاييس والإرشادات المرجعية، يعتمد عليها المحاسب في القيام بأعماله المتمثلة في القياس والإفصاح عن المعلومات حول الأحداث الاقتصادية للمؤسسة.

## القسم الثاني: أسئلة الاستبيان

المحور الثالث: استخدام المعايير المحاسبية الدولية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

الرجاء الاجابة بوضع اشارة ✓ في خانة درجة الموافقة المحددة.

يرجى ابداء الرأي بوضع اشارة ✓ عن كل بند من البنود التالية حول معايير المحاسبة الدولية.

رقم التسلسل	العناصر	درجة الموافقة	موافق بشدة	موافق	متأكد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	إصدار مجلس معايير المحاسبة الدولية بعض المفاهيم لمساعدة المستخدمين من شأنه أن يقلل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.						
02	توحيد المعالجات وعدم فسح المجال لاختيار عدة بدائل وذلك بإلغاء غالبية البدائل (المعالجات القياسية والبدلية) في معايير المحاسبة الجديدة والاكتفاء بمعالجة محاسبية واحدة.						
03	الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية من شأنه ان يرفع من مستوى الافصاح والمصدقية للبيانات المالية الصادرة عنها.						
04	في حال وجود معايير المحاسبة الدولية ملائمة ودقيقة يؤدي إلى رفع مصداقية المعلومات.						
05	للمعايير المحاسبة الدولية أثر فعال في العمل على التقليل والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وبالتالي اعطاء معلومات صادقة تعكس صدق الحالة الاقتصادية للوحدة.						

المحور الثاني: أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.

الرجاء الاجابة بوضع اشارة ✓ في خانة درجة الموافقة المحددة.

### 1. قائمة الدخل:

يرجى ابداء الرأي بوضع اشارة ✓ عن كل بند من البنود التالية حول استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل.

رقم التسلسل	العناصر	درجة الموافقة	موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	الاعتراف محاسبيا ودفتريا بالدخل المترتب على عملية البيع قبل اكتمال العملية مجد ذاتها على أرض الواقع.						
2	الزيادة في الإيراد والأرباح في الوقت الذي يكون فيه أداؤها سيء.						
3	ترحيل الأرباح الحالية إلى فترات مستقبلية من المتوقع أن تكون تلك الفترات عصيبة.						
4	الاعتراف بخسائر قبل تحقيقها بالرغم من ضعف الدليل المادي الخاص بإثبات الخسارة.						
5	عدم الإفصاح عن أرباح الشركة التابعة واعتبارها أرباح الشركة الأم.						

## 2. قائمة المركز المالي:

يرجى ابداء الرأي بوضع اشارة ✓ عن كل بند من البنود التالية حول استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي.

رقم التسلسل	العناصر	درجة الموافقة	موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	الاعتراف بالموجودات غير الملموسة مثل شهرة المحال بالرغم من عدم شرائها.						
02	المبالغة في تقييم الموجودات الثابتة من أجل تحسين قائمة المركز المالي.						
03	عدم تسجيل انخفاض في قيمة الموجودات الثابتة.						
04	التلاعب في تصنيف الالتزامات باعتبارها التزامات قصيرة الأجل على أنها طويلة الأجل.						
05	التلاعب في أسعار الصرف عند ترجمة المعاملات بعملة أجنبية.						
06	إجراء تغيير غير مبرر في الطريقة المتبعة في تقويم المخزون.						
07	التلاعب في الدم المدينية وتحويلها من ذمم طويلة الأجل إلى أصول متداولة بهدف تحسين السيولة.						
08	الاعتراف بموجودات نقدية غير مؤكدة التحصيل مثل احتمال كسب دعاوى قضائية قبل إصدار الحكم فيها.						

### 3. قائمة التدفقات النقدية

يرجى ابداء الرأي بوضع اشارة ✓ عن كل بند من البنود التالية حول استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة

التدفقات النقدية.

رقم التسلسل	العناصر	درجة الموافقة	موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	التلاعب من خلال اعتبار عمليات التمويل الذاتية واعتبارها تشغيلية.						
02	التلاعب في تسجيل التدفقات النقدية المتعلقة بالأرباح والخسائر عن بيع الموجودات الثابتة باعتبارها من ضمن العمليات التشغيلية من أجل اظهار المنشأة في وضع مالي جيد.						
03	استبعاد بعض النفقات من التدفقات النقدية مثل فوائد القروض باعتبارها تدفقات استثمارية لزيادة التدفقات النقدية الداخلية.						

### المحور الثالث: مصداقية القوائم المالية

الرجاء الاجابة بوضع اشارة ✓ في خانة درجة الموافقة المحددة.

يرجى ابداء الرأي بوضع اشارة ✓ عن كل بند من البنود التالية حول المحاسبة الإبداعية

رقم التسلسل	العناصر	درجة الموافقة	موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	عندما تكون العملية المالية مطابقة لما هي عليه في الواقع ينتج لنا معلومات ذات مصداقية.						
02	تطابق عمليات القياس في حالة اجرائها من قبل المحاسب أو المدقق يتم الوصول إلى نفس النتيجة.						
03	خلو المعلومات التي تحتويها القوائم المالية من الحياد إلى فئة معينة على حساب الأخرى من شأنه أن ينتج معلومات مالية تتسم بالمصداقية.						
04	غياب الأخطاء الجوهرية من الأسس الرئيسية لمصداقية القوائم المالية						
05	اتباع مبدأ الحيطة والحذر عند اعداد القوائم المالية من شأنه أن يعطي معلومات تتميز بمصداقية عالية						

## أسماء الأساتذة محكمي استبانة الدراسة

الرقم	الاسم	مكان العمل
01	البشير زيبيدي	جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي
02	خليدة عايي	جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي
03	العيسي علي	جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

## مخرجات برنامج SPSS.

## 1. معامل ألفا كرونباخ

## Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,824	26

## مخرجات برنامج SPSS

## Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,677	5

## Statistiques de total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
A1	17,3500	2,644	,394	,645
A2	17,2250	2,384	,434	,632
A3	17,1500	2,644	,538	,583
A4	17,3000	2,933	,358	,656
A5	17,1750	2,866	,475	,614

## Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,527	5

## Statistiques de total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
C1	16,58	3,994	,180	,545
C2	16,40	4,246	,203	,520
C3	16,63	3,471	,304	,467
C4	16,38	3,984	,420	,420
C5	16,53	3,333	,416	,386

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,769	16

**Statistiques de total des éléments**

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
B1	58,88	47,958	,336	,760
B2	58,85	48,541	,254	,766
B3	60,35	51,515	-,005	,792
B4	58,95	47,844	,355	,758
B5	58,93	46,174	,407	,754
B6	58,70	47,241	,341	,759
B7	58,90	48,349	,269	,765
B8	58,78	47,974	,309	,762
B9	58,90	46,195	,373	,757
B10	58,95	46,254	,478	,749
B11	58,85	43,208	,658	,731
B12	59,13	42,471	,557	,738
B13	58,95	47,536	,277	,766
B14	58,73	46,820	,470	,750
B15	58,93	46,122	,522	,746
B16	58,75	48,397	,328	,760

الملحق رقم: (03)

2. المتوسط الحسابي والانحراف والاتجاه المعياري للمحاور الثلاثة

### Statistiques

		A1	A2	A3	A4	A5
N	Valide	40	40	40	40	40
	Manquant	0	0	0	0	0
Moyenne		4,20	4,3250	4,40	4,25	4,38
Médiane		4,00	4,0000	4,00	4,00	4,00
Ecart type		,648	,72986	,545	,543	,490

### A1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	متأكد غير	5	12,5	12,5	12,5
	موافق	22	55,0	55,0	67,5
	بشدة موافق	13	32,5	32,5	100,0
Total		40	100,0	100,0	

### A2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	متأكد غير	6	15,0	15,0	15,0
	موافق	15	37,5	37,5	52,5
	بشدة موافق	19	47,5	47,5	100,0
Total		40	100,0	100,0	

### A3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	متأكد غير	1	2,5	2,5	2,5
	موافق	22	55,0	55,0	57,5
	بشدة موافق	17	42,5	42,5	100,0
Total		40	100,0	100,0	

### A4

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	متأكد غير	2	5,0	5,0	5,0
	موافق	26	65,0	65,0	70,0
	بشدة موافق	12	30,0	30,0	100,0
Total		40	100,0	100,0	

### A5

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	25	62,5	62,5	62,5

بشدة موافق	15	37,5	37,5	100,0
Total	40	100,0	100,0	

### B1

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق غير	4	10,0	10,0	10,0
متأكد غير	2	5,0	5,0	15,0
موافق	23	57,5	57,5	72,5
بشدة موافق	11	27,5	27,5	100,0
Total	40	100,0	100,0	

### B2

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق غير	4	10,0	10,0	10,0
متأكد غير	4	10,0	10,0	20,0
موافق	18	45,0	45,0	65,0
بشدة موافق	14	35,0	35,0	100,0
Total	40	100,0	100,0	

### B3

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide بشدة موافق غير	7	17,5	17,5	17,5
موافق غير	17	42,5	42,5	60,0
متأكد غير	3	7,5	7,5	67,5
موافق	13	32,5	32,5	100,0
Total	40	100,0	100,0	

**B4**

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé		Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق غير	3	7,5	7,5	7,5			
متأكد غير	6	15,0	15,0	22,5	2,5	12,5	12,5
موافق	21	52,5	52,5	75,0	2,5	12,5	25,0
بشدة موافق	10	25,0	25,0	100,0	0,0	40,0	65,0
Total	40	100,0	100,0		5,0	35,0	100,0
Total			40	100,0		100,0	

**B6**

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق غير	4	10,0	10,0	10,0
متأكد غير	3	7,5	7,5	17,5
موافق	14	35,0	35,0	52,5
بشدة موافق	19	47,5	47,5	100,0
Total	40	100,0	100,0	

**B7**

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide بشدة موافق غير	1	2,5	2,5	2,5
موافق غير	2	5,0	5,0	7,5
متأكد غير	5	12,5	12,5	20,0
موافق	20	50,0	50,0	70,0
بشدة موافق	12	30,0	30,0	100,0
Total	40	100,0	100,0	

**B8**

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide موافق غير	3	7,5	7,5	7,5
متأكد غير	5	12,5	12,5	20,0
موافق	16	40,0	40,0	60,0
بشدة موافق	16	40,0	40,0	100,0

Total	40	100,0	100,0
-------	----	-------	-------

**B9**

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide بشدة موافق غير	2	5,0	5,0	5,0
موافق غير	2	5,0	5,0	10,0
متأكد غير	4	10,0	10,0	20,0
موافق	18	45,0	45,0	65,0
بشدة موافق	14	35,0	35,0	100,0
Total	40	100,0	100,0	

**B10**

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق غير	4	10,0	10,0	10,0
متأكد غير	4	10,0	10,0	20,0
موافق	22	55,0	55,0	75,0
بشدة موافق	10	25,0	25,0	100,0
Total	40	100,0	100,0	

**B11**

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق غير	4	10,0	10,0	10,0
متأكد غير	6	15,0	15,0	25,0
موافق	14	35,0	35,0	60,0
بشدة موافق	16	40,0	40,0	100,0
Total	40	100,0	100,0	

**B12**

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	1	2,5	2,5	2,5	2,5
	موافق غير	7	17,5	17,5	10,0	12,5
	متأكد غير	7	17,5	17,5	12,5	25,0
	موافق	10	25,0	25,0	40,0	65,0
	بشدة موافق	15	37,5	37,5	35,0	100,0
Total		40	100,0	100,0	100,0	100,0

**B14**

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	موافق غير	2	5,0	5,0
	متأكد غير	4	10,0	15,0
	موافق	19	47,5	62,5
	بشدة موافق	15	37,5	100,0
Total		40	100,0	100,0

**B15**

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	موافق غير	4	10,0	10,0
	متأكد غير	2	5,0	15,0
	موافق	25	62,5	77,5
	بشدة موافق	9	22,5	100,0
Total		40	100,0	100,0

**B16**

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق غير	3	7,5	7,5
	متأكد غير	1	2,5	10,0
	موافق	23	57,5	67,5
	بشدة موافق	13	32,5	100,0
Total		40	100,0	100,0

### Statistiques

		C1	C2	C3	C4	C5
N	Valide	40	40	40	40	40
	Manquant	0	0	0	0	0
Moyenne		4,05	4,23	4,00	4,25	4,10
Médiane		4,00	4,00	4,00	4,00	4,00
Ecart type		,846	,698	,906	,588	,841

### C1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق غير متأكد غير	3	7,5	7,5	7,5
	متأكد غير	4	10,0	10,0	17,5
	موافق	21	52,5	52,5	70,0
	بشدة موافق	12	30,0	30,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

### C2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	موافق غير متأكد غير	1	2,5	2,5	2,5
	متأكد غير	3	7,5	7,5	10,0
	موافق	22	55,0	55,0	65,0
	بشدة موافق	14	35,0	35,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

### C3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق غير متأكد غير	3	7,5	7,5	7,5
	متأكد غير	7	17,5	17,5	25,0
	موافق	17	42,5	42,5	67,5
	بشدة موافق	13	32,5	32,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

### C4

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	متأكد غير	3	7,5	7,5	7,5
	موافق	24	60,0	60,0	67,5
	بشدة موافق	13	32,5	32,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

## C5

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide موافق غير	3	7,5	7,5	7,5
متأكد غير	3	7,5	7,5	15,0
موافق	21	52,5	52,5	67,5
بشدة موافق	13	32,5	32,5	100,0
Total	40	100,0	100,0	

## 3. معامل الارتباط بيرسون

## Corrélations

		T1	T2	T3
T1	Corrélacion de Pearson	1	,405**	,505
	Sig. (bilatérale)		,010	,002
	N	40	40	40
T2	Corrélacion de Pearson	,405**	1	,541**
	Sig. (bilatérale)	,010		,000
	N	40	40	40
T3	Corrélacion de Pearson	,505	,541**	1
	Sig. (bilatérale)	,002	,000	
	N	40	40	40

\*\* . La corrélacion est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

الملخص:

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

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل وإظهار الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية على القوائم المالية وذلك من خلال الوقوف على نتائج ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في البيانات القوائم المالية، وبالتالي دور معايير المحاسبة الدولية في الحد من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، مع الأخذ بحالة ولاية الوادي وواقع الممارسة المهنية للمحاسبة من خلال عينة دراسة الحالة.

**الكلمات المفتاحية:** المعايير المحاسبة الدولية- المحاسبة الإبداعية- مصداقية القوائم المالية.

**Abstract:**

In the first appearance of creative accounting, it was a profession and art. It is limited to mere book entries and in the light of the evolution of the world now, especially with the existence of advanced scientific methods and procedures as well as the adoption of international accounting standards in many countries of the world, But this development led to the emergence of so-called accounting creativity or creative accounting and the latter resulted in more negative effects than positive on institutions in particular and society in general, and the most important credibility of financial statements issued by institutions on the basis of creativity was at its level.

The objective of this study is to analyze and demonstrate the negative effects of creative accounting on the financial statements by identifying the results of the creative accounting practices used in the financial statements, and consequently the role of international accounting standards in reducing the use of creative accounting methods, taking into consideration the state of El-Oued and the reality of professional practice for accounting through sample case study.

**key words:** International accounting standards- creative accounting- the credibility of financial statements.

تمت بعون الله وفضله

إن كان هناك توفيقا..... فما توفيقنا إلا بالله.

وإن كان هناك تقصير... فحسبنا أن الكمال لله وحده.

## قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	رقم الجدول
16	يوضح قائمة معايير المحاسبة الدولية (IAS) حتى 2016	(01-01)
17	يوضح قائمة معايير المحاسبة الدولية (IFRS) حتى 2016	(01-02)
21	يوضح تعريفات للمحاسبة الإبداعية من وجهات نظر مختلفة	(01-03)
45	يوضح الإحصائية الخاصة باستثمارات الاستبيان	(02-01)
46	تصنيف عينة الدراسة حسب الجنس	(02-02)
47	تصنيف عينة الدراسة حسب العمر	(02-03)
48	تصنيف عينة الدراسة حسب الشهادة	(02-04)
49	تصنيف عينة الدراسة حسب الخبرة	(02-05)
49	يبين توزيع أفراد العينة حسب المهنة	(02-06)
51	يوضح أهمية العبارات وفق مقياس ليكارت الخماسي	(02-07)
52	يوضح درجة مساهمة قيمة المتوسط المرجح	(02-08)
54	يوضح معاملات الثبات للأسئلة للاستبيان	(02-09)
55	يوضح معاملات الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول (استخدام المعايير المحاسبة الدولية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية)	(02-10)
56-55	يوضح معاملات الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني (أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية)	(02-11)
58-57	يوضح معاملات الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث (مصادقية القوائم المالية)	(02-12)
58	يوضح نتائج آراء عينة الدراسة حول المحور الأول: استخدام معايير المحاسبة الدولية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	(02-13)
60-59	يوضح نتائج آراء عينة الدراسة حول المحور الثاني: أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.	(02-14)
60	نتائج آراء عينة الدراسة حول المحور الثاني: مصادقية القوائم المالية	(02-15)
61	يوضح مصفوفة الارتباط بين المتغيرات الثلاثة	(02-16)

## قائمة الجداول

61	وجود علاقة ذات دلالة إحصائية لتأثير لأساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية.	(02-17)
62	يوضح بوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المعايير المحاسبة عند إعداد القوائم المالية و مصداقية القوائم المالية	(02-18)
62	يوضح وجود علاقة ذات دلالة إحصائية لدور معايير المحاسبة الدولية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	(02-19)

## قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
ث	نموذج الدراسة	(1)
45	يوضح التمثيل البياني للإحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان	(02-01)
45	يوضح توزيع أفراد العينة حسب الجنس	(02-02)
47	يوضح توزيع أفراد العينة حسب العمر	(02-03)
48	يوضح توزيع أفراد العينة حسب الشهادة	(02-04)
49	يوضح توزيع أفراد العينة حسب الخبرة	(02-05)
49	يوضح توزيع أفراد العينة حسب المهنة	(02-06)

أولاً: مراجع باللغة العربية

1- الكتب:

1. أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات، الدار الجامعية، 2004.
2. أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة والمراجعة الدولية، الدار الجامعية، ط1، مصر، 2010.
3. بشير صالح الرشيد، مناهج البحث التربوي- رؤية تطبيقية مبسطة، دار الكتاب الحديث، الكويت، 2000.
4. دونالد كيزو، المحاسبة المتوسطة، دار المريخ، ط1، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2005.
5. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، دار هومة، الجزائر، 2008.
6. عبد الله عبد الرحمان، علي بدون، مناهج البحث العلمي، دار المعرفة الجامعية، مصر، 2002.
7. كمال الدين مصطفى الدهراوي، مُجد السيد سريا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006.
8. مُجد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر، عمان-الأردن، 2008.
9. مُجد مبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية، ايتراك للنشر والتوزيع، القاهرة، 2005.
10. نافذ مُجد بركات، التحليل الإحصائي باستخدام SPSS، قسم الاقتصاد والإحصاء التطبيقي، الجامعة الإسلامية، 2006.
11. يوسف مُجد جربوع، سالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية مع التطبيق العلمي لمعايير المحاسبة الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2001.

2- الأطروحات والرسائل العلمية:

1. أحمد حسن علي عبد الله، أثر استخدام المحاسبة الابتكارية في الانظمة المحاسبية على جودة المعلومات المحاسبية للبنوك التجارية الأردنية، (رسالة ماجستير)، جامعة جدارا- الأردن، كلية الاقتصاد والأعمال، 2010.
2. باخجة عبد الله مُجد طالب، تأثير اساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية، (رسالة ماجستير)، جامعة السليمانية - العراق، كلية الادارة والاقتصاد، 2013.

3. بدر سعد لمطيري، الآثار المتوقعة لتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على استقرار السوق المالي في دولة الكويت، (رسالة ماجستير)، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، 2011.
4. خالد مُجّد الأشقر، إدارة الأرباح وعلاقتها بالعوائد غير المتوقعة للسهم ومدى تأثير العلاقة بحجم الشركة، (رسالة ماجستير)، جامعة الإسلامية - غزة، قسم المحاسبة والتمويل، 2010.
5. خولة ثليب، دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مذكرة ماستر، جامعة مُجّد خيضر - بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2015.
6. سامح مُجّد رضا رياض أحمد، دور المراجعة الخارجية في كشف ممارسات المحاسبة الاحتياطية في ضوء التطورات الاقتصادية المعاصرة، أطروحة دكتوراه، جامعة حلوان - مصر، كلية التجارة وإدارة الأعمال، 2008.
7. سبأ محمود عبد الله، أثر تمهيد الدخل في الشركات الصناعية المساهمة العامة على إيرادات العامة للدولة، (رسالة ماجستير)، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، 2015.
8. سعيدي عبد الحليم، محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، أطروحة دكتوراه، جامعة مُجّد خيضر - بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2015.
9. سعيدي عبد الحليم، محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، أطروحة دكتوراه، جامعة مُجّد خيضر - بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2015.
10. عبد الله عبد الحكيم المبروك سالم، معايير التقرير المالية الدولية، وممارسات المحاسبة الإبداعية، أطروحة دكتوراه، جامعة عمان العربية - الاردن، كلية الأعمال، 2012.
11. علاء فريد بطو، أثر التحدي الاخلاقي للمحاسبة الإبداعية في تحديد الدخل الخاضع للضريبي، أطروحة دكتوراه، جامعة البصرة - العراق، كلية الاقتصاد والإدارة، 2006.
12. علام مُجّد موسى حمدان، دور التدقيق الخارجي في التنبؤ بالأزمات المالية، أطروحة دكتوراه، جامعة الأهلية - مملكة البحرين، كلية العلوم الإدارية والمالية، (س.غ.م).
13. عليوش عادل، دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الجزائر، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير وعلوم التجارية، 2015.

14. فاتح سردوك، تطور مهنة مراجعة الحسابات في مواجهة المشاكل المعاصرة، أطروحة دكتوراه، جامعة مُجَد خيضر- بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، (2014-2015).
15. فيصل نجم الدين عبد الله، التوافق بين القواعد المحاسبية العراقية والمعايير الدولية ودورها في تطوير مهنة المحاسبة في العراق، (رسالة ماجستير)، جامعة صلاح الدين أربيل- العراق، كلية الإدارة والاقتصاد، 2012.
16. كوثر فضل يوسف موسى، دور الإبداع التكنولوجي في تحقيق المسؤولية الاجتماعية، (رسالة ماجستير) جامعة الإسلامية بغزة، كلية التجارة، 2016.
17. ليندا حسن نمر الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية، (رسالة الماجستير)، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، كلية الأعمال، 2009.
18. ميثقال حمود سالم القرالة، أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على مصداقية القوائم المالية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين الأردنيين، (رسالة ماجستير)، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، 2011.
19. مُجَد فيصل مايدة، تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على إعداد وعرض عناصر القوائم المالية في المؤسسة، أطروحة دكتوراه، جامعة مُجَد خيضر- بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، (2016-2017).
20. مُجَد مطر، ليندا حسن الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، (رسالة ماجستير)، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009.
21. المنوية صالح، قياس بنود القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية، مذكرة ماستر، جامعة الشهيد حمه لخضر- الوادي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، 2012.
22. ميساء مُجَد سعد أبو تمام، مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق التقدي، (رسالة ماجستير)، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، قسم المحاسبة والأعمال، 2013.

23. ميسون بنت مُجَّد بن علي القرني، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة

العربية السعودية، (رسالة ماجستير)، جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، 2010.

### 3- المجالات والمقالات العلمية:

1. ابراهيم العدي، رنا صقور، "مدى تأثير نظام الرقابة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح"، مجلة

جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 36، العدد

03، 2014.

2. أسامة عمر جعارة، كمال أحمد القضاة، ميساء أبو تمام، "أثر إدراك المالىين Financialists لممارسة

المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي"، عمادة البحث العلمي، دراسات في العلوم الإدارية،

الجامعة الأردنية.

3. أمينة فداوي فريد، "دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، دراسة عينة من

الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250"، المجلة الجامعة، المجلد 01، العدد 16، جامعة

باجي مختار، عنابة، الجزائر.

4. بالرقبي تيجاني، "المحاسبة الإبداعية- المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل"، مجلة العلوم

الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، 2012.

5. بتول مُجَّد نوري مجيد، "تحدي مراقب الحسابات لممارسات المحاسبة الإبداعية"، مجلة الإدارة والاقتصاد،

جامعة المستنصرية- العراق، كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد 36، العدد 96، 2013.

6. تقرات يزيد، عبود زرقين، "الإبداع المحاسبي من منظور معايير الإبلاغ المالي مع الإشارة إلى الفصائح المالية

للشركات العالمية الكبرى: World Com, Arthur Anderson, Enron"، مجلة المحاسب العربي.

7. حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، "أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي

الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان"، مجلة كلية بغداد

للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 27، 2011.

8. حسين عبد الكريم سلوم، يتول مُجَّد نوري، "دراسة بعنوان دور المعايير المحاسبية الدولية غي الحد من الأزمة

المالية العالمية"، المؤتمر العلمي الدولي السابع حول تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية على منظمات

الأعمال، جامعة الزرقاء الخاصة، الزرقاء- الأردن، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم الإدارية، (س.غ.م).

9. رشا حمادة، "دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد 02، 2010.
10. سمير كمال مُجّد عيسى، "أثر جودة المراجعة الخارجية في إدارة الأرباح"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 45، العدد 08، 2008.
11. سميرة عطوي، فهيمة بديسي، "الحوكمة وقاية من الفساد المالي والإداري الناتج من المحاسبة الإبداعية حالة الشركة الأمريكية لتسويق الكهرباء والغاز الطبيعي ENRON"، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة مُجّد خيضر - بسكرة، العدد 27-28، 2012.
12. سيد عبد الرحمن عباس بله، "دور حوكمة الشركات في ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، 2012.
13. طارق حمادة المبيضين، أسامة عبد المنعم، "دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الوثوقية في البيانات المالية" من وجهة نظر مدققي الحسابات والأساتذة الجامعيين"، مجلة الابحاث الاقتصادية والإدارية، العدد 08، جامعة مُجّد خيضر - بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2010.
14. طلال سليمان جريه، سليمان حسين البشتاوي، حمدان مُجّد الحياصات، "أثر الآليات المحاسبية للحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، من وجهتي نظر الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن ومدققي الحسابات الخارجيين"، مجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 11، العدد 02، عمادة البحث العلمي، الجامعة الاردنية، 2015.
15. ظاهر القشي، حازم خطيب، "الحاكمة المؤسسية بين المفهوم وإمكانية تطبيقها على أرض الواقع في الشركات المدرجة في الأسواق المالية"، مجلة اربد للبحوث العلمية، المجلد 10، العدد 01، 2006.
16. عبد الحميد مانع الصيخ، "إشكالية المحاسبة الإبداعية وأثر المعايير الدولية للتقارير المالية عليها"، مجلة رماح للبحوث والدراسات، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية، رماح - الأردن، العدد 19، 2016.
17. عبد الرحمان عبد الفتاح مُجّد، "دور المعايير المحاسبية في الحد من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات بالقوائم المالية المنشورة"، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد 14، العدد 02، 2010.

18. علي محمود الخشاوي، محسن ناصر الدوسري، "المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها"، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة، عمان- الأردن، 2008.
19. عمورة جمال، شريف أحمد، "دور وأهمية الإبداع المحاسبي والمالي في عملية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية والمالية"، **الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة**، دراسة وتحليل تجارب وطنية ودولية المنعقد بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، يومي 18-19 ماي 2011.
20. لطفي شعباني، سمية تبة، "المحاسبة الإبداعية من خلال المعايير المحاسبية الدولية وتأثيرها على القوائم المالية"، الندوة العلمية الثالثة: الإبداع الإداري في العالم العربي، مركز البحث وتطور الموارد البشرية، رماح- الأردن.
21. ليلي عبد الصاحب داخل، "تأثير المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل والحد من آثارها"، **مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة**، العدد 47، 2016.
22. مراقة صالح، بو هرين فتيحة، "الإبداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبة الدولية"، **الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة**، يومي 12 و 13 ماي 2010، جامعة سعد دحلب البليدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، مخبر البحوث في الإبداع والتغيير التنظيمي المؤسساتي.
23. مصطفى مُجدّ جمعة أبو عمارة، ناصر خليفة عبد المولى، عبد الله بن إبراهيم المشيقح، دراسة بعنوان: "سبل تطوير دور المراجع الداخلي للحد من الغش في القوائم المالية"، **عمادة البحث العلمي**، جامعة القصيم، كلية الاقتصاد والإدارة، قسم المحاسبة.
24. مفيد عبد اللاوي، زين عيسى، "دوافع وأساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية"، **الملتقى العلمي الوطني الأول للحوار والمناقشة حول الجباية والمحاسبة بين التقارب**، جامعة البليدة 2 لونيبي علي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2017.
25. ناظم شعلان جبار، "أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية"، **مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية**، المجلد 07، العدد 32، جامعة الكوفة، 2015.

26. ناهض نمر مُجَّد الخالدي، "دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على القوائم المالية"، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، العدد 06، 2014.
27. ندي قسم السيد حاج أحمد، "معايير المحاسبة الدولية في ظل العولمة وآثارها على مهنة المحاسبة في السودان"، مجلة جامعة بخت الرضا العلمية، العدد 15، جامعة بخت رضا، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، قسم المحاسبة والتمويل، 2016.
28. نعيم تومان مرهون الزيايدي، "تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية"، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 17، العدد 02، جامعة القادسية، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة.

### ثانيا: مراجع باللغة الأجنبية

- 1- Amat, O. and Blake , J , “ The Ethics of Creative Accounting”.
- 2- Grifiths, I, "Creative Accounting", Sedgwick & Jackson, London. (1986).
- 3- Phillips, J. Pincus, M. and Rego, S. O, Earnings Management: new Evidence Based On Deferred Tax Expense. Accounting Review, Vol 78 No. 2, 2003.
- 4- Smith,C.A .perspective on accounting – based debt covenant violations. The accounting review. Vol.68.No. 2 April, 1992.

### المواقع الإلكترونية:

1. ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين 2016، الموقع الكتروني، [www.socpa.org](http://www.socpa.org).
2. مسعود صديقي، بدر الزمان خمقاني، مقال بعنوان "واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية وإجراءات استبعادها من التقارير المالية"، مخبر التمويل ومالية الأسواق ومالية المؤسسة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، <https://revues.univ-ouargla.dz>.

## قائمة الملاحق

الصفحة	العنوان	رقم الملحق
82-77	يوضح استبيان الدراسة	01
83	أسماء الأساتذة محكمي استبيان الدراسة	02
92-84	مخرجات برنامج SPSS	03