

## الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

### وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

#### جامعة محمد البشير الإبراهيمي برج بوعريبريج

#### مذكرة مقدمة الاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

#### كلية العلوم اقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية

#### القسم: العلوم التجارية

#### التخصص: محاسبة و جباية معمقة

### واقع ممارسة المحاسبة الإبداعية في الجزائر

### - دراسة عينة من المحاسبين و المحافظين -

تحت إشراف الأستاذ:

- زيادي سامي.

من اعداد الطالبتين:

- زعيتير حنان.

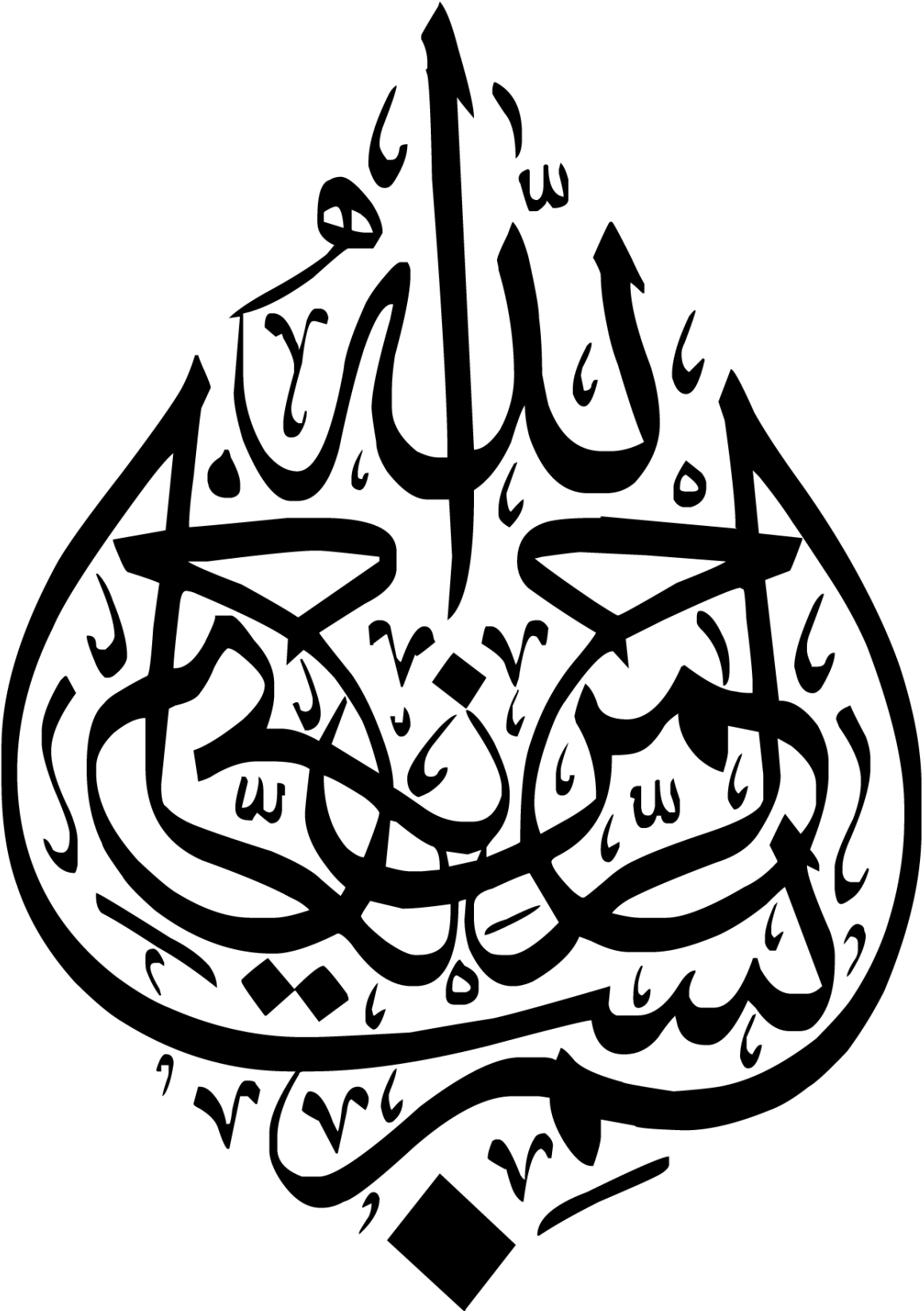
- خياطة شيما.

#### أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم و اللقب	الرتبة العلمية	الجامعة	الصفة
لعكيكزة ياسين	أستاذ مساعد " أ "	جامعة برج بوعريبريج	رئيسا
زيادي سامي	أستاذ مساعد " أ "	جامعة برج بوعريبريج	مشرفا
صغور فريد	أستاذ مساعد " أ "	جامعة برج بوعريبريج	مناقشا

السنة الجامعية: 2019 - 2020.





## شكر و تقدير

الحمد لله الذي وفقنا لإتمام هذا العمل، فالحمد لله أوله و آخره  
و الصلاة و السلام على نبيه "محمد" - صلى الله عليه و سلم -

كما يشرفنا أن نتقدم بالشكر الجزيل و الاحترام الكبير

للأستاذ المشرف: "زيادي سامي" لإشرافه على هذا البحث

من خلال نصائحه و إرشاداته و التي دامت توجيهاته

في جميع مراحل إعداد المذكرة.

و كذا جميع أساتذتنا الذين اشرفوا على تكويننا خلال المرحلة الجامعية.

كما أتقدم بأسمى معاني الشكر إلى كل من ساعدنا

من قريب أو بعيد لانجاز هذا العمل.

إهداء

الحمد لله كما ينبغي لجلال وجهك و عظيم سلطانك، نحمد الله و نشكره

لإتمام هذا العمل

أهدي هذا العمل المتواضع إلى من دعمني في جوف الليل و النهار، و كان

لي في طاعتها درب المستقبل إلى قرة عيني " أمي "

إلى من أعتز و افتخر به من علمني العلم و العمل " أبي "

أدامهما الله لي.

إلى إخوتي الأعزاء.

إلى كل أصدقائي في الكلية.

إلى من ساندني لإتمام هذا العمل.

إلى من أذكرهم في قلبي و لم يذكرهم قلبي.

"حنان "

## إهداء

إلى من غمرتني بفائض حنانها، ومنحتني دعائها، إلى منبع الحنان، و معنى

الحب، إلى والدتي الكريمة.

إلى من غرس في حب العلم و المعرفة، و طعم الحياة، وسقاني مياه الأمل، إلى

من علمني حب الخير و الكرامة، من كلله الله بالهيبة و الوقار، من أحمل اسمه

بكل افتخار، من علمني أن أرتقي سلم الحياة بحكمة و صبر

إلى والدي العزيز.

إلى زوجي الذي صبر من أجلي حالا و مرتحلا.

إلى من هم أقرب إلى روحي، إلى من شاركني حضن الأم إخوتي.

إلى الذين يملؤون حياتي بالبهجة، من تتلاشى كل هموم الحياة وسط ابتسامتهم

إلى كل الأصدقاء الذين رافقوني في مسيرتي الدراسية

إلى زينة حياتي.....فلذة كبدي..... ابنتي.

"شيماء"



# فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحات	العنوان
	البسمة
	الشكر و التقدير
	الإهداء
	فهرس المحتويات
	قائمة الأشكال و الجداول
	قائمة الإختصارات و الرموز
	قائمة الملاحق
	الملخص
أ-د	المقدمة
<b>الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية</b>	
6	تمهيد
7	المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية
7	المطلب الأول: نشأة و مفهوم المحاسبة الإبداعية
9	المطلب الثاني: دوافع اللجوء للممارسة المحاسبة الإبداعية
10	المطلب الثالث: عوامل إنتشار المحاسبة الإبداعية
11	المبحث الثاني: ممارسات المحاسبة الإبداعية
11	المطلب الأول: أشكال المحاسبة الإبداعية و منظورها الأخلاقي



14	المطلب الثاني: أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية
20	المطلب الثالث: تأثير المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية
21	المطلب الرابع: الإتجاهات و الأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية و الحد منها
23	المبحث الثالث: الدراسات السابقة
23	المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة
26	المطلب الثاني: موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة
27	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية ( عرض و تحليل الاستبيان)	
29	تمهيد
30	المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة
30	المطلب الأول: بيانات الدراسة
30	المطلب الثاني: قائمة استمارة الإستبيان
32	المطلب الثالث: عرض نتائج الدراسة و تفسيرها
37	المبحث الثاني: المعالجة الإحصائية للإستبيان
37	المطلب الأول: تحليل نتائج محاور الدراسة
43	المطلب الثاني: صدق و ثبات الاستبانة و اختبار الفرضيات
47	خلاصة الفصل
49	الخاتمة
53	قائمة المراجع

59	الملاحق
----	---------



# قائمة الأشكال و الجداول

قائمة الأشكال

الصفحة	الشكل	الرقم
33	نسبة الأفراد حسب اسم الوظيفة	01
34	نسبة الأفراد حسب المؤهل العلمي	02
35	نسبة الأفراد حسب الخبرة المهنية	03
36	نسبة الأفراد حسب درجة اطلاعهم على موضوع المحاسبة الإبداعية	04
46	الرسم البياني لمعامل الانحدار البسيط	05

قائمة الجداول

الصفحة	الجدول	الرقم
9	أهم التعريفات الإجرائية لموضوع المحاسبة الإبداعية	01
19	أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية	02
26	المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسة السابقة	03
32	مقياس ليكارت الثلاثي	04
32	أوزان المرجح قياسها لمقياس الدراسة	05
33	توزع أفراد العينة حسب اسم الوظيفة	06
33	توزع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	07
35	توزع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	08
36	توزع أفراد العينة حسب درجة اطلاعهم على موضوع المحاسبة الإبداعية	09
37	إجابات أفراد العينة حول طبيعة ممارسات المحاسبة الإبداعية	10

قائمة الجداول و الأشكال

38	إجابات أفراد العينة حول دوافع الأكثر تناولا في أدبيات المحاسبة الإبداعية	11
39	إجابات أفراد العينة حول أكثر أساليب المحاسبة الإبداعية استعمالا في الميزانية	12
40	إجابات أفراد العينة حول أكثر أساليب المحاسبة الإبداعية استعمالا في جدول حسابات النتائج	13
41	إجابات أفراد العينة حول أكثر أساليب المحاسبة الإبداعية استعمالا في جدول تدفقات النقدية	14
42	المتوسط العام للأسئلة المحاور	15
42	ثبات أداة الدراسة الفاكرومباخ	16
43	اختبار الارتباط بارسون	17
43	اختبار الارتباط سبيرمان	18
44	اختبار القدرة التفسيرية لنموذج	19
44	تحليل التباين ANOVA	20
45	تحليل الانحدار البسيط	21
47	اختبار الفرضية الأولى	22
48	اختبار الفرضية الثانية	23
49	اختبار الفرضية الثالثة	24



# قائمة الإختصارات و الرموز

قائمة الإختصارات و الرموز

المصطلح باللغة العربية	المصطلح باللغة الاجنبية	الرموز
<b>F</b>		
الوارد أولا الصادر أولا	<b>first in first out</b>	<b>FIFO</b>
<b>L</b>		
الوارد أخيرا الصادر أولا	<b>last in first out</b>	<b>LIFO</b>



# قائمة الملاحق



## قائمة الملاحق

الصفحة	الملحق	الرقم
56	الاستبيان	01
60	التكرارات و النسب لخصائص العينة	02
62	نتائج المحاور و دراسة اختبار الفرضيات	03
66	معامل الثبات الفاكرومباخ	04
71	معاملات الارتباط	05
78	اختبار ستيودنت t	06

A decorative rectangular border with intricate floral and scrollwork patterns at each corner and along the sides.

# الملخص

### الملخص:

أصبح مفهوم المحاسبة الإبداعية محل تركيز و اهتمام ممارسي المحاسبة بشكل كبير خاصة في السنوات الأخيرة بعد انهيار شركة إنرون Enron ، حيث هدفت هذه الدراسة إلى معرفة واقع ممارسة المحاسبة الإبداعية في الجزائر، من خلال معرفة دوافع المحاسبة الإبداعية، و ممارستها و الإجراءات التي تطبق من اجل اكتشافها و الحد من آثارها.

توصلت الدراسة إلى أن المحاسبة الإبداعية تمارس للتلاعب بالأرقام، بقصد تحقيق أهداف محددة و كذا لتضليل مستخدمي القوائم المالية، و توصلت أيضا إلى مجموعة من النتائج من بينها أن ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر يبدون رأيا حياديا حول مدى ممارسة المؤسسات الجزائرية للمحاسبة الإبداعية، و ذلك نظرا لسرية و عدم الثقة التي تمتاز بها المؤسسات الجزائرية، لذلك تم اختبار هذه الفرضية باستخدام استبيان لعينة من المحاسبين، كما توصلت الدراسة أيضا إلى وجود تأثير سلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية، كما تبين لنا وجود آليات يمكن من خلالها الحد من هذه الممارسات، وذلك بالالتزام بالقواعد المحاسبية من اجل التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

### الكلمات المفتاحية:

المحاسبة الإبداعية، القوائم المالية، مهنة المحاسبة.

### Abstract:

The concept of creative accounting has become a focus of attention and attention of accountants especially in recent years after the collapse of ENRON, where this study aims to know the reality of creative accounting in ALGERIA through knowing the motives of creative accounting, its practices and its processes that have been applied to discover it and limit its effects. The study reached that creative accounting used to manipulate the numbers in order to accomplish specific goals as well as to mislead the users of financial statements.

Moreover, the study reached a number of results among them that the accountants in Algeria express a neutral opinion about the extent of practicing creative accounting in Algerian companies and that because of the the confidentiality and lack of confidence that characterizes Algerian institutions. So this hypothesis was tested by using a questionnaire for a small group of accountants. The study also found a negative impact of creative accounting practices on the credibility of financial lists, it was clear to us that there are mechanisms through which these practices can be reduce, by adhering to the principles of accounting to minimize the practices of creative accounting.

### key words:

creative accounting, financial statements, accounting profession.



# المقدمة

## 1- تمهيد

يعتبر علم المحاسبة من أقدم العلوم التي عرفتها البشرية، فلقد ورد في قوله تعالى في سورة يوسف عليه السلام "قال اجعلني على خزائن الأرض حفيظ عليم" "55" حيث ندرك من الآية الكريمة أن الإنسان منذ القدم احتاج إلى نظام لحفظ المعلومات ليساعده على اتخاذ القرارات الملائمة والإدارة السليمة، ومع مرور الزمن والتقدم العلمي الكبير الذي شهده العصر الحالي وكذلك التطورات التي طرأت على بيئة الأعمال الحديثة ازداد الاهتمام بمهنة المحاسبة وبما تقدمه من بيانات ومعلومات محاسبية ذات أهمية كبرى لمتخذي القرار من الأطراف ذات العلاقة، فنجاح هذه القرارات يعتمد على مدى دقة وملائمة المعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي بما يقدمه من مخرجات تتمثل في القوائم المالية.

وقد اهتم الأدب المحاسبي اهتماما كبيرا بالقوائم المالية من حيث المحتوى والإفصاح المالي بهدف تقديم معلومات محاسبية ضرورية تتمتع بصفات نوعية لإمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات وكذلك اهتم بالأبعاد السلوكية لتدخل الإدارة المقصود وغير المقصود في عمليات القياس والإفصاح المالي من خلال اتخاذها للعديد من الإجراءات المحاسبية والتي من شأنها التأثير على دقة وجودة المعلومات المعلنة في القوائم المالية مما يؤدي إلى تظليل مستخدميها.

وتتمثل القوائم التي تنشرها الشركات المصدر الأساس والمهم للمعلومات المحاسبية لجميع مستخدميها في الوحدات الاقتصادية كالمستثمرين والمقرضين والدائنين ويفترض في هذه القوائم أن تكون معدة وفق مبادئ متعارف عليها ومقبولة قبولا عاما في كيفية معالجة العمليات المحاسبية، ففي حالة عدم إتباع تلك الطرق في المعالجات المحاسبية والتلاعب في محتوى القوائم المالية فذلك يؤدي إلى نتائج وخيمة كالأزمات المالية التي تسببت في انهيار العديد من الشركات وخروجها من السوق وكذلك إلحاق خسائر كبيرة لكل من المستثمرين والمقرضين، و باستطاعة المحاسب المتمرس أن يتلاعب في الأرقام والقوائم المالية وذلك من خلال ما يعرف بإجراءات المحاسبة الإبداعية.

إذ يثار الجدل حول اعتبار المحاسبة الإبداعية نظاما سلبيا يتنافى وأخلاقيات مهنة المحاسبة، أم أنها شكل ايجابي في الإبداع يستفيد من خبرات المحاسب المالي ومهاراته في علم المحاسبة المالية، فالمحاسب كلما صدقت خبراته بات مبدعا من خلال فهمه لجميع مشكلات المحاسبة وتطبيقاتها ومن ثم يستخدم إبداعاته في التعبير عن صدق الإفصاح بالقوائم المالية ورفع كفاءة وفعالية الأداء، لكن في ضوء غياب الأخلاق والسلوكيات يمكن أن يستخدم الإبداع من قبل المحاسب للتلاعب في الحسابات بغرض تحقيق نتائج نافعة للشركة، وفي هذا الإطار يمكن القول أن المحاسبة الإبداعية تعتبر من عمليات التلاعب المحاسبي الذي يمارس في إطار المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وذلك باستغلال عنصري المرونة في المعايير المحاسبية بالإضافة إلى التقدير والحكم الشخصي.

بالرجوع إلى الجزائر وبعد الانتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي، والذي يمثل حدث محاسبي استثنائي يشمل تغييرا جوهريا في السياسات المحاسبية للمؤسسات تبرز إمكانية ممارسة المؤسسات الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية خاصة

في ظل عدم الوضوح والتحديد في القواعد المحاسبية، وباستغلال المرونة المحاسبية في اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية وفقا لظروف واحتياجات المؤسسات التي تتغير حسب الزمان والنشاط، وان لممارسة هذه الأساليب اثر بالغ الأهمية في زعزعة الثقة في المعلومات الواردة في القوائم المالية لهذه المؤسسات، فحرية الإدارة في الاختيار بين السياسات المحاسبية يخضع في الواقع للعديد من المؤثرات نتيجة تعدد وتضارب مصالح الأطراف ذات العلاقة، فالمرونة المحاسبية يتم استغلالها بطريقة انتهازية من طرف الإدارة وبشكل يخدم مصالحها الذاتية وبما يحقق أهدافها ويقابل توقعات الأطراف ذات المصلحة بشأن الأداء المالي للمؤسسة.

## 2- الإشكالية:

و استنادا لما سبق ذكره يمكن صياغة الإشكالية التالية:

ما مدى ممارسة المحاسبة الإبداعية في الجزائر؟

وللإجابة على الإشكالية تم تقسيمها إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- هل إلمام ومعرفة المحاسب بالقواعد المحاسبية أدى إلى ظهور المحاسبة الإبداعية ؟

- ماهي المحاسبة الإبداعية و ماهي أهم دوافعها ؟

- هل تؤثر أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية ؟

## 3- فرضيات البحث:

للإجابة على الأسئلة الفرعية ارتأينا أن نبنى الفرضيات التالية:

- إن إلمام ومعرفة المحاسب بالقواعد المحاسبية أدى إلى ظهور المحاسبة الإبداعية من خلال استغلال الثغرات الموجودة في الأنظمة والقوانين المعمول بها.

- إن المحاسبة الإبداعية عملية تلاعب في البيانات المالية مما ينتج عنها بيانات مالية مضللة و يعد التهرب الضريبي من دوافع الإدارة الرئيسية لاستخدام المحاسبة الإبداعية.

- تعدد القوائم المالية المنتج الأخير للنظام المحاسبي، حيث تؤثر أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية فتجعلها محل شك من مختلف مستخدميها.

## 4- أسباب اختيار الموضوع:

تكمن مبررات اختيار الموضوع لتفاعل عدة عوامل نذكر من بينها:

### 4-1 عوامل موضوعية

- الأهمية التي اكتسبها الموضوع في الآونة الأخيرة.

- كون الدراسة من المواضيع المطروحة في الساحة الاقتصادية والمهنية حاليا، و التي تستدعي المزيد من الدراسة والتحليل.

- ازدياد حالات الغش والتلاعب في القوائم المالية

### 4-2 عوامل ذاتية:

- الرغبة وميولاتنا الشخصية في البحث والتعمق في هذا الموضوع نظرا لارتباطه بمجال تخصصنا.

- الرغبة في إثراء مكتبة الكلية والمكتبة الوطنية بمرجع عن المحاسبة الإبداعية.

- فتح مجال أمامنا كباحثين البحث في المستقبل في ميدان المحاسبة.

#### 5- أهمية الدراسة:

- تكمن أهمية الدراسة من أهمية موضوع المحاسبة الإبداعية كونها تمثل مشكلة لاسيما في ظل قيام إدارات المؤسسات باستخدام أساليبها لإظهار نتيجة النشاط والمركز الذي يخدم أهدافها الطويلة والقصيرة الأجل ولو كان ذلك على حساب الفئات الأخرى.

- تستمد هذه الدراسة أهميتها أيضا من النتائج والتوصيات المتوقعة والتي يمكن أن تسهم في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على جودة قوائمها المالية.

- قلة الدراسات المحلية التي تناولت هذا الموضوع على حد علم الباحثين.

#### 6- أهداف الدراسة:

بناء على طبيعة مشكلة الدراسة، فإن الدراسة هدفت بشكل عام على إبراز مدى ممارسة المحاسبة الإبداعية في الجزائر وينبثق من هذا الهدف الأهداف الفرعية التالية:

- تعزيز البحوث السابقة و فتح آفاق جديدة لتناول جوانب أخرى من موضوع المحاسبة الإبداعية.

- توضيح الجوانب المتعلقة بمفهوم المحاسبة الإبداعية ودراسة الدوافع والأساليب إدارة الشركات عند إعداد القوائم المالية.

- إبراز علاقة السلوك المهني لمهنة المحاسبة بممارسات المحاسبة الإبداعية.

- التعرف على واقع تطبيق المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية.

#### 7- حدود الدراسة:

تتمثل في الشكل التالي:

#### 7-1 الحدود الموضوعية:

اقتصرت هذه الدراسة على شكل واحد من أشكال التلاعب المحاسبي وهو المحاسبة الإبداعية والجانب السلبي لهذه الممارسات، كما اقتصرت أيضا على دراسة واقع ممارسة المحاسبة الإبداعية في الجزائر.

#### 7-2 الحدود المكانية:

جرت الدراسة بمكتب المحاسبة.

#### 7-3 الحدود الزمانية:

امتدت دراستنا في منتصف 2020 وهذا تزامنا مع دراستنا الميدانية التي عرفت تعطل بسبب جائحة الكورونا.

#### 8- منهجية الدراسة والأدوات المستخدمة:

#### 8-1 منهجية الدراسة:

لإعداد هذه الدراسة اعتمدنا على المنهج الوصفي في استعراض الجوانب النظرية من البحث وكذا المنهج التاريخي لتتبع نشأة المحاسبة الإبداعية والمنهج التحليلي في دراسة حالة وتحليل البيانات والوثائق المرتبطة بالموضوع محل الدراسة.

#### 8-2 أدوات الدراسة:

اعتمدنا في هذه الدراسة على الكتب، المراسيم القانونية، الجرائد الرسمية، أطروحات الدكتوراة، ورسائل ماجستير، المجالات العلمية،..... الخ.

#### 9- صعوبات الدراسة:

نشير إلى انه من خلال وأثناء معالجتنا للموضوع واجهتنا عدة صعوبات نذكر منها:  
- قلة المراجع التي تناولت هذا الموضوع مما اضطرنا في معظم الأحيان بالاعتماد بشكل كبير على الدراسات المتناولة في الملتقيات المؤتمرات والمجلات العلمية.  
- صعوبة الحصول على مراجع نتيجة إغلاق المكتبات بسبب جائحة الكورونا المستجد وكذلك ضعف تدفق الانترنت في الجزائر.

- عدم القدرة على التركيز الجيد في استكمال موضوع المذكرة ويعود ذلك لعوامل نفسية متعلقة بجائحة الكورونا.  
- صعوبة توجيهنا والتواصل والتنسيق مع الأستاذ المشرف حضوريا بسبب الحجر الصحي مما جعلنا نتواصل الكترونيا والذي هو أيضا شكل لنا صعوبة بسبب ضعف شبكة الانترنت.

#### 10- هيكل الدراسة:

تم تقسيم الدراسة إلى فصلين، الفصل الأول متعلق بالجانب النظري من الدراسة، حيث جاء بعنوان الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية وفيه تطرقنا في مبحثه الأول إلى مدخل للمحاسبة الإبداعية لنسلط الضوء في المبحث الثاني على ممارسات المحاسبة الإبداعية ثم أبرزنا في المبحث الثالث عن آثار المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية وكيفية الحد منها، أما الفصل الثاني فهو يخص الجانب الميداني للدراسة، حيث جاء بعنوان الدراسة الميدانية ( عرض و تحليل الاستبيان )، وفيه تطرقنا في مبحثه الأول إلى الإطار المنهجي للدراسة لنسلط الضوء في المبحث الثاني للمعالجة الإحصائية للاستبيان.



# الفصل الأول: الإطار النظري

للمحاسبة الإبداعية

تمهيد:

من المعروف أن المحاسبة هي نظام معلوماتي يقوم بترجمة مختلف الأحداث الاقتصادية إلى معلومات مفيدة تساعد في عملية اتخاذ القرار، وهي تقوم على مجموعة من المبادئ والمعايير والنظريات التي تحكم عملية تحويل الأحداث الاقتصادية إلى معلومات مالية أهم ميزاتها الوضوح و الوثوقية، لتخدم شريحة كبيرة من مستخدميها (مساهمين، جهات حكومية، عمال، دائنون... الخ).

وعليه فإن المعلومات المالية والتي هي بمثابة مخرجات لنظام المحاسبي يفترض أن تمثل المركز المالي لشركة، غير انه وفي ظل ظهور وما يعرف بالمحاسبة الإبداعية أصبح بالإمكان التلاعب في القوائم المالية بقصد تحميل الصورة التي تعكسها الأرقام الموجودة في تلك القوائم على نتيجة أعمال الشركة ومركزها المالي، الأمر الذي أدى إلى زعزعة ثقة مستخدمي القوائم المالية في مدى موثوقية ومصداقية هذه القوائم.

وبهدف توضيح ما سبق وتبسيط الضوء على أهم النقاط قسمنا هذا الفصل الى ثلاث مباحث رئيسية وهي:

✓ المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية.

✓ المبحث الثاني: ممارسات المحاسبة الإبداعية وكيفية الحد منها.

✓ المبحث الثالث: الدراسات السابقة.

المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية.

تعتبر المحاسبة الإبداعية من المفاهيم التي أثارت الجدل، حيث أنها من جانب كانت محل نقاش في رأي الباحثين حولها وحول أسبابها ودوافعها وأساليبها، ومن جانب آخر حول مدى أخلاقيتها ومدى انسجامها مع القوانين والمبادئ المحاسبية أو تجاوزها لها بالإضافة إلى أثارها وكيفية العمل للحد من أثارها. وقد استحوذت المحاسبة الإبداعية على اهتمام أكبر عندما ظهرت الفوائض المالية لعدد من كبريات الشركات في العالم والتي كانت ومجوداتها بعشرات المليارات من الدولارات والتي أدى انهيارها والفوائض التي ارتبطت بها إلى تغيير النظرة نحو مهنة المحاسبة ونحو المعلومات والبيانات الصادرة عنها. وسنحاول خلال هذا المبحث إبراز ماهية المحاسبة الإبداعية من خلال نشأتها ومفهومها ودوافع اللجوء إليها وعوامل انتشارها.

المطلب الأول: نشأة ومفهوم المحاسبة الإبداعية.

بهدف تحسين صورة المؤسسة تلجأ إلى استخدام ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية لذلك يتم تسليط الضوء في هذا المطلب بإعطاء عرض عن نشأة ومفهوم المحاسبة الإبداعية.

أولاً: نشأة المحاسبة الإبداعية.

تعد المحاسبة الإبداعية (creative accounting) حدثاً ظهر في ثمانينات القرن العشرين، و من المحتمل أن تكون قد بدأت عندما واجهت الشركات صعوبات في فترة الركود التي حدثت في بداية الثمانينات، حيث كان هناك ضغط لإنتاج أرباح أفضل في الوقت الذي كان من الصعب إيجاد تلك الأرباح من أي نوع آخر، و عندما اكتشفت الشركات بان القوانين تخبرك فقط بما لا تستطيع فعله و ليس ما تستطيع فعله، و لهذا فقد رأت الشركات بأنها إذا كانت لا تستطيع أن تكتسب الأرباح فإنها تستطيع على الأقل أن تبتدعه<sup>1</sup>.

و في ذلك الوقت كسبت المحاسبة الإبداعية الوقت للشركات، و لقد استمر الركود الأخير فترة طويلة و قد أجبرت الكثير من الشركات التي أبلغت صورية على التصفية<sup>2</sup>.

و قد أصبحت المحاسبة الإبداعية محل تركيز و اهتمام المحاسبين و المراجعين في السنوات الأخيرة خاصة بعد انهيار شركة enron، و تحميل شركة arthur anderson جزءاً من مسؤولية هذا الانهيار لكونها الشركة المسؤولة عن مراجعتها، و

<sup>1</sup> علاء مصطفى احمد نفاع، "اثر التزام المدقق الخارجي الأردني بالإجراءات التحليلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية"، رسالة ضمن متطلبات نيل درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، عمان، 2015، ص87.

<sup>2</sup> ليندا حسن نمر الحلبي، "دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية"، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، عمان، 2009، ص17.

اهتمامها أيضا بالتلاعب بالبيانات المحاسبية للوحدة الاقتصادية مستغلة أساليب محاسبية تسمح بإظهار النتائج على غير حقيقتها<sup>1</sup>.

#### ثانيا: مفهوم المحاسبة الإبداعية

يستخدم مفهوم المحاسبة الإبداعية لوصف حالات إظهار الدخل والموجودات والالتزامات لشركات الأعمال بصورة حقيقة وغير حقيقة، ومن خلال العقود الماضية اخذ المختصون في المحاسبة بدراسة هذه الظاهرة وقدموا خلال دراستهم وتحليلهم لهذه الظاهرة العديد من التعريفات تختلف باختلاف توجهات الباحثين والكتاب من خلال دراستهم وتحليلاتهم ومن ابرز التعريفات ما يلي:

**التعريف الأول:** إذ عرفها احمد رياحي بلخاوي على أنها ذلك المصطلح الذي يستخدم بصفة عامة في الصحف المشهورة للإشارة لما يسميه الصحفيون بالمحاسبين المشتبه بهم، الذين يقومون بجعل النتائج المالية تبدو أفضل مما هي عليه في الحقيقة<sup>2</sup>؛

**التعريف الثاني:** فيما عرفها سعد الساكني على أنها مصطلح يطلق على عملية المحاسبة المالية التي يستخدم من خلالها المحاسبون معارفهم بالقواعد المحاسبية، للتلاعب في الأرقام الواردة في حسابات الشركة<sup>3</sup>؛

**التعريف الثالث:** المحاسبة الإبداعية عملية التلاعب بالبيانات المالية باستخدام الخيار الانتقائي في تطبيق المبادئ المحاسبية والتضليل في الإبلاغ المالي وأية خطوات متخذة تجاه إدارة المكاسب أو تلطيف صورة الدخل<sup>4</sup>؛

**التعريف الرابع:** المحاسبة الإبداعية هي بعض أو كل الخطوات المستخدمة لممارسة لعبة الأرقام المالية متضمنة الاختيار التعسفي لتطبيقات المبادئ المحاسبية، والاحتيايل في التقرير المالي وأي خطوات أخرى متخذة في سبيل إدارة الإرباح أو تمهيد الدخل<sup>5</sup>؛

**التعريف الخامس:** المحاسبة الإبداعية هي ممارسات غير أخلاقية في اختيار التقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة التي تتيح فرصة التلاعب والغش مما ينتج عنها بيانات مالية غير صحيحة ومضللة<sup>6</sup>.

<sup>1</sup> محمد حمود أحمد صلاح السياغي، "دور أساليب الرقابة الحديثة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية و تقليل المخاطر"، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل درجة الدكتوراه في فلسفة المحاسبة و التمويل، جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا، السودان، 2018، بتصرف، ص105، 104.

<sup>2</sup> Ahmed Riahi Belkaoui , **Accounting Theory**, 5<sup>th</sup> Edition 2004, Thomson, UK, London, p 59 .

<sup>3</sup> سعد الساكني، "معايير المحاسبة الدولية والأزمة المالية العالمية"، مركز الكتاب الأكاديمي، الأردن، عمان، 2016، ص111.

<sup>4</sup> بالرقى تيجاني، "المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد12، جامعة سطيف، 2012، ص33.

<sup>5</sup> ميسون بنت محمد بنت علي الفري، "دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية"، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز، 2010، ص08.

<sup>6</sup> رشا حمادة، "دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد26، العدد2، جامعة دمشق، 2010، ص96.

ومن الجدير بالذكر أن المحاسبة الإبداعية ليست فرعاً من فروع المحاسبة مثل: المحاسبة الإدارية، المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف... الخ، وإنما هي مجموعة من الأساليب التي يتدعها المحاسب من خلال ممارسته العلمية وخبرته في المجال المحاسبي، حتى تظهر المبالغ الواردة في القوائم المالية بشكل يعكس مصالح طرف دون الأطراف الأخرى التي تتعامل مع الشركة<sup>1</sup>. وعليه وبالاستناد على التعاريف السابقة نستخلص بان المحاسبة الإبداعية هي مجموعة الأساليب التي تمكن المحاسبين من استغلال الثغرات الموجودة في الأنظمة والقوانين المعمول بها لتحقيق مصالح أطراف معينة.

إن المصطلحات التي تم ذكرها في السابق، تعد الإجراءات الخفية لتلاعب في البيانات المالية، وفيما يلي أهم التعاريف الإجرائية ذات العلاقة بموضوع الدراسة:

الجدول رقم "1": أهم التعاريف الإجرائية لموضوع المحاسبة الإبداعية.

نوع التعريف	الشرح
إدارة الأرباح	التلاعب في الأرباح لتحقيق أهداف محددة بشكل مسبق من الإدارة أو توقعات تعد من المخللين أو قيم تتناغم مع تلطيف صورة الدخل والتوجه نحو مكاسب ثابتة.
المحاسبة الإبداعية	عملية التلاعب في البيانات المالية المحاسبية باستخدام الخيار الانتقائي في تطبيق المبادئ المحاسبية والتضليل في الإبلاغ المالي وأية خطوات متخذة اتجاه إدارة المكاسب أو تلطيف صورة الدخل.
المحاسبة المبدعة	عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل القوائم المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما يفضل معد هذه القوائم أن يبلغ عنه.
المحاسبة الخلاقة	إتباع بعض الحيل والأساليب المحاسبية لجعل الشركة المساهمة تبدو بشكل وصورة أفضل من الواقع، سواء كان ذلك من حيث قوة مركزها المالي أو حجم أرباحها الصافية أو وضعها التنافسي والمالي والتشغيلي.

لمصدر: من إعداد الطلبة بالاستعانة: بالرفقي تيجاني، المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، العدد 2012، 12، ص 33.

المطلب الثاني: دوافع اللجوء لممارسة المحاسبة الإبداعية

إن التلاعب بحسابات الشركة من خلال ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية له عدة دوافع مختلفة أهمها:

<sup>1</sup>عباس حميد يحي التميمي، "إدارة الأرباح . عوامل نشوءها وأساليبها وسبل الحد منها"، دار غيداء للنشر و التوزيع، الأردن، عمان، 2015، ص32.

1- التأثير الايجابي على سمعة الشركة في السوق: إذا عادت ما تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين القيم المالية بأداء منشآت الأعمال التي إن لم تحرف ستعكس صورة سلبية عن الشركة أمام منافسيها.

2- زيادة الإقراض من البنوك: يستخدم العديد من البنوك التجارية جملة من المعايير والمؤشرات الائتمانية بهدف تقييم أداء منشآت الأعمال كخطوة تسبق اتخاذ قرار منح القروض لهذه المنشآت لذلك تلجأ تلك المنشآت إلى استخدام المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين تلك المؤشرات والمعايير، الأمر الذي سيؤثر ايجابيا في عملية اتخاذ القرار الائتماني بمنح القروض.

3- لغايات التصنيف المهني: تتنافس العديد من منشآت الأعمال العاملة في ذات القطاع للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني التي تجريها مؤسسات دولية متخصصة استنادا إلى مؤشرات ومعايير مالية تستخلص من البيانات المالية السنوية ونصف السنوية وربيع السنوية التي تعدها منشآت الأعمال، لذلك تلجأ المنشآت إلى تحسين بعض قيمها المالية للحصول على تصنيف متقدم.

4- التهرب الضريبي: يعد من دوافع الإدارة الرئيسية لاستخدام المحاسبة الإبداعية بمباركة المالكين الرئيسيين وبالتعاون مع مدقق الحسابات الخارجيين.

5- تحقيق مكاسب شخصية: تعد من أهم دوافع إدارة لاستخدام المحاسبة الإبداعية بالتعاون مع مدقق الحسابات الخارجي وعلى حساب كافة الفئات ذات المصالح في الشركة، بل يكون أحيانا على حساب الاقتصاد والمجتمع ككل<sup>1</sup>.

### المطلب الثالث: عوامل إنتشار المحاسبة الإبداعية.

هناك عوامل ساعدت في ظهور المحاسبة الإبداعية وهي كما يلي:

#### 1- حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية:

تسمح القواعد والسياسات المحاسبية للشركة أن تختار من بين مختلف الطرق المحاسبية التي تستخدمها في إعداد قوائمها المالية، حيث تسمح العديد من المعايير المحاسبية بالاختيار من بين البدائل المحاسبية المختلفة وهذا يترتب عليه اختيار الشركة الطرق المحاسبية التي تتلاءم مع أهدافها ورغباتها والتي تحقق أفضل صورة لأداء الشركة.

#### 2- حرية التقديرات المحاسبية:

يتضمن إعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير والحكم الشخصي والتوقع وهذا يتبع للإدارة التلاعب في هذه التقديرات بفرض الوصول إلى الأهداف المحددة سبقا، ففي بعض الحالات مثل تقدير العمر الإنتاجي للموجودات بغرض

<sup>1</sup> ناظم شعلان جبار، "أساليب المحاسبة الإبداعية وأثره على موثوقية البيانات المالية"، مجلة الغري العلوم الاقتصادية والإدارية، "دورية علمية محكمة"، صادرة عن كلية الإدارة والاقتصاد. جامعة القادسية، العراق، مجلد التاسع، العدد الثاني والثلاثون، 2015، ص 244.

احتساب الاستهلاكات عادة ما تتم هذه التقديرات داخل الشركة وهذا يتيح الفرصة للمحاسب المبدع من التلاعب بشكل غير معلن ومن الصعب اكتشافه ويتم ذلك عن طريق صياغة التقرير والتحيز في إعداد تلك التقديرات بشكل متفائل أو متحفظ، حسب احتياجات الإدارة ورغبتها في التأثير على بنود القوائم المالية من حيث التضخم أو التقليل من قيمتها.

### 3- توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية:

يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ وحدث بعض العمليات الحقيقية إلى تحقيق الانطباع المرغوب فيه عن الحسابات في القوائم المالية للشركة فإذا ترك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسباً فقد تؤول تنفيذ هذه العمليات أو تعجيل من تنفيذها وذلك لتحقيق أهداف ومكاسب<sup>1</sup>.

### المبحث الثاني: ممارسات المحاسبة الإبداعية.

تتعدد وتباين صورة التلاعبات بالحسابات بتعدد واختلاف الأهداف المراد تحقيقها من التأكد على اختيار أشكال واستعمال أساليب محاسبية محددة أو تجميل صورة الدخل للوصول إلى هدف محدد مسبقاً أو متنبأ به من طرف محلل مالي أو القيام بالتلاعبات في القوائم المالية بإظهارها مخالفة للحقيقة بشكل متعمد لتضليل مستخدمها معتمدين على الممارسات الحديثة والمعقدة والمبتكرة لتحقيق أهداف صورية.

### المطلب الأول: أشكال المحاسبة الإبداعية ومنظورها الأخلاقي.

سنتطرق في هذا المطلب إلى أشكال المحاسبة الإبداعية بالإضافة إلى منظورها الأخلاقي.

#### أولاً: أشكال المحاسبة الإبداعية.

تتعدد أنواع وأشكال التلاعب بالحسابات وتباين تصنيفاتها تبعاً لزاوية دراسية هذه الظاهرة، فيما يلي عرض لأشكال التلاعبات المحاسبية.

#### 1. المحاسبة النفعية:

هي الإصرار على اختيار وتطبيق أساليب محاسبية محددة لتحقيق أهداف مرغوبة منا لتحقيق أرباح عالية سواء أكانت الممارسات المحاسبية المتبعة مستندة إلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها لم لا<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> آسيا لعروسي، "تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم التجارية: علوم التجارية، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2019، ص38.

<sup>2</sup> أمينة فداوي، "دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية"، المجلة الجامعية، جامعة الجزائرية، العدد 16، المجلد 1، فبراير 2014، ص252.

2 - إدارة الدخل: هي التلاعب في الدخل بهدف الوصول إلى هدف محدد بشكل مسبق من قبل الإدارة، أو متنبأ فيه من قبل محلل مالي أو ليكون متوافقا مع مسارات محددة للعمل<sup>1</sup>.

### 3 - تلطيف صورة الدخل:

هو شكل من أشكال التلاعب في الدخل يتضمن نقل الدخل بين الفترات المتفاوتة المستوى وذلك بتخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل الجيد ونقلها إلى سنوات ذات الدخل السيئ، يعد من أشكال التي تعتمد على تخفيض الأرباح المتزايدة في الدخل والاحتفاظ فيها بشكل مخصصات للفترات الزمنية ذات الدخل السيئ<sup>2</sup>.

### 4 - التلاعب بالتقارير المالية:

يعرف التلاعب بالتقارير المالية بأنها الخطوات المستخدمة للعب لعبة الأرقام المالية بما في ذلك الاختيار العدواني وتطبيق مبادئ، والتقارير المالية الاحتياطية، والخطوات المتبعة في إدارة الأرباح وتدعيم الدخل، وهذا النوع من التلاعب يعتبر عملا مخالفا للقانون<sup>3</sup>.

### ثانيا: المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية.

تعرف أخلاقيات المهنة Ethics بأنها نظام المبادئ الأخلاقية وقواعد الممارسة التي أصبحت معيارا للسلوك المهني القويم لكل مهنة أخلاقياتها التي تشكلت وتنامت تدريجيا مع الزمن إلى أن الاعتراف بها وأصبحت معتمدة أدبيا وقانونيا.

ونتيجة لذلك برزت الحاجة إلى وضع أنظمة لممارسة المهن المختلفة وخاصة العملية مها مثل المحاسبة، بحيث تتضمن هذه الأنشطة الأسس والواجبات والحقوق التي يجب التقيد بها عند ممارسة عما مهني محدد.

وفي ضوء ما يقع من فضائح مالية وما ينتج عنها من قيود على الأعمال والأنشطة تجدد الشركات نفسها مضطرة إلى وضع مواثيق صارمة للأخلاقيات من شأنها إرشاد سلوك أعضاء مجلس الإدارة والمديرين والموظفين، وبالرغم أن الاهتمام بالأخلاقيات كان دوما جزءا من ممارسة العمل إلا أن قادة الأعمال اليوم بدءوا ينظرون إلى الأخلاقيات على أنها مجموعة من المبادئ والإرشادات السلوكية أكثر من كونها مجرد محاولة لوضع معيار يستطيع بموجبه جميع الموظفين معرفة ما هو متوقع منهم، ولكنها أيضا محاولة لتشجيع الموظفين والمديرين وأعضاء مجلس الإدارة على التفكير واتخاذ القرارات من خلال منظومة من القيم المشتركة.

<sup>1</sup> Brijesh yadav, **creative accounting** :a literature riviw ; the SLJ transaction on industrial,financial business mangement(LFBM).VOL 1no november-december2013,p182.

<sup>2</sup> أمينة فداوي فريد، مرجع سبق ذكره، ص252.

<sup>3</sup> Brijesh yadav,op,cit,p182.



ولقد أظهرت جميع التحليلات التي أجريت على أساليب الانهيارات التي حدثت إلى وجود خلل رئيسي في أخلاقيات وممارسة مهنتي المحاسبة والمراجعة، ومن الناحية الأكاديمية فقد أشار الباحثين إلى الآثار السلبية لإتباع لأساليب المحاسبة الإبداعية، أما على المستوى التنظيمي والتشريعي فقد اهتمت العديد من الجهات التشريعية والمهنية بأساليب المحاسبة الإبداعية، وقد أصدرت العديد من القوانين للتصدي لممارسات المحاسبة الإبداعية، كما دفع لجان إصدار المعايير المحاسبية إلى إعادة النظر في مدى صلاحية وفعالية معايير المحاسبة للتصدي لتلك الممارسات وفي المقابل تعالت الأصوات المؤيدة لأساليب التأثير على القوائم المالية معللين ذلك إلى أن لإدارة قد تلجأ إلى تلك الأساليب بفرض توفير معلومات مفيدة عند إبرام التعاقدات لجعلها في مراكز تفاوض أفضل، كما أن هذا السلوك قد يكون مرغوب فيه لمواجهة أفعال المنافسين، ورغم هالك تباين واضح في الآراء حول مدى سلبية وإيجابية أساليب التأثير على القوائم المالية وان كل رأي له من يدافع عنه وله نظرة وحجته المؤثرة إلا أن المدخل النظرية لعلم المحاسبة لها جانب أخلاقي يتركز على ثلاثة مبادئ أخلاقية وهي:

- 1- **العدالة:** وتعني أن يكون هنالك معايير وأسس عادلة للمعاملة بين كل الأطراف.
- 2- **الصدق:** وتعني المطابقة للحقيقة.
- 3- **عدم التحيز:** وتعني القيام بإعداد التقارير المحاسبية بطريقة تخدم جميع فئات المستخدمين دون تغليب فئة على حساب الفئات الأخرى.

وقد تم الإشارة إلى أن استخدام معيار التعمد بما يحمله من نوايا كأساس للحكم على الجانب الأخلاقي لأي تصرف أو ممارسة من جانب الإدارة يحتاج إلى معرفة مسبقة بدوافع الإدارة ويحتاج إلى إمكانية الفصل والتمييز بين الدوافع المختلفة التي تحكم سلوك الإدارة، فقد تلجأ الإدارة إلى تغيير في القواعد المحاسبية المطبقة يهدف تحقيق معلومات أكثر ملائمة أو تحقيق نمو واستقرار للوحدة الاقتصادية، وبذلك يعتبر سلوكا كفوفاً، وقد تهدف الإدارة إلى تحقيق أهداف أو مصالح ذاتية فيعد سلوكا انتهازياً لا أخلاقياً ويؤكد أن افتراض التعمد سواء مع حسن النية أو سوء النية أمر صعب التحديد يشوبه الكثير من الغموض حيث يصعب تحديد نوايا الإدارة في هذا الاتجاه وخاصة أن معظم تصرفات الإدارة غالباً تتصف بأنها قانونية وتتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وهي تصرفات في نطاق صلاحياتها ومسؤولياتها، وفي ضوء ذلك يمكن القول أن هنالك مجموعة من الخصائص يجب أن يتسم بها المحاسبي في المحاسبة الإبداعية حتى يكون مقبولاً من الناحية الأخلاقية وهي:

- 1- ألا يحتاج المستخدم إلى القيام بعمليات وهمية مع أطراف خارجية أخرى.
- 2- أن يتفق الأسلوب المستخدم مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- 3- أن تستمر المنشأة في استخدام هذا الأسلوب خلال مجموعة من الفترات المتتالية.
- 4- أن يحقق الأسلوب المستخدم تعديلاً في رقم الأعمال دون أن يزعج المنشأة في أعمال غير مرغوب فيها مستقبلاً. وتشير الدراسة إلى أن المحاسبة الإبداعية يمكن اعتبارها سلوكاً غير أخلاقياً لما لها من مخالفات جسيمة ينتهجها المحاسبون في مهنتهم،

وذلك لتحقيق غايات وأهداف معينة تستفيد منها فئة معينة على حساب باقي الفئات المستفيدة داخل وخارج المنشأة، مع العلم أن هذه الاستفادة قد تكون أنية وقصيرة الأجل وستعود بالإساءة الكبيرة والتي لا تحمد عقبها لاحقاً على تلك الفئة و باقي أصحاب المصلحة لهذا يجب التصدي لهذه السلوكيات والمماريات حتى يتم الحصول على بيانات مالية على قدر عال من الشفافية والموثوقية<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.

سنتطرق فيما يلي إلى أهم الأساليب الإبداعية في التلاعب بالقوائم المالية.

#### 1- الأساليب المتبعة في المحاسبة الإبداعية :

للمحاسبة الإبداعية عدة تعريفات ومن ضمن تلك التعاريف هو تعريف المحاسبة الإبداعية بأنها: "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 أو إهمال بعض منها أو جميعاً" بحيث هنالك العديد من الوسائل والأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية إلا أننا أترنا استعراض أهم تلك الأساليب وهي كالتالي:

1- أحيانا تتيح القواعد المحاسبية للشركة الاختيار بين عدد مختلف من الوسائل المحاسبية ولذلك يمكن للشركة أن تختار السياسة المحاسبية التي تعطي الصورة المفضلة عنها.

2- استخدام بعض المدخلات في الحسابات التي ترتبط بالتقييم أو التنبؤ 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 تفاؤلياً أو تشاؤمياً حسب رغبة المحاسب.

3- 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<sup>2</sup>.

#### 2- أساليب المحاسبة المستخدمة في القوائم المالية:

تعطي المعايير المحاسبية المتعارف عليها ومعايير المحاسبة الدولية مجالاً لاختيار بين بدائل محاسبية لكثير من البنود والعناصر التي تؤثر في القوائم المالية وتقع هذه المهمة على عاتق الإدارة حيث تختار طريقة محاسبية من شأنها توفر المعلومات المفيدة

<sup>1</sup> بالرقى تيجاني، مرجع سبق ذكره، ص 39، 42.

<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 البورصة"، مجلة العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الإدارية والمالية، بغداد، العدد السابع والعشرون، جامعة الإسراء، 2011، ص 364، 365.

لمستخدمها على اعتبار أنها أكثر فائدة لمساعدتهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، إلا أن اختيار الإدارة للطرق والسياسات المحاسبية وأسلوب الإفصاح عنها في كثير من الأحيان متأثرًا بالأهداف الخاصة بالإدارة مما ينتج عنه آثار سلبية على نوعية و شفافية المعلومات المنشورة والمعلن عنها، ومن أساليب المحاسبة الإبداعية السلبية المستخدمة في القوائم المالية ما يلي:

#### 1- أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في الميزانية.

وهي بيان مالي تظهر المركز المالي للمنشأة في تاريخ محدد وتتكون من موجودات المنشأة بمختلف أنواعها و الالتزامات المترتبة عليها وحقوق الملكية في تاريخ معين، وتعد هذه القائمة لخدمة المستخدمين للتعرف على الوضع المالي للمنشأة. وفيما يلي يمكن عرض لفرص التلاعب بالقيم المحاسبية باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي:

**1-1 الأصول الثابتة:** حيث لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية وإتباع طريقة إعادة التقييم وإظهار الفائض ضمن قائمة الدخل بدلا من إظهاره ضمن حقوق المساهمين، كذلك يتم التلاعب في نسب الاهتلاك المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المستخدمة في السوق، يضاف إلى ذلك العمل على إجراء تغييرات غير مبررة في استخدام طرق الاهتلاك، مثل تحويل طريقة القسط الثابت إلى طريقة القسط المتناقص أو العكس<sup>1</sup>.

**1-2 الاستثمارات المتداولة:** حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية، إضافة إلى إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض الأسعار<sup>2</sup>.

**1-3 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>.

**1-4 الموجودات الطارئة:** حيث يتم إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحقيقها، مثل إثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على احد العملاء، قبل إصدار الحكم عليه<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> محمد حمود صاح السياغي، مرجع سبق ذكره، ص131.

<sup>2</sup> ناظم شعلان جبار، مرجع سبق ذكره، ص245.

<sup>3</sup> سيف الدين فوزي الهندي، "مدى استخدام مدققي الحسابات القانونيين للاجراءات التحليلية في اكتشاف ممارسات المحاسبة

الإبداعية"، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، جامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2016، ص42.

<sup>4</sup> م جبل داوي إسماعيل، "اثر أساليب المحاسبة الإبداعية في موثوقية المعلومات المحاسبية"، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، دورية علمية محكمة"، صادرة عن كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة القادسية، العراق، المحاد السادس عشر، العدد الثالث، 2014، ص247.

**1-5- المطلوبات طويلة الأجل:** مثل الحصول على قروض طويلة قبل إعلان الميزانية، بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل، لتحسين نسب السيولة<sup>1</sup>.

**1-6- المخزون:** في هذا البند تتركز عمليات التلاعب وممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في تضمين كشوفات الجرد بنود بضاعة راكدة ومتقدمة إضافة إلى عمليات التلاعب في أسعار تقييمها وتغيير غير مبرر في طريقة تسعير المخزون من طريقة FIFO إلى LIFO<sup>2</sup>.

**1-7- حقوق المساهمين:** مثل إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري بدلا من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب، باعتبارها بنود سنوات سابقة<sup>3</sup>.

## 2- أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة جدول حسابات النتائج:

تعد قائمة الدخل أكثر القوائم المالية أهمية، إذ يتم فيها التقرير عن نتائج الأعمال للمشروع وتبيان قدرته الكسبية خلال فترة زمنية معينة، وتهدف قائمة الدخل إلى بيان صافي الدخل أو الربح الحقيقي خلال فترة المالية<sup>4</sup>.

بحيث يمكن استعراض أهم الأساليب والطرق المستخدمة للتلاعب في قائمة الدخل في إطار المحاسبة الإبداعية بالأساليب التالية:

**2-1- تسجيل الإيراد بشكل سريع في عملية البيع لا تزال موضع شك:** حسب الأصول المتبعة فان تسجيل الدخل يتم بعد اكتمال عملية تبادل المنفعة وفي هذه الطريقة يتم الاعتراف محاسبيا ودفتريا بالدخل المترتب على عملية البيع قبل أن تكتمل العملية ذاتها على ارض الواقع وقبل اكتمال عملية تبادل المنفعة.

**2-2- تسجيل إيراد مزيف:** تتمثل هذه الطريقة في تسجيل إيرادات وهمية أو مزيفة.

**2-3- زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة:** تتمثل هذه الطريقة في قيام إدارة شركة أما بزيادة إيراداتها خلال فترة مالية محددة من خلال زيادتها لمرة واحدة تتم ممارسة هذا النوع من التلاعب من خلال استخدام عدة أساليب يمكن لإدارة الشركة القيام بها وهي تعتبر من أساليب التلاعب الشائعة، إذا تعطي هذه الممارسات صورة إيجابية عن إدارة الشركة من خلال

<sup>1</sup> حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسن الصوي، مرجع سبق ذكره، ص367.

<sup>2</sup> علي عبد الصمد عمر، "حوكمة المؤسسات بين المحاسبة المالي والتدقيق المحاسبي"، دار هومة الطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2017، ص312.

<sup>3</sup> حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسن الصوي، مرجع سبق ذكره، ص368.

<sup>4</sup> محمود علي حسن الزمار، "مدى التزام المصارف الإسلامية الفلسطينية بتطبيق معيار المحاسبة المالية 1 الخاص بالعرض والإفصاح في القوائم المالية"، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2015، ص50.

زيادة إيراداتها وإرباحها في الوقت الذي يكون فيه أداؤها سيئا، وعادة ما يتم التعامل مع هذا النوع من العائد بالإشارة إلى انه ناجم عن عمليات غير جوهرية وغير تشغيلية.

**2-4 نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة:** إن هذا النوع من التلاعب ذو علاقة بحسابات الموجودات، حيث من المعروف أن المصاريف المترتبة على تنفيذ الأعمال قد تؤدي إلى منافع قصيرة الأجل مثل الإيجارات والرواتب والإعانات التي تحسم مباشرة من الإيرادات، وقد تؤدي إلى منافع بعيدة الأجل مثل المباني والآلات التي تعد أصولا بحسب اهتلاكها على مدى طويل الأجل.

**2-5 نقل الإيرادات الجارية إلى فترة لاحقة:** تهدف هذه الطريقة إلى تخفيض الأرباح الجارية "الحالية" ونقلها إلى فترة مالية لاحقة تكون الحاجة لها أكثر إلحاحية، وعادة ما تستخدم هذه الطريقة عندما تكون أوضاع الشركة في السنة الجارية ممتازة، فتقوم بترحيل هذه الأرباح إلى فترات مستقبلية تعتقد إدارة الشركة انه يمكن أن تكون عصيبة<sup>1</sup>.

**3- أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في بنود قائمة التغيرات في حقوق الملكية:** تعتبر قائمة تغيرات حقوق الملكية حلقة الربط بين قائمة الجداول حسابات النتائج وبين قائمة الميزانية وهي تتحدد من خلال رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية في بداية الفترة المالية وحتى نهايتها ويتم الاعتماد في عرضها على أساس الاستحقاق.

تتكون هذه القائمة من ثلاثة عناصر تتمثل فيما يلي:

### **3-1 رأس المال المدفوع وينقسم إلى:**

رأس المال القانوني ويمثل القيمة الاسمية للأسهم.

رأس المال الإضافي ويشمل علاوة أو خصم إصدار السهم واسهم الخزينة ويتعرض رأس المال المدفوع إلى تغييرات تتمثل في زيادة رأس المال والناجحة عن استثمارات إضافية يقدمها المساهمون.

تخفيض رأس المال والناجحة عن توزيعات رأس المال، بحيث يكون التوزيع من رأس المال المدفوع.

### **3-2 رأس المال المكتسب:**

وتشمل التغيرات التي تحدث في ثلاثة مصادر تتمثل في:

رصيد الأرباح المحتجزة أول الفترة المالية من تصحيح أخطاء سابقة، وتوزيعات أرباح على المالكين و المساهمين وصافي الدخل الشامل.

<sup>1</sup> Howard schilt ,financial shenanigans,2<sup>nd</sup> edition MC graw-hill USA NEWYORK.2002,p;24-25

### 3-3 رأس المال المحتسب:

ويشمل التغيرات التي تحدث في ثلاثة مصادر تتمثل في:

مكاسب أو خسائر إعادة التدبير، مكاسب أو خسائر الحيازة غير المحققة، مكاسب أو خسائر ترجمة لعملات الأجنبية المتوفرة في نهاية الفترة المالية.

إن جميع عناصر بنود هذه القائمة معرضة لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال إجراءات تغيرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه وكذلك رأس المال المكتسب ورأس المال المحتسب<sup>1</sup>.

### 4- أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية:

تعرض قائمة التدفقات النقدية جميع التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من حيث مصادرها واستخدامها خلال فترة زمنية معينة. ويهدف إعداد هذه القائمة إلى مساعدة المستثمرين والدائنين والدارسين وغيرهم في تحليل النقدية خلال توفير المعلومات ملائمة عن مصادر التدفقات النقدية كما يلي:

- 1- يقوم المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية والعكس وهذه الإجراءات والممارسات لا تؤثر ولا تغير في القيم النهائية.
- 2- وتستطيع الشركة كذلك دفع تكاليف التطوير الرأسمالي وتسجيلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة وتبعدها عن التدفقات النقدية الخارجة التشغيلية، وبالتالي فإن هذه الممارسات تزيد من التدفقات النقدية الداخلة.
- 3- تتوفر كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضرائب فمن خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية، مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات وبعض حقوق الملكية وكذلك الحل بالنسبة للعمليات غير المكتملة حيث أنها تؤثر في التدفقات النقدية التشغيلية، إذ أن أي نقد يتم تسلمه نتيجة العمليات غير المكتملة أو نتيجة للتخلص منها ويتم 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>2</sup>.

<sup>1</sup> سيف الدين فوزي الهندي، مرجع سبق ذكره، ص45.

<sup>2</sup> علاء مصطفى احمد نافع، مرجع سبق ذكره، ص102.

الجدول رقم "2": يوضح أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية

قائمة التدفقات النقدية	قائمة الميزانية	قائمة جدول حسابات النتائج
تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية أو العكس	المبالغة في تقييم الأصول الغير ملموسة مثل العلامات التجارية	تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال
تستطيع دفع تكاليف التطور باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة	عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية للأصول الثابتة المدرجة في الميزانية	تسجيل إيراد مزيف
كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً		زيادة الإيرادات
التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة وذلك لإزالة البنود الغير متكررة و كذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمنشأة باعتبارها أسهما تجارية	عدم الإفصاح عن بنود النقد المقيدة	نقل المصاريف الجارية إلى فترات مالية سابقة ولاحقة
	الذمم المدينة ويتم التلاعب هنا من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة	الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات
	تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل	نقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة
	عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن الالتزامات قصيرة الأجل	نقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلاً إلى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة
	إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي الربح العام الجاري	
	الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية	

المصدر: عمر إقبال المشهداني، "دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات

المالية" من وجهة نظر مدققي الحسابات والأساتذة الجامعيين "ورقة بحثية، ص 15، 14.

المطلب الثالث: تأثير المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.

إن التلاعب في بيانات بعض الشركات المتمثل في تقليل النفقات الحقيقية وتضخيم الإيرادات الحقيقية، ومن ثم إظهار أرباح وهمية من أهم الأساليب المستحدثة في تضليل القوائم المالية، وفيما يلي بعض من تلك المظاهر التي يتم فيها استخدام المحاسبة الإبداعية واثرت كل منها في القوائم المالية:

- عدم إظهار الحسابات المستحقة والمعدومة، مما يؤدي إلى تضخيم الأرباح والأصول المتداولة وتضخيم حقوق الملكية.
- اعتماد تقديرات الإدارة للمخزون والبضائع وعدم تحقيق مراجع الحسابات القانوني منها مما يؤدي إلى تضخيم الأرباح والموجودات المتداولة.
- تضمين المبيعات عقود بيع غير مؤكدة مما يؤدي إلى تضخيم المبيعات والأرباح.
- تسجيل جزء من المبيعات في الفترة اللاحقة أو الماضية مما يؤدي إلى التأثير في النتائج والأرباح.
- عدم استبعاد مبيعات ما بين الشركات التابعة والشقيقة، مما يؤدي إلى تضخيم المبيعات، إعادة التقييم للأصول الثابتة، مما يؤدي إلى تضخيم الأصول وحقوق المساهمين.
- تصنيف الشركات التابعة والخاسرة منها كاستثمار وعدم دمج حساباتها مع الشركة الأم، مما يؤدي إلى إظهار جزء من الخسائر بنسبة الاستثمار المسجل.
- زيادة توزيعات أرباح الشركات التابعة إلى الشركة الأم، مما يؤدي إلى تضخيم أرباح الاستثمارات.
- تحويل الأعمال الخاسرة إلى شركة تابعة، مما يؤدي إلى إظهار جزء من الخسائر بنسبة الاستثمار المسجل في دفاترها المحاسبية.
- تسجيل بعض الإيرادات أو المصاريف غير العادية في الاحتياطات الخاصة وليس في قائمة الدخل، مما يؤدي إلى التأثير إيجاب أو سلب على الأرباح.
- تخفيض المخزون بشكل غير عادي في نهاية الفترة، مما يؤدي إلى تحسين معدلات الدوران للمخزون.
- تسريع تحصيل المدين وتأخير دفع الدائنين في نهاية الفترة مما يؤدي إلى تحسين معدلات الدوران للمدينين والدائنين.
- تأخير عمليات الشراء وتسريع إصدار الفواتير في نهاية الفترة، مما يؤدي إلى تحسين معدلات الدوران للمدينين والدائنين وتحسين النتائج النهائية وبالتالي صافي الأرباح المحققة.



إن تلك الممارسات غير الأخلاقية وغير القانونية في الغالبية هي محل مراقبة الهيئات والسلطات الرقابية المالية والتنظيمية في جميع الدول، ولكن يبقى الأمر المهم هو حتمية وجود مراقبة ورقابة ذاتية وأخلاقية من قبل الإدارات التنفيذية والإدارات المالية ومحافظي الحسابات والمراجعين الداخليين أنفسهم لتلك الشركات<sup>1</sup>.

#### المطلب الرابع: الاتجاهات و الأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها

لاشك أن مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتبر من الأمور الصعبة والمعقدة، ولهذا فإن على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وذلك لكشف المماريات ومن ثم محاولة الحد منها، ومن أهم الأساليب الحديثة المستخدمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها:

**لجان المراجعة:** ظهرت فكرة لجان المراجعة في الولايات المتحدة بعد الهزات المالية العنيفة الناتجة عن التلاعب في القوائم المالية، والتي أسفرت عن قيام كل من بورصة نيويورك وهيئة سوق المال الأمريكي بالتوصية بضرورة إنشاء لجنة الشركات المسجلة بها، مكونة من عدد من الأعضاء غير التنفيذيين تكزن مهمتها تعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه وذلك كمحاولة لزيادة استقلاليتها عند إبداء الرأي في القوائم المالية التي تصدرها الشركات، ولهذا الأمر فقد أوصى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانون عام 1967 جميع الشركات سواء مسجلة في البورصة أو العامة بضرورة إنشاء لجنة للمراجعة، وفي عام 1972 أصدرت هيئة سوق المال الأمريكية توصيات بإلزام الشركات بإنشاء لجنة للمراجعة، وفي عام 1978 ألزمت بورصة نيويورك جميع الشركات . المسجلة لديها بضرورة تكوين لجان المراجعة.

**حوكمة الشركات:** بعد الانهيارات الاقتصادية والأزمات العالمية التي تعرضت لها العديد من اقتصاديات دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا في أواخر القرن العشرين والانهيارات المالية في العديد من أسواق العالم، وكذلك في ظل انفتاح أسواق المال العالمية وعمولة الأسواق ولاء اعتماد على شركات القطاع الخاص لزيادة معدلات النمو الاقتصادي للعديد من دول العالم، والتوسيع في حجم تلك الشركات أصبحت هناك حاجة ماسة إلى وضع أسس ومعايير أخلاقية مهنية جديدة، وقد أطلق على تلك المعايير والأسس الأخلاقية ما يعرف الآن بمفهوم حوكمة الشركات، وذلك للحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية والأضرار التي قد تنشأ من وجودها وذلك لعدم وجود الشفافية اللازمة والتي من شأنها رفع مستوى الاقتصاديات العالمية والمحلية.

**اتجاه مجلس معايير المحاسبة الدولية:** خفض مجال اختيار البدائل والمعالجات لمحاسبية عن طريق التقليل من عدد البدائل والمعالجات المحاسبية المتاحة أو تحديد الظروف التي يمكن أن تستخدم فيها كل معالجة، ولهذا الأمر فإن لجنة معايير المحاسبة الدولية وفي تعديلاتها الأخيرة فإنها قد ألغت في معاييرها البديلة، ووضعت معالجة قياسية في اغلب معاييرها. وبتخفيض البدائل

<sup>1</sup> بالرقمي تيجاني، مرجع سبق ذكره، ص 47.

فان ذلك سيؤدي إلى أن الشركة التي ستختار معالجة محاسبية معينة تنتج من خلال صورتها المرغوب فيها في عام ستجبر فيما بعد على استخدام نفس المعالجة في الظروف المستقبلية الشبيهة تكون فيها النتيجة اقل إرضاء.

**الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية:** ويتم ذلك عن طريق ما يلي:

سن قواعد تقلل من استخدام بعض السياسات المحاسبية أو حتى إلغاؤها، وفي هذا المجال فانه عندما اتجه بعض محاسبي الشركات البريطانية للاستعانة بجزئية "بند الطوارئ" لحسابات الخسارة والربح في البنود التي يرغبون في تجنب تضمينها ربح التشغيل، ولهذا الأمر فقد رأت هيئة المعايير المحاسبية البريطانية إلغاء "بند الطوارئ" بشكل نهائي حتى لا تستغل بشكل خاطئ.

أما الطريقة الأخرى فهي عن طريق تفعيل فرضية الثبات، ويقصد بها هنا الثبات في استخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدّي البيانات المالية، وهذا يعني انه متى ما اختارت أي شركة ما سياسة محاسبية تناسبها في احد الأعوام فيجب عليها الاستمرار في تطبيقها في الأعوام اللاحقة والتي ربما قد لا تناسبها تلك السياسات المحاسبية، لكن المقصود هو عدم تغيير تلك السياسات إلا في حال الضرورة القصوى شريطة بيان المبررات لتغيير تلك السياسات والإفصاح عن التأثيرات المالية الناتجة على تغيير السياسات.

**المراجعين والمراقبين:** أما الوسيلة الأهم والأقوى فهي يقظة وكفاءة المراجعين في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي يتبعها البعض، ويتم هذا الأمر عند اختيار مكاتب المراجعة ذات الكفاءة والمصدقية العالية، حيث أن المراجع الكفء والمتمكن يقوم على تصميم إجراءات المراجعة للحصول على تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن المحاسبة الإبداعية التي يتم اكتشافها، والتي تعتبر جوهرية للقائمة المالية الواحدة.

**تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين ومستخدمي المعلومات المالية:** ويتم هذا الأمر عن طريق التثقيف الذاتي الذي يقوم به بعض المستثمرين أو مستخدمي المعلومات المالية بغرض رفع مستواهم المحاسبي، أو عن طريق الجهات المعنية بسلامة وشفافية القوائم المالية وما يرد بها من معلومات سواء كانت تلك الجهات حكومية أو من القطاع الخاص، وتتم عملية التثقيف عن طريق عرض برامج محاسبية تثقيفية وتعليمية أو إرسال رسائل توضيحية أو عقد حلقات نقاشية لمستخدمي المعلومات المالية تشرح الممارسات الإبداعية التي تمارسها بعض الشركات واهم التطورات في مجال المراجعة والمحاسبة.

**تفعيل التنظيم المهني:** لهنة المحاسبة والمراجعة ووضع ميثاق السلوك المهني وتشكل لجنة الأخلاق المهنية التي من أهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي يجب أن يلتزم بها المحاسب والمراجع المعتمد<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> م. جبل داوي إسماعيل، مرجع سبق ذكره، ص، ص 47-49.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة.

أجريت العديد من الدراسات عن المحاسبة الإبداعية و سلطت الدراسات الضوء على أهم ممارساتها و أساليبها لذلك سنتطرق في هذا المبحث إلى أهم الدراسات مع إبراز موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة.

المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة.

أولاً: الدراسات باللغة العربية.

1 - دراسة الباحث: بالرقمي تيجاني، الموسوعة: المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، جامعة سطيف 2012.

هدف هذا المقال إلى التعرف على أساليب التلاعب في البيانات المحاسبية المستخدمة لإخفاء الأداء الفعلي للشركات، وكذا التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في إعداد القوائم المالية، والوقوف على الدور الذي يقوم به مدققو الحسابات في الحد من إجراءات المحاسبة الإبداعية التي تمارس عند إعداد القوائم المالية، وقد وصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات من أهمها:

- أن المحاسبة الإبداعية هي في الغالب الأهم عملية للتلاعب بالأرقام المحاسبية، لنقل البيانات المالية عما يجب أن تكون عليه إلى ما يفضله معد هذه البيانات.

- للمدقق دور مهم ومحوري في التحقيق والكشف عن ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية، ولديه الكثير من الوسائل التي تمكنه من ذلك.

2 - دراسة جرار، 2006، بعنوان: "تطوير إستراتيجية للحد من الآثار السلبية لاستخدام المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة العامة الأردنية".

هدف الدراسة إلى التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية التي تستخدمها المنشآت التجارية المساهمة العامة الأردنية لغرض تطوير إستراتيجية للحد من الآثار السلبية لاستخدام المحاسبة الإبداعية في هذه المنشآت التجارية.

خلصت الدراسة إلى أن تطبيق الأساليب المحاسبية قائم بشكل متفاوت في تلك المن لاشات بعناصر القوائم المالية وتمارس عمليات تضليل لمستخدميها. وأوصت الدراسة إلى ضرورة الوعي الكافي حول المحاسبة الإبداعية بغرض بيان أضراره وبالتالي الحد منها ومحاربتها بالوسائل الصحيحة والتركيز على تطوير وتدريب المدققين بشكل مستمر وتعريفهم بالمستجدات في بيئة الأعمال. وإلى ضرورة وضع أسس حوكمة جديدة للشركات بدلا من المعايير الحالية والتي يجب أن تعتمد المعايير الجديدة على السلوك والإطار الأخلاقي في المعالجات المحاسبية.

**3 - دراسة مطر و حليبي 2009،** "بعنوان دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية والصادرة عن شركات المساهمة الأردنية".

هدفت الدراسة إلى بيان دوافع الإدارة من استخدام المحاسبة الإبداعية والتعارف على الدور الذي يقوم به مدققو الحسابات في تلك الشركات في الحد من إجراءات المحاسبة الإبداعية التي تمارسها مجال الإدارات في الشركات في القوائم المالية و قد توصلت الدراسة إلى إن المحاسبة الإبداعية هي عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرص للتخلص من التزام بالقواعد المحاسبية و بدائل القياس و التطبيقات الإفصاح لجعل البيانات المالية وفق ما يفضله معديها و ليس على أساس ما يجب أن تكون عليه و قد و أوصت الدراسة بإصدار تشريعات حازمة تتضمن عقوبات رادعة لحالات التلاعب و التحريف في البيانات المالية و بما يجد من استخدام التقنيات غير المشروعة من أساليب المحاسبة الإبداعية، كما أوصت الدراسة بضرورة أن يولي المحللين الماليين اهتماما أكبر بالجوانب و التطبيقات بما يمكنهم من مساعدة المستخدمين للقوائم المالية في اتخاذ قرارات رشيدة.

**4- دراسة الكيلاني، 2008،** بعنوان: "تأثير المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية و دور مراقب الحسابات في الحد منها دراسة تطبيقية في عدد من شركات القطاع المختلط في بغداد.

هدفت الدراسة إلى توعية إدارات الوحدات الاقتصادية إلى مخاطر استخدام إجراءات المحاسبة الإبداعية و استيعاب تلك الإجراءات و الممارسات من جانب و توعية مستخدمي القوائم المالية لتشخيص و تحديد تلك الإجراءات و أثارها على مصداقية و عدالة القوائم المالية و إبراز دور مراقب الحسابات في كشف تلك الممارسات للوحدات الاقتصادية و محاسبتها و إجراء الرقابة و التدقيق اتجاه تلك الإجراءات و الممارسات.

و قد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج نذكر من أهمها: للمحاسبة الإبداعية جانبان فمن الناحية الايجابية تتضمن مبادئ محاسبية و أساليب للتعرف على المتغيرات في المحيطات الاقتصادية و السياسية و الأعمال أما الجانب السلبي فتضمن استغلال المرونة و الثغرات في القواعد و الأعراف المحاسبية و تدخل عناصر غير أخلاقية فيها بغية تحسين صور الوحدة الاقتصادية و قد البحث مجموعة من التوصيات أهمها تحسين شفافية القوائم المالية، تحسين السهو في عملية الإقرارات المالية من خلال الإفصاح العادل و الكافي بغية توفير الثقة فيها، و الوصف الأوضح و الأدق للسياسة المحاسبية سيكون خطوة ايجابية نحو الفهم الأحسن.

ثانيا: باللغة الأجنبية.

**1-دراسة: 2015 FIZZA TASSADAQ AND,QAISER ALI MALIK**

(Creative Accounting and Financial)

تناولت الدراسة المحاسبة الإبداعية والتقارير المالية وهي دراسة تجريبية تدرس خطورة المحاسبة الإبداعية في إعداد التقارير المالية وتحلل انه ليست المحاسبة الإبداعية فقط مسؤولة أخلاقية، بل هناك أيضا عوامل أخرى تؤثر على التقارير المالية مثل دور مدققي الحسابات، ودور اللوائح الحكومية أو المعايير الدولية، اثر السلوكيات الاستغلالية وتأثير القيم الأخلاقية للفرد. وخلصت الدراسة إلى عدة نتائج أن الشركة تشارك في عملية الاحتيال أو الفضائح بسبب العديد من العوامل مثل السلوكيات الغير أخلاقية، إن المحاسبة الإبداعية ليست فقط تحقيق الاستفادة القصوى بطريقة غير شرعية ولا قانونية بل تدفع الشركة إلى الفضائح.

## 2- دراسة: Nahed Habis Hamed 2013

The role of the auditor in Verified of the unethical practices in Accounting Department of commerce, Aligarh Muslim University, Aligarh

جاءت هذه الدراسة نتيجة الاهتمام المتزايد بمفهوم المحاسبة الإبداعية من قبل المحاسبين في السنوات الأخيرة وبعد انهيار شركات رائدة مثل شركة انرون، وهدفت هذه الدراسة لتسليط الضوء على مفهوم المحاسبة الإبداعية مع التركيز على دور المراجع في تحقق من ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية. تمت هذه الدراسة من خلال استبانة موزعة على عينة للدراسة شملت مجموعة من مدققين في مكتب الرقابة المالية وكذلك بعض المدققين المرخصين للعمل في العراق، وخلصت الدراسة لتعدد الوسائل والأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية بغيت تجميل الدخل، وان للمراجع دور مهم وفعال في التحقيق والكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية ومن ثم محاولة الحد منها .

## 3- دراسة: Ali Shah and others 2011

(Use or Abuse of Creative Accounting Techniques)

و تدور الدراسة حول أسباب استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية من قبل المديرين و كيفية تحقيقهم لأداء ناجح في ظل وجود قوانين صارمة، و توصلت الدراسة إلى أن ليست كافة ممارسات المحاسبة الإبداعية خاطئة و لكن تتحدد طبيعتها و مبرراتها حسب النية المرتبطة بالافصاحات الصادرة عن المنشأة و مقدارها.

المطلب الثاني: موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة.

الجدول "3": المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسة السابقة

أوجه الاختلاف	أوجه التشابه	الدراسات السابقة
اختلاف في الفترة الزمنية حيث أجريت دراستهم في 2012 ، ودراستنا في 2020.	كلاهما تناولتا أساليب المحاسبة الإبداعية وإجراءات الحد من ممارستها.	دراسة بالرقمي تيجاني، 2012
التركيز على تطوير وتدريب المدققين بشكل مستمر وتعريفهم بالمستجدات في بيئة الأعمال.	كلاهما تناولتا أساليب و آثار المحاسبة الإبداعية.	دراسة جرار، 2006
إبراز أهمية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة باعتبارها أداة فعالة.	توصلا أن المحاسبة الإبداعية هي عملية التلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرص.	دراسة مطر و الحلبي 2009
توعية إدارات الوحدات الاقتصادية من مخاطر استخدام إجراءات المحاسبة الإبداعية.	كلاهما حددا إجراءات المحاسبة الإبداعية وأثارها على القوائم المالية.	دراسة الكيلاني، 2008
تناولت المحاسبة الإبداعية والتقارير المالية نموذج تطوير واختبار تجريبي بينما تناولت الدراسة الحالية واقع ممارسة المحاسبة الإبداعية في الجزائر.	كلاهما تناولتا الجانب الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية و تأثير القيم الأخلاقية لمدققي الحسابات لتضليل القوائم المالية.	Fizza tassadaq and qaisar ali malik 2015
تم اختيار عينة شملت مجموعة من المحاسبين المرخصين للعمل سنة 2020.	عاجلت هذه الدراسة دور المراجع في التحقق من ممارسات و نتائج المحاسبة الإبداعية من خلال توزيع استبانته على عينة للدراسة.	Nahed habis hamed 2013
ركزت الدراسة على الجانب الايجابي للمحاسبة الإبداعية بينما ركزت الدراسة الحالية من منظور الجانب السلبي.	كلاهما تناولتا الأسباب و دوافع اللجوء إلى المحاسبة الإبداعية.	Ali salah and others 2011

المصدر: من إعداد الطلبة.

خلاصة الفصل:

إن المحاسبة الإبداعية بصورتها العامة هي مجموعة الأساليب المتاحة ضمن القواعد المحاسبية دون الخروج عنها، و تمارسها الشركات لتحسين المركز المالي و التأثير على انطباع مستخدمي القوائم المالية، و تتعلق هذه الأساليب إما بتوقيت العمليات أو تقدير الحسابات أو الإفصاح عنها أو تصنيفها و عرضها في القوائم المالية.

كما تبين أن المحاسبة الإبداعية سلوك غير أخلاقي لما لها من مخالفات جسيمة ينتهجها المحاسبون في مهنتهم و ذلك لتحقيق غايات و أهداف معينة تستفيد منها فئة معينة على حساب باقي الفئات المستفيدة داخل و خارج الشركة، مع العلم أن هذه الاستفادة قد تكون آنية و قصيرة الأجل و ستعود بالإساءة الكبيرة لاحقا على تلك الفئة وباقي أصحاب المصلحة لهذا يتطلب التصدي لهذه السلوكيات و الممارسات للحصول على بيانات مالية على قدر عالي من الشفافية و الموثوقية، و تم ملاحظة طرق و كيفية الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال مجموعة الإجراءات الواجب تطبيقها على القوائم المالية.

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية



تمهيد:

بعد التطرق في الجانب النظري إلى المفاهيم النظرية المتعلقة بمتغيرات الدراسة، ارتأينا أن ندعم البحث بالدراسة الميدانية التي تعتبر بمثابة إسقاط للجانب النظري على الواقع، و إعطائه بعدا آخر، و هي دراسة إحصائية تستند على أسس و قواعد علمية، حيث تم من خلالها استخدام الاستبيان كأداة من أهم الأدوات المستخدمة حديثا في ميدان البحث العلمي، لتأكيد أو نفي صحة الفرضيات التي تم تناولها فضلا عن القيمة العلمية للنتائج التي يتم الوصول إليها، حيث تم تحديد عينة الدراسة من محافظين الحسابات و خبراء و محاسبين، و ذلك بغية حصر عينة الدراسة في أشخاص المطلعين على تطبيق ممارسات المحاسبة الإبداعية في الجزائر، و بالتالي تكون هذه الفئة هي المخول لها و دون سواها الإجابة على ما تضمنه هذا الاستبيان من تساؤلات، و التي على أساسها سيتم إثبات أو نفي فرضيات البحث، حيث قسمنا هذا الفصل إلى 3 مباحث كالاتي:

المبحث الأول: الإطار المنهجي لدراسة.

المبحث الثاني: المعالجة الإحصائية للإستبيان.

### المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة.

سوف نعرض في هذا المبحث بيانات الدراسة والتي تنفرع إلى بيانات أولية وأخرى ثانوية ثم عرض لقائمة استمارة الاستبيان ذلك من خلال تصميم استمارة الاستبيان وأهم الجوانب التي روعيت في إعداد هذا الاستبيان، كذلك تحديد هيكل ومجتمع الدراسة وفي الأخير قياس مدى ثبات وتناسق أداة الدراسة باستخدام معامل ألفا كرونباخ.

#### المطلب الأول: بيانات الدراسة.

بغية تحقيق أهداف الدراسة قمنا بإسقاط الموضوع بالجانب النظري وتم ذلك باستخدام الاستبيان ولقد اعتمدت على أساسيين من البيانات، وتمثلت في:

#### الفرع الأول: البيانات الثانوية.

وهي التي تمثل بيانات الجانب النظري، واعتمدت على مراعاة والاطلاع على الكتب والدراسات السابقة في مجال المحاسبة الإبداعية من اجل إثراء هذه الدراسة.

#### الفرع الثاني:البيانات الأولية.

وهي بيانات الجانب الميداني لدراسة التي تم الحصول عليه من خلال توزيع القوائم الاستبيان على عينة من مجتمع الدراسة التي تشمل مجموعة من الأسئلة اللازمة لحضور تجميع البيانات ومن ثم تفرغها وتحليلها باستخدام spss و excel.

#### المطلب الثاني: قائمة استمارة الاستبيان.

سوف يتم التطرق في هذا المطلب عن كيفية تصميم استمارة الاستبيان وهيكل الاستبيان ، إضافة إلى كيفية نشر و إدارة استمارة الاستبيان.

#### الفرع الأول: تصميم استمارة الاستبيان.

تم إعداد قائمة الاستبيان بناء على الكتب والدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع الدراسة، مع مراعاة عدة جوانب أثناء إعدادها أهمها:

- أن تكون واضحة ومفهومة أي ليس بها غموض .
- أن تكون هذه الأسئلة مرتبطة بالأهداف المراد الوصول إليها.
- وقد تم توزيع قائمة الاستبيان على أفراد العينة باستخدام عدة طرق أهمها:
- الاتصال المباشر مع أفراد العينة.
- إيداع الاستمارات على مستوى مكاتب المحاسبة.

- الاتصال عبر البريد الإلكتروني.

### الفرع الثاني: نشر و إدارة استمارة الاستبيان.

بعد أن تم إعداد استمارة الاستبيان بشكها النهائي، جاءت بعدها مرحلة توزيعها على العينة المقصودة، حيث تم توزيع الاستبانة تتمثل في نسخة الكترونية كملف في شكل word او رابط الكتروني عن طريق البريد الإلكتروني email و شبكة التواصل الاجتماعي، حيث تم التركيز على ذوي الخبرة و الاختصاص في مجال المحاسبة و لقد اتبع الباحث الأساليب التالية في الاتصال بأفراد عينة الدراسة.

### - البريد الإلكتروني:

تساعد الأساليب الإلكترونية في الوصول إلى أكبر عدد ممكن من أفراد عينة الدراسة، و قد تم إرسال الاستبانة على أفراد العينة عبر البريد الإلكتروني في صيغة ملف word، أو على شكل استبانة موجودة على شبكة الانترنت تم إعدادها بالاستعانة بتطبيق google drive.

### - شبكة التواصل الاجتماعي (facebook):

نظرا لوجود عدد كبير من المجموعات الخاصة بالمحاسبين المهنيين الجزائريين على شبكة التواصل الاجتماعي، فقد تم الاستعانة بها في نشر الاستبانة الإلكترونية.

رغم حصولنا و استلامنا على عدد من الإجابات و التي سمحت لنا باعتمادها وفقا للأساليب الإحصائية الملائمة، إلا أن ذلك لم يمنع من وجود بعض المشاكل و الصعوبات التي اعترضتنا خلال مرحلة النشر و الاستلام، و التي وفقت عائق أمام الباحث في توسيع عينة الدراسة، أين وجد الباحث سرية و احتياط كبير في التعامل مع طبيعة إشكالية هذا البحث.

### الفرع الثالث: هيكل الاستبيان و المحاور.

يتمثل هيكل الدراسة في:

قاعدة الاستبيان التي تضمنت 47 سؤال توزعت على جزئيين:

الجزء الأول: ولقد اشتمل على 4 أسئلة عن البيانات الشخصية للعينة.

الجزء الثاني: ويتعلق بفرضيات الدراسة، احتوى على 43 سؤالاً و التي من شأنها تعالج مشكلة الدراسة كما يقسم هذا الأخير إلى 5 محاور قسمت كما يلي:

**المحور الأول:** تضمن 10 أسئلة متعلق حول طبيعة ممارسات المحاسبة الإبداعية.

**المحور الثاني:** تضمن 8 أسئلة متعلق حول الدوافع الأكثر تناولا في أدبيات المحاسبة الإبداعية.

المحور الثالث: تضمن 10 أسئلة متعلق حول أكثر أساليب المحاسبة الإبداعية استعمالا في الميزانية.

المحور الرابع: تضمن 6 أسئلة متعلق حول أكثر أساليب المحاسبة الإبداعية استعمالا في جدول حسابات النتائج.

المحور الخامس: تضمن 9 أسئلة متعلق حول أكثر أساليب المحاسبة الإبداعية استعمالا في جدول التدفقات النقدية.

وقد أعدت الأسئلة على مقياس ليكارت الثلاثي الذي يقيس ثلاث إجابات، لتتمكن من تحديد أفراد العينة حول محاور الاستبيان وذلك حسب الجدول التالي:

الجدول رقم "4" : مقياس ليكارت الثلاثي			
التصنيف	غير موافق	محايد	موافق
الدرجة	1	2	3

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss

بعد القيام بتحديد خيارات الإجابة وكذا أوزانها، وبعد جمع البيانات وتبويبها باستخدام برنامج spss للإصدار الواحد والعشرين، وذلك بغية وضع قاعدة بيانات وجداول يمكن الاعتماد عليها في عملية التحليل ليقوم البرنامج بحساب كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، ومن ثم نستطيع تحديد الاتجاه العام لكل إجابة كما هو مبين فيما يلي:

الجدول رقم "5": يبين الأوزان المرجح قياسها لمقياس الدراسة		
المتوسط المرجح	الاتجاه	درجة الرضا
من 1 إلى 1.66	غير موافق	منخفضة
من 1.67 إلى 2.33	محايد	متوسطة
من 2.34 إلى 3	موافق	عالية

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss.

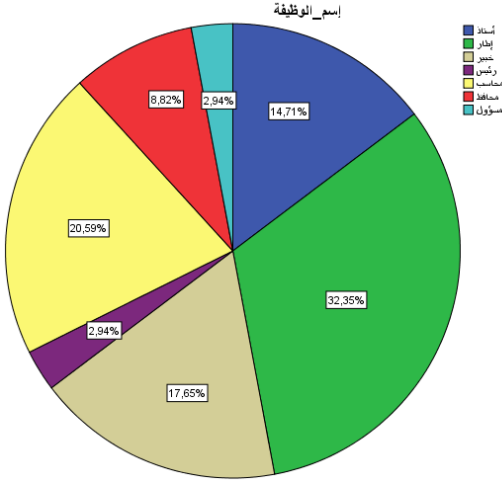
المطلب الثالث: عرض نتائج الدراسة تفسيريها.

بعد حصولنا على إجابات على أسئلة الاستبيان من قبل العينة المدروسة تم تفريغ معطياتها في برنامج spss من اجل الحصول على نتائج وتحليلها و تفسيريها.

الفرع الأول: الخصائص العامة لعينة الدراسة.

الشكل رقم 1: نسبة الأفراد حسب اسم الوظيفة

1- توزيع أفراد العينة تبعا للوظيفة.



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss

الرقم	اسم الوظيفة	التكرار	النسبة (%)
1	أستاذ في المحاسبة	5	14.7%
2	إطار محاسب	11	32.4%
3	خبير محاسبي	6	17.6%
4	رئيس مصلحة المحاسبة و المالية	1	2.9%
5	محاسب معتمد	7	20.6%
6	محافظ حسابات	3	8.8%
7	مسؤول قسم الحسابات	1	2.9%
	المجموع	34	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن نسبة إطار محاسب قد بلغ أعلى نسبة 32.4% و تأتي بعدها نسبة المحاسب المعتمد بنسبة 20.6%، ثم فئة خبير محاسبي بنسبة 17.6%، و فئة أستاذ في المحاسبة بنسبة 14.7%، و تأتي بعدها فئة محافظي الحسابات بنسبة 8%، ثم فئة رئيس مصلحة المحاسبة و المالية و مسؤول قسم الحسابات بنسبة 2.9% على التوالي.

و هذا ما يعكس رغبة الطالبتين في التركيز على المحاسبين العاملين باعتبارهم يعملون في الميدان و هم الأكثر استعمالا لممارسات للمحاسبة الإبداعية، و بالتالي هي المخول لها بصفة خاصة للإجابة على تساؤلاتنا و هذا ما يبينه الشكل السابق.

2- توزيع أفراد العينة تبعا للمؤهل العلمي.

الرقم	المؤهل العلمي	التكرار	النسبة (%)
1	بكالوريا	1	2.9%
2	ليسانس	9	26.5%
3	ماجستير	17	50%
4	دكتوراه	7	20.5%

المجموع	34	%100
---------	----	------

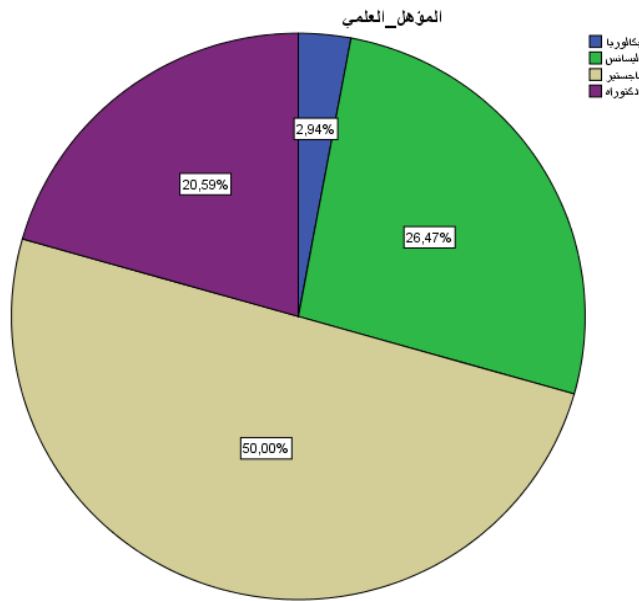
المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات spss

من خلال الجدول السابق يتضح أن نسبة 97.1 من أفراد العينة متحصلين على شهادة ليسانس باعتبارها المؤهل المطلوب لامتحان مهنة المحاسبة، و يرجع ارتفاع هذه النسبة أيضا لاعتمادنا على المهنيين حاملين شهادة ليسانس إطار محاسب أو خبراء محاسبة، و يأتي حاملي درجة الليسانس بدرجة ثانية بنسبة 26.5% سواء كانوا أساتذة، .

و يأتي حاملي شهادة الدكتوراه بدرجة ثالثة بنسبة 20.5 % أما شهادة البكالوريا تكاد تكون منعدمة بنسبة 02.2%

بسبب عدم اعتمادنا على فئة بكالوريا، نظرا لان موضوع بحثنا يتطلب أفراد على ارتباط وثيق بتطبيقات مهنة المحاسبة في الواقع العملي، و بالتالي يمكن القول أن جميع أفراد العينة يملكون شهادات و هذا يعد مؤشرا جيدا على أن جميع أفراد العينة لديهم القدرة على فهم أسئلة الاستبيان بشكل جيد، وهو ما يعزز الثقة في إجاباتهم و الاعتماد عليها في التحليل، و يمكن توضيح ذلك من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم 2: نسبة الأفراد حسب المؤهل العلمي.



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات spss

3- توزيع أفراد العينة تبعا للخبرة المهنية.

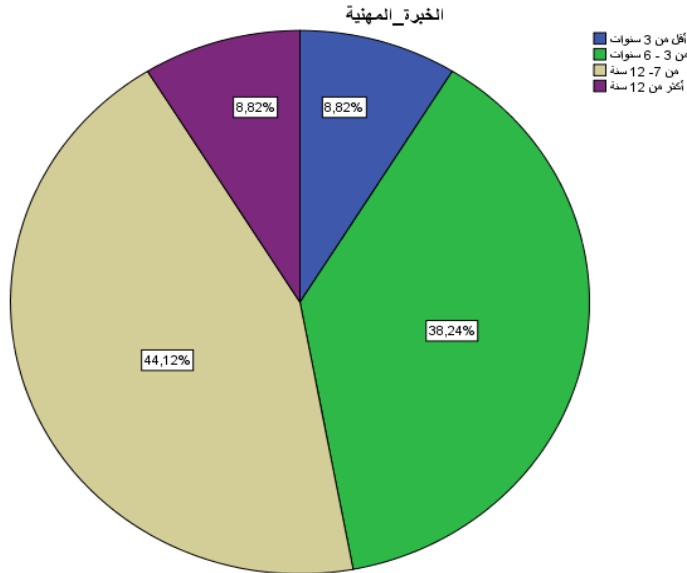
أما فيما يخص الخبرة المهنية قمنا بتبويب أفراد العينة حسب الخبرة المهنية إلى أربع فئات، و ذلك وفق الجدول التالي:

الجدول رقم "8": توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية			
النسبة	التكرار	الخبرة المهنية	الرقم
08.8%	3	أقل من 3 سنوات	1
38.2%	13	من 3-6 سنوات	2
44.1%	15	من 7-12 سنة	3
08.8%	3	أكثر من 12 سنة	4
100%	34	المجموع	

#### المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن نسبة المستجوبين الذين لا تتعدى خبرتهم 3 سنوات و أكثر من 12 سنة بنسبة متساوية تقدر ب 08.8 %، و بعدها تأتي نسبة المستجوبين الذين تتراوح خبرتهم ما بين 3 إلى 6 سنوات و التي بلغت 38.2 % و هي نسبة قريبة من المستجوبين الذين تتراوح خبرتهم ما بين 7 إلى 12 سنة و التي بلغت 44.1 %، و نفس ذلك لاعتمادنا على نسبة من خريجي الجامعات الحائزين على شهادة الليسانس و الماجستير الذين يشتغلون بالمؤسسات و الشكل الموالي يوضح ذلك:

#### الشكل رقم 3: نسبة الأفراد حسب الخبرة المهنية.



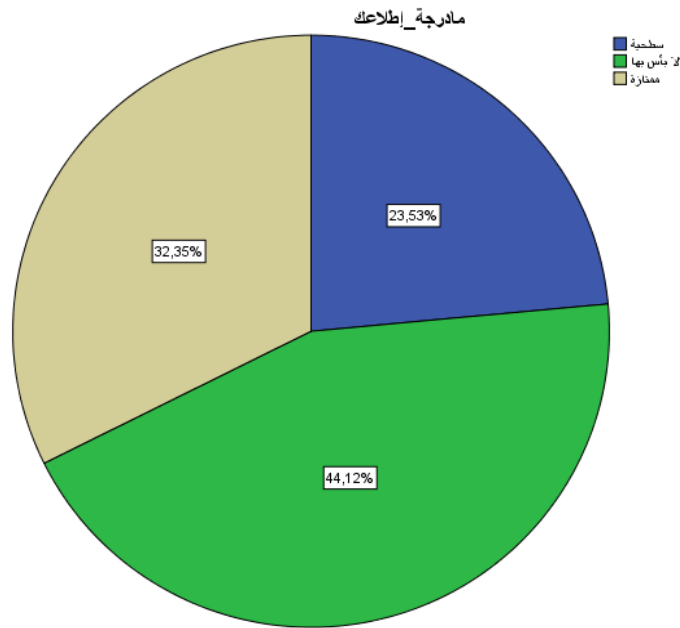
#### المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss

4- توزع أفراد العينة حسب درجة اطلاعهم على موضوع المحاسبة الإبداعية.

الجدول رقم "9": توزع أفراد العينة درجة اطلاعك على موضوع المحاسبة الإبداعية			
النسبة	التكرار	درجة الإطلاع	الرقم
23.5%	8	سطحية	1
44.1%	15	لابأس بها	2
32.4%	11	ممتازة	3
100%	34	المجموع	

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن درجة اطلاع العينة على موضوع المحاسبة الإبداعية بالنسبة للفئة 1 التي درجة اطلاعها سطحية قدرت ب 23.5 %، بينما اكبر نسبة رجعت إلى درجة الاطلاع لا بأس بها بنسبة 44.1 %، و نسبة 32.4 % درجة اطلاع ممتازة و هذا يدل على أن أفراد العينة لديهم المعرفة التامة و الإلمام الكافي و بدرجة عالية على موضوع المحاسبة الإبداعية، و الشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل رقم 4: نسبة الأفراد حسب درجة اطلاعهم على موضوع المحاسبة الإبداعية.



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss



المبحث الثاني: المعالجة الإحصائية للاستبيان.

بعدما تم حصر مجتمع الدراسة في مجموعة معينة قمنا بتحليل العينة الإحصائية المكونة من كل شرائح المحاسبين، وجمع الإجابات من الاستبيان باستخدام البرنامج التحليلي spss.

المطلب الأول: تحليل نتائج محاور الدراسة.

نسعى من خلال هذا المطلب إلى تحليل نتائج الدراسة الميدانية وذلك عن طريق التحليل الإحصائي لمحاور الدراسة وفرضياتها، وذلك بالاعتماد على البرنامج spss باستخدام النسب المئوية والتكرارات والوسط الحسابي والانحراف المعياري.

1- تحليل محور طبيعة ممارسات المحاسبة الإبداعية.

يوضح الجدول رقم "10" اتجاهات إجابات أفراد العينة الدراسة حول طبيعة ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث يبين من الجدول التالي أن النتائج الإحصائية جاءت كما يلي:

الجدول رقم "10": يوضح إجابات أفراد العينة حول طبيعة ممارسات المحاسبة الإبداعية							
الدرجة	الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	موافق	محايد	غير موافق	الفقرات
				العدد	العدد	العدد	
				%	%	%	
3	موافق	0	3	34	0	0	1
				100	0	0	
3	موافق	0.47	2.79	28	5	1	2
				82.4	14.7	2.9	
3	موافق	0.73	2.64	27	2	5	3
				79.4	5.9	14.7	
3	موافق	0.55	2.76	28	4	2	4
				82.4	11.8	5.9	
3	موافق	0.63	2.67	26	5	3	5
				76.5	14.7	8.8	
3	موافق	0.60	2.61	23	9	2	6
				67.6	26.5	5.9	
3	موافق	0.53	2.67	24	9	1	7
				70.6	26.5	2.9	
3	موافق	0.55	2.76	28	4	2	8

3	موافق	0.69	2.61	82.4	11.8	5.9	9
				25	5	4	
				73.5	14.7	11.8	
3	موافق	0.62	2.70	27	4	3	10
				79.4	11.8	8.8	
3	موافق	0.51	2.72	المتوسط العام للمحور			

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss.

لقد تحصل محور طبيعة ممارسات المحاسبة الإبداعية على متوسط حسابي قدره 2.72 بانحراف معياري قدره ب 0.51 وحسب ما ورد في مقياس ليكارت الثلاثي أن أفراد العينة قد أعطوا بالموافقة على محتوى هذا المحور و من خلال تحليل نتائج الاتجاه تبين أن غالبية أفراد عينة البحث لديهم إلمام و معرفة بطبيعة ممارسات المحاسبة الإبداعية.

## 2- تحليل محور الدوافع الأكثر تناولا في أدبيات المحاسبة الإبداعية.

يوضح الجدول رقم "11" اتجاهات إجابات أفراد عينة الدراسة حول الدوافع الأكثر تناولا في أدبيات المحاسبة الإبداعية، حيث يبين من الجدول التالي أن النتائج الإحصائية جاءت كما يلي:

الجدول رقم "11" : يوضح إجابات أفراد العينة حول الدوافع الأكثر تناولا في أدبيات المحاسبة الإبداعية							
الدرجة	الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	موافق	محايد	غير موافق	الفقرات
				العدد	العدد	العدد	
				%	%	%	
3	موافق	0.64	2.64	25	6	3	1
				73.5	17.6	8.8	
3	موافق	0.73	2.61	26	3	5	2
				76.5	8.8	14.7	
3	موافق	0.52	2.70	25	8	1	3
				73.5	23.5	2.9	
3	موافق	0.52	2.82	30	2	2	4
				88.2	5.9	5.9	
3	موافق	0.69	2.64	26	4	4	5
				76.5	11.8	11.8	
3	موافق	0.66	2.73	29	1	4	6
				85.3	2.9	11.8	

3	موافق	0.78	2.47	22	6	6	7
				64.7	17.6	17.6	
3	موافق	0.65	2.41	17	14	3	8
				50	41.2	8.8	
3	موافق	0.80	2.63	المتوسط العام للمحور			

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss.

لقد تحصل محور الدوافع الأكثر تناولا في أدبيات المحاسبة الإبداعية على متوسط حسابي قدره 2.63 بانحراف معياري قدر ب 0.80 وحسب ما ورد في مقياس ليكرات الثلاثي أن أفراد العينة قد أعطوا بالموافقة على محتوى هذا المحور و من خلال تحليل نتائج الاتجاه تبين أن غالبية أفراد عينة البحث لديهم دوافع لممارسة المحاسبة الإبداعية بدافع تحقيق منافع ذاتية و ذلك لتفادي التكاليف و التقليل من المدفوعات الضريبية.

### 3- تحليل محور أكثر أساليب المحاسبة الإبداعية استعمالا في الميزانية.

يوضح الجدول رقم "12" اتجاهات إجابات أفراد عينة الدراسة حول أكثر أساليب المحاسبة الإبداعية استعمالا في الميزانية ، حيث يبين من الجدول التالي أن النتائج الإحصائية جاءت كما يلي:

الجدول رقم "12": يوضح إجابات أفراد العينة حول أكثر أساليب المحاسبة الإبداعية استعمالا في الميزانية							
الدرجة	الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	عالية	متوسطة	منخفضة	الفقرات
				العدد	العدد	العدد	
				%	%	%	
3	عالية	0.59	2.64	24	8	2	1
				70.6	23.5	5.9	
3	عالية	0.70	2.47	20	10	4	2
				58.8	29.4	11.8	
3	عالية	0.61	2.44	17	15	2	3
				50	44.1	5.9	
3	عالية	0.70	2.55	23	7	4	4
				67.6	20.6	11.8	
3	عالية	0.70	2.41	18	12	4	5
				52.9	35.3	11.8	
3	عالية	0.65	2.38	16	15	3	6
				47.1	44.1	8.8	
2	متوسطة	0.71	2.17	12	16	6	7

3	عالية	0.66	2.47	35.3	47.1	17.6	8
				19	12	3	
				55.9	35.3	8.8	
2	متوسطة	0.75	2.29	16	12	6	9
				47.1	35.3	17.6	
3	عالية	0.66	2.52	21	10	3	10
				61.8	29.4	8.8	
3	عالية	0.63	2.43	المتوسط العام للمحور			

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات spss.

من خلال الجدول أعلاه و الذي يبين آراء أفراد العينة حول مدى ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في الميزانية، يظهر لنا متوسط حسابي قدره 2.43 بانحراف معياري قدره 0.63، حيث توزعت إجابات أفراد العينة بين متوسطة و عالية، وحسب ما ورد في مقياس ليكرت الثلاثي أن أفراد العينة في اتجاه عالية، و تشير هذه النتائج إلى أن ممارسة أساليب المحاسبة

#### 4- تحليل محور أكثر أساليب المحاسبة الإبداعية استعمالاً في جدول حسابات النتائج.

يوضح الجدول رقم "13" اتجاهات إجابات أفراد عينة الدراسة حول أكثر أساليب المحاسبة الإبداعية استعمالاً في جدول حسابات النتائج، حيث يبين من الجدول التالي أن النتائج الإحصائية جاءت كما يلي:

الجدول رقم "13" : يوضح إجابات أفراد العينة حول أكثر أساليب المحاسبة الإبداعية استعمالاً في جدول حسابات النتائج								
الدرجة	الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	عالية	متوسطة	منخفضة	الفقرات	
				العدد	العدد	العدد		
				%	%	%		
3	عالية	0.78	2.44	21	7	6	1	
				61.8	20.6	17.6		
3	عالية	0.66	2.50	20	11	3	2	
				58.8	32.4	8.8		
2	متوسطة	0.75	2.29	16	12	6	3	
				47.1	35.3	17.6		
3	عالية	0.70	2.41	18	12	4	4	
				52.9	35.3	11.8		
3	عالية	0.61	2.55	21	11	2	5	
				61.8	32.4	5.9		
3	عالية	0.70	2.47	20	10	4	6	

3	عالية	0.67	2.44	58.8	29.4	11.8
				المتوسط العام للمحور		

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات spss.

من خلال الجدول أعلاه و الذي يبين آراء أفراد العينة حول مدى ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في جدول حسابات النتائج، يظهر لنا متوسط حسابي قدره 2.44 بانحراف معياري قدر ب 0.67، وحسب ما ورد في مقياس ليكارت الثلاثي أن أفراد العينة في اتجاه عالية، و نلاحظ أيضا أن آراء ممارسي المحاسبة قد توزعت بين متوسطة وعالية على فقرات هذا المحور، كما تدل بيانات هذا المحور على وجود تجانس في إجابات أفراد العينة.

##### 5- تحليل محور أكثر أساليب المحاسبة الإبداعية استعمالا في جدول التدفقات النقدية.

يوضح الجدول رقم "14" اتجاهات إجابات أفراد عينة الدراسة حول أكثر أساليب المحاسبة الإبداعية استعمالا في جدول التدفقات النقدية، حيث يبين من الجدول التالي أن النتائج الإحصائية جاءت كما يلي:

الجدول رقم "14" : يوضح إجابات أفراد العينة حول أكثر أساليب المحاسبة الإبداعية استعمالا في جدول التدفقات النقدية							
الدرجة	الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	عالية	متوسطة	منخفضة	الفقرات
				العدد	العدد	العدد	
				%	%	%	
3	عالية	0.66	2.52	21	10	3	1
				61.8	29.4	8.8	
3	عالية	0.74	2.52	23	6	5	2
				67.6	17.6	14.7	
3	عالية	0.74	2.58	25	4	5	3
				73.5	11.8	14.7	
3	عالية	0.60	2.58	22	10	2	4
				64.7	29.4	5.9	
2	متوسطة	0.55	2.14	8	23	3	5
				23.5	67.6	8.8	
2	متوسطة	0.62	1.97	6	21	7	6
				17.6	61.8	20.6	
2	متوسطة	0.64	2.11	9	20	5	7
				26.5	58.8	14.7	
3	عالية	0.70	2.55	23	7	4	8
				67.6	20.6	11.8	

3	عالية	0.64	2.64	25	6	3	9
				73.5	17.6	8.8	
3	عالية	0.62	2.42	المتوسط العام للمحور			

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss.

من خلال الجدول أعلاه و الذي يبين آراء أفراد العينة حول مدى ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في جدول حسابات النتائج، يظهر لنا متوسط حسابي قدره 2.42 بانحراف معياري قدره ب 0.62، وحسب ما ورد في مقياس ليكارت الثلاثي أن أفراد العينة في اتجاه عالية، و نلاحظ أيضا أن آراء ممارسي المحاسبة قد توزعت بين متوسطة وعالية على فقرات هذا المحور، كما تدل بيانات هذا المحور على وجود تجانس في إجابات أفراد العينة.

المحور الكلي:

الجدول رقم "15": يوضح المتوسط العام لأسئلة المحاور				
الدرجة	الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	
3	عالية	0.32	2.53	المتوسط الكلي للمحاور

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss.

لقد تحصل المتوسط العام للاستبيان على متوسط حسابي قدره 2.53 بانحراف معياري قدره ب 0.32 وحسب ما ورد في مقياس ليكارت الثلاثي يتبين أن أفراد العينة قد أعطوا بالموافقة، كما تدل بيانات هذا المحور على وجود تجانس في إجابات أفراد العينة.

المطلب الثاني: صدق وثبات الاستبانة واختبار الفرضيات.

1- اختبار ثبات أداة الدراسة ألفا كرومباخ.

الجدول رقم "16": ثبات أداة الدراسة ألفا كرومباخ.		
ثبات أداة الدراسة	أرقام العبارات	(ألفا كرومباخ) معامل الثبات
المحور الأول	(10-01)	0.970
المحور الثاني	(18-11)	0.971
المحور الثالث	(28-19)	0.982
المحور الرابع	(34-29)	0.980
المحور الخامس	(43-35)	0.971
الثبات الكلي للاستبيان	(43-01)	0.918

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss.

يتضح من خلال الجدول أن الثبات العام للاستبيان 0.918 وهو أكبر من 0.8، وهذا ما يدل على أن الاستبيان يتمتع بدرجة عالية من الثبات.

### 2- اختبار الارتباط بيرسون.

الفرضية:  $\text{sig} > 0.05H_0$  لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتغير المستقل (واقع ممارسة المحاسبة الإبداعية) والمتغير التابع (المحاسبة الإبداعية) عند مستوى معنوية 0.05.

الفرضية:  $\text{sig} < 0.05H_1$  توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتغير المستقل (واقع ممارسة المحاسبة الإبداعية) والمتغير التابع (المحاسبة الإبداعية) عند مستوى معنوية 0.05.

الجدول رقم "17": اختبار الارتباط بيرسون.				
المتغيرات		X المتغير المستقل	Y المتغير التابع	
بيرسون	X المتغير المستقل	معامل الارتباط بيرسون	1	-0,527
		المعنوية sig		0.001
		حجم العينة	34	34
	Y المتغير التابع	معامل الارتباط بيرسون	-0,527	1
		المعنوية sig	0.001	
		حجم العينة	34	34

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات spss.

وكما نلاحظ فإن معامل ارتباط بيرسون بين المتغير التابع والمستقل قدر بـ: -0.527 عند مستوى معنوية 0.001 وهي أقل من مستوى الدلالة الفرضي 0.05 أي أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتغير المستقل (واقع ممارسة المحاسبة الإبداعية) والمتغير التابع (المحاسبة الإبداعية) ومنه تقبل الفرضية البديلة  $H_0$  و ترفض فرضية العدم  $H_1$ .

### 3- اختبار الارتباط سبيرمان.

الجدول رقم "18": اختبار الارتباط سبيرمان.				
المتغيرات		X المتغير المستقل	Y المتغير التابع	
رو سبيرمان	X المتغير المستقل	معامل الارتباط بيرسون	1,000	-0.931
		المعنوية sig	.	0.000
		حجم العينة	34	34
	Y المتغير التابع	معامل الارتباط بيرسون	-0.931	1,000
		المعنوية sig	0.000	.
		حجم العينة	34	34

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات spss.

نلاحظ أن معامل ارتباط بيرسون بين المتغير التابع والمستقل قدر بـ:  $-0.931$  عند مستوى معنوية  $0.000$  وهي أقل من مستوى الدلالة الفرضي  $0.05$  أي أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتغير المستقل (واقع ممارسة المحاسبة الإبداعية) والمتغير التابع (المحاسبة الإبداعية) ومنه تقبل الفرضية البديلة  $H_0$  وترفض فرضية العدم  $H_1$ .

#### 4- اختبار القدرة التفسيرية للنموذج.

الجدول رقم "19" يوضح اختبار القدرة التفسيرية للنموذج			
معامل الارتباط سبيرمان R	معامل التحديد $R^2$	معامل التحديد $R^2$ معدل	الخطأ المعياري
0,527	0,277	0,255	0,536

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات spss.

من خلال الجدول يتضح أن قيمة الارتباط  $R$  قوية حيث بلغت  $0.527$  وهذا يدل على وجود علاقة قوية بين المتغير التابع والمستقل أما معامل التحديد  $R^2$  فقد بلغت قيمته  $0.277$  وهذا يعني أن المتغير المستقل واقع ممارسة المحاسبة الإبداعية يفسر  $27.7\%$  من المتغير التابع والممثل في (المحاسبة الإبداعية) والباقي راجع لعوامل أخرى أما معامل التحديد المصحح فقد بلغ  $0.255$  وهذا يعني أن المتغير المستقل يفسر  $25.5\%$  من المتغير الحقيقي الحاصل في المتغير التابع أما الخطأ المعياري فقد قدر بـ:  $0.53$  فقط.

#### 6- تحليل التباين ANOVA.

جدول رقم "20": تحليل التباين ANOVA					
	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	F معامل فيشر	Sig المعنوية
مربعات الانحدار	3,531	1	3,531	12,277	0,001
مربعات البواقي	9,203	32			
المربعات الكلية	12,734	33			

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات spss.



الفرضية:  $H_0: sig > 0.05$  النموذج ككل لا يتمتع بمعنوية مقبولة عند مستوى معنوية 5% وهذا يدل على أن  $F_c < F_r$ .

الفرضية:  $H_1: sig < 0.05$  النموذج ككل يتمتع بمعنوية مقبولة عند مستوى معنوية 5% وهذا يدل على أن  $F_c > F_r$ .

من خلال الجدول نلاحظ أن قيمة معامل فيشر بلغت 12.277 وهي قيمة عالية كما نلاحظ أن مستوى المعنوية قدر بـ: 0.001 أقل من مستوى الدلالة الفرضي 0.05 ومنه يمكن القول أن  $F_c > F_r$  منه نقول بقبول الفرضية البديلة  $H_1$  ونرفض فرضية العدم  $H_0$  كما نلاحظ أن مجموع المربعات للانحدار بلغ 3.53 و 9.20 للبواقي وهو ما مجموعه 12.74 كما نلاحظ أن درجات الحرية والتي تمثل عدد المشاهدات المستقلة بلغت 1 للانحدار و 32 للبواقي هو ما مجموعه 33.

أما متوسط المربعات والذي يمثل حاصل قسمة مجموع المربعات على درجات الحرية فقد بلغت 3.53 للانحدار.

#### 6- تحليل الانحدار البسيط.

جدول رقم "21": تحليل الانحدار البسيط						
		معاملات غير موحدة		معاملات موحدة	قيمة المحسوبة T	Sig.
		B	الخطأ المعياري	المعامل المعياري Bêta		
التكوين	ثابت	-0,596	0,170	-0,527	-3,504	0,001
	معامل a الميل x	4,029	0,466		8,652	0,000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss.

الفرضية:  $H_0: sig > 0.05$  النموذج لا يتمتع بمعنوية مقبولة عند مستوى معنوية 5%.

الفرضية:  $H_1: sig < 0.05$  النموذج يتمتع بمعنوية مقبولة عند مستوى معنوية 5%.

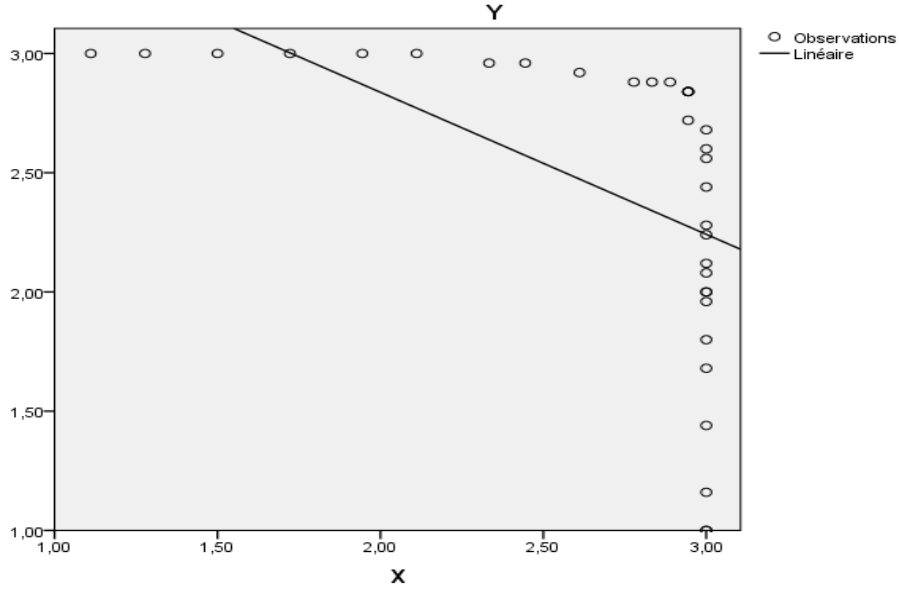
من خلال الجدول الأول يمكن كتابة معادلة الانحدار الخطي البسيط على الشكل التالي:  $y = 4.02x - 0.59$

كما نلاحظ أن معنوية المعلمات كانت 0.000 للمتغير المستقل و 0.001 للمتغير التابع وهي أقل من مستوى الدلالة الفرضي 0.05 وهذا يدل على معنوية معلمات النموذج كما يدل مباشرة على أن القيمة الجدولة أكبر من القيمة المحسوبة لكلي المعلمتين  $T_t < T_c$  لكل من المعلمات والتي قدرت بـ: 8.65 و -3.504 على التوالي ومنه نقبل الفرضية  $H_1$  ونرفض الفرضية  $H_0$ .

كما نلاحظ أن معامل الموحد بلغ -0.52 والخطأ المعياري للمعاملات a, b بلغ 0.46 و 0.17 على التوالي.

الرسم البياني لمعامل الانحدار البسيط.

الشكل رقم 5: يوضح تحليلا لانحدار البسيط.



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss.

7- اختبار الفرضيات.

الفرضية الأولى:

تنص الفرضية الأولى على أن "إلمام ومعرفة المحاسب بالقواعد المحاسبية أدى إلى ظهور المحاسبة الإبداعية" وعليه فإن:

H0: إلمام ومعرفة المحاسب بالقواعد المحاسبية لا يؤدي إلى ظهور المحاسبة الإبداعية.

H1: إلمام ومعرفة المحاسب بالقواعد المحاسبية أدى إلى ظهور المحاسبة الإبداعية.

يتم قبول H0 إذا كان مستوى الدلالة المحسوبة أكبر من مستوى الدلالة المعتمد (0.05)، أما في حالة كون مستوى الدلالة

المحسوبة أقل من مستوى الدلالة المعتمد، يتم قبول H1

الجدول رقم "22": نتائج اختبار الفرضية الأولى

مستوى الدلالة الإحصائية	درجة الحرية	قيمة (T) المحسوبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	إلمام ومعرفة المحاسب بالقواعد المحاسبية أدى إلى ظهور المحاسبة الإبداعية
0.000	33	22.548	0.63	2.43	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss.

من خلال الجدول أعلاه نجد أن متوسط إجابات هذه الفئة أكبر من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.43 بانحراف معياري 0.63، و حسب اختبار ستيودنت t فإن الإجابات تنحصر في مجال ثقة (2.21-2.65) و هي قيم معنوية بمعنى أن أغلبية إجابات أفراد العينة موافقة و بدرجة ثقة 95% باحتمالية خطأ أقل و درجة معنوية أقل من 0.05، كما يظهر الجدول أن قيمة t المحسوبة التي قدرت ب 22.548 و مستوى الدلالة المحسوبة sig=0.000 أقل من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) وعليه يتم رفض فرضية العدم H0 وقبول الفرضية البديلة H1 التي تنص على " إلمام ومعرفة المحاسب بالقواعد المحاسبية أدى إلى ظهور المحاسبة الإبداعية ".

الفرضية الثانية:

تنص الفرضية الثانية على أن " إن المحاسبة الإبداعية عملية التلاعب في بيانات المالية مما ينتج عنها بيانات مضللة و يعد التهرب الضريبي من دوافع الإدارة الرئيسية لاستخدام المحاسبة الإبداعية " وعليه فإن:

H0: إن المحاسبة الإبداعية عملية التلاعب في بيانات المالية لا ينتج عنها بيانات مضللة و لا يعد التهرب الضريبي من دوافع الإدارة الرئيسية لاستخدام المحاسبة الإبداعية.

H1: إن المحاسبة الإبداعية عملية التلاعب في بيانات المالية مما ينتج عنها بيانات مضللة و يعد التهرب الضريبي من دوافع الإدارة الرئيسية لاستخدام المحاسبة الإبداعية.

الجدول رقم "23": إختبار الفرضية الثانية

مستوى الدلالة الإحصائية	درجة الحرية	قيمة (T) المحسوبة	الإنحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
0.000	33	31.095	0.51	2.72	إن المحاسبة الإبداعية عملية التلاعب في بيانات المالية مما ينتج عنها بيانات مضللة و يعد التهرب الضريبي من دوافع الإدارة الرئيسية لاستخدام المحاسبة الإبداعية

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات spss.

من خلال الجدول أعلاه نجد أن متوسط إجابات هذه الفئة أكبر من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.72 بانحراف معياري 0.51 ، و حسب اختبار ستيودنت t فإن الإجابات تنحصر في مجال ثقة (2.90-2.54) و هي قيم معنوية بمعنى أن أغلبية إجابات أفراد العينة موافقة و بدرجة ثقة 95% باحتمالية خطأ أقل و درجة معنوية اقل من 0.05، كما يظهر الجدول أن قيمة t المحسوبة التي قدرت ب 31.095 و مستوى الدلالة المحسوبة sig=0.000 اقل من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) و عليه يتم رفض فرضية العدم H0 و قبول الفرضية البديلة H1 التي تنص على " إن المحاسبة الإبداعية عملية التلاعب في بيانات المالية مما ينتج عنها بيانات مضللة و يعد التهرب الضريبي من دوافع الإدارة الرئيسية لاستخدام المحاسبة الإبداعية".

الفرضية الثالثة:

تنص الفرضية الثالثة على أن "تؤثر أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية فتجعلها محل شك من مختلف مستخدميها" و عليه فان:

H0: لا تؤثر أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية و لا تجعلها محل شك من مختلف مستخدميها.

H1: تؤثر أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية فتجعلها محل شك من مختلف مستخدميها.

الجدول رقم "24": اختبار الفرضية الثالثة

مستوى الدلالة الإحصائية	درجة الحرية	قيمة (T) المحسوبة	الإنحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
0.000	33	21.166	0.67	2.44	تؤثر أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية فتجعلها محل شك من مختلف مستخدميها

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات spss.

من خلال الجدول أعلاه نجد أن متوسط إجابات هذه الفئة أكبر من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.44 بانحراف معياري 0.67 ، و حسب اختبار ستيودنت t فإن الإجابات تنحصر في مجال ثقة (2.21- 2.68) و هي قيم معنوية بمعنى أن أغلبية إجابات أفراد العينة موافقة و بدرجة ثقة 95% باحتمالية خطأ أقل و درجة معنوية اقل من 0.05، كما يظهر الجدول أن قيمة t المحسوبة التي قدرت ب 21.166 و مستوى الدلالة المحسوبة sig=0.000 اقل من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) وعليه يتم رفض فرضية العدم H0 وقبول الفرضية البديلة H1 التي تنص على " تؤثر أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية فتجعلها محل شك من مختلف مستخدميها".

خلاصة الفصل:

تم التطرق في هذا الفصل إلى التحليل الوصفي للخصائص الديموغرافية لأفراد العينة وتحليل نتائج الاستبيان من اجل معرفة آراء أفراد العينة المتكونة من المحاسبين، خبراء في المحاسبة، إطار في المحاسبة، أساتذة مختصين في المحاسبة، وذلك من اجل معرفة آرائهم حول مجموع المحاور الرئيسية والمتمثلة في: طبيعة ممارسة المحاسبة الإبداعية، الدوافع الأكثر تناولا في أدبيات المحاسبة الإبداعية، أكثر أساليب المحاسبة الإبداعية استعمالا في الميزانية، أكثر أساليب المحاسبة الإبداعية استعمالا في جدوا حسابات النتائج، أكثر أساليب المحاسبة الإبداعية استعمالا في جدول التدفقات النقدية، باستعمال البرنامج الإحصائي spss.

نستخلص أن إدارة الشركات تمارس أساليب و إجراءات المحاسبة الإبداعية و لكن تتحفظ بعدم إبداء رأي حول هذا الموضوع، نظرا لحساسيتها و ما يحمله من ممارسات تسيء بسمعة المحاسبين.

# الخاتمة

## الخاتمة:

تم التطرق من خلال هذه الدراسة إلى احد أهم المواضيع المحاسبية الأكثر جدلا في مجال المحاسبة، المتعلق بمدى استخدام الإدارة للمرونة المحاسبية، و حرية اختيار السياسات المحاسبية المتاحة في معالجة نفس الأحداث الاقتصادية بهدف التأثير على المعلومات المالية من خلال إعادة صياغتها لتخدم طرف من الأطراف ذات العلاقة وذلك بإعطاء صورة جيدة عن الوضعية المالية للمؤسسة بممارسات المحاسبة الإبداعية.

و لمعالجة إشكالية البحث المتمثلة في واقع ممارسة المحاسبة الإبداعية في الجزائر من خلال تسليط الضوء على المحاسبة الإبداعية من عدة جوانب و التعرف على الدوافع التي تسعى الإدارة إلى تحقيقها ، و كذلك ركزت الدراسة على أساليب المحاسبة الإبداعية و توضيح الإجراءات التي تؤدي للحد من ممارساتها، و على هذا الأساس جاءت الدراسة الميدانية من خلال تصميم استبيان و التوجه إلى عينة من مهني الحقل المحاسبي، ممثلين في خبراء المحاسبة و محافظي الحسابات و آخرون.

## 1- إختبار الفرضيات:

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

**الفرضية الأولى:** حيث تم التوصل إلى صحة وصدق هذه الفرضية، أي أن المحاسبة الإبداعية عبارة عن عمليات أو ممارسات حديثة ومبتكرة، من خلالها يقوم المحاسبون باستخدام معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركات أو التلاعب بها بقصد تحقيق أهداف محددة واستغلال الثغرات المتاحة في المبادئ والمعايير المحاسبية الدولية وذلك لإعطاء صورة غير حقيقية عن الشركة بهدف تضليل مستخدمي القوائم المالية.

**الفرضية الثانية:** حيث تم التوصل إلى صحة وصدق هذه الفرضية، أي أن المحاسبة الإبداعية هي عملية التلاعب في بيانات المالية مضللة، و أن من أهم دوافعها تفادي التكاليف و التقليل من المدفوعات الضريبية.

**الفرضية الثالثة:** حيث تم إثبات أن الفرضية صحيحة و صادقة، تؤثر ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية و تقدر في مصداقيتها و تجعلها محل شك من مختلف مستخدميها.

## 2- نتائج الدراسة:

إن الهدف من هذه الدراسة هو تكوين صورة واضحة حول واقع ممارسة المحاسبة الإبداعية في الجزائر في كل من الجزء النظري و الميداني على حد سواء، وتمثلت في:



- ✓ هناك عدة تعريفات لمفهوم المحاسبة الإبداعية إلا أن جميعها تتفق على أنها عبارة عن عمليات أو ممارسات حديثة و معقدة و مبتكرة يقوم من خلالها المحاسبون استخدام معرفتهم بالقواعد و القوانين المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركات أو التلاعب بها قصد تحقيق أهداف محددة.
- ✓ تعتبر المحاسبة الإبداعية شكلا من أشكال التلاعب في مهنة المحاسبة وذلك من خلال إتباع الحيل و أساليب التعليط والتلاعب بالأرقام من اجل إظهار وضعية معينة تخدم مصالح أطراف محددة وبالتالي فهي تعكس جانب سلبي لمفهوم الإبداع عبر استغلال المهارات الفكرية الإبداعية، ودون خرق القوانين و المعايير المحاسبية، وبالتالي فهي لا تحقق العدالة و الصدق التي تسعى إليه المحاسبة.
- ✓ إن لممارسات المحاسبة الإبداعية عدة مسببات أو دوافع، حيث أن تكون بدافع التأثير على واضعي تشريعات المسؤولين الحكوميين وذلك لتفادي التكاليف السياسية وتقليل من مدفوعات الضريبة.
- ✓ هناك العديد من الوسائل والأساليب التي تستخدم في المحاسبة الإبداعية كاختيار السياسات المحاسبية التي تلائم تحقيق أهداف القائمين على الشركة أو أصحابها أو استغلال ثغرات القانونية، في قائمة جدول حسابات النتائج تتمحور في نقل المصاريف الجارية أو فترات محاسبية سابقة أو لاحقة، في قائمة التدفقات النقدية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئي من دفع الضرائب، الميزانية اختلاق الصفقات الاصطناعية إما لتحريك الأرباح بين فترات محاسبية أو تحديد وقت معين لصفقات الفعلية لتعطي الانطباع المرغوب فيه في الحسابات، أن يكون هناك المبالغة في تقييم المخزون في نهاية الفترة المحاسبية.
- ✓ اتجهت اغلب إجابة الباحثين نحو الحيادية حول مدى ممارسة الجزائر للأساليب المحاسبية الإبداعية، وهذا نظرا لحساسية هذا الموضوع، بالإضافة إلى السرية وعدم الثقة التي تمتاز بها المؤسسات الجزائرية.
- ✓ أثبتت الدراسة الإحصائية بان ممارسات المحاسبة الإبداعية والمتعلق بتغيير الطرائق والتقديرات المحاسبية تؤثر على مصداقية المعلومات المحاسبية بأبعادها المختلفة.
- ✓ رغم أهمية كل ما توصل إليه إلا أن الخلل ليس في القوانين والمعايير وإنما في الأخلاق والقيم.

### 3- الاقتراحات:

من خلال النتائج المتوصل إليها تقدم بعض الاقتراحات التي نوجزها فيما يلي:

- ✓ سد الثغرات والأخطاء والتناقضات القانونية الموجودة في القوانين.
- ✓ خلق هيئات وطنية مستقلة لمسايرة التحديثات للمتغيرات الاقتصادية والمالية الدولية لكي تجعل المحاسبة المالية تنقل صورة واضحة وصحيحة عن الواقع الحقيقي للشركات.
- ✓ إمكانية وضع نموذج لضوابط ممارسات المحاسبة الإبداعية المستمد من الشريعة الإسلامية، حيث يتم ربط تلك التصرفات بالعقاب الأخروي الذي تعترف به كافة الأديان و بالأخص ديننا الحنيف "الإسلام".

✓ ضرورة ضبط الاجتهادات الشخصية الواردة في الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبة وعدم ترك تطبيقها وممارساتها حسب الأهواء.

#### 4- أفاق الدراسة:

بنظر لنتائج التي تم التوصل إليها من خلال المحاور التي تضمنتها الدراسة، فقط فتح العديد من الجوانب التي يمكن ان تكون مجالات مميزة لأبحاث مستقبلية جادة وفعالة، أهمها:

- ✓ قياس مدى إدراك المساهمين لمخاطر المحاسبة الإبداعية.
- ✓ النظام المحاسبي المالي واتساع رقعة المحاسبة الإبداعية في الجزائر.
- ✓ مساهمة الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- ✓ استخدام تقنيات المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية و تأثيراتها على القوائم المالية.



# قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أولاً: باللغة العربية.

الكتب:

- 1- الساكني سعد، "معايير المحاسبة الدولية والأزمة المالية العالمية"، مركز الكتاب الأكاديمي، الأردن، عمان، 2016.
  - 2- التميمي عباس حميد يحيى، "إدارة الأرباح. عوامل نشوءها وأساليبها وسبل الحد منها"، دار غيداء للنشر و التوزيع، الأردن، عمان، 2015.
  - 3- علي عبد الصمد عمر، "حوكمة المؤسسات بين المحاسبة المالي والتدقيق المحاسبي"، دار هومة الطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2017.
- أطروحات الدكتوراه و الرسائل الجامعية:
- 1- آسيا لعروسي، "تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم التجارية: علوم التجارية، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2019.
  - 2- سيف الدين فوزي الهندي، "مدى استخدام مدققي الحسابات القانونيين للإجراءات التحليلية في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية"، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، جامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2016.
  - 3- علاء مصطفى احمد نفاع، "اثر التزام المدقق الخارجي الأردني بالإجراءات التحليلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية"، رسالة ضمن متطلبات نيل درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، عمان، 2015.
  - 4- ليندا حسن نمر الحلبي، "دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية"، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، عمان، 2009.
  - 5- محمد حمود أحمد صلاح السياغي، "دور أساليب الرقابة الحديثة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية و تقليل المخاطر"، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل درجة الدكتوراه في فلسفة المحاسبة و التمويل، جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا، السودان، 2018، بتصرف.

- 6- محمود علي حسن الزمار، "مدى التزام المصارف الإسلامية الفلسطينية بتطبيق معيار المحاسبة المالية الخاص بالعرض والإفصاح في القوائم المالية"، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2015.
- 7- ميسون بنت محمد بنت علي الفري، "دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية"، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز، 2010.

#### المجلات و المقالات:

- 1- أمينة فداوي، "دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية"، المجلة الجامعية، جامعة الجزائرية، العدد 16، المجلد 1، فبراير 2014.
- 2- بالرقى تيجاني، "المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتحميل صورة الدخل"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، جامعة سطيف، 2012.
- 3- حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، "أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في البورصة"، مجلة العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الإدارية والمالية، بغداد، العدد السابع والعشرون، جامعة الإسرائ، 2011.
- 4- رشا حمادة، "دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد 2، جامعة دمشق، 2010.
- 5- م. جبل داوي إسماعيل، "اثر أساليب المحاسبة الإبداعية في موثوقية المعلومات المحاسبية"، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، دورية علمية محكمة، صادرة عن كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة القادسية، العراق، المحاد السادس عشر، العدد الثالث، 2014.
- 6- ناظم شعلان جبار، "أساليب المحاسبة الإبداعية وأثره على موثوقية البيانات المالية"، مجلة الغري العلوم الاقتصادية والإدارية، "دورية علمية محكمة"، صادرة عن كلية الإدارة والاقتصاد . جامعة القادسية، العراق، مجلد التاسع، العدد الثاني والثلاثون، 2015.

#### ثانيا: المراجع باللغة الفرنسية.

1-Ahmed Riahi Belkaoui , **Accounting Theory**, 5<sup>th</sup> Edition 2, Thomson, UK, London, 2004 .

2- Brijesh yadav, **creative accounting** :a literature riview ; the SLJ transaction on industrial,financial business mangement(IFBM).VOL 1no november-december2013.

3- Howard schilt, **financial shenanigans**, 2<sup>nd</sup> edition MC graw-hill USA NEWYORK. 2002.



# الملاحق

الملحق رقم 01: الإستبيان

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة برج بوعريريج

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

تخصص: محاسبة و جباية معمقة

استمارة استبيان

في إطار تحضير مذكرة التخرج المدرجة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر تحت عنوان: "واقع ممارسة المحاسبة الإبداعية في الجزائر" فإنه يشرفنا أن نطلب من سيادتكم مساعدتنا في تحقيق أهداف هذا البحث، و تزويدنا بالمعلومات اللازمة لإعداده لذا نرجو منكم المشاركة في إثراء هذا الموضوع من خلال تفضلكم بالإجابة على جملة الأسئلة الموجودة بهذه الاستمارة.

و في الأخير تقبلوا منا فائق الاحترام و التقدير

**ملاحظة:** الرجاء وضع علامة (X) في المكان الذي يناسبك

البيانات الشخصية

1. اسم الوظيفة:

أستاذ في المحاسبة  إطار محاسب  خبير محاسبي  رئيس مصلحة المحاسبة و المالية  محاسب معتمد  محافظ حسابات  مسؤول قسم الحسابات

2. المؤهل العلمي:

بكالوريا  ليسانس  ماجستير  دكتوراه

3. الخبرة المهنية:

أقل من 3 سنوات  من 3 - 6 سنوات  من 7-12 سنة  أكثر من 12 سنة

4. مدى درجة اطلاعك على موضوع المحاسبة الإبداعية:

سطحية  لا بأس بها  ممتازة

الرقم	الأسئلة	غير موافق	محايد	موافق
<b>المحور الأول: طبيعة ممارسات المحاسبة الإبداعية</b>				
1	يساعد النمو المعرفي الكبير في مجال التكنولوجيا المعلومات توليد الأفكار و الممارسات الإبداعية في المجال المحاسبي			
2	إن المعلومات المحاسبية الناتجة عن عدم تطبيق سياسات محاسبية ملائمة ستساهم في المحاسبة الإبداعية.			
3	إن إجراء التقديرات المحاسبية بعدم استخدام النموذج المبني على الخبرة الشخصية للمحاسب من شأنه أن يساهم في استخدام وسائل المحاسبة الإبداعية			
4	تساعد حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية على استخدام المحاسبة الإبداعية.			
5	يمكن للإدارة أن تمارس سياسات المحاسبة الإبداعية من خلال التلاعب بأرقام قائمتي الدخل و المركز المالي			
6	يعد التحيز الشخصي عند وضع التقديرات المحاسبية احد أهم مجالات استخدام المحاسبة الإبداعية			
7	يعد سوء استخدام مفهوم الأهمية النسبية أحد مجالات الاعتماد على المحاسبة الإبداعية			
8	تعد المحاسبة الإبداعية تحديا مهما يواجه المحاسبة			
9	تعد المحاسبة الإبداعية ممارسة غير مقبولة لتحديد دخل الخاضع للضريبة			
10	تعد المحاسبة الإبداعية ممارسة غير مقبولة في إعداد القوائم المالية			
<b>المحور الثاني: الدوافع الأكثر تناولا في أدبيات المحاسبة الإبداعية</b>				



			التأثير في سمعة الشركة إيجابيا في السوق	1
			زيادة الاقتراض من البنوك	2
			لغايات التصنيف المهني	3
			التهرب الضريبي	4
			تحقيق مكاسب شخصية	5
			الحصول على تمويل أو المحافظة عليه	6
			لتقوية فرص استفادة الإدارة من المعلومات الداخلية	7
			لتجنب التكلفة السياسي	8
<b>المحور الثالث: أكثر أساليب المحاسبة الإبداعية استعمالا في الميزانية</b>				
عالية	متوسطة	منخفضة	الأسئلة	الرقم
			التلاعب في نسب الإهلاك المتعارف عليها في السوق عن طريق تخفيضها	1
			إجراء تغييرات غير مبررة في طرق الإهلاك	2
			التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية	3
			عدم الإفصاح عن البنود النقدية	4
			إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحقيقها كإيراد متوقع تحصيله من دعوة قضائية قبل إصدار الحكم	5
			الحصول على قروض طويلة قبل إعلان الميزانية بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل لتحسين نسب السيولة	6
			التلاعب بأسعار الصرف عند ترجمة البنود النقدية إلى عملة أجنبية	7
			تضمين كشوف الجرد بضاعة راكدة أو متقدمة	8
			تعتمد التلاعب بأسعار المخزونات	9
			إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري بدلا من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة	10
<b>المحور الرابع: أكثر أساليب المحاسبة الإبداعية استعمالا في جدول حسابات النتائج</b>				
			تسجيل الإيراد بشكل سريع ومبكر فيما عملية البيع لا تزال موضع شك	1
			تسجيل إيرادات وهمية أو مزيفة	2
			زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة و زيادة الأرباح من	3

			خلال بيع الأصول بسعر عالي يكون مسجل لديها بسعر منخفض	
			نقل النفقات الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة	4
			تخفيض الأرباح الجارية الحالية ونقلها إلى فترات مالية لاحقة تكون الحاجة لها أكثر إلحاحية	5
			إدراج المصاريف المتكررة ضمن بنود المصاريف العادية	6
<b>المحور الخامس: أكثر أساليب المحاسبة الإبداعية استعمالاً في جدول التدفقات النقدية</b>				
			تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية أو العكس	1
			دفع تكاليف التطوير الرأسمالي و يسجلها باعتبارها نفقات استثمارية و تبعدها عن التدفقات النقدية الخارجة التشغيلية	2
			التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضرائب	3
			التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة	4
			الخيار ما بين الطريقة المباشرة أو الطريقة غير المباشرة عند إعداد جدول التدفقات النقدية	5
			تسجيل التدفقات النقدية غير المستمرة ضمن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية	6
			تصنيف الدفعات المدفوعة مقدماً لتملك الأسهم على أنها تدفقات نقدية تشغيلية	7
			إطالة فترة السداد للنفقات والمصاريف، بهدف تحسين مستوى التدفقات النقدية التشغيلية	8
			إزالة مكاسب أو خسائر العمليات التشغيلية غير المكتملة أو التخلص منها من الدخل الصافي	9

الملحق رقم 02: التكرارات و النسب لخصائص العينة.

اسم_الوظيفة					
		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أستاذ في المحاسبة	5	14,7	14,7	14,7
	إطار محاسب	11	32,4	32,4	47,1
	خبير محاسبي	6	17,6	17,6	64,7
	رئيس مصلحة المحاسبة و المالية	1	2,9	2,9	67,6
	محاسب معتمد	7	20,6	20,6	88,2
	محافظ حسابات	3	8,8	8,8	97,1
	مسؤول قسم الحسابات	1	2,9	2,9	100,0
	Total	34	100,0	100,0	

المؤهل_العلمي					
		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بكالوريا	1	2,9	2,9	2,9
	ليسانس	9	26,5	26,5	29,4
	ماجستير	17	50,0	50,0	79,4
	دكتوراه	7	20,6	20,6	100,0
	Total	34	100,0	100,0	

الخبرة_المهنية					
		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 3 سنوات	3	8,8	8,8	8,8
	من 3 - 6 سنوات	13	38,2	38,2	47,1
	من 7- 12 سنة	15	44,1	44,1	91,2
	أكثر من 12 سنة	3	8,8	8,8	100,0
	Total	34	100,0	100,0	

ما درجة_اطلاعتك					
		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé

Valide	سطحية	8	23,5	23,5	23,5
	لابأس بها	15	44,1	44,1	67,6
	ممتازة	11	32,4	32,4	100,0
	Total	34	100,0	100,0	

الملحق رقم 03: نتائج محاور الدراسة واختبار الفرضيات.

Statistiques				
	N		Moyenne	Ecart-type
	Valide	Manquante		
يساعد النمو المعرفي الكبير في مجال التكنولوجيا المعلومات توليد الأفكار و الممارسات الإبداعية في المجال المحاسبي	34	0	3,0000	0,0000
إن المعلومات المحاسبية الناتجة عن عدم تطبيق سياسات محاسبية ملائمة ستساهم في المحاسبة الإبداعية.	34	0	2,7941	0,47860
إن إجراء التقديرات المحاسبية بعدم استخدام النموذج المبني على الخبرة الشخصية للمحاسب من شأنه أن يساهم في استخدام وسائل المحاسبة الإبداعية	34	0	2,6471	0,73371
تساعد حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية على استخدام المحاسبة الإبداعية.	34	0	2,7647	0,55371
يمكن للإدارة أن تمارس سياسات المحاسبة الإبداعية من خلال التلاعب بأرقام قائمتي الدخل و المركز المالي	34	0	2,6765	0,63821
يعد التحيز الشخصي عند وضع التقديرات المحاسبية احد أهم مجالات استخدام المحاسبة الإبداعية	34	0	2,6176	0,60376
يعد سوء استخدام مفهوم الأهمية النسبية أحد مجالات الاعتماد على المحاسبة الإبداعية	34	0	2,6765	0,53488
تعد المحاسبة الإبداعية تحديا مهما يواجه المحاسبة	34	0	2,7647	0,55371

تعد المحاسبة الإبداعية ممارسة غير مقبولة لتحديد دخل الخاضع للضريبة	34	0	2,6176	0,69695
تعد المحاسبة الإبداعية ممارسة غير مقبولة في إعداد القوائم المالية	34	0	2,7059	0,62906
<b>المحور الأول: طبيعة ممارسات المحاسبة الإبداعية</b>				
التأثير في سمعة الشركة إيجابيا في السوق	34	0	2,6471	0,64584
زيادة الاقتراض من البنوك	34	0	2,6176	0,73915
لغابات التصنيف المهني	34	0	2,7059	0,52394
التهرب الضريبي	34	0	2,8235	0,52052
تحقيق مكاسب شخصية	34	0	2,6471	0,69117
الحصول على تمويل أو المحافظة عليه	34	0	2,7353	0,66555
لتقوية فرص استفادة الإدارة من المعلومات الداخلية	34	0	2,4706	0,78760
لتجنب التكلفة السياسي	34	0	2,4118	0,65679
<b>المحور الثاني: الدوافع الأكثر تناولا في أدبيات المحاسبة الإبداعية</b>				
التلاعب في نسب الإهلاك المتعارف عليها في السوق عن طريق تخفيضها	34	0	2,6471	0,59708
إجراء تغيرات غير مبررة في طرق الإهلاك	34	0	2,4706	0,70648
التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية	34	0	2,4412	0,61255
عدم الإفصاح عن البنود النقدية	34	0	2,5588	0,70458
إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحقيقها كإيراد متوقع تحصيله من دعوة قضائية قبل إصدار الحكم	34	0	2,4118	0,70141
الحصول على قروض طويلة قبل إعلان الميزانية بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل لتحسين نسب السيولة	34	0	2,3824	0,65202
التلاعب بأسعار الصرف عند ترجمة البنود النقدية إلى عملة أجنبية	34	0	2,1765	0,71650
تضمين كشوف الجرد بضاعة راكدة أو متقدمة	34	0	2,4706	0,66220
تعتمد التلاعب بأسعار المخزونات	34	0	2,2941	0,75996

إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري بدلا من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة	34	0	2,5294	0,66220
<b>المحور الثالث: أكثر أساليب المحاسبة الإبداعية استعمالا في الميزانية</b>				
تسجيل الإيراد بشكل سريع ومبكر فيما عملية البيع لا تزال موضع شك	34	0	2,4412	0,78591
تسجيل إيرادات وهمية أو مزيفة	34	0	2,5000	0,66287
زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة و زيادة الأرباح من خلال بيع الأصول بسعر عالي يكون مسجل لديها بسعر منخفض	34	0	2,2941	0,75996
نقل النفقات الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة	34	0	2,4118	0,70141
تخفيض الأرباح الجارية الحالية ونقلها إلى فترات مالية لاحقة تكون الحاجة لها أكثر إلحاحية	34	0	2,5588	0,61255
إدراج المصاريف المتكررة ضمن بنود المصاريف العادية	34	0	2,4706	0,70648
<b>المحور الرابع: أكثر أساليب المحاسبة الإبداعية استعمالا في جدول حسابات النتائج</b>				
تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية أو العكس	34	0	2,5294	0,66220
دفع تكاليف التطوير الرأسمالي و يسجلها باعتبارها نفقات استثمارية و تبعتها عن التدفقات النقدية الخارجة التشغيلية	34	0	2,5294	0,74814
التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئيا من دفع الضرائب	34	0	2,5882	0,74336
التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة	34	0	2,5882	0,60891
الخيار ما بين الطريقة المباشرة أو الطريقة غير المباشرة عند إعداد جدول التدفقات النقدية	34	0	2,1471	0,55772
تسجيل التدفقات النقدية غير المستمرة ضمن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية	34	0	1,9706	0,62694

تصنيف الدفعات المدفوعة مقدما لتملك الأسهم على أنها تدفقات نقدية تشغيلية	34	0	2,1176	0,64030
إطالة فترة السداد للنفقات والمصاريف، بهدف تحسين مستوى التدفقات النقدية التشغيلية	34	0	2,5588	0,70458
إزالة مكاسب أو خسائر العمليات التشغيلية غير المكتملة أو التخلص منها من الدخل الصافي	34	0	2,6471	0,64584
المحور الخامس: أكثر أساليب المحاسبة الإبداعية استعمالا في جدول التدفقات النقدية				



الملحق رقم 04: معاملات الثبات الفا كرومباخ.

الفا كرومباخ المحور 01:

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,970	10

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
01	24,2647	26,140	,000	,982
02	24,4706	21,772	,927	,965
03	24,6176	19,516	,939	,965
04	24,5000	21,045	,942	,964
05	24,5882	20,250	,955	,963
06	24,6471	20,963	,871	,966
07	24,5882	21,583	,859	,967
08	24,5000	21,045	,942	,964
09	24,6471	19,811	,942	,964

10	24,5588	20,315	,957	,963
----	---------	--------	------	------

الفكرومباخ المحور 02:

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,971	8

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
01	18,4118	17,522	,952	,963
02	18,4412	16,799	,948	,963
03	18,3529	18,781	,888	,967
04	18,2353	19,094	,818	,971
05	18,4118	17,098	,964	,962
06	18,3235	17,680	,887	,966
07	18,5882	16,734	,890	,967
08	18,6471	18,296	,776	,972

الفكرومباخ المحور 03:

Statistiques de fiabilité	
---------------------------	--

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,982	10

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
01	21,7353	33,473	,858	,982
02	21,9118	31,719	,948	,979
03	21,9412	33,027	,903	,981
04	21,8235	32,089	,899	,981
05	21,9706	31,726	,954	,979
06	22,0000	32,485	,921	,980
07	22,2059	32,350	,846	,982
08	21,9118	32,204	,947	,979
09	22,0882	31,295	,927	,980
10	21,8529	32,311	,931	,980

الفأكرومباخ المحور 04:

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,980	6

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
01	12,2353	10,852	,942	,975
02	12,1765	11,604	,953	,974
03	12,3824	11,213	,895	,980
04	12,2647	11,413	,937	,975
05	12,1176	12,046	,923	,978
06	12,2059	11,259	,968	,972

الفأكرومباخ المحور 05:

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,971	9

<b>Statistiques de total des éléments</b>				
	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
01	19,1471	22,735	,906	,966
02	19,1471	21,766	,941	,965
03	19,0882	21,962	,915	,966
04	19,0882	23,295	,889	,967
05	19,5294	24,499	,739	,973
06	19,7059	23,547	,814	,970
07	19,5588	23,406	,819	,970
08	19,1176	22,168	,939	,965
09	19,0294	22,817	,917	,966

<b>Statistiques de fiabilité</b>	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,918	43

الملحق رقم 05: معاملات الارتباط.

معامل الارتباط بيرسون

Corrélations						
		1م	2م	3م	4م	5م
1م	Corrélacion de Pearson	1	,986**	-,491**	-,453**	-,518**
	Sig. (bilatérale)		,000	,003	,007	,002
	N	34	34	34	34	34
2م	Corrélacion de Pearson	,986**	1	-,555**	-,517**	-,562**
	Sig. (bilatérale)	,000		,001	,002	,001
	N	34	34	34	34	34
3م	Corrélacion de Pearson	-,491**	-,555**	1	,989**	,954**
	Sig. (bilatérale)	,003	,001		,000	,000
	N	34	34	34	34	34
4م	Corrélacion de Pearson	-,453**	-,517**	,989**	1	,945**
	Sig. (bilatérale)	,007	,002	,000		,000
	N	34	34	34	34	34
5م	Corrélacion de Pearson	-,518**	-,562**	,954**	,945**	1
	Sig. (bilatérale)	,002	,001	,000	,000	
	N	34	34	34	34	34

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

Corrélations			
		X	Y
X	Corrélation de Pearson	1	-,527**
	Sig. (bilatérale)		,001
	N	34	34
Y	Corrélation de Pearson	-,527**	1
	Sig. (bilatérale)	,001	
	N	34	34
**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).			

معامل الارتباط سبيرمان

Corrélations							
			1م	2م	3م	4م	5م
Rho de Spearman	1م	Coefficient de corrélation	1,000	,885**	-,775**	-,657**	-,798**
		Sig. (bilatérale)	.	,000	,000	,000	,000
		N	34	34	34	34	34
	2م	Coefficient de corrélation	,885**	1,000	-,909**	-,870**	-,875**
		Sig. (bilatérale)	,000	.	,000	,000	,000
		N	34	34	34	34	34
	3م	Coefficient de corrélation	-,775**	-,909**	1,000	,965**	,937**
		Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,000
		N	34	34	34	34	34

	4 <sub>م</sub>	Sig. (bilatérale)	,000	,000	.	,000	,000
		N	34	34	34	34	34
		Coefficient de corrélation	-,657**	-,870**	,965**	1,000	,901**
	4 <sub>م</sub>	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	.	,000
		N	34	34	34	34	34
		Coefficient de corrélation	-,798**	-,875**	,937**	,901**	1,000
	5 <sub>م</sub>	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	.
		N	34	34	34	34	34
		Coefficient de corrélation	-,798**	-,875**	,937**	,901**	1,000

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatéral).

Corrélations				
			X	Y
Rho de Spearman	X	Coefficient de corrélation	1,000	-,931**
		Sig. (bilatérale)	.	,000
		N	34	34
	Y	Coefficient de corrélation	-,931**	1,000
		Sig. (bilatérale)	,000	.
		N	34	34

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatéral).



## معامل التحديد

Récapitulatif des modèles			
R	R- deux	R-deux ajusté	Erreur std. de l'estimation
,527	,277	,255	,536
La variable indépendante est X.			

## ANOVA تحليل التباين

ANOVA					
	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Régressio n	3,531	1	3,531	12,277	,001
Résidu	9,203	32	,288		
Total	12,734	33			
La variable indépendante est X.					

## معامل الانحدار البسيط

Coefficients					
	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	T	Sig.
	B	Erreur std.	Bêta		

X	-,596	,170	-,527	- 3,504	,001
(Constante)	4,029	,466		8,652	,000

الملحق رقم 06: اختبار ستودنت t

Statistiques sur échantillon unique				
	N	Moyenne	Ecart- type	Erreur standard moyenne
فرضية 1	34	2,4382	,63054	,10814

Test sur échantillon unique						
	Valeur du test = 0					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
فرضية 1	22,548	33	,000	2,43824	2,2182	2,6582

Statistiques sur échantillon unique				
	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
فرضية 2	34	2,7265	,51127	,08768

Test sur échantillon unique					
	Valeur du test = 0				
	T	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence

					Inférieure	Supérieure
فرضية 2	31,095	33	,000	2,72647	2,5481	2,9049

Statistiques sur échantillon unique				
	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
فرضية 3	34	2,4461	,67385	,11556

Test sur échantillon unique						
	Valeur du test = 0					
	T	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
فرضية 3	21,166	33	,000	2,44608	2,2110	2,6812



