



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
جامعة محمد البشير الإبراهيمي برج بوعرييج
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: علوم إقتصادية والتسيير وعلوم تجارية
التخصص: محاسبة وجباية معمقة
بعنوان:

إدراك ممارسات المحاسبة الإبداعية وآليات الحد منها
(دراسة إستطلاعية)

من إشراف:
- أ.د عقون عبد السلام

من إعداد:
- عبد السلام مخالفة
- مريم ريان عكروم

أعضاء لجنة المناقشة

مشرفا

أستاذ التعليم العالي

أ.د عقون عبد السلام

رئيسا

أستاذ محاضر أ

د. عدلي إبراهيم

مناقشا

أستاذ محاضر أ

د. رافع نور الدين

السنة الجامعية: 2023-2024

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

١٤٣٨ هـ

شكر وعرافان

عملا بقول الله تعالى: {واذا تأذن ربكم لئن شكرتم لأزيدنكم ولئن كفرتم ان عذابي لشديد }

قال رسول الله صل الله عليه وسلم: { من لم يشكر الناس لم يشكر الله }

صدق رسول الله صلى الله عليه وسلم-

نحمد الله الذي وفقنا لإتمام هذا العمل فالحمد لله أوله وآخره والصلاة والسلام على نبيه "محمد"
صلى الله عليه وسلم".

كما يشرفنا ان نتقدم بالشكر الجزيل والإحترام الكبير للأستاذ المشرف "عقون عبد السلام"
لإشرافه على هذا البحث من خلال نصائحه وإرشاداته التي دامت توجيهات في جميع مراحل إعداد
المذكرة.

وكذا جميع اساتذتنا الذين اشرفوا على تكويننا خلال المرحلة الجامعية كما أتقدم بأسمى معاني
الشكر الى كل من ساعدنا من قريب او بعيد لإنجاز هذا العمل

الإهداء

إلى الذي جد وتعب وكد من أجل راحتي إليك يا نبع العطاء ورمز العمل
والصرامة إليك يا أعز مخلوق في الدنيا أبي رحمة الله عليك.
إلى التي يفيض قلبها رحمة وحنان، إلى التي سهرت الليالي لأنام في
أمان، إلى التي لو أعطيتها كل ما في الدنيا ما وفيت أجرها حفصها الله
وأطال عمرها.

إلى جدي وجدتي رحمة الله عليهما.

إلى الذين من أهدبهم من كل حصاد ثمرة فيهدوني فرحة تخترق فؤادي
وترسم على شفاهي البسمة أخوتي وأخواتي

إلى من لاقاني بهم القدر وكانوا أعز رفقائي

إلى كل من عمل معنا بإخلاص لإتمام هذا العمل

إلى كل من لم يذكرهم قلمي أقول في القلب حبكم وأنتم في فؤادي حضور

"عبد السلام"

الإهداء

احمد الله عزوجل على منه وتوفيقه لإتمام هذا العمل ولم اكن لأصل الى هذا لولا فضله علي اما بعد اهدي ثمرة جهدي الى من قال فيهم الله عزوجل فلا تقل لهما اف ولا تنهرهما وقل لهما قولا كريما.

الى اعز ما املك في هذه الدنيا اجمل زهرة في بستان حياتي التي وهبتي من قلبها ووقتها وصحتها الى من وضعت الجنة تحت اقدامها امي غاليتي التي تستحق كل التقدير والعرفان لسهرها وتعبها علي التي كانت سندا لي في الشدائد وفي كل حياتي نصفي الثاني وروحي حيث كان دعائها لي في كل خطوة اخطوها امي الغالية ادام الله صحتها وحفظها لي.

الى من غرس في حب العلم والمعرفة وطعم الحياة وسقاني مياه الامل الى من علمني حب الخير والكرامة من كلكه الله بالهيبة والوقار ومن احمل اسمه بكل فخر واعتزاز الى من رباني صاحب السيرة العطرة والذكر المستنير ومن علمني ان ارتقي سلم الحياة بحكمة وصبر ابي حفظه الله

الى من هم اقرب الي من روعي الى من شلكوني حضن الام اخواتي امانتي وهالة ولجين واخي رُوي.

الى الذين يملؤون حياتي بالبهجة ومن تتلاشى كل هموم الحياة وسط ابتسامتهم الى كل الأصدقاء الذين رافقوني في مسرتي الراضية.

"عكروم مريم ريان"

المخلص:

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى إدراك المهتمين بمخرجات النظام المحاسبي بممارسات المحاسبة الإبداعية، للاستعانة بهم في صياغة آليات تساهم في الحد منها، باستهداف عينة الدراسة باستبانة وزعت على محاسبين معتمدين، ومحافظي حسابات، وأعوان الرقابة الجبائية مع الاستعانة بخبرة الأساتذة الجامعيين المتخصصين، على مستوى بولاية برج بوعريريج، لجمع البيانات اللازمة، واستخدم أدوات إحصائية وقياسية لعرض وتحليلها، على شاکلة مقاييس التشتت والنزعة المركزية، واختبار ستودنت.

خلصت الدراسة إلى أن المبحوثين عينة الدراسة لديهم وعي بممارسات المحاسبة الإبداعية، وعليه فهم يرون أن التنسيق والتعاون بين لجان اعداد المعايير المحاسبية، محافظي الحسابات، لجان الرقابة الجبائية في ظل قواعد الحوكمة، من شأنه الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية لضمان الشفافية وجودة التقارير المالية.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الإبداعية، حوكمة الشركات، التدقيق الجبائي، التدقيق المحاسبي، لجان إعداد المعايير المحاسبية الدولية.

Abstract:

This study aimed to determine the awareness of those interested in the outputs of the accounting system regarding creative accounting practices, to assist in formulating mechanisms that contribute to limiting them. The study targeted a sample by distributing questionnaires to collect data from certified accountants, account auditors, and tax control assistants, with the assistance of specialized university professors, at the level of Bordj Bou Arreridj province. Statistical and econometric tools were used to present and analyze these data, such as measures of dispersion and central tendency, and the Student's t-test. The study concluded that the respondents in the sample are aware of creative accounting practices. They believe that coordination and cooperation between accounting standards-setting committees, account auditors, and tax control committees under governance rules would limit creative accounting practices to ensure transparency and quality in financial reports.

Keywords: Creative Accounting, Corporate Governance, Tax Auditing, Accounting Auditing, International Accounting Standards Setting Committees.

قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
-	الإهداء
-	شكر وعرfan
I	ملخص الدراسة
II	قائمة المحتويات
III	قائمة الجداول
IV	قائمة الأشكال
IV	قائمة الملاحق
أ-ج	مقدمة
29 -05	الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة
06	المبحث الأول: الأدبيات النظرية
13	المبحث الثاني: الجانب العملي والأخلاقي للمحاسبة الإبداعية
23	المبحث الثالث: الدراسات السابقة
49 -30	الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة
31	المبحث الأول: الطريقة والأدوات المتبعة في الدراسة
33	المبحث الثاني: نتائج الدراسة تحليلها وتفسيرها ومناقشتها
50	الخاتمة
55	قائمة المراجع
60	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
33	توزيع أفراد العينة حسب متغير المركز الوظيفي	01
34	توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي	02
35	توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية	03
36	توزيع أفراد العينة حسب متغير درجة المعرفة بالمحاسبة الإبداعية	04
37	توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس	05
41	التحليل الوصفي لإجابات عينة الدراسة حول آليات الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بعد التدقيق الخارجي	06
42	التحليل الوصفي لإجابات عينة الدراسة حول آليات الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بعد لجان إعداد المعايير المحاسبية	07
43	التحليل الوصفي لإجابات عينة الدراسة حول آليات الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بعد حوكمة الشركات	08
44	التحليل الوصفي لإجابات عينة الدراسة حول آليات الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بعد التدقيق الجبائي	10

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
13	عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية	01
14	أشكال المحاسبة الإبداعية	02
34	أعمدة بيانية توضح توزيع العينة حسب متغير المركز الوظيفي	03
35	أعمدة بيانية توضح توزيع العينة حسب متغير المؤهل العلمي	04
36	أعمدة بيانية توضح توزيع العينة حسب متغير الخبرة المهنية	05
37	دائرة نسبية توضح توزيع العينة حسب متغير درجة معرفة المحاسبة الإبداعية	06
38	أعمدة بيانية توضح توزيع العينة حسب متغير الجنس	07

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
60	إستمارة الإستبيان	01
64	ملحق خصائص عينة الدراسة	02
66	ملحق كرونباخ	03
68	ملحق التحليل الوصفي	04
70	ملحق إختبار الفرضيات	05

مقدمة

في عالم الأعمال، تعد المحاسبة المالية بمثابة لغة عالمية تستخدم لتوصيل المعلومات المالية عن الشركات والمؤسسات، لكن وكما هو الحال في أي لغة، توجد ثغرات وقابلية للتأويل تسمح باستخدام ممارسات غير أخلاقية تعرف باسم المحاسبة الإبداعية.

تشير المحاسبة الإبداعية إلى تلك الممارسات التي تستغل الخيارات والثغرات في المعايير المحاسبية الدولية، أو تفسيرها بشكل مغلوط بهدف التلاعب بالأرقام المالية لتحقيق نتائج محددة، غالباً ما تكون مضرّة للمستثمرين والدائنين وغيرهم من أصحاب المصلحة، وتعد المحاسبة الإبداعية بمثابة سيف ذو حدين، فمن ناحية قد تساهم في تحسين صورة الشركة على المدى القصير من خلال إظهار أرباح وهمية أو زيادة قيمة الأصول ومن ناحية أخرى تشكل خطراً جسيماً على استقرار السوق المالية، وتقوض ثقة المستثمرين، وقد تعرض الشركات لعقوبات قانونية وخسائر فادحة.

أولاً: إشكالية الدراسة: على ضوء ما سبق ونظراً لمخاطر وسلبيات ممارسات المحاسبة الإبداعية، كان لزاماً البحث في آليات للحد من هذه الممارسات، وتعزيز الشفافية ومصداقية المعلومات المالية، لذلك تمحورت إشكالية بحثنا في السؤال الرئيسي التالي:

ماهي الآليات الكفيلة بوضع حد لممارسات المحاسبة الإبداعية؟

من أجل معالجة وتحليل هذه المشكلة وبغية الوصول إلى فهم واضح لها، تم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ✓ ما مدى مساهمة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟
- ✓ إلى أي مدى يمكن للجانب إعداد المعايير المحاسبية ضمان الامتثال لمعايير المحاسبة ومنع ممارسات المحاسبة الإبداعية؟
- ✓ إلى أي حد يمكن لحكومة الشركات أن تساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟
- ✓ إلى أي مدى يساهم التدقيق الجبائي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

ثانياً: فرضيات الدراسة: للإجابة عن الأسئلة المطروحة السابقة ومن ثم الإجابة على مشكلة الدراسة تمت صياغة الفرضيات التالية:

- ✓ التدقيق الخارجي يساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- ✓ لجانب إعداد المعايير المحاسبية لها دور في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- ✓ لحكومة الشركات أثر في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- ✓ التدقيق الجبائي يساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

ثالثا: أهمية الدراسة: تكتسي هذه الدراسة أهمية كبيرة في ظل تزايد ممارسات المحاسبة الإبداعية وتأثيرها السلبي على الشفافية والمصداقية في التقارير المالية، إذ تساهم الدراسة في توضيح الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية وفهم الأسباب التي تدفع الشركات لإ اعتمادها، مما يساعد على تعزيز الوعي لدى ذوي العلاقة حول هذه الممارسات ومخاطرها، والسعي لوضع آليات للحد من هذه الممارسات.

رابعا: أهداف الدراسة: تهدف هذه الدراسة إلى تحليل وفهم ممارسات المحاسبة الإبداعية والأساليب المستخدمة فيها، وتحليل الأسباب التي تدفع الشركات لإ اعتمادها، كما تسعى لتقييم مستوى الوعي والإدراك لدى ذوي العلاقة حول هذه الممارسات ومدى انتشارها في بيئات العمل، تهدف الدراسة أيضا إلى دراسة تأثير المحاسبة الإبداعية على دقة وصحة التقارير المالية وكيفية تأثيرها على قرارات المستثمرين وأصحاب المصلحة، إضافة إلى ذلك، تركز الدراسة على تطوير آليات وإجراءات للحد من استخدام المحاسبة الإبداعية، بالإضافة إلى تحديد الفجوات والمجالات التي تحتاج إلى مزيد من الدراسة.

خامسا: منهج الدراسة: في إطار هذا البحث ومن أجل معالجة إشكالية موضوع الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي، وهو المنهج الأكثر استخداما وشيوعا في العلوم الاقتصادية والأكثر ملاءمة لتقديم المتغيرات المرتبطة بالبحث، كما تم الاستعانة بالمنهج التحليلي من خلال أداة الاستبانة في الفصل التطبيقي من أجل جمع البيانات اللازمة لإجراء الدراسة، وما يقدمه من أدوات تساعد في عرضها، تحليلها واستنباط النتائج تحقيقا لأهداف الدراسة.

سادسا: حدود الدراسة:

1- **الحدود الموضوعية:** عالجت الدراسة موضوع المحاسبة الإبداعية من خلال الممارسات والتقنيات المستخدمة والآليات الممكنة للحد منها.

2- **الحدود الزمنية:** أجريت هذه الدراسة خلال السنة الجامعية 2023-2024، أما الدراسة الميدانية فتمت خلال شهري أبريل وماي من سنة 2024.

3- **الحدود المكانية:** تمت الدراسة على عينة من المبحوثين على مستوى ولاية برج بوعرييج

4- **الحدود البشرية:** تشمل هذه الدراسة المحاسبين والأساتذة المتخصصين وكذلك الأعوان الجبائية ومحافظي الحسابات.

سابعا: أسباب اختيار الموضوع: هناك عدة أسباب لاختيار هذا الموضوع منها ما هو ذاتي وما هو موضوعي نوجزها فيما يلي:

- ✓ الرغبة في التعرف على المحاسبة الإبداعية؛
- ✓ ارتباط الموضوع بالتخصص الدراسي؛
- ✓ التعمق أكثر في أساليب المحاسبة الإبداعية والاهتمام بكيفية إيقاف هذه الممارسات؛

✓ إثراء المكتبة الجامعية بدراسة جديدة حول المحاسبة الإبداعية.

ثامنا: صعوبات الدراسة:

✓ عدم المعرفة الكافية بموضوع المحاسبة الإبداعية في البيئة الإقتصادية الجزائرية.

✓ عدم إستقبال بعض المؤسسات للطلبة من أجل الإجابة على الإستبيان.

✓ التماطل في الإجابة على الإستبيان من بعض الأفراد.

✓ نقص الكتب في مكتبتنا الجامعية حول الموضوع.

تاسعا: هيكل الدراسة: للإجابة على الإشكالية المطروحة قسمنا هذه الدراسة إلى فصلين، الفصل الأول يتضمن الإطار النظري للموضوع، حيث قسم إلى ثلاث مباحث، المبحث الأول المنظور الشامل للمحاسبة الإبداعية، أما المبحث الثاني الجانب العملي والأخلاقي للمحاسبة الإبداعية، أما المبحث الثالث الدراسات السابقة، أما في الفصل الثاني فخصصناه للدراسة الميدانية، حيث تم تقسيمه إلى مبحثين، المبحث الأول تم فيه تقديم منهجية الدراسة، أما المبحث الثاني المعالجة الإحصائية للإستبيان، هذا وقد بدأنا دراسة بمقدمة بينا فيها الإطار المنهجي للدراسة وأنهناه بخاتمة تضمنت نتائج الفصلين مع توضيح اختبار صحة الفرضيات، متبوعة بجملة من الاقتراحات المستنتجة، وأخيرا تم صياغة آفاق الدراسة.

الفصل الأول:

الأدبيات النظرية للمحاسبة

الإبداعية

تمهيد:

تُعدّ المحاسبة بمثابة لغة عالمية للأعمال، ونظام معلوماتي يُنظّم ويسجّل مختلف الأحداث الإقتصادية ويُحوّلها إلى معلومات مالية مفيدة تُساهم في عملية إتخاذ القرار، وتستند هذه اللغة إلى مجموعة من المبادئ والمعايير والنظريات التي تُحكم عملية تحويل الأحداث الإقتصادية إلى معلومات مالية دقيقة وذات قيمة، تُعدّ المحاسبة أداة أساسية لقياس الأداء المالي للشركات وتقديم معلومات مُفيدة لإتخاذ القرار. إلا أنّ ظهور "المحاسبة الإبداعية" يُهدّد موثوقية هذه المعلومات ويُعيق فعالية المحاسبة كأداة لقياس الأداء المالي وإتخاذ القرارات السليمة.

ولتوضيح كل ما سبق وتبسيط الضوء على أهم النقاط قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية

المبحث الثاني: الجانب العملي والأخلاقي للمحاسبة الإبداعية

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية

المحاسبة الإبداعية تعتبر نهجا حديثا في مجال المحاسبة يركز على تحفيز الإبداع والإبتكار في تنفيذ وتقديم الخدمات المحاسبية، تعتمد هذه الممارسات على تفعيل مهارات المحاسبين لتحليل المعلومات بشكل إبداعي، وتوظيف التكنولوجيا لتحسين العمليات، مما يسهم في تحقيق قيمة مضافة للمنظمة.

المطلب الأول: نشأة ومفهوم المحاسبة الإبداعية

أولاً: نشأة المحاسبة الإبداعية

يمكن إرجاع نشأة المحاسبة الإبداعية إلى فترة الركود الإقتصادي التي حدثت في الثمانينيات، حيث واجهت الشركات صعوبات في تحقيق الأرباح، وقد أدت هذه الصعوبات إلى تزايد الضغط على الشركات لتحسين نتائجها المالية مما أدى إلى إستخدام الأساليب المحاسبية الإبداعية لتحقيق الهدف.¹ على الرغم من كون دوافع المديرين للمحاسبة الإبداعية واضحة ومقبولة على الأقل من الناحية النظرية، إلا أن إثبات حدوثها بشكل تجريبي يمثل مشكلة أخرى.

إستجوب ناصر وبيندلبري 1992 كبار المدققين الخارجيين حول تجربتهم مع المحاسبة الإبداعية، وتمكنوا من إستنتاج أن نسبة كبيرة من جميع فئات الشركات تستخدم تقنيات المحاسبة الإبداعية.² وقد حظيت المحاسبة الإبداعية بإهتمام كبير من قبل المحاسبين والمدققين خلال السنوات الأخيرة، وذلك بعد حدوث إنهيار شركة إنرون "ENRON" سنة 2001، وقد أدت هذه الحادثة إلى تحميل شركة آرثر أندرسون "ARTHUR ANDERSON" جزءا من المسؤولية بإعتبارها المسؤولة عن تدقيق حسابات شركة أنرون "ENRON" كما تم إتهامها بالتلاعب بالمعلومات المالية بإستخدام بعض الممارسات المحاسبية التي تظهر المحاسبة بغير شكلها الصحيح.

ثانياً: مفهوم المحاسبة الإبداعية

تسمح المبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية الدولية بإستخدام مجموعة من الطرق والمعايير المحاسبية لقياس عناصر القوائم المالية مثل: طرق الإهلاك، طرق تقييم المخزون، طرق تقييم الأدوات المالية وطرق ترجمة

1- علاء مصطفى احمد نفاع، "أثر إلزام 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، 2012، ص78.
2 - Oriel Amat, Catherine gowthorpe, **creative accounting nature, incidence and ethical issues**, journal of economic literature classification; m41, p,08.

العملات الرقمية... إلخ، ونظراً لوجود مجال للإختيار فقد تلجأ الشركات للمحاسبة الإبداعية لتحقيق أهدافها الخاصة.¹

تفهم المحاسبة الإبداعية على أنها نوع من المحاسبة، ولكن في الواقع هي ممارسة تحايل وتلاعب وتضليل للمستثمرين ومستعملي المعلومات المالية والمحاسبية، تعتمد المحاسبة الإبداعية على تقديرات وإفتراسات المحاسب، مما يجعلها عملية إختيارية يمكن أن تؤدي إلى نتائج مالية غير دقيقة.

رأى العديد من المهنيين والمحليلين الماليين أن السوق والمستثمرون مخدوعون بالأرقام المحاسبية، حيث يتم معالجتها بطريقة تشبه عملية الطهي لتتناسب رغبات أطراف معينة.²

تعرف المحاسبة الإبداعية بأنها مجموعة من الممارسات المحاسبية التي يتم إستخدامها لتحسين صورة الشركة المالية بطريقة غير حقيقية، ويمكن أن تتراوح هذه الممارسات من الإختيار المنهجي لمعايير المحاسبة وطرق القياس، إلى التلاعب في المعلومات المالية.

تعرف المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر أكاديمية بأنها "ممارسة تتمثل في تعديل المعلومات المالية للشركة بطريقة غير واقعية، وذلك من خلال الإستفادة من الثغرات في القوانين المحاسبية أو تجاهلها".³

المحاسبة الإبداعية "هي ممارسة غير أخلاقية تتمثل في إختيار التقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة بطريقة تسمح بالتلاعب والغش، مما يؤدي إلى تقديم بيانات مالية غير صحيحة ومضللة".⁴

عرفها M.C. Barnet Whelance على "أنها ممارسة قانونية تتمثل في إستخدام المبادئ والقواعد المحاسبية بطريقة تؤدي إلى تقديم صورة مضللة عن الوضع المالي للشركة".⁵

1- آسيا لعروسي، تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر (دراسة استطلاعية)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف -المسيلة- 2019-2020، ص 24.

2- احمد محمد علوان الهلباوي، إبراهيم جابر السيد احمد، المحاسبة الإبداعية، دار العلم والايمان للنشر والتوزيع، دار الجديد للنشر والتوزيع، 2019، ص 54.

3- الخشاوي علي، الدوسري محسن، المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة، الكويت، 2006، ص 06.

4- رشا حمادة، "دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 02، العدد الثاني 2010 ص 95.

5- ميساء محمد سعد أبو تمام، مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحليلين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدقيق النقدي، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، عمان، الأردن، 2012-2013 ص 19.

من جهة أخرى فإن المحاسبة الإبداعية تهدف إلى تشكيل أرقام المحاسبة المالية لتتوافق مع رغبات الجهات التي أعدتها، وذلك عبر إستغلال ثغرات أو غموض في القواعد الحالية، أو حتى تجاهل هذه القواعد كلياً أو جزئياً.¹ من خلال ما سبق فإن المحاسبة الإبداعية هي ممارسة معقدة لها آثار إيجابية وسلبية على الشركات والمجتمع، من المهم أن يكون المستخدمون على دراية بالمخاطر المترتبة بالمحاسبة الإبداعية. وبشكل عام يمكن القول إن المحاسبة الإبداعية هي ممارسة قانونية (إستغلال الثغرات) ولكن يمكن أن تكون ضارة إذا أدت إلى تقديم معلومات مالية مضللة، وهي نهج محاسبي يهدف إلى تعزيز الإبداع والابتكار في تقديم المعلومات المالية، إذ تركز على إستخدام الخيال والابتكار في تحليل المعلومات المالية وتقديمها بشكل يفتح المجال لتطوير العمليات وإتخاذ قرارات فعالة.

المطلب الثاني: خصائص المحاسبة الإبداعية وأهدافها

أولاً: خصائص المحاسبة الإبداعية

يمكن تبين خصائص المحاسبة الإبداعية من خلال النقاط التالية:²

- 1. التلاعب والاحتيال:** تعد المحاسبة الإبداعية شكلاً من أشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة والمراجعة والضرائب، كما تستخدم أساليبها لتحقيق أهداف محددة تخدم مصالح الإدارة على حساب مصداقية المعلومات المالية.
- 2. تحقيق أهداف محددة:** الهدف من إستخدام المحاسبة الإبداعية هو الوصول برقم صافي الربح إلى رقم معين يحقق أهداف الشركة على المدى القصير، وتعد هذه الممارسات قانونية، لكنها قد تكون غير أخلاقية وتسيء إستخدام المرونة المتاحة في المعايير المحاسبية.
- 3. عملية مخططة:** إستخدام المحاسبة الإبداعية هو عملية مخططة تقوم بها الإدارة لتحقيق أهداف خاصة بها، كما تستخدم هذه الأساليب بشكل مقصود لتحويل المعلومات المالية وتغييرها لخدمة مصالح محددة.
- 4. التأثير على مصداقية المعلومات المالية:** إستخدام الشركة للمحاسبة الإبداعية من شأنه أن يؤثر على مصداقية وموثوقية المعلومات المالية في القوائم المالية، يقلل إستخدام هذه الأساليب من ثقة المستخدمين في المعلومات الواردة في هذه القوائم، مما قد يؤدي إلى مخاطر قانونية وأخلاقية.

1- Oriol Amat, and other **the ethics of creative accounting**, journal of economic literature classification; m41, economics working paper December 1999.

2- سامي محمود عبد الحميد مراد، إحباط الأثر الضريبي السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية، (دراسة الحالة المصرية)، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، -جامعة الأزهر- العدد 17 جافني 2017، ص، 134.

5. قدرات مهنية عالية: يستخدم المحاسبة الإبداعية محاسبون يمتلكون قدرات مهنية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها وتحريرها بالشكل الذي يرغبون فيه، ويتطلب استخدام هذه الأساليب فهما عميقا للمعايير المحاسبية والقدرة على تطبيقها بشكل إنتقائي لتحقيق أهداف محددة. وتتمثل خصائص المحاسب المبدع في¹:

1. العقلية المحاسبية والمالية الخلاقة: المحاسب المبدع هو الذي يمتلك عقلية محاسبية ومالية إبداعية ومتسائلة، قادر على طرح الأسئلة وطرح الأفكار الجديدة وتطويرها، كما أن المحاسب المبدع هو الذي لا يكتفي بالحلول التقليدية، بل يسعى دائما لإيجاد حلول جديدة ومبتكرة.

2. قدرة المحاسب على التحليل والتجميع: المحاسب المبدع هو الذي يمتلك القدرة على تحليل المعلومات المالية المختلفة وربطها ببعضها البعض.

3. قدرة المحاسب على التخيل والحدس: المحاسب المبدع هو الذي يملك القدرة على التخيل والتفكير خارج الصندوق، وإستخدام الحدس في حل المشكلات.

4. أن يتمتع المحاسب بالشجاعة والثقة بالنفس: المحاسب المبدع هو الذي يمتلك الشجاعة والثقة بالنفس، في إتخاذ القرارات الجريئة والدفاع عنها.

5. النقد الذاتي: المحاسب المبدع هو الذي يمارس النقد الذاتي بشكل مستمر، قادر على تقييم عمله وتطويره بإستمرار.

ثانيا: أهداف المحاسبة الإبداعية

تسعى المحاسبة الإبداعية إلى تعديل الحسابات إما لتحسين الأداء المالي للشركة أو لتقليله وذلك لتحقيق أهداف معينة تتمثل في²:

1. في حالة التحسين تكمن أهداف المحاسبة الإبداعية في:

- ✓ إعطاء صورة أكثر ملائمة للشركة من خلال المبالغة في نتائجها أو تخفيض مخاطرها.
- ✓ جذب الممولين أو المستثمرين.
- ✓ تلبية متطلبات الجهات التنظيمية.

1- فلاح الزعبي علي، ماجد عبد العزيز الجبري، دور وأهمية الإبداع المحاسبي في تحقيق الميزة التنافسية الإقتصادية في مؤسسات المال والأعمال الأردنية، مداخلة ضمن المؤتمر العلمي الخامس لكلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة فيلادلفيا،

4-5/تموز/2007، ص14

2- Herve stolowy, **existe-t-il vraiment une comptabilité créative**, Groupe HEC, département comptabilité contrôle, expert-comptable, p 02.

2. في حالة التخفيض فهنا تكمن أهدافها في:

- ✓ تجنب دفع الضرائب.
- ✓ تقليل تكلفة العمال.
- ✓ تجنب الإفلاس.

المطلب الثالث: دوافع إنتشار المحاسبة الإبداعية وعواملها

أولاً: دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية:

تتصدر دوافع الإدارة في إستخدام المحاسبة الإبداعية فيما يلي:

1. **التأثير على سمعة المؤسسة إيجابيا في السوق:** تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية أحيانا بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأداء المؤسسات التي لا تسمح لها ظروفها التشغيلية أو الإستثمارية في تحقيق هذا التحسن بشكل طبيعي ودون تدخل من الإدارة، وإذا لم يحدث ذلك التدخل من قبل إدارة المؤسسة سوف تتأثر صورتها بسمعة سلبية إتجاه السوق وخصوصا أمام مساهميها، لذلك فإن أحد دوافع إستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية هو التأثير إيجابيا على سمعة المؤسسة¹.
2. **الحصول على تمويل أو المحافظة عليه:** عندما تعاني من مشاكل في السيولة اللازمة لإستمرار عملياتها التشغيلية والإستثمارية، أو لسداد إنتزاماتها، تلجأ لإعادة تمويل نفقاتها من خلال المؤسسات المالية باللجوء إلى أساليب المحاسبة الإبداعية لتحسين نتيجة النشاط والموقف المالي محاسبا، وليس حقيقيا².
3. **غايات التلاعب الضريبي:** تقوم بعض المؤسسات المالية من خلال إستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بتخفيض الأرباح والنواتج وزيادة الأعباء، وذلك من أجل تخفيض الوعاء الضريبي الذي يستخدم إحتساب قيمة الاقتطاع الضريبي بناء على قيمة هذا الوعاء.
4. **تجنب الأعباء السياسية:** تتمثل الأعباء السياسية في الأعباء التي قد تتحملها المؤسسات الإقتصادية كبيرة الحجم نتيجة القوانين والأنظمة التي تفرضها الحكومات مثل قوانين زيادة المعدلات الضريبية أو تحميل المؤسسات بأعباء اجتماعية مرتفعة لذلك تلجأ الإدارة إلى إستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية من أجل تخفيض الربح وذلك لكي تتمكن هذه الوحدات من تجنب تلك التكلفة³.

1- عماد سليم الأغا، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، مذكرة ماجستير، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، 2011، ص 83.

2- محمد حمود أحمد صالح الصياغي، دور أساليب الرقابة الحديثة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية وتقليل المخاطر، أطروحة دكتوراه، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2018، ص 118.

3- بالرقى التيجاني، المفاهيم والاساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، العدد 12، 2012 ص 37-38.

5. **غايات التصنيف المهني:** وذلك للحصول على تصنيف متقدم للمؤسسة على منافسيها من المؤسسات في نفس المجال، الذي تجر به بعض المؤسسات الدولية بالإستناد إلى العديد من المعايير، من ضمنها تقييم القيمة المالية، وضع الشركة من ناحية القوة المالية ولهذا تلجأ العديد من المنشأة إلى تحسين قوائمها المالية بإستخدام المحاسبة الإبداعية.¹
6. **فرص إستفادة الإدارة من المعلومات الداخلية:** أحيانا تسمح القوانين بعض المؤسسات من أن يقوم مدراء وموظفون المؤسسة بتداول أسهم شركتهم بحرية كباقي المساهمين، ففي هذه الحالة يقوم هؤلاء المدراء بإستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لتأخير خروج المعلومات الحقيقية إلى السوق، الأمر الذي يقوي فرصتهم من الإستفادة بالمعرفة الداخلية لأخبار المؤسسة.²
7. **الحصول على مكافآت كبيرة للمدراء:** حيث يسعى بعض المديرين لزيادة الربح عندما تكون تلك الأرباح مرتبطة بقيمة المكافأة والحوافز التي يحصلون عليها من عملهم.³
8. **تأثير على سعر أسهم الشركة في أسواق مالية:** حيث تكون الغاية من ذلك تعظيم القيمة المالية وتحسين أسعار الأسهم لتلك الشركات في الأسواق المالية.⁴
9. **تحقيق أرقام محددة للأرباح:** قد تلجأ الشركات إلى ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية بدافع تحقيق أرباح محددة تسعى إليها، أو أرباح تعادل توقعاتها المنشورة حول أرباح الشركة أو توقعات المحللين الماليين في السوق، فإذا قامت إدارة الشركة بنشر التوقعات المستقبلية للمبيعات وربحية السهم بصفة دورية، تواجه عند ذلك ضغطا كبيرا فيما يتعلق بتحقيق تلك التوقعات.⁵

1- مومن فاطمة الزهراء، ماهوي العبيدي، أثر إستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، مجلة البحوث الإقتصادية المتقدمة، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، العدد 04، جوان 2010، ص 203.

2- شقبق عيسى، زغاد يحيى، فعالية لجان المراجعة للحد من آثار المحاسبة الإبداعية، مجلة المؤسسة، جامعة الجزائر 3، العدد 4، 2015، ص 68.

3- كامل ممدوح كامل التكريتي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية في الشركات العراقية المساهمة العامة (من وجهة نظر مدققي الحسابات العراقيين)، قسم العلوم المالية والمحاسبة، كلية الاعمال، جامعة الشرق الأوسط، رسالة ماجستير، كانون الثاني 2022، ص 29.

4- ليندا حسن نمر الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، 2009، ص 19.

5- Bita Mashayekhi, Elham Hasani Azar, **Earnings management and long-run performance in Iranian IPO companies**, from: www. InfoTech accountants. com, access date: December, 5, 2009 p18

ثانياً: عوامل إنتشار المحاسبة الإبداعية

هناك عدة عوامل ساعدت في ظهور المحاسبة الإبداعية منها:

1. **حرية إختيار المبادئ المحاسبية:** تسمح القواعد والسياسات المحاسبية للشركة أحياناً أن تختار من بين الطرق المحاسبية المتاحة عند إعداد قوائمها المالية، حيث تسمح العديد من المعايير المحاسبية بالإختيار بين البدائل المحاسبية المختلفة، ويترتب على هذا إختيار الشركة للطرق المحاسبية التي تتلاءم مع أهدافها ورغباتها والتي تحقق أفضل صورة لأداء الشركة.¹
2. **حرية التقديرات المحاسبية:** يعرف التقدير المحاسبي بأنه مبلغ تقديري لبند معين في غياب القياس المحاسبي المحكم. ويتضمن إعداد العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقديرات والحكم الشخصي والتوقع وهذا يتيح للإدارة التلاعب في هذه التقديرات بغرض الوصول إلى الأهداف المحددة سابقاً.²
3. **توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية:** يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ وحدث بعض العمليات الحقيقية إلى تحقيق الإنطباع المرغوب فيه عن الحسابات والقوائم المالية للمؤسسة فإذا ترك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسباً فقد توجّل تنفيذ هذه العمليات أو تعجل من تنفيذها وذلك لتحقيق أهداف ومكاسب معينة.³
4. **القيود المحاسبية المزيفة:** يمكن أن يستخدم التلاعب في قيم الميزانية ونقل الأرباح بين الفترات المحاسبية، ويتحقق ذلك من خلال إدخال القيود المحاسبية ذات العلاقة بتعاون طرف ثالث مثل: بيع أحد أصول الوحدة الإقتصادية وإعادة إستجارها حتى تنتهي مدة إهلاكها.
5. **القيود المحاسبية الحقيقية:** يمكن أن توظف لإعطاء صورة وإنطباع جيدين عن الحسابات⁴

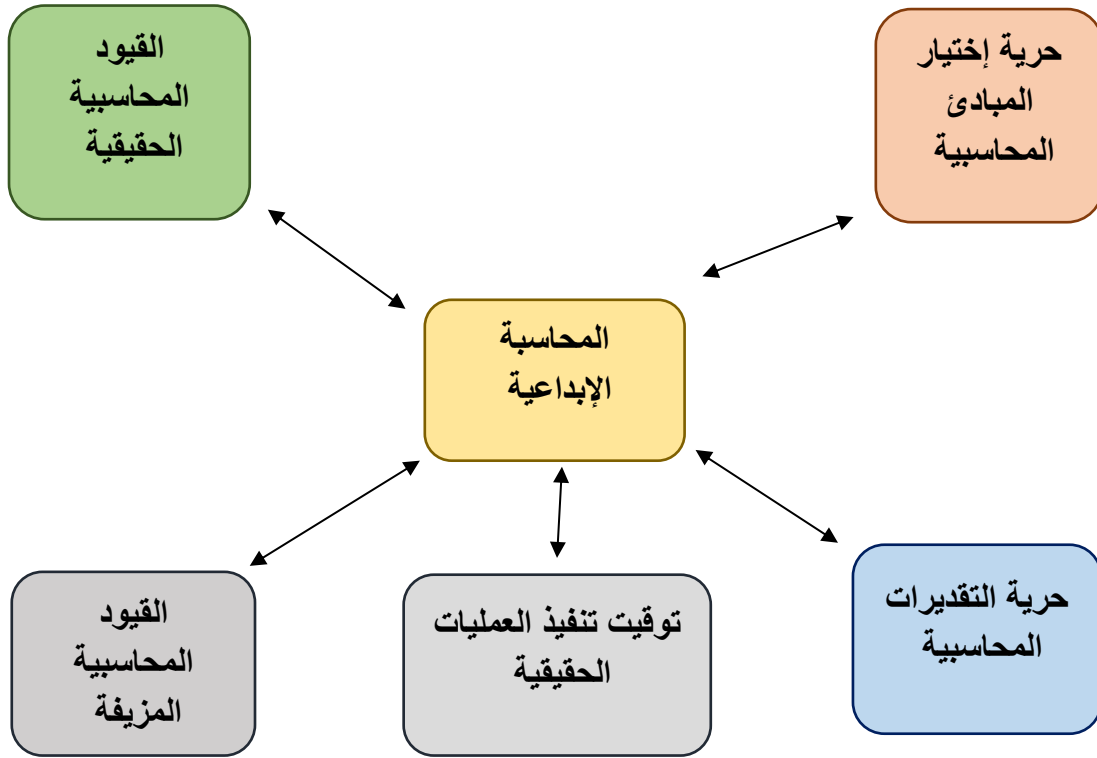
1- حمزة ضويقي، أحمد محمودي: دور حوكمة الشركات لتعزيز المعلومة المحاسبية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة التنمية والإقتصادية التطبيقية، العدد 3، 2018، ص 376.

2- عماد سليم الأغا، مرجع تم ذكره سابقاً، ص83.

3- مومن فاطمة زهراء، وآخرون، دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي الجزائر، المجلد 01، العدد01، ديسمبر 2017، ص 368.

4- عماد سليم الأغا، مرجع تم ذكره سابقاً، ص83.

شكل رقم (1): يمثل عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على تعريف سابقة

المبحث الثاني: الجانب العملي والأخلاقي للمحاسبة الإبداعية

تتنوع وتختلف أساليب المحاسبة الإبداعية، وتستخدم الشركات مجموعة متنوعة من الأساليب لتحقيق أهدافها من خلالها، كما يمكن أن يكون للمحاسبة الإبداعية آثار سلبية على العديد من أصحاب المصلحة، من المهم فهم أساليب المحاسبة الإبداعية، وكذلك الآثار المترتبة والمحملة لإستخدامها، وكيفية الكشف والحد منها.

المطلب الأول: أشكال المحاسبة الإبداعية ومنظورها الأخلاقي

أولاً: أشكال المحاسبة الإبداعية

هناك عدة أشكال وأنواع للمحاسبة الإبداعية نذكر بعضاً منها فيما يلي:

1. **المحاسبة النفسية:** إختيار وتطبيق نشاط معتمد لمبادئ محاسبية معينة بجهد يستهدف تحقيق نتائج مرغوبة عادة ما تكون مكاسب جارية أعلى وسواء أكانت الممارسات المتبعة ملائمة أو غير ملائمة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.¹
2. **إدارة الدخل:** هي التلاعب بالدخل للوصول إلى ربح مرسوم ومخطط بشكل مسبق من قبل الإدارة يتوافق مع إتجاهاتها ومصالحها.²
3. **تمهيد الدخل:** هو حالة من حالات إدارة الدخل هدفه تحسين صورة الدخل بشكل عام، ويكون بإزالة التذبذب الذي يمكن أن يحصل في مسار الدخل الطبيعي، وذلك بأن يتم تخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل المرتفع من أجل نقله إلى السنوات ذات الدخل السيء وذلك للحفاظ على نسبة الربح ومستواها بشكل سلس ولطيف بين السنوات لإظهار الإدارة أمام مستخدمي المعلومات المالية على أنها قادرة على الحفاظ على مستوى الدخل بغض النظر عن الظروف المحيطة بالشركة.³
4. **التلاعب بالتقارير المالية:** يعرف التلاعب بالتقارير المالية بأنه إظهار معلومات خاطئة بشكل متعمد، أو حذف قيم معينة أو إخفاؤها في البيانات المالية، بهدف تضليل مستخدمي القوائم المالية، وهذا النوع من التلاعب يعتبر عملاً مخالفاً للقانون.⁴

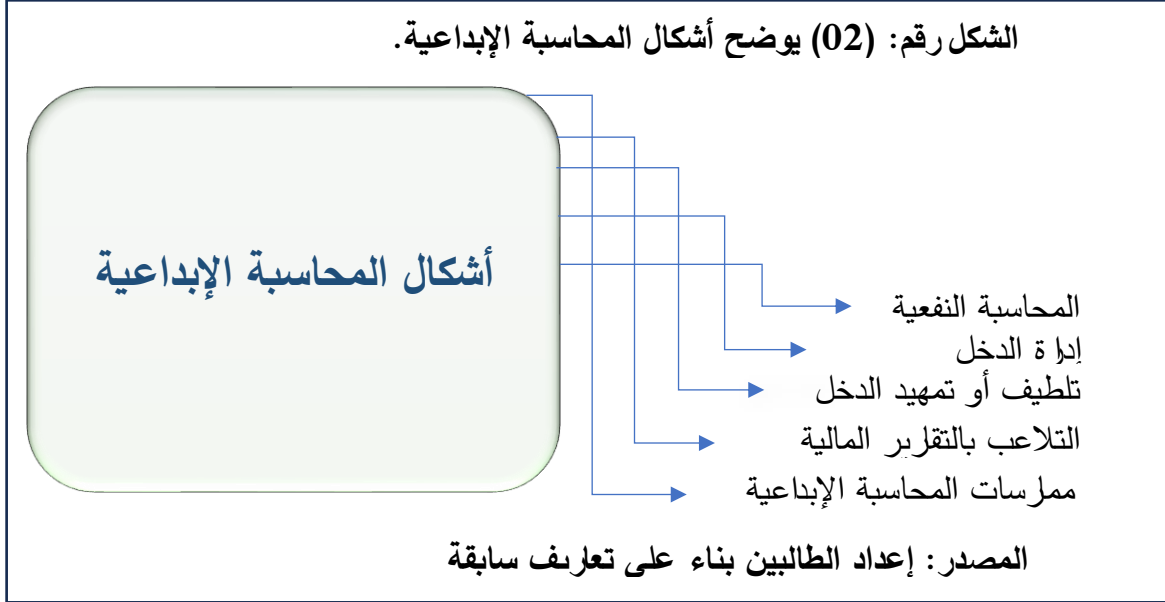
1- معمر قربة، قراءة في نماذج ممارسات المحاسبة الإبداعية في بعض دول العالم ومقاربتها بالممارسات في الجزائر، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، جامعة الشهيد حمة لخضر-الوادي الجزائر، العدد الثامن، السنة الثامنة، 2017، ص 518.

2- ليندا حسن نمر الحلبي، مرجع تم ذكره سابقاً، ص 22

3- أمينة فداوي فريد، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة عينة من شركات المساهمة الفرنسية، المجلة الجامعية، جامعة باجي مختار عنابة، الجزائر، العدد السادس عشر، المجلد الأول، فيفري 2014، ص 252.

4- ميساء محمد سعد أبو تمام، مرجع تم ذكره سابقاً، ص 19.

5. ممارسات المحاسبة الإبداعية: تتمثل هذه الطريقة في إستعمال وإستخدام الممارسات المنحرفة عن ممارسات وقياسات المحاسبة المعيارية المعروفة، كما تتميز هذه الطريقة بإستخدام أحدث الطرق الأكثر تعقيدا للحصول على أرباح صورية عن طريق التلاعب والغش في قيم الأعباء والنواتج.¹



ثانيا: المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية

تُعرف أخلاقيات المهنة بأنها النظام الذي يضم مبادئ أخلاقية وقواعد ممارسة تُعتبر معيارًا للسلوك المهني الصحيح، فكل مهنة لها مجموعة من القيم والمبادئ التي تشكلت وتطورت مع مرور الزمن، حتى أصبحت معترفًا بها ومعتمدة سواء أدبيًا أو قانونيًا.²

من الناحية الأخلاقية، يُعتبر المحاسبة الإبداعية مكروهة ومحرمة، حيث لا تتوافق مع مفهوم العدالة إتجاه مستخدمي المعلومات، فهي تشكل ممارسة غير عادلة للأطراف المعنية وتعمل على إضعاف سمعة المنظمات، مما يتنافى مع الأخلاقيات والقوانين التي تفرض عقوبات على هذه السلوكيات، ومن الناحية الأساسية، فإن إستخدام الحكمة والمنطق ينبغي للتأكد من صحة الأنشطة المالية المتورطة في إخفاء معلومات مالية خطيرة، وذلك لتجنب تشويه الصورة التي يعكسها النشاط الإقتصادي.³

1- علاء مصطفى احمد نفاع، مرجع تم ذكره سابقا، ص 93-94.

² باخجة عبدا لله محمد طالب، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعومات المحاسبية في ضل المعايير المحاسبية الدولية، رسالة ماجستير، جامعة السليمانية، العراق، 2013، ص31.

³ فوزي الحاج أحمد، رحيمة العيفة، سارة بوضياف، المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية وأثره على القوائم المالية، مجلة إقتصاديات الأعمال والتجارة، المجلد 06، العدد 01، 2021 ص47

ورغم ذلك هناك تباين واضح في الآراء حول مدى سلبية وإيجابية أساليب التأثير على القوائم المالية وأن كل رأي له من يدافع عنه وله نظرة وحجته المؤثرة إلا ان المداخل النظرية لعلم المحاسبة لها جانب أخلاقي يركز على ثلاثة مبادئ أخلاقية وهي: ¹

✓ **العدالة:** وتعني أن يكون هنالك معايير وأسس عادلة للمعاملة بين كل الأطراف.

✓ **الصدق:** ويعني المطابقة للحقيقة.

✓ **عدم التحيز:** وتعني القيام بإعداد التقارير المحاسبية بطريقة تخدم جميع فئات المستخدمين

دون تغليب فئة على حساب الفئات الأخرى.

المطلب الثاني: ممارسات المحاسبة الإبداعية

أولاً: ممارسات المحاسبة الإبداعية المستخدمة في الميزانية:

1. **الأصول الثابتة:** في بعض الحالات، قد تقوم الشركات بتعديل قيم الأصول المدرجة في الميزانية، وذلك

من خلال إستخدام طريقة إعادة التقييم بدلاً من مبدأ التكلفة التاريخية، كما قد تقوم الشركات بتقليل نسب الإهلاك المحاسبي للأصول عن النسب المستخدمة في السوق، أو إجراء تغييرات غير مبررة في طرق الإهلاك، مثل التحويل من طريقة الإهلاك الثابت إلى المتناقص أو العكس. ²

2. **الإستثمارات المتداولة:** في بعض الحالات، تقوم الشركات بتعديل قيم محفظة الأوراق المالية المدرجة في

الميزانية، وذلك من خلال إستخدام أسعار سوقية مضللة أو إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات إنخفاض الأسعار. ³

3. **النقديات:** وهذا من خلال التلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة في

العمولات الاجنبية، يمكن أن يؤدي ذلك إلى المبالغة في الأرباح أو الخسائر الناتجة عن العمليات الأجنبية. ⁴

1 بالرقمي التيجاني، مرجع تم ذكره سابقاً، ص 39-42

2- بهلولي نور الهدى، دور محافظ الحسابات في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي الصافي

للشركات الجزائرية، دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات، مجلة الإستراتيجية والتنمية، المجلد 10، العدد 01 مكرر 2020 ص 371

3- ناظم شعلان جبار، "أساليب المحاسبة الإبداعية وأثره على موثوقية البيانات المالية"، مجلة الغري العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد جامعة القادسية، العراق، مجلد التاسع، العدد الثاني والثلاثون، 2015، ص 244.

4- سيف الدين فوزي الهندي، "مدى إستخدام مدققي الحسابات القانونيين للإجراءات التحليلية في إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية"، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2016، ص 42.

4. الأصول الطارئة: في بعض الحالات، قد تقوم الشركات بتسجيل أصول محتملة قبل التأكد من تحقيقها،

يمكن أن يؤدي ذلك إلى المبالغة في أصول الشركة وزيادة أرباحها.¹

5. الخصوم طويلة الأجل: في بعض الحالات، قد تقوم الشركات بالحصول على قروض طويلة الأجل قبل

إعلان الميزانية، ثم استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل، يمكن أن يؤدي ذلك إلى تحسين نسب السيولة

الحالية للشركة، ولكن يمكن أن يؤثر هذا سلباً على قدرتها في السداد مستقبلاً.²

6. المخزون: في هذا البند يمكن أن تتركز عمليات التلاعب وممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية فيما يلي³:

✓ تضمين كشوفات الجرد بنود بضاعة راكدة ومتقادمة.

✓ التلاعب في أسعار تقييم المخزون.

✓ تغيير غير مبرر في طرق تقييم المخزون.

وكل هذا يؤدي إلى المبالغة أو التقليل من قيمة المخزون، مما يؤثر على الربحية.

7. حقوق المساهمين: من الممكن أن تقوم الشركات من إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي

ربح العام الجاري، بدلاً من معالجتها ضمن الأرباح المحتجزة، يمكن أن يؤدي ذلك إلى المبالغة في الربحية

في العام الجاري، وتقديم صورة غير دقيقة عن أداء الشركة⁴

ثانياً: ممارسات المحاسبة الإبداعية المستخدمة في جدول حسابات النتائج

1. تسجيل النواتج بشكل سريع فيما عملية البيع مازالت موضع شك: حسب الأصول المتبعة، يتم تسجيل

الدخل بعد إكمال عملية تبادل المنفعة، بمعنى آخر يتم الاعتراف بالدخل محاسبياً ودفترياً قبل إكمال عملية

البيع على أرض الواقع.⁵

1- م حبل داوي إسماعيل، "أثر أساليب المحاسبة الإبداعية في موثوقية المعلومات المحاسبية"، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، دورية علمية محكمة، صادرة عن كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة القادسية، العراق، المجلد السادس عشر، العدد الثالث، 2014، ص 247.

2- 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 367.

3- علي عبد الصمد عمر، "حوكمة المؤسسات بين المحاسبة المالية والتدقيق المحاسبي"، دار هومة الطباعة والنشر التوزيع، الجزائر، 2017، ص 312.

4- حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، مرجع تم ذكره سابقاً، ص 368.

5- سعدي فارس، العرابي حمزة، تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على مبدأ الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دراسة حالة لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية،

المجلد 12، العدد 03، 2020، ص 399

2. تسجيل ناتج مزيف: تعرف هذه الطريقة بإسم "تسجيل النواتج الوهمية والمزيفة " وهي تستخدم لزيادة الأرباح بشكل مصطنع وتحسين مظهر الشركة المالي.¹
3. زيادة النواتج من خلال عائد لمرة واحدة: يمكن لشركة ما أن تلجأ إلى زيادة نواتجها لمرة واحدة خلال فترة مالية محددة لتحسين مظهرها المالي، وتهدف هذه الممارسات إلى إعطاء صورة إيجابية عن إدارة الشركة، حيث تظهر زيادة في النواتج والأعباء، بينما قد يكون الأداء الفعلي للشركة سيئا، وعادة ما يتم تبرير هذا النوع من العائدات على أنه ناتج عن عمليات غير جوهرية أو غير تشغيلية.²
4. نقل الأعباء الجارية إلى فترات محاسبية سابقة ولاحقة: يعرف هذا النوع من التلاعب "بالتلاعب بحسابات الأصول " ويهدف هذا التلاعب إلى زيادة النواتج والأرباح وكذلك تقليل الأعباء في المدى القصير من خلال تسجيل بعض الأعباء كأصول وتسجيل بعض الأصول بقيمة أعلى من قيمتها الحقيقية، ويمكن أن يتم ذلك من خلال تسجيل الإيجارات والرواتب والإعلانات كأصول وتسجيل المباني والآلات بقيمة أعلى من تكلفة شرائها.³
5. الإخفاق في التسجيل أو التخفيض: في بعض الأحيان، قد تقدم إدارة بعض الشركات إفصاحا متحفظا عن التغيرات التي تحدث في حسابات الإلتزامات لأسباب خاصة كتجنب الإضرار بسمعة الشركة وتجنب التأثير على سعر سهم الشركة وكذلك تجنب إثارة قلق المستثمرين والدائنين، ويمكن أن يكون هذا الإفصاح الكثيف غير ملائم للإلتزامات، حيث يؤدي إلى إصدار بيانات مالية مضللة وخداع المستثمرين والدائنين وكذلك تعريض الشركة لخطر الغرامات والعقوبات القانونية.⁴
6. نقل النواتج الجارية إلى فترة مالية لاحقة: تهدف هذه الطريقة إلى تأجيل تسجيل بعض الأرباح من السنة الحالية إلى السنة المالية اللاحقة ويمكن إستخدام هذه الطريقة لأسباب مختلفة منها: تحسين مظهر الشركة في السنة الحالية والتحوط من المخاطر في المستقبل وكذلك تحقيق أهداف محددة مثل زيادة الأرباح في سنة معينة.

1- نذير شبرو، بالقسام بن خليفه، أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة

البحوث الإقتصادية المتقدمة، المجلد 06، العدد 01، 2021 ص248

2- ليندا حسن نمر الحلبي، مرجع تم ذكره سابقا، ص 22

3- أمينة فداوي فريد، مرجع تم ذكره سابقا، ص 165.

4- ليندا حسن نمر الحلبي، مرجع تم ذكره سابقا، ص 35

وعادة ما يتم استخدام هذه الطريقة عندما تكون أوضاع الشركة في السنة الحالية ممتازة، بينما تتوقع إدارة الشركة أن تكون الأوضاع في المستقبل أكثر صعوبة وتعرف هذه الطريقة بإسم " تأجيل الأرباح " وهناك طريقتان لتأجيل الأرباح تتمثلان في إنشاء إحتياطي وتغيير مبادئ المحاسبة.¹

7. نقل الأعباء المترتبة على الشركة مستقبلا إلى السنة المالية الحالية: يمكن تشبيه هذه الأساليب بالإستدانة من المستقبل "لتحسين مظهر الحاضر وتستخدم في الأوقات التي تواجه فيها الشركة ظروف صعبة، ولكن هذه الأساليب قد تؤدي إلى تراكم ديون كبيرة على الشركة في المستقبل، مما قد يهدد إستقرارها²

ثالثا: ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية:³

1. تصنيف الأعباء: يمكن للمحاسب تصنيف الأعباء التشغيلية على أنها إستثمارية او تمويلية أو العكس، لا تؤثر هذه الإجراءات على القيم النهائية للقوائم المالية، لكنها قد تؤثر على تحليل المعلومات المالية.

2. التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية: يمكن التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئيا من دفع الضرائب تتم هذه العملية من خلال إجراء بعض التغييرات على بعض البنود مثل تخفيض مكاسب بيع الإستثمارات وبعض حقوق الملكية وكذلك إزالة تأثير الضريبة عن العمليات غير مكتملة.

3. التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة: يمكن التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة من خلال إزالة البنود الغير متكررة وعدم تصنيف الأسهم المملوكة للمنشأة كأسهم تجارية كذلك يمكن تصنيف هذه الأسهم كإستثمارات جارية أو غير جارية اعتمادا على فترة الإحتفاظ بها.

رابعا: ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التغيرات في حقوق الملكية:

تعد قائمة التغيرات في حقوق الملكية بمثابة حلقة وصل بين قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، فهي تظهر كيف تتغير حقوق الملكية (مثل رأس المال الإحتياطي والأرباح المحتجزة) على مدار الفترة المالية، وتعد هذه القائمة مهمة للمستثمرين والدائنين لفهم كيفية تمويل الشركة وإدائها.

يتم حساب قائمة تغيرات بحقوق الملكية من خلال رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة المالية إلى نهايتها، وتستخدم قاعدة الإستحقاق في عرض هذه التغيرات، مما يعني أن جميع الأحداث والتأثيرات المالية تسجل في الفترة التي تحدث فيها، بغض النظر عن وقت إستلام أو دفع الاموال، ومع

1- حدادي سارة، دور محافظ الحسابات في إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على جودة المعلومات المالية، دراسة حالة مجموعة من شركات حافظة الحسابات والشركات الجزائرية، أطروحة دكتوراه، تخصص بنوك ومحاسبة، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2019-2020 ص42

2- ليندا حسن نمر الحلبي، مرجع تم ذكره سابقا، ص 37

3- المرجع نفسه، ص 37.

ذلك، فإن جميع عناصر بنود هذه القائمة معرضة لإستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية، يمكن أن تشمل هذه الممارسات إجراء تغييرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه، وكذلك رأس المال المكتسب والمحتسب. يمكن أيضا إستخدامها لإعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة أو خسائر الخيارات السابقة أو أرصدة العملات الأجنبية.¹

المطلب الثالث: آثار المحاسبة الإبداعية

وعي المديرين بمنافع المحاسبة الإبداعية على المدى القصير لا يغفل مخاطرها الجسيمة على المدى الطويل، ونذكر منها:²

1. تخفيض قيمة المؤسسة: تتخذ العديد من المؤسسات قرارات تشغيلية تهدف إلى تعزيز الأرباح على المدى القصير، بينما قد تحقق هذه القرارات فوائد مؤقتة، إلا أنها قد تؤدي إلى عواقب وخيمة للمؤسسة على المدى الطويل، مثل تقليص نفقات البحث والتطوير والذي يؤدي إلى تقييد الابتكار وعرقلة نمو المؤسسة على المدى الطويل.

2. تلاشي المعايير الأخلاقية: الإستخدام المبدع للمعايير المحاسبية، وإن لم ينتهكها بشكل صريح، يعد ممارسة مشكوك فيها أخلاقيا، يمكن أن يؤدي ممارسة المحاسبة الإبداعية إلى خلق بيئة عمل غير أخلاقية، حيث يصبح من المقبول التلاعب بالمعلومات المالية أو إخفاء المعلومات.

3. إخفاء مشاكل الإدارة التشغيلية: لا تقتصر ممارسات المحاسبة الإبداعية على مستوى الإدارات العليا فقط، بل تمارس أيضا على مستوى الإدارة التشغيلية، يعالج مديرو الإدارات التشغيلية بالمعلومات المالية بتحقيق مكافآت، أو الفوز بالترقيات، أو تجنب تقييم الأداء السيء، من أهم مخاطر المحاسبة الإبداعية على مستويات الإدارة الدنيا إخفاء مشاكل التشغيل عن الإدارة العليا، مما يؤدي إلى بقاء الأخطاء بدون تصحيح والمشاكل بدون حلول لفترة طويلة.

4. العقوبات الإقتصادية وإعادة إعداد القوائم المالية: إدارة الأرباح هي ممارسة تستخدم لتحسين صورة الشركة المالية بشكل مصطنع، أصبحت الشركات التي تتمتع بتأثير كبير في البورصة أكثر صرامة في التعامل مع هذه الممارسة، يمكن أن تؤدي إعادة إحتساب الأرباح إلى الإضرار بسمعة الشركة وقيمتها السوقية.

1- شنوف شعيب، محاسبة المؤسسة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، ص 149.
2- حسنين طارق محمد وآخرون، دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة جامعة القاهرة، العدد 60، 2003، ص 355.

5. زوال الثقة والمصدقية للتقارير المالية: تعد المعلومات المحاسبية التي تتعرض للتحريف، سواءا بالزيادة أو النقصان، مصدرا للمخاطر على صحة المعلومات المالية. يمكن أن تؤدي المعلومات المالية المحرفة إلى التأثير على قيمة ربحية السهم العادي، مما يفقدها أهم مقوماتها، مثل الموضوعية والمصدقية.
6. سوء توزيع الموارد: يعتمد المستثمرون في قراراتهم على توقعاتهم للعائد من الإستثمار، والذي يرتبط بدوره بتوقعات نمو الشركة وطلبها على منتجاتها، كلما زادت توقعات النمو والطلب، زاد احتمال إستثمار المستثمرين في الشركة.¹

المطلب الرابع: أساليب الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

لا شك أن مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتبر من الأمور الصعبة والمعقدة، ولهذا على المهنيين في هذا المجال السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وذلك لكشف تلك الممارسات والحد منها ومن ثم محاولة الحد منها وفيما يلي أهم الإتجاهات الحديثة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها.

أولاً- دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية:

سعي الشركة لتحقيق مصالحها الذاتية على حساب مصلحة المساهمين من خلال إستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية الغير أخلاقية، يعد هذا السلوك إنتهاكا للمسؤوليات المهنية للإدارة بصفتها وكيلة على المساهمين، لذلك يتطلب الأمر تدخل نظام حوكمة الشركات لضبط هذه الممارسات، يمكن تحقيق ذلك فقط بالتركيز على ركائز الحوكمة الثلاث لإدارة المخاطر، الإفصاح والرقابة.²

1. دور الإفصاح المحاسبي: يسعى الإفصاح المحاسبي، من خلال أساليبه وطرقه، إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية إن لم يكن منعها بشكل قاطع، ويعد أي قصور في متطلبات الإفصاح بمثابة تهديد لشفافية المعلومات المالية، مما يلقي بظلاله سلبية على قرارات المستثمرين الحاليين والمستقبليين، فالمستثمر هو المستخدم الأول للمعلومات المالية، وتسعى المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التقرير المالي إلى تلبية كل إحتياجاته، ويلعب الإفصاح المحاسبي دورا محوريا في حوكمة الشركات من خلال تعزيز الشفافية وضمان جودة المعلومات المحاسبية، مما يقلل من مخاطر إتخاذ قرارات خاطئة ويخفف من حالة عدم التأكد.

1- سمير كامل محمد عيسى، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 45، العدد 02، 2008، ص18.

2- عادل النقوش، الأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها في الجزائر، دراسة ميدانية، مجلة العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12، العدد 02، 2019، ص 08.

2. دور إدارة المخاطر في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: تعد ممارسات المحاسبة الإبداعية سعياً من قبل الشركات لتحقيق أرباح وهمية أو تحسين مظهرها المالي من خلال إستخدام ممارسات غير أخلاقية، إدارة المخاطر تلعب دوراً هاماً في منع الشركات من الوقوع في الأزمات الناتجة عن هذه الممارسات، تعد إدارة المخاطر أداة فعالة للحد من مخاطر الأزمات الناتجة عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، من خلال تقييم المخاطر بشكل إستباقي، يمكن للشركات ضمان إستقرارها المالي وسمعتها الطيبة.¹

3. دور الرقابة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: يشكل خطر ممارسات المحاسبة الإبداعية هاجساً كبيراً يهدد إستقرار أصحاب الشركات وثقة أصحاب المصلحة، ولذلك تأتي الرقابة كركيزة أساسية لإدارة هذا الخطر وضمان سير العمليات المالية بأمان وشفافية، وتلعب الرقابة سواء من خلال آلياتها الداخلية والخارجية دوراً محورياً في تفعيل المساءلة ومنع الأزمات وكذا ضمان حقوق أصحاب المصلحة.²

ثانياً: دور مجلس معايير المحاسبة الدولية:

تظهر إسهامات المعايير المحاسبية الدولية في عدة مجالات تهدف إلى توحيد الممارسات المحاسبية لتحقيق وضوح الرؤية والقراءة للقوائم المالية، هذا يتجلى في سن قواعد تقلل من إستخدام بعض السياسات المحاسبية أو إلغائها، تفعيل فرضية "الثبات" يهدف إلى ضمان إستمرارية السياسات المحاسبية المتبعة، ويتم تحديث معايير التقارير المالية الدولية لتلبية الإحتياجات الراهنة بعد تعديلات من مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية، هذا يجعل المعايير المحاسبية الدولية متاحة ومحدثة وفقاً للمتطلبات الحالية.³

ثالثاً: دور المراجعة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

تعتبر المراجعة الجبائية واحدة من الأدوات الرئيسية في النظام الضريبي، حيث تمثل آلية رقابية تهدف إلى التحقق من صحة وسلامة التصريحات الجبائية التي يقدمها المكلفون، وذلك لضمان مصلحة الخزينة، تعزز الرقابة الجبائية النزاهة والعدالة الضريبية، وتقلل من حجم التهرب الضريبي، مما يساهم في زيادة النواتج العامة في إطار نظام ضريبي فعال وموثوق يحظى بثقة المكلفين.

1- أحمد أمينة فداوي فريد، مرجع تم ذكره سابقاً، ص253.

2- محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2008، ص 17.

3- جعفري عمر، دور معايير التقارير المالية IAS/IFRS في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، المشكاة، رقم 2017/04 ص29

تعتمد فاعلية العمل الجبائي على جودة عمليات التدقيق الجبائي، والتي يجب أن تكون مرتفعة المستوى وفعّالة من حيث التكلفة، مع مراعاة مبادئ العدالة والموضوعية، يجب أن تكون هذه العمليات موجهة نحو تقليل الضغط النفسي على المكلفين، وإستخدام عناصر الوقت والجهد والتكلفة بشكل مثالي.

تُعد عمليات التقويم التي تقوم بها الإدارة الجبائية في نهاية عملية الرقابة إجراءات قانونية مشروعة وفقاً للتشريع الضريبي، وفي حال إمتثال المكلف لإلتزاماته الضريبية، يتم تطبيق إجراءات التقويم العادية وفقاً للقانون العام، أما في حالة إكتشاف عمليات غش أو تدليس من قبل المكلف، مثل عدم تقديم التصريحات الضريبية أو تقديمها بمحتوى غير صحيح، تتخذ الجهة الجبائية إجراءات إستثنائية، وذلك وفقاً للقواعد والتشريعات المعمول بها.¹

رابعاً: دور محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية:

تأتي مهنة التدقيق الخارجي، وبالأخص مهنة محافظ الحسابات إستجابة وتلبية للحاجة إلى تقارير حيادية وموضوعية للمعلومات المحاسبية، يسعى محافظ الحسابات إلى جمع أدلة الإثبات المتعلقة بموضوع الفحص والتدقيق ومقارنة المعلومات بالمعايير المقررة لمعرفة مدى صدق المعلومات المتضمنة في القوائم المالية، والتأكد من عدم تضمنها أي ممارسات من المحاسبة الإبداعية.

تقرير محافظ الحسابات يعد أداة هامة لمستخدمي المعلومات المالية، حيث يوضح مدى مصداقية القوائم المالية وإمكانية الإعتماد عليها، ومع ذلك، قد يقوم مدراء الشركات بطلب من محاسبي الشركة إستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، والتي تهدف غالباً إلى تضليل القوائم المالية وإعطاء صورة غير حقيقية عن الشركة، لكون محافظ الحسابات مسؤولاً عن التحقق من صحة القوائم المالية، يجب عليه إتخاذ مجموعة من الإجراءات للكشف عن هذه الممارسات والحد منها.²

1- زرقواد وسام، دور المراجعة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، دراسة ميدانية، أطروحة دكتوراه، شعبة علوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة بومرداس، 2020-2021 ص106

2- فكرون عصام الدين، أهمية التخصص المهني لمحافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، دراسة ميدانية لعينة من المدققين والباحثين لولايي المسيلة وبرج بوعريبيج، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 07، العدد 01، 2022، ص432.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

المطلب الأول: الرسائل الجامعية باللغة العربية

1. دراسة حدادي سارة

بعنوان " دور محافظ الحسابات في إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على جودة المعلومات المالية "، أطروحة دكتوراه، تخصص بنوك ومحاسبة، جامعة محمد بوضياف المسيلة، السنة الدراسية 2020-2019

هدفت هذه الدراسة إلى التركيز على ممارسات المحاسبة الإبداعية وآثارها على جودة المعلومات المالية ودور محافظ الحسابات في الحد منها في الشركات الجزائرية، إستخدمت هذه الدراسة إستبانة شاملة لمختلف المتغيرات المستقلة لممارسات المحاسبة الإبداعية. وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن محافظ الحسابات له دور فعال في إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وتحسين جودة المعلومات المالية في الشركات الجزائرية.

2. دراسة كفوس نوال

بعنوان "دور الرقابة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الإقتصادية"، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم تجارية، جامعة فرحات عباس سطيف 1، السنة الدراسية 2022-2021 هدفت هذه الدراسة إلى تحديد دور الرقابة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل بيئة الأعمال الجزائرية، كما تهدف إلى التعرف بمستوى إلتزام المؤسسات الإقتصادية الجزائرية بتوفير مكونات الرقابة الداخلية، ومدى تأثيرها على المحاسبة الإبداعية في قوائمها المالية، تم تطوير إستبيان توزع على 120 مدقق داخلي وخارجي في ولاية سطيف لتحقيق أهداف الدراسة، كما تم إعتداد نموذج جونز المعدل لإختبار مدى ممارسات المحاسبة الإبداعية.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن مستوى إلتزام المؤسسات الإقتصادية الجزائرية بتوفير متطلبات الرقابة الداخلية عال جداً، وأن ممارسات المحاسبة الإبداعية في هذه المؤسسات منخفضة جداً، كما أظهرت النتائج أن ولاية سطيف تتمتع بفعالية في نظم الرقابة الداخلية.

3. دراسة آسية لعروسي

بعنوان "تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر"، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم تجارية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، السنة الدراسية 2020-2019.

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على أهم الثغرات التي يتيحها النظام المحاسبي المالي لممارسة المحاسبة الإبداعية في الجزائر، وتوضيح تأثير هذه الممارسات على جودة المعلومات المحاسبية، كما تم اعتماد نموذج جونز المعدل لإختبار الفرضيات.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر يبدون رأياً حياً حول مدى ممارسة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للمحاسبة الإبداعية، ومدى وجود تأثير سلبي على جودة المعلومات المحاسبية بأبعدها، كما بينت لنا هذه الدراسة وجود آليات للحد من هذه الممارسات.

4. دراسة زنودة إيمان

بعنوان " المحاسبة الإبداعية وإشكالية التسيير الضريبي "، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة جامعة محمد خيضر بسكرة، السنة الدراسية 2019-2020.

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل إشكالية التسيير الضريبي العدواني في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، حيث قد تكون هذه الممارسات إنهيارا لخدمة مصالح المؤسسة مع الضرر بالمجتمع، استخدمت الدراسة نموذج BENENISH-ALTMAN خلال الفترة 2002-2017 لتحديد وجود ممارسات المحاسبة الإبداعية، وتضمنت الدراسة وجود أدوات إبداعية مثل: الرافعة المالية LVG، حجم المؤسسة SIZE، النفقات العامة SGA، ونسبة النواتج الضريبية.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى وجود ممارسات المحاسبة الإبداعية وكذلك وجود ممارسات لعدوانية التسيير الضريبي.

المطلب الثاني: المقالات العلمية باللغة العربية

1. دراسة سعيدي فارس والعرابي حمزة:

بعنوان " تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على مبدأ الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية "، مجلة مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12، العدد 03، السنة 2020.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على ممارسات المحاسبة الإبداعية المستخدمة في كل من قائمتي المركز المالي والدخل لمعرفة تأثير الممارسات على مبدأ الإفصاح المحاسبي. وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمتي المركز المالي والدخل على مبدأ الإفصاح المحاسبي.

2. دراسة خالد جمال الجعارات ودينا سليمان أبو خليفة:

بعنوان "المحاسبة الإبداعية بين الموثوقية والتلاعب اقتراح نموذج لضوابط ممارسات المحاسبة الإبداعية"،
المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد 01، السنة 2015.
هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مفهوم المحاسبة الإبداعية وإعتبارها من صور التحايل والخداع، وقد
خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها نموذج الضوابط الذي توصل إليه الباحثان، وكذلك التأكيد على وجهي
المحاسبة الإبداعية: الموثوقية والتلاعب، ووجود قواعد لتوجيه النية وضبطها.

3. دراسة بالرقى التيجاني:

بعنوان "المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل"، مجلة العلوم الإقتصادية
وعلوم التسيير، العدد 12، السنة 2012
هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أساليب التلاعب في المعلومات المالية لإخفاء الأداء الفعلي للشركات.
وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن المحاسبة الإبداعية هي في الغالب الأهم عملية للتلاعب
بالأرقام المحاسبية، لنقل المعلومات المالية عما يجب أن تكون عليه إلى ما يفضله معد هذه المعلومات.

4. دراسة عادل النقموش:

بعنوان "الأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها في الجزائر"، مجلة العلوم
الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12، العدد 02، السنة 2012
هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها،
حيث هدفت الدراسة إلى توضيح بداية وكيفية نشوءها وأيضاً التعرف على مفهومها، بالإضافة إلى تحليل أساليبها
في القوائم المالية وكذلك إيجاد الوسائل والأساليب الحديثة لكشفها والحد منها.
وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن المحاسبة الإبداعية تتمثل في الإختيار بين بدائل القياس
المحاسبية والتقدير والإفصاح التي تتيحها المعايير المحاسبية، والتي تؤثر على مخرجات المحاسبة سواء بالشكل
أو المضمون، ويطلق عليها بالإبداعية والخلاقة لأنها تتبع أساليب مبتدعة في إخفاء وإظهار أشياء غير موجودة
أي تخلق أحداث غير واقعية وبالتالي تخلق وضع غير صحيح وغير حقيقي للشركة.

المطلب الثالث: المقالات العلمية باللغة الأجنبية

1. دراسة Catherine Gowthorpe، Oriol Amat

بعنوان "Creative Accounting: Nature, Incidence and Ethical Issues"، مجلة Journal of

Economic Literature classification: M41

هدفت هذه الدراسة إلى إستكشاف طبيعة المحاسبة الإبداعية ومدى إنتشارها، وكذا تحليل الدوافع وراء إستخدام المحاسبة الإبداعية.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن المحاسبة الإبداعية هي عملية معقدة تتضمن إستخدام مجموعة متنوعة من الأدوات والتقنيات، وأن هنالك العديد من الدوافع وراء إستخدام المحاسبة الإبداعية بما في ذلك زيادة الأرباح، تحسين صورة الشركة، وتجنب الضرائب.

2. دراسة Oriol Amat and John Blake and Jack Dowds

بعنوان "The Ethics of Creative Accounting"، مجلة Journal of Economic Literature classification: M41

هدفت هذه الدراسة إلى مناقشة أهمية المحاسبة الإبداعية وكيف يمكن إستخدامها لتحسين كفاءة الأعمال، وتناقش أيضا فوائد المحاسبة الإبداعية، والأسباب التي تدفع الشركات لإستخدامها، والقضايا الأخلاقية التي تثيرها. وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن المحاسبة الإبداعية يمكن أن تكون أداة قوية لتحسين كفاءة الأعمال، ولكن يجب إستخدامها بشكل أخلاقي ومسؤول.

3. دراسة Armenia Androniceanu and Lenka Strakova

بعنوان "Creative Accounting in a global business environment"، مجلة Globalization and its Socio-Economic Consequences 2020

هدفت هذه الدراسة إلى تناول موضوع استخدام تقنيات المحاسبة الإبداعية في الشركات الموجودة في بيئة الأعمال العالمية.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن هذه التقنيات يمكن إستخدامها للتلاعب بالمعلومات المالية للشركة، مما قد يكون له تأثير كبير على صورة الشركة المالية، وشدد المقال على أهمية أن يكون المستثمرون والمستخدمون الآخرون للبيانات المالية على دراية بتقنيات المحاسبة الإبداعية.

4. دراسة Ridha Shabou, Neila Boulila Taktak

بعنوان "Les Déterminants de la Comptabilité Creative"، مجلة Comptabilité- Contrôle- Audit /Tome 8 -Volume I -Mai 2002

هدفت هذه الدراسة إلى تناول موضوع إستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات التونسية، وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن هذه الممارسات تستخدم على نطاق واسع وأن طبيعة المساهمين لها تأثير كبير على إختيار ممارسات المحاسبة الإبداعية.

المطلب الرابع: مساهمة الدراسة

دراستنا التي تتناول "إدراك ممارسات المحاسبة الإبداعية وآليات الحد منها"، تقدم إضافة مهمة للأدبيات المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية من خلال التركيز على الوعي والإدراك لهذه الممارسات وكيفية الحد منها، بحيث تختلف هذه الدراسة عن الدراسات الأخرى بما تقدمه من تحليل مفصل للأساليب الحديثة للكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وكذلك تحلل الدراسة الأساليب المختلفة التي تستخدمها الشركات لتحسين القوائم المالية، تسعى الدراسة كذلك إلى تعزيز الوعي بمخاطر المحاسبة الإبداعية وتقديم أدوات عملية للمهنيين للتعامل مع هذه التحديات وضمان جودة المعلومات المالية.

خلاصة الفصل الأول:

المحاسبة الإبداعية هي ممارسات تستخدم من قبل معدي القوائم المالية للتلاعب بالمعلومات المالية عن طريق الإستغلال الأمثل لتعدد البدائل والمرونة وحرية إختيار السياسات المحاسبية، تلجأ المؤسسات لممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية لتحقيق أهدافها كالحصول على مركز مالي مزيف أو التهرب الضريبي بالإضافة لأهداف أخرى، تمارس المحاسبة الإبداعية على مستوى القوائم المالية، كما تؤثر المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية من خلال تضليل مستخدمي هذه القوائم وتشويه الصورة الحقيقية للوضع المالي للمؤسسة إضافة لتأثيرها في إتخاذ القرار بناءا على بيانات غير موثوقة.

المحاسبة الإبداعية هي ممارسة غير أخلاقية أو سلوك غير أخلاقي منافية لأخلاقيات مهنة المحاسبة، يمكن أن تلحق الضرر بمختلف الفئات المستفيدة من المعلومات المالية.

الفصل الثاني:

الجانب التطبيقي للدراسة

تمهيد:

بعد تناول الجانب النظري للمفاهيم المتعلقة بمتغيرات الدراسة، وجدنا أنه من الضروري دعم البحث بدراسة ميدانية، هذه الدراسة تهدف إلى تطبيق الجوانب النظرية على الواقع العملي، مما يمنحها بعداً آخر، هذه الدراسة الإحصائية تستند إلى معايير علمية، حيث تم استخدام الإستبيان كأداة رئيسية في البحث العلمي للتحقق من صحة الفرضيات المطروحة، تم تحديد عينة الدراسة من بين الأساتذة المتخصصين، المحاسبين، الأعوان الجبائية، محافظي الحسابات، وقد تم تقسيم هذا الفصل لمبحثين:

المبحث الأول: منهجية الدراسة

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة وتحليلها

المبحث الأول: منهجية الدراسة

تعد منهجية الدراسة وإجراءاتها بمثابة الأساس الذي يبنى عليه الجانب التطبيقي للدراسة، تحدد المنهجية الخطوط العريضة التي توجه الدراسة الميدانية وتسيرها، كما تحدد كيفية جمع البيانات المطلوبة لإجراء التحليل الإحصائي، وتضمن الوصول إلى نتائج دقيقة تحقق أهداف الدراسة.

المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة

أولاً: مجتمع الدراسة: يتمثل مجتمع الدراسة في كل اللذين تربطهم علاقة بموضوع الدراسة، سواء بإعتبارهم من الأطراف المعدة للقوائم المالية والمسؤولة عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، كالمحاسبين، أو الأساتذة المتخصصين، أو الأعوان الجبائية ومحافظي الحسابات.

ثانياً: عينة الدراسة: تم طرح 80 إستبانة موزعة عشوائياً على مجتمع الدراسة المتمثل في المحاسبين ومحافظي الحسابات والأساتذة المتخصصين وكذلك الأعوان الجبائية حيث تم إسترجاع 75 إستبانة منها 3 غير صالحة، بحيث تم إستبعاد الذين كانت معرفتهم بالمحاسبة الإبداعية محدودة، لعدم إمكانية مساهمتهم في إختيار محددات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

ثالثاً: متغيرات الدراسة

1. المتغيرات المستقلة: المتغير المستقل هو الذي يؤثر في المتغير التابع والعكس غير صحيح، أي أن المتغير التابع لا يؤثر في المتغير المستقل، وقد يوجد أكثر من متغير مستقل يؤثر في متغير تابع واحد، بمعنى آخر المتغير المستقل هو المتغير الذي يفترض أنه يؤثر على متغير آخر يعرف بإسم المتغير التابع، وبالنسبة لهذه الدراسة تتمثل المتغيرات المستقلة في التدقيق الخارجي، المعايير المحاسبية الدولية، حوكمة الشركات والتدقيق الجبائي.

2. المتغيرات التابعة: المتغير التابع هو الذي يتأثر بالمتغير المستقل أو عدة متغيرات مستقلة، كما هو الحال في هذه الدراسة، بمعنى آخر هو المتغير الذي يتم قياسه في الدراسة لمعرفة تأثير المتغير المستقل عليه، ويتمثل المتغير التابع في ممارسات المحاسبة الإبداعية.

المطلب الثاني: أداة الدراسة

أولاً: وصف أداة الدراسة: إستكمالاً لدراستنا وإختبار الفرضيات، وللإجابة على الإشكالية الرئيسية والفرعية، قمنا بتصميم إستبانة بهدف جمع البيانات اللازمة للبحث الميداني، وقد تم تصميمها إعتقاداً على الجانب النظري للدراسة وكذا الدراسات السابقة، بالأخذ ببعين الإعتبار الإشكالية والفرضيات تم إعداد العبارات مع مراعاة ما يلي:

✓ صياغة العبارات بطريقة بسيطة ومفهومة.

✓ ارتباط العبارات بالأهداف المراد الوصول إليها.

تتضمن الإستبانة مجموعة من العبارات وهي مقسمة إلى ثلاثة محاور كالآتي:

المحور الأول: المعلومات الشخصية لأفراد العينة: والتي تهدف لمعرفة مزايا وخصائص عينة الدراسة، وتساعد

في التأكد من عدم تأثير هذه الخصائص على آراء وتوجهات المبحوثين، وتضمن هذا المحور ما يلي:

✓ الوظيفة.

✓ الخبرة المهنية.

✓ المؤهل العلمي.

✓ مدى المعرفة بالمحاسبة الإبداعية.

✓ الجنس.

المحور الثاني: إدراك ممارسات المحاسبة الإبداعية: تضمن 15 عبارة

المحور الثالث: آليات الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: مقسمة إلى أربعة أبعاد:

✓ **البعد الأول:** تناولنا فيه التدقيق الخارجي تحتوي على 9 عبارات.

✓ **البعد الثاني:** تناولنا فيه لجان إعداد المعايير المحاسبية الدولية وتحتوي على 5 عبارات.

✓ **البعد الثالث:** تناولنا فيه حوكمة الشركات وتحتوي على 6 عبارات.

✓ **البعد الرابع:** تناولنا فيه التدقيق الجبائي وتحتوي على 4 عبارات.

ثانيا: نشر وإدارة الإستبيان: حيث تم توزيع الإستبيان ورقيا على أفراد العينة مع إجراء بعض المقابلات لشرح

الأسئلة في حالة الإبهام وعدم الوضوح.

ثالثا: المقياس المستخدم: تم تصميم الإستبيان وفق مقياس ليكارت وهو أداة قياس شائعة مستخدمة في الإستبانات

لجمع البيانات حول آراء أو مواقف المستجوبين إتجاه الموضوع المحدد، يتكون من سلسلة من العبارات أو

التصريحات، يطلب من المستجوبين تقييم مدى موافقتهم أو مخالفتهم لكل عبارة على مقياس من خمس نقاط.

المطلب الثالث: الأدوات الإحصائية المستخدمة

أولا: المتوسط الحسابي هو مقياس مركزي شائع يُستخدم لتلخيص مجموعة من البيانات يتم حسابه عن طريق

جمع جميع قيم البيانات وقسمتها على عدد البيانات، يُعطي المتوسط الحسابي فكرة عامة عن "مركز" البيانات،

ويساوي مجموع القيم على عدد القيم وفي حالتنا يساوي $3 = 15/5$.

ثانياً: الإنحراف المعياري هو مقياس لمدى إنتشار البيانات حول المتوسط، يُشير الإنحراف المعياري الصغير إلى أن البيانات متقاربة حول المتوسط، بينما يُشير الإنحراف المعياري الكبير إلى أن البيانات أكثر إنتشاراً.

ثالثاً: ألفا كرونباخ هو مقياس للإعتمادية الداخلية، أي مدى ثبات وقياس أداة قياس ما مثل إستبيان أو إختبار، كلما إرتفعت قيمة ألفا كرونباخ، زادت موثوقية الأداة، حيث يأخذ قيمة تتراوح بين (0-1)، إذا تجاوزت الحد الأدنى 0.6 فيمكن هنا الحكم بالثبات على أداة الدراسة.

رابعاً: إختبار T لعينة واحدة هو إختبار إحصائي يُستخدم لتحديد ما إذا كان متوسط عينة ما يختلف بشكل معنوي عن متوسط إفتراضي محدد، يُستخدم هذا الإختبار عندما تكون لدينا عينة واحدة فقط من البيانات.

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة، تحليلها ومناقشتها

في هذا المبحث تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة، من خلال تحليل فقرات الإستبيان، لمعرفة نتائج الإتجاهات العامة للإجابات ومناقشة النتائج بناء على ما تم جمعه من الإستبيان الموزع.

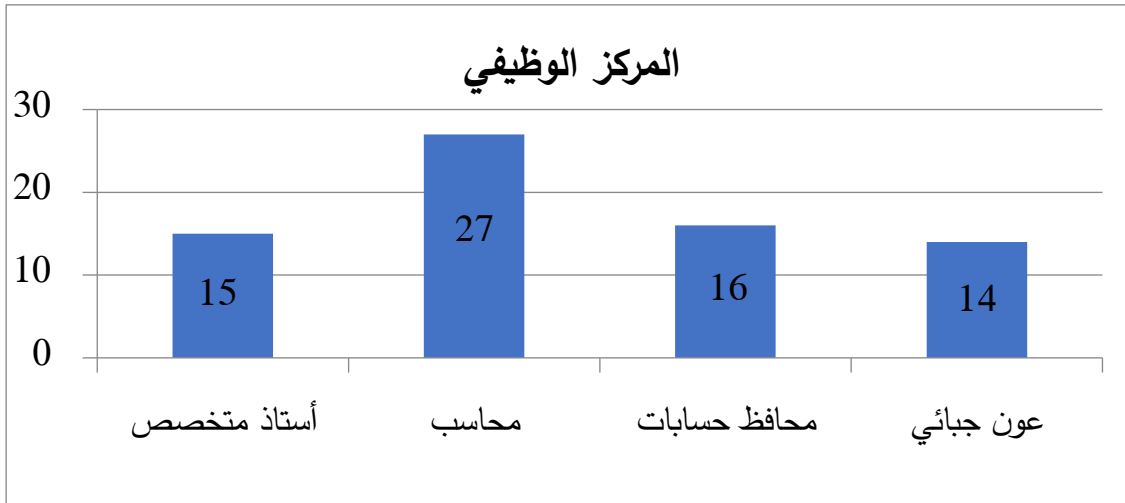
المطلب الأول: تحليل البيانات الشخصية

تقوم هذه الدراسة على عدد من المتغيرات المستقلة المتعلقة بأفراد عينة الدراسة متمثلة في (المركز الوظيفي، المؤهل العلمي، الخبرة المهنية، درجة معرفتك بالمحاسبة الإبداعية، الجنس) وهي على النحو التالي:

توزع أفراد العينة حسب متغير المركز الوظيفي كالاتي:

جدول (1): توزيع أفراد العينة حسب متغير المركز الوظيفي		
النسب المئوية	التكرار	المركز الوظيفي
20.8 %	15	أستاذ متخصص
37.5 %	27	محاسب
22.2 %	16	محافظ حسابات
19.4 %	14	عون جبائي
100 %	72	المجموع
المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات SPSS		

شكل (3): أعمدة بيانية توضح توزيع العينة حسب متغير المركز الوظيفي



المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات SPSS

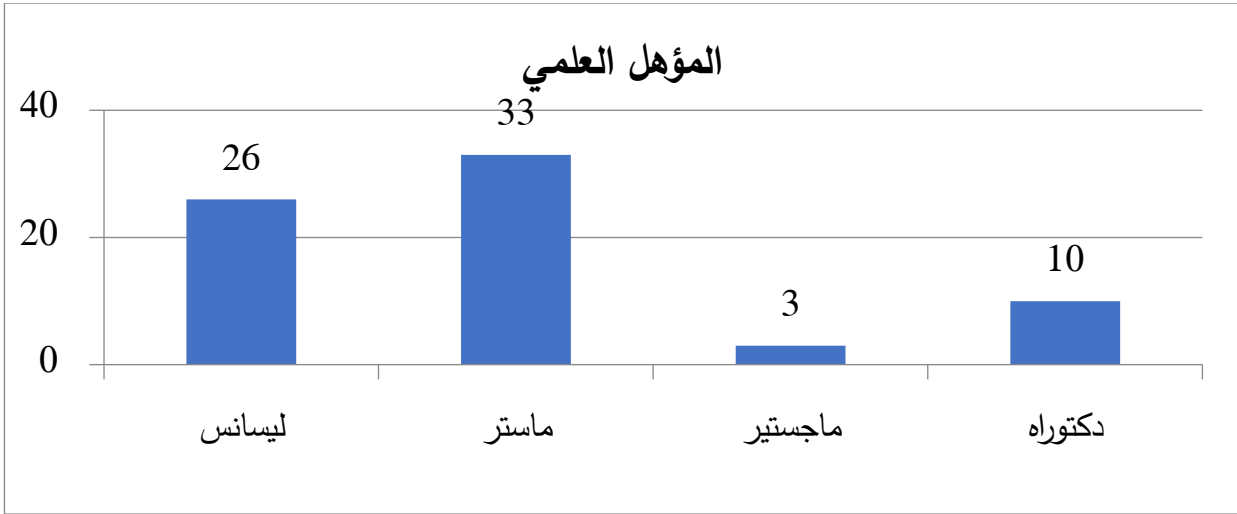
من الجدول والشكل نلاحظ أن المحاسبين ومحافظي الحسابات شكلوا أكثر من نصف حجم العينة، بنسبة (37.5%) و(22.2%) على التوالي، تلتها فئة الأساتذة المتخصصين بنسبة (20.8%) ثم أخيراً فئة الأعوان الجبائيين بنسبة (19.4%).

1-1- توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي كالاتي:

النسب المئوية	التكرار	المؤهل العلمي
% 36.1	26	ليسانس
% 45.8	33	ماستر
% 4.2	03	ماجستير
% 13.9	10	دكتوراه
% 100	72	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات SPSS

شكل (4): أعمدة بيانية توضح توزيع العينة حسب متغير المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات SPSS

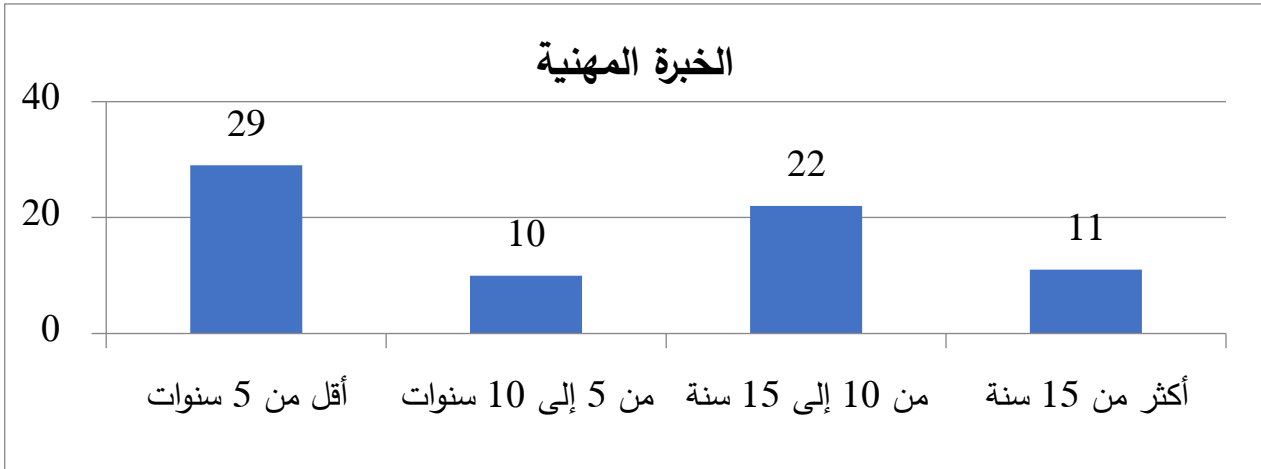
من الجدول والشكل نلاحظ أن كل المبحوثين قد إلتحقوا بالجامعة حيث مثلت الحائزون على شهادة الليسانس نسبة (36.1%) من إجمالي حجم العينة، ومثل حملة شهادة الماستر نسبة (45.8%)، بينما مثل كل من حملة شهادة الماجستير وشهادة الدكتوراه (4.2%) و(13.9%) على التوالي.

2-1- توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية كالاتي:

جدول (3): توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية كالاتي		
النسب المئوية	التكرار	الخبرة المهنية
% 40.3	29	أقل من 5 سنوات
% 13.9	10	من 5 إلى 10 سنوات
% 30.6	22	من 10 إلى 15 سنة
% 15.3	11	أكثر من 15 سنة
% 100	72	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات SPSS

شكل (5): أعمدة بيانية توضح توزيع العينة حسب متغير الخبرة المهنية



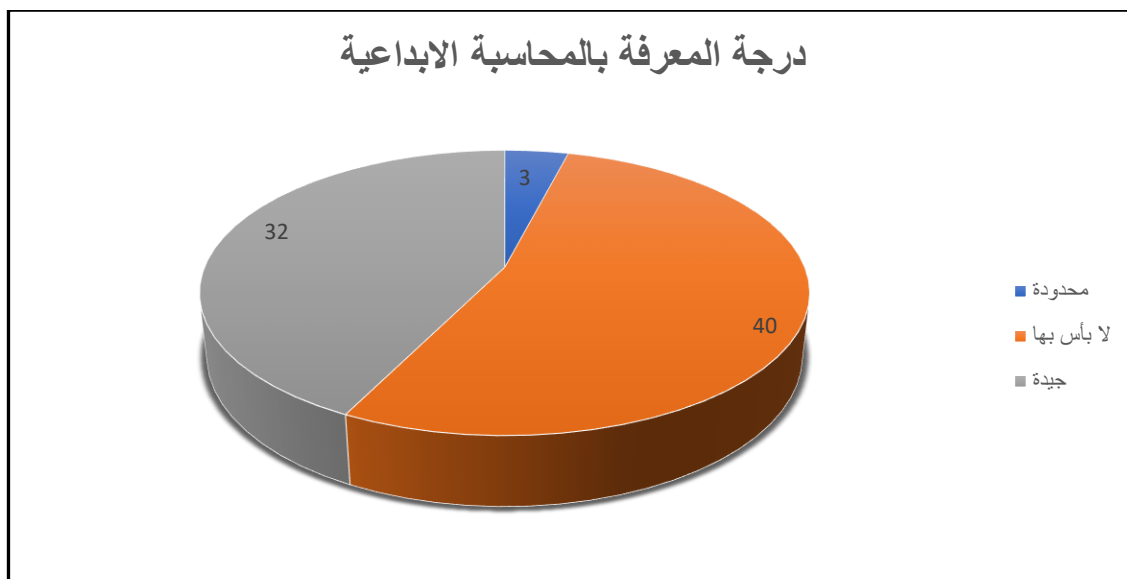
المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات SPSS

من الجدول والشكل نرى أن أكبر شريحة في العينة هو الذين تقل خبراتهم عن 05 سنوات حيث مثلوا نسبة (40.3%) تلتها فئة المبحوثين الذين تتراوح خبراتهم بين (10-15 سنة) بنسبة (30.6%)، ثم بعد ذلك فئة المبحوثين الذين تفوق خبراتهم 15 سنة بنسبة (15.3%)، بينما مثلت فئة المبحوثين الذين تتراوح خبراتهم بين (05 و10 سنوات) نسبة (13.9%).

3-1- توزع أفراد العينة حسب متغير درجة معرفتك بالمحاسبة الإبداعية كالاتي:

جدول (4): توزيع أفراد العينة حسب متغير درجة معرفة المحاسبة الإبداعية		
النسب المئوية	التكرار	درجة معرفة المحاسبة الإبداعية
% 4	03	محدودة
% 53.33	40	لا بأس بها
% 42.67	32	جيدة
% 100	75	المجموع
المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات SPSS		

شكل (6): دائرة نسبية توضح توزيع العينة حسب متغير درجة معرفة المحاسبة الإبداعية



المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات SPSS

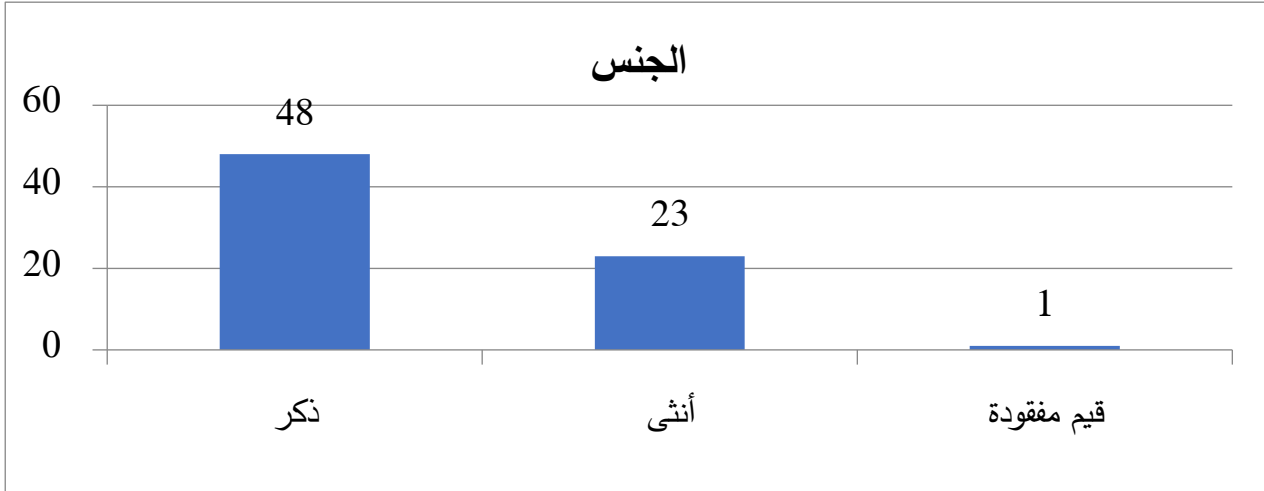
من الجدول والشكل نلاحظ أن نسبة (41.7%) من المبحوثين معرفتهم بالمحاسبة الإبداعية لا بأس بها، و(36.8%) معرفتهم جيدة بها، بينما (15.3%) منهم لديهم معرفة محدودة حول هذا المفهوم. وتجدر الإشارة إلى ظهور 05 مشاهدات إمتنع فيها المبحوثون عن ذكر درجة معرفتهم بالمحاسبة الإبداعية حيث مثلت نسبة (6.9%) من إجمالي حجم العينة.

4-1- توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس كآلاتي:

جدول (5): توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس كآلاتي		
الجنس	التكرار	النسب المئوية
ذكر	48	66.7%
أنثى	23	31.9%
قيم مفقودة	01	1.4%
المجموع	72	100%

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات SPSS

شكل (7): أعمدة بيانية توضح توزيع العينة حسب متغير الجنس



المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات SPSS

من الجدول والشكل نلاحظ أن تمثيل الذكور كان أكثر من ضعف تمثيل الإناث حيث مثلوا نسبة (66.7%) من إجمالي حجم العينة، بينما مثل العنصر النسوي نسبة (31.9%) من حجم العينة. وتجدر الإشارة إلى ظهور مشاهدة واحدة (01) لم يتم فيم تحديد الجنس حيث مثلت نسبة (1.4%) من إجمالي حجم العينة.

المطلب الثاني: عرض وتحليل وتفسير إستجابات أفراد العينة لأسئلة الإستبيان

أولاً: ثبات الأداة: تم استخدام معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الإستبيان، وقد وجدنا أن معامل الثبات مرتفع، كما يوضحه الجدول التالي:

جدول (6): ألفا كرونباخ لكل محور من محاور الإستبانة:

المحاور	عنوان المحور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
1	محور إدراك ممارسات المحاسبة الإبداعية	15	0.889
2	محور آليات الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	24	0.930
2	بُعد التدقيق الخارجي	09	0.835
3	بُعد محور لجان إعداد الم. الإبداعية	05	0.834
4	بُعد محور حوكمة الشركات	06	0.832
5	بُعد محور التدقيق الجبائي	04	0.777
	الإستبيان ككل	39	0.919

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول (6) نجد أن معامل الثبات ألفا كرونباخ أكبر من الحد الأدنى (0.6) في كل محاور الإستبانة، حيث بلغ (0.889) بالنسبة لمحور إدراك ممارسات المحاسبة الإبداعية، و(0.930) بالنسبة لمحور آليات الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية والتي تجاوز معامل كرونباخ الحد الأدنى في كل أبعادها، ووصل المعامل لقيمة (0.919) بالنسبة للإستبيان ككل.

ومنه نستنتج أن أداة الدراسة التي أعدناها لمعالجة المشكلة المطروحة هي صادقة وثابتة في جميع فقراتها، وجاهزة للتطبيق على عينة الدراسة.

ثانيا: التحليل الوصفي لإجابات عينة الدراسة

1. التحليل الوصفي لإجابات عينة الدراسة حول محور إدراك ممارسات المحاسبة الإبداعية

جدول (7): التحليل الوصفي لإجابات عينة الدراسة حول إدراك ممارسات المحاسبة الإبداعية				
الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
01	عدم الإمتثال لمبدأ اتكلفة الإقتناء في تحديد قيمة الأصول المدرجة في الميزانية	3.49	1.297	موافق
02	يستخدم الكيان تقديرات متفائلة لتقييم الممتلكات المنشآت والمعدات من أجل تحسين قائمة المركز المالي	4.04	0.901	موافق
03	تغيير في طريقة الاهتلاك وفقا لحالة المؤسسة	3.56	1.209	موافق
04	الإعتراف بالإيراد قبل البيع	3.40	1.254	موافق
05	المبالغة في تقدير مخصص لإحتمال نقص في قيمة أصول محددة	3.43	1.242	موافق
06	تشمل بطاقات الجرد السلع القديمة والمتقادمة	3.85	0.839	موافق
07	ولتحسين نسبة السيولة، تستخدم المؤسسات الديون طويلة الأجل لتسديد الديون قصيرة الأجل	3.82	0.861	موافق
08	لا يتم تضمين مدفوعات القروض فيالفترة الحالية	3.36	1.025	محايد
09	التغييرات غير المبررة في تسعير المخزون	3.28	1.136	محايد
10	تضاف الأرباح المحققة من السنوات السابقة إلى أرباح السنة الحالية	3.37	1.145	محايد

11	تتم المبالغة في المخزونات لزيادة الأصول المتداولة لتحسين الوضع المالي للمؤسسة	3.33	1.364	محايد
12	تعمل المؤسسة على إجراء تغييرات في السياسات المحاسبية التي تؤثر على الأرباح	4.06	0.843	موافق
13	تقوم المؤسسة بتقييم التدفقات الناشئة عن الممتلكات والمنشآت والمعدات ضمن أنشطته التشغيلية لإعطاء صورة حقيقية عن المركز المالي للمؤسسة	3.86	0.827	موافق
14	ترحيل تكاليف الفترة الحالية إلى الفترات المحاسبية اللاحقة	3.33	1.311	محايد
15	عدم الإفصاح عن الديون والقروض المتعثرة لتحقيق مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها	3.54	1.138	موافق
	محور إدراك ممارسات المحاسبة الإبداعية	3.58	0.707	موافق
المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات SPSS				

وردت الإجابات عن الفقرات (08)، (09)، (10)، (11) و(14) في مجال الحياد فتراوحت أوساطها الحسابية بين (3.28) للفقرة رقم (09) "التغييرات غير المبررة في تسعير المخزون" و(3.37) بالنسبة للفقرة رقم (10) "تضاف الأرباح المحققة من السنوات السابقة إلى أرباح السنة الحالية".

بينما كانت إجابات الباحثين عن باقي فقرات هذا المحور في مجال الموافقة فتراوحت أوساطها الحسابية بين (3.40) بالنسبة للفقرة رقم (04) "الإعتراف بالإيراد قبل البيع" و(4.06) بالنسبة للفقرة رقم (12) "تعمل المؤسسة على إجراء تغييرات في السياسات المحاسبية التي تؤثر على الأرباح" لقد أثرت توجهات إجابات الباحثين عن فقرات هذا المحور على توجهه العام، حيث جاء وسطه الحسابي في مجال الموافقة فبلغت قيمته (3.58) وبلغ انحرافه المعياري (0,707).

2. التحليل الوصفي لإجابات عينة الدراسة حول محور آليات الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

جدول (8): التحليل الوصفي لإجابات عينة الدراسة حول آليات الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	درجة الموافقة
بُعد التدقيق الخارجي				
01	خبرة ومسؤولية محافظ الحسابات تساعده في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية	4.41	0.729	موافق بشدة
02	لمحافظ الحسابات التحفظ في تقريره عن ممارسات المحاسبة الإبداعية	3.93	0.909	موافق
03	مسؤولية محافظ الحسابات تستدعي إبلاغ الجهات المختصة بأي تعديل قد يمس بمصداقية القوائم المالية	4.17	0.828	موافق
04	يتأكد محافظ الحسابات من أن الطرق المحاسبية المتبعة هي الملائمة لنشاط الشركة	4.22	0.736	موافق بشدة
05	من صلاحيات محافظ الحسابات التأكد من عدم استعمال القروض طويلة الأجل في سداد الإلتزامات قصيرة الأجل	3.70	1.061	موافق
06	التأكد من عدم الإفصاح عن أي حدث جوهرى مؤثر على المركز المالي للشركة	4.21	0.580	موافق بشدة
07	القيام بإجراءات تحليلية معمقة لبعض البنود المهمة في القوائم المالية للشركة للتحقق من شروط تسجيل النواتج والأعباء	4.08	0.645	موافق
08	الحرص على سلامة تصنيف الأصول والالتزامات الخارجية	4.08	0.687	موافق
09	التأكد من سلامة التعامل مع الأرباح المحققة والموزعة	4.08	0.806	موافق
المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات SPSS				

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن الإجابات عن الفقرات (01)، (04)، (06)، من محور آليات الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالنسبة لبعد التدقيق الخارجي، وردت في مجال الموافقة الشديدة حيث تراوحت أوساطها الحسابية بين (4.21) للفقرة رقم (06) "التأكد من الإفصاح عن أي حدث جوهرى مؤثر على المركز المالي للشركة"

بينما جاءت باقي الفقرات في مجال الموافقة حيث تراوحت أوساطها الحسابية بين (3.70) بالنسبة للفقرة رقم (05) "من صلاحيات محافظ الحسابات التأكد من عدم إستعمال القروض طويلة الأجل في سداد الإلتزامات قصيرة الأجل".

جدول (9): التحليل الوصفي لإجابات عينة الدراسة حول آليات الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية				
الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	درجة الموافقة
	بُعد لجان إعداد المعايير المحاسبية			
10	مراجعة المعايير المحاسبية التي فيها ثغرات تساهم في إتباع ممارسات المحاسبة الإبداعية	4.01	0.796	موافق
11	العمل على الحد من الحريات الموجودة في المعايير المحاسبية والتي تساهم في إتباع ممارسات المحاسبة الإبداعية	3.91	0.897	موافق
12	تقديم مرفقات توضيحية لطريقة تطبيق أي معيار محاسبي لتفادي التأويلات وتوحيد الرؤية حول القضايا الخلافية	4.07	0.683	موافق
13	التشديد على تطبيق مبدأ ثبات الطرق المحاسبية	4.03	0.934	موافق
14	العمل على توحيد معايير المحاسبة الدولية وتوحيد طرق تطبيقها	4.04	0.813	موافق
المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات SPSS				

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن الإجابات عن الفقرات، من محور آليات الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالنسبة لبعد لجان إعداد المعايير المحاسبية، وردت في مجال الموافقة حيث تراوحت أوساطها الحسابية بين (3.91) للفقرة رقم (11) " العمل على الحد من الحريات الموجودة في المعايير المحاسبية والتي تساهم في إتباع ممارسات المحاسبة الإبداعية".

جدول (10): التحليل الوصفي لإجابات عينة الدراسة حول آليات الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية			
الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
			درجة الموافقة
			موافق بشدة
			0.496
			4.22
			موافق بشدة
15	الشفافية في إجراءات إعداد التقارير المالية ومعالجتها	4.17	0.732
16	تفعيل مبدأ المساءلة أمام الجمعية العامة وضمن حقوق أصحاب المصالح	4.19	0.687
17	مساهمة كل الأطراف المعنية في غرس ثقافة الإلتزام بتطبيق المعايير المحاسبية وبيداية	4.22	0.633
18	أهمية مصداقية القوائم المالية في عملية إتخاذ القرار	4.29	0.615
19	التقييم الدوري لأداء المؤسسة وإدارة المخاطر	4.22	0.716
20	تنظيم حملات وعوية للمحاسبين والمساهمين بالآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية	4.25	0.691
المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات SPSS			

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن الإجابات عن الفقرات، (17)، (18)، (19)، (20)، من محور آليات الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالنسبة لبعد حوكمة الشركات، وردت في مجال الموافقة الشديدة حيث تراوحت أوساطها الحسابية بين (4.22)، بينما جاءت باقي الفقرات في مجال الموافقة حيث تراوحت أوساطها

الحسابية بين (4.19) بالنسبة للفقرة رقم (16) " تفعيل مبدأ المساءلة أمام الجمعية العامة وضمن حقوق أصحاب المصالح".

جدول (11): التحليل الوصفي لإجابات عينة الدراسة حول آليات الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية				
الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
بُعد التدقيق الجبائي				
21	يطالب المحقق بالوثائق التي تثبت أن صفقات البيع ليست وهمية	4.42	0.577	موافق بشدة
22	تعديل القوانين الجبائية للحد من آثار ممارسات المحاسبة الإبداعية	4.17	0.732	موافق
23	رقمنة التصريحات الجبائية وربط تصريحات المكلفين ببعضهم البعض	4.15	0.850	موافق
24	إلغاء البدائل المحاسبية ضمن التصريحات الجبائية التي يكون الغرض منها تحسين القوائم المالية	3.83	0.934	موافق
محور آليات الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية				
المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات SPSS				

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن الإجابات عن الفقرة (21) من محور آليات الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بعد التدقيق الجبائي وردت في مجال الموافقة الشديدة حيث تراوح وسطها الحسابي (4.42) بالنسبة للفقرة رقم (21) "يطالب المحقق بالوثائق التي تثبت أن صفقات البيع ليست وهمية".

بينما جاءت باقي الفقرات في مجال الموافقة حيث تراوحت أوساطها الحسابية بين (3.83) بالنسبة للفقرة رقم (24) "إلغاء البدائل المحاسبية ضمن التصريحات الجبائية التي يكون الغرض منها تحسين القوائم المالية".

لقد إنعكست توجهات الباحثين في الإجابة عن فقرات أبعاد هذا المحور على توجهه العام، حيث جاء وسطه الحسابي في مجال الموافقة فبلغت قيمته (4.12) وبلغ إنحرافه المعياري (0,449).

المطلب الثالث: إختبار الفرضيات

أولاً: إختبار الفرضية الأولى

تنص الفرضية الأولى على أن التدقيق الخارجي يساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ولغرض التحقق من الفرضية نقوم بمقارنة المتوسط الحسابي للإجابات على هذا المحور مع المتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي المستخدم، ولإختبار هذه الفرضية نستخدم إختبار One Sample T-test، والنتائج موضحة في الإختبار أدناه:

الفرضية الصفرية H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة والمتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي ($\mu = 3$).

الفرضية البديلة H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة والمتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي ($\mu \neq 3$).

مستوى الدلالة: ($\alpha = 5\%$)

منطقة الرفض: قيمة (T) الجدولية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 5\%$) ودرجة الحرية (71) تساوي (2.000)، أي

$$T_{71}^{\alpha=5\%} = 2.000$$

قيمة T المحسوبة:

$$T_{cal} = \left| \frac{\bar{X} - \mu}{S / \sqrt{n}} \right| = \left| \frac{4.10 - 3}{0.526 / \sqrt{72}} \right| = 17.674$$

القرار:

نلاحظ أن $(T_{cal} = 17.674) > (T_{71}^{\alpha=5\%} = 2.000)$ ، ومنه نرفض الفرضية الصفرية، أي أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة والمتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي ($\mu = 3$).

تبين نتائج الإختبار أعلاه أن المتوسط الحسابي لإجابات بُعد التدقيق الخارجي قد بلغ (4.10) وهو يختلف عن المتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي ($\mu = 3$)، وبانحراف معياري قدر بـ: (0.526). بالإضافة إلى هذا فإن قيمة (t) كانت أكبر من قيمة (t) الجدولية وهذا يؤكد صحة الفرضية البديلة الأولى المتمثلة في: يساهم التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

بناء على إجابات أفراد العينة حول العبارات المرتبطة ببعد التدقيق الخارجي، تبين أن مستواه كان مرتفعاً، أي أن المستجوبين كانوا موافقين على مساهمته في الحد من تلك الممارسات.

ثانياً: إختبار الفرضية الثانية

تنص الفرضية الثانية على أن لجان إعداد المعايير المحاسبية لها دور في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ولغرض التحقق من الفرضية نقوم بمقارنة المتوسط الحسابي للإجابات على هذا المحور مع المتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي المستخدم، ولإختبار هذه الفرضية نستخدم إختبار One Sample T-test، والنتائج موضحة في الإختبار أدناه:

الفرضية الصفرية H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة والمتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي ($\mu = 3$).

الفرضية البديلة H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة والمتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي ($\mu \neq 3$).

مستوى الدلالة: ($\alpha = 5\%$)

منطقة الرفض: قيمة (T) الجدولية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 5\%$) ودرجة الحرية (71) تساوي (2.000)، أي

$$T_{71}^{\alpha=5\%} = 2.000$$

قيمة T المحسوبة:

$$T_{cal} = \left| \frac{\bar{X} - \mu}{S/\sqrt{n}} \right| = \left| \frac{4.02 - 3}{0.635/\sqrt{72}} \right| = 13.575$$

القرار:

نلاحظ أن $(T_{cal} = 13.575) > (T_{71}^{\alpha=5\%} = 2.000)$ ، ومنه نرفض الفرضية الصفرية، أي أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة والمتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي ($\mu = 3$).

تبين نتائج الإختبار أعلاه أن المتوسط الحسابي لإجابات بُعد لجان إعداد المعايير المحاسبية قد بلغ (4.02) وهو يختلف عن المتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي ($\mu = 3$)، وبانحراف معياري قدر بـ: (0.635). بالإضافة إلى هذا فإن قيمة (t) كانت أكبر من قيمة (t) الجدولية وهذا يؤكد صحة الفرضية البديلة الثانية المتمثلة في: تلعب لجان إعداد المعايير المحاسبية دوراً في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

بناء على إجابات أفراد العينة حول العبارات المرتبطة ببُعد لجان إعداد المعايير المحاسبية، تبين أن مستواه كان مرتفعاً، أي أن المستجوبين كانوا موافقين على مساهمتها في الحد من تلك الممارسات.

ثالثاً: إختبار الفرضية الثالثة

تنص الفرضية الثالثة على أن لحوكمة الشركات أثر في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ولغرض التحقق من الفرضية نقوم بمقارنة المتوسط الحسابي للإجابات على هذا المحور مع المتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي المستخدم، ولاختبار هذه الفرضية نستخدم اختبار One Sample T-test، والنتائج موضحة في الإختبار أدناه:

الفرضية الصفرية H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة والمتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي ($\mu = 3$).

الفرضية البديلة H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة والمتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي ($\mu \neq 3$).

مستوى الدلالة: ($\alpha = 5\%$)

منطقة الرفض: قيمة (T) الجدولية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 5\%$) ودرجة الحرية (71) تساوي (2.000)، أي

$$T_{71}^{\alpha=5\%} = 2.000$$

قيمة T المحسوبة:

$$T_{cal} = \left| \frac{\bar{X} - \mu}{S / \sqrt{n}} \right| = \left| \frac{4.22 - 3}{0.496 / \sqrt{72}} \right| = 20.860$$

القرار:

نلاحظ أن ($T_{cal} = 20.860$) > ($T_{71}^{\alpha=5\%} = 2.000$)، ومنه نرفض الفرضية الصفرية، أي أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة والمتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي ($\mu = 3$).

تبين نتائج الإختبار أعلاه أن المتوسط الحسابي لإجابات بُعد حوكمة الشركات قد بلغ (4.22) وهو يختلف عن المتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي ($\mu = 3$)، وبانحراف معياري قدر بـ: (0.496). بالإضافة إلى هذا فإن قيمة (t) كانت أكبر من قيمة (t) الجدولية وهذا يؤكد صحة الفرضية البديلة الثالثة المتمثلة في: لحوكمة الشركات أثر في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

بناء على إجابات أفراد العينة حول العبارات المرتبطة ببُعد حوكمة الشركات، تبين أن مستواه كان مرتفعاً، أي أن المستجوبين كانوا موافقين على أثرها في الحد من تلك الممارسات.

رابعاً: إختبار الفرضية الرابعة

تنص الفرضية الرابعة على أن التدقيق الجبائي يساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ولغرض التحقق من الفرضية نقوم بمقارنة المتوسط الحسابي للإجابات على هذا المحور مع المتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي المستخدم، ولاختبار هذه الفرضية نستخدم اختبار One Sample T-test، والنتائج موضحة في الإختبار أدناه:

الفرضية الصفرية H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة والمتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي ($\mu = 3$).

الفرضية البديلة H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة والمتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي ($\mu \neq 3$).

مستوى الدلالة: ($\alpha = 5\%$)

منطقة الرفض: قيمة (T) الجدولية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 5\%$) ودرجة الحرية (71) تساوي (2.000)، أي

$$T_{71}^{\alpha=5\%} = 2.000$$

قيمة T المحسوبة:

$$T_{cal} = \left| \frac{\bar{X} - \mu}{S / \sqrt{n}} \right| = \left| \frac{4.14 - 3}{0.605 / \sqrt{72}} \right| = 16.033$$

القرار:

نلاحظ أن ($T_{cal} = 16.033 > T_{71}^{\alpha=5\%} = 2.000$)، ومنه نرفض الفرضية الصفرية، أي أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة والمتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي ($\mu = 3$).

تبين نتائج الإختبار أعلاه أن المتوسط الحسابي لإجابات بُعد التدقيق الجبائي قد بلغ (4.14) وهو يختلف عن المتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي ($\mu = 3$)، وبانحراف معياري قدر بـ: (0.605). بالإضافة إلى هذا فإن قيمة (t) كانت أكبر من قيمة (t) الجدولية وهذا يؤكد صحة الفرضية البديلة الرابعة المتمثلة في: يساهم التدقيق الجبائي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

بناء على إجابات أفراد العينة حول العبارات المرتبطة ببُعد التدقيق الجبائي، تبين أن مستواه كان مرتفعاً، أي أن المستجوبين كانوا موافقين على مساهمة التدقيق الجبائي في الحد من تلك الممارسات.

سادسا: إختبار العلاقة التفاعلية بين المحددات

لقياس العلاقة التفاعلية بين الآليات المتمثلة في "التدقيق الخارجي، لجان إعداد المعايير المحاسبية، حوكمة الشركات والتدقيق الجبائي" ومساهمتها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ولغرض التحقق من وجودها نقوم بمقارنة المتوسط الحسابي للإجابات على هذا المحور مع المتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي المستخدم، ولاختبار هذه العلاقة نستخدم إختبار One Sample T-test، والنتائج موضحة في الإختبار أدناه:

مستوى الدلالة: $(\alpha = 5\%)$

منطقة الرفض: قيمة (T) الجدولية عند مستوى الدلالة $(\alpha = 5\%)$ ودرجة الحرية (71) تساوي (2.000)، أي

$$T_{71}^{\alpha=5\%} = 2.000$$

قيمة T المحسوبة:

$$T_{cal} = \left| \frac{\bar{X} - \mu}{S/\sqrt{n}} \right| = \left| \frac{4.12 - 3}{0.449/\sqrt{72}} \right| = 21.150$$

القرار:

تبين نتائج الإختبار أعلاه أن المتوسط الحسابي لإجابات محور آليات الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية قد بلغ (4.12) وهو يختلف عن المتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي ($\mu = 3$)، وبانحراف معياري قدر بـ: (0.449). بالإضافة إلى هذا فإن قيمة (t) كانت أكبر من قيمة (t) الجدولية وهذا يؤكد صحة العلاقة التفاعلية المتمثلة في: تساهم الآليات التالية "التدقيق الخارجي، لجان إعداد المعايير المحاسبية، حوكمة الشركات والتدقيق الجبائي" في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

بناء على إجابات أفراد العينة حول العبارات المرتبطة بمحور آليات الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، تبين أن مستواه كان مرتفعا، أي أن المستجوبين كانوا يرون أن تلك الآليات تلعب دورا كبيرا في الحد من تلك الممارسات.

خلاصة الفصل الثاني:

من خلال هذا الفصل أجرينا تحليلاً وصفياً للخصائص الديموغرافية للعينة وقيمتنا آراء المشاركين من خلال الإستبيان، تتألف العينة من أساتذة متخصصين، المحاسبين المعتمدين، محافظي الحسابات والأعوان الجبائية، بهدف إستقصاء آرائهم حول المحاور الرئيسية التي تشمل: إدراك ممارسات المحاسبة الإبداعية، وآليات الحد منها، بإستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، لتحليل البيانات.

نستنتج أن هنالك علاقة تفاعلية بين الآليات التالية: التدقيق الخارجي، لجان إعداد المعايير المحاسبية، حوكمة الشركات والتدقيق الجبائي " تساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وأن المشاركون في الدراسة لديهم وعي بممارسات المحاسبة الإبداعية.

الْخَاتَمَةُ

تناولت هذه الدراسة قضية محورية في مهنة المحاسبة، تتمثل في فهم ممارسات المحاسبة الإبداعية والآليات المتاحة للحد منها، وذلك لأهميتها في تعزيز الشفافية والنزاهة في المجال المحاسبي، تم تحليل دوافع الإدارة وتسليط الضوء على مختلف جوانب المحاسبة الإبداعية، من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية الرئيسية للدراسة والمتمثلة في: ما هي الآليات الكفيلة بوضع حد لممارسات المحاسبة الإبداعية؟

إستندت الدراسة الميدانية إلى إستبيان تم توزيعه على مهنيين في المجال المحاسبي والمتمثلين في الأساتذة المتخصصين، المحاسبين، محافظي الحسابات، الأعوان الجبائية في ولاية برج بوعرييج، قمنا بإستخدام برنامج SPSS لتحليل البيانات.

أولاً: نتائج الدراسة: من خلال ما تم عرضه في الدراسة من محاولتنا للإجابة على الإشكالية خلصنا إلى النتائج التالية:

- ✓ الهدف من المحاسبة الإبداعية تعزيز الأداء المالي للشركة وجذب مستثمرين، أو الاستفادة من المزايا الضريبية، وعليه فإن لها مزايا قصيرة الأجل بالنسبة للمؤسسة ولكن لها سلبيات كثيرة على مستخدمي معلوماتها المالية، بل وحتى للمؤسسة بحد ذاتها في الأمد البعيد.
- ✓ المحاسبة الإبداعية ممارسة قانونية باستغلال الثغرات القانونية لكنها تتعارض مع المبادئ الأخلاقية.
- ✓ المشاركون في الدراسة لديهم وعي بممارسات المحاسبة الإبداعية.
- ✓ يعمل التدقيق الخارجي على تقليل إستخدام المحاسبة الإبداعية.
- ✓ تلعب لجان إعداد المعايير المحاسبية دورا في كبح ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- ✓ تؤثر حوكمة الشركات بشكل فعال في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- ✓ يساهم التدقيق الجبائي في الحد من إستخدام المحاسبة الإبداعية.
- ✓ هنالك علاقة تفاعلية بين الآليات التالية: التدقيق الخارجي، لجان إعداد المعايير المحاسبية، حوكمة الشركات والتدقيق الجبائي " تساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

ثانياً: الاقتراحات: هناك بعض الاقتراحات التي يمكن أن نقدمها (إضافة مقترحات تتعلق بتعديلات على المعايير المحاسبية، والاهتمام بحوكمة الشركات، وزيادة صلاحيات محافظي الحسابات والرقابة الجبائية في اكتشاف ومنع ممارسات المحاسبة الإبداعية).

✓ ضرورة بث الوعي الكافي حول ممارسات المحاسبة الإبداعية من أجل بيان أضرارها والحد منها ومحاربتها بالوسائل الصحيحة.

✓ إعطاء ممارسات المحاسبة الإبداعية ما تستحقه من الإهتمام وضرورة التحسيس بالآثار السلبية التي تتركها على قرارات مستخدمي القوائم المالية.

✓ لابد من إقناع أصحاب المؤسسات من أن الشفافية لا تتعارض أبداً مع مصالح مؤسساتها ولا تشكل خطراً عليها.

✓ إصدار قوانين حازمة تتضمن عقوبات رادعة لحالات التلاعب والتحريف في البيانات المالية مما يحد من استخدام التقنيات غير الشرعية في أساليب المحاسبة الإبداعية.

ثالثاً: آفاق الدراسة: لا شك أنه رغم الجهد المبذول في إتمام هذا البحث، فإن هذا الأخير لا يخلو من النقائص بسبب عدم قدرتنا على تناول كل نواحي الموضوع بالتفصيل، إلا أنه يمكن أن يكون هذا البحث جسراً يربط بين بحوث سبقت فأضاف إليها بعض المستجدات، لإثرائها وبعثها من جديد، وبحوث مقبلة كتمهيد لمواضيع يمكنها أن تكون إشكالية لأبحاث أخرى نذكر منها:

✓ تقييم فعالية الأنظمة الرقابية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

✓ تأثير التكنولوجيا والإبتكارات المالية الجديدة على المحاسبة الإبداعية.

✓ كيفية تطوير أدوات محاسبية أكثر شفافية وموثوقية.

✓ دور التدقيق الجبائي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

أولاً: الكتب

1. احمد محمد علوان الهلباوي، إبراهيم جابر السيد احمد، المحاسبة الإبداعية، دار العلم والايمان للنشر والتوزيع، دار الجديد للنشر والتوزيع، 2019.
2. علي عبد الصمد عمر، "حوكمة المؤسسات بين المحاسبة المالية والتدقيق المحاسبي"، دار هومة الطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2017.
3. شنوف شعيب، محاسبة المؤسسة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود.
4. محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2008.

ثانياً: الرسائل الجامعية

1. آسيا لعروسي، تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر (دراسة استطلاعية)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف - المسيلة - 2019 - 2020.
2. باخجة عبد الله محمد طالب، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعمومات المحاسبية في ضل المعايير المحاسبية الدولية، رسالة ماجستير، جامعة السليمانية، العراق، 2013.
3. حدادي سارة، دور محافظ الحسابات في إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على جودة المعلومات المالية، دراسة حالة مجموعة من شركات حافظة الحسابات والشركات الجزائرية، أطروحة دكتوراه، تخصص بنوك ومحاسبة، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2019-2020.
4. زرقواد وسام، دور المراجعة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، دراسة ميدانية، أطروحة دكتوراه، شعبة علوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة بومرداس، 2020-2021.
5. سيف الدين فوزي الهندي، "مدى إستخدام مدققي الحسابات القانونيين للإجراءات التحليلية في إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية"، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2016.
6. علاء مصطفى احمد نفاع، "أثر إلتزام 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، 2012.
7. عماد سليم الأغا، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، مذكرة ماجستير، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، 2011.

8. فكرون عصام الدين، أهمية التخصص المهني لمحافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، دراسة ميدانية لعينة من المدققين والباحثين لولايته المسيلة وبرج بوعربريج، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 07، العدد 01، 2022.
9. كامل ممدوح كامل التكريتي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية في الشركات العراقية المساهمة العامة (من وجهة نظر مدققي الحسابات العراقيين)، قسم العلوم المالية والمحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، رسالة ماجستير، كانون الثاني 2022.
10. ليندا حسن نمر الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، 2009.
11. محمد حمود أحمد صالح الصياغي، دور أساليب الرقابة الحديثة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية وتقليل المخاطر، أطروحة دكتوراه، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2018.
12. ميساء محمد سعد أبو تمام، مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحليين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدقيق النقدي، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، عمان، الأردن، 2012-2013.
- ثالثاً: المجالات والملتقيات العلمية
1. أمينة فداوي فريد، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة عينة من شركات المساهمة الفرنسية، المجلة الجامعية، جامعة باجي مختار عنابة، الجزائر، العدد السادس عشر، المجلد الأول، فيفري 2014.
2. بالرقي التيجاني، المفاهيم والاساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، العدد 12، 2012.
3. بهلولي نور الهدى، دور محافظ الحسابات في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي الصافي للشركات الجزائرية، دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات، مجلة الإستراتيجية والتنمية، المجلد 10، العدد 01 مكرر 2020.
4. جعفري عمر، دور معايير التقارير المالية IAS/IFRS في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، المشكاة، رقم 2017/04.
5. 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.
6. حسنين طارق محمد وآخرون، دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة جامعة القاهرة، العدد 60، 2003.

7. حمزة ضويقي، أحمد محمودي: دور حوكمة الشركات لتعزيز المعلومة المحاسبية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة التنمية والإقتصادية التطبيقية، العدد 3، 2018.
8. الخشواوي علي، الدوسري محسن، المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة، الكويت، 2006.
9. رشا حمادة، "دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 02، العدد الثاني 2010.
10. سامي محمود عبد الحميد مراد، إحباط الأثر الضريبي السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية، (دراسة الحالة المصرية)، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، -جامعة الأزهر- العدد 17 جافني 2017.
11. سعيدي فارس، العرابي حمزة، تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على مبدأ الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دراسة حالة لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12، العدد 03، 2020.
12. سمير كامل محمد عيسى، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 45، العدد 02، 2008.
13. شقنقب عيسى، زغاد يحيى، فعالية لجان المراجعة للحد من آثار المحاسبة الإبداعية، مجلة المؤسسة، جامعة الجزائر 3، العدد 4، 2015.
14. عادل النقموش، الأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها في الجزائر، دراسة ميدانية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12، العدد 02، 2019.
15. فلاح الزعبي علي، ماجد عبد العزيز الجبري، دور وأهمية الإبداع المحاسبي في تحقيق الميزة التنافسية الإقتصادية في مؤسسات المال والأعمال الأردنية، مداخلة ضمن المؤتمر العلمي الخامس لكلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة فيلادلفيا، 4-5/تموز/2007.
16. فوزي الحاج أحمد، رحيمة العيفة، سارة بوضياف، المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية وأثره على القوائم المالية، مجلة إقتصاديات الأعمال والتجارة، المجلد 06، العدد 01.
17. م حبل داوي إسماعيل، "أثر أساليب المحاسبة الإبداعية في موثوقية المعلومات المحاسبية"، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، دورية علمية محكمة"، صادرة عن كلية الإدارة والاقتصاد- جامعة القادسية، العراق، المجلد السادس عشر، العدد الثالث، 2014.
18. معمر قربة، قراءة في نماذج ممارسات المحاسبة الإبداعية في بعض دول العالم ومقاربتها بالممارسات في الجزائر، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، جامعة الشهيد حمة لخضر-الوادي الجزائر، العدد الثامن، السنة الثامنة، 2017.
19. مومن فاطمة الزهراء، مهاوي العبيدي، أثر استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، العدد 04، جوان 2010.

20. مومن فاطمة زهراء، وآخرون، دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي الجزائر، المجلد 01، العدد 01، ديسمبر.
21. ناظم شعلان جبار، "أساليب المحاسبة الإبداعية وأثره على موثوقية البيانات المالية"، مجلة الغري العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد جامعة القادسية، العراق، مجلد التاسع، العدد الثاني والثلاثون، 2015.
22. نذير شبرو، بالقسام بن خليفه، أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، المجلد 06، العدد 01، 2021.

المراجع باللغة الأجنبية

1. Bita Mashayekhi, Elham Hasani Azar, **Earnings management and long-run performance in Iranian IPO companies**, from: [www. InfoTech accountants. com](http://www.InfoTech accountants. com), access date: December.
2. Herve stolowy, **existe-t-il vraiment une comptabilité créative**, Groupe HEC, département comptabilité contrôle, expert-comptable.
3. Oriel Amat, and other **the ethics of creative accounting**, journal of economic literature classification; m41, economics working paper December 1999.
4. Oriel Amat, Catherine gowthorpe, **creative accounting nature, incidence and ethical issues**, journal of economic literature classification; m41.

الملاحق

الملحق رقم 01: إستمارة الإستبيان

جامعة محمد البشير الإبراهيمي برج بوعرييج
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم المالية والمحاسبة
التخصص: محاسبة وجباية معمقة

إستمارة إستبيان

في إطار إعداد مذكرة التخرج المدرجة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تحت عنوان " إدراك ممارسات المحاسبة الإبداعية وآليات الحد منها "، فإنه يشرفنا أن نطلب من حضرتكم مساعدتنا في تحقيق أهداف هذه الدراسة، وذلك بتزويدنا بالمعلومات اللازمة من خلال الإجابة على هذا الاستبيان. وفي الأخير تقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير.

معلومات التواصل: في حالة وجود استفسارات أو غموض حول هذا الاستبيان يمكنكم التواصل معنا من خلال الوسائل التالية:

البريد الإلكتروني: mekhalfiaa8@gmail.com

رقم الهاتف: **0778701589**

ملاحظة: الرجاء وضع علامة (x) في المكان الذي يناسبك

المحور الأول: البيانات الشخصية

1. الوظيفة: أستاذ متخصص محاسب محافظ حسابات عون جبائي
2. المؤهل العلمي: ليسانس ماستر ماجستير دكتوراه
3. الخبرة المهنية: أقل من 5 سنوات من 5-10 سنوات من 10-15 سنة أكثر من 15 سنة
4. درجة معرفتك بالمحاسبة الإبداعية: محدودة لا بأس بها جيدة
5. الجنس: ذكر أنثى

المحور الثاني: ادراك ممارسات المحاسبة الإبداعية					
غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارات
					عدم الإمتثال لمبدأ تكلفة الإقتناء في تحديد قيمة الأصول المدرجة في الميزانية
					يستخدم الكيان تقديرات متفائلة لتقييم الممتلكات والمنشآت والمعدات من أجل تحسين قائمة المركز المالي
					تغيير في طريقة الإهلاك وفقا لحالة المؤسسة
					الإعتراف بالإيراد قبل البيع
					المبالغة في تقدير مخصص لإحتمال نقص في قيمة أصول محددة
					تشمل بطاقات الجرد السلع القديمة والمتقادمة
					ولتحسين نسبة السيولة، تستخدم المؤسسات الديون طويلة الأجل لسداد الديون قصيرة الأجل
					لا يتم تضمين مدفوعات القروض في الفترة الحالية
					التغييرات غير المبررة في تسعير المخزون
					تضاف الأرباح المحققة من السنوات السابقة إلى أرباح السنة الحالية
					تتم المبالغة في المخزونات لزيادة الأصول المتداولة لتحسين الوضع المالي للمؤسسة
					تعمل المؤسسة على إجراء تغييرات في السياسات المحاسبية التي تؤثر على الأرباح
					تقوم المؤسسة بتقييم التدفقات الناشئة عن الممتلكات والمنشآت والمعدات ضمن أنشطته التشغيلية لإعطاء صورة حقيقية عن لمركز المالي للمؤسسة
					ترحيل تكاليف الفترة الحالية إلى الفترات المحاسبية اللاحقة
					عدم الإفصاح عن الديون والقروض المتعثرة لتحقيق مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها

المحور الثالث: آليات الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية					
غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارات
1. التدقيق الخارجي					
					خبرة ومسؤولية محافظ الحسابات تساعده في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية
					لمحافظ الحسابات التحفظ في تقريره عن ممارسات المحاسبة الإبداعية
					مسؤوليات محافظ الحسابات تستدعي إبلاغ الجهات المختصة بأي تعديل قد يمس بمصادقية القوائم المالية
					يتأكد محافظ الحسابات من أن الطرق المحاسبية المتبعة هي الملائمة لنشاط الشركة
					من صلاحيات محافظ الحسابات التأكد من عدم استعمال القروض طويلة الأجل في سداد الالتزامات قصيرة الأجل.
					التأكد من عدم الإفصاح عن أي حدث جوهرى مؤثر على المركز المالي للشركة
					القيام بإجراءات تحليلية معمقة لبعض البنود المهمة في القوائم المالية للشركة للتحقق من شروط تسجيل النواتج والأعباء
					الحرص على سلامة تصنيف الأصول والالتزامات الخارجية
					التأكد من سلامة التعامل مع الأرباح المحققة والموزعة
2. لجان إعداد المعايير المحاسبية					
					مراجعة المعايير المحاسبية التي فيها ثغرات تساهم في اتباع ممارسات المحاسبة الإبداعية
					العمل على الحد من الحريات الموجودة في المعايير المحاسبية والتي تساهم في اتباع ممارسات المحاسبة الإبداعية
					تقديم مرفقات توضيحية لطريقة تطبيق أي معيار محاسبي لتقادي التأويلات وتوحيد الرؤية حول القضايا الخلافية
					التشديد على تطبيق مبدأ ثبات الطرق المحاسبية

					العمل على توحيد معايير المحاسبة الدولية وتوحيد طرق تطبيقها
3. حوكمة الشركات					
					الشفافية في إجراءات إعداد التقارير المالية وعالجتها
					تفعيل مبدأ المساءلة أمام الجمعية العامة وضمان حقوق أصحاب المصالح
					مساهمة كل الأطراف المعنية في غرس ثقافة الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية وبحيادية
					أهمية مصداقية القوائم المالية في عملية اتخاذ القرار
					التقييم الدوري لأداء المؤسسة وإدارة المخاطر
					تنظيم حملات توعية للمحاسبين والمساهمين بالآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية
4. التدقيق الجبائي					
					يطالب المحقق بالوثائق التي تثبت أن صفقات البيع ليست وهمية
					تعديل القوانين الجبائية للحد من آثار ممارسات المحاسبة الإبداعية
					رقمنة التصريحات الجبائية وربط تصريحات المكلفين ببعضهم البعض
					الغاء البدائل المحاسبية ضمن التصريحات الجبائية التي يكون الغرض منها تحسين القوائم المالية.

الملحق رقم 02: ملحق خصائص عينة الدراسة

Effectifs

Statistiques						
		المركز الوظيفي	المؤهل العلمي	الخبرة المهنية	درجة معرفتك بالمحاسبة الإبداعية	الجنس
N	Valide	72	72	72	67	71
	Manquante	0	0	0	5	1

Tableau de fréquences

المركز الوظيفي					
		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أستاذ متخصص	15	20,8	20,8	20,8
	محاسب	27	37,5	37,5	58,3
	محافظ حسابات	16	22,2	22,2	80,6
	عون جبائي	14	19,4	19,4	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

المؤهل العلمي					
		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ليسانس	26	36,1	36,1	36,1
	ماستر	33	45,8	45,8	81,9
	ماجستير	3	4,2	4,2	86,1
	دكتوراه	10	13,9	13,9	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

الخبرة المهنية					
		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 5 سنوات	29	40,3	40,3	40,3
	من 5 إلى 10 سنة	10	13,9	13,9	54,2
	من 10 إلى 15 سنة	22	30,6	30,6	84,7
	أكثر من 15 سنوات	11	15,3	15,3	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

درجة معرفتك بالمحاسبة الإبداعية					
		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محدودة	11	15,3	16,4	16,4
	لا بأس بها	30	41,7	44,8	61,2
	جيدة	26	36,1	38,8	100,0
	Total	67	93,1	100,0	
Manquante	Système manquant	5	6,9		
Total		72	100,0		

الجنس					
		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	48	66,7	67,6	67,6
	أنثى	23	31,9	32,4	100,0
	Total	71	98,6	100,0	
Manquante	Système manquante	1	1,4		
Total		72	100,0		

الملحق رقم 03: ملحق كرونباخ

Fiabilité

Récapitulatif de traitement des observations			
		N	%
Observations	Valide	60	83,3
	Exclus	12	16,7
	Total	72	100,0

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0,889	15

Récapitulatif de traitement des observations			
		N	%
Observations	Valide	67	93,1
	Exclus	5	6,9
	Total	72	100,0

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0,835	9

Récapitulatif de traitement des observations			
		N	%
Observations	Valide	69	95,8
	Exclus	3	4,2
	Total	72	100,0

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0,834	5

Récapitulatif de traitement des observations			
		N	%
Observations	Valide	69	95,8
	Exclus	3	4,2
	Total	72	100,0

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0,832	6

Récapitulatif de traitement des observations			
		N	%
Observations	Valide	71	98,6
	Exclus	1	1,4
	Total	72	100,0

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0,777	4

Récapitulatif de traitement des observations			
		N	%
Observations	Valide	62	86,1
	Exclus	10	13,9
	Total	72	100,0

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0,930	24

الملحق رقم 04 ملحق التحليل الوصفي

Descriptives

Statistiques descriptives					
	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
التدقيق الخارجي	72	3	5	4,10	0,526
التدقيق الخارجي 1	71	2	5	4,41	0,729
التدقيق الخارجي 2	72	1	5	3,93	0,909
التدقيق الخارجي 3	71	1	5	4,17	0,828
التدقيق الخارجي 4	72	2	5	4,22	0,736
التدقيق الخارجي 5	71	1	5	3,70	1,061
التدقيق الخارجي 6	70	2	5	4,21	0,580
التدقيق الخارجي 7	72	2	5	4,08	0,645
التدقيق الخارجي 8	72	2	5	4,08	0,687
التدقيق الخارجي 9	71	1	5	4,08	0,806
لجان الإعداد	72	2	5	4,02	0,635
لجان إعداد المعايير المحاسبية 1	72	2	5	4,01	0,796
لجان إعداد المعايير المحاسبية 2	70	1	5	3,91	0,897
لجان إعداد المعايير المحاسبية 3	71	2	5	4,07	0,683
لجان إعداد المعايير المحاسبية 4	72	1	5	4,03	0,934
لجان إعداد المعايير المحاسبية 5	72	1	5	4,04	0,813
حوكمة الشركات	72	3	5	4,22	0,496
حوكمة الشركات 1	72	1	5	4,17	0,732
حوكمة الشركات 2	70	2	5	4,19	0,687
حوكمة الشركات 3	72	2	5	4,22	0,633
حوكمة الشركات 4	72	3	5	4,29	0,615
حوكمة الشركات 5	72	1	5	4,22	0,716
حوكمة الشركات 6	71	2	5	4,25	0,691
التدقيق الجبائي	72	2	5	4,14	0,605
التدقيق الجبائي 1	71	2	5	4,42	0,577

قائمة الملاحق

التدقيق الجبائي 2	72	1	5	4,17	0,732
التدقيق الجبائي 3	72	1	5	4,15	0,850
التدقيق الجبائي 4	72	1	5	3,83	0,934
آليات الحد من المحاسبة الابداعية	72	3	5	4,12	0,449
N valide (listwise)	62				

ملحق رقم 05: ملحق إختبار الفرضيات

Test-t

Statistiques sur échantillon unique				
	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
إدراك الممارسات	72	3,58	0,707	0,083

Test sur échantillon unique					
Valeur du test = 3					
	t	Ddl	Sig. (Bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence
					Inférieure
إدراك الممارسات	6,920	71	0,000	0,577	0,41

Test sur échantillon unique	
	Valeur du test = 3
	Intervalle de confiance 95% de la différence
	Supérieure
إدراك الممارسات	0,74

Statistiques sur échantillon unique				
	N	Moyenne	Ecart type	Erreur standard moyenne
التدقيق الخارجي	72	4,10	0,526	0,062

Test sur échantillon unique					
	Valeur du test = 3				
	t	Ddl	Sig. (Bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence
					Inférieure
التدقيق الخارجي	17,674	71	0,000	1,096	0,97

Test sur échantillon unique	
	Valeur du test = 3
	Intervalle de confiance 95% de la différence
	Supérieure
التدقيق الخارجي	1,22