

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

الموضوع:

أثر استخدام الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية لكشف ممارسات المحاسبة
الإبداعية

دراسة لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: محاسبة

الأستاذ المشرف

- سعيدي عبد الحليم

من إعداد الطلبة:

- بوخالفي فاطمة نسرين

- يوكانة أم الخير

لجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
بسكرة	رئيسا	- أستاذ محاضر "أ"	- العمري أصيلة
بسكرة	مقرا	- أستاذ محاضر "أ"	- سعيدي عبد الحليم
بسكرة	مناقشا	- أستاذ محاضر "أ"	- عزوز ميلود

الموسم الجامعي: 2021-2022

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

الموضوع:

أثر استخدام الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية لكشف ممارسات المحاسبة
الإبداعية

دراسة لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: محاسبة

الأستاذ المشرف

- سعيدي عبد الحليم

من إعداد الطلبة:

- بوخالفي فاطمة نسرين

- يوكانة أم الخير

لجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
بسكرة	رئيسا	- أستاذ محاضر "أ"	- العمري أصيلة
بسكرة	مقرا	- أستاذ محاضر "أ"	- سعيدي عبد الحليم
بسكرة	مناقشا	- أستاذ محاضر "أ"	- عزوز ميلود

الموسم الجامعي: 2021-2022

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر وعرفان

{ربي اوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والديا وأن أعمل صالحا
ترضاه }

الحمد الذي بنعمته تتم الصالحات نتوجه بجزيل الشكر

وجميل العرفان الأستاذ " سعيدي عبد الحليم " التي تكرم بقبول الإشراف علي

هذه المذكرة وعلى جميع التوجيهات والملاحظات والنصائح التي قدمها لنا.

كما لا يفوتنا ان نتقدم بوافر التقدير والاحترام لأعضاء اللجنة المحترمين

على عناء قراءة المذكرة وقبولها وتصويبها.

وفي الأخير نشكر كل من قدم لنا يد العون والمساعدة من قريبه او من بعيد

ونسأل الله عز وجل أن يجعل ذلك في ميزان حسناتهم انه قريب مجيب

الإهداء

الحمد والشكر لله الذي وفقني في انجاز هذا العمل فما كان لشيء أن يجري
في ملكه إلا ومشيتته جل علاه.

أهدي هذا الجهد:

إلى أغلى إنسانة في حياتي التي منحني القوة والعزيمة لمواصلة هذا الدرب،
إلى من علمتني الصبر والاجتهاد الى سندي أمي الغالية أطال الله في عمرها
إلى من كان حافظا وعمل جاهدا في سبيل رعايتي والدي الغالي أطال الله في
عمره

إلى إخوتي حفظهم الله

إلى كل الأهل والأصدقاء

وإلى كل الأساتذة الكرام

يوحنا أم الخير

الإهداء

أهدي نتائج هذا الجهد ومحصلة هذا العمل:

إلى التي أهدتني نور الحياة وتعمدت برعاية خطواتي ورسمت معي أطلال حياتي والدتي الحبيبة أطال الله في عمرها وأدامها لي نرجوا طافيا امحو به كدر الأيام.

إلى من زرع في قلبي حب العلم ووضع بين جنباتي القوة والعزيمة والذي الغالي الذي طالما شجعني وساعدني لإتمام دراستي حفظه الله لنا جميعا.

إلى إخوتي الأعماء حماهم الله.

إلى أساتذتي الكرام.

إلى كل الأهل والأصدقاء وزملاء الدراسة.

فاطمة نسرين

ملخص الدراسة:

تهدف الدراسة إلى التعرف على أثر استخدام الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية مع توضيح دوافع وأساليب استخدام المحاسبة الإبداعية ومدى تأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية، ومعرفة استخدام الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة قام الباحثان بتصميم استمارة استبيان، تم توزيعها على عينة من الأساتذة الأكاديميين المختصين في المحاسبة والمهنيين من محافظي حسابات والمحاسبين، وقد بلغ عدد الاستمارات الموزعة 32 استمارة، حيث بينت نتائج تحليل استمارة الاستبيان من خلال برنامج التحليل الاحصائي (SPSS) (Statistical Package For The Sciences V.20) ما يلي:

أسلوب التكاليف ABC له أثر على دوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية، وأيضاً أسلوب بطاقة الأداء المتوازن BSC له علاقة في التأثير عليها، بخلاف أسلوب إدارة الجودة الشاملة TQM لا يؤثر على دوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية، وهذا الأخيرة لها علاقة في التأثير على جودة المعلومات المحاسبية. وتوصلنا إلى أن أسلوب بطاقة الأداء المتوازن BSC وأسلوب إدارة الجودة الشاملة TQM لهما علاقة في التأثير على آليات الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، على خلاف أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC ليس له تأثير عليها.

الكلمات المفتاحية: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، المحاسبة الإبداعية، جودة المعلومات المحاسبية، المحاسبة الإدارية

Abstract:

The study aims to identify the impact of the use of modern methods in administrative accounting to reveal creative accounting practices while clarifying the motives and methods of using creative accounting and its impact on the quality of accounting information, and to know the use of modern methods in administrative accounting, and to achieve the objectives of this study the researchers designed a questionnaire form, distributed to a sample of academic professors in accounting and accountants and professional accountants, and the number of distributed forms was 32, The results of the analysis of the questionnaire were presented through the Statistical Package for the Sciences V.20 (SPSS) programme; which are as follows :

ABC cost method has an impact on the motivations of creative accounting practices, as well as the BSC balanced scorecard method has to do with influencing it, other than total quality management method TQM does not affect the motivations of creative accounting practices, and the latter to impact on the quality of accounting information. We found that the BSC balanced scorecard method and total quality management TQM has a relationship to impact the mechanisms of discovery of creative accounting practices in contrast to the ABC cost method.

Key Words: Modern Management Accounting Methods, Creative Accounting, Quality of Accounting Information, Management Accounting



فهرس المحتويات	
شكر و عرفان	
الاهداء	
ملخص الدراسة	
الفهرس	
قائمة الجداول	
قائمة الأشكال	
قائمة الملاحق وتعريف المختصرات	
أ-د	مقدمة
الفصل الأول: جانب النظري للدراسة	
1	تمهيد
2	المبحث الاول: الإطار العام للمحاسبة الإدارية
2	المطلب الاول: ماهية المحاسبة الادارية
8	المطلب الثاني: نطاق المحاسبة الادارية
14	المطلب الثالث: خصائص المحاسبة الإدارية
15	المبحث الثاني: ممارسات المحاسبة الابداعية
15	المطلب الاول: ماهية المحاسبة الابداعية
19	المطلب الثاني: اساليب المستخدمة في المحاسبة الابداعية ودوافع الادارة من ممارستها
21	المطلب الثالث: اشكال المحاسبة الابداعية، منظورها الأخلاقي
25	المبحث الثالث: علاقة اساليب المحاسبة الادارية الحديثة بممارسات المحاسبة الابداعية
25	المطلب الاول: اسلوب التكاليف على اساس الانشطة ABC
33	المطلب الثاني: اسلوب ادارة الجودة الشاملة TQM
41	المطلب الثالث: اسلوب بطاقة الاداء المتوازن BSC
53	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: مدى تأثير استخدام الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية	
55	تمهيد
56	المبحث الاول: مراحل اعداد استمارة الدراسة الاستبائية

56	المطلب الاول: تحضير استمارة استبيان
57	المطلب الثاني: هيكل استمارة استبيان
61	المطلب الثالث: نشر استمارة الاستبيان
62	المطلب الرابع: الحدود الزمانية والمكانية للدراسة
62	المبحث الثاني: الدراسة الاحصائية والوصفية لعناصر الاستبيان
62	المطلب الاول: مجتمع وأدوات الدراسة
63	المطلب الثاني: اختبار طبيعة توزيع البيانات بمعامل كولموكروف وسميرنوف
66	المطلب الثالث: اختبار الصدق والثبات
75	المطلب الرابع: الدراسة الاحصائية للمتغيرات الشخصية للدراسة
79	المبحث الثالث: تحليل بيانات واختبار فرضيات الدراسة
79	المطلب الاول: الاساليب الاحصائية المستخدمة في الدراسة
80	المطلب الثاني: اختبار الفرضيات
97	خلاصة الفصل
99	خاتمة
	قائمة المراجع
	قائمة الملاحق

قائمة الجداول

رقم الصفحة	العنوان	رقم الجدول
10-9	العلاقة بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية	جدول 1
11	العلاقة بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف	جدول 2
13	العلاقة بين المحاسبة الإدارية وعلم الإدارة	جدول 3
30	امثلة عن مسببات التكلفة	جدول 4
32-31	مقارنة بين نظام التكاليف على اساس الانشطة والأنظمة التقليدية	جدول 5
51	الفرق بين نظام بطاقة الأداء المتوازن التقليدي والحديث	جدول 6
65-63	اختبار الطبيعة بمعامل كولموكروف سميرنوف	جدول 7
66	يوضح المتوسط المرجح للفتات	جدول 8
67	اختبار درجة الثبات	جدول 9
68	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الاول والدرجة الكلية للمجال الاول في المحور الأول	جدول 10
68	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثاني والدرجة الكلية للمجال الثاني في المحور الأول	جدول 11
69	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثالث والدرجة الكلية للمجال الثالث في المحور الأول	جدول 12
70-69	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الاول والدرجة الكلية للمجال الاول في المحور الثاني	جدول 13
71	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثاني والدرجة الكلية للمجال الثاني في المحور الثاني	جدول 14
72-71	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثالث والدرجة الكلية للمجال الثالث في المحور الثاني	جدول 15
75-72	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري مع تحديد اتجاه العينة	جدول 16
76	يوضح توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	جدول 1-17
77	يوضح التوزيع التكراري حسب التخصصات الاكاديمية	جدول 2-17
78	توزيع العينة حسب الخبرة المهنية	جدول 3-17
79	يوضح توزيع العينة حسب الوظيفة المهنية	جدول 4-17
81	العلاقة بين تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC وبين دوافع استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية	جدول 18
83	العلاقة بين تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة TQM وبين دوافع استخدام	جدول 19

قائمة الجداول

	ممارسات المحاسبة الإبداعية	
85	العلاقة بين تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن BSC وبين دوافع استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية	جدول 20
88	تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية	جدول 21
90	العلاقة بين تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC وآليات الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية	جدول 22
92	العلاقة بين تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة TQM واستخدامه كآلية للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية	جدول 23
94	العلاقة بين أسلوب بطاقة الأداء المتوازن BSC وآليات الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية	جدول 24

قائمة الأشكال

رقم الصفحة	العنوان	رقم الشكل
04	أركان نظام المعلومات	الشكل 1
04	مراحل عملية التخطيط	الشكل 2
06	عملية اتخاذ القرار	الشكل 3
12	العلاقة بين المحاسبة الإدارية والمالية ومحاسبة التكاليف	الشكل 4
17	علاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والاطراف ذوي المصلحة	الشكل 5
18	العوامل المسببة لظهور المحاسبة الإبداعية	الشكل 6
25	اشكال التلاعب المحاسبي	الشكل 7
28	مبادئ نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC	الشكل 8
30	أبعاد إطار أسلوب التكاليف على أساس ABC	الشكل 9
34	المراحل الزمنية لتطور مفهوم الجودة	الشكل 10
37	الاطار العام لخصائص أنظمة إدارة الجودة الشاملة	الشكل 11
40	مراحل تطبيق إدارة الجودة الشاملة	الشكل 12
45	منهج بطاقة الأداء المتوازن بالنسبة لقياس الأداء	الشكل 13
46	تحليل سلسلة القيمة المقدمة للعملاء	الشكل 14
49	خطوات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن	الشكل 15
76	يوضح توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	الشكل 16
77	يوضح التوزيع التكراري حسب التخصصات الأكاديمية	الشكل 17
78	يوضح توزيع العينة حسب الخبرة المهنية	الشكل 18
82	شكل الانتشار بين أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC ودوافع استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية	الشكل 19
84	يوضح شكل الانتشار بين أسلوب إدارة الجودة الشاملة TQM وبين دوافع استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية	الشكل 20
86	يوضح شكل الانتشار بين أسلوب بطاقة الأداء المتوازن وبين دوافع استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية	الشكل 21
91	يوضح شكل الانتشار العلاقة بين أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC وآليات الكشف على ممارسات المحاسبة الإبداعية	الشكل 22
93	يوضح شكل الانتشار العلاقة بين أسلوب إدارة الجودة الشاملة TQM وآليات الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية	الشكل 23
95	يوضح شكل الانتشار العلاقة بين أسلوب بطاقة الأداء المتوازن BSC وآليات الكشف	الشكل 24

قائمة الأشكال

	عن ممارسات المحاسبة الإبداعية	
--	-------------------------------	--

قائمة الملاحق

العنوان	رقم الملحق
نموذج استبيان	ملحق رقم 01
اختبار الطبيعة بمعامل كولموكروف سميرنوف	ملحق رقم 02
اختبار درجة الثبات الفا كرونباخ	ملحق رقم 03
اختبار الفرضية الفرعية الأولى للفرضية الأولى	ملحق رقم 04
اختبار الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الأولى	ملحق رقم 05
اختبار الفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الأولى	ملحق رقم 06
اختبار الفرضية الثانية	ملحق رقم 07
اختبار الفرضية الفرعية الأولى للفرضية الثالثة	ملحق رقم 08
اختبار الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الثالثة	ملحق رقم 09
اختبار الفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الثالثة	ملحق رقم 10

تعريف المختصرات

المختصر	المصطلح باللغة الأجنبية	المصطلح باللغة العربية
ABC	Activity Based Costing	التكاليف على أساس الأنشطة
TQM	Total Quality Management	إدارة الجودة الشاملة
BSC	Balanced Scorecard	بطاقة الأداء المتوازن
JIT	Just In-Time	الإنتاج في الوقت المحدد
BFC	Back Flash Costin	الومضة المرتدة
ABM	Activity Based Management	الإدارة على أساس الأنشطة
ABB	Activity Based budgeting	الموازنة على أساس الأنشطة
TC	Target Costing	التكلفة المستهدفة
VE	Value Engineering	هندسة القيمة
CI	Continuous Improvement (kaizen)	التحسين المستمر

BING	Benchmarking	المقارنة المرجعية
TOC	Theory Of Constaints	نظرية القيود



في ظل البيئة المعاصرة و التطورات المتلاحقة للنظام الاقتصادي الناجمة عن العولمة و التطور المتسارع نتيجة التغيرات الجوهرية التي شهدتها بيئة الاعمال الحديثة أدت الى تطور أنظمة المحاسبة الإدارية التقليدية لتتواكب مع هذه التغيرات الاقتصادية و ذلك عن طريق استخدام مجموعة من الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية التي اثبتت فعاليتها في تحقيق الأهداف المطلوبة و التي تسعى اليها المؤسسات الاقتصادية في الوقت الحاضر، و ذلك لما لها من اثر في المواجهة و التصدي للتحديات الجارية و المستقبلية، وأيضا من خلال توفير معلومات الدقيقة و اللازمة للإدارة العليا، كما ان المحاسبة الإدارية تعتبر من اهم الأنظمة التي تعتمد عليها المؤسسات في تحقيق أهدافها المختلفة، مالية كانت أم غير مالية حيث تستخدم للحصول على معلومات متنوعة توصلها لأصحاب المصلحة لاستخدامها في اتخاذ القرارات او التخطيط او الرقابة، فهي تقوم بتجميع وتلخيص و اعداد التقارير بالمعلومات المطلوبة سواء لتقديمها للمديرين او لغيرهم من العاملين في المؤسسة، و بالتالي فهي تساهم بشكل كبير في التعرف على المشاكل وحلها و تقييم الأداء.

ظهرت المحاسبة الإبداعية في ثمانينيات القرن الماضي، والتي صنفت من أحدث أساليب التلاعب في الحسابات والغش في القوائم المالية لإخفاء الأداء الفعلي للمؤسسة بغرض تحقيق نتائج نافعة لها، بحيث يلجأ المحاسب إلى التلاعب في القوائم المالية لعدة أسباب قد تكون إما بسبب إفلاس المؤسسة أو خسائر أموال كبيرة أو غيرها من الأسباب، ومن أهم الدوافع وراء استخدام الإدارة للمحاسبة الإبداعية قد يكون التهرب الضريبي، أو تحقيق مكاسب شخصية على حساب كافة الفئات ذات المصالح المشتركة أو الحفاظ على بقاء المؤسسة في السوق، فيقوم المحاسب بالتحايل في النتائج ضمن القوانين عن طريق ابتداع طرق و أساليب محاسبية دقيقة مستغلاً بعض السياسات المحاسبية أو الثغرات أطلق عليها اساليب و ممارسات المحاسبة الإبداعية .

1- إشكالية البحث:

في ضوء ما تم تقديمه عن المحاسبة الإدارية و باعتبارها تتضمن مجموعة من الأدوات والأساليب الحديثة وكذلك مما تم التطرق اليه في المحاسبة الإبداعية ولما لها من دور في التلاعب المحاسبي يتسنى لنا طرح الإشكالية الرئيسية التالية:

✓ ما مدى تأثير استخدام الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

للإجابة على هذا الإشكال يتطلب منا البحث والإجابة على عدد من التساؤلات الفرعية التالية:

- الأسئلة الفرعية

➤ الفرضية الأولى: هل هناك علاقة بين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة ودوافع استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

➤ الفرضية الفرعية الأولى: هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC ودوافع استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

➤ الفرضية الفرعية الثانية: هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة TQM ودوافع استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

➤ الفرضية الفرعية الثالثة: هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن BSC ودوافع استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

➤ الفرضية الثانية: هل هناك تأثير لممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومة المحاسبية؟



- الفرضية الثالثة: هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة واستخدامها كآلية للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية؟
- الفرضية الفرعية الأولى: هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC كآلية للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية؟
- الفرضية الفرعية الثانية: هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة TQM كآلية للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية؟
- الفرضية الفرعية الثالثة: هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن BSC كآلية للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

2- أهداف البحث:

يرمي هذا البحث إلى أهداف عديدة نذكر منها:

- إلقاء الضوء على ماهية كل من المحاسبة الادارية والمحاسبة الابداعية من حيث نشأتهما وتعريفهما.
- معرفة نطاق ووظائف المحاسبة الادارية ومعوقاتها وكذا اهدافها وخصائص معلوماها وتقاريرها.
- معرفة عوامل ظهور المحاسبة الابداعية وأساليبها ودوافع الادارة من ممارستها بالإضافة الى أشكالها ومنظورها الأخلاقي.
- التعرف على اساليب الحديثة للمحاسبة الادارية من حيث ماهيتها ومراحل تطبيقها، سلبياتها وإيجابياتها.
- محاولة معرفة علاقة الاساليب الحديثة في المحاسبة الادارية بممارسات المحاسبة الابداعية.

3- أهمية البحث

- تستمد أهمية هذه الدراسة في كونها سلطت الضوء على متغيرين شاهدا جدلا واسعا على مستوى العالمي ولما لهما من أثر جلي في مجال المحاسبة، بحيث اعتبرت اساليب المحاسبة الادارية الحديثة أحد اهم الركائز التي ساهمت في تعزيز وتعظيم قيمة المؤسسات في البيئة المعاصرة، في حين نجد ان دوافع الادارة من ممارسة اساليب المحاسبة الابداعية تعدد بتعدد مصالحها وكذا لغايات تسعى لها، لذلك نلخص كينونة هذه الدراسة في النقاط التالية:
- محاولة تسليط الضوء على تطور ونشأة المحاسبة الادارية ونطاق تطبيقها.
 - تناول اسباب لجوء الادارة الى ممارسة اساليب المحاسبة الابداعية وكذا العوامل التي ادت إلى ظهورها.
 - السعي لتبيان أثر استخدام الاساليب الحديثة في المحاسبة الادارية لكشف مظاهر اساليب المحاسبة الابداعية وسبل الكشف عنها.
 - معرفة ايجابيات ومعوقات تطبيق تلك الاساليب الحديثة.

4- أسباب اختيار البحث

هناك عدة أسباب دفعتنا لاختيار هذا الموضوع، نذكر منها:

- ✓ قلة تطرق الباحثين لهذا الموضوع (حسب معرفتنا).
- ✓ الرغبة في الاطلاع على كيفية الكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية
- ✓ الرغبة في الاطلاع على أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة

5- منهج وأدوات الدراسة:

سوف نعتمد في بحثنا هذا على المنهج الوصفي والذي هو مجموعة من الإجراءات البحثية التي تتكامل لوصف الظاهرة وهذا في جانب النظري، ثم سنعتمد على أسلوب التحليلي والذي هو عبارة عن استخدام الاستبيان الذي يتضمن الأسئلة المستتجة

من جانب النظري، من ثم يتم توزيعه على عينة الدراسة متخصصين من الأكاديميين و المهنيين وكذا بالاعتماد على البرنامج التحليل الإحصائي spss وهذا فيما يخص الجانب التطبيقي.

6-أدوات البحث:

- المسح المكتبي بالاطلاع على مختلف الكتب والأطروحات ذات الصلة بالموضوع.
- مجلات ومقالات ذات صلة بالموضوع.
- استمارة الاستبيان والبرنامج التحليل الإحصائي spss.
- بعض الدراسات السابقة من الانترنت.

7-هيكل الدراسة:

تم تقسيم الدراسة إلى فصلين حيث سنتطرق في الفصل الأول إلى الإطار النظري حول المحاسبة الإدارية والمحاسبة الإبداعية والأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية من خلال تقسيمه على ثلاثة مباحث تناول المبحث الأول الإطار العام للمحاسبة الإدارية، أما المبحث الثاني فقد تناول ممارسات المحاسبة الإبداعية في حين ان المبحث الثالث تناول علاقة أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة بممارسات المحاسبة الإبداعية. يليه الفصل الثاني بعنوان دراسة ميدانية لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين والذي يتمثل في استبيان.

8-دراسات سابقة

1. أحمد محمد أبو محسن، مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في البنوك الوطنية العاملة بقطاع غزة، قدم هذا البحث استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية - غزة، 2009م
هدفت هذه الدراسة الى معرفة مدى إمكانية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في البنوك الوطنية العاملة بقطاع غزة، وقد تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي في هذه الدراسة، ولتحقيق أهداف الدراسة فقد صممت استبانة وزعت على مجتمع الدراسة والمكون من البنوك الوطنية العاملة في قطاع غزة والبالغ عددها سبعة بنوك وبلغ العدد (38) استبانة، وقد تم استخدام التحليل الوصفي واختبار الإشارة واختبار مان-وتني، واختبار كروس كال-ولاس. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج هي كالتالي: إن البنوك الفلسطينية العاملة في قطاع غزة لديها أنظمة معلومات تمكنها من تطبيق اساليب المحاسبة الادارية الحديثة، إن البنوك الوطنية العاملة في قطاع غزة، يتوفر لديها الإدراك الجيد، بأن نجاحها يتطلب العمل بشكل حثيث وجدي لتعزيز الأداء المالي من خلال استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.
2. زنودة ايمان، المحاسبة الإبداعية وإشكالية التسيير الضريبي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث (LMD) في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2020/2019.
هدفت هذه الدراسة الى محاولة قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل إشكالية التسيير الضريبي العدواني في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، بالإضافة الى ابراز اهمية قياس كل من ممارسات المحاسبة الابداعية وممارسات عدوانية التسيير الضريبي كما يتم تقديم مقترحات من اجل تفادي عدوانية تسيير الضريبة في المؤسسات الاقتصادية، وتوضيح كيفية استفادة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج هي كالتالي: المحاسبة الإبداعية في سلوك قد يكون ضار أو نافع في المؤسسة على حسب نية مستخدمها في المؤسسة، العلاقة بين المحاسبة الإبداعية السلبية والتهرب الضريبي هي علاقة تكاملية حتمية في المؤسسة الاقتصادي، قياس المحاسبة الإبداعية بطرق علمية من طرف المحاسبين أم ضروري في المؤسسة الاقتصادية

3. درويش مصطفى الجخلب، دور اساليب المحاسبة الادارية الحديثة في تطوير الاداء المالي، قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمطلوبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية - غزة، 2007م هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC بكل أبعاده والتعرف على مفهومه وخصائصه وميزاته ومقارنته مع نظام التكاليف التقليدي، والهدف الأساسي من هذه الدراسة هو البحث في إمكانية استخدام أسلوب التكاليف المبني على الأنشطة في المؤسسات التعليمية بداية ومن ثم البحث في إمكانية وجدوى إعداد الموازنة في الجامعة الإسلامية حسب الأسلوب المذكور، ولقد تم اختبار ذلك من خلال أسئلة الدراسة والتي تتمحور حول إمكانية استخدام ABC في إعداد موازنة الجامعة الإسلامية والمزايا المترتبة على استخدامه، وذلك من خلال قيام الباحث بدراسة واقع إعداد موازنة الجامعة، ومن ثم تطبيق الأسلوب الجديد على موازنة الجامعة. كما اعتمدت الدراسة على أسلوب التحليلي واجراء المقابلات المباشرة مع اصحاب المواقع المختلفة في الجامعة والتي ترتبط مباشرة بالموازنة سواء بإعدادها أو اعتمادها أو تنفيذها.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج هي كالتالي: أن الطريقة المتبعة حالياً في إعداد موازنة الجامعة الإسلامية تفتقر إلى الأسلوب العلمي، أن إعداد موازنة الجامعة الإسلامية حسب أسلوب التكاليف المبني على الأنشطة يوفر أساساً سليماً، يعتبر أسلوب التكاليف المبني على الأنشطة أسلوباً أكثر منطقية في اعتباره أساساً سليماً للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

4. نجوم قمازي، مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، التخصص محاسبة، مالية وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف-1، 2017/2018

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على مدى مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية عن طريق في ترشيد القرارات وتحسين الأداء وزيادة المقدرة التنافسية، كذلك تبيان ما يمكن ان يساهم به كل من اسلوب التكاليف على اساس الانشطة ABC وأسلوب التكلفة المستهدفة TC وأسلوب بطاقة الأداء المتوازن BSC في تعظيم قيمة المؤسسة عن طريق تعزيز تنافسيتها.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج هي كالتالي: أن المؤسسة لا تعتمد في حسابها للتكاليف على أي طريقة واضحة، مما يؤدي إلى التحميل الخاطئ للتكلفة وبالتالي اتخاذ قرارات مالية غير رشيدة. هناك عوامل موقفية تؤثر على تبني الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية، يتعين أن تؤخذ في عين الاعتبار من قبل المؤسسات الإنتاجية الجزائرية، لأنها تؤثر على عملية التطبيق هذه الأساليب. أن هناك العديد من العوائق التي تحول دون تطبيق المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية.

9- مميزات الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

تميزت دراستنا هذه عن سابق الدراسات آنفة الذكر بكونها تناولت متغيري الدراسة من زاوية مختلفة بحيث تم استخدام ابعاد أخرى في مكونات أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة المتمثلة في ثلاث أساليب هي أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC، أسلوب إدارة الجودة الشاملة TQM وأسلوب بطاقة الأداء المتوازن BSC، كما ان هذه الدراسة تمت من خلال دراسة استبائية شملت فئات من المتخصصين بحيث تم استطلاع آراء عينة من الأكاديميين هذا من جانب و من جانب آخر تم استطلاع آراء عينة من المهنيين مما أدى هذا التنوع في عينة الدراسة الى إضفاء مصداقية أكثر على نتائج الدراسة.



تمهيد:

تعتبر المحاسبة الإدارية فرع من فروع المحاسبة، حيث تقوم بتقديم معلومات لإدارة المؤسسة لمساعدتها في تأدية وظائفها الإدارية المختلفة، وهذا ما يؤدي بالمؤسسة إلى مواكبة أساليب المحاسبة الإدارية. في حين ان التلاعب في المحاسبة هو الممارسة التي يتم اعتمادها في إطار المرونة التي يمنحها النظام المحاسبي، حيث في السوق شديدة المنافسة يصبح من الضروري لكل مؤسسة أن تجد فكرة جديدة أو طرق مبتكرة في تسييرها، ومن بين هذه الطرق هي المحاسبة الإبداعية او كما يطلق عليها إدارة الأرباح. بمعنى التلاعب والغش والتظليل.

سنتطرق في هذا الفصل إلى الجانب النظري حول عموميات ومعلومات والتطور التاريخي التي تخص كل من المحاسبة الادارية والمحاسبة الإبداعية، وسنتكلم على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة ودوافع وأشكال ومعرفة أسباب ظهور المحاسبة الإبداعية، وفي الأخير نربط الأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة مع ممارسات المحاسبة الإبداعية.

وبالتالي سوف نتطرق في هذا الفصل إلى ثلاث مباحث نظرية هي:

المبحث الأول: الإطار العام للمحاسبة الإبداعية

المبحث الثاني: ممارسات المحاسبة الإبداعية

المبحث الثالث: علاقة أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة بممارسات المحاسبة الإبداعية

المبحث الأول: الإطار العام للمحاسبة الإدارية

سنتناول في هذا المبحث ثلاث مطالب بحيث نتطرق في المطلب الأول الى ماهية المحاسبة الإدارية وفي المطلب الثاني الى نطاقها من ثم نتناول خصائص تقارير المحاسبة الإدارية وذلك في المطلب الثالث وهو الأخير.

المطلب الأول: ماهية المحاسبة الإدارية

الفرع 1: نشأة المحاسبة الإدارية وتطورها

ظهر تعبير المحاسبة الإدارية عام 1950 عندما قام المجلس الأنجلو الأمريكي للكفاية الإنتاجية بتشكيل فريق اسمها فريق المحاسبة الإدارية، وقام هذا الفريق بزيارة المؤسسات الصناعية في الولايات المتحدة الأمريكية، وقد نشر الفريق تقريره تحت عنوان (المحاسبة الإدارية) والذي أوضح فيه أن المحاسبة الإدارية هي عرض للمعلومات المحاسبية بصورة تؤدي إلى مساعدة الإدارة على وضع السياسات وتصريف العمليات اليومية للمؤسسة، وكما أوصى بضرورة قيام محاسب التكاليف بجهود أكبر للتعرف على مشاكل الإدارة والعمليات الفنية في المؤسسة. وتركيز جهوده في توفير معلومات تؤدي إلى ترشيد سياسة الإدارة وزيادة مقدرتها في اتخاذ القرار.

لقد مرت المحاسبة الإدارية بمراحل تطور فرضتها البيئة، وقد استجابت المحاسبة الإدارية لهذه التطورات لأن مصادر بياناتها محاسبية واقتصادية تقبل التحليل الكمي والتفسير السلوكي، وتعطي الأساليب الرياضية والإحصائية والتشغيل الإلكتروني للبيانات إمكانية ضخمة للمحاسب الإداري،

وتظل الحاجة إلى التطور لما قدمته البيئة التقنية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية من متغيرات تبرز مشاكل تستدعي الحل وفرصا تنتظر الاغتنام، ونتيجة ذلك اتسعت مجالات المحاسبة الإدارية بامتداد مصادرها وتعدد خدماتها.

فتطور المحاسبة الإدارية في الوقت الحاضر يقصد به نوعية وجود المعلومات التي تحتاجها إدارة المؤسسة لمساعدة المدراء في مختلف المستويات الإدارية داخل المؤسسة في اتخاذ القرارات التي تقع ضمن مجالات التخطيط والتنظيم والتوجيه وتوزيع الموارد وتقييم أداء الرقابة. (بوراس ، 2015، صفحة 17)

تعريفها:

تعرف جمعية المحاسبة الأمريكية المحاسبة الإدارية على النحو التالي:

هي تطبيق التقنيات والمفاهيم المناسبة في المعالجة التاريخية والاقتصادية المتوقعة لمساعدة الإدارة في وضع خطط لأهداف اقتصادية معقولة، واتخاذ قرارات عقلانية لتحقيق تلك الأهداف. (the institute of company secretaies, 2017, p.

17)

وتعرف أيضا:

الحاسبة الإدارية نظام لإعداد ومعالجة البيانات مصمم أساسا لمساعدة الإدارة في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرار. (عطية و عبد ربه محمد، 2000، صفحة 177)

وتعرف أيضا على أنها جزء من نظام المعلومات المحاسبي يهتم بالتعرف على الأحداث الاقتصادية، وقياس وتحليل تلك الأحداث والتقرير عنها للمستويات الإدارية المختلفة لاستخدامها في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وتقييم الأداء. (ناصر و زينات، صفحة 13)

وبشكل عام يمكن تعرف الحاسبة الإدارية بأنها نظام معلومات محاسبي يعتبر ركيزة أساسية في أي مؤسسة، يسعى إلى بلوغ أهدافها. بحيث يتمثل في مجموعة من العمليات التي يقوم بها المحاسبون المهرة لتقديم المعلومات المالية وغير المالية لصناع القرار، بالإضافة إلى مساهمتهم في اتخاذ القرار، كل هذا يصب في سبيل تطوير المؤسسة والحفاظ على بقائها بشكل دائم.

من التعاريف السابقة يمكن استنتاج ما يلي: (كافي، حموده، بني ياسين، و أبوعيد، 2012، صفحة 13)

✓ أنها موجهة لخدمة الأطراف الداخلية بإعداد تقارير للمستخدمين الداخليين

✓ تعتمد في جوهرها على القياس والتوصيل، قياس القيم المستقبلية والفعالية النقدي والغير نقدي، وكذا توصيل المعلومات للإدارة داخل المؤسسة.

ومن تعريف الحاسبة الإدارية سالف والذي يدور جوهره حول كونها نظام للمعلومات يمكن استنباط أركانه فيما يلي: (محمد، الأميرة ، وأشرف ، 2017، صفحة 19)

الركن الأول-المدخلات:

وتتمثل مدخلات لنظام الاحتياجات الأساسية من الأشياء المختلفة التي يتطلبها النظام لتحقيق أهدافه، وهي تتمثل في البيانات التي يتم تجميعها لغرض تحويلها الى معلومات تنفيذ في اتخاذ القرارات.

الركن الثاني-التشغيل:

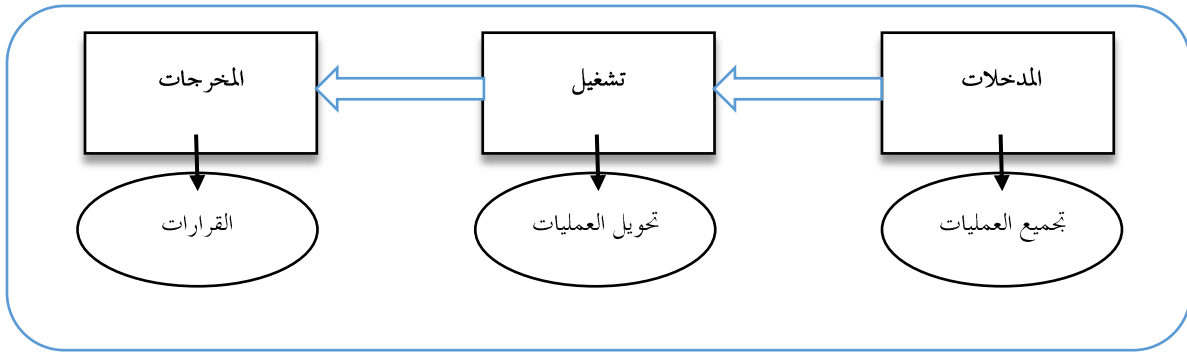
ويتضمن التشغيل مجموعة من العمليات التي يتم من خلالها تحويل البيانات التي تم تجميعها الى المعلومات، وذلك بتحليل تلك البيانات وتبويبها وتفسيرها للربط بينها وبين مخرجات النظام، وبذلك يعتبر تشغيل النظام هو الوسيلة التي تتحدد بموجبها قاعدة القرار التي يعتمد عليها متخذ القرار.

الركن الثالث-المخرجات:

وهي تتمثل في القرارات التي تتخذها الإدارة بصدد تخصيص الموارد الاقتصادية، وهو المتعارف عليه بالعمليات الرأسمالية، وكذلك القرارات التي تتخذها في شأن استغلال ما تم تخصيصه من موارد اقتصادية وما يتاح لها من إمكانيات في إنتاج السلع والخدمات وهو المتعارف عليه بالعمليات الجارية.

يمكن تلخيص هذه الأركان في الشكل الموالي:

الشكل رقم (1): أركان نظام المعلومات



المصدر: من اعداد الطالبتان من خلال ما سبق ذكره

الفرع 2: وظائف المحاسبة الإدارية ومعوقاتها

1-1 وظائف المحاسبة الإدارية :

إن العمليات الإدارية تحقق أهدافها من خلال الأفراد التابعين لها، بممارسة وظائفها الرئيسية الملخصة فيما يلي:

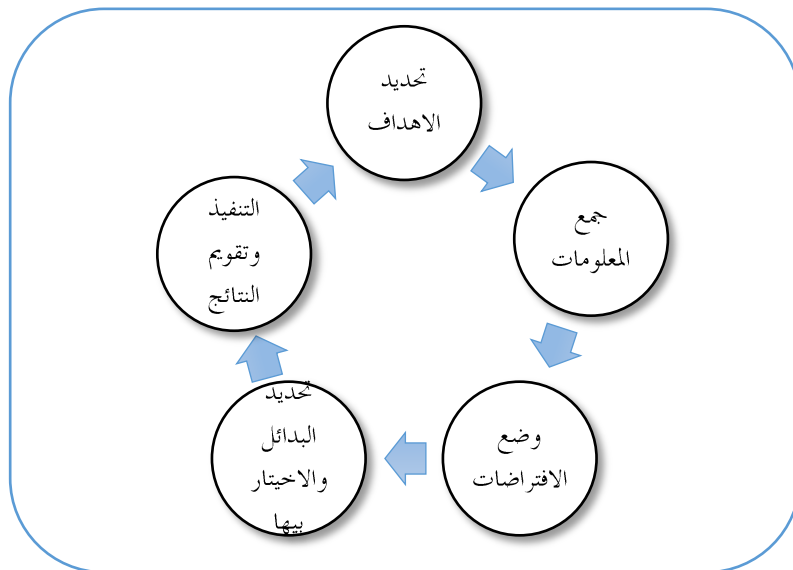
1. التخطيط:

ان وظيفة التخطيط تعتبر الوظيفة الإدارية الأساسية التي تسبق أية وظيفة أخرى مهما بلغت أهميتها لأنه يهتم بالنشاط في المستقبل من خلال النظر الى الامام وتوقع الاحداث والاعداد المسبق لها والتنبيؤ على أسس علمية لما سيكون في المستقبل،

ليكون التخطيط بذلك الركيزة الجوهرية لجميع مراحل العملية الإدارية. (دروش، 2016، صفحة 15)

يكنم تلخيص مراحل عملية التخطيط من خلال الشكل الآتي:

الشكل رقم(2): مراحل عملية التخطيط



المصدر: (دروش، 2016، صفحة 19)

2. التنظيم:

يسعى التنظيم في المؤسسات الاقتصادية الى تصنيف العمال الى مجموعات وظيفية أو جغرافية للقيام بالمهام المنوطة إليهم وذلك من أجل تحقيق أهداف المؤسسة، ويتم هذا التنظيم وفق طريقة تبين مواطن السلطات والمسؤوليات لكل فرد عامل، وهنا تقوم المحاسبة بمراجعة هذا التنظيم الإداري عند تجميع وقياس وتخصيص التكاليف مما يسهل الامر على الإدارة عند قياس أداء الوحدات الإدارية ومن جهة أخرى فإنه يمكن للمحاسب الإداري أن يقدم ملاحظات اذا وجد هناك تضارب في المسؤوليات والسلطة من أجل اجراء التعديلات اللازمة على التنظيم الإداري. (أبو حسن، 1997، صفحة 4)

3. الرقابة:

تتضمن الرقابة اتخاذ الإجراءات اللازمة لتنفيذ قرارات التخطيط، حيث يقوم المديرون بعمليات التوجيه والتحفيز للتأكد من فهم المرؤوسين للإجراءات والمهام المحددة بالخطوة، كما يقوم المديرون بعمليات المراقبة والمتابعة للتأكد من قيام المرؤوسين بتنفيذ المهام المطلوبة منهم فب ضوء الخطة المرسومة، وفي هذا الصدد تساهم التقارير الدورية التي يعدها المحاسب الإداري بدورا كبير في مساعدة الإدارة على القيام بهذه الوظيفة بكفاءة حيث تتضمن هذه التقارير قياس للأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط وإبراز الانحرافات بينهما ثم يتم تحليل هذه الانحرافات حسب مسبباتها والمسؤوليات عنها تمهيدا لاتخاذ الإجراءات المحسنة للأداء، بجانب ذلك يقوم المحاسب الإداري بدور كبير في ربط الرقابة بالتخطيط المستقبلي عن طريق الاستفادة من بيانات التغذية العكسية التي قد تؤدي الى احداث تغيرات في الأهداف وفي طريق تحديد القرار البديل وفي مدى المعلومات المطلوبة، هذا بالإضافة الى نظام محاسبة المسؤولية وتقاريرها ونظم قياس وتقييم الأداء. (عيد، فليح ، أبو شناف، و الزمر، 2017، صفحة 14)

4. اتخاذ القرارات:

تعنى وظيفة اتخاذ باختيار البديل المناسب من البدائل المختلفة بهدف تحقيق الأهداف التي وضعتها الإدارة. وتقوم المحاسبة الإدارية بتوفير المعلومات التي تساعد الإدارة على المفاضلة بين البدائل المتاحة وتحديد البديل الأفضل للمؤسسة. ويمكن تبويب المعلومات التي يوفرها نظام المحاسبة الإدارية لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات الرشيدة، والأغراض التي تخدمها هذه المعلومات في الآتي:

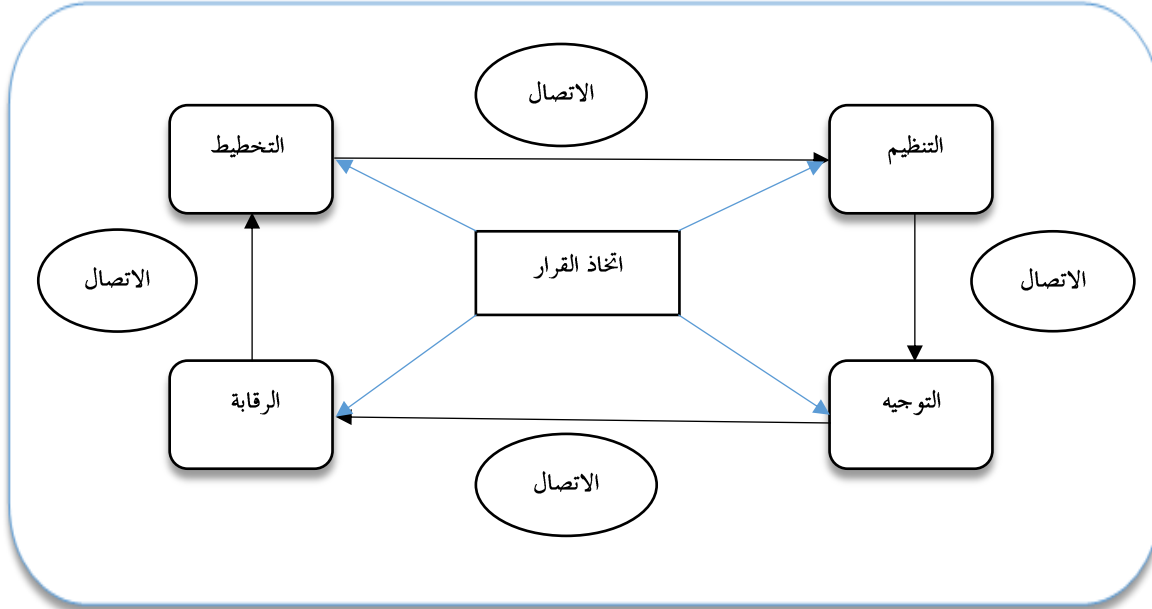
- ✓ معلومات لقياس أداء الوحدات الإدارية للمؤسسة، وكذلك أفرادها ويتحقق ذلك عن طريق وسائل تسجيل وتبويب البيانات الخاصة بنشاط كل وحدة إدارية أو فرد سواء كانت هذه البيانات فعلية أو تقديرية.
- ✓ معلومات لتنبية الإدارة للانحرافات عن الخطط الموضوعية، مثل: تقارير الاستثناءات (بالإنجليزية: Exception reports) حتى تتخذ قرارات التصحيحية اللازمة.
- ✓ معلومات لحل المشاكل الإدارية ذات الطبيعة الخاصة، ويحتاج ذلك إلى تحليل خاص يناسب كل مشكله. فسوف نرى إننا لتحقيق ذلك سنتبع مبدأ "التكاليف المختلفة للإعراض المختلفة" أي إننا سنقوم بتبويب وتحليل التكاليف بطرق

مختلفة لتتفق مع الحلول اللازمة لحل المشاكل الإدارية المختلفة. (كافي، حمودة، بني ياسين، و أبوعيد، 2012، صفحة

20)

وهي جوهر العملية الإدارية الشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم(3): عملية اتخاذ القرار



المصدر: (إيهوم، 2016/2017)

1-2 معوقات تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية:

هناك عدة صعوبات تواجه تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية، ويمكن تلخيصها في النقاط الآتية:

- عدم المعرفة والامام بأساليب المحاسبة الإدارية بشكل عام، اذ ان هناك الكثير من القائمين على المحاسبة في المؤسسات ليس لديهم المام كاف بالمعارف والمبادئ الأساسية للمحاسبة الإدارية.
- قلة البرامج التدريبية والدورات التأهيلية للقائمين على المحاسبة في المؤسسات.
- قلة الخبرة في مجال التطبيق، اذ أن الكثير من القائمين على المحاسبة الإدارية في المؤسسات تنقصهم الخبرة في هذا المجال.
- عدم استخدام الأساليب العلمية في جمع البيانات، أو قلة، أو ربما عدم استخدام المناهج الإحصائية لتحليل المعلومات.
- الافتقاد الى أسلوب العمل التعاوني، اذ يعد أساس لتطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية.
- صعوبات في التغيير التنظيمي، اذ أن هناك الكثير من المعوقات في مجال تحسين قدرة المؤسسة على حل المشكلات وتحديد عملياتها كما أن هناك مشاكل في تسخير مبادئ المحاسبة الإدارية لخدمة أغراض وأهداف المؤسسة. (مجار ع.، 2012، الصفحات 47-48)

الفرع 3: أهداف وخصائص معلومات المحاسبة الإدارية

1-أهداف المحاسبة الإدارية

يقوم المحاسب الإداري على تصنيف وتبويب معلومات تفصيلية من المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف لاستخلاص المفيد والنافع منها لتقديمها إلى الجهات الإدارية المختلفة بهدف تحقيق الآتي: (ناصر و زينات، صفحة 14)

- الإمداد بالمعلومات اللازمة لأغراض التخطيط واتخاذ القرارات.

- مساعدة في تحقيق أهداف المؤسسة.

- تقييم أداء المديرين والوحدات الفرعية داخل المؤسسة.

- تقييم العمل التنافسي للمؤسسة والعمل مع باقي الفريق الإداري لضمان استمرارية الميزة التنافسية للمؤسسة على المدى البعيد؛ (بن فطيمة، 2018، صفحة 7)

- المساعدة في عملية اتخاذ القرار؛ (the institute of company secretaies, 2017, p. 28)

- مساعدة الإدارة في التوجيه والرقابة على النشاطات التشغيلية حيث تتم الرقابة من خلال اجراء مقارنات بين الأداء الفعلي والأداء المخطط له ثم تحديد الانحرافات وتحليلها واتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيحها؛ (أحمد ، زينات ، و شحاته ، 2005، صفحة 9)

وفي الأخير يمكن القول إن أهداف المحاسبة الإدارية تنطوي على الدور الذي تلعبه المعلومات التي تقدمها في كل من عملية التوجيه والرقابة وفي اتخاذ القرارات وأعاد الخطط من خلال التقديرات وتخطيط العمليات.

2-خصائص معلومات المحاسبة الإدارية:

تتميز المحاسبة الإدارية بالعديد من السمات، أهمها: (قماري، 2018، صفحة 23)

- إن المحاسبة الإدارية وظيفة تختص بتوفير المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة وبالتالي تحقيق الأهداف الأساسية للإدارة.

- أنها الوظيفة المحاسبية التي تقوم بتوفير المعلومات واستخدامها لصنع قرارات بما يضمن تحقيق أهداف المؤسسة، آخذة بعين الاعتبار التوازن بين تكلفة الحصول على المعلومات والمنفعة من استخدامها.

- إن المحاسبة الإدارية تجمع البيانات المالية وغير المالية سواء كمية منها ام سلوكية، وترجمها إلى لغة كمية بطرق رياضية وتحللها بأساليب إحصائية بغية استقصاء معلومات اقتصادية منها، محققة بذلك مبدأ استخدام تلك المعلومات في الزمن الملائم والمستوى الإداري المناسب.

- بما أن هدف الإدارة هو ذاته هدف المحاسبة الإدارية فلا بد أن يعكس الأهداف الخاصة للأطراف المعنية بالمؤسسة كما يجب أن تعكس قرارات الإدارة مصالح تلك الأطراف بشكل يحقق استمرارية المؤسسة وتطورها.

- يقول (يوسف، وآخرون، 2019) من "أحد الوسائل الأساسية لتحفيز الافراد اتجاه أهداف المؤسسة هو قياس أداءهم في تحقيق

هذه الأهداف، وبعض هذه المقاييس يمكن استخدامها كأساس للمكافأة من خلال التغذية المرتدة الإيجابية positive

feedback، فمثلا يمكن تحفيز المديرين بشكل جزئي عن طريق ربط مكافأهم بالأرباح المحققة بواسطة الوحدات التي يديرونها."

(يوسف، وآخرون، 2019، صفحة 5)

رابعاً: مهام المحاسبة الإدارية

من بين مهام المحاسبة الإدارية ما يلي: (دروش، 2016، صفحة 6)

- جمع البيانات المالية وغير المالية.

- تبويب وتلخيص تلك البيانات.

- اعداد التقارير المالية التقديرية مثل قائمة الدخل المخططة أو التقديرية الموازنة أو الميزانية التقديرية وكذلك قائمة التدفقات النقدية المقدره.

- اعداد القوائم الدفترية.

المطلب الثاني: نطاق المحاسبة الإدارية

الفرع 1: العلاقة بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية

تختص كل من المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية في عملية توفير البيانات والمعلومات لجهات مختلفة.

حيث تقوم كل من المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية على أساس تحقيق عملية توفير البيانات والمعلومات عن العمليات الاقتصادية

المختلفة التي تحدث داخل حدود المؤسسة الواحدة. وهذه العملية تبرز العلاقة المتشابهة في وظيفة كل من المحاسبة الإدارية

والمحاسبة المالية. إلا أن الجهات المستخدمة للبيانات والمعلومات التي توفرها المحاسبة الإدارية تختلف عن الجهات المستخدمة

للبينات والمعلومات التي توفرها المحاسبة المالية، حيث يقوم باستخدام بيانات ومعلومات المحاسبة الإدارية جهات من داخل

الوحدة الاقتصادية وفي مستويات إدارية مختلفة، أما مستخدمو بيانات ومعلومات المحاسبة المالية فهم جهات من خارج الوحدة

الاقتصادية لمساعدتهم في اتخاذ قرارات مختلفة. (الحياي، 1991، صفحة 7)

ويمكن كذلك توضيح العلاقة بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية من حيث:

أوجه الشبه:

● كل منهما نظام للمعلومات يقوم بتجميع البيانات وتحليلها وتفسيرها وإصدار التقارير عنها، وهما في أحيان كثيرة

يستخدمان نفس البيانات وان اختلفت طريقة العرض والتحليل؛

● كل منهما يلتزم بالموضوعية؛ (عطية و عبد ربه محمد، 2000، صفحة 177)

● الاعتماد على نظام المعلومات المحاسبي (مدخلات-تشغيل-مخرجات).

● الاهتمام بالإيرادات والمصروفات والتدفقات النقدية؛ (كافي، حموده، بني ياسين، و أبوعيد، 2012، صفحة 25)

أوجه الاختلاف:

● المحاسبة المالية مقيدة بالمبادئ المحاسبية المقبولة لدى المحاسبين (مبدأ التكلفة التاريخية) أما المحاسبة الإدارية غير مقيدة بالمبادئ

المحاسبية فقد يتم تقويم الأصول الثابتة بالتكلفة الاستبدالية.

- تهتم المحاسبة المالية بالمؤسسة ككل، أما المحاسبة الإدارية تركز على القطاعات المختلفة (مراكز ربحية، أقسام).
 - تهتم المحاسبة المالية بالمعلومات النقدية، أما المحاسبة الإدارية فتهم بالمعلومات النقدية وغير النقدية.
 - المحاسبة المالية ملزمة بالاحتفاظ بدفاتر وسجلات معينة، أما المحاسبة الإدارية فلديها الحرية الكاملة في الدفاتر والسجلات التي تستخدمها.
 - تركز المحاسبة المالية على الجهات الخارجية (بنوك، مستثمرين، أجهزة حكومية)، بينما تركز المحاسبة الإدارية على احتياجات الإدارة. (كافي، حموده، بني ياسين، و أبوعيد، 2012، صفحة 25 و 26)
 - تهدف المحاسبة المالية الى تحديد نتيجة أعمال المؤسسة وتصوير مركزها المالي عن طريق اعداد القوائم المالية المنشورة، أما المحاسبة الإدارية تهدف الى توفير المعلومات اللازمة لمساعدة الإدارة في أداء وظائفها. (عيد، فليح ، أبو شناف، و الزمر، 2017، صفحة 7)
 - تتعامل المحاسبة المالية مع المؤسسة كوحدة واحدة فالقوائم المالية المنشورة يتم اعدادها على أساس إجمالي على مستوى المؤسسة ككل، في حين تركز المحاسبة الإدارية أساسا على قطاعات المؤسسة حيث قد ينصب التحليل على خطوط الإنتاج أو مناطق البيع أو العميل... الخ فالمحاسبة الإدارية تتصف بأنها تفصيلية تهتم بمتطلبات المستويات الإدارية وإيجاد الحلول اللازمة لمواجهة المشاكل وعلاج الانحرافات. (عيد، فليح ، أبو شناف، و الزمر، 2017، صفحة 7)
- من خلال ما سبق يمكن تلخيص أوجه الشبه والاختلاف في الجدول التالي:

الجدول رقم (1): العلاقة بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية

المحاسبة المالية	المحاسبة الإدارية
تخدم أطراف خارج المؤسسة.	تستخدم المستويات الإدارية المختلفة داخل المؤسسة وقد تمتد خدماتها الى مستفيدين آخرين خارجها.
إلزامية طبقا للقانون حيث تعد القوائم المالية بصورة متكررة ودورية في نهاية كل فترة.	اختيارية حسب رغبة إدارة المؤسسة حيث تعد المعلومات بحسب الحاجة إليها.
لا يوجد التزام قانوني على الإدارة في إعداد القوائم والتقارير على المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.	لا يحكم إعداد قوائم وتقارير مبادئ متعارف عليها مثل: قائمة الدخل والمركز المالي.
توفر معلومات مالية فقط (إيرادات-مصروفات-أصول-التزامات).	توفر معلومات مالية وغير مالية (حجم المبيعات-احتياجات كل منتج من عناصر الإنتاج-عدد الوحدات التالفة...).
توفر معلومات تاريخية فقط.	توفر معلومات تاريخية ومعلومات عن المستقبل.
توفر معلومات اجمالية تساعد في تقييم أداء المؤسسة ككل.	توفر معلومات عن الوحدات الفرعية داخل المؤسسة (أقسام-إدارات-خطوط الإنتاج-فروع...).
تعتمد على نظام القيد المزدوج.	تستخدم الأساليب المحاسبية والرياضية والاحصائية
بينما تخضع القوائم المالية التي تنتجها المحاسبة المالية للمراجعة	لا تخضع المعلومات التي تقدمها المحاسبة الإدارية للفحص والمراجعة

من جانب مراجع الحسابات.	والفحص من قبل مرجع الخارجي.
قد تحتاج الإدارة قرار معين في وقت مناسب إلى معلومات سريعة من المحاسب الإداري قد لا تكون بنفس دقة معلومات المحاسبة المالية خاصة إذا كانت هذه المعلومات ترتبط بالمستقبل غير المؤكد.	تتميز بأنها تنتج معلومات دقيقة تم مراجعتها بواسطة مراجع حسابات خارجي لذلك فهي تحتاج إلى فترة زمنية كافية لإنتاج هذه المعلومات تمتد لعدة شهور بعد نهاية السنة المالية.

المصدر: (كافي، حموده، بني ياسين، و أبوعيد، 2012، صفحة 26)

الفرع 2: العلاقة بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف

تعتبر محاسبة التكاليف أداة تحليلية ورقابية هامة لكونها تمتد مختلف المستويات الإدارية في المؤسسة الاقتصادية بمعلومات وبيانات أي تشكل قاعدة بيانات للمعلومة المحاسبية والمالية، تستخدمها الإدارة في الرقابة على عناصر التكاليف بهدف اتخاذ الإجراءات الفنية والتنظيمية والإدارية الفعالة لتصحيح الانحرافات إن وجدت. (بن فطيمة، 2018، صفحة 10)

ويمكن كذلك توضيح العلاقة بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف من حيث: (كافي، حموده، بني ياسين، و أبوعيد،

2012، صفحة 28)

أوجه التشابه:

- التعامل في الأحداث الاقتصادية.
- تحتاج المحاسبة الإدارية إلى معلومات من محاسبة التكاليف.
- كلا الفرعين ينتميان إلى فرع من فروع المحاسبة وهو المحاسبة لخدمة الأطراف الداخلية.

أوجه الاختلاف:

- الهدف من محاسبة التكاليف هو تحديد تكلفة الإنتاج، في حين أن المحاسبة الإدارية تهدف لحل المشكلات الإدارية والمفاضلة بين البدائل المتاحة.
- الفترة المحاسبية لمحاسبة التكاليف لها وقت محدد (فترة تكلفية)، بينما لا يوجد قيود على الوقت (فترة غير محددة) بالمحاسبة الإدارية.
- درجة الدقة في محاسبة التكاليف تتسم بالموضوعية وخاصة عند حصر المخزون، والمحاسبة الإدارية تتسم بالحكم الشخصي والتنبؤ.
- تركز المحاسبة الإدارية على المعلومات المالية الخاصة بعناصر تكاليف المؤسسة وكذلك عناصر إيراداتها، بينما تركز محاسبة التكاليف على المعلومات المالية المتعلقة بعناصر المؤسسة فقط؛ (أحمد، زينات، و شحاته، 2005، صفحة 17، 18)

- تصب محاسبة التكاليف اهتمامها على التكاليف التي تستنفذ في الاجل القصير عادة سكون سنة من أجل إنجاز اعمال المؤسسة الاقتصادية، في حيث أن المحاسبة الإدارية تركز على التكاليف متوسطة وطويلة الاجل.
- تسير محاسبة التكاليف على إجراءات وقواعد ثابتة وفي بعض الأحيان يمكن القول بأنها صارمة، بينما المحاسبة الإدارية تسير وفق قواعد وإجراءات مرنة نوعا ما يمكن تعديلها وتغييرها حسب هدف المؤسسة.

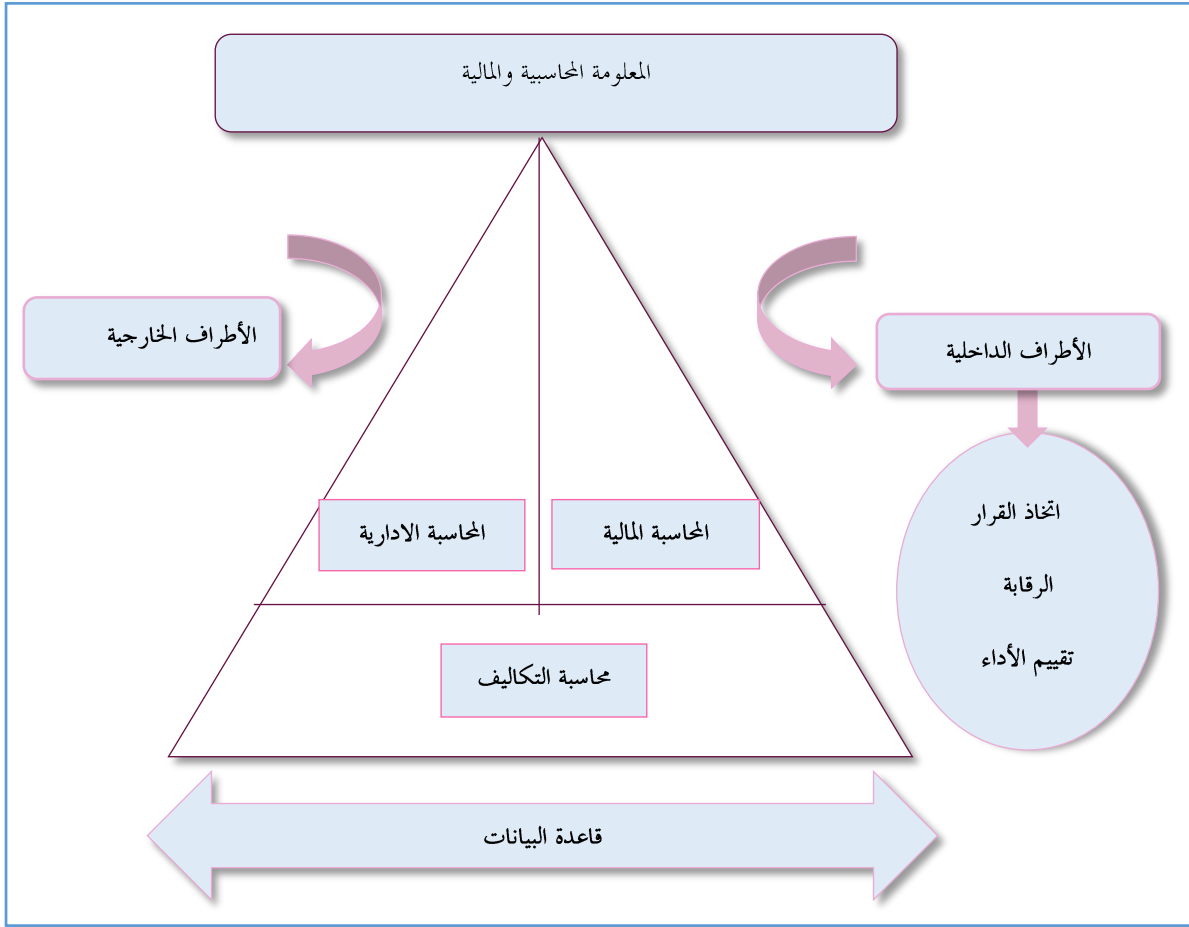
الجدول رقم (2): العلاقة بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف

محاسبة التكاليف	المحاسبة الإدارية
تخدم المستويات الإدارية المختلفة داخل المؤسسة.	تخدم المستويات الإدارية داخل المؤسسة وقد تمتد خدماتها إلى مستفيدين آخرين.
توفر معلومات تاريخية فقط.	توفر معلومات تاريخية ومعلومات عن المستقبل.
مصدر البيانات التي تعتمد عليها هو نظام المعلومات المحاسبي الكلي للمؤسسة.	مصدر البيانات التي تعتمد عليها هو نظام المعلومات المحاسبي الكلي للمؤسسة مع مصادر أخرى مثل: كمية الإنتاج الميعب، كمية المواد وساعات العمالة المستخدمة في الإنتاج.
ترتكز على المعلومات الخاصة بعناصر تكاليف المؤسسة.	ترتكز على معلومات خاصة بعناصر تكاليف المؤسسة بالإضافة إلى عناصر إيرادات المؤسسة.
ترتكز على التكاليف التي تستنفذ في الاجل القصير (عادة تكون سنة) اجل إنجاز أعمال المؤسسة.	ترتكز على كل من التكاليف التي تستحق في الأجل القصير وأيضا التي قد تتعدى السنة الواحدة أي التي تستنفذ في الأجل المتوسط والطويل.

المصدر: (كافي، حموده، بني ياسين، و أبوعيد، 2012، صفحة 29)

أما وجه التشابه الرئيسي بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية فهو أن كلاهما يحصل على المعلومات من النظام المحاسبي الرئيسي داخل المؤسسة، فنظام محاسبة التكاليف يمثل جزء من النظام المحاسبي الرئيسي لأي مؤسسة، ومن نظام محاسبة التكاليف هذا تحصل كل من المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية على المعلومات ذاتها، على سبيل المثال: المعلومات المتعلقة بتكلفة الوحدة المنتجة تستفيد منها المحاسبة الإدارية في تزويد الإدارة بالمعلومات التي تساعدهم في قرارات تسير المنتجات، أما المحاسبة المالية فتستفيد من تكلفة الوحدة المنتجة في تقييم المخزون السلعي عند إعداد القوائم المالية للمؤسسة الصناعية. (بوراس ، 2015، صفحة 28)

الشكل رقم (04): العلاقة بين المحاسبة الإدارية والمالية ومحاسبة التكاليف



المصدر: (بن فطيمة، 2018، صفحة 10)

يوضح الشكل بأن محاسبة التكاليف تعتبر هي القاعدة التي يركز عليها كل من المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية، بمعنى أن هناك علاقة تكامل بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف لأن كل من المحاسبة المالية والإدارية تستمدان مدخلاتهما من مخرجات محاسبة التكاليف.

الفرع 3: علاقة المحاسبة الإدارية بالعلوم الأخرى

❖ العلاقة بين المحاسبة الإدارية وعلم الإدارة:

يمكن إيضاح العلاقة بين المحاسبة الإدارية وعلم الإدارة عن طريق الربط بين وظائف المحاسبة ووظائف الإدارة كما يلي:

الجدول رقم(3): العلاقة بين المحاسبة الإدارية وعلم الإدارة

الوظائف الإدارية	الوظائف المحاسبية
التخطيط ورسم السياسات.	إعداد الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية.
التنظيم والتنسيق.	تصميم النظم المحاسبية.
التنفيذ والمتابعة.	تسجيل الاحداث المالية أولا بأول.
الإشراف الإداري.	المراقبة الداخلية.
الرقابة واتخاذ القرارات.	التقارير المحاسبية والمالية.

المصدر: (كافي، حموده، بني ياسين، و أبوعيد، 2012، صفحة 30)

يتضح أن هناك علاقة توازنية بين وظائف كل من المحاسبة والإدارة. والمحاسبة الإدارية تعمل على توفير البيانات والمعلومات اللازمة لقيام الإدارة بوظائفها وتحقيق أهداف المؤسسة، فهي امتزاج عملي بين المحاسبة والإدارة. (كافي، حموده، بني ياسين، و أبوعيد، 2012)

❖ العلاقة بين المحاسبة الإدارية بعلم الاقتصاد

تستعين المحاسبة الإدارية بالعديد من المفاهيم الاقتصادية وذلك لتوفير المعلومات اللازمة والملائمة لاتخاذ القرارات الإدارية، ومن المفاهيم التي تستخدمها المحاسبة الإدارية، والتي تنسب إلى علم الاقتصاد، مفهوم كلفة الفرصة البديلة التي تمثل الايراد الضائع على المؤسسة نتيجة اختيار البديل الأخر، وكذلك مفهوم الكلفة الضمنية مثل كلفة راس المال الممتلك. (بوراس ، 2015، صفحة 30)

❖ العلاقة بين المحاسبة الإدارية والعلوم السلوكية

تهتم المحاسبة الإدارية بالعامل البشري، باعتباره الذي يؤثر ويتأثر بالوظائف المحاسبية والإدارية، فتعتمد المحاسبة الإدارية على دراسات الدوافع والخوافز، وهي في سبيل ذلك تتعامل مع أساليب الإدارة بالأهداف والنائج والإدارة بالاستثناء وتقارير ومحاسبة المسؤولية، كما أنها تتعامل مع نظم دفع الأجور والأجور التشجيعية، وتعتمد على أساليب المشاركة في إعداد الموازنات التخطيطية، فالمحاسبة الإدارية لا تتعامل فقط مع الأرقام واللوائح بل يتعدى اختصاصها ذلك بكثير خصوصا في مجال الاهتمام بالعنصر البشري.

العامل الإنساني من العوامل المهمة لنجاح التخطيط والرقابة وللعنصر الإنساني أهمية في نجاح التخطيط والرقابة الشديد من إيجاد الطرق المناسبة لإشباعها. (كافي، حموده، بني ياسين، و أبوعيد، 2012، صفحة 31)

❖ العلاقة بين المحاسبة الإدارية وبحوث العمليات

إن جوهر المحاسبة الإدارية يتمثل في إمداد الإدارة بالمعلومات اللازمة لممارسة وظائفها في التخطيط والرقابة، وقد تكون هذه المعلومات كمية أو معلومات غير كمية وتمثل المعلومات جزءا هاما من المعلومات الكمية ولكن ليست كل المعلومات الكمية بالضرورة معلومات محاسبية. (بوراس ، 2015، صفحة 30)

المطلب الثالث: خصائص تقارير المحاسبة الإدارية

من أهم الخصائص المميزة لتقارير المحاسبة الإدارية فيما يلي: (عون، 2019، صفحة 6)

1. أنها تقارير داخلية صممت للوفاء باحتياجات إدارة المؤسسة من معلومات، فهي بمثابة قنوات اتصال تسري فيها المعلومات داخل الإدارات والأقسام المختلفة أو في نفس المستوى الإداري في الهيكل التنظيمي، ومن ناحية أخرى فإن هذه التقارير تمثل مطلباً هاماً من متطلبات تفويض السلطات وتوزيع الاختصاصات وما يتبعه من تحمل للمسؤوليات حيث يمكن من خلال هذه التقارير التعرف على مدى التزام المرؤوسين بالسياسات الموضوعية ومدى تحقيق الأهداف.
2. تتضمن تقارير المحاسبة الإدارية بالمقارنة بالتقارير الخارجية تحليلات وتفسيرات أكثر تساعد على فهم محتوياتها، بعبارة أخرى لا تترك هذه التقارير بقدر المستطاع مهمة تحليل وتفسير محتوياتها للمسؤول الذي يقدم إليه التقرير، حيث أن الأرقام الصماء لا يمكن أن توصل المطلوب بدون شرح، إضافة إلى أن معد التقرير هو الاقدر على تفسير وتحليل محتوياته، كذلك فالإدارة كلما ارتفع المستوى الإداري خاصة، لا يصبح لديها الوقت للتفسير والتحليل بل تحتاج إلى معلومات بسيطة ومفهومة.
3. تعتبر تقارير المحاسبة الإدارية ذات استخدام محدد، بمعنى أن هذه التقارير يجب أن تقدم المعلومات اللازمة للإداريين لحل ومواجهة مشاكل وقرارات وحالات معينة بذاتها.
4. تقارير المحاسبة الإدارية تعد بشكل أكثر تكراراً بالمقارنة بالتقارير الخارجية التي عادة ما تعد مرة واحدة في نهاية السنة المالية، فهي تتصف بالتعاقب والدورية. بمعنى أنها تعد شهرياً أو أسبوعياً أو ربما يومياً بانتظام، يعد المحاسب تقرير أسبوعي عن تكاليف الإنتاج، وتقرير يومي عن المتحصلات والمدفوعات النقدية، ويلاحظ أنه كلما ارتفع المستوى الإداري المقدمة إليه هذه التقارير في الغالب الفترة الزمنية التي يغطيها هذا الأخير.
5. تقارير المحاسبة الإدارية أكثر تفصيلاً، حيث تحتوي على بيانات ومعلومات مفصلة مثلاً عن تكلفة منتج معين أو تكلفة أداء عملية معينة، كذلك قد تحتوي على معلومات مالية أو غير مالية طبق للحالة التي يغطيها تقارير المحاسبة الإدارية طبقاً لاختلاف الغرض من إعدادها والمستوى الذي تقدم له.
6. أما تقارير المحاسبة الإدارية المقدمة للمستوى الأعلى (الإدارة العليا) فإنها تتميز بأنها غير متكررة وتمثل تلخيص لما يحدث بالأقسام المختلفة أو ما يتعلق بالعملاء المختلفين، وتعتمد الإدارة العليا على هذه المعلومات لتدعيم القرارات التي يمتد أثرها لفترة أطول، حيث أنها قرارات استراتيجية أكثر من أنها قرارات روتينية. (ناصر و زينات، صفحة 16)

المبحث الثاني: ممارسات المحاسبة الإبداعية:

سنتطرق في هذا المبحث إلى ماهية محاسبة الإبداعية من حيث تطورها التاريخي والتعاريف و كذا بعض الخصائص المستخلصة من التعاريف بالإضافة الى عوامل التي ادت لظهور المحاسبة الإبداعية و ذلك في المطلب الأول، اما في المطلب الثاني نتعرف على اساليب المحاسبة الإبداعية و دوافع الإدارة من ممارستها، من ثم نتطرق الى أشكال المحاسبة الإبداعية و كذا منظورها الأخلاقي في المطلب الأخير و هو الثالث.

المطلب الأول: ماهية محاسبة الإبداعية

الفرع 1: تطور التاريخي للمحاسبة الإبداعية

تعتبر المحاسبة الإبداعية أو المحاسبة الاحتمالية كما يطلق عليها البعض حدثاً ظهر في ثمانينات القرن الماضي، ومن المحتمل أن تكون قد بدأت عندما واجهت المؤسسات صعوبات في فترة الركود التي حدثت في بداية الثمانينات، حيث كان هنالك ضغط لإنتاج أرباح أفضل في الوقت الذي كان من الصعب إيجاد تلك الأرباح، و عندما اكتشفت الشركات بأن القوانين تخبرك فقط بما لا تستطيع فعله و ليس ما تستطيع فعله! و لهذا فقد رأَت المؤسسات بأنها إذا كانت لا تستطيع أن تكسب الأرباح فإنها تستطيع على الأقل أن تبتدعها. (المليحي و ابراهيم، 2019)

و يمكن ان تعزي بدايات المحاسبة الإبداعية الى عهد الثورة الصناعية و ما رافقها من ظهور الشركات الناعية الكبرى , التي تمتاز بضخامة عدد المساهمين لضخامة رؤوس أموالها، الامر الذي نجم عنه انفصال الملكية عن الإدارة و حاجة المسيرين الى البيانات التفصيلية، فظهرت محاسبة التكاليف التي تسعى الى اعتماد نظام يساهم في مساعدة الإدارة على اتخاذ القرارات لرشيده، و بالرغم من استخدام هذا النظام لأغراض لادارية فقد كان موجها لخدمة التقارير المالية اصل. (مخادي و قلمين ،

2020/2019، صفحة 10)

وقد حاول العديد من الباحثين والكتاب والمختصين وضع تعريف لمفهوم المحاسبة الإبداعية، ونظرا لاختلاف توجهات هؤلاء الباحثين و الكتاب فقد ظهرت العديد من التعريفات لهذا المفهوم. فيما يلي نتطرق لهم (المليحي و ابراهيم، 2019)

الفرع 2: تعريفات

تعرف المحاسبة الإبداعية على أنها «عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلا إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة أو تجاهل بعضها أو كلها». (عوادي، مراوي، و عوادي، اثر استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية لدى المقاولات الراجعة، 2019)

من جهة اخرى يرى "صيام" ان المحاسبة الإبداعية هي: مصطلح يستخدم في تحميل (تحسين) صورة المشروع بتحميل (تحسينا) صوريا من خلال اظهار ربحية غير حقيقية او مركز مالي غير حقيقي للمشروع وذلك لتحقيق اهداف محددة".

(سعيد، 2021/2020)

يعطي ملفورد تعريفه عن المحاسبة الإبداعية بأنها "عبارة عن الإجراءات أو الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية، باستخدام خيارات و ممارسات المبادئ المحاسبية، أو أي إجراء أو خطوة باتجاه إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل". و يقدم ناصر تعريفه عن المحاسبة الإبداعية من جهة نظر أكاديمية بأنها هي "عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلاً إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال استغلال أو الاستفادة من قوانين الموجودة و/أو تجاهل بعضها و /أو جميعها" يستخدم العاني اصطلاح المحاسبة المبدعة بدلا من اصطلاح المحاسبة الإبداعية إذ يصفها بأنها هي "عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية و بدائل القياس و تطبيقات الإفصاح لنقل الكشوف المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما يفضل معد هذه الكشوف أن يبلغ عنه، و هي أيضا عملية تتم من خلالها هيكله المعاملات لكي تنتج نتائج محاسبية مطلوبة بدلا من الإبلاغ عن هذه المعاملات بطريقة منسقة و حيادية ". و يقدم فيليبس مفهومه عن المحاسبة الإبداعية بكونها عبارة عن "وصف شامل و عام لعملية التلاعب بالمبالغ أو العرض المالي لدوافع داخلية".

و عليه يمكن تلخيص مفهوم المحاسبة الإبداعية من وجهة نظرنا بأنها عبارة عن "عمليات أو ممارسات حديثة و معقدة و مبتكرة يقوم من خلالها المحاسبون باستخدام معرفتهم بالقواعد و القوانين المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركات أو التلاعب بها بقصد تحقيق أهداف محددة". (المليحي و ابراهيم، 2019)

اذن ممكن ان نستنتج من التعريفات السابقة مجموعة من خصائص محاسبة الابداعية في النقاط التالية :

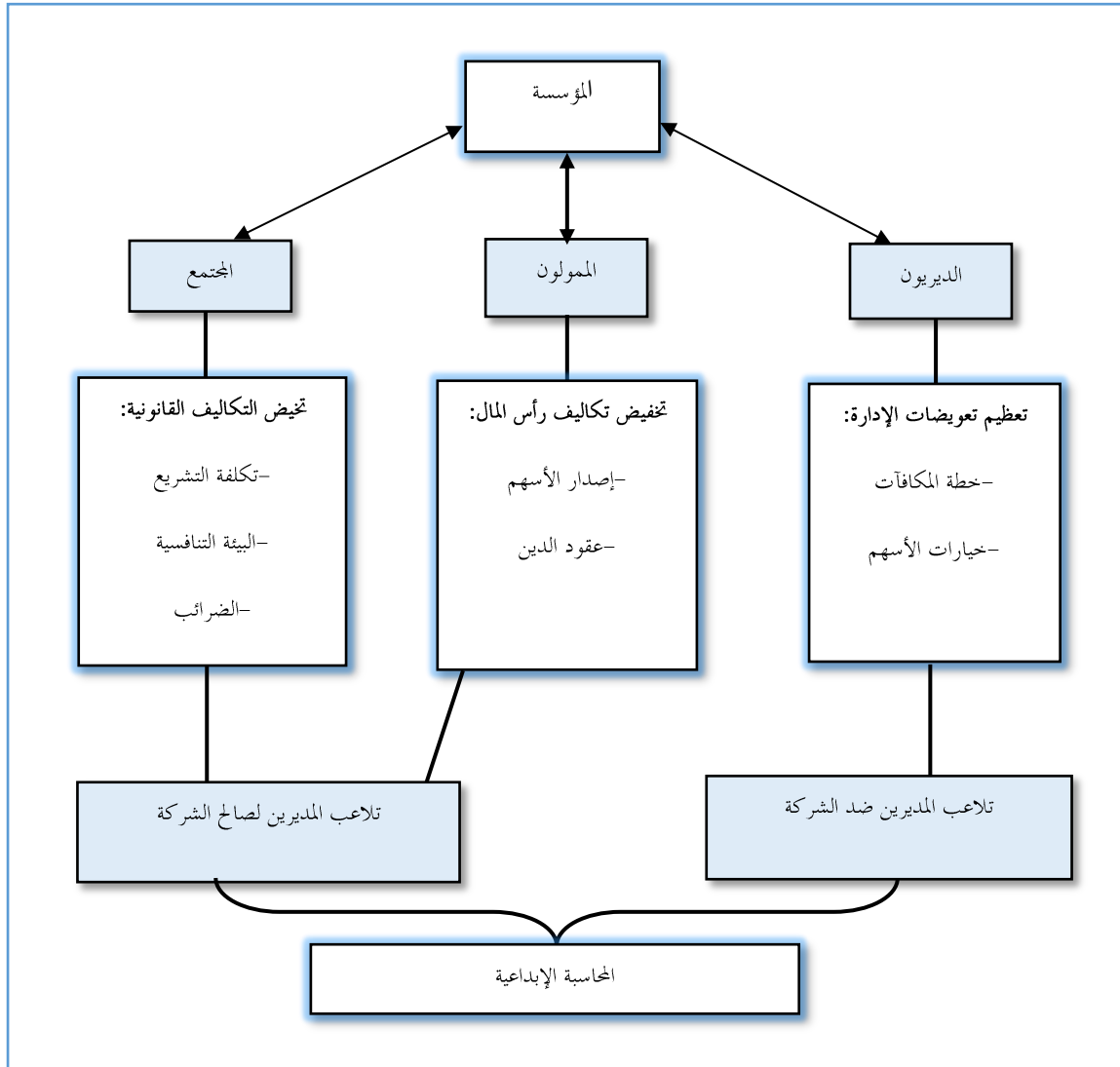
- ◀ المحاسبة الإبداعية شكل من أشكال التلاعب الاحتيال في مهنة المحاسبة.
- ◀ المحاسبة الإبداعية تعمل على تغيير القيم المحاسبية الى قيم غير حقيقية.
- ◀ ممارسات المحاسبة الإبداعية تنحصر في إطار ممارسة الخيار بين المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وبالتالي فهي ممارسات قانونية.
- ◀ ممارسي المحاسبة الإبداعية غالبا ما يمتلكون قدرات مهنية محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها بالشكل الذي يرغبون فيه. (تيجاني، المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المتكثرة لتحميل صورة الدخل، 2012، الصفحات 33-34)

الفرع 3: عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية

يعد تضارب المصالح بين أطراف العاملين داخل المؤسسة والمتعاملين معها مصدر اساسي لظهور المحاسبة الابداعية فمصالح المديرين تكمن في تقليل الضرائب والأرباح الموزعة، ومصالح الموظفين في زيادة تعويضاتهم الإدارية المختلفة اما المسؤولين ففي تحصيل ضرائب أكثر.

في الشكل التالي نلخص علاقة بين ممارسات المحاسبة الابداعية والاطراف ذوي المصلحة كما يلي:

الشكل رقم(5): علاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والاطراف ذوي المصلحة



المصدر: (سعيد، 2021/2020، صفحة 28)

وعليه نعرض فيما يلي اهم عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية:

1- حرية الاختيار للبدائل المحاسبية: يؤثر الاختيار بين البدائل المحاسبية الخاصة بالقياس وتقدير النتائج في نوعية المعلومات المحاسبية والاقتصادية التي تحصل عليها الأطراف المختلفة المهتمة بالقوائم المالية ومن ثم التأثير في عملية اتخاذ القرار، كما تسمح القواعد والسياسات المحاسبية للمؤسسة أحيانا أن تختار من بين مختلف الطرق التي تستخدمها في إعداد قوائمها المالية حيث تسمح العديد من المعايير المحاسبية بالاختيار من بين البدائل المحاسبية المختلفة وهذا يترتب عليه اختيار الطرق المحاسبية التي تتلاءم مع أهدافها ورغبتها والتي تحقق أفضل صورة لأداء المؤسسة.

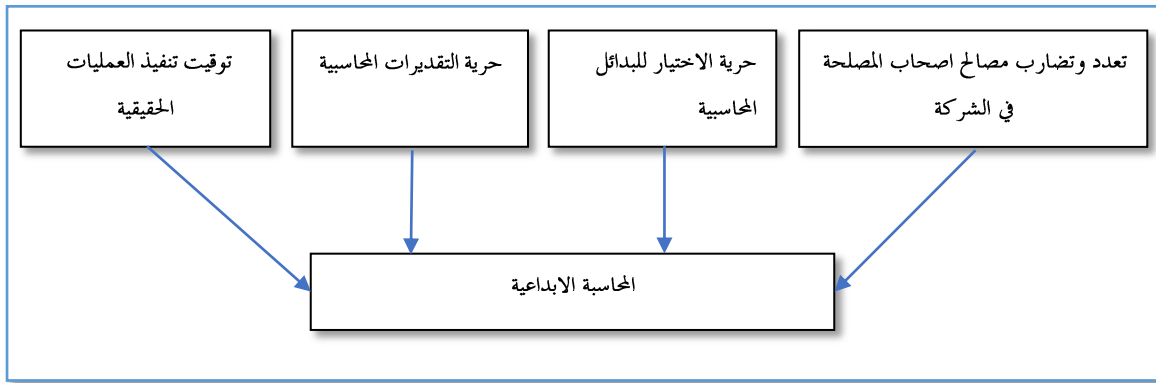
2- حرية التقديرات المحاسبية: يتضمن إعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من تقدير والحكم الشخصي، وهذا ما يتيح للإدارة التلاعب في هذه التقديرات بغرض الوصول إلى الأهداف المحددة مسبقا.

3- توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية: يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ و حدوث بعض العمليات الحقيقية إلى تحقيق الانطباع المرغوب فيه عن الحسابات والقوائم المالية للمؤسسة، فإذا ترك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسباً فقد تؤجل تنفيذ هذه العمليات أو تعجل من تنفيذها وذلك لتحقيق أهداف ومكاسب معينة. (قرون و برباري، أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على جودة القوائم المالية، الصفحات

9-8

نلخص في الشكل الموالي هذه العوامل المذكورة اعلاه:

الشكل رقم (6) العوامل المسببة لظهور المحاسبة الإبداعية



المصدر: من اعداد الطالبتان وفق ما تم تناوله سابقا من المعلومات

كما انه يجدر بنا ان ننوه لعوامل اخرى ساعدت في ظهور المحاسبة الإبداعية، نذكرها في النقاط التالية:

*المرونة في تطبيق المبادئ والقواعد والمعايير المحاسبية : ويتم ذلك من خلال بعض الممارسات مثل مناقلة بعض عناصر

الإيرادات والمصروفات في ظل التوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.

*عدم تطبيق آليات حوكمة المؤسسات: حيث ان تلك الآليات يستخدمها الدائنون والمساهمون والموظفون والمستثمرون وغيرهم من أصحاب المصالح ، وذلك لممارسة الرقابة على المؤسسة وعلى المديرين أيضا بالشكل الذي يضمن لهم حماية مصالحهم داخل هذه المؤسسة.

*ضعف الثقافة المحاسبية لدى بعض مستخدمي المعلومات المحاسبية ومنهم المستثمرين.

*ضعف دور المدقق في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والثغرات الموجودة في أساليب التدقيق الخارجي

*عدم اهتمام المحللين الماليين الاهتمام الكافي بجوانب تطبيقات المحاسبة الإبداعية.

*عدم وجود عقوبات واضحة على المحاسبين والمدققين المتواطئين مع ادارات المؤسسات في ممارسة المحاسبة الإبداعية.

*عدم التشديد في العقوبات على المؤسسات التي يثبت ممارستها للمحاسبة الإبداعية.

*عدم تفعيل التنظيمات المهنية لمهنة المحاسبة والمراجعة لوضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الاخلاق المهنية. (عبد الحسين

هاني و حربي راضي، المحاسبة الإبداعية والعوامل المؤثرة في ممارستها في الشركات العراقية، 2020)

المطلب الثاني: اساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية ودوافع الإدارة من ممارستها

الفرع 1: اساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية

هنالك العديد من الوسائل و الاساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية الا اننا اثرنا استعراض اهم تلك الاساليب و هي كالتالي:

- 1/ احيانا تتيح القواعد المحاسبية للمؤسسة الاختيار بين عدد مختلف من الوسائل المحاسبية : فعلى سبيل المثال يسمح للمؤسسة في عدد من الدول ان تختار بين سياسة حذف نفقة التطور كما يحدث و استهلاكها على حساب عمر المشروع المتعلقة به، و لذلك يمكن للمؤسسة ان تختار السياسة المحاسبية التي تعطي الصورة المفضلة عنها .
- 2/ استخدام بعض المدخلات في الحسابات التي ترتبط بالتقييم او التنبؤ: ففي بعض الحالات عند تقييم عمر احد الاصول من اجل حساب الاهتلاك فانه عادة ما تتم هذه التقييمات داخل العمل و متاح للمحاسب المبدع الفرصة لان يخطئ من ناحية الحذر او التفاؤل في هذا التقييم , و في بعض الحالات الاخرى عادة يمكن ان يقوم خبير خارجي لعمل التقييمات, فعلى سبيل المثال يمكن ان يقوم الخبير الاحصائي بتقييم الالتزام المالي المستقبلي للمعاشات, في هذه الحالة يمكن للمحاسب المبدع ان يتلاعب بالقيمة اما عن طريق الوسيلة التي يتم بواسطتها وضع مجمل للتقييم او عن طريق اختيار مثنى او مقيم معروف باتخاذها اتجاهها تفاعليا او تشاؤميا حسب رغبة المحاسب .
- 3/ يمكن ادخال الصفقات الاصطناعية اما للتلاعب في مبالغ الميزانية او لتحريك الارباح بين فترات المحاسبية : و يتحقق ذلك عن طريق الدخول في صفقتين او اكثر متصلتين مع طرف ثالث ميال للمساعدة, فعلى سبيل المثال لنفترض انه تم عمل ترتيبات لبيع احد الاصول لبنك ما بدلا من تاجير هذا الاصل لبقية عمره الافتراضي بحيث يمكن ان يطرح سعر بيع هذا الاصل بموجب (البيع و التاجير المرتد) اعلى او اقل من قيمة الاصل الحالية لانه يمكن التعويض عن فارق السعر بواسطة التاجير المنخفضة او الزائدة .

4/ التلاعب في توقيت الصفقات : بهدف تحديد سنة معنية لتحميلها بالارباح او الخسائر لاي هدف يرمي اليه المحاسب و خصوصا في حالة وجود اختلافات واضحة بين القيمة الدفترية وبين القيمة السوقية او القيمة الحقيقية . (المليجي و ابراهيم،

2019)

الفرع 2: دوافع الادارة من ممارسة المحاسبة الإبداعية

تتعدد دوافع الإدارة لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لكن أهم هذه الدوافع ما يلي:

- ✓ التأثير على سمعة المؤسسة في السوق: إذ عادة ما تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين القيم المالية المتعلقة بأداء المؤسسة الأعمال التي إن لم تحرف تعكس صورة سلبية عن المؤسسة أمام منافسيها. (حافي، 2019), كذلك للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني التي تجريها مؤسسات دولية متخصصة استنادا الى مؤشرات ومعايير مالية تستخلص من البيانات المالية. (عبد الحسين هاني و حربي راضي، المحاسبة الإبداعية والعوامل المؤثرة في ممارستها في الشركات

العراقية، 2020)

- ✓ التأثير على سعر سهم المؤسسة في الأسواق المالية: إن تراجع القيم المالية للمؤسسة يؤثر سلباً في أسعار أسهمها في الأعمال الأسواق المالية التي تتداول فيها الأسهم، و إن بقاءها كما هي يؤدي بالضرورة إلى انخفاض تلك الأسعار، لذلك فإن استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية تهدف تعظيم هذه القيم ومن ثم تحسين أسعار أسهم تلك المؤسسات في الأسواق المالية.
- ✓ زيادة الاقتراض من البنوك: يستخدم العديد من البنوك التجارية جملة من المعايير المؤثرات الائتمانية كخطوة تسبق اتخاذ قرار منح بهدف تقييم منشآت الأعمال القروض لهذه المؤسسات، لذلك تلجأ تلك المؤسسات إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية تلك المؤشرات و المعايير، الأمر الذي سيؤثر إيجابياً في عملية اتخاذ القرار الائتماني بمنح القروض.
- ✓ لغايات التلاعب الضريبي: تقوم بعض مؤسسات الأعمال من خلال تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة النفقات بتخفيض هوامش الاقتطاع الضريبي المترتب عليها.
- ✓ تحسين الأداء المالي للمؤسسة بهدف تحقيق مصالح شخصية: تقوم الإدارات العديد من مؤسسات الأعمال بتحسين قيم المؤسسات التي تقوم بإدارتها لعكس صورة ايجابية عن أدائها لغايات شخصية تتمثل في تحسين صورة هذه الإدارة أمام مجالس الإدارة.
- ✓ لغايات التصنيف المهني: تتنافس العديد من مؤسسات الأعمال العاملة في ذات القطاع للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني التي تجريها المؤسسات دولية متخصصة استناداً إلى مؤشرات و معايير مالية تستخلص من بيانات المالية السنوية ونصف السنوية و ربع السنوية التي تعدها مؤسسات الأعمال، لذلك تلجأ هذه المؤسسات إلى تحسين بعض قيمها المالية للحصول على تصنيف متقدم.
- ✓ تجنب التكلفة السياسية: تتمثل تلك التكلفة في الأعباء التي قد تحملها المؤسسات كبيرة الحجم نتيجة القوانين والأنظمة التي تفرضها الدولة مثل قوانين زيادة معدلات الضرائب أو تحميل المؤسسات بأعباء اجتماعية مرتفعة، لذلك قد تلجأ إدارة المؤسسات إلى تبني إدارة المكاسب أو اختيار سياسات محاسبية تؤدي إلى تخفيض هذا الربح وذلك كي تتمكن هذه الوحدات من تجنّب تلك التكلفة. (حافي، 2019)
- ✓ تخفيض احتمال انتهاك عقد الدين: إن اتفاقيات الديون غالباً ما يوضع فيها الدائنون بعض القيود مثل قيود على التوزيعات المدفوعة، أو إعادة شراء الأسهم أو إصدار ديون إضافية إلى غير ذلك من الشروط، و هذه القيود في الغالب يعبر عنها على شكل نسب أو أرقام محاسبية مثل مستويات رأس المال العامل أو معدلات تغطية الفوائد، أو صافي حقوق الملكية، لهذا أحياناً تقوم الإدارة في المؤسسات التي ترتفع فيها نسبة الديون إلى حقوق الملكية – أي تزداد فيها نسبة الرفع المالي – إلى استخدام الطرق والسياسات المحاسبية التي من شأنها زيادة الأرباح. (قرون و برباري، أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على جودة القوائم المالية)
- ✓ تمهيد الدخل: تفضل إدارات المؤسسات بشكل عام الإبلاغ عن اتجاه ثابت لنمو الأرباح بدلاً من أرباح متقلبة بين ارتفاع وانخفاض، ويمكن تحقيق ذلك بإجراء مخصصات بمبالغ مرتفعة و غير ضرورية للالتزامات، وكذلك في قيم الأصول في السنوات الجيدة، الأمر الذي يساعد في إمكانية تخفيض هذه المخصصات في السنوات الغير جيدة مما يؤدي إلى تحسين الأرباح المعلن عنها في تلك السنوات.

✓ إخفاء بعض الالتزامات: قد تلجأ الإدارة إلى عمل ترتيبات تحويلية بطريقة لا تنعكس كالالتزام في القوائم المالية ، إذ

أن التغيير في أي قاعدة محاسبية يقحم المؤسسة في صعوبات مع اتفاقيات الاقتراض. (المليحي و ابراهيم، 2019)

على الرغم من أن المديرين يدركون أن التأثير على الأرباح وان كانت تحقق منافع للمؤسسة في المدى القصير، إلا أنها قد تؤدي إلى مشاكل خطيرة في المستقبل، ومن أهم هذه المشاكل نجد:

1- تخفيض قيمة المؤسسة: توجد العديد من القرارات التشغيل التي تتخذها المؤسسة بغرض التأثير على الأرباح القصيرة الأجل، إلا أنها يمكن أن تؤدي في الأجل الطويل إلى الإضرار بالكفاءة الاقتصادية للمؤسسة.

2- تتلاشى المعايير الأخلاقية: حتى وان كانت ممارسات المحاسبة الإبداعية لا تنتهك المعايير المحاسبية بشكل واضح، فهي ممارسة مشكوك فيها من الناحية الأخلاقية، وأيضا يمكن أن تصبح إدارة الأرباح منحدرًا زلقًا جدا، فأساليب التحايل المحاسبية البسيطة نسبيا تصبح معقدة أكثر فأكثر إلى أن تؤدي إلى خلق مخالفات جوهرية في القوائم المالية.

3- إخفاء مشاكل الإدارة الدنيا: ومن أهم مخاطر المحاسبة الإبداعية في مستويات الإدارات الدنيا نجد إخفاء مشاكل التسيير عن الإدارات العليا فتبقى الأخطاء بدون تصحيح والمشاكل بدون حلول لفترة زمنية طويلة.

4- العقوبات الاقتصادية وإعادة إعداد القوائم المالية: في السنوات الأخيرة مثلا فرضت بورصة الاوراق المالية الأمريكية عقوبات صارمة على المؤسسات التي قامت بممارسة المحاسبة الإبداعية بغرض التأثير على الأرباح. (عوادي و اخرون، دوافع

وأساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر ، 2017/2018)

المطلب الثالث: أشكال المحاسبة الإبداعية، منظورها الأخلاقي:

الفرع 1: أشكال المحاسبة الإبداعية:

تعدد اشكال و مصطلحات التي تطلق على المحاسبة الإبداعية الا انها تشترك و تصب كلها في مغزى واحد لتحقيق جملة من الاهداف محدد و مرجوة، تتمثل أشكال المحاسبة الإبداعية فيما يلي:

- المحاسبة النفعية: هي الإصرار على اختيار و تطبيق أساليب محاسبة محدد لتحقيق أهداف مرغوبة منها تحقيق أرباح عالية، سواء أكانت الممارسات المحاسبية المتبعة مستندة إلى مبادئ المحاسبية المتعارف عليها أم لا.
- إدارة الدخل: هي التلاعب في الدخل بهدف الوصول إلى هدف محدد بشكل مسبق من قبل الإدارة، أو متنبأ فيه من قبل محلل مالي، أو ليكون متوافقا مع مسار محددة للعمل.
- تلطيف صورة الدخل: هو شكل من أشكال التلاعب في الدخل يتضمن نقل الدخل بين الفترات المتفاوتة المستوى وذلك بتخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل الجيد ونقلها إلى السنوات ذات الدخل السيئ ، يعد من أشكال التلاعب التي تعتمد على تخفيض الأرباح المتزايدة في الدخل والاحتفاظ فيها بشكل مخصصات للفترات الزمنية ذات الدخل السيئ.

- التلاعب بالتقارير المالية: يعرف التلاعب بالتقارير المالية بأنه إظهار بيانات خاطئة بشكل معتمد، أو حذف قيم معينة أو إخفائها في البيانات المالية، بهدف تضليل مستخدمي البيانات المالية، وهذا النوع من التلاعب يعتبر عملاً مخالف للقانون. (بوعروج، 2016/2015)
- المحاسبة الإبداعية: عملية التلاعب في البيانات المالية المحاسبة الإبداعية باستخدام الخيار الانتقائي في تطبيق المبادئ المحاسبية والتضليل في الإبلاغ المالي وأية خطوات متخذة اتجاه إدارة المكاسب أو تلطيف صورة الدخل. (تيجاني، المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المتكررة لتجميل صورة الدخل، 2012) أيضاً هي استخدام أو استعمال الممارسات المنحرفة عن الممارسات المحاسبية القياسية أو المعيارية أو المألوفة، و تتميز باستعمال الأساليب والممارسات الحديثة والمعقدة و المتكررة للحصول على أرباح صورية عن طريق التلاعب في قيم المصروفات والإيرادات. (بوعروج، 2016/2015)
- المحاسبة المبدعة: عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل الكشوفات المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما يفضل معد هذه الكشوفات أن يبلغ عنه.
- المحاسبة الخلاقية: إتباع بعض الحيل والأساليب المحاسبية لجعل المؤسسة المساهمة تبدو بشكل وصورة أفضل من الواقع، سواء كان ذلك من حيث قوة مركزها المالي و/أو حجم أرباحها الصافية و/أو وضعها التنافسي والمالي والتشغيلي. (تيجاني، المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المتكررة لتجميل صورة الدخل، 2012)

الفرع 2: المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية:

فيما يتعلق بالمنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية فقد نشأت العديد من الاعتبارات الأخلاقية على نحو التالي:

1/ من المتفق عليه بشكل عام أن السلطة تتضمن المسؤولية وأن الظلم ليس سوى سوء استخدام للسلطة كما أشار (Plato 1992) وقد انتهج العديد من الفلاسفة الأخلاقيين أفكاراً شبيهة فيما يخص العدالة طبقاً لحقوق كل شخص أو كل جماعة عبر التاريخ، و تبعاً لهذا التصور للعدالة وتصورات أخرى حديثة مثل نظرية راولز الشهيرة للعدالة والتي وضعها عام 1972، فلا شك في أن المعدين للبيانات المالية الذين يسيئون استخدام السلطة في مناصبهم يرتكبون نوعاً من الظلم، حيث وجد Fischer and Rosen Zweig 1995 إن طلبة المحاسبة و MBA ينتقدون الصفقات المتعرضة للتلاعب وسوء استخدام المبادئ المحاسبية

2/ يتشارك النظام المحاسبي مع نظم القانون في عدة أوجه، حيث يمكننا النظر إلى القيم و الأفكار المنبثقة عن نظم القانون و نظم العدالة لأن مثل هذه النظم هي منشآت اجتماعية يمكننا أن ننظر خلفها لنجد قيماً أخلاقية أساسية مثل الصدق، وقد ناقش (Lyons 1984) القيم التي اتخذت كأمثلة في العمليات القانونية، حيث يعرف احترام القانون كعنصر أخلاقي هام، "فعلى سبيل المثال، يمكن أن تعمل الإجراءات الموضوعية بشكل جيد على تشجيع احترام القانون ومن ثم طاعة القانون الذي يعتبرها الكثير شيئاً جيداً"، و ربما ينشأ بعض الجدل حول النظم التي إما بسبب أنها تم صياغتها بشكل سيء أو لأن آليات تطبيقها غير مناسبة لا تبعث على الاحترام، و يناقش Lyons قاعدة القانون و لكن تظهر هذه النقطة بشكل أكثر قوة على

النظام غير التشريع يمثل نظام المحاسبة ، حيث إذا ما فشلت في اكتساب الاحترام من قبل هؤلاء الذين يتم استدعاؤهم لتطبيقها فمن المحتمل أن يترتب على ذلك فشلا نظاميا ، وفي سياق التلاعب الكبير و الصغير بالبيانات المالية و الذي عهد وعرف أنه يثير المشاكل في النظام القائم للمحاسبة ، لذا فإن النظام يفتقر للسلطة إذا كان معرضا للتلاعب عن طريق قوى اقتصادية أو سياسية لأي هدف من الأهداف. (المليحي و ابراهيم، 2019)

- وقد ناقش **Revsine** في " افتراضات أو نظريات التمثيل المالي الخاطئ الانتقائي" ، حيث اعتبر أن المشكلة تتعلق بكل من المديرين وحاملي الأسهم، ويشير إلى أن كلا منهما يمكنه أن يستفيد من المعايير المحاسبية غير المصاغة بشكل محكم؛ مما يسمح بحرية التصرف في تحديد زمن الدخل والأرباح، إذ يمكن أن يستفيد حاملو الأسهم من حقيقة أن المديرين قادرون على التلاعب بالأرباح لتجميل صورة الدخل، بما أن ذلك ربما يخفّض من عدم استقرار الأرباح الواضح الذي تتعرض له الشركة؛ الأمر الذي يؤدي إلى زيادة في قيمة أسهمهم، وحقيقة أن هذا الأمر يتضمن تلاعبا وخداعا معتمدا يتم تجاهله؛ بحيث يصبح حاملو الأسهم من خلال وجهة النظر تلك مجرد قطعا للتلاعب على غير دراية ولكن تنص الافتراضات النظرية للوكالة على أن هذا السلوك حتمي بسبب وجود الصراع الملازم لعلاقات الوكالة. (تيجاني، المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل، 2012، صفحة 39)،

و مما يساعد على فهم ذلك الأخذ في الإعتبار فكرة تحمل المسؤولية الفردية عن الأعمال الخاطئة و فكرة الشخصية الجيدة عند دراسة المناقشات غير الأخلاقية إلى حد ما والتي توظف لتكون عذر السلوك التلاعب المحاسبي ، حيث يمكن أن يكون هناك دفاعا عن سلوك المحاسبة الإبداعية يعتمد على نظرية الوكالة و نظريات المحاسبة الإيجابية .

- وبالنظر من منظور أخلاقي يمكن اعتبار هذه التلاعبات مكروهة ومحرمة أخلاقيا ، فهي ليست عادلة للمستخدمين حيث تتضمن ممارسة غير عادلة للسلطة و تعمل على إضعاف سلطة المنظمين ، حين يتم خرق النظم و القوانين بدون عقوبة الأمر الذي يترتب على ذلك قلة احترام لها و لإجراءاتها، وبشكل أساسي فإنه من الحكمة و المنطق التساؤل بشأن صلاحية الأنشطة المتورطة في إخفاء البيانات المالية السليمة لتقديم صورة لا يستطيع النشاط الاقتصادي الضمني تبريرها كاملة. (المليحي و ابراهيم، 2019)

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

- ورغم أن هناك تباينا واضحا في الآراء حول مدى سلبية أو إيجابية أساليب التأثير في القوائم المالية وأن الرأيين لهما من يدافع عنهما وله وجهة نظره وحجته المؤثرة، إلا أن كل المداخل النظرية لعلم المحاسبة لها جانب أخلاقي يرتكز على ثلاثة مبادئ أخلاقية وهي: العدالة، الصدق وعدم التحيز.

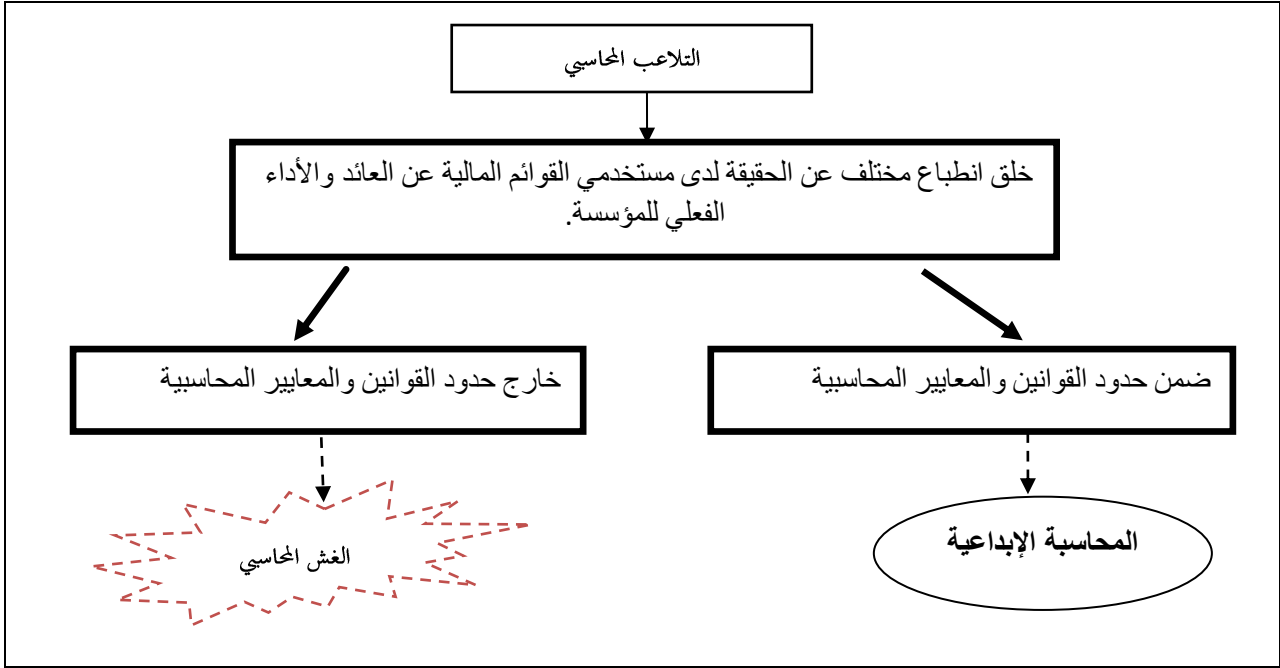
- كما ان افتراض التعمد سواء مع حسن النية أو سوء النية أمر صعب التحديد يشوبه الكثير من الغموض؛ وفي ضوء ذلك يمكن القول ان هناك مجموعة من الخصائص يجب أن يتسم بها الأسلوب المحاسبي في المحاسبة الإبداعية حتى يكون مقبولا من الناحية الأخلاقية وهي:

- أن يحقق الأسلوب المستخدم تعديلا في رقم الدخل دون أن يدخل المؤسسة في أعمال غير مرغوب فيها مستقبلا.
- ألا يحتاج الأسلوب المستخدم إلى القيام بعمليات فعلية مع أطراف خارجية أخرى.
- أن يتفق الأسلوب المستخدم مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- أن تستمر المؤسسة في استخدام هذا الأسلوب خلال مجموعة من الفترات المتتالية (تيجاني، المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل، 2012، الصفحات 40-42)

و بذلك يرى الباحثان أن المحاسبة الإبداعية يمكن اعتبارها مكروهة أخلاقيا و ذلك لما يرونه من مخالفات أخلاقية ينتهجها المحاسبين في مهنتهم و التي لابد من التصدي لهذه السلوكيات حتى يمكن أن الحصول على الشفافية و المصدقية الكافية. (المليحي و ابراهيم، 2019)

وعليه يمكن القول ان المحاسبة الابداعية تدخل ضمن التلاعب المحاسبي، الذي يعرف على انه "الممارسات غير الأخلاقية في اختيار التقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة التي تتيح فرصة للتلاعب والغش مما ينتج عنه بيانات مالية غير صحيحة ومضللة" في حين عرف الغش المحاسبي على أنه "التلاعب في الدفاتر والسجلات بقصد إخفاء عجز أو احتلاس، أو بقصد إساءة استعمال أحد الجودات." (قرون و برباري، أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على جودة القوائم المالية) والشكل الآتي يوضح أشكال التلاعب المحاسبي:

الشكل رقم (7) اشكال التلاعب المحاسبي



المصدر: (قرون و بربري، أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على جودة القوائم المالية، صفحة 07)

المبحث الثالث: علاقة اساليب المحاسبة الادارية الحديثة بممارسات المحاسبة الابداعية

في هذا المبحث سنتطرق الى ماهية كل اسلوب من اساليب محاسبة الادارية الحديثة و هي كالتالي:

أسلوب التكاليف على أساس النشطة ABC، أسلوب إدارة الجودة الشاملة TQM و أيضا أسلوب بطاقة الأداء المتوازن BSC كل على حدا في ثلاث مطالب، من ثم نستنتج علاقة كل اسلوب بالمحاسبة الإبداعية.

كما يجدر بنا ان نوه الى باقي أساليب المحاسبة الإدارية التي لم نتطرق اليها في بحثنا و هي كالتالي :

أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد JIT، أسلوب الومضة المرتدة BFC، أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة ABM، أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة ABB، أسلوب التكلفة المستهدفة TC، أسلوب هندسة القيمة VE، أسلوب التحسين المستمر Kaizen، أسلوب المقارنة المرجعية BENG، أسلوب نظرية القيود TOC.

المطلب الاول نظام التكاليف على اساس الانشطة ABC

الفرع 1: ماهية نظام التكاليف على اساس الانشطة ABC

اولا/نشأة و تطور نظام التكاليف على اساس الانشطة ABC :

في عام 1987م قدم الباحثان كابلان و كوبر اسلوبا جديدا لتوزيع التكاليف و الذي اصبح يعرف فيما بعد باسلوب التكاليف على اساس الأنشطة، و نظرا لما يتمتع به هذا الاسلوب من مزايا مقارنة مع الانظمة التقليدية فقد لاقى قبولا واسعا من الاكاديميين و الاداريين على حد سواء. و منذ ذلك الوقت بدأت المنشآت الصناعية الامريكية في تطبيق هذا الاسلوب لما

له من مزايا عديدة في تحديد تكلفة المنتجات او الخدمات . (بن عطاق، اثر استخدام اساليب المحاسبة الادارية الحديثة في

تحقيق الميزة التنافسية للمنشات الصناعية اليمنية، 2014)

وقد دلت الدراسات الميدانية على أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة قابلة للتطبيق في كافة المجالات (المؤسسات الكبيرة والمتوسطة والصغيرة) والقطاعات الاقتصادية والإنتاجية والخدمية وذلك بهدف تحقيق الأهداف وتحسين الأداء وتخفيض التكاليف. ومن خلال مختلف الدراسات التي قدمها الباحثون يتضح أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة قد نضج نتيجة للتقدم التقني الكبير في أنظمة الإنتاج، كذلك نتيجة التشكيك في دقة النتائج التي تقدمها الأنظمة التقليدية لاحتساب تكاليف الإنتاج، إضافة إلى تزايد حاجة إدارات المؤسسات الاقتصادية لمعلومات أكثر دقة وتفصيلا. وتأتي الدقة المتزايدة وفقا لنظام التكاليف على أساس الأنشطة لتحديد تكاليف المنتج من خلال تحديد عدد كبير من مجتمعات كلفة النشاط وتحديد مواصفات موجه التكلفة الملائم لكل نشاط. (مشاش)

ثانيا: تعاريف

عرف نظام التكاليف على اساس الانشطة ABC على انه " تقنية لتخصيص التكاليف غير المباشرة على مرحلتين، حيث يتم في المرحلة الأولى تجميع تكلفة الأنشطة على أحواض الكلف، والتي تمثل الأنشطة (يتم التجميع على أساس العلاقة بين حدوث النشاط وتحقيق التكلفة)، ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيصها على المنتجات بموجب عدد الأنشطة اللازمة لإنجازها، باستخدام مسببات التكلفة

ويعرف أيضا على أنه: طريقة تقود إلى تحسين الأنظمة التقليدية للتكاليف، عن طريق التركيز على الأنشطة كأغراض أساسية للتكلفة، إذ يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة أو ما يسمى تكلفة الموارد التي استفادت منها، ومن ثم يتم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات. (مسكين و يعقوبي، جودة نظام التكاليف على اساس الانشطة ABC و متطلبات تطبيقه في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، 2020)

وعرف كذلك هذا النظام ABC بأنه: "نظام لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات بناء على تحليل الأنشطة إلى أنشطة فردية باعتبارها هدفا لإحتساب التكلفة الأساسية والتي تنجم عنها خدمات مشتركة، وتجمع تكاليف كل نشاط على حدى، وتحمل للمنتجات على أساس حجم استهلاكها للخدمة باستخدام محركات التكاليف (نوبلي، 2014-2015) عرفا Kaplan و Cooper أسلوب ABC على أنه "أداة استراتيجية للمؤسسة تساعد في الحصول على تكلفة أكثر دقة ومعلومات عن ربحية العمليات والمنتجات والخدمات وعملاء المؤسسة مما يساهم في اتخاذ العديد من القرارات المهمة ومنها قرارات التسعير والتسويق، تصميم المنتج أو الخدمة، قرارات توظيف الموارد". (قمازي، مساهمة الأساليب الادارية الحديثة في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية أطروحة دكتوراه، 2017-2018)

ومما سبق وتم ذكره يمكن ان نقول على نظام ABC انه اسلوب كفاء لتخصيص التكاليف غير المباشرة وذلك بالتركيز على الانشطة كأغراض اساسية للتكلفة ومن ثم تخصيص تكلفة هذه الانشطة على المنتجات مما يساهم في الحصول على معلومات دقيقة عن التكلفة لدعم القرار في المؤسسة وتحسين ادائها.

ثالثا/ أهداف نظام ABC

يحقق نظام ABC جملة من الاهداف نذكرها في التالي:

• لإضفاء مزيد من الدقة في تحميل التكاليف غير المباشرة لوحدة النشاط باعتبار أن هذه الوحدة هي التي تخلق الطلب من الأنشطة وأن الأنشطة هي التي تخلق الطلب من الموارد.

• للقياس الدقيق والموضوعي لتكلفة وحدة النشاط وأيضا لوحدة التكلفة من المنتجات أو الخدمات.

• لتسهيل إجراء الرقابة على اقتناء واستخدام الموارد الإنتاجية المتاحة بما يساعد في الإجراء المحفز الحقيقي لعناصر التكاليف المختلفة في رحلة استفادها بأنشطة المنظمة.

• لترشيد القرارات الإدارية والتي من أهمها قرارات التسعيرة كمدخل لمواجهة ظرف المنافسة العالمية الحادة حفاظا على حصة المنظمة في الأسواق وتدعيم هذه الحصة مستقبلا.

• لتعظيم أداء الأنشطة المضيئة للقيمة واستبعاد الأنشطة الأخرى غير المضيئة للقيمة وذلك كمدخل لتعظيم قيمة المنظمة

وتعظيم ربحيتها والعائد على استثمارها. (زناسني و مسعودي، 2020/2019، صفحة 57)

الفرع 2: خصائص ومبادئ نظام التكاليف على اساس الانشطة ABC

اولا/ خصائص نظام التكاليف على اساس الانشطة ABC

يتمتع نظام ABC بجملة من الخصائص نذكر منها:

• يساعد نظام التكاليف على اساس الانشطة ABC في تعيين الفرصة المتاحة امام الإدارة لتخفيض التكاليف بكل دقة ووضوح، حيث يبين المراحل والعمليات التي يمر بها المنتج والانشطة التي تساهم في تكوينه بشكل منفصل، وأن تخفيض تكلفة أي نشاط أو إيقاف أنشطة الزائدة وإلغاء تكلفتها سيؤدي إلى تخفيض تكلفة المنتج التام، ويعتبر ذلك هدف وسبب إيجاد النظام وخصوصا في المؤسسات ذات المنافسة العالية.

• يعتبر أداة فعالة في تقييم الأداء، حيث يبذل العاملون في الإنتاج جهودهم لتخفيض الكلف وبمساعدة فقد تم تحديد الأنشطة وتحديد المشرف على كل نشاط منها، وأن من ضمن المقاييس ABC نظام المستخدمة في تقييم أداء المشرفين الآن هو هدف تخفيض الكلف وخصوصا كلفة وحدة العامل الموجه فمثلا يستحق المشرف (على نشاط الفحص) الحوافر إذا استطاع تخفيض كلفة ساعة الفحص (العامل الموجه لكلفة الفحص). (الفضيل، 2018، صفحة 270)

• يساهم في تعظيم الإنتاج من خلال السيطرة على النوعية وتحسينها لذا يتطلب توفير عناصر إدارية تؤمن بإدخال مفاهيم النظام حيث يمكن ربطه مثلا بنظام الإنتاج في الوقت المحدد بهدف تخفيض التكلفة حيث أن تحديد دور كل نشاط في الإنتاج وبيان الأنشطة التي تعاني من الاختلافات والأنشطة غير المتعلقة بالكامل، يساعد في معالجتهما ويخفض كلفتها.

• يعود سبب وجود اختلافات في كلفة منتج عن آخر إلى كيفية استخدام هذه المنتجات للموارد الاقتصادية واتي تتمثل بالأنشطة وذلك ما تعجز عن إيضاحه النظم التقليدية بسبب استخدام معدل تحميل واحد والذي يعني وجود مجمع كلفة واحدة أو عدد محدود جدا منها، والذي يحتوي على مختلف التكاليف الخاصة بالقسم أو المستلمة بغض النظر عن

الأنشطة، وترتبط هذه الكلفة بأساس تحميل واحد تتباين قدرته التأثيرية في أنواع هذه التكاليف. (زناسني و مسعودي،

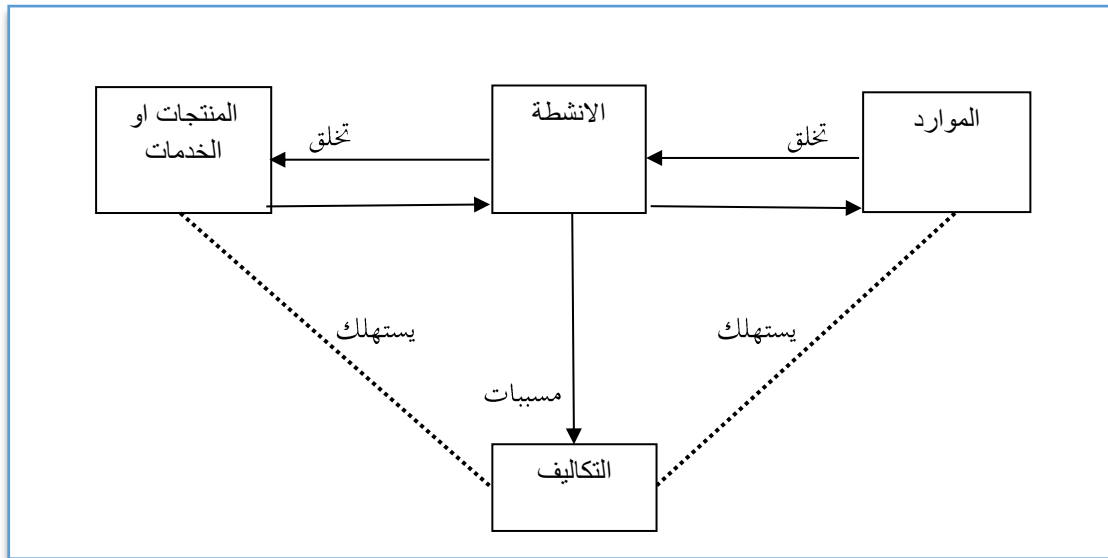
2020/2019)

ثانيا/ مبادئ نظام التكاليف على اساس الانشطة ABC

نظام التكاليف على اساس الانشطة ABC عدة مبادئ نذكر منها:

1. مبدأ مسببات التكلفة: مسببات التكلفة تربط بين الموارد والأنشطة وبين الأنشطة وأغراض التكلفة، إن هذا الرابط يسمح بزيادة درجة الدقة في تخصيص تكاليف غير المباشرة.
2. مبدأ أن الأنشطة تستهلك الموارد: يتم تدفق التكاليف من الموارد إلى الأنشطة وبالتالي لا يتم استهلاك هذه الموارد إلا إذا أردنا إنجاز نشاط من الأنشطة وبالتالي فلولا الأنشطة لما وجدت الموارد. ويتم استهلاكها بواسطة مسببات التكلفة.
3. مبدأ أن المنتجات تستهلك الأنشطة: إنجاز النشاط يعتمد على طلب منتج معين أو خدمة والذي يؤدي بدوره إلى إنجاز النشاط وحدوث التكلفة إن هذا الربح يتيح القياس الدقيق لتكاليف الأنشطة التي لا ترتبط بعدد الوحدات المنجزة، وهذا يؤدي بدوره إلى قياس تكلفة المنتج بدقة ويساعد المؤسسة على اتخاذ قرارات إدارية سليمة.
4. مبدأ علاقة السبب-النتيجة: ويقصد بها هي إيجاد علاقة سببية بين وحدة النشاط وعنصر التكلفة، أي متى تأكد أن وحدة النشاط هي المسببة في حدوث التكلفة اعتبرت مسؤولة عنها، وتحملت بذلك نتيجة سلوكها واعتبرت التكلفة عبء مباشر عليها، أما إذا لم تتضح هذه العلاقة المسببة كأن اتضح أن وحدة النشاط لم تسبب في حدوث هذه التكلفة، فيصبح من البديهي عدم تحميلها تكاليف لم تسبب فيها. اذن نلخص هذه المبادئ في الشكل ادناه:

الشكل رقم (8) مبادئ نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC



المصدر: (قمازي ن.، 2017-2018، صفحة 74)

الفرع 3: مراحل تطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة, ايجابياته و سلبياته:

اولا: مراحل تطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة

يظلم نظام ABC عدة خطوات و مراحل التي من خلالها تمكنه من الوصول الى النتيجة المرجوة، نذكرها في التالي:

1/ تحديد الانشطة:

يعتمد أسلوب ABC على تحديد الانشطة، بحيث يشتمل على كافة الأنشطة التي تقوم بها الدوائر المختلفة كما نعلم أن عملية إنتاج منتج معين يتطلب أو يشمل عدد كبير من الأنشطة كالتأمين بالمواد الاولية، التخزين، الرقابة، الصيانة ... الخ، علما أن زيادة عدد الأنشطة هذه تؤدي إلى تعقيد العالقة بين النشاط و وحدة المنتج، وهذا ما ينعكس سلبا على تكلفة وضع النظام وتنفيذه، لذلك فإن تحديد عدد الانشطة يجب أن يكون عند مستوى مقبول من التجميع القائم على العلاقات التحليلية بين المنافع والتكاليف الخاصة بكل نشاط، ويتم ذلك عن طريق الدراسة والإلمام الجيد بكل الأنشطة و يكون ذلك من خلال الأنشطة التي تساهم في خلق القيمة وترتيبها حسب أهميتها، واستبعاد الأنشطة عديمة القيمة والتي تؤثر سلبا على مجمل القيم، كما يمكن جمع باقي الانشطة إذا كان لها نفس المسبب للتكلفة. (زناسني و مسعودي، 2020/2019، صفحة 64)

2/ تحديد تكلفة الأنشطة:

يتم التعبير عن تلك الأنشطة بمقياس كمي يحقق علاقة الارتباط بين حجم النشاط ومقدار التكلفة هذه الأخيرة تتضمن كافة العوامل الإنتاجية الموظفة لتنفيذ هذا النشاط. يتم تتبعها من خلال العلاقة السببية بين الموارد ومخرجات كل نشاط. ويعد مسبب التكلفة مقياس مهم لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج لكل وحدة من مخرجات النشاط.

3/ تحديد مراكز النشاط:

في هذه المرحلة يتم التعبير عن النشاط بمركز نشاط ويقصد بهذا الأخير جزء من العملية الإنتاجية التي تحتاج المؤسسة إلى التقرير عن تكلفتها بشكل مستقل. لذا يتم تجميع الأنشطة المتجانسة في مركز نشاط واحد وهذا ما يسمى بالمسار. ونلجأ إلى هذه المرحلة لأن عدد الأنشطة المتحصل عليها من المرحلة الأولى يكون كبير في المؤسسات الإنتاجية الكبرى، فاقتمادا في التكلفة والوقت يتم إدماج كافة الأنشطة المتجانسة في مركز نشاط واحد. (قمازي، مساهمة الأساليب الادارية الحديثة في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية أطروحة دكتوراه، 2017-2018، صفحة 103)

4/ تحديد مسببات التكلفة:

بعد الانتهاء من دراسة وتحديد الأنشطة وتكلفتها تأتي مرحلة تحديد مسببات التكلفة والتي هي عبارة عن العوامل التي أدت إلى نشوء النشاط أو تؤثر في حجم العمل، وبالتالي تؤثر في تكلفة النشاط، كما تعتبر أيضا وسيلة ربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات أو الخدمات، وبالتالي فهو مقياس كمي يعكس النشاط، والهدف منه هو التحديد الدقيق لخصه الأعباء الواجب تحميلها للمنتجات وغيرها من مواضع التكلفة وتتبع تكاليف الأنشطة على وحدات الإنتاج ومن خلال هذه المرحلة نقوم المؤسسة بنمذجة العلاقات السببية وهذا انطلاقا من أن الأعباء غير المباشرة لا تتغير بتغير الحجم وإنما لتنوع المنتجات وتعقد العمليات (زناسني و مسعودي، 2020/2019، صفحة 72)

و كأمثلة عن مسببات التكلفة نجد:

جدول رقم(04) امثلة عن مسببات التكلفة

النشاط	مولد التكلفة
تعبئة المنتجات	ساعة عمل الالة
صيانة الآلات	عدد أوامر الصيانة
طلب المواد	عدد أوامر الشراء
تشغيل الآلات	عدد الأوامر المسلمة للعملاء

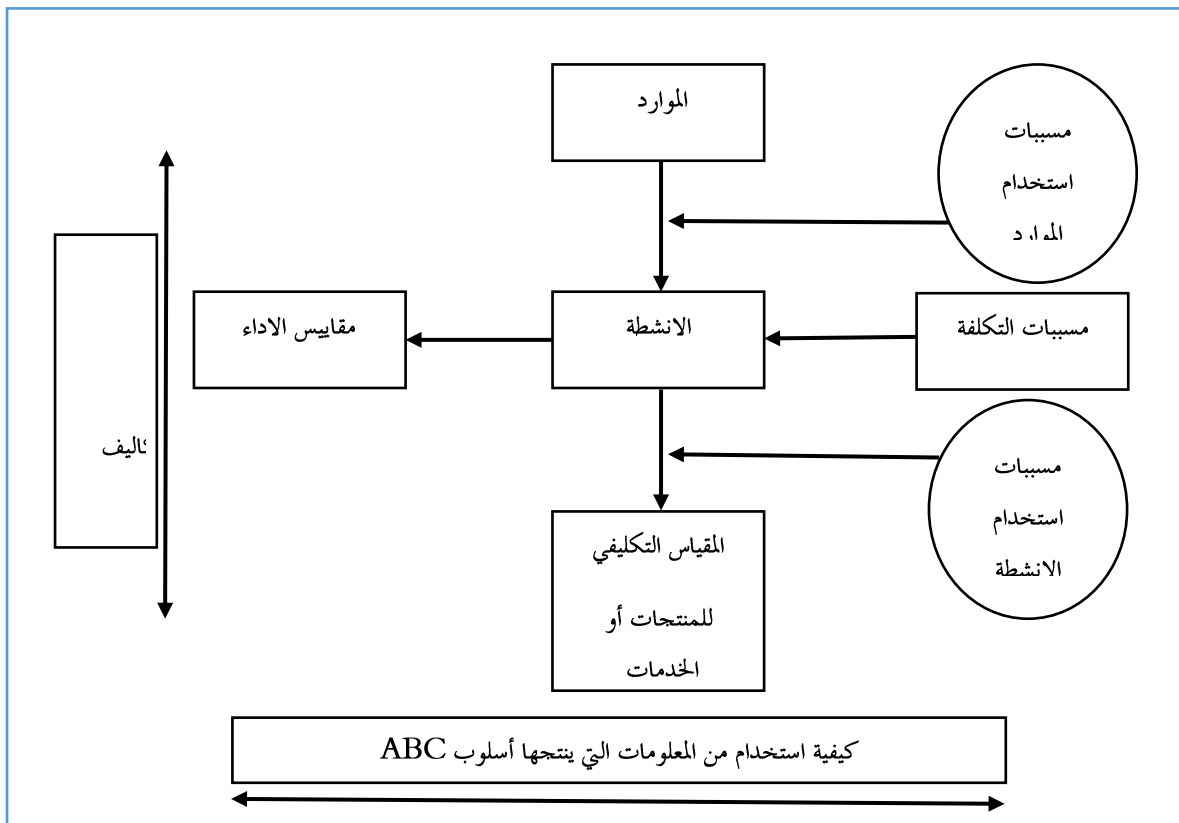
المصدر: (مسكين و يعقوبي، جودة نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ومتطلبات تطبيقه في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، 2020، صفحة 40)

5/تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات:

بعد تحديد تكلفة الأنشطة وتحديد المسببات والعدد المناسب لهذه المسببات واستخراج مراكز الأنشطة تأتي أخيرا مرحلة تحديد سعر التكلفة، وذلك بقسمة تكلفة النشاط على عدد مولدات التكاليف لفترة معينة نتحصل على تكلفة الوحدة لمسبب تكلفة النشاط الفعلي. ويكون تخصيص تكلفة النشاط على مختلف المنتجات المستهلكة له على أساس كمية مولد التكلفة المخصص للمنتج. يحسب سعر التكلفة بواسطة العلاقة التالية :

*سعر التكلفة = الأعباء المباشرة + نسبة الأعباء الغير المباشرة (زناسني و مسعودي، 2020/2019، صفحة 68)

شكل رقم(9): أبعاد إطار أسلوب التكاليف على أساس ABC



المصدر: (حسين بن عطف ، 2014 ، صفحة 35)

ثانيا: ايجابيات نظام ABC و سلبياته

1/ ايجابياته :

- تحسين عملية اتخاذ القرارات الإدارية من خلال التحديد الدقيق للمعلومات الخاصة بالتكاليف مما يجعلها أكثر شفافية ووضوح وبسيطة الفهم.
- تحديد الفرص والتحديات لتحسين كفاءة وفعالية العملية الإنتاجية. (الفضيل، 2018)
- يوفر معلومات دقيقة حول الأنشطة باستخدام مسببات التكلفة من أجل تخصيص تكاليف النشاط على أغراض التكلفة.
- يقدم إمكانات جديدة لربط التكاليف بموضوع التكلفة، مما يسمح بربط تكاليف الأنشطة بالفئات المختلفة للعملاء على اعتبار أنهم هم الذين يطلبون أنشطة معينة ويتسببون في إحداث التكلفة، مما يساعد على الفهم الجيد لأفضل طريقة لتوليد الأرباح على مستوى المنتجات والعملاء، وبالتالي إعادة النظر في مزيج المنتجات والعملاء.
- يسمح بتقييم الأنشطة قصد تحديد الأنشطة المضيئة للقيمة التي يتم التركيز عليها والأنشطة غير المضيئة للقيمة- والتي يتم الاستغناء عنها أو تخفيضها إلى أدنى حد ممكن، مما يساعد على تحسين الأداء في المؤسسة. (مسكين و يعقوبي، جودة نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ومتطلبات تطبيقه في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، 2020)

2/ سلبياته:

- تكلفة تطبيق هذا النظام مرتفعة جدا وتتطلب صبرا من المؤسسة لتعود بالفوائد المنتظرة؛
 - صعوبة تحديد مسببات التكلفة لبعض الأنشطة مما يؤدي إلى عدم دقة تحديد التكاليف؛
 - إن تطبيق نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة قد يواجه مقاومة العمال لأنه تغيير جديد مع نقص الخبرة والتدريب للبيد العاملة؛ (نوبلي، 2014-2015)
 - إن كفاءة نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعتمد بصفة رئيسية على الاختيار السليم لمسببات التكلفة.
 - لقد طبق هذا النظام في احتساب التكلفة الكلية والتي تحتوي على التكاليف الثابتة؛
 - للحصول على معلومات حول تكاليف الأنشطة يستوجب نظام معلومات ذو جودة عالية، وهذا لا يوجد مما أدى الى الحصول على معلومات غير صحيحة. (الفضيل، 2018)
- اذن بعد الذي تم التطرق اليه في نظام ABC من حيث جوانبه المختلفة نلخص في الجدول ادناه اهم الفروقات بينه وبين النظام التقليدي كالتالي:

جدول رقم (5) مقارنة بين نظام التكاليف على اساس الانشطة والأنظمة التقليدية

الانظمة التقليدية	نظام التكاليف على اساس الأنشطة
يقدم معلومات تكلفة كاملة عن وظيفة كاملة وتكون تجميعية لمختلف الأنشطة في مختلف الاقسام التي يمر بها	يقدم معلومات تفصيلية عن كل نشاط من الأنشطة داخل أي قسم.

الانتاج ويصعب تليها	
التركيز على الانشطة واعتبارها هدف التكلفة الاساس	التركيز على المنتجات واعتبارها هدف التكلفة
يستخدم مؤشر التكلفة لكل نشاط داخل كل قسم انتاجي. ويتم قياسه بقسمة تكلفة النشاط المحددة على مقياس المخرجات لذلك النشاط، أي العامل المسبب لتكلفة ذلك النشاط	يستخدم معدل تحميل (واحد) لتكاليف الصناعية غير المباشرة داخل المعمل او يتم استخدام معدل تحميل متخصص لكل قسم انتاجي ويتم تحديده بقسمة مجموع التكاليف غير المباشرة المخططة على اساس التحميل المختار.
تعدد استخدامات مجموعات التكاليف في القسم الواحد ويتخصص كل مجمع منها بنشاط معين لتسهيل حساب تكلفة وحدة النشاط.	استخدام مجمع واحد للتكاليف الصناعية غير المباشرة في كل قسم او عدة مجمعات للمؤسسة
تعتبر الاسس المستخدمة في توزيع التكاليف غير المباشرة وفي تحميل هذه التكاليف هي نفسها العامل المسبب (ذات احتمال عال)	قد تكون اسس التوزيع او التحميل هي نفسها العامل المسبب (احتمال ضعيف)
في الغالب لا يستند العامل المسبب الى المتغيرات مالية، بل متغيرات اخرى مثل الوقت، عدد الاجزاء وكمية الانتاج	تتضمن اسس التحميل متغيرات مالية تمثل تكلفة العمل المباشر او تكلفة المواد المباشرة
تحديد تكلفة المنتج بتجميع كلف الانشطة التي قامت ببنائه	تحديد تكلفة المنتج بقسمة مجموع التكاليف على كمية الإنتاج
يتم تشغيل بالحسابات المتقدمة جدا.	يمكن ان يكون التشغيل يدويا او بالحسابات

المصدر: (الفضيل، 2018، صفحة 271)

الفرع 4: علاقة نظام ABC بممارسات المحاسبة الابداعية

يعتبر نظام تكاليف الأنشطة تطورا كبيرا و جديدا في مجال محاسبة التكاليف حيث بدا الاهتمام به في العقدين الأخيرين حيث يهدف هذا النظام الى توزيع تكاليف المصادر الاقتصادية للمؤسسة على أنشطتها و منها على منتجات او الخدمات التي

تقدمها. (قحام، 2019/2018، صفحة 33)

اذ ان من مميزات هذا النظام التي ساهمت بشكل كبير في تبنيه لدى المؤسسات انه نظام يقدم معلومات تفصيلية عن كل نشاط من الأنشطة داخل أي قسم و كذلك تحديد التكاليف بواسطة مسببات التكلفة لكل نشاط و غيرها من المميزات التي يمكن ان نقول عنها انها أدت بشكل جلي الى كشف بعض ممارسات المحاسبة الإبداعية و ذلك من خلال تقليل البدائل و الكشف عن التلاعب المحاسبي فيما يتعلق بمختلف عناصر تكلفة المنتج داخل المؤسسة , التي تستخدمها الكثير من المؤسسات كوسيلة في تخفيض تكاليف المواد الأولية و كذا مراحل التصنيع المنتج التي تتسم بتضخيم سعر تكلفة المنتج كاداة للتلاعب في هامش الربح بين تكلفة المنتج و سعر البيع و من هنا يظهر دور نظام ABC الذي يتصف بالدقة و الوضوح و تبيان بشكل مفصل لمراحل و

عمليات التي يمر بها المنتج او الخدمات مع تخفيض تكلفة الأنشطة و الغاء أنشطة أخرى ذات تكلفة زائدة و بالتالي يمكن أيضا ان يساهم نظام ABC في الفصل بين التكاليف المباشرة والغير مباشرة من جهة و من جهة أخرى يعمل على الحد من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج .

مطلب الثاني: ادارة الجودة الشاملة TQM

الفرع 1: ماهية ادارة الجودة الشاملة TQM

اولا/ نشأة و تطور ادارة الجودة الشاملة :

تعد اليابان هي مهد ادارة الجودة الشاملة، و ذلك مع بداية العقد الخمسين من القرن العشرين، ثم انتشر بعد ذلك في الشمال أمريكا و دول أوروبا الغربية، الى ان اصبح موضوع العصر ، و يعود سبب اهتمام اليابان بالجودة الى الاعمال التي قام بها الأمريكي ادوارد ديمنج، اذ دعي ديمنج و الذي كان مهندسا للتصنيع الى اليابان لالقاء سلسلة محاضرات امام قادة العمل الياباني ، و تم تقبل أفكاره التي تم تجاهلها في أمريكا من قبل معظم المؤسسات اليابانية في المسينات و الستينات من القرن الماضي ، و قد ساعد على انتشار هذا المنهج الإداري الجديد خسارة المؤسسات الأمريكية و الأوروبية لجزء من حصصها في الأسواق العالمية و المحلية لصالح المؤسسات اليابانية ، التي ركزت اهتمامها لأول على مسألة الجودة كجسر تعبر من خلاله للأسواق العالمية و الى رضا العميل ، في حين ان المؤسسات العالمية الأخرى و خاصة الأمريكية ، كانت تولي اهتمامها الأول لمسألة العلاقة بين الإنتاجية و التكلفة ، و قد ساد هذا الاتجاه حتى عقد السبعينات ، فقد نهت هذه المؤسسات للخطر المحدق بها ، مما دفعها الى تعديل استراتيجياتها القديمة و استبدالها باستراتيجية إدارة الشاملة ، لتوقف زحف المنافسة اليابانية لمنتجاتها .

و تنقسم مراحل تطور أسلوب TQM الى اربع مراحل هي كالتالي

المرحلة الأولى: التفتيش (منذ بداية الثورة الصناعية و حتى 1940م)

اذ كان الحرفي يقوم بنفسه بفحص انتاجه الذي ينتجه، فقد كان العامل مسئولاً عن التصنيع المنتج بأكمله، و كانت عملية الرقابة في هذه الفترات تعتمد أسلوب بسيط يطلق عليه أسلوب المقارنات، و مع التطورات الحاصلة خلال السنوات (1930-1920) في عمليات الإنتاج و نظم التصنيع التي أصبحت أكثر تعقيدا تطلب القيام بملاحظة مستمرة للإنتاج النهائي ليتحول أسلوب الرقابة على الجودة الى أسلوب التفتيش.

المرحلة الثانية: ضبط الجودة احصائيا (1940-1960م)

و قد تميزت هذه الفترة بالاستخدام الواسع و الكبير للمخططات الإحصائية في عمليات المؤسسة، و لا سيما الإنتاج و الجودة كمخطط بارنو و مخطط السبب-الأثر التي اثبتت كفاءتها في تشخيص المشكلات

المرحلة الثالثة: ضمان الجودة (1960-1980م)

في هذه المرحلة اصبح تحقيق الجودة العالمية للمنتجات هو ما تسعى اليه جميع المؤسسات الصناعية ، فتحقيق الثقة بان كل شيء صحيح و خال من العيوب هي الميزة التي يتمتع بها أسلوب عمل المؤسسات لمبدا التلف الصفري الذي اطلقه و اتخدمه

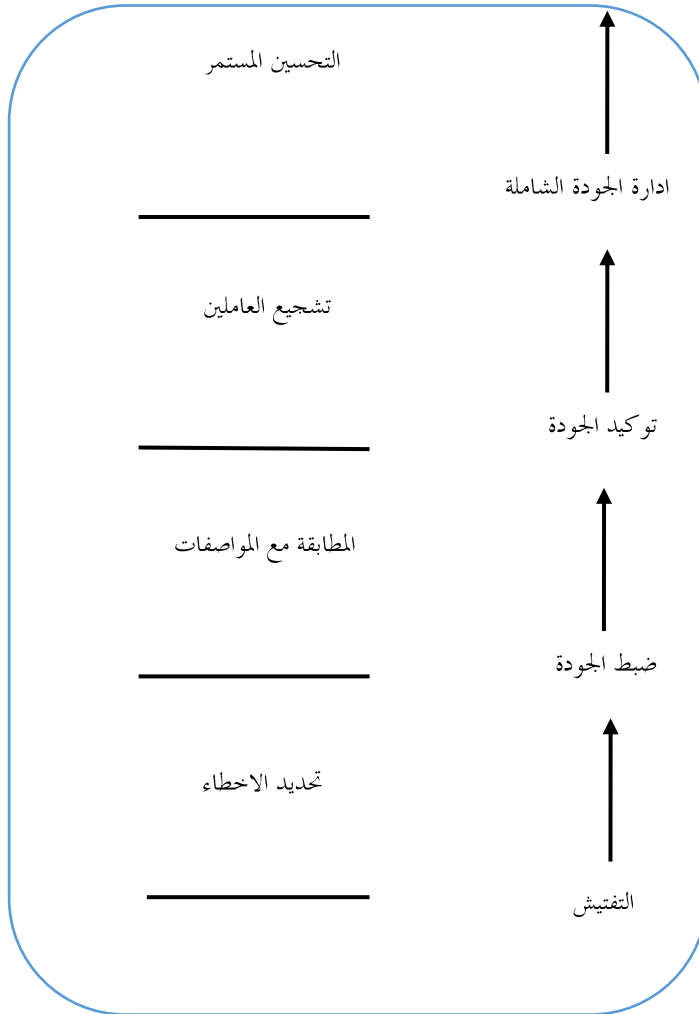
بشكل واسع (Crosby) و قد دفع هذا الأسلوب المؤسسات الى تحقيق التنسيق بين العاملين و المديرين في حل المشكلات ووضع التحسينات عن طريق برامج مخصصة لهذا الغرض .

المرحلة الرابعة: إدارة الجودة الشاملة

أصبحت الجودة في هذه المرحلة ركنا أساسيا من اركان الوظيفة الإدارية للمديرين اذ يتطلب الاهتمام بما يمكن المؤسسة من احراز التميز سواءا لمنتجاتها او لعملها و جعلها مسؤولة كل فرد فيها، فظهر أسلوب TQM كمدخل اداري يركز على الجودة، التي تعتمد على مساهمة جميع افراد المؤسسة لتحقيق النجاح طويل الأمد من خلال تحقيق رضا العميل و تحقيق المنافع لجميع افرادها و للمجتمع الى جانب الاهتمام الكبير في نمط الإدارة الحديثة . (بن عطف، اثر استخدام اساليب المحاسبة الادارية الحديثة في تحقيق الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية اليمنية ، 2014، الصفحات 63-64)

نلخص هذه المراحل في الشكل ادناه

الشكل رقم (10) المراحل الزمنية لتطور مفهوم الجودة



المصدر: (العابد، 2015/2014، صفحة 22)

ثانيا/ تعريفات :

تعرف إدارة الجودة الشاملة بأنها " فلسفة إدارية تتضمن مجموعة من المبادئ التوضيحية التي تقوم عليها المنظمة لخلق بيئة تنظيمية مستمرة في تحسين أدائها وهي مسؤولية تضامنية بين جميع إدارات المنظمة في داخل إطار هياكلها التنظيمية ومستوياتها الإدارية ".

كما عرف كل من رضا صاحب أبو حمد، وسان كاظم الموسوي (2002 م) إدارة الجودة الشاملة بأنها " فلسفة صممت لتغيير الثقافة التنظيمية بما يجعل المنظمة سريعة في استجاباتها ومرنة في تعاملها ومركزة على العميل، يشيع فيها مناخ صحي وبيئة تتيح أوسع مشاركة للعاملين في التخطيط والتنفيذ للتحسين المستمر لمواجهة احتياجات العملاء" وقد عرف جوزيف جوران J. M. Joran إدارة الجودة الشاملة بأنها نظام من الأنشطة موجه نحو تحقيق إشباع حاجات العملاء ويمنح سلطات للعاملين وإيرادات أعلى وتكلفة أقل للمنظمة. " (بمجت و هشام، 2015)

عرفت منظمة الجودة البريطانية إدارة الجودة الشاملة في فلسفة الإدارة وممارسات المنظمة، التي تهدف إلى استخدام الموارد البشرية والمادية المتاحة، بشكل أكثر فعالية لإنجاز أهداف المنظمة. (العابد، 2015/2014) وعرفها كول kool بأنها " نظام إداري يضع رضا العميل في أول قائمة الأولويات بدلاً من التركيز على الأرباح قصيرة الأجل، حيث يؤمن هذا النظام بأن تحقيق رضا العميل، ينتج أرباحاً ثابتة طويلة الأجل" وقد جاء تعريف معهد الجودة الفيدرالي Federal Quality Institute لإدارة الجودة الشاملة بأنها " أن تقوم بالعمل الصحيح بشكل صحيح من أول مرة مع الاعتماد على تقييم العميل في التعرف على مدى تحسين الأداء" ويتضح من التعريفات السابقة - على الرغم من عدم اتفاقها جميعاً على مفهوم واحد - أن إدارة الجودة الشاملة خطوة متقدمة على طريق تحسين جودة الإنتاجية، وأن لها من الخصائص والسمات ما يميزها عن إدارة الجودة التقليدية. (بمجت و هشام، 2015)

ثالثاً/ مبادئ ادارة الجودة الشاملة

وتتمثل مبادئ إدارة الجودة الشاملة في مجموعة من المرتكزات والأسس الإدارية التي تدعم آليات تحسين الجودة، وإذا ما طبقت المنظمة هذه المبادئ بفاعلية فإنها ستنتج -قطعاً- في تحقيق مستوى متميز من الجودة. ونبين هذه المبادئ على النحو الآتي:

- التركيز على إدارة الموارد البشرية : أن نجاح إي مؤسسة يعتمد على أداء موظفيها في جميع المستويات و هذا الأمر يتطلب أن يكونوا محل اهتمام و العناية في جميع النواحي الخاصة بهم بدء من عملية الاستقطاب و الاختبار و التعيين و شغل و الوظائف و تقسيم الاداء و برنامج التدريب و اسلوب التحفيز و بناء فوق عمل ذاتية الادارة و انتهاء بالمشاركة و التعاون و إيجاد الحلول للمشاكل, وتعد إدارة الموارد البشرية إحدى الركائز الهامة من ركائز إدارة الجودة الشاملة وثاني أهميتها من حيث أن تحقيق مستوى عال من الجودة يعتمد على الاستخدام الأمثل لمهارات وقدرات العاملة في المؤسسة و ان الانجاز الجيد يحتاج الى قيام هذه الاخيرة بتدريب و تثقيف و تعليم موظفيها لكي تتمكن من الاستفادة من قدراتهم على اكمل وجه (العابد، 2015/2014، صفحة 32)

– المشاركة والتمكين: إشراك كل فرد يتأثر بالتغيير في جهود التغيير؛ من خلال تحسين أدائه في مراحل العمل التي تختص به، واشتراك الأفراد في التعرف على مشاكل الجودة والعمل على حلها؛ من خلال الاستخدام المستمر للطرق الإحصائية، وأساليب البحث العلمي وتحليل المشكلات.

– التدريب: إن حالات الإبداع المتميز في العمل تعتمد على القوى البشرية المؤهلة، وعليه فإن تدريب تلك القوى بصورة مستمرة لإكسابهم المهارات والمعارف اللازمة في الأداء أمر ينطوي على جانب كبير من الأهمية. (هجت و هشام، 2015، الصفحات 102-103)

– التزام الإدارة العليا: أن وجود قيادة فاعلة وملتزمة ببرنامج إدارة الجودة الشاملة وذات مقدرة على تحديد رؤيا مستقبلية، تضع كل فرد في الطريق الصحيح وتوفر قياديين لإدارة الجودة الشاملة يؤدي إلى تطبيق هذا البرنامج بنجاح وبالشكل الذي يحقق الفائدة المرجوة منه. ان الالتزام الشخصي أمر لا مناص منه في إنجاح آلية الجودة. و أيضا يجب على الإدارة العليا ان تشارك في عملية تطبيق الجودة الشاملة كونها السبيل الأكثر فاعلية في اقناع المستخدمين في تطبيقها . (العابد، 2015/2014)

– التحسين المستمر: يعد التحسين المستمر من الركائز والمبادئ الأساسية لنظام إدارة الجودة الشاملة وهذا المبدأ ينطلق من الرغبة الدائمة والمستمرة للمؤسسة في تحقيق تحسن تدريجي وجوهري في كل من العمليات داخل المؤسسة والمنتجات او الخدمات التي يتم تقديمها للعملاء أي انه يشمل كافة الأنشطة في المؤسسة كما ان هذا المبدأ يستند إلى أن عملية التطوير والتحسين مستمرة ولا تقف عند حد معين طالما ان رغبات وحاجيات المستفيدين متغيرة وليست ثابتة. (العطوي، 2011، صفحة 17)

– التركيز على العميل: والمقصود هنا ليس فقط العميل الخارجي للمؤسسة و التي يكرس كافة موظفيها جهودهم و وقتهم لتحفيزه لشراء منتجاتها سواء كانت سلعة او خدمة و انما العميل قد يكون داخليا (داخل المؤسسة سواء موظفين او اقسام او إيرادات) و هم الذين يتوقف أدائهم نجاح المؤسسة في تحقيق مستوى الجودة المطلوبة . (هاغستروم، صفحة 34)

– التخطيط الاستراتيجي: يبدأ تطبيق إدارة الجودة الشاملة بوضع رؤية مستقبلية وأهداف بعيدة المدى تسعى المنظمة لتحقيقها، وهذا لن يتحقق عن طريق العمل بعشوائية، فالخطة الاستراتيجية هي أفضل أداة للتقويم المستمر من خلال معرفة ما تم إنجازه، مقارنة بما ينبغي تحقيقه.

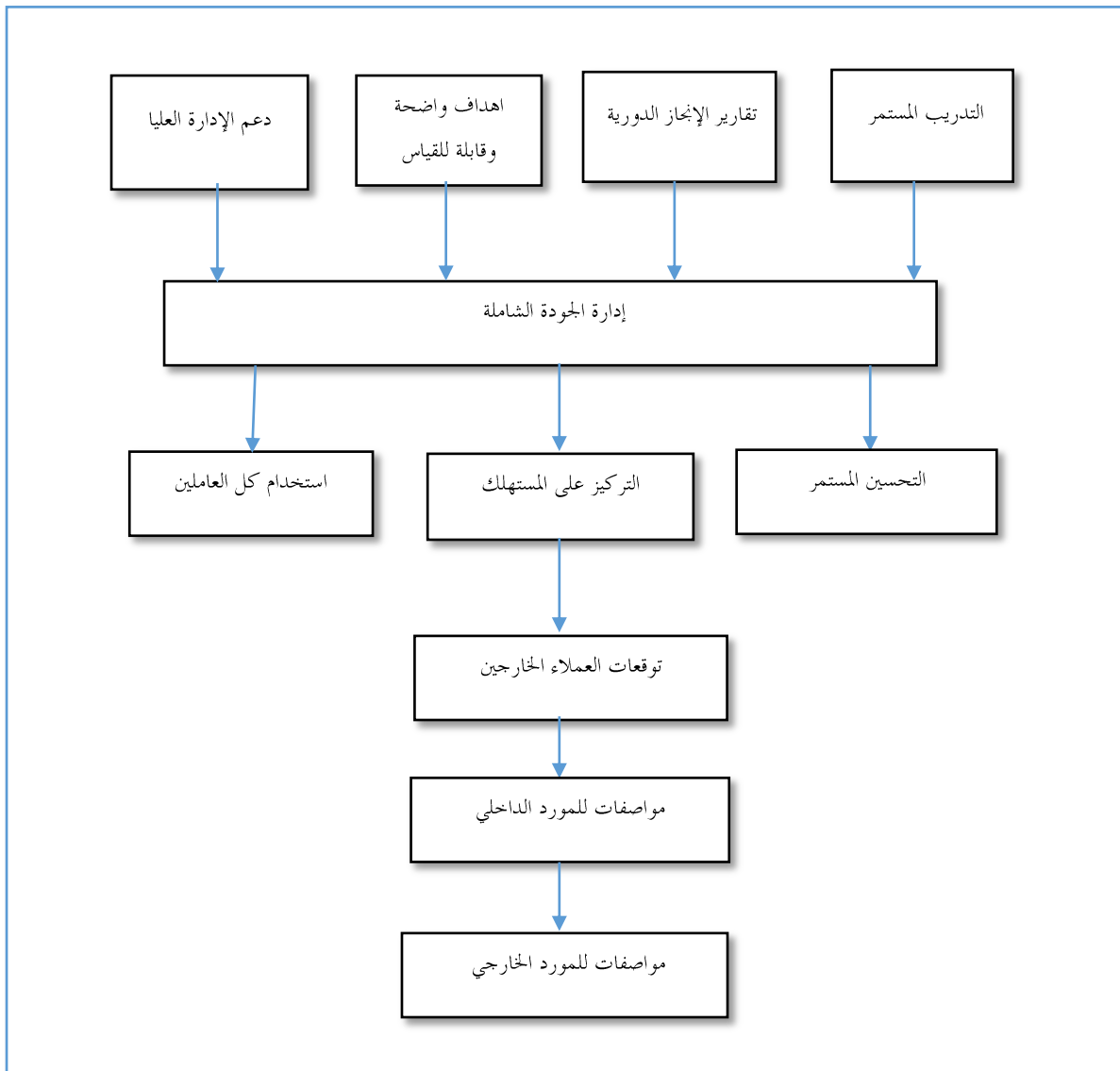
– توفير نظام معلومات واتصال فعال: من خلال بنية معلوماتية، ومناخ داعم للتعاون، والشفافية، ودعم العنصر البشري وتوجيهه بهدف التحسين لا المحاسبة.

– اتخاذ القرار بناءً على الحقائق: من الارتكاز على قاعدة بيانات ومعلومات متطورة ومحدثة باستمرار تضمن العدالة والموضوعية والشفافية والصالح العام في اتخاذ القرارات.

– منع الأخطاء قبل وقوعها: عبر حزمة من الإجراءات والآليات والسياسات التي توفر مدخلا للتصحيح والمراجعة والدعم الفني في كل مرحلة من مراحل الأداء الإنتاجي.

- وضوح العلاقة بالموردين: وضع قاعدة بيانات واضحة للموردين، ودعم سبل مشاركتهم في مختلف مراحل الإنتاج؛ باعتبارهم متضامنين في المسؤولية نحو تحقيق رغبات وتطلعات العميل.
- التوقيت، الجدولة: وضع جداول عمل وبرامج زمنية وخطط تفصيلية تتضمن الأهداف، والأنشطة وآليات تنفيذها، وأهم المخرجات والعوائد، ومسؤولين التنفيذ، والميزانيات المتوقعة بشكل تقديري، وتوقيت الإنجاز.
- المناخ النفسي للعمل: توفير مناخ تنظيمي اجتماعي داعم ومشجع وخالٍ -إلى حد كبير- من الخوف من الفشل والإدارة، وينمي قيم الولاء والانتماء والمواطنة لدى العنصر البشري العامل من خلال تشجيعه ودعمه وتصحيح أخطائه عبر أساليب التدريب وورش العمل المعاصرة. (بمجت و هشام، 2015، الصفحات 105-106)

الشكل رقم (11): الإطار العام لخصائص أنظمة إدارة الجودة الشاملة



المصدر: (ريشو ، 2010، صفحة 319)

رابعا/ اهداف ادارة الجودة الشاملة

نلخص اهم اهداف في التالي :

أ. خفض التكاليف: ان الجودة تتطلب عمل الأشياء الصحيحة بالطريقة الصحيحة من اول مرة و هذا يعني تقليل الأشياء التالفة او إعادة إنجازها و بالتالي تقليل التكاليف .

ب. تقليل الوقت اللازم لإنجاز المهمات للعميل :فالإجراءات التي وضعت من قبل المؤسسة لإنجاز الخدمات للعميل قد ركزت على تحقيق الأهداف و مراقبتها و بالتالي جاءت هذه الإجراءات طويلة و جامدة في كثير من الأحيان مما اثر سلبيا على العميل .

ت. تحقيق الجودة: و ذلك بتطوير المنتجات و الخدمات بحسب رغبة العملاء ، اذ ان عدم الاهتمام بالجودة يؤدي لزيادة اعمال المراقبة و بالتالي زيادة شكاوى المستخدمين من هذه الخدمات . (بن عطاف، اثر استخدام اساليب المحاسبة الادارية

الحديثة في تحقيق الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية اليمنية، 2014، الصفحات 77-78)

كما انه يوجد العديد من الأهداف الأخرى نذكرها في النقاط التالية :

- زيادة القدرة التنافسية للمؤسسة.
- إرضاء العملاء والتفوق والتميز على المنافسين.
- زيادة إنتاجية كل عنصر في مؤسسة
- زيادة حركة ومرونة المنظمة في تعاملها مع المتغيرات المحيطة بها في البيئة.
- ضمان التحسين المتواصل الشامل لكل قطاعات ومستويات وفعاليات المنظمة.
- زيادة القدرة الكلية للمنظمة على النمو المتواصل.
- زيادة الربحية وتحسين اقتصاديات المنظمة.
- تقليل إجراءات العمل الروتينية واختصارها من حيث الوقت والتكلفة. (بمجت و هشام، 2015)

الفرع 2: مراحل تطبيق ادارة الجودة الشاملة ومزايا و عيوب

أولاً: مراحل تطبيق إدارة الجودة الشاملة

يتطلب التحول الى الجودة الشاملة اتباع عدة مراحل ينبغي اتباعها من قبل المؤسسة لكي تكون عملية التحول ناجحة و تحقق الأهداف الموجودة منها؛و فيما يلي نتطرق الى مجموعة من الخطوات الأساسية التي يمكن اتباعها في تطبيق إدارة الجودة الشاملة في المؤسسات وتمثل بالخطوات الخمس الآتية:

1/مرحلة الاعداد: يتمثل الهدف الأساسي من هذه المرحلة اعتبار الجودة الشاملة جزءا من ثقافة المؤسسة والتركيز على الدعم التام من قبل الإدارة العليا للمؤسسة وينبغي القيام بالإجراءات التالية:

- تعزيز الوعي بأهمية التطوير المستمر و ذلك من خلال التشخيص العلمي للمشاكل المؤسسة و بيان تحديات التي تواجهها .
- تحديد احتياجات المستخدمين و متطلباتهم و اتجاههم و رغباتهم و اعتباراتها أساسا من أسس اهداف المؤسسة

–التزام القيادات الإدارية بفكرة التميز الإداري و الجودة الشاملة فضلاً عن مساندتها لتطوير أداء العاملين في ضوء هذا الفكر.

(العابد، 2015/2014، صفحة 53)

2/ مرحلة التخطيط: وفيها توضع الخطط الفرعية والتفصيلية للتنفيذ، والمواد اللازمة للتطبيق.

وفي هذه المرحلة أيضاً يتم اختيار وتحديد:

▪ الفريق القيادي لبرنامج إدارة الجودة.

▪ المقررين.

▪ المشرفين.

▪ الميزانية.

▪ السياسات.

▪ مؤشرات الأداء الرئيسة.

▪ الإجراءات والآليات.

▪ ويتم التصديق على هذه الخطة بعد الموافقة عليها من جميع أعضاء الفريق. (بمجت و هشام، 2015، صفحة 96)

3/ مرحلة التنفيذ: في هذه المرحلة يبدأ التنفيذ الفعلي للخطط الموضوعه , اذ تقوم فرق العمل المختلفة باحداث التغييرات

اللازمة من خلال أداء المهام الموكولة اليها للوصول الى الأهداف المحددة . و هنا تبدأ عمليات تدريب العاملين في المنشأة بدعم

من المسؤولين عن الإدارة الجودة الشاملة , و تقوم فرق العمل في هذه المرلة كذلك بتحديد طرق التحسين المستمر لانشطة و

العمليات في المؤسسة كما يتم في هذه المرحلة تفعيل الاتصال , و عمل فرق لجودة و مهارات حل المشكلات , و يتم تحديد

المسؤوليات و الأدوار , و يمكن حل المشكلات خلال دورة . (بن عطاق، اثر استخدام اساليب المحاسبة الادارية الحديثة في

تحقيق الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية اليمنية، 2014، الصفحات 79-80)

4/ مرحلة التقييم: غالباً ما تبدأ عملية التقييم ببعض التساؤلات المهمة التي يمكن في ضوء الإجابة عليها هئية المناخ المناسب

للبدء في تحسين نظام إدارة الجودة الشاملة وفقاً للخطط الموضوعه؛ مثل :

للـ ما الأهداف التي تسعى المنظمة إلى تحقيقها؟

للـ ماذا يجب على المنظمة القيام به لتحقيق هذه الأهداف؟

للـ ما المدخل المطبقة حالياً بالمنظمة مستهدفة تحسين الأداء؟

للـ هل هناك إمكانية لإحلال مدخل إدارة الجودة الشاملة بدلاً من المطبق حالياً؟

للـ ما المنافع التي يمكن أن نحققها عند تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة؟

للـ ما متطلبات تطبيق النظام بفعالية داخل المنظمة؟

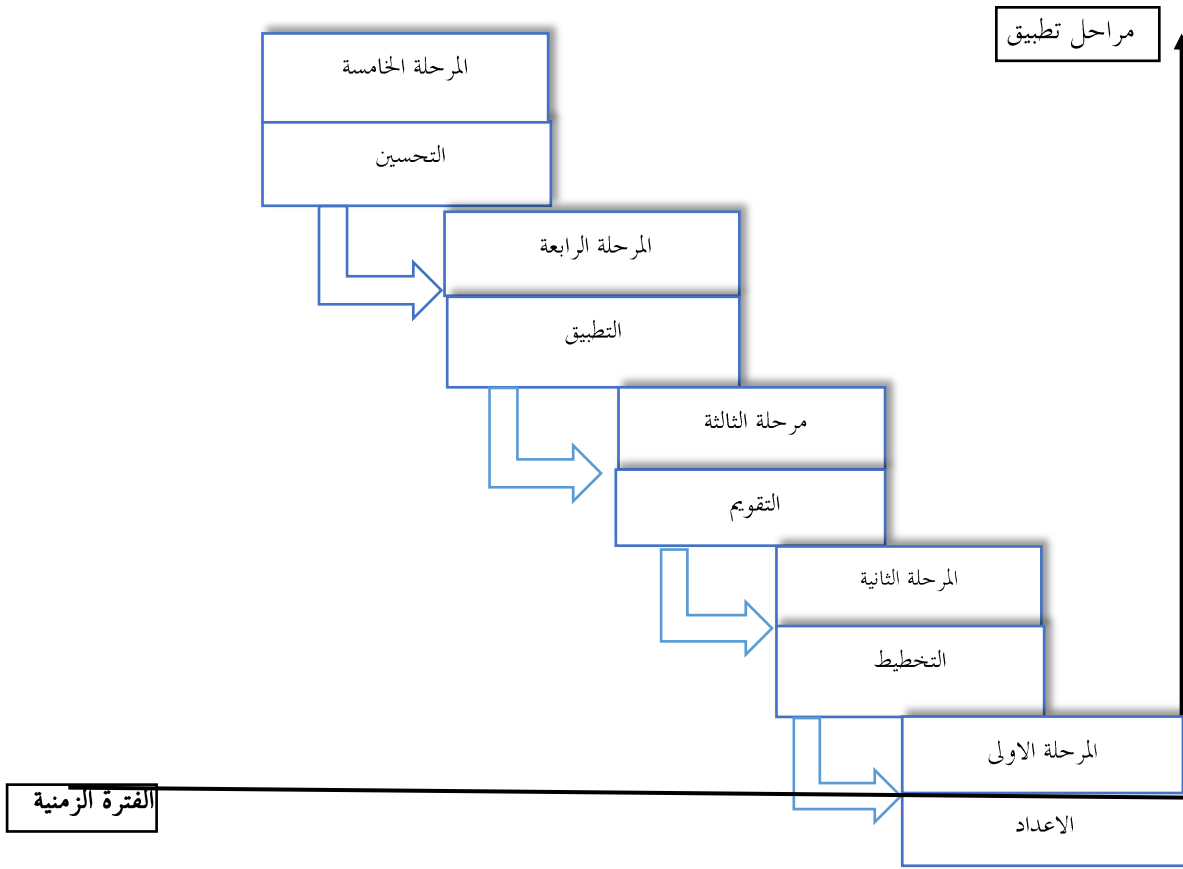
للـ ما أهم العقبات التي يمكن أن تعوق تطبيق النظام؟ (بمجت و هشام، 2015، صفحة 97)

و تهدف هذه المرحلة الى توفير المعلومات المتعلقة بالمؤسسة و أولويات تطويرها و تتضمن الخطوات التالية

– تحديد المعايير لقياس الجودة الشاملة

- تشخيص الضع الحالي للمؤسسة و التعرف على جوانب القوة لدعمها و الضعف لمعالجتها .
- مراجعة ثقافة المؤسسة في ضوء متطلبات ثقافة الجودة الشاملة و العمل على تطوير هذه الثقافة في ضوء تلك المتطلبات الجديدة . (العابد، 2015/2014، صفحة 54)
- 5/ مرحلة تبادل الخبرات : يقصد به التغذية العكسية من المراحل السابقة وتحليل الانحرافات و اتخاذ الإجراءات المناسبة لتصحيحها . (نوبلي، 2014-2015، صفحة 131)

شكل رقم (12): مراحل تطبيق إدارة الجودة الشاملة



المصدر: (العابد، 2015/2014، صفحة 55)

ثانيا: مزايا تطبيق إدارة الجودة الشاملة

- من مزايا تطبيق إدارة الجودة الشاملة ما يلي: (البله حسابة و حامد سالم، 2019، صفحة 7)
- تعزيز الموقع التنافسي للمؤسسة من خلال التركيز على تقديم السلع والخدمات ذات الجودة العالية
- يمثل تطبيق نظام الجودة الشاملة سلسلة من الفعاليات المتواصلة والمتابعة التي تسمح للمؤسسة بتحقيق أهدافها وهي تحقيقي النمو وزيادة الأرباح والاستثمار الأمثل لمواردها
- العمل على زيادة الكفاءة أثناء العمل وتخفيض الأخطاء الخاصة بالتشغيل
- التركيز وبصورة مستمرة على تحسين العمليات الإنتاجية.

ثالثاً: معوقات تطبيق أسلوب إدارة الشاملة

قد تنجح بعض المنظمات في تطبيق برامج إدارة الجودة الشاملة، في حين يفشل بعضها الآخر، ويرجع السبب الرئيسي لفشل هذه المؤسسات في عملية التطبيق إلى ما يلي:

- عجز الإدارة العليا عن توضيح ودعم التزامها بإدارة الجودة الشاملة.
- ضعف الإمكانيات المالية والمعلوماتية وخاصة في أجهزة القطاع الحكومي.
- التغيير المستمر في القيادات مما يحول دون السيطرة على برنامج إدارة الجودة الشاملة.
- طول الوقت الذي يتطلبه إنجاز بعض الأعمال عند استخدام نموذج إدارة الجودة الشاملة
- عدم وجود استقرار في الهدف.
- التدريب غير الواعي لطرق حل المشكلات واستخدام الأساليب الإحصائية
- التخطيط قصير الأجل دون التخطيط الاستراتيجي للجودة
- التركيز على الكشف عن العيوب دون التركيز على الوقاية منها. (بجحت و هشام، 2015، الصفحات 115-118)

الفرع 3: علاقة نظام ادارة الجودة الشاملة TQM بممارسات المحاسبة الابداعية

إدارة الجودة الشاملة هي مدخل شمولي لتحسين الأداء و الفعالية و الوضع التنافسي لاي مؤسسة بصفة مستمرة و ذلك من خلال تخطيط و تنظيم و تحسين كل الأنشطة و عبر اشراك كل العاملين في كافة المستويات الإدارية لتحقيق الجودة . كما ان من ملامح الرئيسية لادارة الجودة الشاملة هي انها تشتمل جميع إدارات و أنشطة المؤسسة , و تنمي الرقابة الذاتية للموظفين و تقوم على المشاركة و المساندة بين مستويات المؤسسة المختلفة و تعتمد على الاتصال الأفقي بين إدارات المؤسسة و تحول سياسات الاستراتيجية للإدارة من منهجية اكتشاف و تصحيح الخطأ الى منهجية الوقاية من الخطأ (مفاهيم اساسية عن ادارة الجودة الشاملة، 2009، صفحة 12)

بحيث تركز إدارة الجودة الشاملة على عدة مبادئ تمكنها من وضع خطة استراتيجية فعالة تهدف الى تطوير و تحسين الجودة للخدمات و المنتجات و خفض التكلفة بواسطة تقليل الأخطاء و نسبة تكرار العمل ومن بين هذه المبادئ التزام الإدارة العليا و كذلك القرارات المبنية على الحقائق التي تقوم هذه الأخيرة بدور اتخاذ القرارات الصائبة بالارتكاز على حقائق واقعية و هذا ما يساعد على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية و سيما مظهر التلاعب في القوائم المالية من خلال التحكم في تصميم و تحسين المنتجات بصورة مستمرة و كذا تلبية حاجيات الزبائن و الاستماع لهم من اجل ترقية رقم الاعمال بالطرق المشروعة كما يمكن استخدامها في القيام بعمليات التفتيش و رقابة المنتجات لضمان تقديم منتجات ذات جودة عالية و هذا ما يؤدي بشكل سلس الى الحد من شكاوى العملاء .

المطلب الثالث: بطاقة الأداء المتوازن BSC

الفرع 1: ماهية بطاقة الأداء المتوازن

أولاً: نشأة بطاقة الأداء المتوازن

ان التطور الحاصل في عمل منظمات الاعمال وازدياد حدة المنافسة تطلب من إدارات تلك المنظمات الاهتمام الشمولي بالعمل وبذلك لا يمكن اعتماد مقياس ومؤشرات مالية ومحاسبية فقط للتعبير عن هذه الشمولية. لهذا تطلب الأمر التغلب على هذه التحديات من خلال انتقال منظمات الاعمال في تفكيرها من العصر الصناعي

الى العصر المعرفي حيث الشمولية والتركيز على جوانب متعددة من الأداء تعطي المنظمة قدرة أكبر على الاستمرار والمنافسة وارضاء العملاء ومختلف أصحاب المصالح.

وجاءت بطاقة الأداء المتوازن جراء التقاء عدة تيارات في الفكر الإداري والمالي، فهي مدخل جاء منسجما مع التطور الحاصل في جوانب الإدارة المختلفة ومصاحبا لمداخل أخرى كثيرة انعكست بشكل إيجابي لتعطي هذا المخل زخما واهمية في ممارسة المحاسبة الإدارية. (محرار ، 2012، صفحة 29)

من أهم الأسباب التي أدت الى ظهور أسلوب قياس الأداء المتوازن هو التغيرات التي طرأت على بيئة الاعمال الحديثة التي من أهمها: قصر دورة حياة المنتج مما جعل من الابتكار وسرعة طرح المنتج في السوق من اهم عوامل النجاح، كما أنه لم يعد من الممكن إرضاء الزبون بمنتج نمطي وإرضائه لابد من انتاج وفقا لمتطلباته، وبهذا كان لابد من تطوير أدوات الإدارة الاستراتيجية لمواجهة هذه التغيرات. (عريوة، 2019، صفحة 135)

كان اول ظهور رسمي لبطاقة الأداء المتوازن بشكل كامل سنة 1992، بأمريكا الشمالية على يد المستشار Robert Kaplan المستشار المؤسس لوحدة البحث (KPMG) David Norton وذلك بعد دراسة دامت عاما كاملا على اثني عشر مؤسسة في كل من كندا والولايات المتحدة الامريكية، من أجل تقييم أدائها، وخلال الدراسة لاحظ الباحثان أن المسيرين لا يفضلون أسلوبا معيناً في التقييم على حساب الآخر، بل يبحثون عن تقييم يوازن بين المالي والعملي (غير مالي)، وها ما سمح بإيجاد مؤشر أداء شامل يعطي للمسيرين نظرة سريعة وكاملة حول نشاط المؤسسة. (بلاسكة ، 2012، صفحة 19)

ثانيا: مفهوم بطاقة الأداء المتوازن

تعرف بطاقة الأداء المتوازن على أنها مجموعة مختارة بعناية من التدابير المستمدة من الاستراتيجية المؤسسة، وهي نظام اداري يمثل أداة للقادة لاستخدامها في التواصل مع العاملين، أصحاب المصالح الخارجيين، والمساعدة في التنسيق بين الأداء الفردي والتنظيمي وصولا الى أهداف المنظمة. (إيهوم، 2016/2017، صفحة 71)

وقد عرفه (Kaplan & Norton) بأنه "مجموعة من مقاييس الأداء التي تعطي المديرين صورة سريعة وشاملة عن لعمال المؤسسة، ويستخدم أسلوب قياس الأداء المتوازن مقاييس مالية توضح نتائج تصرفات قد تم اتخاذها سابقا وتستكمل هذه الأنشطة وتعد المقاييس بمقاييس تشغيلية: رضاء الزبون، عمليات تشغيل داخلية، ابتكار وتطوير الأنشطة وتعد المقاييس التشغيلية محرك الأداء المالي المستقبلي. (عريوة أ.، 2019، صفحة 136)

نستنتج مما سبق ان بطاقة الأداء المتوازن عبارة عن مجموعة تم اختيارها بعناية من المقاييس المشتقة، حيث تمثل هذه المقاييس أداة للمديرين لاستعمالها في توصيل نتائج الموظفين وأصحاب المصلحة الخارجيين ودوافع الأداء ومن خلال هذه يمكن للمؤسسة تحقيق أهدافها وإنجاز رسالتها.

ثالثا: الخصائص الأساسية لبطاقة الاداء المتوازن

يمكن استخلاص أهم الخصائص المميزة لبطاقة الأداء المتوازن فيما يلي: (بلاسكة ، 2012، صفحة 24)

- ✓ الارتباط باستراتيجية ورؤية المؤسسة، حيث تتم ترجمة رؤية المؤسسة واستراتيجيتها الى أهداف ومقاييس في أربع مجموعات تشكل أساس عملية التقييم وبالتالي يتحقق التوازن.
- ✓ عرض بيانات النتائج المالية (تصور الماضي) وكذلك تقييم محركات الأداء (تصور مستقبلي) ومن ثم يتحقق التوازن بين الأهداف القصيرة والطويلة.
- ✓ توفير المعلومات المناسبة لتمكين الإدارة من إعادة توحيد الأداء بما يحقق التوافق مع الأهداف ويضمن الوفاء بمتطلبات أصحاب المصلحة.
- ✓ تعتبر كأداة للإدارة يتم بموجبها اتخاذ القرارات ولاسيما الاستراتيجية منها.
- ✓ تحقق التوازن المفقود في مقاييس الأداء التقليدية.

رابعا: أهمية بطاقة الأداء المتوازن

تقوم بطاقة الأداء المتوازن بالربط بين المفردات المالية من جهة، وبين العمليات والتخطيط من جهة أخرى، أي الربط بين الرقابة المالية التشغيلية على المدى القصير والرؤية المستقبلية على المدى الطويل. وتتمثل أهمية بطاقة الأداء المتوازن من خلال المنافع العديدة من استخدامها نتيجة لتوظيفها في مؤسسات مختلفة، تتمثل الأهمية فيما يلي: (قمازي، الأساليب الادارية الحديثة في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية أطروحة دكتوراه دراسة حالة استقصائية على المؤسسات الانتاجية لولاية سطيف، 2018، صفحة 110)

- توفير أسلوب قياس متميز يساعد المؤسسة على قياس أدائها الاستراتيجي والتشغيلي.
- تعمل على إيجاد ترابط بين الأهداف مقاييس الأداء.
- تركز على أبعاد متعددة المالية وغير المالية، الداخلية والخارجية. تتمكن المؤسسة من خلالها هذه الابعاد من مراقبة النتائج المالية وفي نفس الوقت مراقبة التقدم ببناء القدرات واكتساب الموجودات غير الملموسة.
- أنها تزود المؤسسة بمؤشرات السبب ومؤشرات النتيجة عن مؤسستهم.
- تحديد المقاييس في بطاقة الأداء المتوازن يمثل الدافع الأساسي للأهداف الاستراتيجية للمؤسسة ومتطلبات المنافسة.

- تمكن من تشخيص وتحديد بصورة عملية مجالات جديدة ينبغي ان تتميز بها المؤسسة لتحقيق أهدافها واهداف المستهلك.
(محر ، 2012، صفحة 32)

- تساعد في كشف الاختلالات التي تنتج عن تطبيق الاستراتيجية ووضع الحلول المساعدة على تحقيق الأهداف، كما تساعد في تحديد المعايير الواجب تقديمها لتحديد الانحراف الحاصل. (بلاسكة ، 2012، صفحة 26)

- قياس تقييم الأداء بناء على الاستراتيجية التنافسية من خلال افضل الممارسات، ويتم ذلك من خلال نظام التغذية العكسية الذي يتم من خلال رقم مقارنة عن افضل منافس وادائه باستخدام المقاييس المرجعية في تحسين الأداء ويتم بناء على ذلك تطوير لخطط الاستراتيجية وزيادة فعالية تقييم الأداء والرقابة عليها. (حسين بن عطا ، 2014، صفحة 53)

خامسا: أهداف بطاقة الأداء المتوازن

يرى كل من D.Norton & R.Kaplan ان بطاقة الأداء المتوازن تهدف الى ثلاث أهداف أساسية، وهي: (بلاسكة ، 2012، الصفحات 25-26)

○ إيصال الاستراتيجية:

نشر الاستراتيجية الموضوعية من قبل الإدارة العليا، كما انهما تسمح بوضع عوامل النجاح الرئيسية للمؤسسة، كما تسمح بتوجيه الأنشطة ومن ثم اقتناص الفرص واحتساب التهديدات، وبالتالي فبطاقة الأداء المتوازن تعتبر لغة عملية واضحة، تقلص من مشكلات التفسير الخاطيء للاستراتيجية.

○ التوفيق بين الأنشطة لتحقيق الأهداف الاستراتيجية:

بطاقة الأداء المتوازن هي المسؤولة عن مختلف العوامل الخاصة بالمؤسسة، فهي تعمل على التنسيق فيما بينهم على مختلف المستويات بغرض تحقيق الأهداف الاستراتيجية.

○ قياس الأداء:

تحت مقولة يمكن ادارته، فهذا يعتبر من أبرز الأهداف التي تسعى المؤسسة الى تحقيقها لان قياس الأداء يمكن المؤسسة من معرفة حالتها ووضعيتها، وبالتالي اتخاذ القرارات، وإذا قلنا قياس الأداء فهذا يعني تقييم الاستراتيجية والتحقق من تحقيقها لأهدافها لأن الأهداف الاستراتيجية هي عبارة عن مؤشرات للأداء، وبالتالي فبطاقة الأداء المتوازن تعد أداة ونظام للتقييم، وكذلك أداة مفتاحية للقيادة والرقابة على الأداء.

الفرع 2: أسلوب قياس بطاقة الأداء المتوازن وخطوات تطبيقها

أولاً: أسلوب قياس الأداء المتوازن

أسلوب قياس الأداء المتوازن والجوانب المختلفة التي تغطيها مقاييس الأداء وفقا لهذا الأسلوب ويطلق عليها أبعاد أسلوب قياس الأداء المتوازن وهي: (عريوة أ.، 2019، صفحة 136)

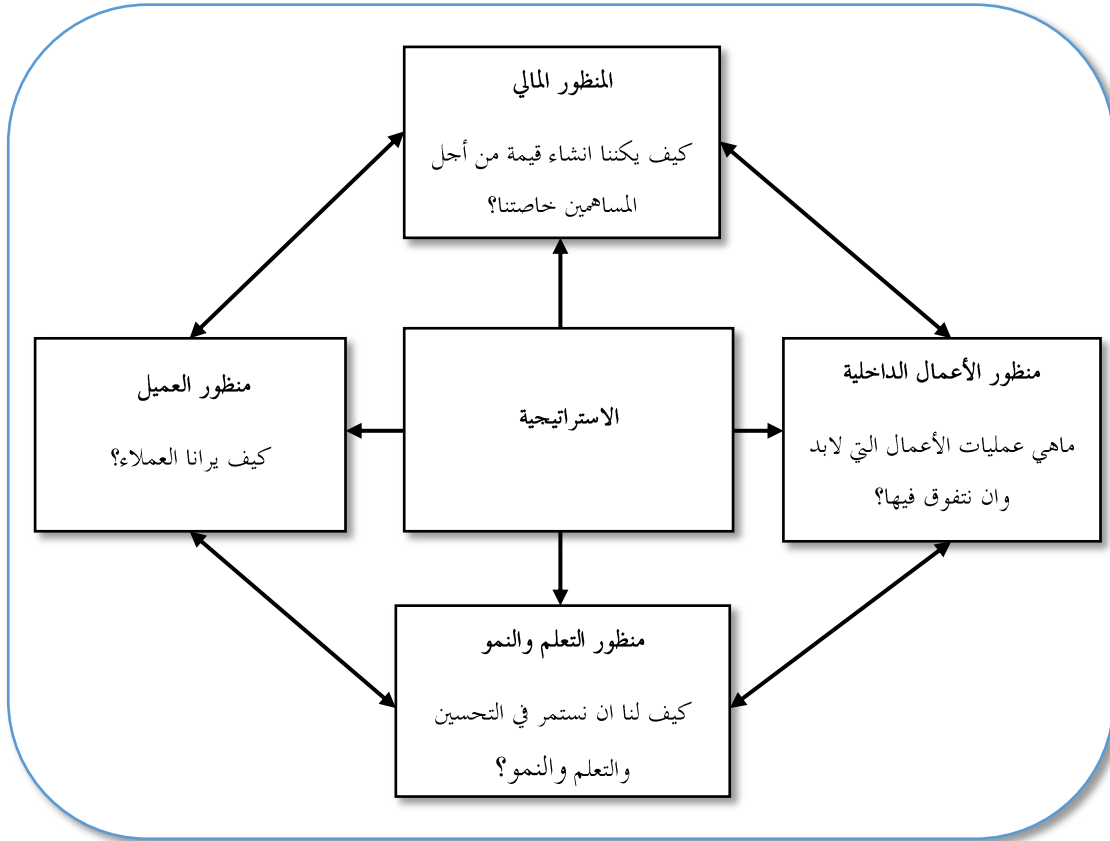
- البعد المالي

- بعد الزبون

- بعد عمليات التشغيل الداخلية

- بعد النمو والتعلم.

الشكل رقم (13): منهج بطاقة الأداء المتوازن بالنسبة لقياس الأداء



المصدر: (رمحي، 2013، صفحة 310)

1-المنظور المالي Financial Perspective

يتمثل الهدف الأساسي لكل مؤسسة تسعى للربحية في اظهار الأرباح. حيث تسمح الأرباح للمؤسسة بتوفير العائد على الاستثمار للمستثمرين وسداد ديون الدائنين وتعويض الإدارة والموظفين بشكل لائق، وتتضمن عوامل النجاح الحاسمة وفقا لهذا المنظور المبيعات والتكاليف وقياسات الأرباح، وفقا لمنهج بطاقة الأداء المتوازن، ويمكن ملاحظة الأداء المالي في السياق والبيئة

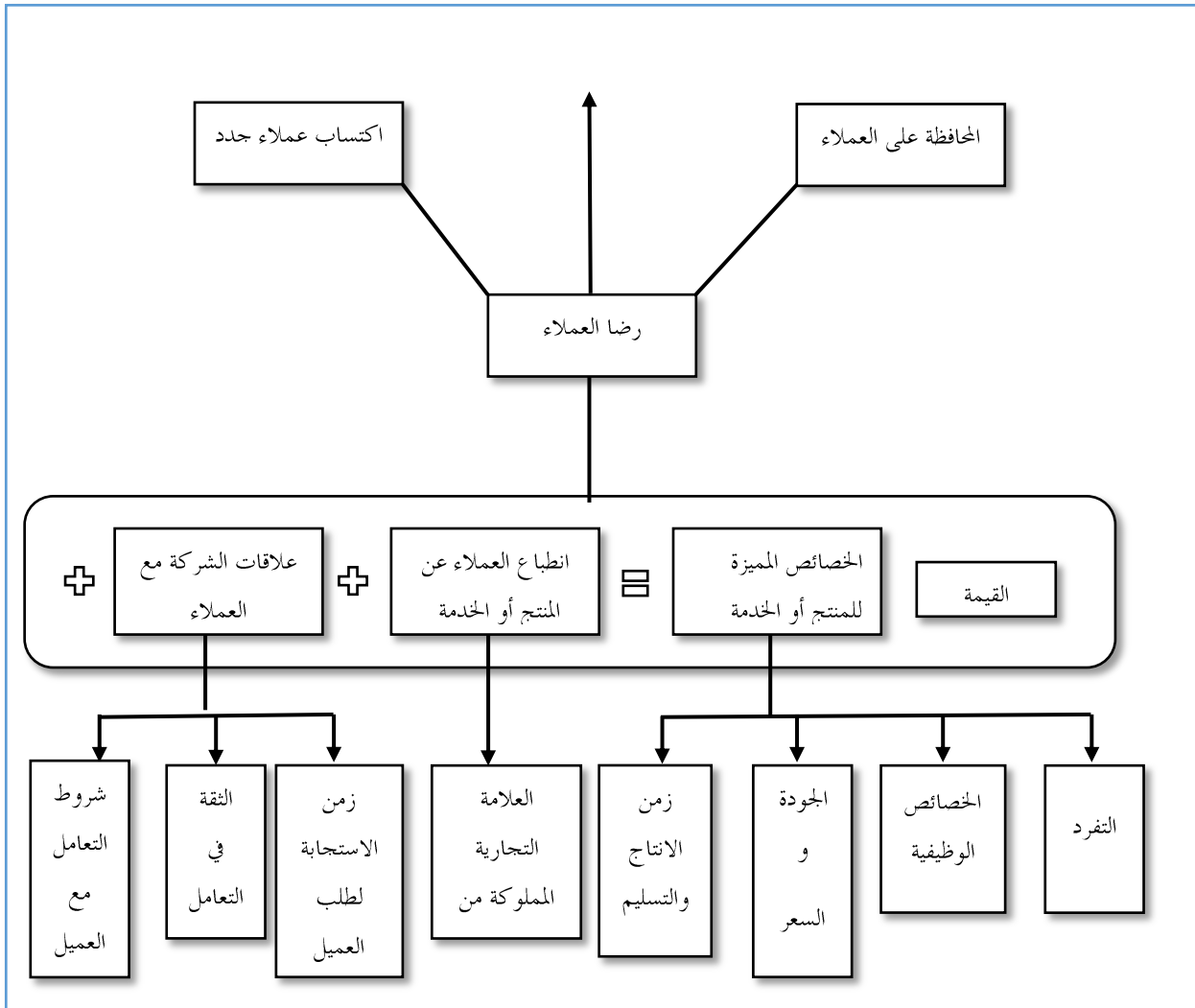
الكبيرة الخاصة بالغايات والاهداف الشاملة للشركة والمتعلقة بعملائها ومورديها والعمليات الداخلية والموظفين. (رححي،

2013، صفحة 310)

2- منظور العميل Customer Perspective

يحدد هذا الجانب قطاعات السوق المستهدفة ويقاس نجاح المؤسسة في هذه القطاعات، لتتحكم في أهداف نموها وتستخدم المنظمات مقاييس مثل: الحصة السوقية، عدد العملاء الجدد، رضى الزبون، وهذا الأخير يعتبر مهم جدا، لأنه يؤدي الى بقاء المؤسسة مادام هناك زبائن تتعامل معهم وتحقق معهم أرباح وعوائد؛ (بلاسكة ، 2012، صفحة 29) ويمكن توضيح المقاييس الأساسية في منظور العميل من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم(14): تحليل سلسلة القيمة المقدمة للعملاء



المصدر: (خان، 2021، صفحة 96)

ويعتبر العميل الهدف النهائي لأية عملية تسويقية، لأنه مفتاح نجاح المؤسسة أو فشلها، ويمكن تصنيف العملاء الى نوعين:

(خان، 2021، صفحة 96 و97)

العميل الداخلي: هو المستخدم التالي (الموالي) لما هو منتج من الوحدة المعنية، فمثلا عند تقسيم عملية الإنتاج الى مراحل متتالية، فإن كل مرحلة تعتبر عميلا داخليا للمرحلة التي قبلها، وكل قسم يمثل عميلا داخليا للقسم الذي استلم منه المنتج أثناء التصنيع. العميل الخارجي: فهو المتعامل الخارجي (خارج المؤسسة) يقوم بشراء منتج المؤسسة. ويصنف بدوره إلى نوعين، مشتري صناعي وهو الذي يقوم بشراء المنتج من أجل استخدامه في عملية إنتاج منتج آخر. ومستهلك نهائي وهو الذي يشتري بقصد الاستهلاك.

3-منظور العمليات الداخلية Intrenal Business Perspective

يعتمد هذا الجانب على العمليات الداخلية التي تؤيد كلا من جانب العميل عن طريق خلق قيمة للعملاء، والجانب المالي بواسطة زيادة ثروة المساهمين، ويركز هذا الجانب على عمليات: الابتكار، التشغيل والتحويل وكذا على الخدمات المقدمة للعميل؛

4-منظور التعلم والنمو Learning and Growth Perspective

كما ذكر (رمحي، 2013) أن منظور التعلم والنمو يقوم بربط عوامل النجاح الحاسمة مع المنظورات الأخرى ويتضمن تواجد بيئة تقوم بتدعيم المنظورات المتعلقة بالأهداف الثلاثة الأخرى وتسمح بتحقيقها. فإذا كان منظور التعلم جيد سوف يكون منظور العمليات الداخلية جيد مما يؤدي إلى زيادة قيمة ورضا العميل وفي النهاية الوصول إلى الأداء المالي الأفضل. (صفحة 312)

ثانيا: خطوات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن

يتطلب بناء بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسة عدد من الخطوات التي يمكن توضيحها في التالية:

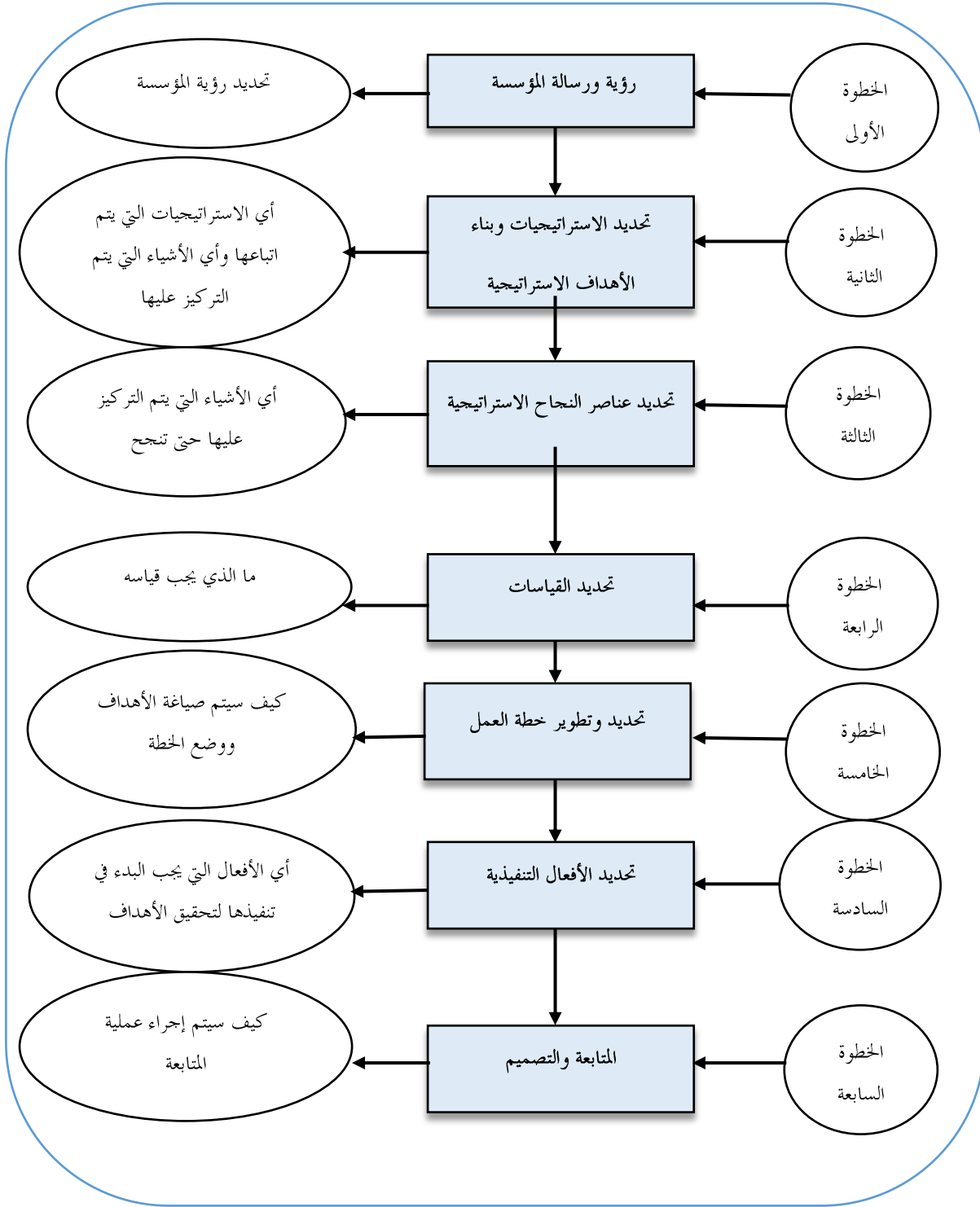
- تحديد الرؤية ورسالة المؤسسة: ان الرؤية تصف طموحات المؤسسة للمستقبل دون تحديد الوسائل التي يمكن استخدامها للوصول إلى الغايات النهائية، ويجب العمل على توصيل الرؤية لأكثر عدد ممكن من العاملين في المؤسسة وذلك بتحويلها إلى رسالة، ويشير (Rohom) إلى انه يمكن التعبير عن رؤية المؤسسة في صيغة السؤال التالي: ماذا نريد أن نكون في المستقبل؟

ويرى (Rohom) أن رسالة المؤسسة تعبر عن عرضها أو السبب في وجودها، ويرى أحد الكتاب إلى أن الرسالة هي التي تحدد أساسيات المؤسسة والجمال الذي تعمل فيه ومنتجاتها التي تقدمها للأسواق العاملة فيها والرسالة قد تكون ضيقة أو واسعة؛ (عريوة أ.، 2019، صفحة 138)

- الاستراتيجية: يتم التعبير عن رؤية ورسالة المؤسسة بوضع الأهداف الاستراتيجية وتحديد الاستراتيجيات التي تؤدي إلى تحقيق هذه الأهداف؛ (بودودة ، 2014، صفحة 61؛ محاد، 2011)

- تحديد عناصر النجاح الأساسية: تعني هذه الخطوة مناقشة ما نحتاجه لنجاح الرؤية الاستراتيجية، بحيث تحدد المؤسسة ما هي أكثر العوامل تأثيراً على النجاح ضمن كل منظور من منظورات بطاقة الأداء المتوازن الأربعة؛ (عريوة م.، صفحة 101)
 - تحديد القياسات (مقاييس الأداء للأهداف الاستراتيجية. بمحركات الأداء): تختص هذه المرحلة بتحديد مقاييس الأداء للأهداف الاستراتيجية السابق تحديدها لمحركات الأداء الخمسة ولكي تحقق هذه المقاييس دورها بفعالية فإنه يلزم أن تكون مشتقة من الهدف الاستراتيجي الذي تعبر عنه ويراعى ان يكون عدد المقاييس مناسب دون زيادة أو نقص للهدف الاستراتيجي ومعبرا عن حقيقة التطورية والتنافسية بأفضل صورة؛
 - تحديد وتطوير خطة العمل: يجب على إدارة المؤسسة اعداد خطط العمل أي بيان الأنشطة والاعمال الواجب القيام بها سعياً لإنجاز الأهداف والرؤية الاستراتيجية، ويتضمن ذلك تحديد الأهداف السنوية وتخصيص الموارد وتحديد المدة اللازمة للتطبيق؛ (بودودة ، 2014، صفحة 62)
 - تحديد الأفعال التنفيذية: وتتطلب بيان الأنشطة والافعال الواجب البدء في تنفيذها لتحقيق الأهداف والانتقال بالخطة الى الواقع، وهذا بدوره تحديد الأهداف السنوية وتوزيع وتخصيص الموارد، وتحديد المسؤوليات والأدوات، وتدعيم لبرامج، والثقافة ومحاوله ربط ذلك بالدافعية، ويراعى عند ممارسة الأفعال التنفيذية أيضا انها تؤثر في كل من العاملين والمديرين بالمؤسسة وتتأثر بهم؛
 - المتابعة والتصميم: لضمان سلامة تطبيق بطاقة الأداء المتوازن لابد من متابعتها بشكل مستمر للتأكد بأنها تنجر وطبقته المنشودة ويتم ذلك عن طريق التقارير اليومية التي تعدها مختلف المصالح حيث يمكن استبدال المؤشرات الموضوعية في الخطة بأخرى تكون عملية أكثر وتتسع بفعالية أكبر. (أحمد ، 2016، صفحة 70)
- ويمكن تلخيص الخطوات في الشكل التالي:

الشكل رقم (15): خطوات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن



المصدر: (بودودة ، 2014 ، صفحة 60)

الفرع 3: مزايا وعيوب بطاقة الأداء المتوازن؛ الفرق بين الأسلوب التقليدي والأسلوب الحديث

أولاً: مزايا تطبيق بطاقة الأداء المتوازن

تعد بطاقة الأداء المتوازن من أهمهم أنظمة قياس الأداء التي تم تطويرها حديثاً، فهي تسعى لتوحيد أربعة أبعاد مختلفة لقياس الأداء وذلك لتفادي التركيز على بعد واحد على حساب الأبعاد الأخرى، فهو لم يتجاهل أساليب القياس المالية، كما أنه أخذ بعين الاعتبار أساليب القياس غير المالية.

ان تطبيق بطاقة الأداء المتوازن يحقق العديد من المزايا منها: (قمازي ن.، 2018، صفحة 119)

- ✓ تقدم اطارا شاملا لترجمة الأهداف الاستراتيجية الى مجموعة متكاملة من المقاييس التي تنعكس في صورة مقاييس أداء الاستراتيجية، فهي تنسيق بين مختلف فروع المؤسسة والتعاون في تحقيق الأهداف المسطرة؛
- ✓ تعمل على اشباع احتياجات إدارية لأنها تجمع في تقرير واحد أجزاء عديدة من استراتيجية المؤسسة وبالتالي توفر معلومات كافية للمسؤولين لاتخاذ القرارات المناسبة؛
- ✓ تتضمن بطاقة الأداء المتوازن العديد من التوازنات، فمقاييس الأداء تتضمن موازنة بين الأهداف طويلة المدى وقصيرة المدى، والتوازن بين المقاييس المالية وغير المالية، وتوازن المقاييس الخارجية والداخلية؛
- ✓ تسهل الاتصال وفهم أهداف العمل والاستراتيجيات في مختلف مستويات المؤسسة، وبالتالي تحديد المسؤوليات بصورة واضحة مما يسهل التدخل في حالة وجود انحرافات؛
- ✓ العمل على انتهاج المراحل الأساسية لتصميم وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن بكل دقة؛ (بلاسكة ، 2012، صفحة 50)
- ✓ وجود معدلات ومؤشرات الأداء الرئيسية واضحة ومفهومة ودقيقة ومبنية على معلومات محددة، مما يسهل قياس معدلات الأداء والنمو بشكل واضح.

ثانياً: صعوبات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن

يمكن تحديد بمختصر أهم الصعوبات التي تواجه تطبيق بطاقة الأداء المتوازن فيما يلي: (عوي ، 2011، صفحة 38)

1. عدم الاهتمام بعملية البحث والتطوير والتي تتمثل في عدم وضوح الاستراتيجية والاهداف، للأشخاص المعنيين بتطبيق بطاقة الأداء المتوازن أو بتطبيق الأنظمة المحاسبية الحديثة؛
2. عدم الاهتمام بالعاملين وتتمثل بعدم إعطاء المديرين والعاملين الصلاحية والحرية باتخاذ القرار، وهذا يعني أن النظم تم وضعها، حتى تعطي الإدارة التحكم بالقرارات، وهذا يبين عدم اهتمام الإدارة بأهمية العاملين×
3. صعوبة تقبل العاملين والإدارة للتغير السائد في بيئة الأعمال، باعتقادهم ان النظام المطبق أفضل من أسلوب بطاقة الأداء المتوازن، ويدل على عدم اهتمام الإدارة بتطوير وتدريب العاملين لديها؛
4. تختلف مؤشرات الأداء الموضوعية في كل مؤسسة حسب الاستراتيجية المختارة، ولا توجد مقاييس معيارية تناسب كل المؤسسات أو حتى الصناعة الواحدة؛ (بودودة ، 2014، صفحة 64)

5. صعوبة تحديد مقاييس تترجم السياسات والأهداف العامة للمؤسسة الاقتصادية. (قمازي ن.، الأساليب الادارية الحديثة في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية أطروحة دكتوراه دراسة حالة استقصائية على المؤسسات الانتاجية لولاية سطيف، 2018، صفحة 120)

ثالثا: الفرق بين الأسلوب التقليدي والأسلوب الحديث

الفرق بين أنظمة القياس التقليدية وأنظمة القياس الحديثة: توجد عدة فروق بين الأنظمة التقليدية والحديثة، ولعل أبرز فرق هو أن الأنظمة الحديثة يحملها تأخذ في الحسبان الجوانب غير المالية، ويمكن إبراز هذه الفوارق في الجدول الموالي: (بلاسكة ، 2012، صفحة 17)

جدول رقم(6): الفرق بين نظم بطاقة الأداء المتوازن التقليدي والحديث

أنظمة القياس الحديثة	أنظمة القياس التقليدية
1. على مستوى الأهداف	
<ul style="list-style-type: none"> -التحكم المسبق في الأهداف والاستراتيجية. -تنفيذ ومحاكاة الوضعية. -ردة فعل سريعة وتوقعية. -التغيير انطلاقا من معطيات داخلية وخارجية، كمية ونوعية. -الاعتماد على نظام التكوين والتدريب. 	<ul style="list-style-type: none"> -التحقق من ملائمة الاستراتيجية مع العمليات والأهداف التقليدية. -تنفيذ ومتابعة المخططات. -تفسير النتائج يكون انطلاقا من معطيات داخلية. -الاعتماد على أنظمة الجزء والعقاب. -مساهمة الأشخاص قليلة ومتمركزة.
2. على مستوى الوسائل والأدوات	
<ul style="list-style-type: none"> -الاعتماد على نظام معالجة المعلومة كمادة أولية. -البحث عن معلومات صادقة صاعدة ونازلة ومشتركة. -مؤشرات مادية ونوعية شاملة. -توجه استراتيجي. -تحليل أفقي يستند الى النشاطات والعمليات. 	<ul style="list-style-type: none"> -الاعتماد على نظم المعلومات المحاسبية. -معلومات كمية تسلسلية. -مؤشرات مالية تحليلية. -تحليل عمودي يستند الى مراكز المسؤولية. -دورة الرقابة والتقييم شهرية.

المصدر: (بلاسكة ، 2012، صفحة 17)

الفرع 4: علاقة أسوب بطاقة الاداء المتوازن بالمحاسبة الإبداعية

ان قياس الأداء أمر ضروري وأحد العناصر الرئيسية لنجاح المؤسسة في بيئة التصنيع الحديثة. كما أن أهمية تكامل مقاييس الأداء المالية وغير المالية هو أساس في ظهور الاتجاهات الحديثة لبحوث المحاسبة الإدارية في مجال وتقييم الأداء وهو نموذج الأداء المتوازن. (عريوة أ.، 2019، صفحة 142)

يتميز نظام بطاقة الأداء المتوازن الحديث بالتحكم المسبق في الأهداف والاستراتيجية، ويعتمد على نظام التكوين والتدريب وهذا على مستوى الأهداف وأيضا يتميز بالبحث عن معلومات صادقة وصاعدة، ويعتمد على نظام معالجة المعلومة كمادة أولية على

مستوى الوسائل والأدوات على عكس النظام التقليدي والذي يعتمد على نظم المعلومات المحاسبية والمعلومات الكمية والمؤشرات التحليلية والمالية.

وتقوم بطاقة الأداء المتوازن بدمج وقياس محاورها (أبعادها) الأربعة في وقت واحد، وهذا ما يمكن الإدارة من تجنب التلاعب وممارسات المحاسبة الإبداعية عن طريق كثرة بدائل القياس المحاسبي والتقدير وهذا يفسح المجال للتقدير والحكم الشخصي لبعض العمليات، ونظام بطاقة الأداء المتوازن يقوم المتوازن يقوم بوضع استراتيجية لنجاح المؤسسة حيث يتم اختيار مجموعة من مقاييس تتفق مع الاستراتيجية، وأيضا يهتم برغبات العملاء عن طريق كل الأطراف المتعاملة مع المؤسسة في الداخل والخارج لتحقيق هذه الرغبات فالأجر العملاء يكون مرتبط بالكفاءة وفي بعض الأحيان يرتبط بالأداء، بحيث يمكن استخدام معلومات مضللة عن العملاء ونظام بطاقة الأداء المتوازن لديه قاعدة بيانات على كل عملاء في المؤسسة ويكون من الصعب التلاعب في هذه الحالة. ولاسيما كل هذه العوامل كانت سبب في البحث عن نماذج يمكن أن تسد نقائص الموجودة في النظام التقليدي لقياس الأداء، ويساعد في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية بشكل سريع وواقعي.

خلاصة الفصل الأول

تعتبر المحاسبة الإدارية أحد أهم مصادر المعلومات التي يعتمد عليها المدراء ومتخذي القرار والأطراف الداخلية في المؤسسة من أجل الحصول على بيانات تساعد في أعمالهم وتحقيق أهداف المؤسسة، وتعتمد في ذلك على مجموعة من الأساليب منها ما هو تقليدي ومنها ما هو حديث. ولعل من أهم الأساليب الإدارية الحديثة نسبيًا أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة وإدارة الجودة الشاملة وأسلوب بطاقة الأداء المتوازن، حيث كل هذه الأساليب عينة من مجموعة كبيرة تتعدد بتعدد أهدافها وهي في تطور مستمر.

تعد المحاسبة الإبداعية فنا من فنون التلاعب في ميدان المحاسبة والتي تهدف إلى تحميل الوضع المالي للمؤسسة وإظهارها بصورة أحسن عما هي عليه في الواقع، وتتم هذه العملية من خلال استغلال الثغرات الموجودة في الأنظمة المحاسبية وكذا المعايير المحاسبية بطريقة نظامية رغم علم ممارسيها بأنها عمل غير أخلاقي ويخالف المواثيق الأخلاقية التي تنادي بها المنظمات المهنية في ميدان المحاسبة.



تمهيد:

بعد التطرق الى الجزء النظري والذي يتمحور حول الإطار العام للمحاسبة الإدارية وابرار أثر استخدام الأساليب الحديثة في محاسبة الإدارية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، سنحاول من خلال هذا الفصل اختبار فرضيات الدراسة من خلال تحليل آراء عينة من المهنيين والأكاديميين، وذلك باستخدام المنهج الوصفي التحليلي ومختلف أدوات الدراسة لمعرفة أثر استخدام أساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية وسيتم في هذا الفصل تحليل اهم النتائج والعمل على مناقشتها.

و ذلك وفق المباحث التالية:

المبحث الاول: مراحل اعداد استمارة الدراسة الاستبائية

المبحث الثاني: الدراسة الاحصائية والوصفية لعناصر الاستبيان

المبحث الثالث: تحليل بيانات واختبار فرضيات الدراسة

المبحث الأول: مراحل إعداد استمارة الدراسة الاستبائية:

تتطلب الدراسة الميدانية الاعتماد على جملة من الأدوات لضمان أفضل معالجة للموضوع، وعلى هذا الأساس فقد اعتمدنا على الاستبيان وذلك باعتباره أداة واسعة الاستعمال من قبل الباحثين، لما له من مزايا في مجال قياس وتطابق وجهات النظر مع أفراد العينة الموجه إليها الاستبيان، وهذا من خلال تحليل نتائجه وتكوين رأي عن التساؤلات المطروحة تمهيدا لاستخلاص النتائج النهائية.

المطلب الأول: تحضير استمارة الاستبيان

ربما يظن الكثير أن الاستبيان عملية بسيطة، تقتصر على توزيع قائمة أسئلة نموذجية حول موضوع الدراسة، بالعكس وقفنا على مجموعة من الصعوبات في صياغة الأسئلة لتكون في متناول جميع عينة الدراسة، الاستمارة تعتبر من أهم أدوات البحث فقد صممنا استمارة استبائية لجمع البيانات و المعلومات الخاصة بالدراسة، حيث تم إعداد هذا الاستبيان و تحيينه بعد الاطلاع على الأدبيات و بعض الدراسات السابقة ذات العلاقة التي تناولت المتغيرات التي شملها البحث، و حتى تكون الاستمارة في شكلها العلمي من حيث البساطة و الشكل و المضمون، فقد مر تصميمنا لهذه الاستمارة على ثلاثة مراحل: مرحلة التصميم، مرحلة إعادة التصميم، مرحلة إعادة التصميم النهائي.

1- مرحلة التصميم: خلال هذه المرحلة قمنا بإعداد استمارة، وذلك اعتمادا على محتوى وإشكالية بحثنا، وانطلاقا من عدة

مراجع (كتب، مقالات، أطروحات، دكتوراه، الخ)، ولقد روعي عند إعداد الأسئلة المبادئ التالية:

1-1- صياغة أسئلة الاستبيان بطريقة بسيطة وواضحة، بحيث حاولنا فيها الابتعاد عن التعقيد حتى تكون قابلة للفهم

من قبل الأفراد المستجوبين.

1-2- صياغة عبارات الأسئلة باللغة العربية الفصحى.

1-3- ربط الأسئلة بالفرضيات والأهداف المراد الوصول إليها مع مراعاة تدرجها وتسلسلها.

1-4- احتواء الاستمارة على أسئلة مغلقة (موافق، محايد، غير موافق)، وهذا بغية تسهيل معالجة الإجابات وتحليلها.

وبعد الانتهاء من صياغة معظم الأسئلة كان لابد علينا من تقديمها إلى الأساتذة المتخصصين في هذا الجانب من أجل

الاطلاع عليها وإعطاء توصيات وملاحظات للتأكد من سلامة صياغة الأسئلة وقدرتها على تغطية جميع جوانب البحث، وكذا

لتفادي الأخطاء التقنية والمنهجية التي قد تقع فيها والتي قد تحول دون الحصول على كل المعلومات الضرورية.

2- مرحلة إعادة التصميم: في هذه المرحلة حاولنا قدر الإمكان إعداد الأسئلة بصفة بسيطة وواضحة، حتى تكون قابلة للفهم من قبل القارئ، أي أفراد العينة المستجوبين، الذين من المفروض يكونوا على دراية بالموضوع من خلال التخصص، بعد خضوع الاستبيان لعملية تحكيم من قبل مجموعة من الأساتذة في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة بسكرة وذلك لتأكد من صحة وسلامة بناء الاستمارة، ومن خلال الأخذ بعين الاعتبار الملاحظات والتوصيات التي دونها قمنا بتعديل وتصحيح الأسئلة للحصول على استبيان يسمح لنا بالإجابة عن فرضيات البحث والخروج واستخلاص مجموعة من النتائج.

3-مرحلة التصميم النهائي للاستبيان: وهي المرحلة الأخيرة الخاصة باستمارة البحث، حيث أخذنا بعين الاعتبار جميع الملاحظات والتعديلات المتوصل إليها من خلال المرحلة السابقة، وبعدها قمنا بالتصميم النهائي للاستبيان، ليتم بعد ذلك الاتصال بهم من خلال التسليم المباشر أو من خلال البريد الإلكتروني لمختلف أفراد العينة في ولاية بسكرة وولاية باتنة والولايات المجاورة من مدققي حسابات وأكاديميين، ومن خلال بعض مواقع في مجال المحاسبة.

وقد تضمن استبيان الدراسة قسمين، يتضمن القسم الأول أسئلة عامة عن المؤهل العلمي والتخصص الأكاديمي والوظيفة المهنية والخبرة المهنية، أما القسم الثاني فقد تضمن محورين، وذلك من خلال مجموعة من الأسئلة التي تناولت الجوانب المختلفة لمدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وأساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية

وقد تم تصميم المحور الأول مدى تطبيق الأساليب الإدارية الحديثة والذي يتكون من ثلاثة مجالات وكل مجال يتكون من ستة أسئلة، وكذلك المحور الثاني أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية، ويتكون من ثلاثة مجالات كل مجال يتكون من ستة أسئلة.

المطلب الثاني: هيكل استمارة الاستبيان

بعد تصميم استبيان الدراسة من خلال الأدبيات السابقة المتشابهة واستشارة ذوي الخبرة والاختصاص في مجال المحاسبة والتسيير وبما يغطي فرضيات وأهداف الدراسة، جاء كما هو مبين في الملحق رقم (01) حيث يتكون هذا الاستبيان من جزئيين رئيسيين وهما:

1- السمات الشخصية

ويتعلق بالسماوات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، من خلال إجاباتهم على الأسئلة الخاصة ب (المؤهل العلمي، التخصص الأكاديمي، الوظيفة المهنية، الخبرة المهنية، وذلك بهدف الاطمئنان عن مدى توفر المعرفة اللازمة لدى المحييين للإلمام بمحتويات الاستبيان وقدرتهم على الإجابة على أسئلة الاستبيان إضافة إلى قياس تأثير بعض هذه المتغيرات على أثر استخدام الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، من خلال آراء عينة الدراسة.

2-محاور الاستبيان

وهو يتكون من 36 فقرة موزعة على محورين رئيسيين وهما:

المحور الأول: مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، ويتكون من:

المجال الأول: مدى تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC.

- الفقرة الأولى: صعوبة تحديد تكلفة كل عنصر من عناصر تكلفة المنتجات بشكل دقيق في نظام التكاليف التقليدي وهذا يمثل حافزا لتبني أسلوب ABC .
- الفقرة الثانية: لدى أسلوب ABC القدرة على الفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة.
- الفقرة الثالثة: يعمل أسلوب ABC على الحد من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج.
- الفقرة الرابعة: يساعد استخدام أسلوب ABC في تقديم المنتجات بأسعار تنافسية.
- الفقرة الخامسة: تزايد حدة المنافسة مع المؤسسات الأخرى تتطلب استخدام أسلوب ABC.
- الفقرة السادسة: يساعد استخدام أسلوب ABC على تخفيض تكاليف المخزون.

المجال الثاني: مدى تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة TQM.

- الفقرة الأولى: يعمل أسلوب TQM على تصميم وتحسين المنتجات بصورة مستمرة.
- الفقرة الثانية: يساهم أسلوب TQM في الاستماع إلى الزبائن وتلبية حاجياتهم.
- الفقرة الثالثة: يقوم أسلوب TQM على تقديم مجموعة متنوعة من المنتجات لتلبية حاجيات ومتطلبات العملاء.
- الفقرة الرابعة: يساعد أسلوب TQM المؤسسة على القيام بعمليات تفتيش ورقابة المنتجات بصورة مستمرة لضمان الجودة.

- الفقرة الخامسة: يقوم أسلوب TQM بتقديم منتجات ذات جودة عالية.
- الفقرة السادسة: يساعد أسلوب TQM على الحد من شكاوى العملاء وتقديم الحلول المناسبة لهم.

المجال الثالث: مدى تطبيق بطاقة الأداء المتوازن BSC

- الفقرة الأولى: يساعد استخدام أسلوب BSC في ابتكار منتجات جديدة من خلال استخدام التكنولوجيا الحديثة.
- الفقرة الثانية: يساهم استخدام أسلوب BSC في مواصلة العمل الجاد من أجل الوصول الى المستويات العالمية في كل الجوانب.
- الفقرة الثالثة: الاهتمام برغبات الزبائن وتعاون كل الأطراف المتعاملة مع المؤسسة في الداخل والخارج لتحقيق هذه الرغبات.
- الفقرة الرابعة: يساهم أسلوب BSC في تقليص المشاكل لحد أدنى.
- الفقرة الخامسة: يقوم أسلوب BSC بمساعدة إدارة المؤسسة على امتلاك قاعدة بيانات عن عملائها.
- الفقرة السادسة: يساعد أسلوب BSC في زيادة التعليم وتنمية مهارات العاملين وتأهيلهم المؤسسة.

2-1- المحور الثاني: أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية ويتكون من:

المجال الأول: دوافع استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية

- الفقرة الأولى: تتصف ممارسات المحاسبة الإبداعية بكونها ممارسات مضللة وسلوك غير مقبول من الإدارة نتيجة التزييف وهذا راجع لتعظيم منافعها الذاتية.
- الفقرة الثانية: تعتبر المعايير المحاسبية ملجأ المدراء في استعمال ممارسات المحاسبة الإبداعية وهذا راجع لسماحها باستخدام السياسات والإجراءات المحاسبية البديلة.
- الفقرة الثالثة: كثرة بدائل القياس المحاسبي والتقدير من شأنه أن يفسح المجال للتقدير والحكم الشخصي على بعض العمليات التي تعترض المحاسبين.
- الفقرة الرابعة: يلجأ أعضاء الإدارة الى المحافظة على مستوى معيشي مرتفع، فهم يسعون الى زيادة أجورهم عن طريق استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية في تحميل قوائمهم المالية.

- الفقرة الرابعة: ضعف الثقافة المحاسبية لدى مستخدمي القوائم المالية قد يدفع إدارة الشركة لاستخدام بعض ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- الفقرة السادسة: الأجر مرتبط بالكفاءة في بعض الأحيان يرتبط أجر المسيرين بالأداء وهذا يشكل حافزا قويا للجوء الإدارة الى استخدام ممارسات محاسبية مضللة للرفع من الأرباح.
- المجال الثاني: تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية
- الفقرة الأولى: ينتج عن ممارسة المحاسبة الإبداعية معلومات غير قادرة على إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للشركة.
- الفقرة الثانية: تؤثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على التدفقات النقدية الحالية والتدفقات النقدية المستقبلية.
- الفقرة الثالثة: لا توفر ممارسات المحاسبة الإبداعية معلومات محاسبية ذات جودة التي تمنح ثقة كبيرة للمستثمرين حول سلامة استثماراتهم.
- الفقرة الرابعة: ممارسات المحاسبة الإبداعية لا تسمح بتوفير معلومات محاسبية ذات مصداقية يمكن التحقق من مدى صحتها من قبل المستخدمين.
- الفقرة الخامسة: تعتبر المحاسبة الإبداعية عملية خرق للنظم والقوانين بدون عقوبة وهذا راجع لقلّة الاحترام لها وإجراءاتها.
- الفقرة السادسة: تتميز المعلومات المحاسبية الناتجة عن ممارسات المحاسبة الإبداعية صعبة الفهم ولا تعبر بصدق عن الأحداث الاقتصادية المحيطة بالشركة.

المجال الثالث: آليات الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

- الفقرة الأولى: جودة معايير المحاسبة والالتزام بها يؤدي الى تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية ورفع جودة المعلومات.
- الفقرة الثانية: تحتاج مهنة المحاسبة الى زيادة الاهتمام بالجانب الأخلاقي حتى يلجأ المحاسب الى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- الفقرة الثالثة: ضمان استقلالية أعضاء مجلس الإدارة بأن لا يكون لرئيس المجلس أو أحد أعضائه مهام تنفيذية بالشركة.

- الفقرة الرابعة: تحرص الإدارة على وضع نظام داخلي للشركة لتحديد قواعد الجزاء والعقوبات الكفيلة بردع المحاسبين لعملية الغش والاحتيال.
- الفقرة الخامسة: عدم القدرة على مواجهة ممارسات خطر المحاسبة الإبداعية تقود لفشل محافظ الحسابات وليس لعملية المراجعة.
- الفقرة السادسة: يساهم تفعيل ركائز حوكمة الشركات المتمثلة في إدارة المخاطر والافصاح والرقابة بشكل فعال في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

المطلب الثالث: نشر وإدارة استمارة الاستبيان

اعتمدنا في الوصول لأفراد عينة الدراسة على عدة قنوات، وأهمها الاستعانة بالمعارف الشخصية وكذلك بالزملاء الممارسين لمهنة، الأمر الذي مكننا في غالبية الأحيان من الاتصال المباشر بأفراد العينة والحصول على الإجابة من خلال المقابلة الشخصية مع الفرد المستجوب، وفي بعض الحالات تم الاتصال بالأفراد عدة مرات لاستلام الإجابة كما أن البعض فضل تسليمها بطريقة إلكترونية، كما أن الكثير من المهنيين امتنعوا عن ملئ الاستمارة ولم يهتموا بالموضوع بحجة عدم وجود الوقت.

وعلى هذا الأساس فقد اعتمدنا في الوصول إلى عينة الدراسة على ما يلي:

- مقابلة أفراد العينة من موظفين أثناء ممارستهم لمهامهم.
- إيصال الاستبيان إلى أفراد العينة والبقاء على اتصال بهم إلى غاية استرجاع استبيان الدراسة.
- الاستعانة بالزملاء من أصحاب المهنة وكذلك بالمعارف الشخصية في الوصول إلى أحد أفراد العينة.

بعد الانتهاء من وضع إطار عام لاستبيان الدراسة، تم تحميله على ورق عادي (Format A4) أعد باللغة العربية

تضمن ستة وثلاثون (36) سؤالاً.

وقبل الشروع في توزيع الاستبيان، تم تحكيمة من قبل مجموعة من الأساتذة ذوي كفاءة مهنية وعلمية مختلفة من محاسبة

وتدقيق والتسيير، وهذا من أجل التأكد من سلامة بناء أسئلة الاستبيان وصياغة أسئلته بشكل مبسط ومفهوم، وخاصة

من حيث ما يلي:

- دقة ووضوح الأسئلة.
- مدى استخدام مصطلحات وتوظيفها.
- مدى التنسيق في وضع الأسئلة وربطها بالفرضيات.
- طريقة طرح الأسئلة لضمان معالجتها من الناحية الإحصائية.
- إدراج بعض الأسئلة بطريقة غير مباشرة، للتأكد من مدى جدية أفراد العينة في الإجابة على أسئلة الاستمارة.

المطلب الرابع: الحدود الزمانية والمكانية للدراسة

تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

1- الحدود المكانية:

محتوى هذه الدراسة يتعلق بأثر استخدام الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، من خلال توزيع الاستبيان على مجموعة من المهنيين والأكاديميين، في ولاية بسكرة ولايات أخرى.

2- الحدود الزمانية:

يرتبط مضمون ونتائج الدراسة الميدانية بالزمن أو الفترة التي أجريت فيها الدراسة الاستبائية والتي بدأت في أبريل 2022 إلى غاية ماي 2022.

3- الحدود الموضوعية:

اهتمت هذه الدراسة بالمواضيع والمخاور المتعلقة بالأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

المبحث الثاني: الدراسة الإحصائية الوصفية لعناصر الاستبيان

المطلب الأول: مجتمع وأدوات الدراسة

الفرع الأول: مجتمع الدراسة:

لقد تم اختيار مجتمع الدراسة من الأساتذة الأكاديميين متخصصين في قسم العلوم المالية والمحاسبية وقسم علوم التسيير أو تخصص آخر بالإضافة إلى مهنيين من محافظتي حسابات ومحاسبين.

الفرع الثاني: اختيار عينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من عدة موظفين ورؤساء أقسام، وقد تم توزيع الاستبيان على عينة مكونة من 32. تم اعداد الاستبيان الخاص بالدراسة، وقد تم توزيعه على العينة المدروسة بغرض جمع المعلومات اللازمة لهذه الدراسة، وقد تم اختيار الإحصائية الازمة بهدف الحصول على نتائج إحصائية صحيحة. بحيث تتمثل الدراسة في متغيرين هما المتغير المستقل (الثابت) والمتغير التابع اذ ان أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة تمثل المتغير المستقل اما المتغير التابع فيتمثل في ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الفرع الثالث: الأدوات المستعملة في الدراسة التطبيقية:

تم استعمال الاستبيان من نوع ليكارت ثلاثي الأداة في هذه الدراسة الميدانية، وتكون آراء الأكاديميين والمهنيين المنقسمة الى موافق، محايد، غير موافق، كما هو مبين في الملحق (01).

- إعداد استبيان اولي من اجل استخدامه في جمع البيانات والمعلومات.
- عرض الاستبيان للتحكيم لحصر الأخطاء والخروج بمعلومات دقيقة.
- توزيع الاستبيان على افراد العينة لجمع البيانات الازمة للدراسة.
- انتظار مدة عشرة أيام للرد على جميع الاستبيانات الموزعة.

تضمن الجزء الأول من الاستبيان مجموعة من البيانات الشخصية التي يملأها كل مستجوب حسب ما يتطابق معه، ثم يأتي المحور الاول من الاستبيان الذي تم بناؤه على الفرضية الأولى للدراسة التي تنقسم الى ثلاث فرضيات فرعية، والذي يتكون من ثلاث مجالات كلها تدخل ضمن المحور الأول وهو مدى تطبيق الأساليب الإدارية الحديثة، الذي يتكون من 18 عبارة، ثم المحور الثاني الذي تم بناؤه على الفرضية الثانية والثالثة للدراسة، والذي تكون من ثلاث مجالات تدخل كلها ضمن هذا المحور بعنوان أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية، والذي يتكون من 18 عبارة

من بين الأدوات الإحصائية التي استعملت للوصول لهدف الدراسة، تم استخدام الاختيارات التالية عن طريق برنامج SPSS:

- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية من أجل الإجابة عن تساؤلات الدراسة ومعرفة اتجاه العينة.
- معامل ألفا كرونباخ للتأكد من درجة الثبات للمقاييس المستخدمة.
- اختبار كولموكروف سميرونوف للتأكد من طبيعة التوزيع.
- معامل الارتباط سيرمان للبيانات الغير طبيعية.

المطلب الثاني: اختبار طبيعة توزيع البيانات بمعامل كولموكروف سميرونوف

الجدول رقم 07: اختبار الطبيعة بمعامل كولموكروف سميرونوف

القيمة الاحتمالية (Sig)	معامل كولموكروف سميرونوف (Z)	الفقرات
0.000	02.46	1 صعوبة تحديد تكلفة كل عنصر من عناصر تكلفة المنتجات بشكل دقيق في نظام التكاليف التقليدي وهذا يمثل حافزا لتبني أسلوب ABC

2	0.000	2.773	لدى أسلوب ABC القدرة على الفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة
3	0.000	2.460	يعمل أسلوب ABC على الحد من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج.
4	0.000	2.261	يساعد استخدام أسلوب ABC في تقديم المنتجات بأسعار تنافسية
5	0.000	2.544	تزايد حدة المنافسة مع المؤسسات الأخرى تتطلب استخدام أسلوب ABC
6	0.000	2.212	يساعد استخدام أسلوب ABC على تخفيض تكاليف المخزون.
7	0.000	2.828	تعمل المؤسسة على تصميم وتحسين المنتجات بصورة مستمرة.
8	0.000	2.067	يساهم أسلوب TQM في الاستماع الى الزبائن وتلبية حاجياتهم.
9	0.000	2.164	يقوم أسلوب TQM على تقديم مجموعة متنوعة من المنتجات لتلبية حاجيات ومتطلبات العملاء.
10	0.000	2.631	يساعد أسلوب TQM المؤسسة على القيام بعمليات تفتيش ورقابة المنتجات بصورة مستمرة لضمان الجودة.
11	0.000	2.460	يقوم أسلوب TQM بتقديم منتجات ذات جودة ع.
12	0.000	2.557	يساعد أسلوب TQM على الحد من شكاوى العملاء وتقديم الحلول المناسبة لهم.
13	0.000	2.715	يساعد استخدام أسلوب BSC في ابتكار منتجات جديدة من خلال استخدام التكنولوجيا الحديثة
14	0.000	2.365	يساهم استخدام أسلوب BSC في مواصلة العمل الجاد من أجل الوصول الى المستويات العالمية في كل الجوانب.
15	0.000	2.273	الاهتمام برغبات الزبائن وتعاون كل الأطراف المتعاملة مع المؤسسة في الداخل والخارج لتحقيق هذه الرغبات.
16	0.000	2.552	يساهم أسلوب BSC في تقليص المشاكل لحد أدنى.
17	0.000	2.303	يقوم أسلوب BSC بمساعدة إدارة المؤسسة على امتلاك قاعدة بيانات عن عملائها
18	0.000	2.067	يساعد أسلوب BSC في زيادة التعليم وتنمية مهارات العاملين وتأهيلهم المؤسسة.
19	0.000	2.396	تتنصف ممارسات المحاسبة الإبداعية بكونها ممارسات مضللة وسلوك غير مقبول من الإدارة نتيجة التزييف وهذا راجع لتعظيم منافعها الذاتية.
20	0.000	2.454	تعتبر المعايير المحاسبية ملجأ المدراء في استعمال ممارسات المحاسبة الإبداعية وهذا راجع لسماحها باستخدام السياسات والإجراءات المحاسبية البديلة
21	0.002	1.878	كثرة بدائل القياس المحاسبي والتقدير من شأنه أن يفسح المجال للتقدير والحكم الشخصي على بعض العمليات التي تعترض المحاسبين.
22	0.000	2.454	يلجأ أعضاء الإدارة الى المحافظة على مستوى معيشي مرتفع، فهم يسعون الى

		زيادة أحوارهم عن طريق استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية في تحميل قوائمهم المالية	
0.000	2.067	ضعف الثقافة المحاسبية لدى مستخدمي القوائم المالية قد يدفع إدارة الشركة لاستخدام بعض ممارسات المحاسبة الإبداعية	23
0.000	2.893	الأجر مرتبط بالكفاءة في بعض الأحيان يرتبط أجر المسيرين بالأداء وهذا يشكل حافزا قويا للجوء الإدارة الى استخدام ممارسات محاسبية مضللة للرفع من الأرباح.	24
0.000	2.737	ينتج عن ممارسة المحاسبة الإبداعية معلومات غير قادرة على إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة	25
0.000	2.273	تؤثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على التدفقات النقدية الحالية والتدفقات النقدية المستقبلية	26
0.000	2.067	لا توفر ممارسات المحاسبة الإبداعية معلومات محاسبية ذات جودة التي تمنح ثقة كبيرة للمستثمرين حول سلامة استثماراتهم.	27
0.000	2.060	ممارسات المحاسبة الإبداعية لا تسمح بتوفير معلومات محاسبية ذات مصداقية يمكن التحقق من مدى صحتها من قبل المستخدمين	28
0.001	1.959	تعتبر المحاسبة الإبداعية عملية خرق للنظم والقوانين بدون عقوبة وهذا راجع لقلّة الاحترام لها ولإجراءاتها	29
0.000	2.737	تتميز المعلومات المحاسبية الناتجة عن ممارسات المحاسبة الإبداعية صعوبة الفهم ولا تعبر بصدق عن الأحداث الاقتصادية المحيطة بالمؤسسة	30
0.000	2.367	جودة معايير المحاسبة والالتزام بها يؤدي الى تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية ورفع جودة المعلومات	31
0.000	2.303	تحتاج مهنة المحاسبة الى زيادة الاهتمام بالجانب الأخلاقي حتى يلجأ المحاسب الى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	32
0.000	2.458	ضمان استقلالية أعضاء مجلس الإدارة بأن لا يكون لرئيس المجلس أو أحد أعضائه مهام تنفيذية بالشركة.	33
0.000	2.458	تحرص الإدارة على وضع نظام داخلي للشركة لتحديد قواعد الجزاء والعقوبات الكفيلة بردع المحاسبين لعملية الغش والاحتيال	34
0.000	2.067	عدم القدرة على مواجهة ممارسات خطر المحاسبة الإبداعية تقود لفشل محافظ الحسابات وليس لعملية المراجعة	35
0.000	2.160	يساهم تفعيل ركائز حوكمة الشركات المتمثلة في إدارة المخاطر والافصاح والرقابة بشكل فعال في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	36

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V. 20

ومن خلال حسابنا لمعامل كولموجوروف سميرنوف (Z) وجدنا أن القيمة الاحتمالية لكافة عبارات وفقرات الاستبيان أقل من مستوى الدلالة المعنوية وهي $(\alpha = 0.05)$ ، وهذا ما يؤكد لنا أن التوزيع طبيعي أو معلمي.

لذلك سوف يتم الاعتماد على الاختبارات الاحصائية التي تتناسب مع هذا التوزيع:

- النسب المئوية والمتوسط الحسابي والمتوسط الحسابي النسبي، استخدموا بشكل أساسي في وصف عينة الدراسة.
- اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha Coefficient) لمعرفة ثبات فقرات الاستبيان.
- معامل ارتباط بيرسون (Spirman Linear Correlation Coefficient) لقياس درجة الارتباط، كما يستخدم هذا الاختبار لدراسة العلاقة بين المتغيرات في حالة البيانات المعلمية.
- المتوسط الحسابي المرجح للفئات: يتم حساب ذلك من خلال:
- حساب المدى: المدى = أكبر قيمة - أقل قيمة، $2 = 1 - 3$
- ثم يتم تقسيم المدى على عدد الفئات $2/3 = 67,0$ ويتم إضافة $67,0$ الى أقل قيمة حتى نصل الى أكبر قيمة كالتالي:

جدول رقم 08: يوضح المتوسط المرجح للفئات

الجدول المجالات	موافق	محايد	غير موافق
المتوسط الحسابي	1 الى 1,66	1,67 الى 2,32	2,33 الى 3

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V. 20

المطلب الثالث: اختبار الصدق والثبات

الفرع الأول: اختبار ثبات الاستبيان:

يقصد بثبات الاستبيان أن يعطي هذا الاستبيان نفس النتيجة لو تم إعادة توزيعه أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، وبعبارة أخرى ثبات الاستبيان يعني الاستقرار في نتائج الاستبيان وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة، وقد تحققنا من ثبات استبيان الدراسة من خلال طريقة معامل ألفا كرونباخ وذلك كما يلي:

الجدول رقم 09: اختبار درجة الثبات

المحور	عدد الأسئلة	ألفا كرونباخ
المحور الأول	18	0,841
المحور الثاني	18	0,803
مجموع المحاور	36	0.822

المصدر: من إعداد الطالبين استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V. 20

من خلال الجدول السابق نجد أن عبارات الاستبيان تمتاز بالثبات حسب معامل ألفا كرونباخ الذي تجاوزت دلالاته الإحصائية 0.8 أي 80% والنسبة المتحققة هي 84,1% أي أنها مقبولة وهذا بمجموع عبارات 18 عبارة، حيث حقق المحور الأول ثباتا بنسبة 84.1%، والمحور الثاني بنسبة 80.3%.

الفرع الثاني: اختبار صدق الاستبيان

• صدق المحكمين:

لمعرفة مدى صدق الاستبيان فقد تم عرضه في المرحلة الأولى على أساتذة متخصصين في المحاسبة والتدقيق، للتأكد من أن أسئلته تقيس ما وضعت لقياسه وكذا التأكد من استجابة عينة الدراسة لأسئلته وفهمها، وقد استجبت لآراء المحكمين، وقمنا بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة، وعلى إثر ذلك توصلنا إلى الاستبيان في صورته النهائية كما هو في الملحق رقم (01).

• صدق المقياس:

• الاتساق الداخلي (Internal Validity):

يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبيان مع المحور الذي ينتمي إليه هذا الفقرة، وقد قمنا بحساب الاتساق الداخلي للاستبيان، من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات محاور الاستبيان والدرجة الكلية للمحور الذي ينتمي إليه.

• نتائج الاتساق الداخلي (Internal Validity):

الجدول رقم 10: معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الاول والدرجة الكلية للمجال الاول في المحور الاول

القيمة الاحتمالية (Sig)	معامل بيرسون	اولا: مدى تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC
0.071	0.323	1 صعوبة تحديد تكلفة كل عنصر من عناصر تكلفة المنتجات بشكل دقيق في نظام التكاليف التقليدي وهذا يمثل حافزا لتبني أسلوب ABC .
0.042	0.362	2 لدى أسلوب ABC القدرة على الفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة.
0.010	0.449	3 يعمل أسلوب ABC على الحد من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج.
0.001	0.560	4 يساعد استخدام أسلوب ABC في تقديم المنتجات بأسعار تنافسية.
0.001	0.563	5 تزايد حدة المنافسة مع المؤسسات الأخرى تتطلب استخدام أسلوب ABC
0.000	0.607	6 يساعد استخدام أسلوب ABC على تخفيض تكاليف المخزون

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20 (*مستوى الدلالة المستخدم هو $\alpha = 0.05$)

من الجدول أعلاه والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى الدلالة المعنوية ($\alpha = 0.05$)، والتي تبين ان المجال الأول صادق لما وضع لقياسه.

الجدول رقم 11: معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثاني والدرجة الكلية للمجال الثاني في المحور الاول:

القيمة الاحتمالية (Sig)	معامل بيرسون	ثانيا: مدى تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة TQM
0.013	0.433	1 يعمل أسلوب TQM على تصميم وتحسين المنتجات بصورة مستمرة.
0.000	0.665	2 يساهم أسلوب TQM في الاستماع الى الزبائن وتلبية حاجياتهم
0.000	0.708	3 يقوم أسلوب TQM على تقديم مجموعة متنوعة من المنتجات لتلبية حاجيات ومتطلبات العملاء
0.000	0.762	4 يساعد أسلوب TQM المؤسسة على القيام بعمليات تفتيش ورقابة المنتجات بصورة مستمرة لضمان الجودة
0.000	0.676	5 يقوم أسلوب TQM بتقديم منتجات ذات جودة عالية
0.000	0.739	6 يساعد أسلوب TQM على الحد من شكاوى العملاء وتقديم الحلول المناسبة لهم.

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20 (*مستوى الدلالة المستخدم هو $\alpha = 0.05$)

من الجدول أعلاه والذي بين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى الدلالة المعنوية ($\alpha = 0.05$)، والتي تبين ان مجال الثاني صادق لما وضع لقياسه.

الجدول رقم 12: معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثالث والدرجة الكلية للمجال الثالث في المحور الاول:

القيمة الاحتمالية (Sig)	معامل بيرسون	ثالثا: مدى تطبيق بطاقة الأداء المتوازن BSC	
0.000	0.754	يساعد استخدام أسلوب BSC في ابتكار منتجات جديدة من خلال استخدام التكنولوجيا الحديثة	1
0.000	0.848	يساهم استخدام أسلوب BSC في مواصلة العمل الجاد من أجل الوصول الى المستويات العالمية في كل الجوانب	2
0.000	0.816	الاهتمام برغبات الزبائن وتعاون كل الأطراف المتعاملة مع المؤسسة في الداخل والخارج لتحقيق هذه الرغبات.	3
0.000	0.816	يساهم أسلوب BSC في تقليص المشاكل لحد أدن	4
0.137	0.761	يقوم أسلوب BSC في زيادة التعليم وتنمية مهارات العاملين وتأهيلهم المؤسسة	5
0.137	0.269	يساعد أسلوب BSC في زيادة التعليم وتنمية مهارات العاملين وتأهيلهم المؤسسة	6

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20 (*مستوى الدلالة المستخدم هو $\alpha = 0.05$)

من الجدول أعلاه والذي بين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى الدلالة المعنوية ($\alpha = 0.05$)، والتي تبين ان المجال الثالث صادق لما وضع لقياسه.

الجدول رقم 13: معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثاني والدرجة الكلية للمجال الثاني في المحور الثاني:

القيمة الاحتمالية (Sig)	معامل بيرسون	أولا: دوافع استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية	
0.000	0.678	1- تتصف ممارسات المحاسبة الإبداعية بكونها ممارسات مضللة وسلوك غير مقبول من الإدارة نتيجة التزييف وهذا راجع لتعظيم منافعها الذاتية.	1

0.000	0.641	تعتبر المعايير المحاسبية ملجأ المدراء في استعمال ممارسات المحاسبة الإبداعية وهذا راجع لسماحتها باستخدام السياسات والإجراءات المحاسبية البديلة.	2
0.000	0.795	3- كثرة بدائل القياس المحاسبي والتقدير من شأنه أن يفسح المجال للتقدير والحكم الشخصي على بعض العمليات التي تعترض المحاسبين.	3
0.000	0.658	يلجأ أعضاء الإدارة الى المحافظة على مستوى معيشي مرتفع، فهم يسعون الى زيادة أجورهم عن طريق استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية في تحميل قوائمهم المالية	4
0.000	0.779	ضعف الثقافة المحاسبية لدى مستخدمي القوائم المالية قد يدفع إدارة الشركة لاستخدام بعض ممارسات المحاسبة الإبداعية	5
0.032	0.379	الأجر مرتبط بالكفاءة في بعض الأحيان يرتبط أجر المسيرين بالأداء وهذا يشكل حافزا قويا للجوء الإدارة الى استخدام ممارسات محاسبية مضللة للرفع من الأرباح	6

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20 (*مستوى الدلالة المستخدم هو $\alpha = 0.05$)

من الجدول أعلاه والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى الدلالة المعنوية ($\alpha = 0.05$)، والتي تبين ان مجال الأول صادق لما وضع لقياسه.

الجدول رقم 14: معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثاني والدرجة الكلية للمجال الثاني المحور الثاني:

القيمة الاحتمالية (Sig)	معامل بيرسون	ثانياً: تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية.
0.010	0.450	1 ينتج عن ممارسة المحاسبة الإبداعية معلومات غير قادرة على إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للشركة
0.000	0.585	2 تؤثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على التدفقات النقدية الحالية والتدفقات النقدية المستقبلية
0.000	0.716	3 لا توفر ممارسات المحاسبة الإبداعية معلومات محاسبية ذات جودة التي تمنح ثقة كبيرة للمستثمرين حول سلامة استثماراتهم
0.000	0.696	4 ممارسات المحاسبة الإبداعية لا تسمح بتوفير معلومات محاسبية ذات مصداقية يمكن التحقق من مدى صحتها من قبل المستخدمين
0.000	0.675	5 تعتبر المحاسبة الإبداعية عملية خرق للنظم والقوانين بدون عقوبة وهذا راجع لقلّة الاحترام لها ولإجراءاتها.
0.004	0.492	6 تتميز المعلومات المحاسبية الناتجة عن ممارسات المحاسبة الإبداعية صعبة الفهم ولا تعبر بصدق عن الأحداث الاقتصادية المحيطة بالمؤسسة

المصدر: من إعداد الطالبتين استناداً إلى مخرجات برنامج SPSS V.20 (*مستوى الدلالة المستخدم هو $\alpha = 0.05$)

من الجدول أعلاه والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى الدلالة المعنوية ($\alpha = 0.05$)، والتي تبين أن المجال الثاني صادق لما وضع لقياسه.

الجدول رقم 15: معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثالث والدرجة الكلية للمجال الثالث المحور الثاني:

القيمة الاحتمالية (Sig)	معامل بيرسون	ثالثاً: آليات الكشف من ممارسات المحاسبة الإبداعية
0.000	0.750	1 جودة معايير المحاسبة والالتزام بها يؤدي إلى تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية ورفع جودة المعلومات.
0.001	0.538	2 تحتاج مهنة المحاسبة إلى زيادة الاهتمام بالجانب الأخلاقي حتى يلجأ المحاسب إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
0.000	0.691	3 ضمان استقلالية أعضاء مجلس الإدارة بأن لا يكون لرئيس المجلس أو أحد أعضائه مهام تنفيذية بالشركة
0.000	0.691	4 تحرص الإدارة على وضع نظام داخلي للشركة لتحديد قواعد الجزاء والعقوبات الكفيلة بردع المحاسبين لعملية الغش والاحتيال

5	0.538	0.001	عدم القدرة على مواجهة ممارسات خطر المحاسبة الإبداعية تقود لفشل محافظ الحسابات وليس لعملية المراجعة.
6	0.702	0.000	يساهم تفعيل ركائز حوكمة الشركات المتمثلة في إدارة المخاطر والافصاح والرقابة بشكل فعال في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20 (*مستوى الدلالة المستخدم هو $\alpha = 0.05$)

من الجدول أعلاه والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى الدلالة المعنوية ($\alpha = 0.05$)، والتي تبين ان

المجال الثالث صادق لما وضع لقياسه

● عرض نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري مع تحديد اتجاه العينة

الجدول رقم 16: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري مع تحديد اتجاه العينة

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة
المحور الأول: مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة				
أولا: مدى تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC				
1	صعوبة تحديد تكلفة كل عنصر من عناصر تكلفة المنتجات بشكل دقيق في نظام التكاليف التقليدي وهذا يمثل حافزا لتبني أسلوب ABC .	1.34	0.601	موافق
2	القدرة على الفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة.	1.34	0.745	موافق
3	يعمل أسلوب ABC على الحد من ال أنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج.	1.34	0.601	موافق
4	يساعد استخدام أسلوب ABC في تقديم المنتجات بأسعار تنافسية.	1.43	0.669	موافق
5	تزايد حدة المنافسة مع المؤسسات الأخرى تتطلب استخدام أسلوب ABC.	1.28	0.456	موافق
6	يساعد استخدام أسلوب ABC على تخفيض تكاليف المخزون.	1.40	0.559	موافق
المجموع				
ثانيا: مدى تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة TQM				
1	يعمل أسلوب TQM على تصميم وتحسين المنتجات بصورة مستمرة.	1.25	0.622	موافق
2	يساهم أسلوب TQM في الاستماع الى الزبائن وتلبية حاجياتهم	1.50	0.672	موافق
3	يقوم أسلوب TQM على تقديم مجموعة متنوعة من المنتجات	1.46	0.671	موافق

			لتلبية حاجيات ومتطلبات العملاء	
موافق	0.439	1.25	يساعد أسلوب TQM المؤسسة على القيام بعمليات تفتيش ورقابة المنتجات بصورة مستمرة لضمان الجودة	4
موافق	0.601	1.34	يقوم أسلوب TQM بتقديم منتجات ذات جودة عالية	5
موافق	0.707	1.37	يساعد أسلوب TQM على الحد من شكاوى العملاء وتقديم الحلول المناسبة لهم.	6
موافق	0.409	1.364	المجموع	
ثالثا: مدى تطبيق بطاقة الأداء المتوازن BSC				
موافق	0.420	1.21	يساعد استخدام أسلوب BSC في ابتكار منتجات جديدة من خلال استخدام التكنولوجيا الحديثة.	1
موافق	0.482	1.34	يساهم استخدام أسلوب BSC في مواصلة العمل الجاد من أجل الوصول الى المستويات العالمية في كل الجوانب	2
موافق	0.614	1.40	الاهتمام برغبات الزبائن وتعاون كل الأطراف المتعاملة مع المؤسسة في الداخل والخارج لتحقيق هذه الرغبات	3
موافق	0.592	1.31	يساهم أسلوب BSC في تقليص المشاكل لحد أدنى	4
موافق	0.553	1.37	يقوم أسلوب BSC في زيادة التعليم وتنمية مهارات العاملين وتأهيلهم المؤسسة	5
موافق	0.672	1.50	يساعد أسلوب BSC في زيادة التعليم وتنمية مهارات العاملين وتأهيلهم المؤسسة	6
موافق	0.371	1.359	المجموع	
الرقم	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبرة	اتجاه العينة
المحور الثاني: أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية				
أولا: دوافع استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية.				
موافق	0.841	1.53	تتصف ممارسات المحاسبة الإبداعية بكونها ممارسات مضللة وسلوك غير مقبول من الإدارة نتيجة التزيف وهذا راجع لتعظيم منافعها الذاتية	1
موافق	0.659	1.37	تعتبر المعايير المحاسبية ملجأ المدراء في استعمال ممارسات المحاسبة الإبداعية وهذا راجع لسماحها باستخدام السياسات والإجراءات المحاسبية البديلة.	2
محايد	0.851	1.71	كثرة بدائل القياس المحاسبي والتقدير من شأنه أن يفسح المجال للتقدير والحكم الشخصي على بعض العمليات التي تعترض المحاسبين	3

4	يلجأ أعضاء الإدارة الى المحافظة على مستوى معيشي مرتفع، فهم يسعون الى زيادة أجورهم عن طريق استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية في تحميل قوائمهم المالية.	1.37	0.659	موافق
5	ضعف الثقافة المحاسبية لدى مستخدمي القوائم المالية قد يدفع إدارة المؤسسة لاستخدام بعض ممارسات المحاسبة الإبداعية	1.59	0.797	موافق
6	الأجر مرتبط بالكفاءة في بعض الأحيان يرتبط أجر المسيرين بالأداء وهذا يشكل حافزا قويا للجوء الإدارة الى استخدام ممارسات محاسبية مضللة للرفع من الأرباح	1.15	0.447	موافق
المجموع				
ثانيا: تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية				
1	ينتج عن ممارسة المحاسبة الإبداعية معلومات غير قادرة على إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة.	1.28	0.634	موافق
2	تؤثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على التدفقات النقدية الحالية والتدفقات النقدية المستقبلية.	1.40	0.614	موافق
3	لا توفر ممارسات المحاسبة الإبداعية معلومات محاسبية ذات جودة التي تمنح ثقة كبيرة للمستثمرين حول سلامة استثماراتهم.	1.50	0.672	موافق
4	ممارسات المحاسبة الإبداعية لا تسمح بتوفير معلومات محاسبية ذات مصداقية يمكن التحقق من مدى صحتها من قبل المستخدمين	1.53	0.717	موافق
5	تعتبر المحاسبة الإبداعية عملية خرق للنظم والقوانين بدون عقوبة وهذا راجع لقلّة الاحترام لها ولإجراءاتها.	1.59	0.756	موافق
6	تتميز المعلومات المحاسبية الناتجة عن ممارسات المحاسبة الإبداعية صعوبة الفهم ولا تعبر بصدق عن الأحداث الاقتصادية المحيطة بالمؤسسة.	1.28	0.634	موافق
المجموع				
ثالثا: آليات الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.				
1	جودة معايير المحاسبة والالتزام بها يؤدي الى تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية ورفع جودة المعلومات.	1.46	0.761	موافق
2	تحتاج مهنة المحاسبة الى زيادة الاهتمام بالجانب الأخلاقي حتى يلجأ المحاسب الى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	1.37	0.553	موافق
3	ضمان استقلالية أعضاء مجلس الإدارة بأن لا يكون لرئيس المجلس أو أحد أعضائه مهام تنفيذية بالشركة	1.40	0.712	موافق

4	تحرص الإدارة على وضع نظام داخلي للشركة لتحديد قواعد الجزاء والعقوبات الكفيلة بردع المحاسبين لعملية الغش والاحتيال.	1.40	0.712	موافق
5	عدم القدرة على مواجهة ممارسات خطر المحاسبة الإبداعية تقود لفشل محافظ الحسابات وليس لعملية المراجعة.	1.50	0.672	موافق
6	يساهم تفعيل ركائز حوكمة الشركات المتمثلة في إدارة المخاطر والافصاح والرقابة بشكل فعال في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	1.50	0.718	موافق
المجموع		1.442	0.453	موافق

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V. 20

يظهر لنا الجدول رقم المتوسط الحسابي لكل عبارة من عبارات الاستبيان حيث قسم الجدول الى قسمين حسب محاور الاستبيان،

يظهر لنا الجدول رقم المتوسط الحسابي لكل عبارة من عبارات الاستبيان حيث قسم الجدول الى اثنين حسب محاور الاستبيان، اذ ان كل محور قسم هو الاخر الى ثلاثة مجالات حيث ان:

المجال الأول في المحور الاول المتعلق بمدى تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC كان متوسط حسابه 1.359 بانحراف معياري صغير 0.284 أي ان اتجاه العينة لهذا المجال كان (موافق)

المجال الثاني في المحور الاول المتعلق بمدى تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة TQM كان متوسط حسابه 1.364 بانحراف معياري صغير 0.409 أي ان اتجاه العينة لهذا المحور كان (موافق)

المجال الثالث في المحور الاول المتعلق بمدى تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن BSC كان متوسط حسابه 1.359 بانحراف معياري صغير 0.3717 أي ان اتجاه العينة لهذا المحور كان (موافق)

المجال الأول في المحور الثاني المتعلق بدوافع استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية مان متوسط حسابه 1.458 انحراف معياري صغير 0.482 أي أن اتجاه العينة لهذا المجال كان (موافق)

المجال الثاني في المحور الثاني المتعلق بتأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية متوسط حسابه 1.432 بانحراف معياري 0.407 أي أن اتجاه العينة لهذا المجال كان (موافق)

المجال الثالث في المحور الثاني المتعلق بآليات الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية متوسط حسابه 1.442 بانحراف معياري صغير 0.453 أي أ، اتجاه العينة لهذا المجال كان (موافق)

المطلب الرابع: الدراسة الإحصائية للمتغيرات الشخصية للدراسة

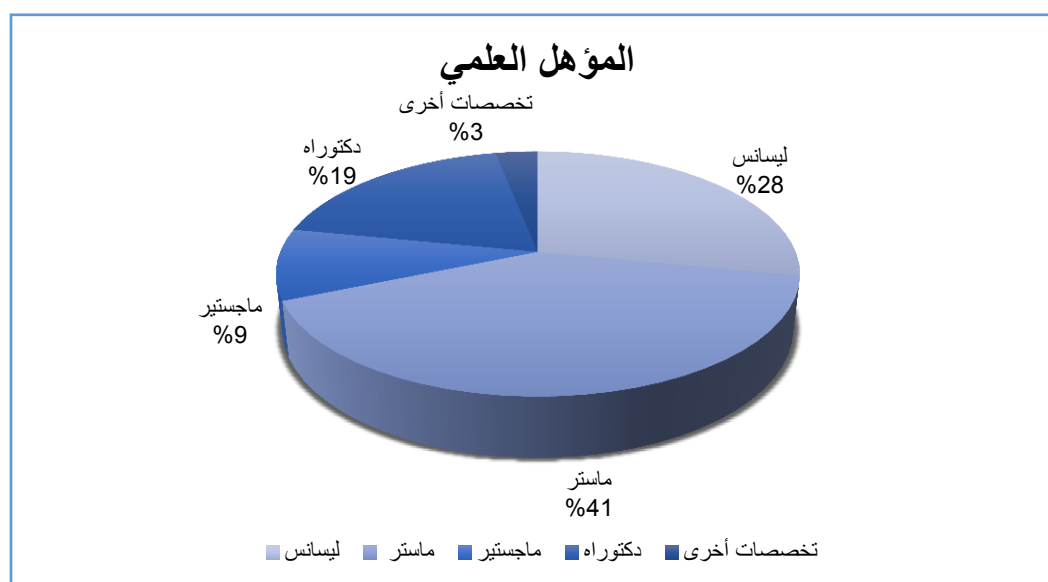
1. توزيع العينة حسب المؤهل العلمي:

الجدول رقم 17-1: يوضح توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار المطلق	التكرار النسبي
ليسانس	09	28.1%
ماستر	13	40.6%
ماجستير	03	9.4%
دكتوراه	06	18.8%
مستويات أخرى	01	3.1%
المجموع	32	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20

الشكل رقم 16: يوضح توزيع العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20

تم تقسيم افراد العينة المدروسة الى خمسة فئات من المستوى التعليمي، التخصص الماستر يحتل المرتبة الأولى بما يعادل 13 فرد بنسبة 40.6%، وفي المرتبة الثانية تخصص ليسانس ب 9 افراد بنسبة 28.1%، في المرتبة الثالثة يأتي تخصص الدكتوراه ب 6 افراد بنسبة 18.8% يليه تخصص الماجستير ب 3 افراد بنسبة 9.4% من ثم تأتي التخصصات الأخرى بفرد واحد بنسبة 3.1%.

مناقشة النتائج: بالنسبة لتغير المستوى التعليمي كما هو موضح في الجدول أعلاه، حيث احتل الماستر المرتبة الأولى بنسبة 41% السبب راجع الى ان هذه الشهادة هي المطلوبة في العمل بشكل كبير ومعظم أفراد المجتمع متحصلون عليها.

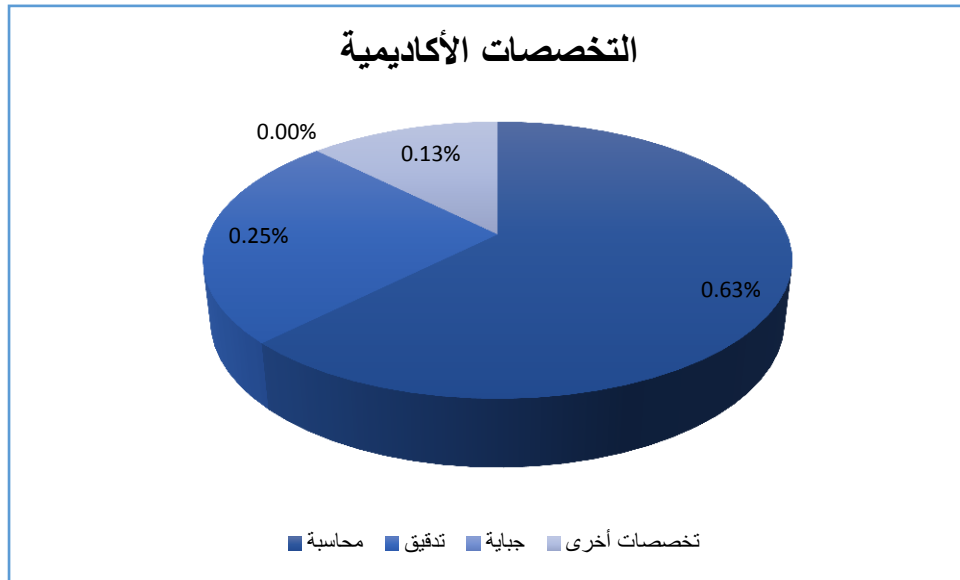
2. التوزيع التكراري حسب التخصصات الأكاديمية

الجدول رقم 17-2: يوضح التوزيع التكراري حسب التخصصات الأكاديمية

التخصص الأكاديمي	التكرار المطلق	التكرار النسبي
محاسبة	20	62.5%
تدقيق	08	25 %
جباية	0	0%
تخصصات أخرى	4	12.5 %
المجموع	32	100%

المصدر: من إعداد الطالب استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20

الشكل رقم 17-2: يوضح التوزيع التكراري حسب التخصصات الأكاديمية



المصدر: من إعداد الطالبان استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20

تم تقسيم افراد العينة المدروسة الى اربعة فئات من التخصصات الاكاديمية، المحاسبة تحتل المرتبة الأولى بما يعادل 20 فرد بنسبة 62.5%، وفي المرتبة الثانية تدقيق ب 8 افراد بنسبة 25%، ثم بعدها التخصصات الأخرى 4 افراد بنسبة 12.5%،

مناقشة النتائج: بالنسبة لمتغير التخصص الأكاديمي نلاحظ ان 62.5% اي الأغلبية تمثلت في تخصص المحاسبة يليها التدقيق بنسبة 25% وبنسبة 12.5% في التخصصات الاخرى وهذا يعني وجود تنوع في التخصصات الأكاديمية في العينة محل الدراسة للاستفادة من كل تخصص في مجال من مجالات الاستبيان.

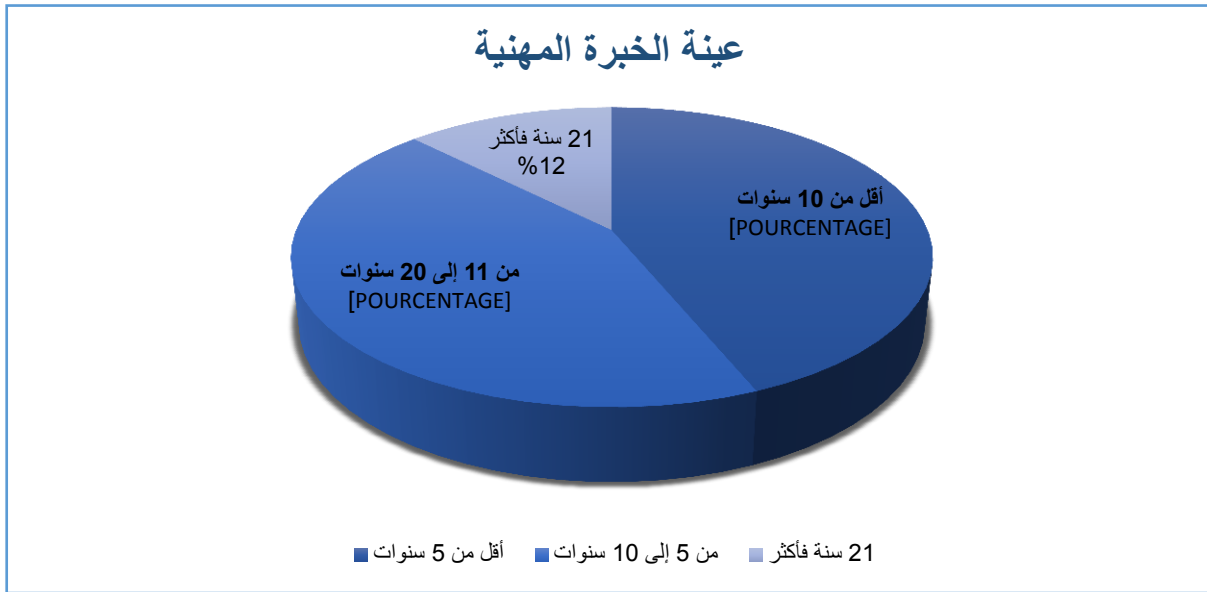
3. توزيع العينة حسب الخبرة المهنية :

الجدول رقم 17-3: توزيع العينة حسب الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرار المطلق	التكرار النسبي
أقل من 10 سنوات	14	43.8%
من 11 إلى 20 سنوات	14	43.8%
21 سنة فأكثر	4	12.5%
المجموع	32	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V. 20

الشكل رقم 18: يوضح توزيع العينة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبتان استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20

توزعت عينة الدراسة حسب ثلاث فئات للخبرة المهنية، 14 فرد كل من العينة التي لديهم خبرة اقل من 10 سنة ومن 11 إلى 20 سنة أي بنسبة 43.8%، وتليهما الخبرة المهنية 21 سنة فأكثر ب 4 أفراد بنسبة 12.5%.

مناقشة النتائج: الجدول أعلاه نلاحظ ان الخبرة المهنية اقل من 10 سنة ومن 11 إلى 20 سنة هي النسبة الأكبر وهذا يدل على ان العينة المدروسة متنوعة من حيث أصحاب الخبرات منهم من يمتلكون خبرة كبيرة ومنهم لا.

توزيع العينة حسب الوظيفة المهنية:

الجدول رقم 17-4: يوضح توزيع العينة حسب الوظيفة المهنية

الوظيفة المهنية	التكرار المطلق	التكرار النسبي
أكاديميين	15	46.9%
محافظ حسابات او خبير محاسبي	14	43.8%
محاسب في مؤسسة	3	9.4%

المصدر: من إعداد الطالبان استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20

توزعت عينة الدراسة حسب 3 من فئات الوظيفة المهنية، 15 أكاديميين بنسبة 46.9% من افراد العينة و 14 محافظ حسابات او خبير محاسبي بنسبة 43.8%، ومحاسب في مؤسسة بنسبة 9.4% ليصبح مجموع العينة 32 موظف.

المبحث الثالث: تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة

من أجل تحقيق أهداف هذه الدراسة، ومن أجل إثبات صحة أو نفي الفرضيات الخاصة بها، سيتم الاعتماد على مجموعة من الأساليب الإحصائية وذلك من خلال استخدام البرنامج الإحصائي Statistical Package for the Social Sciences (SPSS) V.20، ومنه سوف يتم تحديد نتائج الوصف الإحصائي لعينة الدراسة، والوصول إلى نتائج تتعلق باختبار فرضيات الدراسة.

المطلب الأول: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

لقد قمنا بتفريغ وتحليل الاستبيان من خلال برنامج التحليل الإحصائي: (Statistical Package for the Social Sciences V.20) (SPSS)، حيث قمنا بفرز تحليل الإجابات التي تضمنتها استمارة الاستبيان العادي.

كما اعتمدنا في بناء قاعدة المعطيات على برنامج (EXCEL 2013)، بحيث تضمنت ورقة الحساب (33) سطرا وفقا لعدد الاستبيانات المملوءة والصالحة التي اعتمدت في الدراسة، وتسعة وعشرون (42) عمودا، بخانة لكل جواب رئيسي أو جواب فرعي، بهذا أصبحت قاعدة الاستبيان مكونة من $33 \times 42 = 1386$ معطية.

وقد تم تكميم (Quantification) المعطيات التي تضمنتها الخانات الناتجة عن تقاطع الأعمدة والأسطر بإتباع أسلوب الترميز العددي كما يلي:

- يرمز للخيار الأول موافق بالعدد (1)، الخيار الثاني محايد بالعدد (2)، الخيار الثالث غير موافق بالعدد (3).

وسيتم اختبار الفرضيات بالاعتماد في هذه الدراسة على الأساليب الإحصائية التالية:

• اختبار T لعينة واحدة (One-Sample T-Test) لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الحياد وهي (2) أم لا.

• اختبار F فيشر للانحدار الخطي البسيط (Tests ficher)، لمعرفة إذا كانت هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين متغيري الدراسة.

اختبار الفرضيات: لقد تم إيجاد النسب المئوية و التكرارات و المتوسط الحسابي و المتوسط الحسابي النسبي، من أجل معرفة تكرار فئات متغير ما و هذا من أجل وصف عينة الدراسة و كل فقرة من فقرات استبيان الدراسة، كما تم استخدام اختبار T (One-Sample T-Test) لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الحياد أم لا.

و كذلك لاختبار فرضيات الدراسة تم استخدام الاختبارات المعلمية (One-Sample T-Test ، tests ficher)، بحيث تعتبر هذه الاختبارات مناسبة في حالة وجود بيانات تتبع التوزيع الطبيعي، و بذلك فقد تم اختبار الفرضيات كالتالي:

التحقق من صحة فرضيات الدراسة:

تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T-test) لتحليل فقرات الاستبيان، وتكون الفقرة ايجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية، والتي تساوي 1.99 (أو القيمة الاحتمالية أقل من 0.05 والوزن النسبي أكبر من 50%)، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أصغر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99 (أو القيمة الاحتمالية أقل من 0.05 والوزن النسبي أقل من 50%).

المطلب الثاني: اختبار الفرضيات

الفرع 1: اختبار الفرضية الأولى

تنص الفرضية الأولى على أنه توجد علاقة بين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وبين دوافع استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية.

ومن أجل اختبار صحة هذه الفرضية قمنا باستخدام نماذج الانحدار البسيط لدراسة العلاقة بين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وبين دوافع استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية.

حيث نماذج الانحدار البسيط تجيبنا على سؤالين؟

-هل توجد علاقة بين المتغيرين؟

-ماهي قوة هذه العلاقة؟

ومن ثم تحديد العلاقة بين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وبين دوافع استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية.

ولاختبار صحة الفرضية تم تقسيمها الى ثلاث فرضيات فرعية، ومن إعطاء النتائج فيما يتعلق باختبار هذه الفرضيات:

وتنص الفرضية الأولى على أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC وبين دوافع استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية، وللإجابة عن هذه الفرضية لابد من دراسة العلاقة بين تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC وبين دوافع استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال معادلة الانحدار البسيط وأيضاً ندعم ذلك بشكا الانتشار الذي يصف بيانياً نوع العلاقة وقوتها.

أولاً: اختبار الفرضية الفرعية الأولى

تنص على: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب ABC وبين دوافع استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية

جدول رقم 18: العلاقة بين تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC وبين دوافع استخدام ممارسات

المحاسبة الإبداعية

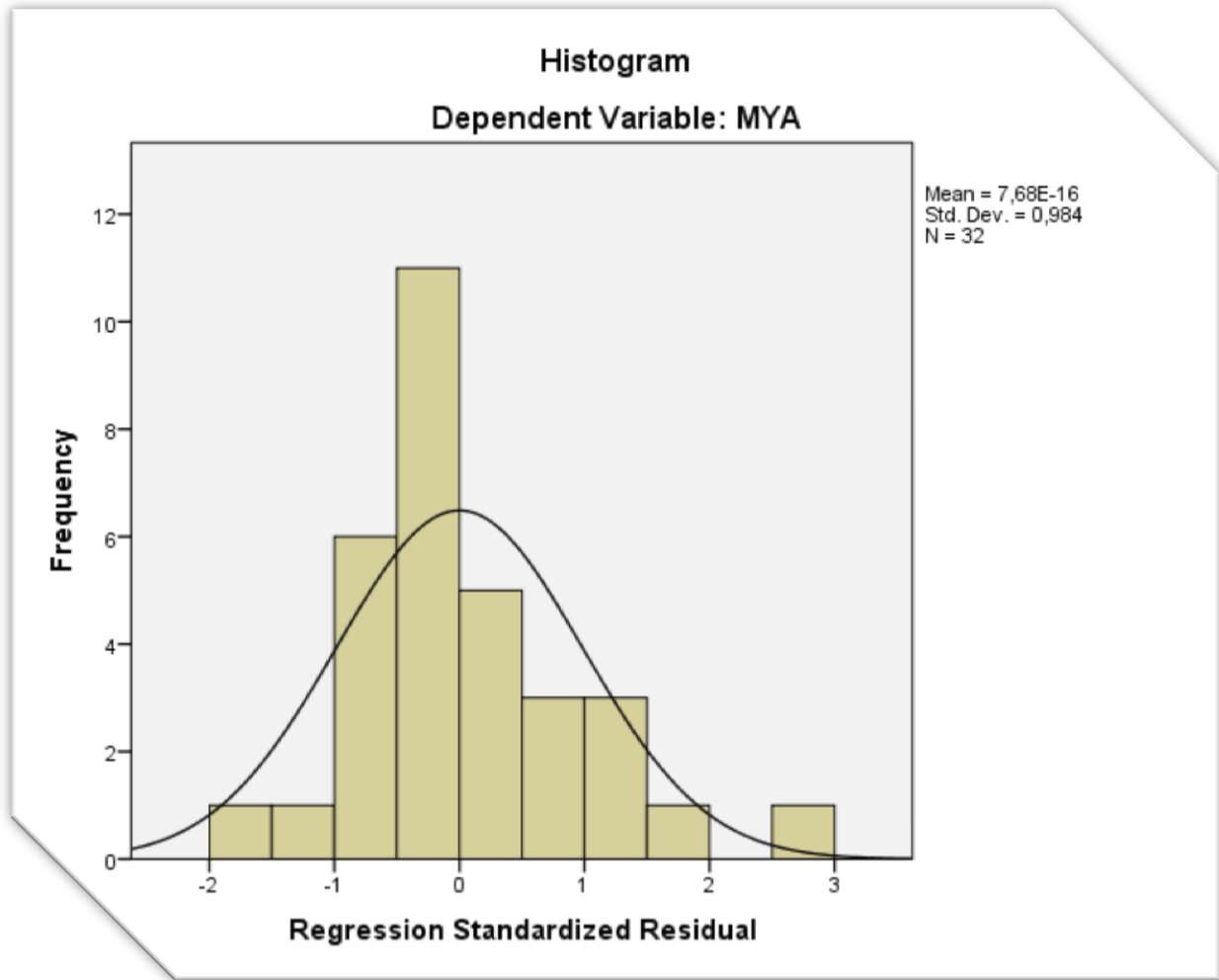
المعلومات المقدرة						
المعامل	الثابت	Sig	درجة حرية المقام	درجة حرية البسط	F	معامل التحديد
0.255	0.988	0.013	31	1	6.905	0.187

المصدر: من إعداد الطالبان استناداً الى مخرجات برنامج SPSS V.20 (مستوى الدلالة المستخدم هو $\alpha = 0.05$)

من خلال نتائج اختبار فيشر يتبين لنا عدم معنوية معاملات النموذج حيث نلاحظ من خلال الجدول أن نسبة معامل التحديد 18.7% وهي نسبة ضعيفة جداً وتعبر عن مدى تأثير تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC على دوافع استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية، وما يؤكد هذه النتيجة هي قيمة F والتي بلغت 6.905، حيث كانت درجة المعلمية (Sig) لهذه العلاقة 0.013 وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) وهذا ما يوضح انه توجد علاقة بين المتغيرين أي

أن تطبيق أسلوب ABC يؤثر على دوافع استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية تأثيراً ذو دلالة إحصائية، ومنه تؤكد صحة الفرضية الفرعية الأولى والتي تنص على أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب ABC وبين دوافع استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية، والشكل الموالي يوضح نتائج الفرضية.

الشكل رقم 19: شكل الانتشار بين أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC ودوافع استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية



المصدر: من إعداد الطالبتان استناداً الى مخرجات برنامج SPSS V.20

نتيجة الفرضية الأولى:

حسب نتيجة فيشر F والذي قبل الفرضية التي تنص على أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC ودوافع استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية. وهذا يعني أنه توجد علاقة بين المتغيرين، أي أن

تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC له تأثير ذو دلالة إحصائية على دوافع استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية. كما توضح إشارة المعلمة b1 والتي بلغت 0.255 وحدة، وهي علاقة موجبة وطردية بين المتغيرين أي أن كلما ارتفع تطبيق أسلوب ABC بوحدة واحدة يرتفع في المقابل دوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية ب 0.255 وحدة، ومنه نتأكد من صحة الفرضية الفرعية الأولى. ونبين ذلك وفق المعادلة التالية:

$$Y = 0.255X + 0.187$$

و يعود هذا الى ان آراء افراد العينة متفقون على ان تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC الذي يعتمد على تحديد الأنشطة التي تدر بالمنفعة على المؤسسة و استبعاد الأنشطة عديمة المنفعة من ثم تحديد تكلفتها من خلال مسبب التكلفة الذي يعد و سيلة ربط بين تكلفة النشاط و المخرجات من ثم تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات أي تحديد سعر تكلفة المنتج، وهذه الخطوات الدقيقة تساهم في التأثير على دوافع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال تقليل بدائل القياس المحاسبي و كذا عدم السماح للإدارة باستخدام سياسات و إجراءات محاسبية بديلة من شأنها فسح المجال للتقدير و الحكم الشخصي على بعض العمليات.

ثانياً: اختبار الفرضية الفرعية الثانية

تنص على: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة TQM وبين دوافع استخدام ممارسة المحاسبة الإبداعية.

جدول رقم 19: العلاقة بين تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة TQM وبين دوافع استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية

المعلومات المقدرة						
المعامل	الثابت	Sig	درجة حرية المقام	درجة حرية البسط	F	معامل التحديد
0,271	0.969	0.074	31	1	3.419	0,102

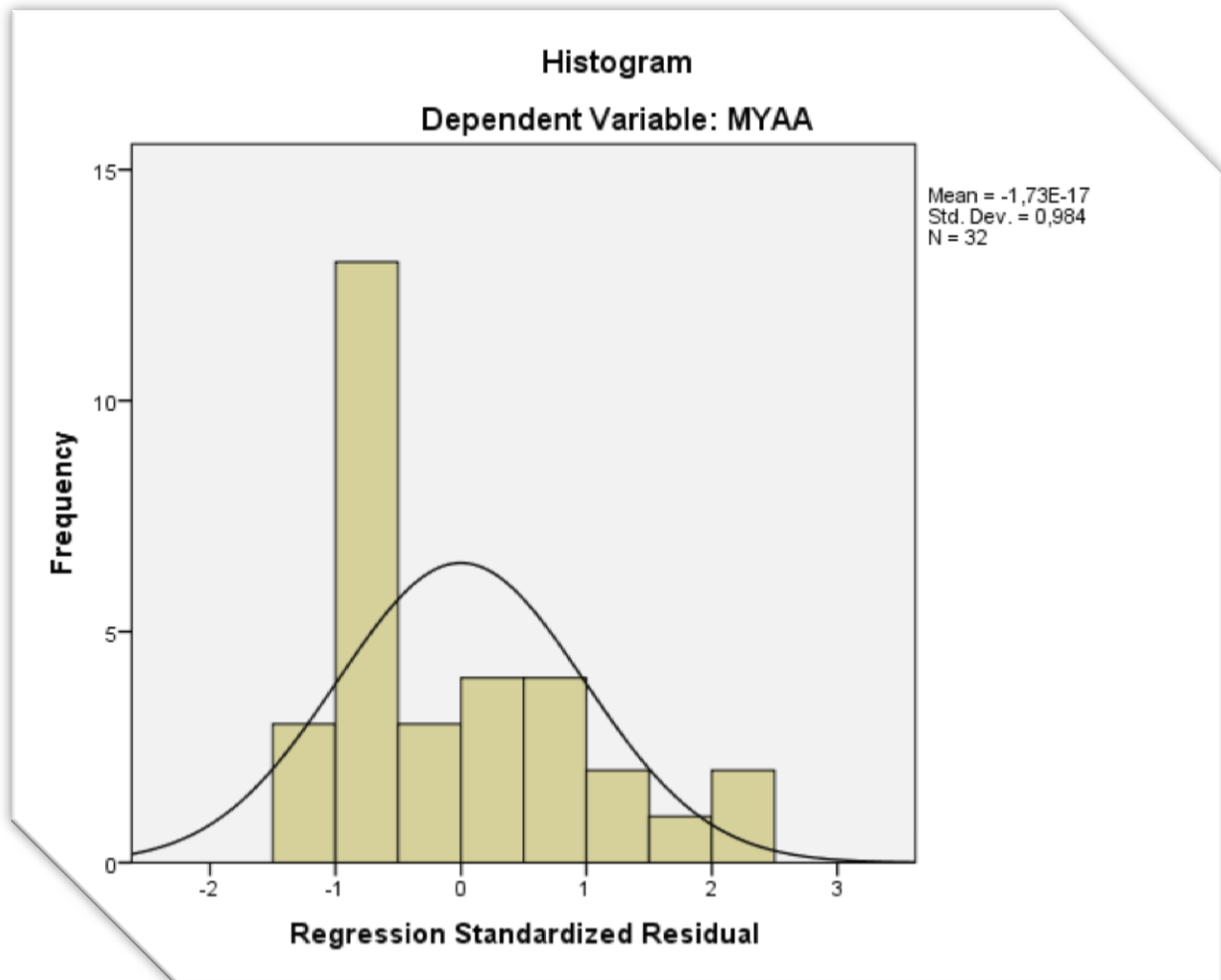
المصدر: من إعداد الطالبان استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS V.20 (مستوى الدلالة المستخدم هو $\alpha = 0.05$)

من خلال نتائج اختبار فيشر يتبين لنا عدم معنوية معاملات النموذج حيث نلاحظ من خلال الجدول أن نسبة معامل التحديد 10.2% وهي نسبة ضعيفة جدا وتعبر عن مدى تأثير تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة TQM على دوافع استخدام

ممارسات المحاسبة الإبداعية، وما يؤكد هذه النتيجة هي قيمة F والتي بلغت 3.419، حيث كانت درجة المعلمية (Sig) لهذه العلاقة 0.074 وهي أكثر من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) وهذا ما يوضح انه لا توجد علاقة بين المتغيرين أي أن تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة TQM لا يؤثر على دوافع استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية تأثيراً ذو دلالة إحصائية، ومنه نؤكد عدم صحة الفرضية الفرعية الثانية والتي تنص على أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة TQM وبين دوافع استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية، والشكل الموالي يوضح نتائج الفرضية

الشكل رقم 20: يوضح شكل الانتشار بين أسلوب إدارة الجودة الشاملة TQM وبين دوافع استخدام ممارسات المحاسبة

الإبداعية



المصدر: من إعداد الطالبان استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20

نتيجة الفرضية الفرعية الثانية:

حسب نتيجة فيشر F والذي رفض الفرضية التي تنص على أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة TQM ودوافع استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية. وهذا يعني أنه لا توجد بين المتغيرين أي أن تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة TQM لا يؤثر على دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية.

وهذا يعود الى ان آراء افراد العينة غير موافقون على ان تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة TQM والذي يتسم بتقلص مجموعة من المنتجات والعمل على التصميم الحسن لها لضمان تقديمها بجودة عالية بالإضافة الى تلبية حاجيات ومتطلبات العملاء والاستماع لهم لا يساهم في التأثير على دوافع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.

ثالثاً: الفرضية الفرعية الثالثة

تنص على: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب BSC وبين دوافع استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية.

جدول رقم 20: العلاقة بين تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن BSC وبين دوافع استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية

المعلومات المقدرة						
المعامل	الثابت	Sig.	درجة حرية المقام	درجة حرية البسط	F	معامل التحديد
0.382	0.803	0.004	31	1	9.770	0,246

المصدر: من إعداد الطالبان استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20 (*مستوى الدلالة المستخدم هو $\alpha = 0.05$)

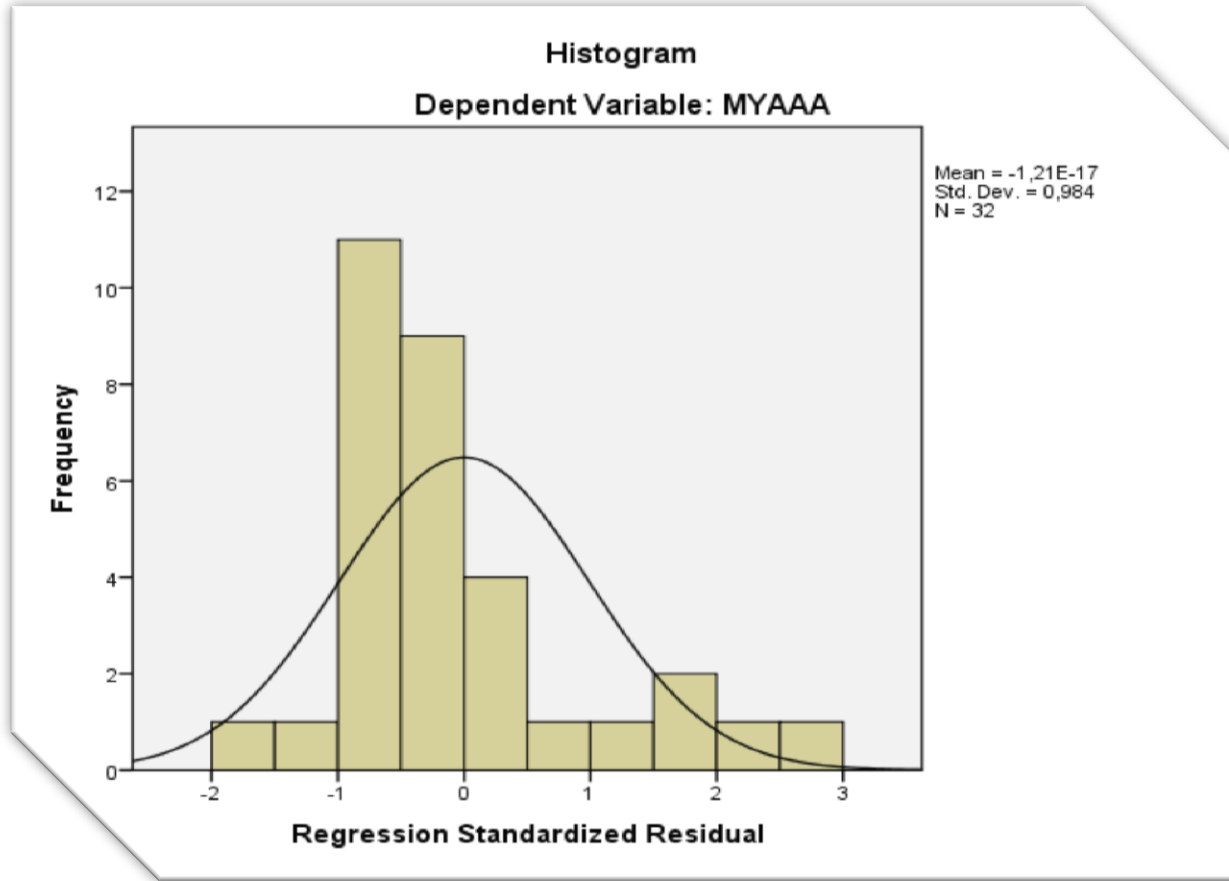
من خلال نتائج اختبار فيشر يتبين لنا عدم معنوية معاملات النموذج حيث نلاحظ من خلال الجدول أن نسبة معامل التحديد 24.6% وهي نسبة ضعيفة جدا وتعبر عن مدى تأثير تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن BSC على دوافع استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية، وما يؤكد هذه النتيجة هي قيمة F والتي بلغت 9.770، حيث كانت درجة المعلمية (Sig) لهذه العلاقة 0.004 وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) وهذا ما يوضح انه توجد علاقة بين المتغيرين أي أن تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن BSC يؤثر على دوافع استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية تأثيراً ذو دلالة إحصائية، ومنه نؤكد

صحة الفرضية الفرعية الثالثة والتي تنص على أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن

BSC وبين دوافع استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية ، والشكل الموالي يوضح نتائج الفرضية

الشكل رقم 21: يوضح شكل الانتشار بين أسلوب تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن BSC وبين دوافع استخدام ممارسات

المحاسبة الإبداعية



المصدر: من إعداد الطالبتان استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20

نتيجة الفرضية الفرعية الثالثة:

حسب نتيجة فيشر F والذي قبل الفرضية التي تنص على أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب بطاقة الأداء

المتوازن BSC ودوافع استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية. وهذا يعني أنه توجد علاقة بين المتغيرين أي أن تطبيق بطاقة الأداء

المتوازن BSC ودوافع استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية لها تأثير ذو دلالة إحصائية، كما توضح إشارة معلمة b_1 والتي

بلغت 0.382 وحدة، وهي علاقة موجبة وطرديّة بين المتغيرين أي أن كلما ارتفع تطبيق بطاقة الأداء المتوازن BSC بوحدة

واحدة يرتفع في المقابل دوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية ب 0.382 وحدة، ومنه نتأكد من صحة الفرضية الفرعية الثالثة. ونبين ذلك وفق المعادلة التالية:

$$Y = 0.382X + 0.803$$

يعود وجود علاقة الارتباط بين المتغيرين إلى أن تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن بأبعاده الأربعة متصلة ببعضها البعض حيث تظهر استراتيجية وأهداف المؤسسة، وتساعد في تقييم الأداء المؤسسي بشكل متوازن مما يساعدها في التأثير على دوافع استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية ومن بين هذه الدوافع التي تؤثر عليها تحسين الأداء المالي للمؤسسة والتلاعب الضريبي وتعدد البدائل والسياسات المحاسبية، ومن خلال الأنظمة الرقابية والمحاسبية لبطاقة الأداء المتوازن التي تقوم بإجبار المستويات العليا في أي شركة على الأخذ بعين الاعتبار كل المقاييس التشغيلية المهمة في وقت واحد.

الفرع 2: اختبار الفرضية الثانية

تنص على أنه يوجد هناك تأثير لممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية.

تم اختبار هذه الفرضية من خلال الفقرات من (7-12) للمحور الثاني "ممارسات المحاسبة الإبداعية"، وقد تم

استخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T- test) لاختبار صحة هذه الفرضية كالآتي:

$$H_0: \longrightarrow P=1/2 (50\%)$$

$$H_1: \longrightarrow P \neq 1/2 (50\%)$$

- الفرضية الصفرية (H_0): وتعني ان متوسط اجابات أفراد عينة الدراسة لا يختلف عن درجة الحياد (2)، عند مستوى معنوية ($\alpha=0.05$).

- الفرضية البديلة (H_1): وتعني ان متوسط اجابات أفراد عينة الدراسة يختلف عن درجة الحياد (2)، عند مستوى معنوية ($\alpha=0.05$).

الجدول رقم 21: تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية

مستوى الدلالة sig	القيمة T	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة
0.000	11.42	0.32	0.63	1.28	1 ينتج عن ممارسة المحاسبة الإبداعية معلومات غير قادرة على إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة.
0.000	12.93	0.35	0.61	1.40	2 تؤثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على التدفقات النقدية الحالية والتدفقات النقدية المستقبلية.
0.000	12.62	0.375	0.67	1.50	3 لا توفر ممارسات المحاسبة الإبداعية معلومات محاسبية ذات جودة التي تمنح ثقة كبيرة للمستثمرين حول سلامة استثماراتهم.
0.000	12.06	0.38	0.71	1.53	4 ممارسات المحاسبة الإبداعية لا تسمح بتوفير معلومات محاسبية ذات مصداقية يمكن التحقق من مدى صحتها من قبل المستخدمين.
0.000	11.92	0.39	0.75	1.59	5 تعتبر المحاسبة الإبداعية عملية خرق للنظم والقوانين بدون عقوبة وهذا راجع لقلة الاحترام لها وإجراءاتها.
0.000	11.42	0.32	0.63	1.28	6 تتميز المعلومات المحاسبية الناتجة عن ممارسات المحاسبة الإبداعية صعوبة الفهم ولا تعبر بصدق عن الأحداث الاقتصادية المحيطة بالمؤسسة.
0.000	19.86	0.355	0.40	1.43	جميع الفقرات

المصدر: من إعداد الطالبان استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20 (مستوى الدلالة المستخدم هو $\alpha = 0.05$)

يمثل الجدول رقم 11 أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال الثاني من المحور الثاني "تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية" تساوي 1.43 والوزن النسبي 35.5% وهي أقل من الوزن النسبي المتوسط 50% وقيمة t المحسوبة تساوي 19.86، ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05، كما أن الانحراف 0.40، ومن خلال ما سبق يتبين لنا نتيجة الاختبار ذو دلالة إحصائية أي أن متوسط إجابات عينة الدراسة يختلف على المتوسط الحسابي الفرضي (2)، وهذا يعني رفض الفرضية الصفرية (H_0) ونقبل الفرضية البديلة (H_1)، وبالتالي تكون نتيجة

اختبار الفرضية أن عينة الدراسة موافقة على أن هناك تأثير لممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية عند مستوى دلالة ($\alpha=0.05$). وأن هذا التأثير بدرجة موافق.

نتيجة اختبار الفرضية الثانية:

حسب نتائج اختبار T لعينة واحدة فيما يخص فقرات المحور الثاني، بينت أن أفراد عينة الدراسة هناك تأثير لممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية، وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية (H_0) ونقبل الفرضية البديلة (H_1) بدرجة موافق. ويعود هذا إلى أن أفراد العينة متفقون على أن ممارسات المحاسبة الإبداعية لا تعطي صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة، حيث تؤثر على التدفقات النقدية الحالية والتدفقات النقدية المستقبلية، وأن المعلومات المحاسبية الناتجة عن ممارسات المحاسبة الإبداعية لا تعبر بصدق عن الأحداث الاقتصادية للمؤسسة.

الفرع 3: اختبار الفرضية الثالثة

تنص الفرضية الثالثة على أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة واستخدامهما كآلية للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

ومن أجل اختبار صحة هذه الفرضية قمنا باستخدام نماذج الانحدار البسيط لدراسة العلاقة بين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وبين دوافع استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية.

حيث نماذج الانحدار البسيط تجيبنا على سؤالين؟

-هل توجد علاقة بين المتغيرين؟

-ماهي قوة هذه العلاقة؟

ومن ثم تحديد العلاقة بين أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وآليات الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

ولاختبار صحة الفرضية تم تقسيمها الى ثلاث فرضيات فرعية، ومن إعطاء النتائج فيما يتعلق باختبار هذه الفرضيات:

وتنص الفرضية على أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC واستخدامه

كآلية للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، وللإجابة عن هذه الفرضية لابد من دراسة العلاقة بين تطبيق أسلوب التكاليف

على أساس الأنشطة ABC وبين آليات الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال معادلة الانحدار البسيط وأيضا ندعم ذلك بشكل الانتشار الذي يصف بيانيا نوع العلاقة وقوتها.

أولا: اختبار الفرضية الفرعية الأولى

تنص على: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC واستخدامه كآلية للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

جدول رقم 22: العلاقة بين تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC وآليات الكشف عن ممارسات المحاسبة

الإبداعية

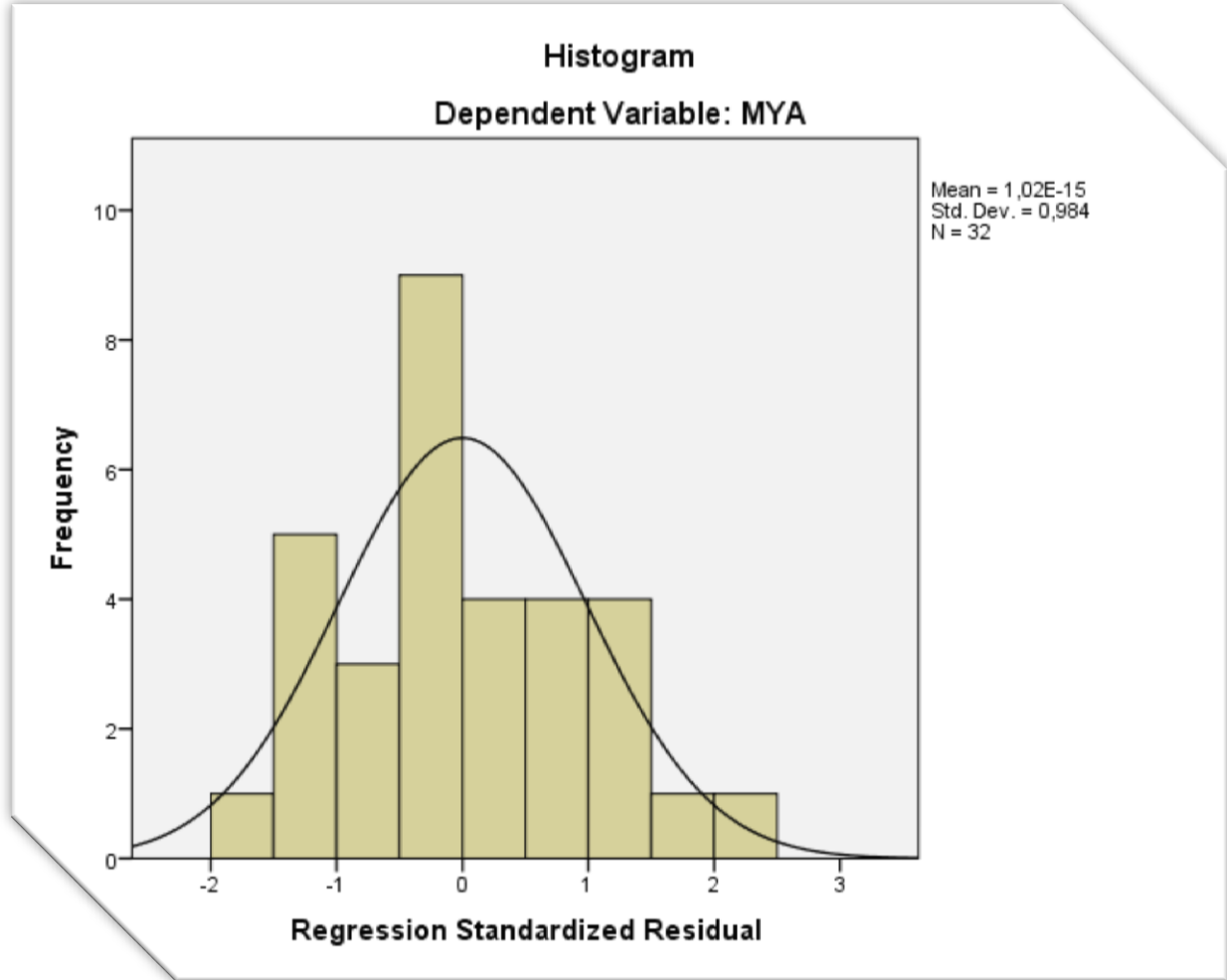
المعلومات المقدرة						
المعامل	الثابت	Sig	درجة حرية المقام	درجة حرية البسط	F	معامل التحديد
0,13	1.16	0.22	31	1	1.53	0,049

المصدر: من إعداد الطالبان استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS V.20 (*مستوى الدلالة المستخدم هو $\alpha = 0.05$)

من خلال نتائج اختبار فيشر يتبين لنا عدم معنوية معاملات النموذج حيث نلاحظ من خلال الجدول أن نسبة معامل التحديد 4.9% وهي نسبة ضعيفة جدا وتعبر عن مدى تأثير تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC على آليات الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، وما يؤكد هذه النتيجة هي قيمة F والتي بلغت 1.53، حيث كانت درجة المعلمية (Sig) لهذه العلاقة 0.22 وهي أكثر من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) وهذا ما يوضح انه لا توجد علاقة بين المتغيرين أي أن تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC لا يؤثر على آليات الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية تأثيرا ذو دلالة إحصائية، ومنه نؤكد عدم صحة الفرضية الفرعية الثانية والتي تنص على أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC وبين آليات الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، والشكل الموالي يوضح نتائج الفرضية.

الشكل رقم(22): يوضح شكل الانتشار العلاقة بين أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC وآليات الكشف

على ممارسات المحاسبة الإبداعية



المصدر: من إعداد الطالبان استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20

نتيجة اختبار الفرضية الفرعية الأولى:

حسب نتيجة فيشر F والذي رفض الفرضية التي تنص على أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC واستخدامه كآلية للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، وهذا يعني أنه لا توجد علاقة بين المتغيرين أي أن أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC واستخدامه كآلية للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية ليس له تأثير ذو دلالة إحصائية.

ويعود هذا الى ان اراء العينة غير موافقون على ان استخدام أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC كآلية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية ليس له تأثير وذلك لأنه أسلوب يحقق الدقة في تحميل التكاليف الغير مباشرة لوحدة نشاطها مع

الفصل بين التكاليف المباشرة في حين ان الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية يعتمد على تفعيل ركائز حوكمة الشركات المتمثلة في إدارة المخاطر والإفصاح والرقابة بشكل فعال بالإضافة الى وضع نظام داخلي للشركة لتحديد قواعد الجزاء والعقوبات الكفيلة لردع المحاسبين لعملية الغش والاحتيال

ثانيا: اختبار الفرضية الفرعية الثانية

تنص على: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة TQM واستخدامه كآلية للكشف عم ممارسات المحاسبة الإبداعية.

جدول رقم 23: العلاقة بين تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة TQM واستخدامه كآلية للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية

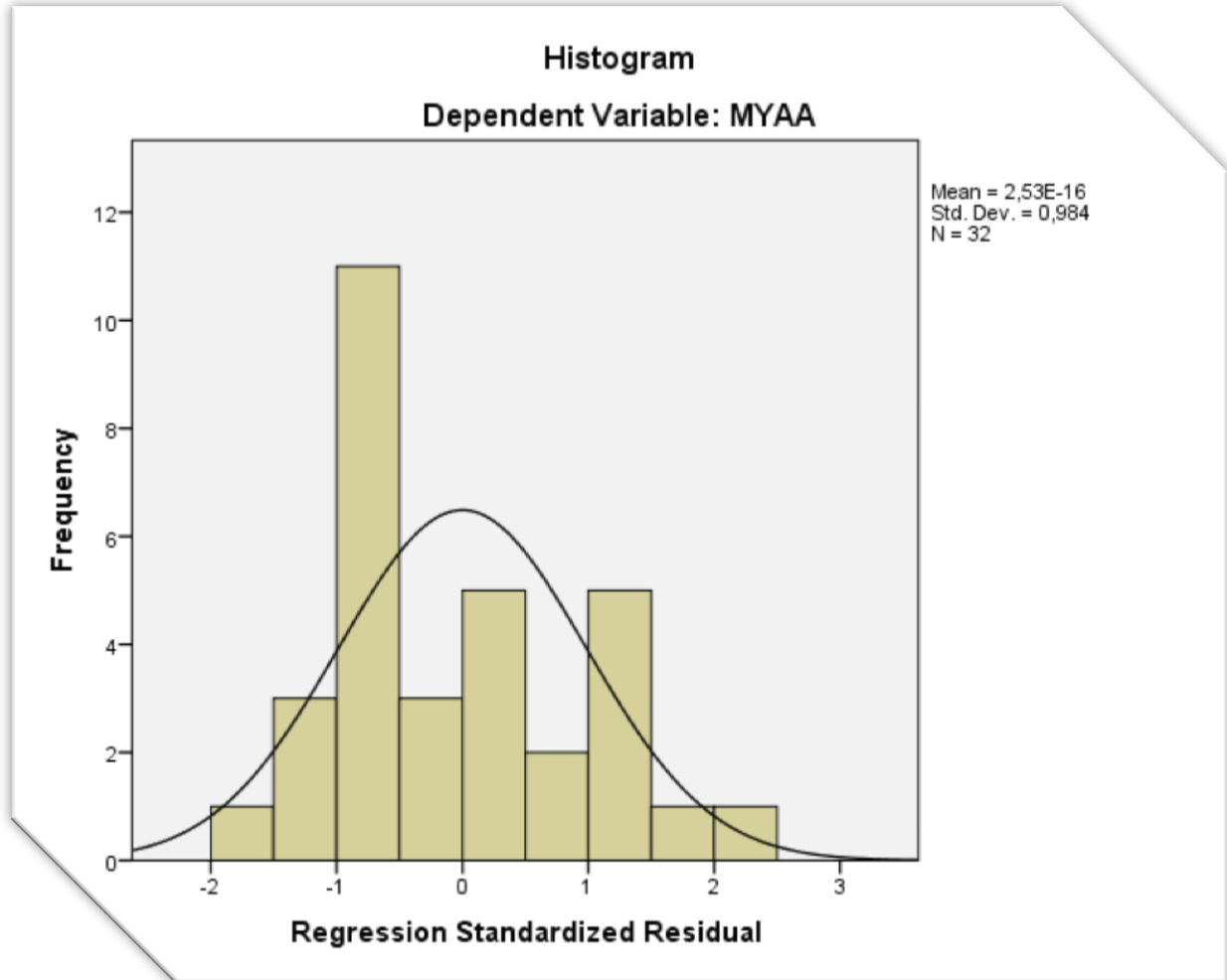
المعلومات المقدرة						
المعامل	الثابت	Sig	درجة حرية المقام	درجة حرية البسط	F	معامل التحديد
0,218	1.049	0.182	31	1	1.864	0.059

المصدر: من إعداد الطالبتان استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20 (مستوى الدلالة المستخدم هو $\alpha = 0.05$)

من خلال نتائج اختبار فيشر يتبين لنا عدم معنوية معاملات النموذج حيث نلاحظ من خلال الجدول أن نسبة معامل التحديد 5.9% وهي نسبة ضعيفة جدا وتعبر عن مدى تأثير تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة TQM على آليات الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، وما يؤكد هذه النتيجة هي قيمة F والتي بلغت 1.864، حيث كانت درجة المعلمية (Sig) لهذه العلاقة 0.182 وهي أكثر من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) وهذا ما يوضح انه لا توجد علاقة بين المتغيرين أي أن تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة TQM لا يؤثر على آليات الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية تأثيرا ذو دلالة إحصائية، ومنه نؤكد عدم صحة الفرضية الفرعية الثانية والتي تنص على أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة TQM وآليات الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، والشكل الموالي يوضح نتائج الفرضية.

الشكل رقم (23): يوضح شكل الانتشار العلاقة بين أسلوب إدارة الجودة الشاملة TQM وآليات الكشف عن ممارسات

المحاسبة الإبداعية



المصدر: من إعداد الطالبتان استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20

نتيجة اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

حسب نتيجة فيشر F والذي رفض الفرضية التي تنص على أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة TQM واستخدامه كآلية للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، وهذا يعني أنه لا توجد علاقة بين المتغيرين أي أن تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة TQM لا يؤثر على آليات الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية تأثيراً ذو دلالة إحصائية.

ويعود هذا الى ان اراء العينة غير موافقون على ان استخدام أسلوب إدارة الجودة الشاملة TQM كآلية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية ليس له تأثير وذلك لأنه أسلوب يساعد في القيام بالتفتيش والرقابة على المنتجات لضمان الجودة والسعي

لتحسينها مع خفض التكاليف في المقابل نجد ان للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية يعتمد على الالتزام بمعايير المحاسبة ورفع جودة المعلومات المحاسبية كذلك زيادة الاهتمام بالجانب الأخلاقي في ممارسة مهنة المحاسبة.

ثالثا: اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

تنص على: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن BSC واستخدامه للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية

جدول رقم (24): العلاقة بين أسلوب بطاقة الأداء المتوازن BSC وآليات الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية

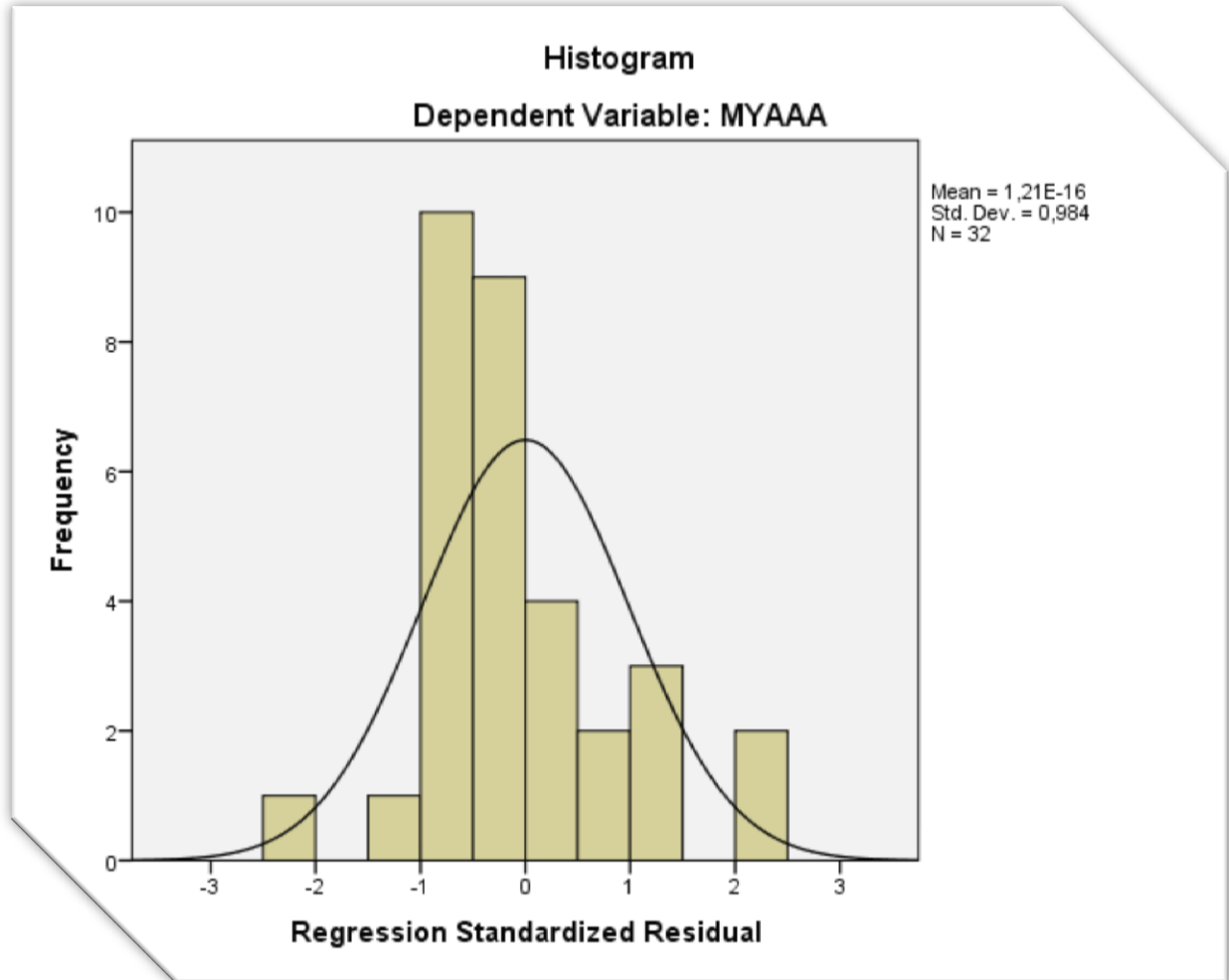
المعلومات المقدرة						
المعامل (B1)	الثابت	Sig	درجة حرية المقام	درجة حرية البسط	F	معامل التحديد
0.313	0.908	0.031	31	1	5.108	0,146

المصدر: من إعداد الطالبتان استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20 (مستوى الدلالة المستخدم هو $\alpha=0.05$)

من خلال نتائج اختبار فيشر يتبين لنا عدم معنوية معاملات النموذج حيث نلاحظ من خلال الجدول أن نسبة معامل التحديد 14.6% وهي نسبة ضعيفة جدا وتعبر عن مدى تأثير تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن BSC على آليات الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، وما يؤكد هذه النتيجة هي قيمة F والتي بلغت 5.108، حيث كانت درجة المعلمية (Sig) لهذه العلاقة 0.031 وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) وهذا ما يوضح انه توجد علاقة بين المتغيرين أي أن تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن BSC يؤثر على آليات الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية تأثيرا ذو دلالة إحصائية، ومنه نؤكد صحة الفرضية الفرعية الثالثة والتي تنص على أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن BSC وآليات الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، والشكل الموالي يوضح نتائج الفرضية.

الشكل رقم (24): يوضح شكل الانتشار العلاقة بين أسلوب بطاقة الأداء المتوازن BSC وآليات الكشف عن ممارسات

المحاسبة الإبداعية



المصدر: من إعداد الطالبتان استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20

نتيجة الفرضية الفرعية الثالثة:

حسب نتيجة فيشر F والذي قبل الفرضية التي تنص على أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن BSC واستخدامه كآلية للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، وهذا يعني أنه توجد علاقة بين المتغيرين أي أن تطبيق بطاقة الأداء المتوازن تؤثر على آليات الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية تأثيرا ذو دلالة إحصائية، كما توضح إشارة المعلمة b_1 والتي بلغت 0.313 وحدة، وهي علاقة موجبة وطردية بين المتغيرين أي أن كلما ارتفع تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن BSC بوحدة واحدة يرتفع في المقابل آليات الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية بـ 0.313 وحدة، ومنه نتأكد من صحة الفرضية الفرعية الثالثة. ونبين ذلك وفق المعادلة التالية:

$$Y = 0.313(X) + 0.908$$

يعود هذا إلى أن أفراد العينة متفوقون على أنه توجد علاقة بين المتغيرين أي أن تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن بشكل متكامل، له أهمية في تقييم الأداء ويساعد في التأثير على آليات الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية عن طريق أبعاده كبعد العميل والذي يهتم بأخلاق وولاء العميل ويحقق جميع احتياجاته، لأن مهنة المحاسبة تحتاج إلى زيادة الاهتمام بالجانب الأخلاقي حتى لا يلجأ المحاسب إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية، وتتميز بطاقة الأداء المتوازن بخاصية أساسية وهي الرؤية المستقبلية للمؤسسة ومن خلالها يتم الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وصعوبة تطبيقها.

قدمت النتائج المتوصل إليها بشكل عام في هذا الفصل جمع بعض الاستثمارات التي وزعت على أفراد العينة الذي تمت دراسة مجموعة من آرائهم والاجابات على الاستثمارات التي وزعت عليهم، كذلك تم استخدام برنامج التحليل الاحصائي SPSS.V20 لتحليل ومعالجة البيانات ومعرفة اختبار الفرضيات بين المتغيرين.

ومن خلال هذه الدراسة تم التوصل إلى مجموعة من النتائج أهمها أن هناك ارتباط موجب وقوي بين متغيرات الدراسة وهما أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتي تنقسم إلى الأبعاد التالية (أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC وأسلوب إدارة الجودة الشاملة TQM وأسلوب بطاقة الأداء المتوازن BSC) وممارسات المحاسبة الإبداعية مكونة من الأبعاد التالية (دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية وتأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومة المحاسبية وآليات الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية) في العينة المدروسة.



للمحاسبة الإبداعية دور في التلاعب بجودة المعلومات المحاسبية لإعطاء صورة جيدة للمؤسسة وكذلك بغية تحقيق الأهداف المراد التوصل إليها عن طريق التلاعب المحاسبي، ومن خلال هذه الدراسة فإن المحاسبة الإدارية لها دور وأهمية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية عن طريق مجموعة من الأساليب الحديثة.

وعلى هذا الأساس توصلنا إلى هذه الدراسة إلى أن أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة لها أثر في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال دراسة العينة، حيث قمنا بالإجابة عليها من خلال إشكالية الدراسة، وأيضا من خلال توزيع بعض الأسئلة في شكل استمارة على مجتمع الدراسة من الأساتذة الأكاديميين المختصين بالمحاسبة وكذلك المهنيين محافظي الحسابات والمحاسبين.

نتائج إختبار الفرضيات:

بعد التطرق إلى المعالجة التي إعتمدت في الدراسة الميدانية والتي جمعت بين الدراسة النظرية، ومحاولة تقييم تطبيق الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية، كما توصلنا أثناء اختبار الفرضيات على ما يلي:

✓ بخصوص الفرضية الفرعية الأولى والتي تنص على أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب ABC وبين دوافع استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية تم قبولها، وهذا يعني أنه توجد علاقة بين المتغيرين أي أن تطبيق أسلوب ABC يؤثر على دوافع استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية تأثيرا ذو دلالة احصائية. وبالتالي فإن تطبيق أسلوب ABC سوف ينعكس على دوافع استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال الإجراءات الرقابية على عناصر التكاليف المختلفة وتوفير معلومات دقيقة حول التكاليف.

✓ بخصوص الفرضية الفرعية الثانية والتي تنص على أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة TQM وبين دوافع استخدام ممارسة المحاسبة الإبداعية تم رفضها، وهذا يعني أنه لا توجد علاقة بين المتغيرين أي أن تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة TQM لا يؤثر على دوافع استخدام ممارسة المحاسبة الإبداعية تأثيرا ذو دلالة احصائية.

✓ بخصوص الفرضية الفرعية الثالثة والتي تنص على توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب BSC وبين دوافع استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية تم قبولها، وهذا يعني أنه توجد علاقة بين المتغيرين أي أن تطبيق أسلوب BSC يؤثر على دوافع استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية تأثيرا ذو دلالة احصائية. وينعكس تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن على دوافع استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال أبعاده الأربعة المتمثلة في: البعد المالي، البعد العميل، بعد العمليات الداخلية وبعد التعليم والنمو.

✓ بخصوص الفرضية الثانية والتي تنص على أنه يوجد هناك تأثير لممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية تم قبول الفرضية البديلة، وهذا يعني أن ممارسات المحاسبة الإبداعية تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية. المحاسبة الإبداعية

الخاتمة العامة

تنعكس على جودة المعلومات المحاسبية من خلال التأثير على التدفقات النقدية الحالية والمستقبلية، ولا تعطي صورة واضحة عن المعلومة المالية للمؤسسة.

✓ بخصوص الفرضية الفرعية الأولى والتي تنص على أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC واستخدامه كآلية للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية تم رفضها، وهذا يعني أنه لا توجد علاقة بين المتغيرين أي أن تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC لا يؤثر على آليات الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية تأثيراً ذو دلالة إحصائية.

✓ بخصوص الفرضية الفرعية الثانية والتي تنص على أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة TQM واستخدامه كآلية للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية تم رفضها، وهذا يعني أنه لا توجد علاقة بين المتغيرين أي أن تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة TQM لا يؤثر على آليات الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية تأثيراً ذو دلالة إحصائية. وهذا ينعكس على آليات الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال ولاء العميل حيث يسعى إلى تقديم مستوى الجودة الذي يرغب فيه والذي يحقق احتياجاته ورغباته وتوقعاته.

✓ بخصوص الفرضية الفرعية الثالثة والتي تنص على أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن BSC واستخدامه للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية تم قبولها، وهذا يعني أنه توجد علاقة بين المتغيرين أي أن تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن BSC يؤثر على آليات الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية تأثيراً ذو دلالة إحصائية. وهذا ينعكس على آليات الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال الرؤية المستقبلية للمؤسسة، وأيضاً الاستراتيجية التي يقوم بها حيث يتم وضع أهداف استراتيجية وتحديد الاستراتيجيات التي تؤدي إلى تحقيق هذه الأهداف.

نتائج الدراسة:

في نهاية الدراسة نستنتج ما يلي:

- ✓ أن أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC له تأثير على دوافع استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- ✓ أسلوب إدارة الجودة الشاملة TQM ليس له تأثير على دوافع استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- ✓ يقوم أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC بجمع البيانات اللازمة خاصة بالمنتجات.
- ✓ بطاقة الأداء المتوازن BSC له علاقة بالكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- ✓ بطاقة الأداء المتوازن BSC لها تأثير في تقييم الأداء وترجمة استراتيجية المؤسسة.
- ✓ ممارسات المحاسبة الإبداعية تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية.

التوصيات:

من خلال نتائج هذه الدراسة تم الوصول إلى التوصيات الآتية:

- ✓ ضرورة استخدام أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة لما يقدمه من رؤية واضحة في استغلال الطاقة المتاحة.

الخاتمة العامة

- ✓ تم التوصل إلى ضرورة تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن BSC من قبل كل المؤسسات لما لها من أهمية في تقييم الأداء وفي الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها.
- ✓ ضرورة توعية إدارات الشركات بالمخاطر الناتجة عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، وانعكاسها السلبي على المؤسسات في المدى الطويل.
- ✓ التعامل بجدية مع ما يجري من تطورات في البيئة الاقتصادية، وذلك من خلال تهيئة المؤسسات على استيعاب هذا النوع الحديث من أساليب المحاسبة، لأن تطور وتوسع نشاط المؤسسات يفرض عليها استخدام الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية.
- ✓ تم التوصل إلى أن ممارسات المحاسبة الإبداعية لها دور في التأثير على جودة المعلومات المحاسبية.
- ✓ تعزيز مبدأ مشاركة العاملين لما له من أهمية في نجاح أسلوب إدارة الجودة الشاملة حيث تهدف إلى تحقيق رضا العميل وولائه من خلال تقديم مستوى الجودة الذي يرغب فيه، والذي يحقق احتياجاته وتوقعاته وهذا يساعد على تجنب ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- ✓ ضرورة الاهتمام بأسلوب بطاقة الأداء المتوازن بشكل متكامل بأبعاده الأربعة كاستراتيجية أساسية للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

آفاق الدراسة:

بعد تناولنا لهذا الموضوع بشقيه النظري والتطبيقي برزت العديد من الإشكاليات بإمكانها أن تكون آفاقاً لدراسات مستقبلية نذكر منها:

- دور أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- دور أسلوب إدارة الجودة الشاملة TQM في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- أثر استخدام الأساليب المحاسبية الإبداعية على الإفصاح المحاسبي.



قائمة المراجع

I. الكتب

- 1) أ.د. حسين بلعجوز و د.مجاد عريوة. (2019). المحاسبة الادارية الاستراتيجية تطورات أساليب المحاسبة الادارية لتقييم الأداء في ظل بيئة الاعمال الحديثة. 2 شارع الحجاز-روكسي-مصر الجديدة-القاهرة-جمهورية مصر العربية : المنظمة العربية للتنمية الادارية جامعة الدول العربية.
- 2) أحمد محمود يوسف، هالة خولة عبد الله، سعيد يحيى ضو، محمد طارق حسين، مایسة مصطفى، شرین بن عطاف، . نبیل أحمد . (2019). المحاسبة الادارية. القاهرة: الطبعة الاولى.
- 3) المليحي عبد الرؤوف صالح أحمد و ابراهيم جابر السيد أحمد. (بلا تاريخ). إدارة الأرباح. دار العلم والایمان ودار الجديد للنشر والتوزيع.
- 4) بدوي عباس محمد، ابراهيم عثمان الأميرة ، و صلاح الدين صالح أشرف . (2017). المحاسبة الادارية ودراسات الجدوى الاقتصادية. تاريخ الطباعة الحديث.
- 5) بدیع الدین ریشو . (2010). ادارة التكاليف. الاسكندرية: دار التعليم الجامعي ..
- 6) د.نضال محمود رمحي. (2013). المحاسبة الادارية *managerial accounting*. عمان : دار الفكر ناشرون وموزعون ط1.
- 7) ديمغ وروبيت هاغستروم. (بلا تاريخ). ادارة الجودة الشاملة اسس و مبادئ و تطبيقات. (هند رشدي، المترجمون)
- 8) راضي بهجت، و يوسف العربي هشام. (2015). ادارة الجودة الشاملة المفهوم و الفلسفة و التطبيقات. القاهرة: شركة روابط للنشر وتقنية المعلومات.
- 9) صلاح بسيوي عيد، عبد المنعم فليح ، زايد سالم أبو شناف، و عماد سعيد الزمر. (2017). المحاسبة الادارية.
- 10) عبد الرؤوف صالح احمد المليحي، و جابر سيد احمد ابراهيم. (2019). ادارة الارباح. دسوق: دار العلم و الايمان للنشر و التوزيع، دار الجديد للنشر و التوزيع.
- 11) علي أحمد أبو حسن. (1997). المحاسبة الادارية المتقدمة، اتخاذ القرارات، تقارير تقييم الاداء. الاسكندرية: الدار الجامعية.
- 12) محمد محرم ناصر، و نور الدين زينات. (بلا تاريخ). المحاسبة الادارية. الاسكندرية: الدار الجامعية 84 شارع زكريا غنيم تانيس.

قائمة المراجع

- 13) محمد نور أحمد ، محمد محرم زينات ، و شحاته شحاته . (2005). المحاسبة الادارية في بيئة الاعمال المعاصرة. الاسكندرية: الدار الجامعية.
- 14) مسطفى يوسف كافي، سمير أحمد حموده، أحمد علي بني ياسين، و هاني أحمد أبوعيد. (2012). المحاسبة الادارية. عمان: مكتبة المجتمع العربي.
- 15) مفاهيم اساسية عن ادارة الجودة الشاملة. (2009). تأليف ادارة الجودة الشاملة (صفحة 16).
- 16) هاشم احمد عطية، و محمد محمود عبد ربه محمد. (2000). دراسات في المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف، المحاسبة الادارية. الدار الجامعية.

II. اطروحات

- 1) أحلام بن فطيمة. (2018). الأساليب الادارية الحديثة في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية أطروحة دكتوراه. علوم تجارية، تخصص: محاسبة مالية وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف -1.
- 2) العيفة رحيمة. (2021/2020). مساهمة أساليب المحاسبة الادارية الحديثة في اتخاذ القرار المالي (دراسة حالة مؤسسة التسيير السياحي بسكرة E: . اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث (LMD). كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، بسكرة: جامعة محمد خيضر.
- 3) حورية زناسني، و الهام مسعودي. (2020/2019). تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC. عين تموشنت ، معهد العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير.
- 4) حمان أحمد . (2016). بطاقة الاداء المتوازن وأثرها على أداء المؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة شركة الاسمنت. مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر اكاديمي. كلية العلم الاقتصادية وعلوم تجارية وعلوم التسيير تخصص ادارة المؤسسات ، تبسة: جامعة العربي تبسي.
- 5) سارة دروش. (2016). آليات المحاسبة الادارية في تحقيق الميزة التنافسية دراسة حالة مؤسسة الشفق لصناعة البطاريات -عين مليلة- مذكرة لنيل متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية.
- 6) سامي قحام. (2019/2018). دور أساليب المحاسبة الإدارية في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية. مذكرة ماستر . كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير.

قائمة المراجع

- 7) سعدي فارس. (2021/2020). تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على كفاية الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية وسبل الحد منها (دراسة حالة آراء عينة من الأكاديميين والمهنيين بالجزائر ومصر). قسم العلوم المالية والمحاسبية، البلدية، جامعة البلدية 2.
- 8) سمية محادي، و كريمة قلمين . (2020/2019). أثر المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المالية. مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير أكاديمي. المسيلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.
- 9) صالح بلاسكة . (2012). قابلية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقييم الاستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة بعض المؤسسات). مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير. سطيف: جامعة فرحات عباس.
- 10) صبرينة عون. (2019). استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في رفع كفاءة نظام محاسبة المسؤولية اطروحة نيل شهادة دكتوراه. العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، تخصص: محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة.
- 11) عبد الفتاح أبو وناس عوني . (2011). مدى تطبيق المقاييس المالية وغير المالية المستخدمة في بطاقة قياس الأداء لدى البنوك التجارية الاردنية. رسالة ماجستير مقدمة الى عمادة الدراسات العليا استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في ادارة الأعمال. قسم ادارة الأعمال، الاردن : جامعة مؤتة عمادة الدراسات العليا.
- 12) عبد الله الخليل محار . (2012). تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية رسالة ماجستير. رسالة استكمال متطلبات الحصول على درجة ماجستير. قسم المحاسبة كلية الأعمال، الاردن: جامعة الشرق الاوسط.
- 13) عبدالله محمد مطير العطوي. (2011). أثر تطبيق مبادئ إدارة الجودة الشاملة في عملية الاختيار والتعيين في المؤسسة العامة للتدريب التقني والمهني في المملكة العربية السعودية . رسالة مقدمة إلى عمادة الدراسات العليا استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في الإدارة العامة. قسم الإدارة العامة.
- 14) عريوة محاد. (2011). دور بطاقة الاداء المتوازن في قياس وتقييم الاداء المستدام بالمؤسسات المتوسطة للصناعات الغذائية دراسة مقارنة بين: ملبنة الحضنة بالمسيلة وملبنة التل بسطيف-. مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في اطار مدرسة الدكتوراه. كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير تخصص : مدرسة الدكتوراه: ادارة الاعمال والتنمية المستدامة .
- 15) عمار إليهوم. (2017/2016). أثر استخدام الاساليب الحديثة للمحاسبة الادارية في اتخاذ القرارات بالمؤسسة دراسة حالة مؤسسة الاسمنت حامة بوزيان schb-قسنطينة-. مذكرة مكملة ضمن نيل متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية تخصص علوم تجارية، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي .

قائمة المراجع

- 16) غانية بوراس . (2015). استخدام الأساليب الحديثة للمحاسبة الادارية مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي. علوم التسيير، كلية العلوم التجارية، تخصص مالية التأمينات وتسيير المخاطر، جامعة أم البواقي.
- 17) محمد ناصر خان. (2021). مساهمة بطاقة الأداء المتوازن في التخطيط الاستراتيجي في المؤسسات الاقتصادية - دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة-. أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير تخصص تسيير مؤسسات . كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، بسكرة : جامعة محمد خيضر.
- 18) مريم بودودة . (2014). استخدام بطاقة الاداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية لتقويم الاداء الشامل للمؤسسة - دراسة حالة الخبز الصحي بالمليلة-. مذكرة لنيل متطلبات شهادة دكتوراه. كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير قسم علوم التسيير تخصص ادارة مالية، قسنطينة: جامعة قسنطينة 2
- 19) معاذ بوغروج. (2016). دور المراجعة المحاسبية في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية، مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي. العلوم التجارية، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي.
- 20) ملاك قرون، و امينة برباري. (بلا تاريخ). أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على جودة القوائم المالية. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم التجارية، 2020/2019.
- 21) نادية مشاش. (بلا تاريخ). اهمية نظام التكاليف على اساس الانشطة ABC في دعم مراقبة التسيير و رفع اداء المؤسسة. مراقبة التسيير كالية لحكومة المؤسسات و تفعيل الابداع. البلدية .
- 22) نجلاء نوبلي. (2014-2015). استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية. بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير، الجزائر.
- 23) نجوم قمازي. (2017-2018). الأساليب الادارية الحديثة في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية أطروحة دكتوراه. سطيف، علوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، تخصص: محاسبة مالية وتدقيق، جامعة فرحات عباس سطيف-1.
- 24) هواري العابد. (2014/2015). ادارة الجودة الشاملة كمدخل لتحسين اداء الموارد البشرية في الادارة المحلية. مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم السياسية. بسكرة، كلية الحقوق والعلوم السياسية.
- 25) ولاء فريد حسين بن عطف . (2014). أثر استخدام اساليب المحاسبة الادارية الحديثة في تحقيق الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية اليمينية-دراسة ميدانية في محافظة عدن-. رسالة استكمال متطلبات نيل درجة الماجستير في المحاسبة . كلية العلوم الادارية، عدن: جامعة عدن.

.III مجلات وملتقيات

- 1) أحمد محمود يوسف، هالة خولة عبد الله، سعيد يحيى ضو، محمد طارق حسين، مایسة مصطفى، شرین بن عطف، . . نبیل أحمد . (2019). المحاسبة الادارية. القاهرة: الطبعة الاولى.
- 2) الحاج مسكين، و خلیفة یعقوبی. (18 جویلیة , 2020). جودة نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ومتطلبات تطبيقه في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية. مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، صفحة 41.
- 3) بالرقی تیجانی. (2012). المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتحميل صورة الدخل. مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 12، الصفحات 23-50.
- 4) بدوی عباس محمد، ابراهيم عثمان الأميرة، و صلاح الدين صالح أشرف . (2017). المحاسبة الادارية ودراسات الجدوى الاقتصادية. تاريخ الطباعة الحديث.
- 5) حافی هدی. (2019). ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية ضمن القوائم المالية وطرق اكتشافها. مجلة استراتيجيات التحقيقات الاقتصادية والمالية، المجلد 1 العدد 1، الصفحات 93-94.
- 6) علي عبد الحسين هاني، و نوال حربي راضي. (2020). المحاسبة الإبداعية والعوامل المؤثرة في ممارستها في الشركات العراقية. مجلة دراسات محاسبية و مالية، الصفحات 184-185.
- 7) محمد الصديق الفضيل. (01 جوان, 2018). نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC كأداة حديثة وفعالة في المحاسبة الادارية . مجلة "الادارة والتنمية للبحوث والدراسات، الصفحات 273-274.
- 8) مصطفى عوادي، رشيدة مراوي، و عبد القادر عوادي. (13 ماي, 2019). اثر استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية لدى المقاولات الراغبة. مجلة الدراسات المالية والمحاسبية و الادارية.
- 9) مصطفى عوادي، و اخرون. (07/06 ديسمبر , 2018/2017). دوافع وأساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر . الملتقى وطني حول اشكالية استدامة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة . الوادي، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير .
- 10) منال حسين لفته صالح. (2016). استخدام تقنيات المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على القوائم المالية، مجلة دنانير العدد المجلد 01 العدد 08. كلية الادارة والاقتصاد، العراق .
- 11) هدى حافي. (26 سبتمبر, 2019). ممارسة اساليب المحاسبة الإبداعية ضمن القوائم المالية و طرق اكتشافها. مجلة استراتيجيات التحقيقات الاقتصادية و المالية .

قائمة المراجع

the institute of company secretaies. (2017, july). cost and management accounting. new delhi, india: P.M.



الملحق رقم 01: نموذج الاستبيان



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

الاستبيان

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

يمثل هذا الاستبيان جزء من الدراسة التي سيقوم بها الباحثان لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية تخصص محاسبة حول "أثر استخدام الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية"، ولاستكمال هذا البحث العلمي، وبغية الوصول لأهداف هذه الدراسة وتعميم نتائجها، نرجو أن نجد لديكم متسعا من الوقت للإجابة عن الأسئلة الواردة في هذا الاستبيان بدقة وموضوعية وبكل ما لديكم من خبرة مهنية تخص الموضوع المذكور أعلاه.

تفضلوا فائق الاحترام والتقدير

الملاحق

الجزء الأول: المعلومات الشخصية

1. المؤهل العلمي: ليسانس ماجستير دكتوراه

أخرى.....

2. التخصص العلمي: تدقيق محاسبة جباية

أخرى.....

3. الخبرة المهنية: أقل من 10 سنوات ما بين 11 سنة إلى 20 سنة أكثر من 21 سنة

4. الوظيفة المهنية: أكاديميين محافظ حسابات أو خبير محاسبي محافظ في المؤسسة

الجزء الثاني: محاور الاستبيان

المحور الأول: مدى تطبيق الأساليب الإدارية الحديثة

غير موافق	محايد	موافق	أولاً: مدى تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC
			1-صعوبة تحديد تكلفة كل عنصر من عناصر تكلفة المنتجات بشكل دقيق في نظام التكاليف التقليدي وهذا يمثل حافزا لتبني أسلوب ABC.
			2-لدى أسلوب ABC القدرة على الفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة.
			3-يعمل أسلوب ABC على الحد من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج.
			4-يساعد استخدام أسلوب ABC في تقديم المنتجات بأسعار تنافسية.
			5-تزايد حدة المنافسة مع المؤسسات الأخرى تتطلب استخدام أسلوب ABC.
			6-يساعد استخدام أسلوب ABC على تخفيض تكاليف المخزون.
غير موافق	محايد	موافق	ثانياً: مدى تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة TQM
			7-يعمل أسلوب TQM على تصميم وتحسين المنتجات بصورة مستمرة.
			8-يساهم أسلوب TQM في الاستماع الى الزبائن وتلبية حاجياتهم.
			9-يقوم أسلوب TQM على تقديم مجموعة متنوعة من المنتجات لتلبية حاجيات ومتطلبات العملاء.
			10-يساعد أسلوب TQM المؤسسة على القيام بعمليات تفتيش ورقابة المنتجات بصورة مستمرة لضمان الجودة.
			11-يقوم أسلوب TQM بتقديم منتجات ذات جودة عالية.
			12-يساعد أسلوب TQM على الحد من شكاوى العملاء وتقديم الحلول المناسبة لهم.
غير موافق	محايد	موافق	ثالثاً: مدى تطبيق بطاقة الأداء المتوازن BSC

الملاحق

			13-يساعد استخدام أسلوب BSC في ابتكار منتجات جديدة من خلال استخدام التكنولوجيا الحديثة.
			14-يساهم استخدام أسلوب BSC في مواصلة العمل الجاد من أجل الوصول الى المستويات العالمية في كل الجوانب.
			15-الاهتمام برغبات الزبائن وتعاون كل الأطراف المتعاملة مع المؤسسة في الداخل والخارج لتحقيق هذه الرغبات.
			16-يساهم أسلوب BSC في تقليص المشاكل لحد أدنى.
			17-يقوم أسلوب BSC بمساعدة إدارة المؤسسة على امتلاك قاعدة بيانات عن عملائها.
			18-يساعد أسلوب BSC في زيادة التعليم وتنمية مهارات العاملين وتأهيلهم المؤسسة.

المحور الثاني: ممارسات المحاسبة الابداعية.

غير موافق	محايد	موافق	أولاً: دوافع استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية.
			1-تتنصف ممارسات المحاسبة الإبداعية بكونها ممارسات مضللة وسلوك غير مقبول من الإدارة نتيجة التزييف وهذا راجع لتعظيم منافعها الذاتية.
			2-تعتبر المعايير المحاسبية ملجأ المدراء في استعمال ممارسات المحاسبة الإبداعية وهذا راجع لسماحتها باستخدام السياسات والإجراءات المحاسبية البديلة.
			3-كثرة بدائل القياس المحاسبي والتقدير من شأنه أن يفسح المجال للتقدير والحكم الشخصي على بعض العمليات التي تعترض المحاسبين.
			4-يلجأ أعضاء الإدارة الى المحافظة على مستوى معيشي مرتفع، فهم يسعون الى زيادة أجورهم عن طريق استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية في تحميل قوائمهم المالية.
			5-ضعف الثقافة المحاسبية لدى مستخدمي القوائم المالية قد يدفع إدارة الشركة لاستخدام بعض ممارسات المحاسبة الإبداعية.
			6-الأجر مرتبط بالكفاءة في بعض الأحيان يرتبط أجر المسيرين بالأداء وهذا يشكل حافزا قويا للهوء الإدارة الى استخدام ممارسات محاسبية مضللة للرفع من الأرباح.

الملاحق

غير موافق	محايد	موافق	ثانيا: تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية
			7-ينتج عن ممارسة المحاسبة الإبداعية معلومات غير قادرة على إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للشركة.
			8-تؤثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على التدفقات النقدية الحالية والتدفقات النقدية المستقبلية.
			9-لا توفر ممارسات المحاسبة الإبداعية معلومات محاسبية ذات جودة التي تمنح ثقة كبيرة للمستثمرين حول سلامة استثماراتهم.
			10-ممارسات المحاسبة الإبداعية لا تسمح بتوفير معلومات محاسبية ذات مصداقية يمكن التحقق من مدى صحتها من قبل المستخدمين.
			11-تعتبر المحاسبة الإبداعية عملية خرق للنظم والقوانين بدون عقوبة وهذا راجع لقلّة الاحترام لها ولإجراءاتها.
			12-تتميز المعلومات المحاسبية الناتجة عن ممارسات المحاسبة الإبداعية صعبة الفهم ولا تعبر بصدق عن الأحداث الاقتصادية المحيطة بالشركة.
غير موافق	محايد	موافق	ثالثا: آليات الكشف من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
			13-جودة معايير المحاسبة والالتزام بها يؤدي الى تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية ورفع جودة المعلومات.
			14-تحتاج مهنة المحاسبة الى زيادة الاهتمام بالجانب الأخلاقي حتى يلجأ المحاسب الى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
			15-ضمان استقلالية أعضاء مجلس الإدارة بأن لا يكون لرئيس المجلس أو أحد أعضائه مهام تنفيذية بالشركة.
			16-تحرص الإدارة على وضع نظام داخلي للشركة لتحديد قواعد الجزاء والعقوبات الكفيلة بردع المحاسبين لعملية الغش والاحتتيال.
			17-عدم القدرة على مواجهة ممارسات خطر المحاسبة الإبداعية تقود لفشل محافظ الحسابات وليس لعملية المراجعة.
			18-يساهم تفعيل ركائز حوكمة الشركات المتمثلة في إدارة المخاطر والافصاح والرقابة بشكل فعال في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

TESTS NON PARAMITRIQUE :

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		A1	A2	A3	A4	A5
N		32	32	32	32	32
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	1,3438	1,3438	1,3438	1,4375	1,2813
	Std. Deviation	,60158	,74528	,60158	,66901	,45680
	Absolute	,435	,490	,435	,400	,450
Most Extreme Differences	Positive	,435	,490	,435	,400	,450
	Negative	-,284	-,322	-,284	-,257	-,269
Kolmogorov-Smirnov Z		2,460	2,773	2,460	2,261	2,544
Asymp. Sig. (2-tailed)		,000	,000	,000	,000	,000

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		A6	AA1	AA2	AA3	AA4
N		32	32	32	32	32
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	1,4063	1,2500	1,5000	1,4688	1,2500
	Std. Deviation	,55992	,62217	,67202	,67127	,43994
	Absolute	,391	,500	,365	,383	,465
Most Extreme Differences	Positive	,391	,500	,365	,383	,465
	Negative	-,234	-,344	-,228	-,242	-,285
Kolmogorov-Smirnov Z		2,212	2,828	2,067	2,164	2,631
Asymp. Sig. (2-tailed)		,000	,000	,000	,000	,000

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		AA5	AA6	AAA1	AAA2	AAA3
N		32	32	32	32	32
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	1,3438	1,3750	1,2188	1,3438	1,4063
	Std. Deviation	,60158	,70711	,42001	,48256	,61484

الملاحق

	Absolute	,435	,452	,480	,418	,402
Most Extreme Differences	Positive	,435	,452	,480	,418	,402
	Negative	-,284	-,298	-,301	-,257	-,254
Kolmogorov-Smirnov Z		2,460	2,557	2,715	2,365	2,273
Asymp. Sig. (2-tailed)		,000	,000	,000	,000	,000

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		AAA4	AAA5	AAA6	B1	B2
N		32	32	32	32	32
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	1,3125	1,3750	1,5000	1,5313	1,3750
	Std. Deviation	,59229	,55358	,67202	,84183	,65991
Most Extreme Differences	Absolute	,451	,407	,365	,424	,434
	Positive	,451	,407	,365	,424	,434
	Negative	-,299	-,249	-,228	-,264	-,285
Kolmogorov-Smirnov Z		2,552	2,303	2,067	2,396	2,454
Asymp. Sig. (2-tailed)		,000	,000	,000	,000	,000

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		B3	B4	B5	B6	BB1
N		32	32	32	32	32
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	1,7188	1,3750	1,5938	1,1563	1,2813
	Std. Deviation	,85135	,65991	,79755	,44789	,63421
Most Extreme Differences	Absolute	,332	,434	,365	,511	,484
	Positive	,332	,434	,365	,511	,484
	Negative	-,199	-,285	-,228	-,364	-,329
Kolmogorov-Smirnov Z		1,878	2,454	2,067	2,893	2,737
Asymp. Sig. (2-tailed)		,002	,000	,000	,000	,000

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		BB2	BB3	BB4	BB5	BB6
N		32	32	32	32	32
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	1,4063	1,5000	1,5313	1,5938	1,2813
	Std. Deviation	,61484	,67202	,71772	,75602	,63421
	Absolute	,402	,365	,364	,346	,484
Most Extreme Differences	Positive	,402	,365	,364	,346	,484
	Negative	-,254	-,228	-,230	-,216	-,329
Kolmogorov-Smirnov Z		2,273	2,067	2,060	1,959	2,737
Asymp. Sig. (2-tailed)		,000	,000	,000	,001	,000

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		BBB1	BBB2	BBB3	BBB4	BBB5
N		32	32	32	32	32
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	1,4688	1,3750	1,4063	1,4063	1,5000
	Std. Deviation	,76134	,55358	,71208	,71208	,67202
	Absolute	,418	,407	,435	,435	,365
Most Extreme Differences	Positive	,418	,407	,435	,435	,365
	Negative	-,269	-,249	-,284	-,284	-,228
Kolmogorov-Smirnov Z		2,367	2,303	2,458	2,458	2,067
Asymp. Sig. (2-tailed)		,000	,000	,000	,000	,000

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		BBB6	MOYAXE2	MYAXE1	MYA	MYAA
N		32	32	32	32	32
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	1,5000	1,4444	1,3611	1,3594	1,3646
	Std. Deviation	,71842	,33393	,31236	,28433	,40921
	Absolute	,382	,122	,172	,189	,282
Most Extreme Differences	Positive	,382	,122	,172	,189	,282

الملاحق

	Negative	-,243	-,097	-,124	-,110	-,186
Kolmogorov-Smirnov Z		2,160	,691	,971	1,067	1,597
Asymp. Sig. (2-tailed)		,000	,726	,302	,205	,012

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		MYAAA	MYB	MYBB	MYBBB
N		32	32	32	32
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	1,3594	1,4583	1,4323	1,4427
	Std. Deviation	,37174	,48267	,40794	,45320
	Absolute	,198	,196	,190	,211
Most Extreme Differences	Positive	,198	,196	,190	,211
	Negative	-,167	-,171	-,145	-,164
Kolmogorov-Smirnov Z		1,120	1,108	1,072	1,192
Asymp. Sig. (2-tailed)		,163	,171	,200	,117

الملحق رقم 03: اختبار درجة الثبات

ALPHA :

Echelle : TOUTES LES VARIABLES

Récapitulatif de traitement des

observations

		N	%
Observations	Valide	32	71,1
	Exclus ^a	13	28,9
	Total	45	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,841	18

Echelle : TOUTES LES VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	32	71,1
	Exclus ^a	13	28,9
	Total	45	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,803	18

الملحق رقم 04: اختبار الفرضية الفرعية الاولى للفرضية الاولى

HYPOTHÈSE1.1

Variables Entered/Removed^a

Mode	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	MYB ^b		Enter

- a. Dependent Variable: MYA
b. All requested variables entered.

Model Summary^b

Mode	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,433 ^a	,187	,160	,26059

- a. Predictors: (Constant), MYB
b. Dependent Variable: MYA

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	,469	1	,469	6,905	,013 ^b
	Residual	2,037	30	,068		
	Total	2,506	31			

a. Dependent Variable: MYA

b. Predictors: (Constant), MYB

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	,988	,149		6,642	,000
	MYB	,255	,097	,433	2,628	,013

a. Dependent Variable: MYA

Residuals Statistics^a

	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	N
Predicted Value	1,2426	1,6248	1,3594	,12299	32
Residual	-,49740	,67248	,00000	,25635	32
Std. Predicted Value	-,950	2,158	,000	1,000	32
Std. Residual	-1,909	2,581	,000	,984	32

a. Dependent Variable: MYA

الملحق رقم 05: اختبار الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الاولى

HYPOTHÈSE1.2

Variables Entered/Removed^a

Mode	Variables Entered	Variables Removed	Method
1			

1	MYB ^b	.	Enter
---	------------------	---	-------

- a. Dependent Variable: MYAA
 b. All requested variables entered.

Model Summary^b

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,320 ^a	,102	,072	,39412

- a. Predictors: (Constant), MYB
 b. Dependent Variable: MYAA

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	,531	1	,531	3,419	,074 ^b
	Residual	4,660	30	,155		
	Total	5,191	31			

- a. Dependent Variable: MYAA
 b. Predictors: (Constant), MYB

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	,969	,225		4,309	,000
	MYB	,271	,147	,320	1,849	,074

- a. Dependent Variable: MYAA

Residuals Statistics^a

	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	N
Predicted Value	1,2403	1,6470	1,3646	,13088	32
Residual	-,51146	,88117	,00000	,38771	32
Std. Predicted Value	-,950	2,158	,000	1,000	32

الملاحق

Std. Residual	-1,298	2,236	,000	,984	32
---------------	--------	-------	------	------	----

a. Dependent Variable: MYAA

الملحق رقم 06: الفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الاولى

HIPOTHÉSE1.3 :

Variables Entered/Removed^a

Mode	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	MYB ^b	.	Enter

a. Dependent Variable: MYAAA

b. All requested variables entered.

Model Summary^b

Mode	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,496 ^a	,246	,221	,32820

a. Predictors: (Constant), MYB

b. Dependent Variable: MYAAA

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	1,052	1	1,052	9,770	,004 ^b
	Residual	3,231	30	,108		
	Total	4,284	31			

a. Dependent Variable: MYAAA

b. Predictors: (Constant), MYB

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	,803	,187		4,285	,000
	MYB	,382	,122	,496	3,126	,004

a. Dependent Variable: MYAAA

Residuals Statistics^a

	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	N
Predicted Value	1,1844	1,7570	1,3594	,18425	32
Residual	-,50252	,91863	,00000	,32286	32
Std. Predicted Value	-,950	2,158	,000	1,000	32
Std. Residual	-1,531	2,799	,000	,984	32

a. Dependent Variable: MYAAA

الملحق رقم 07: اختبار الفرضية الثانية

HIPOTHÉSE 2 :

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
BB1	32	1,2813	,63421	,11211
BB2	32	1,4063	,61484	,10869
BB3	32	1,5000	,67202	,11880
BB4	32	1,5313	,71772	,12688
BB5	32	1,5938	,75602	,13365
BB6	32	1,2813	,63421	,11211
MYB	32	1,4323	,40794	,07211

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
BB1	11,428	31	,000	1,28125	1,0526	1,5099
BB2	12,938	31	,000	1,40625	1,1846	1,6279
BB3	12,627	31	,000	1,50000	1,2577	1,7423
BB4	12,069	31	,000	1,53125	1,2725	1,7900
BB5	11,925	31	,000	1,59375	1,3212	1,8663
BB6	11,428	31	,000	1,28125	1,0526	1,5099

الملاحق

MYB B	19,861	31	,000	1,43229	1,2852	1,5794
----------	--------	----	------	---------	--------	--------

الملحق رقم 08: اختبار الفرضية الفرعية الأول للفرضية الثالثة

HIPOTHÉSE3.1 :

Variables Entered/Removed^a

Mode	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	MYBBB ^b	.	Enter

- a. Dependent Variable: MYA
b. All requested variables entered.

Model Summary^b

Mode	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,221 ^a	,049	,017	,28191

- a. Predictors: (Constant), MYBBB
b. Dependent Variable: MYA

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	,122	1	,122	1,534	,225 ^b
	Residual	2,384	30	,079		
	Total	2,506	31			

- a. Dependent Variable: MYA
b. Predictors: (Constant), MYBBB

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1,160	,169		6,874	,000
	MYBBB	,138	,112	,221	1,239	,225

- a. Dependent Variable: MYA

Residuals Statistics^a

	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	N
Predicted Value	1,2981	1,5287	1,3594	,06271	32
Residual	-,52874	,63270	,00000	,27732	32
Std. Predicted Value	-,977	2,701	,000	1,000	32
Std. Residual	-1,876	2,244	,000	,984	32

a. Dependent Variable: MYA

الملحق رقم 09: اختبار الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الثالثة

HIPOTHÉSE3.2 :

Variables Entered/Removed^a

Mode	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	MYBBB ^b	.	Enter

a. Dependent Variable: MYAA

b. All requested variables entered.

Model Summary^b

Mode	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,242 ^a	,059	,027	,40362

a. Predictors: (Constant), MYBBB

b. Dependent Variable: MYAA

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	,304	1	,304	1,864	,182 ^b
	Residual	4,887	30	,163		
	Total	5,191	31			

a. Dependent Variable: MYAA

b. Predictors: (Constant), MYBBB

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	1,049	,242		4,345	,000
MYBBB	,218	,160	,242	1,365	,182

a. Dependent Variable: MYAA

Residuals Statistics^a

	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	N
Predicted Value	1,2679	1,6319	1,3646	,09898	32
Residual	-,63190	,82597	,00000	,39706	32
Std. Predicted Value	-,977	2,701	,000	1,000	32
Std. Residual	-1,566	2,046	,000	,984	32

a. Dependent Variable: MYAA

الملحق رقم 10: اختبار الفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الثالثة

HIPOTHÉSE3.3

Variables Entered/Removed^a

Mode	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	MYBBB ^b	.	Enter

a. Dependent Variable: MYAAA

b. All requested variables entered.

Model Summary^b

الملاحق

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,381 ^a	,146	,117	,34931

a. Predictors: (Constant), MYBBB

b. Dependent Variable: MYAAA

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	,623	1	,623	5,108	,031 ^b
	Residual	3,661	30	,122		
	Total	4,284	31			

a. Dependent Variable: MYAAA

b. Predictors: (Constant), MYBBB

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	,908	,209		4,343	,000
	MYBBB	,313	,138	,381	2,260	,031

a. Dependent Variable: MYAAA

Residuals Statistics^a

	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	N
Predicted Value	1,2209	1,7423	1,3594	,14180	32
Residual	-,74233	,84151	,00000	,34363	32
Std. Predicted Value	-,977	2,701	,000	1,000	32
Std. Residual	-2,125	2,409	,000	,984	32

a. Dependent Variable: MYAAA