

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

"یرفع اللّٰه الذین امنوا منکم والذین اوتوا العلم درجات واللّٰه بما
تعملون خبیر"

{سورة المجادلة الآية 11}

صدق اللّٰه العظیم

إهداء

اللهم لك الحمد قبل أن ترضى ولك الحمد إذا رضيت ولك الحمد بعد الرضى، نحمد الله عز وجل أنه وفقنا إلى انجاز هذا العمل المتواضع.

إلى خير الأنام، الحبيب المصطفى، سيدنا محمد وكفى

إلى من حملتني تسعا وأرضعتني حولين وإلى من سقت منبت حياتي وترعرعت في كنفها وإلى من جعلت الجنة تحت أقدامها **أمي الحنون "حبيبة"**

إلى من يزيدني انتسابي له وذكره فخرا واعتزازا وإلى من سهر الليالي من أجل تربيتي وتعليمي،

وجعلني اكبر في أركى واطهر فضيلة **أبي العزيز "رابح"**

إلى بسمة فؤادي وعماد حياتي أخواتي **أبتسام، سهيلة، أمينة، نور**. وإلى من بدونه لا تحلى الحياة أخي وعائلته

عبد النور، لبنى، جيهان

إلى جدي وجدتي حفظهم الله وأطال في عمرهم

إلى اعز الأصدقاء **"مهدي شعير، أيوب زروق، حسيني نورة، صولة ريان، بن حرز الله هاجر خوله خضراوي. الهام . دينا . حزحازي سماح، أميرة سني، صفاء شرقي"**.

إلى كل من شاءت الأقدار أن تجمعني بهم حدائق الدراسة وتجعل منهم أشقاء **فارس صحراوي،**

عبد الحق سعدي، بن حمزة محمد الصالح.

إلى كل أهلي وأقاربي وأحبابي

إلى كل من ذكره قلبي ونسيه قلبي

شكر وتقدير

مصداقا لقوله تعالى: " وَلَئِن شَكَرْتُمْ لَأَزِيدَنَّكُمْ " صدق الله العظيم.

ولقد حثنا الله عز وجل على الشكر إذ قال : "واشكروني ولا تكفرون" واقتداء بالرسول صلى الله عليه وسلم حيث قال : "الشكر قيد النعمة وسبب دوامها ومفتاح المزيد منها".

نتقدم بالشكر الجزيل إلى من ساهم من قريب ومن بعيد في إتمام هذا العمل المتواضع، نشكر الأستاذة المشرفة " زعرور نعيمة " التي لم تبخل علينا بنصائحها وتوجيهاتها القيمة وكانت عوننا وسندا في كل وقت.

إلى جميع أساتذة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير الذين لم يبخلوا علينا بعلمهم جزأهم الله خيرا خاصة " كردودي سهام" إلى كل من ساعدنا من زملاء في هذا العمل المتواضع

ولو بالكلمة الطيبة

نشكر جميع من كان بمثابة الدعم المعنوي لإتمام هذا العمل

شكرا

الكتب باللغة العربية:

1. احمد صلاح عطية، مبادئ المحاسبة المالية، ط 2 ،الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 2007.
2. أمينة السيد احمد لطفي، نظرية المحاسبة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
3. بلال خلف السكرانة، الإبداع الإداري، ط1، دار المسيرة لنشر، عمان، 2011 .
4. بو يعقوب عبد الكريم، أصول المحاسبة العامة وفق المخطط المحاسبي الوطني ، ط 1، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، 1999.
5. جمعة حميدات، خبير المعايير المحاسبة الدولية لإعداد التقارير المالية ، المجمع العربي للمحاسبين والقانونيين، الأردن 2014.
6. رتشارد شرويدر وآخرون، نظرية المحاسبة، دار المريخ لنشر، القاهرة، مصر 2006.
7. رضوان حلوة حنان، وآخرون، أسس المحاسبة المالية، دار حامد لنشر، الأردن 2004.
8. رضوان حلوة حنان، نزار فايق البلداوي، مبادئ المحاسبة المالية، إثراء لنشر والتوزيع، الأردن 2009.
9. رضوان حلوة حنان، نزار مليح البلداوي، مبادئ المحاسبة المالية، ط2، إثراء للنشر والتوزيع، عمان الأردن 2009.
10. رضوان حلوة حنان، نزار مليح البلداوي، مبادئ المحاسبة المالية ، ط2، إثراء للنشر والتوزيع ، عمان، الأردن 2009.
11. سامي محمد الوقاد، نظرية المحاسبة، دار المسيرة، عمان، الأردن ،2011.
12. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS ، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، الجزائر 2008.

13. عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي ، ط2، دار جيلطي، سطييف
2011.
14. عبد الناصر إبراهيم نور، إيهاب نظمي إبراهيم، المحاسبة المتوسطة، دار المسيرة، الأردن 2014.
15. عبد الناصر محمد سيد درويش، مبادئ المحاسبة المالية، دار الصفاء، الأردن 2010.
16. العزاز محمد، بن لعور بوعلام، التسيير المحاسبي والمالي، الديوان الوطني للمطبوعات المدرسية
الجزائر 2012.
17. علي عبد الله شاهين، النظرية المحاسبية، مكتبة الأفاق للنشر وتوزيع، فلسطين 2011.
18. فداغ الفداغ، المحاسبة المتوسطة نظرية وتطبيق، الوراق لنشر والتوزيع، عمان الأردن 1999.
19. قاسم إبراهيم، زياد يحي السقي، نظم المعلومات المحاسبية، وحدة الحدباء للنشر العراق، 2003.
20. كمال الدين مصطفى الدهراوي، المحاسبة المتوسطة وفق المعايير المحاسبية الدولية ، ط2 المكتب
الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2009 .
21. محمد جمال النزلي، ركائز منع التحريف والتلاعب في القوائم المالية، ط1، دار الإعصار العلمي
للنشر والتوزيع، الأردن، 2012.
22. محمد سامي راضي، المحاسبة المتوسطة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2015.
23. مؤيد عبد الحسن الفضل، الإبداع في اتخاذ القرارات الإدارية ، ط1، إثراء لنشر والتوزيع، الأردن،
2009.
24. ناصر مرزوق، عزام بشكير، مدخل للمحاسبة العامة، الصفحات الزرقاء للنشر، الجزائر 2008.
25. هادفي خالد، البدر في التسيير المحاسبي والمالي، دار البدر، الجزائر 2014.

المذكرات الجامعية:

26. احمد حسين على عبد الله، اثر استخدام المحاسبة الابتكارية في الأنظمة المحاسبية على جودة المعلومات المحاسبية للبنوك التجارية الأردنية، رسالة لنيل شهادة الماجستير، جامعة جدارا، 2015.
27. بن فرج زوينة، المخطط المحاسبي البنكي بين الرجعية والنظرية وتحديات التطبيق، أطروحة دكتوراه جامعة سطيف، 2013/2014.
28. خالد محمد اللوزي، اثر ممارسات إدارة الأرباح على أسعار الأسهم، رسالة لنيل شهادة الماجستير جامعة الشرق الاوسط، الأردن 2013 .
29. خالد محمد اللوزي، اثر ممارسة إدارة الإرباح على أسعار الأسهم، رسالة لنيل شهادة الماجستير جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن 2014.
30. رفيق يوسف، النظام المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق، رسالة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، جامعة تبسة، الجزائر 2011.
31. سليم بن رحمون، تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، رسالة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة 2013.
32. ميسون بنت محمد بن علي القري، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية، رسالة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية 2010.
33. باخجة عبدا لله محمد طالب، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل المعايير المحاسبية الدولية، رسالة لنيل شهادة الماجستير، جامعة السليمانية العراق، 2013 .
34. حمادي علي، اثر جودة المعلومات المحاسبية على صنع القرار في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، رسالة لنيل شهادة الماجستير تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة 2010/2011.

35. محمد مطر، ليندا الحسن الحلبي، دور التدقيق الخارجي في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية، رسالة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الشرق الأوسط، 2009.
36. أميرة شريف فضل عبد العظيم، دراسة تحليلية لأساليب المحاسبة الاختلاقية وانعكاساتها العملية على نطاق مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي ، رسالة لنيل شهادة الماجستير، جامعة القاهرة، مصر 2012.
37. بزاز قراري حياة، دور المعلومات المحاسبية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية ، رسالة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2011.
38. بن مالك عمار، المنهج الحديث للتحليل المالي الأساسي في تقييم الأداء ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص ادارة مالية، علو التسيير، جامعة منتوري قسنطينة، 2011.
39. حامدي علي، أثر جودة المعلومات المحاسبية على صنع القرار في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، رسالة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2011.
40. سعدي عبد الحليم، محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ضل تطبيق النظام المحاسبي المالي، اطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص محاسبة ،جامعة محمد خيضر بسكرة ،2015.
41. الطيب مداني، القوائم المالية المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي SCF ومعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، رسالة مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة مالية، جامعة قاصدي مرياح ورقلة، 2015 .
42. محمد فيصل ميادة، تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على إعداد عناصر القوائم المالية في المؤسسة، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه ، تخصص محاسبة ونظم معلومات، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2017 .

43.مداحي عثمان، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاقتصادية ، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه ، تخصص تسيير، جامعة الجزائر، 2009.

44.اليمين سعادة، استخدام التحليل المالي في تقييم الأداء المؤسسات الاقتصادية وترشيد قراراتها ، رسالة لنيل شهادة الماجستير، تخصص إدارة أعمال، جامعة الحاج لخضر، باتنة 2009

المجلات العلمية:

45.برقي تيجاني، المحاسبة الإبداعية مفاهيم وأساليب مبتكرة لتجميل صورة الدخل، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، العدد12، 2012.

46.سيد عبد الرحمان عباس بلة، دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المملكة العربية السعودية، العدد12، 2012.

47.ناظم شعلان جبار، أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية القوائم المالية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة القادسية، المجلد 9، العدد32، 2015 .

48.أمينة فداوي فريد، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، المجلة الجامعية، جامعة باجي مختار، المجلد 1، العدد 16 ، عنايه 2014.

49.نعيم تومان مرهون الزيلدي، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية، جامعة القادسية ،المجلد17، العدد02، العراق 2014.

50.رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، مجلد26، 2010.

51.عبد الرحمان توفيق، القوائم المالية ومخرجات العمل المحاسبي، مجلة المناهج التدريبية، العدد 2013،16237.

52. صدام صدام محمود، علي إبراهيم حسن وآخرون، أثر المعايير الأخلاقية للمحاسب الإداري في جودة

المعلومات لتقارير المالية، مجلة جامعة الانبهار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 4 ، العدد 7، 2011

53. عمور جمال، شريف احمد، مداخلة بعنوان، الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديث، جامعة

لبليدة

54. سمير كامل محمد عيسى، " أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح "، مجلة كلية التجارة

للبحوث العلمية، الإسكندرية، المجلد 45، العدد 08، يوليو 2008.

المحاضرات:

55. بكاري بلخير، محاضرات مقياس المحاسبة المعقدة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

تخصص محاسبة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر 1012/2011.

للقوائم المالية أهمية بالغة تساعد مستخدميها في خلق قرارات رشيدة، مما يجعل المؤسسات تسعى إلى التلاعب والاحتيال في هذه القوائم بغية تحقيق أهداف معينة وإعطاء صورة جيدة للمؤسسة بممارسة بما يسمى أساليب المحاسبة الإبداعية .

وعلى هذا الأساس جاءت دراستنا حول "تأثير استخدام المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية" بحيث حاولنا الإجابة عليها من خلال إشكالية الدراسة "ما مدى تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية" حيث قسمت الخاتمة إلى نتائج الدراسة، والتوصيات وأفاق الدراسة.

1. نتائج الدراسة:

من خلال الدراسة الميدانية لمؤسسة " نفضال " وآراء المحاسبين بالمؤسسات والمدققين تم التوصل إلى النتائج التالية:

- أساليب المحاسبة الإبداعية هي ممارسات تؤثر على موثوقية القوائم المالية.
- توجد صعوبات في ضبط وتقليل ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- أهم أهداف المحاسبة الإبداعية هو تقديم انطباع جيد للمؤسسة وتضليل مستخدمي القوائم المالية وذلك لخدمة مصالح معينة.
- هناك العديد من الثغرات التي تساعد في استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.
- مهنة المحاسبة تحتاج إلى اهتمام أكبر بالجانب الأخلاقي لكي لا يلجأ المحاسب إلى تبني أساليب المحاسبة الإبداعية.
- حرية اختيار البدائل المحاسبية تساعد على استخدام المحاسبة الإبداعية.
- إن ممارسات المحاسبة الإبداعية تختلف باختلاف الهدف منها والظروف فقد تكون ممارسات ايجابية وقد تكون ممارسات سلبية حسب الفرص المتاحة.
- إن ممارسات المحاسبة الإبداعية لا تنحصر في البعد الفني للمحاسبة فقط بل تتجاوز للبعد الأخلاقي للمحاسبين .

2. التوصيات:

بعد الإجابة على الإشكالية المطروحة يمكن الإشارة إلى مجموعة من التوصيات وهي كالاتي:

- إصدار قوانين تلزم لإدارة بالتقيد بأخلاقيات المهنة.
- العمل على تحسين جودة القوائم المالية من خلال إلزام المؤسسات بإعدادها وفق ما نصت عليه المعايير المحاسبية الدولية.
- تفعيل آليات الرقابة المختلفة في المؤسسات.
- ضرورة اهتمام الباحثين والمهنيين أكثر بموضوع المحاسبة الإبداعية وطرق الحد منها.
- تنمية ثقافة المحاسبة والمالية بين مستخدمي القوائم المالية.
- العمل على زيادة الوعي والإدراك لأضرار المحاسبة الإبداعية.
- تفعيل ركائز حوكمة الشركات للحد من ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية.
- إصدار تشريعات ردية تتضمن عقوبات لحالات التلاعب والتحرير في القوائم المالية.

3. آفاق الدراسة:

- دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية.
- تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية.
- دور لجان التدقيق في التقليل من أساليب المحاسبة الإبداعية.
- دور التدقيق الخارجي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية.

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
06	ممارسات المحاسبة الإبداعية	01
16	أسباب استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية	02
23	الجهات المستفيدة من القوائم المالية	03
56	الهيكل التنظيمي للمديرية	04
58	الهيكل التنظيمي لدائرة المالية و المحاسبة	05
76	نموذج الدراسة	06
82	دائرة نسبية تمثل الجنس	07
83	دائرة نسبية تمثل العمر	08
84	دائرة نسبية تمثل المؤهل العلمي	09
85	دائرة نسبية تمثل التخصص العلمي	10
86	دائرة نسبية تمثل عدد سنوات الخبرة	11
87	دائرة نسبية تمثل الوظيفة الحالية	12

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	ميزانية 2015
02	جدول حساب النتائج 2015
03	قائمة تدفقات الخزينة 2015
04	ميزانية 2016
05	جدول حساب النتائج 2016
06	قائمة تدفقات الخزينة 2016
07	ميزانية 2017
08	جدول حساب النتائج 2017
09	قائمة تدفقات الخزينة 2017
10	التكرارات والنسب المئوية لإجابات أفراد العينة حول المحور 01
11	قياس ثبات أداة الدراسة (الفا كرونباخ)
12	التكرارات والنسب المئوية لإجابات أفراد العينة حول المحور 02
13	التكرارات والنسب المئوية لإجابات أفراد العينة حول المحور 03
14	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمحاور الاستبيان
15	إجمالي المتوسطات والانحرافات المعيارية للمحورين
16	اختبار الفرضيات

تمهيد:

تتزايد أهمية القوائم المالية في عصرنا الراهن، التي تقدم من طرف الإدارة والتي تعتبر كمصدر للمعلومات التي تفيد مستخدميها في اتخاذ القرارات، حيث تعتبر هذه المعلومات أداة من شأنها أن تزيد درجة موثوقية القوائم المالية كما يمكن لها أن تضعفها، لذا يسعى أصحاب المؤسسة والأطراف المتعلقة بها دائما للحصول على المعلومات الصحيحة التي تساعدهم في التنبؤ للمستقبل.

ومع زيادة أهمية القوائم المالية، تزايدت وتيرة التلاعب والغش في الوقت ذاته في البيانات المالية لتلك القوائم وذلك اجتهادا من مجالس الإدارة في تلك المؤسسات لتحقيق منافع ومكاسب شخصية، مما لا يعكس الصورة الحقيقية لوضع المؤسسة .

وسنحاول في هذا الفصل إبراز أهم الجوانب من الناحية النظرية في ثلاث مباحث كما يلي :

المبحث الأول : الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية .

المبحث الثاني: الإطار النظري للقوائم المالية .

المبحث الثالث: علاقة المحاسبة الإبداعية بالقوائم المالية.

المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية :

ظهرت المحاسبة الإبداعية نتيجة الضغوطات التي كانت تعيشها المؤسسات ، حيث كانت تسعى هذه الأخيرة في تحسين صورتها في الأسواق وذلك من خلال إتباع جملة من الممارسات الاحتمالية بقصد تجميل ما تحتويه قوائمها المالية، وذلك من خلال استغلال الفجوات الموجودة في النظام المحاسبي وكل هذا بهدف تضليل مستخدمي القوائم المالية.

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية .

فيما يلي التعاريف المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية.

أولاً : تعريف المحاسبة الإبداعية :

من المتفق عليه أن المحاسبة الإبداعية مهنة كغيرها من المهن الأخرى مثل الطب والمحاماة والهندسة تحكمها مجموعة من المقومات والمبادئ والمعايير وتعتبر مهنة المحاسبة من أوائل المهن التي صدر لها دستور بأداب وأخلاقيات وسلوكيات المهنة . ويستطيع المحاسب وبناء على رغبة الإدارة أن التلاعب في القوائم المالية وذلك من خلال ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية، قصد تجميل الصورة التي تعكسها تلك القوائم، والذي يؤدي ذلك إلى تضليل مستخدمي هذه القوائم بمعلومات معطلة حول المؤسسة .

بداية وقبل التطرق إلى تعريف المحاسبة الإبداعية، نعرض تعريف كل من المحاسبة و الإبداع والتحرير والإشارة إلى مصطلحات إلى الإبداعية محاسب .

1 - تعريف الإبداع : يعرف الإبداع لغة واصطلاحاً كما يلي¹:

لغة: وهو القدرة على خلق شيء جديد وإخراجه إلى حيز الوجود .

اصطلاحاً: هنالك العديد من التعريفات الاصطلاحية لمفهوم الإبداع فقد عرف :

- Galton الإبداع بأنه عملية ينتج عنها عمل جديد يرضي جماعة ما أو تقبله على انه مفيد .
- كما عرفه Smith على انه عملية يتم من خلالها إيجاد علاقات بين متغيرات لم يتم النظر لها مسبقاً.
- ويرى آخرون أن الإبداع بأنه توجه الفرد نحو استخدام تفكيره وقدراته الفعلية في إطار ما يحيط به من مختلفة من اجل إنتاج جديد ينفع المجتمع الذي يعيش فيه².

¹ بلال خلف السكرانة، الإبداع الإداري، دار المسيرة لنشر، عمان، 2011، ص ص 16-17.

² مؤيد عبد الحسن الفضل، الإبداع في اتخاذ القرارات الإدارية، إثراء لنشر والتوزيع ، الأردن ، 2009، ص 15.

2 - تعريف المحاسبة :

يمكن تعريف المحاسبة بأنها اصطلاح مالي أطلق على حقل المعرفة الموجه لتقديم العديد من المعلومات الرقمية طبقا لاعتبارات قانونية واقتصادية، من خلال الحسابات إلي تتم على شكل تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث ذات الطابع المالي وتتلخص فيما يلي :¹

- **التسجيل** : هو تسجيل جميع العمليات في دفتر أو مجموعة من الدفاتر لأننا لا يمكن الاعتماد على الذاكرة في هذا المجال .
- **التبويب** : هو ترتيب جميع البيانات وتصنيفها مع فرز العمليات والمعلومات ذات طبيعة واحدة .
- **التلخيص** : هو تركيز البيانات التي تم تسجيلها وتبويبها في صورة معلومات مفيدة في شكل تقارير أو قوائم توضح النتائج والحقائق .

3 - تعريف التحريف والتلاعب :

يشير مصطلح "التحريف والتلاعب" إلى فعل معتمد من قبل فرد واحد أو أكثر من قبل الإدارة أو المكلفين بالرقابة أو الموظفين أو الأطراف الأخرى، وهذا الفعل يتضمن استخدام الخداع للحصول على ميزة غير عادلة أو غير قانونية، وهناك نوعان من التحريفات:²

- التحريفات المقصودة لها علاقة باعتبار المدقق للتحريف والتلاعب، والتحريفات الناتجة عن تقرير مالي تحريفي وتلاعبي.
- التحريفات غير المقصودة الناتجة عن سوء التخصيص للأصول .

4 - مصطلحات المحاسبة الإبداعية :

لقد اصطلح مهنيًا على تسمية الإجراءات الخفية لهذا التلاعب في البيانات المحاسبية بالعديد من المسميات وذلك حسب ما جاء في أدبيات هذا المجال من علم المحاسبة، فمنها على سبيل المثال مصطلح إدارة الأرباح، الهندسة المالية، تمهيد الدخل، المحاسبة التجميلية، المحاسبة الإبداعية أو المحاسبة الخلاقة وأيا كانت هذه المسميات فجميعها يستغل الثغرات في السياسات المحاسبية وتعدد بدائلها ونقاط ضعفها المختلفة في سبيل إظهار البيانات المالية بغير صورتها الحقيقية وبشكل يخدم فئة معينة مستفيدة من هذه الإجراءات الصورية على حساب باقي الفئات ذات المصلحة بالمؤسسة، وخصوصا في مجال الإفصاح عن البيانات المالية.³

ولقد اختلفت التعاريف التي تناولت المحاسبة الإبداعية باختلاف الباحثين والكتاب نذكر منها .

1. عرفت المحاسبة الإبداعية بأنها "مجموعة من الأساليب و الإجراءات التي يعتمدها المحاسب لتحقيق مصلحة أصحاب المؤسسة وللمحاسبة الإبداعية مظهر قانوني يصادق عليه مدقق الحسابات الخارجي عن

¹ بو يعقوب عبد الكريم، أصول المحاسبة العامة وفق المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، 1999، ص11.

² محمد جمال النزلي، ركائز منع التحريف والتلاعب في القوائم المالية، دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع، الأردن، 2012، ص37.

³ برقي تيجاني، المحاسبة الإبداعية مفاهيم وأساليب مبتكرة لتجميل صورة الدخل، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، العدد12، 2012، ص31.

الاستفادة من الثغرات والقوانين والبدائل المتاحة في المعايير المحاسبية المعتمدة، ومظهر غير قانوني ينتج عنه تواطؤ مدقق الحسابات الخارجي وتتضمن تلاعب والتحريف في الأرقام المحاسبية".¹

2. المحاسبة الإبداعية هي " شكل من أشكال التلاعب والخداع في مهنة المحاسبة وان استخدام المحاسبة الإبداعية لا يكون في الإجراءات والمبادئ المحاسبية بحد ذاتها وإنما بكيفية استخدامها وتوظيفها بغرض تحويل القوائم المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما هي معدة من اجله لخدمة أغراض معينة".²

3. وتعرف أيضا : "بأنها 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".³

وعلى ضوء هذه التعريف يمكن استخلاص إن المحاسبة الإبداعية هي عملية ممارسة المعارف المحاسبية بشكل غير قانوني وذلك بهدف تحقيق مكاسب شخصية وأهداف مسطرة، وذلك عن طريق استغلال الثغرات الموجودة في المحاسبة مثلا: تعدد السياسات المحاسبية التي تطبقها المؤسسة وبشكل عام يمكن القول بأنها شكل من أشكال التلاعب في مهنة المحاسبة.

والحقيقة إن مفهوم المحاسبة الإبداعية يمكن النظر إليه من زاويتين:⁴

- **الزاوية الأولى (إيجابية) :** وتتمثل في إيجاد حلول وإجراءات محاسبية غير مألوفة تساعد على اتخاذ القرارات ، كما يمكنها أن توفر معلومات محاسبية ذات جودة عالية مفيدة ومجدية لمستعملها ، وتعمل على التجديد والتطوير في الطرق والإجراءات المحاسبية.
- **الزاوية الثانية (الثانية) :** وتتمثل في إتباع حيل وأساليب التخليط والتلاعب بالأرقام من اجل إظهار وضعية معينة تخدم مصالح أطراف معينة أو إخفاء حقائق معينة.

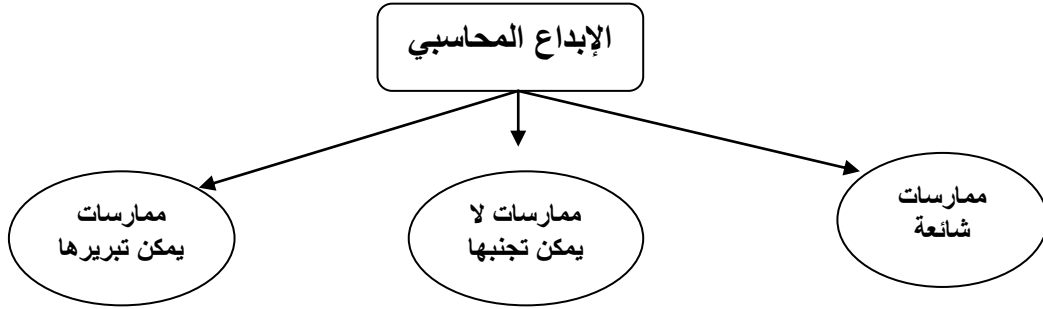
¹ سيد عبدا لرحمان عباس بلة، دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، المملكة العربية السعودية، العدد12، 2012 ،ص 60.

² باخجة عبدا لله محمد طالب، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل المعايير المحاسبية الدولية، رسالة لنيل شهادة الماجستير، غير منشورة، جامعة السليمانية العراق ،2013، ص 20 .

³ ناظم شعلان جبار، أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية القوائم المالية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية ، جامعة القادسية، المجلد 9، العدد32، 2015 ،ص 243.

⁴ بالرقى تيجاني، مرجع سابق، ص 34 .

الشكل رقم (01): ممارسات المحاسبة الإبداعية



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مسابق .

ثانيا : التطور التاريخي للمحاسبة الإبداعية .

يربط الكثير من الباحثين ظهور المحاسبة الإبداعية بمواجهة المؤسسات صعوبات خلال الأزمات التي عرفتھا فترة الثمانينات من القرن الماضي¹.

المرحلة الأولى:

في القرن الثامن عشر أخذت العديد من الوحدات الاقتصادية تندمج مع بعضها البعض، لتكوين الوحدات الاقتصادية الكبيرة والضخمة وهذا أدى إلى ضرورة وجود نظام محاسبي لتقادي الأخطاء الحسابية والسيطرة عليها ومنع السرقات، وامتلاك القدرة في أي وقت، وفي هذه المرحلة أصبحت عملية تقدير قيمة الموجودات الثابتة واندثارها وتكاليف صيانتها واستبدالها من أكثر المشكلات التي واجهت المحاسبين .

ظهرت المحاسبة الإبداعية في أدبيات المحاسبة عندما واجهت المؤسسات صعوبات في مدة الركود .

المرحلة الثانية:

في بداية الثمانينات من القرن العشرين، كان هناك ضغط لتحقيق أرباح أفضل بينما كان من الصعب تحقيق أرباح، ولقد استمر الركود الأخير مدة طويلة، وقد أجبرت الكثير من الوحدات الاقتصادية التي أبلغت عن أرباح صورية علة التصفية .

ولقد اصطلح مهنيا على تسمية الإجراءات الخفية لهذا التلاعب في البيانات المحاسبية بالعديد من المسميات وذلك حسب ما جاء في أدبيات هذا المجال من علم المحاسبة فمنها على سبيل المثال ، مصطلح إدارة الأرباح الهندسة المالية، تمهيد الدخل، المحاسبة التجميلية، المحاسبة الإبداعية، المحاسبة الخلاقة، وأيآ كانت هذه

¹مرجع نفسه، ص 34 .

التسميات فجميعها يشغل الثغرات في السياسات المحاسبية، وتعدد بدائلها ونقاط ضعفها المختلفة في سبيل إظهار البيانات المالية بغير صورتها الحقيقية.¹

المطلب الثاني: أشكال المحاسبة الإبداعية والعوامل التي ساعدت على ظهورها .

أولاً : أشكال المحاسبة الإبداعية .

عرفت المحاسبة الإبداعية عدة إشكال نذكر منها :

1. المحاسبة النفعية :

هي الاختيار المعتمد من بين التطبيقات المعتمدة للمبادئ المحاسبية بقصد الوصول إلى نتائج محددة مسبقا وغالبا ما تكون في صورة أرباح رقمية مرتفعة سواء تم إتباع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما أم لا .²

2. المحاسبة الاختلاقية:

وتعني أن المحاسب المالي يكون مبدعا بشكل ايجابي بفهم جميع مفاهيم المحاسبة وتطبيقا من حيث شكلها القانوني، ومن ثم سيخدم إبداعاته في التعبير عن صدق الإفصاح بالقوائم المالية وقد يتطور هذا الإبداع لإخفاء حقائق مالية كحالة تدهور أو انخفاض لبعض النسب المالية .³

3. المحاسبة الابتكارية:

هي الأدوات الجديدة التي تعمل بشكل ابتكاري في تقديم حلول لمعالجات محاسبية لمشاكل قائمة أو مختلفة من أجل إكساب النظام المحاسبي جودة، وشكل يمكن المؤسسة من تنفيذ خططها وأهدافها واستراتيجياتها .

4. التقارير المالية الاحتياطية :

وهو أسلوب يعمل على خداع مستخدمي القوائم المالية، عن طريق تشويه أو إغفال بعض القيم أو

الإفصاحات الواجبة في القوائم المالية .⁴

5. إدارة الأرباح :

تعرف إدارة الأرباح بأنها سلوك تقوم به الإدارة ويؤثر على الدخل الذي تظهره القوائم المالية ولا يحقق مزايا

اقتصادية في الأجل الطويل.

¹ باخجة عبد الله محمد طالب، مرجع سابق، ص 18 .

² أمينة فداوي فريد، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، المجلة الجامعية، جامعة باجي مختار، المجلد 1، العدد 16، عنابه 2014، ص 252.

³ أميرة شريف فضل عبد العظيم، دراسة تحليلية لأساليب المحاسبة الاختلاقية وانعكاساتها العملية على نطاق مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي، رسالة لنيل شهادة الماجستير، غير منشورة، جامعة القاهرة، مصر 2012، ص 4 .

⁴ احمد حسين على عبد الله، أثر استخدام المحاسبة الابتكارية في الأنظمة المحاسبية على جودة المعلومات المحاسبية للبنوك التجارية الأردنية، رسالة لنيل شهادة الماجستير، غير منشورة، جامعة جدارا، 2015، ص

كذلك هي التحريف المعتمد للأرباح، الأمر الذي يقضي بدوره إلى أرقام محاسبية تختلف بشكل أساسي عما يمكن أن تكون عليه في غياب التلاعب، وذلك عندما يتخذ المديرون قرارات لا تخضع لأسباب إستراتيجية بل لمجرد تعديل على الأرباح.¹

6. تمهيد الدخل :

يعتبر احد أشكال إدارة الأرباح مصمم لإزالة انحرافات سلسلة الأرباح الطبيعية بما في ذلك خطوات تقليل فقط المكاسب خلال سنوات الجيدة لاستخدامها في غيرها من السنوات .

7. المحاسبة الإبداعية :

عملية يستخدم فيها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية في التلاعب في الأرقام الواردة في حسابات مؤسساتهم.²

ثانيا: العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية.

هناك العديد من العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية، نذكر منها .

1. حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية :

يؤثر الاختيار بين البدائل المحاسبية الخاصة بالقياس وتقدير النتائج في نوعية المعلومات المحاسبية ولاقتصادية التي تحصل عليها الأطراف المختلفة المهتمة بالقوائم المالية، ومن ثم التأثير في عملية اتخاذ القرارات كما تسمح القواعد والسياسات المحاسبية للمؤسسة أحيانا أن تختار من بين مختلف الطرق المحاسبية التي تستخدمها في إعداد قوائمها المالية حيث تسمح العديد من المعايير المحاسبية بالاختيار من بين البدائل المحاسبية المختلفة وهذا يترتب عليه اختيار المؤسسة الطرق المحاسبية التي تتلاءم مع أهداف ورغباتها والتي تحقق أفضل صورة لأداء المؤسسة، مثال ذلك انه في الكثير من البدائل سمح للمؤسسات أن تختار ما بين سياسة إطفاء نفقات البحث والتطوير حال حدوثها أو رسملتها أو إطفائها على مدى فترة حياة المؤسسة.

¹ خالد محمد اللوزي، إثر ممارسات إدارة الأرباح على أسعار الأسهم، رسالة لنيل شهادة الماجستير، غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2013، ص 10.

² ميسون بنت محمد بن علي القري، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية، رسالة لنيل شهادة الماجستير، غير منشورة، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية 2010، ص 10.

1. توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية :

يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ حدوث بعض العمليات الحقيقية إلى تحقيق الانطباع المرغوب فيه عن الحسابات والقوائم المالية في الوقت الذي تراه مناسباً فقد تُوَجَّل تنفيذ هذه العمليات أو تجعل من تنفيذها ذلك لتحقيق أهداف ومكاسب معينة.¹

2. حرية التقديرات المحاسبية :

يتضمن إعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير والحكم الشخصي والتوقع، وهذا يتيح للإدارة التلاعب في هذه التقديرات بغرض الوصول إلى الأهداف المحددة مسبقاً، ففي بعض الحالات مثل تقدير العمر الإنتاجي للموجودات بغرض احتساب الاندثار عادة ما تتم هذه التقديرات داخل الوحدة الاقتصادية، وهذا يتيح للمحاسب المبدع فرصة التلاعب بشكل غير معلن ومن الصعب اكتشافه، ويتم ذلك عن طريق صياغة التقرير والتحفيز في إعداد تلك التقديرات بشكل متفائل أو متحفظ حسب احتياجات الإدارة ورغبتها في التأثير على بنود القوائم المالية من حيث التضخيم أو التقليل من قيمتها تسمح بعض القواعد المحاسبية للوحدة الاقتصادية باختيار أساليب محاسبية مختلفة وسياسات محددة بهدف إعطاء صورة مالية مرغوبة عن الوحدة الاقتصادية .

3. القيود المحاسبية الحقيقية :

يمكن أن توظف لإعطاء صورة وانطباع جديدين عن الحسابات

4. القيود المحاسبية المزيفة:

يمكن أن يستخدم التلاعب في قيم الميزانية ونقل الأرباح بين الفترات المحاسبية، ويتحقق ذلك من خلال إدخال القيود المحاسبية ذات العلاقة بتعاون طرف ثالث مثل بيع احد موجودات الوحدات الاقتصادية أو إعادة استئجارها حتى تنتهي مدة اندثارها، إن سعر البيع المشروط بإعادة التأجير يمكن أن يكون اعلي أو اقل من القيمة الفعلية للموجود، بحيث يستخدم الفرق لزيادة أو تخفيض قيمة الوجود والأرباح لتقليل فرص استخدام القيود المحاسبية المزيفة للتلاعب في البيانات المحاسبية، تشجع الهيئات المحاسبية الدولية على استخدام نماذج خاصة لإثبات القيد وتفصيلها.²

¹ بالرقمي التيجاني، مرجع سابق ، ص 35.36

² باخجة عبد الله محمد طالب ، مرجع سابق ، ص 23.

المطلب الثالث : أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.

إن ممارسي المحاسبة الإبداعية غالبا ما يمتلكون قدرات محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب القيم وتحويلها بالشكل الذي يرغبون فيه، والنتيجة فان هذه الممارسات تعمل على تغيير القيم المحاسبية إلى قيم غير حقيقية تتحصر في إطار ممارسات الخيار بين المبادئ والمعايير والقواعد المتعارف عليها، وبالتالي فهي ممارسة قانونية وعلى هذا فان إدارة المؤسسة ومن خلال إمكانية الاختيار بين البدائل المحاسبية المتعارف عليها، تلجا إلى¹ التظليل والتلاعب بالبنود المحاسبية بالطرق التي تؤدي إلى إظهار الأداء المالي بشكل طبيعي ولا يثير الشكوك والتساؤلات والانتقادات الموجهة لإدارة المؤسسة .

ومن أهم أساليب التي تلجا إليها الإدارة للتلاعب في القوائم المالية هي :

1 - أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل:

يتم التلاعب في مبلغ صافي الدخل من خلال الإجراءات التالية :²

- تسجيل إيرادات المبيعات مبكرا وقبل شحنها وتسجيلها قبل إلزام الزبون بدفع ثمنها .
- زيادة الدخل من خلال عائد بمرة واحدة، وهو يشمل زيادة الإرباح من خلال بيع أصل مقيم اقل من الحقيقة ،كذلك اعتبار الاستثمار جزءا من الإيرادات، إضافة إلى تسجيل عائد الاستثمار باعتباره دخلا تشغيليا عب وأخيرا ابتداء دخل من خلال إعادة تصنيف حسابات الميزانية
- نقل الإيرادات الحالية إلى فترة زمنية محاسبية لاحقة
- نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو قادمة، وتشمل رسملة التكاليف التشغيلية العادية وتغيير السياسات المحاسبية إضافة لاهتلاك التكاليف بشكل بطيء جدا، والفضل في تسجيل الأصول التالفة، وتخفيض خدمات الأصول .
- نقل المصاريف المستقلة إلى الفترة المحاسبية الحالية ،وهي تشمل تسريع وزيادة المصاريف التي تعتمد على تقدير المرء في الفترة المحاسبية الحالية .

واستنادا إلى ذلك يمكن استعراض أهم الأساليب والطرق المستخدمة للتلاعب في قائمة الدخل في إطار المحاسبة الإبداعية بالأساليب التالية:³

¹ نعيم تومان مرهون الزليدي، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية ، مجلة القادسية للعلوم الإدارية ، جامعة القادسية ،المجلد17، العدد02، ، العراق 2014، ص198 .

² محمد مطر ،ليندا الحسن الحلبي ، دور التدقيق الخارجي في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية، رسالة لنيل شهادة الماجستير، غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط ، 2009، ص 10 .

³ محمد مطر ، ليندا الحسن الحلبي ، مرجع سابق ،ص10.

• تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع شك :

حسب الأصول المتبعة فإن تسجل الدخل يتم بعد اكتمال عملية تبادل المنفعة، وفي هذه الطريقة يتم الاعتراف محاسبيا ودفتريا بالدخل المترتب على عملية البيع قبل أن تكتمل العملية ذاتها على ارض الواقع وقبل اكتمال عملية تبادل المنفعة.

• تسجيل إيراد مزيف:

تتمثل هذه الطريقة في تسجيل إيرادات وهمية أو مزيفة.

• زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة :

وتتمثل هذه الطريقة في قيام إدارة مؤسسة ما بزيادة إيراداتها خلال فترة مالية محددة من خلال زيادتها لمرة واحدة تتم ممارسة هذا النوع من التلاعبات الشائعة إذ تعطي هذه الممارسات صورة ايجابية عن إدارة المؤسسة مثل زيادة إيراداتها وإرباحها في الوقت الذي يكون فيه أداءها سيئا ، وعادة ما يتم التعامل مع هذا النوع من العائد بالإشارة إلى انه ناجم عن عمليات غير جوهرية وغير تشغيلية.

• نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة :

إن هذا النوع من التلاعب ذو علاقة بحسابات الموجودات حيث من المعروف أن المصاريف المترتبة على تنفيذ الأعمال قد تؤدي إلى تحقيق منافع قصيرة الأجل مثل الإيجارات والرواتب والإعانات التي تحسم مباشرة من الإيرادات ، وقد تؤدي إلى منافع بعيدة الأجل مثل المباني والآلات التي تعد أصولا يحسم اهتلاكها على المدى طويل الأجل ، في الوقت التي تكون الفائدة منها قد تحققت فعليا ، وفي بعض الأحيان فإن بعض بنود هذه الأصول تصبح عديمة المنفعة ، وبالتالي يتم تسجيلها كمصاريف تخصم مباشرة من الدخل .

• الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزام:

تقوم إدارة بعض المؤسسات في بعض الأحيان لغايات خاصة فيها مثل ارتباط الالتزامات بشؤون قضائية، أو الالتزام بالشراء بالإفصاح المتحفظ عن التغييرات التي تحدث في حسابات الالتزامات .

• نقل الإيرادات الجارية إلى فترات لاحقة :

تهدف هذه الطريقة إلى تخفيض الأرباح الجارية ونقلها إلى فترة مالية لاحقة تكن الحاجة لها أكثر ، وعادة ما تستخدم هذه الطريقة عندما تكون أوضاع المؤسسة في السنة الجارية ممتازة، فتقوم بترحيل هذه الأرباح إلى فترات مستقبلية تعتقد إدارة المؤسسة أنها يمكن أن تكون صعبة ومن المعروف محاسبيا إن الإيرادات يجب أن تسجل خلال الفترة المالية التي تحققت أو اكتتبت فيها، إذا تمت الخدمات المقدمة مقابل هذه الإيرادات في الفترة المالية نفسها .

• نقل المصروفات المترتبة على المؤسسة مستقبلا إلى الفترة الحالية لظروف خاصة:

تستخدم هذه الأساليب في الأوقات التي تواجه فيها المؤسسات أوقات صعبة، لأن تراجع الأعمال وغيرها من النكسات يدفع المديرين إلى عمل إجراءات في السجلات المحاسبية لمواجهة ذلك على أمل أن المستقبل سيكون الأفضل ، ويهدف التخفيف من المصروفات عن الوقت الراهن على حساب مستقبل جيد متوقع ¹.

2 - أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية :

تعد قائمة التدفقات النقدية من أفضل المؤشرات الأداء في المؤسسات ومن أجل أن تكون هذه القائمة أكثر فعالية فقد ألزم المعيار المحاسبي الدولي السابع المؤسسة بتقديم معلومات عن التغيرات الفعلية في النقدية وما يعادلها، وذلك بإعداد قائمة التدفقات النقدية مع تقسيم التدفقات النقدية خلال الفترة إلى تدفقات من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية وقد اعتبر المعيار عرض هذه القائمة كجزء مهم لبياناتها المالية وذلك لكل فترة من الفترات التي تقوم المؤسسة بإعداد بيانات مالية عنها ،لذلك فإن هذا البند يخضع إلى تلاعب الإدارة كغيره من بنود القوائم المالية الأخرى، تهدف الإدارة من جراء التلاعب في قائمة التدفقات النقدية إلى إعطاء انطباع مزيف غير واقعي عن القدرة المالية للمؤسسة من خلال التدخل في محتويات قائمة التدفقات النقدية عن طريق تصنيف بعض بنود التدفقات النقدية التي ترتبط بأنشطة الاستثمار أو التمويل على أنها ترتبط بأنشطة التشغيل والعكس بالعكس وخاصة أن ذلك لن يؤثر في النهاية على رصيد النهائي للتدفقات النقدية.² ومن أوجه حالات تلاعب الإدارة بقائمة التدفق النقدي ما يلي :³

• يقوم المحاسب بتصنيف التدفقات التشغيلية، باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية والعكس، وهذه الإجراءات والممارسات لا تؤثر في القيم النهائية .

• تستطيع المؤسسة كذلك دفع تكاليف التطوير الرأس مالي وتسجلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة وتبعتها عن التدفقات النقدية الخارجة التشغيلية، وبالتالي فإن هذه الممارسات تزيد من التدفقات النقدية الداخلة .

• تتوفر كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئيا من دفع الضرائب، فمن خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية، مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات وبعض حقوق الملكية وكذلك الحال بالنسبة للعمليات غير المكتملة، حيث أنها تؤثر في التدفقات النقدية التشغيلية، من خلال إزالة تأثير الضريبة عن هذه العمليات من التدفقات النقدية التشغيلية، إذ أن أي نقد يتم نتيجة العمليات غير المكتملة أو نتيجة التخلص منها، يتم اعتباره ناجما عن نشاطات استثمارية، لذلك وأثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية، يتم إزالة تأثير مكاسب أو خسائر العمليات التشغيلية غير المكتملة أو التخلص منها ومن الدخل .

¹ حسن مفلح القطيش، فارس جميل حسن الصوفي ، مرجع سابق ،ص ص 355-366

² نعيم تومان مرهون الزيايدي، مرجع سابق ، ص 202.

³ ناظم شعلان جبار ، مرجع سابق،ص 246.

3 - أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة المركز المالي:

ترتبط أهمية الميزانية بما توفره من معلومات حول طبيعة وحجم الموارد المتاحة لدى المؤسسة والتزاماتها اتجاه المقرضين والمالكين، كما تساعد في التنبؤ بالمبالغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية، أن المنافع التي تحققها قائمة الميزانية يجب أن تقيم في ضوء مجموعة من المحددات يأتي في مقدمتها أن أغلب الأصول والالتزامات تقيم بالتكلفة التاريخية، كما أنها لا تظهر العديد من العناصر التي لها قيمة مالية مؤثرة كالمعرفة ومهارات العاملين، وفيما يلي عرض لفرص التلاعب بالقيم المحاسبية باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في الميزانية.¹

• الأصول غير الملموسة :

حيث يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلاقات التجارية، إضافة إلى الاعتراف المحاسبي بالأصول غير الملموسة، وبما يخالف الأصول والقواعد المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة الدولية مثل الاعتراف بشهرة المحل غير المشتراة، إضافة إلى إجراء تغييرات غير مبررة في طرق الإطفاء المتبعة في تخفيض هذه الأصول.

• الأصول الثابتة :

حيث لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية، كذلك التلاعب في نسب الاندثار المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المستحقة .

• الاستثمارات المتداولة :

حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية إضافة إلى إجراءات تخفيضات غير مبررة في مخصصات الاهتلاك.

• النقدية :

ويتم في هذا البند عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة، والتلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة في العمليات الأجنبية.²

• الذمم المدنية :

ويتم التلاعب فيها من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة، بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها، و إجراء أخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الذمم المدنية، من تصنيف الذمم طويلة الأجل على أنها أصول متداولة بهدف تحسين سيولة المؤسسة .

• الاستثمارات طويلة الأجل:

تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل، من طريقة التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية.

¹ محمد مطر، ليندا الحلبي، مرجع سابق، ص12.

² ناظم شعلان جبار، مرجع سابق، ص ص، 245- 246

• **الموجودات الطارئة:**

حيث يتم إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها، مثل إثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل إصدار الحكم فيها.

• **المطلوبات المتداولة:**

مثل عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة، بهدف تحسين نسب السيولة.

• **المطلوبات طويلة الأجل :** مثل الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية، بهدف

استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل، لتحسين نسب السيولة.

• **المخزون:** في هذا البند تتركز عمليات التلاعب وممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في تضمين

كشوفات الجرد بنود بضاعة راكدة ومتقادمة إضافة إلى عمليات التلاعب في أسعار تقييمها، وتغيير غير

WA إلى FIFO مبرر في طريقة تسعير المخزون من طريقة

• **حقوق المساهمين:** مثل إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري، بدلاً

من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب، باعتباره بنوداً من بنود سنوات سابقة.

4 أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة تغير الأموال الخاصة:

تعتبر قائمة تغير الأموال الخاصة، حلقة الربط بين قائمة الدخل وبين قائمة المركز المالي، وهي تتحدد من

خلال رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة المالية وحتى نهايتها، ويتم

الاعتماد في عرضها على أساس الاستحقاق، إن جميع عناصر هذه القائمة معرضة لاستخدام ممارسات

المحاسبة الإبداعية من خلال إجراءات تغيرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه، وكذلك رأس

المال المكتسب و رأس المال المحتسب، والتي تمارس لغايات إعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة أو خسائر

السنوات السابقة وأرصدة العملات الأجنبية¹.

المطلب الرابع : دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية:

فيما يلي نذكر بعض الدوافع التي تؤدي بإدارة المؤسسة إلى ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، في القوائم

المالية التي تؤدي إلى تضليل وخداع مستخدمي هذه القوائم لغرض تحقيق منافع غير مشروعة .

1. محاولة التهرب من الضرائب :

يعد التهرب الضريبي من الدوافع الأساسية لممارسة المحاسبة الإبداعية وبتأييد المالكين الرئيسيين للمؤسسة

وبالتعاون مع مراقب الحسابات ، حيث أن هذا الدافع يؤخذ بعين الاعتبار من قبل كافة مستخدمي القوائم المالية

إذ أنهم يتوقعون قيام غالبية المؤسسات الربحية بتخفيض أرباحها من أجل تخفيض الضريبة المفروضة عليهم.

لذلك تعتبر الوفورات الضريبية من الدوافع الهامة وراء قيام الإدارة بالتلاعب في الدخل لتجنب الضرائب وقد

¹ حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل الصوفي، مرجع سابق، ص ص 367-369.

يمكن للإدارة من خلال فترات الإعفاء الضريبي تحقيق وفورات ضريبية حقيقية عن طريق تأجيل بعض النفقات إلى فترات الإعفاء للضريبة، وبصفة عامة أن تدخل الإدارة في إعداد القوائم المالية واللجوء إلى أساليب المحاسبة ابتكاريه قد يكون مستهدفاً منه تفادي الأعباء الضريبية.¹

2. زيادة الدخل لصرف الانتباه:

يمكن لمديري المؤسسة تغيير سياسات محاسبية لزيادة الدخل في يدهم من أجل صرف الانتباه عن الأخبار غير المرغوب فيها من قبلهم.

3. رغبة الإدارة في المحافظة على سعر السهم أو زيادته:

وذلك عن طريق تخفيض المستويات الواضحة للاقتراض، وبذلك تظهر المؤسسة على أنها عرضة لمخاطر أقل واتجاه جيد للربح؛ مما يساعد الشركة في إصدار جديد للأسهم.

4. إخفاء بعض الالتزامات:

قد تلجأ الإدارة إلى عمل ترتيبات تحويلية بطريقة لا تنعكس كالتزام في القوائم المالية، إذ إن التغيير في أي قاعدة محاسبية يقم المؤسسة في صعوبات مع اتفاقيات الاقتراض.²

5. مواجهة تكاليف الديون:

تخضع المؤسسات عند الاقتراض من المؤسسات التمويلية إلى اتفاقيات ومواثيق تعاقدية مختلفة تهدف إلى ضمان تسديد الدين تسمى debt covenants ، ويفترض الباحثون قيام المديرين باختيار أو تغيير الطرق المحاسبية للتأثير على الأرقام التي تدور حولها تلك العقود.

6. تحقيق أرقام محددة للأرباح:

قد تلجأ المؤسسات إلى ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية بدافع تحقيق رقم أرباح محدد تسعى إليه، أو أرباح تعادل توقعاتها المنشورة حول أرباح الشركة أو توقعات المحللين الماليين في السوق. فإذا قامت إدارة الشركة بنشر التوقعات المستقبلية للمبيعات وربحية السهم بصفة دورية (سنوية أو ربع سنوية) ، تواجه عند ذلك ضغطاً كبيراً فيما يتعلق بتحقيق تلك التوقعات.³

7. تخفيض تقلبات الدخل:

تزيد المخاطر كلما زاد التقلب في الدخل ، فهناك علاقة طردية بين المخاطر وزيادة التقلب، ولذلك تعمل إدارة المؤسسات للحفاظ على سلسلة مستقرة من الأرباح وإزالة أي ارتفاعات كبيرة في الربح، وفي سبيل ذلك إذ وجدت سنة فيها أرباح كبيرة عن المعتاد فإنها تعمل على التحفظ بشكل أفضل ، بحيث تقلل من هذه الأرباح وتقوم

¹ نعيم تومان مرهون الزيايدي، مرجع سابق، ص 197.

² رشا حمادة ، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، مجلد 26 ، 2010، ص 33.

³ مبيسون بنت محمد بن علي الفري، مرجع سابق، ص ص 30-38.

بتخزينها للسنوات التي ينخفض بها مستوى الربح عن المستوى العادي، وما يعرف بتمهيد الدخل أو تسوية الدخل.¹

8. الحصول على التمويل أو المحافظة عليه:

غالباً ما تسعى إدارة المؤسسات إلى الحصول على التمويل اللازم بأشكاله المختلفة عندما تعاني المؤسسات من مشاكل في السيولة اللازمة لاستمرار عملياتها التشغيلية أو الاستثمارية وأحياناً لسداد التزاماتها. وهنا تلجأ لإعادة تمويل نفقاتها والتزاماتها، من خلال المؤسسات المالية باللجوء إلى أساليب المحاسبة الإبداعية لتحسين نتيجة النشاط والموقف المالي محاسبياً وليس حقيقياً لتحقيق شروط التمويل المفروضة من المؤسسات المالية.

9. الوفاء بالمتطلبات اللازمة:

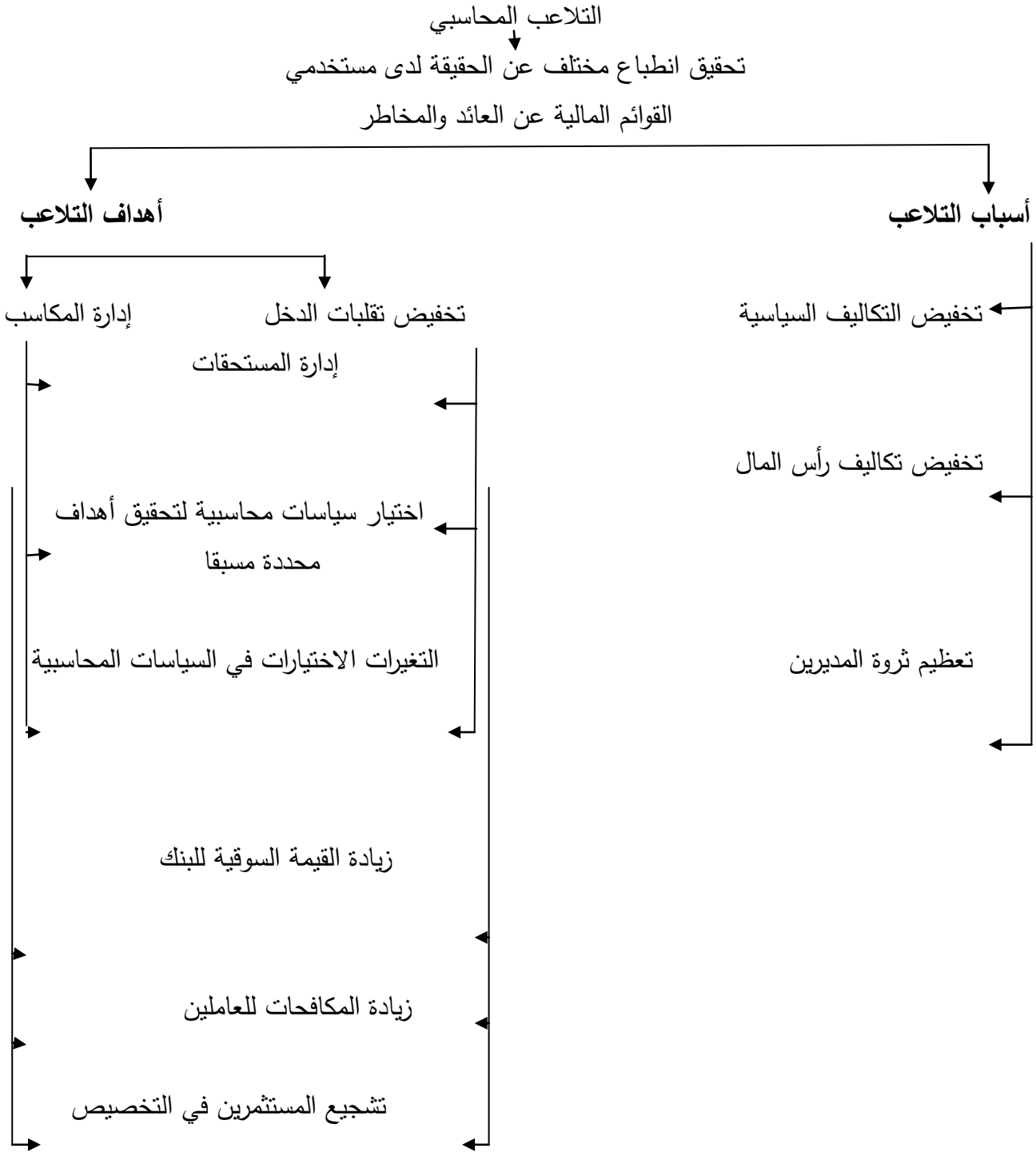
تتقيد المؤسسات وإدارها بالعديد من المتطلبات القانونية والتعاقدية وأحياناً أخرى بالمتطلبات التنافسية اللازمة للاستمرار والمحافظة على الحصة السوقية، إن تحقيق هذه المتطلبات يمكن المؤسسة من المحافظة على عملائها واستمرار تطورها، لذلك تستخدم المؤسسات الأساليب المحاسبية الإبداعية للوفاء بالمتطلبات اللازمة عندما لا تسمح ظروفها التشغيلية والاستثمارية بتحقيق تلك المتطلبات.²

ويمكن توضيح أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال الشكل التالي :

¹ طارق عبد العال حمادة، المحاسبة الابتكارية، الدر الجامعية للنشر والتوزيع، 2011، ص41.

² حسن فليح الفطيش، فارس جميل الصوفي، مرجع سابق، ص 363.

الشكل رقم (02): أسباب استخدام اساليب المحاسبة الإبداعية



المصدر: برقي تيجاني، المحاسبة الإبداعية مفاهيم وأساليب مبتكرة لتجميل صورة الدخل، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، العدد12، 2012، ص35.

المبحث الثاني: الإطار النظري للقوائم المالية.

تعتبر القوائم المالية المخرج النهائي للنظام المحاسبي المالي، فهي تعكس نتيجة العمليات المالية التي قامت بها المؤسسات خلال السنة المالية، لذا تقوم معظم الوحدات المحاسبية حاليا بإعداد القوائم المالية لها كبديل عن الحسابات الختامية للميزانية، ويجب أن تفي المعلومات المقدمة في تلك القوائم باحتياجات أصحاب المؤسسة والفئات ذات المصلحة مثل المستثمرين، الممولين الدائنين الهيئات الحكومية.....الخ.

المطلب الأول: ماهية القوائم المالية.

أولا : تعريف القوائم المالية.

1. إن القوائم المالية " تعتبر المصدر الرئيسي للمعلومات المالية التي تحتاجها الأطراف الخارجية للوحدة الاقتصادية، وتعد هذه القوائم بطريقة موجزة، فهب لأتزيد عن ثلاث أو أربع صفحات في المؤسسات الكبيرة حيث تلخص العمليات المتعلقة بفترة معينة، والتي قد تكون شهرا أو سنة، وتفصح القوائم المالية عن المركز المالي للمؤسسة في تاريخ معين، كذلك نتائج العمليات التي حققت في الوحدة الاقتصادية"¹.
 2. "هي مجموعة من الوثائق المحاسبية هدفها إعطاء صورة صادقة عن المركز المالي للمؤسسة ونجاحاتها وسيولة الخزينة في نهاية السنة، ووفق النظام المحاسبي المالي للمؤسسات الملزمة قانونا بمسك محاسبة مالية مجبرة على تقديم في أجل أقصاه أربعة أشهر من تاريخ غلق السنة المالية كشوفا ماليا نظم (الميزانية، جدول حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة، والملحق) فالقوائم المالية ينبغي أن تقدم موقفا صحيحا وصادقا وعادلا على الوضعية المالية للمؤسسة وأداءه ونجاحته وتعكس أي تغيير في مركزه المالي نتيجة المعاملة والآثار المترتبة عنها، كما أن المعلومات الواردة في القوائم المالية يجب أن تقدم بالعملة الوطنية وتسمح بإجراء مقارنة بينها وبين المعلومات الخاصة بالنسبة لسنة المالية الماضية"².
 3. هي كشوف يتم إعدادها بصورة منتظمة ودورية توفر لنا الأدنى من المعلومات المحاسبية اللازمة لتحقيق أهداف المحاسبة المالية وهذه القوائم تمثل في كونها مترابطة معا بمعنى أنها تخضع جميعا لنفس عملية القياس و إن تأثير هذا القياس ينعكس على جميع القوائم وهي :
- قائمة الدخل (جدول حساب النتائج)
 - الميزانية (قائمة المركز المالي)
 - جدول سيولة الخزينة (قائمة التدفق النقدي)
 - جدول التغير في الأموال الخاصة³

¹ عبد الرحمان توفيق، القوائم المالية ومخرجات العمل المحاسبي، مجلة المناهج التدريسية ، العدد 16237، 2013 ص 2.

² رفيق يوسف، النظام المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق ، رسالة لنيل شهادة الماجستير ، غير منشورة، تخصص محاسبة، جامعة تبسة، الجزائر 2011، ص92.

³ علي عبد الله شاهين، النظرية المحاسبية، مكتبة الأفق للنشر وتوزيع، فلسطين 2011، ص 120.

4. للقوائم المالية من الوسائل الأساسية في الاتصال بالأطراف المهتمة بأنشطة المؤسسة، والتي من خلالها تتمكن الأطراف من التعرف على العناصر الرئيسية المؤثرة على المركز المالي للمؤسسة وما حققته من نتائج فالمعايير IAS/IFRS تبين الإطار العام لتقديم القوائم المالية وما يتطلبه محتوى كل وثيقة وكذلك فإن النظام المحاسبي المالي يبين القوائم المالية الواجب على المؤسسة إنجازها سنوياً.¹

ثانياً : أهداف القوائم المالية.

إن الهدف الأساسي للمحاسبة المالية هو إنتاج وتوصيل معلومات محاسبية مفيدة يحتاج إليها المستخدمين الداخليين والخارجيين لأغراض اتخاذ قراراتهم الاقتصادية، مع التركيز على فئة المستخدمين ذوي المصالح المباشرة في المؤسسة، وهم مالك المشروع (مشروع فردي) الشركاء (شركة الأشخاص) أو المساهمون (شركة المساهمة) وكذلك المقرضون والعاملون في المؤسسة ونقاباتهم العمالية.² وتتمثل الأهداف الأساسية للقوائم المالية فيما يلي.³

• تقديم معلومة مالية مفيدة

هدف القوائم المالية هو إعطاء معلومة حول الوضعية المالية (الميزانية) والأداء (حساب النتائج) وتغيرات الوضعية المالية (جدول حساب النتائج) للمؤسسة حتى يستجيب لاحتياجات مجموع مستخدمي هذه المعلومات

• تقديم معلومات مالية شفافة :

القوائم المالية تسمح بضمان الشفافية للمؤسسة من خلال معلومات شاملة وإعطاء عرض وافي للمعلومات المفيدة لاحتياجات اتخاذ القرار .

• إيصال المعلومة المالية لمختلف المستخدمين :

القوائم المالية تمثل الوسيلة الرئيسية لإيصال المعلومات المالية لمختلف المستخدمين الداخليين والخارجيين عن المؤسسة .

المطلب الثاني: وظائف وخصائص القوائم .

أولاً : وظائف القوائم المالية.

وتتمثل وظائف القوائم المالية فيما يلي:⁴

- قياس الأصول التي تقع في ملكية المشروع .
- قياس الالتزامات المترتبة على الحقوق التي تملكها المؤسسة (وهي خصوم وحقوق أصحاب رأس المال).
- قياس التغيرات التي تطرأ على تلك الأصول والخصوم وحقوق أصحاب رأس المال .

¹ الطيب مداني ، القوائم المالية المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي SCF ومعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS ، رسالة لنيل شهادة الماجستير تخصص محاسبة مالية، غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2015، ص 3.

² رضوان حلوة حنان، نزار فايق البلداوي، مبادئ المحاسبة المالية، إثراء لنشر والتوزيع ، الأردن 2009، ص19.

³ بكاري بلخير ، محاضرات مقياس المحاسبة المعقدة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر 2011/2012، ص ص 13-12.

⁴ عبد الناصر إبراهيم نور، إيهاب نظمي إبراهيم ، المحاسبة المتوسطة، دار المسيرة، الأردن 2014، ص ص 54-55

- ربط هذه التغيرات بفترات زمنية محددة .
- تصنف التغيرات المشار إليها على الوجه الآتي :
- الإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر .
- التغيرات الأخرى في الأصول والالتزامات وحقوق الملكية .
- التعبير عما تقدم بوحدة نقدية باعتبارها الوحدات العامة للقياس المالي .
- إعداد قوائم مالية وتقارير دورية عن أصول المشروع وخصومه وحقوق أصحاب رأس المال في لحظة زمنية معينة وصافي الدخل وأجزائه ، والتدفقات النقدية خلال فترة زمنية معينة.

ثانيا : خصائص القوائم المالية .

الخصائص النوعية هي صفات تجعل المعلومات الموضوعة في القوائم المالية ذات فائدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية زمنهم المستثمرين الحاليين والمحتملون ، والمقرضون والدائنون والتي تجعل المعلومات المالية ذات جودة عالية.¹

1. الخصائص النوعية الأساسية:

• الملائمة Relevance

• المصدقية Reality

إن مجلس المعايير المحاسبية المالية FASB قد حدد إن الملائمة والمصدقية هما الخاصيتان الأساسيتان اللتان تجعلان المعلومات المحاسبية مفيدة لمتخذي القرارات ، فالخصائص التي تميز المعلومات المفيدة من المعلومات الأقل فائدة هما الخصائص النوعية الأساسية وهي الملائمة والمصدقية مع بعض الخصائص الأخرى المشتقة منها.²

وتتمثل الخصائص الأساسية في:³

• الملائمة :

ويقصد بها وجود علاقة وثيقة بين المعلومات المحاسبية والأغراض التي تعد من أجلها، ويمكن وصفها بالملائمة إذا كما القرار المتخذ على أساسها مختلف عن القرار المتخذ بدونها، كما تساعد متخذ القرار على تقييم محصلة إحدى البدائل التي يتعلق بها القرار شرط توافر الخصائص الأخرى التي تتسم بها المعلومات المفيدة . وحتى تعتبر المعلومات المحاسبية ملائمة لا بد أن تتوفر الخصائص التالية .

- توقيت المعلومات

- التغذية العكسية

¹ جمعة حميدات، خبر المعايير المحاسبية الدولية لإعداد التقارير المالية، المجمع العربي للمحاسبين والقانونيين، الأردن 2014، ص 10.

² فداغ الفداغ، المحاسبة المتوسطة نظرية وتطبيق، الوراق لنشر والتوزيع، عمان، الأردن 1999، ص 25.

³ بزاز قراري حياة، دور المعلومات المحاسبية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2011، ص ص 59-60.

- القدرة على التنبؤ

● **المصدقية:**

أي إمكانية الوثوق بالمعلومات من طرف مستخدميها وخلق حالة من الاطمئنان لديهم للاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، هذه الثقة تتجسد إذا كانت خالية من الأخطاء الجوهرية وغير متحيزة في عرض الحقائق. ويمكن الوثوق بالمعلومات إذا توفرت فيها ثلاث خصائص:

- صدق التعبير عن النشاط

- عدم التحيز (الحياد)

- قابلية التحقق

2. الخصائص الثانوية¹.

بالإضافة للخصائص الرئيسية هنالك خصائص ثانوية ولا تقل أهمية عن الخصائص الرئيسية والتي تزيد بدورها من جودة المعلومة المحاسبية وهي :

● **القابلية للمقارنة:**

ويقصد بها تقديم معلومات محاسبية تسمح بإجراء المقارنات بين المؤسسات المماثلة في نفس الصناعة فذلك يزيد من فائدة المعلومات المحاسبية، لأنه يسمح بتقديم مركز ووضع المؤسسة المعينة فيما بين المؤسسات المماثلة، مثلا هل مستويات الأرباح والتكاليف التي تحققها المؤسسة فوق وتحت مستوى الأداء في الصناعة ككل إن هذا التقييم يسمح بدراسة أسباب التفوق أو التذني ويساعد المستخدمين في التنبؤ وتقييم أداء المؤسسة وإدارتها، تتطلب قابلية المقارنة السليمة استخدام طرائق محاسبية متماثلة من جانب المؤسسة في معالجة نفس العمليات أو الأحداث، كما ترتفع قابلية المقارنة، وبالتالي فائدة المعلومات عند عقد المقارنات لعدة فترات.

● **الثبات (الاتساق):**

ويقصد بها مقارنة النتائج لنفس المؤسسة من فترة محاسبية لأخرى، وهذا يتطلب من المؤسسة الثبات في إتباع نفس الطرائق المحاسبية (تقييم المخزون السلعي، تحديد عبئ الاستهلاك).

يلاحظ أن كلا من خاصيتي القابلية للمقارنة والثبات من الخصائص التي يجب أن تتصف بها المعلومات المفيدة لكن ليس على نفس الدرجة من الأهمية لخاصيتي الملائمة والمصدقية، فتوافر خاصيتي قابلية المقارنة والثبات في المعلومات المحاسبية لا يجعلها لوحدها مفيدة، ما لم تتوافر أصلا خاصيتا الملائمة والمصدقية.

¹ رضوان حلوة خنان، وآخرون، **أسس المحاسبة المالية** : دار حامد لنشر، الأردن 2004، ص 54.

المطلب الثالث: مستخدمي القوائم المالية .

تلجأ فئات متعددة لاستخدم المعلومات المحاسبية في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، وقد حدد الإطار لمفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية عدد من الفئات التي تستخدم القوائم المالية، كما حدد طبيعة المعلومات التي تحتاجها كل فئة من قبل مستخدمي القوائم لمالية، في الوفاء ببعض احتياجاتهم المختلفة من المعلومات اللازمة لصنع قراراتهم الاقتصادية، ذلك أن احتياجات هذه الفئات إليها المعلومات متباينة جدا حيث تتراوح من معرفة نتائج المؤسسة، أفاقها المستقبلية مروراً بقدرتها على الوفاء بالتزاماتها إلى تقييم مدى مساهمتها في تطوير المجتمع.

وسنحاول ذكر بعض المستخدمين للقوائم المالية فيما يلي¹:

- المستخدمون الداخليين:²

● الإدارة : إن التقارير المالية بالإضافة إلى التقارير الإحصائية الداخلية، التي تمد الإدارة بالأساس الذي تعتمد عليه للحكم على قوة أو ضعف المركز المالي والإنتاجي للمؤسسة، فالتقارير المالية والتقارير الإحصائية لها أهمية كبرى لهؤلاء القائمين بتوجيه أعمال المؤسسة ورسم سياسته طبقاً لأهداف محددة مقدماً ولرقابة على أعماله ويمكن للإدارة إن تستخدم التقارير المالية والتقارير الإحصائية للعديد من الأغراض منها :

- قياس تكلفة الأنشطة المختلفة التي تقوم بها المؤسسة.

- قياس الكفاءة الإنتاجية وربحية أعمال المؤسسة.

- تقييم أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسة.

- المساعدة في وضع خطط مستقبلية للميزانية التقديرية .

- الرقابة على عمليات المؤسسة وإدخال التعديلات الضرورية اللازمة في طرق الإنتاجية واتخاذ القرارات

المالية والإنتاجية على أساس سليم .

- تقدير السياسات والإجراءات الإدارية الجديدة اللازمة للوصول إلى أهداف المؤسسة.

- تحديد الكفاءة النسبية لكل قسم من الأقسام ولكل مرحلة من مراحل إنتاج منتج معين.

- تقييم مستوى أداء المسئولون بالمؤسسة ومدى وفائهم بالمسؤوليات المحددة لهم مقدماً.

- المستخدمون الخارجيين:

ويتمثل المستخدمون الخارجيين في كل الجهات عدا إدارة المؤسسة الراغبة في الحصول على معلومات متعلقة بالمؤسسة وهم .

¹ سعيدي عبد الحليم ، محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي ، مذكرة لنيل شهادة الدكتوراه ، تخصص محاسبة ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2015، ص 51.

² سامي محمد الوقاد، نظرية المحاسبة ، دار المسيرة ، عمان ، الأردن 2011، ص 105.

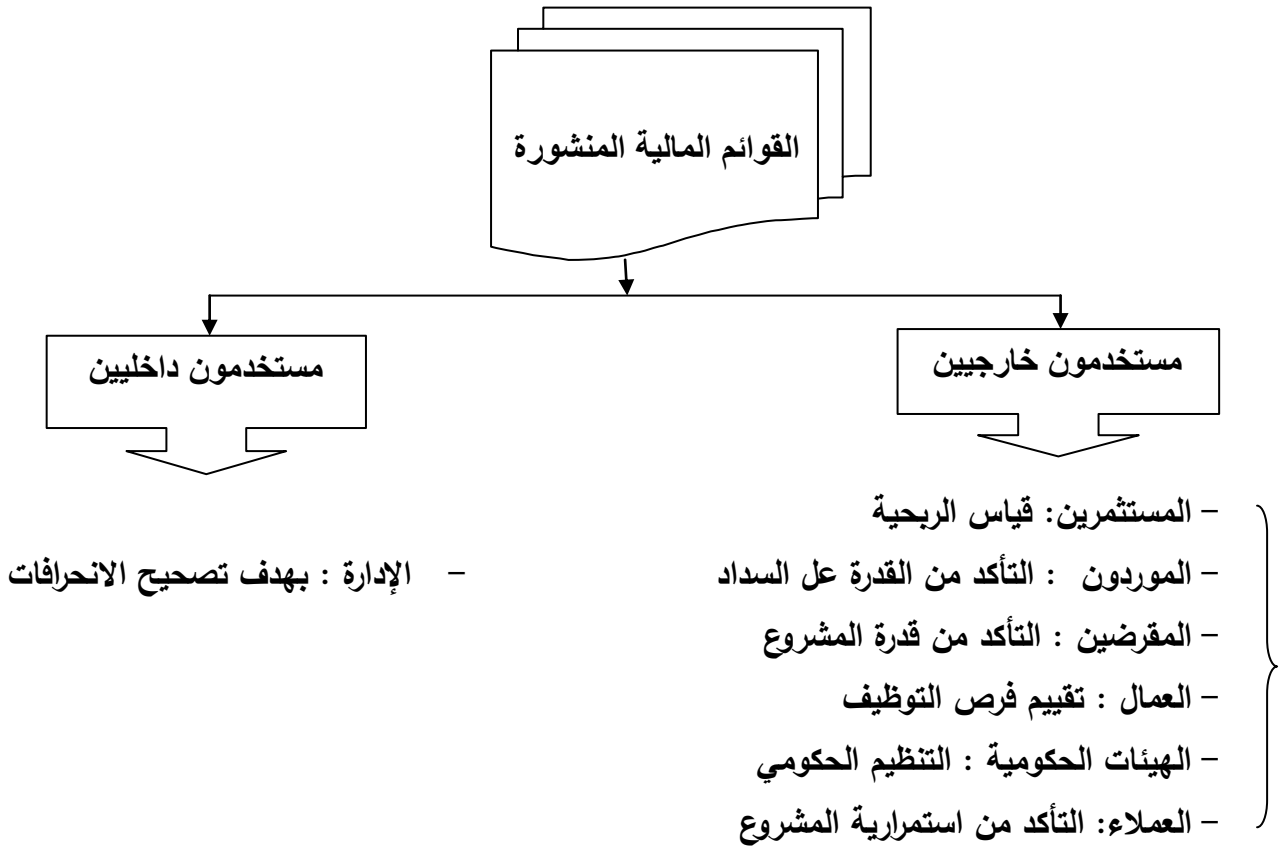
- **المستثمرون :** وهم أصحاب المؤسسة الذين تكبده فيه مبالغ من أموالهم الخاصة ولذا فهم بحاجة مستمرة لمعلومات تدخل الطمأنينة في قلوبهم حول ما تكبده من أموال ، وتشمل تلك المعلومات ، المعلومات الخاصة بموارد المؤسسة ، والالتزامات المرتبطة بها والتغيرات فيها ، ومدى قدرة المؤسسة على تحقيق إيرادات وتحويلها إلى ربحية وبأدائه المالي ودرجة القدرة على السداد .
- **الموردون:** وهم كل من يمد المؤسسة بالمواد والسلع والخدمات على إن تسترد قيمتها كما هو شائع في وقت لاحق فيما بعد ، وهم بذلك يعتبرون مصدرا هاما لإمداد المؤسسة بالأموال اللازمة له كما هو الحال بالنسبة للمقرضين .
- وتختلف حاجة الموردين إلى المعلومات المحاسبية باختلاف طبيعة تعاملهم مع المؤسسة، بمعنى أن القرارات المتعلقة بالبيع النقدي لا تتطلب أي معلومات، في حين أن القرارات المتعلقة بمنح الائتمان قصير الأجل قد تحتاج إلى قدر ليس كبير من المعلومات التي تحويها التقارير المحاسبية بعكس المال في القرارات المتعلقة بمنح الائتمان طويل الأجل كما في حالة عقد اتفاقية يقوم المورد بمقتضاها بالتوريد للمؤسسة سنوات طويلة حيث يعتمد الموردون في هذه الحالة على التقارير المحاسبية كأساس لفحص الحالة المالية للمؤسسة قبل اتخاذ القرار بالتعامل معه ومن ثم تتركز احتياجاتهم المعلوماتية في المعلومات الخاصة بالأرباح ومكوناتها مصادر استخدام النقدية والأصول السائلة الأخرى، و المقدر الإردية للمؤسسة ويلاحظ أن هذه الاحتياجات المعلوماتية تتسق وطبيعة نشاط الموردين المرتبطة بضرورة دراسة موقف السيولة والمقدرة على السداد سواء في الحاضر أو المستقبل كما يلاحظ من ناحية أخرى تشابها إلى حد كبير مع احتياجات كل من المستثمرين والمقرضين .¹
- **المقرضون:** وهي طائفة البنوك والمؤسسات المالية التي تتولى تدبير الاحتياجات التمويلية الحالية والمستقبلية للمؤسسة، ومن هنا تحتاج هذه الفئة إلى معلومات حول مصادر واستخدامات النقدية والأصول السائلة الأخرى التي تساعدهم في تقييم مقدرة المؤسسة على تحويل إرباحه إلى تدفقات نقدية، وفي التعرف على كفاية هذه التدفقات، كذلك المعلومات المتعلقة بالأصول و الالتزامات وحقوق أصحاب المؤسسة والتغيرات فيها بالأرباح ومكوناتها.
- **العمال ونقاباتهم :** إن العاملين ونقاباتهم يستفيدون أيضا من المعلومات، فعلى أساسها يمكنهم المساواة فيما يتعلق بتحديد الأجور والمكافآت والحوافز وتحسين ظروف العمل وتهيئة المصالح الاجتماعية .
- **الهيئات الحكومية :** من أهمها الوزارة المكلفة بالقطاع الذي تنشط فيه المؤسسة ، إدارة الضرائب ، أجهزة الرقابة المكلفة بالإحصاء والتخطيط وغيرها ، فكل جهم من هذه الجهات تهتم بالمعلومات المحاسبية المتعلقة بالمؤسسة بما يهم اختصاصاتهم .
- **العملاء:** يهتم العملاء بالمعلومات المحاسبية للتأكد من مركزها المالي ومدى قدرتها على الوفاء بالتزاماتها .

¹ احمد صلاح عطية ، مبادئ المحاسبة المالية ، ط2،الدار الجامعية ،الإسكندرية، مصر 2007 ، ص ص 5-6.

- أطراف أخرى: هناك أطراف عديدة تدخل ضمن هذا العنوان كالمنافسين ، الباحثين ، وسائل الإعلام وغيرهم من المستفيدين.¹

وفيما يلي سنعرض اهم الجهات المستفيدة من القوائم المالية وفق الجدول التالي:

الشكل رقم (03): الجهات المستفيدة من القوائم المالية



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على ما سبق .

¹ حامدي علي، أثر جودة المعلومات المحاسبية على صنع القرار في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ، رسالة لنيل شهادة الماجستير ، غير منشورة ، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2011، ص 93.

المطلب الرابع : جودة القوائم المالية .

أولاً : عرض القوائم المالية .

يجب أن تتضمن المجموعة المتكاملة من القوائم المالية بموجب متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 01:

عرض القوائم المالية التالية :¹

- الميزانية

- حساب النتائج

- جدول سيولة الخزينة

- جدول تغيير الأموال الخاصة

تمثل القوائم المالية " ترجمة لمكونات أي مؤسسة مالية حيث تعرض أصولها وخصومها إيراداتها ومصروفاتها أو بعبارة أخرى يمكن تشخيص قدرة المؤسسة من خلال استعراض تلك الأصول والخصوم للوفاء بالتزاماتها من جهة وقدرتها على مواصلة عملها في الميدان الاقتصادي من جهة أخرى ، وذلك كنتيجة لنشاطها من ربح أو خسارة."²

كل عنصر من مكونات القوائم المالية لا بد أن يكون معرف بصورة واضحة وان تظهر المعلومات التالية بصفة دقيقة :

- التسمية الاجتماعية، الاسم التجاري، رقم التسجيل التجاري للمؤسسة التي تقدم القوائم المالية .

- طبيعة القوائم المالية (حسابات فردية ،حسابات مجمعة ، حسابات اندماجية) .

- تاريخ الإقفال .

- العملة المستعملة .

كما توجد معلومات أخرى تسمح بالتعرف على المؤسسة يجب ذكرها .

- عنوان المقر الاجتماعي، الشكل القانوني ، مكان النشاط والدولة المتواجدة فيها .

- الأنشطة الأساسية وطبيعة العمليات المنجزة .

- العدد المتوسط للمستخدمين خلال الفترة .³

1. الميزانية (قائمة المركز المالي).

- الميزانية هي " كشف أو بيان قائمة تعد خارج المجموعة الدفترية لبيان أصول الوحدة الأساسية وخصومها في

تاريخ انتهاء الفترة المالية، ويتم إعداد الميزانية من أرصدة الحسابات المدينة والدائنة التي تظل مفتوحة

بدفتر الأستاذ بعد إعداد الحسابات الختامية".⁴

¹ جمعة حميدات ، مرجع سابق ، ص 29 .

² بن مالك عمار ، المنهج الحديث للتحليل المالي الأساسي في تقييم الأداء ، رسالة لنيل شهادة الماجستير ، غير منشورة ، تخصص ادارة مالية ، علوم

التسيير ، جامعة منتوري قسنطينة ، 2011، ص 19 .

³ الطيب مداني ، مرجع سابق ، ص 4 .

⁴ عبد الناصر محمد سيد درويش ، مبادئ المحاسبة المالية ، دار الصفاء ، الأردن 2010، ص 311 .

- كما تعرف على أنها "صورة فوتوغرافية للذمة المالية للمؤسسة في تاريخ معين".¹
- كما تعتبر قائمة المركز المالي بمثابة تقرير يتم إعداده في لحظة زمنية معينة بين ممتلكات المؤسسة أو أصوله الثابتة، المتداولة وغير الملموسة وكذلك يبين الديون التي على المؤسسة في هذه اللحظة الزمنية (الالتزامات طويلة الأجل وقصيرة الأجل) وكذلك تبين هذه القائمة حقوق الملاك والمساهمين.²
- وتتقسم هذه القائمة إلى طرفين متساويين:³
 - جانب الأصول ويشتمل على الأصول المتداولة والأصول الثابتة .
 - جانب الخصوم ويتضمن الالتزامات وحقوق الملكية.

ويمكن التعرض للعناصر المكونة للقائمة المركز المالي على النحو التالي :

• الأصول:

- وهي منافع اقتصادية متوقعة مستقبلاً، حصلت عليها الوحدة الاقتصادية أو تخضع لرقابتها نتيجة العمليات أو الأحداث الماضية وهناك ثلاث سمات أساسية لكل أصل وهي:⁴
 - يجب أن يوفر الأصل منفعة اقتصادية مستقبلية محتملة وتمكن من توفير تدفقات نقدية صافية في المستقبل .
 - إن تكون المؤسسة قادرة على الحصول على المنافع من الأصل ، وتمنع أو تقيد حصول المؤسسة الأخرى على تلم المنافع .
 - إن يكون الحدث الذي وفر للمؤسسة الحق في الحصول على منافع من الأصل قد حدث فعلاً.⁵
- وتتكون الأصول من :

- **الأصول المتداولة:** تشتمل الأصول المتداولة على النقدية والأصول الأخرى التي تتوقع تحويلها أو بيعها أو استخدامها من خلال السنة المالية أو دورة التشغيل⁶، والدورة التشغيلية تعبر عن متوسط الوقت المنقضي بين الحصول على المواد وتحقق النقدية من خلال بيع المنتج وقد جرى العرف على ترتيب البنود الخاصة

¹ ناصر مرزوق ، عزام بشكير ، مدخل للمحاسبة العامة ، الصفحات الزرقاء للنشر ، الجزائر 2008 ، ص 23.

² عبد الله نصر علي ، شحاتة السيد شحاتة ، التسويات الجردية وإعداد وتحليل القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية ، دار التعليم الجامعي ، الإسكندرية ، مصر 2015 ، ص 325.

³ رضوان حلوة حنان ، نزار مليح البلداوي ، مبادئ المحاسبة المالية ، ط2، إثراء للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن 2009 ، ص 173.

⁴ ريتشارد شرويدر وآخرون ، نظرية المحاسبة ، دار المريخ لنشر ، القاهرة ، مصر 2006 ، ص 261.

⁵ مداحي عثمان ، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاقتصادية ، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه ، تخصص تسيير ، جامعة الجزائر ، 2009 ، ص 274.

⁶ محمد سامي راضي ، المحاسبة المتوسطة ، دار التعليم الجامعي ، الإسكندرية ، 2015 ، ص 108.

- بالأصول المتداولة وفقا لدرجة السيولة بدءا من النقدية ثم الاستثمارات قصيرة الأجل والمدنيين ثم المخزون وأخيرا المدفوعات المقدمة .¹
- **الأصول الثابتة :** وهي الأصول الموجهة لخدمة المؤسسة بصفة دائمة (أي فترة طويلة) .²
وهذه الأصول تشتمل على :
 - **التثبيتات المعنوية :** وهي عبارة عن أصول قابلة لتحديد غير نقدية وغير مادية مراقبة ومستعملة من طرف المؤسسة في إطار أنشطتها العادية، ولا يمكن اعتبار أصل انه تثبيت معنوي إلا إذا توفرت فيه الشروط التالية :
 - تسيطر عليه المؤسسة نتيجة لأحداث سابقة .
 - يتوقع أن تحصل المؤسسة من اقتنائها منافع اقتصادية مستقبلية .
 - إذا كانت تكلفته ممكنة التقدير بصورة صادقة .
 - إذا كان قابل للتحديد ، أي يمكن بيعه أو مبادلته أو تأجيله.
 - **التثبيتات العينية (المادية) :** هي تلك الأصول الملموسة والتي تحوزها المؤسسة بغرض الإنتاج، أو تقديم الخدمات أو الإيجار أو تستخدم لإغراض إدارية وتقوم مدة استعمالها في المؤسسة السنة المالية الوحدة.
 - **التثبيتات المالية :** هي الأصول التي تحوزها المؤسسة من اجل التوظيف على المدى البعيد، وهذه الأصول تكون مملوكة من طرف المؤسسة من غير العقارات الموظفة، والأصول المالية الأخرى في شكل أصول مالية جارية .
 - **التثبيتات الجاري انجازها :** ويهدف هذا الحساب إبراز قيمة التثبيتات التي لا تزال غير منتهية أو في طور الانجاز في نهاية السنة المالية .
 - **التثبيتات في شكل امتياز:** يعرف امتياز الخدمة العمومية علة انه عقد يستند بموجبه شخص عمومي (مانح الامتياز) إلى شخص طبيعي أو معنوي (صاحب الامتياز) حق امتياز (كاستغلال تثبيت) لمدة محددة عادة ما تكون طويلة مقابل تلقي إتاوة دورية حادة ما تكون سنوية ،مثل عقود الإجارة الزراعية، المقلاع الخ..³
 - **الخصوم :**

هي التزامات أو متطلبات على الأصول ، أي ينتظر أن تغطي المؤسسة بموارد اقتصادية مستقبلا للوفاء بالتزاماتها اتجاه الغير (أي الأطراف الخارجية ما عدا أصحاب المؤسسة) فيترتب علة المؤسسة تقديم أصول

¹ كمال الدين مصطفى الدهراوي ، المحاسبة المتوسطة وفق المعايير المحاسبية الدولية ، ط2، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية ، 2009، ص 118.

² عبد الرحمان عطية ، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي ، ط2، دار جيلطي ، سطيف ، 2011، ص 11.

³ محمد فيصل ميادة ، تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على إعداد عناصر القوائم المالية في المؤسسة ، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه ، تخصص محاسبة ونظم معلومات ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2017، ص ص 191-192.

(مثلا نقدية) أو خدمات للغير مستقبلا، ويجب أن تكون الالتزامات قد نشأة عن عمليات فعلية وليس عمليات افتراضية.¹

وتبويب عناصر الخصوم في الميزانية في المجموعات التالية :

- **التزامات متداولة (قصيرة الأجل):** هي الديون التي تستحق السداد خلال سنة مالية واحدة مثل الدائنين وأوراق الدفع ، والقروض قصيرة الأجل، والبنك (سحب على المكشوف) والمصروفات المستحقة والإيرادات المحصلة مقدما أو غير المكتسبة .
- **التزامات طويلة الأجل (ثابتة) :** هي الديون التي تستحق السداد خلال فترة مالية تزيد عن سنة مثل القروض طويلة الأجل وقروض السندات، وأوراق الدفع طويلة الأجل .
- **حقوق الملكية :** تعكس حقوق الملكية التزامات المؤسسة اتجاه أصحابها، ويختلف تبويبها باختلاف الطبيعة والشكل القانوني للوحدة المحاسبية.²

ويظهر شكل الميزانية وفقا للجدول التالي.

¹ رضوان حلوة حنان ، نزار فليح البلداوي ، مرجع سابق ، ص ص 75-76 .

² عبد الناصر محمد سيد درويش ، مرجع سابق ، ص ص 312-313.

الجدول رقم (1) : الشكل القانوني للميزانية جانب الأصول.

صافي N-1	صافي N	إهلاك رصيد N	إجمالي N	ملاحظة	الأصول
					أصول غير جارية فارق بين الاقتناء المنتج الايجابي أو السلبي تثبيات عينية تثبيات معنوية أرضي مباني تثبيات عينية أخرى تثبيات ممنوح امتيازها تثبيات يجرى انجازها تثبيات مالية سندات موضوعة موضوع معادلة مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها سندات أخرى مثبتة قروض وأصول مالية أخرى غير جارية ضرائب مؤجلة على الأصل
					مجموع الأصول غير الجارية
					أصول جارية مخزونات و منتوجات قيد التنفيذ حسابات دائنة و استخدامات مماثلة الزبائن المدينون الآخرون الضرائب وما شابهها حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة الموجدات وما شابهها الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى الخزينة
					مجموع الأصول الجارية
					المجموع العام للأصول

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، مرجع سابق، ص 28.

الجدول رقم (2): الشكل القانوني للميزانية جانب الخصوم

N-1	N	ملاحظة	الخصوم
			رؤوس الأموال الخاصة رأس مال تم إصداره رأس مال غير مستعان به علاوات واحتياطيات - احتياطيات مدمجة (1) فوارق إعادة التقييم فارق المعادلة (1) نتيجة صافية / (نتيجة صافية حصة المجمع (1)) رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد
			حصة الشركة المدمجة (1)
			حصة ذوي الأقلية (1)
			المجموع 1
			الخصوم غير الجارية قروض وديون مالية ضرائب مؤجلة ديون أخرى غير جارية مؤونات
			مجموع الخصوم غير الجارية (2)
			الخصوم الجارية موردون وحسابات ملحقة ضرائب ديون أخرى خزينة سلبية
			مجموع الخصوم الجارية (3)
			مجموع عام للخصوم

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، مرجع سابق، ص 29.

2. حساب النتائج (قائمة الدخل).

حساب النتائج هو كشف إجمالي للأعباء والمنتجات التي أنجزتها المؤسسة أثناء المدة المعينة وعلى سبيل الاختلاف تبرز النتيجة الصافية لهذه المدة.¹

يتضمن العناصر المرتبطة بتقييم الأداء، ويعتبر حساب النتائج وثيقة تلخيصية للأعباء والنواتج الملحقة خلال الدورة المحاسبية التجارية.²

- ويعرف كذلك "هو كشف محاسبي يستخدم في التحليل المالي كتمم للميزانية المحاسبية، الغرض منه تحليل نتيجة السنة، فهو يحلل أنشطة المؤسسة للحكم على نجاح أو فشل القرارات المتخذة من طرف المؤسسة للوصول إلى القرارات التقويمية، فجدول حسابات النتائج يترجم نشاط المؤسسة خلال دورة معينة، هذا النشاط ينتج ويستهلك رؤوس الأموال، فالإنتاج تطرح منه استهلاكه (أعباؤه) وفي الأخير تتحصل على نتيجة الدورة التي قد تكون ربحاً أو خسارة".³

وحسب النظام المحاسبي المالي تصنف حسب طبيعتها وتقدم في جدول أو حسب الوظائف.⁴ ويمكن تلخيص العناصر المكونة لجدول الحسابات فيما يلي:⁵

- **القيمة المضافة:** هي الثروة الإضافية الجديدة التي تكونها المؤسسة من خلال ممارسة نشاطها واستغلال عوامل الإنتاج المختلفة، وهي تمكن من قياس الوزن الاقتصادي للمؤسسة ومدى مساهمتها في الاقتصاد الوطني.
- **إجمالي فائض الاستغلال:** هي الجزء المتبقي الذي تحصل عليه المؤسسة من الموارد المحققة من خلال القيمة المضافة بعد طرح من مساهمة العمال ونصيب الدولة.
- **النتيجة العملياتية:** هي النتيجة المحققة من خلال العمليات التي تقوم بها المؤسسة من الأنشطة التجارية والإنتاجية والخدمية بالإضافة إلى أنشطة العمليات الأخرى مثل التنازل عن التثبيات والقيم المنقولة لتوظيف.
- **النتيجة المالية:** هي نتيجة الأنشطة المالية التي تقوم بها المؤسسات مثل التنازل عن الأصول المالية أو إعادة تقييم القيم المنقولة لتوظيف أو الفوائد البنكية... الخ.
- **النتيجة العادية قبل الضريبة:** هي نتيجة جميع الأنشطة العادية التي تقوم بها المؤسسة قبل خصم اقتطاع الضريبة منها.

¹ العزاز محمد، بن لعور بوعلام، التسيير المحاسبي والمالي، الديوان الوطني للمطبوعات المدرسية، الجزائر 2012، ص 122.

² شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، الجزائر 2008، ص 79.

³ اليمين سعادة، استخدام التحليل المالي في تقييم الأداء المؤسسات الاقتصادية وترشيد قراراتها، رسالة لنيل شهادة الماجستير، تخصص إدارة أعمال، جامعة الحاج لخضر، باتنة 2009 ص 61.

⁴ بوزقاري حياة، مرجع سابق، ص 72.

⁵ هادفي خالد، البدر في التسيير المحاسبي والمالي، دار البدر، الجزائر 2014، ص ص 137-138.

- **النتيجة الصافية للأنشطة العادية :** هي نتيجة الأنشطة العادية التي تقوم بها المؤسسة بعد اقتطاع الضرائب منها .
- **النتيجة غير العادية :** هي نتيجة الأنشطة غير العادية التي تقوم بها المؤسسة في الحالات الاستثنائية عارضة مثل خسائر نزع الملكية ، الحرائق ، الفيضانات .
- **صافي السنة المالية :** هي النتيجة الصافية من طرف المؤسسة في نهاية الدورة المالية من خلال مجموع الأنشطة العادية وغير العادية بعد خصم الضرائب المستحقة لدولة .

ويظهر شكل جدول حساب النتائج وفق الجدول التالي.

الجدول رقم(3): جدول حساب النتائج (حسب الطبيعة)

السنة المالية N-1	السنة المالية N	ملاحظة	البيان
			رقم الأعمال تغير مخزونات المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع الإنتاج المثبت إعانات الاستغلال
			1- إنتاج السنة المالية
			المشتريات الخارجية و الإستهلاكات الأخرى
			2- استهلاك السنة المالية
			3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)
			أعباء المستخدمين الضرائب و المرسوم و الدفعات المشابهة
			4- الفائض الإجمالي عن الاستغلال
			المنتجات العملياتية الأخرى الأعباء العملياتية الأخرى المخصصات للاهتلاكات و المؤونات استئناف عن خسائر القيمة و المؤونات
			5- النتيجة العملياتية
			المنتجات المالية الأعباء المالية
			6- النتيجة المالية
			7- النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)
			الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية مجموع منتجات الأنشطة العادية مجموع أعباء الأنشطة العادية
			5- النتيجة الصافية للأنشطة العادية
			العناصر الغير العادية - المنتجات (يطلب بيانها) العناصر الغير العادية - الأعباء (يطلب بيانها)
			9- النتيجة غير العادية
			10- النتيجة الصافية للسنة المالية
			حصة الشركة الموضوع موضع المعادلة في نتيجة الصافية
			11- النتيجة الصافية للمجموع المدمج
			ومنها حصة ذوي الأقلية (1) حصة المجمع (1)

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية ، مرجع سابق، ص30.

الجدول رقم(4): جدول حساب النتائج (حسب الوظيفة)

N-1	N	ملاحظة	البيان
			رقم الأعمال كلفة المبيعات
			هامش الربح الاجمالي
			منتجات أخرى عملياتية التكاليف التجارية الأعباء الادارية
			النتيجة العملياتية
			تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة (مصاريف المستخدمين المخصصات للاهتلاكات) منتجات مالية الأعباء المالية النتيجة العادية قبل الضريبة الضرائب الواجبة عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة علي النتائج العادية (التغيرات)
			النتيجة الصافية للأنشطة العادية
			الأعباء غير العادية المنتجات غير العادية
			النتيجة الصافية للسنة المالية
			حصة الشركة الموضوعة موضع المعادلة غي النتائج الصافية (1)
			النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)
			منها حصة ذوي الأقلية (1) حصة المجمع (1)

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، مرجع سابق، ص31.

3. جدول سيولة الخزينة .

هي قائمة تبين التغيرات التي حصلت على النقدية خلال الفترة المحاسبية ، وذلك خلال أنشطتها التشغيلية والاستثمارية والتمويلية، ويمكن وصفها بأنها قائمة تبين المركز النقدي للمؤسسة في تاريخ معين .

تحقق هذه القائمة المميزات التالية :

- ✓ معرفة المركز المالي للمؤسسة .
- ✓ معرفة قدرة المؤسسة على تسديد التزامات من خلال السيولة المتوفرة .
- ✓ التفرقة بين صافي الدخل وصافي التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية .
- ✓ تقييم قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية في المستقبل .
- ✓ التعرف على النقدية غير المتاحة للاستخدام في المؤسسة
- ✓ مقارنة المراكز النقدية بين المؤسسات المختلفة وفي المؤسسة ذاتها بين الفترات المالية المختلفة .

التعرف على سياسة المؤسسة فيما يتعلق بالأصول غير المتداولة واستبدالها ¹.

يبين جدول سيولة الخزينة التغيرات النقدية التي حصلت على النقدية خلال الفترة المحاسبية وذلك من خلال الأنشطة التالية ².

- **التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية :** تمثل التدفقات النقدية من العمليات التشغيلية عموماً، الآثار النقدية للعمليات التي تدخل في تحديد صافي الدخل على الأنشطة أو العمليات التمويلية والاستثمارية .
- **التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية :** تشمل التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية، عمليات منح القروض وتحصيلها، وشراء وبيع أوراق الدين وأوراق الملكية في المشروعات الأخرى والتي تصنف بأنها متاحة للبيع أو الاحتفاظ بها حتى تاريخ الاستحقاق .
- **التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية :** تنتج الأنشطة التمويلية من الحصول على الموارد والأموال من الملاك، وكذلك تقييم العوائد إلى الملاك من استثماراتهم وعوائد عليها، واقتراض الأموال وسدادها والمدفوعات للمصادر الأخرى طويلة الأجل .

ويلاحظ أن صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية يمكن إعدادها بإحدى الطريقتين ¹

¹ سليم بن رحمون ، **تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد** ، رسالة لنيل شهادة الماجستير ، غير منشورة تخصص محاسبة ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة 2013 ، ص 82 .

² ريتشارد شرويدر ، مرجع سابق ، ص 292 .

- ✓ **الطريقة المباشرة : Direct méthode.** وهذه الطريقة تستخدم لبيان المصادر المباشرة للحصول على النقدية المحصلة من التوزيعات والفوائد، وكذلك اوجه الصرف النقدية على الأنشطة التشغيلية للمؤسسة مثل السداد للمريدين مقابل البضاعة المشتريه وسداد المصروفات التشغيلية المختلفة .
- ✓ **الطريقة غير المباشرة Indirect méthode.** هي أكثر الطرق شيوعا في الاستخدام العملي لبيان التدفقات النقدية من العمليات لأنها يسهلها وهي تركز على الفرق بين صافي الربح وصافي التدفقات النقدية من العمليات ويظهر جدول سيولة الخزينة حسب الطريقة المباشرة وغير المباشرة في الجدولين التاليين :

ويظهر شكل جدول تدفقات الخزينة وفق الجدول التالي:

¹ كمال الدين مصطفى الدهراوي ، مرجع سابق ، ص ص ، 159-160.

الجدول رقم (05): جدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة)

السنة المالية 1 _ N	السنة المالية ن	ملاحظة	البيان
			تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال تحصيلات المقبوضة من الزبائن المبالغ المدفوعة للموردين و المستخدمين الفوائد و المصايف المالية الأخرى المدفوعة الضرائب على النتائج المدفوعة
			تدفقات الخزينة قبل العناصر غير العادية(الاستثنائية)
			تدفقات الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية
			صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال(أ)
			تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار تسديدات لحيازة قيم ثابتة مادية و معنوية التحصيلات عن عمليات التنازل للقيم الثابتة المادية و المعنوية تسديدات لحيازة قيم ثابتة مالية التحصيلات عن عمليات التنازل عن قيم ثابتة مالية الفوائد المحصلة من التوظيفات المالية الحصص و الأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة
			صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار(ب)
			تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل التحصيلات الناتجة عن إصدار الأسهم حصص الأرباح وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها التحصيلات المتأتية من القروض تسديدات القروض أوالديون الأخرى المماثلة
			صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل(ج)
			تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات تغير الخزينة للفترة (أ + ب + ج) الخزينة و معادلاتها عند افتتاح السنة المالية الخزينة و معادلاتها عند إقفال السنة المالية تغير الخزينة خلال الفترة
			المقاربة مع النتيجة المحاسبية

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، مرجع سابق، ص 35.

الجدول رقم (6) : جدول سيولة الخزينة (الطريقة الغير المباشرة)

السنة المالية N-1	السنة المالية N	ملاحظة	البيان
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية
			صافي نتيجة السنة المالية تصحيات من أجل: - الإهلاكات و الأرصدة - تغير الضرائب المؤجلة - تغير المخزونات - تغير الزبائن و الحسابات الدائنة الأخرى - تغير الموردون و الديون الأخرى - نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب تدفقات الخزينة النجمة عن النشاط (أ)
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار
			مسحوبات عن اقتناء تشيبتات تحصيلات التنازل عن تشيبتات تأثير تغيرات محيط الإدماج (1)
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل
			الحصص المدفوعة للمساهمين زيادة رأس المال النقدية (المنقودات) إصدار قروض تسديد قروض
			تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (ج)
			تغير اموال الخزينة للفترة (أ+ب+ج)
			أموال الخزينة عند الافتتاح أموال الخزينة عند الإقفال تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية (1)
			تغير اموال الخزينة

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، مرجع سابق، ص 36.

رابعاً: جدول تغير الأموال الخاصة :

ويمثل جدول تغير رؤوس الأموال الخاصة تحليلاً لحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتكون منها رؤوس الأموال الخاصة خلال السنة المالية¹، والحد الأدنى للمعلومات في صلب قائمة التغيرات في الأموال الخاصة منها:²

- ✓ صافي الربح أو الخسارة الخاصة بالفترة.
- ✓ الدخل، المصروفات، المكاسب أو الخسائر المرتبطة مباشرة بحقوق الملكية.
- ✓ آثار التغيرات في السياسات المحاسبية .
- ✓ آثار تصحيح الأخطاء الأساسية .

ويظهر شكل جدول تغير الأموال الخاصة وفق الجدول التالي:

¹ بزقاري حياة ، مرجع سابق ، ص 79 .

² أمينة السيد احمد لطفي ، نظرية المحاسبة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2006 ، ص 545 .

الجدول رقم (7): جدول تغيرات الأموال الخاصة

الإحتياطي والنتيجة	فارق إعادة التقييم	فارق التقييم	علاوة الإصدار	رأس مال الشركة	ملاحظة	
						الرصيد في 31 ديسمبر N-2
						تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية
						الرصيد في 31 ديسمبر N-1
						تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية
						الرصيد في 31 ديسمبر N

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، مرجع سابق، ص 37.

خامسا : الملاحق ¹.

تتضمن الملاحق جداول ملحقه لشرح الأعباء أو النواتج الخاصة بالقوائم المالية كما يحتوي على الطرق المحاسبية والمعلومات المحاسبية الضرورية لشرح أو تكملة الميزانية ، حساب النتائج ، جدول سيولة الخزينة إيضاحات تخص الشركاء، الأسهم الوحدات وفروع المؤسسة والتحويلات بين الفروع والمؤسسة الأم . وتشمل الملاحق معلومات تتضمن النقاط التالية إذا كانت هذه المعلومات ذات طابع هام أو مفيد لفهم العمليات الواردة في القوائم المالية .

- ✓ القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية .
- ✓ مكملات الإعلام اللازمة لحسن فهم القوائم المالية
- ✓ المعلومات التي تخص المؤسسات و الفروع والشركة الأم أيضا، المعاملات التجارية التي يحتمل أن تكون تمت مع تلك المؤسسات ومسيريها .
- ✓ المعلومات ذات الطابع العام أو التي تخص بعض العمليات الخاصة اللازمة لكسب صورة وفيه .

ثانيا : جودة القوائم المالية :

يمكن اعتماد القوائم من قبل المستخدمين الداخليين والخارجيين اذا كانت المعلومات المحاسبية الواردة فيها ذات جودة .

1 - المعلومات المحاسبية وشروطها:

تعرف المعلومات المحاسبية على " أنها البيانات التي يمكن أن تغير من تقديرات متخذ القرارات" كما عرفت المعلومات المحاسبية على أنها" البيانات التي تمت معالجتها لتصبح بشكل أكثر نفعاً للمستقبل ، والتي لها قيمة في الاستخدام الحالي أو في اتخاذ قرارات مستقبلية، إذ تعتبر المعلومات مورد من موارد أي مؤسسة. وبذلك فإن المعلومات تمثل المنتج النهائي لنظام المعلومات المحاسبي والذي يذهب إلى بيئة المحيط ، فهي بيانات تمت معالجتها وتشغيلها لتعبر عن أحداث ووقائع اقتصادية فعلية ، مما يؤكد أنها تساعد في زيادة قدرة مستخدميها على اتخاذ القرارات المناسبة والنتائج عن العمليات التشغيلية لخدمة أغراض بعينها ممثلة في نتائج نهائية أو مخرجات تدعم قرارات ونشاطات يتم استخدامها من قبل المعنيين بها وبذلك تمثل المعلومات المحاسبية

¹ بزقاري حياة ،مرجع سابق ص ص 80-81.

مجموعة من القيم والحقائق النهائية المنظمة والمبوبة بصورة كمية ووصفية والتي تربط مع بعضها بعلاقات تبادلية.¹

ولهذا يجب توفر شرطين مهمين أو احدهما على الأقل عند استخدامها من قبل متخذي القرار وهما:²

- إن المعلومات الناتجة يجب أن تزيد من معرفة متخذ القرار وذلك في حالة عدم تحقيق الشرط الأول حيث يمكن الاستفادة من المعرفة المضافة في اتخاذ القرارات أخرى في المستقبل.
- أن المعلومات الناتجة يجب أن تقلل من درجة عدم التأكد لدى متخذ القرار ، وذلك من خلال تقليل عدد البدائل المتاحة

أما إذ لم يتحقق ذلك ، فلا يمكن ان يكون ناتج العمليات التشغيلية على البيانات بمثابة معلومات ، اصبحت يمن اعتبارها بيانات مرتبة يمكن خزنها واستخدامها كمدخلات في النظام من جديد.

2 - أنواع المعلومات المحاسبية:³

- **معلومات مالية تاريخية:** وهي معلومات تختص بتوفير سجل للأحداث الاقتصادية التي تحدث نتيجة العمليات الاقتصادية التي تمارسها المؤسسة الاقتصادية ، لتحديد وقياس نتيجة النشاط (من ربح او خسارة) عن فترة مالية معينة وعرض المركز المالي في تاريخ معين لبيان سيولة المؤسسة الاقتصادية ومدى الوفاء بالتزاماتها ويلاحظ أن هذه المعلومات تهتم بتسجيل التكاليف والإيرادات بعد حدوثها وبما أنها معلومات فعلية تتعلق بالإحداث الاقتصادية كما وقعت ، وهذه المعلومات تستفيد منها إدارة المؤسسة والجهات الخارجية المختلفة، فهي تفيد الإدارة في عمل المقارنات بين الفترة والأخرى ، وكذلك في اكتشاف الانحرافات (التي يمكن ان تحدث) عن طريق مقارنتها بمعلومات التخطيط المحددة مقدما ، ويمكن أن يقوم بتقديم هذا النوع من المعلومات نظام المحاسبة المالية بالدرجة الأولى.

- **معلومات عن التخطيط والرقابة :** وهي معلومات تخص بتوجيه اهتمام الإدارة إلى مجالات وفرض تحسين الأداء وتحديد مجالات أوجه انخفاض الكفاءة لتشخيصها واتخاذ القرارات المناسبة لمعالجتها في الوقت المناسب، ويتم ذلك من خلال وضع تقديرات اللازمة لأعداد برامج الموازنات الاقتصادية في لحظة تاريخية مقبلة فضلا عن استخدامها في أغراض رقابية وتقييم الأداء وتحديد مسؤولية الأفراد ومساءلتهم محاسبيا ، إما التكاليف المعيارية فتهتم بالتحديد المسبق لمستويات النشاط بغرض تسهيل عملية المحاسبة لكل مستوى من المستويات الموجودة.

¹ بن فرج زوينة ، المخطط المحاسبي البنكي بين الرجعية والنظرية وتحديات التطبيق ، أطروحة دكتوراه ، جامعة سطيف ، 2013/2014 ، ص.ص. 29.30.

² قاسم إبراهيم، زياد يحي السقي، نظم المعلومات المحاسبية ، وحدة الحداثة للنشر ، العراق ، 2003 ، ص 28.

³ حمادي علي، اثر جودة المعلومات المحاسبية على صنع القرار في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ، رسالة لنيل شهادة الماجستير تخصص محاسبة ، غير منشورة ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2010/2011 ، ص 86.

• **معلومات لحل المشكلات :** وهي تتعلق بتقييم بدائل القرارات والاختيار وتعتبر ضرورية للأمور غير الروتينية (أي التي تتطلب إجراء تحليلات محاسبية خاصة أو تقارير محاسبية خاصة) وبذلك فهي تتسم بعدم الدورية، وعادة ما تستخدم هذه المعلومات في التخطيط الطويل الأجل مثل: قرار تصنيع أجزاء معينة من السلعة داخليا أو شرائها أو إضافة أو استبعاد منتج معين من خط الإنتاج أو شراء موجودات ثابتة جديدة بدلا من المستهلكة وغيرها من القرارات الأخرى ويمكن أن تقوم بتقديم هذا النوع من المعلومات نظام معلومات المحاسبية الإدارية بالدرجة الأولى.

المبحث الثالث : علاقة المحاسبة الإبداعية بالقوائم المالية .

يهدف التلاعب بالقوائم المالية إلى تضليل وخداع مستخدمي هذه القوائم لغرض تحقيق منافع غير مشروعة من خلال قيام الإدارة بممارسات غير أخلاقية، وقد تلجأ الإدارة إلى هذه التلاعبات بسبب فشلها في تحقيق أهداف المؤسسة بقصد تأثير على مدى دلالة القوائم المالية وعلى نتيجة مركزها المالي من اجل الهام المساهمين بنجاح إدارتهم .

المطلب الأول : المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية وأثره على القوائم المالية .

أولا : المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية :

أشارت العديد من الدراسات إلى إن الوضع الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية هو موضوع خلاف كبي، يعتمد على ما إذا كانت ممارستها مبررة أخلاقيا أم لا ؟ إن هدف الإدارة قد يكون تحسينا لبعض الجوانب المتعلقة باستراتيجياتها المستقبلية، أو التضليل المعتمد للإطراف ذات العلاقة وفي كل الأحوال فإن الخداع ليس دائما لا أخلاقيا، لكنه بحاجة إلى تبرير فعندما يتوفر بديل الخداع، لا يمكن إن نجد مبررا لممارسة الخداع، أما بخصوص الممارسات.

التي تقترن ببعض التضليل والخداع فهي تخرج عن الأساليب ذات العلاقة بالمحاسبة الإبداعية إلى اجتهادات شخصية من اجل التحسين فقط وليس من اجل إلحاق الضرر .¹

كما تعرف أخلاقيات المهنة بأنها نظام المبادئ الأخلاقية وقواعد الممارسات التي أصبحت معيارا للسلوك المهني، فكل مهنة أخلاقياتها التي تشكلت وتنامت تدريجيا مع الزمن إلى أن تم الاعتراف بها وأصبحت معتمدة

¹ خالد محمد اللوزي، اثر ممارسة إدارة الإرباح على أسعار الأسهم ، رسالة لنيل شهادة الماجستير ، غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن 2014، ص ص 15-17.

أديبا وقانونيا، ولذلك الحاجة إلى وضع أنظمة لممارسات المهن المختلفة ولاسيما العملية منها مثل المحاسبة بحيث تتضمن هذه الأنشطة الأسس والواجبات والحقوق التي يجب التقيد بها عند ممارسة عمل مهني محدد.¹

تجدر الشارة إلى أن كل المداخل النظرية لعلم المحاسبة لها جانب أخلاقي يركز على مجموعة من المبادئ الأخلاقية وهي:²

المصداقية : يحتاج المجتمع ككل إلى مصداقية المعلومات وأنظمة المعلومات المستخدمة .

المهنية : هناك حاجة إلى أشخاص يمكن تحديدهم بوصفهم مهنيين في مجال المحاسبة من قبل مستخدمي القوائم المالية

جودة الخدمات : هناك حاجة للتأكد على أن الخدمات التي يتم الحصول عليها من المحاسب يتم تقديمها على أفضل معايير الأداء المهني .

الثقة : يجب أن يشعر مستخدمو خدمات المحاسبين بالثقة في أن هناك إطار أخلاقيا مهنيا يؤثر في كيفية هذه الخدمات .

ولتحقيق أهداف المحاسبة على المحاسبين أن يعتمدوا على عدد من الركائز الأساسية أهمها.

النزاهة : على المحاسب أن يكون مستقيما و نزيها عند تقديم الخدمات المهنية.

• **الموضوعية :** على المحاسب أن يكون عادلا ولا يسمح للتحيز أو تضارب المصالح أو تأثيرات الآخرين أن تقلل من موضوعيته.

ولا يمكن بأي حال من الأحوال مطالبة المحاسب ب :

- مخالفة القانون .
- مخالفة قواعد ومعايير المهنة .
- تضليل مدقق الحسابات الداخلي أو الخارجي .

ومن منظور أخلاقي يمكن اعتبار المحاسبة الإبداعية مكروهة ومحرمة أخلاقيا، فهي ليست عادلة للمستخدمين من حيث تتضمن ممارسة غير عادلة للسلطة وتعمل على إضعاف سلطة المنظمين، حيث يتم خرق النظم والقوانين بدون عقوبة الأمر الذي يترتب على عنه قلة الاحترام لها ولإجراءاتها ، وبشكل أساسي فإنه من

¹ باخجة عبد الله محمد طالب ، مرجع سابق ، ص 31.

² المرجع نفسه ، ص 32.

الحكمة والمنطق التساؤل بشأن صلاحية الأنشطة المتورطة في إخفاء البيانات المالية السليمة لتقديم صورة لا يستطيع النشاط الاقتصادي ببرزها كاملة.¹

ثانيا : أثر المعايير الأخلاقية في جودة معلومات القوائم المالية .

إن مسألة تحقيق الجودة في المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية تتأثر بشكل مباشر في المعايير الأخلاقية لمهنة المحاسبة ومدى الالتزام بها، فأبي تهاون أو لا مبالاة بتلك المعايير سينعكس بعدم تحقق الجودة في معلومات تلك التقارير ومن ثم سينعكس ذلك على ادعاءات ونشاط المؤسسة ككل بينما الالتزام بما سيؤدي إلى :²

- إن للمهارة وإتقان العمل الدور البارز في توفير المعلومات المحاسبية التي تمكن إدارة المؤسسة من التخطيط والتنبؤ بالتوقعات المستقبلية بشكل سليم، أي أن لهذه المهارات الأثر الكبير في تعزيز تلك المعلومات
- إن لإتقان العمل والنزاهة قدرة لتمكين المحاسب ودعمه على تقديم المعلومات الموثوق فيها، أي إن هذه المبادئ ستدعم من صدق تعبير المعلومة عن المضمون وبذلك ستعزز الثقة وستحقق جودتها .
- إن التسلسل المنطقي واستخدام نفس الأساليب المحاسبية في جمع وإعداد المعلومة يضيف عليها طابع الموضوعية، إذ بإمكان أي شخص التوصل إلى نفس النتائج عند اعتماده على التسلسل والأساليب، وبذلك ستحقق الجودة في المعلومات .
- إن لخاصيتي الملائمة والمصادقية علاقة طردية مع مدى الالتزام بالمعايير الأخلاقية، فالتمسك بها والعمل بموجبها يستحق تلك الخصائص وتحقق الجودة في المعلومات المحاسبية، وعل العكس من ذلك فإن تركها وتجاهلها سيفقد المعلومات تلك الخصائص وستندم الثقة بها ويمكن اعددها، وعددها لا يقف الأمر عند عدم تحقق الجودة فيها بل ستكون هناك إساءة مباشرة لهذه المهنة .
- إن النزاهة والأمانة إذا ما تملكها المحاسب الإداري قدرة على منعه وتجنبه من تقديم معلومات غير محايدة أو متحيزة لجهة دون الأخرى لاسيما اذا ما تعلق الأمر بتقييم الأداء، وبهذا فان لهذه المبادئ إمكانية تحقيق الجودة في المعلومات كونها معدة ومقدمة وفق أسس روعي فيها الحياد وعدم التحيز .
- إن للسلوك المهني الايجابي الأثر الواضح والضمانة في تحقيق جودة المعلومات أيضا، فترك المحاسب للخلافات والنزاعات وكذلك المحاباة في العمل سيؤدي إلى تغيير قيمة الانحرافات وتحديد مواطنها وطرق فالقرار الإداري كما هو معلوم لا ينتهي مع تنفيذ، بل لايد من متابعة هذه العملية وإمداد الإدارة بالمعلومات عن أية

¹ حسين فليح القطيش، فارس جميل الصوفي ، مرجع سابق ، ص 73.

² صدام صدام محمود، علي إبراهيم حسن وآخرون ، أثر المعايير الأخلاقية للمحاسب الإداري في جودة المعلومات لتقارير المالية ، مجلة جامعة الانبهار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 4، العدد 7، 2011، ص ص 417-418.

انحرافات وتصحيحها (القيمة الرقابية) عليه، فإن مثل هذه المعلومات ستحقق فيها الجودة التي ستعكس بالنتيجة على جودة القرار.

- إن الكفاءة التي يمتلكها المحاسب الإداري ستمكنه من توفير المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب وبذلك ستحقق الجودة فيها نظرا لتأثيرها في القرارات المتخذة لكن متى انخفضت هذه الكفاءة، ستخفض معها وقت وصول المعلومة ومن ثم ستفقد خاصيتها في قدرتها التأثيرية في القرارات أي تنخفض جودة تلك المعلومة ولكي لا تفقد المعلومة أهميتها التأثيرية أيضا يتوجب المحافظة على سيرتها كي لا تصل للمؤسسات المنافسة.

المطلب الثاني : طرق الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وطرق الحد منها .

لاشك إن مكافحة ممارسة المحاسبة الإبداعية تعتبر من الأمور الصعبة والمعقدة، ولهذا فإن على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وذلك لكشف تلك الممارسات ومن ثم محاولة الحد منها¹، وعلى الرغم من اهتمام المدققين باكتشاف الأخطاء والغش الذي يقع في الدفاتر والتقارير المالية، سواء أكان من يقوم بالتدقيق اختياري أم شامل وكذلك اهتمام المنظمات المهنية والباحثين في مجال المحاسبة والتدقيق بضرورة إلغاء مسؤولية اكتشاف الأخطاء والغش الجوهري على المدقق في مواجهة رغبات المجتمع المالي والقضاء، إلا أن هذه الأخطاء والغش في تزايد مستمر حتى الآن لعدة أسباب أهمها².

- ✓ كبير حجم مؤسسات الأعمال، واتساع نطاق أعمالها والخدمات الخاضعة لتدقيق .
- ✓ اختلاف المنظمات المهنية والباحثين في مجال المحاسبة والتدقيق حول تحديد ارتباط مسؤولية اكتشاف الأخطاء والغش بالدفاتر والتقارير المالية بالإدارة أم المدقق.
- ✓ إن المعايير والتشريعات المهنية اقتصرت مسؤولية المدقق عن الأخطاء والغش في حدود نطاق الفحص الذي قام فيه إذا بذل العناية المهنية اللازمة .

وفيما يلي الإجراءات الحديثة المستخدمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها وذلك كالآتي :

- الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية، ويتم عن طريق ما يلي :
- ✓ وضع قواعد تقلل من استخدام بعض السياسات المحاسبية أو حتى إلغاؤها، وفي هذا المجال فإنه عندما اتجه بعض محاسبو الشركات البريطانية للاستعانة بتجربة "بند الطوارئ" لحسابات الخسارة والربح في البنود التي يرغبون في تجنب تضمينها ربح التشغيل، ولهذا الأمر فقد رأت هيئة المعايير المحاسبية البريطانية إلغاء "بند الطوارئ" بشكل نهائي حتى لا تستغل بشكل خاطئ.

¹ ناظم شعلان جبار، مرجع سابق، ص 251.

² محمد مطر، ليندا احمد الحلبي، مرجع سابق، ص 15.

✓ تفعيل خاصية "الثبات" ويقصد بالثبات هنا هو الثبات في استخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي البيانات المالية، وهذا يعني انه متى ما اختارت الشركة سياسة محاسبية تتناسبها في أحد الأعوام فيجب عليها الاستمرار في تطبيقها في الأعوام اللاحقة، وهذا تجدر لا يعني انه من غير المسموح تغيير السياسات المحاسبية، لكن المقصود هو عدم تغيير تلك السياسات إلا في حال الضرورة القصوى ومع الإفصاح عن التأثيرات المالية الناتجة عن تلك السياسات.¹

• إصدار تشريعات تلزم الإدارة والمحاسب والمدقق على التقيد بقواعد وأدب السلوك المهني في تطبيق المبادئ والقواعد المحاسبية، وتشديد العقوبات الجنائية والمدنية على جميع من تثبت إدانته بالتلاعب بالقوائم المالية لتحقيق منافع شخصية وإنشاء محاكم تجارية متخصصة ترفع إليها القضايا المحاسبية، وإيجاد قواعد رسمية مكتوبة كقوانين حقوق المساهمين وقوانين التعاقد ووجوب متابعة المؤسسات المخالفة واتخاذ الإجراءات المناسبة من أجل إنزال العقوبات بحقها وإيقاع المسؤولية الشخصية على الرؤساء التنفيذيين للمؤسسة بسبب حسابات مؤسساتهم المظلة، وأن تكون هذه القوانين قادرة على إحداث تغيير ايجابي في مناخ الاستثمار حيث أن مسؤولية الدولة عن تنظيم أعمال رعاياها ورعاية مصالحهم تتطلب أن يكون لها دور في تدعيم التزامات بأخلاقيات مهنة المحاسبة، ويكون دور الدولة هنا ليس فقط بأسلوب الثواب والعقاب وإما يمتد إلى ابعاد من ذلك من خلال تعزيز القيم الأخلاقية بإصلاح الهيكل الاجتماعي واقتصادي بحيث لا يجد الفرد من الممكن خدمة مصلحته الخاصة إلا من قيود العدالة الاجتماعية ولاقتصادية.

• إعادة النظر بهيكلية إطار الرقابة الداخلية ، بحيث لا يكون المدقق جزءا من الإدارة وإنما رقيباً عليها من خلال إيجاد نظام للتحكم الرئيسي، وتأتي أهمية التركيز على فاعلية الرقابة الداخلية لكوها تمثل خط الدفاع الأول عن حقوق أصحاب المصالح ، المتمثلة بالمساهمين والمستفيدين من القوائم المالية لمؤسسة ، ويرى الكثير من المهتمين بشؤون الرقابة الداخلية أن أفضل أسلوب لتحسين فعالية الرقابة الداخلية هو ربطها بلجنة تدقيق مستقلة وذا خبرة عالية حيث يتوقع أن تكون هناك علاقة بين الخبرة المالية لأعضاء لجنة التدقيق الداخلي وبين جودة التقارير ، لذلك استخدم جودة التقارير المالية من قبل الهيئات التشريعية كقياس لجودة الأرباح.²

• العمل على إلغاء التناقضات والتعارض الموجودين ببعض المعايير بالإضافة إلى إزالة أي غموض قد يكشف تلك المعايير، وهذا يغلق الباب أمام من يريد أن يستغل تلك التناقضات أو الغموض الذي يكتنف ببعض تلك المعايير.³

¹ عمر إقبال المشهداني، دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية ، مجلة الأبحاث الاقتصادية والإدارية ، العدد 8، ديسمبر 2010، ص 13.

² نعيم تومان مرهون الزيايدي، مرجع سابق ، ص 205.

³ باخجة عبد الله محمد طالب، مرجع سابق، ص 61.

✓ ترسيخ مبادئ السلوك الأخلاقي والديني للإدارة والموظفين وذلك من أجل خلق توازن في تحقيق مصالح الأطراف المختلفة ذوي العلاقة بالمؤسسة وخلق ثقافة الأمانة العامة والأخلاق العالية، ومن خلال وضع مصلحة المؤسسة فوق المصلحة الشخصية وهذا يتطلب من الإدارة أن تتشدد بشكل قوي على منع الاحتيال مما قد يقلل من فرص حدوثه ومنع وقوعه، وهذا من شأنه أن يقنع الأفراد بعدم ارتكاب الاحتيال بسبب الاكتشاف والعقاب .

✓ الثبات في تطبيق السياسات المحاسبية المتبعة في إعداد البيانات المالية وعدم تغييرها إلا في حالة الضرورة لذلك مع شروط الإفصاح عن التأثيرات المالية التي سوف تترتب عن التغيير في هذه السياسات حيث أن الالتزام بتطبيق سياسات محاسبية رشيدة وملائمة لطبيعة المؤسسة سيؤدي إلى إنتاج معلومات عالية الجودة ومقبولة لدى كافة الأطراف.

✓ ربط حوافز ومكافآت الإدارة على أساس القيمة الاقتصادية أو السوقية للمؤسسة بدلا من ربطها بالقيمة الدفترية أو رقم الإرباح، ويمكن استخدام العلاقة بين الدخل والتدفق النقدي، التشغيلي لاكتشاف الممارسات الاحتيالية وذلك عن طريق مؤشر التدفق النقدي التشغيلي إلى الدخل المعدل والتي تعتبر هذه النسبة مؤشرا حساسا للتغير في الدخل الذي ليس له مردود نقدي، حيث أن انخفاض النسب عن الواحد الصحيح يعني وجود ممارسات احتيالية من قبل الإدارة يقابلها نقص في التدفقات النقدية .

✓ تفعيل دور المحاسبة القضائية في اكتشاف الطرق الاحتيالية المحاسبية والتظليل في إعداد القوائم المالية حيث تستخدم أدوات المحاسبة القضائية تساعد العدالة في فضح وتحديد المسيئين من خلال تفسير وتخليص وتقديم القضايا المالية المعقدة بصورة واضحة في الدعاوى القضائية .

✓ دعم آليات حوكمت الشركات التي تعتبر احد أساليب المنهج الأخلاقي والتي تمثل نظام بمقتضاه تدار وتراقب المؤسسات من خلال مجموعة من الإجراءات يستخدمها ممثلي أصحاب المصالح في المؤسسات لتوفير الإشراف والرقابة على المخاطر التي تقوم بها الإدارة.¹

المطلب الثالث : أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية .

يهدف التلاعب بالقوائم المالية إلى تظليل وخداع مستخدمي هذه القوائم لغرض تحقيق منافع غير مشروعة من خلال قيام الإدارة لممارسات غير أخلاقية مستغلة بذلك موقعها الذي يؤهلها للقيام بتلك الممارسات، لأن المعايير المحاسبية الدولية مازالت تعطي إدارة المؤسسة مرونة واسعة في الاختيار بين السياسات والإجراءات والطرق المحاسبية البديلة والتي قد تستغل من قبل المديرين في الشركة لتحقيق بعض الأغراض والأهداف الشخصية.² وفيما يلي بعض من الظواهر التي يتم فيها استخدام المحاسبة الإبداعية واثرت كل منها في القوائم المالية .

¹ نعيم تومان مرهون الزيايدي، مرجع سابق، ص 204.

² المرجع نفسه، ص 196.

- ✓ عدم إظهار الحسابات المستحقة والمعدومة مما يؤدي إلى تضخيم الإرباح والموجودات المتداولة وتضخيم حقوق الملكية .
 - ✓ اعتماد تقديرات الإدارة للمخزون والبضائع وعدم تحقق مدقق الحسابات القانوني منها مما يؤدي إلى تضخيم الإرباح والموجودات المتداولة.
 - ✓ تضمين المبيعات عقود بيع غير مؤكدة مما يؤدي إلى تضخيم المبيعات والأرباح.¹
 - ✓ تسجيل جزء من المبيعات في الفترة اللاحقة أو الماضية مما يؤدي إلى التأثير على النتائج والأرباح.
 - ✓ تصنيف المؤسسات التابعة والخاسرة منها كاستثمار وعدم دمج حساباتها مع المؤسسة الأم مما يؤدي إلى إظهار جزء من الخسائر بنسبة الاستثمار المسجل.
 - ✓ زيادة توزيعات أرباح الشركات التابعة إلى الشركة الأم مما يؤدي إلى تضخيم أرباح الاستثمارات.
 - ✓ تحويل الأعمال الخاسرة إلى شركة تابعة مما يؤدي إلى إظهار جزء من الخسائر بنسبة الاستثمار المسجل في دفاترها المحاسبية².
 - ✓ تسجيل بعض الإيرادات أو المصاريف غير العادية في الاحتياطات الخاصة وليس في قائمة الدخل مما يؤدي إلى التأثير إيجاباً أو سلباً على الأرباح.
 - ✓ تخفيض المخزون بشكل غير عادي في نهاية الفترة، مما يؤدي إلى تحسين معدلات الدوران للمخزون
 - ✓ تسريع وتحصل المدينين وتأخير دفع الدائنين في نهاية الفترة مما يؤدي إلى تحسين معدلات الدوران للمدينين والدائنين .
 - ✓ تأخير عمليات الشراء وتسريع إصدار الفواتير في نهاية الفترة، مما يؤدي إلى تحسين معدلات الدوران للمدينين والدائنين وتحسين النتائج النهائية وبالتالي صافي الإرباح منخفضة
- إن تلك الممارسات غير الأخلاقية وغير القانونية في غالبية الدول هي محل مراقبة الهيئات والسلطات الرقابية المالية والتنظيمية في جميع الدول، ولكن يبقى الأمر المهم هو حتمية وجود مراقبة ورقابة وممارسة ذاتية وأخلاقية من قبل الإدارات التنفيذية والإدارات المالية ومراقبي الحسابات والمدققين الداخليين وأنفسهم لتلك المؤسسات .
- هناك من الإبداع المحاسبي ما يتم كشفه بسهولة من خلال النظر للقوائم المالية ككل خصوصاً قائمة التدفقات النقدية، لكن هنالك من الإبداع ما لا يتم كشفه.³

¹ عمور جمال، شريفي احمد، مداخلة بعنوان، الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، جامعة لبلدة، يومي 18-19-2011.

² باخجة عبد الله محمد طالب ، مرجع سابق، ص 75.

³ بالرقى تيجاني، مرجع سابق، ص ص 46-77.

المطلب الرابع: نتائج استخدام المحاسبة الإبداعية.

على الرغم من أن المديرين يدركون أن المحاسبة الإبداعية و إن كانت تحقق منافع اقتصادية للمؤسسة في الأجل القصير إلا أنها تؤدي إلى مشاكل خطيرة في الأجل الطويل و من أهم هذه المشاكل ما يلي:¹

- **تخفيض قيمة المؤسسة:** توجد العديد من قرارات التشغيل التي تتخذها المؤسسة بغرض التأثير على الأرباح قصيرة الأجل، إلا أنها يمكن أن تؤدي في الأجل الطويل إلى الإضرار بالكفاءة الاقتصادية للمؤسسة فعلى سبيل المثال تعجيل الإيرادات قد يؤدي إلى قيام المؤسسة ببيع المنتج في 30 ديسمبر بشروط كان من الممكن أن تكون أفضل و تم بيع ذات المنتج لذات العميل في 02 فيفري.
- **تلاشي المعايير الأخلاقية :** حتى و لو كانت المحاسبة الإبداعية لا تستهلك المعايير المحاسبية بشكل واضح فهي ممارسة مشكوك فيها من الناحية الأخلاقية، حيث يخلق المديرين الذين يتحملون خطر هذه الممارسة مناخا أخلاقيا يسمح بوجود أنشطة أخرى مشكوك فيها. فالمدير الذي يطلب من موظفي المبيعات تعجيل المبيعات في أحد الأيام يخسر السلطة الأخلاقية التي تمكن من انتقاء خطط المبيعات المشكوك فيها في يوم آخر.
- **إخفاء مشاكل الإدارة التشغيلية:** لا تتم ممارسة المحاسبة الإبداعية على مستوى الإدارة العليا فقط و إنما تمارس أيضا على مستوى الإدارة التشغيلية، فمدير الإدارات التشغيلية يعالجون البيانات المالية بهدف الحصول على مكافآت، الفوز و الترقيات، أو تجنب انتقاء الأداء السيئ. و من أهم مخاطر المحاسبة الإبداعية في المستويات الإدارية الدنيا إخفاء مشاكل عن الإدارة العليا، فتبقى الأخطاء بدون تصحيح و المشاكل بدون حلول لفترة زمنية طويلة.
- **العقوبات الاقتصادية و إعادة إعداد القوائم المالية:** في السنوات الأخيرة أصبحت الدول التي لها تعاملات كبير في البورصة تفرض عقوبات صارمة على المؤسسات التي قامت بإدارة أرباحها، و تجدر الإشارة إلى أنه و إن لم تفرض هذه العقوبات من غرامات و عقوبات تأديبية فإن مجرد إعادة احتساب الأرباح و الإعلان عنها يمكن أن يكون في حد ذاته مكلفا جدا للمؤسسة.

¹ سمير كامل محمد عيسى، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، الإسكندرية ،المجلد 45، العدد 08، يوليو 2008، ص:19

خلاصة الفصل :

لقد تم التطرق في هذا الفصل إلى الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية من خلال التعريف والوسائل المستعملة فيها وطرق اكتشافها ومماريتها، حيث عرفت المحاسبة الإبداعية على أنها مجموعة أساليب وإجراءات يعتمدها المحاسب لتحقيق مصلحة أصحاب المؤسسة من خلال استغلال الثغرات الموجودة في البدائل المحاسبية، وكذلك الإطار النظري للقوائم المالية فهي مجموعة من الوثائق المحاسبية هدفها إعطاء الصورة الصادقة عن المركز المالي للمؤسسة، كما تعتبر المصدر الرئيسي للمعلومات التي تحتاجها الأطراف الخارجية للمؤسسة، كما قمنا بالتطرق إلى العلاقة بين المحاسبة الإبداعية والقوائم المالية وذلك من خلال عرض المظهر الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية التي يجب أن يتحلى بها المحاسب، والتطرق لأثر المعايير الأخلاقية على جودة القوائم المالية كما ركزنا على اثر أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية ونتائج استخدامها.

تمهيد :

من خلال دراسة للفصل الأول تعرضنا للأطر النظرية المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية، وكذا القوائم المالية مع توضيح العلاقة بينهما، و بغرض الإجابة عن الإشكالية المطروحة في الدراسة، سنحاول إسقاط تلك المضامين على الجانب التطبيقي كمحاولة لتشخيص واقع مؤسسة "نفضال- بسكرة" ومعرفة مدى تأثير استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية بالإضافة إلى دراسة آراء مجموعة من المؤسسات و المدققين وذلك من اجل معرفة وجهات نظرهم حول تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية

حيث قمنا بإسقاط الدراسة في المؤسسة "نفضال- بسكرة"، كما تطرقنا لوصف منهجية الدراسة والأداة المستخدمة لجمع البيانات، و الأساليب الإحصائية التي تم الاعتماد عليها وإجراءات التأكد من مدى صدق وثبات الأداة حيث قسمنا هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كما يلي :

سننطلق في هذا الفصل إلى ثلاث مباحث وهي:

المبحث الأول : دراسة تطبيقية لهؤسسة " نفضال- بسكرة".

المبحث الثاني: عرض الاستبيان، ومنهجية الدراسة

المبحث الثالث: تحليل البيانات وتفسير نتائج الدراسة المتوصل لها.

المبحث الأول : دراسة تطبيقية لهؤسسة "نطال - بسكرة".

يعتبر هذا المبحث كمحاولة لإسقاط أساليب المحاسبة الإبداعية على المؤسسة محل الدراسة ومعرفة مدى أثرها على جودة القوائم المالية ، وذلك بطرح مجموعة أسئلة في دليل المقابلة على رئيس مصلحة المحاسبة والمالية.

المطلب الأول :نشأة مؤسسة "نطال - بسكرة"

مؤسسة نطال من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية التي تسعى إلى الالتحاق بالنمو والتطور ومسايرة الدول المتطورة و تحتاج دراسة حالة نطال بسكرة إلى الإلمام بعدة جوانب سنحددها بالتفصيل في محتوى هذا المبحث.

أولا: مؤسسة نطال من حيث الأصل و النشأة

بموجب مرسوم 491 المؤرخ في 31-12-1963 تأسست مؤسسة سونا طراك التي تهتم بإنتاج و تسويق المواد البترولية، وكانت مهمتها في بداية الأمر تتمثل في نقل و تسويق المنتجات البترولية والغازية المستخرجة من باطن الأرض وقد اتسعت مهام سونا طراك إلى مجال البحث والتحويل، حيث تم إنشاء عدة أقسام تتولى مختلف المهام الموكلة إليها وهي: قسم البحث والتنقيب، قسم الإنتاج والتصفية، قسم التسويق وقسم النقل وكان الهدف الرئيسي للشركة هو السيطرة على التكنولوجيا المتصلة بهذه الأقسام والتحكم في استغلال الثروات الوطنية وتحقيق الاستقلال الاقتصادي لاسيما وأن قطاع المحروقات يعتبر الممول الرئيسي والاستراتيجي بالنسبة للسياسة الاقتصادية والوطنية.

ومع مرور الزمن طرحت فكرة ضخامة المؤسسة ومن ثم تم تقسيمها وقد كانت الغاية من التقسيم تتمثل في إتاحة الحرية وضمان رأس المال الخاص بكل فرع وتحديد أنشطة مع سونا طراك في مجال البيع والشراء وفي مجال تكرير وتوزيع المنتجات البترولية والغازية.

وفي إطار إعادة هيكلة سونا طراك انبثقت المؤسسة الوطنية نطال بموجب المرسوم رقم 101-80 المؤرخ في 06/04/1980 وقد تم اختيار اسم نطال عن طريق إجراء مسابقة وطنية نظمت خصيصا لهذا الغرض.

***نط** :وتعني البترول الخام دلالة على نشاط المؤسسة.

***ال** :تدل على الأحرف الأولى للجزائر.

ولقد تقرر تأسيس المؤسسة الوطنية لتكرير وتوزيع المواد البترولية (Entreprise Nationale de Raffinage et de Distribution des Produits Pétroliers) تحت وصاية وزارة الصناعات الكيماوية والبيتروكيماوية، ومن خلال التحويلات التي أحدثها المرسوم 80-102 بتاريخ 1980/04/06 على الهياكل والوسائل والأملك واليد العاملة التابعة لمؤسسة سونا طراك في مجال تكرير وتوزيع المواد البترولية والتي شرعت عملها بتاريخ 1980/01/01 وبموجب المرسوم رقم 189/87 المؤرخ في 1987/08/27 تم إعادة هيكلة المؤسسة نفضال بدون صلاحيات التكرير تحت اسم المؤسسة الوطنية لتسويق وتوزيع المواد البترولية نفضال مؤسسة ذات أسهم برأس مال 15.650.000.000.00 د.ج.

ثانيا: مهام وأهداف مؤسسة " نفضال - بسكرة"

1 - مهام مؤسسة " نفضال - بسكرة"

تتمثل مهام نفضال في تسويق وتوزيع المواد البترولية ومشتقاتها عبر التراب الوطني وتتضمن هذه المواد جميع أنواع الوقود(بنزين، مازوت، كيروزان، سيرغاز)، وزيوت التشحيم بما فيها المستعملة للطيران والبحرية المحروقات، العجلات المطاطية، الزيت بجميع أنواعه، غاز البترول المميع (بيتان وبروبان) وتتولى تغطية حاجيات السوق الوطني في كل المواد المذكورة وتطوير منشآت التخزين والتوزيع لضمان تغطية جيدة لاحتياجات السوق كما تقوم بتطوير كل أشكال النشاطات المزدوجة في الجزائر أو خارجها.

وفضلا عن ذلك تتولى مؤسسة نفضال تنفيذ وتطبيق المخططات والميزانيات والأهداف الأخرى المقررة وإدارة وتنظيم وترقية وتطوير نشاط التوزيع للمواد البترولية.

كما تضمن أيضا للزبائن خدمات ما بعد البيع في مواد الزيوت من حيث الطلبات، المواصفات، والسهر على احترام النظام بحزم في مجالات الأنشطة كالتقنية والنقل والتخزين وغيرها وأحيار تقوم هذه المؤسسة بإدارة خزينة الدولة ومسك المحاسبة العامة للمنطقة التي تتولى الإشراف عليها.

2 - أهداف مؤسسة " نفضال - بسكرة":

- ✓ تنظيم وتطوير وتسيير النشاطات التجارية، وتوزيع المواد البترولية.
- ✓ تخزين ونقل كل المواد البترولية المسوقة عبر التراب الوطني.
- ✓ السهر على تطبيق الإجراءات المقررة من طرف الحكومة لترقية غاز البترول المميع والمواد البترولية المسوقة.
- ✓ القيام باستعادة الزيوت المستعملة قصد معالجتها وإعادة استعمالها كالمشحوم مثلا.
- ✓ السهر على الشروع في تطبيق الأعمال التي تهدف إلى الاستعمال العقلاني للمواد الطاقوية.
- ✓ تطوير منشآت التخزين والتوزيع لضمان تغطية أفضل لحاجيات السوق.

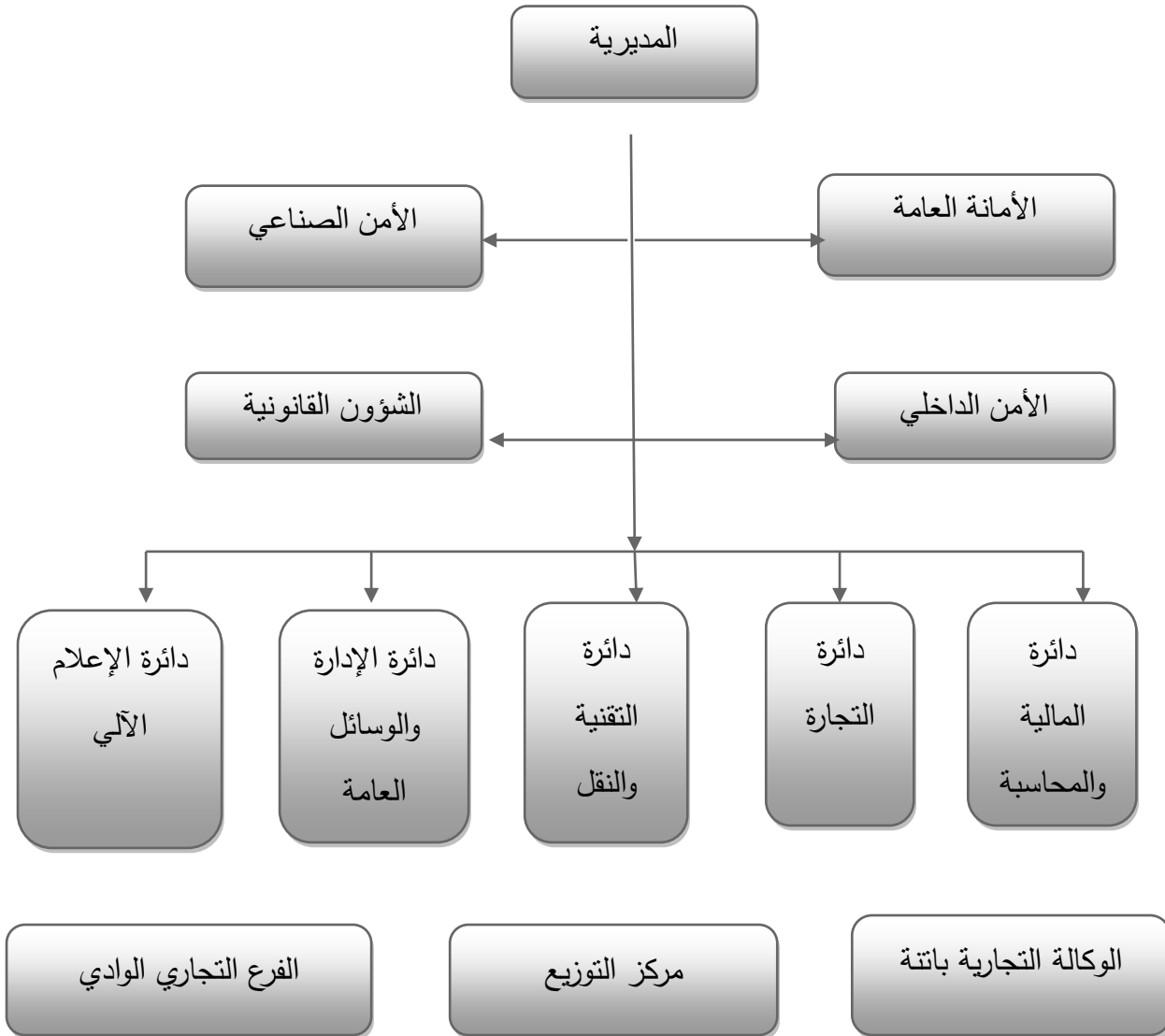
- ✓ القيام بكل الدراسات المتعلقة بالسوق فيما يخص استعمال واستهلاك المواد البترولية.
- ✓ السهر على الشروع في الإجراءات الخاصة بوقاية وحماية البيئة بالاتصال مع الهيئات المعنية.

ومن الأهداف المستقبلية لمؤسسة نפטال فرع الغاز المميع الشروع في القيام بعملية تجريبية تكمن في

استبدال المازوت بالغاز الطبيعي المضغوط، وقد تم تجسيد هذه التجربة في الوقت الحاضر من خلال تركيب الغاز الطبيعي المضغوط في حافلة لنقل المسافرين، وشاحنة لنقل البضائع.

ثالثا: الهيكل التنظيمي لمؤسسة " نפטال - بسكرة"

الشكل رقم (04) الهيكل التنظيمي للمؤسسة

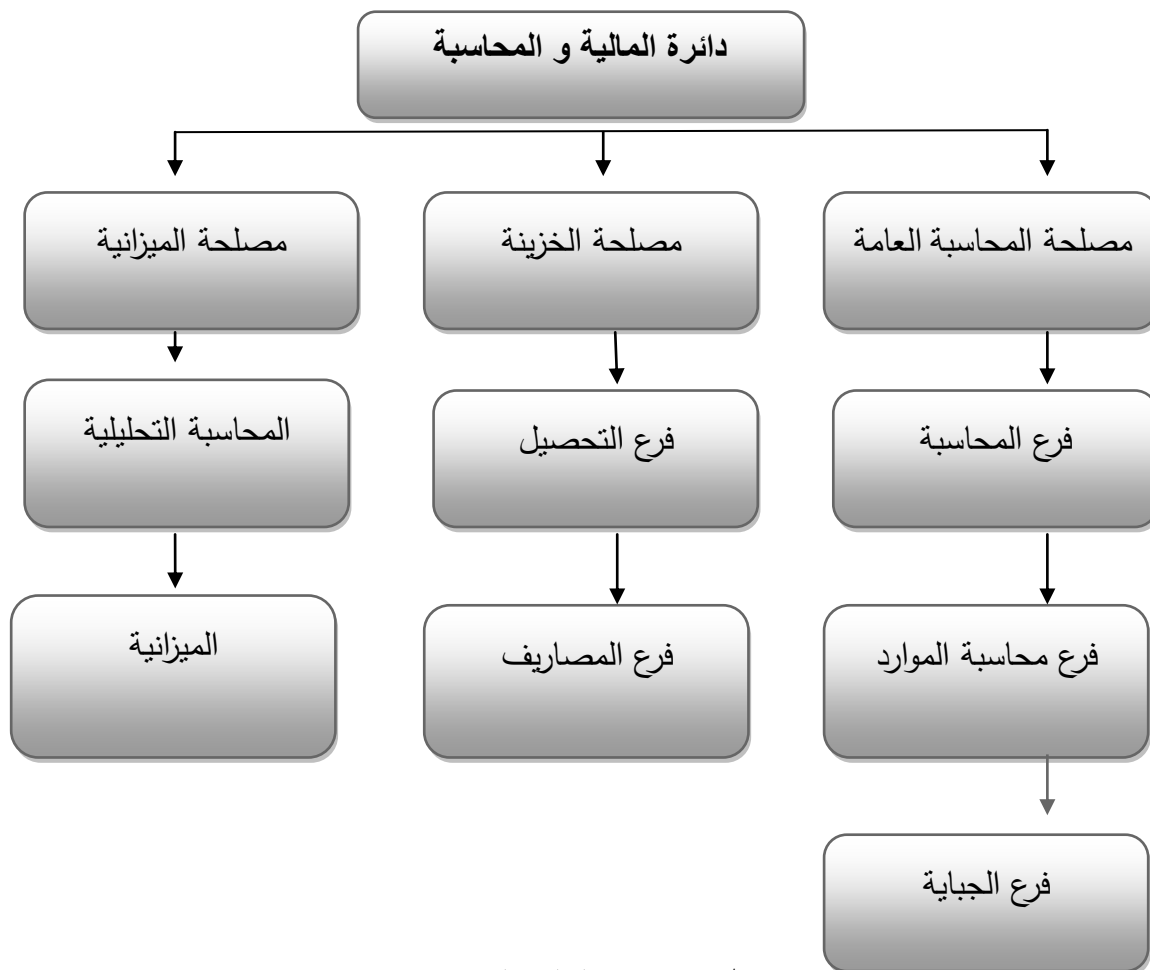


المصدر : دائرة المحاسبة والمالية

ومن خلال الهيكل السابق يتم تعريف المهام التالية.

- 1- **المدير** : وهو المنسق الرئيسي بين جميع الدوائر والأقسام، حيث يسعى إلى تحقيق المهام الموكلة إليه والمتمثلة في الرقابة، التسيير، التخطيط والتنظيم، كما يقوم بتحقيق الأهداف الموكلة للمؤسسة.
 - 2- **الأمانة العامة** : ويتمثل عملها في تنظيم الملفات المتعلقة بالزبائن والموردين وتنفيذ القرارات المتخذة وغيرها تسجيل، فرز وترتيب البريد، استقبال المكالمات الداخلية والخارجية، تسيير البريد الصادر والوارد وتنظيم استعمال الوقت للمدير.
 - 3- **المنازعات** : وتكمن مهمتها الرئيسية في تنظيم الشؤون القانونية للمؤسسة وتمثيل المؤسسة في المحاكم و الإدارة في حالة نزاع و الدفاع عن القضايا المتعلقة بوحدة نفعال.
 - 4- **خلية الأمن الصناعي**: وتكمن مهمتها في احترام وتطبيق قواعد الأمن الصناعي، وتهتم بالعمال المؤهلين، وتتوفر على إمكانيات تمكنها من الرقابة المستمرة من أجل حماية ممتلكات المؤسسة.
 - 5- **خلية الأمن الداخلي** : وتتمثل مهام هذه الخلية في حماية ممتلكات المؤسسة وامن وسلامة العمال من كل تدخلات خارجية وكل ما هو متعلق بالأمن، وكذلك إعداد تقارير شهرية على الأحداث.
 - 6- **مركز التوزيع**: يعتبر هذا المركز العمود الفقري بالنسبة لنشاط الوحدة تتمثل مهامه في تحليل اتجاه السوق المحلي للمنتجات وإعداد التقارير دوريا حول الأنشطة يشرف عليه رئيس مركز الذي يقوم بالتنسيق بين كل العمليات المتعلقة بدخول وخروج البضاعة، وهو عبارة عن مركز يتم فيه توزيع المحروقات والزيوت والمطاط إلى الزبائن عن طريق شاحنات خاصة بالمؤسسة بعد أن يتم استقبال طلبات الزبائن وترتيبها حسب الوجهة، ومن مهامه كذلك استلام البضائع وتفريغها في المخازن
 - 7- **الوكالة التجارية باتنة**: أنظمت هذه الوكالة إلى مقاطعة التسويق بسكرة في عام 2007 اثر التغيير الهيكلي الجديد للمؤسسة بعدما كانت تابعة لمقاطعة التسويق باتنة، وتعتبر مهامها مثل مهام مصالح الدوائر التي سنتطرق إليها لاحقا، وهي مستقلة من حيث مديرتها الذي له السلطة عليها تحت غطاء مدير المقاطعة، ولكن محاسبيا هي تابعة لمقاطعة المحروقات باتنة، لان دائرة المحاسبة و المالية التابعة لباتنة هي التي تشرف على إعداد القوائم المالية للوكالة لذلك هي لا تدخل ضمن الدراسة الميدانية المطبقة على مقاطعة التسويق بسكرة.
 - 8- **الفرع التجاري الوادي**: مثله مثل الوكالة التجارية باتنة لكن الاختلاف يكمن في المحاسبة فقط، حيث توكل مهمة إعداد القوائم المالية للفرع التجاري إلى دائرة المالية و المحاسبة التابعة للمقاطعة.
- أما بالنسبة للدوائر سوف نتطرق إليها كل على حدا بهيكل تنظيمي خاص بكل دائرة نظرا لتوسع مهام كل منها.

الشكل رقم (05): الهيكل التنظيمي لدائرة المالية و المحاسبة



المصدر: دائرة المالية والمحاسبة

ومن خلال الهيكل السابق يتم تعريف المهام التالية.

- 1 - **دائرة المالية والمحاسبة**: تختص هذه الدائرة بتسيير مصالحها والقيام بعمليات مراقبة وضبط كل العمليات الخاصة بتسجيل كل العمليات الخاصة بدخول وخروج الأموال وهذا من أجل الحفاظ على التوازن المالي بالإضافة إلى متابعة كل النشاطات المحاسبية، الخزينة، الميزانية، كما تقوم المصلحة بضمان التسيير الجيد للأموال، وتنقسم هذه الدائرة إلى ثلاثة مصالح هي:
- 2 - **مصلحة المحاسبة العامة**: مهمتها التنسيق بين العمليات التي تقوم بها فروع المصلحة والقيام بعملية تجميع و مراقبة كل العمليات المحاسبية المسجلة في مختلف الفروع، ومراقبة عمليات الجرد لمختلف الهياكل و بدورها تتكون من ثلاثة فروع هي:

✓ **فرع المحاسبة العامة:** مهمة هذا الفرع تتمثل في تسجيل كل العمليات المحاسبية (شراء، بيع، تنازل) والمقاربة بين الجرد المادي والمحاسبي وكذلك الحساب المرتبط بين الوحدات.

✓ **فرع محاسبة الموارد:** مهمة هذا الفرع هي استلام كل الوثائق الخاصة بالعمليات اليومية التي تقوم بها المؤسسة من شراء و بيع للمواد الموجهة للتوزيع ومن بعد ذلك مراقبتها ومقاربتها مع الوثائق المستخرجة من النظام المحاسبي وبعد تثبيت عمليات البيع والشراء يتم إرسال الجزء الخاص بالخزينة إلى مصلحة الخزينة والجزء الآخر يتم جمعه وترتيبه على شكل يومية يتم الرجوع إليها كمرجع للعمليات المحاسبية النظام الاستقبال العمليات اليومية .

✓ **فرع الجباية:** تكمن مهمة هذا الفرع في التسيير الجبائي وحساب الوعاء الضريبي وحساب الضرائب كل شهر.

3 - **مصلحة الميزانية:** من مهامها إعداد الميزانية التقديرية والميزانية التحليلية، والتي تعتبر ترجمة لخطط الوحدة المستقبلية وتختص هذه المصلحة بإعداد الميزانية التقديرية الخاصة بمصاريف الاستغلال السنوية ثم تقوم بإرسالها إلى المؤسسة الأم وبدورها تقوم بإعدادها وصب الأموال المطلوبة كل شهر في حساب الوحدة، وتقوم كذلك بتأشير على جميع فواتير الشراء الخاصة بمصاريف الاستغلال الموجهة للمصالح الأخرى من أجل التقيد والتسديد، ومن مهامها كذلك إعداد الميزانية التحليلية الخاصة بحساب وتحليل مختلف التكاليف وإعداد جدول حسابات النتائج حسب مركز المسؤولية ومراقبة الوضعية المالية للمؤسسة.

4 - **مصلحة الخزينة:** مهمتها التسيير المالي والمحاسبي للحسابات المصرفية والحساب البريدي إلى جانب ذلك فإن مسؤول الخزينة مكلف بتسيير الخزينة والتنسيق بين الفروع ومراقبة حسابات الخزينة وتتكون هذه المصلحة من فرعين هما:

✓ **فرع التحصيل:** مهمة هذا الفرع مراقبة كل الأموال الواردة إلى الحساب البنكي الخاص بالإيرادات ومقارنتها مع الشيكات والوصلات المستلمة من الزبائن وتسجيل كل القيود اليومية الخاصة بالإيرادات وكذلك إعداد الجدول ألتقاربي بين الحساب البنكي لدى المؤسسة ولدى البنك.

✓ **فرع المصاريف:** مهمة هذا الفرع تكمن في مراقبة الحساب البنكي الخاص بالمصاريف والتسجيل المحاسبي لكل المصاريف وإعداد الجدول التقارب بين الحساب البنكي لدى المؤسسة و لدى البنك.

المطلب الثاني : دراسة تحليلية لمصادر البيانات المقدمة من طرف المؤسسة" نفضال- بسكرة".

تعتبر القوائم المالية المرآة العاكسة للوضعية المالية للمؤسسة وعن نتائج أعمالها خلال فترة زمنية معينة ، ولهذا يجب أن تؤدي المعلومات المحتواة فيها غرض المؤسسة منها، ومن أجل إعطاء توصيات جيدة سنحاول القيام بتحليل القوائم المالية لفهمها بشكل جيد وفهم مختلف العلاقات بين عناصرها.

وفيما يلي سوف نقوم بتحليل و دراسة المصادر كما يلي:

أولاً: الميزانية المالية للمؤسسة الخاصة بسنة (2015-2017)

جدول رقم (08): جانب الأصول لميزانية مؤسسة "تفطال":

الوحدة: دج

2017	2016	2015	الأصول
			أصول غير جارية
			غارق الاقتناء-المنتج الايجابي أو السلبي
232605629.24	252963313.47	152032036.84	تثبيات معنوية
	10126750.00	31111950.25	تثبيات عينية
			أراضي
			مباني
			تثبيات عينية أخرى
			تثبيات ممنوح امتياز
			تثبيات يجري انجازها
17354886.10	18622061.54	22749270.82	تثبيات مالية
			سندات موضوعة موضع معادلة
			مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها
			سندات أخرى مثبتة
			قروض وأصول مالية أخرى غير جارية
			ضرائب مؤجلة على الأصل
249960515.34	281712125.01	205893257.91	مجموع الأصول غير الجارية
			أصول جارية
233291916.45	204515367.89	304257896.33	مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ
			حسابات دائنة واستخدامات مماثلة
118038000.70	81566873.99	53941373.54	الزبائن
21781263.26	22347545.15	15519139.78	المدينون الآخرون
11516900.85	9501510.05	15385560.64	الضرائب ومشابهها
			حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة
			الموجودات ونشابهها
			الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى
356512310.45	346995374.90	218036266.82	الخزينة
741140319.71	664926671.98	607140237.11	مجموع الأصول الجارية
991100907.05	946638769.99	813033495.02	المجموع العام للأصول

المصدر: من إعداد اعتمادا على الملاحق رقم (04,07,01)

جدول رقم (09): جانب الخصوم لميزانية مؤسسة "نفتال":

الوحدة: دج

2017	2016	2015	الخصوم
			رؤوس الأموال الخاصة
			رأس مال تم إصداره
			رأس مال غير مستعان به
			علاوات واحتياطات-احتياطات مدمجة
			فوارق إعادة التقييم
			فارق المعادلة
674936491.42	708096599.53	531728709.75	نتيجة صافية/(نتيجة صافية حصة المجمع)
			رؤوس أموال خاصة أخرى/تحويل من جديد
			حصة الشركة المدمجة
			حصة ذوي الأقلية
674936491.42	708096599.53	531728709.75	مجموع رؤوس الأموال 1
			الخصوم غير الجارية
			قروض وديون مالية
			ضرائب (مؤجلة ومرصود لها)
6077523.18	6077523.18	5535619.06	ديون أخرى غير جارية
461780.00	995391.54	461720.00	مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا
6539303.18	7072914.72	5997399.06	مجموع الخصوم غير الجارية 2
			الخصوم الجارية
14979143.54	20746137.33	28081810.26	موردون وحسابات ملحقة
			ضرائب (مؤجلة ومرصود لها)
294645968.91	210723146.41	247255575.95	ديون أخرى غير جارية
			خزينة
309625112.45	231469282.74	275307386.21	مجموع الخصوم الجارية
991100907.05	946638796.99	813033495.02	المجموع العام للخصوم

المصدر: من إعداد اعتمادا على الملحق رقم (01)

ثانيا :إعداد الميزانية المالية المختصرة:

سنقوم بإعداد الميزانية المالية المختصرة لسنة (2015-2017) و تحليل النتائج المتحصل عليها في هذه السنوات و من ثم إجراء المقارنة بينهما:

جدول رقم (10): الميزانية المختصرة لجانب للأصول:

الوحدة:دج

المبلغ الصافي 2017	المبلغ الصافي 2016	المبلغ الصافي 2015	الأصول
741140391.71	664926671.98	607140237.11	أصول جارية
249960515.34	281712125.01	205893257.91	أصول غير جارية
991100907.05	946638796.99	813033495.02	المجموع العام للأصول

المصدر: من إعداد الطلب بالاعتماد على الجدول رقم (08).

جدول رقم (11): يوضح الميزانية المختصرة للخصوم:

الوحدة:دج

المبالغ الصافية 2017	المبالغ الصافية 2016	المبالغ الصافية 2015	الخصوم
674963491.42	708096599.53	531728709.75	مجموع الأموال الخاصة
/	/	/	خصوم غير جارية
309625112.45	231469282.74	257307386.21	خصوم جارية
991100907.05	946638796.99	813033495.02	المجموع العام للخصوم

المصدر: من إعداد الطلب بالاعتماد على الجدول رقم (09).

التحليل: نلاحظ من خلال الجدول أعلاه ما يلي:

- الأصول الجارية : نلاحظ أن هناك ارتفاع في الأصول الجارية 2017 مقارنة ب 2016 و 2015 وهذا الارتفاع يرجع إلى ارتفاع المخزونات و كذا ارتفاع الزبائن.

- الأصول الغير الجارية: نلاحظ أن هناك زيادة في الأصول الغير الجارية لسنة 2016 مقارنة بسنة 2015 و هذا راجع إلى زيادة في التثبيات العينية من ثم نلاحظ انخفاض في الأصول الغير جارية سنة 2017 مقارنة بسنة 2016 وذلك بسبب انخفاض التثبيات المالية والعينية.

- الأموال الخاصة: نلاحظ زيادة في الأموال الخاصة سنة 2016 بقيمة 176367889. مقارنة بسنة 2015 و هذا راجع إلى زيادة في رأس المال الذي تم إصداره.

- الخصوم الغير جارية: لم توجد قيمة لها و ذلك راجع إلى عدم اعتماد المؤسسة إطلاقا على الديون طويلة الأجل.

- الخصوم الجارية: قد شهدت هته الأخيرة ارتفاعا في سنة 2017 مقارنة ب سنتي 2015 و 2016 و ذلك راجع إلى ارتفاع كافة عناصرها من موردين و لديون الأخرى.

ثالثا : جدول حسابات النتائج لسنة (2017-2015).

الجدول رقم (12): جدول حسابات النتائج لمؤسسة "تفطال":

الوحدة: دج

البيان	2015	2016	2017
رقم الأعمال	4646656778.47	5633963421.11	5942789430.26
إنتاج مخزن	31104.60	170258.41	-149618.24
إنتاج مثبت			
إعانات للاستغلال			
إنتاج السنة المالية(1)	4646687883.07	5634133679.52	5942632812.02
المشتريات المستهلكة	3800979032.42	4591117071.16	4892725564.11
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	70898175.08	90769249.40	104028447.15
استهلاك السنة المالية(2)	3871877207.50	4681886317.56	4996754011.26
القيمة المضافة للاستغلال (3)=(2-1)	774810675.57	952247361.96	945885800.76
أعباء المستخدمين	157863022.65	154543454.91	173443560.06
الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة	62540737.80	71099882.57	75461549.51
الفائض الإجمالي عن الاستغلال (4)	554406915.12	726604024.48	696980691.19
المنتجات العملياتية	3769100.67	5383095.02	5205286.20
الأعباء العمالياتية	2572547.52	236770.39	16849.70

28290678.49	23883967.36	23883967.36	المخصصات للاهلاك والمؤونات
996553.00	224995.59		استئناف عن الخسائر القيمة و المؤونات
674875002.20	708091377.34	531719500.91	النتيجة العمليانية(5)
61489.22	5222.19	9208.84	المنتوجات المالية
			الأعباء المالية
61489.22	5222.19	9208.84	النتيجة المالية(6)
674936491.42	708096599.53	531728709.75	النتيجة العادية قبل الضريبة 7=(6-5)
			الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
			الضرائب المؤجلة(تغيرات)حول النتائج العادية
			مجموع منتجات الأنشطة العادية
			مجموع أعباء الأنشطة العادية
			النتيجة الصافية للأنشطة العادية(8)
			العناصر غير العادية-المنتجات
			العناصر غير العادية-الأعباء
			النتيجة غير العادية(9)
674936491.42	708096599.53	531728709.75	النتيجة الصافية للسنة المالية(10)

المصدر: من إعداد اعتمادا على الملحق رقم (05:08:02)

1. استهلاك السنة المالية:

جدول رقم(13): التغيير في استهلاك السنة المالية لمؤسسة "تفطال" لسنة (2015-2017).

البيان	2015	2016	2017
استهلاك السنة المالية	3871877207.50	81886317.56	4996754011.26
تغيير في استهلاك السنة المالية	—	810009110.06	314867693.76
نسبة التغيير	—	20.92%	6.7%

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على الجدول رقم (12)

التعليق: من خلال جدول أعلاه نلاحظ ارتفاع في استهلاك السنة المالية، حيث في سنة 2016 ارتفعت بنسبة 20.92% وذلك راجع لارتفاع المشتريات المستهلكة والخدمات الخارجية والأستهلاكات الأخرى كما نلاحظ وارتفاع بنسبة 60.7% في سنة 2017 وذلك راجع لارتفاع المشتريات المستهلكة والخدمات الخارجية والأستهلاكات الأخرى.

2. القيمة المضافة

جدول رقم(14):التغير في القيمة المضافة لمؤسسة لسنة (2015-2017).

البيان	2015	2016	2017
القيمة المضافة	774810675.57	952247361.96	945885800.76
التغير في القيمة المضافة	_____	177436686.39	-6361561.2
نسبة التغير	_____	22.90%	-0.67%

المصدر: من إعداد الطالب اعتماد على الجدول رقم (12)

التعليق: من خلال الجدول أعلاه نلاحظ ارتفاع القيمة المضافة نتيجة ارتفاع استهلاك السنة وارتفاع إنتاج السنة المالية بحيث ارتفعت في 2016 بنسبة 22.90%، كما نلاحظ انخفاض في القيمة المضافة بنسبة ضئيلة جدا بنسبة 0.67% وذلك خلال سنة 2017.

3. الفائض الإجمالي عن الاستغلال:

جدول رقم (15): التغير في الفائض إجمالي عن استغلال لمؤسسة نفضال لسنة(2015-2017).

البيان	2015	2016	2017
الفائض الإجمالي للاستغلال	554406915.12	726604024.48	696980691.19
تغير في فائض إجمالي لاستغلال	_____	172197109.36	-29623333.29
نسبة التغير	_____	31.05%	-4.07%

المصدر: من إعداد الطالب باعتماد على الجدول رقم(12)

التعليق: من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن فائض إجمالي استغلال قد سجل ارتفاع بنسبة 31.05% ويعود سبب الارتفاع أساسا إلى انخفاض في أعباء العاملين ، كما نلاحظ انخفاض في سنة 2017 وذلك بنسبة 4.07%

4. النتيجة التشغيلية:

الجدول رقم (16): التغير في نتيجة التشغيلية لمؤسسة "نفضال" لسنة (2015-2017).

البيان	2015	2016	2017
النتيجة التشغيلية	531719500.91	708091377.34	674875002.20
التغير في النتيجة التشغيلية	—	176371876.43	-33216375.14
نسبة التغير	—	33.17%	-4.7%

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على الجدول رقم (12).

التعليق: من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن النتيجة التشغيلية قد سجلت ارتفاعا بنسبة 33.17% في سنة 2016 وهو مؤشر سلبي يعود سببه إلى انخفاض في كل مخصصات اهتلاك وانخفاض في أعباء التشغيلية أخرى كما نلاحظ أن النتيجة التشغيلية قد سجلت انخفاض بنسبة 4.7% سنة 2017 وهو مؤشر ايجابي للمؤسسة.

5. صافي نتيجة السنة المالية :

جدول رقم (17): تغير صافي نتيجة السنة المالية لمؤسسة "نفضال" لسنة (2015-2017).

البيان	2015	2016	2017
النتيجة الصافية	531728709.75	708096599.53	674936491.42
التغير في النتيجة الصافية	—	176367889.78	-33160108.11
نسبة التغير	—	33.16%	-4.86

المصدر : من إعداد الطالب باعتماد على الجدول رقم: (12)

التعليق : من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن النتيجة موجبة خلال سنوات الدراسة حيث عرفت ارتفاعا ويعود سببه في ارتفاع رقم أعمال فقد حققت في سنة 2015 نتيجة قدرها 531728709.75 ثم ارتفعت سنة 2016 لتصل إلى 708096599.33 لتتخف بنسبة طفيفة لتصل إلى 674936491.42 وذلك سنة 2017.

ثالثا : جدول سيولة الخزينة لسنة (2015-2017).

جدول رقم(18): جدول سيولة الخزينة .

الوحدة:دج

2017	2016	2015	البيان
-249001172.59	-3734997.71	-96805801.01	تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية
7104291954.61	6486559833.37	5193706032.69	التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن
-36345820.74	-23631648.33	-12443772.19	المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين
-1424723.40	1570559.64	-1788933.20	الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة
			الضرائب عن النتائج المدفوعة
215372256.00	211739969.00	191930101.00	استلام الأموال المستلمة
-162932334.13	-15495441.22	-154851374.47	مبالغ تدفع للموظفين
-7123044741.60	-6538663134.74	-5243739908.5	الدولة، المنظمات الدولية
-1909558.76	-312504.50	5070543.76	ودائع لأجل
			ودائع مستردة
			تحصيلات أخرى
-243008204.57	17102488.35	-64547402.57	القيم النقدية
-249001172.59	-373499.71	-96805801.01	صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية (أ)
-8993164.47	-32011414.67	-2032821.38	تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار
-756243.90	-544599.00	-356857.60	المسحوبات عن اقتناء تقييدات عينية أو معنوية
-8236920.57	-31580815.67	-4159763.78	المسحوبات عن اقتناء تقييدات مالية
	114000.00	2483800.00	التحصيلات عن عمليات التنازل عن تقييدات مالية
			الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية
			الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة
-8993164.47	-32011414.67	-2032821.38	صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل
			التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم
			الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها
			التحصيلات المتأتية من القروض
			تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة
			صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)
			تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات
-257994337.06	-35746412.38	-98838622.39	تغير أموال الخزينة في الفترة (أ+ب+ج)
615730893.54	382741787	316874889.21	أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية

357736556.48	-346995374.90	218036266.82	أموال الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية
-257994337.06	-35746412.38	-98838622.93	تغير أموال الخزينة خلال الفترة
			المقاربة مع النتيجة المحاسبية

المصدر: من إعداد اعتمادا على الملاحق رقم (03,06,09)

التحليل : نلاحظ من خلال النتائج .

جول سيولة الخزينة من أهم القوائم المالية للمؤسسة حيث يتم من خلاله التعرف على مدخلات ومخرجات المؤسسة .

ويلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التشغيلية سنة 2015 سالبة بقيمة (-96805801.01) ثم في سنة 2016 انخفضت بمبلغ (3734997.71 -) , ثم في سنة 2017 ترتفع لتصل إلى 249001172.59 - وتعود هذه الزيادة المعتبرة في التقلبات التي حدثت في القيم النقدية والنقدية المحولة.

أما فيما يخص النفقات الناتجة عن أنشطة الاستثمار فنجد أن المؤسسة قد زادت من نفقاتها لاقتناء التثبيات المادية سنة 2015 حيث قدرت ب 2032821.38 دعما لنشاطها وزيادة من قدراتها لترتفع في سنة 2016 لتصل إلى 320114414.67 وهذا يعود لحاجة المؤسسة لمبالغ اكبر , كما نلاحظ في سنة 2017 انخفاض في هذه النفقات لتصل إلى 8993164.47 وهذا راجع لكون المؤسسة قد أنفقت مبالغ كبيرة في السنوات الماضية .

أما بالنسبة لتدفقات الناتجة عن الأنشطة المالية فنلاحظ أن المؤسسة هي عبارة عن وحدة، لا علاقة لها بالأنشطة المالية ويكون ذلك على مستوى الشركة الأم .

المطلب الثالث: المقابلة و تحليلها

لقد عيم الجانب النظري تم الاعتماد على استبانة مقابلة موجهة لمحاسب المؤسسة (نفضال)، وقد تم اختيار هذا النوع من الدراسة الميدانية نظرا لما تتطلبها لإشكالية المطروحة وما يحتاجه الموضوع قيد الدراسة وبغية الوصول إلى نتائج أدق عند تركيز الدراسة على مؤسسة.

ولقد تمحور هذا المبحث على إجراء مقابلة مع المحاسب الخاص بالمؤسسة محل الدراسة، بصفته المعني بالأمر والأكثر الماما بما يتعلق بالجانب المحاسبي وتطبيقه في المؤسسة.

وعلى هذا الأساس تم الاعتماد على هذه الاستبانة طبقاً لما تم طرحه في الأسئلة، لاختبار صحة الفرضيات المقدمة من نفي أو إثبات، والإجابة على الإشكالية، وكان تحليلنا للاستبانة كالتالي :

المحور الأول: أسئلة حول أساليب المحاسبة الإبداعية المطبقة على جدول حساب النتائج.

لقد تم في هذا المحور وضع مجموعة من الأسئلة الموجهة لرئيس المصلحة تستهدف الإجابة على الأسئلة المتعلقة بالأساليب الإبداعية في جدول حساب النتائج.

السؤال الأول : هل يتم الاعتراف بإيراد بشكل سريع قبل تقديم الخدمة أو السلعة ؟

الإجابة: لا

نلاحظ أن المؤسسة محل الدراسة لا تقوم بالاعتراف بأي إيراد قبل تقديم المنفعة وذلك بحسب نشاطها التجاري الذي يلزم وجود عقود بينهما وبين الزبائن عليها التسديد قيمة السلعة تم أخذها و اكتمال العملية على أرض الواقع و حصول منفعة فعلياً .

السؤال الثاني :هل تقوم المؤسسة بعدم الاعتراف بإيراد بالرغم من تقديم الخدمة أو السلعة ؟

الإجابة: لا

نلاحظ أن المؤسسة لا تقوم بالتستر على أي إيراد تم تحصيله، وذلك لأن المؤسسة تقوم بتسجيل جميع العمليات اليومية وذلك من أجل مبدأ الشفافية و المصداقية (هناك مراقبة من طرف الخزينة).

السؤال الثالث : هل يتم نقل إيرادات جارية إلى فترة مالية لاحقة أو سابقة ؟

الإجابة: لا

وفقاً للسؤال الثالث فإن المؤسسة محل للدراسة لا تقوم بنقل الإيرادات إلى أي فترة وذلك لان إيرادات المؤسسة عادة ما تكون سنوية ولا تتجاوز الدورة الثانية ، وفي حالة ما إذا تم تحصيل مبالغ إضافية عن طريق الخطأ فتبقى في سجل الزبائن لدفعها فيما بعد.

السؤال الرابع: هل سبق وتم نقل مصاريف جارية إلى فترة مالية لاحقة؟

الإجابة: لا

نلاحظ أن المؤسسة محل الدراسة لا تقوم بنقل مصاريف الفترة الجارية إلى فترات لاحقة ، وفي حالة المشاريع التي تتعدى الدورة فيتم تكوين لها ماؤونات.

السؤال الخامس: هل يتم تحميل مصاريف مترتبة على المؤسسة مستقبلا إلى الفترة الحالية؟

الإجابة: لا

من خلال هذه الإجابة نلاحظ أن المؤسسة لها استقلالية في تسجيل مصاريفها ولا تقوم بنقلها بين الفترات والدورات المحاسبية، وفيما يخص هذا التساؤل عادة ما يكون هنالك ماؤونات معدة لهذا الغرض.

السؤال السادس: كيف يتم التعامل مع المصاريف الرأسمالية؟

الإجابة: يتم تقسيمها على عدة دورات.

نلاحظ أن المؤسسة محل الدراسة تتعامل مع المصاريف الضخمة والرأسمالية بتقسيمها على عدة دورات باعتبارها مصاريف غير عادية (غير متكررة) حيث يتم إدراجها ضمن بنود المصاريف الرأسمالية.

السؤال السابع: هل يتم التأخر في سداد التزامات المؤسسة؟

الإجابة: المؤسسة ملتزمة بتسديد جميع التزاماتها في المواعيد المحددة.

نلاحظ من خلال إجابة المحاسب على هذا السؤال فان المؤسسة ملتزمة بسداد التزاماتها في المواعيد المحددة والأجال المتفق عليها.

السؤال الثامن: في حالة البيع بالتقسيط هل يتم الاعتراف بكامل الثمن ضمن إيرادات الفترة التي تم فيها البيع؟

الإجابة: نعم

نلاحظ من خلال الإجابة على السؤال الأخير فان المؤسسة تعترف بكامل الثمن أثناء البيع بالتقسيط في دفاتها المحاسبية، لان هنالك عقود بيع مبرمة بين المؤسسة والزبائن يتم فيها تحديد المبلغ الذي يتم فيه البيع وتحرر فاتورة بالمبلغ الإجمالي.

تحليل المحور الأول:

نلاحظ من خلال هذا المحور المتعلق بتسجيل العمليات التي لها علاقة بقائمة الدخل (المصاريف والإيرادات) أن المؤسسة محل الدراسة تتوفر لديها مجموعة من القواعد والأسس التي تحكمها وتقيدها في تسجيل المصاريف والإيرادات وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي SCF ونذكر منها:

أن المؤسسة تلتزم بتسجيل إيراداتها في الوقت الذي تكون قد تحققت المنفعة على أرض الواقع ، وتقوم بإدراجها في دفاترها المحاسبية بموضوعية وذلك حتى وثيقة تثبت العلاقة بينها وبين الزبائن.

كما لاحظنا أن المؤسسة محل الدراسة تلتزم بنفس المعالجة مع المصاريف التي قد تتحملها خلال الفترة وكذلك فيما يخص استقلالية الدورات فان المؤسسة لا تتستر على أي مصروف أو إيراد لكي تقوم بترجيله أو تحميه لدورة السابقة أو اللاحقة بالإضافة إلى ذلك أنها تقوم بتسديد مستحقاتها في الآجال المحددة.

ويلاحظ كذلك أن المؤسسة محل الدراسة لاتعترف في حالة البيع بالتقسيط إلا بالثمن المدفوع .

ومنه نستنتج أن المؤسسة المعنية بالدراسة تتوفر لديها كافة متطلبات تسجيل المصاريف والإيرادات وذلك وفق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي.

وعند طرح التساؤلات حول تطبيق القوانين المنصوص عليها في تسجيل المصاريف والإيرادات قدموا رأيهم بشكل متوافق حول تطبيقه في المؤسسة على المستوى المطلوب.

المحور الثاني: أسئلة حول أساليب المحاسبة الإبداعية المطبقة على الميزانية.

لقد تمحورت أسئلة هذا المحور في معرفة طرق معالجة العمليات المحاسبية التي لها علاقة بللميزانية وكانت أسئلة المقابلة كالتالي:

السؤال الأول: هل تلتزم المؤسسة بمبدأ التكلفة التاريخية في تقييم موجوداتها؟

الإجابة: لا

نلاحظ من خلال الإجابة على هذا السؤال أن المؤسسة عند تقييم موجوداتها لا تلتزم بما يسمى بمبدأ التكلفة التاريخية بل تلجا إلى القيمة المقدرة في المزاد العلني، وتخفيضها عن تلك النسب الموجودة في السوق.

السؤال الثاني: هل يتم التخفيض في مخصص الديون المشكوك فيهم والمعدومة؟

الإجابة: نعم

نلاحظ أن المؤسسة تقوم بتخفيض في مخصصات المتعلقة بالذمم المدنية من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة بهدف تحسين سيولة الوحدة الاقتصادية في حيث يجب إظهار حساب عملاء بالقيمة الصافية القابلة لتتحقق.

السؤال الثالث: هل تتضمن بنود الجرد البضاعة الراكدة والمتقادمة؟

الإجابة: لا

نلاحظ من خلال إجابة المحاسب أن المؤسسة تقوم بتجاهل قيمة المخزون الراكدة والمتقادمة وذلك بفرض إعطاء انطباع عن المؤسسة لديها القدرة المالية والاقتصادية بمواجهة الالتزامات المحتملة بالإضافة الى ذلك تحسين نسبة معدل دوران المخزون.

السؤال الثالث: ما هي الطريقة المتبعة في تقييم المخزون وهل يتم تغييرها بشكل دوري؟

الإجابة: **CMP** ثابتة

نلاحظ أن المؤسسة لها طريقة ثابتة في تقييم مخزوناتها، كما أن الأسعار تحدد من طرف المديرية العامة تتدخل فيه الدولة.

السؤال الخامس: عند انتهاء السنة المالية هل تبقى الدفاتر المحاسبية مفتوحة؟

الإجابة: نعم

من خلال إجابة المحاسبين نلاحظ المحاسبين نلاحظ أن الدفاتر المحاسبية تبقى مفتوحة لإجراء العديد من العمليات عليها وذلك لمدة تكون عادة شهر

السؤال السادس: هل يتم تخفيض في المخزون في نهاية الفترة ؟

الإجابة: نعم

الأسباب:

- تصفية المخزون

- تسريع عملية البيع

- التخلص منه

نلاحظ أن المؤسسة الدراسة تقوم بتخفيض مخزونها في نهاية الفترة لعدة أغراض منها إعطاء فكرة حسنة عن نسبة دوران المخزون خلافا لما أشار إليه المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) بان تقييم المخزون بالتكلفة أو الصافي القيمة التحصيلية أيهما اقل.

السؤال السابع: هل يتم إثبات أو الإفصاح عن المطلوبات المحتملة؟

الإجابة: لا

نلاحظ من خلال الإجابة على هذا السؤال أن المؤسسة محل الدراسة لا تقوم بالإفصاح في قوائمها المالية على المطلوبات المحتملة، وقد أشار المعيار المحاسبي الدولي رقم (37) بأن على المؤسسة الإفصاح لكل فئة من المطلوبات المحتملة في تاريخ الميزانية بوصف موجز لطبيعة المطلوب المحتمل والتوقيت المتوقع لأي منافع ناجمة منه.

السؤال الثامن: هل يتم الاعتراف بالموجودات المحتملة قبل تحققها؟

الإجابة: نعم

نلاحظ من خلال الإجابة على هذا السؤال أن المؤسسة محل الدراسة محل الدراسة يقوم بالاعتراف بالموجودات المحتملة لا تتوفر فيها شروط الاعتراف وقد أشار المعيار المحاسبي الدولي رقم (16) بأن يتم الاعتراف بالأصل الثابت عند توفر الشرطين

1 - أن يدر منها منافع اقتصادية مستقبلية.

2 - إمكانية قياس تكلفة الأصل بصورة صادقة.

السؤال التاسع: هل يتم نشر أرقام مقارنة عند نشر القوائم المالية تطمئن المستخدمين من التحليل؟

الإجابة: لا

نلاحظ أن المؤسسة محل الدراسة لا تقوم بنشر أية أرقام مقارنة تعكس الصورة الصادقة للمؤسسة تساعد مستخدمي هذه القوائم من التحليل واتخاذ القرارات المناسبة.

السؤال العاشر: كيف يتم التعامل مع العمر الإنتاجي للأصول الثابتة التي تعرضت لضرر؟

الإجابة: تبقى ضمن موجودات المؤسسة ولا يتم استبعادها.

نلاحظ من خلال هذه الإجابة أن المؤسسة لا تقوم باستبعاد قيمة الأصول الثابتة التي تعرضت إلى تلف وضرر الأمر الذي يؤدي إلى تراكمها بحيث تصبح قيمة الموجودات غير حقيقية ولا تعبر عن وضعية المؤسسة أي تصبح وكأنها أصول وهمية وكل هذا متعارض مع المعيار الدولي رقم (16) الذي أكد على استبعاد الأصول الثابتة غير المستخدمة من الميزانية عندما لا يتوقع منه أي منافع مستقبلية.

تحليل المحور الثاني:

من خلال هذه الأسئلة التي قمنا بها في هذه المقابلة لاحظنا أن المؤسسة لا تتبع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية وخاصة ما جاء به المعيار الدولي رقم (02) و(16) نذكر منها أنها تلتزم بطريقة ثابتة في تقييم المخزونات وكذا لا يتم استبعاد الموجودات التالفة والتي تعرضت لأضرار بالإضافة إلى ذلك لا تلتزم بمبدأ التكلفة التاريخية، وهذا ما قد يؤثر على مصداقية وشفافية قائمة المركز المالي (إضلال مستخدمي هذه القائمة) ويتجلى هذا الأثر وفق ما تم فهمه من المقابلة في عدم إظهار الوضعية الحقيقية لما تمر فيه المؤسسة. وكذا لاحظنا أن المؤسسة محل الدراسة لا تقوم بإعادة تقييم البضاعة الراكدة والمتقادمة هذا ما قد يعطي فكرة غير صادقة على مخزون المؤسسة ، ويلاحظ كذلك أنها لا تقوم بنشر أية أرقام مقارنة ولا تقوم بغلق الدفاتر المحاسبية في نهاية السنة المالية.

ومنه نستنتج أن المؤسسة لا تتوفر بها كافة المتطلبات أي لا يعتمدون على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في تقييم عملياتها المرتبطة بقائمة المركز المالي بل يعتمدون على مجموعة من القوانين المتعارف عليها ، مما يؤثر على هذه القائمة ومصداقيتها وجودتها.

المحور الثالث: أسئلة حول أساليب المحاسبة الإبداعية المطبقة على قائمة التدفقات النقدية.

لقد شخصنا في هذا المجال أسئلة حول كيفية تقييم المحاسبي للعمليات المتعلقة بقائمة التدفقات النقدية فكانت أسئلة المقابلة كالآتي:

السؤال الأول:كيف يتم تسجيل تكاليف البحث والتطوير ؟

الإجابة: تسجل باعتبارها تكاليف استثمارية

نلاحظ من خلال الإجابة على هذا السؤال أن المؤسسة محل الدراسة تعتبر تكاليف البحث والتطوير نفقات استثمارية خارجة وتبعتها عن التدفقات النقدية التشغيلية الخارجة وبالتالي تزيد من التدفقات الداخلة.

السؤال الثاني: هل هناك فصل في تصنيف النفقات والتشغيلية والاستثمارية؟

الإجابة: نعم

السؤال الثالث: هل يتم القيام بتعديلات في التدفقات التشغيلية والاستثمارية؟

الإجابة: نعم

نلاحظ أن المؤسسة تقوم بتعديلات على تدفقاتها التشغيلية والاستثمارية، مثل القيام بتعديلات لإتمام المشروعات غير المكتملة حيث أنها تؤثر هذه التعديلات من خلال إزالة تأثير الضريبة على هذه التدفقات التشغيلية.

السؤال الرابع: هل يتم التشديد في سياسة التحصيل وإطالة فترة الاسترداد؟

الإجابة: نعم

نلاحظ أن المؤسسة تقوم بإطالة فترة السداد نفقاتها والتشديد في سياسة التحصيل وغيرها وكل هذا قد يؤدي إلى تقليص عناصر المطلوبات بشكل غير حقيقي على نحو أحسن مما هي فيه على أرض الواقع.

السؤال الخامس: أين يتم تسجيل العمليات المتعلقة بالأرباح والخسائر الناجمة عن بيع الموجودات الثابتة؟

الإجابة: يتم تسجيلها ضمن عملياتها التشغيلية

نلاحظ من خلال إجابة المحاسب أن المؤسسة تسجل تدفقاتها المتعلقة بالأرباح والخسائر الناجمة عن بيع الموجودات الثابتة ضمن عملياتها التشغيلية، بدلا مما أشار إليه المعيار المحاسبي الدولي رقم (07) الذي اعتبرها نفقات ذات صلة بالعمليات الاستثمارية.

تحليل المحور الثالث

نلاحظ من خلال إجابة المشرف على المقابلة في المؤسسة محل الدراسة انها غير ملتزمة في تقييم وتصنيف تدفقاتها التشغيلية والاستثمارية وفق ما نصت عليه المعايير المحاسبية الدولية وخاصة ما جاء به المعيار المحاسبي الدولي رقم (07) .

حيث نلاحظ أن المؤسسة تقوم بتعديلات في تدفقات التشغيلية كما انها تقوم بالتشديد في سداد النفقات وإطالة فترة السداد مما لا يعكس الصورة الصادقة للمؤسسة

زمنه نستنتج أن المؤسسة لا تحترم المبادئ المحاسبية المنصوص عليها أثناء معالجة وإعداد قائمة التدفقات النقدية بل يعتمدون على مجموعة من المتطلبات التي يتعارفون عليها، وهذا يؤثر على هذه القائمة سلبا وهذا ما يعرف بأساليب المحاسبة الإبداعية، باعتبارها القائمة الأكثر دلالة على أداء المؤسسة .

المبحث الثاني: عرض الاستبيان ومنهجية الدراسة.

يعتبر هذا المبحث كوصف لمنهجية الدراسة، و أفراد مجتمع الدراسة وعينتها وذلك بعرض نموذج الدراسة والمعالجات الإحصائية التي تنبأها الباحث في تحليل الدراسة والتعريف بحدود وعينة الدراسة.

المطلب الأول: نموذج ومنهج الدراسة

أولاً: نموذج الدراسة

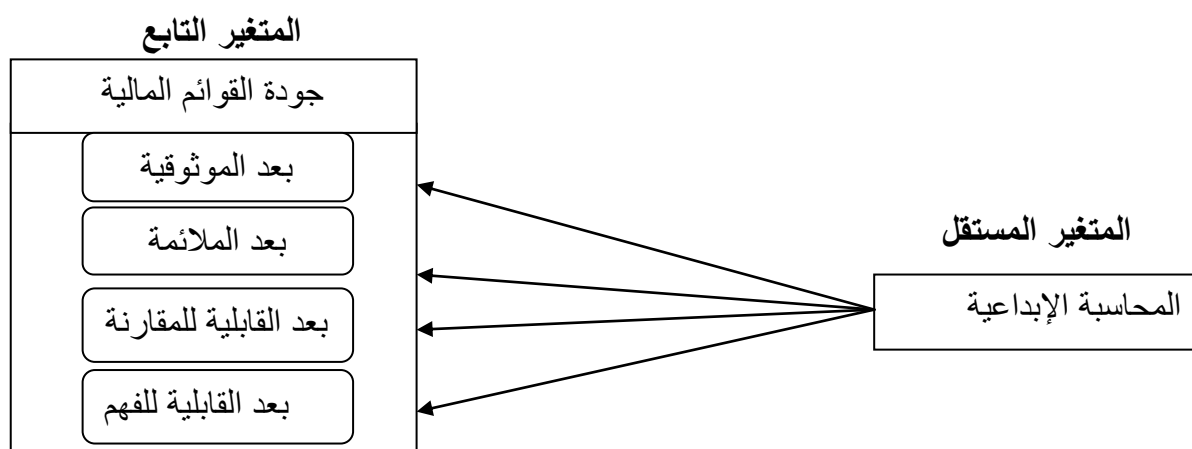
على ضوء مشكلة البحث وأهدافه تطلب بناء نموذج مقترح لتشخيص العلاقة بين المحاسبة الإبداعية وجودة القوائم المالية وفق متغيرين هما :

المتغير المستقل: والمتمثل في المحاسبة الإبداعية.

المتغير التابع: والمتمثل في جودة القوائم المالية، حيث قسم بدوره إلى أربعة أبعاد كالآتي:

- بعد الموثوقية
- بعد الملائمة
- بعد القابلية للمقارنة
- بعد القابلية للفهم

الشكل رقم(06):نموذج الدراسة



المصدر : من إعداد الطالب

ثانيا: حدود وعينة الدراسة

1. حدود الدراسة

يقصد بحدود الدراسة الإطار الزمني والبشري والجغرافي ولموضوعي، الذي تم العمل في إطاره أو في مجاله تلك الدراسة و تكمن أهمية حدود الدراسة في أنها تضع صورة شاملة للظروف التي جرت فيها الدراسة، وقد تحددت الدراسة بالمجالات التالية:

- **المجال الجغرافي:** اقتصرت هذه الدراسة 5 مؤسسات وهي منا يلي: مؤسسة تكرير البترول سكيكدة (RANK) مؤسسة الإخوة عموري للاستيراد والتصدير SARL SOFRAMIMAX ، الصيدلية المركزية للمستشفيات PCH حمام الصالحين، مؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB.
- **المجال الزمني:** تمت الدراسة وطرح الاستبيان والتحصل على النتائج بين 13ماي و 03 جوان 2018.
- **المجال البشري:** تم توجيه الاستبيان إلى عينة تتمثل في محاسبين ومحافظي حسابات ومدققين داخليين وخارجيين
- **المجال الموضوعي:** يسعى المجال الموضوعي في معرفة الأثر الذي يجره استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية

2. عينة الدراسة

تشتمل عينة الدراسة على الموظفين المحاسبين، وذلك في مجموعة من المؤسسات وهي كالتالي: : مؤسسة تكرير البترول سكيكدة (RANK)، مؤسسة الإخوة عموري للاستيراد والتصدير SARL SOFRAMIMAX ، الصيدلية المركزية للمستشفيات PCH، حمام الصالحين، مؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB، كما شملت الدراسة أيضا مجموعة من محافظي الحسابات والمدققين الخارجيين.

جدول رقم (19) : التعريف بالمؤسسات محل الدراسة

المؤسسة	مؤسسة تكرير البترول سكيدة (RANK)	مؤسسة الإخوة عموري للاستيراد والتصدير SARL SOFRAMIMAX	مؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB	الصيدلية المركزية للمستشفيات PCH	حمام الصالحين
البيان					
الطبيعة القانونية	-	شركة ذات مسؤولية محدودة	شركة مساهمة	شركة عمومية ذات طابع تجاري وصناعي	مؤسسة عمومية ذات طابع سياحي
الموقع	سكيدة	سيدي غزال	المنطقة الصناعية- بسكرة		حي المجاهدين
طبيعة النشاط	تحويل وإنتاج	استيراد كل المعدات للأشغال العمومية والبناء	صناعة القماش الجاهز	إنتاج وتوزيع الأدوية	تسيير سياحي
نوع المنتج/الخدمة	الزفت /العطور	بيع المعدات	القماش	الأدوية	خدمات سياحية
رأس المال	12.000.000.000.00	53.500.000,00	3.980.000.00	100.000.000.00	120.000.000.00

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف المؤسسات

ولقد تم توزيع 50 استبيان بلغ عدد الاستبيانات التي تم استردادها 36 وعدد الاستبيانات الملغاة 09 وبلغت الاستبيانات المفقودة والمهملة 05 ومنه تحصلنا على 36 استمارة صالحة وخاضعة للدراسة وذلك بهدف تحقيق أهداف الدراسة.

والجدول الموالي يوضح عدد الاستثمارات الموزعة والمستبعدة والصحيحة :

جدول رقم (20): الاستثمارات الموزعة

الاستبيان				
الموزعة	المفقودة والمهملة	الملغاة	الصالحة	نسبة الردود
50	05	09	36	% 72

المصدر: من إعداد الطالب

المطلب الثاني: أداة الدراسة، صدقها وثباتها

يتناول هذا المطلب الأداة التي تم الاستعانة بها في جمع المعلومات، وإلى مختلف الأساليب الإحصائية التي استخدمناها في تحليلنا الإحصائي للاستبيان، وبعدها نقوم باختباره من خلال تحليل صدقه وثباته.

أولاً: أداة جمع البيانات والأساليب الإحصائية المستخدمة

1. أداة الدراسة

اعتمدنا في جمع المعلومات المتعلقة بالدراسة على الإستبيان باعتباره الأداة الأنسب في استخلاص اتجاهات وآراء أفراد العينة وذلك انطلاقاً من الأجوبة المتحصل عليها، حيث يمكن تعريف الاستبيان على أنه أداة تتكون من مجموعة من الأسئلة للتقصي المباشر وجمع المعلومات عن طريق طرح الباحث لهذه الأسئلة على مفردات عينة الدراسة للحصول على المعلومات والحقائق اللازمة لإثبات أو نفي فرضيات الدراسة.

2. الأساليب الإحصائية المستخدمة

بعد استرجاع الإستبيان والفرز النهائي له وحصر الصالح منه، قمت بترميز الإجابات وإفراغها في برنامج الجداول EXCEL لسنة 2007، كما اعتمدت على برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الإجتماعية SPSS V21 الذي يعتبر من البرامج الإحصائية المتقدمة التي تستخدم في إدارة البيانات وتحليلها ولكونه يغطي عددا كبيرا من الأساليب الإحصائية التي تساعد في تلخيص بيانات الدراسة، حيث اعتمدت على الأساليب الإحصائية التالية:

- المتوسط الحسابي: وذلك بحساب المتوسط الحسابي لكل عبارة وكذلك المحاور.
- الانحراف المعياري: للتعبير عن تشتت مفردات العينة.
- التوزيع التكراري والنسب المئوية: وذلك لوصف الإجابات المحصل عليها.
- معامل ألفا كرونباخ: وذلك لقياس مدى قوة العلاقة بين العبارات والتأكد من ثبات أداة الدراسة.
- تحليل الانحدار البسيط

3. عرض بيانات أداة الدراسة

تتكون استبانة الدراسة من قسمين رئيسيين هما:

القسم الأول:

وفيه نحصل عن المعلومات الشخصية للمستجيب التي تتمثل في:الجنس،السن،المؤهل العلمي،التخصص العلمي سنوات الخبرة، الوظيفة الحالية وهي على الترتيب. S1 ، S2 ، S3 ، S4 ، S5، S6 التي رمزنا لها با

القسم الثاني:

فهو عبارة عن مجال الدراسة الذي يهدف إلى التعرف عن أثر المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية، وقد احتوى هذا القسم على مجموعة من العبارات بلغ عددها 23 عبارة موزعة على محورين رئيسيين هي:

المحور الأول: الذي جاء بعنوان طبيعة أساليب المحاسبة الإبداعية، ووضعنا له الرمز X ويتكون من 11 عبارة والتي رمزنا لها بالرموز التالية (X1،X2،.....،X11).

المحور الثاني: الذي جاء بعنوان جودة القوائم المالية ووضعنا له الرمز Y وبضم أربعة أبعاد تحتوي على 10 عبارة وهي كالآتي :

• بعد الموثوقية ووضعنا له الرمز Y1 ويتكون من 3 عبارات والتي رمزنا لها بالرموز التالية (Y11 ، Y12)
(Y13)

• بعد الملائمة ووضعنا له الرمز Y2 ويتكون من 2 عبارات والتي رمزنا لها بالرموز التالية (Y21،Y22)
• بعد القابلية للمقارنة ووضعنا له الرمز Y3 ويتكون من 3 عبارات والتي رمزنا لها بالرموز التالية (Y31،Y32 ، Y33)
(Y33)

• بعد القابلية للفهم ووضعنا له الرمز Y4 ويتكون من 2 عبارات والتي رمزنا لها بالرموز التالي(Y41،Y42)

وعند وضع هذه الاستبانة تم الأخذ بعين الاعتبار وضع أسئلة تغطي كافة جوانب الدراسة النظرية، وتلبي جميع المتطلبات والمتغيرات ذات التأثير على فرضيات الدراسة ، مع مراعاة أن تكون معظم الأسئلة واضحة وذات نهايات مغلقة لسهولة وسرعة الإجابة عليها وسهولة تحليلها.

ثانيا: صدق الأداة وثباتها

للتأكد من صدق وثبات أداة الدراسة نقوم بحساب معامل ألفا كرونباخ لقياس الثبات، حيث يجب أن يكون أكبر من 0,60 وحساب معامل الصدق الذي هو الجذر التربيعي لألفا كرونباخ لقياس الصدق، ويجب أن يكون أكبر من 0,70.

جدوا رقم(21): صدق وثبات الدراسة

الرمز	المحاور	عدد العبارات	معامل الثبات "الفا كرونباخ"	معامل الصدق
X	المحور الأول: طبيعة أساليب المحاسبة الإبداعية	11	0.883	0.939
Y	المحور الثاني: جودة القوائم المالية	10	0.936	0.967
Y1	1. بعد الموثوقية	03	0.832	0.912
Y2	2. بعد الملائمة	02	0.712	0.843
Y3	3. بعد القابلية للمقارنة	03	0.755	0.868
Y4	4. بعد القابلية للفهم	02	0.915	0.956
	إجمالي المحاور	21	0.934	0.966

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V22

التعليق: يتضح من الجدول أعلاه أن معامل الثبات لمحاور الدراسة تجاوز الحد الأدنى له حيث بلغ الإجمالي 0.934، كما أخذ محور طبيعة أساليب المحاسبة الإبداعية قيمة ثبات تقدر بقيمة 0.883، ومحور جودة القوائم المالية قيمة ثبات أكبر تقدر بقيمة 0.936، هذا يعني أن عبارات الاستمارة تتصف بثبات النتائج مع إمكانية تعميم النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة، بالإضافة إلى وجود ارتباط قوي وموجب بين عبارات كل محور من محاور الدراسة كما قدر معامل الصدق الإجمالي للاستمارة 0.966. وهنا نكون قد تأكدنا من ثبات أداة الدراسة، مما يجعلنا على ثقة تامة بصحتها في تحليل النتائج.

و لقد تم اختيار مقياس ليكارت الخماسي الذي يعتبر من أكثر المقاييس استخداما لقياس الآراء ، لسهولة فهمه وتوازن درجاته، حيث يعتمد على البدائل الخمس ولقد ترجمت الاستجابات كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (22): مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5
المتوسط الحسابي	1.79-1	2.59-1.80	3.39-2.60	4.19-3.40	5-4.20

المصدر: اوما سيكران، طرق البحث في الإدارة، دار المريخ لنشر والتوزيع، السعودية، 2006، ص284.

المبحث الثالث: تحليل البيانات وتفسير نتائج الدراسة المتوصل اليها.

المطلب الأول: تحليل اتجاه آراء العينة بالنسبة للمحور الأول "البيانات الشخصية"

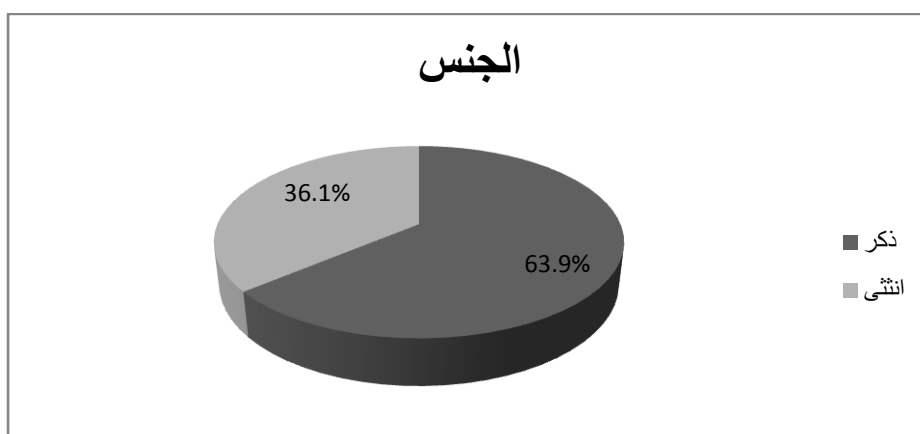
أولاً: توزيع أفراد العينة حسب الجنس

جدول رقم (23): التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الجنس

النسبة المئوية%	التكرار	البيان
63.9%	23	ذكر
36.1%	13	أنثى
100%	36	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

شكل رقم (07): دائرة نسبية تمثل الجنس



المصدر: من إعداد الطالب باعتماد على مخرجات برنامج EXEEL 2017

التعليق: حيث نلاحظ من خلال الجدول أن أغلبية أفراد العينة هم ذكور والبالغ عددهم 23 بنسبة 63.9% في حين نجد نسبة الإناث 36.9% وهذا راجع إلى طبيعة الأشغال التي تجرى بالمؤسسة.

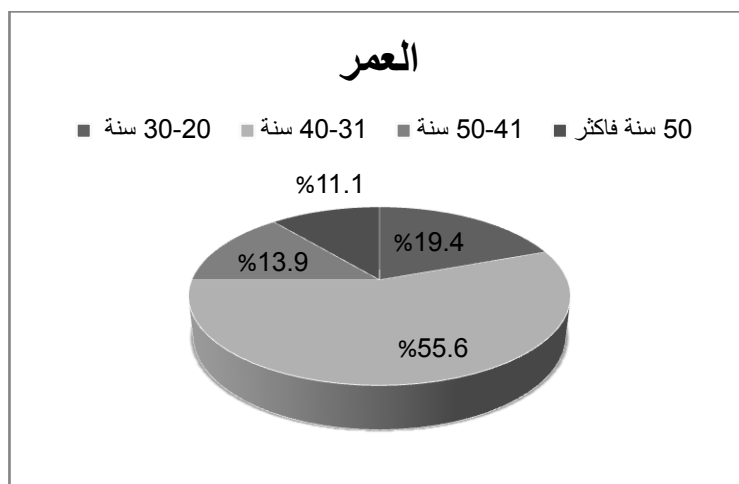
ثانيا: توزيع العينة حسب الفئة العمرية

جدول رقم (24): التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الفئة العمرية

النسبة المئوية%	التكرار	البيان
19.4%	7	اقل من 30 سنة
55.6%	20	31-40 سنة
13.9%	5	41-50 سنة
11.1%	4	أكثر من 50 سنة
%100	36	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

شكل رقم (08): دائرة نسبية تمثل الفئة العمرية



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الإستبيان وبرنامج EXCEL 2017

التعليق: نلاحظ من الجدول السابق أن أغلبية العينة سنهم يتراوح بين 31-40 سنة حيث يمثلون نسبة 55.6% وتليها الفئة العمرية اقل من 30 سنة بنسبة 19.4% .

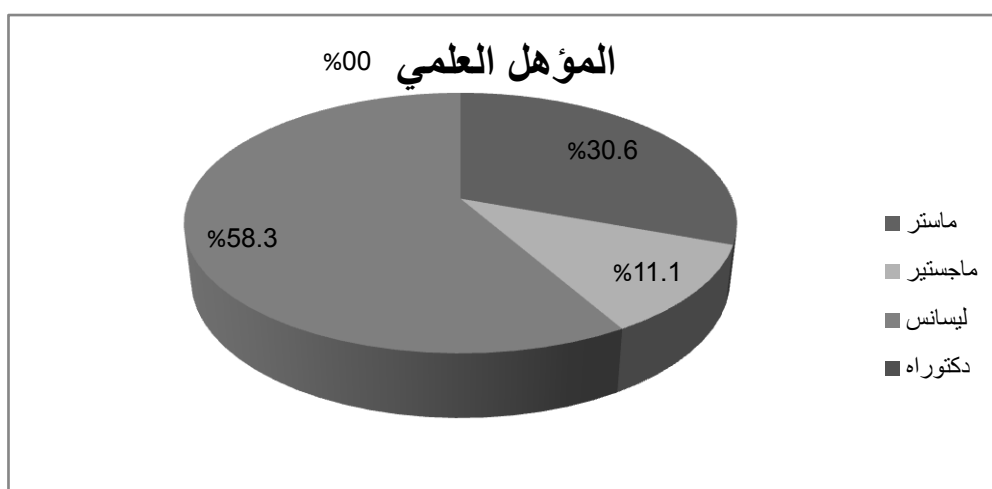
ثالثا: توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

جدول رقم (25): التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب المؤهل العلمي

النسبة المئوية%	التكرار	البيان
30.6%	11	ماستر
11.1%	4	ماجستير
58.3%	24	ليسانس
00%	00	دكتوراه
100	36	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

شكل رقم (09): دائرة نسبية تمثل المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الإستبيان وبرنامج EXCEL 2017 .

التعليق: من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن أغلبية أفراد العينة يحملون شهادة الليسانس حيث بلغت نسبتهم 58.3% وتليها الأفراد الذين يحملون شهادة الماستر بنسبة 30.6%، ثم الذين يحملون شهادة الماجستير بنسبة 11.1% وهذا يدل على أن أفراد العينة المدروسة مؤهلون علميا.

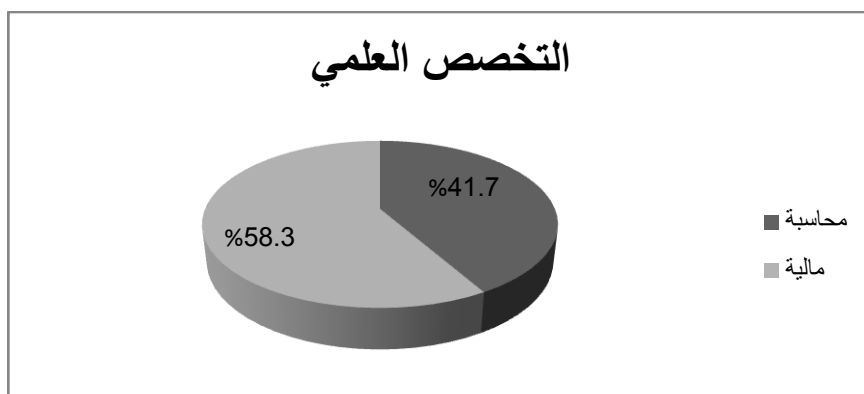
رابعاً: توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي

جدول رقم (26): التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب التخصص العلمي

النسبة المئوية%	التكرار	البيان
41.7%	15	محاسبة
58.3%	21	مالية
100%	36	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

شكل رقم (10): دائرة نسبية تمثل التخصص العلمي



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الإستبيان وبرنامج EXCEL2017 .

التعليق: من خلال الجدول أعلاه يتضح أن أعلى نسبة هي 58.3% والتي تخص أفراد العينة المتخصصين في مجال المالية، ثم يليها تخصص المحاسبة بنسبة 41.7%.

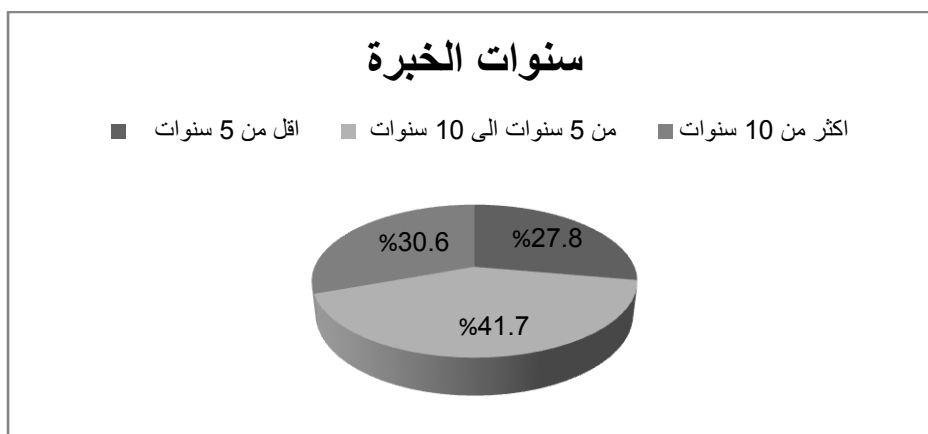
خامساً: توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة

جدول رقم (27): التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة

النسبة المئوية%	التكرار	البيان
27.8%	10	أقل من 5 سنوات
41.7%	15	5-10 سنوات
30.6%	11	أكثر من 10 سنوات
100%	36	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

شكل رقم (11): دائرة نسبية تمثل عدد سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الإستبيان وبرنامج EXCEL2007 .

التعليق: من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن، الأفراد الذين تتراوح خبرتهم بين 5-10 سنوات قدرت بـ 41.7 % وهي أعلى نسبة، ثم تليها نسبة 30.6% والتي تقابل أصحاب الخبرة الطويلة التي تتجاوز 10 سنوات، وفي الأخير نجد الأفراد الذين تقل خبرتهم عن 5 سنوات والتي بلغت نسبتهم 27.8 %، وهذا يدل على أن أفراد العينة ذوي خبرة مهنية.

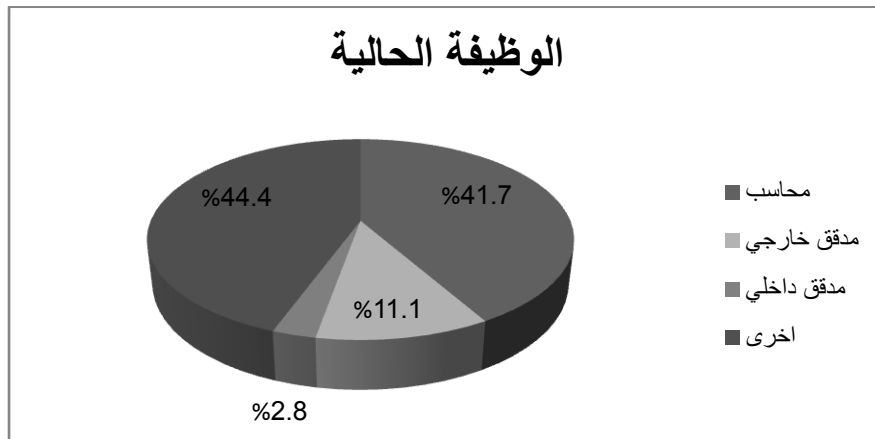
سادسا: توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية

جدول رقم (28): التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الوظيفة الحالية

النسبة المئوية%	التكرار	البيان
41.7%	15	محاسب
11.1%	4	مدقق خارجي
2.8%	1	مدقق داخلي
44.4%	16	أخرى
100%	36	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

شكل رقم (12): دائرة نسبية تمثل الوظيفة الحالية



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الإستبيان وبرنامج EXCEL 2007 .

التعليق: من خلال الجدول نلاحظ أن ما نسبته 44.4% من أفراد العينة يشغلون وظائف أخرى والتي تمثلت بدورها في وظيفة إطار محاسبة و محافظي حسابات، في حين نجد نسبة 41.7% والتي تمثل الأفراد الذين يشغلون وظيفة المحاسب، أما الأفراد الذين يشغلون وظيفة المدقق الداخلي فبلغت 2.8%، ونجد نسبة 11.1% من أفراد العينة يشغلون وظيفة مدقق خارجي .

المطلب الثاني: تحليل اتجاه آراء العينة بالنسبة للمحور الثاني " طبيعة أساليب المحاسبة الإبداعية "

جدول رقم (29): اتجاهات آراء أفراد العينة اتجاه : طبيعة أساليب المحاسبة الإبداعية.

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المحور الثاني : طبيعة أساليب المحاسبة الإبداعية					
			موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة	
			العدد	العدد	العدد	العدد	العدد	
			%	%	%	%	%	
موافق	0.971	3.83	9	16	8	2	1	يساعد النمو المعرفي الكبير في مجال تكنولوجيا المعلومات في توليد الأفكار والممارسات الإبداعية في المجال المحاسبي
			25%	44.4%	22.2%	5.6%	2.8%	
موافق	0.990	3.64	7	14	11	3	1	من بين أساليب المحاسبة الإبداعية عدم شطب الأصول التالفة أو المستهلكة والإبقاء على قيمتها الدفترية أو التاريخية
			19.4%	38.9%	30.6%	8.3%	2.8%	
محايد	0.929	3.22	3	10	16	6	1	تعمل المحاسبة الإبداعية على تغيير القيم المحاسبية من موضوعية إلى غير موضوعية.
			8.3%	27.8%	44.4%	16.7%	2.8%	

الفصل الثاني.....دراسة استطلاعية لعينة من المؤسسات ولأراء مدققين

موافق	1.000	3.53	4	19	6	6	1	يعد التحيز والتقدير الشخصي عند وضع التقديرات المحاسبية احد أهم أسباب استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية
			11.1%	52.8%	16.7%	16.7%	2.8%	
موافق	0.951	3.81	8	17	8	2	1	عدم الاهتمام بجوهر الواقع الاقتصادي للأحداث والعمليات المحاسبية يؤثر على موثوقية القوائم المالية
			22.2%	47.2%	22.2%	5.6%	2.8%	
موافق	0.806	3.42	1	19	10	6	0	إن المعلومات المحاسبية الناتجة عن عدم تطبيق سياسات محاسبية ملائمة تساهم في المحاسبة الإبداعية
			2.8%	52.8%	27.8%	16.7%	00%	
موافق	1.009	3.19	1	16	11	5	3	من بين أساليب المحاسبة الإبداعية إبقاء الدفاتر المحاسبية مفتوحة لعدد من الأيام رغم انتهاء السنة المالية الخاصة بها لتسجيل بعض المبيعات المفتوحة .
			2.8%	44.4%	30.6%	13.9%	8.3%	
موافق	0.654	3.53	0	22	11	3	0	يعتبر تغيير الطريقة المتبعة في تسيير المخزون من اجل زيادة المصاريف أو تخفيضها من أساليب المحاسبة الإبداعية
			00%	61.1%	30.6%	8.3%	00%	
موافق	0.941	3.17	00	16	13	4	3	من بين أساليب المحاسبة الإبداعية عدم إفصاح الشركة القابضة عن خسائر الشركة التابعة
			00%	44.4%	36.1%	11.1%	8.3%	
موافق	0.697	3.50	1	19	13	3	0	تساعد حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية على استخدام المحاسبة الإبداعية
			2.8%	52.8%	36.1%	8.3%	00%	
موافق	0.934	3.39	3	16	9	8	0	إن المرونة التي تتمتع بها الأساليب المحاسبية توفر فرصا للتلاعب وإظهار صورة غير حقيقية لحالة المؤسسة.
			8.3%	44.4%	25%	22.2%	00%	
موافق	0.6100	3.4747	المجموع الكلي					

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

التعليق: يظهر الجدول رقم (29) أن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (3.17،3.83)، بانحرافات معيارية تراوحت بين (0.654،1.009) بدرجة تقدير بين موافق ومحايد، أما المتوسط العام للمحور ككل فقد بلغ (3.4747) بإنحراف معياري (0.6100)، وبدرجة تقدير موافق، مما يشير إلى إتفاق كبير حول طبيعة اساليب المحاسبة الإبداعية، ويظهر جليا ذلك من خلال العبارات، حيث تحصلت العبار ة رقم (07)، " يساعد النمو المعرفي الكبير في مجال تكنولوجيا المعلومات في توليد الأفكار والممارسات الإبداعية في المجال المحاسبي " على المرتبة الأولى وبدرجة تقدير موافق و بمتوسط حسابي (3.53) وإنحراف معياري (0.654)،حيث مانسبته 60.1% موافقون و 30.6% محايدين، ثم تليها في المرتبة الثانية العبارات (04) (06) (09) " يعد التحيز والتقدير الشخصي عند وضع التقديرات المحاسبية احد أهم أسباب استخدام "و" إن المعلومات المحاسبية الناتجة عن عدم تطبيق سياسات محاسبية ملائمة تساهم في المحاسبة الإبداعية "و" تساعد حرية الاختيار للمبادئ

المحاسبية على استخدام المحاسبة الإبداعية " ، بمتوسط حسابي (3.53) (3.42) (3.50) وانحراف معياري (1.000) (0.806) (0.697) حيث انها كانت بنسب متساوية 52.8% موافقون وبرغم من أن الإتجاه العام للمحور الأول كان بدرجة تقدير موافق إلا أن إجابات العبارة رقم (03) " تعمل المحاسبة الإبداعية على تغيير القيم المحاسبية من موضوعية إلى غير موضوعية".

أخذت أكبر درجة في تقديرات الإجابات على العبارة بدرجة محايد ونسبة 44.4% من العينة كانت اجاباتها محايد، وفي الأخير حصلت العبارة رقم (07) على أدنى متوسط حسابي قدره (3.17) وانحراف معياري قدره (0.941)، حيث أن ما نسبته 44.4% من أفراد العينة موافقين عل انه" من بين أساليب المحاسبة الإبداعية عدم إفصاح الشركة القابضة عن خسائر الشركة التابعة " وما نسبته 36.1 % من الأفراد محايدين.

المطلب الثالث: تحليل اتجاه آراء العينة بالنسبة للمحور الثالث" جودة القوائم المالية"

1. تحليل اتجاه آراء العينة بالنسبة للمحور الثالث بعد الموثوقية

جدول رقم (30): اتجاهات آراء أفراد العينة بعد الموثوقية

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة	المحور الثالث: جودة القوائم المالية	
			العدد	العدد	العدد	العدد	العدد		
			%	%	%	%	%		
موافق بشدة	0.615	4.28	13	20	3	0	0	يتم التأكد من مصداقية القوائم المالية قبل نشرها.	
			36.1%	55.6%	8.3%	00%	00%		
موافق بشدة	0.554	4.25	11	23	2	0	0	المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية خالية من التحيز .	
			30.6%	63.9%	5.6%	00%	00%		
موافق بشدة	0.770	4.25	14	19	1	2	0	المعلومات المحاسبية المقدمة في التقارير المالية تعبر عن الوضعية المالية للمؤسسة.	
			38.9%	52.8%	2.8%	5.6%	00%		
موافق بشدة	0.5584	4.2593	المجموع الكلي						

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

يتضح لنا من خلال الجدول رقم (30) الذي يبين آراء أفراد العينة فيما يتعلق بمحور جودة القوائم المالية وذلك في بعد الموثوقية، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح العام 4.2593 بانحراف معياري قدره 0.5584 وبتقدير موافق بشدة، وأن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (4.25،4.28) بانحرافات معيارية تراوحت بين (0.554 ، 0.770) بتقدير موافق بشدة في أغلب العبارات وما يدل على ذلك:

إذ حصلت العبارة رقم (02) على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره (4.25) وانحراف معياري قدره (0.554)، حيث أن ما نسبته 63.9% من أفراد العينة يؤكدون على انه " المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية خالية من التحيز. " وما نسبته 30.6% من الأفراد موافقين بشدة.

تليها العبارة رقم (01) و (03) في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدره (4.28) (4.25) وانحراف معياري قدره (0.615) (0.770)، حيث أن ما نسبته 55.6% من أفراد العينة يؤكدون على انه " يتم التأكد من مصداقية القوائم المالية قبل نشرها. " وما نسبته 36.1% من الأفراد موافقين بشدة، وما نسبته 52.8% من أفراد العينة يؤكدون على انه " المعلومات المحاسبية المقدمة في التقارير المالية تعبر عن الوضعية المالية للمؤسسة. " وما نسبته 38.9% من الأفراد موافقين بشدة.

2. تحليل اتجاه آراء العينة بالنسبة للمحور الثالث بعد الملائمة

جدول رقم (31): اتجاهات آراء أفراد العينة بعد الملائمة

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة	المحور الثالث: جودة القوائم المالية
			العدد	العدد	العدد	العدد	العدد	
			%	%	%	%	%	
موافق	0.599	4.11	13	20	2	1	0	توفر القوائم المالية معلومات تلائم المستثمرين الحاليين و المحتملين و الدائنين لاستخدامها في اتخاذ القرارات الاستثمارية
			36.1%	55.6%	5.6%	2.8%	0%	
موافق بشدة	0.479	4.25	11	19	5	1	0	تعتبر المعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية ملائمة للتنبؤ بالمستقبل.
			30.6%	52.8%	13.9%	2.8%	0%	
موافق	0.6341	4.1806	المجموع الكلي					

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

يتضح لنا من خلال الجدول رقم (31) الذي يبين آراء أفراد العينة فيما يتعلق بمحور جودة القوائم المالية وذلك في بعد الملائمة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح العام 4.1806 بانحراف معياري قدره 0.6341 وبتقدير موافق ، وأن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (4.25،4.11) بانحرافات معيارية تراوحت بين (0.599 ، 0.479) بتقدير موافق في أغلب العبارات وما يدل على ذلك:

إذ حصلت العبارة رقم (01) على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره (4.11) وانحراف معياري قدره (0.599)، حيث أن ما نسبته 55.6% من أفراد العينة يؤكدون على انه " توفر القوائم المالية معلومات تلائم المستثمرين الحاليين و المحتملين و الدائنين لاستخدامها في اتخاذ القرارات الاستثمارية " وما نسبته 36.1% من الأفراد موافقين بشدة.

تليها العبارة رقم (02) في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدره (4.25) وانحراف معياري قدره (0.479) حيث أن ما نسبته 52.8% من أفراد العينة يؤكدون على انه " توفر القوائم المالية معلومات تلائم المستثمرين الحاليين و المحتملين و الدائنين لاستخدامها في اتخاذ القرارات الاستثمارية " وما نسبته 30.6% من الأفراد موافقين بشدة.

3. تحليل اتجاه آراء العينة بالنسبة للمحور الثالث بعد القابلية للمقارنة

جدول رقم (32): اتجاهات آراء أفراد العينة بعد القابلية للمقارنة

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة	المحور الثالث: جودة القوائم المالية
			العدد	العدد	العدد	العدد	العدد	
			%	%	%	%	%	
موافق بشدة	0.681	4.22	12	21	2	1	0	توفر القوائم المالية جل المعلومات التي تسمح بإجراء مقارنات مع السجلات المالية السابقة او المؤسسات المماثلة
			33.3%	58.3%	5.6%	2.8%	00%	
موافق	0.693	4.14	10	21	5	0	0	يتم الالتزام بمبدأ الثبات في السياسات المحاسبية عند إعداد وعرض القوائم المالية للمؤسسة
			27.8%	58.3%	13.9%	00%	00%	
موافق	0.667	4.11	9	23	3	1	0	تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات عن المركز المالي و أداء المؤسسة و التغييرات في المركز المالي.
			25%	63.9%	8.3%	2.8%	00%	
موافق	0.5432	4.1574	المجموع الكلي					

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

يتضح لنا من خلال الجدول رقم (32) الذي يبين آراء أفراد العينة فيما يتعلق بمحور جودة القوائم المالية وذلك في بعد القابلية للمقارنة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح العام 4.1574 بانحراف معياري قدره 0.5432 وبتقدير موافق، وأن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (4.11، 4.12) بانحرافات معيارية تراوحت بين (0.667، 0.693) بتقدير موافق في أغلب العبارات وما يدل على ذلك:

إذ حصلت العبارة رقم (03) على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره (4.11) وانحراف معياري قدره (0.667)، حيث أن ما نسبته 63.9% من أفراد العينة يؤكدون على انه " تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات عن المركز المالي و أداء المؤسسة و التغييرات في المركز المالي . " وما نسبته 25% من الأفراد موافقين بشدة.

تليها العبارة رقم (02) (01) في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدره (4.14)(4.22) وانحراف معياري قدره (0.667) (0.681) بنسب متساوية 58.3% من أفراد العينة يؤكدون على انه " توفر القوائم المالية جل المعلومات التي تسمح بإجراء مقارنات مع السنوات المالية السابقة او المؤسسات المماثلة " و " يتم الالتزام بمبدأ الثبات في السياسات المحاسبية عند إعداد وعرض القوائم المالية للمؤسسة " وما نسبته 27.8% و 33.3% من الأفراد موافقين بشدة وما نسبته

4. تحليل اتجاه آراء العينة بالنسبة للمحور الثالث بعد القابلية للفهم

جدول رقم (33): اتجاهات آراء أفراد العينة بعد القابلية للفهم

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة	المحور الثالث: جودة القوائم المالية
			العدد	العدد	العدد	العدد	العدد	
			%	%	%	%	%	
موافق	0.941	4.03	12	17	3	4	0	يتم توضيح السياسات و الأساليب المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم في المؤسسة بشكل مستمر .
			33.3%	47.2%	8.3%	11.1%	00%	
موافق	0.822	4.19	14	17	3	2	0	تكون المعلومات التي تحتويها القوائم المالية شاملة وغير ناقصة
			38.3%	47.2%	8.3%	5.6%	00%	
موافق	0.8460	4.1111	المجموع الكلي					

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

يتضح لنا من خلال الجدول رقم (33) الذي يبين آراء أفراد العينة فيما يتعلق بمحور جودة القوائم المالية وذلك في بعد القابلية للفهم، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح العام 4.1111 بانحراف معياري قدره 0.8460 وبتقدير موافق ، وأن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (4.03،4.19) بانحرافات معيارية تراوحت بين (0.941،0.822) بتقدير موافق في أغلب العبارات وما يدل على ذلك:

إذ حصلت العبارة رقم (01) (02) على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره (4.03) (4.19) وانحراف معياري قدره (0.941) (0.822) ، بنسب مساوية 47.2% من أفراد العينة يؤكدون على انه " يتم توضيح السياسات و الأساليب المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم في المؤسسة بشكل مستمر . " و " تكون المعلومات التي تحتويها القوائم المالية شاملة وغير ناقصة " وما نسبته 33.3% و 38.3% من الأفراد موافقين بشدة.

المطلب الرابع: اختبار الفرضيات وتفسير النتائج

• اختبار الفرضيات وتفسير النتائج:

✓ نتائج اختبار الفرضية الرئيسية

الفرضية الرئيسية:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=5\%$) للمحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية من خلال أبعاده الأربعة (الموثوقية، الملائمة، القابلية للمقارنة، القابلية للفهم).

للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار هذه الفرضية تم استخدام نتائج التباين للانحدار والجدول رقم (16-03) ببيان ذلك

الجدول رقم (34): نتائج تحليل التباين للانحدار لاختبار الفرضية الرئيسية

مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$).

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	المحسوبة F قيمة	مستوى الدلالة
الانحدار	4.064	1	4.064	18.808	0,000 ^b
الخطأ	7.346	34	-	-	-
المجموع الكلي	11.410	35	-	-	-

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V22

يتبين من الجدول أن هناك ثبات في صلاحية النموذج لاختبار الفرضية الرئيسية حيث وصلت قيمة F المحسوبة (18.808) بقيمة احتمالية (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) وهذا ما يثبت صلاحية النموذج للاختبار الفرضية الرئيسية .

ومن أجل تحديد العلاقة بين المتغيرين المستقل الذي يتمثل في المحاسبة الإبداعية والمتغير التابع المتمثل في جودة القوائم المالية باستخدام أسلوب الانحدار البسيط، تم تلخيص أهم النتائج في الجدول التالي:

الجدول رقم (35): نتائج تحليل الانحدار لأثر المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية

مستوى الدلالة sig	معامل التحديد R ²	معامل الارتباط R	F قيمة المحسوبة	مستوى الدلالة sig	t قيمة المحسوبة	معامل الانحدار B	المتغير المستقل
0,000 ^b	0.356	0.597 ^a	18.808	0.000 ^b	4.337	0.597	المحاسبة الإبداعية

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V 22

من خلال النتائج الواردة في الجدول (35) أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) بين المحاسبة الإبداعية وجودة القوائم المالية في العينة محل الدراسة، مما يشير إلى وجود علاقة إيجابية بين المتغيرين، وهذا ما يؤكد كل من F المحسوبة التي بلغت 18.808 وأيضاً قيمة t البالغة 4.337 بمستوى دلالة 0.000، ونلاحظ أن معامل الارتباط بلغ 0.597 أي أن قيمته تدل على أن الارتباط ذو علاقة طردية بين المتغيرين أما معامل التحديد البالغ 0.356 أي 35.6% من التغيرات الحاصلة في التغيرات الحاصلة في المحاسبة الإبداعية، أما العلاقة الرياضية للانحدار الخطي البسيط فجاءت من الشكل التالي:

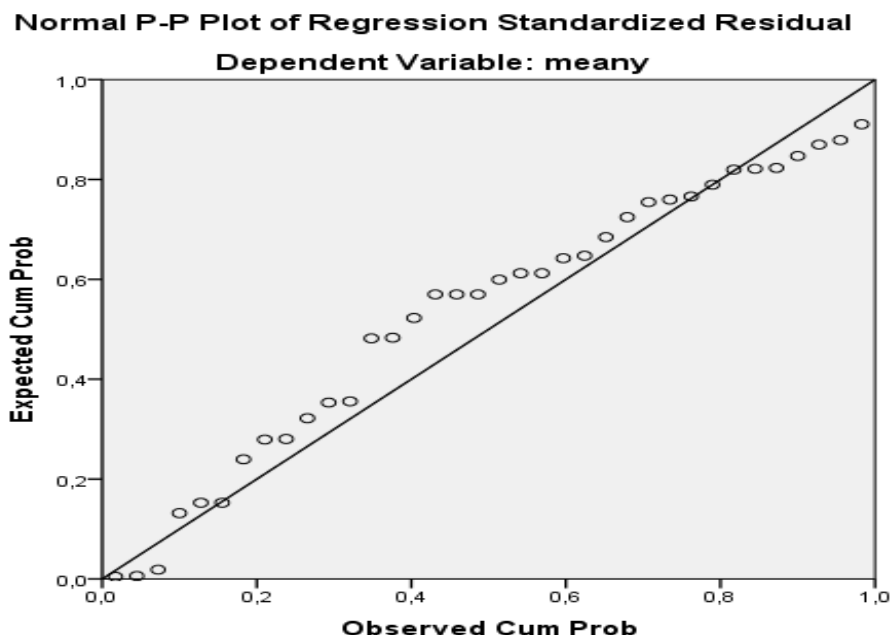
$$Y = 0.597x + 2.243$$

من خلال المعادلة يمكن القول أن التغيير في المحاسبة الإبداعية بدرجة واحدة تؤدي إلى التغيير الطردي في Y بمقدار 0.597 درجة، وعلى هذا الأساس يتم رفض الفرضية الصفرية القائلة أنه: " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=5\%$) للمحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية من خلال أبعاده الأربعة (الموثوقية، الملائمة، القابلية للفهم، القابلية للمقارنة) "، ومنه نقبل الفرضية البديلة.

الفرضية البديلة:

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=5\%$) للمحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية من خلال أبعاده الأربعة (الموثوقية، الملائمة، القابلية للمقارنة، القابلية للفهم).

الشكل رقم (13): شكل الانتشار بين المحاسبة الإبداعية وجودة القوائم المالية



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS V 22

✓ نتائج اختبار الفرضيات الفرعية

الفرضية الفرعية الأولى

لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=5\%$) للمحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية من خلال بعد الموثوقية

الجدول رقم (36): نتائج تحليل الانحدار لأثر المحاسبة الإبداعية على بعد الموثوقية

المتغير المستقل	معامل الانحدار B	قيمة t المحسوبة	مستوى الدلالة sig	قيمة F المحسوبة	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²	مستوى الدلالة sig
بعد الموثوقية	0.490	3.277	0.002 ^b	10.739	0.490	0.240 ^a	0.002 ^b

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V 22

من خلال النتائج الواردة في الجدول (36) أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) بين المحاسبة الإبداعية وبعد الموثوقية في العينة محل الدراسة، مما يشير إلى وجود علاقة ايجابية بين المتغيرين، وهذا ما يؤكد كل من F المحسوبة التي بلغت 10.739 وأيضاً قيمة t البالغة 3.277 بمستوى دلالة 0.002، ونلاحظ أن معامل الارتباط بلغ 0.490 و معامل التحديد البالغ 0.240 أي انه توجد علاقة طردية بين المحاسبة الإبداعية والبعد الأول بعد الموثوقية، أما العلاقة الرياضية للانحدار الخطي البسيط فجاءت من الشكل التالي:

$$Y = 0.490x + 2.701$$

من خلال المعادلة يمكن القول أن التغيير في البعد الاقتصادي بدرجة واحدة تؤدي إلى التغيير الطردي في Y بمقدار 0.490 درجة، وعلى هذا الأساس يتم رفض الفرضية الصفرية القائلة أنه: " لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=5\%$) للمحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية من خلال بعد الموثوقية"، و نقبل الفرضية البديلة.

الفرضية البديلة

يوجد اثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=5\%$) للمحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية من خلال بعد الموثوقية.

لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=5\%$) للمحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية من خلال بعد الملائمة.

الجدول رقم (37): نتائج تحليل الانحدار لأثر المحاسبة الإبداعية على بعد الملائمة

مستوى الدلالة sig	معامل التحديد R^2	معامل الارتباط R	F قيمة المحسوبة	مستوى الدلالة sig	t قيمة المحسوبة	معامل الانحدار B	المتغير المستقل
0.003 ^b	0.480 ^a	0.231	10.200	0.003 ^b	3.194	0.480	بعد الملائمة

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V 22

من خلال النتائج الواردة في الجدول (37) أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) بين المحاسبة البيئية بعد الملائمة في العينة محل الدراسة، مما يشير إلى وجود علاقة ايجابية بين المتغيرين ، وهذا ما يؤكد كل من F المحسوبة التي بلغت 10.200 وأيضاً قيمة t البالغة 3.194 بمستوى دلالة 0.003، ونلاحظ أن معامل الارتباط بلغ 0.231 و معامل التحديد البالغ 0.480 أي انه توجد علاقة طردية بين المحاسبة الإبداعية و البعد الثاني بعد الملائمة، أما العلاقة الرياضية للانحدار الخطي البسيط فجاءت من الشكل التالي:

$$Y = 0.231x + 2.445$$

من خلال المعادلة يمكن القول أن التغيير في البعد الاجتماعي بدرجة واحدة تؤدي إلى التغيير الطردي في Y بمقدار 0.231 درجة، وعلى هذا الأساس يتم رفض الفرضية الصفرية القائلة أنه: " لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=5\%$) للمحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية من خلال بعد الملائمة"، ومنه نقبل الفرضية البديلة.

يوجد اثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=5\%$) للمحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية من خلال بعد الملائمة.

لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=5\%$) للمحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية من خلال بعد القابلية للمقارنة.

الجدول رقم (38): نتائج تحليل الانحدار لأثر المحاسبة الإبداعية على بعد القابلية للمقارنة

المتغير المستقل	معامل الانحدار B	قيمة t المحسوبة	مستوى الدلالة sig	F قيمة المحسوبة	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²	مستوى الدلالة sig
بعد القابلية للمقارنة	0.695	5.643	0.000 ^b	31.845	0.484	0.695 ^a	0.000 ^b

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V 22

من خلال النتائج الواردة في الجدول (38) أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) بين المحاسبة البيئية والبعد الاجتماعي في العينة محل الدراسة، مما يشير إلى وجود علاقة ايجابية بين المتغيرين، وهذا ما يؤكد كل من F المحسوبة التي بلغت 31.845 وأيضا قيمة t البالغة 5.643 بمستوى دلالة 0.000، ونلاحظ أن معامل الارتباط بلغ 0.484 و معامل التحديد البالغ 0.695 أي انه توجد علاقة طردية بين المحاسبة الإبداعية و البعد الثالث بعد القابلية للمقارنة، أما العلاقة الرياضية للانحدار الخطي البسيط فجاءت من الشكل التالي:

$$Y = 0.484 x + 2.006$$

من خلال المعادلة يمكن القول أن التغيير في بعد القابلية للمقارنة بدرجة واحدة تؤدي إلى التغيير الطردي في Y بمقدار 0.484 درجة، وعلى هذا الأساس يتم رفض الفرضية الصفرية القائلة أنه: " لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=5\%$) للمحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية من خلال بعد القابلية للمقارنة "، ومنه نقبل الفرضية البديلة.

يوجد اثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=5\%$) للمحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية من خلال بعد القابلية للمقارنة.

الفرضية الفرعية الرابعة

لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=5\%$) للمحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية من خلال بعد القابلية للفهم

الجدول رقم (39): نتائج تحليل الانحدار لأثر المحاسبة الإبداعية على بعد القابلية للفهم

مستوى الدلالة sig	معامل التحديد R^2	معامل الارتباط R	F قيمة المحسوبة	مستوى الدلالة sig	t قيمة المحسوبة	معامل الانحدار B	المتغير المستقل
0.025 ^b	0.249	0.499 ^a	11.257	0.025	3.355	4.99	بعد القابلية للفهم

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V 22

من خلال النتائج الواردة في الجدول (39) أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) بين المحاسبة البيئية والبعد الاجتماعي في العينة محل الدراسة، مما يشير إلى وجود علاقة ايجابية بين المتغيرين ، وهذا ما يؤكد كل من F المحسوبة التي بلغت 11.257 وأيضاً قيمة t البالغة 3.355 بمستوى دلالة 0.025، ونلاحظ أن معامل الارتباط بلغ 0.499 و معامل التحديد البالغ 0.249 أي انه توجد علاقة طردية بين المحاسبة الإبداعية و البعد الرابع بعد القابلية للفهم، أما العلاقة الرياضية للانحدار الخطي البسيط فجاءت من الشكل التالي:

$$Y = 0.499x + 1.708$$

من خلال المعادلة يمكن القول أن التغيير في بعد القابلية للمقارنة بدرجة واحدة تؤدي إلى التغيير الطردي في Y بمقدار 0.499 درجة، وعلى هذا الأساس يتم رفض الفرضية الصفرية القائلة أنه: " لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=5\%$) للمحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية من خلال بعد القابلية للفهم"، ومنه نقبل الفرضية البديلة.

يوجد اثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=5\%$) للمحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية من خلال بعد القابلية للفهم.

تحليل النتائج:

أولاً: النتائج المتعلقة بالمحور الأول (البيانات الشخصية)

- أن 23 من أفراد العينة يمثلون نسبة 63.9% من إجمالي الدراسة من جنس الذكر وهم الفئة الأكبر في الدراسة.
 - أن 20 من أفراد العينة يمثلون نسبة 55.6% من إجمالي أفراد الدراسة تتراوح أعمارهم ما بين 30-40 سنة وهو مؤشر ايجابي.
 - أن 24 من أفراد العينة يمثلون نسبة 58.3% من إجمالي أفراد الدراسة متحصلين على شهادة ليسانس وهم الفئة الأكبر في الدراسة.
 - أن 21 من أفراد العينة يمثلون نسبة 58.3% من إجمالي أفراد العينة متخصصين في ميدان المالية وهم الفئة الأكبر في الدراسة.
 - أن 15 من أفراد العينة يمثلون نسبة 41.7% من إجمالي أفراد الدراسة لديهم خبرة ما بين 5-10 وهم الفئة الأكبر في الدراسة.
 - أن 15 من أفراد العينة يمثلون نسبة 41.7% من إجمالي أفراد الدراسة يشغلون وظيفة محاسب وهم الفئة الأكبر في الدراسة.
- تعتبر الخبرة والمؤهل العلمي مؤشرات لمجتمع الدراسة حيث توحى بحجم المعارف والخبرات لدى الأفراد مما يشجع على تقاسم المعارف والخبرات ، بالإضافة إلى أن هذه المؤشرات ايجابية للدراسة حيث تساهم بشكل كبير في الحصول على نتائج دقيقة تمثل الواقع للظاهرة المدروسة لوعي أفراد العينة بما يصرحون به .

ثانيا: النتائج المتعلقة بالمحور الثاني (طبيعة أساليب المحاسبة الإبداعية)

- أظهرت النتائج أن النمو المعرفي الكبير في مجال تكنولوجيا المعلومات يساعد في توليد الأفكار والممارسات الإبداعية في المجال المحاسبي.
- أثبتت النتائج المتعلقة بالمرونة التي تتمتع بها الأساليب المحاسبية، أن لها دور كبير في توفيق فرصا للتلاعب وإظهار صورة غير حقيقي لحالة المؤسسة.
- يمكن اعتبار عدم الاهتمام بجوهر الواقع الاقتصادي للأحداث والعمليات المحاسبية يؤثر على موثوقية القوائم المالية.
- تعمل المحاسبة الإبداعية على تغيير القيم المحاسبية من موضوعية إلى غير موضوعية.
- أثبتت النتائج المتعلقة بأساليب المحاسبة الإبداعية انه من بين أساليب المحاسبة الإبداعية إبقاء الدفاتر المحاسبية مفتوحة لعدد من الأيام رغم انتهاء السنة المالية الخاصة بها لتسجيل بعض المبيعات المفتوحة.
- إن المعلومات المحاسبية الناتجة عن عدم تطبيق سياسات محاسبية ملائمة تساهم في المحاسبة الإبداعية

ثالثا: النتائج المتعلقة بالمحور الثاني (جودة القوائم المالية)

- يجب التأكد من مصداقية القوائم المالية قبل نشرها.
- أكدت النتائج المتعلقة ببعدها بالملائمة أن المعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية ملائمة للتنبؤ بالمستقبل.
- أثبتت النتائج المتعلقة بقابلية المقارنة أن القوائم المالية توفر جل المعلومات التي تسمح بإجراء مقارنات مع السجلات المالية السابقة أو المؤسسات المماثلة
- تكون المعلومات التي تحتويها القوائم المالية شاملة وغير ناقصة لتكون قابلة للفهم.
- يجب أن تكون المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية خالية من التحيز.
- تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات عن المركز المالي و أداء المؤسسة و التغييرات في المركز المالي.

خلاصة الفصل:

حاولنا من خلال هذا الفصل الإجابة على الإشكالية المتمثلة في مدى تأثير استخدام المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية و تناولنا هذا الفصل من خلال ثلاث مباحث في المبحث الأول، تم فيها إجراء مقابلة كحداولة في مؤسسة "نفضال" لدراسة أساليب محاسبة الإبداعية أما في المبحث الثاني تم فيه التطرق إلى عرض الإطار المنهجي للدراسة و في المبحث الثالث تمت فيه معالجة و تحليل نتائج الاستبيان من اجل معرفة آراء أفراد عينة الدراسة حول تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية وخلصت الدراسة إلى أن هناك علاقة بدرجة كبيرة بين المحاسبة الإبداعية و جودة القوائم المالية، أما من حيث أبعاد جودة القوائم المالية فهي جيدة بالنسبة للموثوقية والملائمة و القابلية للمقارنة والقابلية لفهم حيث تم التأكد من وج ود علاقة قوية وطرديّة بينهما و بين المحاسبة الإبداعية، وتم في الأخير رفض الفرضية الرئيسة وقبول الفرضية البديلة، ورفض الفرضيات الفرعية وقبول الفرضيات البديلة.

شهد العالم في الآونة الأخيرة، عددا من الفضائح المالية التي انجر خلفها انهيار كبريات المؤسسات العالمية نجم فيها خسائر بلغت مليارات الدولارات منها مؤسسة (Expx , Inrou). حيث سعت الهيئات المهنية المختصة إلى فهم الأسباب التي قادت إلى هذه الانهيارات، وقد توصلت إلى أن السبب الرئيسي، يكمن في تورط هذه المؤسسات في التلاعبات المالية وإتباع أساليب المحاسبة الإبداعية، مما استدعى ازدياد الاهتمام في إعطاء رأي محايد حول مدى التزام المؤسسة باللوائح والقوانين الموضوعة ضمن إطار نظام الرقابة الداخلية.

ونظرا لتزايد أهمية القوائم المالية في عصرنا الراهن الصادرة عن المؤسسات، كمصدر للمعلومات بالنسبة للمستثمرين و المقرضين وغيرهم من الفئات المستخدمة والمستفيدة من هذه القوائم، الأمر الذي شجع بعض المديرين التنفيذيين على استغلالها للتأثير على مخرجات القوائم المالية، وتحسين المركز المالي للمؤسسة وذلك بإتباع وتيرة التحريف في البيانات المالية لتلك القوائم المالية، وذلك بهدف تحقيق مكاسب ذاتية .

لذا يمكن اعتبار هذه الأساليب هي الأسباب الرئيسية التي تساهم في فقدان جودة القوائم المالية ومصداقيتها.

1. إشكالية الدراسة:

يمكن تلخيص الإشكالية المطروحة في التساؤل الرئيسي التالي:

✓ ما مدى تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية؟

ومن الإشكالية السابقة يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- هل يوجد أثر للمحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية من خلال بعد الموثوقية؟
- هل يوجد أثر للمحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية من خلال بعد الملائمة؟
- هل يوجد أثر للمحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية من خلال بعد القابلية للمقارنة؟
- هل يوجد أثر للمحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية من خلال بعد القابلية للفهم؟

2. الفرضيات

وللإجابة على التساؤلات السابقة يتم صياغة الفرضيات التالية:

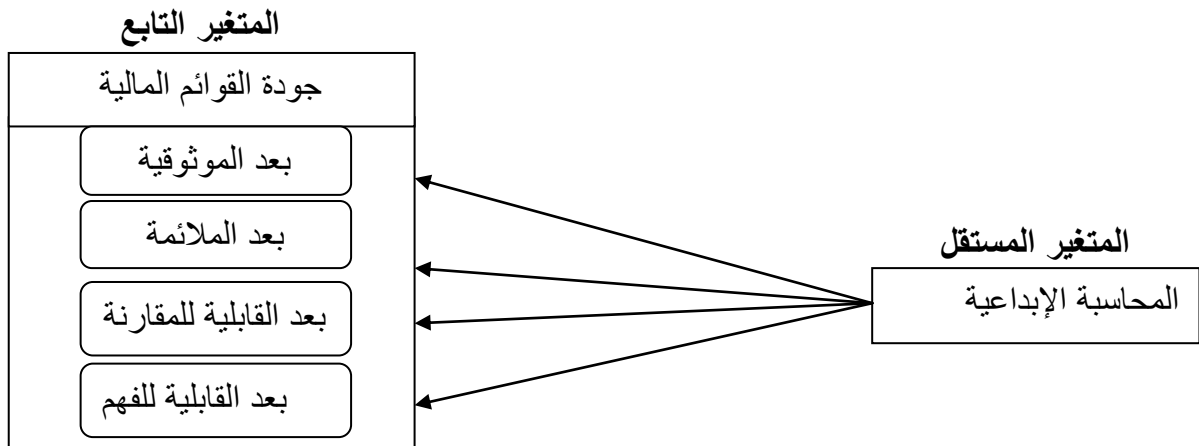
الفرضية الرئيسية:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=5\%$) للمحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية من خلال أبعاده الأربعة (الموثوقية، الملائمة، القابلية للمقارنة، القابلية للفهم).

الفرضيات الفرعية:

- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=5\%$) للمحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية من خلال بعد الموثوقية .
- لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=5\%$) للمحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية من خلال بعد الملائمة .
- لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=5\%$) للمحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية من خلال بعد القابلية للمقارنة .
- لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=5\%$) للمحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية من خلال بعد القابلية للفهم .

ويمكن تلخيص الدراسة في النموذج التالي:



3. أسباب اختيار الدراسة : تعود أسباب اختيار الدراسة إلى :

- الموضوع حديث نسبيا، ويمثل مشكلة تتطلب الدراسة.
- الرغبة في توسيع مجال المعرفة المتعلقة بالموضوع.
- الاستفادة من المعلومات الخاصة بالموضوع في الحياة المهنية مستقبلا.
- محاولة إثراء الساحة البحثية عموما والمكتبة الجامعية خصوصا ، في مجال المحاسبة الإبداعية وعلاقتها بالقوائم المالية.

4. أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة من أهمية موضوع المحاسبة الإبداعية، كونها تبحث في أساليب المحاسبة الإبداعية التي تقوم بتضليل القوائم المالية، والذي يؤثر سلبا على قرارات مستخدمي هذه القوائم، وبالتالي هذه الدراسة ستكشف على ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تستخدم من طرف الإدارة لتغيير صورة قوائمها المالية، التي تؤثر على جودتها.

5. أهداف الدراسة :

تتمثل أهداف الدراسة في النقاط التالية :

- الإشارة إلى الأساليب المحاسبة الإبداعية.
- محاولة تشخيص مدى تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية.
- الإشارة إلى وجود طرق تكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

6. حدود الدراسة:

- حدود مكانية: تمت الدراسة الميدانية في مجموعة من مؤسسات ولاية بسكرة.
- الحدود الزمنية: تمت الدراسة في الفترة الممتدة ما بين 25 فيفري إلى 03 جوان.

7. منهج الدراسة:

لدراسة هذا الموضوع والإجابة عن الإشكالية الرئيسية، اعتمدنا عن المنهج الوصفي بالنسبة للجزء النظري من خلال استخلاصه من الدراسات السابقة والكتب والمقالات العلمي، المجالات والمداخلات، أما فيما يخص الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا على المنهج التحليلي، وذلك باستخدام الاستبيان الذي يتضمن مجموعة من الأسئلة المستنتجة من الجانب النظري، والاعتماد على برنامج EXCEL 2007 لإفراغ البيانات وبرنامج SPSS V21 لتحليل النتائج المتوصل إليها ، بالإضافة للمقابلة التي تمكننا من التعمق وفهم مختلف جوانب الموضوع من خلال الزيارات الميدانية للمؤسسة محل الدراسة "نفضال".

8. صعوبات الدراسة:

- ضيق الوقت، نظرا للمدة الممنوحة من طرف الإدارة التي كانت غير كافية لتقديم الدراسة على أكمل وجه وأحسن صورة ممكنة بالإضافة إلى عدم إمكانية التعمق بالموضوع أكثر.
- رفض معظم المؤسسات استقبالي وتزويدي بالمعلومات الكافية.
- صعوبة الحصول على مراجع متعلقة بالموضوع.

9. الدراسات السابقة:

دراسة باخجة عبد الله محمد طالب (2013)، بعنوان: "تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل المعايير المحاسبية الدولية" رسالة لنيل شهادة الماجستير، جامعة السليمانية العراق.

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أساليب المحاسبة الإبداعية ودوافع استخدام هذه الأساليب وأثرها على موثوقية القوائم المالية وقد اعتمد في جمع البيانات على الاستمارة وزعت على عينة من المحاسبين والمدققين، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها، إن انتشار أساليب المحاسبة الإبداعية وتنوعها من الأسباب الرئيسية لعدم موثوقية القوائم المالية.

• دراسة ناضم شعلان (2015)، بعنوان: "أساليب المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية" مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد9، العدد32 جامعة القادسية، العراق.

وقد هدفت هذه الدراسة إلى استعراض أهم أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في البيانات المالية والتعرف على توجهات الكشف عنها، من خلال دراسة ميدانية على عينة من الشركات العامة العراقية، وقد توصلت إن أساليب المحاسبة الإبداعية تأثر في مصداقية القوائم المالية.

• دراسة بالرقمي تيجاني (2012)، بعنوان: " المحاسبة الإبداعية المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل " مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد12 جامعة سطيف.

هدفت هذه الدراسة لتعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية والوقوف على الدور، الذي يقوم به مدققي الحسابات في الحد من الإجراءات المحاسبة الإبداعية واعتمدت على المنهج الوصفي التحليلي حيث تم إجراء مسح مكتبي لكل ماله علاقة بالموضوع الدراسة في الدوريات والمجلات العلمية المتخصصة، وقد توصلت إلى إن أهم أهداف المحاسبة الإبداعية هو تقديم انطباع مضل عن البيانات المالية الواردة في القوائم المالية وذلك لخدمة مختلف أغراض وأهداف وهناك العديد من أساليب والممارسات التي تستخدم في سبيل تحقيق ذلك.

• دراسة رشا حمادة (2010)، بعنوان "دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية" مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية- مجلد26 العدد2.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على النشاطات التي تقوم بها لجان المراجعة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وقد اعتمد على الاستمارة حيث وزعت على عينة من المؤسسات في سوريا، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن النشاطات التي تمارسها لجان المراجعة في ذات تأثير كبير في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات.

- ما يميز دراستي عن الدراسات السابقة:

جميع الدراسات تناولت المحاسبة الإبداعية من عدة جوانب مختلفة، فكل باحث وأسلوبه في البحث فقد ركزت اغلب الدراسات السابقة على تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على المعلومات والبيانات المحاسبية، أما دراستي فحاولت إبراز تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية، كما أن هذه الدراسات اعتمدت على الاستمارة في جمع البيانات أما دراستي فقد اعتمدنا بالإضافة للاستمارة على المقابلة.

10. هيكل الدراسة:

لمعالجة موضوع الدراسة تم تقسيم العمل إلى فصلين كالآتي :

- **الفصل الأول:** تطرقنا فيه للإطار النظري للمحاسبة الإبداعية وكان هذا في المبحث الأول، أما فيما يخص المبحث الثاني فقد خصص للإطار النظري للقوائم المالية، ثم المبحث الثالث فقد عالجت فيه العلاقة بين المحاسبة الإبداعية والقوائم المالية.
- **الفصل الثاني:** أما فيما يخص هذا الفصل فقد خصص لدراسة الميدانية، وبدره قسما إلى ثلاث مباحث المبحث الأول تمثل محاولة دراسة مؤسسة نفضال، أما المبحث الثاني عرض الاستبيان ومنهجية الدراسة، والمبحث الثالث كان تحت عنوان تحليل وتفسير نتائج الدراسة المتوصل لها وذلك للإجابة على الإشكالية المطروحة.

مقدمة

خاتمة

الفصل الأول:

مدخل للمحاسبة

الإبداعية والقوائم

المالية

الفصل الثاني:

الدراسة الميدانية

قائمة المراجع

الملاحق



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة محمد خيضر - بسكرة -
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم :العلوم التجارية

الموضوع

أثر استخدام المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية
دراسة استطلاعية لعينة من المؤسسات وأراء مدققين -

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة ماستر في علوم المالية و المحاسبية
تخصص: محاسبة

الأستاذة المشرفة:

د/ زعرور نعيمة

إعداد الطالب:

شيخ عبد القادر

رقم التسجيل:/2018
تاريخ الإيداع

الموسم الجامية: 2017/2018

قسم :علوم التجارية



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -



كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم: العلوم التجارية

إستمارة الاستبيان

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

تحية طيبة وبعد.....

يسرني أن أضع بين أيديكم هذه الاستمارة المصممة لجمع المعلومات اللازمة للدراسة التي أقوم بإعدادها للحصول على شهادة الماستر في تخصص المحاسبة، وذلك لإتمام الدراسة والتي هي بعنوان " **اثر استخدام المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية** " نرجو بما لديكم من خبرة في الموضوع و ما تقومون به في المؤسسة، الإجابة على أسئلة الاستمارة بدقة و موضوعية، للوصول إلى أهداف الدراسة و إبراز نتائجها، و التي يطمح الباحث من خلالها بالوقوف على أجوبتكم على الأسئلة، موضحا في هذا المقام أن الأجوبة لن تستخدم

إلا لأغراض الدراسة و البحث العلمي، شاكرين لكم مسبقا حسن تعاونكم

شرح المصطلحات:

المحاسبة الإبداعية : هي مجموعة من الأساليب و الإجراءات التي يعتمدها المحاسب لتحقيق مصلحة أصحاب المؤسسة والمحاسبة الإبداعية هي مظهر قانوني يصادق عليه مدقق الحسابات الخارجي عن الاستفادة من الثغرات والقوانين والبدائل المتاحة في المعايير المحاسبية المعتمدة، ومظهر غير قانوني ينتج عنه تواطؤ مدقق الحسابات الخارجي وتتضمن تلاعب والتحريف في الأرقام المحاسبية.

تفضلوا بقبول فائق الاحترام و التقدير

من إعداد الطالب :

شيخ عبد القادر

0672921464/chikhabdelkader3@gmail.com

المحور الأول: البيانات الشخصية والوظيفية

الرجاء وضع علامة (x) في المربع المناسب للإجابة:

1. الجنس:

ذكر

أنثى

2. العمر: أقل من 30 سنة

من 30 إلى أقل من 40 سنة

من 40 إلى أقل من 50 سنة

50 سنة فأكثر

ماجستير ليسانس

3. المؤهل العلمي:

دكتوراه

ماجستير

مالية

محاسبة

4. التخصص العلمي:

5 سنوات

5. سنوات الخبرة: أقل من

5 سنوات إلى 10 سنوات

من

10 سنوات

أكثر من

6. الوظيفة الحالية: محاسب

مدقق خارجي

مدقق داخلي

أخرى

يرجى ذكرها.....

المحور الثاني: طبيعة أساليب المحاسبة الإبداعية

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارات
					1. يساعد النمو المعرفي الكبير في مجال تكنولوجيا المعلومات في توليد الأفكار والممارسات الإبداعية في المجال المحاسبي
					2. من بين أساليب المحاسبة الإبداعية عدم شطب الأصول التالفة أو المستهلكة والإبقاء على قيمتها الدفترية أو التاريخية
					3. تعمل المحاسبة الإبداعية على تغيير القيم المحاسبية من موضوعية إلى غير موضوعية.
					4. يعد التحيز والتقدير الشخصي عند وضع التقديرات المحاسبية احد أهم أسباب استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية
					5. عدم الاهتمام بجوهر الواقع الاقتصادي للأحداث والعمليات المحاسبية يؤثر على موثوقية القوائم المالية
					6. إن المعلومات المحاسبية الناتجة عن عدم تطبيق سياسات محاسبية ملائمة تساهم في المحاسبة الإبداعية
					7. من بين أساليب المحاسبة الإبداعية إبقاء الدفاتر المحاسبية مفتوحة لعدد من الأيام رغم انتهاء السنة المالية الخاصة بها لتسجيل بعض المبيعات المفتوحة .
					8. يعتبر تغيير الطريقة المتبعة في تسيير المخزون من أجل زيادة المصاريف أو تخفيضها من أساليب المحاسبة الإبداعية
					9. من بين أساليب المحاسبة الإبداعية عدم إفصاح الشركة القابضة عن خسائر الشركة التابعة
					10. تساعد حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية على استخدام المحاسبة الإبداعية
					11. إن المرونة التي تتمتع بها الأساليب المحاسبية توفر فرصا للتلاعب وإظهار صورة غير حقيقية لحالة المؤسسة.

المحور الثالث: جودة القوائم المالية.

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارات
الموثوقية					
					1. يتم التأكد من مصداقية القوائم المالية قبل نشرها.
					2. المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية خالية من التحيز.
					3. المعلومات المحاسبية المقدمة في التقارير المالية تعبر عن الوضعية المالية للمؤسسة.
الملائمة					
					4. توفر القوائم المالية معلومات تلائم المستثمرين الحاليين و المحتملين و الدائنين لاستخدامها في اتخاذ القرارات الاستثمارية
					5. تعتبر المعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية ملائمة للتنبؤ بالمستقبل.
القابلية للمقارنة					
					6. توفر القوائم المالية جل المعلومات التي تسمح بإجراء مقارنات مع السهوات المالية السابقة او المؤسسات المماثلة.
					7. يتم الالتزام بمبدأ الثبات في السياسات المحاسبية عند إعداد وعرض القوائم المالية للمؤسسة
					8. تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات عن المركز المالي و أداء المؤسسة و التغيرات في المركز المالي.
القابلية للفهم					
					9. يتم توضيح السياسات و الأساليب المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم في المؤسسة بشكل مستمر.
					10. تكون المعلومات التي تحتويها القوائم المالية شاملة و غير ناقصة

قائمة المحكمين:

1. كردودي سهام

2. بركات ربيعة

الصفحة	الموضوع
-	البسمة
-	آية
-	إهداء
-	شكر وتقدير
-	الملخص
I	فهرس المحتويات
VI	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال
VIII	قائمة الملاحق
أ ج	مقدمة
51-2	الفصل الأول: مدخل للمحاسبة الإبداعية والقوائم المالية
2	تمهيد
2	المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية
3	المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية
7	المطلب الثاني: أشكال المحاسبة الإبداعية والعوامل التي ساعدت على ظهورها
9	المطلب الثالث: أساليب المحاسبة الإبداعية
14	المطلب الرابع: دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية
17	المبحث الثاني: الإطار النظري للقوائم المالية
17	المطلب الأول: مفهوم القوائم المالية
18	المطلب الثاني: وظائف وخصائص القوائم المالية
21	المطلب الثالث: مستخدمي القوائم المالية
24	المطلب الرابع: جودة القوائم المالية
33	المبحث الثالث: علاقة المحاسبة الإبداعية بالقوائم المالية
33	المطلب الأول: المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية

36	المطلب الثاني: طرق الكشف عن المحاسبة الإبداعية
39	المطلب الثالث: اثر المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية
41	المطلب الرابع: نتائج استخدام المحاسبة الابداعية
42	خلاصة الفصل الأول
111-52	الفصل الثاني: دراسة استطلاعية لعينة من المؤسسات وآراء مدققين
52	تمهيد
53	المبحث الأول: دراسة تطبيقية لمؤسسة "تفطال - بسكرة"
54	المطلب الأول: تقديم مؤسسة نפטال
61	المطلب الثاني: دراسة تحليلية لمصادر البيانات المقدمة من طرف المؤسسة
75	المطلب الثالث: دراسة وتحليل استبانة المقابلة
76	المبحث الثاني: عرض الاستبيان ومنهجية الدراسة
76	المطلب الأول: نموذج ومنهج الدراسة
82	المطلب الثاني: : أداة الدراسة، صدقها وثباتها
85	المبحث الثالث: تحليل البيانات وتفسير نتائج الدراسة المتوصل لها
87	المطلب الأول: تحليل اتجاه آراء العينة بالنسبة للمحور الأول "البيانات الشخصية"
88	المطلب الثاني: تحليل اتجاه آراء العينة بالنسبة للمحور الثاني " طبيعة أساليب المحاسبة الإبداعية"
89	المطلب الثاني: تحليل اتجاه آراء العينة بالنسبة للمحور الثالث " جودة القوائم المالية"
93	المطلب الرابع: إخبار الفرضيات
102	خلاصة الفصل الثاني
103	خاتمة
106	قائمة المراجع
-	الملاحق

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	الشكل القانوني للميزانية جانب الأصول	28
02	الشكل القانوني للميزانية جانب الخصوم	29
03	جدول حساب النتائج (حسب الطبيعة)	32
04	جدول حساب النتائج (حسب الوظيفة)	33
05	جدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة)	36
06	جدول سيولة الخزينة (الطريقة الغير المباشرة)	37
07	جدول تغيرات الأموال الخاصة	39
08	الميزانية المالية للمؤسسة الخاصة بالأصول (2015-2016)	60
09	الميزانية المالية للمؤسسة الخاصة بالخصوم (2015-2016)	61
10	الميزانية المختصرة للأصول (2016-2015)	62
11	الميزانية المختصرة للخصوم (2016-2015)	62
12	جدول حسابات النتائج لسنة (2016-2015)	63
13	التغير في استهلاك السنة المالية لمؤسسة نفعال لسنة (2016-2015)	64
14	التغير في القيمة المضافة لمؤسسة لسنة (2016-2015)	64
15	التغير في الفائض إجمالي عن استغلال لمؤسسة نفعال لسنة (2015-2016)	65
16	التغير في نتيجة العمليات لمؤسسة نفعال لسنة (2016-2015)	65
17	تغير صافي نتيجة السنة المالية لمؤسسة نفعال لسنة (2016-2015)	66
18	جدول سيولة الخزينة لسنة (2016-2015)	86
19	التعريف بالمؤسسات محل الدراسة	87
20	الاستثمارات الموزعة	79
21	صدق وثبات الدراسة	81
22	مقياس ليكارت الخماسي	82
23	التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الجنس	82
24	التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الفئة العمرية	83
25	دائرة نسبية تمثل الفئة العمرية	83
26	التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب المؤهل العلمي	84
27	التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب التخصص العلمي	85

85	التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة	28
86	التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الوظيفة الحالية	29
87	اتجاهات آراء أفراد العينة اتجاه حول طبيعة أساليب المحاسبة الإبداعية	30
89	اتجاهات آراء أفراد العينة بعد الموثوقية	31
90	اتجاهات آراء أفراد العينة بعد الملائمة	32
91	اتجاهات آراء أفراد العينة بعد القابلية للمقارنة	33
92	اتجاهات آراء أفراد العينة بعد القابلية للفهم	34
93	نتائج تحليل التباين للانحدار لاختبار الفرضية الرئيسية	35
94	نتائج تحليل الانحدار لأثر المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية	36
95	نتائج تحليل الانحدار لأثر المحاسبة الإبداعية على بعد الموثوقية	37
96	نتائج تحليل الانحدار لأثر المحاسبة الإبداعية على بعد الملائمة	38
97	نتائج تحليل الانحدار لأثر المحاسبة الإبداعية على بعد القابلية للمقارنة	39
98	نتائج تحليل الانحدار لأثر المحاسبة الإبداعية على بعد القابلية للفهم	40

BILAN UNITE
Au 31 décembre 2015

Unité : 807 DISTRICT COM BISKRA
939

Période 06/2015

ACTIF				PASSIF					
Rubrique	Note	Mont Brut	Amort/Prov	Mont Net	M. Net N-1	Rubriques	Note	Mont Net	M. Net N-1
### ACTIFS NON COURANTS						### CAPITAUX PROPRES ###			
Ecart d'acquisition (goodwill)						Capital émis (au compte de l'existant)			
Immobilisations incorporelles						Primes et réserves			
Immobilisations corporelles		742 737 011.56	590 704 974.72	152 032 036.84	178 215 938.58	Ecart de réévaluation			
Immobilisations en cours		31 111 950.25		31 111 950.25	10 563 741.25	Résultat net		531 728 709.75	689 288 934.40
Immobilisations Financières		22 749 270.82		22 749 270.82	11 181 008.54	Autres capitaux propres - Report à			
Impôts différés						TOTAL CAPITAUX PROPRES I		531 728 709.75	689 288 934.40
TOTAL ACTIF NON COURANT		796 598 232.63	590 704 974.72	205 893 257.91	199 961 488.37				
### ACTIFS COURANTS ###						### PASSIFS NON COURANTS			
Stocks et en cours		305 966 699.04	1 708 802.71	304 257 896.33	389 893 029.30	Dettes rattachées à des participations			
Créance et emplois assimilés						Impôts (différés et provisionnés)			
Clients		55 482 502.36	1 541 128.82	53 941 373.54	77 102 372.40	Autres dettes non courantes		5 535 619.06	3 606 643.13
Autres débiteurs		15 519 139.78		15 519 139.78	15 548 447.39	Provisions et produits comptabilisés		461 780.00	3 388 475.49
Impôts et assimilés		15 385 560.64		15 385 560.64	20 346 318.63	TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		5 997 399.06	6 995 118.62
Autres actifs courants						### PASSIFS COURANTS ###			
Disponibilités et assimilés						Fournisseurs et compte rattachés		28 081 810.26	25 701 784.55
Placements et autres actifs financiers						Impôts			
Trésorerie		218 036 266.82		218 036 266.82	333 468 860.06	Autres dettes		247 225 575.95	314 335 478.58
TOTAL ACTIF COURANT		610 390 168.64	3 249 931.53	607 140 237.11	838 359 827.78	Trésorerie Passif			
						TOTAL PASSIFS COURANTS III		275 307 386.21	340 037 263.13
TOTAL GENERAL ACTIF		1 406 988 401.27	593 954 906.25	813 033 495.02	1 036 321 316.15	TOTAL GENERAL PASSIF		813 033 495.02	1 036 321 316.15

الملحق رقم (03): قائمة تدفقات الخزينة 2015



TABLEAU DES FLUX TRESORERIE

Page 1

Unité : 807 DISTRICT COM BISKRA
999

(Méthode directe) 06-2015

Code	Libellé	N	Exercice N	Exercice N-1
A1	Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles		-96 805 801.01	123 813 629.09
000000	Virements de Fonds (UNITE) (Solde Nul)			
100001	Encaissement reçus des clients		5 193 706 032.69	5 761 572 737.20
100002	Sommes versées aux fournisseurs		-12 443 772.19	-24 562 742.56
100003	Intérêts et autres frais financiers payés		-1 788 933.20	-1 665 037.00
100004	Impôts sur les résultats payés			
100005	Appel de Fonds Emis			
100006	Appel de Fonds Reçu		191 930 101.00	168 535 779.00
100007	Sommes versées aux personnels		-154 851 374.47	-130 286 613.95
100008	Remontés de fonds Emis		-5 243 739 908.51	-5 622 538 694.80
100009	Remontés de Fonds Reçus			
100010	Etat, collectivités publiques, organismes internat		-5 070 543.76	-8 365 932.92
100011	Autres encaissement pour comptes			
100012	Autres Décaissements pour Comptes			
100013	Valeurs à l'Encaissement		-64 547 402.57	-18 875 865.88
100014	Mouvement financier Inter-Structure (Bitume &DASC)			
A2	Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires			
200001	flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires (à préciser)			
TOTAL A	Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		-96 805 801.01	123 813 629.09
B1	Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement		-2 032 821.38	-7 700 043.36
300000	Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles < 30 000 DA		-356 857.60	-682 289.00
300001	Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-4 159 763.78	-8 090 754.36
300002	Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		2 483 800.00	1 073 000.00
300003	Décaissements sur acquisition d'immobilisations financières			
300004	Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			
300005	Intérêts encaissés sur placements financiers			
300006	dividendes et quote-part de résultats reçus			
TOTAL B	Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement (B)		-2 032 821.38	-7 700 043.36
C1	Flux de trésorerie provenant des activités de financement			
400001	Encaissements suite à l'émission d'actions			
400002	Dividendes et autres distributions effectués			
400004	Encaissements provenant d'emprunts			
400005	Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilés			
TOTAL C	Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)			
500001	Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi - liquidités (D)			
T=A+B+C	Variation de trésorerie de la période (A+B+C+D)		-98 838 622.39	116 113 585.73
E	Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice		316 874 889.21	217 355 274.33
F	Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice		218 036 266.82	333 468 860.06
V=F-E	Variation de trésorerie de la période		-98 838 622.39	116 113 585.73
R=V-T	Rapprochement avec le résultat comptable			

B I L A N U N I T E
Au 31 décembre 2016

Période 06/2016

Rubrique	A C T I F			P A S S I F				
	Note	Mont Brut	Amort./Prov	Mont Net	M. Net N-1	Note	Mont Net	M. Net N-1
### ACTIFS NON COURANTS						### CAPITAUX PROPRES ###		
Ecart d'acquisition (goodwill)						Capital émis (ou compte de l'exoitant)		
Immobilisations incorporelles						Primes et réserves		
Immobilisations corporelles		889 494 180.47	636 530 867.00	252 963 313.47	152 032 036.84	Ecart de réévaluation		
Immobilisations en cours		10 126 750.00		10 126 750.00	31 111 950.25	Résultat net	708 096 599.53	531 728 709.75
Immobilisations Financières		18 622 061.54		18 622 061.54	22 749 270.82	Autres capitaux propres - Report à		
Impôts différés						TOTAL CAPITAUX PROPRES I	708 096 599.53	531 728 709.75
TOTAL ACTIF NON COURANT		918 242 992.01	636 530 867.00	281 712 125.01	205 893 257.91	### PASSIFS NON COURANTS		
### ACTIFS COURANTS ###						Dettes rattachées à des participations		
Stocks et en cours		208 059 979.63	3 544 611.74	204 515 367.89	304 257 856.33	Impôts (différés et provisionnés)		
Créance et emplois assimilés						Autres dettes non courantes	6 077 523.18	5 535 619.06
Clients		83 171 703.69	1 604 829.70	81 566 873.99	53 941 373.54	Provisions et produits comptabilisés	995 391.54	461 780.00
Autres débiteurs		22 492 074.87	144 529.72	22 347 545.15	15 519 139.78	TOTAL PASSIFS NON COURANTS II	7 072 914.72	5 997 399.06
Impôts et assimilés		9 501 510.05		9 501 510.05	15 385 560.64	### PASSIFS COURANTS ###		
Autres actifs courants						Fournisseurs et compte rattachés		
Disponibilités et assimilés						Impôts		
Placements et autres actifs financiers						Autres dettes	210 723 145.41	247 225 575.95
Trésorerie		346 995 374.90		346 995 374.90	218 036 266.82	Trésorerie Passif		
TOTAL ACTIF COURANT		670 220 643.14	5 293 971.16	664 926 671.98	607 140 237.11	TOTAL PASSIFS COURANTS III	231 469 282.74	275 307 386.21
TOTAL GENERAL ACTIF		1 588 463 635.15	641 824 838.16	946 638 796.99	813 033 495.02	TOTAL GENERAL PASSIF	946 638 796.99	813 033 495.02

Unité : 807 DISTRICT COM BISKRA
999

BILAN UNITE

Au 31 décembre 2017

Période 06/2017

A C T I F				P A S S I F					
Rubrique	Note	Mont Brut	Amort/Prov	Mont Net	M. Net N-1	Rubriques	Note	Mont Net	M. Net N-1
## # ACTIFS NON COURANTS						## # CAPITALS PROPRES ## #			
Ecart d'acquisition (goodwill)						Capital émis (ou compte de l'existant)			
Immobilisations incorporelles					252 963 313.47	Primes et réserves			
Immobilisations corporelles		932 371 650.17	699 766 020.93	232 605 629.24	10 126 756.00	Ecart de réévaluation		674 936 491.42	708 096 599.53
Immobilisations en cours					18 622 061.54	Résultat net			
Immobilisations Financières		17 354 886.10		17 354 886.10		Autres capitaux propres - Report à			
Impôts différés						TOTAL CAPITALS PROPRES I		674 936 491.42	708 096 599.53
TOTAL ACTIF NON COURANT		949 726 536.27	699 766 020.93	249 960 515.34	281 712 125.01				
## # ACTIFS COURANTS ## #						## # PASSIFS NON COURANTS			
Stocks et en cours		236 959 547.79		233 291 916.45	204 515 367.89	Dettes rattachées à des participations			
Créance et emplois assimilés						Impôts (différés et provisionnés)		6 077 523.18	6 077 523.18
Clients		118 815 803.43	777 802.73	118 038 000.70	81 566 873.99	Autres dettes non courantes		461 780.00	995 391.54
Autres débiteurs		21 925 792.98	144 529.72	21 781 263.26	22 347 545.15	Provisions et produits comptabilisés		6 539 303.18	7 072 914.72
Impôts et assimilés		11 516 900.85		11 516 900.85	9 501 510.05	TOTAL PASSIFS NON COURANTS II			
Autres actifs courants						## # PASSIFS COURANTS ## #			
Disponibilités et assimilés						Fournisseurs et compte rattachés		14 979 143.54	20 746 137.33
Placements et autres actifs financiers						Impôts			
Trésorerie		357 736 556.48	1 224 246.03	356 512 310.45	346 995 374.90	Autres dettes		294 645 968.91	210 723 145.41
TOTAL ACTIF COURANT		746 954 601.53	5 814 209.82	741 140 391.71	664 926 671.98	Trésorerie Passif		309 625 112.45	231 469 282.74
						TOTAL PASSIFS COURANTS III			
TOTAL GENERAL ACTIF		1 696 681 137.80	705 580 230.75	991 100 907.05	946 638 796.99	TOTAL GENERAL PASSIF		991 100 907.05	946 638 796.99

الملحق رقم (08): قائمة تدفقات الخزينة 2017



TABLEAU DES FLUX TRESORERIE

Page 1

Unité : 807 DISTRICT COM BISKRA
999

(Méthode directe) 06-2017

Code	Libellé	N	Exercice N	Exercice N-1
A1	Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles		-249 001 172.59	-3 734 997.71
000000	Virements de Fonds (UNITE) (Solde Nul)			
100001	Encaissement reçus des clients		7 104 291 954.61	6 486 559 833.37
100002	Sommes versées aux fournisseurs		-36 345 820.74	-23 631 648.33
100003	Intérêts et autres frais financiers payés		-1 424 723.40	-1 570 559.64
100004	Impôts sur les résultats payés			
100005	Appel de Fonds Emis			
100006	Appel de Fonds Reçu		215 372 256.00	211 739 969.00
100007	Sommes versées aux personnels		-162 932 334.13	-154 959 441.22
100008	Remontés de fonds Emis		-7 123 044 741.60	-6 538 663 134.74
100009	Remontés de Fonds Reçus			
100010	Etat, collectivités publiques, organismes internat		-1 909 558.76	-312 504.50
100011	Autres encaissement pour comptes			
100012	Autres Décaissements pour Comptes			
100013	Valeurs à l'Encaissement		-243 008 204.57	17 102 488.35
100014	Mouvement financier Inter-Structure (Bitume &DASC)			
A2	Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires			
200001	flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires (à préciser)			
TOTAL A	Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		-249 001 172.59	-3 734 997.71
B1	Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement		-8 993 164.47	-32 011 414.67
300000	Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles < 30 000 DA		-756 243.90	-544 599.00
300001	Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-8 236 920.57	-31 580 815.67
300002	Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles			114 000.00
300003	Décaissements sur acquisition d'immobilisations financières			
300004	Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			
300005	Intérêts encaissés sur placements financiers			
300006	dividendes et quote-part de résultats reçus			
TOTAL B	Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement (B)		-8 993 164.47	-32 011 414.67
C1	Flux de trésorerie provenant des activités de financement			
400001	Encaissements suite à l'émission d'actions			
400002	Dividendes et autres distributions effectués			
400004	Encaissements provenant d'emprunts			
400005	Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilés			
TOTAL C	Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)			
500001	Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi - liquidités (D)			
T=A+B+C	Variation de trésorerie de la période (A+B+C+D)		-257 994 337.06	-35 746 412.38
E	Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice		615 730 893.54	382 741 787.28
F	Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice		357 736 556.48	346 995 374.90
V=F-E	Variation de trésorerie de la période		-257 994 337.06	-35 746 412.38
R=V-T	Rapprochement avec le résultat comptable			

الملحق رقم(10): التكرارات والنسب المئوية لإجابات أفراد العينة حول المحور 01

الجنس

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
ذكر	23	63,9	63,9	63,9
Valide انثى	13	36,1	36,1	100,0
Total	36	100,0	100,0	

العمر

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
30 من قل	7	19,4	19,4	19,4
40 قل الى 30 من	20	55,6	55,6	75,0
Valide 50 من قل 40 من	5	13,9	13,9	88,9
50 من اكبر	4	11,1	11,1	100,0
Total	36	100,0	100,0	

المؤهل

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
ماستر	11	30,6	30,6	30,6
Valide ليسانس	4	11,1	11,1	41,7
ماجستير	21	58,3	58,3	100,0
Total	36	100,0	100,0	

التخصص

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
محاسبة	15	41,7	41,7	41,7
Valide مالية	21	58,3	58,3	100,0
Total	36	100,0	100,0	

الخيرة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
سنوات 5 من فا	10	27,8	27,8	27,8
10 من قل الى 5 من	15	41,7	41,7	69,4
10 من اكثر	11	30,6	30,6	100,0
Total	36	100,0	100,0	

الوظيفة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
محاسب	15	41,7	41,7	41,7
داخلي مدقق	1	2,8	2,8	44,4
خارجي مدقق	4	11,1	11,1	55,6
اخرى	16	44,4	44,4	100,0
Total	36	100,0	100,0	

الملحق رقم(11): قياس ثبات أداة الدراسة (ألفا كرونباخ)

ألفا كرونباخ (للمحورين الأول و الثاني)

Reliability Statistics

	Cronbach's Alpha Based on	
Cronbach's Alpha	Standardized Items	N of Items
,929	,934	21

ألفا كرونباخ (للمحور الأول)

Reliability Statistics

	Cronbach's Alpha Based on	
Cronbach's Alpha	Standardized Items	N of Items
,879	,883	11

ألفا كرونباخ (للمحور الثاني)

Reliability Statistics

	Cronbach's Alpha Based on	
Cronbach's Alpha	Standardized Items	N of Items
,934	,936	10

ألفا كرونباخ للمحور الثاني البعد الأول (الموثوقية)

Reliability Statistics

	Cronbach's Alpha Based on	
Cronbach's Alpha	Standardized Items	N of Items
,817	,832	3

ألفا كرونباخ للمحور الثاني البعد الثاني (الملائمة)

Reliability Statistics

	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
Cronbach's Alpha	,712	2

ألفا كرونباخ للمحور الثاني البعد الثالث (القابلية للمقارنة)

Reliability Statistics

	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
Cronbach's Alpha	,755	3

ألفا كرونباخ للمحور الثاني البعد الرابع (القابلية للفهم)

Reliability Statistics

	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
Cronbach's Alpha	,915	2

الملحق رقم(12): التكرارات والنسب المئوية لإجابات أفراد العينة حول المحور 02

X1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	1	2,8	2,8	2,8
	2	2	5,6	5,6	8,3
	3	8	22,2	22,2	30,6
	4	16	44,4	44,4	75,0
	5	9	25,0	25,0	100,0
	Total	36	100,0	100,0	

X2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	1	2,8	2,8	2,8
	2	3	8,3	8,3	11,1
	3	11	30,6	30,6	41,7
	4	14	38,9	38,9	80,6
	5	7	19,4	19,4	100,0
	Total	36	100,0	100,0	

X3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	1	2,8	2,8	2,8
	2	6	16,7	16,7	19,4
	3	16	44,4	44,4	63,9
	4	10	27,8	27,8	91,7
	5	3	8,3	8,3	100,0
	Total	36	100,0	100,0	

X4

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1	1	2,8	2,8	2,8
2	6	16,7	16,7	19,4
3	6	16,7	16,7	36,1
4	19	52,8	52,8	88,9
5	4	11,1	11,1	100,0
Total	36	100,0	100,0	

X5

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1	1	2,8	2,8	2,8
2	2	5,6	5,6	8,3
3	8	22,2	22,2	30,6
4	17	47,2	47,2	77,8
5	8	22,2	22,2	100,0
Total	36	100,0	100,0	

X6

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 2	6	16,7	16,7	16,7
3	10	27,8	27,8	44,4
4	19	52,8	52,8	97,2
5	1	2,8	2,8	100,0
Total	36	100,0	100,0	

X7

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1	3	8,3	8,3	8,3
2	5	13,9	13,9	22,2
3	11	30,6	30,6	52,8
4	16	44,4	44,4	97,2
5	1	2,8	2,8	100,0
Total	36	100,0	100,0	

x18

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2	3	8,3	8,3	8,3
	3	11	30,6	30,6	38,9
	4	22	61,1	61,1	100,0
	Total	36	100,0	100,0	

x9

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	3	8,3	8,3	8,3
	2	4	11,1	11,1	19,4
	3	13	36,1	36,1	55,6
	4	16	44,4	44,4	100,0
	Total	36	100,0	100,0	

X10

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2	3	8,3	8,3	8,3
	3	13	36,1	36,1	44,4
	4	19	52,8	52,8	97,2
	5	1	2,8	2,8	100,0
	Total	36	100,0	100,0	

X11

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2	8	22,2	22,2	22,2
	3	9	25,0	25,0	47,2
	4	16	44,4	44,4	91,7
	5	3	8,3	8,3	100,0
	Total	36	100,0	100,0	

الملحق رقم(13): التكرارات والنسب المئوية لإجابات أفراد العينة حول المحور 03

y11

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	3	3	8,3	8,3	8,3
	4	20	55,6	55,6	63,9
	5	13	36,1	36,1	100,0
	Total	36	100,0	100,0	

y12

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	3	2	5,6	5,6	5,6
	4	23	63,9	63,9	69,4
	5	11	30,6	30,6	100,0
	Total	36	100,0	100,0	

y13

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2	2	5,6	5,6	5,6
	3	1	2,8	2,8	8,3
	4	19	52,8	52,8	61,1
	5	14	38,9	38,9	100,0
	Total	36	100,0	100,0	

y21

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2	1	2,8	2,8	2,8
	3	2	5,6	5,6	8,3
	4	20	55,6	55,6	63,9
	5	13	36,1	36,1	100,0
	Total	36	100,0	100,0	

y22

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2	1	2,8	2,8	2,8
	3	5	13,9	13,9	16,7
	4	19	52,8	52,8	69,4
	5	11	30,6	30,6	100,0
	Total	36	100,0	100,0	

y31

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2	1	2,8	2,8	2,8
	3	2	5,6	5,6	8,3
	4	21	58,3	58,3	66,7
	5	12	33,3	33,3	100,0
	Total	36	100,0	100,0	

y32

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	3	5	13,9	13,9	13,9
	4	21	58,3	58,3	72,2
	5	10	27,8	27,8	100,0
	Total	36	100,0	100,0	

y33

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2	1	2,8	2,8	2,8
	3	3	8,3	8,3	11,1
	4	23	63,9	63,9	75,0
	5	9	25,0	25,0	100,0
	Total	36	100,0	100,0	

y41

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2	4	11,1	11,1	11,1
	3	3	8,3	8,3	19,4
	4	17	47,2	47,2	66,7
	5	12	33,3	33,3	100,0
	Total	36	100,0	100,0	

y42

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2	2	5,6	5,6	5,6
	3	3	8,3	8,3	13,9
	4	17	47,2	47,2	61,1
	5	14	38,9	38,9	100,0
	Total	36	100,0	100,0	

الملحق رقم (14): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمحاور الاستبيان

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
X1	36	1	5	3,83	,971
X2	36	1	5	3,64	,990
X3	36	1	5	3,22	,929
X4	36	1	5	3,53	1,000
X5	36	1	5	3,81	,951
X6	36	2	5	3,42	,806
X7	36	1	5	3,19	1,009
X8	36	2	4	3,53	,654
X9	36	1	4	3,17	,941
X10	36	2	5	3,50	,697
X11	36	2	5	3,39	,934
y11	36	3	5	4,28	,615
y12	36	3	5	4,25	,554
y13	36	2	5	4,25	,770
y21	36	2	5	4,25	,692
y22	36	2	5	4,11	,747
y31	36	2	5	4,22	,681
y32	36	3	5	4,14	,639
y33	36	2	5	4,11	,667
y41	36	2	5	4,03	,941
y42	36	2	5	4,19	,822
Valid N (listwise)	36				

الملحق رقم (15): إجمالي المتوسطات والانحرافات المعيارية للمحورين:

Descriptive Statistics

	Mean	Std. Deviation	N
meany	4,1833	,57096	36
meanx	3,4747	,61007	36
meany1	4,2593	,55841	36
meany2	4,1806	,63418	36
meany3	4,1574	,54328	36
meany4	4,1111	,84609	36

الملحق رقم (16): اختبار الفرضيات

1. الفرضية الرئيسية

Model Summary^b

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Change Statistics					Durbin-Watson
					R Square Change	F Change	df1	df2	Sig. F Change	
1	,597 ^a	,356	,337	,46483	,356	18,808	1	34	,000	,752

a. Predictors: (Constant), meanx

b. Dependent Variable: meany

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	4,064	1	4,064	18,808	,000 ^b
	Residual	7,346	34	,216		
	Total	11,410	35			

a. Dependent Variable: meany

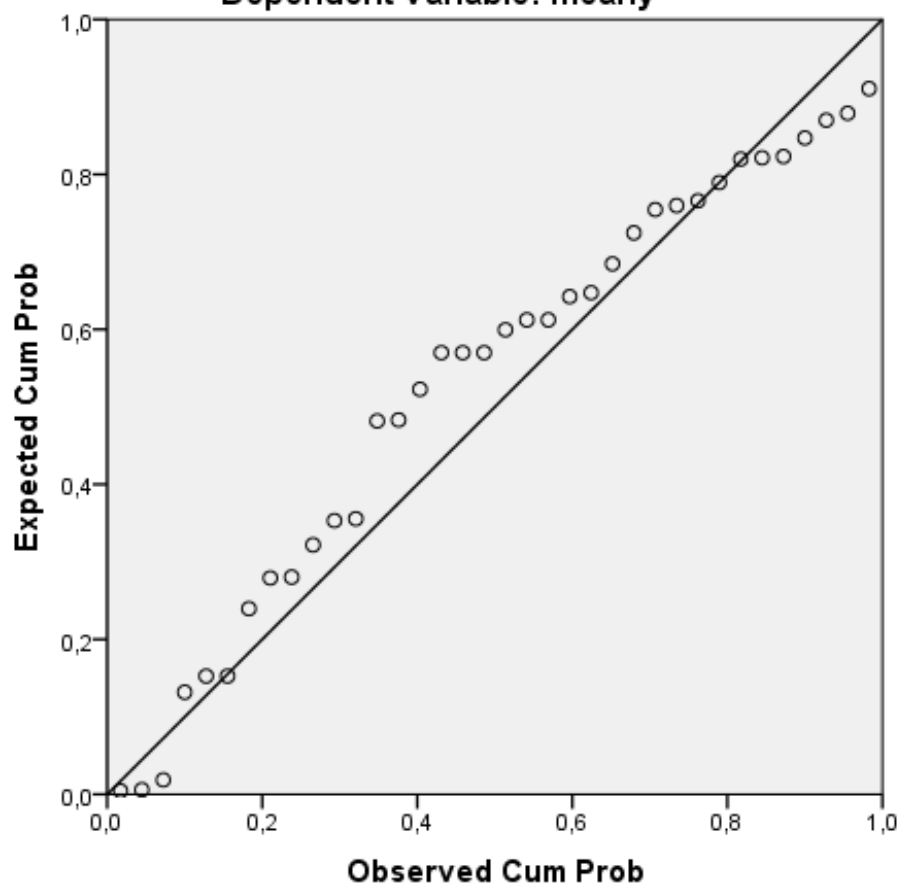
b. Predictors: (Constant), meanx

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	95,0% Confidence Interval for B	
		B	Std. Error	Beta			Lower Bound	Upper Bound
		1	(Constant)	2,243			,454	
	meanx	,559	,129	,597	4,337	,000	,297	,820

a. Dependent Variable: meany

Normal P-P Plot of Regression Standardized Residual
Dependent Variable: meany



2. الفرضية الفرعية الأولى

Model Summary^b

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Change Statistics					Durbin-Watson
					R Square Change	F Change	df1	df2	Sig. F Change	
1	,490 ^a	,240	,218	,49390	,240	10,739	1	34	,002	,931

a. Predictors: (Constant), meanx

b. Dependent Variable: meany1

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	2,620	1	2,620	10,739	,002 ^b
	Residual	8,294	34	,244		
	Total	10,914	35			

a. Dependent Variable: meany1

b. Predictors: (Constant), meanx

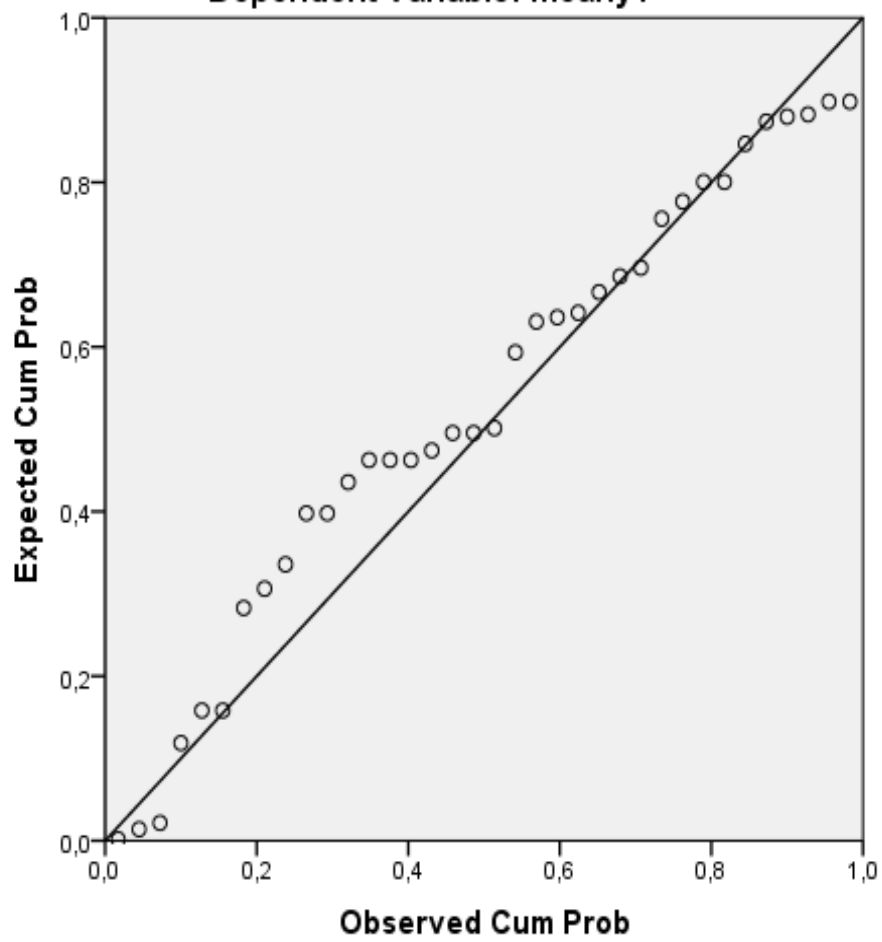
Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardize	t	Sig.	95,0% Confidence Interval for B	
		B	Std. Error	d			Lower Bound	Upper Bound
				Coefficients				
1	(Constant)	2,701	,483	Beta	5,597	,000	1,720	3,682
	meanx	,448	,137	,490	3,277	,002	,170	,727

a. Dependent Variable: meany1

Normal P-P Plot of Regression Standardized Residual

Dependent Variable: meany1



3. الفرضية الفرعية الثانية

Model Summary^b

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Change Statistics					Durbin-Watson
					R Square Change	F Change	df1	df2	Sig. F Change	
1	,480 ^a	,231	,208	,56433	,231	10,200	1	34	,003	,750

a. Predictors: (Constant), meanx

b. Dependent Variable: meany2

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	3,248	1	3,248	10,200	,003 ^b
	Residual	10,828	34	,318		
	Total	14,076	35			

a. Dependent Variable: meany2

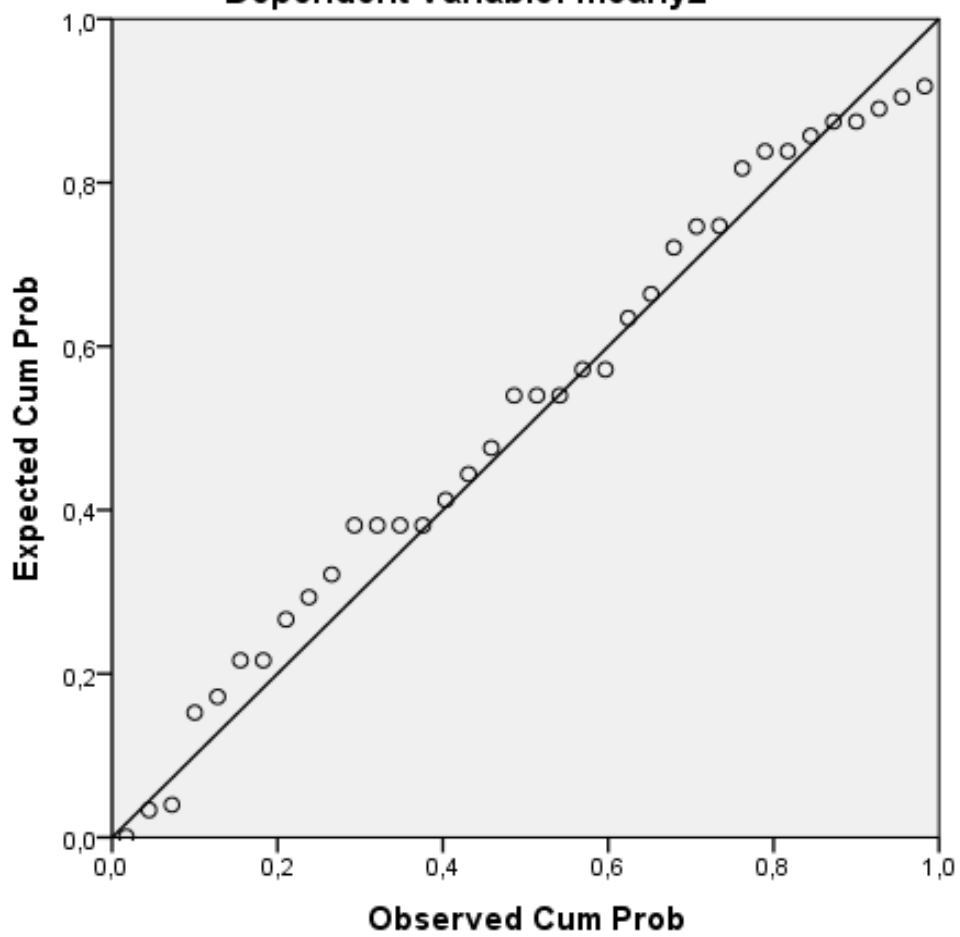
b. Predictors: (Constant), meanx

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	95,0% Confidence Interval for B	
		B	Std. Error	Beta			Lower Bound	Upper Bound
1	(Constant)	2,445	,551		4,435	,000	1,325	3,566
	meanx	,499	,156	,480	3,194	,003	,182	,817

a. Dependent Variable: meany2

Normal P-P Plot of Regression Standardized Residual
Dependent Variable: meany2



4. الفرضية الفرعية الثالثة

Model Summary^b

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Change Statistics				Sig. F Change	Durbin-Watson
					R Square Change	F Change	df1	df2		
1	,695 ^a	,484	,468	,39609	,484	31,845	1	34	,000	1,323

a. Predictors: (Constant), meanx

b. Dependent Variable: meany3

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	4,996	1	4,996	31,845	,000 ^b
	Residual	5,334	34	,157		
	Total	10,330	35			

a. Dependent Variable: meany3

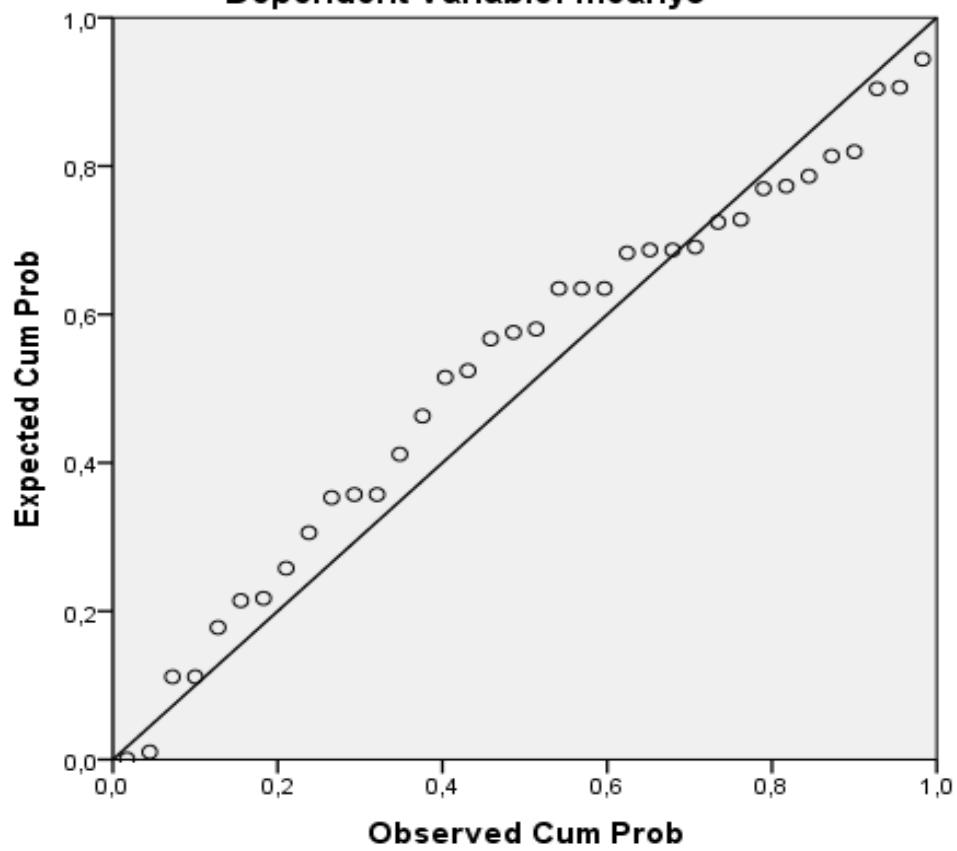
b. Predictors: (Constant), meanx

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	95,0% Confidence Interval for B	
		B	Std. Error	Beta			Lower Bound	Upper Bound
1	(Constant)	2,006	,387		5,182	,000	1,219	2,792
	meanx	,619	,110	,695	5,643	,000	,396	,842

a. Dependent Variable: meany3

Normal P-P Plot of Regression Standardized Residual
Dependent Variable: meany3



5. الفرضية الفرعية الرابعة

Model Summary^b

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Change Statistics					Durbin-Watson
					R Square Change	F Change	df1	df2	Sig. F Change	
1	,499 ^a	,249	,227	,74407	,249	11,257	1	34	,002	,941

a. Predictors: (Constant), meanx

b. Dependent Variable: meany4

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	6,232	1	6,232	11,257	,002 ^b
	Residual	18,824	34	,554		
	Total	25,056	35			

a. Dependent Variable: meany4

b. Predictors: (Constant), meanx

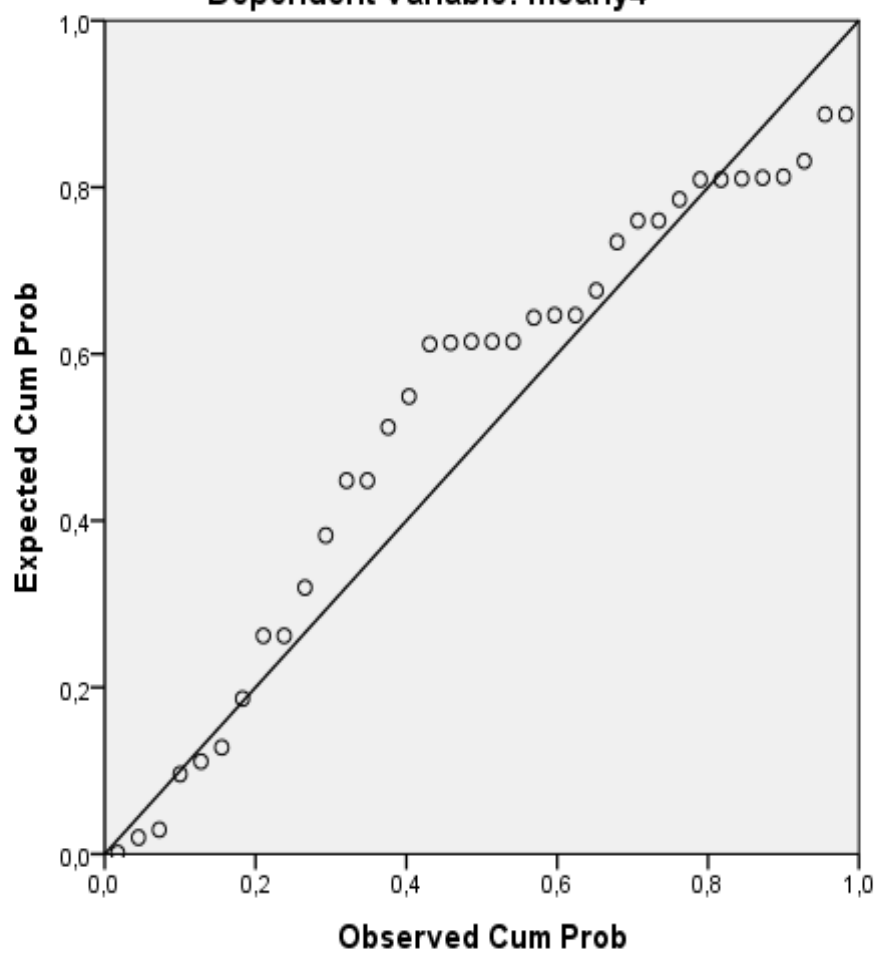
Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	95,0% Confidence Interval for B	
		B	Std. Error	Beta			Lower Bound	Upper Bound
1	(Constant)	1,708	,727		2,349	,025	,230	3,185
	meanx	,692	,206	,499	3,355	,002	,273	1,111

a. Dependent Variable: meany4

Normal P-P Plot of Regression Standardized Residual

Dependent Variable: meany4



ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أثر استخدام المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية، ودوافع وأسباب التلاعبات التي تمارسها المؤسسة في القوائم المالية و كذلك بيان أهم الآثار التي قد تتجر جراء استخدام هذه الأساليب وطرق التقليل والحد منها.

ولتحقيق هذا الهدف قمنا بمحاولة لدراسة مؤسسة "نפטال" وذلك عن طريق المقابلة، كما قمنا بدراسة للآراء عينة من المحاسبين في المؤسسات ومدققين داخليين وخارجيين.

وقد تبين من خلال نتائج الاختبارات الإحصائية وجود علاقة ارتباط قوية بين المحاسبة الإبداعية وجودة القوائم المالية، كما أظهرت النتائج أيضا وجود تأثير كبير بين متغيري الدراسة كما توصلنا إلى أن أساليب المحاسبة الإبداعية من شأنها أن تساهم في عدم موثوقية القوائم المالية والتأثير على من يستخدمها.

الكلمات المفتاحية: محاسبة الإبداعية، قوائم المالية، أساليب محاسبة إبداعية، معلومات محاسبية.

Abstract:

This study aims to identify the effect of using creative accounting on the quality of the financial statements, the motives and reasons of manipulations practiced by the institution in the financial statements, as well as the most important effects that may be dragged by the use of these methods and methods of reducing and reducing them.

To achieve this goal, we tried to study the institution "Naftal", and we have studied the views of a sample of accountants in institutions and internal and external auditors and auditors, where we adopted the descriptive approach.

The results showed that there is a strong correlation between creative accounting and quality of the financial statements. The results also showed a significant impact among the variables of the study. We also found that creative accounting methods can contribute to the unreliability of the financial statements and influence those who use them.

Keywords: Creative Accounting, Financial Statements, Creative Accounting Methods, Accounting Information