



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

دور أساليب المحاسبة الإدارية في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية  
دراسة ميدانية لأراء عينة من الأكاديميين و المهنيين

مشروع مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبية  
**تخصص : محاسبة**

الأستاذ المشرف :

سعيد عبد الحليم

إعداد الطالب :

قحام سامي

رقم التسجيل:	2019.....
تاريخ الإيداع	.....

السنة الجامعية: 2018-2019

قسم العلوم التجارية

# الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم والصلاة والسلام على أشرف الأنبياء والمرسلين أما بعد

الحمد لله الذي أكرمني وقدرني على إتمام هذه المذكرة

أهدي هذا العمل المتواضع إلى الغائبين

"أمي" و "أبي"

كما أهدي هذا العمل إلى إخوتي

سارة، علي

و صديقي

شيخ عبد القادر

سامي

## شكر وتقدير

بسم الله والحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات وتنزل البركات وتتفرج بقدرته الأزمان خالق الأرض

والسموات الذي أعاننا بفضلته وكرمه على انجاز هذا العمل وإتمامه.

اتوجه بجزيل الشكر والعرفان وخالص الدعاء إلى من مد لي يد العون وساعدني على إتمام هذا

العمل واخص بالذكر الدكتور عبد الحليم سعدي لقبوله الاشراف على هذا العمل، وتوجيهاته القيمة

والتشجيع المستمر طيلة فترة انجاز المذكرة.

والى كل من ساهم وقدم لي يد العون من قريب او من بعيد

اليكم جزيل الشكر

## ملخص

تهدف الدراسة إلى تعرف حول دور أساليب المحاسبة الإدارية في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية مع بيان دوافع و إستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية و كذلك معرفة إستخدام أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية و الحديثة، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة قام الباحث بتصميم استمارة استبيان، تم توزيعها على عينة من الأساتذة الأكاديميين المختصين في المحاسبة و محافظ حسابات و المحاسبين مهنيين، وقد بلغ عدد الاستمارات الموزعة 50 استمارة، حيث بينت نتائج تحليل استمارة الاستبيان من خلال برنامج التحليل الإحصائي (Statistical Package For The Social Sciences V.20 (SPSS))؛ و قد وصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج ابرزها كما يلي:

- وجود علاقة ذات دلالة إحصائية في تأثير الموازنة التقديرية على أساليب المحاسبة الإدارية؛
- وجود علاقة ذات دلالة إحصائية في تأثير بطاقة الأداء المتوازن على أساليب المحاسبة الإدارية؛
- وجود علاقة ذات دلالة إحصائية في تأثير نظام التكاليف ABC على أساليب المحاسبة الإدارية؛
- وجود علاقة ذات دلالة إحصائية في تأثير محاسبة عن الإنجاز على أساليب المحاسبة الإدارية؛

**الكلمات المفتوحة:** القوائم المالية، المحاسبة الإبداعية، إدارة الأرباح، أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية و الحديثة.

### Summary:

The study aims at identifying the role of accounting methods in controlling creative accounting practices, explaining the motives and the use of creative accounting methods, as well as knowledge of the use of traditional and modern management accounting tools,

To achieve the objectives of this study, the researcher designed a questionnaire form, distributed to a sample of academic professors in accounting and accountants and professional accountants. The number of distributed forms was 50. The results of the analysis of the questionnaire were presented through the Statistical Package For The Social Sciences V.20 (SPSS). The study reached a number of results, the most prominent of which are as follows:

- The existence of a relationship of statistical significance in the impact of the estimated budget on the methods of management accounting;
- There is a statistically significant relationship in the effect of the balanced performance card on the methods of management accounting;
- The existence of a statistically significant relationship in the impact of the ABC cost system on management accounting methods;
- a statistically significant relationship in the effect of accounting for achievement on the methods of management accounting;

Open Words: Financial Statements, Creative Accounting, Profit Management, Traditional and Modern Management Accounting Methods.

# فهرس المحتويات

الصفحة	فهرس المحتويات
	إهداء
	كلمة الشكر
	الملخص
II-I	فهرس المحتويات
IV-III	فهرس الأشكال
VI-V	فهرس الجداول
VII	فهرس الملاحق
أ-هـ	مقدمة
	<b>الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمحاسبة الإدارية و المحاسبة الإبداعية</b>
1	تمهيد
2	المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإدارية
4-2	المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإدارية
8-5	المطلب الثاني: علاقة المحاسبة الإدارية بفروع الأخرى
9	المطلب الثالث: وظائف المحاسبة الإدارية
10	المبحث الثاني: ماهية المحاسبة الإبداعية
11-10	المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية
13-12	المطلب الثاني: دوافع إستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية
17-14	المطلب الثالث: إستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية
17	المبحث الثالث: أدوات المحاسبة الإدارية و علاقاتها بممارسات المحاسب الإبداعية
40-17	المطلب الأول: أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية و الحديثة
43-40	المطلب الثاني: أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية و علاقاتها بممارسات المحاسبة الإبداعية

46-44	المطلب الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة و علاقتها بممارسات المحاسبة الإبداعية
47	خلاصة الفصل الأول
	<b>الفصل الثاني: دراسة ميدانية لأراء عينة من الأكاديميين و المهنيين</b>
48	تمهيد
49	المبحث الأول: مكونات و منهجية الدراسة
54-49	المطلب الأول: خطوات تحضير الإستبيان
59-54	المطلب الثاني: إختبار ثبات و صدق الإستبيان
60	المبحث الثاني: تحليل و معالجة البيانات
65-60	المطلب الأول: عرض خصائص العينة
85-65	المطلب الثاني: إختبار الفرضيات
86	خلاصة الفصل الثاني
88-87	الخاتمة
91-89	قائمة المراجع
100-92	الملاحق

قائمة الأشكال



الصفحة	العنوان	الرقم
24	الرسم البياني لدالة التكاليف المتغيرة	1
25	الرسم البياني لدالة التكاليف الثابتة	2
25	الرسم البياني لدالة التكاليف المختلطة	3
31	أنواع الأساليب المستخدمة ضمن بحوث العمليات	4
35	أبعاد بطاقة الأداء المتوازن	5
38	الوظائف المتتالية في سلسلة القيمة	6
51	نموذج الدراسة	7
61	بيان توزيع النسبي الأفراد العينة حسب المؤهل العلمي	8
62	بيان توزيع النسبي الأفراد العينة حسب الوظيفة	9
63	بيان توزيع النسبي الأفراد العينة حسب المؤهل السن	10
64	بيان توزيع النسبي الأفراد العينة حسب الخبرة المهنية	11
65	بيان توزيع النسبي الأفراد العينة حسب تخصص	12
67	شكل الانتشار بين تطبيق موازنة تقديرية و التلاعب في القوائم المالية	13
68	شكل الانتشار بين تطبيق موازنة تقديرية و التلاعب في السياسات المحاسبية	14
70	شكل الانتشار بين تطبيق موازنة تقديرية و التلاعب في الإفصاحات القوائم المالية	15
72	شكل الانتشار بين تطبيق بطاقة الأداء المتوازن و التلاعب في القوائم المالية	16
73	شكل الانتشار بين تطبيق بطاقة الأداء المتوازن و التلاعب في السياسات المحاسبية	17
75	شكل الانتشار بين تطبيق بطاقة الأداء المتوازن و التلاعب في الإفصاحات القوائم المالية	18
77	شكل الانتشار بين تطبيق نظام تكاليف ABC و التلاعب في القوائم المالية	19
78	شكل الانتشار بين تطبيق نظام تكاليف ABC و التلاعب في السياسات المحاسبية	20

80	شكل الانتشار بين تطبيق نظام تكاليف ABC و التلاعب في الإفصاحات القوائم المالية	21
82	العلاقة بين تطبيق محاسبة عن الإنجاز و تأثيره على التلاعب في القوائم المالية.	22
83	العلاقة بين تطبيق محاسبة عن الإنجاز و تأثيره على التلاعب في السياسات المحاسبية	23
85	العلاقة بين تطبيق محاسبة عن الإنجاز و تأثيره على التلاعب في الإفصاحات القوائم المالية.	24

فَائِزَةٌ الْجِدَاوِلُ

## قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
6	أوجه الإختلاف بين المحاسبة الإدارية و المحاسبة المالية	1
7	أوجه الإختلاف بين المحاسبة الإدارية و المحاسبة التكاليف	2
23	وظائف المشروع	3
50	محاوَر الإستبيان	4
51	توزيع الإستثمارات الموزعة على المجتمع العينة	5
54-52	إختبار الطبيعة بمعامل كولموكروف سميرنوف	6
55	نتيجة معامل الفا كرونباخ	7
56	معامل الإرتباط بين كل فقرة من فقرات و الدرجة الكلية البعد الأول للمحور الأول	8
56	معامل الإرتباط بين كل فقرة من فقرات و الدرجة الكلية البعد الثاني للمحور الأول	9
57	معامل الإرتباط بين كل فقرة من فقرات و الدرجة الكلية البعد الثالث للمحور الأول	10
58	معامل الإرتباط بين كل فقرة من فقرات و الدرجة الكلية البعد الرابع للمحور الأول	11
58	معامل الإرتباط بين كل فقرة من فقرات و الدرجة الكلية البعد الأول للمحور الثاني	12
59	معامل الإرتباط بين كل فقرة من فقرات و الدرجة الكلية البعد الثاني للمحور الثاني	13
59	معامل الإرتباط بين كل فقرة من فقرات و الدرجة الكلية البعد الثالث للمحور الثالث	14
60	توزيع النسبي أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	15
61	توزيع النسبي أفراد العينة حسب الوظيفة	16
62	توزيع النسبي أفراد العينة حسب السن	17
63	توزيع النسبي أفراد العينة حسب الخبرة المهينة	18
64	توزيع النسبي أفراد العينة حسب التخصص	19

66	العلاقة بين تطبيق موازنة تقديرية و تأثيرها على التلاعب في القوائم المالية	20
67	العلاقة بين تطبيق موازنة تقديرية و تأثيرها على التلاعب في السياسات المحاسبية	21
69	العلاقة بين تطبيق موازنة تقديرية و تأثيرها على التلاعب في الإفصاحات القوائم المالية	22
71	العلاقة بين تطبيق أسلوب بطاقة الاداء المتوازن و تأثيره على التلاعب في القوائم المالية	23
72	العلاقة بين تطبيق أسلوب بطاقة الاداء المتوازن و تأثيره على التلاعب في السياسات المحاسبية	24
74	العلاقة بين تطبيق أسلوب بطاقة الاداء المتوازن و تأثيره على التلاعب في الإفصاحات القوائم المالية	25
76	العلاقة بين تطبيق أسلوب نظام تكاليف ABC و تأثيره على التلاعب في القوائم المالية	26
77	العلاقة بين تطبيق أسلوب نظام تكاليف ABC و تأثيره على التلاعب في السياسات المحاسبية	27
79	العلاقة بين تطبيق أسلوب نظام تكاليف ABC و تأثيره على التلاعب في الإفصاحات القوائم المالية	28
81	العلاقة بين تطبيق أسلوب محاسبة عن الإنجاز و تأثيره على التلاعب في القوائم المالية	29
82	العلاقة بين تطبيق أسلوب محاسبة عن الإنجاز و تأثيره على التلاعب في السياسات المحاسبية	30
84	العلاقة بين تطبيق أسلوب محاسبة عن الإنجاز و تأثيره على التلاعب في الإفصاحات القوائم المالية	31

فَإِنَّهُ الْمَلَأَ حَقُّ

قائمة الملاحق

الصفحة	العنوان	الرقم
97-92	نموذج الإستبيان	1
100-98	نتائج تحليل الإحصائي	2

المقدمة



## المقدمة:

من خلال تطور الفكر المحاسبي ظهرت مفاهيم من أهم المحاسبة الإدارية من خلال عام خمسينات و هي من مصطلح نظام المعلومات الإدارية و التي تمكن مساعدة في إحتياجات من المعلومات لإدارة المنشأة و إتخاذ القرارات المالية و التخطيط و الرقابة و كذلك مع توضيح تطور و ظهور إستخدام أساليب التقليدية و الحديثة لتحسين المؤسسة الإقتصادية و معالجتها.

فظهرت محاسبة الإبداعية من خلال مواليد الثمانيات في الأزمات المالية التي تلعب دور في التلاعب و الغش في القوائم المالية التي يمكن المحاسب إستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية بسبب إفلاس و خسائر أموال كبيرة في الشركات ، حيث يمكن القول أن المحاسبة الإبداعية هي من مصطلح إدارة الأرباح و يقصد بها هي تحويل أو إخفاء الأرقام الموجودة في قائمة المركز المالي ، ولكن توجد صعوبات و ضغوطات كبيرة لإيجاد الأرباح في المؤسسات ، وعندما اكتشفت المؤسسات بأن القوانين تطلب منها أن المحاسب لا يستطيع التلاعب في النتائج القوائم المالية لكسب الأرباح ، حيث أخذت بمبدأ إذا كان المحاسبين لا يستطيعون أن يكسبوا الأرباح و لكن يمكنهم على الأقل أن يبتدعها.

### أولاً: إشكالية البحث:

تماشياً مع كبر حجم المؤسسات الإقتصادية بما أن المحاسبة الإدارية تستطيع في مساعدة إتخاذ قرارات و الرقابة في الإدارة ، كذلك المحاسبة الإبداعية لها دورا في التلاعب في القوائم المالية وعلى ضوء هذا يمكن طرح الإشكالية الرئيسية التالية:

➤ ما هي اساليب المحاسبة الإدارية التي لها علاقة في التأثير على ممارسات المحاسبة الإبداعية ضمن القوائم المالية؟

و بعد التطرق هذه الإشكالية الرئيسية قمنا بتجزئة الأسئلة الفرعية التالية:

### أولاً: الأسئلة الفرعية:

- هل توجد علاقة ذو دلالة الإحصائية في تأثير الموازنات التقديرية على الممارسات المحاسبية الإبداعية؟
- هل توجد علاقة ذو دلالة الإحصائية في تأثير بطاقة الأداء المتوازن على الممارسات المحاسبية الإبداعية؟
- هل توجد علاقة ذو دلالة الإحصائية في تأثير نظام التكاليف ABC على ممارسات المحاسبة الإبداعية؟
- هل توجد علاقة ذو دلالة الإحصائية في تأثير محاسبة عن الإنجاز على ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

## ثانياً: فرضيات:

كإجابة مبدئية على تساؤلات البحث، قمنا بصياغة الفروض الآتية والتي نسعى لإثبات صحتها أو نفيها من خلال دراسة جوانب هذا الموضوع:

- **فرضية الأولى:** لا توجد علاقة ذو دلالة الإحصائية في تأثير الموازنات التقديرية على الممارسات المحاسبية الإبداعية؟ وتم تقسيم هذه الفرضية إلى فرضيات فرعية كمايلي:
  - **فرضية الفرعية الأولى:** لا توجد علاقة ذو دلالة الإحصائية في تأثير الموازنات التقديرية على التلاعب في القوائم المالية؛
  - **فرضية الفرعية الثانية:** لا توجد علاقة ذو دلالة الإحصائية في تأثير الموازنات التقديرية على التلاعب في السياسات المحاسبية؛
  - **فرضية الفرعية الثالثة:** لا توجد علاقة ذو دلالة الإحصائية في تأثير الموازنات التقديرية على التلاعب في الإفصاحات القوائم المالية؛
- **فرضية الثانية:** لا توجد علاقة ذو دلالة الإحصائية في تأثير بطاقة الأداء المتوازن على الممارسات المحاسبية الإبداعية؟ و تم تقسيم هذه الفرضية إلى فرضيات فرعية كمايلي:
  - **فرضية الفرعية الأولى:** لا توجد علاقة ذو دلالة الإحصائية في تأثير بطاقة الأداء المتوازن على التلاعب في القوائم المالية؛
  - **فرضية الفرعية الثانية:** لا توجد علاقة ذو دلالة الإحصائية في تأثير بطاقة الأداء المتوازن على التلاعب في السياسات المحاسبية؛
  - **فرضية الفرعية الثالثة:** لا توجد علاقة ذو دلالة الإحصائية في تأثير بطاقة الأداء المتوازن على التلاعب في الإفصاحات القوائم المالية؛
- **فرضية الثالثة:** لا توجد علاقة ذو دلالة الإحصائية في تأثير نظام التكاليف ABC على ممارسات المحاسبية الإبداعية؟ وتم تقسيم هذه الفرضية إلى فرضيات فرعية كمايلي:
  - **فرضية الفرعية الأولى:** لا توجد علاقة ذو دلالة الإحصائية في تأثير نظام التكاليف ABC على التلاعب في القوائم المالية؛
  - **فرضية الفرعية الثانية:** لا توجد علاقة ذو دلالة الإحصائية في تأثير نظام التكاليف ABC على التلاعب في السياسات المحاسبية؛

- فرضية الفرعية الثالثة: لا توجد علاقة ذو دلالة الإحصائية في تأثير نظام التكاليف ABC على التلاعب في الإفصاحات القوائم المالية؛
- فرضية الرابعة: لا توجد علاقة ذو دلالة الإحصائية في تأثير محاسبة عن الإنجاز على ممارسات المحاسبة الإبداعية؟ و تم تقسيم هذه الفرضية إلى فرضيات فرعية كمايلي:
- فرضية الفرعية الأولى: لا توجد علاقة ذو دلالة الإحصائية في تأثير محاسبة عن الإنجاز على التلاعب في القوائم المالية؛
- فرضية الفرعية الثانية: لا توجد علاقة ذو دلالة الإحصائية في تأثير محاسبة عن الإنجاز على التلاعب في السياسات المحاسبة؛
- فرضية الفرعية الثالثة: لا توجد علاقة ذو دلالة الإحصائية في تأثير محاسبة عن الإنجاز على التلاعب في الإفصاحات القوائم المالية؛

#### ثالثا: أهداف الدراسة:

1. التعرف على المحاسبة الإدارية مع تحديد أهدافها و كيفية إستخدام أساليبها.
2. التعرف على المحاسبة الإبداعية مع توضيح ممارستها و دوافع إستخدامها.
3. توضيح العلاقة التكاملية الأساليب المحاسبة الإدارية بالمحاسبة الإبداعية.

#### رابعا: أهمية الدراسة:

تعتمد هذه الدراسة من أهم وضوح ممارسات و استخدام الدوافع المحاسبة الإبداعية , مع كيفية استخدام أساليب المحاسبة الإدارية و ظهور العلاقة بين الأساليب المحاسبة الإدارية بالمحاسبة الإبداعية و معرفة ممارسات إيجابية أم سلبية التي تقوم المؤسسة من المحاسبة الإبداعية.

#### خامسا: أسباب إختيار الموضوع:

1. الموضوع حديث نسبيا.
2. تحديد الرغبة و الطرق في البحث و التعرف من خلال هذه الدراسة.
3. توضيح أهمية فيما يخص بالمحاسبة الإدارية و المحاسبة الإبداعية مع العلاقة التكاملية.
4. التناسب مع هذا الموضوع و الإستفادة من المعلومات.

#### سادسا: منهجية لدراسة:

من خلال أهداف هذه الدراسة, تم إستعمال المنهج الوصفي لجانب النظري و الأسلوب التحليلي فيما يخص الجانب التطبيقي.

المنهج الوصفي هو تحديد وصف و العموميات لمتغيرين المحاسبة الإدارية و المحاسبة الإبداعية مع توضيح العلاقة دور أساليب المحاسبة الإدارية في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية، أما المنهج التحليلي هو استخدام الإستبيان الذي يتضمن الأسئلة المستتجة من جانب النظري و توزيعه على عينة الدراسة بإعتماد البرنامج التحليل الإحصائي spss.

**سابعاً: هيكل الدراسة:**

قسمت هذه الدراسة إلى فصلين كالآتي:

**الفصل الأول:** يتكون هذا الفصل من ثلاث مباحث ، المبحث الأول تناول فيه جانب نظري حول المحاسبة الإدارية و المبحث الثاني تم التطرق فيه إلى جانب نظري حول المحاسبة الإبداعية أما المبحث الثالث كان جانب نظري خاص بأدوات المحاسبة الإدارية و معالجة العلاقة تكاملية بينهما.

**الفصل الثاني:** فيما يخص هذا الفصل دراسة ميدانية التي تتمثل فيه الإستبيان.

**ثامناً: دراسات السابقة**

1. كامل يوسف بركة ، دور اساليب المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل درجة ماجيستر ، قسم المحاسبة و التمويل ، قسم المحاسبة و التمويل ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، 2012.

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة الحوكمة من جوانبها المختلفة و التعرف على بعض العوامل التي لها أثر من اساليب المحاسبة الإدارية التي لها دور في العمل المالي و الإداري في المؤسسات ، و كذلك تحقيق أهداف الدراسة و إختبار فرضياتها تم الإعتماد على جمع جميع المعلومات و البيانات لتوصيل التصميم إستبانه متناسبي مع هذا الغرض وزعت على 65 شركة صناعية عاملة في قطاع غزة وزعت على جميع المناطق القطاع ، و قد تم الحصول على 60 إستبانه منها بنسبة 92.3 %، وقد إعتمدت الدراسة على أسلوب التحليل الإحصائي في تحليل المتغيرات الدراسة و إختبار فرضياتها.

2. سيف الدين فوزي الهندي ، مدى استخدام مدققي الحسابات القانونيين للإجراءات التحليلية في إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل درجة ماجيستر ، قسم المحاسبة و التمويل ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، 2016.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف حول استخدام مدققي الحسابات القانونيين للإجراءات التحليلية في إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات العاملة في قطاع غزة ، و كذلك تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي لملاءمته لطبيعة موضوع الدراسة لتحقيق هذا الهدف ، ثم تم تصميم الإستبانه لجمع المعلومات و توزيعها على

مجتمع الدراسة و بلغ عددهم حوالي 60 من مدقق الحسابات القانوني ، و حيث تم توزيع الاستبانة على كافة أفراد مجتمع الدراسة ، و قد تم الوصول إلى 48 إستبانة.

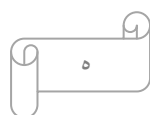
3. محمد أحمد عبد الحميد الصوري ، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل درجة ماجيستر ، قسم المحاسبة و التمويل ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، 2013.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى مدققي الحسابات لأساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية ، و كذلك الدور الذي يقوم به مدققي الحسابات لإكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تمارسها مجالس إدارات الشركات عند إعداد القوائم المالية.

لتحقيق هذه الهدف تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي نظرا لملائمته لطبيعة الدراسة ، و تم تصميم إستبانة لجمع جميع المعلومات و البيانات و تم توزيعها على أفراد العينة الدراسة بشكل كامل من شركات التدقيق الدولية و الأجنبية و المحلية الكبرى في قطاع غزة بعدد 10 شركات تدقيق ، و تشتمل 58 مدقق ، و تم إسترداد 51 إستبانة اي نسبة 88% و لغرض إختبار الفرضيات و تحليل البيانات تم إستخدام الإختبارات الإحصائية.

تاسعا: مميزات الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

تأتي هذه الدراسة في كونها على ضوء بين متغيرين أساسيين لم يتم تناولها بشكل الذي تم تناوله في هذه الدراسة كما تم إثبات العلاقة بينهما من خلال دراسة عينة من آراء مجموعة من المدققين و تحليل آراءهما ، حيث ركزه دراستنا على أهم بعض الأبعاد في اساليب المحاسبة الإدارية و هم الموازنات التقديرية و بطاقة الأداء المتوازن و نظام التكاليف ABC و محاسبة عن الإنجاز بصفتهم احد الخصائص الرئيسية في ممارسات المحاسبة الإبداعية.



# لفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمحاسبة الإدارية و المحاسبة الإبداعية

**تمهيد:**

يعتبر المحاسبة الإدارية هي فرع من فروع المحاسبة تساهم لمساعدة إتخاذ القرار في المؤسسة الإقتصادية أما المحاسبة الإبداعية هي إدارة الأرباح بمعنى التلاعب أو الغش في القوائم المالية ، لذلك سنتطرق في هذا الفصل إلى جانب نظري حول ظهور عموميات و معلومات و تطور التاريخي التي تخص المحاسبة الإدارية و المحاسبة الإبداعية و ، و أيضا سنتم التطرق إلى دوافع و أشكال و معرفة أسباب ظهور المحاسبة الإبداعية مع إستخدام التلاعب ممارستها في القوائم المالية ، و في الأخير سنتكلم على إستخدام أدوات المحاسبة الإدارية هي أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية و أساليب المحاسبة الحديثة مع ربطهما بين إستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية.

من خلال هذا الفصل ينقسم إلى ثلاث مباحث نظرية كمايلي:

**المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإدارية.**

**المبحث الثاني: ماهية المحاسبة الإبداعية.**

**المبحث الثالث: أدوات المحاسبة الإدارية و علاقاتها بممارسات المحاسبة الإبداعية.**

## المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإدارية

سنتعرض في هذا المبحث إلى جانب نظري حول تطور التاريخي و عموميات أساسية للمحاسبة الإدارية مع ظهور أهدافها و خصائصها و بعد ذلك سنتم إلى معرفة العلاقة بينها و بين الفروع الأخرى ، و كيفية إستخدام أساليبها .

## المطلب الأول: ماهية المحاسبة الإدارية

## الفرع الأول: تطور تاريخي المحاسبة الإدارية

نشوء المحاسبة نتيجة الأزمة الإقتصادية عام 1929 أدت إلى وجود كساد و إفلاس كثير من الشركات و المؤسسات و نشر بيانات غير صحيحة للمؤسسات فأدى إلى إنشاء إدارات جديدة تعتمد على الأسلوب العلمي في الإدارة.<sup>1</sup>

و إبتداء من 1936، بدأ الإهتمام لأول مرة بنظرية التكاليف المتغيرة و إستخدامها في المجال الإنتاجي و الإداري ، كما تضاعف عقب الحرب العالمية الثانية الإهتمام بتطوير وسائل التحليل التكاليفي لخدمة أهداف التخطيط و الرقابة و إتخاذ القرار، و ظهر كذلك ما يعرف بتحليل التعادل ، و أدخلت الأساليب الرياضية و الإحصائية بشكل واسع لتعرف بذلك مستويات الدقة في المعلومات الخاصة بالتكاليف.

و بعد 1945 ، تطورت الصناعة بشكل كبير مما أدى إلى ظهور و إشتداد المنافسة بين المنتجين ، و لكي تتمكن المؤسسة من الإستمرار و البقاء ، و جب عليها تخفيض تكاليفها إلى حدها الأدنى ، و الحصول على أكبر ربح ممكنة.<sup>2</sup>

يرجع ظهور تعبير "المحاسبة الإدارية" إلى عام 1950 عندما قام المجلس الإنجلو أمريكي للكفاية الإنتاجية بتشكيل فريق تحت إسم "فريق المحاسبة الإدارية" زار الولايات المتحدة الأمريكية و نشر تقريره بعنوان "المحاسبة الإدارية"<sup>3</sup> ، كما قام تعريف المحاسبة الإدارية من خلال عرض المعلومات المحاسبية بصورة تؤدي إلى المساعدة و ترشيد الإدارة في وضع السياسات و تصريف العمليات اليومية للمنشأة. كما قام الفريق بتقديم مقترحات حول ضرورة الإهتمام بربط محاسبة التكاليف بمشاكل الإدارة و العمليات الفنية في المنشأة (المؤسسة) و تركيز جهود محاسب التكاليف في توفير معلومات تؤدي إلى ترشيد سياسة الإدارة و زيادة مقدرتها في إتخاذ القرارات.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> فضيل جميل السعيدة ، المحاسبة الإدارية لتخصص نظم المعلومات ، ط1 ، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة ، عمان ، 2007 ، ص15.

<sup>2</sup> نجوم قمازي ، مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الإقتصادية - دراسة إستقصائية- أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية ، تخصص: محاسبة ، مالية و تدقيق ، قسم العلوم التجارية ، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة فرحات عباس سطيف 1 ، 2018 ، ص7.

<sup>3</sup> خالد أمين عبد الله ، المحاسبة الإدارية ، ط2 ، إتحاد المصارف العمومية ، بيروت ، لبنان ، 1999 ، ص9.

<sup>4</sup> نوبلي نجلاء ، إستخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية -دراسة حالة- أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية ، تخصص: محاسبة ، قسم العلوم التجارية ، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2015 ، ص11.



في عام 1959 وضعت لجنة المحاسبة الإدارية في جمعية المحاسبين الأمريكية تعريف للمحاسبة الإدارية وضعت لجنة المحاسبة الإدارية في جمعية المحاسبين الأمريكية تعريف للمحاسبة الإدارية جاء فيها (أنها تطبيق للوسائل و المفاهيم الملائمة في تطوير المعلومات الإقتصادية التاريخية و المتوقعة عن المنشآت من أجل مساعدة الإدارة في وضع خطة للأهداف الإقتصادية و إتخاذ القرارات الرشيدة).<sup>1</sup>

و في عام 1970 تم تكوين مجلس معايير محاسبة التكاليف في الولايات المتحدة ، لإصدار معايير لمحاسبة التكاليف بهدف تحقيق التوحيد و التطبيق المنظم لمبادئ محاسبة التكاليف من قبل مقاولي صناعة الأسلحة ، لإستخدامها من قبل ممثلي الحكومة الفيدرالية الأمريكية عند مراجعة حسابات هؤلاء المقاولين، و قد تم حل هذا المجلس سنة 1980 بعد أن أنجز أهدافه.<sup>2</sup>

### الفرع الثاني: عموميات المحاسبة الإدارية

**التعريف الأول:** المحاسبة الإدارية كفرع من فروع المحاسبة تعتبر بمثابة نظام محاسبي داخلي للمعلومات يشمل كافة الأنشطة الخاصة بقياس و توصيل المعلومات اللازمة للإدارة بكافة مستوياتها المختلفة من أجل مساعدتها في رسم السياسات و التخطيط و ترشيد القرارات و الرقابة و المتابعة و تقييم الأداء و النتائج و إدارة المنشأة بكفاية و نجاح.<sup>3</sup>

**التعريف الثاني:** هي مجموعة من الطرق و النظم و الأساليب المختلفة التي يتبناها المحاسب و يقوم بتطبيقها بدرجة عالية من الكفاءة الشخصية و بحدق و فن و قدرة علمية في سبيل مساندة الإدارة بهدف تحقيق أكبر قدر من الكفاية التي يحققها المشروع كوحدة إقتصادية.<sup>4</sup>

**التعريف الثالث:** تهتم المحاسبة الإدارية بتقديم المعلومات للمديرين ، هؤلاء المسؤولين داخل المنشأة و القائمين على إدارة و رقابة أعمالها ، و تختلف المحاسبة الإدارية في ذلك عن المحاسبة المالية التي تهتم بتقديم المعلومات لحملة الأسهم و المقرضون و الدائنون و غيرهم من مستخدمون خارج المنشأة.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> مؤيد محمد الفضل و آخرون ، المحاسبة الإدارية ، ط1، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة ، عمان ، 2007 ، ص13.

<sup>2</sup> عبد الحكيم الرجبي "محمد تيسير ، المحاسبة الإدارية ، ط3 ، دار وائل للنشر و التوزيع ، عمان ، 2004 ، ص5.

<sup>3</sup> زايد سالم أبو شناف ، محمود عباس حمدي ، المحاسبة الإدارية ، دار جامعة ، القاهرة ، 2015 ، ص2.

<sup>4</sup> عبد اللطيف إمام حاج عمر ، زين العابدين عالم مصطفى أحمد ، المحاسبة الإدارية ، ط1 ، منشورات جامعة السودان المفتوحة ، السودان ، 2007 ،

ص8.

<sup>5</sup> محمد سامي راضي ، المدخل المعاصر في المحاسبة الإدارية ، دار الجامعة ، الإسكندرية ، 2015 ، ص13.

من خلال مفهوم و تعريف المحاسبة الإدارية يمكن نستخلص الخصائص التالية:<sup>1</sup>

1. تهتم المحاسبة الإدارية بجميع التفاصيل الناتجة عن تحليل العمليات.
2. تركز المحاسبة الإدارية على الأحداث الفعلية التي تمت في الماضي ، كما تركز أيضا على الأحداث الفعلية التي تمت في الماضي . كما تركز أيضا على الأحداث المنتظرة في المستقبل.
3. تهتم المحاسبة الإدارية بجميع العمليات التي تتم في المشروع سواء كانت مالية و غير مالية.
4. تستخدم المحاسبة الإدارية الأساليب الإحصائية و الرياضية و العلمية لتحليل النتائج ، و إعداد البيانات و المعلومات اللازمة لترشيد القرارات الإدارية.
5. تقوم المحاسبة الإدارية بترجمة و تقويم النتائج في ضوء الأهداف المرسومة لنشاط المشروع.

### الفرع الثالث: أهداف المحاسبة الإدارية

تحتاج المسؤولية الإدارية و على مختلف المستويات معلومات كمية تفصيلية من المحاسبة المالية و محاسبة التكاليف لكي يقوم المحاسب الإداري على تصنيف و تبويب هذه المعلومات لإستخلاص المفيد و المنافع منها لتقديمها إلى الجهات الإدارية المختلفة بهدف تحقيق الآتي:<sup>2</sup>

1. تخطيط العمليات الإقتصادية.
2. الرقابة على العمليات الإقتصادية.
3. حل المشاكل التي تواجه الإدارة في أعمالها اليومية.
4. تهدف المحاسبة الإدارية إلى تحديد و تنفيذ الإستراتيجيات و السياسات و إعداد الموازنات و التنبؤات و التأثير على سلوك العمال.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> أيمن طه حمد النيل النور ، محاضرات في المحاسبة الإدارية ، قسم المحاسبة ، كلية العلوم الإدارية و المالية ، جامعة الباحة ، 2014. ص5.

<sup>2</sup> وليد ناجي الحياي ، المحاسبة الإدارية ، الأكاديمية العربية المفتوحة ، دنمارك ، 1991 ، ص6.

<sup>3</sup> نجوم قمازي ، نفس المرجع السابق ، ص24

**المطلب الثاني: العلاقة المحاسبة الإدارية بالفروع المحاسب الأخرى.**

في هذا المطلب سنتعرض إلى العلاقة المحاسبة الإدارية بالمحاسبة المالية و المحاسبة التكاليف و بعض الفروع العلوم الأخرى.

**الفرع الأول: العلاقة المحاسبية الإدارية بالفروع المحاسبة الأخرى****أولاً: محاسبة الإدارية و المحاسبة المالية**

تهتم المحاسبة المالية بتسجيل و تقرير البيانات المالية التاريخية عن المنشأة و تنفيذ العمليات بالدفاتر و السجلات بعد حدوثها ظن و بالرغم من أن المعلومات المشتقة من المحاسبة المالية تتخذ كأساس لعمل الخطط المستقبلية إلا أن المعلومات نفسها تاريخية.<sup>1</sup>

تعرف المحاسبة المالية بأنها فرع المحاسبة الذي يهتم بتحليل و تسجيل العمليات المالية و تصنيفها بغرض إعداد الحسابات الختامية لإستخراج النتائج و إعداد قائمة المركز المالي بغرض تحليلها و تفسيرها للأطراف الخارجيون من مساهمين و ممولين و محللين و للأطراف الداخلية من إدارة أو موظفين.<sup>2</sup>

تتشابه المحاسبة الإدارية مع المحاسبة المالية من حيث أن جوهر كل منهما هو قياس الأحداث الإقتصادية و توصيل المعلومات و إهتمام كل منهما بالإيرادات و المصروفات و الأصول و التدفقات النقدية و إعتقاد كل منهما على النظام المحاسبي بالإضافة إلى إعتقاد كلاهما على مفهوم المسؤولية عن إدارة الأموال في المنشأة ، و مع ذلك هناك عدة فروق جوهرية بين كل من المحاسبة المالية و المحاسبة الإدارية من حيث:<sup>3</sup>

✓ إن المحاسبة المالية محكومة بالمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، فمثلا يتم تقويم الأصول الثابتة طبقا للتكلفة التاريخية ، كما أن الأرباح لا تؤخذ في الحسبان إلا إذ تحقق فعلا في حين أن الخسائر تؤخذ في الإعتبار حتى لو كانت متوقعة ، أما المحاسبة الإدارية فإنها غير محكومة أو مفيدة بالمبادئ المحاسبية التي تحكم المحاسبة المالية.

✓ إن المحاسبة الإدارية تركز على القطاعات المختلفة بالمنشأة بالإضافة إلى تركيزها على المنشأة ككل، أما المحاسبة المالية فتهم بالمنشأة ككل دون تركيزها على القطاعات أو أوجه النشاط المختلفة بها.

✓ إن المحاسبة الإدارية تهتم بالمعلومات المالية و المعلومات غير المالية أما المحاسبة المالية فإنها تهتم بالمعلومات المالية أساسا.

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة ، المحاسبة الإدارية التخطيط و الرقابة و صنع القرار ، ط2 ، دار الصفاء للنشر و التوزيع ، عمان ، 2015 ، ص52.

<sup>2</sup> عاطف الأخرس و آخرون ، محاسبة التكاليف الصناعية ، ط1 ، دار البركة للنشر و التوزيع ، عمان ، 2001 ، ص19.

<sup>3</sup> زايد سالم أبو شناف ، محمود عباس حمدي ، نفس المرجع السابق ، ص4

- ✓ هناك بعض الدفاتر و السجلات التي تخدم كلا من المحاسبة المالية و المحاسبة الإدارية و تهدف هذه إلى قياس و تسجيل و تجميع البيانات المالية الخاصة بالمشروع مثل سجلات الأجور ، و المواد ، و المصروفات.
- ✓ تقوم المحاسبة الإدارية بتقديم معلومات لأغراض إعداد القوائم المالية و منها تكلفة البضاعة المباعة و تكلفة مخزون آخر المدة ، وعلى الجانب تقوم المحاسبة المالية بتقديم البيانات عن المواد و الأجور و المصروفات لتقوم المحاسبة الإدارية بتحليلها و تحميلها على الوحدات الإدارية و على المنتجات المختلفة.<sup>1</sup>

**الجدول رقم 1: أوجه الاختلاف بين المحاسبة الإدارية و المحاسبة المالية**

من حيث	المحاسبة المالية	المحاسبة الإدارية
المفهوم	هي بيانات إجمالية تاريخية تعبر عن علاقة المنشأة بالغير (أي أن جميع ما حدث يثبت في مستندات).	هي بيانات تفصيلية عن الماضي و عن الحاضر و هي بيانات مالية و كمية و بيانات عن التكاليف.
الهدف	هدفها هو تحديد نتائج أعمال المشروع و إعداد القوائم المالية و التدفق النقدي.	تهدف إلى تحديد كلفة الوحدة المنتجة و المباعة و أيضا الوحدات تحت التشغيل و الرقابة على هذه التكاليف.
المستفيد منها	تفيد قراء القوائم المالية الإدارة الداخلية و الخارجية المستثمرون، الضرائب.	تفيد فقط الإدارة الداخلية (إدارة المشروع).
فترة التقارير	تكون سنة مالية واحدة.	تكون بشكل دوري و لمدة قصيرة.
درجة الإلزامية	إلزامية و تفرضها القوانين على كل مشروع.	إختيارية حسب إدارة المشروع.
البيانات التي تهتم بها.	تهتم بالبيانات التاريخية و خاصة في إعداد البيانات.	تهتم بالبيانات في وقت وضعها.

المصدر: فضيل جميل السعيدة ، المحاسبة الإدارية، ط1، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة ، عمان ، 2007 ، ص17.

<sup>1</sup> عبد الحكيم الرجبي "محمد تيسير" ، نفس المرجع السابق ، ص11.

## ثانيا: محاسبة الإدارية و المحاسبة التكاليف

المحاسبة التكاليف هو مجال فرعي للمحاسبة للتسجيل و تبويب و تقرير المعلومات التكاليفية بصورة مناسبة بهدف قياس تكلفة وحدة التكلفة و المساهمة في تسعير المنتجات و الرقابة على عناصر التكاليف و العمل على تخفيضها و توفير البيانات و المعلومات التكاليفية لمساعدة الإدارة في التخطيط و الرقابة من خلال عملية إتخاذ القرار.<sup>1</sup>

حيث تتمثل أوجه الشبه بين المحاسبة الإدارية و محاسبة التكاليف هي:<sup>2</sup>

✓ التعامل في الأحداث الإقتصادية.

✓ تحتاج المحاسبة الإدارية إلى معلومات من محاسبة التكاليف.

✓ كلا الفرعين يخدمان إدارة المنشأة فقط.

## الجدول رقم 2: اوجه الاختلاف بين المحاسبة الإدارية و محاسبة التكاليف

أوجه الاختلاف	المحاسبة الإدارية	محاسبة التكاليف
الهدف	حل المشكلات الإدارية و المفاضلة بين البدائل المتاحة.	تحديد تكلفة النشاط.
تعلق المعلومات بالزمن	توفر معلومات تاريخية و مستقبلية.	توفر معلومات تاريخية فقط.
مصدر البيانات	تعتمد على نظام المعلومات المحاسبي الكلي للمؤسسة إضافة إلى مصادر أخرى.	تعتمد على نظام المعلومات المحاسبي الكلي للمؤسسة.
التكاليف و الإيرادات	تهتم بعناصر التكاليف و الإيرادات	تهتم بعناصر التكاليف فقط
الفترة المحددة	تقاريرها غير مرتبطة بفترة محددة ، فيمكن إعدادها في أي وقت حسب الحاجة.	تقاريرها مرتبطة بفترة محددة.
مستخدمي المعلومات	تخدم المستويات الإدارية المختلفة داخل المؤسسة.	تخدم المستويات الإدارية المختلفة داخل المؤسسة و قد تمتد إلى مستخدمين آخرين.

المصدر: نجوم قمازي ، مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الإقتصادية - دراسة إستقصائية- أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية ، تخصص: محاسبة ، مالية و تدقيق ، قسم العلوم التجارية ، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة فرحات عباس سطيف 1 ، 2018 ، ص27.

<sup>1</sup> جوده عبد الرؤوف زغلول ، طلعت عبد العظيم متولى ، محاسبة التكاليف الأصول العلمية و العلمية ، دار الجامعة ، الإسكندرية ، 2003 ، ص10.

<sup>2</sup> أيمن طه حمد النيل النور ، نفس المرجع السابق ، ص7.

## الفرع الثاني: علاقة المحاسبة الإدارية بالفروع العلوم الأخرى

بسبب طبيعة المعلومات التي تسعى المحاسبة الإدارية إلى توفيرها قصد ترشيد القرارات و القيام بوظائفها على أكمل وجه، فإنها تعتمد من أجل تحقيق ذلك ، على الكثير من المفاهيم و النظريات و الطرق الإقتصادية و الإدارية و الإحصائية، هذا ما يدل على وجود صلة إرتباط بينها و بين فروع المعرفة الأخرى، يمكن توضيح ذلك على النحو التالي:

## 1. علاقة المحاسبة الإدارية بعلم الإقتصاد: تستعين المحاسبة الإدارية بالعديد من المفاهيم الإقتصادية و ذلك

لتوفير المعلومات اللازمة و الملاءمة لإتخاذ القرارات الإدارية ، و من المفاهيم التي تستخدمها المحاسبة الإدارية و التي تنسب إلى علم الإقتصاد ، مفهوم كلفة الفرصة البديلة التي تمثل الإيراد الضائع على المنشأة نتيجة إختيار البديل الآخر ، و كذلك مفهوم القيمة الحالية التي تستخدم في تقييم المقترحات الإستثمارية كما تستخدم المحاسبة الإدارية.<sup>1</sup>

## 2. علاقة المحاسبة الإدارية بعلم الإدارة: تقوم الإدارة بعدة وظائف هامة لخدمة وظائف المؤسسة و تحقيق أهدافها

، كالخطيط ، الرقابة ، إتخاذ القرارات و غيرها.. و لأداء هذه الوظائف تحتاج الإدارة إلى بيانات معلومات محاسبية ، و كي تقوم المحاسبة الإدارية بإعداد هذه المعلومات المفيدة للإدارة، عليها أن تستمد بياناتها من المعلومات الإدارية ، لذا فإن العلاقة المحاسبة الإدارية و علم الإدارة ، علاقة تكامل و إنماج<sup>2</sup>

## 3. علاقة بين المحاسبة الإدارية و العلوم السلوكية: تهتم المحاسبة الإدارية بالعامل البشري فتهتم المحاسبة

الإدارية بدراسات العلوم السلوكية في مجال الحوافز و تقارير محاسبة المسؤولية و الإدارة بالأهداف و الإدارة بالإستثناء كما تستعمل نظم دفع الأجور التشخيصية، و تعتمد على الأساليب المشاركة في إعداد الموازنات التخطيطية.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> مؤيد محمد الفضل و آخرون، نفس المرجع السابق ، ص53.

<sup>2</sup> نجوم قمازي ، نفس المرجع السابق ، ص28.

<sup>3</sup> عبد اللطيف إمام حاج عمر ، زين العابدين عالم مصطفى أحمد ، نفس المرجع السابق ، ص13.

**المطلب الثالث: وظائف المحاسبة الإدارية**

تقسم الأنشطة التي تقوم بها الإدارة إلى وظائف متعددة منها: التخطيط ، و التوجيه ، و التنظيم ، و الرقابة ، وإتخاذ القرارات.

**أولاً: التخطيط:** يهدف التخطيط إلى وضع خطط العمل التي يجب التمسك بها خلال الفترة العمل المقبلة ، و التي تكون في الغالب سنة مالية، ويتم وضع الخطة بدراسة الظروف المتوقعة خلال فترة العمل في المستقبل ، و يحتاج التخطيط إلى تحديد الإيرادات و المصروفات اللازمة للوصول إلى أهداف المنشأة.<sup>1</sup>

**ثانياً: إتخاذ القرار:** يقصد بإتخاذ القرار إختيار افضل بديل من ضمن البدائل المتاحة ، و يلاحظ هنا ان إتخاذ القرارات ليس وظيفة إدارية مستقلة بذاتها و لكنه جزء لا يتجزأ من الوظائف الثلاثة الأساسية المشار إليها بعالية: التخطيط ، التوجيه و التحفيز، و الرقابة و تقييم الأداء ، و يحتاج كل قرار إلى معلومات و تتأثر جودة القرارات إلى حد كبير بجودة المعلومات المستخدمة في إتخاذ هذه القرارات.<sup>2</sup>

**ثالثاً: الرقابة:** الرقابة عملية مستمرة و تتمثل في مجموعة الوسائل و الأساليب التي تستخدمها الإدارة لمتابعة سير العمل و التأكد من تنفيذ و تحقيق أهداف المنشأة وفقاً للخطة الموضوعة و بمعنى آخر هي عملية التأكد من مطابقة التنفيذ لما هو مستهدف وفق ما تم ترجمته في صورة خطة سواء قصيرة أو طويلة الأجل و حث الأفراد على تنفيذ هذه الخطط و تقييم الأداء الفعلي في ضوء الخطط الأصلية و المعدلة.<sup>3</sup>

**رابعاً: التنظيم:** يقصد بعملية التنظيم تقسم العمال إلى مجموعات تقوم كل مجموعة منها بتنفيذ الوظائف المطلوبة منها لتحقيق أهداف التي تسعى المنشأة لتحقيقها و بشكل يبين واجبات و مسؤوليات كل عامل و كل إدارة.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> عبد الحكيم الرجبي "مجد تيسير"، نفس المرجع السابق ، ص17.

<sup>2</sup> أحمد محمد نور ، أحمد حسين على ، مبادئ المحاسبة الإدارية ، دار الجامعية ، الإسكندرية ، 2003 ، ص15

<sup>3</sup> زايد سالم أبو شناف ، محمود عباس حمدي ، نفس المرجع السابق ، ص8.

<sup>4</sup> عاطف الأخرس و آخرون ، نفس المرجع السابق ، ص23.

## المبحث الثاني: ماهية المحاسبة الإبداعية

سننتظر في هذا المبحث توضيح نشأة و ظهور بعض التعريفات للمحاسبة الإبداعية و كيفية إستخدام دوافع ممارستها مع أشكالها

**المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية.**

**الفرع الأول: نشأة المحاسبة الإبداعية**

ظهرت المحاسبة الإبداعية في أدبيات المحاسبة عندما واجهت الشركات صعوبات في مدة الركود التي حدثت في بداية الثمانينات من القرن العشرين<sup>1</sup>.

حيث كان هناك ضغط لإظهار أرباح أفضل في الوقت الذي كان من الصعب إيجاد تلك الأرباح و من اي نوع آخر، وعندما إكتشفت الشركات بأن القوانين تخبرك فقط بما لا تستطيع فعله و لهذا فقد رأت الشركات بأنها إذا كانت لا تستطيع أن تكتسب الأرباح فإنها تستطيع على الأقل أن تبتدعها.<sup>2</sup>

وخلال العقدين الماضيين أخذ المختصون في علم المحاسبة و التدقيق بدراسة هذه الظاهرة فتناولها البعض بمفردات مختلفة و لكنها تحمل نفس المفهوم، و منها المحاسبة الإبداعية ، المحاسبة الابتكارية ، المحاسبة الإحتيالية ، المحاسبة الإحتيالية، المحاسبة الإصطناعية، المحاسبة التجميلية، المحاسبة الخلاقة ، و قدموا خلال دراستهم و تحليلاتهم لهذه الظاهرة العديد من التعريفات التي و إن إختلفت في التعبير إلا أنها إتفقت في المضمون.<sup>3</sup>

**الفرع الثاني: عموميات المحاسبة الإبداعية.**

**التعريف الأول:** المحاسبة الإبداعية عبارة عن عملية تحويل أرقام المحاسبة المالية من حالتها الراهنة إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال استغلال او استفادة من القوانين الموجودة.<sup>4</sup>

**التعريف الثاني:** كما عرفت بأنها الممارسات غير الأخلاقية في إختيار التقديرات و السياسات المحاسبية المتاحة التي تتيح فرصة للتلاعب و الغش مما ينتج عنها بيانات مالية غير صحيحة و مضللة.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> باخجة عبد الله محمد طالب ، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبية الدولية ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل درجة ماجيستر ، قسم المحاسبة ، جامعة السليمانية ، العراق ، 2013 ، ص18.

<sup>2</sup> سيف الدين فوزي الهندي ، مدى إستخدام مدققي الحسابات القانونيين للإجراءات التحليلية في إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل درجة ماجيستر ، قسم المحاسبة و التمويل ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، 2016 ، ص32.

<sup>3</sup> محمد أحمد عبد الحميد السوري ، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل درجة ماجيستر ، قسم المحاسبة و التمويل ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، 2013 ، ص16.

<sup>4</sup> الهادي آدم محمد إبراهيم و آخرون ، أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات - دراسة ميدانية - مجلة كلية العلوم الإدارية ، جامعة إفريقيا العالمية ، العدد 1 ، 2017 ، ص64 65.

<sup>5</sup> محمد أحمد عبد الحميد السوري ، نفس المرجع السابق ص 17 .



**التعريف الثالث:** هي عملية التلاعب في البيانات المالية بإستخدام الخيار الإنتقائي في تطبيق المبادئ المحاسبية و التضليل في الإبلاغ المالي و أية خطوات متخذة إتجاه إدارة الأرباح و تلطيف صورة الدخل.<sup>1</sup>

### الفرع الثالث: أشكال المحاسبة الإبداعية

هناك مرادفات للمحاسبة الإبداعية تتباين تصنيفاتها تبعاً لرؤية دراسي هذه الظاهرة بمايأتي:<sup>2</sup>

1. **المحاسبة النفعية:** هي الإضرار على إختيار و تطبيق أساليب محاسبة محددة لتحقيق أهداف مرغوبة ، منها تحقيق أرباح عالية ، سواء كانت الممارسات المحاسبية المتبعة مستندة إلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أم لا.
2. **إدارة الدخل :** هي التلاعب في الدخل بهدف الوصول إلى هدف محدد بشكل سابق من قبل الإدارة ، أو متنبأ فيه من قبل محلل مالي ، أو ليكون متوافقاً مع مسارات محددة للعمل.
3. **تمهيد صورة الدخل:** هو شكل من أشكال التلاعب في الدخل يتضمن نقل الدخل بين الفترات المتفاوتة المستوى و ذلك بتخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل السيء.
4. **التلاعب بالتقارير المالية:** يعرف التلاعب بالتقارير المالية بأنه إظهار بيانات خاطئة بشكل معتمد ، أو حذف قيم معينة أو إخفائها في البيانات المالية ، بهدف تضليل مستخدمي البيانات المالية ، وهذا النوع من التلاعب يعتبر عملاً مخالفاً للقانون.
5. **ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية:** إن المحاسبة الإبداعية هي إستخدام أو إستعمال الممارسات المنحرفة عن الممارسات المحاسبية القياسية أو المعيارية أو المألوفة ، و تتميز بإستعمال الأساليب و الممارسات الحديثة و المعقدة و المتكررة للحصول على الأرباح صورية عن طريق التلاعب في قيم المصروفات و الإيرادات.

<sup>1</sup> نعيم تومان ، مرهون الزيايدي ، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية - دراسة تطبيقية - مجلة القادسية للعلوم الإدارية و الإقتصادية ، جامعة القادسية ، الإدارة و الإقتصاد ، قسم المحاسبة ، المجلد 17 العدد 2 ، 2015 ، ص 196 .

<sup>2</sup> باخجه عبد الله محمد طالب ، نفس المرجع السابق ، ص 20 - 21.

**المطلب الثاني: دوافع إستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.**

يمكن استعراض دوافع المحاسبة الإبداعية في مايلي:<sup>1</sup>

**1. التأثير على سعر سهم الشركة في السوق المالي:**

يحاول المستثمرون و بصورة نهائية دفع أكبر مبلغ من أجل زيادة أرباح الشركة و جعلها قادرة على كواصلة نموها و زيادة أرباحها بما يوفر أكبر حجم من التدفقات النقدية ، هذه التدفقات يجب أن تكون متوفرة حالية ، أو متوقعة من طرف المستثمرين للسنوات السابقة المقبلة ، فالشركات التي توفر أكبر حجم من الأرباح لمستثمريها يكون لها تأثير إيجابي على أسعار الأسهم مما يرفع من قيمتها في السوق المالي ، يخفض من تكلفة رأسمالها و يرفع من مكافآت الإدارة ، لذلك فلعبة الأرقام المالية (المحاسبة الإبداعية) يجب أن تكون أول سبيل تنتجه الإدارة لتوصيل أفضل صورة عن الشركة في مايتعلق بقدرتها على در أكبر حجم ممكن من الأرباح و ضمانها لتحقيق أعلى سعر للسهم في السوق المالي.

**2. التصنيف المهني:**

تتنافس العديد من المنشآت المالية التي تعمل في ذات القطاع للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني التي تجربها بعض المؤسسات الدولية المحلية ، و يستند هذا التقييم إلى العديد من المعايير من ضمنها تقييم القيمة المالية ، و هذا يعد دافعا لإستخدام الإدارة الأساليب المحاسبة الإبداعية لتعظيم قيمتها المالية.

**3. تخفيض احتمال إنتهاك عقد الدين:**

إن اتفاقيات الديون غالبا ما يضع فيها الدائنون بعض القيود ، مثل القيود على التوزيعات المدفوعة أو إعادة شراء الأسهم أو إصدار ديون إضافة إلى غير ذلك ، وهذه القيود في الغالب يعبر عنها على شكل نسب أو أرقام محاسبية مثل مستويات رأس المال العامل ، معدلات تغطية الفوائد أو صافي حقوق الملكية ، لهذا أحيانا تقوم الإدارة في المنشآت التي ترتفع فيها نسبة الديون إلى حقوق الملكية أي تزداد فيها نسبة الرفع المالي بإستخدام الطرق و السياسات المحاسبية التي من شأنها زيادة الأرباح لتجنب ما يسمى بالتقصير الفني في إتفاقيات الديون.

<sup>1</sup> أمينة فداوي ، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية - دراسة عينية . أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم المالية ،

تخصص: مالية ، محاسبة و التسويق في المؤسسة ، قسم العلوم المالية ، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة باجي مختار -عنابة- ، 2014 ، ص144،143.

**4. الحصول على تمويل أو المحافظة عليه:**

غالباً ما تسعى إدارات الشركات للحصول على التمويل الازم بأشكاله المختلفة عندما تعاني من مشاكل في السيولة اللازمة لاستمرار عملياتها التشغيلية أو الإستثمارية ، و أحيانا لسداد إلتزاماتها.

**5. الغايات التلاعب الضريبي:**

تقوم بعض المنشآت المالية من خلال أساليب المحاسبة الإبداعية من تخفيض الأرباح و الإيرادات و زيادة في النفقات و ذلك من أجل تخفيض الوعاء الضريبي الذي سيتم حساب قيمة الإقتطاع الضريبي بناء على قيمة هذا الوعاء .

**6. تقوية فرص إستفادة الإدارة من المعلومات الداخلية:**

أحيانا تسمح قوانين بعض الشركات أن يقوم مدراء و موظفي الشركة من تداول أسهم شركتهم بحرية كباقي المساهمين ففي هذه الحالة سيقوم هؤلاء المدراء بإستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لتأخير خروج المعلومات الحقيقية إلى سوق الأمر الذي يقوي فرصتهم من الإستفادة بالمعرفة الداخلية لأخبار الشركة.

**7. الحصول على مكافآت كبيرة للمديرين:**

حيث يقوم المديرون بممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية و ذلك لزيادة الأرباح و خاصة إذا كانت الحوافز و المكافآت الخاصة بهم مرتبطة بتلك الأرباح.

**8. تجنب التكلفة السياسية:**

تتمثل تلك التكلفة في الأعباء التي قد تتحملها الوحدات الإقتصادية كبيرة الحجم نتيجة القوانين و الأنظمة و المتطلبات التي تفرضها الدولة مثل قوانين زيادة معدلات الضرائب أو تحميل الوحدات الإقتصادية بأعباء إجتماعية مرتفعة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> محمد أحمد عبد الحميد السوري ، نفس المرجع السابق ، ص20 - 21.

**المطلب الثالث: استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية**

**أولاً: أساليب المحاسبية الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل:**

يمكن إستعراض أهم الأساليب و الطرق المستخدمة للتلاعب في إطار المحاسبة في قائمة الدخل بالأساليب الأتية:<sup>1</sup>

**أ. أساليب المحاسبة الإبداعية فيما يخص المصاريف:**

**1.** نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة: إن هذا النوع من التلاعب ذو علاقة بحسابات الموجودات حيث من المعروف أن المصاريف المترتبة على تنفيذ الأعمال قد تؤدي إلى تحقيق منافع قصيرة الأجل مثل الإيجارات و الرواتب و الإعلانات التي تحسم مباشرة من الإيرادات ، وقد تؤدي إلى منافع بعيدة الأجل مثل المباني و الآلات التي تعد موجودا يحسم إندثارها على مدى طويل الأجل.

**2.** الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم المطلوبات: تقوم إدارة بعض الوحدات الإقتصادية في بعض الأحيان لغايات خاصة مثل إرتباط الإلتزامات بشؤون قضائية ، أو الإلتزامات بالشراء بالإفصاح المتحفظ عن التغييرات التي تحدث في حسابات الإلتزامات

**3.** نقل المصروفات المترتبة على الوحدة الإقتصادية مستقبلا إلى المدة المالية الحالية لظروف الخاصة: تستخدم هذه الأساليب في الأوقات الصعبة التي تواجهها الوحدات الإقتصادية ، لأن تراجع الأعمال و غيرها من النكسات يدفع المديرين إلى عمل إجراءات في السجلات المحاسبية لمواجهة ذلك على أمل أن المستقبل سيكون أفضل ، و بهدف التخفيف من الأعباء عن الوقت الراهن على حساب مستقبل جديد متوقع.

**ب. أساليب المحاسبة الإبداعية فيما يخص الإيرادات:**

**1.** تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما إذا كانت عملية البيع لا تزال موضوع شك: حسب الإجراءات المتبعة فإن تسجيل الدخل يتم بعد إكمال عملية تبادل المنفعة ، و في هذه الطريقة يتم الإعتراف محاسبيا و دفتريا بالدخل المترتب على عملية البيع قبل أن تكتمل العملية ذاتها على أرض الواقع و قبل إكمال عملية تبادل المنفعة.

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

**3.** زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة: تتمثل هذه الطريقة في قيام إدارة وحدة إقتصادية ما بزيادة إيراداتها لمرة واحدة، و هي تعتبر من أساليب التلاعب الشائعة.

<sup>1</sup> باخجة عبد الله محمد طالب ، نفس المرجع السابق ، ص40.

4. نقل الإيرادات الجارية إلى مدة مالية لاحقة: تهدف هذه الطريقة غلى تخفيض الأرباح الجارية و نقلها إلى مدة مالية لاحقة تكون الحاجة إليها أكثر إلحاحية ، و عاد ما تستخدم هذه الطريقة عندما تكون أوضاع الوحدة الإقتصادية في السنة الجارية.

5. تقديم خصم سعر مغالي فيه للعملاء و زيادة فترة الإلتئان الممنوحة للعملاء عن المبيعات الآجلة. ، بالرغم من أن هذه الوسائل قد تخفض من قيمة الشركة ، حيث أنها تؤثر سلبيا على التدفقات النقدية المستقبلية.<sup>1</sup>

ثانيا: أساليب المستخدمة في قائمة المركز المالي:

و فيمايلي أهم الأساليب المتبعة في المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي:<sup>2</sup>

1. **التلاعب في الأصول الثابتة:** حيث لا يتم الإلتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية و إتباع طريقة إعادة تقييم و إظهار الفائض ضمن قائمة الدخل بدلا من إظهاره ضمن حقوق المساهمين، كذلك يتم التلاعب في نسب الإهلاك المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المستخدمة في السوق ، يضاف إلى ذلك العمل على إجراء تغييرات غير مبررة في إستخدام طرائق الإهلاك، مثل تحويل القسط الثابت إلى طريقة القسط المتناقص أو العكس.

2. **التلاعب في الأصول غير الملموسة:** حيث يتم بتقييم الأصول غير الملموسة و المبالغة في تقييمها مثل العلامات التجارية مع تغيير غير مبرر لطرق الإطفاء ، بالإضافة إلى الإعتراف المحاسبي بالأصول غير الملموسة بما يخالف معايير المحاسبة الدولية مثل الإعتراف بالشهرة غير المشترية.

3. **التلاعب بالإستثمارات المتداولة:** حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية ، و التلاعب في تصنيف الإستثمارات ، و ذلك عن طريق تصنيف هذه الإستثمارات إلى طويلة الأجل عند هبوط أسعارها السوقية ، إضافة إلى إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات هبوط الأسعار.

4. **التلاعب في النقدية:** التلاعب في حسابات النقدية بعدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة و التلاعب بأسعار الصرف عند ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية ، بالإضافة إلى تحصيل النقدية بأسرع ما يمكن مع قرار عدم إعادة الإستثمار.

5. **التلاعب في الذمم المدنية:** و يتم التلاعب هنا من خلال عدم كشف عن الديون المتعثرة ، بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها ، و إجراء أخطاء معتمدة في تصنيف حسابات الذمم المدنية ، من تصنيف الذمم طويلة الأجل على أنها أصول متداولة بهدف تحسين سيولة المنشأة.

<sup>1</sup> نعيم تومان مرهون الزياي ، نفس المرجع السابق ، ص199.

<sup>2</sup> سيف الدين فوزي الهندي ، نفس المرجع السابق ، ص41.

6. **التلاعب في الإستثمارات طويلة الأجل:** تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الإستثمارات طويلة الأجل من طريقة التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية.
7. **التلاعب في الموجودات المحتملة:** حيث يتم إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها مثل إثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل إصدار الحكم فيه.
8. **التلاعب في المطلوبات المتداولة:** مقل عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة ، بهدف تحسين نسب السيولة.
9. **التلاعب في المطلوبات طويلة الأجل:** مثل الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية ، بهدف إستخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل ، لتحسين نسب السيولة.
10. **التلاعب في المخزون:** في هذا البند تتركز عمليات التلاعب و ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في تضمين كشوفات الجرد بنود بضاعة راكدة و متقدمة إضافة إلى عمليات التلاعب في أسعار تقييمها ، و تغيير غير مبرر في طريقة تسعير المخزون.
11. **التلاعب في حقوق المساهمين:** مثل إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري ، بدلا من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب ، باعتباره بندا من بنود سنوات مسابقة.<sup>1</sup>
- ثالثا: أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية:**
- يعرض بيان التدفقات النقدية جميع التدفقات النقدية الداخلة و الخارجة من حيث مصادرها و إستخداماتها خلال فترة زمنية معينة ، و يهدف إعداد هذه القائمة إلى مساعدة المستثمرين و الدائنين و الدارسين و غيرهم في تحليل النقدية من خلال توفير معلومات ملائمة عن مصادر التدفقات و المدفوعات النقدية خلال فترة زمنية معينة و تظهر أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في بيان التدفقات النقدية كمايلي:<sup>2</sup>
- تصنيف النفقات التشغيلية ، بإعتبارها نفقات إستثمارية أو نفقات إستثمارية أو نفقات تمويلية و العكس ، وهذه الإجراءات و الممارسات لا تؤثر و لا تغير في القيم النهائية.
  - دفع تكاليف التطوير الرأسمالي و تسجيلها بإعتبارها تدفقات نقدية إستثمارية خارجة و إبعادها عن التدفقات النقدية الخارجة التشغيلية ، و بالتالي فإن هذه الممارسات تزيد من النفقات النقدية الداخلة.
  - التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئيا من دفع الضرائب ، و ذلك من خلال عمل تعديلات في النفقات النقدية التشغيلية مثل تخفيض مكاسب بيع الإستثمارات و بعض حقوق الملكية ، أو إضافة

<sup>1</sup> ناظم شعلان جبار ، أساليب المحاسبة الإبداعية و أثرها على موثوقية البيانات المالية ، دراسة ميدانية ، مجلة الغزي للعلوم الإقتصادية و الإدارية ، جامعة القادسية ، الإدارة و الإقتصاد ، قسم المحاسبة ، المجلد 9 ، العدد 32 ، 2015 ، ص246.

<sup>2</sup> أمينة فداوي ، نفس المرجع السابق ، ص155.

- الخسائر قبل الضريبة على صافي الدخل أثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية أي يتم خصم التأثيرات الضريبية لهذه البنود من التدفقات النقدية التشغيلية
- بالنسبة للعمليات غير المكتملة حيث إنها تؤثر في التدفقات النقدية التشغيلية ، من خلال إزالة تأثير الضريبة عن هذه العمليات من التدفقات النقدية التشغيلية ، إذ أن أي نقد يتم تسلمه نتيجة العمليات غير المكتملة أو نتيجة للتخلص منها ، يتم إعتباره ناجما عن نشاطات إستثمارية ، لذلك و أثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية ، يتم إزالة تأثير مكاسب أو خسائر العمليات التشغيلية غير المكتملة أو التخلص منها من الدخل الصافي.
  - التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة ، و ذلك لإزالة البنود غير المتكررة ، و كذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمنشأة بإعتبارها أسهما تجارية ، حيث يمكن تصنيفها كإستثمارات جارية أو غير جارية إعتقادا على فترة الإحتفاظ بها.

#### رابعاً: أساليب المحاسبة الإبداعية في حقوق الملكية:

- تعتبر قائمة تغيرات حقوق الملكية ، حلقة الربط بين قائمة الدخل و بين قائمة المركز المالي ، و هي تتحدد من خلال رصد و متابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة المالية و حتى نهايتها و يتم الإعتقاد في عرضها على أساس الإستحقاق و تتكون هذه القائمة من ثلاثة عناصر و هي:<sup>1</sup>
- رأس المال المدفوع و ينقسم إلى أولاً رأس المال القانوني ، و يتمثل القيمة الإسمية للاسهم و ثاني إلى رأس المال الإضافي ، و الناجمة عن توزيعات رأس المال ، بحيث يكون التوزيع من رأس المال المدفوع.
  - رأس المال المكتسب: ويشمل التغيرات التي تحدث في ثلاث مصادر و تتمثل في رصيد الأرباح المحتجزة في أول الفترة المالية من تصحيح أخطاء سنوات سابقة ، و توزيعات الأرباح على المالكين و المساهمين ، و صافي الدخل الشامل.
  - رأس المال المحتسب: و يشمل التغيرات التي تحدث في ثلاث مصادر أيضا تتمثل في مكاسب أو خسائر إعادة التقدير ، و مكاسب أو خسائر الحيازة غير المحققة ، و مكاسب أو خسائر ترجمة أرصدة العملات الأجنبية الموجودة في نهاية الفترة المالية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> سيف الدين فوزي الهندي ، نفس المرجع السابق ، ص45.

<sup>2</sup> محمد أحمد عبد الحميد صوري ، نفس المرجع السابق ، ص45.

**المبحث الثالث: أدوات المحاسبة الإدارية وعلاقتها بممارسات المحاسبة الإبداعية**

سننتظر في هذا المبحث حول عموميات و معلومات التي تخص أدوات المحاسبة الإدارية هما: أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية و الحديثة مع كشف العلاقة بممارسات المحاسبة الإبداعية.

**المطلب الأول: أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية و الحديثة**

سنعرض في هذا المطلب توضيح أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية و الحديثة.

**الفرع الأول: أداة المحاسبة الإدارية التقليدية**

سنذكر بعض مصطلحات و معلومات التي تمول أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية فيمايلي:

**أولاً: الموازنة التقديرية:**

بدأ إستخدام الموازنات التقديرية منذ إستخدام التخطيط في أعمال المشاريع و خاصة في الموازنات التي تضعها الحكومة لإيراداتها و نفقاتها.

الموازنة التقديرية هي أحد الأركان الرئيسية في المحاسبة الإدارية و تستخدم في تخطيط أعمال المشروع و الرقابة على أعماله.<sup>1</sup>

**التعريف الأول:** تعرف الموازنة التقديرية بأنها الخطة المنسقة لجميع عمليات المشروع في فترة الموازنة ، فهي تمد المشروع بتقدير لأرباحه الكلية و للأرباح المحققة بواسطة كل قسم من الأقسام ، عن طريق تجميع المبيعات ، و التكاليف الصناعية و المصاريف البيعية ، و الإدارية، و بإدراج جميع عناصر الإيرادات و المصروفات التي لم تتضمنها أي موازنة فرعية.<sup>2</sup>

**التعريف الثاني:** تعرف الميزانية التقديرية على أنها أداة تعمل و بإطار محدد لتحقيق التوازن العيني و المالي و النقدي للأشطة المختلفة في أي مشروع عن فترة مستقبلية معينة ، و بغض النظر عن طبيعة عمل المشروع و حجم نشاطه و عائدية ملكيته.<sup>3</sup>

**التعريف الثالث:** وسيلة من وسائل التخطيط المالي تحتوي على مجموعة من التنبؤات و التقديرات المالية المستقبلية و المدونة بطريقة كمية ، تهدف إلى رسم أهداف المستقبلية و إرشاد متخذ القرار إلى الإجراءات المثالية الواجب إتخاذها بشكل يضمن تحقيق أهداف.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> فضيل جميل السعيدة ، نفس المرجع السابق ، ص18.

<sup>2</sup> أحمد مجد نور ، نفس المرجع السابق ، ص223.

<sup>3</sup> وليد الحياي ، نفس المرجع السابق ، ص45.

<sup>4</sup> هيثم مجد الزعبي ، الإدارة و التحليل المالي ، ط1 ، دار الفكر للطباعة و النشر و التوزيع ، عمان ، 2000 ، ص297



## المبادئ العلمية تأتي تحكم الموازنات:

لكي تحقق الموازنات أهدافها التي وجدت من أجلها ، فإنها لا بد أن يستند أعدادها على مجموعة من الأسس العلمية:<sup>1</sup>

أ. **مبدأ الشمول:** و يقصد بمبدأ الشمول ، هو أن تكون الموازنة شاملة لجميع أوجه نشاط المنشأة بمعنى جميع إداراتها و مراكز مسؤولياتها و ذلك لكي يمكن تحقيق هدف التنسيق للموازنة.

ب. **مبدأ التوزيع الزمني:** و يقصد بهذا المبدأ التوقيت العمليات و توزيعها على مدار فترة الموازنة التي عادة ما تكون سنة كاملة ، و ذلك من حيث توقيت حدوثها ، كأن تقسم الموازنة إلى فترات فصلية أو شهرية . و ينبغي أن لا يفهم من التقسيم الزمني للموازنة هو توزيع أرقام الموازنة توزيعاً متساوياً على فترات الموازنة ، و إنما المقصود هنا بمبدأ التوزيع الزمني توقيت العمليات خلال فترة الموازنة حسب احتمال أو توقع حدوثها فعلاً.

ج. **مبدأ الواقعية:** و يقصد بمبدأ الواقعية ، هو أن يكون أهداف المنشودة ممكنة التحقيق في ظل الإمكانيات المتاحة للمنشأة ، سواء كانت هذه الإمكانيات بشرية أم مادية. إذ أن واقعية أهداف تجعل من الموازنة وسيلة فعالة لتحقيق و تنسيق نشاطات المنشأة و إحتياجاتها من الموارد خلال فترة الموازنة.

د. **مبدأ المرونة:** و طبقاً لهذه الطريقة من طرق القياس ينظر إلى قيمة أي متغير على أنه مدى معين و ليس قيمة مطلقة أو محددة فمثلاً عند القياس إنحرافات التكاليف يجب ألا تعبر إلى أي زيادة في التكاليف الفعلية عن التكاليف على أنها إنحرافات حقيقية تستحق الدراسة و التحليل ، لذلك يوجد مدى معين تلعب فيه الصدفة دوراً كبيراً و بالتالي عندما يخرج الأداء الفعلي عن هذا المدى يعتبر إنحرافاً يستحق الدراسة و المسائلة.<sup>2</sup>

هـ. **مبدأ الربط بين تقديرات الموازنة و مراكز المسؤولية:**

يقصد بمبدأ الربط بين تقديرات الموازنة و مراكز المسؤولية توزيع تقديرات الموازنة حسب الوحدات التنظيمية للوحدة إقتصادية ، بهدف إجراء المقارنات بين الوحدات التنظيمية ، و بين النتائج الفعلية و التقديرات المكية النقدية لكل وحدة و بالتالي ليتسنى إتخاذ الخطوات اللازمة لمعالجة نواحي الضعف و الإسراف.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> مؤيد محمد الفضل و آخرون ، نفس المرجع السابق ، ص235.

<sup>2</sup> أحمد حلمي جمعة ، نفس المرجع السابق ، ص234.

<sup>3</sup> وليد الحياي ، نفس المرجع السابق ، ص48.

## أنواع الميزانية التقديرية:

تقسم الموازنات من زوايا مختلفة و على النحو التالي:<sup>1</sup>

## أ. من ناحية المجال الذي تغطيه الموازنة:

تنقسم الموازنات من حيث نطاق الأعمال التي تغطيها إلى موازنات تشغيلية ، و تغطي هذه الموازنات الأعمال العادية للمشروع ، و موازنات رأسمالية و هي التي تختص بالتخطيط الإستثماري للمشروع أو بالإنفاق الإستثماري المزمع القيام به.

## ب. من ناحية الفترة الزمنية التي تغطيها الموازنة:

تقسم الموازنات التقديرية وفقا لهذا المعيار إلى موازنات تقديرية قصيرة الأجل و موازنات تقديرية طويلة الأجل ، و ذلك بالنظر إلى الفترة الزمنية التي تغطيها.

## ج. من ناحية درجة التفصيل التي تتضمنها الموازنة:

و من الناحية تنقسم الموازنات من هذه الناحية إلى برامج و موازنات المسؤولية و تحدد البرامج و الخطط الرئيسية التي تنوي المنشأة القيام بها ، أما الموازنات المسؤولية فإنها تحدد الخطط من ناحية المسؤولين عن التنفيذ.

## د. من ناحية المرونة:

و في هذا المجال فإن الموازنات التقديرية تنقسم إلى:

➤ الموازنة التقديرية الثابتة.

➤ الموازنة التقديرية المرنة أو المتغيرة.

و تبنى الموازنة التقديرية الثابتة على حجم إنتاج واحد ، بينما تعد الموازنات على أساس مجموعة متعددة من مستويات النشاط.

## مراحل إعداد الموازنة التقديرية:

يتم إعداد الموازنات تبعا للخطوات الآتية:<sup>2</sup>

1. تحديد و اعتماد الهدف الذي ترغب المنشأة في تحقيقه.

2. تقوم لجنة الموازنة بتجميع المعلومات اللازمة لإعداد الموازنة و هي:

أ. كميات و أنواع المنتجات المراد تسويقها للزبائن.

ب. كميات و أنواع الإنتاج الذي تلبية إحتياجات السوق.

<sup>1</sup> أحمد محمد نور ، أحمد حسين علي ، نفس المرجع السابق ، ص226،225.

<sup>2</sup> مؤيد محمد الفضل و آخرون، نفس المرجع السابق ، ص242.

- ج. كميات و أنواع المواد الأولية اللازمة لإنتاج وحدة المنتج من كل نوع من أنواع المنتجات.
- د. العمليات الإنتاجية التي تمر عليها وحدة المنتج من كل نوع من أنواع المنتجات و الوقت اللازم لتصنيعها في كل مرحلة أو عملية حسب نوع العامل و درجة مهارته.
- هـ. سعر شراء الوحدة من كل نوع من المواد الأولية.
- و. المخزون من الإنتاج التام و غير التام و مواد الخام.
- ز. معدل أجر الساعة حسب نوع العامل و درجة مهارته.
3. تقوم لجنة الموازنة الفرعية في كل قسم او مركز مسؤولية بإعداد موازنة القسم أو المراكز في ضوء الهدف المعتمد و المحدد له و إرسالها إلى لجنة الموازنة المركزية.

### ثانياً: المحاسبة المسؤولة

تعمل المحاسبة المسؤولة على ترسيم سمات تنظيم الإدارية و ربط تقارير الأداء بالأفراد المسؤولين عن الوحدات الإدارية المختلفة في المنشأة بالتالي تتحقق الحكمة القائلة بأنه تمت الرقابة أداء الأفراد ، تتك رقابة التكاليف و الإيرادات. فعند ربط تقارير الأداء بمراكز المسؤولية المختلفة الموجودة في المنشأة فإنه يمكن الوقوف على مدى إنجاز هذه المراكز لأهدافها و هذا يساعد الإدارة في رقابة التكاليف ، و بدون وجود هذه يتم التعامل مع المنشأة و كأنها وحدة واحدة و عندها يكون من الصعب معرفة أسباب القوة و الضعف في أدائها.<sup>1</sup>

و تعرف المحاسبة المسؤولة بأنها نظام محاسبي يهدف إلى تحقيق الرقابة على الأداء عن طريق ربط المسؤولية عن الإنفاق و الدخل بالمستويات الإدارية المختلفة في الهيكل التنظيمي للمنشأة طبقاً لبرنامج محدد أو خطة مسابقة أو موازنة تخطيطية بحيث يمكن إعداد التقارير المالية عن الأداء المخطط و الفعلي لكل مركز من مراكز المسؤولية عن طريق هذا النظام المحاسبي ، و بذلك تتحدد المسؤولية عن الأداء و يتم معالجة الانحرافات بكفاءة و فعالية.<sup>2</sup>

و محاسبة المسؤولية بصفة عامة تقوم على عدة فروض أساسية منها:<sup>3</sup>

- أن كل مدير يجب أن يتحمل مسؤولية الأنشطة التي تتم داخل دائرة التنظيم التي تدخل في نطاق تحكمه.
- أن كل مدير يجب أن يسعى جاهداً لتحقيق الأهداف و الغايات المرجوه منه.
- يجب ان يشترك كافة رجال الإدارة في وضع و تقرير الأهداف التي بناء عليها سيتم محاسبتهم و تقييم أدائهم.
- كما أن هذه الأهداف يجب أن تكون ممكن التحقيق في ظل أداء فعال و كفاء.
- أن تصل تقارير الأداء و التغذية العكسية للمعلومات كل مدير بسرعة و في الوقت المناسب

<sup>1</sup> عبد الحكيم الرجبي "مجد تيسير"، نفس المرجع السابق ، ص327.

<sup>2</sup> زايد سالم أبو شناف ، محمود عباس حمدي ، نفس المرجع السابق ، ص181.

<sup>3</sup> ليستراي هيتجر ، سيرج ماتولتش ، المحاسبة الإدارية ، ترجمة أحمد حماد حجاج ، دار المريخ ، الرياض ، 2000 ، ص456.

➤ يجب أن يكون دور محاسبة المسؤولية في تقدم و نمو المنشأة واضحا و مفهوما.

### مقومات أساسية محاسبة المسؤولية:

تشمل نظام محاسبة المسؤولية عدة مقومات أساسية أهمها:<sup>1</sup>

- تحديد مراكز المسؤولية في المؤسسة حسب الأهداف العامة لها و الخريطة التنظيمية.
- لابد إدراج تقارير مالية و إدارية كل حسب مسؤوليته لتبيان نتائج الأداء الفعلية من أجل مقارنتها بالمقدرة.
- تجميع عناصر التكاليف و الإيرادات الخاضعة للرقابة حسب مراكز المسؤولية.
- توافد نظام رقابي محكم على مختلف مراكز المسؤولية.
- تحضير البيانات الموازنات بما يؤدي إلى تقييم الأداء الفعلي و ذلك من خلال المقارنة بين النتائج المخططة و المتحققة.

### أنواع مراكز المسؤولية:

تمثل مراكز المسؤولية في الوحدات العاملة في داخل المؤسسات و التي يتم تحديد صلاحيتها و رسم سياساتها ووضع الخطط لها و هذه المراكز متعددة و هي كمايلي:<sup>2</sup>

- مراكز التكلفة و مركز التكلفة هو عبارة عن وحدة عن أو دائرة نشاط التي يتم محاسبة المسؤول عنها عن التكاليف التي تحدث في مراكز المسؤولية التابع لع و بالتالي يظهر لنا هنا أن ما يدخل ضمن صلاحيات و مسؤوليات هذا المدير و الذي سوف يسأل عنها و التكلفة فقط.
- مراكز الربحية و هي وحدة أو دائرة النشاط التي يتم محاسبة المسؤول عنها و ذلك عن التكاليف التي تحدث فيها و ما تحققة من إيرادات أيضا ، بمعنى تتم مسائلة المسؤول هنا ليس عن التكلفة فحسب و إنما عن الإيرادات التي تم تحصيلها من وراء استخدام هذه التكاليف و ذلك لأن الهدف الأساسي لأي مؤسسة و أي مشروع هو تحقيق الربح.
- مراكز الإستثمار و هي عبارة عن وحدة أو دائرة نشاط التي يتم محاسبة المسؤول عنها عن العائد على ما تم إستثماره بها من موارد.

### ثالثا: محاسبة التكاليف

يطلق مصطلح التكاليف على مجموع المبالغ النقدية التي تنفق في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة معينة يتوقع منها إيرادا أو منفعة ، سواء كان الدفع فورا أو كان تعهدا مستقبليا بالدفع.

<sup>1</sup> نوبلي نجلاء ، نفس المرجع السابق ، ص37 ، 38.

<sup>2</sup> كامل يوسف بركة ، دور اساليب المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل درجة ماجيستر ، قسم المحاسبة و التمويل ، قسم المحاسبة و التمويل ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، 2012 ، ص52.

كذلك عرفت محاسبة التكاليف بأنها فرع من فروع المحاسبة يهتم بتحديد تكلفة الوحدات المنتجة و الرقابة على عناصرها لغرض التخطيط و إتخاذ قرارات رشيدة.<sup>1</sup>

هي حقل المحاسبة الذي يؤكد على تقدير و مراقبة التكاليف. و الإهتمام الأول لهذا الحقل هو تكلفة البضائع المنتجة ، كمل يهتم بمعلومات التكاليف الحقيقية و المتوقعة المستعملة في مراقبة عمليات الإنتاج و في التخطيط للمستقبل.<sup>2</sup>

### تبويب عناصر التكاليف (أنواع التكاليف):

هناك عدة تبويبات لعناصر التكلفة و هي:

**1. التبويب الاساسي:** يهدف هذا التبويب إلى تحديد تكلفة كل عامل من عوامل الإنتاج الداخلة في قياس

تكلفة المنتج النهائي ، و حسب التبويب يمكن تقسيم التكلفة إلى ثلاثة أنواع هي:<sup>3</sup>

**1.1 عنصر تكلفة المواد:** هي تكلفة المستلزمات المستخدمة في الإنتاج ( العنصر الرئيسي الذي يخضع

لعملية التحويل حتى يصبح منتجا نهائيا، و تشمل المواد التي تدخل في العملية الإنتاجية و التسويقية و الإدارية مثل الخشب لصنع الطاولات.

**2.1 تكلفة الأجور:** هي كل ما تتحمله المؤسسة من أجور نقدية و مزايا عينية ، و التأمينات الإجتماعية للعاملين من أجل الحصول على عنصر و قد تكون هذه الخدمات مباشرة مرتبطة بالإنتاج أو غير مباشرة مثل راتب المدير العام فهذه التكلفة غير مرتبطة مباشرة بالإنتاج.

**3.1 تكلفة المصروفات:** و هي كل التكاليف اللازمة للدورة الإنتاجية و البيعية بالمؤسسة بخلاف الأجور و المواد، مثل صيانة الآلات ، إهلاك الآلات و المعدات ، إنجاز المصنع.

**2. التبويب الوظيفي:** بموجب هذا التبويب تصنف عناصر التكلفة من مواد و أجور و خدمات بحسب الوظيفة التي يمارسها مركز الكلفة:<sup>4</sup>

**2.1 تكاليف صناعية:** و هي عناصر التكاليف المرتبطة بمزاولة المنشأة لنشاطها الصناعي بدءا من الحصول على المواد الأولية إلى أن تصبح السلعة قابلة للبيع كمنتج نهائي، و بذلك فهي تتمثل بعناصر التكاليف التي تستنفذ في مراكز الإنتاج و مراكز الخدمات الإنتاجية و تتضمن المواد و العمل و الخدمات.

**2.2 تكاليف تسويقية:** و هي عناصر التكاليف المتعلقة بمخزن الإنتاج و الترويج عنه و بيعه و نقله و تحصيل قيمته و كذلك تشمل كلفة البحوث التسويقية.

<sup>1</sup> عاطف الأخرس و آخرون، نفس المرجع السابق ، ص13.

<sup>2</sup> خالد أمين عبد الله ، نفس المرجع السابق ، ص38.

<sup>3</sup> نجوم قمازي ، نفس المرجع السابق ، ص31.

<sup>4</sup> مؤيد محمد الفضل و آخرون، نفس المرجع السابق ، ص74

## 3.2 تكاليف الإدارية: و هي كلفة نشاط الإدارة العامة للمنشأة ككل.

و يمكن توضيح تبويب عناصر التكاليف على أساس التصنيف الوظيفي حسب الشكل التالي:

## الجدول رقم 3: وظائف المشروع

إدارية	تسويقية	إنتاجية	عناصر تكاليف
مواد	مواد	مواد	
أجور	أجور	أجور	
مصاريف إدارية أخرى	مصاريف أخرى	تكاليف صناعية غير مباشرة	
(خدمات)	(خدمات)	(خدمات)	

المصدر: عاطف الأخرس و آخرون ، محاسبة التكاليف الصناعية ، ط1 ، دار البركة للنشر و التوزيع ، عمان ، ص41.

## 3. التبويب حسب حجم الأنشطة: يعتمد هذا التبويب على سلوك عناصر التكاليف إتجاه التغيير في الإنتاج ، حيث

أن هناك قسما من عناصر التكاليف تتغير تكلفته بتغير حجم النشاط و قسما آخر لا تتغير تكلفته بل تبقى

ثابتة مهما تغير حجم النشاط ، و تقسم التكاليف حسب علاقتها بتغير حجم الإنتاج إلى الأقسام التالية:<sup>1</sup>

## 1.3 التكاليف المتغيرة: هي جمع عناصر التكاليف التي تتغير طرديا بنفس نسبة التغير في حجم الإنتاج و

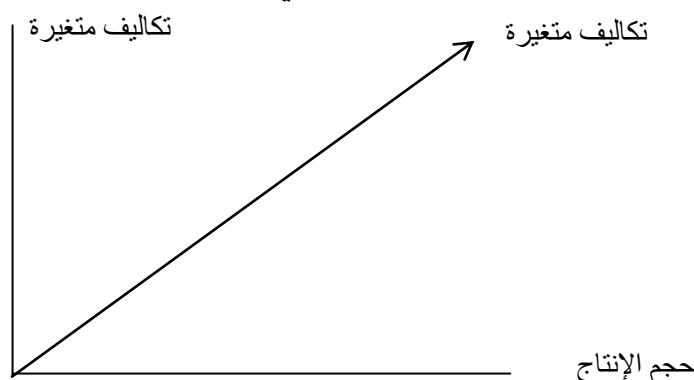
بنفس الإتجاه ( زيادة أو نقصان) مع ثبات العوامل الأخرى من أسعار و أجور ، و تتصف عناصر التكاليف

المتغيرة بأنه يمكن تتبعها و تخصيصها و تحديد نصيب السلعة المنتجة منها بدقة ، كما أن نصيب السلعة من

عناصر التكاليف ثابت بالرغم من تغير هذه العناصر بشكل إجمالي مع تغير حجم النشاط و يمكن توضيح سلوك

عناصر التكاليف المتغير حسب الشكل التالي:

## الشكل رقم 1: الرسم البياني لدالة التكاليف المتغيرة

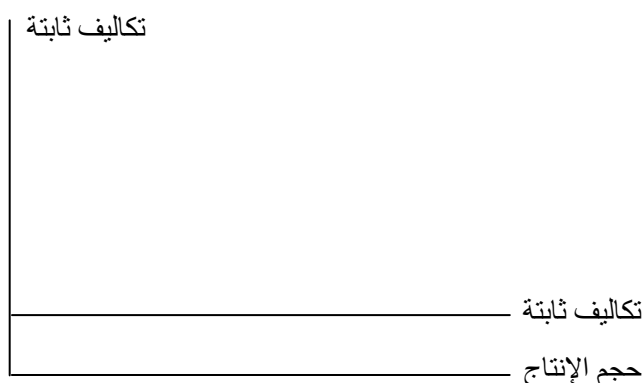


المصدر: عاطف الأخرس و آخرون ، نفس المرجع السابق ، ص44.

<sup>1</sup> عاطف الأخرس و آخرون ، نفس المرجع السابق ، ص44،45.

**2.3 التكاليف الثابتة:** هي عبارة عن عناصر التكاليف التي لا تتأثر بتغير حجم الإنتاج و تبقى ثابتة ما دامت ضمن المدى الملائم ، وهذا يعني أنه إذا زاد الإنتاج أو نقص أو توقف تماما لفترة من الزمن فإن عناصر التكاليف ستبقى كما هو دون أن تتغير ، و يمكن توضيح سلوك عناصر التكاليف الثابتة حسب الشكل التالي:

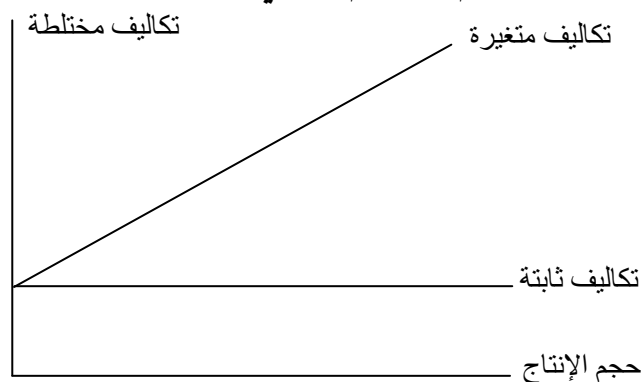
**الشكل 2: الرسم البياني لدالة التكاليف الثابتة**



المصدر: عبد الحكيم الرجبي "مجد تيسير ، المحاسبة الإدارية ، ط3 ، دار وائل للنشر و التوزيع ، عمان ، 2004 ، ص51.

**3.3 التكاليف المختلطة:** و هي التكاليف التي تحمل في طياتها صفات كل من التكاليف المتغيرة و التكاليف الثابتة مثل تكاليف الكهرباء و الصيانة و العمل غير المباشر ، بمعنى أنها تتضمن قدرا ثابتا و آخر متغيرا.<sup>1</sup> و تمثل التكلفة المختلطة بيانيا كما يتضح من الشكل التالي:

**الشكل رقم 3: الرسم البياني لدالة التكاليف المختلطة**



المصدر: ليستراي هيتجر ، سيرج ماتولتس ، المحاسبة الإدارية ، ترجمة أحمد حماد حجاج ، دار المريخ ، الرياض ، 2000 ، ص139.

<sup>1</sup> ليستراي هيتجر ، سيرج ماتولتس ، نفس المرجع السابق ، ص139.

**4. التوبيخ حسب وحدة الإنتاج:** يقتصر تصنيف التكاليف على أساس علاقتها بوحدة المنتج على التكاليف الصناعية

فقط حيث تصنف هذه التكاليف إلى التكاليف صناعية مباشرة و تكاليف صناعية غير مباشرة:<sup>1</sup>

**1.4 التكاليف الصناعية المباشرة:** هي العناصر التي ترتبط ارتباطا مباشرا بوحدة المنتج و يمكن تحديد تكلفة

وحدة المنتج من هذه العناصر تحديدا دقيقا بطريقة إقتصادية ، و تستمل التكاليف الصناعية المباشرة على عنصرين فقط يكونا فيما بينهما التكلفة الأولية بوحدة المنتج و هما المواد المباشرة و الأجور المباشرة.

**2.4 التكاليف الصناعية غير المباشرة:** هي العناصر التي لا ترتبط ارتباطا مباشرا بوحدة المنتج و لا يمكن

تحديد تكلفة وحدة المنتج منها بطريقة إقتصادية مثل تكلفة المواد غير المباشرة و الأجور غير المباشر.

**أهداف محاسبة تكاليف:**

و من هنا تعددت أهداف محاسبة التكاليف بشكل يتلائم مع الأهداف مع الأهداف المختلفة للمشاريع ، إلا انه يمكن تحديد الأهداف الرئيسية لمحاسبة التكاليف بمايلي:<sup>2</sup>

**تحديد تكاليف الإنتاج:** و يعتبر الهدف الرئيسي لمحاسبة التكاليف حيث يتم جمع و تحليل و تخصيص بيانات

التكاليف الخاصة بمنتج محدد أو أمر إنتاجي معين او مرحلة إنتاجية معينة بغرض توفير اساس سليم لتقييم الانتاج التام أو الإنتاج تحت التشغيل أو قياس تكلفة خدمة مريض في مستشفى أو تكلفة أي سلعة أخرى بغرض تسعيرها.

**الرقابة على التكاليف:** تهدف محاسبة التكاليف أي تخفيض التكاليف المتعلقة بالإنتاج إلى أدى حد ممكن دون التأثير على جودة الإنتاج أو بمعنى آخر تحقيق الكفاءة و الإستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج.

**المساعدة في اتخاذ القرارات الإدارية:** تقوم محاسبة التكاليف بتقديم المعلومات و إعداد التقارير التي تساعد في مجال إتخاذ القرارات الإدارية على النحو التالي:

➤ تحديد المشكلة.

➤ التعرف على البدائل المشكلة.

➤ تقييم تلك البدائل.

➤ المفاضلة بين البدائل.

ولا تقتصر المعلومات المقدمة من محاسبة التكاليف على تلك المتوفرة في السجلات المحاسبية بل يضيف إليها معلومات بناء على خبيرته الشخصية و توقعاته و تنبؤاته المستقبلية.

<sup>1</sup> أيمن طه حمد النيل نور ، نفس المرجع السابق ، ص14.

<sup>2</sup> عاطف الأخرس و آخرون ، نفس المرجع السابق ، ص15 ، 16.



## المساعدة في التسعير

تساعد محاسبة التكاليف في رسم السياسة السعرية لمنتج معين أو خدمة معينة و ذلك من خلال المعلومات التي توفرها عن تكلفة ذلك المنتج و الخدمة ، حيث يراعي عند تسعير منتج تغطية التكاليف بالإضافة إلى نسبة معينة من الربح تعتمد على الظروف المحيطة بالوحدة الإقتصادية من منافسة أو كسب أسواق جديدة و قد يكون السعر محددة من قبل الحكومة.

و مما تقدم يتضح أن مهام محاسبة التكاليف تنحصر في الآتي:<sup>1</sup>

- إثبات جميع النفقات المرتبطة بطريقة صحيحة تمكن من إستخراج التكاليف الفعلية لكل وحدة أو عملية أو مرحلة أو قسم أو آلة
- تحديد التكاليف الفعلية للمنتجات و المراحل و تكلفة كل نوع أو صنف أو كل طلبية و خدمة لتحديد أسعار المنتجات.
- تحديد التكاليف المعيارية لكل منتج أو خدمة أو مرحلة إنتاجية و مقارنة معطيات المحاسبة الفعلية مع معايير النفقات الموضوعية.
- الرقابة على عناصر و بنود التكاليف.
- تزويد المستويات الإدارية المختلفة في الوقت المناسب ، بجميع المعلومات و البيانات الضرورية لممارسة وظائف التخطيط و الرقابة و تقييم الأداء.

## رابعاً: التحليل المالي:

يقصد بالتحليل المالي عملية تفسير القوائم المالي الصادرة و فهمها في ضوء الإدراك و المعرفة بكيفية إعدادها و الأسس التي تم في ضوءها ظهور الأرقام المالية في صورتها النهائية.

يعرف التحليل المالي: بأنه مجموعة العمليات التي تعني بدراسة و فهم البيانات و المعلومات المالية المتاحة في القوائم المالية للمنشأة و تحليلها و تفسيرها حتى يمكن الاستفادة منها في الحكم على مركز المنشأة المالي و تكوين معلومات تساعد في إتخاذ القرارات ، و تساعد أيضا في تقييم أداء المنشأة و كشف إنحرافات و التنبؤ بالمستقبل.<sup>2</sup> إنما يعني دراسة الأداء الماضي للمنشأة ، و تقييم ظروفها الحاضرة ، ثم التنبؤ بإمكانية تحقيق أهدافها المرغوبة في المستقبل.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> وليد ناجي الحياي ، نفس المرجع السابق ، ص37.

<sup>2</sup> هيثم محمد الزعبي ، نفس المرجع السابق ، ص157.

<sup>3</sup> ليستراي هيتجر ، سيرج ماتولتش ، نفس المرجع السابق ، ص669.

## أهداف التحليل المالي:

توصف نتائج التحليل المالي من أهم الأسس التي يستند عليها في اتخاذ القرارات، و الحكم على مدى كفاءة الإدارة و قدرتها على تحقيق الإستثمار الأفضل للموارد، و عليه فإن التحليل المالي يهدف إلى تحقيق الآتي:<sup>1</sup>

- ✓ تقييم الوضع المالي و النقدي للشركة.
- ✓ تقييم نتائج قراءات الإستثمار و التمويل.
- ✓ تحديد إنحرافات بالأداء المتحقق عن المخطط و تشخيص أسبابها.
- ✓ الإستفادة من نتائج التليل لإعداد الموازنات و الخطط المستقبلية.
- ✓ تحديد الفرص المتاحة أمام الشركة و التي يمكن إستثمارها.
- ✓ التنبؤ بإحتمالا الفضل الذي يواجه الشركة.
- ✓ يعتبر التحليل المالي مصدر للمعلومات الكمية و النوعية لمتخذي القرار.
- ✓ تقييم ملاءة الشركة في الأجل القصير و الطويل.

## انواع التحليل المالي:

هناك نوعين من التحليل المالي هما:<sup>2</sup>

أ. **التحليل الأفقي:** يسمى التحليل الأفقي التاريخي أو التحليل المالي الديناميكي ، و يرتكز على دراسة و حساب و تحديد طبيعة التغيرات التي تطرأ على عناصر القوائم المالية عبر الزمن ، و يتم ذلك بمقارنة عناصر الميزانية في لحظة معينة بعناصر لذات الميزانية في لحظة أخرى ، فالتحليل المالي الديناميكي يعتمد على طريقة التدفقات في تحليل الوضعية المالية للمؤسسة من خلال دراسة التدفقات النقدية المتعلقة بعناصر الميزانية بدورة معينة و بجدول حسابات النتائج.

ب. **التحليل العمودي:** يسمى بالتحليل العمودي المطلق أو التحليل المالي الساكن ، و يرتكز على دراسة القوائم المالية من خلال ربط علاقات بين عناصرها و أجزاءها في شكل نسب ذات دلالة ، يمكن من خلالها الحكم على التوازن المالي و الوضعية المالية للمؤسسة ، و تتمثل هذه الأدوات في راس المال العامل و المؤشرات المالية.

<sup>1</sup> عدنان تايه النعيمي ، ارشد فؤاد التميمي ، التحليل المالي إتجاهات معاصرة ، دار اليازوري العلمية ، الأردن ، 2007 ، ص 11 ، 12.

<sup>2</sup> شعيب شنوف ، التحليل المالي الحديث طبقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي ifrs ، ط1 ، دار زهران للنشر و التوزيع ، المملكة الأردنية الهاشمية ، 2012 ، ص 42 ، 43.

## أدوات التحليل المالي:

هذا و ستنم مناقشة كل أداة من أدوات التحليل المالي في وحدة مستقلة:

أ. **القوائم المالية:** تعتبر القوائم المالية من أهم مصادر المعلومات التي يعتمد عليها المستثمرون و المقرضون و المحللون الماليون و غيرهم من الأطراف المهتمة بأمر الوحدة الاقتصادية في عملية إتخاذ القرارات الاقتصادية المتعلقة بالوحدة الاقتصادية.<sup>1</sup>

ب. **التحليل التعادل:** هي النقطة التي يلتقي فيها جميع الإيرادات مع جميع التكاليف الكلية بحيث لا يحقق ربح أو خسارة.<sup>2</sup>

سبق الإشارة إلى أن نقطة التعادل هي النقطة التي تتساوي عندها الإيرادات الكلية مع التكاليف الكلية ، وعندها يكون صافي الربح أو صافي الخسارة مساويا للصفر، وقد سبق الإشارة أيضا إلى أن نقطة التعادل تتحقق عندما يتساوى هامش الربح الإجمالي مع إجمالي التكاليف الثابتة.<sup>3</sup>

ج. **النسب المالية:** تصف النسب المالي في خمسة مجاميع رئيسية ، و كل مجموعة تؤثر أداءا معيناً للشركة و على وفق الآتي:<sup>4</sup>

**مجموعة السيولة:** مؤشرات هذه المجموعة دالة لملاءة الشركة في الأجل القصير و يقصد بها قدرة الشركة على مواجهة التزاماتها القصيرة الأجل.

**مجموعة النشاط:** مؤشرات هذه المجموعة دالة لمدى كفاءة إستخدام الموجودات اي بمعنى كفاءة الدينار المستثمر في تحقيق دينار واحد من صافي المبيعات ، لذلك رقم المبيعات ينسب إلى كل عنصر من عناصر الموجودات. **مجموعة الرافعة المالية:** يقصد بالرافعة المالية مدى إعتداد الشركة على الديون في تمويل إستثماراتها ، لذلك مؤشراتها دالة لملاءة الشركة في الأجل الطويل.

**مجموعة الربحية:** تعد هذه المجموعة واحدة من الإتجاهات الصعبة للشركة كمفهوم و قياس . و ذلك لعدم وجود وسيلة متكاملة تحدد متى تكون الشركة مربحة ، إذ أن الكثير من الفرص الإستثمارية تتضمن التضحية بالربح الحالي مقابل الأرباح المستقبلية.

**مجموعة السوق:** تستخدم مؤشرات هذه المجموعة في عمليات تقييم الإستثمار في أسهم الشركات ، كون أن الكشوفات المالية لا تفصح عن القيمة السوقية للشركة ، فإن مؤشرات هذه المجموعة تعتمد بشكل اساسي على

<sup>1</sup> باخجة عبد الله ، نفس المرجع السابق ، ص37.

<sup>2</sup> كامل يوسف بركة ، نفس المرجع السابق ، ص49.

<sup>3</sup> أحمد محمد نور ، أحمد حسين علي ، نفس المرجع السابق ، ص104.

<sup>4</sup> عدنان تايه النعيمي ، ارشد فؤاد التميمي ، نفس المرجع السابق ، ص79 ، 81.

المعلومات التي تفصح عنها مؤشرات السيولية و الرافعة المالية و الربحية و قدرتها في تعظيم سعر السهم في السوق.

#### خامسا: بحوث العمليات (أساليب الكمية)

تعود الجذور العلمية و النظرية لبحوث العمليات إلى النماذج الأولى للمبرمجة الرياضية و تطورها اللاحق ، أم التطبيقات العلمية لأساليب بحوث العمليات فقد ظهرت لأول مرة إبان الحرب العالمية الثانية عندما شكل الحلفاء فرق بحوث لدعم اللوجستية ، و كل مشاكل التخطيط و السيطرة العملياتية إذن التطبيقات الأولية لبحوث العمليات إنطلقت من المؤسسة العسكرية ثم إنتقلت إلى الميدان الصناعي ، و المدني عموما بعد الحرب مباشرة. و اليوم يطلق مصطلح بحوث العمليات أو مصطلح علم الإدارة كما تسميه الجامعات الأمريكية على مجموعة من الأساليب و الطرق الكمية التحليلية التي تسعى إلى صياغة و تطوير نماذج العملية ، و المساعدة في عملية إتخاذ القرار بعد حساب متغيرات كل قرار.<sup>1</sup>

لا يوجد تعريف واحد محدد شافي لبحوث العمليات ، حيث إختلفت تعاريفها بين روادها ، فهناك من يعرفها بأنها: طريقة عملية لإمداد الإدارة التنفيذية بأساس كمي للقرارات الخاصة بالعمليات تحت رقابتهم و هو التعريف الذي أعطاه كل من g.kimball و p.morse لبحوث العمليات أو أنها إستخدام الطرق العلمية و الأساليب و الأدوات لحل المشاكل التي تحتوي على عمليات النظم لإمداد المديرين بالحلول المثلى للمشاكل.<sup>2</sup> التعريف الذي إعتمده جمعية بحوث العمليات البريطانية بأنها إستخدام الأساليب العلمية لحل المعضلات المعقدة في إدارة أنظمة كبيرة من القوى العاملة ، المعدات ، المواد أولية ، الأموال في المصانع و المؤسسات الحكومية و في القوات المسلحة.

اما جمعية بحوث العمليات الأمريكية فقد إعتمدت التعريف التالي: تربط بحوث العمليات بإتخاذ القرارات حول كيفية تصميم عمل أنظمة الصعدات ، القوى العاملة وفقا للشروط تتطلب تخصيصها في الموارد النادرة.<sup>3</sup> فبحوث العمليات هي تطبيق الأدوات القياسية و الرياضية لمواجهة البدائل التي تواجه المؤسسة الإقتصادية و ذلك بإختيار البديل الأفضل أي القرار المناسب للمؤسسة.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> أبو قاسم مسعود الشيخ ، بحوث العمليات ، ط2 ، المجموعة العربية للتدريب و النشر ، القاهرة ، 2009 ، ص17.

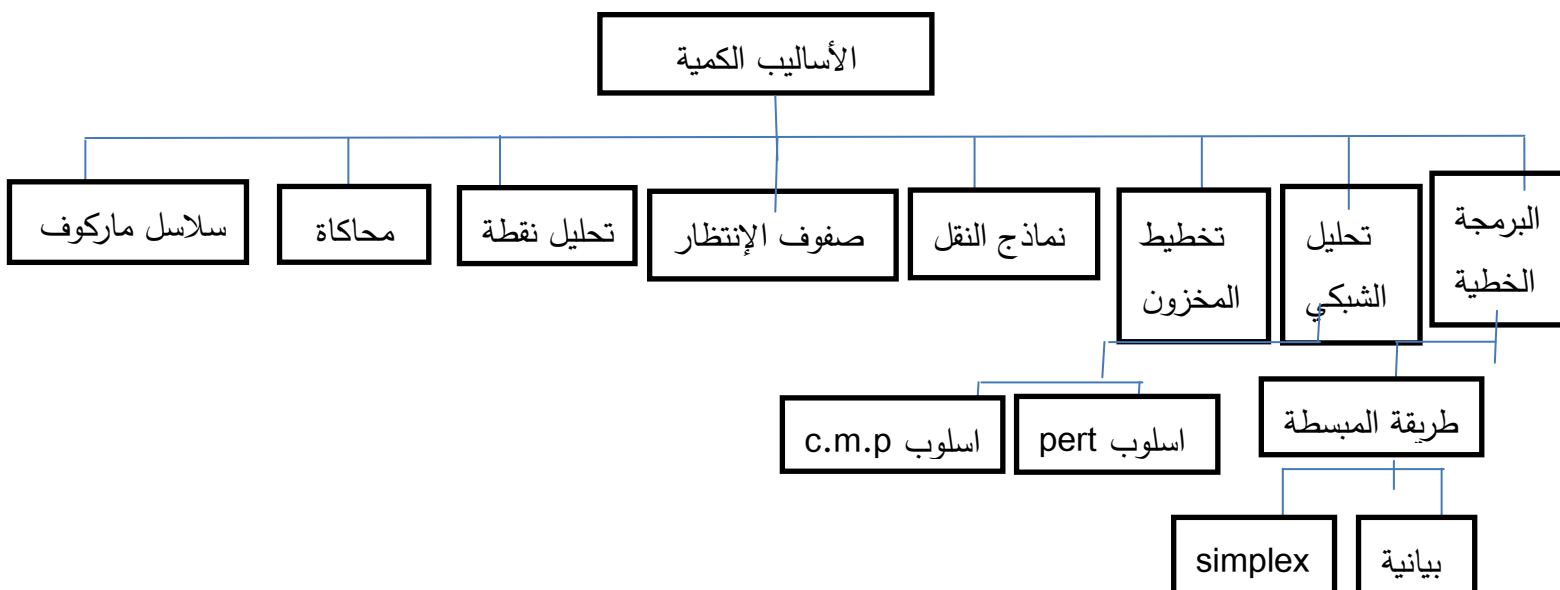
<sup>2</sup> محمد راتول ، بحوث العمليات ، ط2 ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2006 ، ص3.

<sup>3</sup> سعيدة حركات و آخرون ، إستخدام بحوث العمليات في إتخاذ القرارات الإدارية ، بحث مقدم ضمن فعاليات الملتقى الدولي السادس حول الأساليب الكمية و دورها في إتخاذ القرارات الإدارية ، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير و علوم التجارية ، جامعة 20 أوت 1955 ، سكيكدة ، أيام 27-28 جانفي 2009. ص3.

<sup>4</sup> نوبلي نجلاء ، نفس المرجع السابق ، ص31.

و المخطط التالي يبين الوحدات التي تشملها الأساليب الكمية في بحوث العمليات.

شكل رقم 4 : أنواع الأساليب المستخدمة ضمن بحوث العمليات



المصدر: سعيدة حركات ، إستخدام بحوث العمليات في إتخاذ القرارات الإدارية ، بحث مقدم ضمن فعاليات الملتقى الدولي السادس حول الأساليب الكمية و دورها في إتخاذ القرارات الإدارية ، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير و علوم التجارية ، جامعة 20 أوت 1955 ، سكيكدة ، أيام 27-28 جانفي 2009. ص3.

#### خطوات بحوث العمليات:

يمكن شرح خطوات العمليات على النحو التالي:<sup>1</sup>

- تعريف و تحليل المشكلة (صياغة المشكلة)
- بناء النموذج الرياضي
- حساب البدائل التي تسبب إجراءات المشكلة.
- تحديد تأثير جميع البدائل المتاحة (الحلول المتاحة).
- حساب المواصفات لإختيار القرار الأمثل.
- مراجعة مشروع القرار الذي إختير للتنفيذ مستقبلا.
- إتخاذ القرار النهائي لحل المشكلة.

بناء على العريضة لخطوات بحث العمليات التي ذكرت سالفًا يمكن دخول في بعضها بالتفصيل بإعتبارها خطوات تنفيذية لبناء أي نمط لبحوث العمليات.

<sup>1</sup> أبو قاسم مسعود الشيخ ، نفس المرجع السابق ، ص18-20.

1. **صياغة المشكلة:** يقصد بصياغة المسألة ، إتخاذ الخطوات اللازمة لتحويل المشكلة من مسميات وصفية إلى رموز رياضية و صياغتها وفقا للعلاقة التي تربطها ، سواء كانت خطية أو غير نمطية من خلال هدف المشكلة و القيود التي تشرطها.
  2. **بناء النموذج الرياضي:** يقصد ببناء النموذج الرياضي إيجاد العلاقة بين معاملات المشكلة (الثابتة و المتغيرة) في صورة رياضية صحيحة و التي يمكن بواسطتها حلها تحقيق الهدف المرغوب فيه.
  3. **تحليل المعلومات:** يقصد بتحليل المعلومات حساب المتغيرات المطلوبة و تطبيق طريقة حساسية المتغيرات في مجال الحل الأمثل و التأكد من مصداقية المعلومات من الناحية التطبيقية.
  4. **تنفيذ نتائج المعلومات:** يقصد بتنفيذ نتائج الحل تنفيذ قيم المتغيرات التي تحقق الحل الأمثل و إتخاذ القرار الإداري و فقا لهذه النتائج.
- إسخدام بحوث العمليات:**
- تتلخص أهمية بحوث العمليات فيمايلي:<sup>1</sup>
- ✓ وسيلة مساعدة في إتخاذ القرارات الكمية بإستخدام الطرق العلمية الحديثة.
  - ✓ يعتبر علم بحوث العمليات من الوسائل العلمية المساعدة في إتخاذ القرارات بأسلوب أكثر دقة و بعيد عن العشوائية الناتجة عن التجربة و الخطأ.
  - ✓ تعتبر بحوث العمليات فن و علم في آن واحد فهي تتعلق بالتخصيص الكفاء للموارد المتاحة و كذلك قابليتها الجديدة في عكس مفهوم الكفاءة و الندرة في نماذج رياضية تطبيقية.
  - ✓ يسعى هذا العلم إلى البحث عن القواعد و الأسس الجديدة للعمل الإداري ، وذلك للوصول إلى أفضل المستويات من حيث الجودة الشاملة ، و مقاييس المواصفات العالمية.
  - ✓ أنها تساعد على تناول مشاكل معقدة بالتحليل و الحل و التي يصعب تناولها في صورتها العادية.
  - ✓ أنها تساعد على تركيز الإهتمام على الخصائص الهامة للمشكلة دون الخوض في تفاصيل الخصائص التي لا تؤثر على القرار ، ويساعد هذا في تحديد العناصر الملائمة للقرار و إستخدامها للوصول إلى الأفضل.

<sup>1</sup> سعيدة حركات و آخرون ، نفس المرجع السابق ، ص5.

## الفرع الثاني: أداة المحاسبة الإدارية الحديثة

سنتكلم في هذا الفرع مصطلحات التي تمول أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة

## أولاً: نظام التكاليف على الأنشطة A.B.C

يعتبر نظام تكاليف الأنشطة تطوراً كبيراً و جديداً في مجال محاسبة التكاليف حيث بدأ الإهتمام به في العقدين الأخيرين حيث يهدف هذا النظام إلى توزيع تكاليف المصادر الاقتصادية للمؤسسة على أنشطتها و منها على المنتجات أو الخدمات التي تقدمها.

**التعريف الأول:** نظام يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المنشأة و تجميع و تشغيل و تتبع ما يرتبط بها من تكاليف و تستند فلسفة هذا النظام إلى إستخدام الأنشطة كأساس لحساب التكلفة حيث أن الأنشطة تستهلك المواد المتاحة في حين ان وحدة المنتجة تستهلك تلك الأنشطة.<sup>1</sup>

**التعريف الثاني:** يقوم نظام التكلفة على أساس النشاط الربط أولاً بين الموارد المختلفة داخل الوحدة الإنتاجية و الأنشطة التي تستهلك تلك الموارد ، ثم الربط ثانياً بين تكلفة الأنشطة المختلفة و وحدات التكلفة سواء أكانت في صورة منتجات أو خدمات أو مشروعات أو برامج أو أقسام،<sup>2</sup> و تظهر أهمية فلسفة نظام A.B.M إدارة الأنشطة و ذلك لكونها تتحدث بلغة تجمع من خلالها ما بين جميع عناصر النجاح الحاسمة للمنظمة في بيئة الأعمال اليومية.<sup>3</sup>

## مراحل تطبيق نظام التكاليف على اساس الأنشطة A.B.C

- كأي أسلوب التكاليف يؤدي تطبيقه في المؤسسة إلى تحقيق مزايا تستفيد منها و هي:<sup>4</sup>
- يحارب نظام التكاليف على أساس الأنشطة الضياع أثناء إستخدام و يحسن إدارة العمليات الإنتاجية بأفضل قياس الأداء إذ يساهم في تحليل الحساسية بمعنى معرفة تغيير التكلفة عند تغيير التصميم و توفير نموذج لتنظيم القيمة المضافة للأنشطة و بالتالي تحسين الرقابة على التكلفة و إدارتها.
  - أسلوب نظام التكاليف على أساس الأنشطة يخفض التكاليف المؤسسة و يساهم في زيادة الجودة في بيئة أكثر تنافسية في ظل إقتصاد غير مستقر.
  - يعمل نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلى زيادة فاعلية الدور الرقابي حيث أن معرفة الأنشطة المتعلقة بالتكاليف غير المباشرة يؤدي إلى تحديد المسؤولية عن تلك التكاليف و بالتالي إخضاعها لرقابة أكثر فعالية.

<sup>1</sup> كامل يوسف بركة ، نفس المرجع السابق ، ص 69.

<sup>2</sup> جوده عبد الرؤوف زغلول ، طلعت عبد العظيم متولى ، نفس المرجع السابق ، ص 148.

<sup>3</sup> سنان رحيم جاسم ، عودة احمد بني احمد ، دور المحاسبة الإدارية في عملية التخطيط و الرقابة و تقييم الأداء - دراسة ميدانية - مجلة العلوم الاقتصادية و الإدارية ، جامعة الأنبار ، المجلد 8 العدد 16 ، 2016 ، ص 495.

<sup>4</sup> نجوم قمازي ، نفس المرجع السابق ، ص 83.

- تطبيق أسلوب نظام التكاليف على أساس الأنشطة له مساهمة جوهرية في إستخدام أكثر كفاءة لمصادر تكاليف غير المباشرة و ذلك لتحميل التكلفة بشكل متميز .
  - يساعد أسلوب نظام التكاليف على أساس الأنشطة على تخفيض التكاليف من خلال تقليص الوقت و الجهد المطلوبين للقيام بالنشاط و إلغاء الأنشطة ذات التكلفة العالية و غير الضرورية و إختيار الأنشطة ذات التكلفة المنخفضة.
  - من أهم نتائج إستخدام أسلوب نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات العالمية هو ظهور مصطلح الإدارة الإستراتيجية للتكاليف التي تساعد في عملية التخطيط الإستراتيجي و إدارة الموارد.
  - يوفر أسلوب نظام التكاليف على أساس الأنشطة مجموعة من مقاييس الأداء غير المالية من خلال مؤشرات غير مالية لقياس مسببات التكلفة ، حيث تمثل هذه المقاييس الخاصة بالوقت كما يساعد هذا الأسلوب على إعداد الموازنات المبني على نظام التكاليف على أساس الأنشطة باعتبارها أداة تخطيطية و رقابة تساعد في تقويم الأداء.
- صعوبات تطبيق نظام التكاليف على اساس الأنشطة:**

- ✓ تتخلص عيوب إستخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة A.B.C فيمايلي:<sup>1</sup>
- ✓ التكاليف العالية المتعلقة بالحصول على بيانات تكاليف الأنشطة المختلفة.
- ✓ إن إستخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة A.B.C لا يقضى نهائيا على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة.
- ✓ أكثر صعوبة في التطبيق مقارنة بالنظام التقليدي.
- ✓ تجميع الأعمال المتجانسة في نشاط واحد و إستخدام مسبب تكلفة واحد يؤدي إلى تناقص قدرة مسبب التكلفة على تتبع الموارد الإقتصادية بشكل دقيق.
- ✓ لا يتم تحميل تكلفة الطاقة الفائضة غير المستغلة على منتجات أو خدمات معينة و إنما يتم معالجتها على أنها تكاليف فترة.
- ✓ يستبعد نظام التكاليف المبني على الأنشطة A.B.C أنواع التكاليف المرتبطة بمنتجات معينة نظرا لعدم إمكانية تخصيصها على المنتجات أو الخدمات مثل تكاليف البحوث و التطوير.
- ✓ لايزال نظام التكاليف المبني على الأنشطة A.B.C يستخدم بعض الأسس الحكيمة التي تعتمد على الحجم في تخصيص بعض التكاليف على الأقسام أو المنتجات أو الخدمات مثل تكاليف المباني من إيجار و تأمين و غيرها.

<sup>1</sup> كامل يوسف بركة ، نفس المرجع السابق ، ص72.



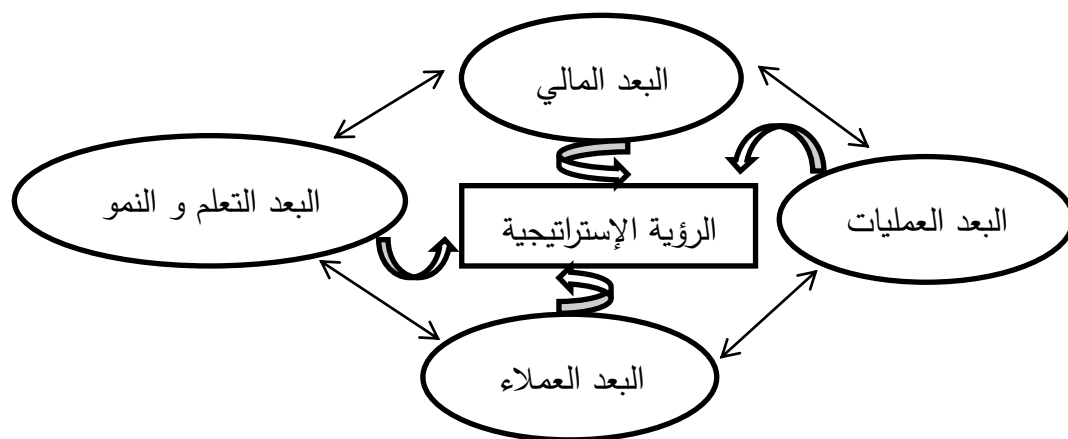
## ثانيا: بطاقة عن الأداء المتوازن B.S.C

نتيجة للإنقادات الكثيرة التي وجهت إلى مقاييس الأداء التقليدية ، إقترح كل من kaplan and norton في عام 1992 إستخدام نظام البطاقات المتوازنة لتقييم المنظمة B.S.C و الذي يشمل على مجموعة من المقاييس المترابطة و التي تعطي للمدراء صورة واضحة و شاملة عن الأداء و قد تضمن هذا النظام اربعة محاور أساسية هي:<sup>1</sup>

- ✓ المحور المالي.
- ✓ المحور الزبائن.
- ✓ محور العمليات الداخلية.
- ✓ محور التعليم و التدريب.

و قد عرفها HORNGREN بأنها طريقة لتحويل رسالة المنظمة و إستراتيجيتها إلى مقاييس أداء ، و أن أساس الأداء المتوازن يقوم على وضع مقاييس لكل بعد من أبعادها ، و إجراء عملية القياسات لمقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط ،<sup>2</sup> ثم تقييم نتائج هذه المقارنة بإستخدام المقاييس المالية و المقاييس غير المالية.<sup>3</sup> نلخص هذه الأبعاد في الشكل الموالي:

## الشكل رقم 5: أبعاد بطاقة الاداء المتوازن.



المصدر: نجوم قمازي ، نفس المرجع السابق ، ص111.

<sup>1</sup> مؤيد محمد الفضل واخرون ، نفس المرجع السابق ، ص40

<sup>2</sup> سنان رحيم جاسم ، نفس المرجع السابق ، ص495.

<sup>3</sup> أحمد محمد نور ، أحمد حسين علي ، نفس المرجع السابق ، ص16.

## مزايا تطبيق بطاقة الأداء المتوازن:

تعد بطاقة قياس الأداء المتوازن من أهم أنظمة قياس الأداء التي تم تطويرها حديثاً ، فهي تسعى لتوحيد أربعة أبعاد مختلفة لقياس الأداء و ذلك لتفادي التركيز على بعد واحد على حساب الأبعاد الأخرى ، فهو لم يتجاهل أساليب القياس المالية كما أنه اخذ بالإعتبار أساليب القياس غير المالية.

و إن تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن يحقق العديد من المزايا منها:<sup>1</sup>

- تقدم إطاراً شاملاً لترجمة الأهداف الإستراتيجية إلى مجموعة متكاملة من المقاييس التي تنعكس في صورة مقياس أداء الإستراتيجية ، فهي تنسيق بين مختلف فروع المؤسسة و التعاون في تحقيق الأهداف المسطرة.
- تعمل على إشباع عدة إحتياجات إدارية لأنها تجمع في تقرير واحد أجزاء عديدة من إستراتيجية المؤسسة و بالتالي توفر معلومات كافية للمسؤولين لإتخاذ القرارات المناسبة.
- تتضمن بطاقة قياس الأداء المتوازن العديد من التوازنات ، فمقاييس الأداء تتضمن موازنة بين الأهداف طويلة المدى و قصيرة المدى ، و التوازن بين المقاييس المالية و غير المالية ، و توازن المقاييس الخارجية و الداخلية.
- تعمل بطاقة قياس الأداء المتوازن على توفير مبادئ توجيهية للتنمية من خلال التركيز على الفوائد المتوقعة ، فهي تساعد على الإدارة الفعالة للموارد البشرية من هلال تحفيز الموظفين على الأداء.
- تسهل الإتصال و فهم أهداف العمل و الإستراتيجيات في مختلف مستويات المؤسسة و التالي تحديد المسؤوليات بصورة واضحة مما يسهل التدخل في حالة وجود الإنحرافات.

## ثالثاً: التكلفة المستهدفة T.C

تعتبر التكلفة المستهدفة أداة جديدة في المحاسبة الإدارية ، تم إستحداثها في اليابان و تعكس التمييز الياباني في أنشطة البحث و التطوير ، و إعتد نجاح تطبيقها على تبني المنشآت اليابانية لأساليب متطورة في مجال التنظيم و الإدارة ، وهذا لا يعني صعوبة التطبيق في بلدان أخرى ذات ثقافات مختلفة.<sup>2</sup>

و تعرف التكلفة المستهدفة " بأنها العملية التي تطور المنظمة بواسطتها أهدافها المحددة ، و حسب التكاليف لإنتاج سلعة أو تقديم خدمة و هي تعتمد على هامش ربح مستهدف و سعر بيع مستهدف من قبل المنشأة أو قيمة مخطط للخدمة و صمن تقييمات معقولة لتكلفة للسلعة أو الخدمة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> نجوم قمازي ، نفس المرجع السابق ، ص119.

<sup>2</sup> مؤيد محمد الفضل و آخرون ، نفس المرجع السابق ، ص37.

<sup>3</sup> سنان رحيم جاسم ، نفس المرجع السابق ، ص494.

و يتميز أسلوب التكلفة بالخصائص الآتية:<sup>1</sup>

- يستخدم أساس في مرحلة تخطيط و تصميم المنتج بالإضافة إلى إمكانية استخدامه في كل مراحل دورة حياة المنتج.
- يمثل أداة تخطيط و خفض تكلفة و ليس رقابة تكلفة.
- يستخدم بصفة أساسية في الصناعات التجميعية التي تنتج منتجات متنوعة و بكميات صغيرة أو متوسطة ، و إن كان ذلك لا يمنع من استخدامه بالنسبة لجميع الصناعات.
- يستخدم لرقابة مواصفات تصميم المنتج و أساليب الإنتاج ، و من ثم فإنه يركز على الجوانب الإدارية و الهندسة للتكلفة بصورة أكثر من الجوانب المحاسبية التي تدعم أدوات إدارة و هندسة التكلفة.

#### مبادئ التكاليف المستهدفة:

يرتكز نظام التكاليف المستهدفة في تحقيق أهدافه على مجموعة من المبادئ تتمثل في الآتي:<sup>2</sup>

- يقوم نظام التكاليف المستهدفة على أساس التخطيط المتوسط و الطويل الأجل للتكاليف و الأرباح.
- يقوم بتحديد تكلفة المنتج وفقا للمعادلة التالية: التكلفة المستهدفة = الربح المستهدف - السعر المستهدف.
- يؤكد على أهمية تشغيل فريق عمل ي مهارة ملائمة للمهام المنسوبة إليه ، سواء من داخل المشروع أو من خارجه كالموردين و الوسطاء و الموزعين.
- يهتم بتوثيق العلاقة مع الموردين و يجعل أساس التعامل معهم الثقة لسنوات طويلة ، أو يجعل منهم شركاء للمشروع أو طرفا أساسيا في عملية التخطيط و التصميم للمنتجات.
- ينادي بأهمية إنتاج العديد من المنتجات في المشروع الواحد ، حتى تسهل عملية تحقيق الأرباح المستهدفة للمجموعة ككل.
- يقوم بإشراك جميع العاملين في وضع الخطة التصنيعية ، مما يحفزهم على تنفيذ الخطة بكفاءة عالية.
- يعتمد على أساس دقيق و صحيح من المعلومات الجديدة من داخل و خارج المشروع.

<sup>1</sup> جودة عبد الرؤوف زغلول ، طلعت عبد العظيم متولى ، نفس المرجع السابق ، ص117.

<sup>2</sup> كامل يوسف بركة ، نفس المرجع السابق ، ص83.

**تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة:**

لأسلوب التكلفة المستهدفة العديد من المزايا التي يمكن أن تستهدف بها المؤسسة من جراء تطبيقها لهذا الأسلوب نذكر منها:<sup>1</sup>

- يساعد نظام التكلفة المستهدفة على التخطيط على المدى الطويل و بالتالي الإدارة الإستراتيجية للأرباح و ذلك من خلال تحديد التكلفة و الربح المناسبين ، و يجعل منها هدفا يعمل إلى الوصول إليه عن طريق تطبيق أنشطة التحسين المستمر .
- يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على تخفيض التكلفة قبل حدوثها ، حيث تصبح التكلفة أداة لتصميم منتوجا ناجا بدلا من توثيق بيانات تاريخية.
- أسلوب التكلفة المستهدفة يجعل من الربح مسبا لعملية تطوير المنتج بدلا أن يكون ناتجا عنها مما يجعل عملية تطوير المنتج موجهة نحو السوق و الربح.
- يساهم في القضاء على مظاهر الهدر و الضياع.
- يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تنمية روح الفريق حيث أنه لا يمكن تنبيه إلا من خلال تعاون الفرق و المجموعات من مختلف المستويات التنظيمية.
- خلق و تطوير تصاميم المؤسسة من خلال الدراسة المعمقة للسوق.<sup>2</sup>

**رابعا: سلاسل القيمة**

تعد سلسلة القيمة إحدى التقنيات التحليلية في المنشأة ، و التي تقوم بتجميع و تشخيص التغذية العكسية للمعلومات ، إلا هذه التقنيات لا تخلق التغيير في العمليات أو الهياكل ، و إنما تقع و عودها في قدرتها على إظهار المشاكل و المواضيع الأساسية لتوجيه إنتباه المنشأة و توجيه الموارد الإستراتيجي.<sup>3</sup>

يقصد بسلسلة القيمة مجموعة الوظائف المتتالية التي تضاف فيها القيمة إلى المنتجات أو الخدمات من البداية عندما كانت مجرد أفكار إلى النهاية عندما تستهلك عند العميل و مرورا بالتصميم و الإنتاج و التسويق و التوزيع و ذلك كما في الشكل:<sup>4</sup>

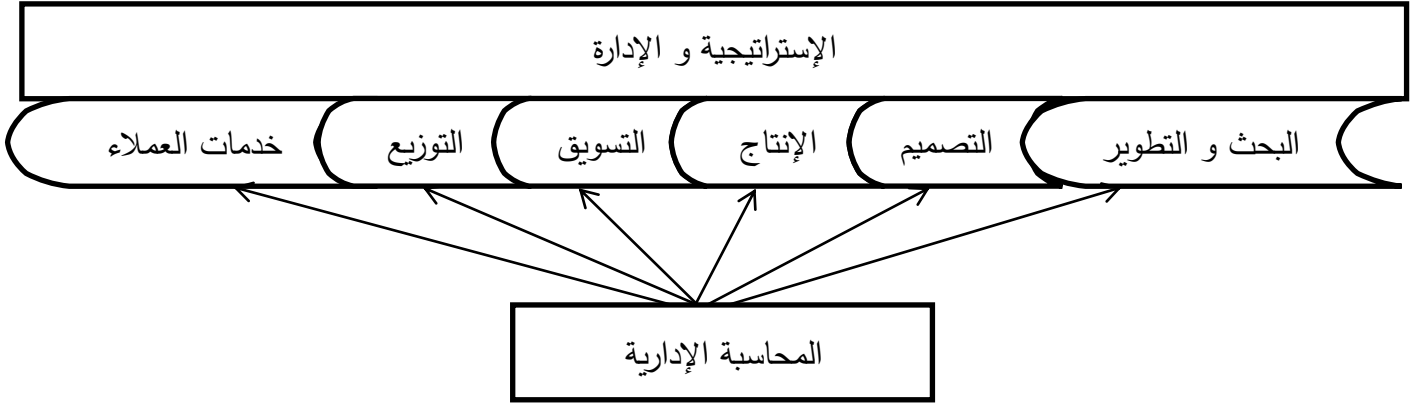
<sup>1</sup> نجوم قمازي ، نفس المرجع السابق ، ص103

<sup>2</sup> نوبلي نجلاء ، نفس المرجع السابق ، ص51.

<sup>3</sup> مؤيد محمد الفضل و آخرون ، نفس المرجع السابق ، ص15.

<sup>4</sup> أحمد محمد نور ، أحمد حسين علي ، نفس المرجع السابق ، ص26

الشكل رقم 6 : الوظائف المتتالية في سلسلة القيمة



المصدر: أحمد محمد نور ، أحمد حسين علي ، مبادئ المحاسبة الإدارية ، دار الجامعية ، الإسكندرية ، 2003 ، ص26.

لاحظ ايضا أن الشكل يظهر وظيفة الإستراتيجية و التي تمتد عبر كل الوظائف في الشركة ، و يتولى مسؤولية هذه الوظيفة المديرون في الإدارة العليا و المديرون في الوظائف المختلفة في سلسلة القيمة.

و تتمثل أنشطة سلسلة القيمة في ست مجموعات أساسية هي:<sup>1</sup>

- ✓ أنشطة البحوث و التطوير: و تتضمن أنشطة تقديم الافكار المتعلقة لإنتاج سلعة أو تقديم خدمة.
- ✓ أنشطة التصميم: و تتضمن أنشطة التصميم الهندسي للمنتج و العمليات اللازمة لإنتاجه.
- ✓ أنشطة الإنتاج: و تتضمن أنشطة إنتاج السلعة او تقديم الخدمة.
- ✓ أنشطة التسويق: و تتضمن أنشطة تعريف العملاء بالسلعة المنتجة أو الخدمة المقدمة و حثهم على شرائها.
- ✓ أنشطة التوزيع: و تتضمن أنشطة توزيع السلع على المناطق المختلفة ، و أنشطة تسليمها إلى العملاء.
- ✓ أنشطة خدمة العملاء: و تتضمن أنشطة تقديم الخدمات للعملاء ، و أنشطة خدمات ما بعد البيع.

#### مزايا تطبيق سلاسل القيمة:

تطبيق مفهوم سلسلة القيمة بالمؤسسة الإقتصادية يساعدها على إستغلال إحدى النقاط التالية أو كلها في سبيل بناء الميزة التنافسية من خلال:<sup>2</sup>

- ✓ السهر على تحسين العلاقات مع الموردين من جهة و بما يقابله من علاقات مع العملاء.
- ✓ تحسين العلاقات الداخلية بين أنشطة القيمة على المستوى الجزئي و بين سلاسل القيمة داخل المؤسسة.
- ✓ تحليل سلسلة القيمة بما يوفر للمؤسسة فرصة خلق القيمة ، تحقيق وفورات التكلفة و إدارتها ، ثم الإهتمام بإحتياجات المستهلك بمعنى أنها تهتم بتطوير مستويات التكامل بين الأنشطة المسؤولة عن توفير إحتياجات المستهلك.
- ✓ تحليل التكلفة الداخلية لتحديد عناصر التكلفة النسبية لعمليات توريد القيمة الداخلية.

<sup>1</sup> جوده عبد الرؤوف زغلول ، طلعت عبد العظيم متولى ، نفس المرجع السابق ، ص16.

<sup>2</sup> نجوم قمازي ، نفس المرجع السابق ، ص158.

- ✓ تطبيق أسلوب تحليل سلسلة القيمة في المؤسسة مما يؤدي إلى تقديم قيمة أكبر للمستهلك و الكشف عن فرص أخرى لتحقيق الربحية ، و خفض التكاليف مع المحافظة على الجودة.
- ✓ إستغلال المعلومات التفصيلية عن أنشطة المؤسسة التي يوفرها أسلوب تحليل سلسلة القيمة بالتكامل مع أسلوب التكاليف على اساس الأنشطة التي تساهم في توضيح نقاط القوة و الضعف و منه الإنطلاق لتحقيق الميزة التنافسية.

### خامسا: محاسبة عن الإنجاز

تعد محاسبة الإنجاز هي التطور الطبيعي لنظرية القيود و إدارة الإختناقات ، كما أنها النموذج المتطور في منظومة إدارة التكلفة القادر على إنتاج المعلومات التكاليفية و الكمية اللازمة لرفع كفاءة و فاعلية إدارة الوقت في إطار إدارة الإختناقات ، فضلا عن توفير المعلومات اللازمة لتخطيط و تنفيذ برامج التطوير و التحسين المستمر . و عرف المحاسبة الإنجاز نظام للمحاسبة الإدارية يركز على الطرق التي يمكن بها تحقيق أقصى عائد لوحدة نشاط مقيدة.<sup>1</sup>

### تطبيق أداة المحاسبة عن الإنجاز

إن تطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز له العديد من المزايا و له العديد من العيوب و هي كمايلي:<sup>2</sup>

#### مزايا:

- الإهتمام بنقاط الإختناق في المراحل الإنتاجية مع الإهتمام بالقيود المفروضة على صورة الموارد الإنتاجية.
- التركيز على إدارة الوقت و الإختناقات في تعظيم و تخفيض المخزون السلعي مما يؤدي إلى تخفيض نفقات التشغيل.
- تعظيم ربحية المنظمة من خلال التخلص من الوقت الضائع.
- المساعدة في بناء إستراتيجيات التسعير القادرة على ضبط عمليات تخطيط و جدولة و تقييم المنتجات.
- تدعيم المقاييس المادية للحكم على الأداء التشغيلي للمنظمات.

<sup>1</sup> محمد عبد الله محمود أبو رحمة ، أثر تطبيق محاسبة الإنجاز كأداة لترشيد القرارات الإدارية مجلة الإجتهد للدراسات القانونية و الإقتصادية ، جامعة الإسراء غزة ، المجلد 07 العدد 02 ، 2017 ، ص535.

<sup>2</sup> كامل يوسف بركة ، نفس المرجع السابق ، ص78.

## العيوب:

- عدم الإتفاق على مفهوم محدد للإنجاز و مؤشراتته كمدخل غير مالي يدعم المؤشرات المالية التقليدية.
- عدم الإهتمام بإستخدام الموارد الإنتاجية غير المقيدة رغم دورها في تعظيم الإنجاز الكلي للمنظمة.
- إفتراضه بأن كسر القيود و الإختناقات هو السبيل الوحيد لتعظيم الإنجاز الكلي.
- إستناده إلى نظرية القيود التي تتبنى على مجموعة من الإفتراضات غير الموضوعية.

## المطلب الثاني: أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية و علاقاتها بالممارسات المحاسبة الإبداعية

## الفرع الأول: دور المدقق الحسابات الخارجي في إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية:

تعلم مهنة التدقيق دورا مهما في رفع مستوى كفاءة أسواق رأس المال ، وذلك من خلال تدقيق البيانات المالية التي تعدها و تنشرها الشركات ، حيث يجب ان توفر هذه البيانات المالية المعلومات الصحيحة و الكافية للمستثمرين في الوقت المناسب لإتخاذ قراراتهم الإستثمارية على أسس موضوعية ، هذا وقد أثير كثيرا من الجدل مؤخرا في أسواق رأس المال الكبرى حول فاعلية مهنة التدقيق في القيام بدورها في هذا المجال<sup>1</sup> ، اولهما قانوني يصادق عليه المدقق الحسابات الخارجي و ينتج من الإستفادة من الثغرات في القوانين و الخيارات المتاحة في المعايير المحاسبية المعتمد و ثانيهما غير قانوني يصادق عليه مدقق الحسابات الخارجية تواطئا ينتج من التلاعب و التحريف في الأرقام المحاسبية لإظهارها بما يفضل أن تكون عليه و ليس ما يجب أن تكون عليه.<sup>2</sup>

و فيمايلي أهم الإجراءات و الإختبارات التي ينفذها المدقق للحد من اثار إستخدام الإدارة لأساليب المحاسبة الإبداعية لحماية حقوق الأطراف ذات المصالح في الشركة و ذلك في كل من قائمتي الدخل و المركز المالي<sup>3</sup>:

## 1. الإجراءات و الإختبارات التي يطبقها المدقق الخارجي للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل:

تهدف الإدارة من أساليب المحاسبة الإدارية التي تمارسها على عناصر قائمة الدخل (الإيرادات و المصروفات) إلى تحسين الربح بإظهار أرباح صورية (غير حقيقية) و ذلك من خلال تضخيم المبيعات أو تخفيض المصروفات أو كليهما معا و ذلك من أجل تحسين النسب المالية التي تدخ المبيعات و كلفتها و صافي الدخل في إحتسابها كنسب ربحية و كفاءة النشاط ، و كمايلي عرض لاهم إجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة الدخل و الهدف من تنفيذها و الإجراءات المضادة التي يتوجب على المدقق الخارجي تطبيقها:

<sup>1</sup> محمد أحمد عبد الصوري ، نفس المرجع السابق ، ص60.

<sup>2</sup> نعيم تومان مرهون الزيايدي ، نفس المرجع السابق ، ص197

<sup>3</sup> بن عبد العزيز سفيان ، منصور هوري ، دور المدقق في الحد من الممارسات الإحتيالية للمحاسبة الإبداعية ، مجلة الدراسات المالية و المحاسبية و الإدارية ، جامعة العربي بن مهدي - أم بواقي - المجلد العدد 8 ديسمبر 2017 ، ص22 ، ص23.

**أولاً: رقم المبيعات:**

**الهدف:** تهدف الإدارة بممارستها لأساليب المحاسبة الإبداعية تحسين رقم المبيعات في قائمة الدخل عن طريق زيادته بمبيعات صورية ، و من المؤشرات على هذه الإجراءات الزيادة غير الإعتيادية في حجم المبيعات عن السنوات السابقة

**إجراءات المدقق المضادة:** التحقق من فواتير البيع و خصوصا للصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة بالشركة كالشركات التابعة و الزميلة.

**ثانياً: تكلفة البضاعة المباعة:**

**الهدف:** تهدف الإدارة على تخفيض تكلفة البضاعة المباعة في قائمة الدخل لزيادة الأرباح.

**إجراءات المدقق المضادة:** التحقق من ان صفقات البيع حقيقية و ليست صورية.

**ثالثاً: مصروفات التشغيل**

**الهدف:** تهدف الإدارة على تخفيض مصروفات التشغيل لزيادة الأرباح التشغيلية و من ثم زيادة صافي الأرباح.

**إجراءات المدقق المضادة:** التحقق من مدى تور شروط الرسملة في ذلك المصروف.

**رابعاً: نتيجة الأعمال للأنشطة غير المستمرة**

**الهدف:** تهدف الإدارة إلى المحافظة على مستوى الأرباح الحالية أو زيادتها.

**إجراءات المدقق المضادة:** تقدير أثر إغلاق الخط الإنتاجي على نتيجة الاعمال و أخذه بنظر الإعتبار.

**خامساً: البنود الإستثنائية و البنود غير العادية**

**الهدف:** تهدف الإدارة إلى تحسين ربحية الشركة من عملياتها التشغيلية من خلال أنشطة غير تشغيلية.

**إجراءات المدقق المضادة:** إستبعاد ارباح تلك البنود من الربح التشغيلي.

**2. الإجراءات و الإختبارات التي يطبقها المدقق الخارجي للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز**

**المالي:**

تهدف الإدارة من ممارسة المحاسبة الإدارية في عناصر قائمة المركز المالي إلى تحسين المركز المالي للشركة و ذلك من خلال تضخيم قيم الاصول أو تخفيض المصروفات أو كليهما معا و ذلك من أجل تحسين النسب المالية التي تدخ المبيعات و كلفتها و صافي الدخل في إحتسابها كنسب ربحية و كفاءة النشاط ، و كمايلي عرض لأهم إجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة المركز المالي و الهدف من تنفيذها و الإجراءات المضادة التي يتوجب على المدقق الخارجي تطبيقها:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> محمد احمد عبد الحميد السوري ، نفس المرجع السابق ، ص71 ، 72.



**النقدية:**

التحقق من إستبعاد السيولة المقيدة عند حساب نسب السيولة ، و ذلك للتحقق من السيولة الفعلية الموجودة لدى الشركة.

**الإستثمارات المتداولة:**

التحقق من صحة الأسعار السوقية المستخدمة في تقييم محفظة الأوراق المالية..

**الذمم المدينة:**

مراجعة كشوف الذمم المدينة و التحقق من الإفصاح عن الديون المتعثرة إن وجدت ، و ايضا من نسبة مخصص الديون المشكوك فيها إلى إجمالي الذمم المدينة.

**المخزون السلعي:**

مراجعة كشوف الجرد و التحقق من الوجود الفعلي لأصناف المخزون المذكورة في الكشوفات ، و التحقق من عدم وجود بضاعة راكدة أو متقادمة ، و الإفصاح عنها في حال وجودها.

**الإستثمارات طويلة الأجل:**

التحقق من صحة تصنيف الإستثمارات عن طريق الحسابات الداخلي و الأثار المالية المترتبة على قائمتي الدخل و المركز المالي..

**الأصول الثابتة:**

التحقق من الإلتزام بمبدأ التكلفة التاريخية ، و كذلك صحة عملية التقييم و أنها تمت بواسطة مختصين في هذا الأصول الثابتة:

التحقق من غستخدم النسب المتعارف عليها و تعديل مصاريف الاهلاك بناء عليها

**الأصول غير الملموسة:**

التحقق من صحة الأسس المتبعة في تقييم الأصول غير الملموسة ، و تعديل قيمتها وفق القيم الصحيحة.

**الإلتزامات المتداولة:**

فحص عقود القروض و التحقق من صحة تصنيفها و أثرها في نسب الرفع المالي و نسب السيولة.

**الإلتزامات طويلة الأجل:**

التأكد من صحة مبلغ الإلتزام بالميزانية العمومية و مطابقته مع رصيد السنة السابقة.

**حقوق المساهمين**

إعادة حساب رصيد الأرباح المحتجزة للتأكد من عدم التلاعب به.

**الموجودات و الإلتزامات الطارئة او المشروطة:**

دراسة اثر عدم الإفصاح عن الإلتزامات الطارئة أو المشروطة على نتيجة أعمال المؤسسة.

**الفرع الثاني: دور نظام الرقابة الداخلية بممارسات المحاسبة الإبداعية:**

و ذلك من خلال أنشطته الرقابية التالية:<sup>1</sup>

➤ التأكد من أن العمليات قد تم تسجيلها وفق للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و بطريقة تساعد على تحديد المسؤولية المحاسبية عن الاصول.

➤ التأكد من ان حيازة الأصول او التصرف فيها يتم وفقا لترخيص أو اعتماد من قبل الإدارة.

➤ التأكد من أن الاصول الموجودة بالدفاتر هي الاصول الموجودة فعلا بالمنشأة و إتخاذ الإجراءات اللازمة عند حدوث إختلافات بينهما.

➤ تقسيم العمل بين الموظفين بحيث يتم الفصل بين الوظائف المتعارضة ، و لا يسمح لأي موظف بالقيام بعملية واحدة من بدايتها حتى نهايتها حتى لا يكون هناك فرصة لتغطية أي تلاعب يمكن أن يكون قد ارتكبته في مرحلة سابقة من العلمية.

➤ إتباع طريقة القيد المزدوج لإثبات العمليات في الدفاتر المحاسبية لم لها من مزايا خاصة بالضبط الحسابي.

**المطلب الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة و علاقتها بالممارسات المحاسبة الإبداعية**

**الفرع الأول: الإتجاهات و الأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية و الحد منها:**

لا شك أن مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتبر من الأمور الصعبة و المعقدة ، و لهذا فإن على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية و ذلك لكشف تلك الممارسات و من ثم محاولة الحد منها ، و فيمايلي عرض أهم الإتجاهات و الوسائل و الأساليب الحديثة المستخدمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية و الحد منها و ذلك كالآتي:<sup>2</sup>

**1.** خفض مجال إختيار البدائل و المعالجات المحاسبية عن طريق تقليل من عدد البدائل و المعالجات المحاسبية المتاحة أو تحديد الظروف التي يمكن أن تستخدم فيها كل معالجة، و لهذا الأمر فإن لجنة معايير المحاسبي الجولية و في تعديلها الأخيرة فإنها قد ألغت في معاييرها المعالجة البديلة ، ووضعت معالجة قياسية في أغلب معاييرها.

<sup>1</sup> أمينة فداوي ، نفس المرجع السابق ، ص247.

<sup>2</sup> ناظم شعلان جبار ، نفس المرجع السابق ، ص251-252.

2. أم الوسيلة الأهم و الأقوى فهي يقظة و كفاءة المراجعين و المراقبين في إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي يتبعها البعض ، و يتم هذا الأمر عن طريق إختيار المراجع الكفؤ و المتمكن يقوم على تصميم إجراءات المراجعة للحصول على تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن المحاسبة الإبداعية التي يتم إكتشافها ، و التي تعتبر جوهرية للقوائم المالية الواحدة.

3. تفعيل التنظيم المهني لمهنة المحاسبة و المراجعة ووضع ميثاق السلوك المهني و تشكيل لجنة الأخلاق المهني التي من أهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي يجب أن يلتزم بها المحاسب و المراجع المعتمد.

4. الحد من سوء إستخدام بعض السياسات المحاسبية ، و يتم ذلك عن طريق مايلي:<sup>1</sup>

➤ سن قواعد تقلل من إستخدام بعض السياسات المحاسبية أو حتى إلغاؤها، و في هذا المجال فإنه عندما إتجه بعض محاسبو الشركات البريطانية للإستعانة بجزئية" بند الطوارئ لحسابات الخسارة و الربح في البنود التي يرغبون غي تجنب تضمينها ربح التشغيل، و لهذا الأمر فقد رأت هيئة المعايير المحاسبية البريطانية إلغاء"بند الطوارئ" بشكل نهائي حتى لا تستغل بشكل خاطئ.

➤ أما الطريقة الأخرى فهي عن طريق تفعيل فرضية الثبات ، و يقصد بالثبات هنا هو الثبات في إستخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي البيانات، و هذا يعني أنه متى ما إختارت أي شركة ما سياسة محاسبية تناسبها في أحد الأعوام فيجب عليها الإستمرار في تطبيقها في الأعوام اللاحقة و التي ربما قد لا تناسبها تلك السياسات كما كانت، وهنا تجدر الإشارة إلى أن لا يعني أنه من غير المسموح تغيير السياسات المحاسبية.

**الفرع الثاني: دور المجلس المعايير المحاسبية الدولية في الحد من ممارسات المحاسبية الإبداعية**

عندما قرر مجلس إصدار معايير المحاسبية الدولية المنبثق من الإتحاد الدولي للمحاسبين إجراء تعديلات على معايير محاسبية الدولية التي يصدرها و تغييرها لتصبح معايير التقارير المالية الدولية كان يهدف من وراء هذا التغيير إلى عدة أمور من أهمها:<sup>2</sup>

1. التقارب مع معايير المحاسبية الأمريكية.

2. تلبية رغبة مجلس الوحدة الإقتصادية بالإتحاد الأوروبي في إصدار معايير محاسبية جديدة تساعد على توحيد التطبيق المحاسبي بين دول الإتحاد الأوربي على غرار توحيد العملة الأوروبية.

3. الأخذ بعين الإعتبار التطورات الكبيرة و التغيرات التي حدثت لاسيما قيام العديد من دول العالم بإصدار معايير محاسبة محلية تستند بشكل اساي على معايير المحاسبة الدولية.

<sup>1</sup> سيف الدين فوزي الهندي ، نفس المرجع السابق ، ص48.

<sup>2</sup> باخجة عبد الله محمد طالب ، نفس المرجع السابق ، ص64.

4. حدوث بعض التجاوزات و الإستغلال السيء من قبل بعض المحاسبين لتلك المعايير عبر إستغلالهم لبعض نقاط الضعف الموجودة بالمعايير التي كانت نتائجها ظهور المحاسبة الإبداعية.

### الفرع الثالث: دور إدارة المخاطر في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية:

حيث يقع على عاتق إدارة المخاطر على تخفيضها قدر الإمكان و إن لم يكن تجنبها بالكامل و ذلك على عكس مخاطر السور و مخاطر الإقتصاد التي لا تستطيع إدارة المخاطر تجنبها بالكامل ، و بشكل عام و عند إدارة خطر المحاسبة الإبداعية ، على الشركة ان تتظر على دافع الإدارة في ممارستها من جهة ، و الوسائل التي تلجأ إليها الإدارة في تلك الممارسة من جهة ثانية ، و في سبيل ذلك و عندما تعد الغدار بياناتها المالية فإن إدارة المخاطر تضع إستراتيجية واضحة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تهدف في الغالب إلى تحقيق الدوافع الإنتهازية للإدارة ، و ذلك من خلال مايلي:<sup>1</sup>

➤ أن لا يكون هناك مخاطر على سير عمل الشركة و قيمتها ، و لا يوجد لدى الشركة حلا امامها إلا العمل على التخلص من التذبذب في مؤشر الدخل.

➤ أن يبتعد الأسلوب المستخدم في المحاسبة الإبداعية عن القرارات التشغيلية التي تعمل على رفع مخاطر التشغيل ، و المتمثلة بالأخطاء التي تتحملها الشركة نتيجة الفشل في أداء الإدارة لمهامها بهدف تعديل فقط أرقام الدخل.

➤ أن يتم التأكد من أن الأسلوب المستخدم في المحاسبة الإبداعية يبتعد عن إرتفاع مخاطر السمعة الناتج عن وجود إنطباع سلبي عن الشركة نتيجة إنخفاض جودة البيانات المالية و الذي قد يؤدي إلى حدوث خسائر في مصادر التمويل.

➤ أن يحتاج الأسلوب المستخدم في المحاسبة الإبداعية إلى القيام بعمليات وهمية مع أطراف خارجية أخرى.

➤ أن يتفق الأسلوب المستخدم في المحاسبة الإبداعية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، المعايير و القوانين المحاسبية.

و من خلال ما سبق يمكن الإستنتاج بان الإستراتيجية التي تنتهجها إدارة المخاطر كركيزة من ركائز حوكمة الشركات يمكنها إلى حد معتبر أن تقلل من خطر المحاسبة الإبداعية ، و بالتالي تحقيق أمن و جودة معلومة محاسبية.

<sup>1</sup> أمينة فداوي ، نفس المرجع السابق ، ص 223.

## خلاصة الفصل الاول:

حاولنا في هذا الفصل من خلال التعرض للجانب النظري من الدراسة الى توضيح مفهوم محاسبة الإدارية و نشأتها مع إضافة توضيح خصائصه و أهم أهدافه و كما تم التطرق إلى إستخدام أساليبه التقليدية و الحديثة. وتعرفنا أيضا على مفهوم المحاسبة الإبداعية مع ذكر أشكال و دوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية ، وكذا توضيح إستخدام أساليبها لتوضيح الغش و التلاعب في القوائم المالية سنتطرق إلى الفصل الثاني إلى جانب تطبيقي دراسة ميدانية للأفراد العينة.

## الفصل الثاني:

دراسة ميدانية لأراء عينة من الأكاديميين و المهنيين

**تمهيد:**

بعد التطرق في الجانب النظري إلى بعض مفاهيم المحاسبة الإدارية و كذا المحاسبة الإبداعية وإبراز الدور الذي تلعبه أساليب المحاسبة الإدارية في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية هذه الأخيرة كان لابد من إدراج الجانب النظري في صورة تطبيقية على عينة من الأساتذة الأكاديميين موجهة لتخصص العلوم المالية و المحاسبية و علوم التسيير و تخصص آخر ،و أيضا المحاسبين و المحافظين الحسابات وكذا من وهذا من أجل إعطاء وجهات نظرهم حول دور أساليب محاسبة الإدارية في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال توزيع إستمارة إستبيان تحتوي على أسئلة مندرجة وتحت محاور محددة التي يمكن من خلالها الإجابة على الفرضيات حيث قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين كالتالي:

**المبحث الأول: مكونات و منهجية الدراسة**

**المبحث الثاني: التحليل و معالجة البيانات الإستبيان**

**المبحث الأول: مكونات و منهجية الدراسة**

تمثل هذه الدراسة الميدانية بشكل الرئيسي في دراسة و تحليل حول دور أساليب المحاسبة الإدارية في ضبط من ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث يشمل هذا المبحث على تحديد الطريقة و الأدوات المستعملة في جمع بيانات المتعلقة بالدراسة الميدانية للأفراد العينة.

**المطلب الأول: خطوات تحضير الإستبيان****الفرع الأول: تعريف الإستبيان**

الإستبيان هو مجموعة من الأسئلة المرتبة حول موضوع معين ، يتم وضعها في استمارة ترسل للأشخاص المعنيين بالبريد أو يجرى تسليمها باليد تمهيدا للحصول على أجوبة الأسئلة الواردة فيها.

**الفرع الثاني: تحضير إستمارة الإستبيان****أولا: مرحلة إعداد الإستبيان**

**1. مرحلة تحضير الإستمارة :** هي أول خطوة في مرحلة إعداد الاستبيان و يقصد بها جمع المعلومات و البيانات الخاصة بالجانب النظري من الدراسة وهذا حسب إطلاعنا على الدراسات السابقة حول أساليب المحاسبة الإدارية و ممارسات المحاسبة الإبداعية و بعدها تم صياغة مجموعة من الأسئلة أخذين بعين الإعتبار إشكالية و فرضيات الدراسة كما راعينا في إعداد الأسئلة مايلي:

صياغة الأسئلة بطريقة بسيطة بالإضافة إلى ترتيبها مع ربطها بأهداف الدراسة الميدانية.

و بعد ذلك قمنا بعرض هذا الإستبيان على مجموعة من الأساتذة الأكاديميين الموجهة لتخصص العلوم المالية و المحاسبية و علوم التسيير و تخصص آخر و هذا بغية التأكد من صحة و سلامة بناء الإستمارة من حيث دقة صياغة تؤدي إلى عدم الوصول إلى الأهداف المرجوة. الأسئلة و صحة العبارات و الوقوف على مشكلة التصميم و المنهجية كل هذا لتفادي الأخطاء التي قد تؤدي إلى عدم الوصول إلى الأهداف المرجوة.

**2. مرحلة التصميم النهائي:** وفي هذه المرحلة يتم فيها إجراء التعديلات الأزمة بناء على ملاحظات و توصيات الواردة في المرحلة السابقة و بعدها يتم تصميم الاستبيان النهائي.

**3. مرحلة توزيع و إسترجاع الإستبيان:** قمنا بتوزيع و إسترجاع إستمارة الاستبيان كمايلي:

➤ قمنا بتسليم المباشر لأفراد العينة عن طريق مقابلة معهم لشرح مضمون الاستبيان و بهذا تمكنا من ضمان عدد القبول من الإجابات على الإستمارات.

➤ قمنا بإستخدام الإستبيان الإلكتروني موجهة لأفراد العينة عبر رسائل إلكترونية لمشاركة الإجابة على الإستمارات.



## ثانيا: محاور الإستبيان

يحتوى الإستبيان على 5 صفحات يتكون من 29 سؤالاً مقسمة إلى جزئين:

**الجزء الأول:** يتكون هذا الجزء من البيانات و المعلومات المتعلقة بالأفراد العينة.

**الجزء الثاني:** يتضمن هذا الجزء من محورين مقسمة كمايلي:

**المحور الأول:** يتكون من 17 سؤال حول أساليب المحاسبة الإدارية.

**المحور الثاني:** يتكون من 12 سؤال حول ممارسات المحاسبة الإبداعية.

## الجدول رقم 4: محاور الإستبيان

رقم المحور	المحاور	عدد الأسئلة
1	أساليب المحاسبة الإدارية	17
2	ممارسات المحاسبة الإبداعية	12

**المصدر:** من إعداد الطالب

**ثالثا:** مجتمع و عينة الدراسة.

## 1. مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من الأساتذة الأكاديميين مختصين العلوم المالية و المحاسبية و علوم التسيير أو تخصص آخر و المهنيين من محافظ الحسابات و المحاسبين.

## 2. عينة الدراسة

لم يتم تحديد حجم عينة الدراسة بشكل مسبق قبل توزيع إستمارة الإستبيان حيث قمنا بتوزيع حوالي 50 إستمارة على أفراد العينة ، و لم تسترد أي إستمارة و كانت صالحة و خاضعة لدراسة.

الجدول رقم 5: توزيع الإستثمارات الموزعة على مجتمع الدراسة

الإستبيان		
البيان	العدد	النسبة المئوية
عدد الإستثمارات الموزعة	50	100%
عدد الإستثمارات الملغاة	0	0%
عدد الإستثمارات الغير المستلمة	0	0%
عدد الإستثمارات الصالحة	50	100%

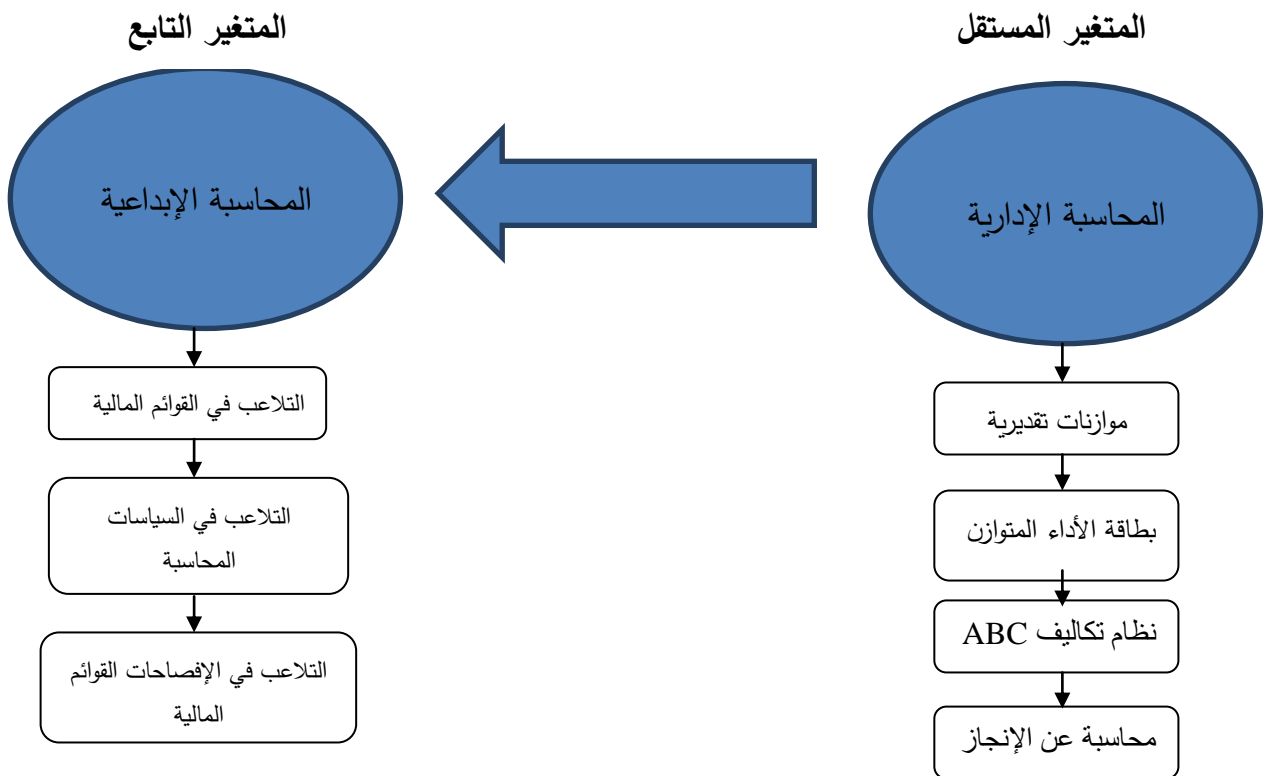
المصدر: من إعداد الطالب.

تتمثل الدراسة فيمالي:

المتغير المستقل: المحاسبة الإدارية

المتغير التابع: المحاسبة الإبداعية

الشكل رقم 7: نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الطالب

### 3. الأدوات الإحصائية المستعملة:

قد تم إستخدام الأدوات الإحصائية من خلال وصول لهدف الدراسة ، من بين الإختيارات التالية عن طريق برنامج تحليل الإحصائي SPSS.V20 كمايلي:

- إستخدام طريقة معامل ألفا كرونباخ للتأكد من درجة الثبات و الصدق.
- اختبار معامل كولموكروف سميرنوف للتأكد من طبيعة التوزيع.
- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمعرفة اتجاه العينة.
- إستخدام معامل الارتباط بيرسون للبيانات الغير طبيعية و معرفة العلاقة بين المحاور.

#### رابعاً: اختبار الطبيعة طبيعية توزيع البيانات بمعامل كولموكروف سميرنوف

معامل كولموكروف سميرنوف هو إختبار إحصائي يتم إستخدامه لمعرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا ، سنوضح في الجدول كمايلي:

#### الجدول رقم 6: اختبار الطبيعة بمعامل كولموكروف سميرنوف

الفقرات	معامل كولموكروف سميرنوف (Z)	القيمة الإحتمالية (Sig)
1	2.386	0.000
2	2.132	0.000
3	1.802	0.003
4	2.199	0.000
5	2.260	0.000
6	1.966	0.001

0.006	1.708	تساهم بطاقة الأداء المتوازن على إشباع العديد من الإحتياجات الإدارية لإدخال منتجات جديدة.	7
0.000	2.228	تساهم بطاقة الأداء المتوازن في ترجمة الإستراتيجية المؤسسة إلى مقاييس الأداء في المؤسسة.	8
0.000	2.480	تقوم نظام التكاليف ABC بقياس التكلفة و جمع البيانات خاص بالمنتجات في المؤسسة	9
0.000	2.196	تقوم نظام التكاليف ABC تخفيض التكاليف من خلال تقليص الوقت لقيام بالنشاط في المؤسسة.	10
0.000	2.581	يساعد تطبيق نظام التكاليف لإعداد الموازنة التقديرية و صنع قرارات التسعير في المؤسسة.	11
0.000	2.714	تقوم نظام التكاليف ABC تحسين في رقابة التكاليف غير المباشرة لتحسين تحديد المسؤولية من تلك التكاليف.	12
0.000	2.256	تساهم المحاسبة عن الإنجاز لقياس التكلفة و تقييم الأداء في المؤسسة	13
0.000	2.349	تساعد محاسبة الإنجاز بناء إستراتيجيات التسعير و تقييم المنتجات في المؤسسة	14
0.001	2.012	تستطيع محاسبة عن الإنجاز تخفيض سلع المخزون و نفقات التشغيل في المؤسسة.	15
0.000	2.171	تستخدم محاسبة عن الإنجاز طريقة معدل الإنجاز لحصول المبالغ عن طريق المبيعات في المؤسسة.	16
0.000	2.087	تساعد محاسبة عن الإنجاز وفق طريقة معدل الإنجاز عن الإستثمار لتقييم أداء المسؤولين عن مركز الإستثمار في المؤسسة.	17
0.040	1.400	تقوم المحاسبة الإبداعية تلاعب في قائمة الدخل لنقل النفقات و الإيرادات إلى فترة المحاسبة الحالية.	18
0.010	1.632	تقوم المحاسبة الإبداعية تلاعب في قائمة مركز المالي لتغيير القيم المحاسبية الأصول و الإلتزامات.	19
0.002	1.850	تستخدم المحاسبة الإبداعية أساليبها في قائمة التدفقات النقدية لتلاعب البيانات المالية.	20
0.005	1.725	تستخدم المحاسبة الإبداعية أساليبها في حقوق الملكية لتلاعب تغيير البنود زيادة أو تخفيض رأس المال المدفوع و المسحوب	21
0.008	1.671	تستخدم المحاسبة الإبداعية طريقة التقييم المخزون لتحويل العملات الأجنبية في المؤسسة.	22

0.020	1.514	تساهم المحاسبية الإبداعية تلاعب في تغيير العمر الإنتاجي للأصل الثابت إلى الفترة الحالية.	23
0.005	1.721	تقوم المحاسبة الإبداعية تغيير التكلفة إلى حقوق الملكية وفق طريقة الإستثمار طويل الأجل في المؤسسة.	24
0.019	1.524	تقوم المحاسبة الإبداعية تحويل الإهلاك الثابت إلى الإهلاك المتناقص أو العكس وفق طريقة النسب الإهلاك في المؤسسة.	25
0.002	1.829	تقوم المحاسبة الإبداعية التلاعب وفق التمويل خارج الميزانية لإخفاء الأصول الموجودة في المؤسسة.	26
0.001	1.938	تستطيع التمويل خارج المؤسسة تحكم أو تخفيض في النسب المديونية في المؤسسة.	27
0.003	1.824	تقوم المحاسبة الإبداعية ترجمة عقود الإيجار التمويل إلى عقد إيجار تشغيلي المسجلة في الدفتر المحاسبية.	28
0.001	1.920	تقوم المحاسبة الإبداعية التلاعب في تحويل الأصول الجارية و الغير الجارية في المؤسسة.	29

المصدر: من إعداد الطالب إستناد إلى مخرجات برنامج SPSS V.20

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

**المطلب الثاني: إختبار ثبات و الصدق إستبيان**

**الفرع الأول: إختبار ثبات الإستبيان**

ثبات الإستبيان هو التأكد من أن الإجابة ستكون واحدة تقريبا لو تكرر تطبيقها على الأفراد عبر طريقة معامل ألفا كرومباخ في البرنامج تحليل الإحصائي بحيث يأخذ قيمة محصورة بين الصفر والواحد (0-1) و سنوضح في الجدول كمايلي:

## الجدول رقم 7: نتيجة معامل ألفا كرونباخ.

المحور	عدد الأسئلة	ألفا كرونباخ
المحور الأول	17	0.844
المحور الثاني	12	0.870
مجموع المحاور	29	0.897

المصدر: من إعداد الطالب إستاناد إلى مخرجات برنامج SPSS V.20

من خلال الجدول السابق نجد أن عبارات الاستبيان تمتاز بالثبات حسب معامل ألفا كرونباخ أن النتيجة حققت 0.897 أي انها مقبولة وهذا بمجموع فقرات 29 عبارة، حيث حقق المحور الأول ثباتا 0.844 و المحور الثاني حقق 0.870.

## الفرع الثاني: إختبار صدق الإستبيان

صدق الإستبيان هو التأكد من أنها تقيس فقرات الإستبيان من خلال الصدق الظاهري للاستبيان و صدق الإتساق الداخلي.

## أولاً: صدق الظاهري:

يقصد الصدق الظاهري إختبار عن طريق التحليل المبدئي لفقراته بواسطة عدد كبير من المحكمين لتحديد ما إذا كانت هذه الفقرات تتعلق بالجانب الذي تقيسه .

## ثانياً: صدق الاتساق الداخلي:

صدق الاتساق الداخلي هو مدى اتساق جميع فقرات الإستبيان مع المحور الذي ينتمي إليه ، و كذلك قمنا بطريقة معامل الارتباط (بيرسون) بين درجة كل عبارة من عبارات المحور و الدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه هذه الفقرة.

1. نتائج صدق الإتساق الداخلي لعبارات المحور الأول:

جدول رقم 8: معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات والدرجة الكلية البعد الأول للمحور الأول

الفقرات: الميزانية التقديرية	معامل الارتباط (بيرسون)	القيمة الاحتمالية (Sig)
1 تساهم الموازنات التقديرية في تقييم الأداء و الرقابة و إتخاذ القرار في المؤسسة.	0.433	0.002
2 تساهم الموازنات التقديرية قصيرة الأجل و طويلة الأجل لتحديد السنة المالية من حيث فترة الزمن.	0.692	0.000
3 تساهم الموازنات التقديرية الشمولية في جمع النفقات و تحصيل الإيرادات على أساس سنة في المؤسسة.	0.779	0.000
4 تساهم الموازنات التقديرية النقدية تحويل الوحدات العينية إلى الوحدات النقدية في المؤسسة.	0.732	0.000

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

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

جدول رقم 9: معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات والدرجة الكلية البعد الثاني للمحور الأول

الفقرات	معامل الارتباط (بيرسون)	القيمة الاحتمالية (Sig)
1 تساهم بطاقة الأداء في تقييم و قياس الأداء في المؤسسة.	0.613	0.000
2 تساهم بطاقة الأداء المتوازن في تحديد مقاييس الأداء لمنظور مالي او كمي في المؤسسة.	0.810	0.000
3 تساهم بطاقة الأداء المتوازن على إشباع العديد من الإحتياجات الإدارية لإدخال منتجات جديدة.	0.710	0.000
4 تساهم بطاقة الأداء المتوازن في ترجمة الإستراتيجية المؤسسة إلى مقاييس الأداء في المؤسسة.	0.751	0.000

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

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

جدول رقم 10: معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات والدرجة الكلية البعد الثالث للمحور الاول

الفقرات	معامل الارتباط (بيرسون)	القيمة الإحتمالية (Sig)
1	0.762	0.000
2	0.769	0.000
3	0.776	0.000
4	0.694	0.000

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

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



جدول رقم 11: معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات والدرجة الكلية البعد الرابع للمحور الأول

الفقرات	معامل الارتباط (بيرسون)	القيمة الاحتمالية (Sig)
1	0.604	0.000
2	0.745	0.000
3	0.716	0.000
4	0.729	0.000
5	0.840	0.000

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

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

2. نتائج صدق الإتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني:

جدول رقم 12: معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات والدرجة الكلية البعد الاول للمحور الثاني

الفقرات	معامل الارتباط (بيرسون)	القيمة الاحتمالية (Sig)
1	0.793	0.000
2	0.773	0.000
3	0.809	0.000

0.000	0.626	تستخدم المحاسبة الإبداعية أساليبها في حقوق الملكية لتلاعب تغيير البنود زيادة أو تخفيض رأس المال المدفوع و المسحوب	4
-------	-------	---	---

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

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

جدول رقم 13: معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات والدرجة الكلية البعد الثاني للمحور الثاني

القيمة الإحتمالية (Sig)	معامل الارتباط (بيرسون)	الفقرات
0.000	0.627	تستخدم المحاسبة الإبداعية طريقة التقويم المخزون لتحويل العملات الأجنبية في المؤسسة.
0.000	0.813	تساهم المحاسبية الإبداعية تلاعب في تغيير العمر الإنتاجي للأصل الثابت إلى الفترة الحالية.
0.000	0.811	تقوم المحاسبة الإبداعية تغيير التكلفة إلى حقوق الملكية وفق طريقة الإستثمار طويل الأجل في المؤسسة.
0.000	0.812	تقوم المحاسبة الإبداعية تحويل الإهلاك الثابت إلى الإهلاك المتناقص أو العكس وفق طريقة النسب الإهلاك في المؤسسة.

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

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

جدول رقم 14: معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات والدرجة الكلية البعد الثالث للمحور الثاني

القيمة الإحتمالية (Sig)	معامل الارتباط (بيرسون)	الفقرات
0.000	0.745	تقوم المحاسبة الإبداعية التلاعب وفق التمويل خارج الميزانية لإخفاء الأصول الموجودة في المؤسسة.
0.000	0.775	تستطيع التمويل خارج المؤسسة تحكم أو تخفيض في النسب المديونية في المؤسسة.

0.000	0.793	تقوم المحاسبة الإبداعية ترجمة عقود الإيجار التمويل إلى عقد إيجار تشغيلي المسجلة في الدفتر المحاسبية.	3
0.000	0.617	تقوم المحاسبة الإبداعية التلاعب في تحويل الأصول الجارية و الغير الجارية في المؤسسة.	4

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

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

### المبحث الثاني: التحليل و معالجة البيانات الإستبيان.

ستقوم في هذا المبحث كيفية تحليل للأفراد العينة و معالجة البيانات الإستبيان بإستخدام البرنامج التحليل الإحصائي SPSS.V20 ، بينما هذا البرنامج له دور لجداول المتعلقة بالإجابات أفراد العينة الدراسة ، كذلك نستعمل المتوسط الحسابي و الإنحراف المعياري لمعرفة تحليل المحاور الإستبيان.

#### المطلب الأول: عرض الخصائص العينة

سنقوم في هذا المطلب دراسة التحليل الإحصائي لعرض الخصائص أفراد العينة حسب المتغيرات كمايلي:

1. المؤهل العلمي
2. الوظيفة
3. السن
4. الخبرة المهنية
5. التخصص

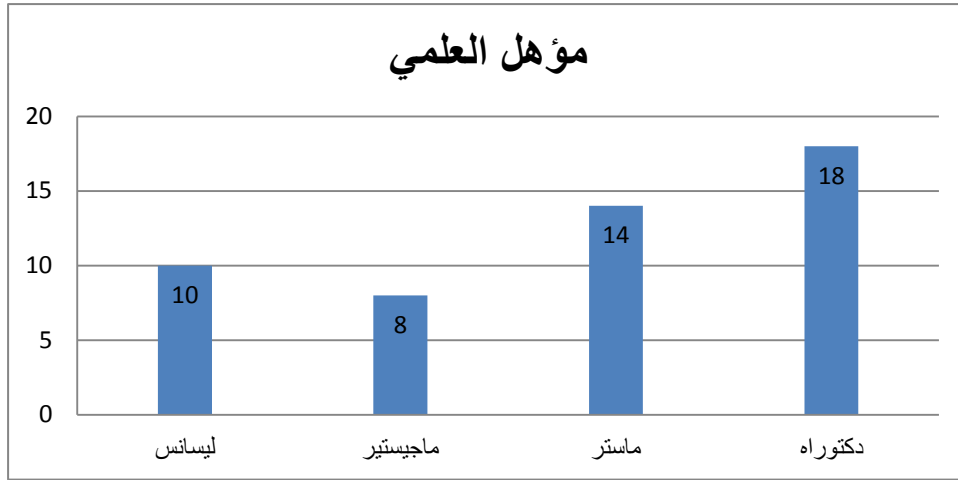
أولاً: توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

الجدول رقم 15: توزيع النسبي أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

النسبة المئوية	التكرار	المؤهل العلمي
32%	18	دكتوراه
28%	14	ماستر
20%	10	ليسانس
16%	8	ماجستير
100%	50	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب إستناد إلى مخرجات برنامج SPSS V.20

الشكل رقم 8: بيان توزيع النسبي الأفراد العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالب بإستخدام البرنامج EXCEL 2010.

من خلال الجدول السابق يوضح التوزيع النسبي الأفراد حسب المؤهل العلمي حيث نجد أن حاملين شهادة دكتوراه كانت نسبة 32% و هي أعلى النسبة على الأفراد العينة ، و تأتي بعدها نسبة 28% بنسبة حاملين شهادة ماستر ، أم حاملين شهادة ليسانس وصلت نسبتهم 20% ، وكذلك نسبة 16% الذي يحملون شهادة ماجستير و هي أقل نسبة على الأفراد العينة.

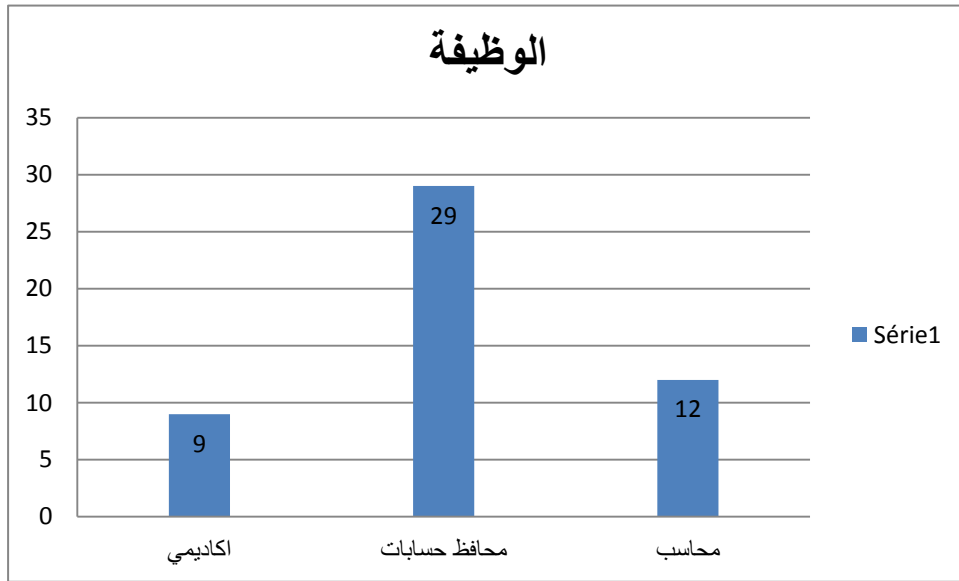
ثانيا: توزيع النسبي الأفراد العينة حسب الوظيفة

الجدول رقم 16: توزيع النسبي أفراد العينة حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
محافظ حسابات	29	58%
محاسب	12	24%
أكاديمي	9	18%
المجموع	50	100%

المصدر: من إعداد الطالب إستناد إلى مخرجات برنامج SPSS V.20.

الشكل رقم 9: بيان توزيع النسبي الأفراد العينة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالب باستخدام البرنامج EXCEL 2010.

من خلال الجدول يوضح التوزيع النسبي الأفراد حسب الوظيفة حيث نجد أن نسبة محافظ الحسابات وصلت 58% وهي أعلى نسبة في الأفراد العينة ، ثم تليها وظيفة المحاسب كانت نسبة 24% ، و كذلك نسبة 18% لأكاديميين و هي أدنى نسبة في الأفراد العينة.

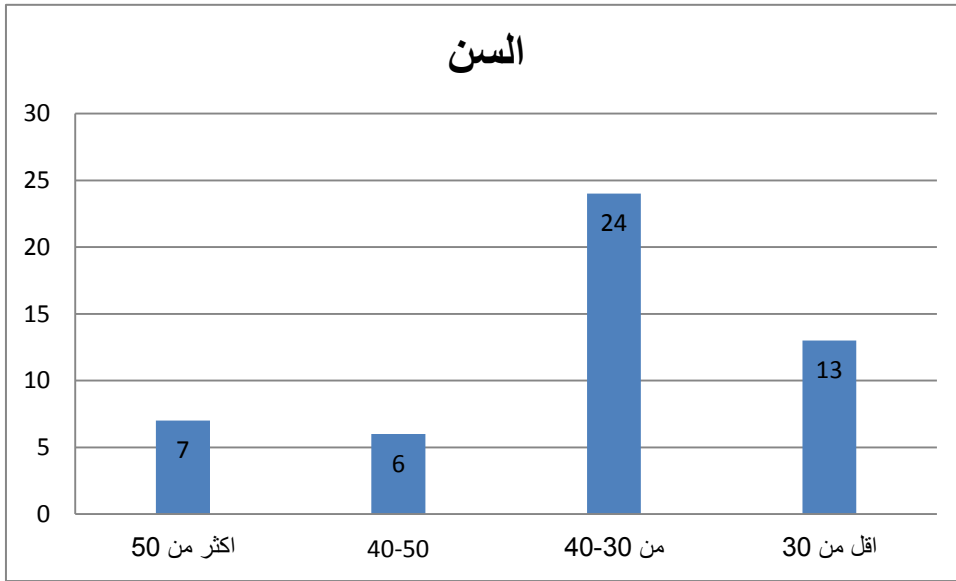
ثالثا: توزيع أفراد العينة حسب السن

الجدول رقم 17: توزيع النسبي الأفراد العينة حسب السن

السن	التكرار	النسبة المئوية
من 30-40 سنة	24	48%
أقل من 30 سنة	13	26%
50 سنة فأكثر	7	14%
من 40-50 سنة	6	12%
المجموع	50	100%

المصدر: من إعداد الطالب إستناد إلى مخرجات برنامج SPSS V.20

الشكل رقم 10: بيان توزيع النسبي الأفراد العينة حسب السن



المصدر: من إعداد الطالب بإستخدام البرنامج EXCEL 2010.

نلاحظ في الجدول أن سن بين 30-40 سنة وصلت نسبة 48% وهي أكبر نسبة من الأفراد العينة ، و بعدها نجد السن أقل من 30 سنة نسبتها 26% ، ثم سن 50 سنة فأكثر كانت حوالي نسبة 14%، ثم تأتي كذلك السن من 40-50 سنة نسبة 12% و هي أقل نسبة من الأفراد العينة.

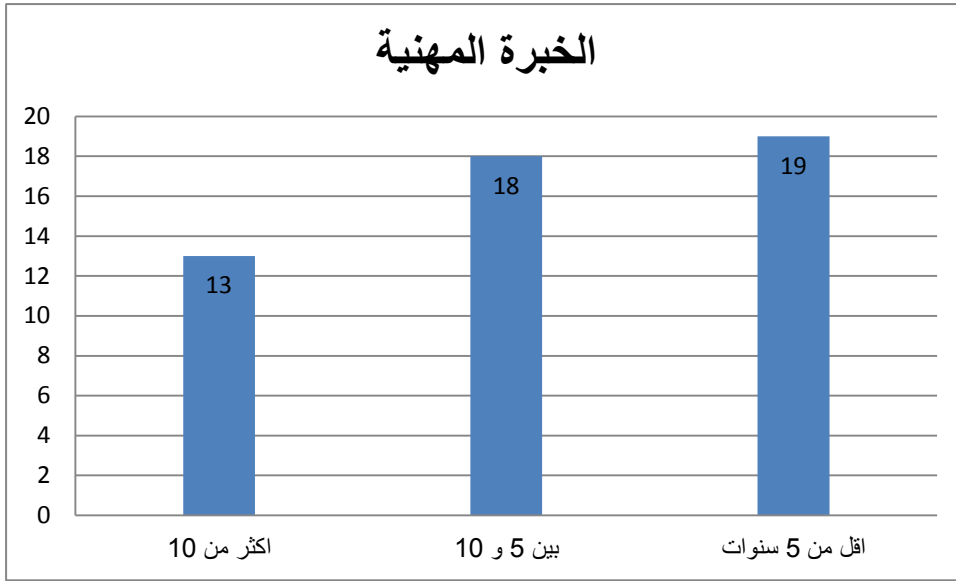
رابعا: توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

الجدول رقم 18: توضيح توزيع النسبي الأفراد العينة حسب الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	19	38%
ما بين 5 إلى 10 سنوات	18	36%
أكثر من 10 سنوات	13	26%
المجموع	50	100%

المصدر: من إعداد الطالب إستناد إلى مخرجات برنامج SPSS V.20

الشكل رقم 11: بيان توضيح توزيع النسبي الأفراد العينة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالب بإستخدام البرنامج EXCEL 2010

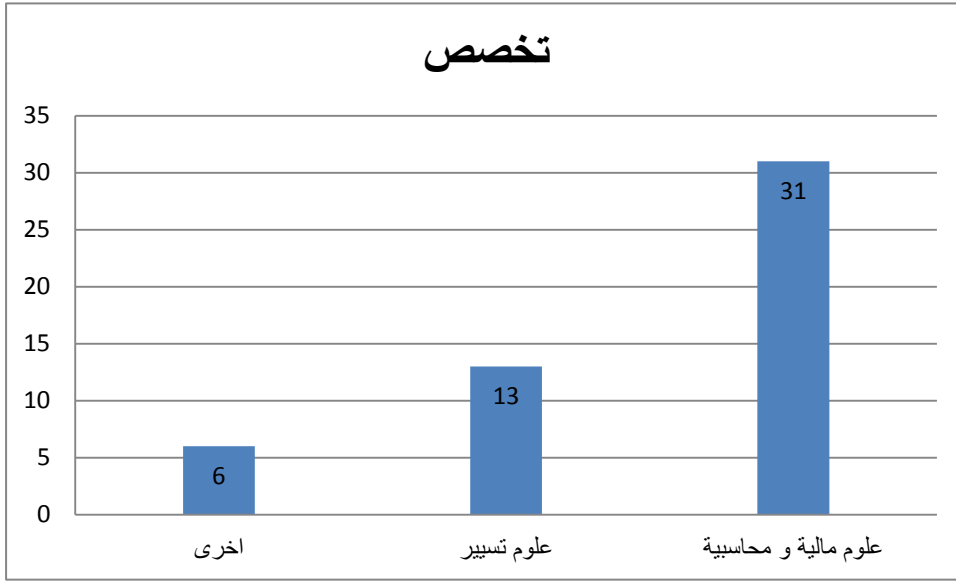
من خلال الجدول نستنتج أن الخبرة أقل من 5 سنوات كانت حوالي نسبة 38% و هي أعلى نسبة من الأفراد العينة ، و بعدها نجد الخبرة ما بين 5 إلى 10 سنوات قد وصلت نسبة 36% ، ثم تليها الخبرة أكثر من 10 سنوات نسبتها 26% و هي أدنى نسبة من الأفراد العينة.  
خامسا: توزيع الأفراد العينة حسب التخصص.

الجدول رقم 19: توزيع النسبي الأفراد العينة حسب التخصص

التخصص	التكرار	النسبة المئوية
العلوم المالية و المحاسبية	31	62%
علوم التسيير	13	26%
أخرى	6	12%
المجموع	50	100%

المصدر: من إعداد الطالب إستناد إلى مخرجات برنامج SPSS V.20

الشكل رقم 12: بيان توزيع النسبي الأفراد العينة حسب تخصص



المصدر: من إعداد الطالب بإستخدام البرنامج EXCEL 2010.

من خلال الجدول يمكن أن نقول أن نسبة تخصص العلوم المالية و المحاسبية قد وصلت نسبة 62% و هي أعلى نسبة من الأفراد العينة، ثم تأتي بعدها تخصص علوم التسيير كانت حوالي نسبة 26% ، و بعدها نجد تخصص آخر نسبتها 12% و هي أدنى نسبة من الأفراد العينة.

**المطلب الثاني: إختبار الفرضيات**

**الفرع الاول: اختبار الفرضية الأولى**

ومن اجل اختبار صحة هذه الفرضة قمنا باستخدام نماذج الانحدار البسيط لدراسة العلاقة بين تطبيق أسلوب الموازنة التقديرية وتأثيره على ممارسات المحاسبة الابداعية.

✓ فنماذج الانحدار تجيبنا على سؤالين:

✓ - هل توجد علاقة بين المتغيرين؟

✓ - ما هي قوة هذه العلاقة؟

ومن ثم تحديد نتائج العلاقة بين تطبيق أسلوب الموازنة التقديرية وتأثيره في ممارسات المحاسبة الابداعية.



ولاختبار صحة هذه الفرضية تم تقسيمها الى ثلاثة فرضيات فرعية، ومن ثم إعطاء نتائج فيما يتعلق باختبار هذه فرضيات:

وتنص الفرضية الأولى على انه لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق اسلوب الموازنة التقديرية وتأثيره في ممارسات المحاسبة الابداعية، وللإجابة على هذه الفرضية لابد من دراسة العلاقة بين تطبيق أسلوب الموازنة التقديرية و تأثيره في ممارسات المحاسبة الإبداعية ، وذلك من خلال معادلة الانحدار البسيط وأيضا ندعم ذلك بشكل الانتشار الذي يصف بيانيا نوع العلاقة وقوتها.

#### أولاً: اختبار الفرضية الفرعية الأولى

تنص على: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب الموازنة التقديرية و تأثيرها على التلاعب في القوائم المالية .

#### جدول رقم 20: العلاقة بين تطبيق موازنة تقديرية وتأثيرها على التلاعب في القوائم المالية

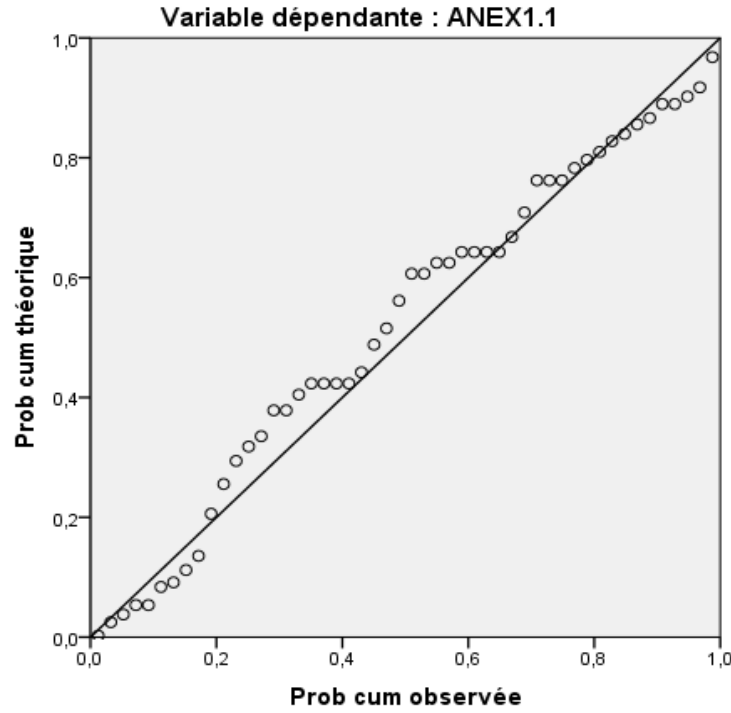
المعاملات المقدره						
المعامل	الثابت	Sig.	درجة حرية المقام	درجة حرية البسط	F	معامل التحديد
0.227	1.641	0.041	48	1	4.433	0.085

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

من خلال نتائج اختبار فيشر يتبين لنا معنوية معاملات النموذج حيث نلاحظ ومن خلال الجدول أن نسبة معامل التحديد 8.5% ، وهي تعبر عن نسبة تأثير تطبيق الموازنات التقديرية على التلاعب في القوائم المالية ، كما أن قيمة F بلغت 4.433، حيث كانت درجة المعلمية (Sig) لهذه العلاقة 0.041 وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) وهذا ما يوضح انه توجد علاقة بين المتغيرين أي أن تطبيق أسلوب موازنة تقديرية و التلاعب في القوائم المالية له تأثير ذا دلالة إحصائية ، كما توضح إشارة المعلمة b1 و التي بلغت 0.227 العلاقة الموجبة و الطردية بين متغيرين، أي أن كلما إرتفع تطبيق أسلوب موازنة تقديرية بوحدة واحدة يرتفع في المقابل التلاعب في القوائم المالية ب0.227 وحدة ، ومنه نأكد عدم صحة الفرضية الفرعية الأولى والتي تنص على انه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق موازنة تقديرية و التلاعب في القوائم المالية، والشكل الموالي يوضح نتائج الفرضية.

الشكل رقم 13: شكل الانتشار بين تطبيق موازنة تقديرية و التلاعب في القوائم المالية.

Diagramme gaussien P-P de régression de Résidu standardisé



المصدر: من إعداد الطالب إستناد إلى مخرجات برنامج SPSS V.20

ثانيا: اختبار الفرضية الفرعية الثانية

تنص على: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب موازنة تقديرية و تأثيرها على التلاعب في السياسات المحاسبية.

جدول رقم 21: العلاقة بين تطبيق أسلوب موازنة تقديرية و تأثيرها على التلاعب في السياسات المحاسبية.

المعلومات المقدرة						
المعامل	الثابت	Sig.	درجة حرية المقام	درجة حرية البسط	F	معامل التحديد
0.167	1.735	0.125	48	1	2.444	0.048

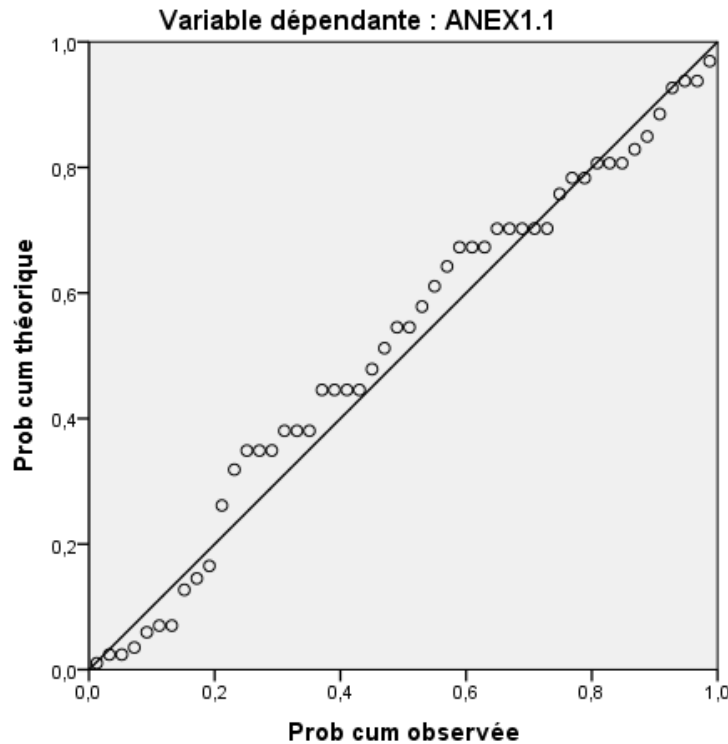
المصدر: من إعداد الطالب استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS V.20 (\*مستوى الدلالة المستخدم هو  $\alpha = 0.05$ )

من خلال نتائج اختبار فيشر يتبين لنا معنوية معاملات النموذج حيث نلاحظ ومن خلال الجدول أن نسبة معامل التحديد 4.8% ، وهي تعبر عن مدى تأثير تطبيق موازنة تقديرية و التلاعب في السياسات المحاسبية ، كما ان

قيمة F بلغت 2.444، حيث كانت درجة المعلمية (Sig) لهذه العلاقة 0.125 وهي أكبر من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) وهذا ما يوضح انه لا توجد علاقة بين المتغيرين أي أن تطبيق أسلوب موازنة تقديرية و التلاعب في السياسات المحاسبية ليس لها علاقة ذات تأثير ذو دلالة إحصائية، ومنه نأكد صحة الفرضية الفرعية الثانية والتي تنص على انه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق موازنة تقديرية و التلاعب في السياسات المحاسبية ، والشكل الموالي يوضح نتائج الفرضية.

الشكل رقم 14: شكل الانتشار بين تطبيق موازنة تقديرية و التلاعب في السياسات المحاسبية.

Diagramme gaussien P-P de régression de Résidu standardisé



المصدر: من إعداد الطالب إستناد إلى مخرجات برنامج SPSS V.20

## ثالثا: اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

تنص على: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب موازنة تقديرية و تأثيرها على التلاعب في الإفصاحات القوائم المالية.

جدول رقم 22: العلاقة بين تطبيق أسلوب موازنة تقديرية و تأثيرها على التلاعب في الإفصاحات القوائم المالية

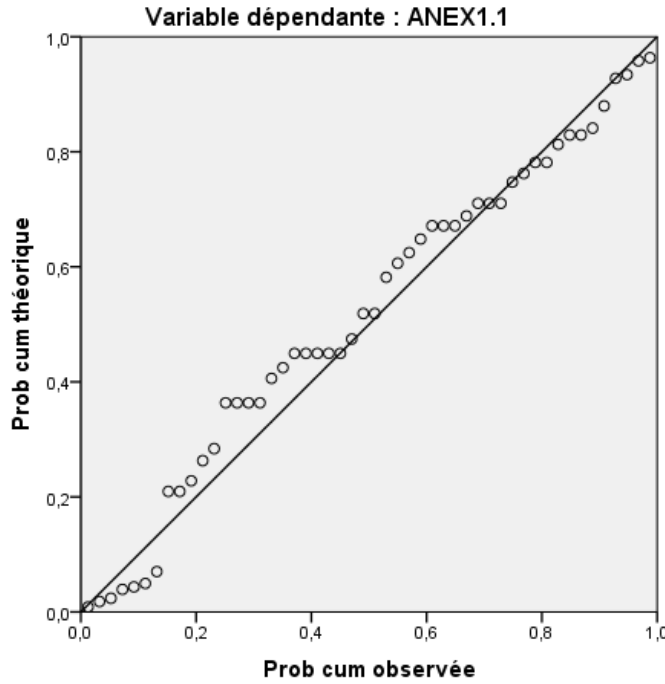
المعلومات المقدرة						
المعامل	الثابت	Sig.	درجة حرية المقام	درجة حرية البسط	F	معامل التحديد
0.219	1.625	0.064	48	1	3.604	0.070

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

من خلال نتائج اختبار فيشر يتبين لنا معنوية معاملات النموذج حيث نلاحظ ومن خلال الجدول أن نسبة معامل التحديد 7% ، وهي تعبر عن مدى تأثير تطبيق موازنة تقديرية و التلاعب في الإفصاحات القوائم المالية ، وما كذلك قيمة F بلغت 3.604، حيث كانت درجة المعلمية (Sig) لهذه العلاقة 0.064 وهي أكبر من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) وهذا ما يوضح انه لا توجد علاقة بين المتغيرين أي أن تطبيق أسلوب موازنة تقديرية و التلاعب في الإفصاحات القوائم المالية ليس لها تأثير ذات دلالة إحصائية، ومنه نأكد صحة الفرضية الفرعية الثالثة والتي تنص على انه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق موازنة تقديرية و التلاعب في الإفصاحات القوائم المالية ، والشكل الموالي يوضح نتائج الفرضية.

الشكل رقم 15: شكل الانتشار بين تطبيق موازنة تقديرية و التلاعب في الإفصاحات القوائم المالية.

Diagramme gaussien P-P de régression de Résidu standardisé



المصدر: من إعداد الطالب إستناد إلى مخرجات برنامج SPSS V.20

### الفرع الثاني: اختبار الفرضية الثانية

ومن اجل اختبار صحة هذه الفرضة قمنا باستخدام نماذج الانحدار البسيط لدراسة العلاقة بين تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن وتأثيره في ممارسات المحاسبة الابداعية.

فنماذج الانحدار تجيبنا على سؤالين:

✓ - هل توجد علاقة بين المتغيرين؟

✓ - ما هي قوة هذه العلاقة؟

ومن ثم تحديد نتائج العلاقة بين تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن وتأثيره في ممارسات المحاسبة الابداعية.

ولاختبار هذه الفرضية تم تقسيمها الى ثلاثة فرضيات فرعية، ومن ثم إعطاء نتائج فيما يتعلق باختبار هذه

فرضيات:

وتنص الفرضية الثانية على انه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق اسلوب بطاقة الاداء المتوازن

وتأثيره في ممارسات المحاسبة الابداعية، وللإجابة على هذه الفرضية لابد من دراسة العلاقة بين تطبيق أسلوب

بطاقة الاداء المتوازن و تأثيره في ممارسات المحاسبة الإبداعية ، وذلك من خلال معادلة الانحدار البسيط وأيضا ندعم ذلك بشكل الانتشار الذي يصف بيانيا نوع العلاقة وقوتها.

**أولا: إختبار الفرضية الفرعية الأولى**

تنص على: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب بطاقة الاداء المتوازن و تأثيرها على التلاعب في القوائم المالية.

**جدول رقم 23: العلاقة بين تطبيق أسلوب بطاقة الاداء المتوازن و تأثيره على التلاعب في القوائم**

**المالية**

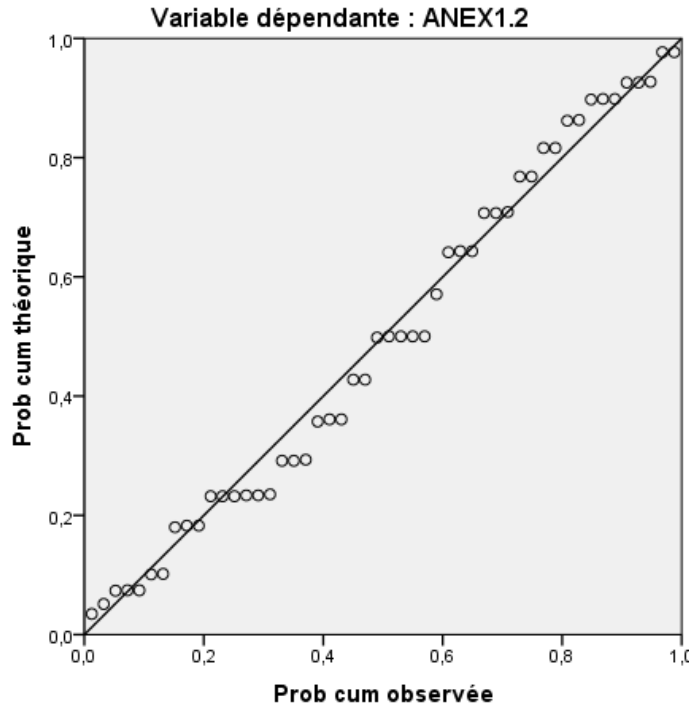
المعلومات المقدرة						
المعامل	الثابت	Sig.	درجة حرية المقام	درجة حرية البسط	F	معامل التحديد
0.336	1.327	0.002	48	1	11.047	0.187

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

من خلال نتائج اختبار فيشر يتبين لنا معنوية معاملات النموذج حيث نلاحظ ومن خلال الجدول أن نسبة معامل التحديد 18.7% ، وهي تعبر عن نسبة تأثير تطبيق بطاقة الأداء المتوازن على التلاعب في القوائم المالية ، كما أن قيمة F بلغت 11.047، حيث كانت درجة المعلمية (Sig) لهذه العلاقة 0.002 وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) وهذا ما يوضح انه توجد علاقة بين المتغيرين أي أن تطبيق أسلوب بطاقة اداء التوازن و التلاعب في القوائم المالية له تأثير ذا دلالة إحصائية ، كما توضح إشارة المعلمة b1 و التي بلغت 0.336 العلاقة الموجبة و الطردية بين متغيرين، أي أن كلما إرتفع تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن بوحدة واحدة يرتفع في المقابل التلاعب في القوائم المالية ب0.336 وحدة ، ومنه نأكد عدم صحة الفرضية الفرعية الأولى والتي تنص على انه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق بطاقة الأداء المتوازن و التلاعب في القوائم المالية، والشكل الموالي يوضح نتائج الفرضية.

الشكل رقم 16: شكل الانتشار بين تطبيق بطاقة الاداء المتوازن و التلاعب في القوائم المالية.

Diagramme gaussien P-P de régression de Résidu standardisé



المصدر: من إعداد الطالب إستناد إلى مخرجات برنامج SPSS V.20

ثانيا: إختبار الفرضية الفرعية الثانية

تنص على: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب بطاقة الاداء المتوازن و تأثيرها على التلاعب في السياسات المحاسبية.

جدول رقم 24: العلاقة بين تطبيق أسلوب بطاقة الاداء المتوازن و تأثيره على التلاعب في السياسات المحاسبية

المعلومات المقدرة						
المعامل	الثابت	Sig.	درجة حرية المقام	درجة حرية البسط	F	معامل التحديد
0.241	1.480	0.024	48	1	5.455	0.102

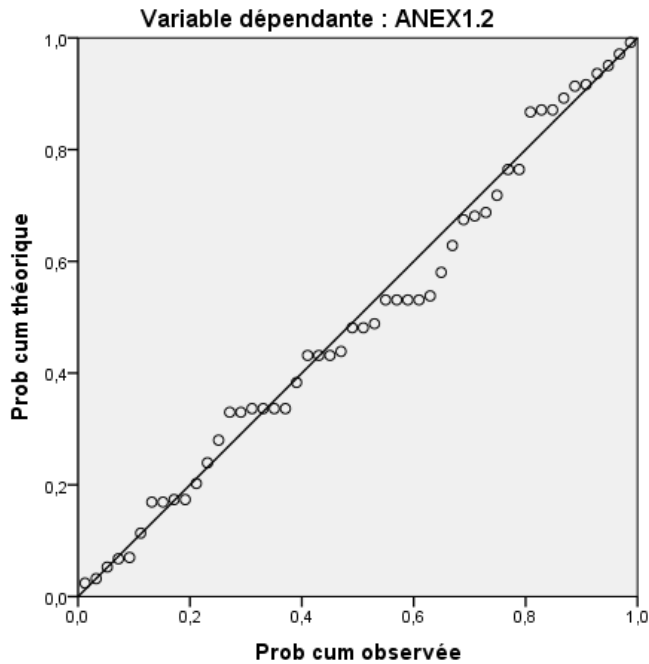
المصدر: من إعداد الطالب استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS V.20 (\*مستوى الدلالة المستخدم هو  $\alpha = 0.05$ )

من خلال نتائج اختبار فيشر يتبين لنا معنوية معاملات النموذج حيث نلاحظ ومن خلال الجدول أن نسبة معامل التحديد 10.2% ، وهي تعبر عن نسبة تأثير تطبيق بطاقة الأداء المتوازن على التلاعب في السياسات المحاسبية

، كما أن قيمة F بلغت 5.455، حيث كانت درجة المعلمية (Sig) لهذه العلاقة 0.024 وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) وهذا ما يوضح انه توجد علاقة بين المتغيرين أي أن تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن و التلاعب في السياسات المحاسبية له تأثير ذا دلالة إحصائية ، كما توضح إشارة المعلمة b1 و التي بلغت 0.241 العلاقة الموجبة و الطردية بين متغيرين، أي أن كلما إرتفع تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن بوحدة واحدة يرتفع في المقابل التلاعب في السياسات المحاسبية ب0.241 وحدة ، ومنه نأكد عدم صحة الفرضية الفرعية الثانية والتي تنص على انه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق بطاقة الأداء المتوازن و التلاعب في السياسات المحاسبية، والشكل الموالي يوضح نتائج الفرضية.

الشكل رقم 17: شكل الانتشار بين تطبيق بطاقة الاداء المتوازن و التلاعب في السياسات المحاسبية

Diagramme gaussien P-P de régression de Résidu standardisé



المصدر: من إعداد الطالب إستناد إلى مخرجات برنامج SPSS V.20



ثالثا: إختبار الفرضية الفرعية الثالثة

تنص على: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب بطاقة الاداء المتوازن و تأثيرها على التلاعب في الإفصاحات القوائم المالية.

جدول رقم 25: العلاقة بين تطبيق أسلوب بطاقة الاداء المتوازن و تأثيره على التلاعب في الإفصاحات القوائم المالية

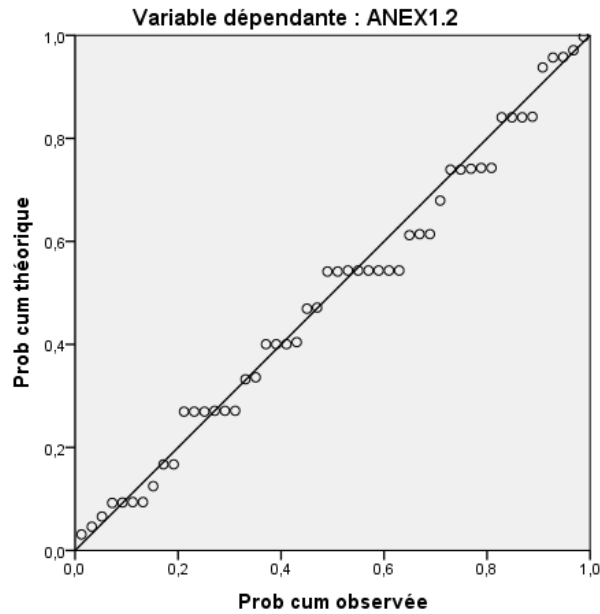
المعلومات المقدره						
المعامل	الثابت	Sig.	درجة حرية المقام	درجة حرية البسط	F	معامل التحديد
0.337	1.276	0.003	48	1	9.547	0.166

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

من خلال نتائج اختبار فيشر يتبين لنا معنوية معاملات النموذج حيث نلاحظ ومن خلال الجدول أن نسبة معامل التحديد 16.6% ، وهي تعبر عن نسبة تأثير تطبيق بطاقة الأداء المتوازن على التلاعب في الإفصاحات القوائم المالية ، كما أن قيمة F بلغت 9.547، حيث كانت درجة المعلمية (Sig) لهذه العلاقة 0.003 وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) وهذا ما يوضح انه توجد علاقة بين المتغيرين أي أن تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن و التلاعب في الإفصاحات القوائم المالية له تأثير ذا دلالة إحصائية ، كما توضح إشارة المعلمة b1 و التي بلغت 0.337 العلاقة الموجبة و الطردية بين متغيرين، أي أن كلما إرتفع تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن بوحدة واحدة يرتفع في المقابل التلاعب في الإفصاحات القوائم المالية ب0.337 وحدة ، ومنه نأكد عدم صحة الفرضية الفرعية الثالثة والتي تنص على انه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق بطاقة الأداء المتوازن و التلاعب في الإفصاحات القوائم المالية، والشكل الموالي يوضح نتائج الفرضية.

الشكل رقم 18: شكل الانتشار بين تطبيق بطاقة الاداء المتوازن و التلاعب في الإفصاحات القوائم المالية

Diagramme gaussien P-P de régression de Résidu standardisé



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

### الفرع الثالث: اختبار الفرضية الثالثة

ومن اجل اختبار صحة هذه الفرضة قمنا باستخدام نماذج الانحدار البسيط لدراسة العلاقة بين تطبيق نظام التكاليف ABC وتأثيره في ممارسات المحاسبة الابداعية.

✓ فنماذج الانحدار تحيينا على سؤالين:

✓ - هل توجد علاقة بين المتغيرين؟

✓ - ما هي قوة هذه العلاقة؟

ومن ثم تحديد نتائج العلاقة بين تطبيق نظام التكاليف ABC وتأثيره في ممارسات المحاسبة الابداعية.

ولاختبار هذه الفرضية تم تقسيمها الى ثلاثة فرضيات فرعية، ومن ثم إعطاء نتائج فيما يتعلق باختبار هذه فرضيات:

وتنص الفرضية الثالثة على انها لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق اسلوب نظام تكاليف ABC وتأثيره في ممارسات المحاسبة الابداعية، وللإجابة على هذه الفرضية لابد من دراسة العلاقة بين تطبيق أسلوب نظام تكاليف ABC و تأثيره في ممارسات المحاسبة الإبداعية ، وذلك من خلال معادلة الانحدار البسيط وأيضا ندعم ذلك بشكل الانتشار الذي يصف بيانيا نوع العلاقة وقوتها

## اولا: إختبار الفرضية الفرعية الأولى

تنص على: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب نظم تكاليف ABC و تأثيرها على التلاعب في القوائم المالية.

## جدول رقم 26: العلاقة بين تطبيق أسلوب نظام تكاليف ABC و تأثيره على التلاعب في القوائم المالية

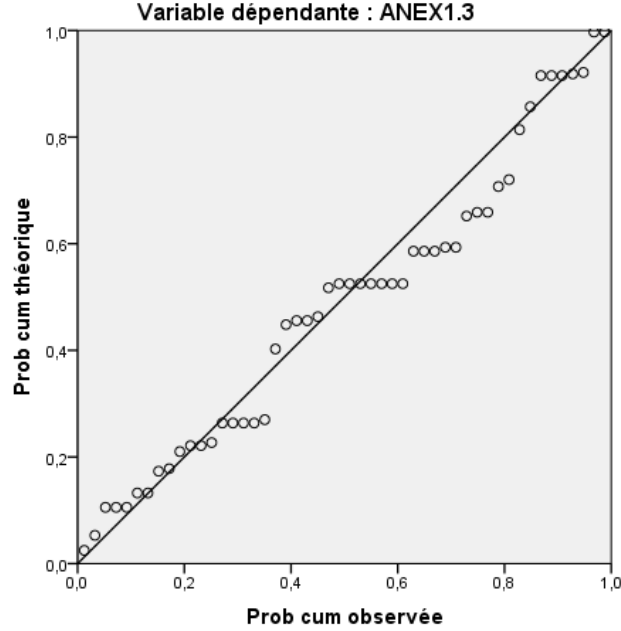
المعلومات المقدرة						
المعامل	الثابت	Sig.	درجة حرية المقام	درجة حرية البسط	F	معامل التحديد
0.346	1.277	0.003	48	1	9.934	0.171

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

من خلال نتائج اختبار فيشر يتبين لنا معنوية معاملات النموذج حيث نلاحظ ومن خلال الجدول أن نسبة معامل التحديد 17.1% ، وهي تعبر عن نسبة تأثير تطبيق نظام تكاليف ABC على التلاعب في القوائم المالية ، كما أن قيمة F بلغت 9.934 ، حيث كانت درجة المعلمية (Sig) لهذه العلاقة 0.003 وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) وهذا ما يوضح انه توجد علاقة بين المتغيرين أي أن تطبيق أسلوب نظام التكاليف ABC و التلاعب في القوائم المالية له تأثير ذا دلالة إحصائية ، كما توضح إشارة المعلمة b1 و التي بلغت 0.346 العلاقة الموجبة و الطردية بين متغيرين ، أي أن كلما إرتفع تطبيق أسلوب نظام التكاليف ABC بوحدة واحدة يرتفع في المقابل التلاعب في القوائم المالية ب0.346 وحدة ، ومنه نأكد عدم صحة الفرضية الفرعية الأولى والتي تنص على انه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق بطاقة نظام التكاليف ABC و التلاعب في القوائم المالية، والشكل الموالي يوضح نتائج الفرضية.

الشكل رقم 19: شكل الانتشار بين تطبيق نظام تكاليف ABC و التلاعب في القوائم المالية

Diagramme gaussien P-P de régression de Résidu standardisé



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

ثانيا: إختبار الفرضية الفرعية الثانية

تنص على: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب نظم تكاليف ABC و تأثيرها على التلاعب في السياسات المحاسبية.

جدول رقم 27: العلاقة بين تطبيق أسلوب نظام تكاليف ABC و تأثيره على التلاعب في السياسات المحاسبية.

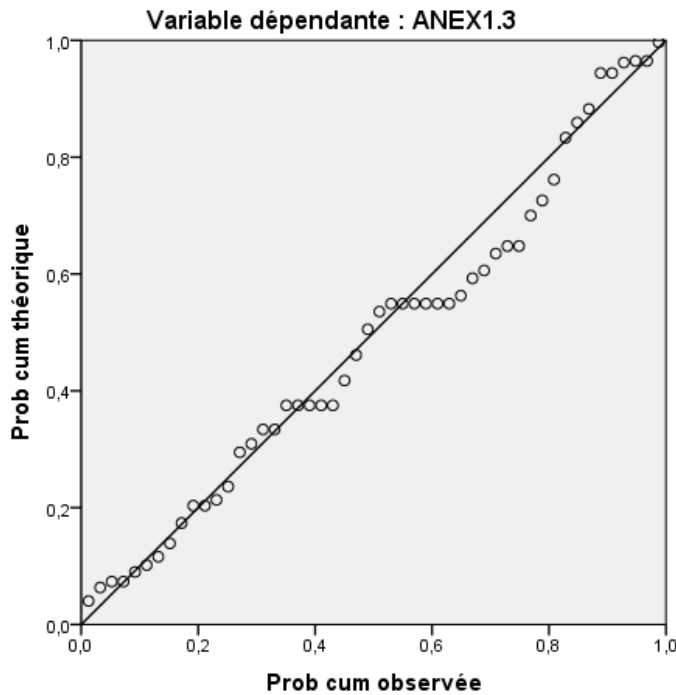
المعلومات المقدرة						
المعامل	الثابت	Sig.	درجة حرية المقام	درجة حرية البسط	F	معامل التحديد
0.232	1.471	0.044	48	1	4.269	0.082

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

من خلال نتائج اختبار فيشر يتبين لنا معنوية معاملات النموذج حيث نلاحظ ومن خلال الجدول أن نسبة معامل التحديد 8.2% ، وهي تعبر عن نسبة تأثير تطبيق نظام تكاليف ABC على التلاعب في السياسات المحاسبية ، كما أن قيمة F بلغت 4.269، حيث كانت درجة المعلمية (Sig) لهذه العلاقة 0.044 وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) وهذا ما يوضح انه توجد علاقة بين المتغيرين أي أن تطبيق أسلوب نظام التكاليف ABC و التلاعب في السياسات المحاسبية له تأثير ذا دلالة إحصائية ، كما توضح إشارة المعلمة b1 و التي بلغت 0.232 العلاقة الموجبة و الطردية بين متغيرين، أي أن كلما إرتفع تطبيق أسلوب نظام التكاليف ABC بوحدة واحدة يرتفع في المقابل التلاعب في السياسات المحاسبية ب0.232 وحدة ، ومنه نأكد عدم صحة الفرضية الفرعية الثانية والتي تنص على انه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق بطاقة نظام التكاليف ABC و التلاعب في السياسات المحاسبية، والشكل الموالي يوضح نتائج الفرضية.

الشكل رقم 20: شكل الانتشار بين تطبيق نظام تكاليف ABC و التلاعب في السياسات المحاسبية

Diagramme gaussien P-P de régression de Résidu standardisé



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

ثالثا: إختبار الفرضية الفرعية الثالثة

تنص على: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب نظم تكاليف ABC و تأثيرها على التلاعب في الإفصاحات القوائم المالية.

جدول رقم 28: العلاقة بين تطبيق أسلوب نظام تكاليف ABC و تأثيره على التلاعب في الإفصاحات القوائم المالية.

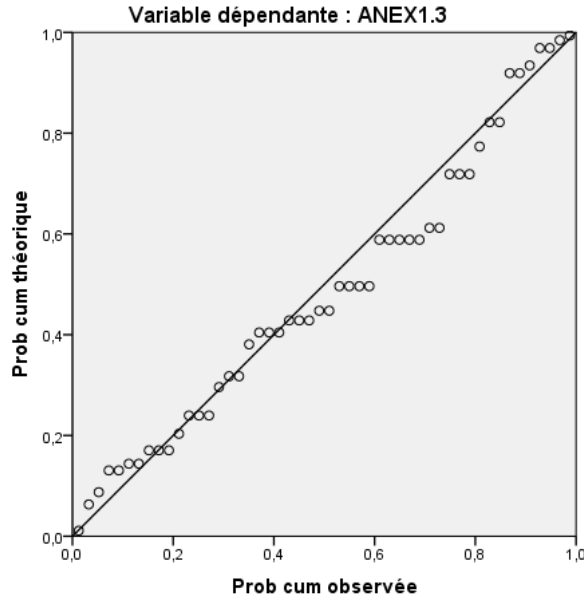
المعلومات المقدرة						
المعامل	الثابت	Sig.	درجة حرية المقام	درجة حرية البسط	F	معامل التحديد
0.442	1.010	0.000	48	1	15.817	0.248

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

من خلال نتائج اختبار فيشر يتبين لنا معنوية معاملات النموذج حيث نلاحظ ومن خلال الجدول أن نسبة معامل التحديد 24.8% ، وهي تعبر عن نسبة تأثير تطبيق نظام تكاليف ABC على التلاعب في الإفصاحات القوائم المالية ، كما أن قيمة F بلغت 15.817، حيث كانت درجة المعلمية (Sig) لهذه العلاقة 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) وهذا ما يوضح انه توجد علاقة بين المتغيرين أي أن تطبيق أسلوب نظام التكاليف ABC و التلاعب في الإفصاحات القوائم المالية له تأثير ذا دلالة إحصائية ، كما توضح إشارة المعلمة b1 و التي بلغت 0.442 العلاقة الموجبة و الطردية بين متغيرين، أي أن كلما إرتفع تطبيق أسلوب نظام التكاليف ABC بوحدة واحدة يرتفع في المقابل التلاعب في الإفصاحات القوائم المالية ب0.442 وحدة ، ومنه نأكد عدم صحة الفرضية الفرعية الثالثة والتي تنص على انه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق بطاقة نظام التكاليف ABC و التلاعب في الإفصاحات القوائم المالية، والشكل الموالي يوضح نتائج الفرضية.

الشكل رقم 21: شكل الانتشار بين تطبيق نظام تكاليف ABC و التلاعب في الإفصاحات القوائم المالية

Diagramme gaussien P-P de régression de Résidu standardisé



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

#### الفرع الرابع: اختبار الفرضية الرابعة

ومن اجل اختبار صحة هذه الفرضة قمنا باستخدام نماذج الانحدار البسيط لدراسة العلاقة بين تطبيق أسلوب محاسبة عن الإنجاز وتأثيره في ممارسات المحاسبة الابداعية.

فنماذج الانحدار تحيينا على سؤالين:

✓ - هل توجد علاقة بين المتغيرين؟

✓ - ما هي قوة هذه العلاقة؟

ومن ثم تحديد نتائج العلاقة بين تطبيق أسلوب محاسبة عن الإنجاز وتأثيره في ممارسات المحاسبة الابداعية.

ولاختبار هذه الفرضية تم تقسيمها الى ثلاثة فرضيات فرعية، ومن ثم إعطاء نتائج فيما يتعلق باختبار هذه

فرضيات:

وتنص الفرضية الرابعة على انها لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق اسلوب محاسبة عن الإنجاز

وتأثيره في ممارسات المحاسبة الابداعية، وللإجابة على هذه الفرضية لابد من دراسة العلاقة بين تطبيق أسلوب

محاسبة عن الإنجاز و تأثيره في ممارسات المحاسبة الإبداعية ، وذلك من خلال معادلة الانحدار البسيط وأيضا

ندعم ذلك بشكل الانتشار الذي يصف بيانيا نوع العلاقة وقوتها.

## أولاً: إختبار الفرضية الفرعية الأولى

تنص على: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب محاسبة عن الإنجاز و تأثيرها على التلاعب في القوائم المالية.

جدول رقم 29: العلاقة بين تطبيق أسلوب محاسبة عن الإنجاز و تأثيره على التلاعب في القوائم المالية.

المعلومات المقدرة						
المعامل	الثابت	Sig.	درجة حرية المقام	درجة حرية البسط	F	معامل التحديد
0.245	1.644	0.038	48	1	4.559	0.087

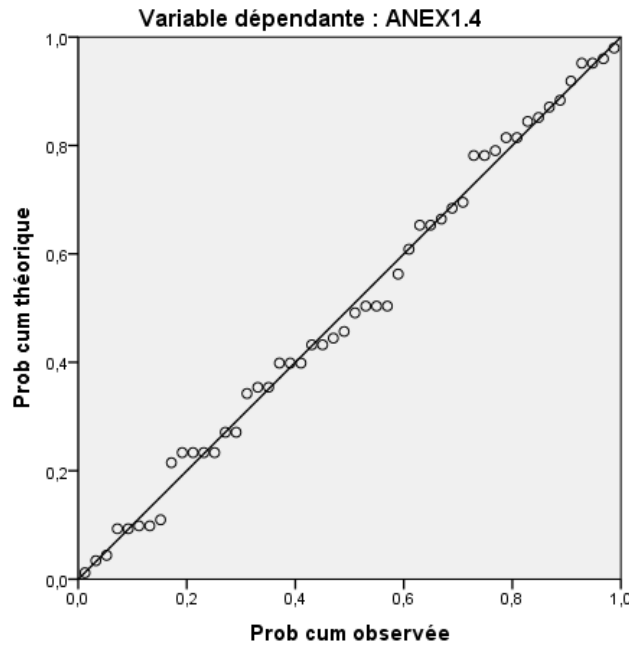
المصدر: من إعداد الطالب استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS V.20 (\*مستوى الدلالة المستخدم هو  $\alpha = 0.05$ )

من خلال نتائج اختبار فيشر يتبين لنا معنوية معاملات النموذج حيث نلاحظ ومن خلال الجدول أن نسبة معامل التحديد 8.7% ، وهي تعبر عن نسبة تأثير تطبيق محاسبة عن الإنجاز على التلاعب في القوائم المالية ، كما أن قيمة F بلغت 4.559، حيث كانت درجة المعلمية (Sig) لهذه العلاقة 0.038 وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) وهذا ما يوضح انه توجد علاقة بين المتغيرين أي أن تطبيق أسلوب محاسبة عن الإنجاز و التلاعب في القوائم المالية له تأثير ذا دلالة إحصائية ، كما توضح إشارة المعلمة b1 و التي بلغت 0.245 العلاقة الموجبة و الطردية بين متغيرين، أي أن كلما إرتفع تطبيق أسلوب محاسبة عن الإنجاز بوحدة واحدة يرتفع في المقابل التلاعب في القوائم المالية ب0.245 وحدة ، ومنه نأكد عدم صحة الفرضية الفرعية الأولى والتي تنص على انه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المحاسبة عن الإنجاز و التلاعب في القوائم المالية، والشكل الموالي يوضح نتائج الفرضية.



الشكل رقم 22: شكل الانتشار بين تطبيق محاسبة عن الإنجاز و التلاعب في القوائم المالية

Diagramme gaussien P-P de régression de Résidu standardisé



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

ثانيا: إختبار الفرضية الفرعية الثانية

تنص على: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب محاسبة عن الإنجاز و تأثيرها على التلاعب في السياسات المحاسبية.

جدول رقم 30: العلاقة بين تطبيق أسلوب محاسبة عن الإنجاز و تأثيره على التلاعب في السياسات المحاسبية.

المعلومات المقدرة						
المعامل	الثابت	Sig.	درجة حرية المقام	درجة حرية البسط	F	معامل التحديد
0.166	1.778	0.153	48	1	2.104	0.042

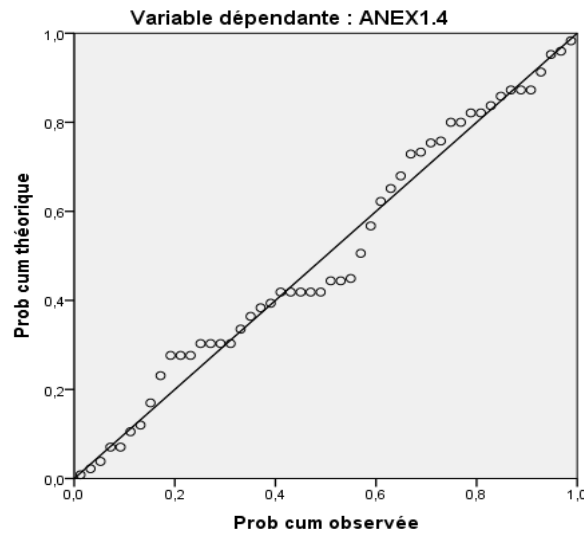
المصدر: من إعداد الطالب استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS V.20 (\*مستوى الدلالة المستخدم هو  $\alpha = 0.05$ )

من خلال نتائج اختبار فيشر يتبين لنا معنوية معاملات النموذج حيث نلاحظ ومن خلال الجدول أن نسبة معامل التحديد 4.2% ، وهي تعبر عن مدى تأثير تطبيق محاسبة عن الإنجاز و التلاعب في السياسات المحاسبية ، وما يؤكد هذه النتيجة هي قيمة F والتي بلغت 2.104، حيث كانت درجة المعلمية (Sig) لهذه العلاقة 0.153 وهي

أكبر من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) وهذا ما يوضح انه لا توجد علاقة بين المتغيرين أي أن تطبيق أسلوب محاسبة عن الإنجاز و التلاعب في السياسات المحاسبية و ليس لها تأثير ذات دلالة إحصائية، ومنه نأكد صحة الفرضية الفرعية الثانية والتي لا تنص على انه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق محاسبة عن الإنجاز و التلاعب في السياسات المحاسبية ، والشكل الموالي يوضح نتائج الفرضية.

الشكل رقم 23: شكل الانتشار بين تطبيق محاسبة عن الإنجاز و التلاعب في السياسات المحاسبية

Diagramme gaussien P-P de régression de Résidu standardisé



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

ثالثا: إختبار الفرضية الفرعية الثالثة

تنص على: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب محاسبة عن الإنجاز و تأثيرها على التلاعب في الإفصاحات القوائم المالية.

جدول رقم 31: العلاقة بين تطبيق أسلوب محاسبة عن الإنجاز و تأثيره على التلاعب في الإفصاحات  
القوائم المالية

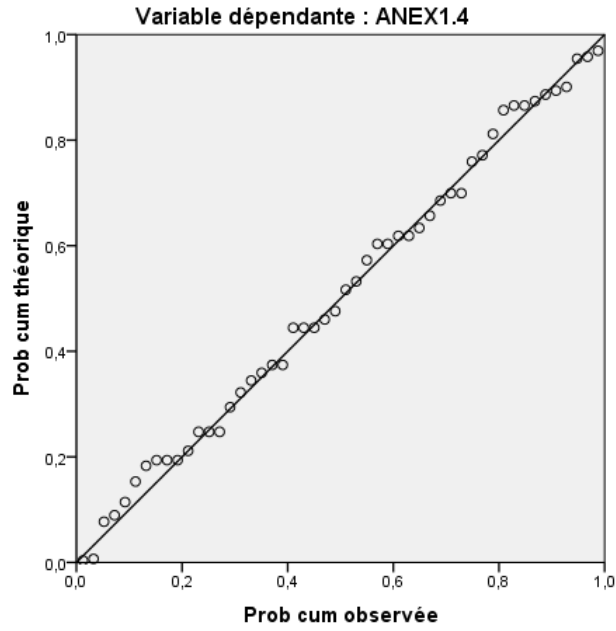
المعلومات المقدرة						
المعامل	الثابت	Sig.	درجة حرية المقام	درجة حرية البسط	F	معامل التحديد
0.361	1.348	0.003	48	1	9.573	0.166

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

من خلال نتائج اختبار فيشر يتبين لنا معنوية معاملات النموذج حيث نلاحظ ومن خلال الجدول أن نسبة معامل التحديد 16.6% ، وهي تعبر عن نسبة تأثير تطبيق محاسبة عن الإنجاز على التلاعب في الإفصاحات القوائم المالية، كما أن قيمة F بلغت 9.573، حيث كانت درجة المعلمية (Sig) لهذه العلاقة 0.003 وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) وهذا ما يوضح انه توجد علاقة بين المتغيرين أي أن تطبيق أسلوب محاسبة عن الإنجاز و التلاعب في القوائم المالية له تأثير ذا دلالة إحصائية ، كما توضح إشارة المعلمة b1 و التي بلغت 0.361 العلاقة الموجبة و الطردية بين متغيرين، أي أن كلما إرتفع تطبيق أسلوب محاسبة عن الإنجاز بوحدة واحدة يرتفع في المقابل التلاعب في الإفصاحات القوائم المالية ب0.361 وحدة ، ومنه نأكد عدم صحة الفرضية الفرعية الثالثة والتي تنص على انه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق محاسبة الإنجاز و التلاعب في الإفصاحات القوائم المالية، والشكل الموالي يوضح نتائج الفرضية.

الشكل رقم 24: شكل الانتشار بين تطبيق محاسبة عن الإنجاز و التلاعب في الإفصاحات القوائم المالية

Diagramme gaussien P-P de régression de Résidu standardisé



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

## خلاصة الفصل الثاني:

قدم نتائج المتوصل لها بشكل عام في هذا الفصل جمع بعض الإستمارات إلى مجموعة من أفراد العينة الذين تم دراستهم مجموعة من الآراء و الإجابات على الإستمارات الموزعة و كذلك تم إستخدام البرنامج التحليل الإحصائي SPSS.V20 لتحليل و معالجة البيانات و معرفة إختبار الفرضيات بين المتغيرين الأساسيين.

حيث تم التوصل إلى مجموعة النتائج أهمها أن هناك إرتباط موجب و قوي بين متغيرات الدراسة و هما اساليب المحاسبة الإدارية الذي تنقسم من الابعاد (موازنة تقديرية و بطاقة الأداء المتوازن و نظام التكاليف ABC و محاسبة عن الإنجاز) و ممارسات المحاسبة الإبداعية مكونة من الأبعاد (التلاعب في القوائم المالية و التلاعب في السياسات المحاسبة و التلاعب في الإفصاحات القوائم المالية) في العينة المدروسة.

الأنثمة

## الخاتمة:

إن المحاسبة الإبداعية لها دور في محاولة الغش و التلاعب في القوائم المالية لإعطاء صورة جيدة للمؤسسة و كذلك بغية تحقيق أهداف معينة، و من خلال هذه الدراسة أن المحاسبة الإدارية لها دور و أهمية في مساهمة زيادة تقييم الأداء و مساعدة في إتخاذ القرار في المؤسسة الإقتصادية.

وعلى هذا الأساس توصلنا إلى هذه الدراسة إلى ان اساليب المحاسبة إدارية له أثر بشكل كبير في ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال الدراسة العينة ، حيث قمنا بالإجابة عليه من خلال إشكالية الدراسة ، من خلال توزيع بعض الأسئلة في شكل إستمارة على مجتمع الدراسة من الأساتذة الأكاديميين المختصين بالمحاسبة و كذلك محافظ حسابات و محاسبين.

## نتائج إختبار فرضيات:

بعد التطرق في معالجة التي إعتدمت في الدراسة الميدانية و التي جمعت بين الدراسة النظرية ، و محاولة تقييم تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية كما توصلنا أثناء إختبار الفروض كمايلي:

- بخصوص فرضية الأولى التي تنص على تأثير موازنات التقديرية على ممارسات المحاسبة الإبداعية تم قبولها ، هذا يعني ان الموازنات التقديرية تؤثر على ممارسات المحاسبة الإبداعية.
  - بخصوص فرضية الثانية التي تنص على تأثير بطاقة اداء متوازن على ممارسات المحاسبة الإبداعية تم قبولها ، هذا يعني ان بطاقة الأداء المتوازن تؤثر على ممارسات المحاسبة الإبداعية.
  - بخصوص فرضية الثالثة التي تنص على تأثير نظام تكاليف ABC على ممارسات المحاسبة الإبداعية تم قبولها ، هذا يعني ان نظام تكاليف ABC تؤثر على ممارسات المحاسبة الإبداعية.
  - بخصوص فرضية الرابعة التي تنص على تأثير محاسبة عن الإنجاز على ممارسات المحاسبة الإبداعية تم قبولها ، هذا يعني ان محاسبة عن الإنجاز تؤثر على ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- يعني انه توجد علاقة موجبة و طردية ذو دلالة إحصائية بين تطبيق اساليب المحاسبة الإدارية و ممارسات المحاسبة الإبداعية.

## نتائج الدراسة:

في نهاية الدراسة نستنتج كمايلي:

- أن الموازنات التقديرية لها تأثير في تقييم الأداء .
- بطاقة الأداء المتوازن له تأثير في تقييم الاداء و ترجمة الإستراتيجية المؤسسة.
- تقوم نظام التكاليف ABC جمع البيانات اللازمة خاصة بالمنتجات.
- تقوم محاسبة عن الإنجاز تخفيض المخزون في مجال محاسبة التكاليف.

**التوصيات:**

من خلال نتائج هذه الدراسة تم الوصول إلى التوصيات التالية:

- تطبيق موازنات التقديرية له أهمية كبيرة لجمع مختلف العناصر الإيرادات و التكاليف.
- يجب إستخدام تطبيق بطاقة الأداء المتوازن لإدخال منتجات جديدة.
- يجب إستخدام تطبيق نظام التكاليف ABC لمحافظة المنتجات الموجودة في المؤسسات الإقتصادية.
- يجب إستخدام تطبيق المحاسبة عن الإنجاز لقياس التكلفة و تقييم الأداء.
- إستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية له دور في إعطاء صورة جيدة في المؤسسة.



فَإِنَّهُ الْمَرَّاجِعُ

## الكتب:

1. فضيل جميل السعيدة ، المحاسبة الإدارية لتخصص نظم المعلومات ، ط1 ، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة ، عمان ، 2007.
2. خالد أمين عبد الله ، المحاسبة الإدارية ، ط2 ، إتحاد المصارف العمومية ، بيروت ، لبنان ، 1999.
3. مؤيد محمد الفضل و آخرون ، المحاسبة الإدارية ، ط1، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة ، عمان ، 2007.
4. عبد الحكيم الرجبي "محمد تيسير ، المحاسبة الإدارية ، ط3 ، دار وائل للنشر و التوزيع ، عمان ، 2004.
5. زايد سالم أبو شناف ، محمود عباس حمدي ، المحاسبة الإدارية ، دار جامعة ، القاهرة ، 2015.
6. عبد اللطيف إمام حاج عمر ، زين العابدين عالم مصطفى أحمد ، المحاسبة الإدارية ، ط1 ، منشورات جامعة السودان المفتوحة ، السودان ، 2007.
7. محمد سامي راضى ، المدخل المعاصر في المحاسبة الإدارية ، دار الجامعة ، الإسكندرية ، 2015.
8. وليد ناجي الحيايلى ، المحاسبة الإدارية ، الأكاديمية العربية المفتوحة ، دنمارك ، 1991.
9. أحمد حلمي جمعة ، المحاسبة الإدارية التخطيط و الرقابة و صنع القرار ، ط2 ، دار الصفاء للنشر و التوزيع ، عمان ، 2015.
10. عاطف الأخرس و آخرون ، محاسبة التكاليف الصناعية ، ط1، دار البركة للنشر و التوزيع ، عمان ، 2001،
11. جوده عبد الرؤوف زغلول ، طلعت عبد العظيم متولى ، محاسبة التكاليف الأصول العلمية و العلمية ، دار الجامعة ، الإسكندرية ، 2003.
12. أحمد محمد نور ، أحمد حسين على ، مبادئ المحاسبة الإدارية ، دار الجامعية ، الإسكندرية ، 2003 .
13. هيثم محمد الزعبي ، الإدارة و التحليل المالي ، ط1 ، دار الفكر للطباعة و النشر و التوزيع ، عمان ، 2000.
14. ليستراي هيتجر ، سيرج ماتولتس ، المحاسبة الإدارية ، ترجمة أحمد حماد حجاج ، دار المريخ ، الرياض ، 2000 ،
15. عدنان تايه النعيمي ، ارشد فؤاد التميمي ، التحليل المالي إتجاهات معاصرة ، دار اليازوري العلمية ، الأردن ، 2007.
16. شعيب شنوف ، التحليل المالي الحديث طبقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي ifrs ، ط1 ، دار زهران للنشر و التوزيع ، المملكة الأردنية الهاشمية ، 2012.
17. أبو قاسم مسعود الشيخ ، بحوث العمليات ، ط2 ، المجموعة العربية للتدريب و النشر ، القاهرة ، 2009.
18. محمد راتول ، بحوث العمليات ، ط2 ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2006.

## الرسائل الجامعية:

1. نجوم قمازي ، مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية - دراسة إستقصائية- أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية ، تخصص: محاسبة ، مالية و تدقيق ، قسم العلوم التجارية ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة فرحات عباس سطيف 1 ، 2018.
2. نوبلي نجلاء ، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة- أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية ، تخصص: محاسبة ، قسم العلوم التجارية ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2015.
3. باخجة عبد الله محمد طالب ، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبية الدولية ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل درجة ماجيستر ، قسم المحاسبة ، جامعة السليمانية ، العراق ، 2013.
4. سيف الدين فوزي الهندي ، مدى استخدام مدققي الحسابات القانونيين للإجراءات التحليلية في إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل درجة ماجيستر ، قسم المحاسبة و التمويل ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، 2016.
5. محمد أحمد عبد الحميد السوري ، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل درجة ماجيستر ، قسم المحاسبة و التمويل ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، 2013.
6. أمينة فداوي ، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية - دراسة عينية . أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم المالية ، تخصص: مالية ، محاسبة و التسويق في المؤسسة ، قسم العلوم المالية ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة باجي مختار -عنابة- ، 2014.
7. كامل يوسف بركة ، دور اساليب المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل درجة ماجيستر ، قسم المحاسبة و التمويل ، قسم المحاسبة و التمويل ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، 2012.

## المجلات:

1. الهادي آدم محمد إبراهيم و آخرون ، أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات - دراسة ميدانية - مجلة كلية العلوم الإدارية ، جامعة إفريقيا العالمية ، العدد 1 ، 2017.

2. نعيم تومان ، مرهون الزياي ، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية - دراسة تطبيقية - مجلة القادسية للعلوم الإدارية و الإقتصادية ، جامعة القادسية ، الإدارة و الإقتصاد ، قسم المحاسبة ، المجلد 17 العدد2 ، 2015.
3. ناظم شعلان جبار ، أساليب المحاسبة الإبداعية و أثرها على موثوقية البيانات المالية ، دراسة ميدانية ، مجلة الغري للعلوم الإقتصادية و الإدارية ، جامعة القادسية ، الإدارة و الإقتصاد ، قسم المحاسبة ، المجلد 9، العدد 32 ، 2015.
4. سنان رحيم جاسم ، عودة احمد بني احمد ، دور المحاسبة الإدارية في عملية التخطيط و الرقابة و تقييم الأداء - دراسة ميدانية - مجلة العلوم الإقتصادية و الإدارية ، جامعة الأنبار ، المجلد 8 العدد 16 ، 2016.
5. محمد عبد الله محمود أبو رحمة ، أثر تطبيق محاسبة الإنجاز كأداة لترشيد القرارات الإدارية مجلة الإجتهد للدراسات القانونية و الإقتصادية ، جامعة الإسراء غزة ، المجلد 07 العدد 02، 2017.
6. بن عبد العزيز سفيان ، منصورى هواري ، دور المدقق في الحد من الممارسات الإحتيالية للمحاسبة الإبداعية ، مجلة الدراسات المالية و المحاسبية و الإدارية ، جامعة العربي بن مهيدي - أم بواقي- المجلد العدد 8 ديسمبر 2017.

#### ملتقيات:

1. سعيدة حركات و آخرون ، إستخدام بحوث العمليات في إتخاذ القرارات الإدارية ، بحث مقدم ضمن فعاليات الملتقى الدولي السادس حول الأساليب الكمية و دورها في إتخاذ القرارات الإدارية ، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير و علوم التجارية ، جامعة 20 أوت 1955 ، سكيكدة ، أيام 27-28 جانفي 2009.

#### محاضرات:

1. أيمن طه حمد النيل النور ، محاضرات في المحاسبة الإدارية ، قسم المحاسبة ، كلية العلوم الإدارية و المالية ، جامعة الباحة ، 2014.

الملاحق



## الملحق 1: نموذج الإمتحان

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -

كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم علوم التجارية

### الإمتحان لمذكرة التخرج

السلام عليكم و رحمة الله تعالى و بركاته

أخي الكريم/ أختي الكريمة

يمثل هذا الإمتحان جزءا من الدراسة التي سأقوم بها لإعداد المذكرة لنيل شهادة الماستر تخصص محاسبة تحت عنوان " دور أساليب المحاسبة الإدارية في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية" نرجو بما لديكم من خبرة في الموضوع فإنه يشرفني أن أطلب منكم مساعدتي في الإجابة على أسئلة الاستمارة بدقة و موضوعية، للوصول إلى أهداف الدراسة و إبراز نتائجها.

و أحيطكم علما أنا إجابتم و جميع المعلومات ستكون بسرية تامة و لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

شكرا لكم على حسن تعاملكم

و تفضلوا بقبول فائق الاحترام و التقدير

من إعداد الطالب: قحام سامي

Samiking348@gmail.com

## ➤ أسئلة معلومات الشخصية:

1. المؤهل العلمي:  ليسانس  ماجستير  ماستر
- دكتوراه  دراسات العليا
2. الوظيفة:  محاسب  محافظ حسابات  أكاديمي
3. السن:  أقل من 30 سنة  من 30 - 40 سنة
- من 40-50 سنة  50 سنة فأكثر
4. الخبرة المهنية:  أقل من 5 سنوات  ما بين 5 إلى 10 سنوات
- أكثر من 10 سنوات
5. التخصص:  العلوم المحاسبة المالية  علوم التسيير
- أخرى

## المحور الأول: اساليب المحاسبة الإدارية

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارات
<b>أداة الميزانية التقديرية</b>					
					1. تساهم الموازنات التقديرية في تقييم الأداء و الرقابة و إتخاذ القرار في المؤسسة.
					2. تساهم الموازنات التقديرية قصيرة الأجل و طويلة الأجل لتحديد السنة المالية من حيث فترة الزمن.
					3. تساهم الموازنات التقديرية الشمولية في جمع النفقات و تحصيل الإيرادات على أساس سنة في المؤسسة.
					4. تساهم الموازنات التقديرية النقدية تحويل الوحدات العينية إلى الوحدات النقدية في المؤسسة.
<b>أداة بطاقة الأداء المتوازن</b>					
					1. تساهم بطاقة الأداء في تقييم و قياس الأداء في المؤسسة.
					2. تساهم بطاقة الأداء المتوازن في تحديد مقاييس الأداء لمنظور مالي او كمي في المؤسسة.
					3. تساهم بطاقة الأداء المتوازن على إشباع العديد من الإحتياجات الإدارية لإدخال منتجات جديدة.
					4. تساهم بطاقة الأداء المتوازن في ترجمة الإستراتيجية المؤسسة إلى مقاييس الأداء في المؤسسة.
<b>أداة نظام التكاليف ABC</b>					
					1. تقوم نظام التكاليف ABC قياس التكلفة و جمع البيانات خاص بالمنتجات في المؤسسة
					2. تقوم نظام التكاليف ABC تخفيض التكاليف من خلال تقليص الوقت لقيام بالنشاط في المؤسسة.
					3. يساعد تطبيق نظام التكاليف لإعداد الموازنة التقديرية و صنع قرارات التسعير في المؤسسة.
					4. تقوم نظام التكاليف ABC تحسين في رقابة التكاليف غير المباشرة لتحسين تحديد المسؤولية من تلك التكاليف.



أداة محاسبة عن الإنجاز					
					1. تساهم المحاسبة عن الإنجاز لقياس التكلفة و تقييم الأداء في المؤسسة
					2. تساعد محاسبة الإنجاز بناء إستراتيجيات التسعير و تقييم المنتجات في المؤسسة
					3. تستطيع محاسبة عن الإنجاز تخفيض سلع المخزون و نفقات التشغيل في المؤسسة.
					4. تستخدم محاسبة عن الإنجاز طريقة معدل الإنجاز لحصول المبالغ عن طريق المبيعات في المؤسسة.
					5. تساعد محاسبة عن الإنجاز وفق طريقة معدل الإنجاز عن الإستثمار لتقييم أداء المسؤولين عن مركز الإستثمار في المؤسسة.

## المحور الثاني: ممارسات المحاسبة الإبداعية

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارات
<b>التلاعب في القوائم المالية</b>					
					1. تقوم المحاسبة الإبداعية تلاعب في قائمة الدخل لنقل النفقات و الإيرادات إلى فترة المحاسبة الحالية.
					2. تقوم المحاسبة الإبداعية تلاعب في قائمة مركز المالي لتغيير القيم المحاسبية الأصول و الإلتزامات.
					3. تستخدم المحاسبة الإبداعية أساليبها في قائمة التدفقات النقدية لتلاعب البيانات المالية.
					4. تستخدم المحاسبة الإبداعية أساليبها في حقوق الملكية لتلاعب تغيير البنود زيادة أو تخفيض رأس المال المدفوع و المسحوب
<b>التلاعب في السياسات المحاسبية</b>					
					1. تستخدم المحاسبة الإبداعية طريقة التقييم المخزون لتحويل العملات الأجنبية في المؤسسة.
					2. تساهم المحاسبية الإبداعية تلاعب في تغيير العمر الإنتاجي للأصل الثابت إلى الفترة الحالية.
					3. تقوم المحاسبة الإبداعية تغيير التكلفة إلى حقوق الملكية وفق طريقة الإستثمار طويل الأجل في المؤسسة.
					4. تقوم المحاسبة الإبداعية تحويل الإهلاك الثابت إلى الإهلاك المنتاقص أو العكس وفق طريقة النسب الإهلاك في المؤسسة.
<b>التلاعب في الإفصاحات القوائم المالية</b>					
					1. تقوم المحاسبة الإبداعية التلاعب وفق التمويل خارج الميزانية لإخفاء الأصول الموجودة في المؤسسة.
					2. تستطيع التمويل خارج المؤسسة تحكم أو تخفيض في النسب المديونية في المؤسسة.

					3. تقوم المحاسبة الإبداعية ترجمة عقود الإيجار التمويل إلى عقد إيجار التشغيلي المسجلة في الدفتر المحاسبية.
					4. تقوم المحاسبة الإبداعية التلاعب في تحويل الأصول الجارية و الغير الجارية في المؤسسة.

## الملحق 2: نتائج تحليل الإحصائي

## المؤهل العلمي

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
LICENCE	10	20,0	20,0	20,0
MAGESTER	8	16,0	16,0	36,0
Valide MASTER	14	28,0	28,0	64,0
DOCTORAT	18	36,0	36,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

## الوظيفة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
COMPTABLE	12	24,0	24,0	24,0
Valide COMMISSER AUX COMPTE	29	58,0	58,0	82,0
ACADIMI	9	18,0	18,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

## السن

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
MOINE DE 30 ANS	13	26,0	26,0	26,0
ENTRE 30 ET 40 ANS	24	48,0	48,0	74,0
Valide ENTRE 40 ET 50 ANS	6	12,0	12,0	86,0
PLUS A 50 ANS	7	14,0	14,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

## الخبرة المهنية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
MOINE DE 5 ANS	19	38,0	38,0	38,0
Valide ENTRE 5 ET 10 ANS	18	36,0	36,0	74,0
PLUS A 10 ANS	13	26,0	26,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

## التخصص

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
SCIENCE FINANCE ET COMPTABILITE	31	62,0	62,0	62,0
Valide SCIENCE DE GESTION	13	26,0	26,0	88,0
AUTRE	6	12,0	12,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

## معامل كولموكروف سميرنوف

	N	Paramètres normaux <sup>a,b</sup>		Différences les plus extrêmes			Z de Kolmogorov- Smirnov	Signification asymptotique (bilatérale)
		Moyenne	Ecart-type	Absolue	Positive	Négative		
1	50	1,7000	,58029	,337	,246	-,337	2,386	,000
2	50	2,3800	,80534	,301	,301	-,219	2,132	,000
3	50	2,2400	,82214	,255	,255	-,205	1,802	,003
4	50	2,1400	,78272	,311	,311	-,249	2,199	,000
5	50	1,7800	,61578	,320	,260	-,320	2,260	,000
6	50	1,9600	,72731	,278	,278	-,262	1,966	,001
7	50	2,3200	,76772	,242	,242	-,232	1,708	,006
8	50	2,0600	,68243	,315	,315	-,285	2,228	,000
9	50	2,0200	,74203	,351	,351	-,289	2,480	,000
10	50	1,9800	,84491	,311	,311	-,229	2,196	,000
11	50	1,8800	,55842	,365	,315	-,365	2,581	,000
12	50	2,1200	,74615	,384	,384	-,296	2,714	,000
13	50	1,9200	,77828	,319	,319	-,261	2,256	,000
14	50	2,1000	,76265	,332	,332	-,268	2,349	,000
15	50	2,3600	,74942	,285	,285	-,215	2,012	,001
16	50	2,2200	,67883	,307	,307	-,253	2,171	,000
17	50	2,1800	,74751	,295	,295	-,245	2,087	,000
18	50	2,1200	,96129	,198	,198	-,180	1,400	,040
19	50	1,9800	,86873	,231	,231	-,209	1,632	,010
20	50	2,1800	,87342	,262	,262	-,198	1,850	,002
21	50	2,0800	,72393	,244	,244	-,236	1,725	,005
22	50	2,4200	,83520	,236	,212	-,236	1,671	,008
23	50	2,1600	,86567	,214	,193	-,214	1,514	,020
24	50	2,3200	,86756	,243	,184	-,243	1,721	,005
25	50	2,2200	,91003	,216	,216	-,184	1,524	,019
26	50	2,2800	,92670	,259	,259	-,181	1,829	,002
27	50	2,1000	,73540	,274	,274	-,246	1,938	,001
28	50	2,3000	,83910	,258	,180	-,258	1,824	,003
29	50	2,2800	,83397	,271	,271	-,209	1,920	,001
ANEX1.1	50	2,1150	,50561	,170	,090	-,170	1,202	,111
ANEX1.2	50	2,0300	,50417	,184	,184	-,176	1,299	,068

ANEX1.3	50	2,0000	,54163	,200	,180	-,200	1,414	,037
ANEX1.4	50	2,1560	,53952	,146	,114	-,146	1,034	,235
ANEX2.1	50	2,0900	,64831	,105	,103	-,105	,741	,642
ANEX2.2	50	2,2800	,66747	,160	,143	-,160	1,129	,156
ANEX2.3	50	2,2400	,61020	,127	,108	-,127	,898	,395

## ألفا كرونباخ للمحور الأول

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,844	17

## ألفا كرونباخ للمحور الثاني

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,870	12