

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université Mohamed KHIDHER -Biskra
Faculté des Sciences Economiques,
Commerciales et des Sciences de Gestion
Département des Sciences Commerciales



جامعة محمد خيضر - بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

الموضوع

المحاسبة الإبداعية و أثارها على جودة القوائم المالية
" دراسة استطلاعية لآراء عينة من المحاسبين و المدققين "

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

الأستاذة المشرف :

بوسكار ربيعة

إعداد الطالب :

بوزيدي بوزيد

لجنة المناقشة

الرقم	أعضاء اللجنة	الرتبة	الصّفة	مؤسسة الانتماء
1	قحموش سمية	أستاذ مساعد أ	رئيسا	جامعة بسكرة
2	بوسكار ربيعة	أستاذ محاضر أ	مشرفا	جامعة بسكرة
3	قطاف عقبة	أستاذ محاضر ب	ممتحنا	جامعة بسكرة

السنة الجامعية: 2021/ 2020

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université Mohamed KHIDHER -Biskra
Faculté des Sciences Economiques,
Commerciales et des Sciences de Gestion
Département des Sciences Commerciales



جامعة محمد خيضر - بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

الموضوع

المحاسبة الإبداعية و أثارها على جودة القوائم المالية
" دراسة استطلاعية لآراء عينة من المحاسبين و المدققين "

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

الأستاذة المشرف :

بوسكار ربيعة

إعداد الطالب :

بوزيدي بوزيد

لجنة المناقشة

الرقم	أعضاء اللجنة	الرتبة	الصّفة	مؤسسة الانتماء
1	قحموش سمية	أستاذ مساعد أ	رئيسا	جامعة بسكرة
2	بوسكار ربيعة	أستاذ محاضر أ	مشرفا	جامعة بسكرة
3	قطاف عقبة	أستاذ محاضر ب	ممتحنا	جامعة بسكرة

السنة الجامعية: 2021/ 2020

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

ﺗﻤﻨﻚ وﻋﺮﻓﺎﻥ

ﺍﻟﺤﻤﺪ ﻟﻠﻪ ﺍﻟﺬﻯ ﺃﻋﺎﻧﻨﻰ ﻭﻭﻓﻘﻨﻰ، ﻭﺃﻣﺪﻧﻰ ﺑﺎﻟﺼﺒﺮ ﻟﺈﺗﻤﺎﻡ ﻫﺬﺍ ﺍﻟﺒﺤﺚ

ﺃﺗﻘﺪﻡ ﺑﺨﺎﻟﺼﺶ ﺍﻟﺸﻜﺮ ﻭﺟﺰﻳﻞ ﺍﻟﻌﺮﻓﺎﻥ ﺇﻟﻰ ﺃﺳﺘﺎﺫﺗﻰ ﺍﻟﻤﺸﺮﻓﺔ ﺍﻟﺪﻛﺘﻮﺭﺓ

"ﺑﻮﺳﻜﺎﺭ ﺭﺑﻴﻌﺔ" ﺍﻟﺘﻰ ﻛﺎﻧﺖ ﻧﻌﻢ ﺍﻟﻌﻮﻥ ﻭﺍﻟﻤﺮﺷﺪ، ﻓﻠﻢ ﺗﺒﺨﻞ ﻋﻠﻲّ ﺑﺎﻟﻨﺼﻴﺤﺔ

ﻭﺍﻟﺘﻮﺟﻴﻪ، ﻭﻃﻌﻤﺖ ﺟﻬﺪﻯ ﻃﻤﻮﺣﺎ ﻭﺟﺪﺍ .

ﻛﻤﺎ ﺃﺗﻘﺪﻡ ﺑﺸﻜﺮﻯ ﺍﻟﺠﺰﻳﻞ ﺇﻟﻰ ﻛﻞ ﺃﺳﺎﺗﺬﺗﻰ ﺍﻟﺄﻓﺎﻅﻞ .

إهداء

بسم الله والحمد لله، والصلاة والسلام على سيدنا مُحَمَّد المشرف بالشفاعة المخصوص بقيام

شريعته إلى يوم قيام الساعة

وعلى اله الأَطهار، وأصحابه الأبرار، وأتباعه الأَخيار

أما بعد

أهدي هذا العمل

إلى من لا يمكن للكلمات أن توفي حقهما

إلى من لا يمكن للأرقام أن توصف فضائلهما

إلى والدتي العزيزة أدامها الله لي

إلى كل الإخوة والأخوات

إلى كل أصدقائي ورفقاء دربي

إلى كل المعلمين والأساتذة الذين مررت عليهم طيلة مشواري الدراسي.

إلى كل دفعة ماستر محاسبة و تدقيق 2021/2020

إلى من عرفتهم أصدقاء وعاشرتهم إخوة، وفارقتهم أحبة، أهديهم ثمرة جهدي هذا

الملخص :

تهدف الدراسة إلى الوقوف على ، مختلف أساليب المحاسبة الإبداعية التي يمكن استخدامها للتلاعب في القوائم المالية ، و هذا في ظل المتغيرات الجديدة التي أضحت تسود البيئة المحاسبية الجزائرية .

حيث يكتسي هذا الموضوع أهمية بالغة بالنظر إلى ما حدث ويحدث من انحرافات لشركات عالمية كبرى ، لأسباب تتقدمها ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في عرض وتقديم القوائم المالية .

و قد خلصت هذه الدراسة إلى أن ، ممارسات المحاسبة الإبداعية تشتمل على استغلال أساليب مختلفة لتحقيق أهداف قصيرة المدى من خلال إظهار صورة لا تمثل حقيقة القوائم المالية للشركة

الكلمات المفتاحية : القوائم المالية – المحاسبة الإبداعية – القيم المحاسبية – البيانات المالية – ممارسات الاحتمالية – أخلاقيات المهنة .

Summary The study aims to identify the various creative accounting methods that can be used to manipulate the financial statements, and this is in light of the new variables that have become prevalent in the Algerian accounting environment.

Where this topic is of great importance in view of what has happened and is happening from the collapses of major international companies, for reasons advanced by the practices of creative accounting methods in the presentation and presentation of financial statements.

And this study concluded that, creative accounting practices include the exploitation of different methods to achieve short-term goals by showing an image that does not represent the reality of the company's financial statements.

Keywords: financial statements – creative accounting – accounting values – .financial statements – fraudulent practices – professional ethics

الفهرس

الصفحة	المحتويات
	اهداء
	شكر وعرفان
	الملخص
	فهرس المحتويات
	قائمة الجداول و الأشكال
أ-ج	مقدمة
11	تمهيد
12	الفصل الأول : الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية و القوائم المالية
12	المبحث الأول :الإطار النظري المحاسبة الإبداعية
19	المبحث الثاني : الإطار النظري للقوائم المالية
28	خلاصة الفصل
29	الفصل الثاني : آثار ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية و الأساليب الحديثة للكشف عنها
30	المبحث الأول : أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة للتلاعب بالقوائم المالية
34	المبحث الثاني : تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية
34	المبحث الثالث : الأساليب المستخدمة لتخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية
38	خلاصة الفصل
39	الفصل الثالث : الدراسة التطبيقية
40	المبحث الأول : منهجية الدراسة الميدانية
46	المبحث الثاني : مجتمع و عينة الدراسة و أساليب معالجة البيانات
52	المبحث الثالث : تحليل نتائج الدراسة
68	خلاصة الفصل
69	الخاتمة

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
40	يوضح طرق توزيع الاستبيان	01
43	يوضح معامل الثبات المقياس الأول	02
43	يوضح معامل الصدق الأول	03
43	يوضح معامل الثبات المقياس الثاني	04
44	يوضح معامل الصدق الثاني	05
44	يوضح معامل الثبات المقياس الثالث	06
44	يوضح معامل الصدق الثالث	07
45	يوضح معامل الثبات المقياس الرابع	08
45	يوضح معامل الصدق الرابع	09
46	يوضح مقياس ليكرت لتحديد مستوى الموافقة	10
46	يوضح توزيع العينة حسب الجنس	11
47	يوضح توزيع عينة الدراسة حسب السن	12
48	يوضح توزيع العينة الدراسة حسب المستوى التعليمي	13
49	يوضح توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة	14
50	يوضح توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة	15
51	تحليل الممارسات الخاصة بقائمة المركز المالي	16
53	تحليل الممارسات الخاصة بجدول حسابات النتائج	17
54	: تحليل الممارسات الخاصة بجدول تدفقات الخزينة	18
55	ملخص إجابات أفراد العينة عن المحور الأول	19
55	تحليل الفقرات الخاصة بالملائمة	20
56	تحليل الفقرات الخاصة بالموثوقية	21
57	تحليل الفقرات الخاصة بالمقارنة	22
58	تحليل الفقرات الخاصة بالثبات	23
59	ملخص إجابات أفراد العينة عن المحور الثاني	24
59	تحليل الفقرات المتعلقة بتأثير المحاسبة الإبداعية على ملائمة المعلومات المحاسبية	25
60	تحليل الفقرات المتعلقة بتأثير المحاسبة الإبداعية على موثوقية المعلومات المحاسبية	26
61	تحليل الفقرات المتعلقة بتأثير المحاسبة الإبداعية على خاصية المقارنة	27
62	تحليل الفقرات المتعلقة بتأثير المحاسبة الإبداعية على خاصية الثبات	28
62	ملخص اتجاهات أفراد العينة حول المحور الثالث	29

63	تحليل الفقرات المتعلقة بدور المدخل الأخلاقي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	30
64	تحليل الفقرات المتعلقة بدور النظام المحاسبي المالي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	31
65	تحليل الفقرات المتعلقة بدور المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	32
66	ملخص اتجاهات أفراد العينة حول المحور الرابع	33

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
18	يوضح دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر (stolowy & Breton – 2004)	1- أ
22	يوضح أهداف القوائم المالية	2- ب
24	يوضح مستخدمو القوائم المالية	3- ت
27	يوضح مكونات القوائم المالية	4- ث
47	يوضح توزيع العينة حسب متغير الجنس	01
48	يوضح توزيع العينة حسب متغير العمر	02
49	يوضح توزيع العينة حسب متغير المستوى التعليمي	03
50	يوضح توزيع العينة حسب متغير الخبرة	04
51	يوضح توزيع العينة حسب متغير الوظيفة	05

نتيجة تضارب المصالح بين الإدارة و المساهمين المستفيدين من القوائم المالية مقابل وجود مرونة عند تطبيق المبادئ و القواعد المحاسبية ، مما يدفع الإدارة إلى التفكير استخدام الطرق و الأساليب المتاحة في المعالجات المحاسبية لأجل إظهار وضعية مالية جيدة تختلف عن الوضعية الحقيقية لخدمة أغراض خاصة بالإدارة وقد أطلق على هذا النوع من التلاعب بالمحاسبة الإبداعية ، رغم اختلاف مفاهيم المحاسبة الإبداعية حيث نميز مفهومين إحدهما ايجابي يتمثل في التطوير و إيجاد الحلول المبتكرة التي تساعد على توفير معلومات محاسبية صحيحة و فاعلة لخدمة مستخدمي القوائم المالية ، و المفهوم الآخر هو الشكل السلبي الذي يكرس للتلاعب في الأرقام المحاسبية لأجل إخفاء حقائق مختلفة لخدمة أغراض معينة بما يتنافى و القيم الأخلاقية المهنية .

توفر الممارسات المحاسبية مرونة يستطيع المحاسب استخدامها و بناء لرغبة الإدارة في التلاعب في القوائم المالية بقصد تحميل الصورة التي تعكسها الأرقام الموجودة في تلك القوائم المالية على نتيجة أعمال المنشأة و مركزها المالي ، إذ غالبا ما تضع الإدارة تصوراتها عن رقم الأرباح الذي تريد التصريح به حيث يقودها في ذلك دوافعها لتعظيم المكافآت ، و ذلك راجع لي براعة المحاسب في هذا المجال الابداعي غير قانوني ، حيث في معظم الحالات تبوء كل هذه الابداعات بالفشل ، و ترجع أسباب الانهيار كبرى الشركات في مجملها إلى الفساد الاداري و المالي لادارات تلك الشركات و افتقارها للممارسات السليمة و نقص في الشفافية و الافصاح .

لهذا تجدر بنا الاشارة إلى أن عملية المحاسبة الإبداعية تبنى على نية الإدارة و من الصعب اكتشافها ، و تزداد هذه الصعوبة تزداد هذه الصعوبة طالما ان هذه الممارسات تتم عادة في حدود ما تسمح به القواعد و المعايير المحاسبية .

1. اشكالية الدراسة

في ظل ما سبق ذكره تتبلور معالم اشكالية هذه الدراسة ، و التي يمكن صياغتها على النحو التالي :

هل تؤثر ممارسات المحاسبة الإبداعية سلبا على جودة القوائم المالية ؟

2. الأسئلة الفرعية : هذا السؤال الرئيسي بدوره يقود لمجموعة من الأسئلة الفرعية التالية :

- ما المقصود بالمحاسبة الإبداعية و ماهي الدوافع التي أدت لممارستها ؟
- هل تمارس الإدارة أساليب و اجراءات المحاسبة الإبداعية لدى اعداد القوائم المالية ؟
- هل توجد نماذج و أساليب حديثة تكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية ؟

3. فرضيات الدراسة :

بغرض الامام بحوثيات الموضوع و محاولة الاجابة عن الاشكالية الرئيسية قمنا بالاستعانة بفرضيات مبدائية حاولنا اثبات صحتها من خطئها و هي كالتالي :

- المحاسبة الإبداعية هي ممارسات غير أخلاقية ، و فيها يقوم المحاسب باختيار الطرق و الأساليب المتاحة للغش و التلاعب في القوائم المالية مما ينجز عنه معلومات محاسبية و مالية غير صحيحة ، و بما أن ممارسات المحاسبة الإبداعية تنحصر في اطار المعايير و المبادئ المحاسبية الدولية فهي قانونية .
- تمارس الإدارة أساليب و اجراءات المحاسبة الإبداعية لدى اعداد القوائم المالية.
- تؤثر المحاسبة الإبداعية سلبا على صحة و مصداقية القوائم المالية .
- نعم توجد نماذج و أساليب حديثة تكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية .

4. مبررات اختيار الموضوع :

- لكونه موضوع جديد و يخدم مجال التخصص
- الزيادة في فهم هذا الموضوع و التعمق و التحكم فيه أكثر و ضبط مفاهيمه
- مكانة الموضوع على الصعيد الدولي و المحلي ، بسب انتشار مظاهر الفساد المالي و الدولي
- لان الموضوع يعالج مشكلة من أهم المشاكل التي عانت و لا تزال تعاني منها مهنة المحاسبة بصفة عامة ، و مستخدمي القوائم المالية بصفة خاصة .

5. أهداف الدراسة :

- التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية
- تحديد الدوافع من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية
- معرفة السلوك و الإطار الأخلاقي لاستخدام المحاسبة الإبداعية
- إلقاء الضوء على موضوع المحاسبة الإبداعية

6. أهمية الدراسة :

تتمثل أهمية الدراسة بالتعريف على مدى تأثير المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية و الذي ينعكس أثرها على قرارات مستخدمي القوائم المالية .

7. حدود الدراسة :

بالنسبة لحدود الدراسة كانت كما يلي :

– الحدود المكانية : تخص الدراسة الميدانية لبعض مكاتب محافضي الحسابات والمحاسبين في ولاية بسكرة .

– الحدود الزمنية : تمت هذه الدراسة سنة 2021/2020 .

8. منهج الدراسة و الأدوات المستخدمة :

بهدف معالجة موضوع الدراسة ، استخدمنا المنهج الوصفي بالنسبة للجزء النظري ، من خلال التطرق من الدراسات السابقة و المراجع العلمية ، أما الجزء التطبيقي استخدمنا فيه المنهج التحليلي حيث تمت المعالجة باستخدام استبيان يتضمن مجموعة من الأسئلة مستخلصا من الجزء النظري ، وذلك بالاعتماد على برنامج (EXCEL) و البرنامج الإحصائي (SPSS)

9. صعوبات الدراسة :

- ضيق الوقت في إعداد الدراسة ، و التي كانت غير كافية لتقديم البحث على أكمل وجه ممكن ، بالإضافة إلى عدم إمكانية التعمق في الموضوع أكثر
- صعوبة ملئ استمارات الاستبيان خاصة من قبل المهنيين (خبراء المحاسبة و محافظي الحسابات) و ذلك لكثرة انشغالهم ، رفض معظم المؤسسات ملئ استمارات الاستبيان و السبب يبقى مجهول .
- صعوبة الحصول على المصادر و الدوريات و المجالات العربية و الأجنبية التي تناولت موضوع الدراسة " المحاسبة الإبداعية " .

10. هيكل الدراسة :

تم تقسيم موضوع الدراسة كالتالي :

– **الفصل الأول :** متعلق بالأدبيات النظرية و التطبيقية لتأثير المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية ، يتناول فيه مفهوم المحاسبة الإبداعية و دافعها و أساليبها و المظهر الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية

– **الفصل الثاني :** يتعلق بالدراسة الميدانية من خلال تحليل نتائج الاستبيان الموجهة لفائدة محافظي الحسابات و محاسبي المؤسسات الاقتصادية من أجل استقصاء آرائهم في الموضوع و تحليلها و تقييم مدى استيعابهم للمشاكل المطروح في الدراسة .

**الفصل الأول : الإطار النظري
للمحاسبة الإبداعية و القوائم المالية**

تمهيد :

إن المحاسبة الإبداعية لا تمثل منهجا جديدا في مجال العمل المحاسبي ، و إنما هي أسلوب مراوغة يعمل على طمس الحقائق المحاسبية و تحويلها إلى الشكل الذي يخدم المؤسسة و ملاكها ، و بهذا ينظر إليها بعدها عبارة عن التلاعب بالأرقام المحاسبية في إطار القواعد و المبادئ المحاسبية ، من خلال استغلال معرفة المحاسب بالسبل البديلة المتاحة من إجراءات و معالجات تمكنه من تقديم نتيجة النشاط المرغوب فيها .

كما لا ننسى أهمية القوائم المالية في عصرنا الراهن ، التي تقدم من طرف الإدارة و التي تعتبر كمصدر للمعلومات التي تفيد مستخدميها في اتخاذ القرارات ، حيث تعتبر هذه المعلومات أداة من شأنها أن تزيد درجة موثوقية القوائم المالية كما يمكن لها أن تضعفها ، لذا يسعى أصحاب المؤسسة و الأطراف المتعلقة بها دائما للحصول على المعلومات الصحيحة التي تساعدهم في التنبؤ . و مع زيادة أهمية القوائم المالية ، تزايدت وتيرة التلاعب و الغش في الوقت ذاته في البيانات المالية لتلك القوائم و ذلك اجتهادا من مجالس الإدارة لتحقيق منافع و مكاسب شخصية ، مما لا يعكس الصورة الحقيقية لوضعية المؤسسة و سنحاول في خلال هذا الفصل إبراز أهم الجوانب من الناحية النظرية ما يلي :

المبحث الأول : الإطار النظري المحاسبة الإبداعية

المبحث الثاني : الإطار النظري للقوائم المالية

المبحث الأول : الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية

إن المعنى الظاهري لمصطلح المحاسبة الإبداعية يبدو من الوهلة الأولى كما لو انه نوع جديد من أنواع المحاسبة ، في الوقت الذي لا يوجد في حقيقة الأمر تأهيل و تنظير علمي لهذا النوع من المحاسبة لأنه ظهر أساسا من خارج الوسط الأكاديمي للمحاسبة ، و بشكل أساسي من قبل المهنيين و المحللين الماليين في الأسواق المالية ليشير إلى أن المحاسبة تتضمن إبداعا في التحايل و التلاعب و تضليل المستثمرين و مستعملي المعلومات المحاسبية و المالية ، لذلك فالمحاسبة الإبداعية هي أسلوب حديث مبتكر من قبل الإدارة للتلاعب في نتيجة النشاط .

المطلب الأول : ماهية المحاسبة الإبداعيةالفرع الأول : ظهور المحاسبة الإبداعية

إن المحاسبة الإبداعية تعد حدثا من مواليد الثمانينات و من المحتمل أن تكون قد بدأت عندما واجهت المؤسسات صعوبات في فترة الركود التي حدثت في بداية تلك الفترة التي كان فيها الضغط لإنتاج أرباح أفضل بينما كان من الصعب إيجاد أرباح من أي نوع ، و عندما اكتشفت المؤسسات بأن القوانين تخبرك فقط بما لا تستطيع فعله و ليس ما تستطيع فعله ، فإذا كنت لا تستطيع أن تكسب فإنك تستطيع على الأقل أن تبتدعها ، ولقد استمر الركود الأخير فترة طويلة مما تسبب في إجبار الكثير من المؤسسات التي أبلغت عن أرباح مبتدعة على التصفية . ومن خلال العقدين الماضيين أخذ المختصون في علم المحاسبة و التدقيق بدراسة هذه الظاهرة فتناولها البعض بمفردات مختلفة ولكنها تحمل نفس المفهوم ، و منها المحاسبة الإبداعية ، المحاسبة الإبداعية ، المحاسبة الابتكارية ، المحاسبة الاحتمالية ، المحاسبة الخلاقة ، و قدموا خلال دراستهم و تحليلاتهم لهذه الظاهرة العديد من التعريفات التي وإن اختلفت في التعبير إلا أنها اتفقت في المضمون . وفي 1992 وفقا لخبرة smith كمحلل استثماري يقول " لقد شعرنا بأن الكثير من النمو الظاهري في الأرباح التي حدثت في الثمانينات كانت نتيجة لخفية يد البراعة المحاسبية و ليس نتيجة للنمو الاقتصادي الحقيقي. وفي ذلك الوقت كسبت المحاسبة الإبداعية الوقت للمؤسسات ، و لقد استمر الركود الأخير فترة طويلة و قد أجبرت الكثير من المؤسسات التي أبلغت عن أرباح " . (سعيد و عوادي، 2020)

الفرع الثاني : تعريف المحاسبة الإبداعية

تتعدد التعاريف التي تناولت المحاسبة الإبداعية :

- المحاسبة الإبداعية : هي عملية تحويل القيم المحاسبية المالية غير الجيدة من صورته الحقيقية إلى صورة أخرى مرغوبة لتعطي القيم الجديدة ميزة إيجابية للمؤسسة. (أبوتمام، 2013)
- المحاسبة الإبداعية : هي العملية التي يستخدم فيها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية للتلاعب بالأرقام المعروضة في حسابات منشآت الأعمال .

- المحاسبة الإبداعية : هو أسلوب حديث مبتكر من قبل الإدارة للتلاعب في نتيجة النشاط و قائمة المركز المالي و بنود التدفق النقدي من اجل إظهار المنشأة بالشكل الذي يتلاءم و رغبات الإدارة .

- المحاسبة الإبداعية : هي ممارسات غير الأخلاقية في اختيار التقديرات و السياسات المحاسبية المتاحة التي تتيح فرصة التلاعب و الغش مما ينتج عنها بيانات مالية غير صحيحة و مضللة. (حمادة، 2010)

ومن خلال مما سبق من التعاريف فإن المحاسبة الإبداعية هي ممارسات يقوم بمعدوا القوائم المالية و هذا لتضليل مستخدميها بغية الوصول للأهداف التي تسعى المؤسسة لتحقيقها ، و لو على حساب فئات أخرى .

المطلب الثاني : عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية و مجالاتها

الفرع الأول : عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية

هناك عوامل ساعدت في ظهور المحاسبة الإبداعية وهي كما يلي : (سعيد و عوادي، 2020)

حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية : يؤثر الاختيار بين البدائل المحاسبية الخاصة بالقياس و تقدير النتائج في نوعية المعلومات المحاسبية الاقتصادية التي تحصل عليها الأطراف المختلفة المهتمة بالقوائم المالية ، ومن ثم التأثير في عملية اتخاذ القرار كما تسمح القواعد و السياسات المحاسبية للمؤسسة أحيانا أن تختار من بين مختلف الطرق المحاسبية التي تستخدمها في إعداد قوائمها ، حيث تسمح العديد من المعايير المحاسبية بالاختيار من البدائل المحاسبية المختلفة ، وهذا يترتب عليه اختصار المؤسسة الطرق المحاسبية التي تتلاءم مع أهدافها و رغباتها و التي تحقق أفضل صورة لأداء المؤسسة ، مثال ذلك انه في الكثير من البلدان يسمح للمؤسسات أن تختار ما بين السياسة إطفاء نفقات البحث و التطوير حال حدوثها أو رسمتها أو إطفائها على مدى فترة حياة المؤسسة .

حرية التقديرات المحاسبية : يتضمن إعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقديرات بغرض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير و الحكم الشخصي و التوقيع وهذا يتيح للإدارة التلاعب في هذه التقديرات بغرض الوصول إلى الأهداف المحددة مسبقا ، ففي بعض الحالات مثل تقدير العمر الإنتاجي للموجودات بغرض احتساب الاستهلاكات عادة ما تتم هذه التقديرات داخل المؤسسة ، وهذا يتيح الفرص للمحاسب المبدع من التلاعب بشكل غير معلن ومن الصعب اكتشافه ، ويتم ذلك عن طريق صياغة التقديرات أو التحيز في إعداد تلك التقديرات بشكل متحفظ حسب احتياجات الإدارة و رغبتها في اللّثير على بنود القوائم المالية من حيث التضخم أو التقليل من قيمتها .

توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية : يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ و حدوث بعض العمليات الحقيقية إلى تحقيق الانطباع المرغوب فيه من الحسابات و القوائم المالية للمؤسسة ، فإذا ترك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسباً ، فقد توجّل تنفيذ هذه العمليات أو تعل من تنفيذها وذلك لتحقيق أهداف و مكاسب معينة

✚ **القيود المزيفة المحاسبية** : يمكن أن تستخدم للتلاعب في قيم الميزانية و نقل الأرباح بين الفترات المحاسبية و يتحقق ذلك من خلال إدخال القيود المحاسبية ذات العلاقة بتعاون طرف ثالث مثل بيع أحد موجودات الوحدة الاقتصادية و إعادة استجارتها حتى تنتهي مدة انتشارها (.سمية(2017/2016 ,)

الفرع الثاني : مجالات المحاسبة الإبداعية

تمثل مجالات المحاسبة الإبداعية كما ذكرها (مرازة و بوهرين) (2010) و لخصها (Aamt & Gowthorpe) (2011) كما يلي : (أبوتام، 2013)

- نظام المعلومات المحاسبي
- القياس المحاسبي
- طرق توزيع أو تحميل المصروفات المختلفة
- الأساليب المختلفة لعرض القوائم و التقارير المالية و المحاسبية
- أساليب التحليل المالي
- تطوير البرامج الآلية المحاسبية

المطلب الثالث : المظهر الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية

رغم أن هناك تبايناً واضحاً في الآراء حول مدى سلبية أو إيجابية أساليب التأثير في القوائم المالية ، إلا أن كل المداخل النظرية لعلم المحاسبة لها جانب أخلاقي يتركز على ثلاثة مبادئ أخلاقية و هي : (تيجاني، 2012)

أ. **العدالة** : و تعني أن يكون هناك معايير و أسس عادلة للمعاملة بين كل الأطراف المستفيدة

ب. **الصدق** : و تعني المطابقة للحقيقة ، أي وجود درجة عالية من التطابق بين المقاييس المطبقة و الظواهر المراد التقرير عنها ، فالعبارة بصدق تمثيل المضمون و ليس مجرد الشكل ، فالصدق في التعبير عن الواقع الاقتصادي يتطلب الإفصاح عن المعامل الختأ الذي قد يصاحب الأرقام المحاسبية ، فخاصية الصدق تتطلب تجنب نوعين من أنواع التحيز هما :

- التحيز في سياسة الحيطه و الحذر

- التحيز من قبل القائم بعملية القياس ، كما في حالة عدم الأمانة أو في حالة نقص المعرفة و الخبرة

ج. عدم التحيز : يتعلق بجيدة المعلومات فهي تعني تجنب ذلك النوع المقصود من التحيز الذي قد يمارسه القائم بإعداد و عرض المعلومات المحاسبية ، بهدف التوصل إلى نتائج مسبقة أو بهدف التأثير في سلوك مستخدم هذه المعلومات ، و بمعنى آخر إن خلو المعلومات من التحيز يحقق لنا بصورة تلقائية حيدة هذه المعلومات. وتعني القيام بإعداد التقارير المحاسبية بطريقة تحم جميع المستخدمين دون تغليب فئة على حساب الفئات الأخرى .

ومن ثم فالمحاسبة الإبداعية سلوك مهني لا أخلاقي ، أي خروج للمحاسب على مقتضيات الأمانة و أداء وظيفته بالشكل الذي يجلب الثقة التي يوليها مستخدمو القوائم المالية في تلك القوائم كما في حالة التزوير أو تغيير في السجلات أو الاختلاس أو تسجيل عمليات وهمية أو حتى حذف أو إلغاء نتائج العمليات من السجلات ، بالإضافة إلى ذلك عدم الارتباط السليم بالقواعد المحاسبية و غيرها سواء لمنفعة خاصة أو بهدف الانحياز لمصلحة فئة بعينها من إعداد و عرض المعلومات المفصح عنها بما يتعارض مع اعتبارات الموضوعية و الاستقلال المهني .

وفي ضوء ذلك يمكن القول أن هناك مجموعة من الخصائص التي يجب أن يتسم بها الأسلوب المحاسبي في المحاسبة الإبداعية حتى يكون مقبولاً من الناحية الأخلاقية وهي : (تيجاني، 2012)

- أن يحقق الأسلوب المستخدم تعديلاً في رقم الدخل دون أن يدخل الشركة في أعمال غير مرغوب فيها مستقبلاً.
- ألا يحتاج الأسلوب المستخدم إلى القيام بعمليات فعلية مع أطراف خارجية أخرى .
- أن يتفق الأسلوب المستخدم مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .
- أن تستمر الشركة في استخدام هذا الأسلوب خلال مجموعة من الفترات المتتابعة .

المبحث الثاني : المحاسبة الإبداعية ، الأشكال و الدوافع و الأساليب

المطلب الأول : أشكال المحاسبة الإبداعية

تتنوع أشكال المحاسبة الإبداعية بتعدد أساليب التلاعب بالحسابات ، و يمكن تصنيفها كما يلي : (مطر و حسن الحلبي، 2009)

1- المحاسبة النفعية : هي الإصرار على اختيار و تطبيق أساليب المحاسبة محددة لتحقيق الأهداف مرغوبة منها تحقيق أرباح عالية ، سواء كانت الممارسات المحاسبية المتبعة مستندة إلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أم لا .

2- تلطيف صورة الدخل : هو شكل من أشكال التلاعب في الدخل يتضمن نقل الدخل بين الفترات المتفاوتة المستوى وذلك بتخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل الجيد و نقلها إلى السنوات ذات الدخل السيئ ، يعد من أشكال التلاعب التي تعتمد على تخفيض الأرباح المتزايدة في الدخل و الاحتفاظ بها بشكل محصنات للفترات الزمنية ذات الدخل السيئ .

3- إدارة الدخل : هي التلاعب في الدخل بهدف الوصول إلى هدف محدد بشكل مسبق من قبل الإدارة ، أو متنبأ فيه من قبل محلل مالي ، أو ليكون متوافقاً مع مسارات محددة للعمل

4- التقارير المالية المغشوشة : التقرير عن الوضع المالي للمنشأة بموجب بيانات مالية غير صحيحة من خلال الحذف وعدم الإفصاح عن القيم لتضليل مستخدمي التقارير المالية

و يمكن وصفها بالتقارير المالية الاحتياطية وهي التقارير التي تشمل الأخطاء المقصودة ، بما في ذلك عدم ذكر مبالغ أو إفصاحات في البيانات المالية من أجل خداع مستخدمي البيانات المالية . (مصطفى و نفاع، 2015)

5- ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية : هي ممارسات لأساليب تختلف عن أساليب المحاسبة الطبيعية للحصول على أرباح غير حقيقية من خلال ممارسات إبتكارية و مستحدثة قد تكون معقدة في القيم للمصاريف و الإيرادات . (مصطفى و نفاع، 2015)

المطلب الثاني : الدوافع لممارسة المحاسبة الإبداعية

تتعدد استخدامات و ممارسات المحاسبة الإبداعية من قبل أصحاب القرار لاستخدامها من خلال التلاعب بالقيم في بنود القوائم المالية ، و يمكن تلخيص أهم هذه الدوافع في ما يلي :

1- التأثير الإيجابي على سمعة الشركة في السوق : إذ عادة ما تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين القيم المالية المتعلقة بأداء منشآت الأعمال التي إن لم تحرف ستعكس صورة سلبية عن الشركة أمام منافسيها . (مطر و حسن الحلبي، 2009)

2- تحقيق أرقام محددة للأرباح : قد تلجأ الشركات إلى ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية بدافع تحقيق رقم أرباح محدد تسعى إليه ، أو أرباح تعادل توقعاتها المنشورة حول أرباح الشركة أو توقعات المحللين الماليين في السوق . فإذا قامت إدارة الشركة بنشر التوقعات المستقبلية للمبيعات و ربحية السهم بصفة دورية (سنوية أو ربع سنوية) ، تواجه عند ذلك ضغطاً كبيراً فيما يتعلق بتحقيق تلك التوقعات .

و يكون الأمر أكثر تأثيراً إذا كان عدم تحقيق تلك التوقعات من وجهة نظر مجلس الإدارة من شأنه التأثير سلباً على أسعار الأسهم ، الأمر الذي يدفع إلى البحث عن الوسائل الموصلة إلى الأهداف المعلن عنها سابقاً أو الاقتراب منها. (القري، 2010)

3- التأثير على أسعار الأسهم : تناولت أدبيات المحاسبة العلاقة بين الأرقام المحاسبة و أسعار الأسهم و عوائدها ، و فحصت تأثير اختيار الطريقة المحاسبية على تقييم الأصول و تكلفة رأس المال ، و توصلت إلى أن تراجع أداء الشركة أو اضطرابه - الذي تصفه المعلومات المحاسبية المنشورة - من شأنه التأثير على أسعار أسهمها في السوق ، وفي المقابل ، استقرار نتائجها أو ارتفاعها من شأنه الحفاظ على أو تحسين تلم الأسعار . (القرى، 2010)

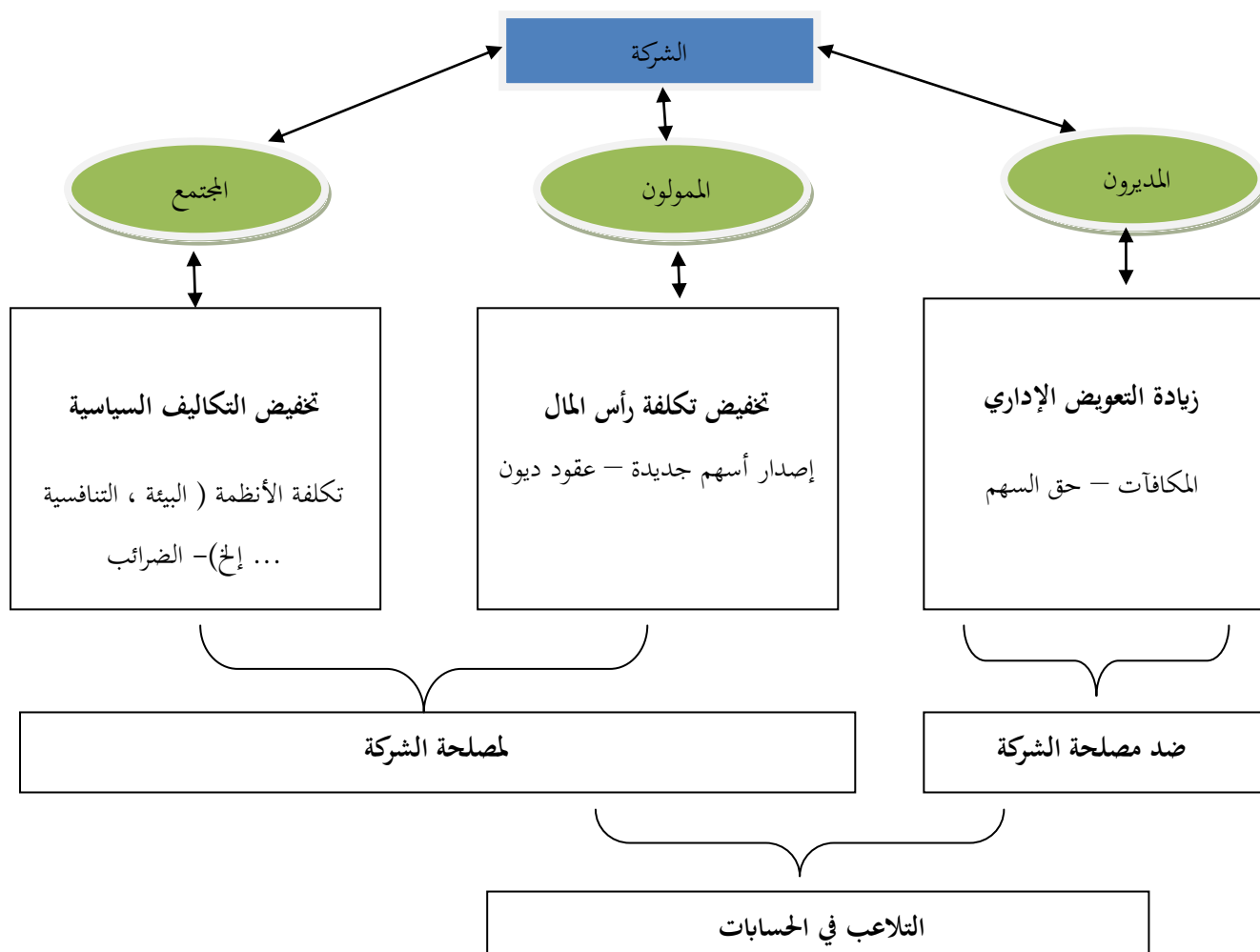
4- النهب الضريبي : و الذي يعتبر واحداً من الأساليب التي تجعل مالكي الشركة يوجهون المحاسبين لممارسة المحاسبة الإبداعية ، لكون الشركات تطمح إلى إخفاء و تخفيض الأرباح الحقيقية بصورة دائمة بهدف خفض المبالغ المترتب سدادها إلى دائرة الضريبة و من ثم التحفظ عليها لصالح الشركات و مالكيها . (عبد الله و عبد الله، 2019)

5- تسهيل الاقتراض : وذلك من خلال قيام الجهات المقترضة بتقديم دراسة للنسب المالية للشركات التي تطمح في التوصل لتمويل مناسب لمختلف مشاريعها و بصورة رئيسية نسب السيولة المالية ، فيفقد ذلك الإدارة لتوجيه و تحويل التزاماتها القصيرة الأجل للالتزامات طويلة الأجل ، مما يدفعها لإبراز قدرتهم على تسديد الالتزامات المستجدة التي ستقع عليها ضمن الدورة التشغيلية . (عبد الله و عبد الله، 2019)

6- لغايات التصنيف المهني : تنافس العديد من الشركات التي تعمل في ذات القطاع للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني الذي تجريه بعض المؤسسات الدولية و المحلية ، و يستند هذا التقييم على العديد من المعايير من ضمنها تقييم القيمة المالية و وضع الشركة من ناحية القوة المالية ، و بالتأكيد يستدل على هذا من خلال القوائم المالية الصادرة عن تلك الشركات ، و لهذا تلجأ العديد من الشركات إلى تحسين قوائمها المالية للحصول على تصنيف متقدم و ذلك باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية المختلفة . (تيجاني، 2012)

7- تقوية فرص استفادة الإدارة من المعلومات الداخلية : أحيانا تسمح قوانين بعض الشركات بقيام مدراء و موظفي الشركة بتداول أسهم شركتهم بحرية كباقي المساهمين ، وفي هذه الحالة سيقوم هؤلاء المدراء باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لتأخير خروج المعلومات الحقيقية إلى السوق ، الأمر الذي سيقوي فرصتهم في الاستفادة من المعرفة الداخلية لأخبار الشركة .(حمادة، 2010)

و يرى كل من (stolowy & Breton.2004) أن المحاسبة الإبداعية تهدف إلى تحقيق مصلحة طرف على حساب الأطراف الأخرى ، و بذلك يمكن تقسيم الدوافع لممارسة التلاعب في الحسابات إلى دوافع لمصلحة المديرين ، و دوافع لمصلحة الممولين ، و دوافع لمصلحة المجتمع ، و جميع هذه الدوافع تصب في مصلحة الشركة ، إلا دوافع المديرين التي قد تكون شخصية و ضد مصلحة الشركة ، و هي موضحة في الشكل التالي :



الشكل رقم (1-أ) : التالي يوضح دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر

(stolowy & Breton – 2004) . (القري، 2010)

المطلب الثالث : أساليب المحاسبة الإبداعية

المحاسبة الإبداعية عبارة عن أساليب تستخدم بهدف تحويل أرقام البيانات المالية مما هيا عليه فعلياً إلى ما يرغب فيه معدو البيانات عن طريق استغلال القواعد الحالية أو إهمال بعضاً منها أو جمعها و يمكن حصر الأساليب و الممارسات المتبعة في ما يلي :
(أبوتام، 2013)

- 1- اختيار أساليب محاسبية مختلفة بهدف إعطاء صورة مالية مرغوبة ، على سبيل المثال يسمح لمنشآت الأعمال في العديد من الدول أن تختار بين سياسة حذف نفقة التطور كما تحدث و استهلاكها على حساب عمر المشروع المتعلقة به
 - 2- التلاعب بتقدير عمر الموجودات بسبب ارتباطها بالتقييم و التنبؤ على سبيل المثال عند تقييم عمر أحد الأصول من أجل حساب الإهلاك فإنه عادة ما تتم هذه التقييمات داخل العمل و تنتج للمحاسب المبدع أن يخطئ من ناحية الحذر أو التفاؤل في هذا التقييم .
 - 3- القيود المحاسبية المزيفة للتلاعب بقيم قائمة المركز المالي و نقل الأرباح و التلاعب بقيم قائمة الدخل
 - 4- إدخال الصفقات الاصطناعية للتلاعب بحسابات قائمة المركز المالي أو تحريك الأرباح بين الفترات
 - 5- التلاعب في توقيت الصفقات بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها بالأرباح و الخسائر
 - 6- القيود المحاسبية الحقيقية التي توظف لإعطاء انطباع جيد للحسابات
- وقد قسم حمادة(2010)التلاعب بالنتائج عن ممارسات المحاسبة الإبداعية إلى نوعين :

الأول : تلاعب محاسبي ، من طرقه استغلال فرصة اختيار السياسات المحاسبية البديلة مثل طرق تقييم المخزون السلعي و معاملة المصاريف الرأسمالية على أنها جارية ، أو التحيز الشخصي عند وضع التقديرات المحاسبية للعمر الإنتاجي .

الثاني : تلاعب غير محاسبي ، مثل تغيير تصنيف الصفقات وما ينتج عنها من التلاعب في عناصر القوائم المالية يظهر ذلك مثلاً عند بيع الأصول و إعادة استئجارها إذ أن عائدات البيع يمكن أن تخفض أو ترفع بشكل غير حقيقي من خلال إجراء تسويات مع أقساط الإيجار ، أو تغيير الزمن الحقيقي للصفقات بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها بالأرباح أو الخسائر لتحقيق هدف معين

المبحث الثاني : الإطار النظري لقوائم المالية

تعتبر القوائم المالية الجزء المحوري للتقارير المالية المنشورة من قبل المؤسسات ، كما تمثل الوسيلة الأساسية لتوصيل المعلومات إلى الأطراف الخارجية ، ومن خلال هذا المبحث سنقدم بعض المفاهيم المتعلقة بها ، كما نحدد أهدافها و وظائفها و فيما تكمن أهميتها .

المطلب الأول : مفهوم القوائم المالية و خصائصها

الفرع الأول : مفهوم القوائم المالية

- تعرف القوائم المالية على أنها " مجموعة كاملة و مترابطة من الوثائق المحاسبية و المالية و التي تسمح بإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية و الأداء و التغيير في الوضعية المالية في تاريخ إقفال الحسابات " (الجعرات، 2008)

- تعتبر القوائم المالية الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي عن المؤسسة ، حيث ينظر للمعلومات الواردة فيها بأنها تقتبس المركز المالي للمؤسسة و أدائها المالي و تدفقاتها النقدية، و يمكن كذلك التعرف على التغيرات في المركز المالي و حقوق الملكية ، حيث أنها تمثل نتائج النشاط في المؤسسة خلال فترة زمنية معينة ، أو بعبارة أخرى هي ملخص كمي للمعلومات و الأحداث المالية و تأثيراتها على أصول و التزامات المؤسسة و حقوق ملكيتها، و تعتبر أداة مهمة في اتخاذ القرارات المالية. (الحليم، 2015/2014)

- تعرف القوائم المالية على أنها تلك الكشوفات المالية التي يجب أن تعرض بصفة وفيه الوضعية المالية للمؤسسة و نجاعتها وكل تغيير يطرأ على حالته المالية ، كما تضبط تحت مسؤولية المسيرين و تعد في أجل أقصاه (4) أشهر من تاريخ إقفال السنة المالية المحاسبية، توفر الكشوف المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة الحالية و السابقة . (الجريدة الرسمية - القانون رقم 07/11، 2007)

ومن هنا يمكن تعريف القوائم المالية بأنها المنتج النهائي لنظام المعلومات المحاسبي وإحدى الوسائل الرئيسية التي يتم من خلالها توصيل معلومات مالية و غير مالية إلى أطراف خارجة عن المؤسسة ، و التي تساعد الأطراف ذات العلاقة على اتخاذ قرارات سليمة ، كما تعتبر القوائم المالية الجزء المحوري لتقارير المالية ، بحيث نحصل على المعلومات الرئيسية من القوائم المالية ، أما المعلومات التكميلية فنحصل عليها من التقارير المالية .

الفرع الثاني : خصائص القوائم المالية

تعتبر الخصائص النوعية للمعلومات صفات تتميز بها المعلومات المعروضة في القوائم المالية حتى تكون أساساً سليماً لاتخاذ القرارات من قبل مستخدمي القوائم المالية و تتمثل هذه الخصائص فيما يلي : (حماد، 2006)

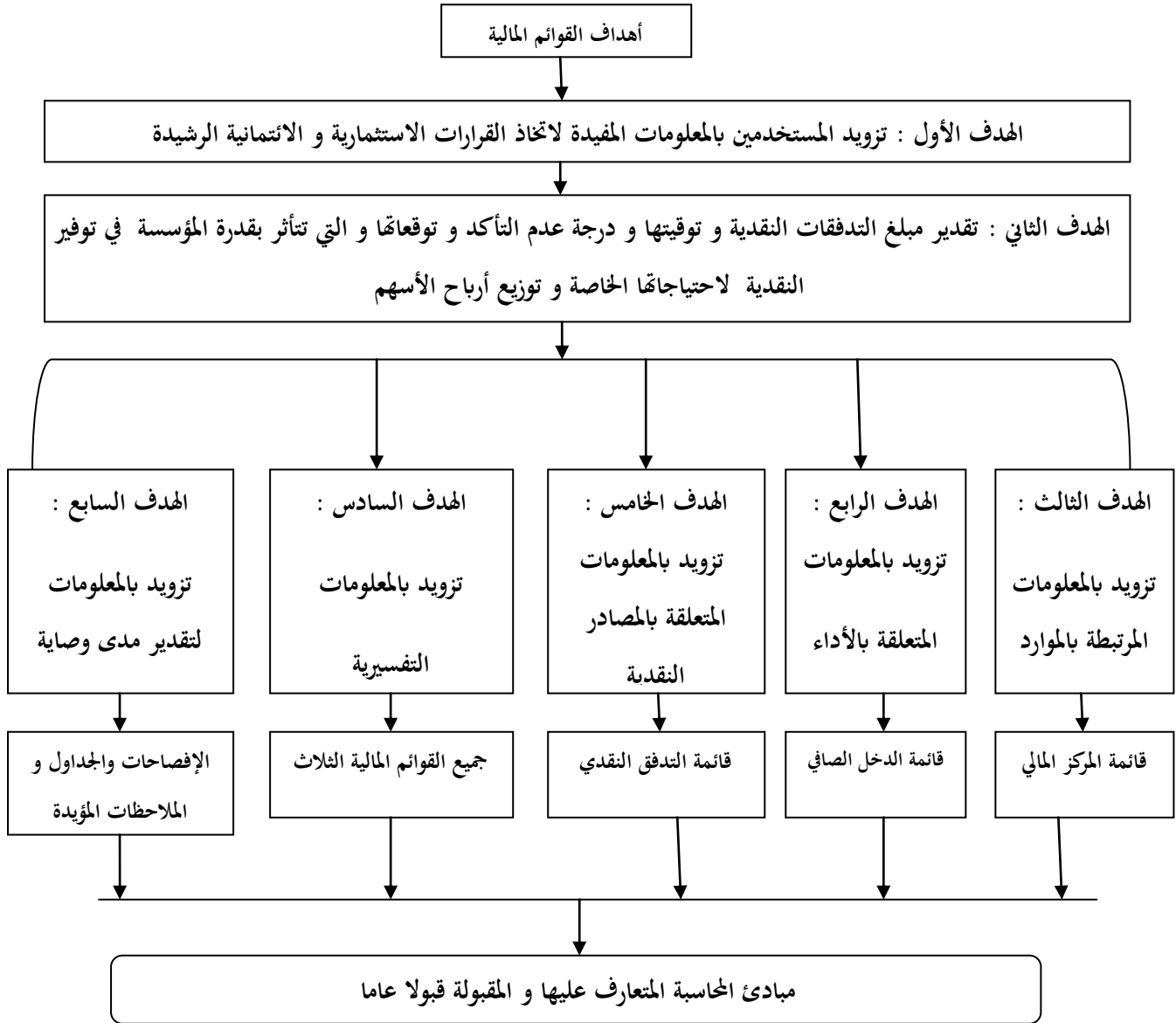
- **القابلية للفهم** : إن إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات الظاهرة بالقوائم المالية ، هي قابليتها للفهم المبشر من قبل المستخدمين ، لهذا الغرض ، فإنه يجب عدم استبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب إدخالها في القوائم المالية إن كانت ملائمة لحاجات صانعي القرارات الاقتصادية ، بحجة أنه من الصعب فهمها من قبل بعض المستخدمين .
- **الملائمة** : لكي تكون المعلومات مفيدة ، فإنها يجب أن تكون ملائمة لحاجات صناع القرارات . وتمتلك المعلومات خاصية الملائمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين ، بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية و الحاضرة و المستقبلية ، أو عندما تؤكد أو تصحح تقييماتهم الماضية .
- **الموثوقية** : لكي تكون المعلومات مفيدة ، فإنه يجب ان تكون موثوقة و يعتمد عليها ، و تمتلك المعلومات خاصية الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة و التحيز ، و كان بإمكان المستخدمين الاعتماد عليها كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه ، أو من المتوقع أن تعبر عنه .
- **القابلية للمقارنة** : يجب أن يكون المستخدمون قادرين على مقارنة القوائم المالية للمنشأة عبر الزمن من اجل تحديد الاتجاهات في المركز المالي و في الأداء ، كما يجب أن يكون بمقدورهم مقارنة القوائم المالية للمنشآت المختلفة من أجل ان يقيموا مراكزها المالية النسبية و الأداء و التغيرات في المركز المالي .

المطلب الثاني : مستخدمو القوائم المالية و أهدافها

الفرع الأول : أهداف القوائم المالية

يمكن تلخيص الأهداف الأساسية للقوائم المالية فيما يلي : (لطفي ، 2008)

- ❖ تهدف إلى توفير معلومات حول المركز المالي و الأداء و التغيرات في المركز المالي للمؤسسة
- ❖ تحقق القوائم المالية المعدة لهذا الغرض الحاجات العامة لغالبية المستخدمين و لكن القوائم المالية لا توفر دائما كافة المعلومات التي يمكن أن يحتاجها المستخدمين لصنع القرارات الاقتصادية
- ❖ تظهر القوائم المالية نتائج مسؤولية الإدارة أو محاسبة الإدارة عن الموارد التي أودعت لديها من أجل قيام المستخدمين بصنع القرارات الاقتصادية



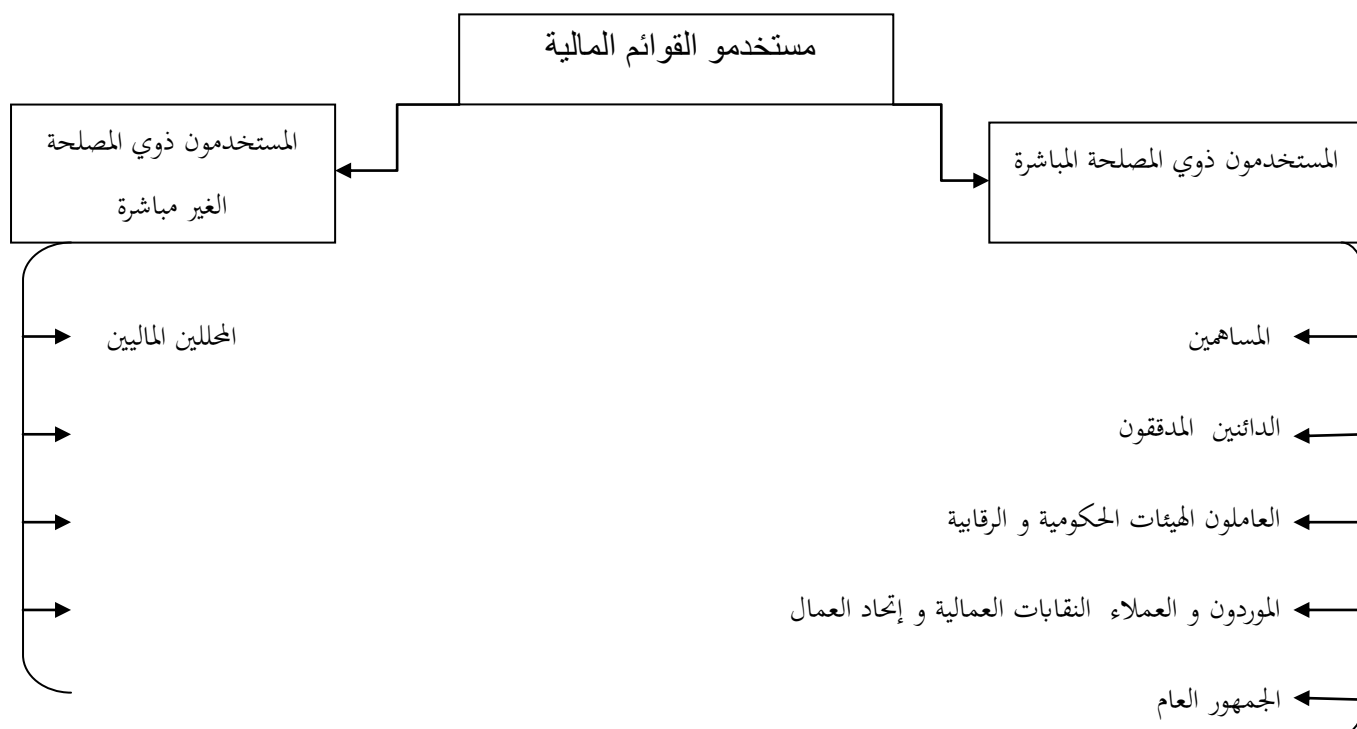
الشكل رقم (2- ب) : يوضح أهداف القوائم المالية

المصدر: (الله، 2007)

الفرع الثاني : مستخدمو القوائم المالية

تتعدد الأطراف المستفيدة من المعلومات التي تقدمها القوائم المالية ، الذي تستخدم لإشباع بعض من حاجاتهم للمعلومات و التي تشمل ما يلي : (لطفي، 2008)

1. **المستثمرون** : يحتاج المستثمرون لمعلومات تعينهم على اتخاذ قرار الشراء أو الاحتفاظ بالاستثمار أو البيع ، و كذلك على قدرة المؤسسة على توزيع الأرباح .
2. **الموظفون** : يهتم الموظفون بالمعلومات المتعلقة باستقرار و ربحية المؤسسة من أجل معرفة قدرتها على دفع التعويضات ، المكافآت ، مزايا التقاعد و توفير فرص العمل .
3. **المقرضون** : يهتم المقرضون بالمعلومات التي تساعدهم فيما إذا كانت قروضهم و الفوائد المتعلقة بها سوف تدفع لهم عند الاستحقاق .
4. **الموردون و الدائنون التجاريون الآخرون** : يهتم الموردون الآخرون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت المبالغ المستحقة لهم ستدفع عند الاستحقاق .
5. **العملاء** : يهتم العملاء بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المؤسسة ، خصوصا عندما يكون لهم ارتباط طويل المدى معها أو الاعتماد عليها .
6. **الحكومات و وكالاتها و مؤسساتها** : تهتم الحكومات ووكالاتها بعملية توزيع الموارد و بالتالي أنشطة المؤسسات كما يتطلبون معلومات من أجل تنظيم هذه الأنشطة و تحديد السياسات الضريبية ، و كأساس لإحصاءات الدخل القومي و إحصاءات مشاهمة .
7. **الجمهور** : تؤثر المؤسسات على قرار الجمهور بطرق مختلفة ، كما يمكن للقوائم المالية أن تفيد الجمهور بتزويدهم بمعلومات حول الاتجاهات و التطورات الحديثة في نماء المؤسسة و تنوع أنشطتها .



الشكل رقم (3-ت) : يوضح مستخدمو القوائم المالية

المصدر : من إعداد الطالب

المطلب الثالث : أنواع القوائم المالية وأهميتها

الفرع الأول : أنواع القوائم المالية

تعارضت الآراء حول أي من القوائم المالية أكثر أهمية ، فمن المحاسبين من يرى أن قائمة الدخل تعتبر أكثر أهمية لأنها تسهل التنبؤ بالأرباح المستقبلية ، و تقييم كفاءة الإدارة في استخدام الموارد ، ويرى البعض الآخر أن قائمة المركز المالي هي الأهم لأنها تعكس حقيقة المركز المالي للمؤسسة ، كما تمثل الموارد المتاحة لسداد الالتزامات تجاه الدائنين ، وهناك من يرى أن قائمة التدفقات النقدية هي الأهم لأنها تقيم قدرة المؤسسة على إجراء توزيعات للأرباح ، إلا أنه يمكن القول أن كل هذه القوائم تعتبر ضرورية ووسيلة الإدارة الأساسية للاتصال بالأطراف الخارجية ، كما أنه وبعدما كان اهتمام مستخدمي القوائم المالية مركزا على الدخل لاتخاذ قرارات ، بدأ الاهتمام في الآونة الأخيرة يتوجه إلى السيولة و قدرة المؤسسة على توليد النقدية ، فتحول بذلك الاهتمام من قائمة الدخل إلى الميزانية و جدول تدفقات الخزينة و حسب المعيار المحاسبي الدولي الأول فإن القوائم المالية تتكون من أربع قوائم مترابطة و متكاملة مع بعضها البعض و تتمثل في الميزانية ، جدول حسابات النتائج ، قائمة الحقوق الملكية ، قائمة التدفقات النقدية بالإضافة إلى الملاحظات .

1. الميزانية (المركز المالي) :

فقائمة المركز المالي هي صورة فوتوغرافية لثروة المؤسسة بتاريخ محدد ، كما توفر معلومات مفيدة عن مدى قوة المركز المالي للمؤسسة (عطية، 2009)، لتبين لهذه الأخيرة ما لديها من ممتلكات أو موجدات وما عليها من التزامات سواء من قبل الملاك أو اتجاه الغير ، تظهر أثر نتيجة العمليات من ربح أو خسارة خلال الفترة المحاسبية على عناصر الأصول و الالتزامات و حقوق الملكية

2. قائمة حساب النتائج (قائمة الدخل) :

هي بيان ملخص للأعباء و المنتجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية ، ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب و يبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية (الربح أو الخسارة) ، إذ يتم الاعتراف بالإيرادات و التكاليف عند حدوث المبيعات و ليس عند تحصيل النقد من العملاء. (بوخالفة، 2012/2013)

3. قائمة حقوق الملكية (قائمة التغيرات الأموال الخاصة) :

تتضمن تسوية لحقوق الملكية بين آخر الفترة و بداية الفترة ، إضافة إلى بنود المكاسب و الخاسر التي تعتبر جزء من حقوق الملكية و لا تظهر في قائمة الدخل ، توفر لنا المعلومات عن بعض مصادر التغير في عناصر المركز المالي ، إلا أن هذه المعلومات سوف لا تكون ذات فائدة تذكر إلا إذا استخدمت جنبا إلى جنب مع المعلومات الواردة في القوائم المالية الأخرى . (الشيرازي، 1990)

4. قائمة التدفقات النقدية (قائمة جدول سيولة الخزينة) :

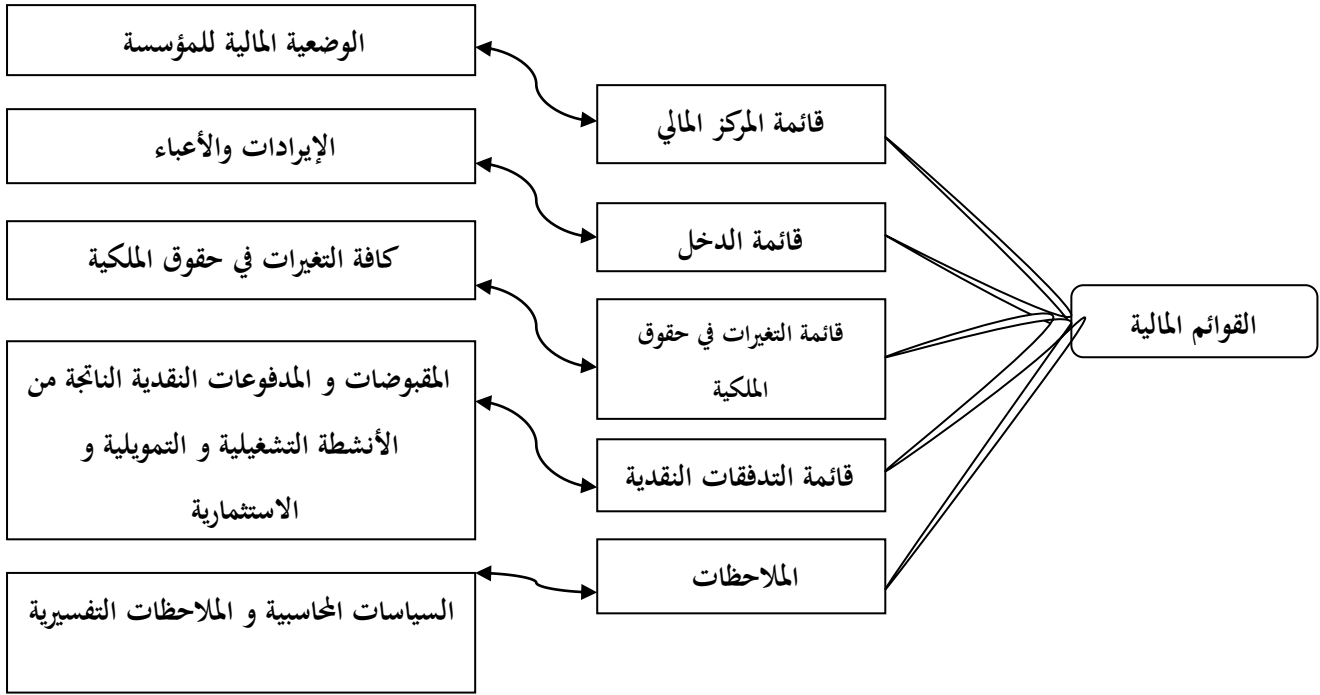
هو حالة من التوليفة الكاملة و النهائية لشرح الاختلافات في المؤسسة ، و بالتالي يحدد المقبوضات (مصادر السيولة) و المصروفات (المخصصات النقدية) التي تؤثر على التدفقات النقدية خلال الفترة كما يوفر معلومات حول المقبوضات النقدية خلال الفترة المحاسبية ، تهدف تلك المعلومات إلى إظهار التدفقات النقدية الداخلية و الخارجية للأغراض المختلفة سواء كانت تشغيلية أو استثمارية أو تمويلية. (الهندي، 2003)

و يعد جدول تدفقات الخزينة بطريقتين إما بالطريقة المباشرة أو بالطريقة الغير مباشرة :

- الطريقة الغير مباشرة : هي الطريقة السفلية التي تعتمد على جدول حساب النتائج و على الميزانية و على جدول تغيرات الأموال الخاصة ، جمع التغيرات الناتجة عن الدورات الثلاث السابقة ، يفسر لنا التغيير الذي حدث في المؤسسة إيجاباً أو سلباً
- الطريقة المباشرة : هي نفس المضمون في الطريقة الغير المباشرة لكن تنطبق من التحصيلات و التسديدات سواء المتعلقة بالاستغلال كالزبائن والموردين أو المتعلقة بالاستثمار كالحيازة أو التنازل عن الاستثمار أو العمليات المتعلقة بالتمويل ، الاقتراض ، تسديد القروض ، الرفع من رأس المال ... الخ .

5. الملاحظات (الملحق) :

تتضمن معلومات إضافية لما تم عرضه في القوائم المالية و يشمل ملخصاً للسياسات المحاسبية و ملاحظات تفسيرية أخرى تتعلق بينود القوائم المالية إضافة إلى ذلك الافصاح عن الالتزامات و الأصول الطارئة ، و بالأخص توضيح المعلومات الضرورية المكملة من أجل فهم أحسن للقوائم المالية . (جودي، 2019)



الشكل رقم (4-ث): يوضح مكونات القوائم المالية

الفرع الثاني : أهمية القوائم المالية

تحتل القوائم المالية مرتبة هامة من بين مصادر المعلومات نظراً لتحقيقها الأمور التالية: (عمر، 2008/2009)

- ❖ تعد من مصادر المعلومات الأساسية لاتخاذ القرارات الرشيدة .
- ❖ تحقق العدالة في السوق المالي لأنها توفر فرص متكافئة للمستثمرين للحصول على المعلومات .
- ❖ تتصف بتنوع المعلومات التي تتضمنها سواء محاسبية أو إدارية والتي تساعد في توضيح نشاطات الوحدات الاقتصادية المختلفة.
- ❖ توفر مناخاً استثمارياً ملائماً وتزيد من فرصة نمو ازدهار و استمرارية السوق المالي .

خلاصة الفصل :

نستخلص من خلال هذا الفصل انه قد أصبح مفهوم المحاسبة الإبداعية محل تركيز و اهتمام من قبل المراجعين بشكل كبير خلال السنوات الأخيرة ، إلا أن هناك البعض يرغب بتحقيق أهداف محددة سواء من ملاك الشركات أو من المصالح ، الأمر الذي يدفعهم أحيانا إلى معالجة البيانات المحاسبية للشركة أو التلاعب بها عن ابتداع طرق و أساليب محاسبية مستغلين بعض السياسات المحاسبية أو الثغرات القانونية وذلك بغرض تحقيق الأهداف من اجل تجميل الصورة التي تعكسها الأرقام الموجودة في القوائم المالية

**الفصل الثاني : آثار ممارسات المحاسبة
الإبداعية على القوائم المالية و
الأساليب الحديثة للكشف عنها**

تمهيد :

من المعروف أن المحاسبة مبادئ و معايير و نظريات و في نفس الوقت هي فن التزام القوانين المحلية و الدولية ، و يستطيع المحاسب و بناء لرغبة الإدارة أن تتلاعب في القوائم المالية حيث يلجا في بعض الأحيان إلى انتهاج بعض السياسات و الممارسات على هذه القوائم لتظهر المؤسسة في أحسن صوره ، مما يؤثر على تقدير و قرارات مستخدميها الأمر الذي يؤدي بهم إلى خسائر و إفلاس نتيجة التعامل مع هذه المؤسسة .

من ما اظهر الحاجة الملحة إلى الكشف عن تلك الإجراءات و التحقق من صدق معادلة الأرقام الواردة في القوائم المالية الوحدة الاقتصادية و التي يفترض أن تعبر عن نتيجة نشاطها المركز المالي و بشكل صحيح

و سنحاول في خلال هذا الفصل إبراز أهم الجوانب من الناحية النظرية ما يلي :

المبحث الأول : أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة للتلاعب بالقوائم المالية

المبحث الثاني : تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية

المبحث الثالث : الأساليب المستخدمة لتخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية

المبحث الأول : أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة للتلاعب بالقوائم المالية

تتعدد و تتباين صور التلاعبات بالحسابات بتعدد واختلاف الأهداف المراد تحقيقها من التأكيد على اختيار و استعمال أساليب محاسبية محددة ، أو تحميل صورة الدخل للوصول إلى الهدف محدد مسبقاً أو متنبأ به من طرف محلل مالي أو القيام بالتلاعبات في القوائم المالية بإظهارها مخالفة للحقيقة شكل معتمد لتضليل مستخدميها معتمدين على الممارسات الحديثة و المعقدة و المبتكرة لتحقيق أهداف صورية

ومن بين أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية نذكر :

المطلب الأول : أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة للتلاعب في قائمة المركز المالي :

تظهر أهمية الميزانية بما تقدمه من معلومات لمستخدميها حول موجودات المؤسسة و التزاماتها ، إلا أنه يمكن استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في تلك القائمة وبكل بنودها

وفيما يلي عرض لفرص التلاعب بالقيم المحاسبية باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي : (مراوي، 2019)

- الأصول الغير الملموسة :

حيث يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية ، إضافة إلى الاعتراف المحاسبي بالأصول غير الملموسة ، وبما يخالف الأصول و القواعد المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مثل : الاعتراف بشهرة المحل غير المشتراة ، تسجيل شراء برامج حاسوبية بشكل مبالغ فيه ، تسجيل امتيازات و ترخيصات .

- الأصول الثابتة :

حيث لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية ، مثل تضخيم قيمة العتاد ، تحويل أصول متداولة و اعتبارها أصول ثابتة ، إضافة إلى إجراء تغييرات غير مبررة في طرق الإهلاك المتبعة في تخفيض هذه الأصول ، إدراج أصول ثابتة بشكل صوري عن طريق عمليات اكتساب وهمية ، تحويل مخزونات إلى أصول دائمة .

- الاستثمارات المتداولة :

حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية إضافة إلى إجراءات تخفيضات غير مبررة في مخصصات الإهلاك ، التلاعب بالديون المعدومة ، تسجيل لعمليات بيع وهمية

- المخزونات :

في هذه المجموعة تتركز عمليات التلاعب و ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في تغيير طرق تقييم المخزون ، تضمين كشوفات الجرد بنود مخزون غير مطلوبة في السوق ، تضخيم وهمي لقيم المخزونات عن طريق عمليات شراء وهمية ، القيام بتحويل أصول ثابتة و اعتبارها مخزونات مثل قطع غيار ، و التلاعب بنسب استهلاك المواد الأولية ، وكذلك تغيير هامش الربح على بيع هذه المخزونات .

- الخزينة :

ويتم في هذا البند عدم التصريح عن كل حسابات النقدية ، و التلاعب بأسعار الصرف المستخدمة في تقييم عناصر الخزينة ، تضخيم رصيد الصندوق بشكل وهمي عن طريق إيداعات المالكين .

- الذمم المدينة :

ويتم التلاعب فيها من خلال التلاعب بالحقوق المعدومة ، بهدف تخفيض قيمة المخصصات ، و إجراء أخطاء معتمدة في تصنيف حسابات الذمم المدينة ، من تصنيف الذمم طويلة الأجل على أنها أصول متداولة بهدف تحسين سيولة المؤسسة .

- الاستثمارات طويلة الأجل :

تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل ، من طريقة التكلفة التاريخية إلى طريقة حقوق الملكية ، أو تقييم حسب طريقة الإتمام .

- الخزينة الطارئة :

حيث يتم إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها ، مثل إثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل إصدار الحكم فيها أو تسجيل التسبيقات عملاء وهمية ، أو عدم تسجيل تسديدات الموردين .

- الخصوم المتداولة :

مثل عدم إدراج تسديدات مستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن الخصوم المتداولة ، بهدف تحسين نسب السيولة على المدى القصير ، تسجيل ديون وهمية للشركاء أو الملاك .

- الخصوم طويلة الأجل :

مثل تسجيل قروض طويلة الأجل قبل اختتام الميزانية ، أو اعتبار وعود بمنح قروض على أنها قروض بهدف استخدامها في تسديد القروض طويلة الأجل ، لتحسين نسب السيولة .

- حقوق المساهمين :

مثل إضافة أرباح محققة من سنوات سابقة إلى صافي الربح العام الجاري ، بدلاً من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب ، باعتباره بنداً من بنود سنوات السابقة .

المطلب الثاني : أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة للتلاعب في قائمة الدخل :

تساعد قائمة الدخل في معرفة نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة خلال الدورة المحاسبية معينة ، إلا أنه يمكن التلاعب في مبلغ صافي الدخل من خلال التلاعبات في قيمة الإيرادات و المصاريف من خلال ما يلي : (موفقى، 2019)

- القيام بصفقات بيع وهمية و تضمين كشوفات الجرد لمنتجات راكدة و تالفة .
- عدم الإفصاح عن التغيرات الطارئة في المؤسسة مثلاً كتوقيف خط إنتاج له مساهمة معتبرة في نتيجة أعمال المؤسسة .
- إدراج النواتج الاستثنائية غير العادية ضمن النتيجة التشغيلية .
- التغيير الغير مبرر للسياسات المحاسبية بنقل المصاريف الجارية إلى دورات مالية سابقة .
- ترحيل الأرباح الجارية إلى فترات لاحقة تعتقد ادارة المؤسسة أنه يمكن أن تكون مرحلة محرجة
- تضخيم مبالغ بنود معينة في اطر ترتيبات خاصة و الشطب غير المبرر لبعض التكاليف
- وضع احتياطات وهمية لمقابلة التزامات مالية وهمية للحفاظ على اتجاه النمو الثابت و المستقر للربح .

المطلب الثالث : أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة للتلاعب في قائمة التدفقات النقدية :

تعرض قائمة التدفقات النقدية جميع التدفقات النقدية الداخلة و الخارجة ، من حيث مصادرها و استخدامها خلال فترة زمنية معينة ، ويهدف إعداد هذه القائمة إلى مساعدة المستثمرين و الدائنين و الدراسيين و غيرهم في تحليل النقدية من خلال توفير المعلومات ملائمة عن مصادر التدفقات و المدفوعات النقدية خلال فترة زمنية معينة .

ومن الأساليب المحاسبية الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية : (فليح و جميل، 2011)

- يقوم المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلية ، باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية و العكس ، وهذه الإجراءات و الممارسات لا تؤثر ولا تغير في القيم النهائية .

- تستطيع المنشأة كذلك دفع تكاليف التطوير الرأسمالي و تسجيلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجية و نبعدها عن التدفقات النقدية الخارجة التشغيلية ، وبالتالي فإن هذه الممارسات تزيد من التدفقات النقدية الداخلة

- تتوافر كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضرائب، فمن خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية، مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات وبعض حقوق الملكية وكذلك الحال 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 اعتباره ناجماً عن نشاطات استثمارية، لذلك وأثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية، يتم إزالة تأثير مكاسب أو خسائر العمليات التشغيلية غير المكتملة أو التخلص منها من الدخل الصافي.

التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة، وذلك لإزالة البنود غير المتكررة، وكذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمنشأة باعتبارها أسهماً تجارية، حيث يمكن تصنيفها كاستثمارات جارية أو غير جارية اعتماداً على فترة الاحتفاظ فيها.

المطلب الرابع : أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة للتلاعب في قائمة التغيرات في حقوق الملكية :

تعتبر قائمة تغيرات حقوق الملكية ، حلقة الربط بين قائمة الدخل وبين قائمة المركز المالي ، وهي تتحدد من خلال رصد و متابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة المالية وحتى نهايتها ويتم الاعتماد في عرضها على أساس الاستحقاق وتتكون هذه القائمة من ثلاث عناصر : (دوخي، 2014)

- 1 رأس المال المدفوع : و ينقسم إلى رأس المال القانوني (القيمة الاسمية للسهم) ورأس المال الإضافي (علاوة أو خصم إصدار الأسهم و أسهم الخزينة) ، ويتعرض رأس المال المدفوع إلى تغييرات تتمثل في زيادة رأس المال و الناتجة عن استثمارات إضافية يقدمها المساهمون ، أو تخفيض رأس المال و الناجم عن توزيعات رأس المال بحيث يكون التوزيع من رأس المال المدفوع
- 2 رأس المال المكتسب (الأرباح المحتجزة) : وتشمل التغيرات التي تحدث في ثلاثة مصادر، تتمثل في رصيد الأرباح المحتجزة أول الفترة المالية من تصحيح الأخطاء السابقة و توزيعات الأرباح على المالكين و المساهمين و صافي الدخل الشامل .
- 3 رأس المال المحتسب : و تشمل التغيرات التي تحصل في ثلاث مصادر أيضاً ، و تتمثل في مكاسب أو خسائر إعادة التقدير ، مكاسب أو خسائر الحيازة غير المحققة ، مكاسب أو خسائر ترجمة أرصدة العملات الأجنبية المتوفرة في نهاية الفترة المالية .

إن جميع عناصر بنود هذه القائمة معرضة لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال إجراءات تغيرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه، وكذلك رأس المال المكتسب ورأس المال المحتسب، والتي تمارس لغايات إعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة أو خسائر السنوات السابقة وأرصدة العملات الأجنبية.

المبحث الثاني : تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية

نلاحظ أن هذه العمليات التي يقوم بها المحاسبين لها جوانب إيجابية و جوانب سلبية في نظر القانون : (الطالب)

المطلب الأول : تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية من الناحية الإيجابية

لو درسنا السلوك الاقتصادي عند قيام المحاسبين بهذه الممارسات السلبية في نظر القانون ممنوعة ، لوجدنا أن المحاسبين مجبرين بالقيام بهذه الممارسات ، فهي مضطرة إلى تحسين القيم المالية المتعلقة بأداء منشآت الأعمال و رفع رقم أرباح التي تسعى إليه ، أما عن التهرب الضريبي فهونا يرى مالكي الشركة أنه أمر إيجابي بالنسبة إليها ، الحصول على التمويل اللازم من خلال تكييف القوائم المالية بقدرة على تسديد القروض و غيرها للحصول على التقيط الذي يمكنها من الحصول على التصنيف ، و هذا الأخير سيسمح بالاستمرارية في النشاط وتطوير أنشطتها إلى مستوى أفضل و بالتالي ستعمل على تحقيق أهدافها الاقتصادية و الاجتماعية .

المطلب الثاني : تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية من الناحية السلبية

هذه الممارسات التي يقوم بها المحاسبين في نظر القانون غير شرعية ، و هي مخالفة لتوجيهات العامة للمشرع الجزائري ، و لكن المحاسبين لديهم وجهة نظر أخرى لأن المحاسب يعتقد أن القوانين مجحفة و ظالمة في حقها ، و يطلبوا مراجعة القوانين و إحداث استثناءات لازمة لبعض المعايير ، و هو ما يستدعي دراسة و تحليل السلوك الاقتصادي لهذا المؤسسات بشكل معمق لوضع قوانين مناسبة تساعد في استدامة هذه المؤسسات و رفع العوائق التي تحول دون استمراريتها حتى لا تضطر إلى استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية .

وفي الأخير نستخلص بأن المحاسبة الإبداعية لها تأثير سلبي على جودة القوائم المالية ، من خلال تأثيرها على الخصائص الأساسية للمعلومات ، فإذا كانت المعلومات التي يتلقها المستثمر من الشركة غير صحيحة و متلاعب فيها فإنها بطبيعة الحال ستكون غير ملائمة للقرارات المتخذة من قبله ، بالإضافة إلى أن إنتاج المعلومات المحاسبية عادة ما يتم في ظروف عدم التأكد ، و تعدد الطرق و السياسات المحاسبية كما يستلزم إعدادها العديد من التقديرات و الافتراضات و هذا ما يستغله المحاسب المبدع لتضليل المركز المالي و نتيجة الأعمال ، مما يؤثر سلبا على موثوقية المعلومات المحاسبية ، ويجعلها غير قابلة للمقارنة خاصة في ظل وجود بدائل مختلفة للقياس و التقييم المحاسبي و حرية الإدارة في الاختيار بين تلك البدائل المختلفة ، ما يتناسب و رؤية الإدارة و إمكانية تغييرها .

المبحث الثالث : الأساليب المستخدمة لتخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية

لاشك أن مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتبر من الأمور الصعبة و المعقدة ، ولهذا فإن على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية و ذلك لكشف الممارسات و من ثم محاولة الحد منها . و من أهم الاتجاهات والأساليب الحديثة المستخدمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية و الحد منها : (فليح، القطيش، و الجميل، استخدام اساليب المحاسبة الابداعية في قائمتي الدخل و المركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، 2011)

المطلب الأول : الأدوات و الهيئات لتخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية

- الفرع الأول : لجان المراجعة

ظهرت فكرة لجان المراجعة في الولايات المتحدة بعد الهزات المالية العنيفة الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية ، و التي أسفرت عن قيام كل من بورصة نيويورك (NYSE) وهيئة سوق المال الأمريكي (SEC) بالتوصية بضرورة إنشاء لجنة بالشركات المسجلة ، بما مكونة من عدد من الأعضاء غير التنفيذيين تكون مهمتها تعيين المراجع الخارجي و تحديد أتعابه و ذلك كمحاولة لزيادة استقلالية عند إبداء الرأي في القوائم المالية التي تصدرها الشركات ، و لهذا الأمر فقد أوصى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) عام 1967 جميع الشركات سواء المسجلة في البورصة أو العامة بضرورة إنشاء لجنة للمراجعة ، وفي عام 1972 أصدرت هيئة سوق المال الأمريكي (SEC) توصيات بإلزام الشركات بإنشاء لجنة للمراجعة ، وفي عام 1978 ألزمت بورصة نيويورك جميع الشركات المسجلة لديها بضرورة تكوين لجان المراجعة .

- الفرع الثاني : حوكمة الشركات

بعد الانهيارات الاقتصادية و الأزمات العلمية التي تعرضت لها العديد من اقتصاديات دول شرق آسيا و أمريكا اللاتينية و روسيا في أواخر القرن العشرين و الانهيارات المالية في العديد من أسواق العالم ، وكذلك في ظل انفتاح أسواق المال العالمية و عمولة الأسواق و الاعتماد على الشركات القطاع الخاص لزيادة معدلات النمو الاقتصادي للعديد من دول العالم، و التوسع في حجم تلك الشركات أصبحت هنالك حاجة ماسة إلى وضع أسس و معايير أخلاقية مهنية جديدة، وقد أطلق على تلك المعايير و الأسس الأخلاقية ما يعرف الآن بمفهوم حوكمة الشركات Governance Corporate وذلك للحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية والأضرار التي قد تنشأ من وجودها وذلك لعدم وجود الشفافية اللازمة والتي من شأنها رفع مستوى الاقتصاديات العالمية والمحلية (فليح، القطيش، و الجميل، استخدام اساليب المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل و المركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، 2011).

- الفرع الثالث: اتجاه مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB

خفض مجال اختيار البدائل والمعالجات المحاسبية عن طريق التقليل من عدد البدائل والمعالجات المحاسبية المتاحة أو تحديد الظروف التي يمكن أن تستخدم فيها كل معالجة ، ولهذا الأمر فإن لجنة معايير المحاسبة الدولية وفي تعديلاتها الأخيرة فإنها قد ألغت في معاييرها البديلة ، ووضعت معالجة قياسية في أغلب معاييرها. وبتخفيض البدائل فإن ذلك سيؤدي إلى أن الشركة التي ستختار معالجة محاسبية معينة تنتج من خلال صورتها المرغوب فيها في عام ستجبر فيما بعد على استخدام نفس المعالجة في الظروف المستقبلية الشبيهة تكون فيها النتيجة أقل إرضاء.

المطلب الثاني : استخدام السياسات المحاسبية لتخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية

- الفرع الأول : الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية

و يتم ذلك عن طريق ما يلي : (الجابري، 2015)

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

- أما الطريقة الأخرى فهي عن طريق تفعيل فرضي "الثبات"، ويقصد بالثبات هنا هو الثبات في استخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي البيانات المالية، وهذا يعني أنه متى ما اختارت أي شركة ما سياسة محاسبية تناسبها في أخذ الأعمام فيجب عليها الاستمرار في تطبيقها في الأعمام اللاحقة والتي ربما قد لا تناسبها تلك السياسات كما كانت، وهنا تجدر الإشارة إلى أن لا يعني أنه من غير المسموح تغيير السياسات المحاسبية، لكن المقصود هو عدم تغيير تلك السياسات إلا في حال الضرورة القصوى شريطة بيان المبررات لتغيير تلك السياسات والإفصاح عن التأثيرات المالية الناتجة على تغيير تلك السياسات.

- الفرع الثاني : المراجعين والمراقبين ولجان المراجعة

أما الوسيلة الأهم والأقوى فهي يقظة وكفاءة المراجعين والمراقبين ولجان المراجعة في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي يتبعها البعض، ويتم هذا الأمر عن طريق اختبار مكاتب التدقيق ذات الكفاءة والمصدقية العالية، حيث أن المراجع الكفاء والمتمكن يقوم على تصميم إجراءات المراجعة للحصول على تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن المحاسبة الإبداعية التي يتم اكتشافها، والتي تعتبر جوهرية للقائمة المالية الواحدة. (الجابري، 2015)

- الفرع الثالث : تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين ومستخدمي المعلومات المالية

ويتم هذا الأمر عن طريق إما التثقيف الذاتي الذي يقوم به بعض المستثمرين أو مستخدمي المعلومات المالية بغرض رفع مستواهم المحاسبي، أو عن طريق الجهات المعنية بسلامة وشفافية القوائم المالية وما يرد بها من معلومات سواء كانت تلك الجهات حكومية أو من القطاع الخاص، وتتم عملية التثقيف عن طريق عرض برامج محاسبية تثقيفية وتعليمية أو إرسال رسائل توضيحية أو عقد حلقات نقاشية لمستخدمي المعلومات المالية تشرح الممارسات الإبداعية التي تماريها بعض الشركات وأهم التطورات في مجال المراجعة والمحاسبة (فليح، القطيش، و الجميل، استخدام اساليب المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل و المركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، 2011)

- الفرع الرابع : تفعيل التنظيم المهني

لمهنة المحاسبة والمراجعة ووضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الأخلاق المهنية التي من أهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي يجب أن يلتزم بها المحاسب والمراجع المعتمد. (الجاير، 2015)

مما سبق يتضح أن المراجع الكفاء يسعى عادة للحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة تثبت أنه لم تحدث تحريفات أو أخطاء ، وهنا لا بد من الإشارة إلى نقطة مهمة وهي أنه ونتيجة للقيود الكامنة في عملية المراجعة فإنه توجد مخاطر لا يمكن تجنبها في عدم اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية نتيجة ممارسات المحاسبة الإبداعية ، فمن الممكن أن يتم اكتشاف تحريفات وتجاوزات بالبيانات المالية للفترة التي يغطيها تقرير المراجع إلا أن هذا الأمر لا يعني فشل المراجع بالتمسك بالمبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية للمراجعة، فأحيانا وبالرغم من التمسك بتلك المبادئ والإجراءات فإنه من الممكن اكتشاف بعض التجاوزات والتحريفات بالقوائم المالية.

خلاصة الفصل :

نستخلص من خلال هذا الفصل ما يلي :

- أن المحاسبة الإبداعية في الغالب هي عملية التلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرص للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية و بدائل القياس و تطبيقات و الإفصاح لنقل البيانات المالية عما يجب أن تكون عليه إلى ما يفضله معد هذه البيانات.
- أن أهم أهداف المحاسبة الإبداعية هو تقديم انطباع مظلل عن البيانات المالية الواردة في القوائم المالية ، و ذلك لخدمة مختلف الأغراض و الأهداف ، و هناك العديد من الأساليب و الممارسات التي تستخدم في سبيل تحقيق ذلك .
- تعتبر عملية مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية عملية صعبة و معقدة و لمنها ممكنة ، و لهذا فإن على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لكشف تلك الممارسات و من ثم المحاولة للحد منها .
- كما أن الوضع الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية احتل اهتماماً كبيراً من قبل الباحثين حيث يعتمد الحكم على ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال ما إذا كانت ممارستها مبررة أخلاقياً أم لا ، إلا أن أغلب الباحثين اعتبرها سلوكاً غير أخلاقي يتنافى مع قواعد السلوك المهني و الأخلاقي ، و ذلك لما لها من مخالفات جسيمة ينتهجها المحاسبون في مهنتهم وذلك لتحقيق غايات و أهداف معينة تستفيد منها فئة معينة على حساب باقي الفئات .

الفصل الثالث : دراسة استطلاعية لأراء عينة من المحاسبين و المدققين

تمهيد :

بعد تطرقنا إلى الجانب النظري للموضوع ، حيث تطرقنا إلى الخلفية النظرية للدراسة ، سنحاول من خلال هذا الفصل إجراء دراسة ميدانية اعتمادا على أسلوب التحري المباشر لاختيار الفرضيات المتعلقة بموضوع الدراسة ، من خلال توزيع استمارة استبيان تحتوي على أسئلة مندرجة تحت محاور محددة هي في الأصل إجابات عن إشكاليات مطروحة و محاولة مني لإثبات أو نفي فرضيات الدراسة .

و كان تقسيم هذا الفصل كالتالي :

المبحث الأول : الطرق و الإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية

المبحث الثاني : تحليل و مناقشة نتائج الدراسة الميدانية

المبحث الأول : الطرق و الإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية

تمثلت الدراسة الميدانية بشكل أساسي في دراسة و تحليل مدى تأثير المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية ، حيث يشتمل هذا المبحث على تحديد الطريقة و الأدوات المستعملة في جمع بيانات المتعلقة بالدراسة الميدانية .

المطلب الأول : مجتمع و عينة الدراسة

الفرع الأول : مجتمع الدراسة

يتحدد مجتمع الدراسة الميدانية في محافظي الحسابات و محاسبين المعتمدين ، و خبراء محاسبين ، و محاسبي المؤسسات الاقتصادية ، حيث تم توزيع الاستبيان على 45 فرد من أفراد العينة ، و تم استرجاع 35 استبيان كما هو موضح بالجدول أدناه :

الجدول رقم (1) : يوضح طرق توزيع الاستبيان .

النسبة	العدد	البيان
%100	45	عدد الاستثمارات الموزعة
%75.5	34	عدد الاستثمارات الواردة
%24.5	11	عدد الاستثمارات المهملة و المفقودة
%08.8	4	عدد الاستثمارات الملغاة
%66.6	30	الاستثمارات الصالحة للدراسة

المصدر : من إعداد الطالب بناء على نتائج الاستبيان

- حدود الدراسة :

تقع حدود هذه الدراسة الميدانية فيما يلي :

الحدود المكانية : تحاول هذه الدراسة استقصاء آراء المحاسبين و محافظي الحسابات و خبراء المحاسبين و محاسبين في المؤسسات الاقتصادية في ولاية بسكرة .

الحدود الزمنية : تتمثل الحدود الزمنية لهذه الدراسة الميدانية في الفترة الممتدة بين تاريخ توزيع استمارة و تاريخ استلام آخر استمارة (من 05 جوان إلى 10 جوان 2021)

الفرع الثاني : عينة الدراسة

- العينة الاستطلاعية : تتكون عينة الدراسة من محافظي الحسابات و محاسبي في المؤسسات الاقتصادية و خبراء محاسبين تم توزيع عليهم 11 استمارة استبيان و ذلك بهدف التأكد من صلاحية أداة الدراسة

العينة النهائية :

تتكون عينة الدراسة من 30 فرد من أفراد العينة من بينهم محافظي الحسابات و محاسبين و محاسبي المؤسسات الاقتصادية و خبراء محاسبين ، و يتوزعون كالتالي :

- حسب الجنس .
- حسب العمر .
- حسب المستوى التعليمي .
- حسب سنوات الخبرة .
- حسب الوظيفة .

المطلب الثاني : أدوات و برامج الدراسة

الفرع الأول : أداة الدراسة

1- اختبار أداة الدراسة : توجد عدة أدوات دراسة يستعملها الباحثين في الدراسات العلمية ، من بينها الملاحظة و المقابلة الشخصية و الاستبيان ، حيث أن لكل أداة خصائصها ولكل دراسة أداة تناسب معها وقد تم اختيار أداة الاستبيان كأداة متناسبة مع الدراسة و هذا يتلائم مع موضوع الدراسة و حجم العينة .

2- مراحل تصميم الاستبيان :

1-2 مراحل التصميم الأولي : وهي الخطوة الأولى في عملية إعداد الاستبيان و فيها تم جمع البيانات و المعلومات اعتمادا على الجانب النظري من الدراسة ، حيث يتم صياغة مجموعة من الأسئلة مع الأخذ بعين الاعتبار إشكالية الدراسة ، كما راعينا في إعداد الأسئلة ما يلي :

. صياغة الأسئلة تكون بسيطة و استعمال اللغة السليمة بالإضافة إلى ترتيبها و تسلسلها مع ربطها بأهداف الدراسة .

. عرض الاستبيان على مجموعة من الأساتذة ذوي الاختصاص في مجال المحاسبة ، وهذا بغية التأكد من صحة و سلامة بناء الاستمارة من حيث دقة صياغة الأسئلة و صحة العبارات و الوقوف على مشكلة التصميم و المنهجية ، كل هذا لتفادي الأخطاء التي قد تؤدي إلى عدم الوصول إلى الأهداف المرجوة .

2-2 مرحلة إعادة التصميم : حيث يتم إجراء التعديلات اللازمة بناء على ملاحظات و التوصيات الواردة من قبل الأساتذة المحكمين ، ثم يتم تصميم بشكل نهائي .

3- نشر الاستبيان على أفراد العينة :

بهدف نشر و توزيع أكبر قدر ممكن من استمارات الاستبيان اعتمدنا على عدة الطرق يمكن توضيحها فيما يلي :

المقابلة الشخصية : و هذا من خلال التسليم المباشر للاستمارة إلى المستجوب و محاولة شرح الهدف من توزيعها و إبعاد الغموض الذي قد يكتنفها .

الاستعانة بالغير : و هذا من خلال تسليم عدد معين من الاستمارات إلى بعض الزملاء في جميع الولايات التي تمت فيها الدراسة .

التسليم المباشر : و هذا من خلال إيداع استمارة الاستبيان في العديد من مكاتب المحاسبة .

4- هيكل الاستبيان :

تضمنت استمارة الاستبيان 72 سؤالاً ، بوبت أربعة محاور رئيسية ، و لقد تم صياغة الأسئلة وفق النوع المغلق المعتمدة في التحليل على مقياس لكرت الثلاثي ، و هذا للوصول بدقة إلى آراء المستجوبين حول المحاور المحددة ، و يمكن عرض المحاور الرئيسية للاستمارة فيما يلي :

المحور الأول : يهدف هذا المحور إلى التعرف على مدى ممارسة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية و لقد تضمن 21 سؤالاً ، مقسمة إلى ثلاث محاور فرعية تتعلق بكل من أساليب تتعلق بقائمة المركز المالي ، وأساليب تتعلق بنتيجة النشاط ، و أساليب تتعلق بقائمة التدفقات النقدية .

المحور الثاني : تضمن 18 سؤالاً الهدف من وراءها التعرف على مدى حرص المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على تحقيق متطلبات جودة المعلومات المحاسبية في قوائمها المالية ، و هذا المحور قسم بدوره إلى أربعة محاور فرعية تتعلق كل منها بالملائمة و بالموثوقية ، القابلية للمقارنة و أخيراً أسئلة متعلقة بخاصية الاتساق .

المحور الثالث : تضمن 15 سؤالاً ، يهتم هذا المحور بدراسة ما إذا كان هنالك أثر لممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية ، حيث قسم هذا المحور بدوره إلى أربعة فروع حسب تأثير المحاسبة الإبداعية على كل خاصية من خصائص المعلومات المحاسبية .

المحور الرابع : يهتم بدراسة أساليب تخفيض أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية و قد تضمن 19 سؤالاً مقسماً إلى ثلاثة محاور فرعية يتعلق الأول منها بدور المدخل الأخلاقي و الثاني بدوره النظام المحاسبي المالي ، و الأخير بدوره المراجعة في تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية .

5- الصدق الثبات المحتوى :

لاختيار صدق و ثبات الاستبيان و التأكد من مصداقية المستجوب على الأسئلة و لكل متغير على حدى فقد تم استخدام معامل ألفا كرونباخ ، بحيث يأخذ قيمة تكون محصورة بين الصفر و الواحد (0-1) و لكل منها أدلة .

المقياس الأول : أساليب ممارسات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للمحاسبة الإبداعية .

1- الثبات :

الجدول رقم (2) : يوضح معامل الثبات المقياس الأول .

عدد الفقرات	ألفا كرونباخ
21	0.727

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستبيان .

من الجدول نلاحظ أن معامل الثبات ألفا كرونباخ يساوي 0.727 وهو معامل ثبات قوي مما يدل على ثبات المقياس .

2- الصدق :

الجدول رقم (3) : يوضح معامل الصدق الأول

عدد الفقرات	معامل الصدق
21	0.852

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستبيان .

من الجدول نلاحظ أن معامل الصدق يساوي 0.852 و هو معامل الصدق قوي مما يدل على صدق المقياس

- بما أن المقياس ثابت و صدق هذا يعني أن المقياس صالح للدراسة .

المقياس الثاني : متطلبات جودة المعلومات المحاسبية

1- الثبات :

الجدول رقم (4) : يوضح معامل الثبات المقياس الثاني .

عدد الفقرات	ألفا كرونباخ
18	0.674

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستبيان .

من الجدول نلاحظ أن معامل الثبات ألفا كرونباخ يساوي 0.674 و هو معامل ثبات قوي مما يدل على ثبات المقياس .

- بما أن المقياس ثابت و صدق هذا يعني أن المقياس صالح للدراسة

2- الصدق :

الجدول رقم (5) : يوضح معامل الصدق الثاني

عدد الفقرات	معامل الصدق
18	0.820

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستبيان .

من الجدول نلاحظ أن معامل الصدق يساوي 0.820 و هو معامل الصدق قوي مما يدل على صدق المقياس

- بما أن المقياس ثابت و صدق هذا يعني أن المقياس صالح للدراسة

المقياس الثالث : تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية .

1- الثبات :

الجدول رقم (6) : يوضح معامل الثبات المقياس الثالث .

عدد الفقرات	ألفا كرونباخ
15	0.603

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستبيان .

من الجدول نلاحظ أن معامل الثبات ألفا كرونباخ يساوي 0.603 و هو معامل ثبات قوي مما يدل على ثبات المقياس .

2- الصدق :

الجدول رقم (7) : يوضح معامل الصدق الثالث

عدد الفقرات	معامل الصدق
15	0.603

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستبيان .

من الجدول نلاحظ أن معامل الصدق يساوي 0.603 و هو معامل الصدق قوي مما يدل على صدق المقياس

- بما أن المقياس ثابت و صدق هذا يعني أن المقياس صالح للدراسة

المقياس الرابع : الأساليب المستخدمة لتخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية

1- الثبات :

الجدول رقم (8) : يوضح معامل الثبات المقياس الرابع .

عدد الفقرات	ألفا كرونباخ
19	0.712

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستبيان .

من الجدول نلاحظ أن معامل الثبات ألفا كرونباخ يساوي 0.712 و هو معامل ثبات قوي مما يدل على ثبات المقياس .

2- الصدق :

الجدول رقم (9) : يوضح معامل الصدق الرابع

عدد الفقرات	معامل الصدق
19	0.712

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستبيان .

من الجدول نلاحظ أن معامل الصدق يساوي 0.603 و هو معامل الصدق قوي مما يدل على صدق المقياس

- بما أن المقياس ثابت و صدق هذا يعني أن المقياس صالح للدراسة

الفرع الثاني : البرامج المستخدمة

قمنا خلال هذه المرحلة بفرز و تحليل إجابات المتحصل عليها في الاستمارة ، قصد بناء قاعدة معطيات و التي تتم إعدادها

بالاعتماد على برنامج (EXCEL 2007) تم تفرغ الإجابات من الاستمارات المعتمدة في شكل جدول

لقد تم الاعتماد على مقياس ليكرت المكون من ثلاث درجات لتحديد درجة الأهمية كل بند من بنود الاستبيان ، وذلك كما هو

موضح في الشكل التالي :

الجدول رقم (10) : يوضح مقياس ليكرت لتحديد مستوى الموافقة

الدرجة	مستوى الأثر
5	موافق بشدة
4	موافق
3	محايد
2	لا أوافق
1	لا أوافق بشدة

المصدر : من إعداد الطالب

كما تم استخدام البرنامج الإحصائي (SPSS25) حيث تم استخدام الوسائل التالية :

- المتوسط الحسابي : باعتباره احد مقاييس النزعة المركزية ، تم استعمال المتوسط الحسابي لمعرفة الاتجاه العام لإجابات أفراد عينة الدراسة

- الانحراف المعياري : لمعرفة تشتت القيم عن المتوسط الحسابي ، تم حساب الانحراف المعياري لمتغيرات الدراسة .

المبحث الثاني : تحليل و مناقشة نتائج الدراسة

سنقوم في هذا المبحث بالتطرق إلى نتائج الدراسة و تفسير النتائج وفقا للفرضيات الموضحة ، حيث يتم دراسة خصائص العينة من حيث البيانات الأولية إلى جانب إجابات العينة على العبارات التي تضمنها الاستبيان ، للوصول أخيرا إلى الفرضيات.

المطلب الأول : عرض نتائج الدراسة

ويتم فيه عرض النتائج المتعلقة بالخصائص الديمغرافية للعينة الدراسة .

الفرع الأول : فئات عينة الدراسة حسب الجنس

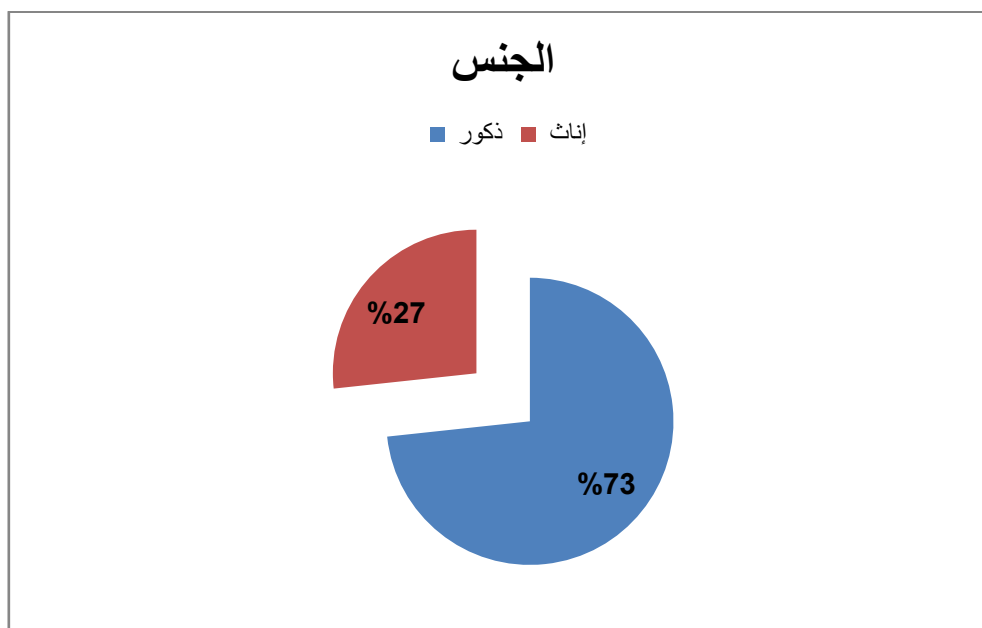
الجدول رقم (11) : يوضح توزيع العينة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكور	22	% 73.3
إناث	8	%26.7
المجموع	30	%100

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج 25spss

تتكون عينة الدراسة من 30 فردا منهم 22 ذكور و 8 إناث ، حيث وضح الشكل أدناه ، و المتمثل في توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس ، ان نسبة الذكور كانت مرتفعة مقارنة بنسبة الإناث حيث بلغت 73.3 % في حين قدرة نسبة الإناث 26.7 %

الشكل رقم (1) : يوضح توزيع العينة حسب متغير الجنس



المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات spss 25

الفرع الثاني : فئات عينة الدراسة حسب السن

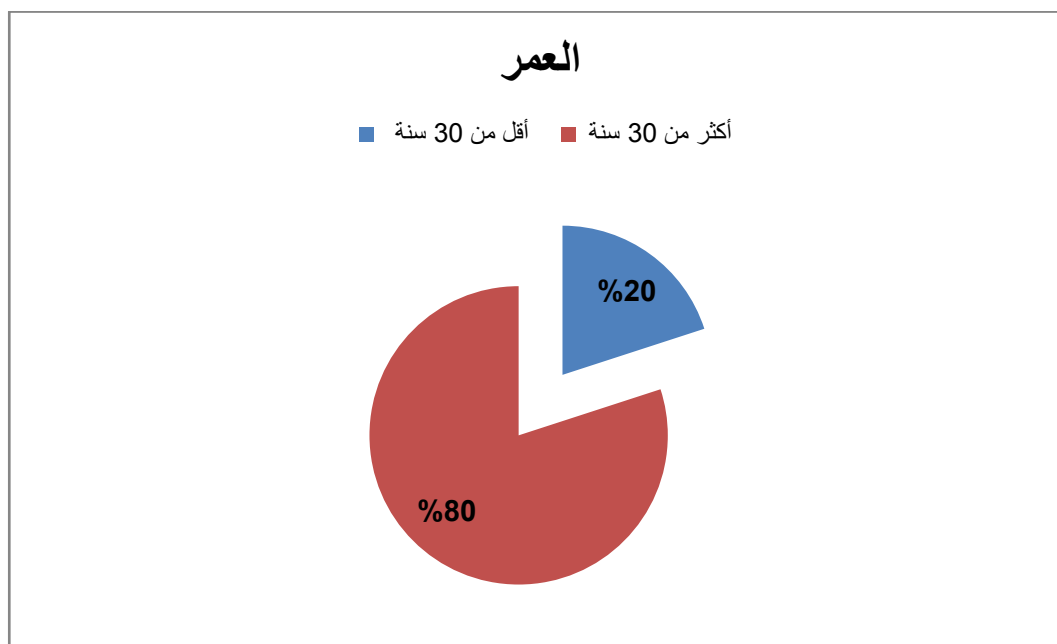
الجدول رقم (12) : يوضح توزيع عينة الدراسة حسب السن

النسبة	التكرار	السن
20%	06	أقل من 30 سنة
80%	24	أكثر من 30 سنة
100%	30	المجموع

المصدر من إعداد الطالب اعتمادا على نتائج spss

من خلال الجدول رقم (12) و الشكل رقم (2) نلاحظ أن عدد أفراد العينة الذين يقل أعمارهم عن 30 سنة هو 06 أي نسبة 20 % ، أما الذين يتجاوز أعمارهم عن 30 سنة هو 24 أي بنسبة 80 % من إجمالي أفراد العينة .

الشكل رقم (2) : يوضح توزيع العينة حسب متغير العمر



المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات spss 25

الفرع الثالث : فئات عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي

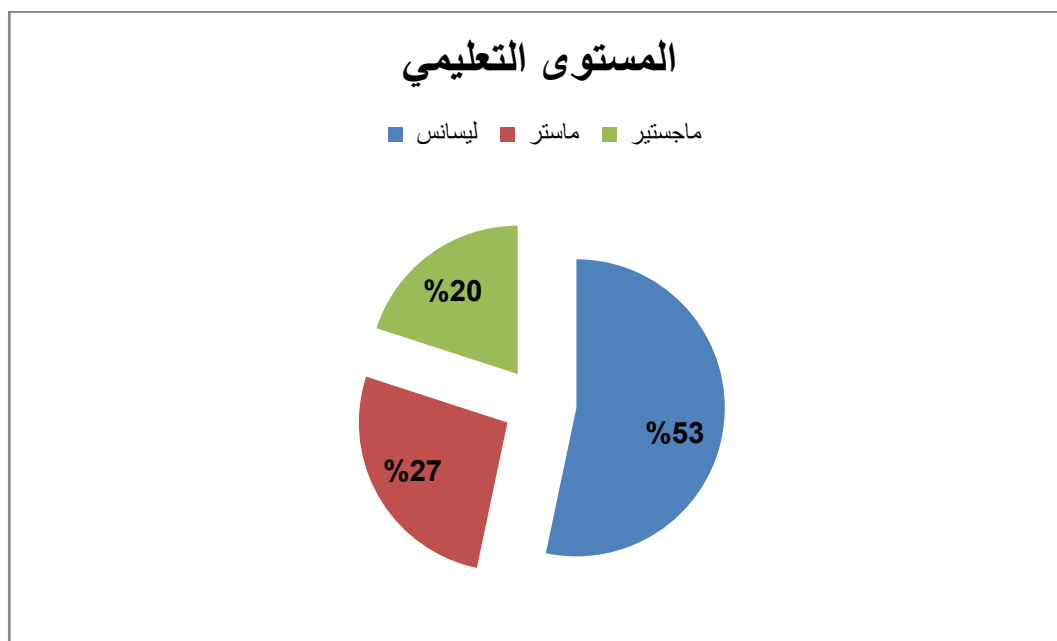
الجدول رقم (13) : يوضح توزيع العينة الدراسة حسب المستوى التعليمي

النسبة	التكرار	المستوى التعليمي
53.3%	16	ليسانس
26.7%	08	ماستر
20%	06	ماجستير
00%	00	دكتوراه
100%	30	المجموع

المصدر من إعداد الطالب اعتمادا على نتائج spss

نلاحظ من خلال الجدول رقم (13) و الشكل رقم (3) الذي يوضح لنا التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب المستوى التعليمي لأفراد عينة الدراسة ، أن نسبة 53.3% يحملون شهادة ليسانس و هي النسبة الأعلى في أفراد العينة ، و تليها نسبة 26.7% بالنسبة للمتحصلين على شهادة ماستر ، أما حاملي شهادة الماجستير فكانت 06% و هي نسبة ضعيفة جدا ، و فيما يخص شهادة الدكتوراه فكانت منعدمة تماما ، و يمكن القول أن معظم أفراد العينة يحملون شهادات عليا و هذا يدل على أن العينة مؤهلة .

الشكل رقم (3) : يوضح توزيع العينة حسب متغير المستوى التعليمي



المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات spss25

الفرع الرابع : فئات عينة الدراسة حسب الخبرة

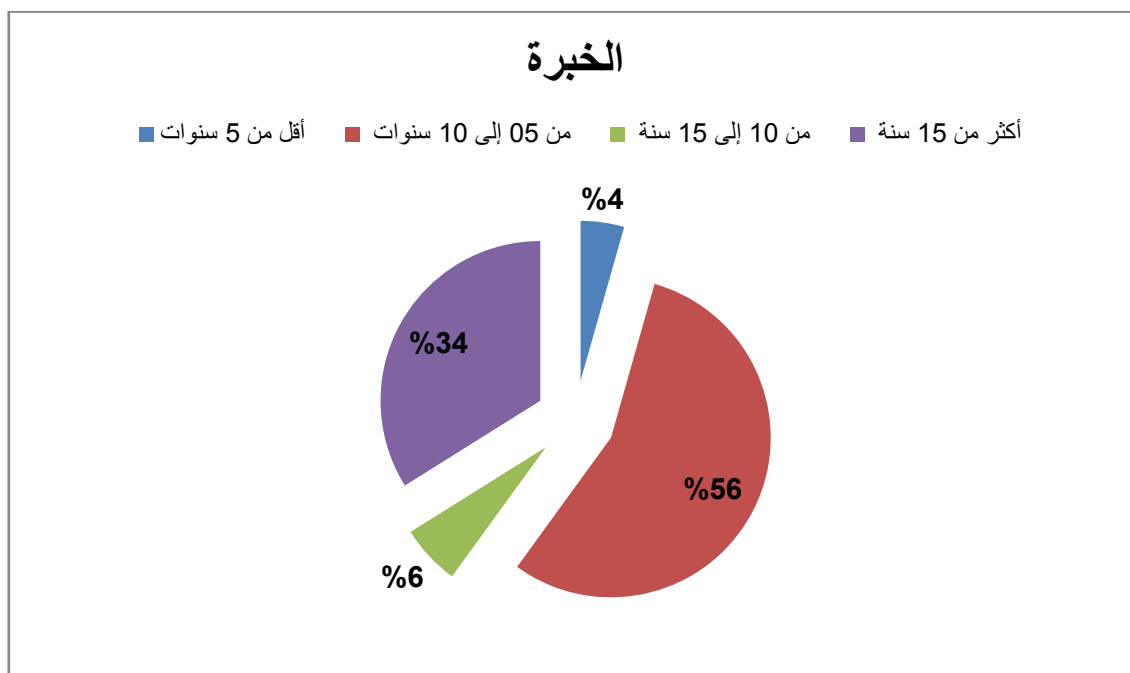
الجدول رقم (14) : يوضح توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة

النسبة	التكرار	الخبرة
04.4 %	04	أقل من خمس سنوات
55.6 %	08	من 05 إلى 10 سنوات
06.1 %	07	من 10 إلى 15 سنة
33.9 %	11	أكثر من 15 سنة
100 %	30	المجموع

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات spss25

نلاحظ من خلال الجدول رقم (14) و الشكل رقم (4) الذي يوضح لنا توزيع العينة النسبي لأفراد العينة حسب الخبرة ، أنا نسبة 55.6 % خبرتهم ما بين 05 إلى 10 سنوات ، وهذه النسبة مهمة جدا كونها تعزز من صدق الإجابات مما تؤدي إلى نوع من الدقة و الواقعية للدراسة ، و تليها نسبة 33.9 % الأفراد الذين لديهم خبرة أكثر من 15 سنة ، أما الباقي و الذين يمثلون خبرتهم من 10 إلى 15 سنوات فنسبتهم 06.1 % ، و الذين أقل من 05 سنوات فنسبتهم 04.4 % و هي أقل نسبة .

الشكل رقم (4) : يوضح توزيع العينة حسب متغير الخبرة



المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات spss25

الفرع الخامس : فئات عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة

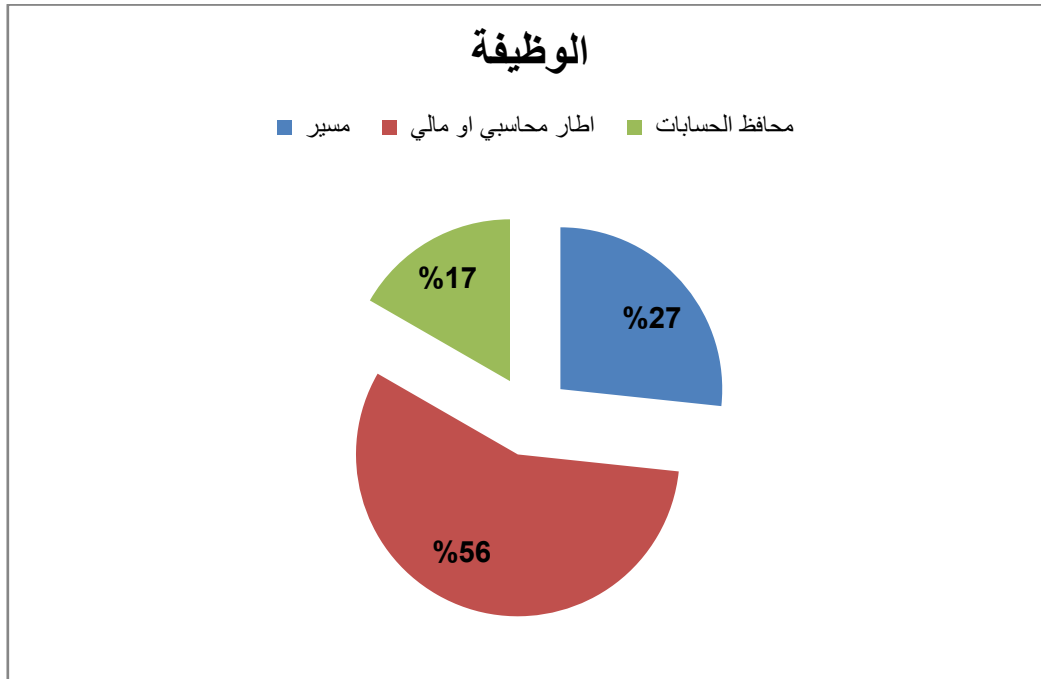
الجدول رقم (15) : يوضح توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة
مسير	08	26.7%
إطار محاسبي أو مالي	17	56.7%
محافظ حسابات	05	16.7%
خبير محاسبي	00	00%
المجموع	30	100%

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات spss25

نلاحظ من خلال الجدول رقم (15) و الشكل رقم (5) الذي يبين لنا التوزيع النسبي حسب الوظيفة للأفراد العينة حيث بلغت نسبة الوظيفة إطار محاسبي أو مالي حوالي 56.7 % أي أن أغلب الأفراد العينة إطار محاسبي أو مالي و يليها مباشرة وظيفة مسير بنسبة 26.7 % ، ثم تليها وظيفة محافظ الحسابات بنسبة 16.7 % ، أما بنسبة لوظيفة خبير محاسبي فكانت معدومة .

الشكل رقم (5) : يوضح توزيع العينة حسب متغير الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات spss25

المطلب الثاني : تحليل محاور الاستبيان

الفرع الأول : تحليل الفقرات الخاصة بممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية

تم تحليل نتائج الدراسة المتعلقة بمحور أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ، باستخدام المتوسطات و الانحرافات المعيارية ، وقد تم تقسيمها حسب علاقتها بالقوائم المالية كما يلي :

1. تحليل الفقرات الخاصة بقائمة المركز المالي

الجدول رقم (16) : تحليل الممارسات الخاصة بقائمة المركز المالي

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرات	الاتجاه العام
01	تغير المؤسسة في طريقة الاهتلاك حسب ما تمليه ظروف المؤسسة	3.32	1.18	3	محايد
02	تستخدم المؤسسة تقديرات متفائلة عند تقييم الموجودات الثابتة من أجل تحسين قائمة المركز المالي	3.53	1.22	2	محايد
03	تبالغ المؤسسة في تقييم المخزون السلعي من	2.97	1.14	4	محايد

				أجل زيادة الأصول المتداولة لتحسين المركز المالي للمؤسسة	
04	تتجه سياسة المؤسسة إلى التغيير غير مبرر في طريقة تقييم المخزون و طرق إهلاك الثبتيات	2.55	1.07	6	لاوافق
05	عند قيامك بتقييم عناصر الأصول تؤثر الإدارة في تقييم قدراتك و أحكامك الشخصية	2.86	1.10	5	لاوافق
06	حسب تقديرك الشخصي تقوم أحيانا بتصنيف بعض الأصول غير الجارية على أنها جارية	2.42	1.04	7	لاوافق
07	تعتمد المؤسسة على القروض طويلة الأجل من أجل تسديد القروض قصيرة الأجل من أجل تحسين نسب السيولة	3.58	1.32	1	محايد
المتوسط	و الانحراف المعياري للمحور الفرعي الأول	3.03	0.98		محايد

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss25

من خلال الجدول أعلاه و الذي يبين آراء أفراد العينة حول مدى ممارسة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لممارسات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة المركز المالي ، يظهر لنا أن المتوسطات الحسابية تتراوح ما بين (2.55-3.60) ، و بانحراف معياري يتراوح ما بين (1-1.32) ، حيث توزعت إجابات أفراد العينة بين المعارضة و الحياد ، حسب مقياس ليكرت الخماسي ، وقد بلغ المتوسط العام للمحور الفرعي ككل (3.03) ، و بانحراف معياري (0.98) ، و باتجاه محايد ، و تشير هذه النتائج إلى أن جميع أفراد العينة تبدي رأيا حياديا بخصوص ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي ، كما تدل هذه النتائج أيضا على وجود اتساق في إجابات أفراد العينة .

و يتبين من الجدول أيضا أن أكثر الأساليب المستخدمة للتلاعب بقائمة المركز المالي هو تسديد القروض القصيرة الأجل عن طريق القروض الطويلة الأجل ، من أجل تحسين نسب السيولة حيث بلغ متوسط إجابات الأفراد العينة على هذه الفقرة (3.58) و هي نسبة قريبة جدا من الموافقة ، ثم يليها أسلوب استخدام التقديرات متفائلة عند تقييم الموجودات الثابتة من أجل تحسين قائمة المركز المالي بمتوسط حسابي قدر ب (3.53) و بانحراف معياري (1.22) ، أما أقل الأساليب تأثيرا في قائمة المركز المالي فقد مثلتها الفقرة 6 " حسب تقديرك الشخصي تقوم أحيانا بتصنيف بعض الأصول غير الجارية على أنها جارية " بمتوسط حسابي قدر ب (2.42) ، و بانحراف معياري (1.04) .

2. تحليل الفقرات الخاصة بجدول حسابات النتائج

الجدول رقم (17) : تحليل الممارسات الخاصة بجدول حسابات النتائج

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة	الاتجاه العام
08	تعمل المؤسسة على تغيير السياسات المحاسبية المستخدمة بهدف التأثير على الإيرادات	2.43	1.01	6	محايد
09	تواجه ضغوطات من قبل الإدارة لإتباع سياسة محاسبية معينة أثناء تسجيلك للإيرادات	2.67	1.32	9	محايد
10	تخفض المؤسسة من أسعار بيع منتوجاتها بنسب كبيرة و لأيام معدودة حتى تزيد من أرباح السنة الحالية	3.69	1.18	2	موافق بشدة
11	تبيع المؤسسة بعض منتوجاتها لشركات أخرى مقابل عمليات الشراء	3.42	1.22	5	محايد
12	زيادة فترة الائتمان على المبيعات الآجلة لفترة طويلة من أجل زيادة المبيعات	3.55	1.79	1	موافق
13	عدم تكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها من أجل تخفيض المصاريف	3.41	1.14	8	محايد
14	إدخال تعديلات على مصاريف البحث و التطوير	3.31	1.05	3	موافق بشدة
15	تبالغ المؤسسة في تقدير مدة إهلاك الأصول غير الملموسة مثل نفقات البحث و التطوير و مصروف البرمجيات	2.84	1.25	7	محايد
16	تضع المؤسسة تقديرات متفائلة للمؤونات	2.49	1.10	4	محايد
17	يتم تغيير السياسة المحاسبية الخاصة بالمصاريف قبل أسابيع من نهاية السنة المالية	3.41	1.12	8	لا أوافق
المتوسط	والانحراف المعياري العام للمحور الفرعي الثاني	3.12	1.20		محايد

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss25

يتضح من الجدول أعلاه ان المعدل العام للمتوسطات الحسابية لإجابات العينة حول الفقرات التي تقيس ممارسات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة الدخل قد بلغ (3.12) و بانحراف معياري قدر ب (1.20) ، مما يدل على أن اتجاه الإجابات يتمركز حول درجة "محايد" وفق مقياس ليكرت الخماسي ، كما تدل هذه البيانات أيضا على وجود تجانس في إجابات أفراد العينة ، و نلاحظ أيضا أن آراء مهني المحاسبة في الجزائر قد توزعت بين المحايدة و الموافقة على فقرات هذا المحور ، ماعدا الفقرة 17 " يتم

تغيير السياسة المحاسبية الخاصة بالمصاريف قبل أسابيع من نهاية السنة المالية " ، التي اتجهت إجابات العينة إلى عدم الموافقة بمتوسط قدر ب (3.41) ، وبانحراف معياري (1.12) ، حيث وافق أفراد العينة على الفقرات '10-12-14' بمتوسط حسابي تراوح ما بين (3.47-3.50) و بانحراف معياري تراوح ما بين (0.80-1.05) ، في حين سجلنا متوسط حسابي يتراوح ما بين (2.70-3.40) و بانحراف معياري يتراوح ما بين (1.13-1.42) على باقي الفقرات ، و حسب سلم ليكرت الخماسي فإن إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات كانت "محايدة" .

3. تحليل الفقرات الخاصة بجدول تدفقات الخزينة

الجدول رقم (18) : تحليل الممارسات الخاصة بجدول تدفقات الخزينة

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب الفقرة	الاتجاه العام
18	الخيار بين الطريقة المباشرة و الغير المباشرة عند إعداد التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية يعتبر من أساليب المحاسبة الإبداعية	3.31	0.88	2	محايد
19	تعتبر المؤسسة التدفقات النقدية الناتجة عن الموجودات الثابتة ضمن الأنشطة التشغيلية من أجل إعطاء انطباع جيد عن الوضع المالي للمؤسسة	3.26	1.09	3	محايد
20	العمل على تغيير السياسات المحاسبية المؤثرة على الدخل مما يؤثر على الضرائب المستقطعة ، التي تؤثر بدورها على التدفقات النقدية التشغيلية	3.48	0.95	1	موافق بشدة
21	تقوم المؤسسة بتوزيع أسهم على المساهمين بدلا من توزيع أرباح	3.15	1.12	4	محايد
المتوسط	والانحراف المعياري للمحور الفرعي الثالث	3.3	0.78		محايد

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss25

نلاحظ من خلال الجدول أن المتوسط الحسابي العام للمحور الفرعي الثالث المتعلق بدراسة ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية ، قد بلغ (3.3) ، و بانحراف معياري (0.78) وهذا المتوسط يقع في مستوى محايد حسب مقياس ليكرت الخماسي ، حيث يظهر لنا في الجدول موافقة أفراد العينة على الفقرة 20 فقط " العمل على تغيير السياسات المحاسبية المؤثرة على الدخل مما يؤثر على الضرائب المستقطعة ، التي تؤثر بدورها على التدفقات النقدية التشغيلية " في حين سجلنا متوسطات حسابية توافق درجة محايد حسب مقياس ليكرت على باقي الفقرات .

بصفة عامة فإن المتوسط الحسابي العام لهذا المحور المتعلق بدراسة مدى ممارسة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية قدر ب (3.07) ، و بانحراف معياري (0.55) ، مما يدل على وجود تجانس في إجابات أفراد العينة

على هذا المحور ، وذلك بعدم إبداء رأي حول هذا الموضوع ، نظرا لحساسيته ، وما يحمله من ممارسات قد تسيء بسمعة المحاسبين والجدول الموالي يظهر لنا ملخصا لنتائج السابقة .

الجدول رقم (19) : ملخص إجابات أفراد العينة عن المحور الأول

المحاور الفرعية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
ممارسات خاصة بقائمة المركز المالي	3.03	0.98	محايد
ممارسات خاصة بجدول حساب النتائج	3.12	1.20	محايد
ممارسات خاصة بقائمة التدفقات النقدية	3.3	0.78	محايد
المتوسط الحسابي المرجح العام و الانحراف المعياري العام للمحور الأول	3.15	0.98	محايد

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss25

الفرع الثاني : تحليل الفقرات الخاصة بمتطلبات جودة المعلومات المحاسبية

تم تقسيم إجابات أفراد العينة المتعلقة بالمحور الثاني حسب الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ، التي تعبر عن جودة المعلومات المحاسبية و قيمة محتواها الإعلامي إلى :

1. تحليل الفقرات الخاصة بالملائمة :

الجدول رقم (20) : تحليل الفقرات الخاصة بالملائمة

الرقم	الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرات	الاتجاه العام
01	تقدم المؤسسة تقاريرها المالية فور حلول التاريخ المحدد في النصوص القانونية للنظام المحاسبي المالي حتى لا تفقد قيمتها	4.25	0.74	1	موافق بشدة
02	تقدم المعلومات المحاسبية فور طلبها من المستخدم طيلة السنة المالية ، حتى يكون لها تأثير في قراراته	4.23	0.77	2	موافق
03	تمتاز المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة بقدرتها على التنبؤ بالأحداث المستقبلية للمؤسسة و تقييم صحة القرارات السابقة	4.09	0.92	4	موافق
04	تساهم التغذية العكسية في جودة المعلومات المحاسبية من خلال الرقابة لأنها تصحح الأخطاء و تحقق توقعات المستخدم	4.09	0.81	3	موافق

المتوسط	و الانحراف المعياري للمحور الفرعي الأول	4.16	0.81	موافق
---------	---	------	------	-------

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss25

يظهر لنا من الجدول أعلاه أن المتوسط الحسابي العام قدر ب (4.16) ، و بانحراف معياري بلغ (0.81) ، مما يدل على موافقة أفراد العينة على فقرات هذا المحور ، كما تشير هذه النتائج إلى وجود تجانس في إجابات أفراد العينة ، و بالتالي فإن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تحرص على تقديم المعلومات تلائم احتياجات مستخدميها ، إذ حصلت الفقرة الأولى " تقدم المؤسسة تقاريرها المالية فور حلول التاريخ المحدد في النصوص القانونية للنظام المحاسبي المالي حتى لا تفقد قيمتها " على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.25) و بانحراف معياري (0.79) ، ثم تلتها الفقرة الثالثة و الرابعة بنفس المتوسط الحسابي الذي قدر ب (4.09) ، و بتقدير موافق ، وتدل هذه النتائج على ان المؤسسات الجزائرية تحرص على تقديم المعلومات في الوقت المناسب لكي تؤثر في قرارات مستخدميها ، و بالتالي تسمح لهم بالتنبؤ ، و تساهم في تقييم القرارات المتخذة .

2. تحليل الفقرات الخاصة بالموثوقية :

الجدول رقم (21) : تحليل الفقرات الخاصة بالموثوقية

الرقم	الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرات	الاتجاه العام
05	تتصف المعلومات المحاسبية الخاصة بالمؤسسة بالدرجة عالية من الدقة و الموضوعية و عدم التحيز لنتائج محددة مسبقا	3.98	0.75	5	موافق
06	تلتزم المؤسسة بمبدأ الحيطة و الحذر عند تقييم و إدراج مختلف الحسابات في القوائم المالية	4.39	0.65	2	موافق بشدة
07	القيام بمطابقات دورية بين ما هو موجود و ما هو مسجل	4.53	0.63	1	موافق بشدة
08	تعتمد المؤسسة على مستندات مثبتة لمختلف العمليات عند إعداد قوائمها المالية ، و هذا ما يزيد من حيثدية تلك المعلومات و مستوى الثقة بها	4.25	0.61	3	موافق بشدة
09	المعلومات المحاسبية التي تقدمها المؤسسة تمتاز بدرجة عالية من الثقة و خالية من الأخطاء الجوهرية	3.87	1.02	6	موافق
10	تتميز المعلومات المحاسبية بأنها قابلة لتحقيق ، أي وجود إجماع بين المحاسبين عند استخدامهم نفس طرق القياس و الوصول لنتائج متشابهة .	4.18	0.79	4	موافق بشدة
المتوسط	و الانحراف المعياري للمحور الفرعي الأول	4.2	0.74		موافق بشدة

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss25

يتبين لنا من خلال ما عرضه الجدول من نتائج إجابات العينة حول تحقيق متطلبات الموثوقية في المعلومات المحاسبية ، أن المتوسط العام للمحور قدر ب (4.2) و بانحراف معياري (0.74) ، و بدرجة موافق بشدة ، و هذا يشير إلى اتفاق كبير في آراء أفراد العينة حول تحقيق متطلبات موثوقية المعلومات المحاسبية في المؤسسات الجزائرية ، حيث سجلنا درجة موافق بشدة على أغلبية عبارات هذا المحور ، ما عدا العبارة " 5 و 9 " ، و بالتالي فإن اتجاهات أفراد العينة إيجابية و موافقة بشدة بأن المعلومات المحاسبية التي تقدمها المؤسسات الجزائرية تستند على أدلة و قرائن الإثبات ، و تمتاز بالحيادية ، و بالدقة و الموضوعية ، و غير متحيزة لنتائج محددة مسبقا .

الجدول رقم (22) : تحليل الفقرات الخاصة بالمقارنة

الرقم	الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرات	الاتجاه العام
11	المعلومات المحاسبية التي توفرها المؤسسة تمكن من إجراء مقارنات على مستوى المؤسسة و مع مؤسسات مماثلة	3.78	0.85	4	موافق
12	تتبع المؤسسة عند إعداد القوائم المالية طرق و أساليب موحدة تمكن من إجراء عمليات المقارنة	4.08	0.81	2	موافق
13	قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة يزيد من درجة الثقة بتلك المعلومات ، و يحمي المؤسسة من مخاطر فشل القرارات الاستثمارية	3.94	1.12	3	موافق
14	توفر المعلومات المحاسبية التي تعرضها المؤسسة إمكانية التطبيق الأساليب الإحصائية لتحديد اتجاهات التطور للمؤسسة مما يجعل عملية التنبؤ أكثر واقعية	4.22	0.60	1	موافق
المتوسط	و الانحراف المعياري للمحور الفرعي الثالث	4.00	0.84		موافق

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss25

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة تراوحت ما بين (3.91-4.2) و بانحراف معياري تراوح ما بين (0.67-1.10) ، و حسب مقياس سلم ليكرت الخماسي فإن إجابات الأفراد العينة تتجه نحو الموافقة ، كما بلغ المتوسط العام للمحور الفرعي الرابع (4.00) ، و بانحراف معياري (0.84) ، و بدرجة موافق ، حيث سجلنا أعلى متوسط عند الفقرة 14 " توفر المعلومات المحاسبية التي تعرضها المؤسسة إمكانية التطبيق الأساليب الإحصائية لتحديد اتجاهات التطور للمؤسسة مما يجعل عملية التنبؤ أكثر واقعية " بمتوسط قدر ب (4.22) ، و بانحراف معياري (0.60) ، و أدنى متوسط عند الفقرة 13 " قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة يزيد من درجة الثقة بتلك المعلومات ، و يحمي المؤسسة من مخاطر فشل القرارات الاستثمارية " بمتوسط قدر ب (3.94) و بانحراف معياري (1.12) ، و تشير هذه النتائج إلى أن أفراد العينة توافق

على أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تقدم معلومات تسمح بإجراء عمليات المقارنة في نفس المؤسسة أو مع مؤسسات أخرى ، مما يساعد مما يساعد بالتنبؤ بالوضع المالي للمؤسسة و ذلك باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة ، كما تزيد من درجة الثقة بتلك المعلومات و يحميها من مخاطر فشل القرارات الاستثمارية .

4. تحليل الفقرات الخاصة بالثبات

الجدول رقم (23) : تحليل الفقرات الخاصة بالثبات

الرقم	الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرات	الاتجاه العام
15	يتم إعداد القوائم المالية على أساس الثبات في الطرق و السياسات المحاسبية من سنة لأخرى	4.28	0.75	2	موافق بشدة
16	تتبع المؤسسة طرق موحدة عند تقييم الحسابات	4.02	0.89	4	موافق
17	تلتزم المؤسسة بالثبات في طريقة عرض القوائم المالية الأساسية	4.19	0.73	3	موافق بشدة
18	يؤدي الالتزام بالمبادئ المحاسبية إلى زيادة الثبات في استعمال الطرق و السياسات المحاسبية	4.32	0.69	1	موافق بشدة
المتوسط	و الانحراف المعياري للمحور الفرعي الرابع	4.20	0.76		موافق

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss25

استنادا على الجدول أعلاه فقد بلغ المتوسط العام لإجابات العينة (4.20) ، و بدرجة موافق ، كما أظهرت النتائج أن الانحراف المعياري الذي يقيس درجة تشتت آراء العينة ، أي بعدها عن متوسطها الحسابي قد بلغ (0.76) ، مما يعني وجود اتفاق في وجهات النظر حول هذا المحور ، حيث سجلنا أكبر متوسط (4.32) عند الفقرة 18 " يؤدي الالتزام بالمبادئ المحاسبية إلى زيادة الثبات في استعمال الطرق و السياسات المحاسبية " ، و تليها الفقرة 15 " يتم إعداد القوائم المالية على أساس الثبات في الطرق و السياسات المحاسبية من سنة لأخرى " بمتوسط قدر ب (4.28) ، أما أقل متوسط (4.02) فقد سجل عند الفقرة 16 " تتبع المؤسسة طرق موحدة عند تقييم الحسابات " و تشير هذه النتائج إلى أن وجهات النظر مهني المحاسبة في الجزائر توافق على أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تلتزم بخاصية الثبات عند إعداد القوائم المالية .

و بصفة عامة فإن اتجاهات آراء أفراد العينة حول مدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لمتطلبات جودة المعلومات

المحاسبية تتجه نحو الموافقة بمتوسط عام قدر ب (4.14) ، و بانحراف معياري قدر ب (0.78) .

الجدول رقم (24) : ملخص إجابات أفراد العينة عن المحور الثاني

المحاور الفرعية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
متطلبات تحقيق الملائمة	4.16	0.81	موافق
متطلبات تحقيق الموثوقية	4.2	0.74	موافق بشدة
متطلبات تحقيق المقارنة	4.00	0.84	موافق
متطلبات تحقيق الثبات	4.20	0.76	موافق
المتوسط الحسابي المرجح العام و الانحراف المعياري العام للمحور الثاني	4.14	0.78	موافق

المصدر : من إعداد الطالب بناء على نتائج SPSS

الفرع الثالث : تحليل الفقرات الخاصة بتأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية

تم تحليل إجابات أفراد العينة المتعلقة بالمحور الثالث باستخدام المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية ، ولكن سيتم تقسيم النتائج المتواصل إليها ، حسب تأثير المحاسبة الإبداعية على كل خاصية من خصائص المعلومات المحاسبية على حدى ، وذلك كما يلي :

1. تحليل الفقرات الخاصة بتأثير المحاسبة الإبداعية على ملائمة المعلومات المحاسبية : من خلال إجابات أفراد العينة على أسئلة المحور الثالث و المتعلقة بالملائمة ، سجلنا الإجابات المتحصل عليها في الجدول التالي :

الجدول رقم (25) : تحليل الفقرات المتعلقة بتأثير المحاسبة الإبداعية على ملائمة المعلومات المحاسبية

الرقم	الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرات	الاتجاه العام
01	تؤثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على قرارات المستثمرين و المقرضين	3.64	1.06	3	موافق
02	تؤثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على عملية التنبؤ بالوضع المالي للمؤسسة	3.54	1.37	5	موافق
03	المعلومات المحاسبية الخالية من ممارسات المحاسبة الإبداعية تكون أكثر ملائمة لاستخدامها في اتخاذ القرارات	3.80	1.12	2	موافق
04	تقلل ممارسات المحاسبة الإبداعية من قدرة مستخدمي المعلومات على إدراك و فهم و تحليل المعلومات	3.54	1.34	4	موافق
05	في ظل المحاسبة الإبداعية لا تساهم التغذية	4.12	0.74	1	موافق

				العكسية في تصحيح أية انحرافات مالية قد تقع في المؤسسة	
المتوسط	و الانحراف المعياري للمحور الفرعي الرابع	3.73	0.54		موافق

المصدر : من إعداد الطالب بناء على نتائج spss

من خلال الجدول أعلاه و الذي يبين آراء أفراد العينة حول مدى تأثير المحاسبة الإبداعية على ملائمة المعلومات المحاسبية ، يظهر لنا أن المتوسطات الحسابية تتراوح ما بين (3.54-4.12) ، و بانحراف معياري يتراوح ما بين (0.74-1.37) ، حيث اتجهت إجابات جميع أفراد العينة نحو الموافقة على فقرات هذا المحور حسب مقياس ليكرت الخماسي ، و قد بلغ المتوسط العام للمحور الفرعي ككل (3.73) ، و بانحراف معياري (0.54) ، و باتجاه موافق ، و تشير هذه النتائج إلى أن جميع أفراد العينة ترى بأن ممارسات المحاسبة الإبداعية تؤثر سلبيا على ملائمة المعلومات المحاسبية ، كما تدل هذه النتائج أيضا على وجود اتساق في إجابات أفراد العينة .

و يتبين من الجدول أيضا أن ممارسات المحاسبة الإبداعية تجعل من المعلومات المرتدة إلى المؤسسة غير فعالة ، وهذا ما توضحه الفقرة 5 " في ظل المحاسبة الإبداعية لا تساهم التغذية العكسية في تصحيح أية انحرافات مالية قد تقع في المؤسسة " و التي تحصلت على أكبر متوسط قدر ب (4.12) ، و بانحراف معياري قدر ب (0.74) ، ثم تلتها الفقرة الثالثة بمتوسط قدر ب (3.80) و بانحراف معياري (1.12) ، كما سجلنا أدنى متوسط عند الفقرة الرابعة و الفقرة الثانية بمتوسط قدر ب (3.54)

2. تحليل الفقرات الخاصة بتأثير المحاسبة الإبداعية على موثوقية المعلومات المحاسبية

الجدول رقم (26) : تحليل الفقرات المتعلقة بتأثير المحاسبة الإبداعية على موثوقية المعلومات المحاسبية

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرات	الاتجاه العام
06	تحفي ممارسات المحاسبة الإبداعية الأداء الحقيقي للمؤسسة	3.63	1.14	4	موافق
07	تكون المعلومات المحاسبية في ظل المحاسبة الإبداعية متحيزة لنتائج محددة مسبقا	3.84	1.20	2	موافق
08	في ظل المحاسبة الإبداعية تفقد المعلومات المحاسبية مصداقيتها ، و تزيد درجة عدم الثقة بها .	3.65	1.24	3	موافق
09	يؤدي سوء استخدام التقديرات المحاسبية إلى عدم مصداقية القوائم المالية	3.39	1.26	5	محايد
10	توفر المعلومات المحاسبية الخالية من الممارسات المحاسبة الإبداعية نظرة صحيحة	3.87	0.98	1	موافق

				و صادقة عن الحالة الاقتصادية للمؤسسة	
المتوسط	و الانحراف المعياري للمحور الفرعي الرابع	3.67	0.99	موافق	

المصدر : من إعداد الطالب بناء على نتائج spss

يتضح من الجدول أعلاه أن المعدل العام للمتوسطات الحسابية لإجابات العينة حول الفقرات التي تقيس تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على موثوقية المعلومات المحاسبية قد بلغ (3.67) و بانحراف معياري قدر ب (0.99) ، مما يدل على أن اتجاه الإجابات يتمركز حول درجة " موافق " وفق مقياس ليكرت الخماسي ، كما تدل هذه البيانات أيضا على وجود تجانس في إجابات أفراد العينة ، و نلاحظ أيضا أن آراء مهني المحاسبة في الجزائر قد وافقت على جميع فقرات هذا المحور ماعدا الفقرة التاسعة التي اتجهت فيها إجابات العينة إلى المحايدة بمتوسط قدر ب (3.39) ، و بانحراف معياري قدر ب (1.26) ، و تشير هذه النتائج إلى أن المحاسبة الإبداعية تؤثر على خاصية الموثوقية فتجعل المعلومات المحاسبية لا تعبر بصدق عن الوضع الحقيقي للمؤسسة ، و تكون متحيزة لنتائج محددة مسبقا من قبل الإدارة كما أنها تفقد مصداقيتها و تزيد من درجة عدم الثقة بها .

3. تحليل الفقرات الخاصة بتأثير المحاسبة الإبداعية على خاصية المقارنة

الجدول رقم (27) : تحليل الفقرات المتعلقة بتأثير المحاسبة الإبداعية على خاصية المقارنة

الرقم	الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرات	الاتجاه العام
11	عدم الثبات في استخدام الطرق و السياسات المحاسبية من سنة لأخرى يؤثر في قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة	3.89	1.12	2	موافق
12	تغيير أساليب القياس المحاسبي يجعل عملية المقارنة غير فعالة	3.74	1.23	3	موافق
13	تغيير السياسات المحاسبية من سنة لأخرى يؤثر على قابلية مقارنة المعلومات المحاسبية	4.02	1.00	1	موافق
المتوسط	و الانحراف المعياري للمحور الفرعي الرابع	3.88	0.87		موافق

المصدر : من إعداد الطالب بناء على نتائج spss

نلاحظ من خلال الجدول أن المتوسط الحسابي العام للمحور الفرعي الثالث المتعلق بدراسة تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على خاصية المقارنة قد بلغ (3.88) ، و بانحراف معياري (0.87) ، حيث يظهر لنا في الجدول موافقة أفراد العينة على كل الفقرات المتعلقة بهذا المحور ، حيث سجلنا أعلى متوسط (4.02) عند الفقرة الثالثة عشر ثم تلتها الفقرة الحادية عشر تقريبا بنفس المتوسط و الذي قدر ب (3.89) أما أدنى متوسط فقد سجل في الفقرة الثانية عشر ، و تشير هذه النتائج على أن

ممارسات المحاسبة الإبداعية القائمة على التغيير السياسات المحاسبية و عدم الثبات في تطبيقها ، و تغيير بدائل القياس المحاسبي يؤثر سلبا على قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة .

4. تحليل الفقرات الخاصة بتأثير المحاسبة الإبداعية على خاصية الثبات

الجدول رقم (28) : تحليل الفقرات المتعلقة بتأثير المحاسبة الإبداعية على خاصية الثبات

الرقم	الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرات	الاتجاه العام
14	يؤدي عدم ثبات الطرق و السياسات المحاسبية المتبعة من سنة لأخرى إلى عدم الثقة في القوائم و المعلومات المحاسبية	3.95	0.89	1	موافق
15	تغيير السياسات و الطرق المحاسبية يؤثر في ثبات المعلومات المحاسبية	3.83	0.94	2	موافق
المتوسط	و الانحراف المعياري للمحور الفرعي الرابع	3.91	0.72		موافق

المصدر : من إعداد الطالب بناء على نتائج spss

يظهر لنا من الجدول أعلاه أن المتوسط الحسابي العام قدر ب (3.91) و بانحراف معياري (0.72)، مما يدل على موافقة أفراد العينة على فقرات هذا المحور ، كما تشير هذه النتائج إلى وجود تجانس في إجابات الأفراد العينة ، و بالتالي فإن مهني المحاسبة في الجزائر يرون بان المحاسبة الإبداعية تؤثر سلبا على خاصية الثبات ، إذ حصلت الفقرة 14 على الصدارة بمتوسط حسابي قدر ب (3.94) و بانحراف معياري (0.81) و بدرجة تقدير موافق ، ثم تلتها الفقرة 15 بمتوسط حسابي (3.84) و بانحراف معياري (0.98)

انطلاقا من النتائج المتحصل عليها في المحاور الفرعية السابقة و المتعلقة بتأثير المحاسبة الإبداعية على الخصائص الرئيسية و الثانوية للمعلومات المحاسبية ، تبين لنا أن مهني المحاسبة في الجزائر يرون بأن ممارسات المحاسبة الإبداعية تؤثر سلبا على جودة المعلومات المحاسبية ، و يظهر لنا الجدول الموالي ملخصا لما تم التطرق إليه في المحاور الفرعية السابقة :

الجدول رقم (29) : ملخص اتجاهات أفراد العينة حول المحور الثالث

المحاور الفرعية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
التأثير على الملائمة	3.73	0.54	موافق
التأثير على الموثوقية	3.67	0.99	موافق
التأثير على المقارنة	3.88	0.87	موافق

التأثير على الثبات	3.91	0.72	موافق
المتوسط الحسابي المرجح العام و الانحراف المعياري العام للمحور الثالث	3.79	0.78	موافق

المصدر : من إعداد الطالب بناء على نتائج spss25

يظهر من خلال الجدول أن الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة حول المحور الثالث تتجه نحو الموافقة ، إذ سجلنا متوسط حسابي قدر ب (3.79) و بانحراف معياري (0.78) ، وهذا يدل على وجود تجانس في الإجابات أفراد العينة حول هذا المحور ، حيث سجلنا أعلى متوسط (3.91) عند المحور الفرعي المتعلق بتأثير المحاسبة الإبداعية على خاصية الثبات ، ثم يليه المتوسط الخاص بتأثير المحاسبة الإبداعية على خاصية المقارنة (3.88) ، لتليها بعد ذلك خاصية الملائمة بمتوسط قدر ب (3.73) ، وأخيرا الموثوقية بمتوسط قدر ب (3.67) ، وهذا يدل على أن خاصية الثبات هي أكثر الخصائص النوعية تأثيرا بممارسات المحاسبة الإبداعية ، نظرا لأنها ترتبط بتطبيق طرق و السياسات المحاسبية ، وهذه الأخيرة تعتبر جوهر ممارسات المحاسبة الإبداعية

الفرع الرابع : تحليل الفقرات الخاصة بأساليب تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية

باستخدام المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية سيتم تحليل إجابات أفراد العينة المتعلقة بهذا المحور ، ولكن سيتم تقسيم النتائج المتوصل إليها ، حسب دور كل من المدخل الأخلاقي ، النظام المحاسبي المالي و المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية كما يلي :

1. دور المدخل الأخلاقي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

الجدول رقم (30) : تحليل الفقرات المتعلقة بدور المدخل الأخلاقي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة	الاتجاه العام
01	التزام المحاسب بأخلاقيات مهنة المحاسبة يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	3.77	1.05	2	موافق
02	الابتعاد عن التحيز الشخصي في إعداد القوائم المالية و في وضع التقديرات و في اختبار الطرق المحاسبية يخفف من ممارسات المحاسبة الإبداعية	3.75	1.07	3	موافق
03	التزام المحاسب بالحياد و الإنصاف عند إعداد القوائم المالية يحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية	3.81	0.90	1	موافق
04	التزام المحاسب بقواعد و مبادئ الحوكمة يقلل من ممارسات المحاسبة الإبداعية	3.71	0.88	4	موافق
05	التزام المحاسب بالموضوعية في قياس و عرض نتائج	3.52	1.02	5	موافق

				الأعمال يخفض من ممارسات المحاسبة الإبداعية	
متوسط	و الانحراف المعياري للمحور الفرعي الأول	3.71	0.98	موافق	

المصدر : من إعداد الطالب بناء على نتائج spss25

يظهر لنا من الجدول أعلاه أن المتوسط الحسابي العام قدر ب (3.71) و بانحراف معياري بلغ (0.98) ، مما يدل على موافقة أفراد العينة على فقرات هذا المحور ، كما تشير هذه النتائج إلى وجود تجانس في إجابات أفراد العينة ، وبالتالي فإن مهني المحاسبة يوافقون على ان التزام المحاسب بأخلاقيات مهنة المحاسبة يخفض من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، إذ حصلت الفقرة الثالثة على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (3.81) و بانحراف معياري (0.90) ، و بدرجة تقدير موافق ، ثم تلتها الفقرة الأولى بمتوسط حسابي (3.77) و بانحراف معياري (1.05) ، أما أدنى متوسط فقد سجل عند الفقرة الخامسة ، وتدل هذه النتائج على أن التزام المحاسب بالقواعد الأخلاقية و المهنية و ابتعاده عن التحيز الشخصي في وضع التقديرات و اختيار الطرق المحاسبية ، و التزامه بالحياد يخفض من ممارسات المحاسبة الإبداعية

2. تحليل الفقرات المتعلقة بدور النظام المحاسبي المالي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

الجدول رقم (31) : تحليل الفقرات المتعلقة بدور النظام المحاسبي المالي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة	الاتجاه العام
06	الالتزام بالقواعد المحاسبية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي يخفض من ممارسات المحاسبة الإبداعية و يرفع من جودة المعلومات المحاسبية	3.80	0.87	1	موافق
07	الالتزام بقواعد الإفصاح المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي عند تغيير السياسات المحاسبية يقلل من ممارسات المحاسبة الإبداعية	3.62	1.01	5	موافق
08	العمل على فرض قيود صارمة عند تغيير السياسات المحاسبية يخفض من ممارسات المحاسبة الإبداعية	3.66	0.95	2	موافق
09	العمل على إلغاء غالبية البدائل و الاكتفاء بمعالجة محاسبية واحدة يؤدي إلى توحيد المعالجات المحاسبية و يخفض من ممارسات المحاسبة الإبداعية	3.47	0.91	6	موافق
10	الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية و تفعيل فرضية الثبات يقلل من ممارسات المحاسبة الإبداعية	3.62	0.91	4	موافق
11	استخدام الطريقة غير المباشرة في إعداد قائمة	3.34	0.99	7	محايد

				التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية يعتبر إجراء للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	
موافق	3	0.81	3.64	تساعد قائمة التدفقات النقدية على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية	12
موافق		0.57	3.64	و الانحراف المعياري للمحور الفرعي الثاني	المتوسط

المصدر : من إعداد الطالب بناء على نتائج spss25

يتبين لنا من خلال ما عرضه الجدول من نتائج إجابات العينة أن المتوسط العام للمحور قدر ب (3.64) و بانحراف معياري (0.57) ، و بدرجة موافق حسب مقياس ليكرت الخماسي ، مما يشير إلى اتفاق في آراء أفراد العينة حول دور النظام المحاسبي المالي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، حيث سجلنا درجة موافق على أغلبية عبارات هذا المحور ، ما عدا العبارة الحادية عشر التي سجلنا عندها درجة محايدة ، و بالتالي و بغض النظر عن الفقرة الحادية عشر فإن أغلب اتجاهات أفراد العينة إيجابية و موافقة بأن للنظام المحاسبي المالي دور في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، حيث سجلنا أعلى متوسط (3.80) عند الفقرة السادسة ، أما أدنى متوسط (3.48) فسجل عند الفقرة التاسعة ، و بالتالي فإن لكل من قائمة التدفقات النقدية ، الإفصاح المحاسبي و تفعيل مبدأ الثبات ، بالإضافة إلى قيود صارمة عند تغيير السياسات المحاسبية تعتبر من الميكانزمات التي أقرها النظام المحاسبي المالي و التي تساعد في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية

3. تحليل الفقرات المتعلقة بدور المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

الجدول رقم (32) : تحليل الفقرات المتعلقة بدور المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة	الاتجاه العام
13	يساعد تعيين مراجع خارجي و تحديد أتعابه بهدف زيادة استقلالية عند إبداء الرأي في القوائم المالية في الحد من المحاسبة الإبداعية	3.32	1.16	7	محايد
14	تأكد المدقق من كل العمليات المسجلة بالدفاتر المحاسبية خلال الفترة محل التدقيق يخفض من ممارسات المحاسبة الإبداعية	3.54	1.04	3	موافق
15	تحقق المدقق من الطرق و السياسات المحاسبية المعمول بها في المؤسسة يساعد في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية	3.71	1.02	1	موافق
16	التأكد من أن كل بنود القوائم المالية قد تم تبويبها و الإفصاح عنها طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف	3.54	1.12	4	موافق

				عليها يخفض من ممارسات المحاسبة الإبداعية	
محايد	6	1.21	3.35	التأكد من أن جميع الأصول و الخصوم موجودة بالفعل عند تاريخ إعداد القوائم المالية يقلل من ممارسات المحاسبة الإبداعية	17
محايد	5	1.14	3.40	التأكد من أن الإيرادات و المصاريف قد تم تخصيصها بشكل ملائم بين الفترات المحاسبية يخفض من ممارسات المحاسبة الإبداعية	18
موافق	2	1.10	3.60	إبداء رأي متحفظ أو سلبي في حالة إتباع الإدارة لسياسات محاسبية غير مقبولة أو مخالفتها للمبادئ المحاسبية يخفض من ممارسات المحاسبة الإبداعية .	19
موافق		0.76	3.49	و الانحراف المعياري للمحور الفرعي الثالث	المتوسط

المصدر : من إعداد الطالب بناء على نتائج spss25

يتضح من الجدول أعلاه أن المعدل العام للمتوسطات الحسابية لإجابات العينة حول الفقرات التي تقيس دور المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية قد بلغ (3.49) و بانحراف معياري قدر ب (0.76) ، مما يدل على أن اتجاه الإجابات يتمركز حول درجة موافق وفق مقياس ليكرت الخماسي ، كما تدل هذه البيانات أيضا على وجود تجانس في إجابات أفراد العينة ، ونلاحظ أيضا أن آراء مهني المحاسبة في الجزائر قد توزعت ما بين الموافقة و الحياد في الإجابة على فقرات هذا المحور ، حيث سجلنا درجة موافق على الفقرات 14-15-16-19 بمتوسط تتراوح ما بين (3.54-3.71) و بانحراف معياري تراوح ما بين (1.02-1.12) ، و بدرجة محايد وفق مقياس ليكرت الخماسي على باقي الفقرات ، وتشير هذه النتائج إلى أن المراجعة و التدقيق دور في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية لكن ليس بالشكل الكبير ، نظرا لوجود فقرات لم توافق عليها أفراد العينة ، و ذلك لأنه وحتى و غن قام المدقق بعمله و بشكل كامل فإن الغدرة ستبحث عن الثغرات التي تمكنها من ممارسة هذه الأساليب بهدف تحقيق مصلحتها الذاتية على حساب باقي المستخدمين للمعلومات المحاسبية .

انطلاقا من النتائج المتحصل عليها في المحاور الفرعية السابقة و المتعلقة بأساليب تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية ، يمكن تقديم الجدول الموالي الذي يظهر لنا ملخصا عن إجابات أفراد العينة حول هذا المحور :

الجدول رقم (33) : ملخص اتجاهات أفراد العينة حول المحور الرابع

المحاور الفرعية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
دور المدخل الأخلاقي	3.71	0.98	موافق
دور النظام المحاسبي المالي	3.64	0.57	موافق
دور المراجعة	3.49	0.76	موافق
المتوسط الحسابي المرجح العام و الانحراف المعياري العام الرابع	3.61	0.77	موافق

المصدر : من إعداد الطالب بناء على نتائج spss25

يظهر من خلال الجدول أن الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة حول المحور الرابع تتجه نحو الموافقة ، إذ سجلنا متوسط حسابي قدر ب (3.61) و بانحراف معياري (0.77) ، و هذا يدل على وجود تجانس في إجابات أفراد العينة حول هذا المحور ، و تشير هذه النتائج إلى أن التزام المحاسب بالقواعد المهنية و الأخلاقية يعتبر من أهم الوسائل التي يمكن من خلالها الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، إذ تحصل هذا المحور على أعلى متوسط و الذي قدر ب (3.71) ، ليأتي بعدها دور النظام المحاسبي المالي بمتوسط قدر ب (3.64) ، حيث ان الالتزام بالقواعد المنصوص عليها في هذا النظام خاصة ما تعلق منها بالإفصاح و الالتزام بمبدأ الثبات عند إعداد القوائم المالية يساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، ليأتي في الأخير دور المراجعة في الحد من هذه الممارسات بمتوسط قدر ب (3.49) ، وذلك نظرا لأن أغلب المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لا تستخدم المراجعة إلا لأغراض قانونية بحتة .

خلاصة الفصل :

لقد سعت هذه الدراسة إلى التعرف على تأثير المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية التي تعدها الشركات ، ومعرفة الأساليب و السياسات الاحتياطية التي تنتهجها بعض الإدارات و الشركات من اجل أن تظهر بصورة غير تلك التي عليها ، وهذا لتحقيق أهدافها

نلاحظ مما سبق أن الدراسة كانت متمثلة في استبيان ، وزع على عينة من المجتمع تشمل محاسبين و محافظي الحسابات و خبراء محاسبين من ذوي التخصص ، و لخصت هذه الدراسة ما يلي :

- أن المرونة التي تتمتع بها السياسات و الأساليب المحاسبية تزيد من حجم التلاعب و تؤثر على مصداقية القوائم المالية
- إلمام المراجع بالمبادئ المحاسبية و ثغرات القانونية مع التزامه بتطبيق المعايير الدولية يؤدي إلى رفع المستوى الإفصاح و الشفافية للبيانات المالية و يجد من ممارسات الاحتياطية .
- تؤدي المحاسبة الإبداعية إلى إظهار صورة غير حقيقية لحالة المؤسسة .

الخاتمة

توصلنا من خلال هذا العمل إلى أن للمحاسبين خبرات و مهارات و قدرات تمكنهم من استخدام ممارسات و أساليب المحاسبة الإبداعية للتأثير على القوائم المالية ، بحسب رغبة معدي القوائم المالية .

و على هذا الأساس جاءت دراستنا حول " تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية " و للإجابة على هذا الموضوع قسمنا الدراسة إلى ثلاث فصول رئيسيين ، فالفصل الأول يتحدث عن الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية و القوائم المالية ، أما الفصل الثاني عن آثار ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية و الأساليب الحديثة للكشف عنها أما الفصل الثالث فقد خصص لدراسة الميدانية .

و عليه يمكن تلخيص اختبار فرضيات البحث ، نتائج الدراسة ، التوصيات و الاقتراحات ثم آفاق البحث بالشكل التالي :

1- اختبار فرضيات الدراسة :

بعد تناولنا هذه الدراسة مكنتنا من اختبار الفرضيات التي تم اعتمادها في مقدمة البحث لذا سنلخصها في ما يلي :

الفرضية الأولى : المحاسبة الإبداعية تحوّل القيم المحاسبية المالية غير الجيدة من صورته الحقيقية إلى صورة أخرى مرغوبة لتعطي القيم الجديدة ميزة إيجابية للمؤسسة ، أما الدوافع فهي التأثير على سمعة الشركة في السوق - تحقيق أرقام محددة للأرباح ...
ومن خلال نتائج الاستبيان فإن الفرضية صحيحة .

الفرضية الثانية : تمارس الإدارة أساليب و اجراءات المحاسبة الإبداعية لدى اعداد القوائم المالية ، ومن خلال نتائج الاستبيان فإن الفرضية صحيحة .

الفرضية الثالثة : توجد نماذج و أساليب حديثة تكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية ، ومن خلال نتائج الاستبيان فإن الفرضية صحيحة .

2- النتائج :

تتعدد نتائج البحث و نلخصها في ما يلي :

1. أن المحاسبة الإبداعية في الغالب الأعم هي عملية التلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس و تطبيقات الإفصاح لنقل البيانات المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما يفضله معد هذه البيانات
2. أن أهم أهداف المحاسبة الإبداعية هو تقديم انطباع " مظلل " عن البيانات المالية الواردة في القوائم المالية و ذلك لخدمة مختلف الأغراض و الأهداف ، و هنالك العديد من الأساليب و الممارسات التي تستخدم في سبيل تحقيق ذلك .

الخاتمة

3. المحاسبة الإبداعية سلاح ذو حدين ، قد تستخدم لصالح المؤسسة فيعمل على تطويرها و ترقيةها ، و قد يستخدم ضد صالح المؤسسة و بالتالي يؤدي إلى عرقلتها و توقفها عن النشاط .
4. إن اكتشاف الأخطاء و التلاعب و الغش هي من مسؤولية مراجع الحسابات و خاصة إذا لم ينفذ مهمته بالشكل المطلوب .
5. تعتبر عملية مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية من الأمور الصعبة و المعقدة و لكنها ممكنة ، و لهذا فإن على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لكشف تلك الممارسات و من ثم المحاولة للحد منها
6. مهنة المحاسبة لا تقتصر فقط على البعد الفني بل كذلك يجب توفر البعد الأخلاقي .

3. التوصيات :

- في ضوء ما توصلت إليه الدراسة من نتائج فإننا نقترح جملة من التوصيات التي نعتقد أن تجسيدها يعود بالنفع و الفائدة على المؤسسة و تتمثل في ما يلي :
- 1- العمل على بث الوعي الكافي حول المحاسبة الإبداعية و ذلك بغرض بيان أضرارها و بالتالي الحد منها و محاربتها بالوسائل الصحيحة .
 - 2- التركيز و العمل على تطوير و تدريب المراجعين بشكل مستمر و خاصة تعريفهم بالمستجدات في بيئة الأعمال و العوامل التي قد تؤثر على المراكز المالية للعملاء أو في عناصر أو موارد أعمالهم أو في قدرتهم على الاستمرار .
 - 3- تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين سواء الصغار منهم أو الكبار و المهتمين و مستخدمي البيانات و المعلومات المالية على مختلف أطرافهم .
 - 4- ضرورة أن يهتم المراجعين الخارجيين عند تنفيذ عملية مراجعة حسابات الشركات بجميع عناصر و مكونات القوائم المالية الاهتمام الكافي ، للتعرف على كافة ممارسات و أساليب المحاسبة الإبداعية المحتمل تطبيقها .
 - 5- تشديد الرقابة من قبل الجهات الرقابية و المختصة في الدولة على الشركات التي تتورط في القيام ببعض ممارسات المحاسبة الإبداعية من تلاعبات أو تحريف في البيانات و المعلومات الخاصة بها .
 - 6- سرعة إصدار القوانين و التشريعات اللازمة التي تكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية و تساعد على الحد منها .
 - 7- إيجاد مرجعية للمحاسبين تتمتع بالاستقلالية لحمايتهم من تدخلات الإدارة التي قد تفرض عليهم تجاوز متطلبات القانونية و المحاسبية .

4. آفاق الدراسة :

و رغبة منا في أثر هذا البحث نفتح المواضيع التالية :

- دور التدقيق الداخلي في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية
- دور المبادئ و المعايير الدولية للمحاسبة في الحد من استخدامات أساليب المحاسبة الإبداعية
- دور المراجعة الداخلية في اكتشاف التلاعبات المحاسبية .

قائمة المراجع

1. الجريدة الرسمية - القانون رقم 07/11. (11 00, 2007). المتضمن النظام المحاسبي المالي. المواد 26-27-28-29. الجزائر ، الجزائر .
2. محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام. (2014/2015). ع. س, الحليم. الجزائر /بسكرة , قسم العلوم المالية و المحاسبية , بسكرة . المحاسبي المالي
3. دوافع و أساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في . (2010, 04 0). ب. م, القري . المملكة العربية السعودية , قسم المحاسبة , / . / . المملكة العربية السعودية
4. أمين السيد أحمد لطفي. (2008). إعداد و عرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبية . الاسكندرية - مصر : الدار الجامعية الاسكندرية .
5. المفاهيم و الأساليب المبتكرة لتجميل صورة :المحاسبة الإبداعية . (2012, 0 0). ب, تيجاني . pp. 39-40-41. مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسير . الدخل
6. مجلة جامعة دمشق . دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة . (2010). ر, حمادة . p. 96 , 2 العدد العلوم الاقتصادية و القانونية
7. حيدر محمد علي بني عطا الله. (2007). مقدمة في المحاسبة و المراجعة . عمان - الاردن : دار الحامد .
8. خالد جمال الجعرات. (2008). معايير التقارير المالية الدولية. عمان: دار إثراء.
9. ديلمي عمر. (2008/2009, 0 0). أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية . باتنة ، قسم المحاسبة و المالية ، باتنة .
10. المحاسبة القضائية و دورها في الحد من . (2020, 10 28). ا. ع, عوادي & . ا. ع, سعدي. p. 14. مجلة أساسيات الإستدامة . ممارسات المحاسبة الإبداعية
11. سليم إبراهيم الهندي. (2003). الإدارة المالية مدخل تحليلي معاصر . الاسكندرية / مصر : المكتب العربي .
12. أم . دور التدقيق الداخلي في ممارسات المحاسبة الإبداعية. (2017/2016, 0 0). ا, سمية. جامعة أم البواقي :الجزائر/أم البواقي , قسم العلوم التجارية , البواقي

13. طارق عبد العال حماد. (2006). شرح معايير التقارير المالية الدولية الحديثة و مقارنتها مع المعايير الأمريكية و البريطانية و العربية و الخليجية و المصرية . الاسكندرية - مصر : الدار الجامعية الاسكندرية .
14. عباس مهدي الشيرازي. (1990). نظرية المحاسبة . الكويت : ذات السلاسل للطباعة و النشر و التوزيع .
15. عبد الرحمان عطية. (2009). المحاسبة المالية و فق النظام المحاسبي المالي . الجزائر : دار النشر جيلطي .
16. ممارسات المحاسبة الإبداعية و أثرها على ربحية . (2019, 05 22). ا, عبد الله & م, عبد الله. قسم , عمان . جامعة الشرق الأوسط . السهم في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان أثر عمان /الأردن , المحاسبة
17. محمد مطر، و ليندا حسن الحلبي. (2009, 0 0). دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية. مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية . عمان، قسم العلوم التجارية، الأردن / عمان.
- أثر إلتزام المدقق الخارجي الأردني بالإجراءات . (2015, 0 0). أ, نفاع & ع, مصطفى. 18. عمان /الأردن , قسم العلوم التجارية . التحليلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
19. منى أمجد جودي. (2019, 0 0). دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية. بسكرة ، قسم العلوم المالية و المحاسبية ، بسكرة / بسكرة : جامعة محمد خيضر بسكرة .
20. ميساء محمد سعد أبوتمام. (2013, 07 01). مدى إدراك المحاسبين و المدققين و المحللين الماليين و مستخدمي البيانات المالية لممارسة المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي. جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا . الأردن - عمان ، قسم المحاسبة و التمويل .
21. وسيلة بوخالفة. (2012/2013). دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية. ورقلة / الجزائر: جامعة قاصدي مرباح.
22. الجريدة الرسمية - القانون رقم 07/11. (2007, 11 00). المتضمن النظام المحاسبي المالي. المواد 26-27-28-29. الجزائر ، الجزائر .
23. محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام . (2014/2015). ع. س, الحلبي. الجزائر /بسكرة , قسم العلوم المالية و المحاسبية , بسكرة . المحاسبي المالي
24. أمين السيد أحمد لطفي. (2008). اعداد و عرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبية . الاسكندرية - مصر : الدار الجامعية الاسكندرية .

25. حسن فليح، مفلح القطيش، و فارس الجميل. (0 0, 2011). استخدام اساليب المحاسبة الابداعية في قائمتي الدخل و المركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان. جامعة الاسراء ، صفحة 369.
26. حسن فليح، و فارس جميل. (0 0, 2011). أساليب استخدام المحاسبة الابداعية في قائمتي الدخل و المركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان . مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية - العدد 27 ، الصفحات 368-369.
27. حيدر محمد علي بني عطا الله. (2007). مقدمة في المحاسبة و المراجعة . عمان - الاردن : دار الحامد .
28. خالد جمال الجعارات. (2008). معايير التقارير المالية الدولية. عمان: دار إثراء.
29. ديلمي عمر. (0 0, 2008/2009). أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية . باتنة ، قسم المحاسبة و المالية ، باتنة .
30. رشيدة مراوي. (0 0, 2019). مجلة الدراسات المالية و المحاسبية و الادارية . العدد 2 ، صفحة 32/33.
31. سليم إبراهيم الهندي. (2003). الإدارة المالية مدخل تحليلي معاصر . الاسكندرية / مصر : المكتب العربي .
32. طارق عبد العال حماد. (2006). شرح معايير التقارير المالية الدولية الحديثة و مقارنتها مع المعايير الامريكية و البريطانية و العربية و الخليجية و المصرية . الاسكندرية - مصر : الدار الجامعية الاسكندرية .
33. عباس مهدي الشيرازي. (1990). نظرية المحاسبة . الكويت : ذات السلاسل للطباعة و النشر و التوزيع .
34. عبد الرحمان عطية. (2009). المحاسبة المالية و فق النظام المحاسبي المالي . الجزائر : دار النشر جيلطي .
35. علي بن موفقي. (2019). مجلة إدارة الأعمال و الدراسات الاقتصادية . العدد 2 ، صفحة 76.
36. مقدم يمينة دوخي. (0 0, 2014). أثر تطبيق المحاسبة الابداعية على القوائم المالية . مجلة المؤسسة - العدد 3 ، صفحة 183.
37. من إعداد الطالب. (بلا تاريخ).
38. منى أمجد جودي. (0 0, 2019). دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية. بسكرة ، قسم العلوم المالية و المحاسبية ، بسكرة / بسكرة : جامعة محمد خيضر بسكرة .

39. ناظم الشعلان الجابر. (0 0, 2015). أساليب المحاسبة الابداعية و أثرها على موثوقية البيانات المالية. مجلة الغرى للعلوم الاقتصادية و الادارية - العدد 32 ، صفحة 251.
40. وسيلة بوخالفة. (2012/2013). دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية. ورقلة / الجزائر: جامعة قاصدي مرباح.