



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



المرجع :/2022

لمبحان: العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

لفرع: علوم مالية ومحاسبة

لتخصص: مالية المؤسسة

مذكرة بعنوان:

أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة للتلاعب وأثرها على موثوقية
المعلومات المحاسبية - دراسة عينة من الأكاديميين والمهنيين بالجزائر -

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة
تخصص " مالية المؤسسة "

إشراف الأستاذ(ة):

- وادي رقية

إعداد الطلبة:

- جبلي هشام

- بزاز وليد

لجنة المناقشة

الصفة	الجامعة	اسم ولقب الأستاذ(ة)
رئيسا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله	طويل حدة
مشرفا ومقررا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله	وادي رقية
ممتحنا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله	بولعجين فايزة

السنة الجامعية 2021/2022

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

إهداء

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

اللهم صل وسلم وبارك على سيدنا محمد وعلى آل سيدنا وعلى سيدنا محمد عدد ما ذكره الذاكرون وعدد ما

غفل عن ذكره الغافلون

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات

أهدي ثمرة جهدي هذا المتواضع

إلى من لم تدخر نفسا في سبيل تربيته ورعايته أُمي الغالية حفظها الله وأطال في عمرها

إلى من ضحى بكل لحظة من حياته لأجل سعادته أبي الغالي حفظه الله وأطال في عمره

إلى زوجتي ورفيقة حياتي زوجتي العزيزة

إلى قرّة عيني ابنتي رعاها الله وحفظها وأنبتها النبات الحسن

إلى إخوتي وأخواتي الكريمات

إلى أساتذتي وكل من علمني حرفا أو علما

إلى الأخ الكريم الأستاذ فارس سعيدي الذي لم يتوان لحظة في توجيهي ومساعدتي على إتمام هذا العمل

وإلى كل من لم يدركهم قلبي

ونسأل الله أن يجعله نبراسا لكل طالب علم

هشام جبلي

إهداء

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

أهدي هذا العمل المتواضع إلى:

الينبوع الذي لا يمل العطاء إلى من حاكت لي سعادتي بخيوط منسوجة من قلبها إلى

والدتي العزيزة.

إلى من سعى وشقى لأنعم بالراحة والهناء الذي لم يبخل بشيء من أجل دفعي في طريق النجاح

الذي علمني أن أرتقي سلم الحياة بحكمة وصبر إلى

والدي العزيز.

إلى من حبههم يجري في عروقي ويلهج بذكراهم فؤادي إلى

أخواتي الغاليات

إلى جميع أصدقائي وأساتذتي الكرام وزملائي وإلى جميع من علمني حرفا وساعدني في إنجاز هذا

البحث المتواضع.

ونسأل الله تعالى أن يبقى هذا العمل مرجعا نافعا للجميع، ويجعله خالصا لوجهه، والحمد لله رب

العالمين.

وليد بزاز

شكر وعرفان

{ رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَى وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحًا تَرْضَاهُ وَأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ }

النمل 19

نتقدم نحن أعضاء هذا البحث المتواضع بخالص شكرنا إلى:

"الله عز وجل"

ثم إلى كل من ساعدنا في إنجاز هذا العمل المتواضع كما نتوجه بعظيم الشكر و الامتنان والعرفان للأستاذة الفاضلة والمشرفة علينا:

"وادي رقية"

التي لم تبخل علينا بالنصائح والتوجيه وآرائها النيرة، ووقتها الثمين ونقل معرفتها وخبرتها إلينا والحرص على أن تكون دعما وسندا لنا في هذا البحث كما نشكر كل من ساعدنا في إنجاز هذا البحث من قريب أو من بعيد، ونشكر كل أساتذتنا الكرام وكل العاملين بالمركز الجامعي.

نرجو أن يكون بحثنا هذا خالصا لوجه الله وأن يكون فيه فائدة، وأن يغفر لنا زلاتنا فيه ويثبتنا على ماوقفنا إليه ويعلمنا ويكتبنا مع طلبة العلم اتباعا لسنة نبيه الكريم عليه أفضل الصلاة والسلام.

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتويات
	إهداء
	شكر وعرفان
	فهرس المحتويات
	قائمة الأشكال والجداول
(أ - د)	مقدمة
10	تمهيد
	الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية
11	المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للمحاسبة الإبداعية
11	المطلب الأول: نشأة ومفهوم المحاسبة الإبداعية
18	المطلب الثاني: الآراء المؤيدة والمعارضة لاستخدام المحاسبة الإبداعية
20	المطلب الثالث: دوافع ممارسة المحاسبة لإبداعية
26	المبحث الثاني: ممارسات المحاسبة الإبداعية للتلاعب في القوائم المالية
27	المطلب الأول: ممارسة المحاسبة الإبداعية للتلاعب في قائمة الدخل
28	المطلب الثاني: ممارسة المحاسبة الإبداعية للتلاعب في قائمة المركز المالي
29	المطلب الثالث: ممارسة المحاسبة الإبداعية للتلاعب في قائمة التدفقات النقدية
30	المطلب الرابع: ممارسة المحاسبة الإبداعية للتلاعب في قائمة التغيرات في حقوق الملكية
33	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: أثر المحاسبة الإبداعية على موثوقية المعلومات المحاسبية
35	تمهيد
36	المبحث الأول: جودة المعلومات المحاسبية في الفكر المحاسبي
36	المطلب الأول: مفهوم جودة المعلومات المحاسبية
37	المطلب الثاني: الخصائص النوعية لجودة المعلومات الحاسبية
43	المطلب الثالث: أهمية جودة المعلومات المحاسبية
44	المبحث الثاني: موثوقية المعلومات المحاسبية

فهرس المحتويات

44	المطلب الأول: مفهوم موثوقية المعلومات المحاسبية
45	المطلب الثاني: أنواع المعلومات المحاسبية
50	المطلب الثالث: أثر المحاسبية الإبداعية على المعلومات المحاسبية
55	خلاصة الفصل
	الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية
57	تمهيد
58	المبحث الأول: الاجراءات المنهجية للدراسة
58	المطلب الأول: نموذج الدراسة ومتغيراتها
58	المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة
60	المطلب الثالث: الأدوات الإحصائية المستخدمة في عملية التحليل
62	المبحث الثاني: أداة الدراسة الميدانية
62	المطلب الأول: إعداد قائمة الإستبيان
64	المطلب الثاني: صدق أداة الدراسة
68	المطلب الثالث: ثبات أداة الاستبيان
70	المبحث الثالث: عرض ومناقشة نتائج الدراسة
70	المطلب الأول: عرض ومناقشة النتائج الخاصة بعينة الدراسة
76	المطلب الثاني: تحليل فقرات محاور الدراسة
86	المطلب الثالث: اختبار الفرضيات
89	خلاصة الفصل
91	الخاتمة
96	قائمة المراجع
103	قائمة الملاحق
109	الملخص باللغة العربية والإنجليزية

فهرس الجداول والأشكال

فهرس الجداول

الصفحة	البيان	الرقم
14	تسميات مختلفة للتلاعب بالأرقام	(1-1)
16	المحاسبة الإبداعية مقابل الاحتيال	(2-1)
31	أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية	(3-1)
60	تصنيف الاستبيانات الموزعة	(1-3)
64	مجالات المتوسط الحسابي حسب مقياس ليكارت الخماسي	(2-3)
65	معامل الارتباط بيرسون لعبارات المحور الأول	(3-3)
66	معامل الارتباط بيرسون لعبارات المحور الثاني	(4-3)
67	معامل الارتباط بيرسون لعبارات المحور الثالث	(5-3)
67	صدق الاتساق البنائي للاستبيان	(6-3)
68	اختبار ألفا (α) كرونباخ لقياس ثبات أداة الاستبيان	(7-3)
70	تصنيف أفراد العينة تبعا للعمر	(8-3)
72	تصنيف أفراد العينة تبعا للمؤهل العلمي والتخصص العلمي	(9-3)
73	توزيع أفراد العينة تبعا للوظيفة الحالية	(10-3)
75	توزيع أفراد العينة تبعا لعدد سنوات الخبرة المهنية	(11-3)
76	إجابات عينة الدراسة حول أساليب ودوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية	(12-3)
79	تحليل الفقرات الخاصة بالملاتمة	(13-3)
80	تحليل الفقرات الخاصة بالموثوقية	(14-3)
81	تحليل الفقرات الخاصة بالقابلية للمقارنة	(15-3)
82	تحليل الفقرات الخاصة الثبات	(16-3)
83	ملخص إجابات أفراد العينة عن المحور الثاني	(17-3)
84	إجابات عينة الدراسة حول دور التدقيق في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها	(18-3)
86	اختبار T-Test للفرضية الأولى	(19-3)
87	اختبار T-Test للفرضية الثانية	(20-3)

فهرس الجداول والأشكال

88	اختبار T-Test للفرضية الثالثة	(21-3)
----	-------------------------------	----------

فهرس الجداول والأشكال

فهرس الأشكال

الرقم	البيان	الصفحة
(1-1)	علاقة أصحاب المصالح مع الشركة	21
(1-2)	الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	42
(2-2)	أنواع المعلومات المحاسبية حسب كل معيار	49
(1-3)	تمثيل توزيع عينة الدراسة وفق متغير العمر	71
(2-3)	نسبة أفراد العينة تبعاً للمؤهل العلمي والتخصص العلمي	73
(3-3)	نسبة أفراد العينة تبعاً للوظيفة الحالية	74
(4-3)	نسبة أفراد العينة تبعاً للوظيفة الحالية	76

مقدمة

توطئة:

رغم التطور التكنولوجي والتقني الذي أصبح يطبع على كل المعاملات الاقتصادية والتجارية والمالية خاصة في أغلب المؤسسات حول العالم والتي أصبحت لا مناص لها منه إلا بمواكبة عالم التقنية والإعلام وكذا تحيين كل نشاطاتها بما يتماشى وتسارع التطور الرهيب الذي يعرفه عصرنا الحالي خاصة من جانب المال والأعمال حيث أصبح لابد للمؤسسة من تقنيين ماهرين يسهرون على تحديث كل الجوانب حتى لا تفقد قدرتها التنافسية وبالتالي تخسر موقعها ومركزها المالي، غير أن مجال المحاسبة يبقى وفيًا لتقاليده التي أنشأ عليها والتي تعتمد على العنصر البشري وإمكاناته أي المحاسب و قدرته في تسيير شؤون المؤسسة المالية والذي يعتبر المتحكم الأخير في المنتج النهائي للمحاسبة من حيث النوع وطريقة المعالجة والإفصاح، وترتكز مهمته أو مهمة المحاسبة على دور الفرد بشكل أساسي والذي يلعب دوراً كبيراً في إدارة الحسابات الخاص بالمؤسسة، وهو ما يفتح له مجالاً واسعاً لاستخدام واستغلال خبرته وقدراته وإمكاناته للإبداع في منهجية وأسلوب عمله للوصول إلى النتيجة سواء كانت حتمية أو مرغوب فيها.

ومن هنا بدأ مفهوم المحاسبة الإبداعية والتي تعتبر حدثاً أول ما ثبت ظهوره للوجود في ثمانينيات القرن الماضي، إثر أزمة الركود التي عانت منها كبريات الشركات آنذاك.

تعتمد العديد من المؤسسات على نظام المعلومات المحاسبي الذي يعتبر عنصراً هاماً في تحديد نجاحها ونموها وفعاليتها وكفاءتها، حيث يقوم هذا النظام بجمع البيانات الناتجة عن مختلف أنشطة المؤسسة المستمرة واليومية والتي تعبر عن مخرجات أنظمة أخرى، فالنظام المحاسبي يقوم بمعالجة هذه البيانات وتحويلها إلى مخرجات، وهذه المخرجات هي المعلومات المحاسبية.

فالمعلومات المحاسبية هي مخرجات النظام المحاسبي، وحتى تكون هذه المعلومات مفيدة ويمكن الإعتماد عليها من طرف مختلف مستخدمي هذه المعلومات، يجب أن تتسم بمجموعة من الخصائص، فجودة وموثوقية المعلومات المحاسبية لا تكون إلا بتوفر هذه الخصائص.

تتعرض آثار المحاسبة الإبداعية مباشرة على المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية وتؤثر على موثوقيتها وجودتها من خلال استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية والتلاعب بالأرقام وتضليل نتيجة الأعمال ومختلف العمليات المحاسبية، بدون خرق القوانين والمبادئ والمعايير المحاسبية، وبالتالي التأثير بشكل سلبي على موثوقية وجودة المعلومات المحاسبية.

ومن خلال ماسبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

مامدى تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة للتلاعب على موثوقية المعلومات

المحاسبية ؟

مقدمة

- يمكن الإجابة على هذه الإشكالية من خلال الإجابة على مجموعة الأسئلة التي تتفرع منها:
- هل توفر القوائم المالية المختلفة بيئة لممارسة المحاسبة الإبداعية المستخدمة للتلاعب؟
- ماهي أهم الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية؟ وفيما تكمن أهمية جودة المعلومات المحاسبية؟
- ماهو التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية المعلومات المحاسبية؟

الفرضيات:

- توفر القوائم المالية باختلافها فرص سائحة لممارسة المحاسبة الإبداعية المستخدمة للتلاعب.
- تكمن أهمية جودة المعلومات المحاسبية في مجموعة الخصائص النوعية التي تتسم بها، ومن أهم هذه الخصائص النوعية الموثوقية.
- هناك تأثير سلبي للمحاسبة الإبداعية المستخدمة للتلاعب وأثرها على موثوقية المعلومات المحاسبية.

أهمية الدراسة:

- تتجلى أهمية هذه الدراسة إنطلاقاً من أهمية المعلومات المحاسبية، وتأثير المحاسبة الإبداعية على جودتها وموثوقيتها، من خلال الأساليب المستخدمة للتلاعب، وتكمن أهمية الدراسة من خلال:
- محاولة إبراز الدوافع الكامنة وراء ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة للتلاعب، ومختلف الآراء المؤيدة والمعارضة لاستخدامها.
- محاولة الإطلاع على ممارسات المحاسبة الإبداعية المستخدمة للتلاعب في مختلف القوائم المالية.
- تستمد هذه الدراسة أهميتها من خلال أهمية تبيان الأثر السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية المعلومات المحاسبية.
- يعد الإهتمام بمصداقية وجودة وموثوقية المعلومات المحاسبية أمراً مهماً، والذي يؤثر على مختلف مستخدمي المعلومات المحاسبية، وعليه تجلّى البحث في هذا الموضوع.
- تستمد هذه الدراسة أهميتها من خلال النتائج المتوصل إليها، والمتوقع أن تخدم مختلف مستخدمي المعلومات المحاسبية، من خلال إعادة النظر في موثوقية وجودة المعلومات المحاسبية.
- تم تناول موضوع المحاسبة الإبداعية في كثير من المواضيع بشكل عام، ولكن قلة الدراسات التي تناولت موضوع أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة للتلاعب وأثرها على موثوقية المعلومات المحاسبية، على حد علمنا.

أهداف الدراسة:

- تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة للتلاعب وأثرها على موثوقية المعلومات المحاسبية من خلال:
- التعرف على مفهوم المحاسبة الإبداعية، والآراء المؤيدة والمعارضة لها، ودوافع استخدامها.

مقدمة

- التعرف على مفهوم جودة المعلومات المحاسبية و خصائصها النوعية وأهميتها.
- التعرف على مفهوم موثوقية المعلومات، وأنواع المعلومات المحاسبية، والتأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية المعلومات المحاسبية.
- معرفة أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية.
- معرفة فرص التلاعب ببند وعناصر وأرقام القوائم المالية.
- إبراز أهمية موثوقية المعلومات المحاسبية ذات المصادقية، والخالية من كل أشكال التحريف والتضليل والتلاعب.
- إستقصاء عينة الدراسة عن أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة للتلاعب وأثرها على موثوقية المعلومات المحاسبية.

أسباب اختيار الموضوع:

- الرغبة الشخصية في معالجة هذا الموضوع.
- الرغبة في التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في التلاعب.
- الرغبة في التعرف على ممارسات المحاسبة الإبداعية في مختلف القوائم المالية.
- إكتشاف واستغلال فرص التلاعب المحاسبي.
- إثراء محتوى المكتبة الجامعية بدراسة جديدة ومرجع جديد.
- الحاجة الماسة إلى المعلومات المحاسبية ذات الجودة والمصادقية والموثوقية.
- محاولة إثراء معلوماتنا في هذا المجال.

الدراسات السابقة:

يوجد العديد من الدراسات السابقة التي تناولت موضوع المحاسبة الإبداعية وعلاقتها بجودة المعلومات المحاسبية، ولكن تم التطرق إلى موضوع المحاسبة الإبداعية وعلاقتها مع موثوقية المعلومات المحاسبية بشكل غير مباشر ومحدود، والتي يمكن توضيحها فيما يلي:

(1) دراسة الباحث: سعيدي فارس، "تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على كفاية الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية وسبل الحد منها - دراسة حالة لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين بالجزائر ومصر -"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2021/2020.

سعت هذه الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف والمتمثلة في مايلي:

مقدمة

- استعراض أهم الجوانب النظرية والتطبيقية لموضوع المحاسبة الإبداعية وممارستها من خلال إبراز الضروف التي نشأت من خلالها هذه الظاهرة وساعدت على انتشارها؛
- استطلاع آراء عينة الدراسة والمتمثلة في الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة حول طبيعة ودوافع الإدارة لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية وتأثير هذه الأخيرة على كل من كفاية الإفصاح المحاسبي من جهة وجودة المعلومات المحاسبية من جهة أخرى؛
- استقصاء آراء عينة الدراسة عن فعالية الآليات المقترحة في الكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالقوائم المالية، بما يلبي احتياجات مختلف الأطراف ذوي العلاقة بالشركة في الحصول على قوائم مالية تعبر بصدق عن حقيقة المركز المالي للشركة؛
- اقتراح جملة من التوصيات التي من شأنها أن تساهم في تقييد سلوك الإدارة في استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية بما يلبي احتياجات مستخدمي القوائم المالية في الحصول على قوائم مالية تعبر عن حقيقة الوضع المالي للشركة.

حيث توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج نذكر منها:

➤ من النتائج المتعلقة بالجانب النظري:

- تعد المحاسبة الإبداعية فنا من فنون التلاعب في إعداد القوائم المالية تهدف في المقام الأول لتزييف الحقائق المحيطة بالشركة وتضليل المستخدمين.
- تتمتع المعلومات المحاسبية بخصائص نوعية للجودة مثل الملائمة والموثوقية من شأنه أن يساعد المستخدمين على تقييم الوضعية المالية للشركة بما يمكنهم من اتخاذ قرارات رشيدة.
- لممارسات المحاسبة الإبداعية تأثير بالغ الأهمية على الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية ومن أبرزها خاصية الحياد، فالمعلومات الناتجة عن تلك الممارسات تكون متحيزة لخدمة لمصلحة طرف على حساب أطراف أخرى من داخل أو خارج الشركة.
- وجود عدة آليات للحد من التأثيرات السلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية ومن أبرزها الدور الفعال للمراجع الخارجي في تخطيط وأداء عملية المراجعة بالاستعانة بمعايير مراجعة عالية الجودة.
- ومن النتائج المتعلقة بالجانب التطبيقي:

- أظهرت النتائج اتفاق عينة الدراسة حول طبيعة ممارسات المحاسبة الإبداعية والتي تعد في نظرهم عملا غير مقبول من قبل الإدارة كونها تؤدي إلى تضليل المستخدمين.
- اتفاق عينة الدراسة بشكل كبير حول دوافع الإدارة لممارسة المحاسبة الإبداعية في إعداد القوائم المالية.
- تشير نتائج الدراسة إلى أن تعارض المصالح بين مختلف الأطراف ذوي العلاقة بالشركة خاصة بين الملاك والإدارة يعد من بين أقوى الدوافع لممارسات المحاسبة الإبداعية من قبل المسيريين لتعظيم منافعهم الذاتية على حساب أطراف أخرى.

مقدمة

- تشير نتائج الدراسة لوجود تأثير سلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية المفصح عنها.
 - اتفاق أفراد عينة الدراسة حول دور الآليات المقترحة في الحد من التأثير السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية.
- (2) **دراسة الباحثة:** آسيا لعروسي، "تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر دراسة إستطلاعية"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف-المسيلة-، الجزائر، 2020/2019.

هدفت هذه الدراسة إلى الوقوف على أهم الثغرات والمداخل التي يتيحها النظام المحاسبي المالي والتي تسمح بممارسة المحاسبة الإبداعية، والتعرف على مدى ممارسة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لاجراءات المحاسبة الإبداعية لدى إعداد البيانات المالية الصادرة عن تلك المؤسسات، والتعرف على مدى تمسك المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بمتطلبات جودة المعلومات المحاسبية، ومعرفة دوافع الإدارة من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها في جودة المعلومات المالية المقدمة، والوقوف على الدور الذي يقوم فيه مدققو الحسابات في الحد من إجراءات المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على جودة المعلومات المالية، وبيان دور القيم الأخلاقية للمحاسبين في تخفيض آثار المحاسبة الإبداعية.

حيث سمحت هذه الدراسة للاتوصل إلى العديد من النتائج ومن بينها:

- تعتبر المحاسبة الإبداعية شكلا من أشكال التلاعب في مهنة المحاسبة وذلك من خلال إتباع الحيل وأساليب التغليف والتلاعب بالأرقام من أجل إظهار وضعية معينة تخدم مصالح أطراف محددة أو إخفاء حقائق معينة، خدمة لمصالح الإدارة على حساب باقي المستخدمين للمعلومات المحاسبية، وبالتالي فهي تعكس جانبا سلبيا لمفهوم الإبداع عبر استغلال المهارات الفكرية الإبداعية، ودون خرق القوانين والمعايير المحاسبية، وبالتالي فهي لا تحقق العدالة والصدق الذي تسعى إليه المحاسبة؛
- إن لممارسات المحاسبة الإبداعية عدة مسببات أو دوافع، حيث يمكن أن تكون دوافع تعاقدية ناتجة عن تعاقد المؤسسة مع أطراف خارجية، أو دوافع متعلقة بسوق رأس المال والتوقعات المستقبلية، كما يمكن أن تكون المحاسبة الإبداعية بدافع التأثير على واضعي التشريعات أو المسؤولين الحكوميين، وذلك بتقادي التكاليف السياسية والتقليل من المدفوعات الضريبية، غير أن السبب الأهم يتمثل في انفصال الملكية عن الإدارة وعدم تماثل المعلومات؛
- إن الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية تحقق مصلحة الإدارة في الأجل القصير، إلا أنها تتعارض مع مصلحة الشركة في الأجل الطويل، كما أنها تضعف ثقة المستثمرين في الأسواق المالية وتؤدي إلى ترحيل المشكلات لفترات زمنية طويلة، وتضعف الكفاءة الاقتصادية للمؤسسة ؛

مقدمة

تعتبر المحاسبة الإبداعية سلوكاً غير أخلاقي ومشكلة أساسية تواجه مهنة المحاسبة بحيث أنها تتعارض مع قواعد السلوك المهني والأخلاقي، لما لها من مخالفات جسيمة ينتهجها المحاسبون في مهنتهم وذلك لتحقيق غايات وأهداف معينة تستفيد منها فئة معينة على حساب باقي الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية؛

على الرغم من وجود مبادئ محاسبية تتيح المجال للممارسة المحاسبية الإبداعية إلا أن هذا لا يمنع من وجود مبادئ أخرى تقلص من هذه الممارسات ولعل أهمها مبدأ الثبات، حيث أن النظام المحاسبي المالي لا يسمح بالتغيير في السياسات المحاسبية إلا بهدف تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وهذا من شأنه أن يخفض من قدرة المسير على ممارسة الأساليب السلبية للمحاسبة الإبداعية، باعتبار أن السياسات المحاسبية هي الوسيلة الأساسية للقيام بذلك.

(3) دراسة الباحثة: أمينة فداوي، الموسومة: "دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، دراسة عينة من شركات المساهمة المسجلة بمؤشر SBF 250، أطروحة دكتوراه، جامعة باجي مختار - عنابة، 2014/2013.

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور ركائز حوكمة الشركات المتمثلة في إدارة المخاطر، الإفصاح والرقابة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال إسقاط الدراسة النظرية على عينة مكونة من 50 شركة مساهمة فرنسية مسجلة بمؤشر SBF 250، خلال الفترة الممتدة من 2007-2009.

توصلت الدراسة إلى أن العينة المدروسة تمارس المحاسبة الإبداعية من خلال استخدامها للمستحقات الاختيارية بشكل سالب هبوطاً سعياً منها لتخفيف من تقلبات الدخل، كما توصلت الدراسة أيضاً إلى وجود مؤشرات ذات دلالة إحصائية على دور ركيزتي إدارة المخاطر والإفصاح في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، في حين لا توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على دور ركيزة الرقابة في الحد من تلك الممارسات ويرجع ذلك لعدم الفصل لعدد معتبر من شركات عينة الدراسة بين مناصبي رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي.

(4) دراسة الباحث: قاسم محمد عبد الله البعاج، الموسومة: "أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية" دراسة ميدانية على عينة من التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، أطروحة دكتوراه، جامعة النيلين، السودان، 2018.

هدفت الدراسة إلى التعرف على أساليب التلاعب للمحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية للقوائم والتقارير المالية للمؤسسات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، وتوضيح الإجراءات التي تؤدي إلى الحد من تلك الممارسات لتحسين جودة المعلومات المحاسبية.

توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج من بينها وجود علاقة عكسية بين جودة المعلومات المحاسبية وممارسات المحاسبة الإبداعية من طرائق وتقديرات متحيزة باتجاه هدف محدد مسبقا، كما تبين الدراسة أيضا أن إلتزام المحاسبين والمدققين بالمعايير الأخلاقية يساهم من تخفيض آثار المحاسبة الإبداعية، لأن إلتزامهم يوفر معلومات مالية عادلة عن الأداء الفعلي للمؤسسة، كما بينت الدراسة أيضا أن المعايير المحاسبية لها دور كبير في تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية لأن غيابها يؤدي إلى تطبيق إجراءات وطرائق غير سليمة وغير موحدة، وبالتالي تؤثر على القوائم المالية وعلى جودة المعلومات المحاسبية.

(5) **دراسة:** عائشة بوعسيلة، ياسمينه رمضان، "تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية"، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ألكلي محند أولحاج-البويرة، الجزائر، 2021/2020.

هدفت هذه الدراسة إلى إظهار انعكاسات وآثار المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية، لتحقيق هذا الهدف تم التطرق في هذه الدراسة النظرية إلى المحاسبة الإبداعية من حيث الدوافع التي أدت إلى لجوء المؤسسة إليها، وكذا تبيان مختلف أساليب المحاسبة الإبداعية المطبقة في القوائم المالية، وتم التطرق أيضا إلى آثار هذه الأساليب والممارسات على المؤسسة والمستدمن، وإلى العلاقة التي تربط بين، تطبيق المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية بالمعايير المحاسبية والتدقيقية من عدة جوانب مختلفة، بالإضافة إلى التعرض إلى أهم الوسائل لكشف المحاسبة الإبداعية والإجراءات والاختبارات التي من شأنها الحد من التلاعب الناتج على استتدام المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.

من خلال ما تم تناوله في هذه الدراسة تم التوصل إلى أهم النتائج التالية:

- أهم دوافع الإدارة لاستخدام المحاسبة الإبداعية هو إظهار المؤسسة في صورة مضللة لا تعكس الواقع الحقيقي للمؤسسة.
- الأبعاد الأخلاقية للمحاسبة الإبداعية لا تتماشى مع قواعد وأخلاقيات مهنة المحاسبة.
- عدم الثبات في استخدام الطرق والسياسات المحاسبية من سنة لأخرى من أسباب المحاسبة الإبداعية، ويؤدي إلى تخفيض جودة القوائم المالية كونه يؤثر على قابلية هذه القوائم للمقارنة.
- تختلف أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، وتتعدد من قائمة إلى أخرى.
- تؤثر التلاعبات الموجودة في القوائم المالية الناتجة عن ممارسات المحاسبة الإبداعية على مستخدمي القوائم المالية ككل، لأنه يتم الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات وسط مجموعة من البدائل المتاحة، لذا يجب أن تكون هذه القوائم ذات جودة عالية لتعكس صورة صادقة عن وضعية المؤسسة.

المنهج المتبع في الدراسة:

يهدف الإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية وفي ضوء الفرضيات الموضوعية واختبارها، ومتغيرات الدراسة المتمثلة في أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة للتلاعب كمتغير مستقل وموثوقية المعلومات المحاسبية كمتغير تابع، نعتمد في دراستنا على المنهج الوصفي، واستخدامه في وصف وعرض المفاهيم والمعلومات الخاصة بهذه الدراسة، كما تم الإستعانة بالمنهج التحليلي لتحليل النتائج المتحصل عليها من خلال أداة الاستبيان لإبراز العلاقة الموجودة بين متغيرات الدراسة، وصولاً إلى تفسيرات ونتائج للإجابة على الأسئلة المطروحة.

هيكل الدراسة:

سعيًا منا إلى الإجابة عن الإشكالية الرئيسية السابقة والأسئلة الفرعية المرافقة لها، تم تقسيم هذه الدراسة إلى مقدمة، ثلاثة فصول وخاتمة على النحو التالي:

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية

تناولنا في المبحث الأول مدخل مفاهيمي للمحاسبة الإبداعية، حيث تطرقنا إلى نشأة ومفهوم المحاسبة الإبداعية، مروراً إلى تحديد الآراء المؤيدة والمعارضة لاستخدامها، وصولاً إلى معرفة دوافع استخدامها. أما المبحث الثاني ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، فتم التطرق إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية في كل من قائمتي الدخل والمركز المالي، وقائمة التدفقات النقدية، وممارسة المحاسبة الإبداعية في التغييرات في حقوق الملكية.

الفصل الثاني: أثر المحاسبة الإبداعية على موثوقية المعلومات المحاسبية

في هذا الفصل تم التطرق في المبحث الأول إلى جودة المعلومات المحاسبية في الفكر المحاسبي من خلال عرض مفهومها، وأهم خصائصها النوعية، وصولاً إلى أهميتها. وفي المبحث الثاني سنعرض موثوقية لمعلومات المحاسبية بإعطاء مفهوم لها، كما سنتعرف على أهم أنواع المعلومات المحاسبية، وأخيراً التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية المعلومات المحاسبية.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

تطرقنا في هذا الفصل بداية في المبحث الأول إلى الإجراءات المنهجية للدراسة من خلال عرض نموذج الدراسة والتعرف على متغيراتها، وعرض مجتمع وعينة الدراسة وعروجاً إلى الأدوات الإحصائية المستخدمة في عملية التحليل، ثم في المبحث الثاني تطرقنا إلى أداة الدراسة الميدانية المتمثلة في الاستبيان من خلال إعداد قائمته واختبار صدقه وثباته، وصولاً إلى المبحث الثالث الذي تم فيه عرض ومناقشة النتائج الخاصة بعينة الدراسة، واستعرضنا تحليل فقرات محاور الدراسة، وقمنا باختبار الفرضيات، نهايةً بخلاصة للفصل والخاتمة.

الفصل الأول
الإطار النظري للمحاسبة
الإبداعية

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية

تمهيد:

المحاسبة الإبداعية هي طريقة تستخدم لوضع أو تفسير السياسات المحاسبية بشكل خاطئ بهدف إساءة استخدام الأساليب والمعايير المحاسبية، التي يتم وضعها من قبل الهيئات المحاسبية. الغرض من القيام بهذا النوع من الممارسة هو تحقيق أرباح من خلال عدم الإبلاغ عن الأرقام الدقيقة. وهو استغلال للثغرات الموجودة في النظام المحاسبي وكذلك نظام التدقيق بعد الانتهاء من الحسابات. هناك طرق عديدة للقيام بذلك، والأكثر شيوعًا هي التلاعب بأرقام الأرباح للتخلص من الضرائب المفرطة في العقود الآجلة، وكثيرًا ما تكون دفاتر الحسابات التي يتم من خلالها اكتشاف هذه الأرقام الضريبية غير صحيحة بشكل عام، حيث يتم التلاعب من خلال إجراء التعديلات الرئيسية المتعلقة بالحسابات التي تريد الإدارة معالجتها عن طريق تعديل الأرقام المتعلقة بمزايا الموظفين أو الحوافز. وتمارس بعض الشركات المحاسبة الإبداعية للتظاهر بأن الوضع المالي لشركتها سليم ويمكن للأفراد الاستثمار فيها.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية

المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للمحاسبة الإبداعية

مصطلح الإبداعية هو وصف لممارسات المحاسبة التي لا تعتبر غير قانونية ولكنها قد تكون إلى حد ما خارجة عن المألوف، إذ تتلاعب الشركات بشكل خلاق بالبيانات والمعلومات المالية للحصول على الاستجابة المطلوبة من بعض المستثمرين أو لبعض الأسباب الأخرى، ولتوضيح هذا المصطلح، قمنا بتجميع عدة تعريفات مختلفة حول المحاسبة الإبداعية.

المطلب الأول: مفهوم ونشأة المحاسب الإبداعية

من خلال قراءة مصطلح المحاسبة الإبداعية يتضح لنا جليا أن الإبداع هو الركيزة أساسية لهذه العملية، ومن الواجب التطرق قبلًا إلى ماهية أو مفهوم الإبداع وبالأحرى الإبداع في المحاسبة قبل المضي قدما في دراسة مفهوم المحاسبة الإبداعية.

1- مفهوم الإبداع:

ويمثل الإبداع صمام الأمان اللازم للإدارة الناجحة في المنظمات والتي تحرص على تحقيق المنافسة في الأسواق بقفزات كمية ونوعية عالية في مختلف مجالات العمل للمنظمات الإنتاجية والخدمية، لذا فمن الأهمية أن يكون الفرد والمنظمة مبدعين في عالم اليوم لمواجهة التغيرات في الحياة، لأن الإبداع يمثل مفتاح المستقبل لأية منظمة ودونه لا تستطيع المنظمات العبور إلى المستقبل مهما كانت كفاءة في حاضرها، ولعل انهيار العديد من الدول والإمبراطوريات والمنظمات العملاقة يعود في حقيقته إلى تجاهل هذا المطلب وعدم العمل على توسيع العمل به وترسيخه كتقليد حياة فيها.¹

تعددت كلمات إبداع أو ابتكار ونحوهما، مترادفات لمعنى يمثل إثبات شيء جديد غير مألوف والإبداع في اللغة هو الإنشاء، وعرف بأنه الإيجاد أو التكوين أو الابتكار.²

أما الجرجاني فقد ميز بين الإبداع والابتكار إذ عرّف الإبداع بأنه إضفاء لمسة شخصية مبتكرة على شيء موجود أساسا، أما الابتكار فهو إيجاد شيء غير مسبوق بمكان أو زمان.³

إن الاتجاه العام للتعريفات يكاد أن يتشابه في جميع مجالات المعرفة إلا أن الاختلاف يكون في المضمون وعلى وفق التخصص بمجال المعرفة.

2- الإبداع في المحاسبة:

وبالرجوع إلى الجذور التاريخية للتطور المحاسبي نجد الإبداع المحاسبي قد ابتدأ بابتكار ومن ثم استمر بإبداعات متتالية بخطوات عديدة، إذ عدت المحاسبة لمدة طويلة من الزمن على أنها فن يهتم بالناحية الجمالية عند تسجيل العمليات المحاسبية والتبويب والترحيل والتلخيص والتحليل وغيرها.

¹ عساف، عبد المعطي محمد، (1999)، "السلوك الإداري التنظيمي في المنظمات المعاصرة" دار زهران، عمان، ص 303.

² قاموس العصري الحديث (1988) دار توفيق للنشر، بيروت، لبنان، ص 187.

³ الجرجاني، علي بن محمد بن علي (1984)، التعريفات، دار الكتاب العربي، بيروت، لبنان، ص 1-2.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية

المحاسب وبما يمتلكه من مهارة وإبداعات فنية ومؤهلات معرفية يستطيع أن يجمل الأرقام بتجميل رائع يعطي للأرقام رونقا وجمالا يدهش مستخدميها والأطراف التي تعتمد عليها. إن الإبداع في المحاسبة هو المنظومة المتكاملة من الآليات الذاتية والسلوكيات والخبرات التراكمية واستغلال المؤهلات العلمية والعملية والإدراك المحاسبي لتوليد أفكار محاسبية مبدعة محورها الأساليب والطرق والإجراءات والمفاهيم والمعايير والنظريات المحاسبية الجديدة والتي يقوم بها المحاسب المبدع⁴.

3- تعريف المحاسبة الإبداعية:

يرى الباحث في معنى ومضمون المحاسبة الإبداعية أن أغلب من تطرقوا لها قد اختلفوا في تعريفها فقط من جانب التعبير إلا أنهم اتفقوا في مجملهم في المضمون وعلى اعتبار أن المحاسبة الإبداعية عملة ذات وجهين، جهة تعنى بالجانب الإيجابي والذي يقترن بالموثوقية وصحة المعلومات، ووجه آخر سلبي يقترن بالتلاعب والغش أي عدم صحة أو دقة المعلومات المحاسبية. وهذا ما أدى بنا للتطرق إلى أكثر من مفهوم أو تعريف للمحاسبة الإبداعية نتطرق تاليا لها.

عرّفها "كمال ناصر" المحاسبة الإبداعية هي تحويل أرقام المحاسبة المالية مما هي عليه في الواقع إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال الاستفادة من القواعد والقوانين الحالية و/أو تجاهل بعضها أو جميعها⁵.

يرى جريفيتس الصحفي المتخصص في مجال الأعمال "إن كل شركة في البلد تتعامل مع أرباحها بطريقة الخاصة، وإن كل مجموعة من الحسابات المنشورة تستند إلى أساس الدفاتر التي طبخت بصورة دقيقة أو شويت بصورة كاملة، وأن الأرقام التي يحصل عليها الجمهور المستثمر مرتين في السنة يتم تغييرها كلياً من أجل حماية وإخفاء الجريمة، وتعد هذه أكبر حيلة منذ حسان طروادة. ويضيف ... في الحقيقة فإن هذا الخداع يكون معداً بمذاق شهى جداً، وهو شرعي بصورة كلية ... إنها المحاسبة الإبداعية"

فمن خلال هذا المفهوم يظهر أن "المحاسبة الإبداعية" هي مجموعة من الإجراءات التي تستند لدفاتر معدة بشكل دقيق، من أجل إخفاء الواقع الحقيقي للأرباح والتستر على الجرائم المرتكبة⁶.

⁴ عمار أحمد حسن أبو الخير، (2018)، دور معايير المراجعة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، رسالة مقدمة لنيل درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، جامعة النيلين كلية الدراسات العليا، السودان، ص 198-200.

⁵ Nacer. K and m. pendlebury : 1992, A Note On The Use Of Creative Accounting, British Accounting Review 24, p4

⁶ Griffiths, 1(1986) Creative Accounting, London: Sidgwick & Jackson.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية

أما تعريف قاموس كامبريدج: فقد أشار في وصف المحاسبة الإبداعية على النحو التالي " هي استخدام طرق تسجيل المعلومات المالية عن شركة ما، وهي طرق قانونية ولكنها لا تظهر الموقف الحقيقي بوضوح، وعادة ما تجعل الشركة تبدو أكثر نجاحًا مما هي عليه بالفعل ".⁷

وتوفر البيانات المالية أو الحسابات المعلومات التي تستخدمها الأطراف المعنية لتقييم أداء المديرين واتخاذ القرارات الاقتصادية. قد يفترض المستخدمون أن المعلومات المالية المعروضة في البيانات المالية أو المستندات المصاحبة موثوقة ومناسبة لغرضها. حيث تحاول قوانين ولوائح المحاسبة ضمان إنتاج معلومات موثوقة ومتناسقة وفي الوقت المناسب، ونشرها على المستخدمين المستهدفين. هذا هو السبب الرئيسي لوجود مجموعة متناسقة ومتناسكة على نطاق واسع من المعايير المحاسبية في جميع أنحاء العالم. ومع ذلك، قد يتم تشويه الاتصالات بين مستخدمي البيانات المالية عمدًا من خلال أنشطة معدي البيانات المالية الذين يرغبون في تغيير محتوى الرسائل التي يتم إرسالها. غالبًا ما يُطلق على هذا النوع من التشويه أو التلاعب "محاسبة إبداعية". وهناك اختلاف للآراء حول مقبولية التلاعب المحاسبي، وغالبًا ما يُنظر إليه على أنه أمر يستحق اللوم والعتاب.⁷

ولقد ذكر أحمد البلقاوي في كتابه نظرية المحاسبة الذي تم تعريبه من طرف الدكتور رياض العبدالله ومراجعته من طرف الدكتور طلال الجبالي " فإن المحاسبة الإبداعية تستخدم لإظهار النتائج المالية المعدّة من قبل المحاسب بصورة أفضل مما تكون عليه أصلاً، أي أنها عملية تحويل الأرقام المحاسبية من وضعها الحقيقي إلى ما ترغب فيه الإدارة باستخدام العديد من الوسائل للتأثير في الدخل المحاسبي.⁸

أما من وجهة نظر كل من كينيث مارشنت خبير في المحاسبة الإدارية وأنظمة الرقابة الإدارية وحوكمة الشركات و جونا روكنس " هو أي إجراء من جانب الإدارة يؤثر على الدخل المبلغ عنه ولا يوفر أي ميزة اقتصادية حقيقية للمنظمة وقد يكون في الواقع ضارًا على المدى الطويل"⁹

وأطلق عليها « محمد مطر»، مصطلح " المحاسبة الخلاقة "وعرّفها بأنها: "تلك الإجراءات المحاسبية التي تلجأ إليها إدارات بعض المؤسسات سعياً منها من أجل إحداث تحسين صوري (غير حقيقي)، إما في ربحيتها أو في مركزها المالي أو كلاهما، عن طريق استغلال الثغرات الموجودة في أساليب التدقيق الخارجي أو بالاستفادة من تعدد البدائل المتاحة في السياسات المحاسبية التي تسمح المعايير المحاسبية للمؤسسة إتباعها في مجالات أساليب القياس أو الإفصاح المتبعة في إعداد القوائم

⁷ creative accounting - definition and meaning www.123financial.com

⁸ belkaoui ahmed, "accounting theory", 5thed, australia :thomson learning, ink,

⁹ Merchant, K.A., & Rockness, J. (1994). The ethics of managing earnings: an empirical investigation, Journal of Accounting and Public Policy, 13, pp. 79-94.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية

المالية، مما يؤثر سلباً على نوعية الأرقام التي تُظهرها تلك القوائم سواء بالنسبة للأرباح أو بالنسبة للمركز المالي، و من ثم على مصداقية النسب المالية.¹⁰

يشير هذا التعريف إلى أن " المحاسبة الإبداعية " تستغل الثغرات الموجودة في أساليب التدقيق الخارجي وتستفيد من تعدد البدائل المحاسبية التي أتاحها المعايير المحاسبية، لإحداث تغييرات في النتائج والأرقام التي تعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسة، وتقدم صورة غير واقعية لأدائها. ومن جهته وصفها الزياي بأنّها سلوك غير أخلاقي، وعزّفها على أنّها "أفعال تعبر عن سلوك لأخلاقي تقوم به الإدارة للتأثير على نتيجة نشاط الشركة وقائمة مركزها المالي من خلال استخدام تقنيات محاسبية محكمة بهدف خداع أصحاب المصالح عن طريق تزويدهم بمعلومات محاسبية مظلمة لا تعكس واقع حال الشركة من أجل تحقيق أغراض خاصة"¹¹

وقد لاحظ شيرر أنه يمكن معادلة المحاسبة الإبداعية بـ "إدارة الإفصاح disclosure management"، "بمعنى التدخل الهادف في عملية إعداد التقارير المالية". يمكن استخدام العديد من المصطلحات لوصف ممارسات تغيير الحقائق في المحاسبة، على سبيل المثال طبخ الكتب cooking the books، والمحاسبة الجادة aggressive accounting، وتدليك الأرقام massaging the numbers، وتزيين النوافذ window dressing، وإدارة الأرباح earnings management، وما إلى ذلك.¹²

الجدول رقم (1-1) : تسميات مختلفة للتلاعب بالأرقام

التسمية Label	التعريف Définition
المحاسبة الجادة (الصارمة) Aggressive Accounting	هي اختيار وتطبيق قوي ومقصود لمبادئ المحاسبة يتم إجراؤه في محاولة لتحقيق النتائج المرجوة ، عادةً لتحقيق أرباح جارية أعلى، سواء كانت هذه الممارسات المتبعة متوافقة مع قواعد ومبادئ المحاسبة المقبولة عموماً أم لا.
إدارة الأرباح Earnings	التلاعب النشاط والمقصود بالأرباح لتحقيق هدف محدد مسبقاً، والذي قد تحدده الإدارة، أو التنبؤ الذي وضعه المحللون، أو مبلغ يتوافق مع تدفق

¹⁰ محمد مطر، " الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والانتماني - الأساليب والأدوات والاستخدامات العملية "، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، ط 2، 2006، ص101.

¹¹ نعيم توماس مرهون الزياي، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية : دراسة تطبيقية، المجلد 17، العدد 02، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة القادسية، العراق، 2015، ص 196.

¹² Schipper, K. 1989. Commentary on earnings management. Accounting Horizons 3: 91- 102

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية

management	أرباح أكثر سلاسة واستمرارية.
تسوية الدخل Income Smoothing	هي طريقة المحاسبة المضللة لتثبيت التقلبات في صافي الدخل من فترة إلى الفترة التالية. وهو شكل من أشكال إدارة الأرباح مصمم لإزالة فترات الذروة والانخفاضات من سلسلة الأرباح العادية، بما في ذلك خطوات لتقليل الأرباح و "ادخارها" خلال السنوات الجيدة لاستخدامها خلال السنوات البطيئة.
التقارير المالية الاحتيالية (المغشوشة) Fraudulent financial reporting	هو التحريف أو الخطأ المتعمد أو الحذف (التغاضي والإغفال) للبيانات والمعلومات المالية، أو الإفصاح في البيانات المالية، تم إعدادها خصيصا لخداع مستخدميها. والتي تم الحكم عليها على أنها احتيالية من خلال إجراءات إدارية أو مدنية، أو جنائية.
ممارسات المحاسبة الإبداعية Creative accounting practices	هي كل خطوة أو جميع الخطوات المستخدمة لممارسة التلاعب بالبيانات المالية بما في ذلك المحاسبة الجادة والصارمة وتطبيق قواعد ومبادئ المحاسبة، وكذا التقارير المالية الاحتيالي، وأي خطوة يتم اتخاذها لإدارة الأرباح وتسوية الدخل.

المصدر: The Financial Number Game by Charles W. Mulford & Eugene E. Comiskey, 2002 (John Wiley & Sons)

4- مقارنة بين المحاسبة الإبداعية والتلاعب (الاحتيال):

إن عملية الفصل بين المحاسبة الإبداعية والاحتيال يعتبر هام فحسب القاموس Webster New World Dictionary فهو يعرف الاحتيال كما يلي "خداع متعمد من أجل إرغام شخص للتنازل عن أملاكه (شيء ذي قيمة) أو بعض حقوقه القانونية".

وحيث أن المحاسبة الإبداعية مبنية على الموضوعية في التفكير المهني للشخص القائم بإعداد المعلومات المحاسبية بناء على السياسات المحاسبية والخيارات المحاسبية المتاحة، إلا أن المحاسبة الإبداعية ينظر إليها في الغالب بطريقة سلبية، فالإبداع السلبي يعني أن تكون مسودة القوائم المالية تعكس رغبات الإدارة فيما يتعلق بالأداء والوضع المالي للشركة.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية

وبالرغم من أن ممارسات المحاسبة الإبداعية والاحتيايل تحدث عندما تواجه الشركة صعوبات مالية، فهذان المصطلحان غير مترادفان. فالمحاسبة الإبداعية لا تعتبر غير قانونية إلا أنها لا تمتثل لقواعد الأخلاقيات. وفيما يلي عرض للاختلافات بين المحاسبة الإبداعية والاحتيايل.¹³

الجدول رقم (1-2): المحاسبة الإبداعية مقابل الاحتيايل¹⁴

المحاسبة الإبداعية	التلاعب (الغش)
استغلال غير دقيق وكامل للقواعد المحاسبية.	سلبية وغير قانونية.
إذا كانت هناك عدة خيارات لحل مشكل محاسبي ، فسوف يختار المحاسب الخيار الذي يرضي الإدارة.	يتضمن تزوير أو تغيير السجلات المحاسبية والمستندات الداعمة بناءً على مسودة البيانات المالية التي تمت صياغتها.
تغيير الحقائق الاقتصادية دون خرق للقواعد المحاسبية.	العرض الخاطئ، التفسير أو الإهمال المتعمد للأحداث أو المعاملات أو غيرها من المعلومات المهمة في البيانات المالية.
إذا تم استخدام المحاسبة الإبداعية لأغراض حسنة فهي تعتبر أداة للبناء والعرض الدقيق لصورة الشركة.	التطبيق الخاطئ المتعمد للسياسات المحاسبية المرتبطة بالتقييم، الاعتراف، العرض أو وصف المعلومات.
تمثل مجموعة من التقنيات للتلاعب بالقوائم المالية من أجل تزيين صورة الشركة لجعلها أكثر جاذبية للمستثمرين.	يمكن إعداد تقارير مالية احتيالية، فالإدارة تكون موضع ضغوط من الداخل والخارج من أجل تحقيق الربح المتوقع.
التقنيات والممارسات التي تقدمها المحاسبة الإبداعية تؤدي إلى الحد من المصادقية، مع غرض خدمة مصالح بعض المصالح.	تتضمن أفعال مثل التحريفات والاختلاسات في الأصول التي تؤدي إلى تقارير مالية احتيالية.

المصدر: Accounting versus Fraud, 2014 Popescu Laura- Maria, Nişulescu Ileana, Creative

¹³ جمعة هوام، ندوة المحاسبة والتدقيق، المحاسبة الإبداعية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة 2021-2022

متوفر على الموقع: www.elearning-facsceg.univ-annaba.dz

¹⁴ جمعة هوام، مرجع سبق ذكره.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية

5- نشأة المحاسبة الإبداعية:

إن الدارس أو الباحث في قضية المحاسبة الإبداعية يجد أن جميع من سبقوه في ذلك يشيرون إلى أن سنوات الثمانينيات كانت أول من ظهر فيها مصطلح المحاسبة الإبداعية للوجود، غير أن من يتعمق في معرفة أساليبها وكيفياتها يدرك أن تاريخ الفضاء المحاسبية الناتجة عن المحاسبة الإبداعية، الغش أو الاحتيال المحاسبي يعود إلى الزمن القديم (من بلاد ما بين النهرين إلى فقاغة بحر الجنوب سنة 1720 وصولاً إلى فضيحة انرون (Enron) وبارلمات (Parlamat). حيث أصبح الاحتيال في المحاسبة، أو التلاعب في البيانات المالية، قضية خطيرة على مدى العقدين الماضيين، مؤدياً إلى تفاقم الركود العالمي، ونقص الثقة في الأسواق المالية وفي دقة البيانات المالية.

ونظراً لأن المحاسبة تشكل العنصر الأساسي لنجاح أو فشل أية أعمال، فإن دور المحاسبة يعتبر فعال في فهم مثل تلك الفضاء المرتبطة بالأعمال.

أصبحت المحاسبة الإبداعية في البداية شائعة كمصطلح بين الصحفيين الماليين والاقتصاديين في وسائل الإعلام بالمملكة المتحدة، حيث كان Griffiths محرر المدينة في London Evening Standard، أول من طرح موضوع "المحاسبة الإبداعية" للجمهور من خلال كتابه الأساسي. ومن خلال هذا الكتاب جعل الجمهور يدرك حقيقة أن المرونة في الحسابات يمكن استخدامها في المحاسبة الإبداعية.

أوضح ذلك على أنه الاستغلال الفعال للشغرات أو الغموض في قواعد المحاسبة من قبل الإدارة من أجل تقديم الصورة المفضلة لديهم عن الأداء المالي.

لفت آرثر ليفيت، رئيس لجنة الأوراق المالية والبورصات في عام 1998، الانتباه إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية وأعلن حرباً شاملة عليها. وأشار إلى أن مبادئ المحاسبة لا يُقصد بها أن تكون قيوداً وأن درجة من المرونة ضرورية للسماح بإعداد التقارير المالية لمواكبة ابتكارات الأعمال. ووفقاً له، تنشأ المشكلة عندما تستخدم الشركات تلك المرونة لخلق أوهام في تقاريرها المالية، أوهام ليست هي التقارير الصحيحة والعادلة. وعلى الرغم من أن ليفيت قد أصدر بعض التحذيرات المهمة حول ممارسات المحاسبة الإبداعية وإدارة الأرباح في عام 1998، إلا أن هذه التحذيرات لم تكن كافية لمنع فضاء محاسبية كبيرة مثل إنرون ، وورلد.كوم ، وأديلفيا وغيرها. بعد هذه الفضائح أتى قانون ساربنز أوكسلي

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية

(SOX)، والتي يطلق عليها العديد من أهم تشريعات الأوراق المالية في الولايات المتحدة منذ 1933 و 1934 قوانين الأوراق المالية، وتم إقرارها في عام 2002.¹⁵

المطلب الثاني: الآراء المؤيدة والمعارضة لاستخدام المحاسبة الإبداعية

تشهد المحاسبة الإبداعية اهتماما كبيرا في الفكر المحاسبي، وذلك على مستوى العالم ككل، أين برزت العديد من الجدالات بين الأصوات المؤيدة والأصوات المعارضة لها، ما أنتج نقاشا بين الباحثين حول مدى أخلاقية المحاسبة الإبداعية، وذلك في ظل الآراء المؤيدة والمعارضة أو الراضة لاستخدام المحاسبة الإبداعية.

إن قوانين العمل المهنية تحدد المعايير الدنيا لممارسة المهنة، وخرق هذه المعايير يجعل المهنة غير أخلاقية مهنية، أما بالنسبة للشخص العادي فخرقه للقواعد الشخصية للسلوك، يجعله ذلك شخصا عديم الأخلاق.

وتعتمد فلسفة الأخلاق المهنية للحضارة الغربية بشكل كبير على مفهوم النفعية وهي كما تم صقلها من قبل John Stuart Mill تحقق أكبر قدر من السعادة لأكثر عدد من الأفراد وتبين الأخلاق المهنية للمحاسبين واجبات تتجاوز واجبات الشخص العادي. وقد لخص رئيس المحكمة العليا الأمريكية Warren Burger المسؤوليات الخاصة للمحاسبين تجاه المجتمع، ويتطلب الوفاء بهذه المسؤوليات من المحاسبين، المحافظة على معايير أخلاقية عالية للعمل المهني، ويجب أن تضم الأخلاق المهنية للمحاسبين المبنية على مفهوم النفعية جميع الاعتبارات المتعلقة بالنتائج الممكنة لقرارات الأفراد أو المجموعات المتأثرة بالقرار، ومن بين هؤلاء الأفراد والمجموعات، هناك حملة الأسهم الفعليين والمحتملين والدائنين والموردين والعملاء والمستخدمين والمجتمع ككل.¹⁶

تعتبر المحاسبة علما اجتماعيا يهدف أساسا إلى خدمة مستخدمي القوائم المالية، عن طريق تقديم معلومات ذات مصداقية ونزاهة، تمكنهم من الاستناد إليها في اتخاذ القرارات، فالمعروف عموما أن كافة المداخل النظرية للمحاسبة تركز على بعد أخلاقي، يقوم على مبادئ أساسية تتمثل في:

♦ **العدالة: Justice** أي وجود معايير و قواعد عادلة في المعاملة بين كافة الأطراف المستفيدة.

♦ **الصدق: Truth** وتعني المطابقة للحقيقة.

♦ **عدم التحيز: Fairness** بمعنى أن يتم تقديم التقارير المحاسبية بما يخدم كافة الأطراف التي تستعمل المعلومات المحاسبية الواردة بها بدون تقديم مصلحة فئة ما على باقي الفئات.

¹⁵ Dr.Türker SUSMUS Dr.Dilek DEM_RHAN – creative accounting : a brief histroy and coceptual framework, bakis academic magazine- International Refereed Electronic Journal of Social Sciences- issue 38 september october 2013

¹⁶ ريتشارد شرويدر – مارتل كلارك – جاك كاثي، تعريب خالد علي أحمد كاجيجي و أ. إبراهيم ولد محمد فال، المراجعة العلمية أ.د. الكيلاني عبد الكريم الكيلاني، 2006، نظرية المحاسبة، دار المريخ للنشر، الرياض السعودية، ص 662.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية

ويعتبر عدم الالتزام بهذه المبادئ سلوكاً غير أخلاقي، بمعنى أن المحاسب ابتعد عن مقتضيات الأمانة في أداء وظيفته بما يُخلُّ بثقة مستخدمي القوائم المالية، كما في حالة التزوير أو تغيير السجلات أو الاختلاس، أو حذف أو إلغاء نتائج العمليات من السجلات أو تسجيل عمليات وهمية، أو عدم الارتباط السليم بالقواعد المحاسبية وغيرها، سواء كان ذلك لتحقيق منفعة خاصة أو بهدف الانحياز لمصلحة فئة معينة، عند إعداد وعرض المعلومات التي تم الإفصاح عنها في القوائم المالية، وذلك يتعارض مع اعتبارات الموضوعية والاستقلال المهني.¹⁷

أما أخلاقياً فتعتبر هذه التلاعبات مكروهة ومحرمة أخلاقياً بسبب غياب العدالة للمستخدمين، وخرق النظم والقوانين بدون عقوبة، مما قد يترتب عنه قلة احترام للقوانين وإجراءاتها، ما يطرح التساؤل حول صلاحية الأنشطة المتورطة في إخفاء البيانات المالية السليمة، بهدف عرض وضعية لا يمكن تبريرها.

وبالتالي، يمكن اعتبار ممارسات المحاسبة الإبداعية منبوذة أخلاقياً، نتيجة للمخلفات غير الأخلاقية التي ينتهجها المحاسبون في مهنتهم، والتي لابد من التقليل منها وصد مثل هذه السلوكيات للوصول إلى الشفافية والمصادقية الكاملة.¹⁸

على الرغم من أنه يمكن تعريف المحاسبة الإبداعية بطرق مختلفة، إلا أنه هناك إجماع على أنها تؤدي إلى تحريف الأداء الحقيقي للمؤسسة، في حين أن هناك من يؤكد أنه لا يجب إدراج عملية المحاسبة الإبداعية ضمن العمليات غير القانونية التي تعمل على تحريف البيانات المحاسبية عن طريق الغش، وذلك بناء على المبررات التالية:

✓ أن الإدارة لا تخالف القواعد القانونية للنشاط التجاري سواء العامة والخاصة.

✓ أن الإدارة لا تخرج عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

✓ أنها لا تتجاوز حدود سلطاتها.

فالإدارة، وهي بصدد إعداد القوائم المالية يكون متاحاً لها القيام بعملية التقدير والاختيار بين البدائل المحاسبية المتاحة، فالتقدير يكون مطلوباً فيما يتعلق بالأحداث الاقتصادية المستقبلية، ويكون له

¹⁷ علي عبد الحسين هاني الزامل "انعكاسات ممارسة المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية-دراسة تحليلية نظرية"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، جامعة الوادي، العدد 9، السنة 09، 2018، ص 15-16.

¹⁸ أحمد محمد علوان الهلباوي، إبراهيم محمد جابر السيد أحمد، "المحاسبة الإبداعية" دار الجديد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2019، ص 204، 205.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية

تأثير على القوائم المالية مثل العمر الإنتاجي للتثبيات والمنافع الخاصة بالمستخدمين... الخ، في حين أن الإدارة عليها أن تختار أيضا بين الطرق المحاسبية المتاحة لإعداد قوائمها المالية.

في حين أن هناك الكثير من الباحثين ممن يرون عكس ذلك، وأن المحاسبة الإبداعية هي ممارسة غير قانونية، ودليلهم في ذلك أن الهدف الأساسي من ممارسات المحاسبة الإبداعية هو إخفاء الصور الصادقة للقوائم المالية، وما قد ينتج عن مثل هذه التصرفات من انعكاسات سلبية، على المؤسسة أولا، ثم باقي النظام الاقتصادي والمالي، لاحقا، وهو ما حدث في شكل فضائح مالية في العديد من المؤسسات في العالم.

ولهذا تجدر الإشارة إلى أن عملية المحاسبة الإبداعية تُبنى على نية الإدارة ومن الصعب اكتشافها، وتزداد هذه الصعوبة طالما أن هذه الممارسات تتم عادة في حدود ما تسمح به القواعد والمعايير المحاسبية.¹⁹

المطلب الثالث: دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية

إن لفهم أي ظاهرة ما يتوجب علينا البحث في الأسباب أو بالأحرى الدوافع التي أدت إلى ظهورها، وفي هذا المطلب نتطرق إلى مختلف دوافع ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، ولقد خلص المفكرون والباحثون في مجال المحاسبة إلى تسجيل دوافع تم تقسيمها أو تصنيفها سواء دوافع متعلقة بمصلحة المؤسسة لغرض تحسين المركز المالي، أو دوافع شخصية متعلقة بالممارس نفسه ونستعرض بعضا منها تاليا.

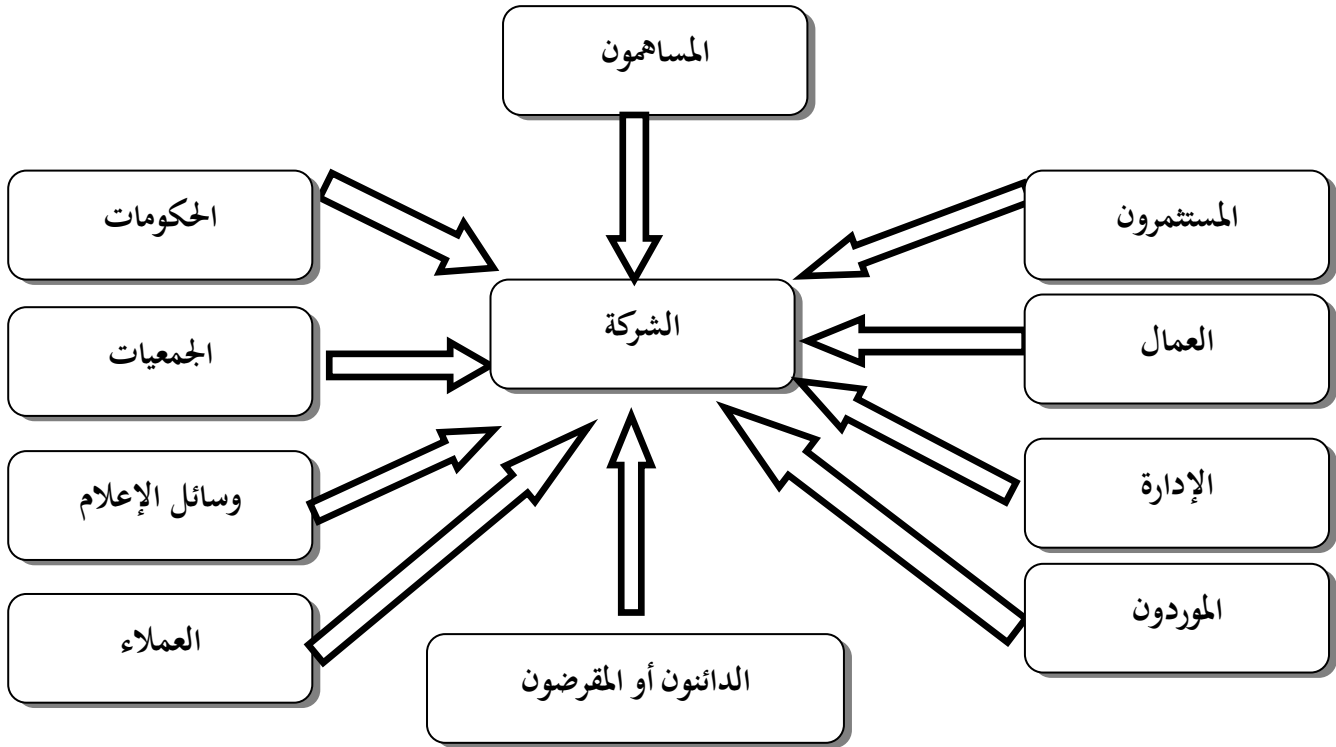
إن دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية تشرح كثيرا من أسباب ظهور ظاهرة المحاسبة الإبداعية. ويعتبر تضارب المصالح بين الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالشركة المصدر أو الدافع الرئيسي لظهور المحاسبة الإبداعية. فمصلحة المديرين في تقليل الضرائب والأرباح الموزعة، ومصلحة حملة الأسهم في تعظيم العائد على استثماراتهم، ومصلحة الموظفين في زيادة تعويضاتهم الإدارية المختلفة، والمسؤولين في تحصيل الضرائب. وتعدد المصالح - رغم تعارضها - هو ما تسبب في انتشار المحاسبة الإبداعية. وقد ذكر ريفسين هذا الأمر في بداية التسعينيات الميلادية، أي قبل انهيار انرون (Enron) حيث قال: "في بعض الأحيان يكون من مصلحة واحد أو أكثر من أطراف إعداد التقارير المالية المختلفة الانخراط مالياً عمداً فيما أسميه التحريف الانتقائي. على سبيل المثال، تسمح هذه التحريفات للمديرين بتحقيق أهداف

¹⁹ عبد الجليل لخضاري، " دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر - دراسة ميدانية بالوادي"، مداخلة مقدمة للملتقى الوطني حول "إشكالية استدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حمة لخضر الوادي، الجزائر، 06-07 ديسمبر 2017، ص 03، 04.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية

المكافآت والمساهمين للاستفادة من أسعار الأسهم المرتفعة والمدققين لإرضاء العملاء وواضعي المعايير والمنظمين وصانعي القانون لتحقيق أهداف سياسية، والأكاديميون يتغاضون عن مساهمات أقسام الجامعة واستشارة العملاء²⁰

والشكل التالي يمثل أصحاب المصالح كما هو موضح:



الشكل رقم (1-1): علاقة أصحاب المصالح مع الشركة

المصدر: سعيدي فارس، 2020-2021، تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على كفاية الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية وسبل الحد منها، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة البليدة 2 الجزائر ص49.

تختلف الدوافع وراء استخدام المحاسبة الإبداعية من أجل التلاعب بالقوائم المالية، باختلاف مدى استقرار دخل المنشأة وتماشيه مع توقعات مستخدمي القوائم المالية، فضلا عن طبيعة العلاقة بين الإدارة والملاك ومساهماتهم في رأس مال المنشأة وغيرها من العوامل الأخرى المتعلقة بالمناخ العام الاقتصادي

²⁰ ميسون محمد القري – عبد الله علي عسيري، 2013، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية- دراسة ميدانية، 2013، ص 113.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية

والاجتماعي والتشريعي بالدولة، ويمكن تصنيف الدوافع وراء التلاعب بالبيانات المالية إلى نوعين من الدوافع يمكن تلخيصه كالتالي:²¹

1- الدوافع الداخلية:

يقصد بالدوافع الداخلية تلك الدوافع التي تنبع من داخل المنشأة، ولذا ترتبط هذه الدوافع بكل من حجم المنشأة وربحياتها وهيكل أصولها ومديونيتها والعلاقة بين الإدارة والملكية، ويمكن استعراض هذه الدوافع كما يلي:

أ- حوافز الإدارة: يقوم هذا الدافع على فكرة أن إدارة المؤسسة سوف تختار المبادئ والطرق المحاسبية والإجراءات والتي تسفر عن تحقيق ميزة إيجابية للمنشأة.

ب- حجم المنشأة: تعتمد المنشآت كبيرة الحجم إلى اختيار المبادئ والطرق المحاسبية والإجراءات وبدائل القياس والتقييم المحاسبي التي تؤدي إلى تخفيض أو تأجيل الأرباح، من أجل تجنب التدخل الحكومي والرأي العام، ومن أجل كذلك تحقيق وفورات ضريبية.

أما بالنسبة للمنشآت صغيرة الحجم فهي تتفادى اختيار الطرق المحاسبية التي تخفض الأرباح، حتى تستطيع زيادة رأسمالها بالحصول على القروض والامتيازات الأخرى. ومنه نستخلص أنه كلما زاد حجم المنشأة كلما زدت الدوافع وراء قيام الإدارة باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.

ت- هيكل التمويل: تستخدم المنشآت التي تعتمد على الديون في تمويلها أساليب المحاسبة الإبداعية أكثر من تلك التي تعتمد على حقوق الملكية، وذلك من أجل تضخيم الأرباح وتحسين نسب الربحية والسيولة، وبالتالي تحسين قيمتها السوقية، بسبب الاتفاقيات المقيدة والموجودة في عقود الاقتراض، حيث تلزم هذه الاتفاقيات بتحقيق نسب معينة من السيولة والربحية وعدم توزيع الأرباح وغيرها.

ث- التجنب الضريبي: يعتبر تقاضي دفع الضريبة من أهم الأسباب التي تدفع الإدارة إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية من أجل تحقيق وفورات ضريبية أو تأجيل دفعها، مثل عدم تقييد الإهلاكات في سنوات العجز بحجة عدم استغلال التثبيتات بشكل كامل، وتقييدها في سنوات تحقيق الأرباح أو القيام

²¹ محمد زيدان إبراهيم، السلوك الأخلاقي للإدارة عند قياس الدخل المحاسبي بمنظمات الأعمال - دراسة اختبارية، جامعة المنوفية، مصر،

2006، ص، ص، 11، 12.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية

باسترجاع الرسم على القيمة المضافة على المشتريات أكثر من الرسم على القيمة المضافة على المبيعات في كل فترة تصريح.

وبصفة عامة تخفيض الوعاء الضريبي الذي سيتم احتساب قيمة الاقتطاع بناء على قيمة هذا الوعاء.

ج- ربحية المنشأة: إن تحقيق أرباح متتالية لعدة سنوات يعد من الأسباب التي تدفع الإدارة إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، بغرض تخفيض الدخل، أما عند تحقيق خسائر متتالية فيصعب على المؤسسة استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية إلا في حالات محدودة، كتحسين صورة المنشأة مع الأطراف ذوي العلاقة، لأن عدم التدخل في مثل هذه الظروف قد يدفع الموردين إلى عدم التعامل الآجل مع المنشأة وأيضاً إحجام المقرضين عن إقراضها.²²

ح- التأثير الإيجابي على سمعة الشركة في السوق: تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية من أجل تحسين الأداء المالي للمنشآت والتي لا تسمح ظروفها الاستغلالية أو الاستثمارية من تحقيق هذا التحسن بشكل طبيعي دون تدخل إدارة المنشأة، إذا لم يحدث ذلك التدخل من طرف إدارة المنشأة فإن سمعتها تتأثر سلباً وخصوصاً أمام مساهميها ودائنيها.²³

خ- الحصول على التمويل اللازم: تستخدم إدارة المنشأة أساليب المحاسبة الإبداعية من أجل الحصول على قروض تمويل، أو المحافظة عليها، وذلك من خلال تكييف القوائم المالية وإظهارها في صورة أنها قادرة على تسديد القرض والفوائد المترتبة عنه في آجاله المحددة، عن طريق رفع نسبة الربحية والسيولة في المنشأة.²⁴

د- التصنيف المهني: تستخدم المنشآت أساليب المحاسبة الإبداعية من أجل الحصول على تصنيف مهني متقدم على منافسيها في القطاع، والذي تجريه بعض المؤسسات الدولية والمحلية، من خلال تكييف

²² د. جبار بوكثير، أ. مصطفى عوادي، أساليب المحاسبة الإبداعية في التلاعب بالقوائم المالية من منظور معايير المحاسبة الدولية، مجلة الدراسات المالية، المحاسبية والإدارية، جامعة أم البواقي، العدد 01-2014، ص، ص، 68، 69.

²³ عماد الأغا، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، مذكرة ماجستير، جامعة الأزهر، 2011، ص 83.

²⁴ عصام أحمد الجنايدة، أثر التجارة الإلكترونية في زيادة استخدام تقنيات المحاسبة الإبداعية، مذكرة ماجستير، جامعة آل البيت، 2008، ص

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية

وتحسين القوائم المالية وفق شروط ومعايير التقييم التي تضعها تلك المؤسسات.²⁵

ذ- تدعيم فرص استفادة الإدارة من المعلومات الداخلية: أحيانا تسمح قوانين بعض الشركات لأعضاء الإدارة بتداول أسهم المنشأة بحرية كباقي المساهمين، عندئذ سيقوم هؤلاء المدراء باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية للحول دون وصول المعلومات الحقيقية للسوق المالي، مما يدعم فرصتهم من الاستفادة بالمعرفة الداخلية لأخبار المؤسسة.²⁶

ر- التعويضات الإدارية (الحصول على مكافآت للمديرين): تقوم معظم الاتفاقات العقدية على نتائج الأرقام المحاسبية، وقد أثبتت الدراسات وجود علاقة بين ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية والعقود التشجيعية للمدراء، حيث أن مثل تلك العقود تدفع بالمديرين إلى اختيار الطرق المحاسبية التي تزيد من منافعهم الشخصية. وقد تكون التعويضات التشجيعية مصممة على المدى القصير، وتكون في هذه الحالة مرتبطة برقم صافي الدخل، أو تحقيق هدف مبيعات محدد. أما إذا كنت التعويضات مصممة على المدى الطويل فإنها في العادة تكون مرتبطة بأداء الأسهم في السوق المالية، ومثل هذه الارتباطات - بلا شك - تجعل المدير يقوم بكل ما من شأنه التأثير على الدخل (المدى القصير) أو أداء الأسهم في السوق (المدى الطويل) بهدف تعظيم العائد عليه.²⁷

ز- التأثير على أسعار الأسهم: تناولت أدبيات المحاسبة العلاقة بين أرقام المحاسبة وأسعار الأسهم وعوائدها، وفحصت تأثير اختيار الطريقة المحاسبية على تقويم الأصول وتكلفة رأس المال، وتوصلت إلى تراجع أداء الشركة واضطرابه - الذي تصفه المعلومات المحاسبية المنشورة - من شأنه التأثير على أسعار أسهمها في السوق، وفي المقابل استقرار نتائجها أو ارتفاعها من شأنه الحفاظ على أو تحسن تلك الأسعار. وإذا توفر لبعض المستثمرين مصادر للمعلومات غير تلك المنشورة في القوائم المالية للشركات المساهمة، فإنه في مرحلة الاكتتاب خصوصا يكون اعتماد المستثمر محصورا على المعلومات الواردة في للقوائم المالية التي تنشرها الشركة. ونظرا للأسباب التي ذكرت سابقا، تتوفر الفرصة للمديرين لممارسة إدارة الأرباح عند إعداد القوائم المالية في مرحلة الاكتتاب الأولى بهدف تحفيز المستثمر إلى شراء أسهم

²⁵ محمد مطر، ليندا حسن، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، الأردن، 2009،

ص 10.

²⁶ عماد الأغا، مرجع سبق ذكره، ص 85.

²⁷ ميسون محمد القري-عبد الله على عسيري، مرجع سبق ذكره، ص 120.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية

الشركة.²⁸

2- الدوافع الخارجية:

تتمثل الدوافع الخارجية في العوامل والظروف الخارجة عن إرادة المنشأة والتي تدفع الإدارة إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية والتي نلخصها فيما يلي:

أ- المرونة في تطبيق المبادئ والسياسات المحاسبية: لقد أصبحت المرونة في تطبيق المبادئ والسياسات المحاسبية المتعارف عليها أمراً طبيعياً، وواقعياً تقبله جميع الجهات المهنية، وتسمح المرونة في تطبيق المبادئ المحاسبية للمنشأة باختيار أو تطبيق سياسة محاسبية معينة دون غيرها لظروفها المحيطة، فهي تعطي الفرصة أمام إدارة المنشأة لممارسة التلاعب بالمعلومات.

ب- طبيعة محيط المنشأة: يعتبر المحيط الاقتصادي والسياسي والاجتماعي، من العوامل التي تدفع الإدارة إلى التلاعب والتحايل أو التضليل في المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية، وبصفة خاصة عندما يكون هناك تدخل حكومي وسياسي في بعض أعمال الشركات كبيرة الحجم ذات التأثير على النشاط الاقتصادي مما يجعل هذه الشركات محط أنظار الجهات الحكومية الرسمية والرأي العام بشكل دائم.²⁹

ت- عدم وجود المنظمات المهنية والهيئات الرقابية: إن عدم وجود منظمات مهنية وهيئات رقابية تسهر على تطبيق المعايير والمبادئ والتشريعات المحاسبية وتحافظ على المصالح الاقتصادية للمنشآت والمجتمع ككل، يعطي فرصة كبيرة لإدارة المنشأة بالتلاعب بالمعلومات المالية واستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.³⁰

²⁸ ميسون محمد القري- عبد الله على عسيري، مرجع سبق ذكره، ص 116.

²⁹ د. جبار بوكثير، أ. مصطفى عوادي، مرجع سبق ذكره، ص، ص، 68، 69.

³⁰ محمد زيدان إبراهيم، السلوك الأخلاقي للإدارة عند قياس الدخل المحاسبي بمنظمات الأعمال - دراسة اختبارية - ، مرجع سبق ذكره، ص 14

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية

المبحث الثاني: ممارسات المحاسبة الإبداعية للتلاعب في القوائم المالية

سنتطرق في هذا المبحث إلى مختلف الأساليب أو الممارسات التي يمكن استخدامها للتلاعب في القوائم المالية، حيث تتعدد وتتغير هذه الممارسات من مؤسسة إلى أخرى بحسب الأهداف والرغبات التي تصبوا إليها الإدارة وعلى حسب الظروف المحيطة بكل مؤسسة، وتتمثل في كل من قائمة الدخل، قائمة المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية وكذا التغيرات في حقوق الملكية. وقبل أن نعرض على الممارسات المستخدمة للتلاعب في القوائم المالية وجب أن نعرف ماهيتها وشروط إعدادها قبل ذلك.

1- تعريف القوائم المالية:

القوائم المالية هي التي تهدف إلى تقديم بيانات ومعلومات تكون مفيدة للمستخدمين بشكل ومضمون صحيحين لمساعدتهم في اتخاذ القرار.³¹ كما تم تعريفها على أنها هي التي تظهر الآثار المالية للعمليات والأحداث الأخرى حيث تعمل على تجميعها وتوزيعها على تصنيفات واسعة تبعا لخصائصها الاقتصادية.³² هي الوسائل التي بموجبها يتم تزويد الإدارة والأطراف المعنية صورة مختصرة عن الأرباح والمركز المالي للمنشأة الاقتصادية.³³

كما استخلص كل من الدكتور جبار بوكثير وأ. مصطفى عوادي أن القوائم المالية هي المرآة التي تعكس الصورة الحقيقية للوضع المالية للشركة، شرطة أن تتميز هذه الصورة بالاختصار، الدقة والوضوح، وهذا ما يجيز لمستخدميها اتخاذ القرارات المناسبة حول مستقبل الشركة وعلاقتهم بها وذلك على كل المستويات.³⁴

2- شروط إعداد القوائم المالية:

إن تحقيق القوائم المالية للأغراض التي وجدت من أجلها خاصة ما يتعلق بضمان جودة المعلومات المالية لمستخدميها، يتطلب إعدادها بمراعاة جملة من الشروط أهمها:³⁵

- ♦ التحقق من توافر الشروط الشكلية لإعداد القوائم، كالحرص مثلا على إيضاح اسم الشركة بالكامل وشكلها القانوني وتاريخ إعداد هذه القوائم وكذلك الفترة المالية التي تغطيها تلك القوائم.
- ♦ الحرص على إعدادها بموجب المفاهيم والمبادئ والأصول المحاسبية المتعارف عليها.

³¹ حنان حلوة رمضان، تطور الفكر المحاسبي، دار الثقافة للنشر، الأردن، 1997، ص 85.

³² طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الحديثة، الدار الجامعية مصر، 2006، ص 99.

³³ تع. أحمد حامد حجاز، المحاسبة المتوسطة، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 2003، ص 132.

³⁴ د. جبار بوكثير، أ. مصطفى عوادي، مرجع سبق ذكره، ص 61.

³⁵ محمد مطر، تقييم مستوى الإفصاح في القوائم المالية المنشورة لشركات المساهمة الأردنية في ضوء قواعد الإفصاح، مجلة دراسات العلوم الإنسانية، الأردن، العدد الثاني، ص 116

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية

♦ أن يتم تصنيف وعرض المعلومات التي تشتمل عليها تلك القوائم على أسس منطقية تسهل مهمة المحلل المالي في اشتقاق المؤشرات الملائمة ومن تم تفسير هذه المؤشرات.

♦ أن يراعى في عملية دمج بنود هذه القوائم مبدأ الأهمية النسبية، بحيث يتم الإفصاح في بند منفصل عن كل معلومة تعتبر مادية أو جوهرية من وجهة نظر مستخدمي هذه القوائم المالية.

♦ أن يتم عرض المعلومات في القوائم المالية بالكيفية التي تيسر قابليتها للمقارنة، وهو ما يتطلب تعديل في عناصر قائمتي الدخل والمركز المالي بمقدار التغيير الحاصل في القوة الشرائية لوحدة النقد وذلك من خلال الفترات المالية التي تسودها معدلات مرتفعة من التضخم الاقتصادي.

♦ التأكد من المعلومات التي تعرضها هذه القوائم من ناحية توافر الخصائص النوعية الأساسية فيها.

المطلب الأول: ممارسة المحاسبة الإبداعية للتلاعب في قائمة الدخل

قائمة الدخل: تعرض قائمة الدخل نتائج أعمال المنشأة من ربح أو خسارة عن فترة مالية محددة، وتهدف إلى تزويد المهتمين بالقوائم المالية بما يمكنهم من معرفة الكفاءة الاقتصادية للوحدة وكذا المعلومات التي تساعد على التنبؤ بمقدار وتوقيت ودرجة عدم التأكد المصاحبة للتدفقات النقدية في المستقبل.³⁶

كما تهدف قائمة الدخل إلى:³⁷

- ♦ تزويد مستخدمي القوائم المالية بمعلومات تساعد في عملية ومقارنة وتقييم القوة الإيرادية للمنشأة.
- ♦ تقديم معلومات مفيدة للحكم على قدرة الإدارة في استغلال المنشأة بشكل فعال من أجل تحقيق الهدف الأساسي للمشروع (تعظيم القوة الإيرادية).
- ♦ توفير معلومات حقيقية وتفسيرية بالنسبة للعمليات التشغيلية والأحداث الاقتصادية الأخرى والتي تكون مفيدة في عملية التنبؤ و المقارنة و تقييم و القوة الإيرادية.
- ♦ التقرير عن أنشطة المشروع التي تؤثر على المجتمع، والتي يمكن تحديدها ووضعها أو قياسها، والتي تكون ذات أهمية بالنسبة للأهداف المحددة والموضوعة مسبقاً.
- ♦ تحديد مقدار الضريبة المستحقة على المنشأة.
- ♦ معرفة الملاك لنتيجة استثماراتهم في المنشأة.

ممارسات المحاسبة الإبداعية للتلاعب في قائمة الدخل:

نبين فيما يلي أساليب التلاعب في قائمة الدخل من خلال الإيرادات والمصروفات:³⁸

³⁶ محمد أبو نصار، جامعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالية الدولية، دار وائل، الأردن، 2014، ص44

³⁷ محمد زيدان ابراهيم، مرجع سبق ذكره ص، ص، 11، 12.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية

◊ تسجيل إيرادات المبيعات مبكراً قبل أن تكتمل عملية البيع وقبل اكتمال عملية تبادل المنفعة.
◊ زيادة الدخل من خلال عائد لمرة واحدة، ويشمل زيادة الأرباح من خلال بيع أصل مقيم أقل من الحقيقة، وكذلك اعتبار عائد الاستثمار جزءاً من الإيرادات، إضافة إلى تسجيل عائد الاستثمار باعتباره دخلاً تشغيلياً، وأخيراً ابتداء دخل من خلال إعادة تصنيف حسابات الميزانية.

◊ نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو قادمة، وتشمل رسمة التكاليف التشغيلية العادية وتغيير السياسات المحاسبية إضافة إلى اهتلاك التكاليف بشكل بطيء جداً، والفشل في تسجيل الأصول التالفة، وتخفيض خدمات الأصول.

◊ نقل الإيرادات الحالية إلى فترة زمنية محاسبية لاحقة.

◊ نقل المصاريف المستقبلية إلى الفترة المحاسبية الحالية، وهي تشمل تسريع وزيادة المصاريف التي تعتمد على تقدير المرء في الفترة المحاسبية الحالية.

المطلب الثاني: ممارسة المحاسبة الإبداعية للتلاعب في قائمة المركز المالي

قائمة المركز المالي: تتضمن العناصر المتعلقة المتعلقة بقياس المركز المالي للشركة ألا وهي، الأصول، الالتزامات، حقوق الملكية، وتعرف هذه العناصر بما يلي:³⁹

◀ الأصل: وهو مورد تسيطر عليه المنشأة نتيجة لأحداث سابقة ومن المتوقع أن ينجم عنه منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة.

◀ الالتزام: وهو تعهد حالي على المنشأة ناشئ عن أحداث سابقة ومن المتوقع أن يتطلب سداده تدفقات خارجية من الموارد التي تملكها المنشأة والتي تنطوي على منافع اقتصادية.

◀ حق الملكية: وهو حق صاحب المنشأة المتبقي في الأصول بعد طرح كافة الالتزامات.

ممارسات المحاسبة الإبداعية للتلاعب في قائمة المركز المالي

تعد قائمة المركز المالي من البيانات المهمة جداً التي يعتمد عليها المستثمرون ومستخدمو البيانات المالية في أعمالهم، وذلك لأنها تعكس صورة صحيحة وصادقة عن الوضع المالي العام للشركة في تاريخ نهاية السنة المالية أو بتاريخ إعدادها، وترتبط أهمية بيان المركز المالي بما توفره من معلومات حول طبيعة وحجم الموارد المتاحة لدى الشركة والتزاماتها تجاه المقرضين والمالكين.⁴⁰

³⁸ ليلى عبد الصاحب داخل، تأثير المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل والحد من آثارها، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد السابع والأربعون، 2016، ص 380

³⁹ الجمعية المصرية للمحاسبين القانونيين، معايير المحاسبة المصرية، 2006، ص 25.

⁴⁰ سعود جايد مشكور العامري، المحاسبة الإبداعية في عناصر الميزانية وأثرها على تعظيم الأرباح وزيادة القيمة السوقية للسهم، 2018، ص 07، مقال متوفر على الموقع: <https://www.researchgate.net/publication/>

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية

ممارسات المحاسبة الإبداعية التي يمكن أن تقوم بها الإدارة في قائمة المركز المالي ما يلي:⁴¹

- ◇ تضخيم مصاريف إعادة الهيكلة.
- ◇ التضخيم في حسابات الأصول المدينة.
- ◇ تقليل الالتزامات.
- ◇ تضخيم الممتلكات والمعدات.
- ◇ تضخيم المستحقات الاختيارية.
- ◇ زيادة الاحتياطات.
- ◇ التلاعب في مخصصات الديون.
- ◇ التلاعب في طرائق تقييم الأدوات المالية.

المطلب الثالث: ممارسة المحاسبة الإبداعية للتلاعب في قائمة التدفقات النقدية

قائمة التدفقات النقدية: تخصص المعيار المحاسبي الدولي رقم (07) في قائمة التدفقات النقدية، وهي القائمة التي تعنى بعرض معلومات عن التغيرات التاريخية للمحصلات والمدفوعات النقدية الخاصة بمنشأة ما.

ويتجلى الغرض من إعداد قائمة التدفقات النقدية في ما يلي:⁴²

- ◆ توفير معلومات ملائمة عن المحصلات والمدفوعات النقدية للمنشأة مستقبلاً.
- ◆ الوقوف على قدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها وقدرتها على سداد التوزيعات المعلنة وكذلك حاجتها للتمويل الخارجي.
- ◆ كما يساعد الإفصاح عن قائمة التدفقات النقدية الفائدة في تقييم سيولة المنشأة ومرونتها المالية وربحياتها والمخاطر المتعلقة بها.
- ◆ بيان التدفقات النقدية المتعلقة بالتدفقات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.
- ◆ معرفة أسباب وجود فروق بين صافي الدخل من جهة والمحصلات والمدفوعات النقدية المتعلقة بتلك الفروق من جهة أخرى.
- ◆ تقييم أثر عمليات التمويل والاستثمارات النقدية وغير النقدية خلال السنة المالية على المركز المالي.
- ◆ تقييم قدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية في المستقبل، ومعرفة درجة عدم التأكد المحيطة بها.

⁴¹ فادي عبد الرحم محمود البطنجي، مدى إدراك محلي الائتمان لإجراءات المحاسبة الإبداعية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2011، ص، 55-56.

⁴² حنان حلوة رمضان مرجع سبق ذكره، ص 321.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية

ممارسات المحاسبة الإبداعية للتلاعب في قائمة التدفقات النقدية:

تعرض قائمة التدفقات النقدية جميع التدفقات النقدية الداخلة والخارجة، من حيث مصادرها واستخداماتها خلال فترة زمنية معينة، ويهدف إعداد هذه القائمة إلى مساعدة المستثمرين والدائنين والدارسين وغيرهم في تحليل النقدية من خلال توفير معلومات ملائمة عن مصادر التدفقات والمدفوعات النقدية خلال فترة زمنية معينة.⁴³

من الأساليب المحاسبية الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية:⁴⁴

◊ يقوم المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلية، باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية والعكس، وهذه الإجراءات والممارسات لا تؤثر ولا تغير في القيم النهائية.

◊ تستطيع المنشأة كذلك دفع تكاليف التطوير الرأسمالي وتسجيلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة وتبعتها 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 أنها 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: ممارسة المحاسبة الإبداعية للتلاعب في قائمة التغيرات في حقوق الملكية

قائمة التغيرات في حقوق الملكية: نصت معايير المحاسبة الدولية على وجوب إعداد الشركات لقائمة التغيرات في حقوق الملكية كقائمة مستقلة عن القوائم المالية الأخرى، وهي تتضمن تسوية لحقوق الملكية بين بداية الفترة ونهايتها، إضافة إلى الأرباح والخسائر التي تعتبر جزءاً من حقوق الملكية ولا تظهر في قائمة الدخل.

⁴³ حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 27، 2011، ص 368.

⁴⁴ حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، مرجع سبق ذكره، ص 368.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية

وتهدف هذه القائمة المالية إلى التعرف على:⁴⁵

♦ مقدار حقوق الملكية لبنودها وأي تفاصيل أخرى عنها.

♦ التغيرات التي تحدث لحقوق الملكية خلال الفترة.

♦ بنود الأرباح والخسائر التي تم الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية، مثل الأرباح والخسائر

المتعلقة ببيع الاستثمارات المتاحة للبيع.

ممارسات المحاسبة الإبداعية للتلاعب في قائمة التغيرات في حقوق الملكية:

اشتراط المعيار المحاسبي الدولي على الشركة أن تقوم بعرض قائمة التغير في حقوق الملكية منفصل عن القوائم المالية وذلك من أجل إظهار التغير في حقوق الملكية الذي يتمثل في الأرباح والخسائر الناجمة عن أنشطة المنشأة من خلال قائمة الدخل وأن بنود هذه القائمة معرضة لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال إجراء تغييرات وهمية في رأس المال المدفوع أو تخفيضه.⁴⁶

◊ تتعرض جميع بنود قائمة التغيرات في حقوق الملكية لممارسات المحاسبة الإبداعية بإجراء تغييرات وهمية لزيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه وكذلك رأس المال المكتسب أو المحتسب، ويتم إجراء هذه التغييرات بإعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة أو خسائر الخيارات السابقة وأرصدة العملات الأجنبية.⁴⁷

الجدول رقم (1-3) : أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية

ت	قائمة الدخل	قائمة المركز المالي	قائمة التدفقات النقدية
1	تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع شك.	المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية.	تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو تمويلية أو العكس.
2	تسجيل إيراد مزيف.	عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية للأصول الثابتة المدرجة في الميزانية.	تستطيع المنشأة دفع تكاليف التطور الرأسمالي وتسجلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة وتبعتها عن التدفقات النقدية الخارجية التشغيلية.
3	زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحد.	التلاعب في أسعار السوق الاستثمارات المتداولة.	تتوافر كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف الهرب جزئياً من دفع الضرائب.
4	نقل المصاريف الجارية إلى	عدم الإفصاح عن بنود النقد	التلاعب بالدخل من العمليات

⁴⁵ خالد الجعرات، معايير التقارير المالية الدولية، دار إثراء، الأردن، 2007، ص، 126-127.

⁴⁶ قاسم محمد عبد الله البعاج، المحاسبة الإبداعية وأثرها في الدخول الخاضعة للضريبة، مجلة المثلى للعلوم الإدارية الاقتصادية، المجلد 4، العدد 10، 2014، ص 24.

⁴⁷ منال حسين لفته صالح، استخدام تقنيات المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وتأثيراتها على القوائم المالية، مجلة دنانير، العدد الثامن، ص 590.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية

	فترات محاسبية سابقة ولاحقة.	المقيدة.	المستمرة وذلك لإزالة البنود غير المتكررة وكذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمنشأة باعتبارها أسهما تجارية.
5	الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات.	الذمم المدينة ويتم التلاعب هنا من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة.	
6	نقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة.	تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل.	
7	نقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلا إلى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة.	عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن الالتزامات قصيرة الأجل.	
8		إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري.	
9		الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية.	

المصدر: الخشاي والدوسري، الاتجاهات والأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها، 2008، ص 12 و13.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية

خلاصة الفصل:

تعتبر المحاسبة الإبداعية إحدى أشهر الطرق التي تمارس التلاعب بالحسابات وحيث أن القانون لا يمنع ذلك، فإن ممارستها تؤثر على جودة القوائم المالية، وتختلف المحاسبة الإبداعية في شقها السلبي الذي يتميز بالتلاعب وتدليس حقيقة الحسابات المالية لخدمة جهة من الجهات على حساب أخرى، أما الشق الثاني الذي يُعنى بالموثوقية أو من أجل إيجاد حلول لمشاكل الإدارة، خدمة لمهنة المحاسبة من جانب تحديث ممارستها بما يتماشى وتطور مختلف المجالات.

أصبحت المحاسبة الإبداعية حديثاً أحد أساليب التلاعب المحاسبي الذي يستعمل فيه المحاسب خبرته التقنية في المجال ومعرفته بخبايا المحاسبة في صياغة قوائم مالية ومعلومات محاسبية كما يريد، هو أو الإدارة لا كما يجب أن تكون على حقيقتها، مستغلاً في ذلك المرونة التي توفرها مبادئ المحاسبة، وكل ذلك يأتي من وراء أسباب ودوافع تؤدي إلى انتهاج هذه الظاهرة في تقديم معلومات محاسبية غير صحيحة لا تعكس الواقع الحقيقي للمنشأة لغرض خدمة مصالح معينة أو لتحقيق أهداف مرجوة لمصلحة أحد الأطراف عن طريق تغليط مستخدمي المعلومات والقوائم المالية، هذا الأمر الذي جعل معظم الباحثين يجمعون على أن المحاسبة الإبداعية سلوك غير أخلاقي رغم أنها لاقت اهتماماً كبيراً من طرفهم خاصة وأنها لا تخرج عن الإطار القانوني والنظامي لمبادئ المحاسبة. إلا أنها تتعارض تماماً مع أخلاقيات السلوك المهني، خاصة في تحقيق فائدة لفئة معينة على حساب فئة أخرى ممن يستعملون المعلومات المحاسبية التي لا تعكس في الواقع حقيقة القوائم المالية.

ولتحقيق تلك الأهداف المرجوة أو رغبة الإدارة كان لابد من أساليب وممارسات للتلاعب بموثوقية المعلومات المحاسبية وتظليل مستخدمي القوائم المالية سواء الدخل، المركز المالي، التدفقات النقدية أو قائمة التغيرات في حقوق الملكية. كل ذلك لتجميل الوضعية الحالية للمنشأة على أن تظهر على غير ما هي عليه في الحقيقة دون الخروج عن الإطار القانوني.

غير أن ذلك يؤثر بشكل سلبي كبير على اتخاذ قرارات صائبة و التي لا تصب في مصلحة الشركة سواء على المدى القريب أو البعيد، بسبب أن المعلومات المحاسبية لا تتصف بالموثوقية ولا بالجودة المطلوبة من طرف مستخدميها. وهو ما سنحاول التطرق إليه في الفصل الثاني من خلال التعرض بالدراسة لموضوع جودة وموثوقية المعلومات المحاسبية والتي من شأنها أن تعطي فرصة الاستغلال الأمثل للمعلومات المحاسبية في ضوء الوضع الحقيقي للحالة المالية للمؤسسة وتمكين أصحاب القرار من اتخاذ ما هو أمثل وأنجع.

الفصل الثاني
أثر المحاسبة الإبداعية
على موثوقية المعلومات
المحاسبية

الفصل الثاني: أثر المحاسبة الإبداعية على موثوقية المعلومات المحاسبية

تمهيد:

تزداد الحاجة إلى المعلومات باعتبارها وسيلة تستمد أهميتها وضرورتها من مدى إسهامها في عملية ترشيد واتخاذ مختلف القرارات الإدارية، ويعتبر النظام المحاسبي أحد أهم الأنظمة المنتجة للمعلومات من خلال جمع مختلف البيانات وتصنيفها وتحليلها وبذلك تعتبر المادة الخام المنتجة للمعلومات، التي تسهم في ترشيد ومساندة القرارات الإدارية.

فأهمية المعلومات المحاسبية ومدى تأثيرها في مختلف القرارات تأتي من خلال جودتها وموثوقيتها، فجودة المعلومات المحاسبية تكون من خلال ما تنتم به هذه المعلومات من خصائص تجعلها ذات مصداقية وخالية من التلاعب والتدليس والتحريف والتضليل.

أما موثوقية المعلومات المحاسبية فتكون من خلال دقتها وتمثيلها الصادق لما يجدر بها أن تمثله بعيدة عن أي تحيز ولا تتأثر بالأحكام الشخصية للقائمين على إعدادها، وتكون قابلة للتحقيق وأن يعكس جوهرها وحقيقتها شكلها القانوني.

وأن جودة وموثوقية المعلومات المحاسبية يتوقف على كفاءة وفعالية نظام المعلومات المحاسبي داخل المنظمة.

وسنتناول في هذا الفصل مبحثين رئيسيين:

❖ المبحث الأول: جودة المعلومات المحاسبية.

❖ المبحث الثاني: موثوقية المعلومات المحاسبية.

الفصل الثاني: أثر المحاسبة الإبداعية على موثوقية المعلومات المحاسبية

المبحث الأول: جودة المعلومات المحاسبية

المطلب الأول: مفهوم جودة المعلومات المحاسبية

قبل التطرق إلى مفهوم جودة المعلومات المحاسبية، وجب تعريف ولو بإختصار الجودة والمعلومات المحاسبية، فالجودة هي مقياس للتميز أو حالة الخلو من العيوب والنواقص والتباينات الكبيرة عن طريق الإلتزام الصارم بمعايير قابلة للقياس وقابلة للتحقق لإنجاز تجانس وتماثل في الناتج ترضي متطلبات محددة للعملاء أو المستخدمين، ومعياري أيزو 8402-1986 يحدد الجودة على أنها "مجملة السمات والخصائص لمنتج أو الخدمة التي تجعله قادرا على تلبية الإحتياجات المذكورة صراحة أو المضمنة، هذا من جهة.¹

ومن جهة أخرى تعد المعلومات المحاسبية ذات أهمية بالغة لمجموعة من المستفيدين الداخليين والخارجيين، فالمعلومات تمثل أداة ووسيلة اتصال ما بين معدها الذي يجب عليه أن يحدد الهدف منها بوضوح وبين المستفيد من تلك المعلومات التي يرغب أن تكون ذات كفاءة ومفيدة في اتخاذ القرارات.²

أما جودة المعلومات المحاسبية، فلها العديد من التعريفات نذكر منها:

يقصد بجودة المعلومات المحاسبية: " تلك الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة ".³ مفهوم جودة المعلومات المحاسبية يعني ما تتمتع به هذه المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين، وأن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يساعد على تحقيق الهدف من استخدامها.⁴

تعتبر جودة المعلومات المحاسبية معيار يمكن على أساسه الحكم على مدى تحقيق المعلومات المحاسبية لأهدافها، كما يمكن استخدامها كأساس للمفاضلة بين الأساليب المحاسبية لغرض القياس والإفصاح المحاسبي في التقارير المالية.⁵

¹ وفاء مساك، دور مراجعة الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية (دراسة ميدانية)، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر، 2014/2015، ص 44.

² إبراهيم جعفر الشلبي، أهمية تطبيق معيار التقارير المالية المرحلية الدولي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية (دراسة ميدانية)، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2017، ص 17.

³ د. سليمة طبائبية، النظرية المحاسبية، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية(رماج)، المملكة الأردنية الهاشمية - عمان، الطبعة الأولى، 2016، ص 189.

⁴ ناجي بن يحيى، دور جودة المعلومات المحاسبية في تحسين الإفصاح المحاسبي - دراسة حالة شركة المطاحن الكبرى للجنوب GM SUD بسكرة، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2012-2013، ص 57.

⁵ خرمازة يمين، بن مهني محمد نجيب، دور محافظ الحسابات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في الجزائر دراسة حالة مكتب محافظ الحسابات في ولاية - برج بوعريج -، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد البشير الإبراهيمي - برج بوعريج -، الجزائر، 2020/2021، ص 48.

الفصل الثاني: أثر المحاسبة الإبداعية على موثوقية المعلومات المحاسبية

يقصد بجودة المعلومة المحاسبية تلك الخصائص التي تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة أو القواعد الأساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات، ويؤدي تحديد هذه الخصائص إلى مساعدة المسؤولين عند وضع المعايير المحاسبية واعداد القوائم المالية، كما تساعد في تقييم المعلومات المحاسبية التي تنتج عن تطبيق الطرق والاساليب المحاسبية البديلة.⁶

بالإضافة إلى ذلك، تعد جودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية المقياس المناسب لتقييم مدى كفاءة نظام المعلومات المحاسبي من حيث كفاءة تشغيله وجودة تصميمه، كما أن جودة المعلومات المحاسبية تكمن في قدرتها على إضافة قيمة لمتخذي القرارات الاقتصادية وذلك بتزويدهم بالمعلومات التي تحفزهم على اتخاذ القرارات التي تحقق أهداف تلك الجهات وتخفيض من احتمالات عدم التأكد المصاحبة لتلك القرارات.⁷ ومنه نستخلص أن جودة المعلومات المحاسبية هي تلك الخصائص التي تتسم بها المعلومات المحاسبية تجعلها قادرة على تحقيق أهدافها وتحقيق منفعة لمستخدميها وأن تخلص من كل أشكال التحريف والتضليل، كما أنها مقياس مناسب لتقييم مدى كفاءة نظام المعلومات المحاسبي وتساعد أيضا في عملية اتخاذ القرارات.

المطلب الثاني: الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية

تتسم جودة المعلومات المحاسبية بمجموعة من الخصائص وهي الخصائص النوعية وتتمثل فيمايلي:

الخصائص الرئيسية:

هي الخصائص التي يجب توافرها في المعلومات المحاسبية المنشورة والا فقدت هذه المعلومات أهميتها وأصبحت غير مفيدة للمستخدمين وتتمثل في:

أ- الملائمة

تكون المعلومات المحاسبية ملائمة بمدة تأثيرها على قرار المستخدم، وإذا وصلت لمستخدميها في الوقت المناسب وكانت لها قدرة تنبؤية، وقدرة على التقييم الإرتدادي،⁸ وتكون غير ملائمة متى ضعف ذلك التأثير على ذلك القرار، أي أن الملائمة تعني وجود إرتباط منطقي بين المعلومات وبين القرار

⁶ سليمان عبد الحكيم، دور جودة المعلومات المحاسبية في ترشيد قرار الإستثمار في ظل النظام المحاسبي والمالي الجديد دراسة حالة مؤسسة إقتصادية الجزائر، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2019-2020، ص 153.

⁷ قسوم حنان، أثر الإفصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية - دراسة تطبيقية حول بعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف -، رسالة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه ل م د في العلوم التجارية، تخصص : محاسبة، مالية وتقييم، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس - سطيف-، الجزائر، 2015/2016، ص 18-19.

⁸ أ.د. عصام الدين محمد متولي، نظم المعلومات المحاسبية، حقوق الطبع والنشر محفوظة لجامعة العلوم والتكنولوجيا، صنعاء - اليمن، الطبعة الثانية، 2015، ص 37.

الفصل الثاني: أثر المحاسبة الإبداعية على موثوقية المعلومات المحاسبية

موضوع الدراسة، فالمعلومات الملائمة هي تلك المعلومات القادرة على إحداث تغيير في اتجاه القرار، وغياب تلك المعلومات يؤدي عادة إلى اتخاذ قرارات خاطئة، ومن هنا نجد أن التعريف السليم للملائمة هو قدرة المعلومات على إحداث تغيير في اتجاه قرار مستخدم معين.⁹ وحتى تكون هذه المعلومات ملائمة يجب أن يتوفر فيها الخصائص الفرعية التالية:

1- الملائمة في التوقيت:

إن توفر المعلومات المحاسبية للمستخدم بتوقيت مناسب يساعده في اتخاذ القرار المناسب، بينما تفقد هذه المعلومات قوتها في التأثير على القرارات عند توفرها للمستخدم بزمان غير كاف أو توقيت غير ملائم، وربما دعوة الهيئات والمؤسسات المهنية والعلمية المحاسبية للشركات إلى إصدار القوائم المالية والتقارير السنوية خلال مدة محددة بعد انتهاء السنة المالية، ومطالبتها أيضاً بإصدار التقارير المالية الدفترية هي محاولة الإضفاء للملائمة في التوقيت على هذه المعلومات والقوائم.¹⁰

ولتقديم المعلومات في التوقيت الملائم قد يكون من المفيد أحياناً التضحية بشيء من الدقة الحسابية ودرجة عدم التأكد لصالح التوقيت الملائم، فعملية اتخاذ القرارات محددة عادة بفترة زمنية ولا يمكن تأجيلها، لذلك فإن توفر المعلومات في الوقت المناسب يعد أمراً مفيداً ومرغوباً فيه حتى ولو كان ذلك على حساب الدقة في عملية القياس، وهذا ما يحدث مع التقارير المرحلية المؤقتة، إذ أنها تقدم المعلومات بصورة أسرع ولفترات أقصر - وإن كان بدقة أقل - الأمر الذي يزيد من منفعتها وتكون ملائمة في التنبؤ بالدخل السنوي للمنشأة (قيمة تنبؤية)، كما أنها تقدم في الوقت نفسه تغذية عكسية (قدرة تقييم ارتدادي) عن الأداء السابق والقرارات السابقة، وهكذا يظهر أن الخصائص الفرعية الثلاثة المكونة لخاصية الملائمة مترابطة مع بعضها لتكون المعلومات أكثر نفعاً.¹¹

2- القدرة التنبؤية:

يقصد بالقدرة التنبؤية للمعلومات المحاسبية قدرتها على تحسين قدرة متخذ القرار على التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل أو أن تؤدي إلى تصحيح أو تعزيز توقعاته الحالية، فهذه الخاصية تعتبر ضرورية لمساعدة المستخدمين على زيادة احتمالية تصحيح تنبؤات سابقة أو أحداث حاضرة، ومن أمثلة ذلك التنبؤ بالتدفقات النقدية في المستقبل مقارنة بالحاضر والماضي، التعرف على مؤشرات المديونية وزيادتها مثلاً

⁹ رضوان حلوه حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، الطبعة الثانية، 2006، ص 199-200.

¹⁰ خرماسة يمين، بن مهني محمد نجيب، دور محافظ الحسابات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في الجزائر دراسة حالة مكتب محافظ

الحسابات في ولاية - برج بوعرييج -، مرجع سبق ذكره، ص 49.

¹¹ رضوان حلوه حنان، المرجع أعلاه، ص 202.

الفصل الثاني: أثر المحاسبة الإبداعية على موثوقية المعلومات المحاسبية

تعتبر مؤشرا على تراجع حجم التدفقات النقدية في المنشأة، التعرف على عائد الإستثمارات في الأصول وتطوراته يعتبر مؤشرا على زيادة كفاءة الإدارة.¹²

3- القدرة على تقييم الارتدادية للتنبؤ (التغذية العكسية):

هي إمكانية استخدام المعلومة في تصحيح معلومات حالية أو مستقبلية، بحيث يمكن الاعتماد عليها في تقييم مدى صحة توقعات سابقة، وأن تتمتع المعلومة بقدرة عالية على التقييم الارتدادي للقرارات الماضية وقيمة التنبؤ العالية بالمستقبل، ومن هنا تبرز أهمية هذه الخاصية في تقليل درجة عدم التأكد وتقييم القرارات السابقة.¹³

ب- الموثوقية:

يفترض أن تتصف المعلومات المحاسبية المنتجة بدرجة عالية من الثقة وكما نعلم أن الثقة هي سلوك ولا يوجد درجة كاملة للثقة، وإنما هي خاصية معناها مرتبط بمقارنتها بمثيلاتها؛ عليه، فهي درجة رياضية مرتبطة بالمكان والزمان وسلوك متخذ القرار.¹⁴

وحتى تكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون موثوقة، تمتلك المعلومات صفة الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة ومحايدة، ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين كمعلومات تمثل بصدق العمليات والأحداث أو من المتوقع أن تمثل الأحداث المستقبلية بمعقولة.¹⁵

وقد بين مجلس معايير المحاسبة الدولية أن هذه الخاصية تتحقق من خلال الخصائص الفرعية التالية:

1- الصدق في التعبير:

يقصد بخاصية الصدق في التعبير أو العرض مقابلة أو مطابقة الأرقام والمعلومات المحاسبية للظواهر المراد التقرير عنها وتقليب الجوهر علي الشكل، وتتطلب خاصية الصدق في التعبير التحرر من التحيز في عملية القياس والتحرر من التحيز من قبل القائم بعملية القياس كما يجب أن تعبر الأرقام المحاسبية عما حدث فعلا.¹⁶

¹² علي عبد الله شاهين، النظرية المحاسبية، مكتبة آفاق للطباعة والنشر والتوزيع، غزة - فلسطين، الطبعة الأولى، 2011، ص 112-113.

¹³ نمر محمد الخطيب وآخرون، مدى انعكاس الإصلاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية و المالية تجربة الجزائر (النظام المحاسبي المالي SCF)، مداخلة في الملتقى الوطني حول الإصلاح المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، ص 5.

¹⁴ أ.د. عبد الرحمن بن إبراهيم الحميد، نظرية المحاسبة، فهرسة مكتبة الملك فهد الوطنية أثناء النشر، الرياض-السعودية، الطبعة الأولى، 2009، ص 116.

¹⁵ أ.م.د. كريمة علي كاظم الجوهر، العلاقة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وقواعد الحوكمة لمجلس الإدارة (دراسة تحليلية لوجهات نظر المحاسبين والمدققين)، مجلة الإدارة والاقتصاد/السنة الرابعة والثلاثون، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العدد التسعون، مصر، 2011، ص 114.

¹⁶ بدر الدين فاروق احمد سالم، نصر الدين حامد احمد، دور الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في رفع كفاءة التخطيط والرقابة، في المؤسسات المالية السودانية، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 14 (1)، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2013، ص 93.

الفصل الثاني: أثر المحاسبة الإبداعية على موثوقية المعلومات المحاسبية

2- إمكانية التحقق من المعلومات:

ويقصد بها تطابق النتائج التي يتوصل لها شخص معين إذا استخدم أساليب محددة من القياس و الإفصاح مع نتائج شخص آخر استخدم هو الآخر نفس الأساليب في القياس و الإفصاح، وتكمن أهمية هذه الخاصية، في التحيز الذي قد ينشأ عن الشخص الذي يقوم بعملية القياس ويؤدي ذلك بالتالي إلى ما يعرف بحيادية المعلومات وتجردها.¹⁷

3- عدم التحيز (الحياد):¹⁸

يقصد بالحياد أو عدم التحيز عدم اختيار معلومات بشكل ينتج عنه معلومات تفضيل جهة أو طرف معين من الأطراف المعنية و المهتمة بالمعلومات المحاسبية على حساب جهات أخرى. وبصفة عامة يقصد بالحياد ألا تكون البيانات المحاسبية متحيزة لمستخدم معين من مستخدمي التقارير المالية على حساب مستخدم أو مستخدمين آخرين.

4- الخصائص الثانوية:

أ- القابلية للمقارنة:¹⁹

ويعني إمكانية مقارنة معلومات الفترة الحالية بالفترة السابقة، أو المعلومات الخاصة بمؤسسة معينة بالمعلومات الخاصة بمؤسسة أخرى، وحتى تكون عملية المقارنة ممكنة يجب أن تتم محاسبة الأحداث والعمليات بنفس المبادئ والأسس من فترة إلى أخرى وبين مختلف المؤسسات، حيث تمكن هذه الخاصية مستخدمي المعلومات في التعرف على أوجه التشابه و الاختلاف بين أداء المؤسسة و أداء المؤسسات الأخرى خلال فترة زمنية معينة، كما تمكنهم من مقارنة أداء المؤسسات نفسها فيما بين الفترات الزمنية المختلفة، وتنشأ أوجه التشابه و الاختلاف نتيجة تشابه أو اختلاف الظروف والأحداث التي تتأثر بها المؤسسات المختلفة أو الظروف التي تتأثر بها نفس المؤسسة خلال الفترات الزمنية المتعاقبة، وجدير بالملاحظة أن أوجه التشابه و الاختلاف الحقيقية تنبع من تشابه أو اختلاف أساليب القياس وطرق الإفصاح، ومن ثم فإن معلومات المحاسبة المالية تصبح ذات فائدة أكبر كلما استخدمت أساليب للقياس

¹⁷ غاشوش عايدة، لقصور مريم، دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، محاسبة ومالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري قسنطينة، الجزائر، 2011، ص 54.

¹⁸ د. هوم الجمعة، لعشوري نوال، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، الملتقى الوطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات و افاق)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي - أم البواقي، الجزائر، ص 15.

¹⁹ آسيا لعروسي، تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر "دراسة إستطلاعية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم التجارية، تخصص علوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف-المسيلة، الجزائر، 2019/11/24، ص 107-108.

الفصل الثاني: أثر المحاسبة الإبداعية على موثوقية المعلومات المحاسبية

وكلما استخدمت طرق مماثلة للإفصاح عن الأحداث المتشابهة، ولهذه الخاصية جانبان لكل منهما مغزاه فيما يتعلق بمنفعة المعلومات المستمدة من المحاسبة المالية وهي:

❖ إمكانية المقارنة بين نتائج الفترات المختلفة لنفس الوحدة المحاسبية ونعني بذلك الثبات أو الإستمرارية ويمكن إجراء هذه المقارنة إذا توافرت الشروط الآتية:

- إمكانية مقارنة ما يحتويه كل رقم بمعنى إمكانية مقارنة البنود المتعددة التي يتم تجميعها في مقدار واحد عند عرض النتائج في القوائم المالية مع مراعاة تجميع نفس البنود في مقدار واحد أيضا من فترة لأخرى؛
- إمكانية المقارنة بوحدة نقدية متجانسة، بمعنى أن الوحدات النقدية المستخدمة في أية مجموعة متناسقة مع القوائم المالية لفترة زمنية معينة يجب أن تتطابق أو تتماثل مع الوحدات النقدية المستخدمة في القوائم المالية التي تعد في فترة زمنية أخرى، وبالتالي يجب إعادة تصوير القوائم المالية للفترات الزمنية السابقة، إذا اختلفت القوة الشرائية بصورة جوهرية للدينار التي استخدمت في إعداد تلك القوائم وذلك حتى يتسنى إجراء المقارنة بين هذه القوائم على أساس موحد؛ إمكانية مقارنة الفترات الزمنية التي تعد عنها القوائم المالية بمعنى أن تكون هذه الفترات متماثلة؛

- إمكانية مقارنة طرق القياس و أساليب الإفصاح من فترة زمنية إلى فترة زمنية أخرى بمعنى ثبات هذه الطرق ولأساليب أو في حالة تغييرها يتم الإفصاح عن تأثير هذه التغيرات؛
- الإفصاح عن التغيرات في الظروف التي تؤثر على المؤسسة أو في طبيعة الأحداث التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة من فترة زمنية إلى فترة زمنية أخرى؛

❖ إمكانية المقارنة بين الوحدات المحاسبية المختلفة وخاصة تلك الوحدات ذات الأنشطة المماثلة، ويمكن إجراء هذه المقارنة إذا توافرت الشروط التالية:

- إلغاء الطرق البديلة لقياس أو الإفصاح عن الأحداث المماثلة في جوهرها؛
- الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة من قبل الوحدات المحاسبية المختلفة؛

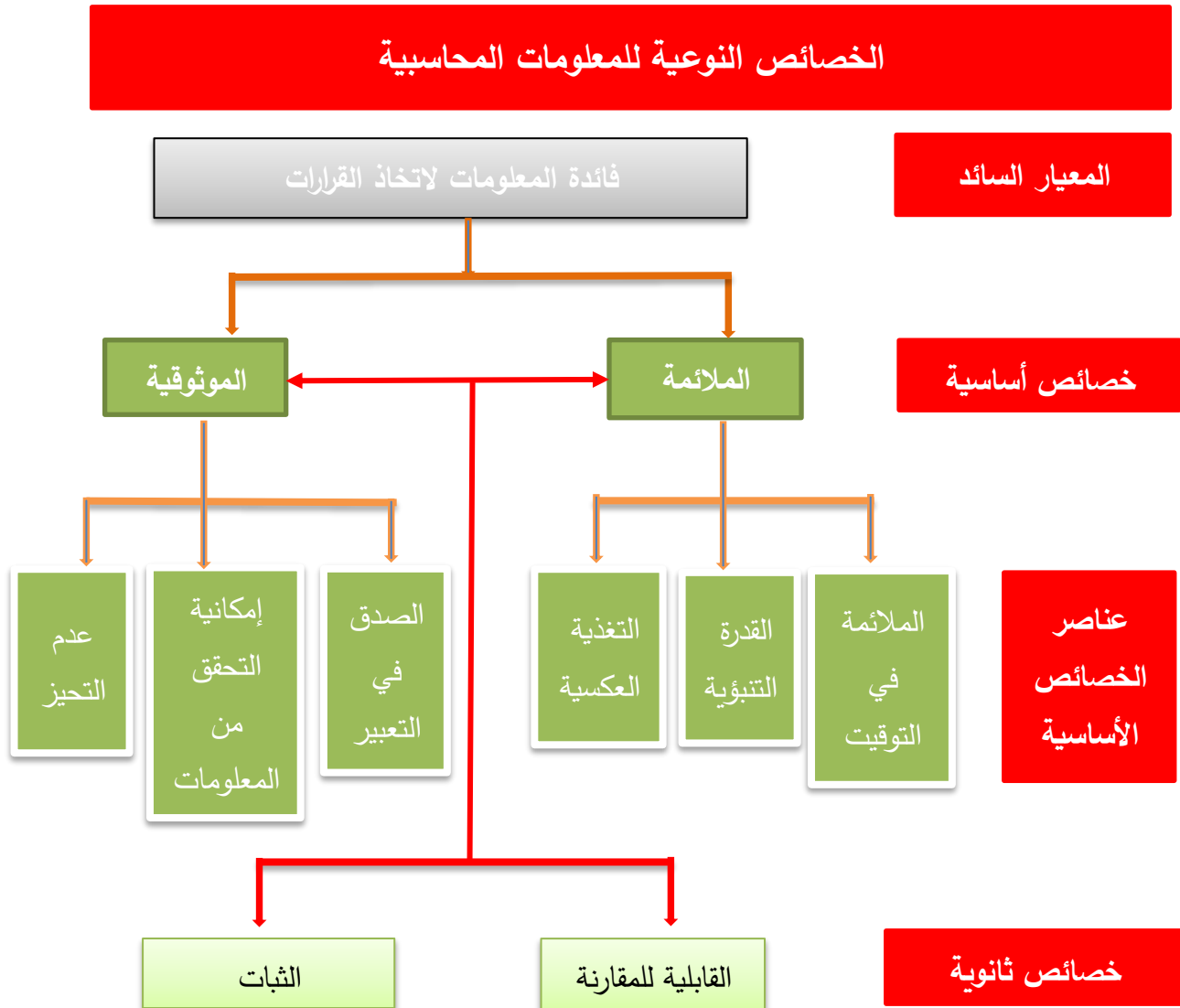
ب- الثبات:²⁰

يقصد به استخدام نفس المبادئ، الفروض، الطرق والإجراءات المحاسبية من قبل المؤسسة من سنة لأخرى، ولا يعني ذلك أن المؤسسات لا يمكنها الانتقال من طريقة محاسبية معينة لأخرى، إذ يمكن للمؤسسات تغيير الطرق المحاسبية التي تستخدمها وذلك في الحالات التي يثبت فيها أن الطريقة الجديدة تعد أفضل من القديمة، وفي هذه الحالة فإنه يلزم الإفصاح عن طبيعة وأثر هذا التغيير المحاسبي ومبرر إجرائه وذلك في القوائم المالية الخاصة بالفترة التي حدث فيها هذا التغيير.

²⁰ قسوم حنان، أثر الإفصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية - دراسة تطبيقية حول بعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف -، مرجع سبق ذكره، ص 37.

الفصل الثاني: أثر المحاسبة الإبداعية على موثوقية المعلومات المحاسبية

عند حدوث تغيير في المبادئ المحاسبية المستخدمة يجب أن يشير إليه المراجع في فقرة توضيحية بتقرير المراجعة، حيث تقوم هذه الفقرة بتحديد طبيعة التغيير وإرشاد القارئ إلى الملاحظة الواردة على القوائم المالية التي قامت بمناقشة هذا التغيير بالتفصيل.



الشكل رقم (2-1) : الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

المصدر : Moustafa Nour مصطفى نور - محاسبون قانونيون - مراجعون واستشارات مالية،

الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، نقلا عن الرابط التالي : <https://ar->

<https://ar.facebook.com/Moustafanour111/photos/a.580052382137045/60285771985>

6511/?type=3&theater، 2022/03/29، 08:15.

الفصل الثاني: أثر المحاسبة الإبداعية على موثوقية المعلومات المحاسبية

المطلب الثالث: أهمية جودة المعلومات المحاسبية²¹

في ظل التغيرات التي تحدث في بيئة الأعمال، أصبح للمعلومة المحاسبية أهمية ودور كبيرة في صنع القرارات، وحتى تحقق المعلومات المحاسبية الغاية المطلوبة منها يجب أن تتصف بمجموعة من الصفات أو الخصائص الضرورية التي تجعلها مفيدة لمختلف مستخدميها في اتخاذ القرارات الاقتصادية، كما أن هذه الخصائص تعتبر كمقياس لتقييم كفاءة النظام المحاسبي من حيث كفاءة تشغيله وجودة تصميمه وتقييم الطرق والأساليب المحاسبية المستخدمة، وبالتالي فإن تحقيق جودة المعلومات المحاسبية سيفيد منتج هذه المعلومات وكذلك مستخدميها، ومنه يمكن بيان أهمية تحديد خصائص جودة المعلومات المحاسبية من خلال ما يلي:

- إن تحديد هذه الخصائص يعتبر حلقة وصل ضرورية بين مرحلة تحديد الأهداف وبين المقومات الأخرى للإطار الفكري المحاسبي.
- إن هذه الخصائص ستكون ذات فائدة كبيرة لكل من المسؤولين عن وضع المعايير المناسبة، وكذلك المسؤولين عن إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج من تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة.
- استخدامها كأساس لتقييم مستوى جودة المعلومات المحاسبية.

²¹ سليمان عبد الحكيم، دور جودة المعلومات المحاسبية في ترشيد قرار الإستثمار في ظل النظام المحاسبي والمالي الجديد دراسة حالة مؤسسة إقتصادية الجزائر، ص 154.

الفصل الثاني: أثر المحاسبة الإبداعية على موثوقية المعلومات المحاسبية

المبحث الثاني: موثوقية المعلومات المحاسبية

المطلب الأول: مفهوم موثوقية المعلومات المحاسبية

تشير الموثوقية إلى المعلومات التي تخلو من الخطأ المادي والتحيز والتي يمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين لتمثل بصدق ما تقصد تمثيله أو ما يتوقع على نحو معقول أن تمثل. الأمر الذي يستلزم أن تكون المعلومات قابلة للإثبات، ومن الممكن التحقق من سلامتها وهو ما يتطلب الالتزام بأكبر قدر ممكن من الحياد في القياس والإفصاح. وهي خاصية ضرورية للأفراد الذين لا يتوافر لديهم الوقت أو الخبرة اللازمة لتقييم المحتوى الفعلي للمعلومات.²²

ويرى عزو خليف عزيز أن المقصود بالموثوقية أن تكون المعلومات خالية من الأخطاء، وتعكس الظروف والأحداث الاقتصادية بصدق وأمانة وبطريقة قابلة للتحقق، بمعنى أن يكون لها دلالة محددة بصرف النظر عن يقوم بأدائها.²³

ويرى شيرازي أن خاصية الموثوقية إنما تتعلق بأمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها.²⁴

كما تعني خاصية موثوقية المعلومات أن أساليب القياس والإفصاح التي تم اختيارها لاستخراج النتائج وعرضها تعتبر أساليب مناسبة للظروف التي تحيط بها، وأن تطبيق تلك الأساليب قد تم بكيفية تسمح لأشخاص آخرين - مستقلين عن قاموا بتطبيقها في المرة الأولى - بإعادة استخدامها للتثبت من تلك النتائج، وأن المعلومات التي تم تقديمها تعبر عن جوهر الأحداث التي تنطوي عليها، دون أن يعتريها تحريف ذو أهمية، إضافة إلى خلوها من التحيز كونها معلومات نزيهة يمكن الوثوق فيها والاعتماد عليها، إن اتسام المعلومات المحاسبية بالموثوقية يزيد من منفعتها.²⁵

²² رشا حمادة، أثر الضوابط الرقابية العامة لنظم المعلومات المحاسبية الالكترونية في زيادة موثوقية المعلومات المحاسبية (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية - المجلد 26، العدد الأول، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2010، ص 315-316.

²³ رشا حمادة، مرجع أعلاه، ص 116.

²⁴ الشيرازي عباس مهدي، نظرية المحاسبة، جامعة الكويت، الكويت، 1990، ص 201.

²⁵ رشا حمادة، أثر الضوابط الرقابية العامة لنظم المعلومات المحاسبية الالكترونية في زيادة موثوقية المعلومات المحاسبية (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، مرجع سبق ذكره، ص 116.

الفصل الثاني: أثر المحاسبة الإبداعية على موثوقية المعلومات المحاسبية

المطلب الثاني: أنواع المعلومات المحاسبية

تصنف المعلومات المحاسبية إلى عدة أنواع وذلك تبعا لمعايير مختلفة منها²⁶:

1- أنواع المعلومات المحاسبية حسب معيار الإفصاح

حسب هذا المعيار تصنف المعلومات المحاسبية إلى نوعين هما:

(أ) معلومات محاسبية إجبارية:

هي تلك المعلومات الواجب إنتاجها والإفصاح عنها قانونا من طرف المؤسسة الاقتصادية وتتمثل على سبيل المثال في المعلومات المدونة في الدفاتر الإلزامية كدفتر اليومية والمعلومات المتضمنة في القوائم المالية المطلوب إعدادها.

(ب) معلومات محاسبية اختيارية:

هي تلك المعلومات غير الإلزامية مثل خطاب مجلس الإدارة إلى المساهمين، التقارير الخاصة للإدارة الداخلية (تحليلات وتوقعات الإدارة عن المستقبل)، الموازنات وبطاقات التكاليف وغيرها.

2- أنواع المعلومات المحاسبية حسب معيار الغرض من الاستخدام

حسب هذا المعيار تصنف المعلومات المحاسبية إلى ثلاثة أنواع هي:

(أ) معلومات مالية:

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

²⁶ حامدي على، أثر جودة المعلومات المحاسبية على صنع القرار في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية - دراسة حالة مؤسسة مطاحن الأوراس باتنة، الوحدة الإنتاجية التجارية - آريس -، مذكرة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2010/2011، ص 91-94.

الفصل الثاني: أثر المحاسبة الإبداعية على موثوقية المعلومات المحاسبية

ب) معلومات عن التخطيط والرقابة:

وهي معلومات تختص بتوجيه اهتمام الإدارة إلى مجالات وفرص تحسين الأداء وتحديد مجالات أوجه انخفاض الكفاءة لتشخيصها واتخاذ القرارات المناسبة لمعالجتها في الوقت المناسب، ويتم ذلك من خلال وضع التقديرات اللازمة لأعداد برامج الموازنات الوقت المناسب، ويتم ذلك من خلال وضع التقديرات اللازمة لإعداد برامج الموازنات الاقتصادية في لحظة تاريخية مقبلة، فضلا عن استخدامها في أغراض الرقابة وتقييم بغرض تسهيل عملية المحاسبة لكل مستوى من المستويات الموجودة في المؤسسة. ويلاحظ أن هذه المعلومات تتعلق بالأنشطة الدورية المتكررة في مجالات التكلفة وتحمل التكاليف الإضافية...الخ.

كما يلاحظ أن هذه المعلومات تتعلق بالأنشطة الدورية المتكررة في مجالات التخطيط والرقابة حيث أنها تهتم بالأداء الجاري والمستقبلي من خلال مساعدتها في تجهيز التوقعات للمستقبل ومقارنة النشاط الجاري بأرقام الخطة لتحديد الانحرافات وتحليلها والبحث في أسبابها وتحديد المسؤولية عنها واتخاذ القرارات التصحيحية بشأنها قبل فوات الأوان.

ويمكن أن يقوم بتقديم هذا النوع من المعلومات كل من:

- نظام محاسبة التكاليف عندما تكون المعلومات متعلقة بالتخطيط قصير الأجل من خلال نظامي محاسبة التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية.
- نظام المحاسبة الإدارية من خلال نظام الموازنات التخطيطية.

نظام الرقابة الداخلية.

ت) معلومات لحل المشكلات:

وهي تتعلق بتقييم بدائل القرارات والاختيار بينها، وتعتبر ضرورية للأمور غير الروتينية (أي التي تتطلب إجراء تحليلات محاسبية خاصة أو تقارير محاسبية خاصة) وبذلك فهي تتسم بعدم الدورية.

وعادة ما تستخدم هذه المعلومات في التخطيط طويل الأجل مثل: قرار تصنيع أجزاء معينة من المنتج داخليا أو شرائها أو إضافة أو استبعاد منتج معين من خط الإنتاج أو شراء موجودات ثابتة جديدة بدلا من المستهلكة وغيرها من القرارات الأخرى.

ويمكن أن يقوم بتقديم هذا النوع من المعلومات نظام معلومات المحاسبة الإدارية بالدرجة الأولى.

الفصل الثاني: أثر المحاسبة الإبداعية على موثوقية المعلومات المحاسبية

3- أنواع المعلومات المحاسبية من حيث دلالتها

(أ) معلومات تاريخية:

وهي معلومات تتعلق بقياس الأحداث والعمليات التي تمت في الزمن الماضي كالقوائم المالية (الميزانية العمومية، قائمة الدخل... الخ) وتستخدم هذه التقارير في تقييم كفاءة المنشأة في تحقيق أهدافها وبيان حقيقة المركز المالي للمنشأة وكذلك تستخدم لأغراض أخرى (أغراض ضريبية وغيرها).

(ب) معلومات حالية:

وهي معلومات يتم إعدادها لأغراض الرقابة الداخلية وتتعلق بالأنظمة التشغيلية للمنشأة وتتوفر فيها المميزات التالية:

- تتعلق بالنشاط الجاري فقط؛
- يتم تقديمها بصورة دورية منتظمة؛
- يتم تقديمها بصورة فورية وفي الوقت المناسب؛
- ذات طابع تحليلي بحيث يتم مقارنة الأداء الفعلي مع الخطط المرسومة.

(ت) معلومات مستقبلية:

وهي معلومات تقديرية يتم إعدادها لأغراض التخطيط والتنبؤ بالمستقبل ومساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات السليمة، واختيار أفضل البدائل المتاحة وبحيث تصبح هذه المعلومات معياراً وأساساً للحكم على الأداء في المستقبل وتتمثل هذه المعلومات في الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية وغيرها.

4- أنواع المعلومات المحاسبية من حيث مصدرها

(أ) معلومات داخلية:

هي معلومات يتم الحصول عليها من داخل المؤسسة نفسها، تتمثل في تقارير الأداء، الموازنات، القوائم المالية الدورية أو السنوية وغيرها.

(ب) معلومات خارجية:

هي معلومات يتم الحصول عليها من أطراف خارجية عن المؤسسة، تتمثل هذه المعلومات على سبيل المثال في القوائم المالية لمؤسسات أخرى يتم التعامل معها كالموردين والزبائن.

الفصل الثاني: أثر المحاسبة الإبداعية على موثوقية المعلومات المحاسبية

5- أنواع المعلومات حسب قابليتها للقياس

أ) معلومات كمية:

هي تلك المعلومات المعبر عنها سواء بالوحدات النقدية أو بوحدة قياس أخرى والتي تكون معبرة عن أحداث الماضي، الحاضر و المستقبل، كقيمة المبيعات المحققة، عدد الوحدات المنتجة، النقدية الموجودة في الصندوق، الإيرادات المتوقعة من استثمار معين.

ب) معلومات وصفية:

فهي تلك المعلومات التي تعبر عن عناصر معنوية أو انطباعات وغيرها والتي لا يمكن التعبير عنها بصورة كمية أو عددية، كنوع المادة، نوع وأهمية المنتج، آراء وانطباعات المستهلكين لمنتجات المؤسسة.

وتوجد تقسيمات أخرى للمعلومات المحاسبية حسب معايير أخرى نذكرها باختصار كما يلي:

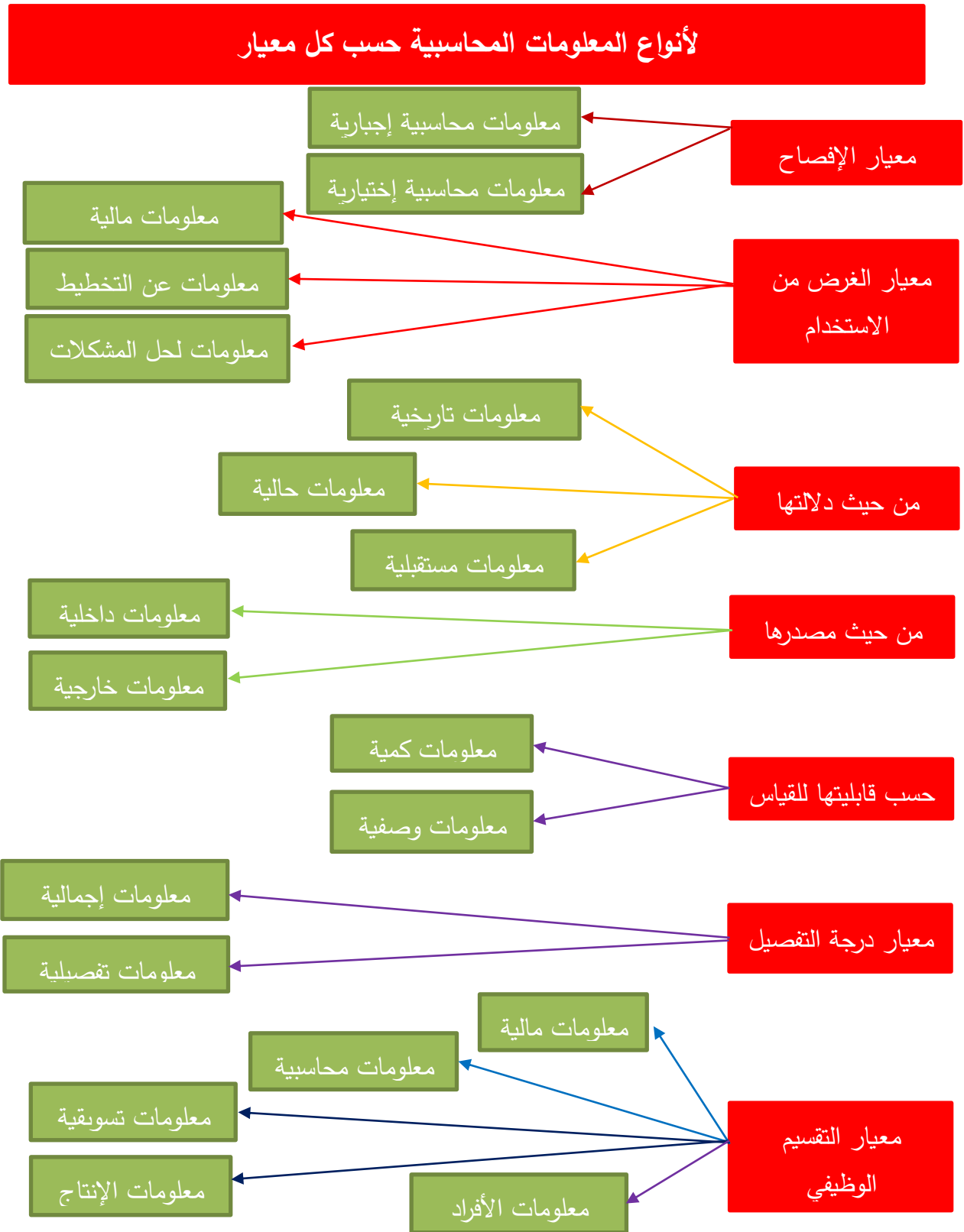
6- أنواع المعلومات المحاسبية حسب معيار درجة التفصيل:

تقسم إلى معلومات إجمالية ومعلومات تفصيلية.

7- أنواع المعلومات المحاسبية حسب معيار التقسيم الوظيفي:

تقسم إلى معلومات مالية ومحاسبية، معلومات تسويقية، معلومات الإنتاج، ومعلومات الأفراد.

الفصل الثاني: أثر المحاسبة الإبداعية على موثوقية المعلومات المحاسبية



الشكل رقم (2-2) : أنواع المعلومات المحاسبية حسب كل معيار
المصدر: إعداد الطلبة بالإعتماد على أنواع المعلومات

الفصل الثاني: أثر المحاسبة الإبداعية على موثوقية المعلومات المحاسبية

المطلب الثالث: التأثير السلبي المحاسبة الإبداعية على موثوقية المعلومات المحاسبية

تأثير المحاسبة الإبداعية على الإفصاح عن المعلومات، وتأثيرها في الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وما ينجم عنه من تأثيرات سلبية على مستخدمي تلك المعلومات.

الفرع الأول: تأثير المحاسبة الإبداعية على الإفصاح عن المعلومات²⁷

يعبر الإفصاح المحاسبي عن قدرة التقارير المالية على مساعدة المستفيدين والمستخدمين في التعرف على الوضع الاقتصادي الحقيقي للشركة، من خلال توفير كافة المعلومات اللازمة الموثوق فيها عن الوضع المالي للشركة ومستويات الأداء بها، إلى جانب المخاطر المتوقعة وفرص الإستثمار، وكذلك توفير المعلومات اللازمة لمساعدة المستخدمين على اتخاذ القرارات الإستثمارية والتمويلية السليمة، ويتم التلاعب بالإفصاح من خلال إعادة تبويب عناصر القوائم المالية بهدف إظهار بعض العناصر وإخفاء عناصر أخرى، مع مراعاة عدم تعارض التبويبات الجديدة مع المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، فمثلاً نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي قد حدد محتوى وترتيب عناصر القوائم المالية، بحيث يتم الفصل بين الأرباح الناتجة من التشغيل والأرباح قبل الضرائب في قائمة الدخل، كما حددت كيفية تبويب قائمة التدفقات النقدية بحيث يتم الفصل بين التدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة التشغيلية ومن الأنشطة الإستثمارية، ومن الأنشطة التمويلية، وهنا يمكن للإدارة أن تمارس عملية المحاسبة الإبداعية من خلال ما يلي:

- إدراج بعض العمليات التي تعبر عن أنشطة إستثمارية ضمن الأنشطة التشغيلية بصورة تظهر الأرباح الناتجة من الأنشطة التشغيلية على غير حقيقتها.
- إدراج بعض الأنشطة التمويلية ضمن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية بحيث تظهر التدفقات النقدية التشغيلية بصورة تكفي الشركة للوفاء بالتزاماتها بدون الحاجة إلى تمويل خارجي، وهذا من شأنه أن يؤثر على قرارات مستخدمي التقارير والقوائم المالية خاصة فيما يتعلق بالحكم على كفاءة الإدارة القائمة على شؤون منظمات الأعمال.
- تلجأ الإدارة إلى التحايل في إعداد قائمة الدخل باتباع مجموعة من الخطوات لإيصال القدرة الكسبية لمختلف مستويات الدخل بشكل مختلف عن الشكل الأصلي، فالإدارة يمكنها أن تضع في التقرير المكاسب غير المتكررة باعتبارها إيرادات أخرى، أو أن تضع المصروف التشغيلي على أنه مصروف غير تشغيلي، ويترتب على هذه الممارسات مستويات ظاهرية للدخل التشغيلي أعلى من الدخل التشغيلي الحقيقي رغم أن ذلك لا يؤثر على صافي الدخل النهائي.

²⁷ آسيا لعروسي، تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر "دراسة إستطلاعية"، مرجع سبق ذكره، ص 161-162.

الفصل الثاني: أثر المحاسبة الإبداعية على موثوقية المعلومات المحاسبية

الفرع الثاني: تأثير المحاسبة الإبداعية على الخصائص النوعية للمعلومات

يقصد بمفاهيم جودة المعلومات -كما ذكرنا سابقاً- الخصائص التي تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة أو القواعد الأساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات المحاسبية، ويؤدي تحديد هذه الخصائص إلى مساعدة المسؤولين عند وضع المعايير المحاسبية، كما تساعد المسؤولين عند إعداد القوائم المالية في تقييم المعلومات المحاسبية التي تنتج من تطبيق طرق محاسبية بديلة ومن أهم الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية: الملائمة، القابلية للمقارنة، القابلية للفهم، الموثوقية²⁸.

في ظل الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية يستخدم المحاسبون معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركات أو التلاعب بها بقصد تحقيق أهدافها الخاصة على حساب باقي المستخدمين وهذا ما يؤثر سلباً على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وبالتالي على جودتها، ومن وجهة نظر الباحث فإن أهم انعكاسات المحاسبة الإبداعية على بعض الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية تتجلى فيما يلي:²⁹

1- الملائمة:

كما تطرقنا إليه سابقاً تعتبر المعلومات ملائمة إذا كانت تؤثر في القرارات المتخذة من طرف مستخدمي المعلومات المحاسبية، حيث أنه من المعروف أن المعلومات المحاسبية تلعب دوراً أساسياً في توجيه المستثمرين وتقييم اتجاهاتهم المستقبلية، فباستخدام مؤشرات الربحية والسيولة المستخلصة من البيانات المالية يتخذ المستثمرون قراراتهم الإستثمارية ك شراء أسهم وحدة اقتصادية معينة أو بيع ما يملكونه من أسهم وحدة اقتصادية أو زيادة الإستثمار في وحدات اقتصادية أخرى. إذ يعد قرار الإستثمار أهم وأصعب وأخطر القرارات التي يتخذها المستثمر، ويقوم هذا القرار على جملة من المبادئ والمقومات وتلعب المعلومة دوراً في تنشيط سوق رأس المال وكذلك بالنسبة للمتعاملين فيه فالكثير من الجهات والأفراد يحتاجون إلى هذه المعلومة لاستخدامها في اتخاذ القرار، فتوفر المعلومة الجيدة وخاصة المعلومة المحاسبية يؤدي إلى زيادة حجم السوق والتخفيض المالي لتكلفة العمليات، ويؤدي إلى زيادة عدد المتعاملين في السوق المالي وهذا ما يؤدي بدوره إلى زيادة العائد في التعاملات، غير أن هذه المعلومات إذا كانت غير صحيحة ومتلاعب في قيمها فإنها تقود المستثمر إلى اتخاذ قرارات غير سليمة.

من هذا المنطلق نسرّد باختصار أثر المحاسبة الإبداعية في شركة انرون على المعلومات المحاسبية التي انعكست بدورها على قرار المستثمرين الذين بنوا توقعاتهم على معلومات غير ملائمة، حيث قاموا ببناء قراراتهم على أساس تمتع الشركة بذاك المركز المالي الذي بدا قوياً قبل أن تكشف

²⁸ بارقي تيجاني، بولعراس صلاح الدين، أثر الممارسة السلبية للمحاسبة الإبداعية على التغيير في المجال المعرفي شركة إنرون حالة عملية،

مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 10، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2013، ص 112.

²⁹ آسيا لعروسي، تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر "دراسة إستطلاعية"، مرجع سبق ذكره، ص 163-164.

الفصل الثاني: أثر المحاسبة الإبداعية على موثوقية المعلومات المحاسبية

القضية، بسبب ما كانت تلجأ إليه الشركة من تلاعب بالأرباح من خلال مبتكراتها المالية ومبتكرات التمويل خارج الميزانية، التي أدت إلى تنامي سعر سهم شركة إنرون على مدار السنوات من أقل من 7 دولارات في التسعينيات الميلادية حتى وصل إلى سعر 90 دولاراً منتصف عام 2000 ولكنه فقد قيمته فجأة فأصبح حوالي 90 سنتاً نهاية عام 2001، لقد كانت نهاية مؤسفة لمساهمي تلك الشركة العملاقة وهم يشاهدون أصول شركتهم تهوي من آلاف الملايين من الدولارات إلى لا شيء تقريباً خلال فترة وجيزة لا تكاد تذكر، إعادة هيكلة قوائم الشركة المالية جعل السوق يفقد الثقة بشركة Enron مما أدى إلى انهيارها بأقل من شهر وإعلان إفلاسها، مما تسبب في فصل حوالي خمسة آلاف موظف بها، وفقد أصحاب المعاشات وصغار المساهمين مدخراتهم التي استثمروها في أسهم المؤسسة.

2- الموثوقية:

حتى تكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون موثوقة، تمتلك المعلومات صفة الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة ومحيدة، ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين كمعلومات تمثل بصدق العمليات والأحداث أو من المتوقع أن تمثل الأحداث المستقبلية بمعقولية.³⁰ من أجل تقديم صورة عادلة على المعلومة المالية أن تكون كاملة حيادية وخالية من الأخطاء، وفي ظل ممارسات المحاسبة الإبداعية لا يمكن للمعلومات المحاسبية أن تكون كذلك، باعتبار أن الظواهر الاقتصادية الممثلة فيها تقاس عادة في ظل ظروف عدم التأكد، وتعدد الطرق والسياسات المحاسبية كما يستلزم اعدادها العديد من التقديرات والافتراضات، وهذا ما يستغله المحاسبون لممارسة المحاسبة الإبداعية وتجميل صورة الدخل أو المركز المالي وإظهاره على غير حقيقته، وهذا ما يتناقض مع موثوقية المعلومات المحاسبية، كما تتطلب الموثوقية أن تكون المعلومات المحاسبية حيادية ولكن تبقى الحيادية مسألة نسبية (جدلية) لا يمكن الوصول إليها بصورة مطلقة طالما أن هناك تضارب في المصالح للأطراف التي لها علاقة بالشركة فالإدارة من مصلحتها أن تظهر أعمالها على أحسن صورة وليس من مصلحتها الإفصاح عن إخفاقات تقع عليها مسؤولية تحملها، وبالتالي وفي ظل الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية يصعب أن تكون الإدارة غير متحيزة في عرض المعلومات المحاسبية، لذلك تبقى هذه الخاصية نظرية لا بل مثالية لأنه من أهم دوافع المحاسبة الإبداعية تحقيق مكاسب شخصية بالتعاون مع مدقق الحسابات الخارجي وعلى حساب كافة الفئات ذات المصالح في الشركة، بل يكون أحياناً على حساب الاقتصاد والمجتمع ككل، كما ظهر ذلك بشكل واضح خلال الأزمة المالية العالمية

³⁰ أ.م.د. كريمة علي كاظم الجواهر، العلاقة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وقواعد الحوكمة لمجلس الإدارة (دراسة تحليلية لوجهات نظر المحاسبين والمدققين)، مرجع سبق ذكره، ص 114.

الفصل الثاني: أثر المحاسبة الإبداعية على موثوقية المعلومات المحاسبية

التي أثبتت أن الإدارة كانت متحيزة في إعداد القوائم المالية من خلال ممارسة المحاسبة لإبداعية وهذا ما أثر سلباً على موثوقية المعلومات المحاسبية³¹.

3- القابلية للمقارنة:³²

تتمثل أهمية استخدام البيانات المالية في إجراء المقارنات بين الوحدات الاقتصادية القائمة والمتشابهة في النشاط الاقتصادي وكذلك المقارنات داخل الوحدة الاقتصادية نفسها، شرط عدم اختلاف أسس القياس المحاسبي سواء أكان على مستوى الوحدات الاقتصادية المختلفة أم على مستوى الوحدة الاقتصادية الواحدة، ولكن مع وجود بدائل مختلفة للقياس والتقييم المحاسبي وتعدد السياسات والطرق المحاسبية، وحرية الإدارة في الاختيار بين تلك البدائل، والاختيار بين السياسات والطرق المحاسبية بما يتناسب ورؤية الإدارة وإمكانية تغييرها، كل ذلك أدى إلى النظر للبيانات المالية بنوع من الشك حول قدرتها في إجراء مقارنات سليمة بين مختلف المؤسسات الاقتصادية وداخل المؤسسة نفسها.

في الأخير نستخلص بأن المحاسبة الإبداعية لها تأثير سلبي على جودة المعلومات المحاسبية من خلال تأثيرها على الخصائص الأساسية للمعلومات وهي الملاءمة والموثوقية، فإذا كانت المعلومات التي يتلقها المستثمر من الشركة غير صحيحة ومتلاعب فيها فإنها بطبيعة الحال ستكون غير ملائمة للقرارات المتخذة من قبله، بالإضافة إلى أن إنتاج المعلومات المحاسبية عادة ما يتم في ظل ظروف عدم التأكد، وتعدد الطرق والسياسات المحاسبية كما يستلزم أعدادها العديد من التقديرات والافتراضات وهذا ما يستغلّه المحاسب المبدع لتضليل المركز المالي ونتيجة الأعمال، مما يؤثر سلباً على موثوقية المعلومات المحاسبية، ويجعلها غير قابلة للمقارنة خاصة في ظل وجود بدائل مختلفة للقياس والتقييم المحاسبي وحرية الإدارة في الاختيار بين تلك البدائل المختلفة، ما يتناسب ورؤية الإدارة وإمكانية تغييرها.

الفرع الثالث: تأثير المحاسبة الإبداعية على مستخدمي المعلومات المحاسبية

إن حرية الاختيار بين الطرق والسياسات المحاسبية وممارسة التقديرات لبعض عناصر القوائم المالية يتم استغلالها بطريقة انتهازية من طرف الإدارة وبشكل يؤدي إلى التأثير إيجاباً أو سلباً على صافي ربح الفترة، بما يحقق أهدافها ويقابل توقعات الأطراف ذات المصلحة بشأن الأداء المالي للمؤسسة، وهو ما يعتبر تلاعب بالمعلومات المحاسبية وتضليل لمستخدمي القوائم المالية، وبناءً على ذلك تتمثل أهم انعكاسات ذلك التلاعب على مستخدمي المعلومات فيما يلي³³:

³¹ آسيا لعروسي، تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر "دراسة إستطلاعية"، مرجع سبق ذكره، ص 164-165.

³² آسيا لعروسي، مرجع سبق ذكره، ص 165.

³³ آسيا لعروسي، مرجع سبق ذكره، ص 165-166.

الفصل الثاني: أثر المحاسبة الإبداعية على موثوقية المعلومات المحاسبية

1- المستثمرون:

يعتبر المستثمرون من أهم مستخدمي المعلومات المحاسبية، ومن أجل التأثير عليهم، تلجأ الإدارة إلى تمهيد الدخل، وذلك بنقل الأرباح من السنوات مرتفعة الدخل إلى السنوات المنخفضة، وذلك للقضاء على الزيادة أو النقصان في الدخل بشكل كبير، حيث تعمل الإدارة على تكوين مخصصات أكثر من اللازم في السنوات مرتفعة الأرباح، حتى يتم استخدامها في السنوات ذات الدخل الأقل، وذلك بهدف تحسين الصورة العامة للمؤسسة لدى المستثمرين، وهذا من شأنه أن يجعل هذه الفئة تتخذ قرارات غير سليمة بناء على هذه المعلومات.

2- البنوك:

هناك فئة أخرى تستخدم المعلومات المحاسبية وهي البنوك، وذلك في محاولة لتقدير مخاطر القرض، ومدى قدرة المؤسسة على سداد سعر الفائدة ومبلغ القرض في تاريخ الاستحقاق، حيث أن القرض الذي يدفعه البنك للمؤسسة يكون متناسبا مع حجم المخاطر التي سيتحملها، لذلك فالإدارة تسعى لتقديم معلومات جيدة للبنك، حتى تساعد في الحصول على الائتمان المطلوب بشكل أفضل.

3- مصلحة الضرائب:

تستخدم المعلومات المحاسبية أيضا من قبل مصلحة الضرائب، لذلك يسعى المحاسب المبدع إلى التقليل من الدخل والزيادة في المصاريف القابلة للخصم، ومن أكثر الطرق استخداما لتعظيم المصاريف هو التضخيم الوهمي للديون المشكوك في تحصيلها بهدف تخفيض الوعاء الضريبي وبالتالي ضريبة الدخل المستحقة للدولة من الميزانية.

4- الموظفون:

يهتم الموظفون في المؤسسة بمعلومات عن حجم واستقرار الأجور والتوقعات الوظيفية على المدى المتوسط والطويل، فالمدیر يقوم بتقييم الخسائر ومن أجل تبريرها يجب ضغط الأجور، حيث يقدم الوثائق المحاسبية اللازمة إلى مفتش العمل لإقناعه بأن تقليص الأجور هو الحل الوحيد لتقليل الخسائر، وفي ظل هذه الظروف فإن أغلب الموظفين يتفقون على أن فرصتهم الوحيدة للبقاء في المؤسسة، هو القبول بالأجور الجديدة التي حددها المدير.

بصفة عامة فإن أية ممارسات تقوم بها الإدارة لتحقيق أهدافها الخاصة ستؤثر على المعلومات المعروضة في القوائم المالية وبالتالي ستعكس على الأطراف الخارجية والداخلية التي تستخدم تلك المعلومات لاتخاذ قرارات مختلفة، سواء كان ذلك بشكل إيجابي أو سلبي.

الفصل الثاني: أثر المحاسبة الإبداعية على موثوقية المعلومات المحاسبية

خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا لهذا الفصل تبين لنا أن جودة المعلومات المحاسبية تتسم بمجموعة من الخصائص تجعلها مفيدة وذات مصداقية، وهذه الخصائص الرئيسية المتمثلة في الملائمة التي بدورها تنقسم إلى الملائمة في التوقيت، القدرة التنبؤية، التغذية العكسية، أما الموثوقية فتتقسم هي أيضا إلى خصائص فرعية، وهي الصدق في التعبير، إمكانية التحقق من المعلومات، عدم التحيز، إلى خصائص ثانوية والمتمثلة في القابلية للمقارنة والثبات، وكل هذه الخصائص تجعل المعلومات المحاسبية ذات جودة وموثوقية وخالية من كل أشكال التحريف والتضليل والتلاعبات المحاسبية وتجعلها قادرة إفادة مختلف مستخدمي المعلومات المحاسبية.

كما أن الموثوقية تشير إلى المعلومات التي تخلو من الخطأ المادي والتحيز والتي يمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين، ومنه فالمعلومات المحاسبية تصنف إلى العديد من الأنواع وحسب عدة معايير منها معيار الإفصاح فهناك معلومات إجبارية وأخرى اختيارية، وحسب معيار الغرض من الاستخدام فهناك معلومات مالية ومعلومات عن التخطيط والرقابة ومعلومات لحل المشكلات، ومن حيث دلالتها فيوجد معلومات تاريخية، حالية، مستقبلية، ومن حيث مصدرها فهناك معلومات داخلية، خارجية، وحسب قابليتها للقياس فتوجد معلومات كمية، وصفية، أما حسب معيار درجة التفضيل تقسم المعلومات إلى معلومات إجمالية وأخرى تفضيلية، وأخيرا حسب معيار التقسيم الوظيفي تقسم إلى معلومات مالية ومحاسبية، معلومات تسويقية، معلومات الإنتاج، ومعلومات الأفراد.

وفي الأخير فإن للمحاسبة الإبداعية تأثير على جودة المعلومات من خلال تأثيرها على الإفصاح عن المعلومات فهنا يتم التلاعب من خلال إعادة تبويب عناصر القوائم المالية بهدف إظهار بعض العناصر وإخفاء عناصر أخرى، مع مراعاة عدم تعارض التبويبات الجديدة مع المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، أما تأثير المحاسبة الإبداعية على الخصائص النوعية للمعلومات فهنا يستخدم المحاسبون معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركات أو التلاعب بها بقصد تحقيق أهدافها الخاصة على حساب باقي المستخدمين، ومنه فالإدارة من خلال تحقيقها لأهدافها الخاصة فإنها تؤثر سلبا على مستخدمي المعلومات المحاسبية داخليا وخارجيا.

الفصل الثالث

الدراسة التطبيقية

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية

تمهيد:

بعد إعدادنا للجانب النظري والذي تم فيه التطرق إلى المفاهيم النظرية، ولضرورة ربط العلاقة بينه وبين الجانب الميداني العملي، تم دعمه بالدراسة الميدانية والتي تعتبر محاولة لتطبيق الجانب النظري على أرض الواقع الفعلي، ونعرض من خلال هذا الفصل التأثيرات التي تنتجها أساليب المحاسبة الإبداعية التي يتم استخدامها للتلاعب بالمعلومات المحاسبية وبالتالي التأثير على موثوقيتها وجودتها، ومن أجل ذلك تم إعداد الاستبيان في ثلاثة محاور حتى تتلائم مع الفرضيات الموضوعية.

وبالنظر إلى الظروف الحالية التي تتمثل في الالتزام بالتدابير الوقائية والحد من انتشار جائحة كورونا، كان علينا اللجوء إلى طرق مختلفة من أجل ضمان نشر الاستبيان وذلك بالاعتماد على توزيعه في صيغته الورقية بشكل مباشر على بعض الأكاديميين والمهنيين لإثراء الموضوع وتنويع الخبرات ونشير إلى أنه قد تم الاستعانة بالبريد الإلكتروني الشخصي من أجل إعادة إرسال الاستبيان بعد الإجابة في صيغته الإلكترونية، خاصة وأنه تم الاستعانة بموقع التواصل الاجتماعي فيس بوك "Facbook" لنشر الاستبيان في المجموعات المتخصصة في موضوع المحاسبة من أجل جمع أكبر عدد من الإجابات.

المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة

تعتبر إجراءات ومنهجية الدراسة عاملا رئيسيا يتم من خلاله تبيين الجانب التطبيقي، والتي بواسطتها يتم تجسيد خطوات ومراحل الدراسة الميدانية، كما يتم عبرها شرح وتفصيل طريقة الحصول على المعطيات اللازمة لإجراء التحليل الإحصائي للوصول إلى الأهداف المسطرة، حيث سنتطرق في هذا المبحث الذي يبين ويحدد الإطار المنهجي لهذه الدراسة، من خلال إستعراض نموذج الدراسة ومتغيراتها، ثم عرض ووصف مجتمع وعينة الدراسة وفئاتها، وصولا إلى تحديد الأدوات الإحصائية المستخدمة في عملية التحليل.

المطلب الأول: نموذج الدراسة ومتغيراتها

بما أن هذه الدراسة تتناول تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة للتلاعب على موثوقية المعلومات المحاسبية، وقبل تحديد الأهداف المراد التي نصبوا إليها من خلال الدراسة والوصول إلى الرد على الإشكالية لابد من تحديد المتغيرات المستقلة والتابعة حيث تم ذلك كالتالي:

المتغير المستقل: هو متغير يعتمد على كيفية التنبؤ بالمتغير التابع وهو الذي يؤثر ولا يتأثر بالمتغير التابع، وفي هذه الدراسة المتغير المستقل هو أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال التلاعب بأرقام القوائم لمالية، وهو ما اشتملت عليه عبارات الاستبيان في محورها الأول مشار إليه بأساليب المحاسبة الإبداعية والدوافع التي تكمن وراء استخدامها.

المتغير التابع: هو الذي يتم التأثير عليه من قبل المتغير أو المتغيرات المستقلة، وقد يكون للمتغير الوسيط دور في التأثير على المتغير التابع وفي هذه الدراسة المتغير التابع هو موثوقية المعلومات المحاسبية والذي يتم قياسه بمجموعة من الأبعاد هي الملائمة، الموثوقية، القابلية للمقارنة، الثبات، وقد تم الإشارة إليه في عبارات الاستبيان ن خلال المحور الثاني.

المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

يجب على الباحث أن يقوم بمراعاة أهمية اختيار مجتمع وعينة الدراسة في البحث العلمي، لتحقيق الأهداف المرجوة من هذا البحث، وهذا ما سنحاول إبرازه من خلال هذا المطلب.

الفرع الأول: مجتمع الدراسة

مجتمع الدراسة، "هو جميع الأفراد أو الأشخاص أو الأشياء الذين يكونون موضوع مشكلة البحث"، إذا هي كل الأفراد أو الأحداث أو المشاهدات موضوع البحث أو الدراسة.¹

يتمثل مجتمع دراستنا في عدة فئات كما يلي:

¹ نادية سعيد عيشر، منهجية البحث العلمي في العلوم الاجتماعية، مؤسسة حسين راس الجبل للنشر والتوزيع، قسنطينة، الجزائر، 2017، ص 226.

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية

الفئة الأولى:

تضم الفئة الأولى الأكاديميين من الأساتذة الجامعيين من ذوي الإختصاص في المحاسبة والجباية والتدقيق ممن يملكون المعرفة الكافية بمودوع الدراسة.

الفئة الثانية:

أما الفئة الثانية فتختص في مهنة الخبراء المحاسبين الذين يقدمون ويقومون بأعمال التدقيق الخارجي والمراجعة الخارجية، باعتبارهم خبراء في المحاسبة والمراجعة وتعاملهم الدائم بالمؤسسات الاقتصادية.

الفئة الثالثة:

تضم هذه الفئة أيضا مهنة محافضي الحسابات الذين يقومون بمهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيئات و انتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.

الفئة الرابعة:

تتميز هذه الفئة دون غيرها بضم مجموعة واسعة من المهن والوظائف في مجال المحاسبة والجباية والتدقيق، منها المحاسبين العاملين في الشركات ورؤساء مصلحة المحاسبة ومفتشين رئيسيين للضرائب والخزينة، ومدققين داخليين، ومتصرفين إداريين رئيسيين، ومديرين جهويين، ووظيفة أمين مخزن، ومسؤول عن إجراءات الدراسة والمحاسبة، وأساتذة التعليم الثانوي باعتبارهم يملكون المعرفة الكافية في إطار المحاسبة.

وكل هذه المهن والوظائف تتعلق بمجال المحاسبة والجباية والتدقيق وفي إطار دراستنا، وزيادة تنوع وإثراء محتوى ومحاور دراستنا.

الفرع الثاني: عينة الدراسة

العينة هي جزء من مجتمع البحث أو الدراسة الذي تجمع منه البيانات الميدانية، وهي "تعتبر جزءا من الكل، بمعنى أنه تؤخذ مجموعة من أفراد المجتمع على أن تكون ممثلة لمجتمع البحث. فالعينة هي جزء معين أو نسبة معينة من أفراد المجتمع الأصلي، ثم تعمم نتائج الدراسة على المجتمع كله."² ونظرا لتعدد موضوع دراستنا وتعدد فئات مجتمع الدراسة، وتعدد الوظائف والمهن والتخصصات، وكبر حجم المجتمع، وصعوبة حصرهم جميعا، لم يتم تحديد حجم العينة بشكل مسبق، حيث قمنا باختيارها بشكل عشوائي بهدف الحصول على أكبر قدر من الإجابات والجدول التالي يبين ملخص لعدد الاستثمارات الموزعة والمسترجعة والخاضعة للتحليل.

² نادية سعيد عيشور، منهجية البحث العلمي في العلوم الاجتماعية، مرجع سبق ذكره، ص 228.

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية

الجدول رقم (3-1): تصنيف الاستبيانات الموزعة

النسبة	العدد	البيان
100	86	الاستبيانات الموزعة
86.05	74	الاستبيانات المسترجعة
13.95	12	الاستبيانات غير المسترجعة
4.05	3	الاستبيانات الملغاة
95.95	71	الاستبيانات الصالحة للتحليل

المصدر: من إعداد الطلبة

نلاحظ من خلال هذا الجدول أن العدد الإجمالي للاستبيانات الموزعة بلغ 86، منها 74 إستبيان تم استرجاعه، وهو ما يمثل 86.05% من حجم العينة، في حين لم يتم استرجاع 12 إستبيان بنسبة 13.95% من العدد الإجمالي، رغم حرصنا الشديد على الإجابة عليها وكانت الحجة دائما ضيق الوقت والضغط الشديد في العمل من طرف العملاء وأصحاب العمل لإكمال الأعمال في الوقت المناسب، وبعد أن قمنا بقراءة ومراجعة الإستبيانات المسترجعة تبين لنا أن 3 منها غير مكتملة وغير صالحة للتحليل وهو ما يمثل نسبة 4.05% من مجموع الاستبيانات المسترجعة بسبب نقص الجدية في التعامل مع الاستبيانات، ومنه قمنا بإلغائها ليصبح عدد الإستبيانات الصالحة للتحليل 71 إستبيان أي بنسبة 95.95% من مجموع الإستبيانات المسترجعة، وهي نسبة مقبولة جدا نظرا للصعوبات التي إعترضتنا خلال عملية توزيع الإستبيانات.

المطلب الثالث: الأدوات الإحصائية المستخدمة في عملية التحليل

بعد أن قمنا بجمع الإستبيانات ومحاولة فرزها والحصول على إستبيانات صالحة للتحليل، وبغية الوصول إلى الإجابة على التساؤلات موضوع الدراسة ومعالجة الفرضيات الموضوعة، قمنا بالاستعانة ببرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS V26) كأداة رئيسية لمعالجة وتحليل البيانات المتحصل عليها، بالإضافة لبرنامج Excel، إضافة إلى مجموعة من الأساليب الإحصائية وهي كالآتي:

▪ مقياس النزعة المركزية: المتمثل في المتوسط الحسابي، وهو عبارة عن نقطة التوازن لجميع الأرقام المجتمعة حولها.

▪ مقياس التشتت: المتمثل في الانحراف المعياري، وهو الجذر التربيعي لمتوسط مربعات انحرافات القيم عن وسطها الحسابي، ويعتبر من أدق العمليات الحسابية المستخدمة في التحليل الإحصائي.

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية

- **التكرارات:** ويتم حسابها من خلال معرفة عدد المرات التي تم تكرار الإجابة فيها أو القيمة بواسطة الاطلاع على جدول بيانات الاستبيان التي تم تفرغها، لاستخدامها في حساب النسب المئوية.
- **النسبة المئوية:** وتستخدم في عرض النتائج التي تم التوصل لها، وتتم من خلال العملية الحسابية التالية وهي ضرب عدد التكرارات في 100 ومن ثم القسمة على مجموع أفراد العينة المستهدفة.
- **معامل ألفا-كرونباخ:** وهو مقياس الاتساق الداخلي للاختبارات الاحصائية مثل الاستبيانات والمقاييس المشابهة، والاتساق الداخلي أو الموثوقية هو مدى ارتباط مجموعة من العناصر ببعضها البعض كمجموعة متسقة.
- **معامل الارتباط بيرسون (Pearson correlation coefficient):** لقياس صدق عبارات الاستبيان ومدى تمثيلها وارتباطها بالمحور الذي تنتمي إليه.
- **اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T test):** لاختبار صحة لفرضيات الدراسة عند مستوى دلالة $\text{Sig}(\alpha) \leq 0.05$.

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية

المبحث الثاني: أداة الدراسة الميدانية

المطلب الأول: إعداد قائمة الاستبيان

الفرع الأول: وصف محتوى الاستبيان

يعتمد الاستبيان بشكل رئيسي على مكون واحد ألا وهو الأسئلة، واستكمالاً لمنهجية البحث والدراسة التطبيقية وللإجابة على السؤال الرئيسي والأسئلة الفرعية، واختباراً لصحة الفرضيات واعتماداً على الجانب النظري وماسبق، وبالاعتماد على الدراسات السابقة، تم صياغة وتصميم استبيان لجمع البيانات الخاصة بالجانب التطبيقي، وتم عرضه للتحكيم على الأستاذ المشرف ومجموعة من الأساتذة ليتم ضبطه في صورته النهائية، ثم توزيعه على عينة الدراسة، وقد تضمن هذا الاستبيان مجموعة من المعلومات والأسئلة الخاصة بموضوع البحث، وهي مقسمة إلى ثلاثة أقسام كما يلي:

القسم الأول: تضمن هذا القسم مقدمة، وتعريف مختصر خاص بالمحاسبة الإبداعية وموثوقية المعلومات المحاسبية ومجموعة من المعلومات كما يلي:

✚ معلومات حول المؤسسة الجامعية التي يتبع لها الباحث، والمعهد والقسم؛

✚ معلومات خاصة بالمشرف، والباحث؛

✚ معلومات الاتصال بالباحث؛

✚ طلب الإجابة على الاستبيان؛

✚ تعليمات ملئ الاستبيان.

القسم الثاني: أما القسم الثاني فتضمن معلومات خاصة بأفراد عينة الدراسة والمتمثلة في : العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلي، الوظيفة الحالية، سنوات الخبرة المهنية.

القسم الثالث: حيث تضمن القسم الثالث والأخير محاور الاستبيان والتي يبلغ عددها ثلاثة (03) محاور وهي كالتالي:

المحور الأول:

يحتوي هذا المحور على عبارات تصف أساليب ودوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، حيث تضم 17 سؤال.

المحور الثاني:

يضم هذا المحور عبارات تصف أثر أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية على موثوقية المعلومات المحاسبية، وذلك عبر طرح 12 سؤال، تم تقسيمها على أربعة محاور فرعية تتعلق بالملائمة، والموثوقية، والقابلية للمقارنة، والثبات.

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية

المحور الثالث:

إهتم المحور الأخير بعرض دور التدقيق في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها، عبر 10 أسئلة.

الفرع الثاني: اجراءات توزيع الاستبيان

بعد أن قمنا بتصميم الاستبيان ووضعنا عليه المعلومات المطلوبة، إضافة إلى عبارات المحاور الثلاثة والمتمثلة في أسئلة مطروحة بشكل مباشر، ليتم الإجابة عليها من قبل عينة الدراسة والمتمثلة في: أساتذة جامعيين، محافظي حسابات، خبراء محاسبة، ووظائف أخرى منها: محاسب، رئيس مصلحة المالية والمحاسبة، مفتش رئيسي في الضرائب... إلخ ، نصل إلى مرحلة توزيع الإستمبيان، ففي هذه المرحلة قمنا بتوزيع الإستمبيان على عينة الدراسة عبر عدة طرق، سواء بتسليم إستمارة الإستمبيان مباشرة إلى المستجوب، أو إرسالها له عن طريق الأصدقاء والزلاء والأساتذة، أو عن طريق إرسالها له في بريده الإلكتروني أو عن طريق وسائل التواصل الاجتماعي، ولقد اتبعنا الأساليب التالية في الاتصال بأفراد عينة الدراسة:

المقابلة الشخصية: في هذا الأسلوب يقوم الباحث بتسليم استمارة الاستبيان مباشرة للمستجيب، أو تسليمها له عن طريق الأصدقاء أو الزلاء والأساتذة والمعارف. ولقد قمنا بتسليم عدة إستبيانات مباشرة لأفراد العينة.

البريد الإلكتروني: ربما يكون البريد الإلكتروني هو الطريقة الأكثر شيوعاً لتوزيع الاستبيانات عبر الإنترنت. فمن السهل الإعداد والأتمتة، فتسمح لك معظم الأدوات بإضافة درجة من التخصيص، مثل معالجتها بالاسم الأول للتواصل بشكل أفضل مع المستلم.

فبهذا الأسلوب يتم إرسال استمارة الاستبيان للعديد من أفراد العينة عبر ضغطة زر واحدة، ولقد قمنا بإرسال الاستبيان على شكل استبيان موجود على شبكة الأنترنت تم اعدادها بالاستعانة بتطبيق (Google Drive).

شبكة التواصل الاجتماعي (Facebook): في هذا الأسلوب تم نشر الإستمبيان في مجموعات متنوعة وخاصة بالمحاسبة، والجبابة والتدقيق، وذلك عبر رابط الاستبيان الموجود عبر شبكة الأنترنت (الاستبيان الإلكتروني)، بالإضافة إلى التواصل مع بعض أفراد العينة مباشرة عبر تطبيقي (Messenger, Facebook).

الفرع الثالث: المقياس المستخدم:

بهدف تحليل الإجابات المتحصل عليها من أفراد العينة، ومعرفة إستجاباتهم لفقرات الاستبيان، تم الإستعانة بمقياس ليكارت (Likert Scale) الخماسي، حيث يعتبر مقياس ليكارت الخماسي (Likert Scale) من أكثر المقاييس المستخدمة لقياس اتجاهات وآراء الأفراد، لتحويل الإجابات الوصفية إلى

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية

الصيغة الكمية حتى يتسنى لنا معالجتها إحصائياً، وقمنا بإعطاء أوزان تتراوح من 01 إلى 05 لدرجات إستجابة أفراد عينة الدراسة، كما يمكننا حساب المتوسطات الحسابية الخاصة بمقياس ليكارت الخماسي (Likert Scale) كما يلي:

1- **حساب المدى:** نأخذ أكبر قيمة في مقياس ليكارت وهي 5، ثم ننقصها من أصغر قيمة وهي 1، فتكون النتيجة $(5-1=4)$ ؛

2- **حساب طول الفئة:** نجد طول الفئة من خلال قسمة قيمة المدى على عدد الفئات أي $(4/5=0.8)$ ، فبداية بالفئة الأولى التي تكون من 1 إلى $0.8+1$ ، ثم من $0.8+1$ إلى $0.8+0.8+1$ ، وهكذا بالنسبة لباقي المتوسطات الحسابية، والجدول التالي يوضح درجات استجابة الأفراد مع الأوزان الخاصة بها، وطول الفئة:

الجدول رقم (3-2): مجالات المتوسط الحسابي حسب مقياس ليكارت الخماسي

درجات القياس	الأوزان	طول الفئة
موافق بشدة	5	من 4.21 إلى 5
موافق	4	من 3.41 إلى 4.20
محايد	3	من 2.61 إلى 3.40
غير موافق	2	من 1.81 إلى 2.60
غير موافق بشدة	1	من 1 إلى 1.80

المصدر: من إعداد الطلبة

تعتبر فئة الإجابات التي تنحصر بين (1 و 1.8) عن غير موافق بشدة، والتي تنحصر بين (1.81 و 2.60) تعتبر عن غير موافق، وهكذا بالنسبة لباقي الإجابات.

المطلب الثاني: صدق أداة الدراسة

يتطلب الصدق من الباحث أن يكون صادقاً في البحث الذي يقدمه، ولذلك يلجأ الباحث إلى الاحتكام على ما قام به من جهد علمي، فاصدق عبارة عن أحد الطرق العلمية التي يتم استخدامها في قياس استمارة الاستبيان، وذلك من خلال توزيعها على محكمين متخصصين، بغرض التعرف على مدى صدق أداة الاستبيان وصدق قياسها.

الفرع الأول: الصدق الظاهري للاستبيان

ويقوم على فكرة مدى مناسبة عبارات الاستبيان لما يقيس ولمن يطبق عليهم ومدى علاقتها بالاستبيان ككل، ومن هذا المنطق تم عرض الاستبيان في صورته الأولية بعد الانتهاء من الجانب النظري للبحث على عدد من المحكمين ذوي الخبرة والاختصاص لأخذ وجهات نظرهم والاستفادة من

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية

آرائهم وملاحظاتهم في تعديله والتحقق من مدى ملائمة كل عبارة للمحور الذي تنتمي إليه، سواء المحاور الرئيسية أم الفرعية، ومدى سلامة ودقة الصياغة اللغوية والعلمية لعبارات ومصطلحات الاستبيان، ومدى شمولية محاور وعبارات الاستبيان لمشكل الدراسة وفرضياته وتحقيق أهدافه، وفي ضوء آراء السادة الأفاضل المحكمين تم صياغة استبيان في صورته النهائية، بعد تعديل عبارات وإضافة أخرى وإزالة عبارة أخرى ثانية.

الفرع الثاني: صدق الاتساق الداخلي

ويقصد بالاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان: مدى اتساق جميع فقرات الاستبيان مع المحور الذي تنتمي إليه، أي أن العبارة تقيس ما وضعت لقياسه، وعليه قمنا بحساب معاملات الارتباط بين كل عبارة والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه كما يلي:

الجدول رقم (3-3):معامل الارتباط بيرسون لعبارات المحور الأول

رقم العبارة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig)
01	0.412**	0.000
02	0.754**	0.000
03	0.641**	0.000
04	0.697**	0.000
05	0.829**	0.000
06	0.673**	0.000
07	0.744**	0.000
08	0.796**	0.000
09	0.807**	0.000
10	0.737**	0.000
11	0.869**	0.000
12	0.798**	0.000
13	0.619**	0.000
14	0.694**	0.000
15	0.716**	0.000
16	0.687**	0.000
17	0.737**	0.000

** الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0,01$).

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات برنامج (SPSS V26)

يوضح الجدول السابق معاملات الارتباط لجميع الفقرات الخاصة بالمحور الأول أساليب ودوافع ممارسات المحاسبة الابداعية في القوائم المالية، مع درجة ارتباطها بالمحور الذي تنتمي إليه، والذي يبين أن جميع العبارات مرتبطة ارتباطا دالا إحصائيا قويا، عند مستوى الدلالة (0.01)، وذلك يدل على وجود اتساق داخلي بين عبارات المحور الأول وبذلك تعتبر فقرات المحور الأول صادقة لما وضعت من أجله.

الجدول رقم (3-4) : معامل الارتباط بيرسون لعبارات المحور الثاني

رقم العبارة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig)
18	0.714**	0.000
19	0.586**	0.000
20	0.636**	0.000
21	0.556**	0.000
22	0.730**	0.000
23	0.763**	0.000
24	0.739**	0.000
25	0.607**	0.000
26	0.734**	0.000
27	0.667**	0.000
28	0.669**	0.000
29	0.745**	0.000

** الارتباط دال إحصائيا عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0,01$).

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات برنامج (SPSS V26)

من خلال الجدول السابق الذي يوضح الارتباط الموجود بين عبارات المحور الثاني أثر اساليب واجراءات المحاسبة الابداعية موثوقية المعلومات المحاسبية، مع المحور الذي تنتمي إليه، نلاحظ أن جميع العبارات مرتبطة ارتباطا قويا بالمحور الثاني الذي تنتمي إليه، عند مستوى الدلالة (0.01)، وذلك يدل على وجود اتساق داخلي بين عبارات المحور الثاني وبذلك تعتبر فقرات المحور الأول صادقة لما وضعت من أجله.

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية

الجدول رقم (3-5) : معامل الارتباط بيرسون لعبارات المحور الثالث

رقم العبارة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig)
30	0.572**	0.000
31	0.509**	0.000
32	0.644**	0.000
33	0.707**	0.000
34	0.638**	0.000
35	0.659**	0.000
36	0.702**	0.000
37	0.644**	0.000
38	0.558**	0.000
39	0.387**	0.001

** الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0,01$).

المصدر: من إعداد الطلبة اعتماداً على مخرجات برنامج (SPSS V26)

يبين الجدول أعلاه أن معاملات الارتباط لجميع فقرات المحور الثالث دور التدقيق في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها، مرتبطة ارتباطاً قوياً مع المحور الذي تنتمي إليه، عند مستوى الدلالة (0.01)، وذلك يدل على وجود اتساق داخلي قوي بين عبارات المحور الثالث وبذلك تعتبر فقرات المحور الأول صادقة لما وضعت لقياسه.

الفرع الثالث: صدق الاتساق البنائي للاستبيان:

للتعرف على مدى التجانس والاتساق البنائي لأداة الدراسة تم حساب معاملات الارتباط بين درجة كل محور والدرجة الكلية للاستبيان محاور الاستبيان، والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (3-6) : صدق الاتساق البنائي للاستبيان

محاور الاستبيان	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig)
المحور الأول	0.869**	0.000
المحور الثاني	0.693**	0.000
المحور الثالث	0.486**	0.000

** الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0,01$).

المصدر: من إعداد الطلبة اعتماداً على مخرجات برنامج (SPSS V26)

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية

يتضح من الجدول السابق تحت عنوان صدق الاتساق البنائي للاستبيان، أن جميع معاملات الارتباط الخاصة بالمحاور الثلاثة عند مستوى دلالة (0.01)، وهذا يدل على وجود الصدق البنائي بين محاور الاستبيان الثلاثة والدرجة الكلية للاستبيان، وبذلك تعتبر محاور الاستبيان صادقة لما وضعت من أجله.

المطلب الثالث: ثبات أداة الاستبيان

يعرف الثبات على مقياس الدقة بأنه قدرة وثبات الأداة كالأستبيان على إعطاءك نفس النتائج إذا قمت بتكرار القياس على نفس أفراد عينة الدراسة مرات عديدة في نفس الظروف، والثبات في أغلب حالاته هو معامل ارتباط، ويقصد بالثبات مدى ارتباط نتائج القياس المتكررة لأداة الدراسة. للحكم على ثبات أداة الاستبيان يمكن استخدام معامل الصدق عن طريق حساب جذر معامل ألفا كرونباخ والذي يعرف أيضا بصدق المحك، وكانت نتائج معامل ألفا كرونباخ ومعامل الصدق كما يبينه الجدول التالي:

الجدول رقم (3-7): اختبار ألفا (α) كرونباخ لقياس ثبات أداة الاستبيان

الترتيب	المحور	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ	معامل الصدق
المحور 01	أساليب ودوافع ممارسات المحاسبة الابداعية في القوائم المالية	17	0.942	0.971
المحور 02	أثر اساليب واجراءات المحاسبة الابداعية موثوقية المعلومات المحاسبية	12	0.892	0.944
المحور 03	دور التدقيق في كشف ممارسات المحاسبة الابداعية والحد منها	10	0.788	0.888
	الاستبيان ككل	39	0.923	0.961

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات برنامج (SPSS V26)

اعتمادا على معطيات الجدول السابق لاختبار معامل ألفا كرونباخ للاستبيان كدرجة كلية بلغ 0.923، وهي بذلك قيمة مرتفعة جدا، لأن معامل ألفا كرونباخ يأخذ القيمة من 0-1، وكلما إقترب من الواحد (1) دل على وجود ثبات عالي، وأما إذا اقتربت من الصفر دل ذلك على عدم وجود ثبات، وعليه فإن القيمة الموضحة في الجدول للاستبيان ككل تدل على وجود ثبات عالي، كما أن معامل الثبات

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية

الأدنى هي في المحور الثالث ، وهي نسبة مرتفعة بالنظر إلى النسبة المقبولة في معامل الصدق وهي (0.60)، أما بالنسبة للمحور الأول والمحور الثاني فقيمة معامل الثبات مرتفعة جدا وهي على الترتيب 0.942 و 0.892، وعليه فإن أداة الاستبيان ذات ثبات كبير يسمح بالاعتماد على نتائج الدراسة. كما يوضح الجدول السابق جذر معامل ألفا كرونباخ على مستوى كل محور والاستبيان ككل، صدق أداة الاستبيان، حيث بلغ معامل الصدق للاستبيان ككل 0.961، وحتى قيم معامل الصدق في المحاور الثلاثة فهي كلها قيم مرتفعة جدا تؤكد صدق وثبات أداة الاستبيان وإمكانية اعتماد نتائج دراسته.

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية

المبحث الثالث: عرض ومناقشة نتائج الدراسة

بعد أن قمنا بجمع البيانات من خلال استمارات الاستبيان التي تم توزيعها على أفراد العينة محل الدراسة، سنقوم بعملية تحليل ومناقشة هذه البيانات للحصول على معلومات مفيدة يمكن الاعتماد عليها، وذلك من خلال معالجتها ببرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS V26)، ومنه يمكن وضع قاعدة بيانات يمكن الاعتماد عليها في عملية التحليل واختبار الفرضيات.

المطلب الأول: عرض ومناقشة النتائج الخاصة بعينة الدراسة

سنتناول في هذا الاطار تحليل الجزء المشترك بين محاور الاستبيان وهو القسم الأول الذي يتعلق بالمعلومات والبيانات الشخصية، والمتمثل في تحديد الخصائص الديموغرافية للعينة محل الدراسة (العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، الوظيفة الحالية، سنوات الخبرة المهنية)، وهذه المتغيرات تمثل صفات قد يؤثر تغييرها في نتائج الدراسة، 'ذا ما أعيد تطبيقها في وقت لاحق وفيما يلي توزيع لعينة الدراسة تبعا لهذه المتغيرات.

الفرع الأول: توزيع أفراد العينة حسب العمر

يمكن توضيح توزيع أفراد العينة حسب العمر من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم (3-8) : تصنيف أفراد العينة تبعا للعمر

فئات العمر	التكرارات	النسبة %
أقل من 30 سنة	12	16.9
من 30-40 سنة	34	47.9
من 41-50 سنة	17	23.9
أكثر من 50 سنة	8	11.3
المجموع	71	100

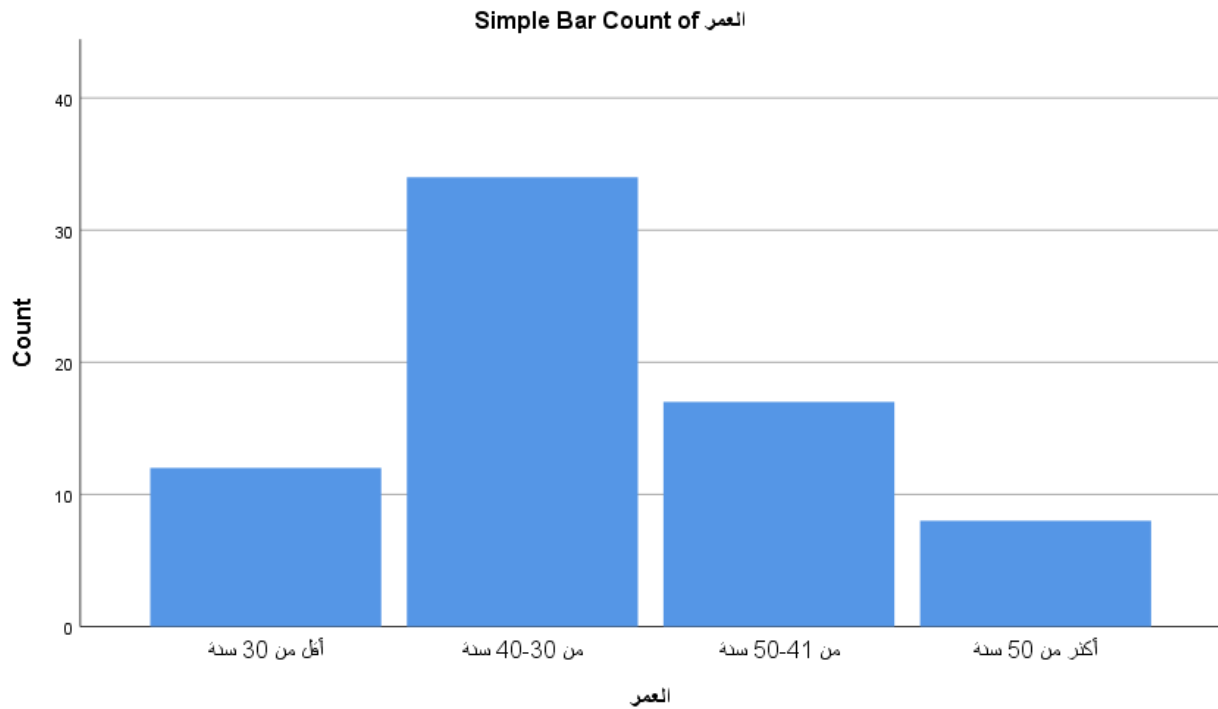
المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات برنامج (SPSS V26)

من خلال الجدول أعلاه نجد أن الفئة العمرية بين 30 و 40 سنة جاءت في صدارة الترتيب بـ 34 فرد بنسبة 47.9% من مجموع 71 فرد التي تمثل عينة الدراسة، وجاءت فئة مابين 41 و 50 سنة في المرتبة الثانية بـ 17 فرد أي بنسبة 23.9% من المجموع الكلي، تليها في المرتبة الثالثة الفئة العمرية أقل من 30 سنة بنسبة 16.9% وبعدد 12 فرد من مجموع أفراد العينة، وأخيرا جاءت الفئة أكثر من 50 سنة في المرتبة الرابعة بنسبة 11.3% وبعدد 8 أفراد من المجموع الكلي للعينة، وهذا مايدل على التنوع في متوسط أعمار مفردات عينة الدراسة مع ارتفاع متوسط الأعمار نسبيا.

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية

كما تشير نتائج الجدول إلى أن مانسبته 83.1% من أفراد العينة تفوق أعمارهم 30 سنة، وهذا يدل على أن هذه النسبة الكبيرة تملك الخبرة الكافية والكبيرة تسمح لهم بالفهم الجيد لمحتوى الإمتحان والإشكالية المطروحة.

ويمكن توضيح معطيات الجدول السابق في التمثيل البياني التالي:



الشكل رقم (3-1): تمثيل توزيع عينة الدراسة وفق متغير العمر
المصدر: من إعداد الطلبة اعتماداً على مخرجات برنامج (SPSS V26)

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية

الفرع الثاني: توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي والتخصص الدراسي

يصنف الجدول الموالي أفراد العينة على أساس الدرجة العلمية لأفراد العينة محل الدراسة، وتخصصه الدراسي كما يلي:

الجدول رقم (3-9): تصنيف أفراد العينة تبعا للمؤهل العلمي والتخصص العلمي

المؤهل العلمي	التكرارات	النسبة %	التخصص الدراسي	التكرارات	النسبة %
لسانس	17	23.9	مالية ومحاسبة	36	50.7
ماستر	22	31.0	التدقيق	13	18.3
ماجستير	6	8.5	الجباية	5	7.0
دكتوراه	26	36.6	أخرى	17	23.9
المجموع	71	100	المجموع	71	100

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات برنامج (SPSS V26)

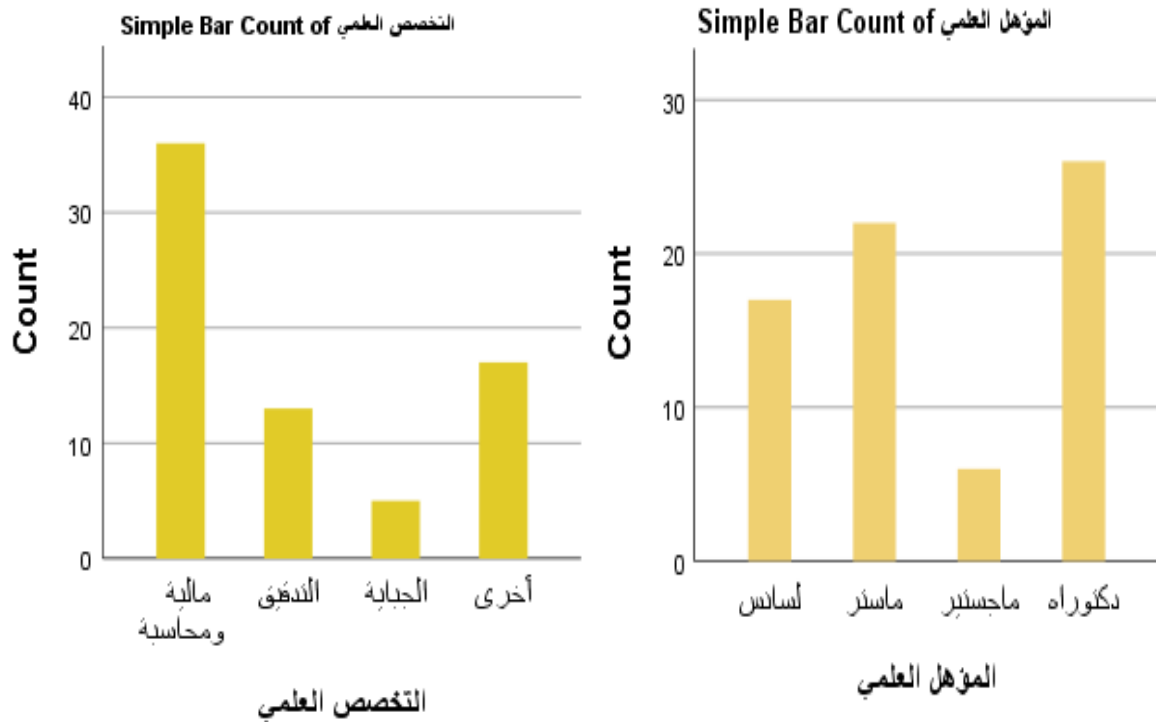
من خلال الجدول السابق يتضح لنا أن أكثر من 67% من أفراد عينة الدراسة هم من حملة شهادة الماستر والدكتوراه، حيث جاءت نسبة الدكتوراه في المركز الأول بنسبة 36.6% وبعدها 26 فرد من المجموع الكلي لأفراد العينة، تليها في المرتبة الثانية حملة شهادة الماستر بنسبة 31.1% وبعدها 22 فرد من المجموع الكلي، وهو مايفسر أن حملة شهادة الدكتوراه هم من فئة الأكاديميين الذين يزاولون مهنة التدريس بالجامعة، وأما بالنسبة لحملة شهادة الماستر فأغلبيتهم من فئة المهنيين حيث نجد مهنة محافظ حسابات، أستاذ ثانوي، مفتش رئيسي بالخرينة، متصرف إداري رئيسي، وغيرها من الوظائف، أما الجزء الثاني وهي فئة قليلة هم من فئة الأكاديميين الذين يزاولون مهنة التدريس بالجامعة، وفي المرتبة الثالثة حملة شهادة لسانس بنسبة 23.9% وبعدها 17 فرد من مجموع أفراد العينة، وهو مايدل على أن حملة شهادة لسانس هم من فئة المهنيين العاملين في الشركات وعلى مستوى مكاتب التدقيق و محافظ حسابات، والمؤسسات ذات الطابع العمومي والخاص.

وفي المرتبة الأخيرة يأتي حملة شهادة الماجستير بنسبة 8.5% وبعدها 6 أفراد من المجموع الكلي لأفراد العينة، وهو من فئة الأكاديميين والمهنيين.

وتجدر الإشارة إلى وجود نسبة مقبولة من حملة شهادة الدكتوراه والماجستير من أعضاء التدريس على مستوى الجامعات يملكون أيضا شهادة مهنية في مجال المحاسبة والتدقيق، وهذا مايدل على أن لديهم الفهم العالي لمجال المحاسبة والتدقيق، وعليه الفهم الجيد لعبارات ومحاوَر الإستبيان، ويعطي مصداقية للنتائج المتحصل عليها، بصفتهم متخصصين وخبراء في مجال المحاسبة والتدقيق.

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية

كما يظهر في الجدول أن تخصص مالية ومحاسبة يهيمن على تخصصات أفراد العينة بنسبة 50.7%، بعدد 36 فرد من مجموع أفراد العينة، تليها في المرتبة الثانية تخصصات أخرى بنسبة 23.9% بعدد 17 فرد من المجموع الكلي، وفي المرتبة الثالثة تخصص التدقيق بعدد 13 فرد من المجموع الكلي أي بنسبة 18.3%، وأخيرا في المرتبة الرابعة تخصص الجباية بنسبة 7.0% وبعدد 5 أفراد من المجموع الكلي، والشكل التالي يبين ذلك:



الشكل رقم (3-2): نسبة أفراد العينة تبعا للمؤهل العلمي والتخصص العلمي

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات برنامج (SPSS V26)

الفرع الثالث: توزيع أفراد العينة تبعا للوظيفة الحالية والخبرة المهنية

يصنف الجدول الموالي توزيع أفراد العينة تبعا للوظيفة الحالية وذلك كما يلي:

الجدول رقم (3-10): توزيع أفراد العينة تبعا للوظيفة الحالية

النسبة %	التكرارات	الوظيفة الحالية
40.8	29	أستاذ جامعي
7.0	5	محاسب خبير
12.7	9	محافظ حسابات
39.4	28	وظيفة أخرى

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية

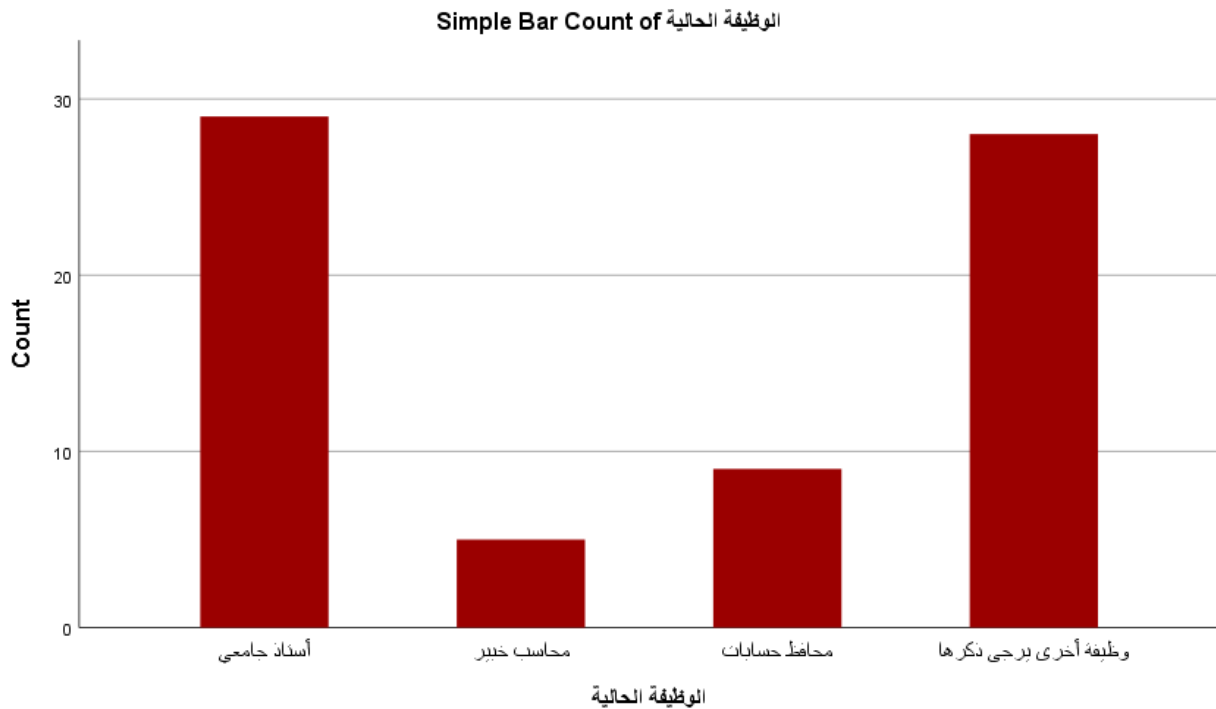
100	71	المجموع
-----	----	---------

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات برنامج (SPSS V26)

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن نسبة الأساتذة الجامعيين قد بلغت أعلى نسبة 40.8%، بعدد 29 فرد من أفراد العينة محل الدراسة، وهذه الفئة تمثل فئة الأكاديميين، أما باقي المراتب الثلاثة فهي تمثل فئة المهنيين، منهم فئة صغيرة تمثل فئة الأكاديميين والمهنيين معا، أيوظيفتين للفرد الواحد، ثم نصل إلى المرتبة الثانية وبفارق بسيط نجد الوظيفة الأخرى بنسبة 39.4% وبعدد 28 فرد من المجموع الكلي، وفي المرتبة الثالثة فئة محافظي الحسابات بعدد 9 أفراد من مجموع العينة الكلي وبنسبة 12.7%، وأخيرا في المرتبة الرابعة فئة محاسب خبير بنسبة 7.0% وبعدد 5 أفراد من المجموع الكلي.

كما أن فئة المهنيين مجتمعة وعلى اختلاف الوظائف وتعددتها، تخدم أهداف الدراسة بشكل كبير لأن فئة المهنيين دائما على اطلاع دائم ومستمر بكافة الأمور المحاسبية والمالية التي تحيط بمكان عملهم، بما أن جوهر ممارسة المحاسبة الإبداعية كما تناولناه في الجانب النظري من دراستنا يتوقف وبشكل كبير على خبرة المحاسب ودرايته بالثغرات التي تسمح له بالتلاعب في إعداد القوائم المالية. أما فئة الأكاديميين فلهم خبرة نظرية تسمح لهم بإيجاد خفايا وأسرار المحاسبة الإبداعية وأفكار جديدة تستخدم في المحاسبة الإبداعية، وعليه تسمح لنا هذه الفئات بالحصول على إجابات ذات مصداقية تعكس واقع ممارسة المحاسبة الإبداعية وأساليبها الممارسة والمستخدم للتعلم.

ويمكن تمثيل المؤشرات الموجودة في الجدول كما يلي:



الشكل رقم (3-3): نسبة أفراد العينة تبعاً للوظيفة الحالية

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات برنامج (SPSS V26)

أما فيما يخص الخبرة المهنية فقد قمنا بتبويب أفراد العينة حسب الخبرة المهنية إلى أربع فئات، والجدول الموالي يبين ذلك:

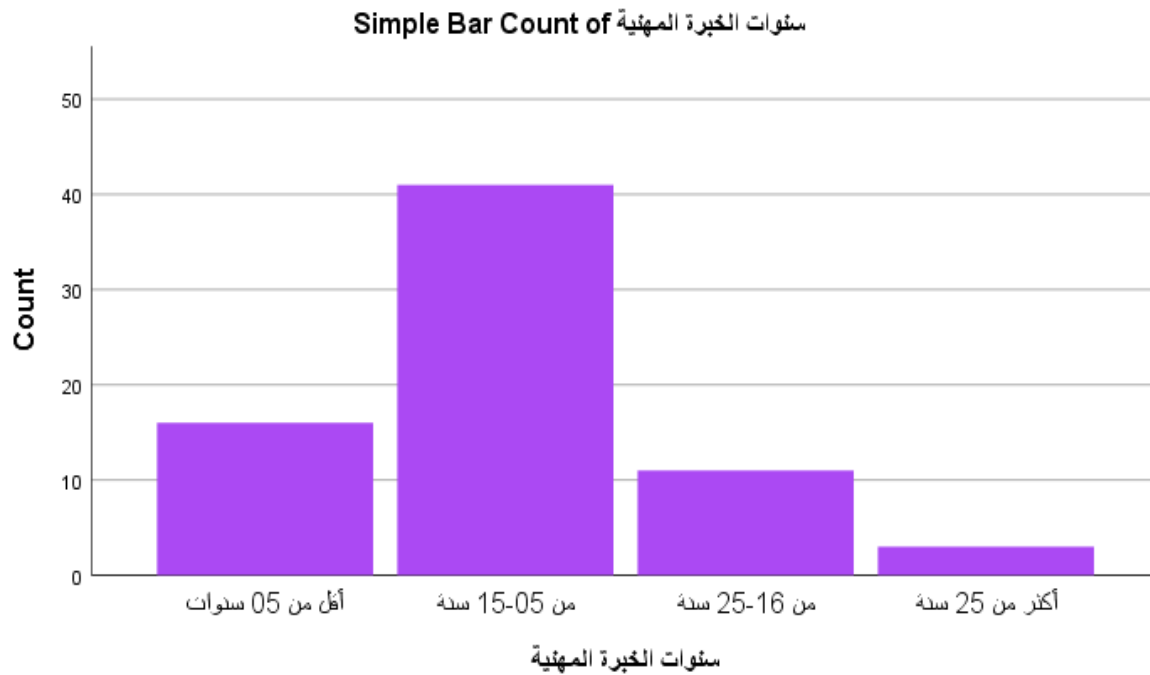
الجدول رقم (3-11): توزيع أفراد العينة تبعا لعدد سنوات الخبرة المهنية

النسبة %	التكرارات	الفئات
22.5	16	أقل من 5 سنوات
57.7	41	من 5-15 سنة
15.5	11	من 16-25 سنة
4.2	3	أكثر من 25 سنة
100	71	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات برنامج (SPSS V26)

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن الفئة التي تملك خبرة من 5 إلى 15 سنة جاءت في المرتبة الأولى بنسبة 57.7% (41 فرد) وهي نسبة مقبولة جدا وتصب في صالح أهداف دراستنا، وأغلب أعمار هذه الفئة تكون بين 30 و 40 سنة، وفي المرتبة الثانية تأتي فئة الأفراد الذين يملكون خبرة أقل من 5 سنوات بنسبة 22.5% (16 فرد)، وأغلب أفراد هذه العينة تكون أعمارهم أقل من 30 سنة، ثم في المرتبة الثالثة تأتي فئة الأفراد الذين يملكون خبرة تتراوح بين 16 و 25 سنة بنسبة 15.5% وهي نسبة مقبولة جدا، وأغلب أفرادها تتراوح أعمارهم بين 41 و 50 سنة، وأخيرا الفئة الأكبر خبرة على الإطلاق وهي الفئة التي تملك خبرة أكثر من 25 سنة بنسبة 4.2% (3 أفراد)، والتي تفوق أعمارهم 50 سنة. وتدعيما لما سبق نجد أفراد العينة التي تملك خبرة من 5 إلى 25 سنة فما فوق تشكل ما نسبته 87.5% (55 فرد) من مجموع أفراد عينة الدراسة، وتفوق أعمارهم 30 سنة وهذا يدل على توفر عامل الخبرة لدى أفراد عينة الدراسة، ويعطي مصداقية أكثر لنتائج الدراسة المتحصل عليها. و الشكل البياني الموالي يوضح ذلك:

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية



الشكل رقم (3-4) : نسبة أفراد العينة تبعا للوظيفة الحالية

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات برنامج (SPSS V26)

المطلب الثاني: تحليل فقرات محاور الدراسة

من خلال هذا الإطار نستعرض حصيلة إجابات أفراد عينة الدراسة اتجاه فقرات الاستبيان مع تحليل إجابات كل محور من محاور الاستبيان الثلاثة، ومناقشة النتائج المتحصل عليها بالاعتماد على الأدوات الإحصائية المختلفة.

الفرع الأول: تحليل الفقرات الخاصة بأساليب ودوافع ممارسات المحاسبة الابداعية في القوائم المالية

تم تحليل نتائج الدراسة المتعلقة بمحور أساليب ودوافع ممارسات المحاسبة الابداعية في القوائم المالية، باستخدام المتوسطات والانحرافات المعيارية، وكذلك الاتجاه العام، وكذلك عرض ترتيب كل عبارة، يلخص الجدول الموالي نتائج إجابات أفراد العينة اتجاه المحور الأول كما يلي:

الجدول رقم (3-12) : إجابات عينة الدراسة حول أساليب ودوافع ممارسات المحاسبة الابداعية في القوائم المالية

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة	الاتجاه العام
01	إجراء مقاصة بين بعض بنود الاصول والخصوم.	3.04	1.11	8	محايد
02	تضخيم قيمة الأصول بأصول معنوية قبل شراؤها"	3.17	1.18	5	محايد

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية

				الاعتراف بالشهرة غير المشتركة".	
03	إدراج الاستثمارات طويلة الاجل ضمن الاستثمارات المتداولة بهدف زيادة رأس المال العامل.	3.30	1.10	1	محايد
04	عدم الكشف عن الديون المتعثرة والمعدومة بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها.	2.99	1.16	9	محايد
05	التلاعب بمعدلات الاهتلاك وعدم ثبات طرق الاهتلاك الخاص بالأصول دون مبرر.	2.76	1.31	16	محايد
06	تضمين محاضر جرد المخزون لبضاعة راكدة وقديمة.	3.30	1.18	2	محايد
07	عدم شطب الأصول المستهلكة والتالفة وابقاء قيمتها الدفترية.	2.94	1.27	11	محايد
08	عدم ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية بأسعار الصرف المتداولة وعدم الافصاح عن البنود النقدية المفيدة.	2.96	1.27	10	محايد
09	التلاعب بتسجيل المصاريف كنقل المصاريف المستقبلية للفترة المحاسبية الحالية أو تسجيل المصاريف الجارية لفترة محاسبية لاحقة أو سابقة.	2.77	1.30	15	محايد
10	تسجيل الايرادات قبل التأكد من تحققها و نقل الايرادات الحالية إلى دورة محاسبية لاحقة.	2.86	1.37	13	محايد
11	إعداد فواتير شراء وبيع لعمليات وهمية في نهاية السنة ويتم الغاؤها في السنة الموالية.	2.75	1.46	17	محايد
12	عدم الافصاح عن أسباب التغير في الطرق والسياسات المحاسبية في الملحق (مثل تغيير طريقة تسعير المخزون السلعي دون مبررات).	2.94	1.30	12	محايد
13	توزيع أرباح من الاحتياطات غير المخصصة.	3.24	1.16	3	محايد
14	التأخر في تسديد التزامات المؤسسة لإظهار السيولة المالية بوضع أفضل (تأخير تحرير الشيكات للموردين).	3.18	1.22	4	محايد
15	اضافة مكاسب متحققة من سنوات سابقة إلى	3.14	1.21	6	محايد

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية

				نتيجة السنة الحالية بدلا من إدراجها ضمن الأرباح المحتجزة.	
16	التقليل من الربح الخاضع للضريبة باستغلال الثغرات القانونية من أجل التهرب الضريبي.	3.06	1.42	7	محايد
17	اجراء تغييرات وهمية في رأس المال إما بالزيادة أو النقصان.	2.80	1.15	14	محايد
المحور ككل		3.01	1.25	محايد	

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات برنامج (SPSS V26)

يتضح من خلال الجدول السابق الذي يبين إجابات عينة الدراسة حول أساليب ودوافع ممارسات المحاسبة الابداعية في القوائم، أن قيمة المتوسط الحسابي تتراوح بين (2.75-3.30)، وبانحراف معياري يتراوح ما بين (1.10-1.46)، وتم ترتيب الفقرات حسب أهميتها من (1-17)، حيث إتجهت اجابات أفراد العينة إلى الحياد في كل العبارة، حسب مقياس ليكارت الخماسي (Likert Scale)، وقد بلغ المتوسط الحسابي للمحور ككل (3.01)، وبانحراف معياري (1.25)، وباتجاه محايد، فمن خلال النتائج يمكن أن نستنتج أن جميع أفراد العينة تبدي رأيا حياديا بخصوص أساليب ودوافع ممارسات المحاسبة الابداعية في القوائم، وذلك في جميع العبارات، كما تدل على وجود اتساق في إجابات أفراد العينة.

ويتبين لنا أن العبارة " إدراج الاستثمارات طويلة الاجل ضمن الاستثمارات المتداولة بهدف زيادة رأس المال العامل" ذات الرقم (03) و ذات رقم الأهمية الأول (1)، وهي أهم فقرة في الترتيب، وذات المتوسط الحسابي (3.30)، وذات الانحراف المعياري (1.10)، وذات الحياد في الاتجاه العام، أن هذه العبارة إقترب إتجاهها العام من أن يكون في إطار الموافقة (موافق) أي أن إتجاه أفراد العينة إقترب من أن يكون موافقا، وهذا يدل على وجود نسبة لابأس بها يوافقون على هذه العبارة ولكن ليس بالقدر الكافي لتتفوق على رأي واتجاه الحياد، ونفس الشيء بالنسبة للعبارة " تضمين محاضر جرد المخزون لبضاعة راكدة وقديمة" ذات الرقم (06)، وذات الترتيب من حيث الأهمية (2)، وذات الانحراف المعياري (1.18)، وذات الحياد في الاتجاه العام، والعكس صحيح بالنسبة للعبارات ذات المتوسط الحسابي المنخفض الذي يقترب من فئة واتجاه غير موافق.

الفرع الثاني: تحليل الفقرات الخاصة بأثر أساليب وإجراءات المحاسبة الابداعية على موثوقية

المعلومات المحاسبية

تم تقسيم إجابات أفراد عينة الدراسة الخاصة بالمحور الثاني حسب أثر أساليب وإجراءات المحاسبة الابداعية موثوقية المعلومات المحاسبية إلى:

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية

1. تحليل الفقرات الخاصة بالملائمة:

الجدول رقم (3-13): تحليل الفقرات الخاصة بالملائمة

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة	الاتجاه العام
01	تؤثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على قرارات المستثمرين والمقرضين.	3.75	1.12	4	موافق
02	تؤثر المحاسبة الإبداعية على عملية التنبؤ بالوضع المالي للمؤسسة.	3.80	1.13	2	موافق
03	مخرجات النظام المحاسبي تكون أكثر ملائمة لاتخاذ القرارات الرشيدة عندما لا تمارس عليها محاسبة إبداعية.	3.75	0.89	3	موافق
04	لا تساهم التغذية العكسية في تصحيح الانحرافات إذا تم ممارسة المحاسبة الإبداعية.	3.93	0.90	1	موافق
المحور الفرعي ككل		3.81	1.01	موافق	

المصدر: من إعداد الطلبة اعتماداً على مخرجات برنامج (SPSS V26)

يتضح من خلال الجدول أعلاه والذي يبين أثر أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية على ملائمة المعلومات المحاسبية أن المتوسط الحسابي يتراوح في الفقرات الأربعة ما بين (3.75-3.93)، وانحراف معياري يتراوح ما بين (0.89-1.13)، حيث اتجهت إجابات جميع الأفراد نحو الموافقة في كل الفقرات الأربعة، ويبين لنا الجدول أن المتوسط الحسابي للمحور الفرعي ككل بلغ (3.81) والانحراف المعياري (1.01)، وباتجاه موافق، وتشير النتائج إلى أن جميع أفراد العينة توافق على أن أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة للتلاعب، لها أثر سلبي على ملائمة المعلومات المحاسبية، كما أن اتفاق جميع أفراد العينة على الموافقة في الفقرات الأربعة من المحور الفرعي الأول من المحور الثاني، تدل على وجود اتساق كبير في إجابات أفراد العينة.

ويتبين لنا من خلال الجدول أن التغذية العكسية لا تساهم في تصحيح الانحرافات إذا تم ممارسة المحاسبة الإبداعية، وهذا ما توضحه الفقرة ذات الرقم (04) "لا تساهم التغذية العكسية في تصحيح الانحرافات إذا تم ممارسة المحاسبة الإبداعية" والأولى في الترتيب من حيث الأهمية بمتوسط حسابي (3.93) وانحراف معياري (0.90)، وذات الاتجاه العام بالموافقة، تليها الفقرة (02) "تؤثر المحاسبة

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية

الإبداعية على عملية التنبؤ بالوضع المالي للمؤسسة"، وهي أيضا تتجه نحو الموافقة، وبمتوسط حسابي (3.80) وانحراف معياري (1.13)، ثم تلتها الفقرة (03) "مخرجات النظام المحاسبي تكون أكثر ملائمة لاتخاذ القرارات الرشيدة عندما لا تمارس عليها محاسبة إبداعية"، باتجاه موافق ومتوسط حسابي (3.75) وانحراف معياري (0.89)، ثم في المرتبة الرابعة والأخيرة من حيث الأهمية الفقرة (01) "تؤثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على قرارات المستثمرين والمقرضين" بمتوسط حسابي (3.75) وانحراف معياري (1.12) وباتجاه موافق.

2. تحليل الفقرات الخاصة بالموثوقية:

الجدول رقم (3-14): تحليل الفقرات الخاصة بالموثوقية

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة	الاتجاه العام
01	تخفي ممارسات المحاسبة الإبداعية الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة.	4.13	0.84	2	موافق
02	في ظل ممارسات المحاسبة الإبداعية تفقد المعلومات المحاسبية دقتها ومصداقيتها.	4.15	0.84	1	موافق
03	في ظل الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية يصعب أن تكون الإدارة غير متحيزة في عرض المعلومات المحاسبية.	3.66	1.07	3	موافق
04	يؤدي سوء استخدام المحاسبة الإبداعية في إعداد القوائم المالية إلى عدم صدقها وعدم الاعتماد عليها.	3.27	1.00	4	محايد
المحور الفرعي ككل		3.80	0.94		موافق

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات برنامج (SPSS V26)

يتضح من خلال الجدول أعلاه والذي يبين أثر أساليب واجراءات المحاسبة الإبداعية على موثوقية المعلومات المحاسبية أن المتوسط الحسابي يتروح في الفقرات الأربعة ما بين (3.27-4.15)، وانحراف معياري يتراوح ما بين (0.84-1.07)، حيث اتجهت إجابات جميع الأفراد نحو الموافقة في الفقرات الثلاثة الأولى من حيث أهمية الفقرة، أما الفقرة (04) "يؤدي سوء استخدام المحاسبة الإبداعية في إعداد القوائم المالية إلى عدم صدقها وعدم الاعتماد عليها" ذات المتوسط حسابي (3.27) وانحراف

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية

معياري (1.00)، وذات الترتيب الرابع من حيث الأهمية فقد اتجهت إلى الحياد، ويبين لنا الجدول أن المتوسط الحسابي للمحور الفرعي ككل بلغ (3.80) والانحراف المعياري (0.94)، وباتجاه موافق، كما تدل هذه النتائج على وجود اتساق في إجابات أفراد عينة الدراسة، كما تدل النتائج المتحصل عليها على أن أساليب المحاسبة الابداعية المستخدمة للتلاعب لها أثر سلبي على موثوقية وجودة المعلومات المحاسبية، والتي تفقد مصداقيتها واعتمادها في ظل الممارسة السلبية لأساليب المحاسبة الابداعية المستخدمة للتلاعب، كما يصعب في ظلها أن تكون الإدارة غير متحيزة في عرض المعلومات المحاسبية، كما يتم في ظلها إخفاء الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة.

3. تحليل الفقرات الخاصة بالقابلية للمقارنة:

الجدول رقم (3-15): تحليل الفقرات الخاصة بالقابلية للمقارنة

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة	الاتجاه العام
01	عدم الثبات في استخدام الطرق والسياسات المحاسبية من سنة لأخرى يؤثر في قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة.	4.28	0.86	1	موافق بشدة
02	تغيير أساليب القياس المحاسبي يجعل عملية المقارنة غير فعالة.	3.83	0.97	2	موافق
المحور الفرعي ككل		4.06	0.92	موافق	

المصدر: من إعداد الطلبة اعتماداً على مخرجات برنامج (SPSS V26)

يتضح لنا من الجدول أن المتوسط الحسابي للمحور الفرعي ككل الخاص بأثر أساليب وإجراءات المحاسبة الابداعية على خاصية القابلية للمقارنة قد بلغ (4.06)، وبانحراف معياري (0.92) وبالتجاه عام نحو الموافقة، كما يبين لنا الجدول أن أعلى متوسط حسابي سجل في الفقرة (01) "عدم الثبات في استخدام الطرق والسياسات المحاسبية من سنة لأخرى يؤثر في قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة" بـ (4.28) وبانحراف معياري (0.86) وباتجاه عام نحو الموافقة بشدة، والترتيب الأول من حيث الأهمية، أما الفقرة (02) "تغيير أساليب القياس المحاسبي يجعل عملية المقارنة غير فعالة" فقد سجلت متوسط حسابي (3.83) وانحراف معياري (0.97) وباتجاه عام نحو الموافقة والترتيب الثاني والأخير من حيث الأهمية، ومنه تشير النتائج المتحصل عليها إلى موافقة أفراد العينة على أن لأساليب المحاسبة الابداعية المستخدمة للتلاعب أثر سلبي قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة، كما تشير النتائج إلى وجود اتساق

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية

بين إجابات أفراد العينة، كما تدل النتائج أيضا على أن عدم الثبات في استخدام الطرق والسياسات المحاسبية من سنة لأخرى يؤثر في قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة، كما تشير أيضا إلى أن تغيير أساليب القياس المحاسبي يجعل عملية المقارنة غير فعالة.

4. تحليل الفقرات الخاصة بالثبات:

الجدول رقم (3-16): تحليل الفقرات الخاصة بالثبات

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة	الاتجاه العام
01	تغيير السياسات والطرق المحاسبية يؤثر في ثبات المعلومات المحاسبية.	3.92	1.04	2	موافق
02	عدم ثبات الطرق والسياسات المحاسبية المتبعة من سنة لأخرى يؤدي إلى ضعف ثقة المستخدمين في القوائم المالية المنشورة وما تتضمنه من معلومات.	3.99	0.96	1	موافق
المحور الفرعي ككل		3.96	1.00	موافق	

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات برنامج (SPSS V26)

نلاحظ من خلال الجدول أن المتوسط الحسابي للمحور الفرعي ككل الخاص بأثر أساليب واجراءات المحاسبة الابداعية على خاصية الثبات قد بلغ (3.96)، وانحراف معياري (1.00) وبالتجاه عام نحو الموافقة، كما يبين لنا الجدول أن أعلى متوسط حسابي سجل في الفقرة (02) "عدم ثبات الطرق والسياسات المحاسبية المتبعة من سنة لأخرى يؤدي إلى ضعف ثقة المستخدمين في القوائم المالية المنشورة وما تتضمنه من معلومات" بـ (3.99) وانحراف معياري (0.96) وذات الترتيب الأول من حيث الأهمية، واتجاه عام نحو الموافقة، وكذلك الأمر بالنسبة للفقرة (01) "تغيير السياسات والطرق المحاسبية يؤثر في ثبات المعلومات المحاسبية" فقد اتجهت نحو الموافقة وبمتوسط حسابي (3.92) وانحراف معياري (1.04) وذات الترتيب الثاني والأخير، وعليه تشير النتائج المتحصل عليها في هذا المحور الفرعي ككل إلى أن رأي جميع أفراد العينة اتجه نحو الموافقة، كما تشير أيضا إلى وجود اتساق كبير بين إجابات افراد العينة، حيث اتجهت إجابات أفراد العينة نحو الموافقة في الفقرتين، وأيضاً تدل النتائج المتحصل عليها على أن تغيير السياسات والطرق المحاسبية يؤثر في ثبات المعلومات المحاسبية،

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية

وأيضاً عدم ثبات الطرق والسياسات المحاسبية المتبعة من سنة لأخرى يؤدي إلى ضعف ثقة المستخدمين في القوائم المالية المنشورة وما تتضمنه من معلومات.

انطلاقاً من النتائج المتحصل عليها من المحاور الأربعة الفرعية السابقة والمتعلقة بأثر أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية على الخصائص الرئيسية والثانوية للمعلومات المحاسبية، تبين لنا أن أفراد عينة الدراسة المتمثلين في أساتذة جامعيين، وخبراء محاسبة، ومحافظي حسابات، و باقي المهن والوظائف الأخرى يرون بأن ممارسات المحاسبة الإبداعية المستخدمة للتلاعب تأثر سلباً على موثوقية وجودة المعلومات المحاسبية والجدول التالي يحتوي على ملخص لما تم التطرق إليه في المحاور الفرعية الأربعة السابقة:

الجدول رقم (3-17): ملخص إجابات أفراد العينة عن المحور الثاني

المحاور الفرعية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
الأثر على الملائمة	3.81	1.01	موافق
الأثر على الموثوقية	3.80	0.94	موافق
الأثر على القابلية للمقارنة	4.06	0.92	موافق
الأثر على الثبات	3.96	1.00	موافق
المحور ككل	3.91	0.97	موافق

المصدر: من إعداد الطلبة اعتماداً على مخرجات برنامج (SPSS V26)

يظهر من خلال الجدول أعلاه أن الاتجاه العام لإجابات الأفراد حول المحور الثاني تتجه نحو الموافقة، وذلك بمتوسط حسابي (3.91) وانحراف معياري (0.97)، وهذا يدل على وجود تجانس واتساق بين إجابات أفراد العينة، الذين يوافقون بأن ممارسات المحاسبة الإبداعية المستخدمة للتلاعب تأثر سلباً على موثوقية وجودة المعلومات المحاسبية، وقد تم تسجيل أعلى متوسط حسابي في المحور الفرعي الثالث المتعلق بأثر أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية على خاصية القابلية للمقارنة بـ (4.06) وانحراف معياري (0.92)، يليها مباشرة المحور الفرعي الرابع المتعلق بأثر أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية على خاصية الثبات بمتوسط حسابي (3.96) وانحراف معياري (1.00)، ثم في المركز الثالث المحور الفرعي الأول المتعلق بأثر أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية على خاصية الملائمة بمتوسط حسابي (3.81) وانحراف معياري (1.01)، يليها مباشرة المحور الفرعي الثاني والأخير المتعلق بأثر أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية على خاصية الموثوقية بمتوسط حسابي (3.80) وانحراف معياري (0.94)، ومنه فإن خاصية القابلية للمقارنة هي أكثر الخصائص النوعية تأثراً بممارسات المحاسبة الإبداعية المستخدمة للتلاعب، نظراً لارتباطها بتطبيق طرق والسياسات المحاسبية، وأساليب القياس المحاسبي، وهن جوهر ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية

الفرع الثالث: تحليل الفقرات الخاصة بدور التدقيق في كشف ممارسات المحاسبة الابداعية والحد منها

تضمن المحور الثالث من الاستبيان على عشرة فقرات حول دور التدقيق في كشف ممارسات المحاسبة الابداعية والحد منها، والجدول التالي يظهر نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة على هذا المحور: الجدول رقم (3-18): إجابات عينة الدراسة حول دور التدقيق في كشف ممارسات المحاسبة الابداعية والحد منها

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة	الاتجاه العام
01	تملك المؤسسة وحدة منفصلة لأغراض التدقيق الداخلي يتمتع أعضاؤها بالاستقلالية والمؤهلات المطلوبة في هذا المجال.	3.65	1.03	7	موافق
02	هناك تنسيق بين وحدة التدقيق الداخلي والمدققين الخارجيين للمؤسسة.	3.52	0.98	9	موافق
03	يقوم المدقق الخارجي ببذل العناية المهنية في التخطيط لعملية التدقيق.	3.85	0.90	6	موافق
04	يقوم المدقق الخارجي ببذل العناية المهنية في فحص نظام الرقابة الداخلية.	3.93	0.83	5	موافق
05	يقوم المدقق الخارجي ببذل العناية المهنية فيجمله أدلة الاثبات.	3.96	0.76	4	موافق
06	تفصح المؤسسة عن عمليات التدقيق الداخلي ونتائجها.	3.65	1.07	8	موافق
07	لنتقارير المدقق الخارجي الأثر الفعال في رفع كفاءة أداء الجهات الخاضعة للرقابة.	4.08	0.67	2	موافق
08	التزام المدقق الخارجي بتطبيق معايير التدقيق المحلية والدولية يؤدي إلى رفع مستوى الافصاح والشفافية للمعلومات المحاسبية والمالية للمؤسسة.	4.13	0.86	1	موافق
09	يجب على المدقق الخارجي أن يأخذ بعين الاعتبار احتمال الأخطاء الجسيمة وأوجه التعارض مع أهداف المهمة التي يقوم بها.	4.00	0.79	3	موافق

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية

10	من الممكن أن يعطي المدقق الخارجي رأيا بالمعلومات المالية المدققة للمؤسسة على حساب مصالح الأطراف الأخرى.	3.46	1.12	10	موافق
المحور ككل		3.82	0.90		موافق

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات برنامج (SPSS V26)

يتضح انا من خلال الجدول السابق أن المتوسط الحسابي العام للمحور ككل المسجل قدر بـ (3.82) وانحراف معياري (0.90) وباتجاه عام نحو الموافقة و أيضا الموافقة على جميع الفقرات العشرة لهذا المحور، وتدل هذه النتائج على وجود اتساق كبير بين إجابات أفراد العينة، كما يظهر الجدول تسجيل أعلى متوسط حسابي في الفقرة (08) "التزام المدقق الخارجي بتطبيق معايير التدقيق المحلية والدولية يؤدي إلى رفع مستوى الافصاح والشفافية للمعلومات المحاسبية والمالية للمؤسسة" بـ (4.13) وانحراف معياري (0.86) وبالاتجاه عام نحو الموافقة والمركز الأول من حيث درجة الأهمية، وبتفسير هذه النتيجة نجد أن التزام المدقق الخارجي بتطبيق معايير التدقيق المحلية والدولية يؤدي إلى رفع مستوى الافصاح والشفافية للمعلومات المحاسبية والمالية للمؤسسة وهذا ما أكدته هذه الفقرة، ثم تليها مباشرة، الفقرة (07) "لتقارير المدقق الخارجي الأثر الفعال في رفع كفاءة أداء الجهات الخاضعة للرقابة" التي أكدت أن لتقارير المدقق الخارجي الأثر الفعال في رفع كفاءة أداء الجهات الخاضعة للرقابة، بمتوسط حسابي (4.08) وانحراف معياري (0.67) وبالاتجاه عام نحو الموافقة والمركز الثاني من حيث درجة الأهمية، تليها الفقرة (09) "يجب على المدقق الخارجي أن يأخذ بعين الاعتبار احتمال الأخطاء الجسيمة وأوجه التعارض مع أهداف المهمة التي يقوم بها" التي أكدت على أنه يجب على المدقق الخارجي أن يأخذ بعين الاعتبار احتمال الأخطاء الجسيمة وأوجه التعارض مع أهداف المهمة التي يقوم بها، بمتوسط حسابي (4.00) وانحراف معياري (0.79) وبالاتجاه عام نحو الموافقة والمركز الثالث من حيث درجة الأهمية، ثم الفقرة (05) "يقوم المدقق الخارجي ببذل العناية المهنية في جمعه أدلة الإثبات" التي تؤكد على أن يقوم المدقق الخارجي ببذل العناية المهنية في جمعه أدلة الإثبات، بمتوسط حسابي (3.96) وانحراف معياري (0.76) وبالاتجاه عام نحو الموافقة والمركز الرابع من حيث درجة الأهمية، تلتها مباشرة الفقرة (4) "يقوم المدقق الخارجي ببذل العناية المهنية في فحص نظام الرقابة الداخلية" وبدورها أكدت على أن يقوم المدقق الخارجي ببذل العناية المهنية في فحص نظام الرقابة الداخلية، بمتوسط حسابي (3.93) وانحراف معياري (0.83) وبالاتجاه عام نحو الموافقة والمركز الخامس من حيث درجة الأهمية، وهكذا حتى نصل إلى أدنى متوسط حسابي حيث سجل في الفقرة (10) "من الممكن أن يعطي المدقق الخارجي رأيا بالمعلومات المالية المدققة للمؤسسة على حساب مصالح الأطراف الأخرى" بـ (3.46) وانحراف معياري (1.12) وبالاتجاه عام نحو الموافقة والمركز العاشر والأخير من حيث درجة

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية

الأهمية، وهذه الفقرة الأخيرة تقول من وجهة نظر عينة الدراسة أنه من الممكن أن يعطي المدقق الخارجي رأياً بالمعلومات المالية المدققة للمؤسسة على حساب مصالح الأطراف الأخرى.

وكل هذه النتائج تدل على تجانس واتساق إجابات أفراد العينة حول دور التدقيق في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها.

المطلب الثالث: اختبار الفرضيات

بعد عرض وتحليل مختلف إجابات أفراد عينة الدراسة حول المحاور الثلاثة التي تضمنتها الاستمارة، سنقوم من خلال هذا المطلب على اختبار صحة فرضيات الدراسة باستخدام اختبار T للعينة الواحدة (Sample T-Test)، وهذا عند مستوى دلالة α Sig (5%) وفق قاعدة القرار التالية:

- قبول الفرضية العدمية H_0 إذا كانت قيمة $\text{Sig}(\alpha) > 0.05$ ؛
- قبول الفرضية البديلة H_1 إذا كانت قيمة $\text{Sig}(\alpha) < 0.05$.

الفرع الأول: اختبار الفرضية الأولى

تم صياغة الفرضية الأولى كمايلي:

"توفر القوائم المالية باختلافها فرص سانحة لممارسة المحاسبة الإبداعية المستخدمة للتلاعب"

وتكون الإجابة على الفرضية الأولى على النحو التالي:

الفرضية العدمية H_0 : لا توفر القوائم المالية باختلافها فرص سانحة لممارسة المحاسبة الإبداعية المستخدمة للتلاعب؛

الفرضية البديلة H_1 : توفر القوائم المالية باختلافها فرص سانحة لممارسة المحاسبة الإبداعية المستخدمة للتلاعب.

الجدول رقم (3-19): اختبار T-Test للفرضية الأولى

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	%95Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
المحور_الأول	0.108	70	0.914	0.01160	-0.2019	0.2251

المصدر: من إعداد الطلبة اعتماداً على مخرجات برنامج (SPSS V26)

نلاحظ من خلال الجدول السابق الخاص باختبار T-Test للفرضية الأولى أن $\text{Sig}(\alpha) > 0.05$ إذ أن قيمتها 0.914 (91.4 %) وأن قيمة t المحسوبة بلغت: 0.108 وهي أقل من t الجدولية التي بلغت قيمتها: 1.667 مما يعني أن إجابات أفراد العينة على جميع عبارات المحور الأول غير دال إحصائياً، وأن الفرضية محققة جزئياً، أي أن المتوسط الحسابي الذي يساوي (3.01) قريب من المتوسط

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية

الفرضي 3 محايد، وهذا يدل على أن أفراد العينة لا يبدون رأياً واضحاً بخصوص أن هناك فرص سانحة لممارسة المحاسبة الإبداعية المستخدمة للتلاعب في القوائم المالية أي سانحة في بعض البنود وغير سانحة في بنود أخرى، وبالتالي فأفراد العينة تميل نحو الحياد في معظم إجاباتهم، وعليه نقبل الفرضية العدمية بأنه لا توفر القوائم المالية باختلافها فرص سانحة لممارسة المحاسبة الإبداعية المستخدمة للتلاعب، ونرفض الفرضية البديلة بأنه توفر القوائم المالية باختلافها فرص سانحة لممارسة المحاسبة الإبداعية المستخدمة للتلاعب.

الفرع الثاني: اختبار الفرضية الثانية

تم صياغة الفرضية الثانية كمايلي:

"تكم أهمية جودة المعلومات المحاسبية في مجموعة الخصائص النوعية التي تتسم بها، ومن أهم هذه الخصائص النوعية الموثوقية"

وتكون الإجابة على الفرضية الثانية كالاتي:

الفرضية العدمية H_0 : لا تكم أهمية جودة المعلومات المحاسبية في مجموعة الخصائص النوعية التي تتسم بها، ومن أهم هذه الخصائص النوعية الموثوقية؛

الفرضية البديلة H_1 : تكم أهمية جودة المعلومات المحاسبية في مجموعة الخصائص النوعية التي تتسم بها، ومن أهم هذه الخصائص النوعية الموثوقية.

الجدول رقم (3-20) : اختبار T-Test للفرضية الثانية

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	%95Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
المحور_الثاني	10.873	70	0.000	0.84977	0.6939	1.0056

المصدر: من إعداد الطلبة اعتماداً على مخرجات برنامج (SPSS V26)

نلاحظ من خلال الجدول السابق الخاص باختبار T-Test للفرضية الثانية أن $\text{Sig}(\alpha) < 0.05$ إذ أن قيمتها 0.000 (0.00 %) وأن قيمة t المحسوبة بلغت: 10.873 وهي أكبر من t الجدولية التي بلغت قيمتها: 1.667 مما يعني أن إجابات أفراد العينة على جميع عبارات المحور الثاني دال إحصائياً، فالفرضية محققة أي أن المتوسط الحسابي الذي بلغ (3.91) أكبر من المتوسط الفرضي 3 محايد، وعليه نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة بأنه تكم أهمية جودة المعلومات المحاسبية في مجموعة الخصائص النوعية التي تتسم بها، ومن أهم هذه الخصائص النوعية الموثوقية، كما أن الإجابات المتحصل عليها من خلال المحور الثاني تؤكد صحة الفرضية الموضوعية، والتي كانت في كل العبارات بالموافقة (موافق).

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية

الفرع الثالث: اختبار الفرضية الثالثة

تمت صياغة الفرضية الثالثة على النحو التالي:

"هناك تأثير سلبي للمحاسبة الإبداعية المستخدمة للتلاعب وأثرها على موثوقية المعلومات المحاسبية"

وتكون الإجابة على الفرضية الثالثة كما يلي:

الفرضية العدمية H_0 : ليس هناك تأثير سلبي للمحاسبة الإبداعية المستخدمة للتلاعب وأثرها على موثوقية المعلومات المحاسبية؛

الفرضية البديلة H_1 : هناك تأثير سلبي للمحاسبة الإبداعية المستخدمة للتلاعب وأثرها على موثوقية المعلومات المحاسبية.

الجدول رقم (3-21): اختبار T-Test للفرضية الثالثة

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	%95 Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
المحور_الثالث	12.939	70	0.000	0.82254	0.6958	0.9493

المصدر: من إعداد الطلبة اعتماداً على مخرجات برنامج (SPSS V26)

يتضح من خلال الجدول أعلاه الخاص باختبار T-Test للفرضية الثالثة أن $\text{Sig}(\alpha) < 0.05$ إذ أن قيمتها 0.000 (0.00 %) وأن قيمة t المحسوبة بلغت: 12.939 وهي أكبر من t الجدولية التي بلغت قيمتها: 1.667 مما يعني أن إجابات أفراد العينة على جميع عبارات المحور الثالث دال إحصائياً، فالفرضية محققة أي أن المتوسط الحسابي الذي بلغ (3.82) أكبر من المتوسط الفرضي 3 محايد، وعليه نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة بأنه هناك تأثير سلبي للمحاسبة الإبداعية المستخدمة للتلاعب وأثرها على موثوقية المعلومات المحاسبية، كما أن إجابات أفراد العينة حول المحور الثالث تؤكد صحة الفرضية الموضوعية، والتي تمت الإجابة عليها في كل العبارات بالموافقة (موافق).

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية

خلاصة الفصل:

تناولنا في هذا الفصل الجانب التطبيقي من دراستنا حول موضوع أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة للتلاعب وأثرها على موثوقية المعلومات المحاسبية من خلال إجراء دراسة عينة من الأكاديميين على مستوى عدد من الجامعات الجزائرية والمهنيين من خبراء محاسبة ومحافظي حسابات ومكاتب التدقيق والعاملين في المؤسسات العامة والخاصة التي تتعلق بالمحاسبة والتدقيق والجباية في الجزائر، وبعد تقديم الاستبيان في نسخته الأولى ليخضع لعملية التحكيم، وسيرها بنجاح وحصولنا على استبيان في صورته النهائية، قمنا بتوزيعه على أفراد عينة الدراسة بشكله الورقي والإلكتروني، وتمكنا من الحصول على عدد جيد من الإجابات في إطار دراستنا وقد بلغت 71 إجابة (استمارة) صالحة للتحليل. وبعد جمع البيانات تم تبويب وتصنيف نتائج الاستبيان من خلال برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS V26) الاحصائي والحصول على مجموعة من المتوسطات والانحرافات والتكرارات والنسب ومعاملات الارتباط والصدق والثبات والاختبارات، بغية الوصول إلى النتائج التي ساهمت بشكل كبير في اختبار فرضيات الدراسة، كما أن هذه النتائج تمثلت في معرفة آراء ووجهات نظر عينة الدراسة حول إشكالية الدراسة ومحاولتنا إعطاء صورة واقعية عن أساليب لمحاسبة الإبداعية المستخدمة للتلاعب، وكيفية تأثير هذه الأخيرة على موثوقية المعلومات المحاسبية، ومن النتائج المتوصل إليها أن المحاسبة الإبداعية تعتبر منافية لما نصت عليه أخلاقيات مهنة المحاسبة، لكن استغلال ثغرات النظام المحاسبي ومرونته وبالخصوص عدم وجود نص قانوني يمنعها أدى بإدارة المؤسسة إلى استخدامها واللجوء إليها، و أيضا يجب إعادة النظر في معايير النظام المحاسبي التي توفر ثغرات أو بالأحرى تضمن بدائل في القياس تسمح للإدارة باستغلالها لأغراض التلاعب، ومن النتائج أيضا تكتسي المعلومات المحاسبية صفة الجودة لابد من خصائص نوعية مثل الملائمة والموثوقية، ومنها أيضا أن المدقق الخارجي يعتبر أحد آليات الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية التي تؤثر على موثوقية وجودة المعلومات المحاسبية.

الخاتمة

الخاتمة

الخاتمة:

جاءت هذه الدراسة للتعرف على مختلف أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة للتلاعب ومدى تأثيرها على موثوقية المعلومات المحاسبية، والتي من شأنها أن تحدث تغييرا كبيرا في مضمون القرارات المتخذة من طرف مستخدمي منتجات المعلومات المحاسبية سواء الداخليين أو الخارجيين، حيث تعرضت الدراسة للتطرق إلى المفهوم النظري للمحاسبة الإبداعية من عدة وجهات نظر مختلفة، لتعرج بعدها للتعرف على الطرق والأساليب التي يستخدمها رواد المحاسبة الإبداعية وكيفيات تجسيدها في مختلف القوائم المالية التي تعد أهم مخرجات النظام المحاسبي لما توفره من معلومات محاسبية حول الوضعية أو المركز المالي للمؤسسة، والتي على أساسها يتم اتخاذ القرارات الرشيدة التي تبنى على مدى صحة ومصداقية ما توفره تلك القوائم المالية من معلومات محاسبية، هذه الأخيرة تعتمد على عدة أسس هي الملائمة والموثوقية، القابلية للمقارنة وعدم الثبات، من شأنها أن تضمن لها درجة معينة من الجودة وبالتالي موثوقية عالية، غير أنه إن حدث واستخدمت أساليب المحاسبة الإبداعية في صناعة منتجات ومخرجات القوائم المالية، فإنها تؤثر بشكل سلبي على موثوقية وجودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية.

كما خلصت الدراسة إلى أن موضوع المحاسبة الإبداعية من المواضيع الهامة التي يمكن أن تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية وموثوقيتها خاصة وأنها قد تشكل أحد الأسباب الرئيسية لانحيار الشركات الكبرى وإحداث أزمات مالية في دول أو مجموعة من الدول. وهو ما حدث مطلع ثمانينيات القرن الماضي.

وبسبب الصعوبات المالية التي تعرضت إليه الشركات في تلك الحقبة، توجهت إلى البحث واعتماد أساليب مرنة لا تخرج عن الإطار القانوني للمحاسبة، وهذا من أجل تجميل حساباتها إن صح التعبير بهدف إظهار قوائمها المالية لمستخدميها في أحسن صورة، هذه التلاعبات أدت إلى انهيار كبريات الشركات آنذاك خاصة شرك "إنرون" للطاقة وبورها تسببت في انهيار إحدى أشهر شركات التدقيق هي "آرثر أندرسون" وكل هذا أدى إلى زعزعة ثقة مستخدمي القوائم المالية في موثوقية وصحة ما تعدّه الشركات وتفصح عنه من معلومات محاسبية حول حقيقة المركز المالي الفعلي لها.

حيث ركزت هذه الدراسة إلى التطرق لطبيعة ودوافع ممارسة الإبداعية في القوائم المالية ومدى تأثيرها على جودة وموثوقية المعلومات المحاسبية.

اختبار الفرضيات:

تم اختبار صحة الفرضيات في الفصل التطبيقي وكانت النتائج كما يلي:
الفرضية الأولى: "توفر القوائم المالية باختلافها فرص سانحة لممارسة المحاسبة الإبداعية المستخدمة للتلاعب"

خلصت الدراسة الإحصائية أن أفراد العينة من خلال إجاباتهم لا يظهرون رأيا صريحا حول وجود فرص سانحة لممارسة المحاسبة الإبداعية المستخدمة للتلاعب بالقوائم المالية، وهذا راجع إلى أن موضوع المحاسبة الإبداعية مرتبط بشكل مباشر بالجانب الأخلاقي للمحاسب وكذا سرية العمل الخاص بالمتعاملين أو الزبائن وضرورة الحفاظ عليهم من طرف أعوان مهنة المحاسبة على اختلاف مهامهم سواء داخليين أو مستقلين خارجيين. وعليه حسب آراء عينة الدراسة توصلنا إلى أن الفرضية غير محققة وبالتالي استنتج عدم ممارسة المحاسبة الإبداعية.

الفرضية الثانية: "تكمن أهمية جودة المعلومات المحاسبية في مجموعة الخصائص النوعية التي تتسم بها، ومن أهم هذه الخصائص النوعية الموثوقية"

توصلت الدراسة الإحصائية إلى أن الفرضية الثانية محققة، وذلك من خلال إثبات أفراد عينة الدراسة فهمهم لمدى ضرورة جودة ومصادقية المعلومات المحاسبية، والتي على أساسها يتم اتخاذ القرارات الرشيدة التي تبنى على مدى صحة وموثوقية ما توفره مخرجات النظام المحاسبية المتمثلة في المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية.

الفرضية الثالثة: "هناك تأثير سلبي للمحاسبة الإبداعية المستخدمة للتلاعب أثرها على موثوقية المعلومات المحاسبية"

تم التوصل من خلال الدراسة الإحصائية إلى أن الفرضية الثالثة محققة، حيث تم إثبات أن المحاسبة الإبداعية تؤثر بشكل سلبي على جودة المعلومات المحاسبية من خلال التأثير المباشر على مجموعة الخصائص النوعية التي تحدد مدى جودتها حيث أنها تجردها من المصادقية وتفقد الموثوقية ودرجة الاعتماد عليها من مستخدميها، وتصبح تظهر المؤسسة على غير حقيقة مركزها المالي في الواقع الحقيقي.

نتائج الدراسة:

من خلال ما تم التطرق إليه في هذه الدراسة وما تناولته من الجانبين النظري الذي يصف مفهوم المحاسبة الإبداعية وأساليبها المستخدمة للتلاعب وتأثيراتها على موثوقية المعلومات المحاسبية وجودتها، وكذا الجانب الميداني المتمثل في دراسة لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين في ميدان المحاسبة، تم التوصل إلى النتائج التالية:

الخاتمة

- تعتبر المحاسبة الإبداعية منافية لما نصت عليه أخلاقيات مهنة المحاسبة، لكن استغلال ثغرات النظام المحاسبي ومرونته وبالأخص عدم وجود نص قانوني يمنعها أدى بإدارة المؤسسة إلى استخدامها واللجوء إليها.
- إعادة النظر في معايير النظام المحاسبي التي توفر ثغرات أو بالأحرى تضمن بدائل في القياس تسمح للإدارة باستغلالها لأغراض التلاعب.
- يعتبر مصطلح الإبداع المقترن بالمحاسبة الإبداعية يدل في مظهره على الجانب الإيجابي غير أن حقيقة مفهومها هي خدمة مصالح أطراف معينة مقابل تضرر أطراف أخرى وهو ما يسيء إلى ما جاءت بها أخلاقيات مهنة المحاسبة.
- من أهم دوافع اللجوء إلى استخدام أساليب المحاسبة لإبداعية هو إظهار الوضع المالي للمؤسسة على غير الصورة الحقيقية له في الواقع.
- لكي تكتسي المعلومات المحاسبية صفة الجودة لابد من خصائص نوعية مثل الملائمة والموثوقية.
- عدم الثبات في استخدام الطرق والسياسات المحاسبية من دورة محاسبية إلى أخرى (من سنة إلى أخرى) يؤدي إلى تقليل جودة المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية، وذلك لما تتركه من الأثر البالغ على قابلية القوائم المالية.
- يتأثر مستخدمي القوائم المالية بالتلاعبات الموجودة فيها نتيجة ممارسات المحاسبة الإبداعية وخاصة في اتخاذ القرارات.
- يعبر المدقق الخارجي أحد آليات الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية التي تؤثر على موثوقية وجودة المعلومات المحاسبية.
- تخدم ممارسات المحاسبة الإبداعية مصالح الإدارة على المدى القصير، غير أن مصالح المؤسسة تتضرر بشكل رهيب على المستوى البعيد مؤثرة بذلك على ثقة المستخدمين في الأسواق المالية.

توصيات الدراسة:

على غرار ما تم التوصل إليه من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية، ارتأينا محاولة تقديم بعض التوصيات أهلا في أن تسهم في تقليص ولما الحد من تأثيرات أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة للتلاعب على موثوقية المعلومات المحاسبية وهي كالاتي:

الخاتمة

✚ تفعيل إجبارية الالتزام بما نصت عليه مدونة أخلاقيا مهنة المحاسبة خاصة وأن الجانب القانوني لا يمنعها، إذا الوازع الأخلاقي للفرد هو المرجع الأساسي الذي يمكن من خلاله الحد من اللجوء إليها.

✚ ضرورة استغلال مدققي الحسابات لكامل الصلاحيات الممنوحة لهم واعتماد معايير محاسبية أكثر نجاعة لكشف التلاعبات المضللة في القوائم المالية.

✚ استحداث مصالح رقابة ومتابعة داخلية مع منحها كامل الصلاحيات المطلقة للكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أولاً: المراجع باللغة العربية

أ. كتب:

1. عساف، عبد المعطي محمد، (1999)، "السلوك الإداري التنظيمي في المنظمات المعاصرة" دار زهران، عمان.
2. قاموس العصري الحديث (1988) دار توفيق للنشر، بيروت.
3. الجرجاني، علي بن محمد بن علي (1984)، التعريفات، دار الكتاب العربي، بيروت، لبنان.
4. محمد مطر، "الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني - الأساليب والأدوات والاستخدامات العملية"، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، ط 2، 2006.
5. نعيم تومان مرهون الزياي، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية : دراسة تطبيقية، المجلد 17، العدد 02، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة القادسية، العراق، 2015.
6. ريتشار شرويد - مارتل كلارك - جاك كاشي، تعريب خالد علي أحمد كاجيجي و أ. ابراهيم ولد محمد فال، المراجعة العلمية أ.د. الكيلاني عبد الكريم الكيلاني، 2006، نظرية المحاسبة، دار المريخ للنشر، الرياض السعودية.
7. أحمد محمد علوان الهلباوي، إبراهيم محمد جابر السيد أحمد، "المحاسبة الإبداعية" دار الجديد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2019.
8. طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الحديثة، الدار الجامعية مصر، 2006.
9. تع. أحمد حامد حجاز، المحاسبة المتوسطة، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 2003.
10. محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالية الدولية، دار وائل، الأردن، 2014.
11. خالد الجعرات، معايير التقارير المالية الدولية، دار إثراء، الأردن، 2007.
12. د. سليمة طبايبية، النظرية المحاسبية، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية (رماح)، المملكة الأردنية الهاشمية - عمان، الطبعة الأولى، 2016.

قائمة المراجع

13. أ.د. عصام الدين محمد متولي، نظم المعلومات المحاسبية، حقوق الطبع والنشر محفوظة لجامعة العلوم والتكنولوجيا، صنعاء - اليمن، الطبعة الثانية، 2015.
 14. رضوان حلوه حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، الطبعة الثانية، 2006.
 15. علي عبد الله شاهين، النظرية المحاسبية، مكتبة آفاق للطباعة والنشر والتوزيع، غزة - فلسطين، الطبعة الأولى، 2011.
 16. أ.د. عبد الرحمن بن إبراهيم الحميد، نظرية المحاسبة، فهرسة مكتبة الملك فهد الوطنية أثناء النشر، الرياض-السعودية، الطبعة الأولى، 2009.
 17. الشيرازي عباس مهدي، نظرية المحاسبة، جامعة الكويت، الكويت، 1990.
 18. نادية سعيد عيشور، منهجية البحث العلمي في العلوم الاجتماعية، مؤسسة حسين راس الجبل للنشر والتوزيع، قسنطينة، الجزائر، 2017.
- ب. الدوريات والمجلات العلمية**
1. علي عبد الحسين هاني الزامل "انعكاسات ممارسة المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية-دراسة تحليلية نظرية"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، جامعة الوادي، العدد 9، السنة 09، 2018.
 2. د.جبار بوكثير، أ.مصطفى عوادي، أساليب المحاسبة الإبداعية في التلاعب بالقوائم المالية من منظور معايير المحاسبة الدولية، مجلة الدراسات المالية، المحاسبية والإدارية، جامعة ام البواقي، العدد 01-2014.
 3. محمد مطر، تقييم مستوى الإفصاح في القوائم المالية المنشورة لشركات المساهمة الأردنية في ضوء قواعد الإفصاح، مجلة دراسات العلوم الإنسانية، الأردن، العدد الثاني.
 4. ليلي عبد الصاحب داخل، تأثير المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل والحد من آثارها، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد السابع والأربعون، 2016.
 5. الجمعية المصرية للمحاسبين القانونيين، معايير المحاسبة المصرية، 2006.
 6. حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 27، 2011.
 7. أ.م.د. كريمة علي كاظم الجوهري، العلاقة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وقواعد الحوكمة لمجلس الإدارة (دراسة تحليلية لوجهات نظر المحاسبين والمدققين)، مجلة الإدارة

قائمة المراجع

والاقتصاد/السنة الرابعة والثلاثون، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العدد التسعون، مصر، 2011.

8. بدر الدين فاروق احمد سالم، نصر الدين حامد احمد، دور الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في رفع كفاءة التخطيط والرقابة، في المؤسسات المالية السودانية، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 14 (1)، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2013.
9. رشا حمادة، أثر الضوابط الرقابية العامة لنظم المعلومات المحاسبية الالكترونية في زيادة موثوقية المعلومات المحاسبية (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية - المجلد 26، العدد الأول، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2010.
10. بارقي تيجاني، بولعراس صلاح الدين، أثر الممارسة السلبية للمحاسبة الإبداعية على التغيير في المجال المعرفي شركة إنرون حالة عملية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 10، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر.

ت. الملتقيات العلمية

1. جمعة هوام، ندوة المحاسبة والتدقيق، المحاسبة الإبداعية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة 2021-2022 متوفر على الموقع: www.elearning-facsceg.univ-annaba.dz

2. عبد الجليل لخضاري، " دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر - دراسة ميدانية بالوادي"، مداخلة مقدمة للملتقى الوطني حول "إشكالية استدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حمة لخضر الوادي، الجزائر، 06-07 ديسمبر 2017.

3. سعود جايد مشكور العامري، المحاسبة الإبداعية في عناصر الميزانية وأثرها على تعظيم الأرباح وزيادة القيمة السوقية للسهم، 2018، مقال متوفر على الموقع: <https://www.researchgate.net/publication/>

4. نمر محمد الخطيب وآخرون، مدى انعكاس الإصلاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية و المالية تجربة الجزائر (النظام المحاسبي المالي SCF)، مداخلة في الملتقى الوطني حول الإصلاح المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر.

قائمة المراجع

5. د. همام جمعة، لعشوري نوال، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، الملتقى الوطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات و افاق)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي - أم البواقي -، الجزائر.
6. مصطفى نور - محاسبون قانونيون - مراجعون واستشارات مالية، الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، نقلا عن الرابط التالي: <https://ar-ar.facebook.com/Moustafanour111/photos/a.580052382137045/602857719856511/?type=3&theater>، 08:15، 2022/03/29.
- ث. الرسائل الجامعية
1. عمار أحمد حسن أبو الخير، (2018)، دور معايير المراجعة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، رسالة مقدمة لنيل درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، جامعة النيلين كلية الدراسات العليا، السودان، ص 198-200.
2. ميسون محمد القرى - عبد الله علي عسيري، 2013، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية-دراسة ميدانية، 2013.
3. محمد زيدان ابراهيم، السلوك الأخلاقي للإدارة عند قياس الدخل المحاسبي بمنظمات الأعمال - دراسة اختبارية، جامعة المنوفية، مصر، 2006.
4. عماد الآغا، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، مذكرة ماجستير، جامعة الأزهر، 2011.
5. عصام أحمد الجنايدة، أثر التجارة الإلكترونية في زيادة استخدام تقنيات المحاسبة الإبداعية، مذكرة ماجستير، جامعة آل البيت، 2008.
6. محمد مطر، ليندا حسن، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، الأردن، 2009.
7. فادي عبد الرحم محمود البطنجي، مدى إدراك محلي الائتمان لإجراءات المحاسبة الإبداعية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2011.
8. وفاء مساك، دور مراجعة الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية (دراسة ميدانية)، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم

قائمة المراجع

- الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر، 2015/2014.
9. إبراهيم جعفر الشلبي، أهمية تطبيق معيار التقارير المالية المرحلية الدولي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية (دراسة ميدانية)، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2017.
10. ناجي بن يحيى، دور جودة المعلومات المحاسبية في تحسين الإفصاح المحاسبي - دراسة حالة شركة المطاحن الكبرى للجنوب GM SUD بسكرة، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2013-2012.
11. خرمازة يمين، بن مهني محمد نجيب، دور محافظ الحسابات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في الجزائر دراسة حالة مكتب محافظ الحسابات في ولاية - برج بوعرييج -، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد البشير الإبراهيمي - برج بوعرييج -، الجزائر، 2021/2020.
12. سليمان عبد الحكيم، دور جودة المعلومات المحاسبية في ترشيد قرار الإستثمار في ظل النظام المحاسبي والمالي الجديد دراسة حالة مؤسسة إقتصادية الجزائر، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2020-2019.
13. قسوم حنان، أثر الإفصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية - دراسة تطبيقية حول بعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف -، رسالة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه ل م د في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة، مالية وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس - سطيف-، الجزائر، 2016/2015.

قائمة المراجع

14. غاشوش عايدة، لقصير مريم، دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، محاسبة ومالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري قسنطينة، الجزائر، 2011.
15. آسيا لعروسي، تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر "دراسة إستطلاعية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم التجارية، تخصص علوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف-المسيلة-، الجزائر، 2019/11/24.
16. سليمان عبد الحكيم، دور جودة المعلومات المحاسبية في ترشيد قرار الإستثمار في ظل النظام المحاسبي والمالي الجديد دراسة حالة مؤسسة إقتصادية الجزائر.
17. حامدي على، أثر جودة المعلومات المحاسبية على صنع القرار في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية - دراسة حالة مؤسسة مطاحن الأوراس باتنة، الوحدة الإنتاجية التجارية - أريس-، مذكرة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2011/2010.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية:

1. Nacer. K and m. pendlebury: 1992, A Note on the Use of Creative Accounting, British Accounting Review 24.
2. Griffiths, 1(1986) Creative Accounting, London: Sidgwick & Jackson.
3. Creative accounting - definition and meaning www.123financial.com
4. Belkaoui Ahmed, "accounting theory", 5th ed, Australia: Thomson learning, ink.
5. Merchant, K.A., & Rockness, J. (1994). The ethics of managing earnings: an empirical investigation, Journal of Accounting and Public Policy, 13.
6. Schipper, K. 1989. Commentary on earnings management. Accounting Horizons 3.
7. Dr.Türker SUSMUS Dr.Dilek DEM_RHAN – creative accounting: a brief histroy and coceptual framework, bakis academic magazine- International Refereed Electronic Journal of Social Sciences- issue 38 September October 2013.

قائمة الملاحق

المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف

{ميلة}

معهد العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير

قسم مالية ومحاسبة

استبيان

تحياتنا الخالصة لكم، أما بعد:

يسرنا أن نخطط علم سيادتكم الكريمة إلى أن الاستبانة قد أعدت بهدف الاستفادة من آرائكم المبنية على خبرتكم العلمية والمهنية، المتعلقة بالجانب الميداني والأكاديمي بهدف إعداد مذكرة التخرج سنة ثانية ماستر مالية المؤسسة الموسومة بعنوان:

"أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة للتلاعب وأثرها على موثوقية المعلومات المحاسبية"

وإننا نقدر تعاونكم وحرصكم في الإجابة على عبارات الاستبانة بشكل كامل وبدقة وموضوعية وعناية، نظرا لما سيكون له عظيم الأثر في الوصول لنتائج أكثر فائدة، وهو ما يساعدنا على تحقيق أهداف الدراسة، كما لا يفوتنا أن نتقدم إلى سيادتكم بجزيل الشكر والعرفان مسبقا على اهتمامكم وتخصيصكم جزءا من وقتكم الثمين للإجابة أمام الخيار المناسب بوضع علامة (x)، وكما نؤكد لكم أن ما تقدمونه من بيانات سوف تخضع للسرية التامة وأن لا تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط. ثقلوا فائق احترامنا وخالص تحياتنا.

المشرفة: وادي رقية. الطالبين: هشام جبلي / وليد بزاز

البريد الإلكتروني: isliwalid@gmail.comhicham.hico@gmail.com

التعريف بمتغيرات دراسة:

المحاسبة الإبداعية: هي عملية المحاسبة المالية التي يعتمد فيها المحاسبون على معرفتهم بالقواعد المحاسبية، من أجل التلاعب في الأرقام الواردة في حسابات المؤسسة لتحقيق مصالح فئة على حساب فئات أخرى من مستعملي المعلومات المحاسبية، كل ذلك في ظل المرونة التي توفرها القواعد والقوانين المحاسبية.

موثوقية المعلومات المحاسبية: هي التي تخلو من الخطأ المادي والتحيز والتي يمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين لتمثل بصدق ما يجب تمثيله وتكون قابلة للإثبات، ويمكن التحقق من سلامتها وهو ما يتطلب الالتزام بأكبر قدر ممكن من الحياد في القياس والإفصاح.

القسم الأول: المعلومات والبيانات الشخصية.

الرجاء التفضل بوضع علامة (√) أمام ما يناسبها:

☐	أقل من 30 سنة	☐	من 30-40 سنة
☐	من 41-50 سنة	☐	أكثر من 50 سنة

☐	ماجستير	☐	المؤهل العلمي: ليسانس
☐	دكتوراه	☐	ماجستير

☐	التدقيق	☐	التخصص العلمي: مالية ومحاسبة
☐	أخرى	☐	الجباية

☐	محافظ حسابات	☐	الوظيفة الحالية: أستاذ جامعي
☐	وظيفة أخرى يرجى ذكرها	☐	محاسب خبير
.....			

☐	من 05-15 سنوات	☐	سنوات الخبرة المهنية: أقل من 05 سنوات
☐	أكثر من 25 سنة	☐	من 16-25 سنة

القسم الثاني: محاور الدراسة.

الرقم	العبارات	الإجابات				
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
	الاحور الأول: أساليب ودوافع ممارسات المحاسبة الابداعية في القوائم المالية					

01	إجراء مقاصة بين بعض بنود الأصول والخصوم				
02	تضخيم قيمة الأصول بأصول معنوية قبل شراؤها" الاعتراف بالشهرة غير المشتراة"				
03	إدراج الاستثمارات طويلة الاجل ضمن الاستثمارات المتداولة بهدف زيادة رأس المال العامل.				
04	عدم الكشف عن الديون المتعثرة والمعدومة بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها.				
05	التلاعب بمعدلات الاهتلاك وعدم ثبات طرق الاهتلاك الخاص بالأصول دون مبرر.				
06	تضمين محاضر جرد المخزون لبضاعة راكدة وقديمة				
07	عدم شطب الأصول المستهلكة والتالفة وابقاء قيمتها الدفترية				
08	عدم ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية بأسعار الصرف المتداولة وعدم الافصاح عن البنود النقدية المفيدة.				
09	التلاعب بتسجيل المصاريف كنقل المصاريف المستقبلية للفترة المحاسبية الحالية أو تسجيل المصاريف الجارية لفترة محاسبية لاحقة أو سابقة.				
10	تسجيل الايرادات قبل التأكد من تحققها و نقل الايرادات الحالية إلى دورة محاسبية لاحقة.				
11	إعداد فواتير شراء وبيع لعمليات وهمية في نهاية السنة ويتم الغاؤها في السنة الموالية.				
12	عدم الافصاح عن أسباب التغير في الطرق والسياسات المحاسبية في الملحق(مثل تغيير طريقة تسعير المخزون السلعي دون مبررات).				
13	توزيع أرباح من الاحتياطات غير المخصصة.				
14	التأخر في تسديد التزامات المؤسسة لإظهار السيولة المالية بوضع أفضل (تأخير تحرير الشيكات للموردين).				
15	اضافة مكاسب متحققة من سنوات سابقة إلى نتيجة السنة الحالية بدلا من إدراجها ضمن الأرباح المحتجزة				

					التقليل من الربح الخاضع للضريبة باستغلال الثغرات القانونية من أجل التهرب الضريبي.	16
					اجراء تغييرات وهمية في رأس المال إما بالزيادة أو النقصان.	17
المحور الثاني: أثر اساليب واجراءات المحاسبة الابداعية موثوقية المعلومات المحاسبية						
					تؤثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على قرارات المستثمرين والمقرضين.	01
					تؤثر المحاسبة الإبداعية على عملية التنبؤ بالوضع المالي للمؤسسة.	02
					مخرجات النظام المحاسبي تكون أكثر ملائمة لاتخاذ القرارات الرشيدة عندما لا تمارس عليها محاسبة إبداعية.	03
					لا تساهم التغذية العكسية في تصحيح الانحرافات إذا تم ممارسة المحاسبة الإبداعية.	04
					تخفي ممارسات المحاسبة الإبداعية الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة.	05
					في ظل ممارسات المحاسبة الإبداعية تفقد المعلومات المحاسبية دقتها ومصداقيتها.	06
					في ظل الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية يصعب أن تكون الإدارة غير متحيزة في عرض المعلومات المحاسبية.	07
					يؤدي سوء استخدام المحاسبة الإبداعية في إعداد القوائم المالية إلى عدم صدقها وعدم الاعتماد عليها.	08
					عدم الثبات في استخدام الطرق والسياسات المحاسبية من سنة لأخرى يؤثر في قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة.	09
					تغيير أساليب القياس المحاسبي يجعل عملية المقارنة غير فعالة.	10

					تغيير السياسات والطرق المحاسبية يؤثر في ثبات المعلومات المحاسبية.		11
					عدم ثبات الطرق والسياسات المحاسبية المتبعة من سنة لأخرى يؤدي إلى ضعف ثقة المستخدمين في القوائم المالية المنشورة وما تتضمنه من معلومات.	٣.١	12
المحور الثالث: دور التدقيق في كشف ممارسات المحاسبة الابداعية والحد منها							
					تملك المؤسسة وحدة منفصلة لأغراض التدقيق الداخلي يتمتع أعضاؤها بالاستقلالية والمؤهلات المطلوبة في هذا المجال.		01
					هناك تنسيق بين وحدة التدقيق الداخلي والمدققين الخارجيين للمؤسسة.		02
					يقوم المدقق الخارجي ببذل العناية المهنية في التخطيط لعملية التدقيق.		03
					يقوم المدقق الخارجي ببذل العناية المهنية في فحص نظام الرقابة الداخلية.		04
					يقوم المدقق الخارجي ببذل العناية المهنية فيجمله أدلة الاثبات.		05
					تفصح المؤسسة عن عمليات التدقيق الداخلي ونتائجها.		06
					لتقارير المدقق الخارجي الأثر الفعال في رفع كفاءة أداء الجهات الخاضعة للرقابة.		07
					التزام المدقق الخارجي بتطبيق معايير التدقيق المحلية والدولية يؤدي إلى رفع مستوى الافصاح والشفافية للمعلومات المحاسبية والمالية للمؤسسة.		08
					يجب على المدقق الخارجي أن يأخذ بعين الاعتبار احتمال الأخطاء الجسيمة وأوجه التعارض مع أهداف المهمة التي يقوم بها.		09
					من الممكن أن يعطي المدقق الخارجي رأيا بالمعلومات المالية المدققة للمؤسسة على حساب مصالح الأطراف الأخرى.		10

لكم منا جزيل الشكر والعرفان

المخلص باللغة العربية والإنجليزية

الملخص باللغة العربية:

استهدفت هذه الدراسة بشكل مباشر تبين تأثيرات أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة للتلاعب في موثوقية وجودة المعلومات المحاسبية، حيث تم تطرقت الدراسة في شقها النظري إلى الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية ل يتم التعرّيج على مختلف الأساليب والممارسات المستخدمة للتلاعب بأرقام المحاسبة وتجميلها في القوائم المالية وأيضاً الدوافع التي تؤدي بالإدارة للتوجه إلى استخدامها، بعدها تم تسليط الضوء على الخصائص النوعية التي تحدّد صفة الموثوقية والجودة، هاته الأخيرة تُعتبر منتج أو مخرجات المحاسبة يعتمد عليها مستخدمي القوائم المالية وتأثيراتها عليهم وعلى المؤسسة على السواء، أما في الجانب التطبيقي فقد عمدت الدراسة إلى اختبار عيّنة عن آراء الأكاديميين والمهنيين ذوي الاختصاص في مجال المحاسبة والتدقيق من خلال دراسة العلاقة بين أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة للتلاعب وتأثيرها السلبي على موثوقية وجودة المعلومات المحاسبية. ولقد تم اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي من خلال مختلف التعاريف والمفاهيم المتعلقة بالموضوع عبر المعلومات التي تم الحصول عليها من موارد متعددة كالكتب والأطروحات والدراسات والمجلات ومواقع الأنترنت، أما المنهج التحليلي فقد كان عبر برنامج (SPSS V26) الإحصائي لتحليل نتائج الدراسة الميدانية.

ولقد توصلت الدراسة إلى عدة استنتاجات، منها أن الإدارة تسعى إلى خدمة مصالحها على حساب فئة أخرى هي مستخدمي القوائم المالية وتظليلهم عبر لجوئها لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية باستغلال ثغرات النظام المحاسبي التي توفر فرصة ممارستها، وكذلك الأثر البالغ على الجودة وبالتالي موثوقية المعلومات المحاسبية التي من شأنها زعزعة ثقة المستخدمين في السوق المالية.

كما توصلت الدراسة إلى أن عينة الاختبار تبدي رأياً محايداً حول مدى ممارسة المحاسبة الإبداعية، وذلك راجع لعدة اعتبارات منها السرية في كشف المعلومات المالية، وهذا ما يؤكد أهمية الموضوع، كما تم استنتاج وجود تأثير على سلبي على موثوقية المعلومات المحاسبية بسبب ممارسات المحاسبة الإبداعية، غير أنه توجد عدة سبل وميكانيزمات لتقييضها، خاصة التزام مبدأ الثبات في السياسات في السياسات المحاسبية، كما أن استغلال المدقق لصلاحياته كاملة له دور كبير في الحد من تأثيرات أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة للتلاعب على موثوقية المعلومات المحاسبية.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الإبداعية، ممارسات المحاسبة الإبداعية، المعلومات المحاسبية، موثوقية المعلومات المحاسبية، مستخدمي القوائم المالية، وجودة المعلومات المحاسبية.

Abstract:

The present study attempted investigate the effects of creative accounting methods used to manipulate the reliability and the validity of accounting information. After that, the qualitative characteristics that determine the reliability and the validity were shed light on, the latter considered as the accounting product or outputs that the users of the financial statements depend on and their effects on them and on the institution are alike. In the practical part, the present study deals with testing a sample of specialist's opinions in the field of accounting and auditing by studying the relationship between creative accounting methods used for manipulation and their negative impact on the reliability and the validity of accounting information. The study relied on the descriptive approach by giving various definitions and concepts related to the subject, the information are obtained from multiple resources such as books, theses, studies, magazines and internet sites. However, in the analytical approach, the (SPSS V26) statistical program was used to analyze the results of the field study.

The study reached several conclusions, including that the administration seeks to serve its interests at the expense of another category, which is the users of the financial statements and their shading through its resort to the use of creative accounting methods by exploiting the loopholes of the accounting system that provide the opportunity to practice, as well as the great impact on the quality and thus the reliability of the accounting information that would Undermining the confidence of users in the financial market.

The study also concluded that the test sample expresses a neutral opinion about the extent to which creative accounting is practiced, due to several considerations, including confidentiality in the disclosure of financial information, and this confirms the importance of the subject, as it was concluded that there was a negative impact on the reliability of accounting information due to creative accounting practices. however, there are several ways and mechanisms to limit them, especially the commitment to the principle of consistency in accounting policies, and that the auditor's full use of his powers has a major role in limiting the effects of creative accounting methods used to manipulate the reliability of accounting information.

Keywords: creative accounting, technique of creative accounting, accounting information, reliability of accounting information, users of financial lists, quality of accounting information.