

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد بوضياف - المسيلة -

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
فرع: علوم المالية المحاسبة
تخصص: محاسبة وتدقيق



كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: علوم المالية
رقم:

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم المالية
تحت عنوان:

دور محافظ الحسابات في التقليل من ممارسة المحاسبة الابداعية

دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات لولاية المسيلة

تحت إشراف :

- الاستاذ دكتور لقليطي الأخضر

من إعداد الطلبة :

- سليمان نسرين

- عبد الصمد أميرة

لجنة المناقشة

رئيسا

مشرفا مقرر

مناقشا

جامعة المسيلة

جامعة المسيلة

جامعة المسيلة

د. قمان مصطفى

أ.د. لقليطي الأخضر

د. سبتى اسماعيل

السنة الجامعية : 2021-2022

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر و تقدير

قال تعالى في محكم تنزيله " وسيجزي الله الشاكرين "

سورة آل عمران، من الآية: 144

وكذلك مصداقا لقوله " ولئن شكرتم لأزيدنكم " سورة إبراهيم ، من الآية:

07

قبل كل شيء أشكر الله عز وجل الذي و فقني وقدرني على إنهاء هذا العمل المتواضع ، الذي أرجو أن يكون عملا نافعا لي ولجميع الطلبة الباحثين وبكل امتنان واحترام أشكر الدكتور لقليطي الأخضر ، حفظه الله الذي لم ييخل علي بعلمه وتوجيهاته القيمة التي مهدت لي الطريق لإتمام هذا العمل والذي كان لي في العلم مرشدا وفي المعاملة أخا مع تمنياتي له بالمزيد من النجاح والتوفيق ، فشكرا على تفانيه.

وكما أشكر زملائي طلبة ماستر دفعة 2022/2021 .

وإلى كل أساتذتي و كل من علمني

والى كل من ساعدني من قريب أو من بعيد

شكرا

إهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

قال تعالى: [وَاخْفِضْ لَهُمَا جَنَاحَ الذُّلِّ مِنَ الرَّحْمَةِ وَقُلْ رَبِّ ارْحَمْهُمَا كَمَا
رَبَّيْنِي صَغِيرًا]

[الإسراء: 24]

إلى الولدين الكريمين " أمي " و "أبي "

حفظهما الله و أمدهما بالصحة والعافية وطول العمر

الى الاخوة و الأخوات

الى أولاد وبنات أخواني و أخص بالذكر رمز البراءة "لينا" "حسين"

أنبتها الله نباتا حسنا وكتب لها مستقبلا مشرقا

الى كل الأقارب والأصدقاء والزملاء

الى كل من علمنا حرفا

الى كل أساتذتي الكرام

الى من وطنهم القلب

أميرة

إهداء

قال الله تعالى : ((قل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون))
الهي لا يطيب الليل الى بشرك ولا يطيب النهار الا بطاعتك ...
ولا تطيب اللحظات الا بذكرك ولا تطيب الاخرة ، الا بعفوك ...
ولا تطيب الجنة الا برؤيتك الله جل جلالته
الى من بلغ الرسالة و ادى الامانة ونصح الامة الى نبي الرحمة ونور العالمين سيدنا محمد
صلى الله عليه وسلم
الى من كلله الله بالهيبة والوقار الى من علمني العطاء بدون انتظار
الى من احمل اسمه بكل افتخار ... ارجو من الله ان يرحمك ويتقبلك من الشهداء وستبقى
كلماتك نجوم اهتدي بها اليوم والغد والى الابد
والدي العزيز رحمه الله
الى ملاكي في الحياة الى معنى الحب ومعنى الحنان والتفاني الى بسملة الحياة وسر الوجود الى من
كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي الى اغلى الحبايب أُمي الحبية
الى من أعتمد عليها في كل كبيرة وصغيرة اختي الحبية زهرة
الى من كان عون لي في مشواري العلمي خالي الدكتور محمد براق
الى أفراد اسرتي ، سندي في الدنيا ولا احصي لهم فضل والى كل من له الفضل في تربيتي
وتعليمي ، اساتذتي من الابتدائي الى الجامعة الى كل صديقاتي ورفيقات دربي
من قريب أو بعيد
وفي الأخير ارجو من الله تعالى أن يجعل عملي هذا نفعا يستفيد منه جميع الطلبة المترشحين
المقبلين على التخرج

نسرين

فهرس المحتويات

–	شكر
–	إهداء
–	قائمة المحتويات
–	قائمة الجداول
–	قائمة الاشكال
–	الملخص باللغة العربية
–	الملخص باللغة الإنجليزية
أ	مقدمة
الصفحة	الفصل الأول : الإطار النظري / المحاسبة الإبداعية ومحافظ الحسابات
05	تمهيد
06	المبحث الأول : الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية
06	المطلب الأول : التلاعب المحاسبي
08	المطلب الثاني: المحاسبة الإبداعية
09	المطلب الثالث : دوافع استخدام المحاسبة الابداعية
10	المبحث الثاني : أساليب ممارسات المحاسبة الابداعية في البيانات المالية وأهم المعايير المحاسبية الدولية التي تساعد على ممارسة هذه الأساليب
10	المطلب الأول : أساليب المحاسبة الابداعية في بيانات القوائم المالية عند عملية القياس (التقييم المحاسبي)
20	المطلب الثاني : أساليب ممارسات المحاسبة الابداعية عن طريق عملية الافصاح
22	المطلب الثالث: أهم المعايير المحاسبية الدولية التي تسمح باستغلال أساليب المحاسبة الابداعية
25	المبحث الثالث : ماهية محافظ الحسابات
25	المطلب الاول : مفهوم محافظ الحسابات
25	المطلب الثاني : مهام ومسؤوليات محافظة الحسابات

27	المبحث الرابع : مساهمة محافظ الحسابات في التقليل من ممارسة المحاسبة الابداعية
27	المطلب الأول : الاتجاهات والاساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الابداعية والحد منها
28	المطلب الثاني : دور محافظ الحسابات في التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية
31	خلاصة
الفصل الثاني : الفصل التطبيقي	
33	تمهيد
34	المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة
34	المطلب الأول : الإطار المنهجي للدراسة الميدانية
43	المبحث الثاني : نتائج الدراسة الميدانية واختبار الفرضيات
43	المطلب الأول: نتائج الدراسة الميدانية
52	المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة
55	خلاصة
56	الخاتمة

قائمة الجداول

رقم	العنوان	صفحة
01	توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر	35
02	توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهلات العلمية	35
03	توزيع أفراد العينة حسب متغير عدد سنوات الخبرة	36
04	يبن دراجات مقياس رنسيس ليكارت الخماسي	36
05	محاور الاستبيان	37
06	المجالات التي تنتمي اليها قيم الارتباط	39
07	الاتساق الداخلي لعبارات محور ممارسات واساليب المحاسبة الابداعية	39
08	الاتساق الداخلي لعبارات محور كفاءة محافظ الحسابات	40
09	الاتساق الداخلي لعبارات محور الاجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات	41
10	نتائج اختبار ألفا كرونباخ	42
11	نتائج اختبار Shapiro-Wil	44
12	الحك المعتمد في الدراسة	45
13	العبارات المتعلقة بمحور ممارسات واساليب المحاسبة الابداعية	45
14	العبارات المتعلقة بمحور الاجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات	50
15	نتائج اختبار ستودنت للفرضية الأولى	52
16	نتائج اختبار ستودنت للفرضية الثانية	53
17	نتائج اختبار ستودنت للفرضية الثالثة	54

مقدمة

مقدمة :

لقد تطور علم المحاسبة بشكل هائل في العقد الأخير، نتيجة لتطور حجم الشركات مما أدى الى ظهور فن جديد في التلاعب في حسابات تؤدي مع مرور الوقت لانعدام الثقة بين المؤسسة والمستخدمين لكشوفاتها المالية مما يؤدي انهيار المؤسسة مثل ما حدث لشركة "إنرون Enron المتخصصة في مجال الطاقة التي انهارت سنة 2002 بسبب تلاعبها في اعداد الكشوف المالية ومحاولتها اعطاء صورة غير حقيقة عن وضعيتها .

ولتفادي هذه التلاعبات ، يلعب محافظ الحسابات دور كبير في التقليل من ممارسات المحاسبة الابداعية وذلك من خلال تدقيق لمختلف العمليات الجارية في المؤسسة مما يصعب على المحاسب في التلاعب ومحاولته اعداد الكشوف مالية لا تعكس الصورة الحقيقة وعليه فالمشكلة التي تعالجها هذه الدراسة يمكن صياغتها في السؤال الرئيسي التالي :

1_الاشكالية الدراسة :

- فيما يتمثل دور محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية ؟
- من أجل الإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية التالية :
- هل يطبق محافظ الحسابات الإجراءات اللازمة للحد من أثار المحاسبة الإبداعية؟
- كيف تساهم كفاءة محافظ الحسابات في الحد من اكتشاف أثار المحاسبة الإبداعية؟

2_الفرضيات :

تتمثل فرضيات الدراسة فيما يلي :

- يطبق محافظ الحسابات الإجراءات اللازمة في القوائم المالية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- تساهم كفاءة محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

3_أهداف الدراسة :

- التعرف على دور محافظ الحسابات في التقليل من المحاسبة الابداعية
- شرح المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة الابداعية والدوافع التي تؤدي الى ممارستها
- التعرف على أساليب المحاسبة الابداعية المستخدمة

4_أهمية الدراسة :

تكمن أهمية الدراسة في دور محافظ الحسابات في التقليل من المحاسبة الابداعية وذلك باتباعه مجموعة الاجراءات المحدد في القوانين ومعايير التدقيق الدولية

5_المنهج المستخدم في الدراسة :

لقد اعتمدت على المنهج الوصفي في الفصل الأول وذلك بشرح مختلف المفاهيم المتعلقة بمحافظ الحسابات والمحاسبة الابداعية ومساهمة محافظ الحسابات في التقليل من ممارسات المحاسبة الابداعية .

أما فيما يخص الفصل الثاني حيث تم استخدام استبيان موجه لمحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين ، من أجل استقصاء آرائهم فيما يخص جوانب الدراسة واختيار الفرضيات من خلال برنامج المعالجة الإحصائية spss.

6_ أدوات الدراسة :

تم الاعتماد في هذه الدراسة على الكتب ، رسائل ماجستير والمجلات ومذكرات ماستر والمقالات والمؤتمرات والمراسيم القانونية ، كما استخدمت هذه الدراسة الاستبيان كأداة دراسة استطلاعية بهدف اختيار الفرضيات .

7_ حدود الدراسة :

الاطار المكاني : تم اقتصار توزيع استمارة الاستبيان على محافظي الحسابات لولاية المسيلة

الاطار الزمني : تتمثل الحدود الزمانية لهذه الميدانية في الفترة الممتدة : بداية شهر أفريل الى شهر جوان 2022

8_ ادراست السابقة :

دراسة ميساء محمد السعد أبو تمام" : مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحاسبين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي "بحث مقدم كجزء من متطلبات الحصول على درجة ماجستير في المحاسبة 2013 .

هدفت هذه الدراسة بشكل رئيس إلى التعرف على ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال قضايا الإبلاغ في قائمة التدفقات النقدية لمحاولة تحديد مدى استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية على مصداقية البيانات المالية الواردة في قائمة التدفقات النقدية لشركات النقدية .

دراسة حسن الحلبي : " دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية" بحث مقدم كجزء من متطلبات الحصول على درجة ماجستير في المحاسبة أيار 2009

تسعى الدراسة الى تحقيق الدراسة الأتية :

- بيان أهمية خاصة موثوقية البيانات المالية ودورها في اتخاذ القرارات .
- التعرف على اشكال التحيز في القياس المحاسبي وخاصة تحيز الموثوقية .
- التعرف على اساليب المحاسبة الابداعية المستخدمة واثرها في موثوقية البيانات المحاسبية .
- بيان دوافع الادارة من استخدام أساليب المحاسبة الابداعية واثرها من موثوقية القياس المحاسبي والبيانات المالية المقدمة وكذلك فمدى ما تمرسه مجالس ادارات الشركات المساهمة العامة الأردنية من اجراءات المحاسبة الابداعية لدى اعداد القوائم المالية المنشورة الصادرة عن تلك الشركات .
- الوقوف على الدور الذي يقوم فيه مدققو الحسابات تلك الشركات في الحد من اجراءات المحاسبة الخلاقة .
- التي تمارسها مجالس ادارات الشركات المساهمة العامة الأردنية في القوائم المالية المدققة .

9_هيكل الدراسة :

لمعالجة الإشكالية المطروحة واختبار الفرضيات تم تقسيم الدراسة إلى فصلين، الفصل الأول الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية ومحافظ الحسابات.

والذي ينقسم إلى أربعة مباحث : يتعلق المبحث الأول الاطار النظري المحاسبة الإبداعية من خلال عرض التلاعب المحاسبي ومفهوم ودوافع استخدام المحاسبة الإبداعية .

أما المبحث الثاني فتم تسليط الضوء على الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية في البيانات المالية من حيث عرض اساليب المحاسبة الإبداعية في بيانات القوائم المالية عند عملية القياس (التقييم المحاسبي) إلى أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على جودة المعلومة المحاسبية، واساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية عن الافصاح وأهم معايير المحاسبة الدولية التي تسمح باستغلال أساليب المحاسبة الابداعية .

أما المبحث الثالث المندرج تحت عنوان ماهية محافظ الحسابات ، ففي هذا المبحث تم إبراز مفهوم ومهام ومسؤوليات محافظ الحسابات .

أما المبحث الرابع يتطرق الى مساهمة محافظ الحسابات في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث يتضمن الاتجاهات والاساليب الحديثة للتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالإضافة الى رقابة محافظ الحسابات ممارسات المحاسبة الإبداعية.

خصص الفصل الثاني للدراسة الميدانية من خلال عرض استبيان موجه لعينة من محافظي الحسابات بولاية المسيلة ، حيث تم تسليط الضوء في المبحث الأول على منهجية واجراءات الدراسة الميدانية.

الفصل الأول

الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية

و محافظ الحسابات

تمهيد :

حسب الظروف في عهد الثورة الصناعية ، والتي كانت سائدة في بعض دول العالم حيث قامت ادارة المؤسسات باتباع أساليب وفنون ابداعية ويهدف تحسين صورة المؤسسة وزيادة أرباحها وتجميل صورتها أمام مستخدميها من حيث المركز المالي أو الربحية لتحقيق أهداف خفية ، مما يؤثر على مصداقية القوام المالية وهو ما يطلق عليها المحاسبة الابداعية .

هنا يظهر دور محافظ الحسابات بصفته لديه أهمية ودور هام في الكشف عن هذه التلاعبات ، وازافة الثقة على المعلومات المالية والقوائم ومصادقيتها ، من أجل التحفظ على مهام محافظ الحسابات والتحفظ على القيم والمبادئ المحاسبة في المؤسسات

وبالتالي سيتم التطرق في هذا الفصل الى المباحث التالية :

المبحث الاول : الاطار النظري للمحاسبة الإبداعية

المبحث الثاني : أساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية

المبحث الثالث : ماهية محافظ الحسابات

المبحث الرابع : مساهمة محافظ الحسابات في التقليل من ممارسات المحاسبة الابداعية

المبحث الأول : الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية

يهدف الى تحسين صورة المؤسسة تلجأ الى استخدام ما يعرف بالمحاسبة الابداعية لذا سيتم التطرق من خلال هذا المبحث الى عرض الاطار المفاهيمي للمحاسبة الابداعية من خلال ابراز التلاعب المحاسبي ومفهوم دوافع استخدام المحاسبة الابداعية .

المطلب الأول : التلاعب المحاسبي

يستطيع المحاسب بدهائه وخبرته أن يدمج المعطيات المحاسبية ليعطي انطبعا مخالفا لما هي عليه حقيقة المؤسسة وهذا لتحقيق مصالح الادارة ، وهذا ما عرف بالتلاعب المحاسبي.

1_ مفهوم التلاعب المحاسبي :

جاءت تعريفات عديدة للتلاعب المحاسبي منها :

التعريف الأول : عرف كل من " stolowy & Breton " 2003، أن التلاعب المحاسبي هو: " استخدام الادارة للمجال الاختياري عند اختيار السياسات والمعالجات المحاسبية بحيث تؤثر على إمكانية نقل الثروة بين الشركة وجمهورها (التكاليف السياسية) ، المساهمين (تكلفة رأس المال) ، أو المديرين (تكلفة التعويضات او الحوافز) " ¹

التعريف الثاني : عرف حماد، 2005 ، بأن التلاعب المحاسبي هو : " خلق انطباع مختلف عن الحقيقة لدى مستخدمي القوائم المالية عن العائد والمخاطرة " ².

ويرى حماد أن التلاعب يمارس بطرق مختلفة وهي :

العمليات الحقيقية : كالتحكم في توقيت بعض الصفقات أو تكلفتها .

العمليات المحاسبية : مثل اختيار سياسة محاسبية معينة أو تطبيقاتها أو تغيير السياسات والطرق المحاسبية المستخدمة ، أو تبويب عناصر بيان الدخل بشكل معين من العمليات الوهمية كالغش والتزوير .

من خلال التعريفين السابقين يمكن استخلاص مفهوم التلاعب المحاسبي على أنه : " التصريح بعائد الشركة (دخلها) ومخاطرها بصورة مضللة ، والتي تنشأ باستغلال المجال الاختياري المتاح عند اعداد قوائمها المالية بغرض تحقيق أهدافها الخاصة " .

¹ H.stolowy , G.Breton , **Accounts Manipulation : A Literature Review and Proposed Conceptual Framework**, Review of Accounting and Finance , Volume 3, Issue :1, United Kingdom, 2003, p:3

² طارق عبد العالي حماد ، موسوعة معايير المحاسبة الدولية ، الجزء الأول، الدار الجامعية ، مصر ، 2003، ص53

2_أشكاله :

حسب ما يراه Balacui and all، 2009 " يمكن تصنيف التلاعب المحاسبي أو ما يسميه البعض بتحريف البيانات المالية إلى صنفين¹

1.2_التلاعب المحاسبي خارج حدود القوانين والمعايير المحاسبية

ويسمى بالغش المحاسبي (Accounting fraud) ، بحيث :

يعرفه Hounnonandji ، 2011 " على أنه ذلك السلوك الانتهازي المعتمد في الحذف والتحريف والذي يؤدي لتغليب الآخرين ويسبب خسارة لديهم ، ويحقق في المقابل الفائدة لممارسه²

ويعرفه كلا من Riley & Rezaee، 2010 " على أنه مصطلح عام يتضمن معان متنوعة ، من خلاله يمكن لبراعة الفرد ورغبته في الحصول على منافع تميزه عن غيره يعمد تقديم حقائق كاذبة ومزيفة باستخدام الحيل ، الخداع ، وخرق القانون للتحايل على الآخرين³

2.2_التلاعب المحاسبي ضمن حدود القوانين والمعايير المحاسبية

يتمثل التلاعب المحاسبي ضمن حدود القوانين والمعايير المحاسبية في استغلال الثغرات الموجودة في السياسات المحاسبية وتعدد بدائلها (المرونة المحاسبية) ونقاط ضعفها في سبيل اظهار البيانات المالية بغير صورتها الحقيقية وبشكل يخدم فئة معينة مستفيدة من هذه الاجراءات على حساب باقي الفئات ذات المصلحة في الشركة ، ويسمى هذا الشكل من التلاعب المحاسبي ب : " المحاسبة الابداعية "⁴

ويكمن الغرض الرئيسي للمحاسبة الابداعية في إظهار الواجهة الزائفة عن عائد الشركة (أرباحها) وهيكل مخاطرها (الديون وحقوق الملكية)، ويمكن أن تستخدم في ذلك العديد من الطرق، ومن أبرزها ثلاث ممارسات شائعة الاستخدام في تحريف عائد الشركة وهي : إدارة الأرباح ، تهديد الدخل، ومحاسبة التخلص من كل الخسائر في سنة رديئة .

وتختلف هذه الممارسات مع غش البيانات المالية في كون هذا الأخير يمارس بخرق القوانين والمعايير المحاسبية ومرتكبه يتابع قضائيا ، أما المحاسبة الابداعية فتمثل استخدام المرونة المحاسبية على تعدد البدائل ، الطرق

¹ Diana Balacui , Victoria Bbolgdan & alina Beattrice Vladu, **A brief review of creative accounting literature and its consequences in practice** , Annales universitatis apulensis series economica , volume 11 ; N°1 Romania , 2009,p172.

² Hounnongandji francis , Histoires ordinaires de fraudes, 1ére édition, éditions Eyrolles :paris, France , 2011 , pp 4-5

³ Rezaee Zabihollah, Riley Richard , **Financial statement Fraud , prevention & detection** ³ 2nd edition , John & Sons inc : new Jersey , Canada, 2010 , p15

⁴ طارق عبد العال، دليل الخاسب إلى تطبيق معايير المحاسبة ، الطبعة 1، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، مصر، 2005، ص65.

والسياسات المحاسبية، وتوفر منح الخيارات الأكبر للشركة لتختار ما يناسبها واطهار ادائها التشغيلي نهاية كل فترة على النحو الذي يتوافق مع أعمالها .

فمن ساهم في وجود هذه المرونة لم يضع في حسابه أنه يمكن استغلالها لتحميل البيانات المالية بما يناسب أهواء إدارات الشركات، والشكل الآتي يوضح الفرق بين المحاسبة الإبداعية وغش البيانات المالية من منظور المرونة المحاسبية والمقترح من طرف " Jones، 2011 " ¹

المطلب الثاني: المحاسبة الإبداعية

التعريف الأول : في المحاسب الإبداعية حسب القاموس الإنجليزي اوكسفورد على أنها استغلال ثغرات الموجودة في النظام المالي من اجل اكتساب مصلحة او تقديم ارقام مظللة لا تعكس الحقيقة ²

التعريف الثاني : هي العملية التي يستخدم من خلالها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات المؤسسة ³

التعريف الثالث : هي عملية التلاعب والغش بطريقه غير مشروع تلجأ اليها المؤسسات عندما تسوا اوضاعها المالية ولا ترغب ادارتها في الاعتراف بدل اللوم على تراجع وسوء التصرف ⁴

التعريف الرابع : العملية التي يستخدم من خلالها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات المؤسسات ⁵

ومن خلال تعاريف سابقة يمكن تعريف المحاسبة الإبداعية على أنها مصطلح يصف مجموعه من الممارسات المحاسبية التي تستخدم من قبل محاسبين يمتلكون قدرات مهنية عالية تمكنهم من تلاعب بالقوائم المالية من خلال التحايل والتضليل الفهم.

¹ Michael John Jones . **Creative accounting , fraud and international accounting scandals**

, 1st edition , John Wiley & Sons Ltd publication . chichester , England , 2011,p:7

² مفتاح بختة، براق محمد ، قياس تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة ومصداقية القوائم المالية لشركة صيدال ، مجلة العلوم التجارية والتسيير، مجلد 3 ، العدد 4 ، جامعة الجزائر 3 ، المدرسة العليا للتجارة ، الجزائر ، الجزائر ، 2017، ص 58

³ أحمد بريك ، زبيدة عونيه ، دور محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، مذكرة ماستر ، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة محمد بوضياف المسيلة ، 2019، ص 16

⁴ أحمد بريك ، زبيدة عونيه ، مرجع سابق، 2019 ، ص 16

⁵ حمومة رزيقة ، دور محافظ الحسابات في الحد من اثار المحاسبة الإبداعية ، مذكرة لنيل شهادة الماستر أكاديمي ، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة محمد بوضياف المسيلة ، 2018 ص 15

المطلب الثالث : دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية

هناك عدة دوافع التي دفعت مدراء ومحاسبي المؤسسات الاقتصادية لاستخدام المحاسبة الإبداعية ومن أهم هذه الدوافع ما يلي :

1_ التأثير الإيجابي على سمعة المؤسسة في السوق : تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية أحياناً بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأداء المؤسسات والتي لا تسمح ظروفها التشغيلية أو الاستثمارية من تحقيق هذا التحسن بشكل طبيعي ودون تدخل من إدارة المؤسسة ، وإذا لم يحدث ذلك التدخل من قبل إدارة المؤسسات سوف تتأثر صورتها بسمعة سلبية اتجاه السوق خصوصاً أمام مساهميها

2_ التلاعب الضريبي : تقوم بعض المؤسسات المالية من خلال استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بتخفيض الإيرادات والأرباح وزيادة النفقات ، وذلك من أجل تخفيض الوعاء الضريبي الذي يستخدم احتساب قيمته الاقتطاع بناءً على قيمة هذا الوعاء

3_ الحصول على التمويل او المحافظة عليه : غالباً ما تسعى المؤسسات في الحصول على التمويل اللازم بأشكاله المختلفة عندما تعاني المؤسسات من مشاكل في السيولة اللازمة لاستمرار عملياتها التشغيلية أو الاستثمارية وأحياناً لسداد التزاماتها وهنا تلجأ لإعادة تمويل نفقاتها ، والتزاماتها من خلال المؤسسات المالية كاللجوء الى اساليب المحاسبة الإبداعية لتحسين نتيجة النشاط والموقف المالي محاسبياً وليس حقيقة لتحقيق شروط التمويل المفروضة من المؤسسات المالية ، وإظهار الوضع المالي للمؤسسة بشكل أفضل مما هو في أرض الواقع ، حيث يرتاح المستثمرون عندما يجدون أن مبيعات المؤسسة تزداد بشكل تدريجي ومتوقع من سنة الى أخرى وما ينتج عنه من إبقاء الأرباح ضمن ما يتوقعونه¹

4_ التأثير على سعر السهم في الأسواق المالية : عن تراجع القيم المالية لمنشآت يؤثر سلباً في أسعار أسهمها في أعمال الأسواق التي تتداول فيها الأسهم وإن إبقائها كما هي يؤدي بضرورة الى انخفاض تلك الأسعار ، لذلك فإن استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية تهدف الى تعليم هذه القيم ومن ثم تحسين أسعارهم تلك الشركات في الأسواق المالية .

5_ لغايات التصنيف المهني : للحصول على تصنيف مهني متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني التي تجريها مؤسسات دولية متخصصة استثناءً إلى المؤشرات والمعايير المالية تستخلص البيانات المالية السنوية ونصف السنوية وربيع السنوية التي تعدها المؤسسات، لذلك تلجأ هذه المؤسسات إلى تحسين بعض قيمها المالية للحصول على تصنيف متقدم

¹ حمودة رزيقة ، دور محافظ الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية ، مذكرة لنيل شهادة الماستر أكاديمي ، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة محمد بوضياف المسيلة ، 2018 ص 15

6_زيادة الاقتراض من البنوك : يستخدم العديد من البنوك التجارية جملة من المعايير والمؤشرات الائتمانية بهدف تقييم المؤسسات كخطوة تسبق اتخاذ قرار منح القروض لهذه المؤسسات لذلك تلجأ هذه المؤسسات لاستخدام الممارسات الابداعية لتحسين تلك المؤشرات والمعايير¹

المبحث الثاني : أساليب ممارسات المحاسبة الابداعية في البيانات المالية وأهم المعايير المحاسبية الدولية التي تساعد على ممارسة هذه الأساليب

تعطي المعايير المحاسبية الدولية مجالات للاختيار بين بدائل محاسبية لكثير من البنود والعناصر التي تؤثر في القوائم المالية وتقع هذه المهمة على عاتق الادارة حيث تختار طريقة محاسبية من شأنها أن توفر المعلومات المفيدة لمستخدميها على اعتبار أن هذه المعلومات تساعد في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة ، إلا ان اختيار الإدارة للطرق والسياسات المحاسبية واسلوب الافصاح عنها يكون في كثير منها تتأثر بالأهداف الخاصة بالإدارة مما ينتج عنه اثار سلبية على نوعية وشفافية المعلومات المنشورة والمعلن عنها في القوائم والتقارير المالية .

وفي هذا المبحث سنتناول بعض المظاهر التي يتم فيها استخدام المحاسبة الابداعية في بيانات القوائم المالية (القياس) والافصاح

المطلب الأول : أساليب المحاسبة الابداعية في بيانات القوائم المالية عند عملية القياس

هناك عدة أساليب لممارسة المحاسبة الابداعية في عناصر القوائم المالية تتمثل في :

1_أساليب المحاسبة الابداعية في بيانات الميزانية (المركز المالي) :

تظهر أساليب المحاسبة الابداعية في بيانات الميزانية من خلال العناصر التالية² :

1.1_الأصول الثابتة الغير ملموسة : وذلك من خلال

- المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية .
- الاعتراف المحاسبي بالأصول غير الملموسة ، بما يخالف الأصول والقواعد المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة الدولية مثل الاعتراف بالشهرة غير المشتراة .

- إجراء تغييرات غير مبررة في طرق الاطفاء(الاهتلاك) المتبعة في تخفيض هذه الأصول .

-التلاعب في نسب او معدلات إطفاء تلك الأصول عن طريق تخفيضها عن النسب أو المعدلات المتعارف عليها

2.1_الأصول الثابتة المادية (الممتلكات ، المنشآت والمعدات): وذلك من خلال

- عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية واتباع طريقة إعادة التقييم و اظهار الفائض ضمن قائمة الدخل (جدول النتائج) بدلا من اظهاره ضمن حقوق المساهمين .

¹ ياسين حبيب ، حمزة بوقاري ، دور محافظ الحسابات في الحد من المحاسبة الابداعية ، مذكرة لنيل شهادة الماستر أكاديمي ، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة محمد بوضياف المسيلة ، 2020 ص 14-15

² الحلبي حسن، محمد مطر ، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا ، 2009، ص 40-41 .

- التلاعب في نسب الاهلاك المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المستخدمة في السوق ، أو التغيير الغير مبرر في طرق الاهلاك مثلا من طريقة القسط الثابت إلى طريقة القسط المتناقص او العكس .
- التلاعب في تصنيف بعض الأصول بقصد التأثير على قسط الاهتلاك والقيم التي تدرج في الميزانية الاستثمارات طويلة الاجل وإعادة تصنيف الأراضي المملوكة إلى أراضي تحت التطوير .
- عدم الافصاح عن الأصول المرهونة أو المقدمة كضمانات لقروض او اصول مؤجرة .

3.1_الأصول المتداولة : وذلك من خلال ¹

- التلاعب في اسعار (قيم) السوق التي تستخدم في تقييم الأوراق المالية .
- التلاعب في تصنيف الاستثمارات وذلك عن طريق تصنيف المتداولة منها إلى طويلة الأجل عند انخفاض اسعارها السوقية .

- تخفيضات غير مبررة في مخصصات مؤونات تدني القيمة .

4.1_المخزونات : ويكون ذلك

- بتضمين كشوفات الجرد بنود بضاعة راكدة ومتقادمة (تدني القيمة) .
- التلاعب في أسعار تقييم المخزون أو التغيير الغير مبرر في طريقة تسعير المخزون مثلا من طريقة الداخل أولا الخارج أولا FIFO إلى طريقة التكلفة المتوسطة أو العكس .

5.1_النقديات : وذلك من خلال

- عدم الافصاح عن البنود النقدية المقيدة .
- التلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية .

6.1_الذمم المدينة (الحقوق)

- عدم الكشف عن الديون المتعثرة بقصد تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها .
- تضمين رقم حساب المدينين ذمما مدينة لأطراف ذات صلة أو لشركات تابعة أو زميلة .
- اجراء أخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الذمم المدينة وذلك بمعاملة ذمم مدينة طويلة الأجل على أنها أصل متداول بقصد تحسين سيولة الشركة .

7.1_الموجودات الطارئة

- وذلك من خلال اثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من شروط تحققها مثل إثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل اصدار الحكم فيه .

نفس المرجع أعلاه ، ص 42. ¹

8.1_حقوق المساهمين :

وذلك من خلال :

- اضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري ، بدلا من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب باعتباره بندا من بنود سنوات سابقة .
- معالجة مكاسب أو خسائر تقلب أسعار الصرف المرتبطة بمعاملات تمت بالعملات الأجنبية في حقوق المساهمين بدلا من قائمة الدخل (جدول النتائج) .
- معالجة المكاسب التي تنشأ عن ترجمة البيانات المالية للشركات التابعة المعدة بالعملات الأجنبية ضمن قائمة الدخل بدلا من معالجتها ضمن حقوق المساهمين .

9.1_الالتزامات الطويلة الاجل : وذلك من خلال

- الحصول على قروض طويلة الأجل بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل لتحسين نسب السيولة
- اطفاء سندات قابلة للاستدعاء قبل موعد استحقاقها و اضافة المكاسب المحققة إلى صافي الربح دون الإفصاح عنها ضمن البنود العادية .

10.1_الالتزامات المتداولة : وذلك من خلال

- عدم ادراج الاقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الاجل ضمن الالتزامات المتداولة بهدف تحسين نسب السيولة .
- تسديد قرض طويل الاجل عن طريق الاقتراض قصير الاجل بقصد تحسين نسب السيولة .
- ممارسة بعض شركات المقاولات عملية تأجيل تثبيت الدفعات المقبوضة مقدما من قبل العملاء بقصد تحسين نسب الرفع المالي للشركة .

2_أساليب المحاسبة الإبداعية في بيانات جدول النتائج (قائمة الدخل)

تظهر أساليب المحاسبة الإبداعية في جدول النتائج من خلال العناصر التالية¹ :

1.2_المبيعات

- اجراء صفقات بيع صورية في نهاية العام ليتم الغاءها بعد ذلك في العام التالي .
- اجراء صفقات بيع حقيقية بشروط بيع سهلة .
- تسجيل بضاعة الأمانة المرسلة للوكلاء كمبيعات .

2.2_تكلفة البضاعة المباعة

- تغيير غير مبرر في الطريقة المتبعة بتقييم المخزون مثلا من طريقة إلى أخرى .
- تأجيل اثبات فواتير مشتريات تتم في نهاية العام الجاري إلى العام التالي .

¹ مطر محمد، مرجع سبق ذكره ، ص 25 .

3.2_ مصاريف التشغيل

إجراء تغيير غير مبرر في طرق اهلاك الأصول الثابتة .

- استخدام معدلات أو نسب الاهتلاك والمؤونات بأقل أو أكثر من تلك المتعارف عليها في القطاعات الاقتصادية التي تدرج الشركة في إطارها .

4.2_ البنود الاستثنائية والبنود العادية

- تضمين الأرباح التشغيلية مكاسب ناتجة عن بنود استثنائية أو غير اعتيادية دون الافصاح عن طبيعة تلك البنود - دمج نصيب المنشأة الأم في أرباح المنشأة التابعة لها دون الافصاح عن ذلك .

تعد قائمة الدخل من أكثر القوائم المالية التي تمارس بها أساليب المحاسبة الإبداعية لما لها من أهمية في إثبات ربح أو خسارة الشركة من خلال الشركة من خلال ما يدرج بها من إيرادات ومصروفات تتعلق بكافة الأنشطة التي تمارسها الشركة خلال الفترة المالية .

لذا يتم عرض الطرق والأساليب المستخدمة في القائمة على النحو التالي¹ :

الطريقة الأولى : تسجيل الدخل بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع شك

حسب ما يعرف فإن تسجيل الدخل يتم بعد اكتمال عملية تبادل المنفعة فقط وليس قبلها ولكن وفق هذه الطريقة فإنه يتم الاعتراف محاسبيا ودفتريا بالدخل المترتب على عملية البيع قبل أن تكتمل العملية على أرض الواقع وقبل اكتمال عملية تبادل المنفعة ، وضمن هذه الطريقة هناك خمسة أساليب سيتم شرحها كما يلي :

1_ تسجيل الإيرادات والاعتراف بها في حين أن الخدمات المترتبة على عملية البيع لم تقدم بعد

إن تغيير أساليب الاعتراف بالدخل دفتريا في الوقت الذي لم يتم فيه تقديم الخدمة للزبون من شأنه أن يخفي العديد من المشكلات التي تواجهها الإدارة في بعض الفترات المالية .

2_ تسجيل الإيرادات والاعتراف بها من قبل شحن البضاعة وقبل الموافقة عليها من قبل الزبون على الشراء

من المعروف محاسبيا أنه يتم إغلاق عملية البيع بعد شحن البضاعة وتسليمها من للزبون وضمان عدم ارجاعها لأي سبب كان ، اذ أن هناك بعض السلع تسمح قوانين السوق بإعادتها خلال فترة زمنية محددة إذا لم تنطبق عليها الشروط المتفق عليها، وعادة لا يتم الاعتراف بالإيراد خلال فترة زمنية محددة دون إغلاق عملية البيع نفسها التي نشأ عنها الإيراد، وهناك طريقتان لتسجيل الإيرادات قبل عملية الشحن ، الأولى تدعى نسبة الاكتمال، والثانية تدعى تقديم الفاتورة وتحميد تحقق الإيرادات ، ففي الطريقة الاولى يتم تسجيل الإيرادات خلال عملية الانتاج وقبل شحن البضاعة على الزبون حسب المرحلة التي تم الوصول إليها في عملية الانتاج أو تقديم الخدمة عند تسجيل القيد ، ويطبق هذا الأسلوب فقط في الشركات التي تستغرق فترات زمنية معينة مثل صناعة الطائرات

¹ عماد سليم الآغا ، مرجع سابق ، ص 90-91 .

وغيرها من الصناعات الشبيهة ، وكذلك إجراء البحوث طويلة الأجل، فمبلغ وكمية الايراد المعترف به دفتريا في ظل استخدام أسلوب نسبة الاكتمال يتفاوت حسب مرحلة الانتاج التي تم التوصل اليها ، لذلك فهذا الأسلوب يخلق فرصا للتلاعب بالحسابات ، أما في الطريقة الثانية فان الزبون يوافق على عملية الشراء على أن يتم دفع الثمن في المستقبل حيث تبقى البضاعة عند البائع حتى يتم شحن البضاعة إلى المشتري، وتكتمل عملية الشراء ويتم الدفع ومن ثم تسجيلها محاسبيا ، اذ يتم التعامل مع الاجراءات التي سبقت عملية الشحن والدفع بطريقة ادارية بحتة دون قيود محاسبية .

3_ تسجيل الايرادات على الرغم من أن الزبون لم يلتزم بالدفع

لكي يتم الاعتراف بالإيراد يجب أن ينتقل العبء المالي من البائع إلى الزبون، ولكن التلاعب يظهر عندما يقوم البائع بتمويل الزبون من خلال تمديد شروط الدفع ، اضافة على وجود زبائن غير قادرين على الدفع، وتستخدم بعض الشركات هذا الاسلوب بهدف زيادة ايراداتها للسنة الجارية ، من خلال لجوئها إلى اقراض الزبائن بهدف شراء منتجاتها، وكذلك تمديد عمليات سداد اثمان البضاعة المباعة للفترات زمنية طويلة .

4_ البيع لجهة قريبة هي ضمن مجموعة الشركة أو من شركائها الاستراتيجيين

تقوم بعض الشركات وبهدف زيادة ايراداتها لفترة مالية جارية ببيع بضاعة إلى شركات ترتبط معها بعلاقات استراتيجية أو جزء من مجموعتها، وينطبق هذا الأسلوب على الشركات التي تقوم بتنفيذ عمليات بيع مقابل عمليات شراء من الشركة نفسها .

5_ تجميع الايرادات

حيث تقوم بعض الشركات بزيادة ايراداتها من خلال تسجيل قيم اضافية زيادة على القيمة الفعلية ، وذلك بواسطة الاتفاق مع شركات أخرى تقدم سلعا أو خدمات مكملية ، إذ يتم تجميع اثمان السلع والخدمات مع بعضها البعض ، ومن ثم يتم الفصل بينهما لصالح الشركتين ، وفي حالة رغبة احدى الشركتين وبخاصة التي تقوم بعملية التحصيل بزيادة ايراداتها بشكل كبير فإنها تقوم بتسجيل كامل الايرادات لسنة مالية معينة لحسابها ، ويستخدم هذا النوع من الممارسات بشكل كبير في شركات السياحة عندما تقدم مجموعة خدمات متكاملة تقدمها جهات متعددة .

الطريقة الثانية : تسجيل دخل مزيف

وتتمثل هذه الطريقة في تسجيل ايرادات وهمية أو مزيفة ، ويندرج تحت هذه الطريقة خمس أساليب¹ :

1_ تسجيل مبيعات ليس لها قيمة اقتصادية : يعتبر هذا الاسلوب من أكثر الاساليب استخداما عندما ترغب الشركة في زيادة ايراداتها بأساليب ملتوية ، ويتمثل ذلك في اعداد جدول لمبيعات منتج معين لأحد الزبائن ، وهو غير ملتزم حتى تلك اللحظة بشراء السلعة او دفع ثمنها ، كذلك عقد اتفاقيات جانبية مع زبائن لتوريدهم

عماد سليم الأغا، نفس المرجع السابق ، ص 93-96.¹

بمنتجات معينة خلال فترات زمنية محددة دون الاتفاق على تفاصيل تسليمها ودفع قيمتها ، بمعنى أن الزبون لم يلتزم بالشراء وبالتالي تنفذ عملية البيع .

2_ تسجيل النقد المستلم من عمليات الاقتراض باعتباره إيرادات : إن النقد المستلم من البنوك التي يتم التعامل معها على شكل اقتراض يختلف عن النقد المستلم نتيجة عمليات بيع السلع والخدمات ، حيث أن النوع الأول يسجل في بند الالتزامات وعلى المنشأة إعادة تسديده ، بينما النقد المستلم نتيجة عمليات البيع فيتم التعامل معه باعتباره إيرادات .

3_ تسجيل الدخل الاستثماري باعتباره إيرادات : إن أي دخل ناتج عن بيع موجودات أو اية عمليات استثمارية أخرى ، لا يتم التعامل معه باعتباره إيرادات إلا أن بعض الشركات التي ترغب في زيادة إيراداتها من خلال سنة مالية معينة تقوم بتسجيله كإيرادات .

4_ تسجيل العائدات الناشئة عن مردودات المشتريات باعتبارها إيرادات : في بعض الحالات تقوم بعض الشركات بتسجيل العائدات الناجمة عن مردودات المشتريات باعتبارها إيرادات ، وذلك بهدف زيادة إيراداتها في سنة مالية معينة ، في حين أنه من المتعارف أن مردودات المشتريات قيود خاصة .

5_ الاقرار بإيرادات غير حقيقية قبل عملية اندماج الشركات : تقوم العديد من الشركات بزيادة إيراداتها خلال عملية اندماج الشركات مع بعضها البعض ، من خلال توفر فرص للتلاعب بالإيرادات وتضخيمها أثناء عملية الاندماج ، لاسيما عندما تكون السنوات المالية للشركات المندمجة مختلفة ، إذ ترغب كل شركة بزيادة حصتها من الإيرادات قبل عملية الدمج .

الطريقة الثالثة : زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة

تتمثل هذه الطريقة في قيام إدارة الشركة بزيادة إيراداتها خلال فترة مالية محددة من خلال زيادتها لمرة واحدة ، وتتم ممارسة هذا النوع من التلاعب من خلال استخدام أربعة أساليب يمكن لإدارة الشركة القيام بها ، وتعطي هذه الممارسات صورة ايجابية عن إدارة الشركة من خلال زيادة إيراداتها وأرباحها في الوقت الذي يكون فيه أداؤها سيئا ، وعادة ما يتم التعامل مع هذا النوع من العائدات بالإشارة إلى أنه ناتج عن عمليات غير جوهرية وغير تشغيلية ، وتتمثل الأساليب الأربعة المستخدمة في إطار هذه الطريقة في ¹:

1_زيادة الأرباح من خلال بيع أحد الأصول بسعر عال يكون مسجلا لديها بسعر منخفض

ويستخدم هذا النوع عادة من قبل إدارات بعض الشركات لزيادة إيراداتها وبالتالي أرباحها لفترة زمنية محددة ، ويستند هذا الأسلوب إلى أن هناك بعض الأصول مثل العقارات والأراضي والأسهم وغيرها يكون سعرها مرتفعا مقارنة مع سعر الشراء ، فتلجأ لبيعها بشكل مفاجئ لتغطية ضعف إيراداتها خلال تلك الفترة .

¹ عماد سليم الآغا، نفس المرجع السابق أعلاه ، ص 96-98 .

2_ اعتبار عائدات الاستثمارات إيرادات تشغيلية

أشارت المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً إلى ضرورة فصل عائدات الاستثمارات عن العائدات التشغيلية في قائمة التدفقات النقدية ، إلا أن بعض الشركات التي تكون فيها عائداتها التشغيلية في سنة معينة منخفضة تقوم بخلطها مع العائدات الناجمة عن عائداتها الاستثمارية غير التشغيلية (كالأسهم والسندات) لتغطية ضعف أدائها التشغيلي .

3_ تسجيل عائدات الاستثمار ومكاسبها باعتبارها تخفيضاً للمصاريف التشغيلية

هناك حالات تجد إدارة الشركة نفسها بحاجة لتخفيض مصاريفها التشغيلية من خلال تسجيل عائدات الاستثمار ومكاسبه (إيرادات تشغيلية) باعتبارها تخفيضاً لهذا النوع من المصاريف وهذه إحدى أساليب التلاعب التي يتم من خلالها زيادة الإيرادات التشغيلية ، بواسطة تخفيض المصاريف التشغيلية .

4_ ابتداع دخل من خلال إعادة تصنيف حسابات الميزانية

نجد أحياناً بعض الشركات نفسها بحاجة على زيادة عائدات استثماراتها محددة دون غيرها ، وبخاصة إذا كانت هناك عمليات تقدير لاستثمار ما أو نشاط معين مثل التخفيض الضريبي أو غيره ، لذلك تلجأ إلى إعادة تصنيف بعض الحسابات في الميزانية بطريقة تمكنها من تسجيل دخل لنوع محدد من الاستثمارات .

الطريقة الرابعة : نقل المصروفات الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة

إن هذا النوع من التلاعب ذو علاقة بحسابات الموجودات ، حيث من المعروف أن المصاريف المترتبة عن تنفيذ الأعمال تنقسم إلى قسمين ، الأول يؤدي تحقيق منافع قصيرة الأجل مثل الأرباح والرواتب والإعلانات ، وهذا النوع من المصاريف يتم خصمه مباشرة من الإيرادات ، أما النوع الثاني والذي يؤدي إلى منافع طويلة الأجل مثل المباني والآلات فيتم التعامل معها كأصول ويتم خصمها إهلاكها على مدى طويل الأجل ، وهناك خمسة أساليب ف إطار هذه الطريقة تتمثل فيما يلي¹ :

1_ رسملة التكاليف التشغيلية وبخاصة تلك الناجمة عن تغييرات جديدة في المصاريف

ويتضمن هذا الأسلوب نقل المصاريف لفترات مالية مستقبلية ، حيث تجد بعض الشركات نفسها بحاجة لإخفاء مصاريف عالية ناجمة عن إهلاك أصل من الأصول ، أو حملة إعلامية ضخمة فيقوم برسملة هذه المصروفات .

2_ تغيير السياسات المحاسبية ونقل النفقات الجارية على فترات مالية سابقة

يمكن هذا الأسلوب الإدارة من معالجة مشكلات النفقات الجارية من خلال إخفائها كلياً بترحيلها إلى فترات مالية سابقة من خلال الإعلان عن تغيير سياستها المحاسبية المتعلقة بالمصاريف في الأسبوع الأخيرة من السنة المالية احتساب الإهلاك بشكل بطيء

عماد سليم الأغا، نفس المرجع السابق ، ص 98 - 100.

من المعروف ان مصاريف اهتلاك الاصول يتم خصمها على فترات مالية يتم تحديدها وفقا لطبيعة كل اصل وحسب الطريقة التي تجدها الادارة مناسبة ، ولكن هذا الاسلوب يمكن المديرين من ابقاء هذه الاصول لأطول فترة ممكنة ، ومن ثم زيادة قيمة الاصول المسجلة في الميزانية وتخفيض المصاريف المترتبة على الشركة لزيادة أرباحها لاسيما على عدم الافصاح عن تغيير سياسات احتساب الاهتلاك .

1_التلاعب في تسجيل أو شطب الأصول التالفة

من المتعارف عليه أنه وعند تلف أي من الأصول المعمرة ، على الادارة أن تقوم بتسجيل ذلك بشكل فوري وليس تدريجيا ، إلا أنه ولغايات إدارية بحتة تقوم بعض الشركات باستخدام هذا الأسلوب ، وبخاصة عندما لا تتناسب قيمة الأصل التالف مع قيمته الحقيقية ، لأن الاعتراف بالأصل التالف وتسجيله يؤدي إلى ظهور خسائر ، لذلك تبقى الادارة كأصل ، الأمر الذي يؤدي إلى تراكمه مع الزمن وتصبح قيمة الأصول غير حقيقية ، ومن شأن تراكم هذه الأصول الوهمية خلق مصاعب للشركة يمكن أن تؤدي إلى انهيارها .

2_تخفيض محصنات الأصول : من المعروف أنه على الشركات القيام بتعديل قيم بعض أصولها لتعكس قيمتها الحقيقية ، لذلك تقوم الشركات ببناء محصنات متنوعة ، بحيث يتم تعديلها في كل فترة مالية ، مثل حسابات محصنات الاهلاك ومحصنات الديون المشكوك فيها الخ) ، ووفق هذا الأسلوب تقوم بعض الشركات بزيادة أرباحها من خلال الاستمرار بتخفيض هذه المخصنات بشكل مستمر وبشكل لا يتناسب والقيمة الحقيقية لهذه الأصول .

الطريقة الخامسة : تخفيض غير ملائم للالتزامات

تقوم ادارة الشركات في بعض الأحيان لغايات خاصة بها بالإفصاح المتحفظ عن التغيرات التي تحدث في حسابات الالتزامات ، ولإجراء ذلك تستخدم عدد من الأساليب تتمثل في الآتي¹ :

1_التلاعب في تسجيل المصروفات وبعض الالتزامات على الشركة : يستخدم ها الأسلوب لزيادة الدخل لان عدم اثبات المصروفات والالتزامات يؤدي بالضرورة إلى زيادة الدخل .

2_تخفيض الالتزامات من خلال تغيير في سياسة تقدير بعض الحسابات

يستخدم هذا النوع من قبل بعض الشركات عاكسا المرونة في اختيار السياسات المحاسبية ، وبخاصة تلك المتعلقة بمنافع التقاعد وتعويضات نهاية الخدمة الخاصة بالموظفين ، حيث يؤدي هذا التغيير إلى تخفيض الالتزامات والمصاريف وتقدير الحسابات .

3_تحرير ادخارات وتحويلها الى دخل

عادة ما تقوم الشركات بتأسيس حسابات ادخارية لأغراض التطوير والتحديث وغيرها من الاهداف ، وهو ما يمكنها في أوقات محددة من استخدامها لزيادة الدخل من خلال تحرير هذه الادخارات وتحويلها إلى دخل .

عماد سليم الأغا، نفس المرجع السابق أعلاه ، ص 100-101.¹

4_اختلاق خصومات وهمية : تلجأ بعض الشركات وبهدف تخفيض المصروفات وتضخيم الأرباح ، إلى تسلم تنفيذ خصومات وهمية من قبل الموردين ، وعادة ما يتم ذلك بالتعاون مع الموردين أنفسهم .

الطريقة السادسة : نقل الإيرادات إلى فترة مالية لاحقة

تهدف هذه الطريقة على تخفيض الأرباح الجارية (الحالية) ونقلها إلى فترة مالية لاحقة تكون الحاجة إليها أكثر إلحاحا ، وعادة تستخدم هذه الطريقة عندما تكون أوضاع الشركة السنة الجارية ممتازة ، فتقوم بترحيل هذه الأرباح إلى فترات مستقبلية تعتقد إدارة الشركة أنه يمكن أن تكون صعبة ، ومن المعروف محاسبيا أن الإيرادات يجب أن تسجل خلال الفترة المالية تحققت واكتسبت فيها ، وفي إطار هذه الطريقة يستخدم أسلوبان¹:

1_انشاء حسابات ادخارية وتحريرها في فترات مالية لاحقة : تقوم بعض الشركات وعندما يكون أداؤها وإيراداتها أعلى من المتوقع ، بإنشاء حسابات ادخارية خاصة بهدف تحريرها وتحويلها مرة أخرى إلى حسابات الإيرادات في فترات مالية لاحقة يمكن أن يكون أداؤها فيها صعبا .

2_امتلاك إيرادات قبل اتمام عملية الدمج : تقوم العديد من الشركات بالاندماج مع بعضها البعض ، وتتم عمليات الدمج وفق شروط يتفق عليها الاطراف الراغبة بالاندماج ، تأخذ هذه الشركات فترة ومنية عادة ما تكون أشهراً لإتمام وتنفيذ عملية الاندماج الأمر الذي يوفر لأطراف الاندماج فرصا للتحويل على طرف أو أطراف أخرى من خلال امتلاكها لإيرادات يتم تحقيقها خلال فترة الاندماج ، وبالتالي يزيد حصتها المتفق عليها بين الأطراف المندمجة .

الطريقة السابعة : نقل المصروفات المترتبة عن الشركة في المستقبل إلى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة

تستخدم هذه الأساليب في الأوقات التي تواجه فيها الشركات اوقات صعبة ، لأن تراجع الأعمال وغيرها من النكسات يدفع المديرين إلى عمل إجراءات في السجلات المحاسبية لمواجهة ذلك على أمل أن المستقبل سيزن أفضل ، بهدف التخفيف من الأعباء عن الوقت الراهن على حساب مستقبل جيد متوقع ، وهناك ثلاثة أساليب تستخدم في إطار هذه الطريقة هي² :

1_القيام بتضخيم مبالغ بنود معينة في إطار ترتيبات خاصة : حيث تقوم الشركات أحيانا بتضخيم المصروفات التشغيلية وتسجيلها في الفترة المالية الحالية ، مع أنها تخص أعمالا وخدمات مستقبلية .

2_الشطب الغير ملائم لتكاليف عمليات التطوير والتدريب أثناء عمليات الدمج : بحيث تقوم ادارات بعض الشركات بعدم تسجيل او شطب تكاليف عمليات التطوير والتدريب اثناء عمليات الدمج بهدف تحقيق أغراض خاصة لا يستطيع المراجعون اكتشافها أو تبريرها .

¹ عماد سليم الآغا، نفس المرجع السابق، ص 102.

² عماد سليم الآغا، نفس المرجع السابق، ص 102-103.

3_تسريع عملية تسجيل النفقات الاختيارية في لفترة الحالية : ويستخدم هذا الأسلوب في الأوقات التي تكون فيها الشركة قد حققت أهدافها المتوقعة للفترة المالية الجارية ، حيث تقوم الادارة بتسجيل بعض النفقات الخاصة بفترة مالية لاحقة في الفترة الحالية .

1_أساليب المحاسبة الابداعية في بيانات 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 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 ، وتظهر أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في بيان التدفقات النقدية كما يلي :¹

- تصنيف النفقات التشغيلية : باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية والعكس ، وهذه الاجراءات والممارسات لا تؤثر ولا تغير في القيم النهائية .
- دفع تكاليف التطوير الرأسمالي وتسجيلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة وابعادها عن التدفقات النقدية الخارجة التشغيلية ، وبالتالي فإن هذه الممارسات تزيد من التدفقات النقدية الداخلة .
- التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئيا من دفع الضرائب ، وذلك من خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية ، مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات وبعض حقوق الملكية ، أو إضافة الخسائر قبل الضريبة على صافي الدخل أثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية أي يتم خصم التأثيرات الضريبة لهذه البنود من التدفقات النقدية التشغيلية .
- بالنسبة للعمليات غير المكتملة ، حيث أنها تؤثر في التدفقات النقدية التشغيلية ، من خلال إزالة تأثير الضريبة عن هذه العمليات من التدفقات التشغيلية ، إذ أن أي نقد يتم تسلمه نتيجة العمليات غير المكتملة أو نتيجة للتخلص منها ، يتم اعتباره ناجما عن نشاطات استثمارية ، لذلك وأثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية ، يتم إزالة تأثير مكاسب أو خسائر العمليات التشغيلية غير المكتملة أو نتيجة للتخلص منها من الدخل الصافي
- التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة ، وذلك لإزالة البنود غير المتكررة وكذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمنشأة باعتبارها أسهما تجارية ، حيث يمكن تصنيفها كاستثمارات جارية أو غير جارية اعتمادا على فترة الاحتفاظ بها .

¹ ميساء سعد محمد أبو تمام ، مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الابداعية في قائمة التدفق النقدي ، رسالة ماجستير ، جامعة الشرق الأوسط ، الأردن ، 2013 ، ص 60.

2_ أساليب المحاسبة الإبداعية في بيانات قائمة التغيرات في حقوق الملكية (الأموال الخاصة)

تحدد قائمة تغيرات حقوق الملكية من خلال رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية السنة المالية إلى نهايتها ، ويتم الاعتماد على عرضها على أساس الاستحقاق وتتكون هذه القائمة من ثلاث عناصر¹ :

1.2_ رأس المال المدفوع : وينقسم إلى رأس المال القانوني (القيمة الاسمية للسهم) و الرأس المال الصافي علاوة أو خصم اصدار الأسهم) ، ويعرض رأس المال المدفوع إلى تغيرات تتمثل في زيادة رأس المال والناجحة عن استثمارات اضافية يقدمها المساهمون ، أو تخفيض رأس المال والناجحة عن توزيعات من رأس المال بحيث يكون التوزيع من رأس المال المدفوع .

2.2_ رأس المال المكتسب (الارباح المحتجزة) : وتتمثل التغيرات التي تحدث في ثلاث مصادر ، تتمثل في رصيد الأرباح المحتجزة أول الفترة المالية من تصحيح أخطاء سابقة وتوزيعات ارباح على المالكين والمساهمين وصافي الدخل الشامل .

3.2_ رأس المال المحتسب : وتشمل التغيرات التي تحدث في ثلاث مصادر أيضا ، وتتمثل في مكاسب أو وجميع بنود هذه القائمة معرضة لممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال اجراءات تغييرات وهمية في زيادة أو تخفيض عنصر من عناصر رأس المال .

المطلب الثاني : أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية عن طريق عملية الافصاح

إن الافصاح المحاسبي بمفهومه العام يعني " شمول البيانات المالية على كل المعلومات اللازمة لإعطاء مستخدميها الصورة الواضحة والصحيحة عن الوحدة المحاسبية"² .

حيث أنه يعرض السياسات المحاسبية التي اتبعتها ادارة الشركة في إعداد القوائم المالية وكذلك تحليلا للأرقام الاجمالية المعروضة بهذه القوائم .

والافصاح الإبداعي يعد من مميزات المحاسبة الإبداعية، ويعرف كلا من " Vladu , Matis , & Cuzdriorean " ، 2012 " أن الإفصاح الإبداعي هو عرض المعلومة المالية بأفضل صورة أو بأسوء صورة ممكنة وفقا لأهداف ودوافع الإدارة " ، ويرى كلا من Hildebrandt and Snyder ، أن الاطار المفاهيمي للإفصاح الإبداعي يتكون من مجموعة من العناصر وهي³ :

¹ محمد مطر، الحلبي ليندا حسن ، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات العامة الاردنية ، المؤتمر العلمي الدولي السابع حول تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية على منظمات الأعمال ، التحديات ، الفرص ، الآفاق المنعقد يومي 10-11 نوفمبر 2009 ، كلية الاقتصاد ، جامعة الزيتونة ، عمان ، الأردن . ص 15 .

² عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة ، الطبعة 1 ، ذات السلاسل للنشر والتوزيع ، الكويت ، 1991 ، ص 322 .

³ Dumitru Matis , Alina Beatrice Vladu & Dan Dacian Cuzdriorean . **Creative disclosure , feature of creative accounting** , Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica , Volume 14 (N° 1) , Romania , 2012 , pp 75-76 .

- جعل المعلومة صعبة القراءة .
- استخدام لغة الافناع لتأكيد الأداء المالي المفصح عنه .
- عرض الصورة الإبداعية المحرفة بكيفية ملفتة للانتباه بالنسبة للبند المهمة .
- مقارنة أداء الشركة حسب اختيارها للبدائل التي تصور الاداء المالي الحالي بأفضل وجه ممكن .
- وكل واحدة من تلك العناصر تستند إلى الموضوعية والتحيز في نفس الوقت .
- ويكون الافصاح الابداعي من خلال¹ :

1- عدم كفاية الإفصاح بتقرير مجلس الإدارة

إذ تتطلب قوانين وقواعد قيد الأوراق المالية بالبورصة أن تقدم الشركة علاوة على القوائم المالية المدققة تقريراً من مجلس الإدارة يستعرض فيه الموقف المالي و التشغيلي للشركة وسياساتها المستقبلية والمخاطر المحيطة بأنشطتها ، حيث أن الالتزام بمعايير المحاسبة في الإعداد والعرض والإفصاح بالقوائم المالية قد لا يكون كافياً في حد ذاته لإعطاء الصورة الكاملة عن الموقف المالي والتشغيلي للشركة.

2_عدم الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة

تتطلب معايير المحاسبة ، وكذلك القوانين والقواعد المنظمة لأسواق الأوراق المالية أن تفصح الشركة عن معاملاتها مع الأطراف ذوي العلاقة فضلاً عن المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة والمديرين وأقاربهم وكل مساهم مستفيد يملك جزءاً من الأسهم العادية لرأس مال الشركة ، فعدم كفاية الإفصاح عن تلك المعاملات قد يكون مؤشراً عن وجود ضعف في نظم الرقابة الداخلية وإجراءات الالتزام بقواعد حوكمة الشركات ، وفي بعض الحالات يقوم المسؤولون بالشركات بتنفيذ معاملات تقييم غير عادلة (مغالى فيها) بين الشركة وشركائهم الخاصة ، أو شركات أقاربهم ، ويستولون من خلال تلك المعاملات على أموال الشركة أو يحققون منافع خاصة على حساب الشركة والمساهمين فيها ، ولا يتم الإفصاح عن هذه المعاملات .

3_التلاعب في إعلان نتائج الأعمال بالإصدارات الصحفية قبل نشر القوائم المالية

تقوم بعض الشركات بإصدار بيانات صحفية في نهاية كل فترة محاسبية لإعلان نتائج أعمالها وذلك قبل نشر القوائم المالية ، وفي بعض البيانات الصحفية يتم الإعلان عن مسميات للربح مختلفة عن المسميات المحددة بمعايير المحاسبة (مجمل الربح وصافي الربح) ومن المسميات صافي الربح قبل المصروفات غير العادية وصافي الربح قبل خصم مصروفات اهلاك الأصول الثابتة و الأصول الغير الملموسة ، وقد يترتب على ذلك التباس في سوق المال نظراً لأن الفرق بين قيمة الأرباح المعلنة بهذه المسميات وصافي الربح طبقاً لقائمة الدخل قد يكون جوهرياً .

¹ مصطفى حسن بسيوني السعدي ، مدى ارتباط الشفافية والإفصاح بالتقارير المالية وحوكمة الشركات ، المؤتمر الدولي لمهنة المحاسبة والمراجعة والتحديات المعاصرة ، المنعقد يومي 4-5 ديسمبر 2007 ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة الإمارات العربية المتحدة ، الإمارات العربية المتحدة ، ص32.

المطلب الثالث: أهم المعايير المحاسبية الدولية التي تسمح باستغلال أساليب المحاسبة الإبداعية يتم التطرق في هذا المطلب إلى أهم المعايير التي تحوي على ثغرات و التي من خلالها يمكن التغلغل لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية :

1_المعيار المحاسبي رقم (2) "المخزون"

يتناول المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 "المخزون" وصف المعالجة المحاسبية للمخزون ، ويشكل أساس تحديد مبلغ التكلفة التي يجب أن يعترف بها كموجود في الميزانية العامة تحت اسم المخزون حتى يتم الاعتراف بالإيرادات المتعلقة بها وذلك عندما يتم بيع ذلك المخزون¹.

ونستخلص أهم الثغرات الموجودة بهذا المعيار والتي تسمح باستخدام اساليب المحاسبة الإبداعية في :
عند إعداد القوائم المالية يتطلب هذا المعيار تقييم المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل وعند انخفاض المخزون عن مبلغ التكلفة يتم الاعتراف بالفرق كمصروف انخفاض أسعار المخزون ويعترف به في قائمة الدخل ، وبالتالي تحديد قيمة هذا الانخفاض تكون لدى المحاسب الحكم الشخصي والخبرة في التقييم . وكذلك هناك حرية الاختيار للمحاسب لطريقة تقييم المخزون بطريقة الوارد أولاً الصادر أولاً أو طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة ، وبالتالي تتأثر تكلفة المبيعات وتكلفة المخزون اخر المدة وكذلك صافي الأرباح .

2_المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) " السياسات المحاسبية ، والتغيرات في السياسات المحاسبية والأخطاء"

تتمثل السياسة المحاسبية في القواعد والطرق والإجراءات المحاسبية التي يستعين بها المحاسب في تسجيل المعاملات وإعداد القوائم المالية ، ونظراً لتعدد بدائل السياسة المحاسبية يقع على عاتق الادارة مسؤولية تحديد السياسة المحاسبية التي تتلاءم وظروف الشركة ، وقد تقوم الشركة في بعض الأحيان بإحداث تغيير أو أكثر في سياساتها المحاسبية المتبعة في السنوات السابقة².

ويهدف هذا المعيار إلى زيادة شفافية وموثوقية البيانات المنشورة في القوائم المالية ، وجاء هذا المعيار بثلاث موضوعات رئيسية وهي أسس اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية والمعالجة المحاسبية لذلك ، والمعالجة المحاسبية للتغير في التقديرات المحاسبية ، وأخيراً تصحيح أخطاء المدة السابقة³.

وأهم الثغرات التي تسمح باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في هذا المعيار
هناك خيار في يد المحاسب عند التغيير في التقديرات المحاسبية وفي السياسات المحاسبية، ومن هنا يمكنه التلاعب بالتقديرات المحاسبية في حالات كثيرة مثل تقدير العمر الانتاجي للمعدات والممتلكات ، وتقدير في التدفقات النقدية ، وتقدير في قيمة الديون القابلة للتحقق ، وتقدير في مخصصات توزيع تكلفة الموجودات الثابتة على

¹ ابو نصار ، محمد حميدات، معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية ، الجوانب النظرية والعلمية ، الطبعة الثالثة، مطبعة دار وائل ، عمان ، الأردن ، 2009 ، ص 71-72.

² الشيرازي ، عباس مهدي ، مرجع سابق ، ص 101.

³ ابو نصار ، محمد حميدات ، مرجع سابق ، ص 133-134 .

أعمالها الانتاجية المقدرة ، الايرادات المستحقة ، وتقدير في الضرائب المؤجلة ، وتقدير في خسائر عقود المقاولات تحت التنفيذ للمشروعات ، ...الخ¹

ومن هنا يمكن للمحاسب أن يعطي التقديرات المحاسبية بالشكل الذي ينسجم مع طبيعة الشركة وكل ذلك لتحقيق رغبة الادارة وتحقيق أهدافها ، ومن هنا تظهر تلك الثغرات في هذا المعيار التي تسمح للمحاسب باستخدام أساليب المحاسبة الابداعية .

3_المعيار الدولي رقم 18 " الاعتراف بالإيراد "

عرف هذا المعيار الايراد بأنه " التدفقات الداخلة الاجمالية من المنافع الاقتصادية خلال المدة ، والناشئة عن الأنشطة العادية للمنشأة عندما تنجم عنها زيادات في حقوق الملكية عدا تلك الزيادات المتعلقة بمساهمات اصحاب حقوق الملكية " 2

ويتم الاعتراف بالإيراد عند توفر شرطين أساسيين ، هما³:

- تدفق المنافع الاقتصادية للشركة .

- امكانية قياس هذه المنافع بموثوقية .

والثغرات الموجودة في هذا المعيار هي :

حيث أنه يتم الاعتراف بالإيراد عندما يكون من المحتمل أن تتدفق منافع اقتصادية مستقبلية إلى الوحدة الاقتصادية ، ويكون من الممكن قياس هذه المنافع بشكل موثوق ، ومن هنا بإمكان المحاسب الاستفادة منها ، أي يأجل الاعتراف بالإيرادات التي يتوقع حصولها ومن المحتمل تحقيقها إلى المدة التي تحققها بشكل فعلي من قبل الوحدة الاقتصادية ، وايضا بإمكان المحاسب الاستفادة من الفجوات الموجودة في القياس والاعتراف بالإيراد ، وذلك من خلال تأجيل الاعتراف به من مدة إلى مدة اخرى وهذا للحصول على المنفعة لإدارة الشركة .

4_المعيار المحاسبي الدولي رقم 23 " تكاليف الاقتراض "

يعالج هذا المعيار الفوائد البنكية التي تتحملها الشركة للحصول على قروض لتمويل شراء أو انتاج أو انشاء موجودات تحتاج إلى مدة زمنية . ويهدف المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض ، حيث يتم اعتبار تكاليف القروض التي تخصص مباشرة للاستغلال كمصاريف ، ولكن تكاليف القروض التي تخصص لإنتاج أو انشاء موجود (استثمار) طويل الأجل كتكاليف ترسم وتنسب إلى تكاليف الانشاء ولا تعالج كمصروف⁴ وأهم ثغرة تسمح باستخدام أساليب المحاسبة الابداعية هي :

¹ حلس ، سالم عبد الله ، التقديرات المحاسبية والمشاكل الناجمة عن استخدامها وموقف مراجع الحسابات الخارجي المستقل منها، مجلة تنمية الرافدين ، مجلد 24/3 ، عدد 69 ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة الموصل، 2002.

² القاضي، حسين وحمدان ، مأمون ، المحاسبة الدولية ومعاييرها، الطبعة الثانية ، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص255 .

³ الجعارات ، خالد جمال ، معايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS- 2007 ، ط1، اثناء للنشر والتوزيع ، الأردن، 2008 ، ص 473

بما أن " الفائدة المدفوعة على عمليات الاقتراض من البنوك بما في ذلك حسابات السحب على المكشوف والاقتراض قصير و طويل الاجل " كلها تكاليف اقتراض فان المحاسب بإمكانه الاستفادة من هذه الثغرة و اعتبار مثلا تكاليف الاقتراض لإنشاء استثمار لمدة طويلة كمصروف والعكس يمكن انساب تكاليف الاقتراض من أجل الاستغلال إلى تكاليف ترسمل وتسند إلى تكلفة انشاء الاستثمار .

أي بمعنى آخر ترك قدر كبير من البدائل في معالجة تكاليف الاقتراض مصروف يحمل على الدورة التي تم فيها أو رسملة تكاليف الاقتراض .¹

5_المعيار المحاسبي الدولي رقم (36) " انخفاض قيمة الأصول

جاء هذا المعيار لبيان الاجراءات التي تطبقها الشركة لضمان تسجيل موجوداتها بما يزيد عن مبلغها القابل للاسترداد ، ويكون الموجود مسجلا بما يزيد عن مبلغه القابل للاسترداد إذا كان مبلغه المسجل يزيد عن المبلغ الذي يتم استرداده خلال استعماله أو بيعه ، وغذا كان الحال كذلك يوصف الموجود بأنه انخفضت قيمته ، ويتطلب المعيار من الشركة الاعتراف بخسارة الانخفاض ، وكذلك تحديد إفصاحات معينة للموجودات التي انخفضت قيمتها . وبموجب هذا المعيار يجب على الشركة بيان الاجراءات التي تتبعها لضمان تسجيل قيمة موجوداتها بما لا يزيد عن قيمتها القابلة للاسترداد وهي " صافي سعر بيع الموجود او قيمة استخدامه ايهما أكبر " ، و من هنا بإمكان المحاسب أن يستفيد من تلك الاجراءات التي يجب ان يتبعها لضمان تسجيل قيمة موجوداتها²

6_المعيار المحاسبي الدولي رقم (38) " التثبيتات المعنوية "

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للموجودات غير ملموسة ويحدد كيفية قياس المبلغ المسجل لهذه الموجودات ويتطلب إفصاحات معينة بشأنها .

ومن أمثلة هذه الموجودات ما يلي: العلامات التجارية ، عناوين النشر ، برامج الحاسوب ، الرخص والامتيازات، حقوق الملكية الصناعية الخ³.

ومن هنا يمكن للمحاسب أن يستغل هذا المعيار لتقدير وتسجيل الموجودات الغير ملموسة .

ملاحظة : معظم معايير IFRS تستخدم القيمة العادلة و هذا ما يشكل صعوبة ومشاكل عند تقدير القيمة العادلة في حالة وجود أسواق غير نشطة ، لأنه في حالة وجود أسواق غير نشطة يتم اللجوء على طرق تقديرية مثل طريقة صافي القيمة الحالية المتوقعة للأصل.

المبحث الثالث : ماهية محافظه الحسابات

¹ جريوع، يوسف محمود وحلس، سالم عبد الله، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2002، ص 342 .

² حماد، طارق عبد العال، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعي ، الاسكندرية، 2006، ص 839.

³ حماد ، طارق عبد العال، نفس المرجع أعلاه ، ص 959

تعد مهنة محافظ الحسابات من المهن التي تسهر على ضمان سير الحسن للمؤسسة وضمان القوائم المالية يعرض في هذا المبحث الإطار العام لمحافظ الحسابات من حيث مفهوم ومسؤوليات ومهام محافظ الحسابات

المطلب الاول : مفهوم محافظ الحسابات

هناك عدة تعاريف لمهنة محافظه الحسابات يذكر منها :

التعريف الاول : حسب المادة 22 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جويلية 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي والمحافظة الحسابات والمحاسب المعتمد الحسابات على انه كل شخص يمارس بصفه عاديه باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمه المصادقة على صحة الحسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقات هذه احكام التشريع المعمول به ¹

التعريف الثاني : عرف القانون التجاري محافظه الحسابات حسب المادة 715 مكرر اربعة على انه الشخص الذي يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة او مجلس المديرين حسب الحالة وفي الوثائق المرسلة الى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها وحسابات الشركة والموازنة ويصادق على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة وصحة ذلك ويتحقق مندوبو الحسابات ، اذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين ويجوز لهؤلاء طيلة السنة التحقيقات او الرقابات التي يجدرها مناسبة كما يمكنهم استدعاء الجمعية العامة للانعقاد في حاله الاستعجال ²

من خلال هذه المفاهيم يستخلص انا محافظ الحسابات هو شخص مؤهل علميا وعملية لتدقيق حسابات المؤسسة ويتمتع باستقلاله تامه ويقوم بفحص مراقبه حسابات المؤسسة ومختلف قوائم المالية وتقع تحت مسؤوليته المصادقة على مدى صحة صدق وشرعية مختلفة هذه الحسابات

المطلب الثاني : مهام مسؤوليات محافظه الحسابات

نظرا للأهمية مسؤوليات المحافظ الحسابات في مختلف دول العالم كقيود لمهام محافظ الحسابات المكلف بها ومن خلال هذا المطلب سيتم التطرق الى مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات

• أولا مهام محافظ الحسابات :

حزب المواد 24 23 من القانون 10-01 فان مهام محافظ الحسابات تتمثل في الاتي :

- يشهد بان الحسابات سنوية منتظمة وصحيحة ومطابقه تماما لنتائج عملياته سنه المنصرمة وكذا الامر بالنسبة الوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات

¹ الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية ، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جويلية 2010، المتعلقة ، العدد بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المعتمد ، العدد

42 ، المادة 22 ص 7

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، الصادر في 2007، مادة 715، ص 188

- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المدنية في تقرير للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص يبيّن رأيه في شكل تقرير خاص حول اجراء الرقابة الداخلية المصادقة عليها من مجلس الإدارة ومجلس مديرين أو مسير .

- يقرر شروط ابرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها المؤسسات والهيئات التابعة لها او بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة او مسيلين لشركه المعنية مصالح مباشرة او غير مباشرة

- عندما تعد شركة او الهيئة حسابات مدججة او حسابات مدعّمه يصادف محافظه الحسابات ايضا على صحة انتظام حسابات المدعّمه والمدججة وصورتها الصحيحة وذلك على اساس الوثائق محاسبية وتقرير محافظ الحسابات لدى الفروع او الكائنات التابعة نفس مركز القرار¹

● ثانيا المسؤليات محافظه الحسابات :

يتحمل محافظه الحسابات في الجزائر اثناء ممارسه المسؤولية الآتية :

1_المسؤولية المدنية : حسب المادة 60 من القانون 01-10 المؤرخ في 29 جويلية 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ والمحاسب المعتمد يعد الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد اثناء ممارسته مهامهما مسؤولية اتجاه زبائنهم في الحدود التعاقدية²

2_المسؤولية التأديبية :

أولا_شرح المسؤولية التأديبية :

بالرجوع إلى المادة 53 من القانون المنظم للمهنة نجدها قد أشارت إلى المسؤولية الانضباطية لمحافظي الحسابات في مواجهة المنظمة الوطنية وهذا عن كل مخالفة أو تقصير في القواعد المهنية غير أنه الخطة التأديبي وان كان منصوص عليه في القوانين إلا أنه ينطوي على مفهوم واسع ومطاط يستحيل بذلك حصر جميع الأعمال التي تعتبر انتهاكا للقواعد المهنية ، الأمر الذي يجعل الكثير من المشرعين يلجئون إلى مفهوم عام للخطأ ويعطي بذلك سلطة التقدير إلى الجهاز المنوط به توقيع العقوبة التأديبية³

وعلى عكس المشرع الجزائري ، كان للمشرع الفرنسي تعريفه للخطة التأديبي بصورة دقيقة ، إذ عرف الخطة التأديبي بأنه : «كل مخالفة لقانون ، التنظيم والقواعد المهنية ، كل إهمال خطير، كل فعل مخالف للنزاهة أو الشرف يرتكبه محافظ الحسابات ، سواء كان شخص طبيعي أو شركة ، حتى وإن ارتكبه خارج نطاق المهنة ، يشكل خطأ تأديبية يستوجب عقوبة تأديبية »

¹ القانون 10-01، المرجع السابق المادة 23-24، ص7

² الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية ، العدد 42، المادة 60 ، ص 60

³ طيطوس فتحي، محافظ الحسابات في الجزائر، مجلة دفاتر السياسة والقانون ، العدد التاسع ، جامعة طاهر مولاي سعيدة ، الجزائر ، جوان ، 2013، ص44

ثانياً_ شرح المسؤولية التأديبية :

وحسب المادة 63 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جويلية 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي والمحافظ المعتمد يتحمل الخبير المحاسب والمحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية امام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالته من مهامهم عن كل مخالفه او تقصير تقني او اخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسه وظائفهم ، العقوبات التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في :

✓ التوبيخ

✓ التوقف مؤقت لمدة اقصاها سنة و6 اشهر

✓ الشطب من الجدول¹

3_ مسؤولية جنائية :

قد يحدد محافظ الحسابات نفسه مسؤولاً جنائياً عند مخالفه بعض النصوص قانون العقوبات في الحالة التالية :² وهذا اذا استثنى حالة عدم التصريح بالأعمال غير الشرعية لوكيل الجمهورية :

✓ معلومات كاذبه حول وضعيه المؤسسة

✓ اذا لم يذكر عن حقيقه ماديه علمها اثناء تأدية مهمته ولا تفصح عنها الاوراق التي تشهد بصحتها

✓ عدم احترام المهنة

المبحث الرابع : مساهمة محافظ الحسابات في التقليل من ممارسة المحاسبة الابداعية

المطلب الأول : الاتجاهات والاساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الابداعية والحد منها

يتضمن هذا المبحث الاتجاهات والأساليب المحاسبة الابداعية بالإضافة الى رقابة محافظ الحسابات ممارسات المحاسبة الابداعية

1_الاتجاه مقياس المعايير المحاسبة الدولية (IASB) :

- التقارب مع المعايير المحاسبة الأمريكية (US-GAAP) وتلبية رغبة مجلس الوحدة الاقتصادية بالاتحاد الاوروي بإصداره معايير محاسبية جديدة تساعد على توطيد التطبيق المحاسبي بين دول الاتحاد الاوروي على غرار توحيد العملة الاوروية

- الاخذ بعين الاعتبار التطورات الكبيرة والتغيرات التي حدثت وخاصة قيام العديد من الدول العالم بإصدار معايير محاسبة محلية تسند بشكل اساسي على معايير المحاسبة الدولية

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، مرجع سابق ، العدد 42 - المادة 63 ، ص 10

² أحمد بريك ، زبيدة عونبة ، مرجع سابق ، 2019، ص 16

- الحد من بعض التجاوزات والاستغلال السيئ من قبل المحاسبين لكل المعايير عبد استغلالهم لبعض نقاط الضعف الموجودة بالمعايير التي كانت أحد نتائجها ظهور المحاسبة الإبداعية¹

2_ تفعيل دور مراجعة الحسابات :

- تحديد سلطة لجان المراجعة من منظور نزاهة قوائم الشركات المالية
- التركيز على استغلالية وكفاءة المراجع الخارجية والداخلية
- تصميم خطة مهام مكتوبة
- تقدير المساعدة لإدارة المخاطر

3_ تفعيل دور أخلاقيات الأعمال :

وذلك عن طريق تفعيل التنظيم المهني لمهني المحاسبة والمراجعة ، ووضع ميثاق السلوك المهني وتشكل لجنة الأخلاق المهنية التي من أهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي يجب ان يلتزم بها المحاسب والمراجع المعتمد

4_ تفعيل دور حوكمة الشركات : وتعد حوكمة الشركات كنظام رقابي متكامل تحكمه مبادئ واليات رقابية داخلية وخارجية من أهم وسائل التي يمكن ان تشكل خطأ دفاعيا للحد من ظاهرة المحاسبة الإبداعية والاثار التي تترتب عنها²

5_ نفس مجال اختيار البدائل والمعالجات المحاسبية : عن طريق تقليل البدائل والمعالجات المحاسبية أو تحديد الظروف التي يمكن أن تستخدم فيها كل معالجة

6_ الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية : ويتم ذلك عن طريق :

- سن قواعد تقلل من استخدام بعض السياسات المحاسبية أو الغائها
- اما الطريقة الاخرى فهي عن طريق تفعيل فرضية الثبات³

المطلب الثاني : دور محافظ الحسابات في التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية

التدقيق هو فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحيد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها أو شكلها⁴

وقد عرف التدقيق أو المراجعة كذلك بشكل عام "بأنها تلك العملية المنظمة التي تؤدي عن طريق مدقق أو مراجع مؤهل وحيادي للتحقق من صحة معلومات ومزاعم قابلة للتحقق منها، تتعلق بأنشطة وأحداث مالية ومطابقة

¹ امينة خداوي، " دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، المجلة الجامعية، المجلد الأول، العدد 16، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، فبراير 2014 ص 190

² امينة خداوي ، مرجع سابق ، ص 192-195

³ بن عبد العزيز سفیان ، منصور هوري ، " دور المدقق في الحد من ممارسات الاحتيال للمحاسبة الإبداعية"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية ، العدد الثامن ، جامعة طاهري محمد ، بشار، الجزائر ، ديسمبر 2017 ، ص 18

⁴ أحمد بريك ، زبيدة عونبة ، مرجع سابق ، 2019 ، ص 23-24

نتائجها الاقتصادية مع معايير المحاسبة المقررة عن طريق جمع وتقييم أدلة إثبات المراجعة (إقرارات ومصادقات وملاحظات واستفسارات الفحص) مع التقرير عن نتائج تلك العملية للأطراف المستخدمة لتلك المعلومات الاستخدام في اتخاذ قراراتها".

وقد نشأت مهنة المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة تمارس فيها الأنشطة الاقتصادية وتتسم بدرجة كبيرة من التعقيد، كما توفر خلالها إدارة المؤسسة معلومات عن مواردها وما تتحمله من التزامات المساعدة المستثمرين والموردين والمقرضين وغيرهم من الأطراف في اتخاذ قراراتهم عن طريق إعداد قوائم مالية تتضمن مزاعم وإيضاحات اقتصادية، وحيث أن الإدارة التي تمثل معدي القوائم المالية لديها أهدافها التشغيلية ومصالحها الخاصة التي قد تختلف عن المصالح الخاصة بمستخدمي المعلومات حيث يتعين أن يتم تدقيق وفحص تلك المعلومات عن طريق محاسب مهني وحيادي لإبداء رأيه عن مدى مصداقيتها وإمكانية الاعتماد عليها

ومن هنا يمكن القول إن العرف السائد في مزاولة المهنة تقتضي من محافظ الحسابات الدقة في العمل، وعدم اعتماد على أي رأي إلا بعد إجراء عملية الفحص وحصوله على أدلة الإثبات الكافية والملائمة، وعلى الرغم من أن أي مؤسسة تكون هي المسؤولة عن وضع أنظمة الرقابة الداخلية وما تتضمنه من إجراءات ضبط تتلاءم مع حجم العمل وطبيعته إلا أنه تقع على عاتقه مسؤولية تقويم تلك الإجراءات والاقتناع بمقدار وملاءمتها وكفائيتها وحتى يتفادى محافظ الحسابات المسؤولية فإن عليه الإلمام بنظام الرقابة الداخلية الموضوع من طرف المؤسسة والتحقق منه عن طريق الملاحظة والمتابعة واستعمال قوائم الاستقصاء وكذلك تحديد مقدار الدقة الإجراءات الموضوعية وتحديد الكيفية التي يعمل بها النظام فعلا، وعندما يقوم محافظ الحسابات بإبداء رأيه حول عدالة القوائم المالية فإنه يعد مسؤولا عن تحديد مقدار فاعلية نظام الرقابة الداخلية في منع الأخطاء الجوهرية.

والتدقيق الموضوعي الحيادي هو الذي يتم عن طريق المدقق المؤهل الذي يبدي رأيه عن تلك المعلومات المالية المقدمة عن طريق إدارة المؤسسة إلى المستخدمين المعنيين.

تأسيسا على ذلك فإن المسؤولية الأساسية للمدقق تتمثل في أن يوضح في تقريره رأيه للأطراف ومن هنا يمكن القول إن العرف السائد في مزاولة المهنة تقتضي من محافظ الحسابات الدقة في العمل، وعدم اعتماد على أي رأي إلا بعد إجراء عملية الفحص وحصوله على أدلة الإثبات الكافية والملائمة، وعلى الرغم من أن أي مؤسسة تكون هي المسؤولة عن وضع أنظمة الرقابة الداخلية وما تتضمنه من إجراءات ضبط تتلاءم مع حجم العمل وطبيعته إلا أنه تقع على عاتقه مسؤولية تقويم تلك الإجراءات والاقتناع بمقدار وملاءمتها وكفائيتها

وحتى يتفادى محافظ الحسابات المسؤولية فإن عليه الإلمام بنظام الرقابة الداخلية الموضوع من طرف المؤسسة والتحقق منه عن طريق الملاحظة والمتابعة واستعمال قوائم الاستقصاء وكذلك تحديد مقدار الدقة الإجراءات

الموضوعة وتحديد الكيفية التي يعمل بها النظام فعلا، وعندما يقوم محافظ الحسابات بإبداء رأيه حول عدالة القوائم المالية فإنه يعد مسؤولا عن تحديد مقدار فاعلية نظام الرقابة الداخلية في منع الأخطاء الجوهرية¹ والتدقيق الموضوعي الحيادي هو الذي يتم عن طريق المدقق المؤهل الذي يبدي رأيه عن تلك المعلومات المالية المقدمة عن طريق إدارة المؤسسة إلى المستخدمين المعنيين.

تأسيسا على ذلك فإن المسؤولية الأساسية للمدقق تتمثل في أن يوضح في تقريره رأيه للأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية عما إذا كانت القوائم المالية التي تتضمن مزاعم الإدارة قد عرضت بشكل صادق وعادل أم لا وكذلك دون وجود أي تجاوزات أو تحريفات وأنها لا تتضمن أي ممارسة من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

إلا أنه لا بد من الإشارة إلى أمر مهم وحيوي وهو أن عملية التدقيق لا توفر ضمانا كاملا لاكتشاف كافة ممارسات المحاسبة الإبداعية، لأنها ببساطة ليست عملية مثالية، حيث أنه يوجد احتمال لعدم اكتشاف بعض من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وهذا يتم حتى في ظل أفضل أداء ممكن للإجراءات المدقق التي تتطلبها معايير المراجعة المهنية، حيث إذا ما حاول أي مدقق اكتشاف كافة ممارسات المحاسبة الإبداعية فإن تكلفة التدقيق ستكون كبيرة وغير مقبولة، لذا فإنه يجب أن يركز جهده في المجالات التي يوجد بها مخاطر كبيرة لحدوث تحريفات أو تلاعبات، وأثناء التنفيذ الفعلي لعملية التدقيق يتوافر لديه قدر كبير من التأكيد لاكتشافها، وبالتالي فإن دقة المعلومات بالقوائم المالية لكافة المؤسسات سترتفع مما سيمكن أسواق رأس المال من العمل كما يجب أن تكون عليه الأسواق ذات الكفاءة، ومن هنا يمكن القول بأن التدقيق يقدم منافع اقتصادية عديدة للمجتمع.

¹ أحمد بريك ، زبيدة عونبة ، مرجع سابق ، 2019 ، ص 24-25

خلاصة :

تهدف هذه الدراسة الى تحديد دور محافظ الحسابات في التقليل ممارسات المحاسبة الابداعية ويتبين لنا من خلال ما سبق ان المحاسبة الابداعية سلوك غير أخلاقي لما لها من مخالفات ينتهجها بعض المحاسبين في مهنتهم من أجل تحقيق غايات وأهداف معينة ، حيث يتم تحسين المركز المالي بممارستها والتأثير على انطباعها مستخدمين قوائم مالية وهذه الأساليب تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية لا تعكس الصورة الحقيقة لمستخدمين ومن هنا تبرز مسؤولية اكتشافها ضمن مسؤوليات محافظ الحسابات الذي هدفه الأساسي هو التحقق من صحة وصدق البيانات المالية والمحاسبية بيدي في صياغته لتقرير كتابي رأي في محاييد وموضوعي حول صحة ومصداقية القوائم المالية التي قام بفحصها ومراجعتها حيث يستطيع محافظ الحسابات الى أن يصل الى توفير تأكيد معقول يخلو تلك التقارير المالية من ممارسات المحاسبة الابداعية .

الفصل الثاني

الدراسة التطبيقية

تمهيد :

خصص هذا الفصل للدراسة الميدانية لمعرفة دور محافظ الحسابات في التقليل من ممارسة المحاسبة الإبداعية، وقصد التعرف على خصائص العينة واختبار الفرضيات وتحقيق أهداف وأغراض الدراسة، اعتمدا الاستبيان كأداة لجمع البيانات والمعلومات من محافظي الحسابات ووزعت استمارة الاستبيان عليهم، وتمت المعالجة الإحصائية والتحليل لآراء عينة الدراسة عن طريق البرنامج الإحصائي للحزمة الاجتماعية SPSS.V26.

لتغطية متغيرات الدراسة والإلمام بعرض وتحليل ومناقشة النتائج، قسم هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول : الإطار المنهجي للدراسة

المبحث الثاني : نتائج الدراسة الميدانية واختبار الفرضيات

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة

من خلال هذا المبحث نتعرف على الأداة المستخدمة في الدراسة، وخصائص عينة الدراسة، وكذا طريقة جمع البيانات مع عرض للأساليب الإحصائية المستخدمة بالنقاش والتحليل الإحصائي.

المطلب الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية : يحتاج البحث العلمي إلى عدة أساليب وطرق وخطوات لكي يصل إلى الهدف المبتغى، من بينها المنهج الذي يستعين به الطالبين والذي يقود ويوضح له معالم الطريق، وكذا اختيار مجتمع وعينة البحث التي تتناسب وبجته.

أولاً: المنهج العلمي المعتمد : من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي الميداني الذي يتناسب مع الموضوع المختار، ويعتبر المنهج الوصفي من أكثر المناهج التي يتم إتباعها في دراسة الظواهر، والذي يقوم على تفسير الوضع القائم للظاهرة أو المشكلة من خلال تحديد ظروفها وأبعادها وتوصيف العلاقات بينها بهدف الانتهاء إلى وصف عملي دقيق متكامل للظاهرة أو المشكلة يقوم على الحقائق المرتبطة بها، ومن بين الأساليب الأكثر استخداماً في المنهج الوصفي أسلوب دراسة حالة حيث؛ يقوم هذا الأسلوب على جمع الحقائق والبيانات والمعلومات عن حالة فردية أو مجموع من الحالات بهدف الوصول إلى فهم أعمق للظاهرة المدروسة أو المجتمع التي تمثله هذه الحالة.

ثانياً: مجتمع وعينة الدراسة.

يتمثل مجتمع الدراسة في محافظتي الحسابات سواء داخل ولاية المسيلة أو خارجها، تم توزيع عليهم استمارة الاستبيان يدويا بالاتصال المباشر معهم، استرجعت 35 استبانة صالحة للتحليل، وفيما يلي خصائص عينة الدراسة:

1_ توزيع عينة الدراسة وفقاً لمتغير العمر.

جدول رقم (01) توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر.

العمر	التكرار	النسبة المئوية%
أقل من 30 سنة	02	05.73
من 30 إلى أقل من 40 سنة	11	31.42
من 40 إلى أقل من 50 سنة	17	48.57
أكثر من 50 سنة	05	14.28
المجموع	35	%100

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

قسم متغير العمر إلى 4 فئات حيث؛ نلاحظ من الجدول أعلاه هيمنت الفئة العمرية من 40 إلى 50 سنة، بنسبة مشاركة 48.57%، وتلتها الفئة العمرية من 30 إلى 40 سنة، بنسبة مشاركة 31.42%، وتلتها الفئة العمرية أكثر من 50 سنة، بنسبة مشاركة 14.28% وفي الترتيب الأخير الفئة العمرية أقل من 30 سنة بنسبة مئوية 05.73%

2_ توزيع عينة الدراسة وفقا لمتغير المؤهلات العلمية

جدول رقم (02) : توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهلات العلمية

النسبة المئوية%	التكرار	المستوى التعليمي
31.42	11	شهادة مهنية
42.35	15	ليسانس
14.28	05	دراسات عليا
11.42	04	مؤهلات علمية أخرى
100%	35	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يلاحظ من الجدول أعلاه، أن الفئة ذات المستوى جامعي (ليسانس) هي الأكبر تكرار 15 مفردة بنسبة مئوية 42.35%، ثم تليها الفئة ذات المستوى شهادة مهنية بتكرار 11 مفردة بنسبة مئوية 31.42%، وفي الترتيب الثالث الفئة ذات المستوى دراسات عليا بتكرار 05 مفردات بنسبة مئوية 14.28%، وفي الترتيب الأخير الفئة التي تملك مؤهلات علمية أخرى، بتكرار 04 مفردة بنسبة مئوية 11.42%

3_ توزيع عينة الدراسة وفقا لمتغير عدد سنوات الخبرة

جدول رقم (03) : توزيع أفراد العينة حسب متغير عدد سنوات الخبرة

النسبة المئوية%	التكرار	الاقدمية في الوظيفة
11.44	04	أقل من 5 سنوات
28.57	10	من 5 إلى أقل من 10 سنوات
37.14	13	من 10 إلى أقل من 15 سنة
22.85	08	أكثر من 15 سنة
100%	35	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يلاحظ من الجدول أعلاه، أن الفئة ذات خبرة من 10 إلى أقل من 15 سنة هي الأكبر تكرار 13 مفردة بنسبة مئوية 37.14%، ثم تليها الفئة من 5 إلى أقل من 10 سنوات بتكرار 10 مفردات بنسبة مئوية 28.57%، وفي الترتيب الثالث الفئة أكثر من 15 سنة، بتكرار 08 مفردات بنسبة مئوية 22.85%، وفي الترتيب الأخير الفئة أقل من 5 سنوات بتكرار 04 مفردات بنسبة مئوية 11.44%.

ثالثاً: مصادر جمع بيانات ومعلومات الدراسة

عند إنجاز أي دراسة علمية لابد من توفر البيانات والمعلومات للإلمام بالموضوع، والحصول على هذه المعلومات والبيانات وجب الاعتماد على مختلف المصادر المتنوعة

1_المصادر الثانوية الدراسة: اعتمدنا في جمع المصادر الثانوية على المسح المكتبي.

2_المصادر الأولية للدراسة:

استخدم الاستبيان كمصدر أولي في جمع بيانات معلومات بحثنا وهو من أهم أدوات البحث العلمي، للحصول على معلومات أو آراء المبحوثين حول ظاهرة أو موقف معين، وتم إعداده وتطويره بشكل يساعد على جمع البيانات والمعلومات من العينة محل الدراسة.

3_مراحل بناء وتصميم الاستبيان: تمت مراجعة الاستبيان وتنقيحه من قبل المشرف، والأخذ بمقترحاته وتعديلاته الأولية، وقد مرت عملية بناء الاستبيان بعدة مراحل:

مرحلة البناء: صمم الاستبيان حسب سلم رنيس ليكارت (Rensis Likert) الخماسي، إذ يقابل كل فقرة من الفقرات الاستبيان خمسة (5) تفضيلات، كما تم تحديد درجة الموافقة على هذه الفقرات وهو ما يوضحه الجدول التالي.

جدول رقم (04) : يبين دراجات مقياس رنيس ليكارت (Rensis Likert) الخماسي.

بدائل التفضيلات	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق بدرجة متوسطة	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5

المصدر: من إعداد الطالبتين.

المرحلة الثانية : بعد اختيار السلم المتبع تم بناء محاور الاستبيان وبعد الاطلاع على الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة ، والاستفادة منها في بناء الاستبيان وصياغة عباراته، تم تحديد الأبعاد والمحاور الرئيسة التي يشملها الاستبيان، وتحديد العبارات التي تقع تحت كل محور وكل بعد وتصميم الاستبيان في صورته الأولية ومراجعته وتنقيحه من قبل المشرف، والأخذ بمقترحاتها وتعديلاته.

المرحلة النهائية: في هذه المرحلة تم صياغة الاستبيان في شكله النهائي بعد مراجعته وتنقيحه من قبل الأساتذة المحكمين، والأخذ بمقترحاتهم وتعديلاتهم، وتمثلت محاوره في أربعة (04) محاور حيث؛ شمل محور الأول على البيانات الشخصية وشمل المحور الثاني ممارسات وأساليب المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية، وشمل المحور الثالث كفاءة محافظ الحسابات في تقليل ممارسات المحاسبة الإبداعية، المحور الرابع الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات للتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية، والجدول التالي يوضح ذلك:

جدول رقم (05) : محاور الاستبيان

محاور الاستبيان	التعيين
محور الأول المعلومات العامة	العمر، المؤهلات العلمية، عدد سنوات الخبرة.
المحور الثاني ممارسات وأساليب المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية	من 1 إلى العبارة 14
المحور الثالث كفاءة محافظ الحسابات في تقليل ممارسات المحاسبة الإبداعية	من 15 إلى العبارة 27.
المحور الرابع الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات للتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية	من 16 إلى العبارة 30.

المصدر : من إعداد الطالبتين

رابعا: أساليب المعالجة الإحصائية

بغرض تحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات وتفسيرها تم الاعتماد على الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية spss (Statistical Package for Social Sciences)، الإصدار 26 ، وتم الاعتماد على مجموعة من الأساليب الإحصائية تتمثل في:

1_ التكرارات والنسب المئوية: لمعرفة البيانات الأولية لمجتمع الدراسة وتحديد استجابات أفرادها اتجاه عبارات المحاور الرئيسية التي تتضمنها أداة الدراسة؛

2_ المتوسط الحسابي: يعتبر من أهم مقاييس النزعة المركزية وأكثرها استخداما، يعبر عن مدي أهمية عبارات الاستبيان عند أفراد العينة، كما يعبر عن تركز إجابات العينة حول قيمة معينة، تبعا لدراجات المعطاة لبدائل المقياس المستخدم

3_ الانحراف المعياري: هو من مقاييس التشتت، يستخدم لقياس وبيان تشتت إجابات مفردات الدراسة حول متوسطها الحسابي، وتكون قيمه جيدة كلما اقترب من الصفر؛

4_ معامل الارتباط كارل بيرسون: يرتبط ثنائي يستخدم في معرفة قوة العلاقة البينية وقيمتها محصورة بين (1، -1)

5_ معامل الصدق: يقيس عبارات الاستبيان ما وضعت لقياسه،

6_ معامل الثبات: يختبر مدى الاعتمادية على أداة الدراسة المستخدمة؛

7_ اختبار التوزيع الطبيعي: يستخدم لمعرفة واكتشاف اعتدالية توزيع البيانات من عدمها؛

8_ اختبار T.TEST (ستودنت): يختبر الفرق بين متوسط العينة وقيمة معروفة أو مفترضة.

خامسا: صدق وثبات أداة الدراسة

بعدما تمت صياغة الاستبيان في شكله الأولي لابد من إخضاعه لاختباري الصدق والثبات.

1_ صدق أداة الدراسة:

يقصد بصدق أداة الدراسة؛ أن تقيس عبارات الاستبيان ما وضعت لقياسه، وهناك أنواع كثيرة من الصدق يتم اعتمادها لفحص أداة الدراسة، وسنقتصر في دراستنا على نوعين من الصدق لتؤكد من صدق الاستبيان من خلال صدق المحكمين، وصدق الاتساق الداخلي.

1.1_ صدق المحكمين:

يعني أن تكون عباراته مناسبة للغرض الذي وضعت من أجله ويتعلق صدق المحكمين بمحالتين.

2.1_ الصدق الظاهري: نوع من أنواع صدق المحكمين يبين مدى تعلق العبارة بالهدف الذي وضعت من أجله.

3.1_ صدق المحتوى:

صدق مكمل للصدق الظاهري وهو نوع من أنواع صدق المحكمين، كما يبين مدى وضوح كل من عبارات الاستبيان من ناحية المعنى، والصياغة اللغوية والعلمية والتصميم المنطقي لها، وأنها تغطي المساحات المهمة لمجالها شمول الاستبيان لمشكل الدراسة وتحقيق أهدافها وللتحقق من صدق المحكمين الصدق الظاهري وصدق المحتوى عرض الاستبيان على مجموعة من الأساتذة المحكمين ذات الاختصاص والخبرة في مجال الظاهرة أو المشكلة موضوع الدراسة، وطلب منهم إبداء رأيهم حول عبارات وأبعاد ومحاور الاستبيان وذلك بالحذف والتعديل واقتراح عبارات جديدة ومناسبة لموضوع الدراسة، وبناء على ملاحظات الأساتذة المحكمين تم تعديل أداة الدراسة فأصبحت بصورتها النهائية مكونة من 40 عبارة، وبالتالي فإن الاستبيان يتمتع بصدق المحكمين.

4.1_صدق الاتساق الداخلي :

يقصد بصدق الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان؛ مدى اتساق كل عبارات الاستبيان مع المحور الذي تنتمي إليه، أي أن العبارة تقيس ما وضعت لقياسه ولا تقيس شيء آخر، وتم ذلك من خلال حساب معامل الارتباط كارل بيرسون بين درجة كل عبارة من عبارات المحور والدرجة الكلية للبعد والمحور الذي تنتمي إليها، والجدول التالي يوضح المجالات التي تنتمي إليها قيم الارتباط.

جدول رقم (06) : المجالات التي تنتمي إليها قيم الارتباط

ارتباط عكسي					ارتباط طردي				
قوي جدا	قوي	متوسط	ضعيف	ضعيف جدا	ضعيف جدا	ضعيف	متوسط	قوي	قوي جدا
1	0.9	0.7	0.5	0.3	0	-0.3	-0.5	-0.7	-0.9
تام									تام

Source : Emen bnymfarej, Data analysais, the statisical économie and social research and training center for islamic countries(SESRIC), Without the edition, Ankara, Turkey, 2015, p : 25.

جدول رقم (07) : الاتساق الداخلي لعبارات محور ممارسات واساليب المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية

رقم العبارة	عبارات محور ممارسات واساليب المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية	الاتساق مع المحور
01	اجراء مقاصة من عناصر الاصول والخصوم في الميزانية	0.671**
02	تغيير غير مبرر بطريقة تصحيح المخزون	0.605**
03	ادماج ارباح غير موزعة مع ربح الدورة المالية الحالية	0.758**
04	تعويض مخصص للمؤونات مبالغ فيهما لمقابلة النقص المحتمل في قيم بعض الاصول	0.723**
05	تسجيل الايرادات قبل التأكد من تحققها	0.539*
06	اضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة الى ربح سنة الحالية	0.840**
07	العمل على تحقيق مكاسب بيع الاستثمارات	0.643**
08	اعتراف الاصول المعنوية	0.433*
09	نقل المصاريف الجارية الى دورة محاسبية لاحقة	0.471**
10	نقل الايرادات الحالية الى دورة محاسبية لاحقة	0.609**
11	استغلال بدائل السياسات المحاسبية يؤثر على ملائمة وموثوقية المعلومة المالية	0.819**

12	تصنيف الاسهم مملوكة من شركة باعتبار اسهمهما التجارية	**0.567
13	عدم ادراج اهتلاك القروض طويلة الاجل مستحقة ضمن الخصوم غير الجارية	**0.504
14	تغيير طريقة حساب اقساط الاهتلاكات دون مبررات مقبولة	**0.666
**الارتباط دال إحصائيا عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.01$		
*الارتباط دال إحصائيا عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$		

المصدر :من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من الجداول رقم (09) أعلاه يتضح أن جميع العبارات ترتبط مع محورها ممارسات واساليب المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية، أي أن عبارات هذا المحور دالة إحصائيا ومتسقة وصادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم(08) : الاتساق الداخلي لعبارات محور كفاءة محافظ الحسابات في تقليل ممارسات المحاسبة الابداعية

رقم العبارة	عبارات محور كفاءة محافظ الحسابات في تقليل ممارسات المحاسبة الابداعية	الاتساق مع المحور
15	يتبع محافظ الحسابات معايير مهمة وواضحة تتوافق مع معايير التدقيق الدولية	**0.599
16	تحلى محافظ الحسابات بأخلاقيات وسلوك المهنة	**0.484
17	يقوم محافظ الحسابات بالمراجعة الكاملة بدل من المراجعة الجزئية	**0.630
18	الاهتمام بالمراجعة المستمرة على حساب المراجعة النهائية	**0.529
19	يحرص محافظ الحسابات على التحصيل العلمي المستمر لتطوير مهاراته	**0.564
20	يتمتع محافظ الحسابات بالاستقلالية في اختيار العينات التي يجب فحصها	*0.379
21	يتأثر محافظ الحسابات من تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليهما	**0.731
22	يقوم محافظ الحسابات بالاطلاع على التقديرات المحاسبية لتقييم مدى واقعيتها	**0.476
23	يتحقق محافظ الحسابات من صحة العمليات المالية بدقة	**0.561
24	يملك محافظ الحسابات الحرية في اختيار الميادين والانشطة التي يجب فحصها الأمر الذي يساعد على اكتشاف اساليب المحاسبة الابداعية	**0.491
25	يطلع محافظ الحسابات على التقديرات المحاسبية	**0.478
26	محافظ الحسابات في المؤسسة لديه المام كافي بالمبادئ المحاسبية والتقنيات المالية اللازمة لأداء عمله	**0.720
27	يقوم محافظ الحسابات من تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليهما	**0.533
**الارتباط دال إحصائيا عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.01$		
*الارتباط دال إحصائيا عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$		

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من الجداول أعلاه يتضح أن جميع عبارات ترتبط مع محورها كفاءة محافظ الحسابات في تقليل ممارسات المحاسبة الابداعية، أي أن عبارات هذا المحور دالة إحصائياً ومتسقة وصادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (09) : الاتساق الداخلي لعبارات محور الاجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات للتقليل من ممارسات المحاسبة الابداعية

رقم العبارة	عبارات محور الاجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات للتقليل من ممارسات المحاسبة الابداعية	الاتساق مع المحور
28	تتوفر في كلية الحقوق أجهزة الحاسوب اللازمة لأداء العمل	0.657**
29	تقوم كلية الحقوق باستخدام أجهزة ذات تقنية عالية وحديثة للاستفادة من المعلومات والعمل بأدق الطرق	0.627**
30	البرمجيات والأجهزة المستخدمة تساهم في زيادة القدرة على تحليل المشاكل بدقة	0.760**
31	البرمجيات والأجهزة المستخدمة تساهم في اتخاذ القرارات بفعالية	0.643**
32	البرامج المستخدمة تتناسب مع طبيعة العمل المطلوب في مؤسستكم.	0.560**
33	تساهم قواعد البيانات في حفظ كم هائل من المعلومات	0.656**
34	تتصف قواعد البيانات بالسرعة في استرجاع المعلومات عند الحاجة إليها	0.351*
35	تعمل قواعد البيانات على تبادل المعلومات بين مختلف الدوائر والأقسام	0.408*
36	العمل على توحيد البيانات على مستوى كلية الحقوق	0.611**
37	تثق بقواعد البيانات المستخدمة في كلية الحقوق	0.542**
38	تتصف البرامج المستخدمة بسهولة التعلم والتشغيل والإرشادات	0.366*
39	تمتاز البرامج المستخدمة بتقديم المعلومات التوضيحية وقت حدوث أي خلل	0.651**
40	تساهم البرامج والأساليب الكمية والمحسوبة بالمساهمة في عملية اتخاذ القرار	0.342**
**الارتباط دال إحصائياً عند مستوي معنوية $\alpha \leq 0.01$		
*الارتباط دال إحصائياً عند مستوي معنوية $\alpha \leq 0.05$		

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من الجداول رقم (09) أعلاه يتضح أن جميع العبارات ترتبط مع محور الاجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات للتقليل من ممارسات المحاسبة الابداعية، أي أن عبارات هذا المحور دالة إحصائياً ومتسقة وصادقة لما وضعت لقياسه.

1- ثبات أداة الدراسة

يقصد بثبات الاستبيان؛ أنه يعطي نفس النتائج لو تم إعادة توزيع الاستبيان أكثر من مرة، وتحت نفس الظروف والشروط، بمعنى إذا أعيد توزيع الاستبيان بعد فترات زمنية معينة ولأكثر من مرة نجد استقرار في النتائج وعدم تغيرها بشكل كبير، ولتحقق من ثبات أداة الدراسة اعتمدنا على طريقة ألفا كرو نباخ (Alpha Cronbachs) حيث؛ يستخدم معامل الثبات ألفا كرو نباخ، للحكم على دقة القياس، بقياس مدى توافق الإجابات مع بعضها البعض، وموثوقية النتائج بأن يعطي المقياس قراءات متقاربة عند تكرار استخدامه في أوقات مختلفة، وأن يكون معامل ألفا كرو نباخ يزيد عن القيمة المعيارية¹(0.6)، والجداول الموالي يوضح نتائج اختبار ألفا كرو نباخ .

جدول رقم (10) : نتائج اختبار ألفا كرو نباخ

المحاور	رقم العبارة	معامل ألفا كرو نباخ
محور ممارسات واساليب المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية	من 1 إلى العبارة 14	0.878
محور كفاءة محافظ الحسابات في تقليل ممارسات المحاسبة الابداعية	من 15 إلى العبارة 27	0.807
محور الاجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات للتقليل من ممارسات المحاسبة الابداعية	من 28 إلى العبارة 40	0.792
الاستبيان ككل	من 1 إلى العبارة 40	0.897

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من النتائج الموضحة في الجدول أعلاه قيمة معامل الارتباط ألفا كرو نباخ لمحاور الدراسة وقيمة الاستبيان ككل، هي أكبر من القيمة المعيارية للاختبار 0.6 الحد الأدنى، وهي قيم ممتازة وجد مناسبة، وتفي بأهداف وأغراض الدراسة حيث؛ أن قيمة الاستبيان ككل تؤكد ثبات الاستبيان ما يعادل 89.70 %.

المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية واختبار الفرضيات

¹ محمد الجعفري، هديل الطاهر، دور الوعي بالذات في فعالية سلوك القائد الإداري دراسة حالة جامع الخرطوم، المجلة العربية للعلوم التربوية والنفسية، جامعة النيلين، الخرطوم، المجلد 4، العدد 13، السودان، 2020، ص 285.

في هذا المبحث سنقوم باختبار التوزيع الطبيعي للبيانات من أجل تحديد ومعرفة نوعية الاختبارات التي نعتمدها في دراستنا، كما نعرض النتائج المتحصل إليها إحصائيا والمتعلقة بمحاور وأبعاد استبيان الدراسة وكذا اختبار صحة الفرضيات المطروحة في الدراسة.

المطالب الأول: نتائج الدراسة الميدانية

أولا: اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات. (Tests of Normality)

يستخدم هذا الاختبار لمعرفة طبيعة توزيع بيانات ظاهرة معينة في كونها تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه، وهذا الاختبار ضروري في اختبار الفرضيات، وكذا في اختيار نوعية الأدوات والأساليب الإحصائية التي ستستخدم في الدراسة، ولأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعيا، وللكشف عن مدى ملائمة البيانات للتوزيع الطبيعي استخدمنا اختبار **Shapiro-Wilk** ويستخدم هذا الأخير لمعرفة توزيع البيانات إذا كان حجم العينة أقل من 50 مفردة¹، بينما يستخدم اختبار **Kolmogorov-Smirnov** إذا كان حجم العينة أكبر من 50 مفردة، وبالاعتماد على مقارنة قيمة مستوى الدلالة المحسوبة وقيمة مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة **0.05**، فإذا كانت قيمة مستوى الدلالة المحسوبة أقل منها فإن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي، ويتم الاعتماد على الاختبارات اللامعلمية، والعكس نعتمد على الاختبارات المعلمية إذا كانت مستوى الدلالة المحسوبة أكبر من المعتمدة في الدراسة.

جدول رقم (11) : نتائج اختبار Shapiro-Wilk

Tests of Normality						
	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
محور ممارسات وأساليب المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية	0,147	35	0,053	0,962	35	0,265
محور كفاءة محافظ الحسابات في تقليل ممارسات المحاسبة الابداعية	0,091	35	0,200*	0,966	35	0,337
محور الاجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات للتقليل من ممارسات المحاسبة الابداعية	0,085	35	0,200*	0,974	35	0,571
*. This is a lower bound of the true significance.						
a. Lilliefors Significance Correction						

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

¹ سناء إبراهيم أبو دقة، سمير خالد الصافي، تطبيقات علمية باستخدام الرزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية spss في البحث التربوي والنفسي، الطبعة الأولى، مكتبة الأفاق، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2013، ص: 33.

من الجدول أعلاه يتبين أن القيم الاحتمالية لاختبار **Shapiro-Wilk** كلها أكبر من مستوى المعنوية المعتمدة في الدراسة 0.05 ، وبالتالي بيانات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي، مما يسمح باستخدام الاختبارات المعملية لتحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة.

ثانياً: عرض وتفسير اتجاهات أفراد العينة نحو محاور الدراسة

بالاعتماد على أدوات إحصائية تم معالجة بيانات اتجاهات أفراد العينة (التكرارات، المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، الوزن النسبي)، اعتماداً على مقياس رنسيس ليكارت (Rensis Likert) الخماسي، قمنا بتحديد طول الخلايا في مقياس ليكارت الخماسي من خلال حساب المدى بين درجات المقياس (1-5=4) ومن ثم تقسيمه على أكبر قيمة في المقياس للحصول على طول الخلية (0.80=5/4) وذلك بعد إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس (بداية مقياس وهي واحد صحيح) وهكذا أصبح طول الخلية 0.80، والجدول التالي يوضح ذلك:

جدول رقم (12) : المحك المعتمد في الدراسة

درجات الموافقة	الإجابات	المتوسط المرجح	المتوسط الحسابي النسبي المقابل له	الاتجاه
1	غير موافق بشدة	[1 - 1.80]	[20% - 36%]	مستوى منخفض جداً من القبول
2	غير موافق	[1.80 - 2.6]	[36% - 52%]	مستوى منخفض من القبول
3	موافق بدرجة متوسطة	[2.60 - 3.40]	[52% - 68%]	مستوى متوسط من القبول
4	موافق	[3.40 - 4.20]	[68% - 84%]	مستوى عال من القبول
5	موافق بشدة	[4.20 - 5]	[84% - 100%]	مستوى عال جداً من القبول

المصدر: زكي ناهض، مدى تطبيق مبادئ إدارة الجودة الشاملة في المستشفيات الحكومية الفلسطينية وسبل تعزيزها، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص: القيادة والإدارة، أكاديمية الإدارة والسياسة لدراسات العليا، غزة، فلسطين، 2016، ص 126.

1_تحليل العبارات المتعلقة بمحور ممارسات واساليب المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية:

جدول رقم (13) : العبارات المتعلقة بمحور ممارسات واساليب المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية:

رقم العبارة	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	الترتيب	الاتجاه
01	اجراء مقاصة من عناصر الاصول والخصوم في الميزانية	4.09	0.951	81.80	1	عال
02	تغيير غير مبرر بطريقة تصحيح المخزون	3.74	1.010	74.80	12	عال
03	ادماج ارباح غير موزعة مع ربح الدورة المالية الحالية	3.97	0.857	79.40	2	عال
04	تعويض مخصص للمؤونات مبالغ فيهما لمقابلة النقص المحتمل في قيم بعض الاصول	3.91	0.887	78.20	5	عال
05	تسجيل الايرادات قبل التأكد من تحققها	3.60	1.168	72.00	14	عال
06	اضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة الى ربح سنة حالية	3.80	1.183	76.00	9	عال
07	العمل على تحقيق مكاسب بيع الاستثمارات	3.86	1.240	77.20	8	عال
08	اعتراف الاصول المعنوية	3.77	1.262	75.40	10	عال
09	نقل المصاريف الجارية الى دورة محاسبية لاحقة	3.91	1.222	78.20	6	عال
10	نقل الايرادات الحالية الى دورة محاسبية لاحقة	3.77	1.285	75.40	11	عال
11	استغلال بدائل السياسات المحاسبية يؤثر على ملائمة وموثوقية المعلومة المالية	3.86	1.033	77.20	7	عال
12	تصنيف الاسهم مملوكة من شركة باعتبار اسهمها التجارية	3.60	1.090	72.00	13	عال

13	عدم ادراج اهتلاك القروض طويلة الاجل مستحقة ضمن الخصوم غير الجارية	3.97	1.014	79.40	3	عال
14	تغيير طريقة حساب اقساط الاهتلاكات دون مبررات مقبولة	3.94	0.906	78.80	4	عال
	محور توفر ممارسات وأساليب المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية	3.843	0.654	76.80	/	عال

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من الجدول أعلاه وحسب ترتيب العبارات الخاصة بمحور ممارسات واساليب المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية، فقد جاءت العبارة رقم (01) اجراء مقاصة من عناصر الاصول والخصوم في الميزانية في المرتبة الأولى من حيث ترتيب عبارات محور ممارسات واساليب المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية ، بوزن نسبي 81.80% ومتوسط حسابي (4.09) حسب المحك المعتمد في الدراسة، فهي ضمن مجال (الاتجاه) مستوى عال من الموافقة والقبول [3.40- 4.20] أي موافقة أفراد العينة بدرجة عالية على هذه العبارة، كما بلغ انحرافها معياري (0.951) ، كما وقعت العبارتين رقم (03) و (13) في المرتبتين الثانية والثالثة على الترتيب وضمن مجال (الاتجاه) مستوى عال من القبول والموافقة؛ وقعت العبارة رقم (14) تغيير طريقة حساب اقساط الاهتلاكات دون مبررات مقبولة في المرتبة الرابعة من حيث ترتيب عبارات محور ممارسات واساليب المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية، بوزن نسبي 78.80%، ومتوسط حساب (3.94)، حسب المحك المعتمد في الدراسة، فهي ضمن مجال مستوى عال من الموافقة والقبول [3.40- 4.20] أي موافقة أفراد العينة بدرجة عالية على هذه العبارة وبلغ انحرافها معياري 0.906.

في حين وقعت العبارة رقم 05 في المرتبة الأخيرة ضمن مجال (الاتجاه) مستوى عال أي موافقة الموظفين بمستوى عال من القبول والموافقة على أن المؤسسة محل الدراسة تسجيل الايرادات قبل التأكد من تحققها، إذ بلغت قيمة متوسطها الحسابي (3.60)، وانحراف معياري (1.168) ، وبوزن نسبي 72.00%؛

بالنسبة للتقييم الكلي لمحور ممارسات واساليب المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية، فقد أخذ درجة عالية من الموافقة والقبول، بمتوسط حسابي (3.84) ، بوزن نسبي 76.80% وانحراف معياري أقل من القيمة الحرجة 1 بقيمة (0.654)، وهذا يشير إلى تجانس البيانات وتقاربها وتطابق وجهات النظر حول إجابات العينة على محور ممارسات واساليب المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية، ما يجعلنا نقول أن محافظ الحسابات لهم توجه عال نحو محور ممارسات واساليب المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية

2_ تحليل العبارات المتعلقة كفاءة محافظ الحسابات في تقليل ممارسات المحاسبة الابداعية

جدول رقم (14) : العبارات المتعلقة كفاءة محافظ الحسابات في تقليل ممارسات المحاسبة الابداعية

رقم العبارة	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	الترتيب	الاتجاه
15	يتبع محافظ الحسابات معايير مهمة وواضحة تتوافق مع معايير التدقيق الدولية	3.86	0.912	77.20	3	عال
16	تحلى محافظ الحسابات بأخلاقيات وسلوك المهنة	3.63	0.973	72.60	13	عال
17	يقوم محافظ الحسابات بالمراجعة الكاملة بدل من المراجعة الجزئية	3.69	0.932	73.80	12	عال
18	الاهتمام بالمراجعة المستمرة على حساب المراجعة النهائية	3.71	1.152	74.20	11	عال
19	يحرص محافظ الحسابات على التحصيل العلمي المستمر لتطوير مهاراته	3.74	1.120	74.80	8	عال
20	يتمتع محافظ الحسابات بالاستقلالية في اختيار العينات التي يجب فحصها	3.74	1.197	74.80	9	عال
21	يتأثر محافظ الحسابات من تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليهما	3.91	1.197	78.20	2	عال
22	يقوم محافظ الحسابات بالاطلاع على التقديرات المحاسبية لتقييم مدى واقعيته	3.86	1.141	77.20	4	عال
23	يتحقق محافظ الحسابات من صحة العمليات المالية بدقة	3.91	1.147	78.20	1	عال
24	يملك محافظ الحسابات الحرية في اختيار الميادين والانشطة التي يجب فحصها الأمر الذي يساعد على اكتشاف اساليب المحاسبة الابداعية	3.83	1.098	76.60	5	عال
25	يطلع محافظ الحسابات على التقديرات المحاسبية	3.77	0.973	75.40	7	عال

26	محافظ الحسابات في المؤسسة لديه المام كافي بالمبادئ المحاسبية والتقنيات المالية اللازمة لأداء عمله	3.80	1.023	76.00	6	عال
27	يقوم محافظ الحسابات من تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليهما	3.71	1.100	74.20	10	عال
	محور كفاءة محافظ الحسابات في تقليل ممارسات المحاسبة الابداعية	3.778	0.598	75.40	/	عال

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من الجدول أعلاه وحسب ترتيب العبارات الخاصة بمحور كفاءة محافظ الحسابات في تقليل ممارسات المحاسبة الابداعية، جاءت العبارة رقم (23) يتحقق محافظ الحسابات من صحة العمليات المالية بدقة في المرتبة الأولى من حيث ترتيب عبارات محور كفاءة محافظ الحسابات في تقليل ممارسات المحاسبة الابداعية ضمن مجال (الاتجاه) مستوى عال من القبول والموافقة، بلغت قيمة متوسطها الحسابي (3.91)، وبوزن نسبي 78.20%، وانحراف معياري بقيمة (1.147)، كما وقعت العبارتين رقم (21) و (15) في المرتبتين الثانية والثالثة؛ من حيث ترتيب عبارات محور كفاءة محافظ الحسابات في تقليل ممارسات المحاسبة الابداعية ضمن مجال (الاتجاه) مستوى عال من القبول والموافقة؛ ووقعت العبارة رقم (22) يقوم محافظ الحسابات بالاطلاع على التقديرات المحاسبية لتقييم مدى واقعيته في المرتبة الرابعة من حيث ترتيب عبارات محور كفاءة محافظ الحسابات في تقليل ممارسات المحاسبة الابداعية، بوزن نسبي 77.20%، وبمتوسط حسابي (3.86)، وهي ضمن مجال مستوى عال من القبول والموافقة، أي موافقة أفراد العينة بدرجة عالية على هذه العبارة كما بلغ انحرافها المعياري 1.141؛ بالنسبة للتقييم الكلي لمحور كفاءة محافظ الحسابات في تقليل ممارسات المحاسبة الابداعية، فإن جميع العبارات الخاصة به وقعت ضمن الاتجاه عال، فقد أخذ درجة عالية من الموافقة والقبول، بمتوسط حسابي (3.77)، وبوزن نسبي 75.40%، وانحراف معياري أقل من القيمة الحرجة 1 بقيمة (0.598)، وهذا يشير إلى تجانس البيانات وتقاربها وتطابق وجهات النظر حول إجابات عينة الدراسة على هذا البعد، ما يجعلنا نقول أن محافظ الحسابات محل الدراسة لهم توجه عال نحو دور وأهمية محور كفاءة محافظ الحسابات في تقليل ممارسات المحاسبة الابداعية بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.

3_تحليل العبارات المتعلقة بمحور الاجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات للتقليل من ممارسات المحاسبة الابداعية
جدول رقم (14) : العبارات المتعلقة بمحور الاجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات للتقليل من ممارسات المحاسبة الابداعية

رقم العبارة	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	الترتيب	الاتجاه
28	التأكد من ثبات المؤسسة على طريقة احتساب الاهتلاك الخاص بالأصل	3.74	1.245	74.80	8	عال
29	يتأكد محافظ الحسابات من وجه الافصاح في التقارير المالية	3.91	0.981	78.20	3	عال
30	يتحقق محافظ الحسابات من الوجود الفعلي للمخزون ومن طرق التقييم والتسعير	4.06	0.906	81.20	1	عال
31	يقوم محافظ الحسابات بمتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية	3.69	1.255	73.80	9	عال
32	التأكد من عدم تأخير كتابة شيكات الموردين	3.83	1.071	76.60	5	عال
33	يناقش محافظ الحسابات ادارة المؤسسة في اسباب اختيار السياسات المحاسبية	4.03	0.891	80.60	2	عال
34	محافظ الحسابات يراقب كل الفواتير والمصاريف المسجلة في الميزانية	3.66	1.162	73.20	10	عال
35	يقوم محافظ الحسابات بالتحقق من رأس مال المؤسسة واجراء التخفيض عليه	3.57	1.145	71.40	11	عال
36	التأكد من عدم تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية وتمويلية	3.74	1.146	74.80	6	عال
37	يراجع محافظ الحسابات النسب المالية بطريقة تحليلية	3.86	1.004	77.20	4	عال

38	التأكد من عدم المبالغة في تقدير المخزون الذي قلل من تكلفة البضاعة المباعة	3.74	1.221	74.80	7	عال
39	يناقش الحسابات الادارة عن تغيير المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة	3.49	1.245	69.80	12	متوسط
40	يراجع محافظ الحسابات من مدى ملائمة الاهداف والسياسات الموضوعة	3.26	1.172	65.20	13	متوسط
	محور الاجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات للتقليل من ممارسات المحاسبة الابداعية	3.736	0.597	74.60	/	عال

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من الجدول أعلاه وحسب ترتيب العبارات الخاصة بمحور الاجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات للتقليل من ممارسات المحاسبة الابداعية، جاءت العبارة رقم (30) يتحقق محافظ الحسابات من الوجود الفعلي للمخزون ومن طرق التقييم والتسعير في المرتبة الأولى من حيث الترتيب ضمن مجال الاتجاه مستوى عال من القبول والموافقة، بلغت قيمة متوسطها الحسابي (4.06)، وبوزن نسبي 81.20% وبلغ انحرافها معياري 0.906، كما وقعت العبارة رقم (33) في المرتبة الثانية على الترتيب وضمن مجال مستوى عال من القبول والموافقة وقعت العبارة رقم (29) يتأكد محافظ الحسابات من وجه الافصاح في التقارير المالية في المرتبة الثالثة من حيث ترتيب عبارات محور الاجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات للتقليل من ممارسات المحاسبة الابداعية، بوزن نسبي 78.20%، وبمتوسط حسابي (3.91)، وهي ضمن مجال الاتجاه مستوى عال من القبول والموافقة، أي موافقة أفراد العينة بدرجة عالية على هذه العبارة كما بلغ انحرافها معياري 0.981 وهي أقل من القيمة الحرجة واحد (1) في حين وقعت العبارة رقم 40 في المرتبة الأخيرة وضمن مجال الاتجاه عال، أي موافقة موظفي كلية الحقوق محل الدراسة بمستوى عال من القبول والموافقة، على أن محافظ الحسابات يراجع مدى ملائمة الاهداف والسياسات الموضوعة، إذ بلغت قيمة متوسطها الحسابي (3.26)، وانحراف معياري بقيمة (1.172)، وبوزن نسبي 65.20%. بالنسبة للتقييم الكلي لمحور الاجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات للتقليل من ممارسات المحاسبة الابداعية، فقد أخذ درجة عالية من الموافقة والقبول، بمتوسط حسابي (3.73)، وبوزن نسبي 74.60%، وانحراف معياري أقل من القيمة الحرجة 1 بقيمة (0.597)، وهذا يشير إلى تجانس البيانات وتقاربها وتطابق وجهات النظر حول إجابات العينة على محور الاجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات للتقليل من ممارسات المحاسبة الابداعية، ما يجعلنا نقول أن محافظ

الحسابات لهم توجه عال نحو دور محور الاجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات للتقليل من ممارسات المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية.

المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة. (Test of Hypothèses)

بعد تقديم الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية، ووصف العينة إحصائياً، واختبار توزيع البيانات، وكذا قياس استجابات عينة الدراسة نحو عبارات الاستبيان، تأتي مرحلة مهمة والمتمثلة في التحقق من مدى تحقق الفرضيات المصاغة من عدمها وهذا ما نتناوله في هذا المطلب.

أولاً: اختبار الفرضية الأولى للدراسة: توجد ممارسات وأساليب المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية. لاختبار صحة هذه الفرضية الأولى يتم استخدام اختبار ستودنت للعينة الأحادية (One-Sample Test)، والجدول الموالي يبين نتائج الاختبار.

جدول رقم (15): نتائج اختبار ستودنت للفرضية الأولى

One-Sample Test							
Test Value = 3							
n	df	T	T	Sig	المتوسط	الانحراف	نتيجة الفرض البديل
عدد العينة	درجات الحرية	المحسوبة	الجدولية	(2-tailed)	الحسابي	المعياري	
35	34	7.629	2.021	0.000	3.843	0.654	قبول

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من الجدول رقم (16) أعلاه نلاحظ أن قيمة الانحراف المعياري 0.654 وهي أقل من القيمة الحرجة 1، فكلما اقتربت قيمته من الصفر دل ذلك على تجانس البيانات (الإجابات) وتقاربها وقلة تشتتها عن وسطها الحسابي وتطابق وجهات النظر حول عبارات محور ممارسات وأساليب المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية، وبلغ المتوسط الحسابي لهذا المحور 3.88 وهو أكبر من القيمة المعيارية (3)، بذلك تنتمي إجابات المبحوثين إلى المستوى العال من القبول (موافق) حسب محك المعتمد في الدراسة [3.40- 4.20]، القيمة المحسوبة لاختبار T تساوي 7.629 وهي أكبر من القيمة الجدولية 2.021، وبمستوي دلالة 0.000؛

مما سبق وبالرجوع إلى قاعدة القرار (مقارنة قيمة مستوى الدلالة المحسوبة وقيمة مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة 0.05، فإذا كانت قيمة مستوى الدلالة المحسوبة أقل منها فإننا نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل، والعكس إذا

كانت مستوى الدلالة المحسوبة أكبر من المعتمدة في الدراسة فإننا نقبل الفرض الصفري ونرفض الفرض البديل)، وعليه فإننا نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل المطروح في الدراسة التالي:

توجد ممارسات وأساليب المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية.

ثانيا: اختبار الفرضية الثانية: تساهم كفاءة محافظ الحسابات في التقليل من ممارسات المحاسبة الابداعية. لاختبار صحة هذه الفرضية يتم استخدام اختبار ستودنت للعينة الأحادية (One-Sample Test)، والجدول الموالي يبين نتائج الاختبار:

جدول رقم (16): نتائج اختبار ستودنت للفرضية الثانية

One-Sample Test							
Test Value = 3							
نتيجة الفرض البديل	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	Sig (2-tailed)	T الجدولية	T المحسوبة	df درجات الحرية	n عدد العينة
قبول	0.598	3.778	0.000	2.021	7.692	34	35

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.v26

من الجدول رقم (16) أعلاه نلاحظ أن قيمة الانحراف المعياري 0.598 وهي أقل من القيمة الحرجة 1، فكلما اقتربت قيمته من الصفر دل ذلك على تجانس البيانات (الإجابات) وتقاربها وقلة تشتتها عن وسطها الحسابي وتطابق وجهات النظر حول عبارات محور كفاءة محافظ الحسابات في التقليل من ممارسات المحاسبة الابداعية، وبلغ المتوسط الحسابي لهذا المحور 3.778 وهو أكبر من القيمة المعيارية (3)، بذلك تنتمي إجابات المبحوثين إلى المستوى العال من القبول (موافق) حسب محك المعتمد في الدراسة [3.40 - 4.20]، القيمة المحسوبة لاختبار T تساوي 7.692 وهي أكبر من القيمة الجدولية 2.021، وبمستوي دلالة 0.000؛

مما سبق وبالرجوع إلى قاعدة القرار (مقارنة قيمة مستوى الدلالة المحسوبة وقيمة مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة 0.05، فإذا كانت قيمة مستوى الدلالة المحسوبة أقل منها فإننا نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل، والعكس إذا كانت مستوى الدلالة المحسوبة أكبر من المعتمدة في الدراسة فإننا نقبل الفرض الصفري ونرفض الفرض البديل)، وعليه فإننا نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل المطروح في الدراسة التالي:

تساهم كفاءة محافظ الحسابات في التقليل من ممارسات المحاسبة الابداعية.

3_ اختبار الفرضية الثالثة:

تساهم الاجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات في للتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

لاختبار صحة هذه الفرضية يتم استخدام اختبار ستودنت للعينة الأحادية (One-Sample Test) ، والجدول الموالي يبين نتائج الاختبار:

جدول رقم (17): نتائج اختبار ستودنت للفرضية الثالثة

One-Sample Test							
Test Value = 3							
نتيجة الفرض البديل	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	Sig (2-tailed)	T الجدولية	T المحسوبة	df درجات الحرية	n عدد العينة
قبول	0.597	3.736	0.000	2.021	7.284	34	35

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.v26

من الجدول رقم (17) أعلاه نلاحظ أن قيمة الانحراف المعياري 0.597 وهي أقل من القيمة الحرجة 1، فكلما اقتربت قيمته من الصفر دل ذلك على تجانس البيانات (الإجابات) وتقاربها وقلة تشتتها عن وسطها الحسابي وتطابق وجهات النظر حول عبارات محور الاجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات في للتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وبلغ المتوسط الحسابي لهذا المحور 3.736 وهو أكبر من القيمة المعيارية (3)، بذلك تنتمي إجابات المبحوثين إلى المستوي العال من القبول (موافق) حسب محك المعتمد في الدراسة [3.40 - 4.20]، القيمة المحسوبة لاختبار T تساوي 7.284 وهي أكبر من القيمة الجدولية 2.021، وبمستوي دلالة 0.000؛

مما سبق وبالرجوع إلى قاعدة القرار (مقارنة قيمة مستوى الدلالة المحسوبة وقيمة مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة 0.05، فإذا كانت قيمة مستوى الدلالة المحسوبة أقل منها فإننا نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل، والعكس إذا كانت مستوى الدلالة المحسوبة أكبر من المعتمدة في الدراسة فإننا نقبل الفرض الصفري ونرفض الفرض البديل)، وعليه فإننا نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل المطروح في الدراسة التالي:

تساهم الاجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات في للتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

خلاصة :

من خلال هذا الفصل تم التعرف على واقع دور محافظ الحسابات في التقليل من ممارسة المحاسبة الإبداعية، كما تم عرض خصائص عينة الدراسة من خلال المتغيرات التعريفية العامة (العمر، المؤهلات العملية، عدد سنوات الخبرة)، وبعد المعالجة والتحليل الإحصائي لبيانات الدراسة تم التعرف على الدور الإيجابي الذي يساهم به محافظ الحسابات في التقليل من ممارسة المحاسبة الإبداعية، فاق متوسط إجابات عينة الدراسة عن محاور الدراسة (ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية، كفاءة محافظ الحسابات في تقليل ممارسات المحاسبة الإبداعية، الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات للتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية) لقيمة الحرجة (3)

الخاتمة :

توصلنا من خلال هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج والاستنتاجات النظرية والتطبيقية، كما تم طرح مجموعة من الاقتراحات وعدة مواضع تمثل أفاق الدراسة.

أولا: الاستنتاجات النظرية :

- يتبع محافظ الحسابات القوانين الشرعية في ممارسات المحاسبة الإبداعية
- مهمة محافظ الحسابات هي عملية منهجية ومتممة تقوم على تخطيط مسبق من طرف شخص مؤهل يكون على علم للقيام بمهنته على أحسن وجه .
- المنظور الاخلاقي للمحاسبة الابداعية يمثل خطرا كبيرا على مستقبل مهنة المحاسبة .
- تعتمد الممارسات المضللة للقوائم المالية على ذكاء المحاسبين ويتجسد هذا خلال قدراتهم على اخفاء تلاعباتهم بالتقارير المالية .
- استقلالية محافظ الحسابات وعدم تدخله في شؤون تسيير وادارة المؤسسة محل المراجعة ، من العوامل التي تؤدي الى جودة المراجعة -

ثانيا :الاستنتاجات التطبيقي :

- غالبية عينة الدراسة، خبرتهم متوسطة في مهنة محافظ الحسابات حيث؛ تراوحت خبرتهم من 10 إلى 15 سنة.
- نتج عن تحليل آراء اتجاهات محافظي الحسابات عن محور توفر ممارسات وأساليب المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية، كانت إجاباتهم بدرجة موافقة عالية بتوفرها حيث؛ بلغ المتوسط الحسابي لهذا المحور (3.843)
- نتج عن تحليل آراء اتجاهات محافظي الحسابات عن محور كفاءة محافظ الحسابات في تقليل ممارسات المحاسبة الابداعية، كانت إجاباتهم بدرجة موافقة عالية بتوفرها حيث؛ بلغ المتوسط الحسابي لهذا المحور (3.778)
- نتج عن تحليل آراء اتجاهات محافظي الحسابات عن محور الاجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات للتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية كانت إجاباتهم بدرجة موافقة عالية بتوفرها حيث؛ بلغ المتوسط الحسابي لهذا المحور(3.736)
- نتج عن اختبار الفرضية الأولى للدراسة وجود دلالة إحصائية لتوفر ممارسات وأساليب المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية .
- نتج عن اختبار الفرضية الأولى للدراسة :
- وجود دلالة إحصائية لدور كفاءة محافظ الحسابات في تقليل ممارسات المحاسبة الإبداعية
- نتج عن اختبار الفرضية الثانية للدراسة :
- وجود دلالة إحصائية لمساهمة الاجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية .

ثالثا: الاقتراحات :

- التكفل بالجانب العلمي والعملية لمحافظة الحسابات و تطوير أدائه بشكل مستمر
- اصدار المزيد من القوانين والتشريعات الحازمة التي تساعد على ممارسات المحاسبة الإبداعية .
- عقد دورات تدريبية أو ندوات متخصصة وكذا مؤتمرات علمية بصفة مستمرة
- اعطاء ممارسات المحاسبة الابداعية ما تستحقه من الاهتمام وضرورة التحسين بالآثار السلبية التي تتركها على قرارات مستخدمي القوائم المالية
- ضرورة بث الوعي الكافي حول الممارسات المحاسبية الابداعية من أجل بيان اضرارها والحد منها ومحاربتها بالوسائل الصحيحة
- فرض القوانين التشريعية جديدة حول ممارسات المحاسبة الابداعية والتقليل منها ومعالجة ممارستها .

رابعا :آفاق الدراسة :

- دور المحاسبة القضائية في تطبيق قوانين للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .
- دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .
- مدى فاعلية لجان التدقيق في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية .

قائمة المراجع

1_ قائمة المرجع باللغة العربية :

- 1- ابو نصار ، محمد حميدات ، معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية ، الجوانب النظرية والعلمية ، الطبعة الثالثة ، مطبعة دار وائل ، عمان ، الأردن ، 2009 .
- 2- الجعارات ، خالد جمال ، معايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS- 2007 ، ط1 ، اثرء للنشر والتوزيع ، الأردن ، 2008 .
- 3- القاضي ، حسين وحمدان ، مأمون ، المحاسبة الدولية ومعاييرها ، الطبعة الثانية ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2011.
- 4- امينة خداوي ، " دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية " ، المجلة الجامعية ، المجلد الأول ، العدد 16 ، جامعة باجي مختار ، عنابة ، الجزائر ، فبراير 2014 .
- 5- بن عبد العزيز سفيان ، منصور هوري ، " دور المدقق في الحد من ممارسات الاحتيالية للمحاسبة الإبداعية " ، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية ، العدد الثامن ، جامعة طاهري محمد ، بشار ، الجزائر ، ديسمبر 2017
- 6- جربوع ، يوسف محمود وحلس ، سالم عبد الله ، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية ، الطبعة الأولى ، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن ، 2002 .
- 7- حلس سالم عبد الله ، التقديرات المحاسبية والمشاكل الناجمة عن استخدامها وموقف مراجع الحسابات الخارجي المستقل منها ، مجلة تنمية الرافدين ، مجلد 3 ، عدد 69 ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة الموصل ، 2002.
- 8- حماد ، طارق عبد العال ، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة ، الدار الجامعي ، الاسكندرية ، 2006 .
- 9- سناء إبراهيم أبو دقة ، سمير خالد الصافي ، تطبيقات علمية باستخدام الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية spss في البحث التربوي والنفسي ، الطبعة الأولى ، مكتبة الأفق ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، فلسطين ، 2013
- 10- طارق عبد العالي حماد ، موسوعة معايير المحاسبة الدولية ، الجزء الأول ، الدار الجامعية ، مصر ، 2003
- 11- طيطوس فتحي ، محافظ الحسابات في الجزائر ، مجلة دفاتر السياسة والقانون ، العدد التاسع ، جامعة طاهر مولاي سعيدة ، الجزائر ، جوان ، 2013.
- 12- عباس مهدي الشيرازي ، نظرية المحاسبة ، الطبعة 1 ، ذات السلاسل للنشر والتوزيع ، الكويت ، 1991
- 13- محمد مطر ، الحلبي ليندا حسن ، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات العامة الاردنية ، المؤتمر العلمي الدولي السابع حول تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية على منظمات الأعمال ، التحديات ، الفرص ، الأفق المنعقد يومي 10-11 نوفمبر 2009 ، كلية الاقتصاد ، جامعة الزيتونة ، عمان ، الأردن .

14- مصطفى حسن بسيوني السعدي ، مدى ارتباط الشفافية والإفصاح بالتقارير المالية وحوكمة الشركات ، المؤتمر الدولي لمهنة المحاسبة والمراجعة والتحديات المعاصرة ، المنعقد يومي 4-5 ديسمبر 2007 ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة الإمارات العربية المتحدة ، الإمارات العربية المتحدة .

15- مفتاح بختة، براق محمد ، قياس تأثير المحاسبة الابداعية على جودة ومصداقية القوائم المالية لشركة صيدال ، مجلة العلوم التجارية والتسيير، مجلد 3 ، العدد 4 ، جامعة الجزائر 3 ، المدرسة العليا للتجارة ، الجزائر ، الجزائر ، 2017.

16- ميساء سعد محمد أبو تمام ، مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الابداعية في قائمة التدفق النقدي ، رسالة ماجستير ، جامعة الشرق الأوسط ، الأردن ، 2013.

2_ مذكرات و رسائل التخرج :

17- ياسين حبيل ، حمزة بوقاري ، دور محافظ الحسابات في الحد من المحاسبة الابداعية ، مذكرة لنيل شهادة الماستر أكاديمي ، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة محمد بوضياف المسيلة ، 2020 .

18- أحمد بريك ، زبيدة عونى ، دور محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية ، مذكرة ماستر ، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة محمد بوضياف المسيلة ، 2019 .

19- الحلبي حسن، محمد مطر ، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا ، 2009.

20- همومة رزيقة ، دور محافظ الحسابات في الحد من اثار المحاسبة الابداعية ، مذكرة لنيل شهادة الماستر أكاديمي ، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة محمد بوضياف المسيلة ، 2018.

21- زكي ناهض، مدى تطبيق مبادئ إدارة الجودة الشاملة في المستشفيات الحكومية الفلسطينية وسُبل تعزيزها، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص: القيادة والإدارة، أكاديمية الإدارة والسياسة لدراسات العليا، غزة، فلسطين، 2016 .

22- محمد الجعفري، هديل الطاهر، دور الوعي بالذات في فعالية سلوك القائد الإداري دراسة حالة جامع الخرطوم، المجلة العربية للعلوم التربوية والنفسية، جامعة النيلين، الخرطوم، المجلد 4، العدد 13، السودان، 2020

3_ قائمة الجرائد والقوانين :

23- الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية ، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جويلية 2010، المتعلقة ، العدد بهممن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المعتمد ، العدد 42 ، المادة 22 .

24- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، الصادر في 2007، مادة 715

4_ قائمة المرجع باللغة الفرنسية :

- 25_Dumitru Matis , Alina Beattrice Vladu & Dan Dacian Cuzdriorean . Creative disclosure , feature of creative accounting , Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica , Volume 14 (N° 1) , Romania , 2012.
- 26_Diana Balacui , Victoria Bbolgdan & alina Beattrice Vladu, A brief review of creative accounting literature and its consequences in practice , Annales universitatis apulensis series economica , volume 11 ; N°1 Romania , 2009
- 27_ Hounnongandji francis , Histoires ordinaires de fraudes, 1ére édition, éditions Eyrolles :paris, France , 2011 .
- 28_Rezaee Zabihollah, Riley Richard , Financial statement Fraud , prevention & detection 2nd edition , John & Sons inc : new Jersey , Canada, 2010
- 29_ H.stolowy , G.Breton , Accounts Manipulation : A Literature Review and Proposed Conceptual Framework, Review of Accounting and Finance , Volume 3, Issue :1, United Kingdom, 2003.

الملاحق

الملحق رقم (1) : إستمارة استبيان

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف - المسيلة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم : علوم التسيير

تخصص: إدارة مالية



إستمارة استبيان

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته تحية طيبة ... أما بعد

يسرنا أن نضع بين أيديكم هذا الاستبيان الذي صمم بغرض جمع المعلومات اللازمة للدراسة التي نقوم بإعدادها استكمالا للحصول على شهادة الماستر بتخصص محاسبة وتدقيق بعنوان: "دور محافظ الحسابات في التقليل من ممارسة المحاسبة الابداعية"، ونظرا لأهمية رأيكم في هذا المجال نأمل منكم التكرم بالإجابة على أسئلة الاستبيان بدقة، حيث أن صحة النتائج تعتمد على دقة إجاباتكم، كما نحيطكم علما أن جميع إجاباتكم لن تستخدم إلا لغرض البحث العلمي فقط.

تقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير والشكر على تعاونكم...

تحت إشراف الأستاذ الدكتور:

- لقليطي الأخضر

من إعداد الطالبتين:

- سليمان نسرين

- عبد الصمد اميرة

السنة الجامعية: 2022/2021

المحور الأول: البيانات الشخصية

الرجاء وضع العلامة (X) في المربع الذي يعبر عن إجابتك:

1. العمر: ☐ أقل من 30 سنة ☐ من 30 إلى أقل من 40 سنة ☐ من 40 إلى أقل من 50 سنة ☐ أكثر من 50 سنة
2. المؤهلات العملية: شهادة مهنية ☐ ليسانس ☐ دراسات علي مؤهلات علمية أخرى ☐
3. عدد سنوات الخبرة: أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى أقل من 10 سنوات ☐
☐ من 10 إلى أقل من 15 سنة ☐ أكثر من 15 سنة

المحور الثاني: مدى توفر ممارسات واساليب المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية

الرقم	العبارات	موافق تماما	موافق	موافق بدرجة متوسطة	غير موافق	غير موافق تماما
01	اجراء مقاصة من عناصر الاصول والخصوم في الميزانية					
02	تغيير غير مبرر بطريقة تصحيح المخزون					
03	ادماج ارباح غير موزعة مع ربح الدورة المالية الحالية					
04	تعويض مخصص للمؤونات مبالغ فيهما لمقابلة النقص المحتمل في قيم بعض الاصول					
05	تسجيل الايرادات قبل التأكد من تحققها					
06	اضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة الى ربح سنة الحالية					
07	العمل على تحقيق مكاسب بيع الاستثمارات					
08	اعتراف الاصول المعنوية					
09	نقل المصاريف الجارية الى دورة محاسبية لاحقة					
10	نقل الايرادات الحالية الى دورة محاسبية لاحقة					
11	استغلال بدائل السياسات المحاسبية يؤثر على ملائمة وموثوقية المعلومة المالية					
12	تصنيف الاسهم مملوكة من شركة باعتبار اسهمها التجارية					
13	عدم ادراج اهتلاك القروض طويلة الاجل مستحقة ضمن الخصوم غير الجارية					
14	تغيير طريقة حساب اقساط الاهتلاكات دون مبررات مقبولة					

المحور الثالث: كفاءة محافظ الحسابات في تقليل ممارسات المحاسبة الابداعية

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
15	يتبع محافظ الحسابات معايير مهمة وواضحة تتوافق مع معايير التدقيق الدولية					
16	تحلى محافظ الحسابات بأخلاقيات وسلوك المهنة					
17	يقوم محافظ الحسابات بالمراجعة الكاملة بدل من المراجعة الجزئية					
18	الاهتمام بالمراجعة المستمرة على حساب المراجعة النهائية					
19	يحرص محافظ الحسابات على التحصيل العلمي المستمر لتطوير مهاراته					
20	يتمتع محافظ الحسابات بالاستقلالية في اختيار العينات التي يجب فحصها					
21	يتأثر محافظ الحسابات من تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليهما					
22	يقوم محافظ الحسابات بالاطلاع على التقديرات المحاسبية لتقييم مدى واقعيتها					
23	يتحقق محافظ الحسابات من صحة العمليات المالية بدقة					
24	يملك محافظ الحسابات الحرية في اختيار الميادين والانشطة التي يجب فحصها الأمر الذي يساعد على اكتشاف اساليب المحاسبة الابداعية					
25	يطلع محافظ الحسابات على التقديرات المحاسبية					
26	محافظ الحسابات في المؤسسة لديه المام كافي بالمبادئ المحاسبية والتقنيات المالية اللازمة لآداء عمله					
27	يقوم محافظ الحسابات من تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليهما					

المحور الرابع: الاجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات للتقليل من ممارسات المحاسبة الابداعية

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
28	التأكد من ثبات المؤسسة على طريقة احتساب الاهتلاك الخاص بالأصل					
29	يتأكد محافظ الحسابات من وجه الافصاح في التقارير المالية					
30	يتحقق محافظ الحسابات من الوجود الفعلي للمخزون ومن طرق التقييم والتسعير					
31	يقوم محافظ الحسابات بمتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية					

					التأكد من عدم تأخير كتابة شيكات الموردين	32
					يناقش محافظ الحسابات ادارة المؤسسة في اسباب اختيار السياسات المحاسبية	33
					محافظ الحسابات يراقب كل الفواتير والمصاريف المسجلة في الميزانية	34
					يقوم محافظ الحسابات بالتحقق من رأس مال المؤسسة واجراء التخفيض عليه	35
					التأكد من عدم تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية وتمويلية	36
					يراجع محافظ الحسابات النسب المالية بطريقة تحليلية	37
					التأكد من عدم المبالغة في تقدير المخزون الذي قلل من تكلفة البضاعة المباعة	38
					يناقش الحسابات الادارة عن تغيير المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة	39
					يراجع محافظ الحسابات من مدى ملائمة الاهداف والسياسات الموضوعية	40

الرقم	الاسم واللقب	الجامعة
01	د براق محمد	جامعة الجزائر
02	د لحرش الطاهر	جامعة الجزائر
03	د غربي حمزة	جامعة المسيلة
04	د ديلمي عمر	جامعة سطيف
05	د جودي محمد علي	جامعة الجلفة

الملحق رقم (3) : يتضمن مخرجات برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية

(SPSS.V26) Statistical Package for the Social Sciences

أولا: صدق الاستبيان.

1- صدق الاتساق الداخلي لعبارات محور مدى توفر ممارسات واساليب المحاسبة الابداعية في

المؤسسات الاقتصادية

CORRELATIONS

/VARIABLES=q1 q2 q3 q4 q5 q6 q7 q8 q9 q10 q11 q12 q13 q14 ind1

/PRINT=TWOTAIL NOSIG

/MISSING=PAIRWISE.

Correlations

Notes		
Output Created		07-JUN-2022 18:06:04
Comments		
Input	Data	C:\Users\ramdane pc\.spss\الصدد عبد أميرة 35P 41q.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	35
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics for each pair of variables are based on all the cases with valid data for that pair.
Syntax		CORRELATIONS /VARIABLES=q1 q2 q3 q4 q5 q6 q7 q8 q9 q10 q11 q12 q13 q14 ind1 /PRINT=TWOTAIL NOSIG /MISSING=PAIRWISE.
Resources	Processor Time	00:00:00,05
	Elapsed Time	00:00:00,04

Correlations

[illegible]

q9	Pearson Correlation	,538**	,101	,279	,373*	,202	,252	,244	,216	1	-,013	,316	,239	,330	,128	,471**
	Sig. (2-tailed)	,001	,565	,105	,027	,245	,144	,158	,213		,942	,064	,168	,053	,462	,004
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q10	Pearson Correlation	,305	,610**	,234	,421*	,388*	,472**	,330	,039	-,013	1	,551**	,479**	,243	,418*	,609**
	Sig. (2-tailed)	,075	,000	,176	,012	,021	,004	,053	,822	,942		,001	,004	,159	,012	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q11	Pearson Correlation	,522**	,358*	,660**	,532**	,414*	,722**	,512**	,200	,316	,551**	1	,575**	,305	,525**	,819**
	Sig. (2-tailed)	,001	,035	,000	,001	,013	,000	,002	,250	,064	,001		,000	,075	,001	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q12	Pearson Correlation	,403*	,358*	,271	,542**	,148	,392*	,457**	,060	,239	,479**	,575**	1	-,037	,185	,567**
	Sig. (2-tailed)	,016	,035	,116	,001	,397	,020	,006	,733	,168	,004	,000		,832	,288	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q13	Pearson Correlation	,338*	,222	,439**	,193	,487**	,412*	,114	,179	,330	,243	,305	-,037	1	,382*	,504**
	Sig. (2-tailed)	,047	,199	,008	,266	,003	,014	,516	,305	,053	,159	,075	,832		,023	,002
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q14	Pearson Correlation	,552**	,562**	,453**	,433**	,228	,538**	,412*	,143	,128	,418*	,525**	,185	,382*	1	,666**
	Sig. (2-tailed)	,001	,000	,006	,009	,188	,001	,014	,414	,462	,012	,001	,288	,023		,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
ind1	Pearson Correlation	,671**	,605**	,758**	,723**	,539**	,840**	,643**	,433**	,471**	,609**	,819**	,567**	,504**	,666**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,001	,000	,000	,009	,004	,000	,000	,000	,002	,000	
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).																
*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).																

صدق الاتساق الداخلي لعبارات محور كفاءة محافظ الحسابات في تقليل ممارسات المحاسبة الابداعية

CORRELATIONS

/VARIABLES=q15 q16 q17 q18 q19 q20 q21 q22 q23 q24 q25 q26 q27 ind2

/PRINT=TWOTAIL NOSIG

/MISSING=PAIRWISE.

Correlations

Notes		
Output Created		07-JUN-2022 18:04:55
Comments		
Input	Data	C:\Users\ramdane pc\..spss\الضمد عبد 35P 41q.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	35
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics for each pair of variables are based on all the cases with valid data for that pair.
Syntax		CORRELATIONS /VARIABLES=q15 q16 q17 q18 q19 q20 q21 q22 q23 q24 q25 q26 q27 ind2 /PRINT=TWOTAIL NOSIG /MISSING=PAIRWISE.
Resources	Processor Time	00:00:00,03
	Elapsed Time	00:00:00,04

Correlations															
		q15	q16	q17	q18	q19	q20	q21	q22	q23	q24	q25	q26	q27	ind2
q15	Pearson Correlation	1	,568**	,257	,156	,337*	-,035	,365*	,291	,522**	,239	,161	,189	,486**	,599**

	Sig. (2-tailed)		,000	,136	,371	,048	,843	,031	,090	,001	,166	,355	,277	,003	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q16	Pearson Correlation	,568**	1	,549**	,270	,153	-,312	,098	-,076	,366*	-,034	,094	,514**	,585**	,484**
	Sig. (2-tailed)	,000		,001	,117	,381	,068	,575	,666	,031	,847	,591	,002	,000	,003
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q17	Pearson Correlation	,257	,549**	1	,434**	,315	,005	,423*	,122	,057	,262	,081	,611**	,426*	,630**
	Sig. (2-tailed)	,136	,001		,009	,066	,979	,011	,484	,747	,128	,645	,000	,011	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q18	Pearson Correlation	,156	,270	,434**	1	,260	,094	,259	,147	,137	,169	,307	,399*	,119	,529**
	Sig. (2-tailed)	,371	,117	,009		,131	,589	,133	,400	,434	,331	,072	,018	,495	,001
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q19	Pearson Correlation	,337*	,153	,315	,260	1	,081	,356*	,200	,280	,226	,187	,518**	,082	,564**
	Sig. (2-tailed)	,048	,381	,066	,131		,644	,036	,248	,104	,191	,281	,001	,640	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q20	Pearson Correlation	-,035	-,312	,005	,094	,081	1	,538**	,102	,048	,525**	,403*	,077	-,013	,379*
	Sig. (2-tailed)	,843	,068	,979	,589	,644		,001	,562	,785	,001	,016	,661	,942	,025
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q21	Pearson Correlation	,365*	,098	,423*	,259	,356*	,538**	1	,378*	,337*	,503**	,235	,394*	,249	,731**
	Sig. (2-tailed)	,031	,575	,011	,133	,036	,001		,025	,048	,002	,174	,019	,149	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q22	Pearson Correlation	,291	-,076	,122	,147	,200	,102	,378*	1	,417*	,097	,182	,252	,201	,476**
	Sig. (2-tailed)	,090	,666	,484	,400	,248	,562	,025		,013	,578	,296	,144	,247	,004
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q23	Pearson Correlation	,522**	,366*	,057	,137	,280	,048	,337*	,417*	1	,081	,219	,361*	,283	,561**
	Sig. (2-tailed)	,001	,031	,747	,434	,104	,785	,048	,013		,642	,206	,033	,099	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q24	Pearson Correlation	,239	-,034	,262	,169	,226	,525**	,503**	,097	,081	1	,127	,204	-,017	,491**
	Sig. (2-tailed)	,166	,847	,128	,331	,191	,001	,002	,578	,642		,465	,239	,921	,003
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q25	Pearson Correlation	,161	,094	,081	,307	,187	,403*	,235	,182	,219	,127	1	,248	,185	,478**

	Sig. (2-tailed)	,355	,591	,645	,072	,281	,016	,174	,296	,206	,465		,151	,289	,004
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q26	Pearson Correlation	,189	,514**	,611**	,399*	,518**	,077	,394*	,252	,361*	,204	,248	1	,418*	,720**
	Sig. (2-tailed)	,277	,002	,000	,018	,001	,661	,019	,144	,033	,239	,151		,012	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q27	Pearson Correlation	,486**	,585**	,426*	,119	,082	-,013	,249	,201	,283	-,017	,185	,418*	1	,533**
	Sig. (2-tailed)	,003	,000	,011	,495	,640	,942	,149	,247	,099	,921	,289	,012		,001
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
ind 2	Pearson Correlation	,599**	,484**	,630**	,529**	,564**	,379*	,731**	,476**	,561**	,491**	,478**	,720**	,533**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,003	,000	,001	,000	,025	,000	,004	,000	,003	,004	,000	,001	
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).															
*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).															

صدق الاتساق الداخلي لعبارات محاور الاجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات للتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية

CORRELATIONS

/VARIABLES=q28 q29 q30 q31 q32 q33 q34 q35 q36 q37 q38 q39 q40 ind3

/PRINT=TWOTAIL NOSIG

/MISSING=PAIRWISE.

Correlations

Notes		
Output Created		07-JUN-2022 18:03:55
Comments		
Input	Data	C:\Users\ramdane pc\.spss\الصدء عبءء 35P 41q.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	35
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics for each pair of variables are based on all the cases with valid data for that pair.

Syntax		CORRELATIONS
		/VARIABLES=q28 q29 q30 q31 q32
		q33 q34 q35 q36 q37 q38 q39 q40
		ind3
		/PRINT=TWOTAIL NOSIG
		/MISSING=PAIR WISE.
Resources	Processor Time	00:00:00,03
	Elapsed Time	00:00:00,01

[illegible]

q35	Pearson Correlation	,127	,411*	,365*	,088	,322	,272	,130	1	,026	,227	,108	,088	-,179	,408*
	Sig. (2-tailed)	,468	,014	,031	,616	,059	,114	,458		,884	,191	,536	,614	,305	,015
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q36	Pearson Correlation	,756**	-,020	,298	,719**	,083	,209	,153	,026	1	,044	-,007	,749**	,051	,611**
	Sig. (2-tailed)	,000	,908	,082	,000	,636	,228	,381	,884		,803	,970	,000	,773	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q37	Pearson Correlation	,111	,793**	,300	,080	,660**	,268	-,094	,227	,044	1	,089	,104	,457**	,542**
	Sig. (2-tailed)	,526	,000	,080	,648	,000	,120	,593	,191	,803		,611	,552	,006	,001
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q38	Pearson Correlation	-,006	,251	,546**	-,035	,123	,467**	,289	,108	-,007	,089	1	-,051	-,076	,366*
	Sig. (2-tailed)	,972	,146	,001	,841	,482	,005	,093	,536	,970	,611		,772	,665	,031
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q39	Pearson Correlation	,823**	,059	,288	,910**	-,002	,199	,139	,088	,749**	,104	-,051	1	-,007	,651**
	Sig. (2-tailed)	,000	,736	,094	,000	,991	,251	,426	,614	,000	,552	,772		,966	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q40	Pearson Correlation	,027	,250	,013	,097	,318	,134	-,322	-,179	,051	,457**	-,076	-,007	1	,342
	Sig. (2-tailed)	,880	,148	,939	,581	,063	,444	,059	,305	,773	,006	,665	,966		,162
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
ind 3	Pearson Correlation	,657**	,627**	,760**	,643**	,560**	,656**	,351*	,408*	,611**	,542**	,366*	,651**	,242	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,039	,015	,000	,001	,031	,000	,162	
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).															
*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).															

ثانيا: ثبات أداة الدراسة

CORRELATIONS
/VARIABLES=q15 q16 q17 q18 q19 q20 q21 q22 q23 q24 q25 q26 q27 ind2
/PRINT=TWOTAIL NOSIG
/MISSING=PAIRWISE.

Correlations

Notes		
Output Created		07-JUN-2022 18:04:55
Comments		
Input	Data	C:\Users\ramdane pc\..spss\الضمد عبد 35P 41q.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	35
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics for each pair of variables are based on all the cases with valid data for that pair.
Syntax		CORRELATIONS /VARIABLES=q15 q16 q17 q18 q19 q20 q21 q22 q23 q24 q25 q26 q27 ind2 /PRINT=TWOTAIL NOSIG /MISSING=PAIRWISE.
Resources	Processor Time	00:00:00,03
	Elapsed Time	00:00:00,04

Correlations															
		q15	q16	q17	q18	q19	q20	q21	q22	q23	q24	q25	q26	q27	ind2
q15	Pearson Correlation	1	,568**	,257	,156	,337*	−,035	,365*	,291	,522**	,239	,161	,189	,486**	,599**

[illegible]

q25	Pearson Correlation	,161	,094	,081	,307	,187	,403*	,235	,182	,219	,127	1	,248	,185	,478**
	Sig. (2-tailed)	,355	,591	,645	,072	,281	,016	,174	,296	,206	,465		,151	,289	,004
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q26	Pearson Correlation	,189	,514**	,611**	,399*	,518**	,077	,394*	,252	,361*	,204	,248	1	,418*	,720**
	Sig. (2-tailed)	,277	,002	,000	,018	,001	,661	,019	,144	,033	,239	,151		,012	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q27	Pearson Correlation	,486**	,585**	,426*	,119	,082	-,013	,249	,201	,283	-,017	,185	,418*	1	,533**
	Sig. (2-tailed)	,003	,000	,011	,495	,640	,942	,149	,247	,099	,921	,289	,012		,001
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
ind 2	Pearson Correlation	,599**	,484**	,630**	,529**	,564**	,379*	,731**	,476**	,561**	,491**	,478**	,720**	,533**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,003	,000	,001	,000	,025	,000	,004	,000	,003	,004	,000	,001	
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).															
*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).															

CORRELATIONS

/VARIABLES=q1 q2 q3 q4 q5 q6 q7 q8 q9 q10 q11 q12 q13 q14 ind1

/PRINT=TWOTAIL NOSIG

/MISSING=PAIRWISE.

Correlations

Notes		
Output Created		07-JUN-2022 18:06:04
Comments		
Input	Data	C:\Users\ramdane pc\spss\الصدد عبد 35P 41q.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	35
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics for each pair of variables are based on all the cases with valid data for that pair.

Syntax		CORRELATIONS /VARIABLES=q1 q2 q3 q4 q5 q6 q7 q8 q9 q10 q11 q12 q13 q14 ind1 /PRINT=TWOTAIL NOSIG /MISSING=PAIRWISE.
Resources	Processor Time	00:00:00,05
	Elapsed Time	00:00:00,04

Correlations																
		q1	q2	q3	q4	q5	q6	q7	q8	q9	q10	q11	q12	q13	q14	ind1
q1	Pearson Correlation	1	,452**	,400*	,427*	,244	,408*	,235	,213	,538**	,305	,522**	,403*	,338*	,552**	,671**
	Sig. (2-tailed)		,006	,017	,010	,159	,015	,174	,220	,001	,075	,001	,016	,047	,001	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q2	Pearson Correlation	,452**	1	,365*	,500**	,259	,448**	,299	,045	,101	,610**	,358*	,358*	,222	,562**	,605**
	Sig. (2-tailed)	,006		,031	,002	,133	,007	,081	,798	,565	,000	,035	,035	,199	,000	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q3	Pearson Correlation	,400*	,365*	1	,538**	,488**	,806**	,383*	,456**	,279	,234	,660**	,271	,439**	,453**	,758**
	Sig. (2-tailed)	,017	,031		,001	,003	,000	,023	,006	,105	,176	,000	,116	,008	,006	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q4	Pearson Correlation	,427*	,500**	,538**	1	,165	,572**	,657**	,192	,373*	,421*	,532**	,542**	,193	,433**	,723**
	Sig. (2-tailed)	,010	,002	,001		,345	,000	,000	,269	,027	,012	,001	,001	,266	,009	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q5	Pearson Correlation	,244	,259	,488**	,165	1	,366*	,142	,315	,202	,388*	,414*	,148	,487**	,228	,539**
	Sig. (2-tailed)	,159	,133	,003	,345		,031	,415	,065	,245	,021	,013	,397	,003	,188	,001
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q6	Pearson Correlation	,408*	,448**	,806**	,572**	,366*	1	,541**	,421*	,252	,472**	,722**	,392*	,412*	,538**	,840**
	Sig. (2-tailed)	,015	,007	,000	,000	,031		,001	,012	,144	,004	,000	,020	,014	,001	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q7	Pearson Correlation	,235	,299	,383*	,657**	,142	,541**	1	,242	,244	,330	,512**	,457**	,114	,412*	,643**

	Sig. (2-tailed)	,174	,081	,023	,000	,415	,001		,162	,158	,053	,002	,006	,516	,014	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q8	Pearson Correlation	,213	,045	,456**	,192	,315	,421*	,242	1	,216	,039	,200	,060	,179	,143	,433**
	Sig. (2-tailed)	,220	,798	,006	,269	,065	,012	,162		,213	,822	,250	,733	,305	,414	,009
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q9	Pearson Correlation	,538**	,101	,279	,373*	,202	,252	,244	,216	1	-,013	,316	,239	,330	,128	,471**
	Sig. (2-tailed)	,001	,565	,105	,027	,245	,144	,158	,213		,942	,064	,168	,053	,462	,004
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q10	Pearson Correlation	,305	,610**	,234	,421*	,388*	,472**	,330	,039	-,013	1	,551**	,479**	,243	,418*	,609**
	Sig. (2-tailed)	,075	,000	,176	,012	,021	,004	,053	,822	,942		,001	,004	,159	,012	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q11	Pearson Correlation	,522**	,358*	,660**	,532**	,414*	,722**	,512**	,200	,316	,551**	1	,575**	,305	,525**	,819**
	Sig. (2-tailed)	,001	,035	,000	,001	,013	,000	,002	,250	,064	,001		,000	,075	,001	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q12	Pearson Correlation	,403*	,358*	,271	,542**	,148	,392*	,457**	,060	,239	,479**	,575**	1	-,037	,185	,567**
	Sig. (2-tailed)	,016	,035	,116	,001	,397	,020	,006	,733	,168	,004	,000		,832	,288	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q13	Pearson Correlation	,338*	,222	,439**	,193	,487**	,412*	,114	,179	,330	,243	,305	-,037	1	,382*	,504**
	Sig. (2-tailed)	,047	,199	,008	,266	,003	,014	,516	,305	,053	,159	,075	,832		,023	,002
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q14	Pearson Correlation	,552**	,562**	,453**	,433**	,228	,538**	,412*	,143	,128	,418*	,525**	,185	,382*	1	,666**
	Sig. (2-tailed)	,001	,000	,006	,009	,188	,001	,014	,414	,462	,012	,001	,288	,023		,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
ind 1	Pearson Correlation	,671**	,605**	,758**	,723**	,539**	,840**	,643**	,433**	,471**	,609**	,819**	,567**	,504**	,666**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,001	,000	,000	,009	,004	,000	,000	,000	,002	,000	

	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).																
*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).																

RELIABILITY

```

/VARIABLES=q1 q2 q3 q4 q5 q6 q7 q8 q9 q10 q11 q12 q13 q14 q15 q16 q17 q18 q19 q20 q21 q22 q23 q24
q25 q26 q27 q28 q29 q30 q31 q32 q33 q34 q35 q36 q37 q38 q39 q40
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
/MODEL=ALPHA.

```

Reliability

Notes		
Output Created		07-JUN-2022 18:10:27
Comments		
Input	Data	C:\Users\ramdane pc\.spss\الصمد عبد أميرة 35P 41q.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	35
	Matrix Input	
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data for all variables in the procedure.
Syntax		RELIABILITY /VARIABLES=q1 q2 q3 q4 q5 q6 q7 q8 q9 q10 q11 q12 q13 q14 q15 q16 q17 q18 q19 q20 q21 q22 q23 q24 q25 q26 q27 q28 q29 q30 q31 q32 q33 q34 q35 q36 q37 q38 q39 q40 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.
Resources	Processor Time	00:00:00,02
	Elapsed Time	00:00:00,00

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary			
		N	%
Cases	Valid	35	100,0

	Excluded^a	0	,0
	Total	35	100,0
a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.			

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
,897	40

التوزيع الطبيعي :

```
EXAMINE VARIABLES=ind1 ind2 ind3
/PLOT BOXPLOT STEMLEAF NPLOT
/COMPARE GROUPS
/STATISTICS DESCRIPTIVES
/CINTERVAL 95
/MISSING LISTWISE
/NOTOTAL.
```

Explore

Notes		
Output Created		07-JUN-2022 18:13:49
Comments		
Input	Data	C:\Users\ramdane pc\.spss\الضممد عبد 35P 41q.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	35
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values for dependent variables are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on cases with no missing values for any dependent variable or factor used.
Syntax		EXAMINE VARIABLES=ind1 ind2 ind3 /PLOT BOXPLOT STEMLEAF NPLOT /COMPARE GROUPS /STATISTICS DESCRIPTIVES /CINTERVAL 95 /MISSING LISTWISE /NOTOTAL.
Resources	Processor Time	00:00:03,68

	Elapsed Time	00:00:01,58
--	--------------	-------------

Case Processing Summary						
	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
ind1	35	100,0%	0	0,0%	35	100,0%
ind2	35	100,0%	0	0,0%	35	100,0%
ind3	35	100,0%	0	0,0%	35	100,0%

Descriptives				
			Statistic	Std. Error
ind1	Mean		3,8438	,11061
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	3,6190	
		Upper Bound	4,0686	
	5% Trimmed Mean		3,8704	
	Median		3,8000	
	Variance		,428	
	Std. Deviation		,65439	
	Minimum		2,07	
	Maximum		5,00	
	Range		2,93	
	Interquartile Range		,80	
	Skewness		-,538	,398
	Kurtosis		,721	,778
ind2	Mean		3,7780	,10115
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	3,5725	
		Upper Bound	3,9836	
	5% Trimmed Mean		3,7912	
	Median		3,8462	
	Variance		,358	
	Std. Deviation		,59840	
	Minimum		2,31	
	Maximum		4,85	
	Range		2,54	
	Interquartile Range		,77	
	Skewness		-,504	,398
	Kurtosis		-,209	,778
ind3	Mean		3,7363	,10108

	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	3,5309	
		Upper Bound	3,9417	
	5% Trimmed Mean		3,7454	
	Median		3,7692	
	Variance		,358	
	Std. Deviation		,59797	
	Minimum		2,54	
	Maximum		4,77	
	Range		2,23	
	Interquartile Range		,92	
	Skewness		-,206	,398
	Kurtosis		-,599	,778

Tests of Normality						
	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
ind1	,147	35	,053	,962	35	,265
ind2	,091	35	,200 [*]	,966	35	,337
ind3	,085	35	,200 [*]	,974	35	,571
*. This is a lower bound of the true significance.						
a. Lilliefors Significance Correction						

ind1

ind1 Stem-and-Leaf Plot

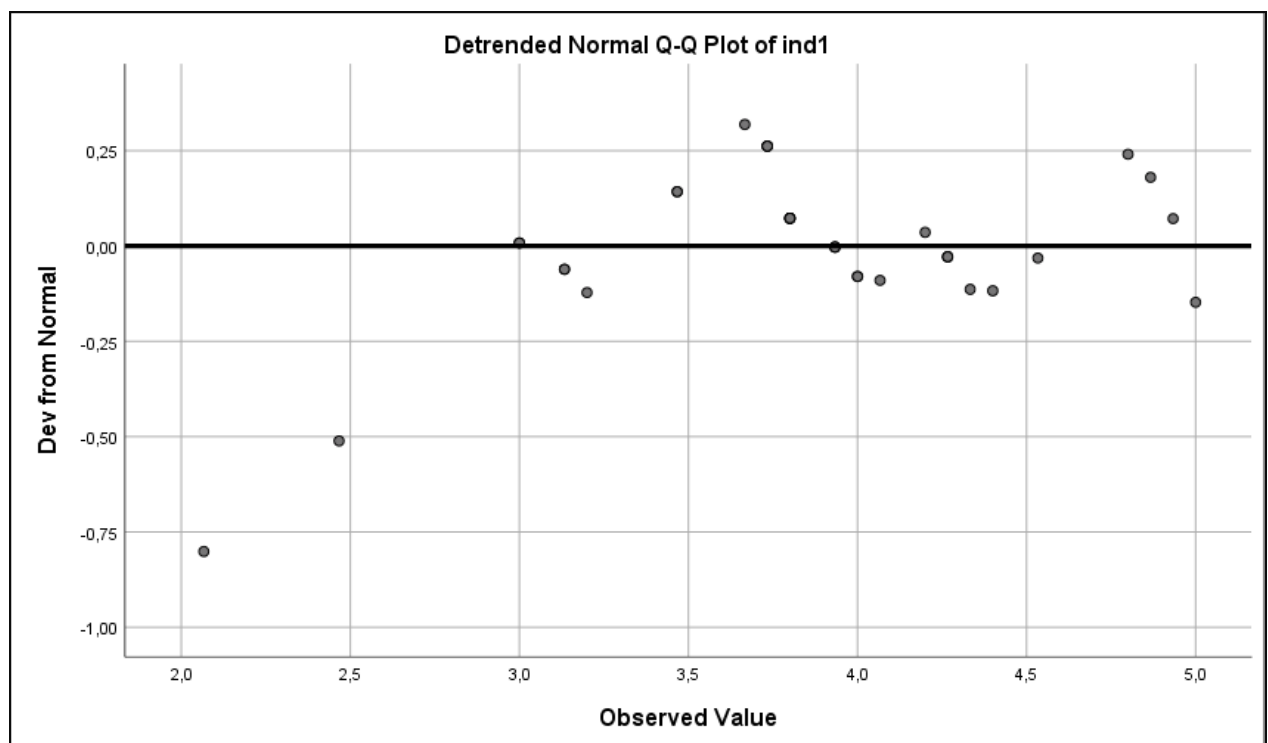
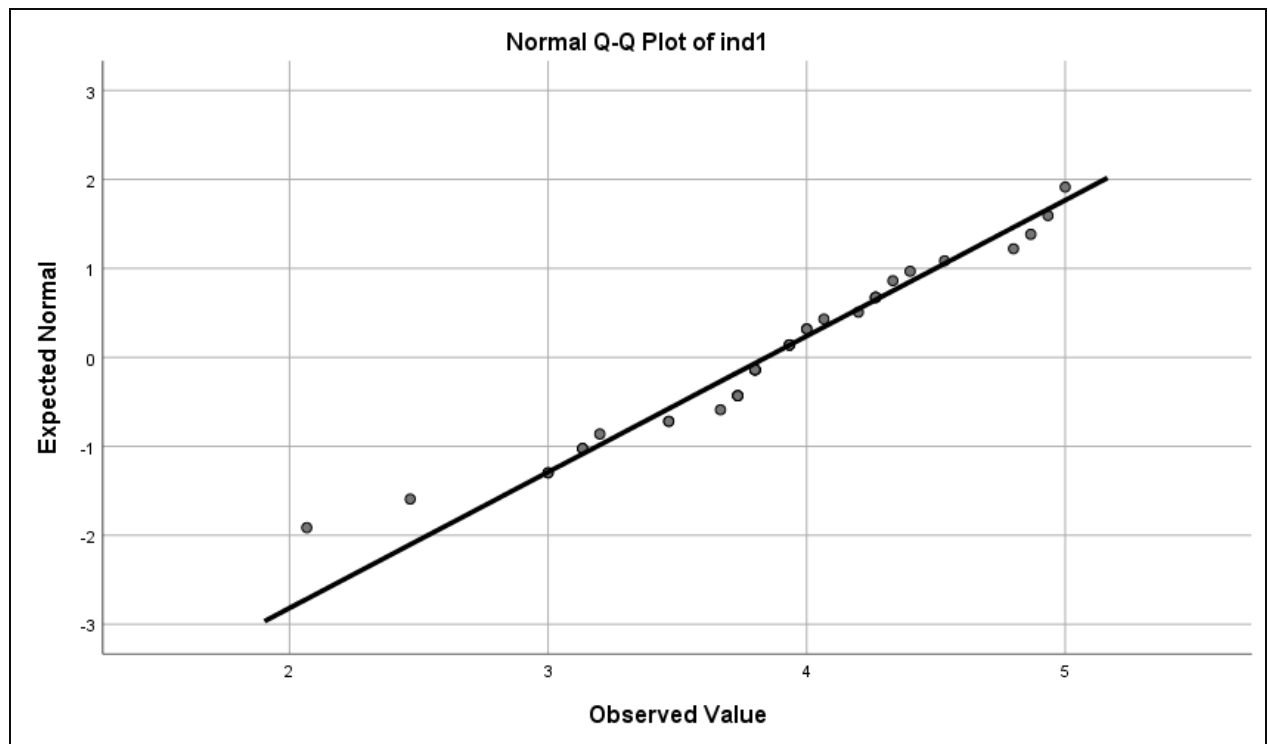
Frequency Stem & Leaf

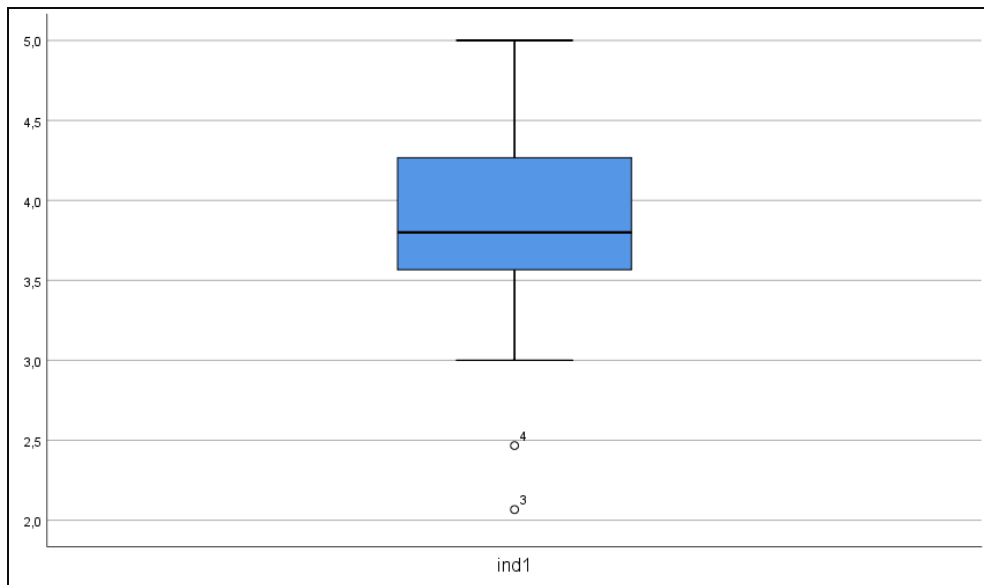
```

2,00 Extremes  (= <= 2,5)
7,00      3 . 0011244
12,00     3 . 677788888999
9,00      4 . 000222234
4,00      4 . 5889
1,00      5 . 0

```

Stem width: 1,00
Each leaf: 1 case(s)





ind2

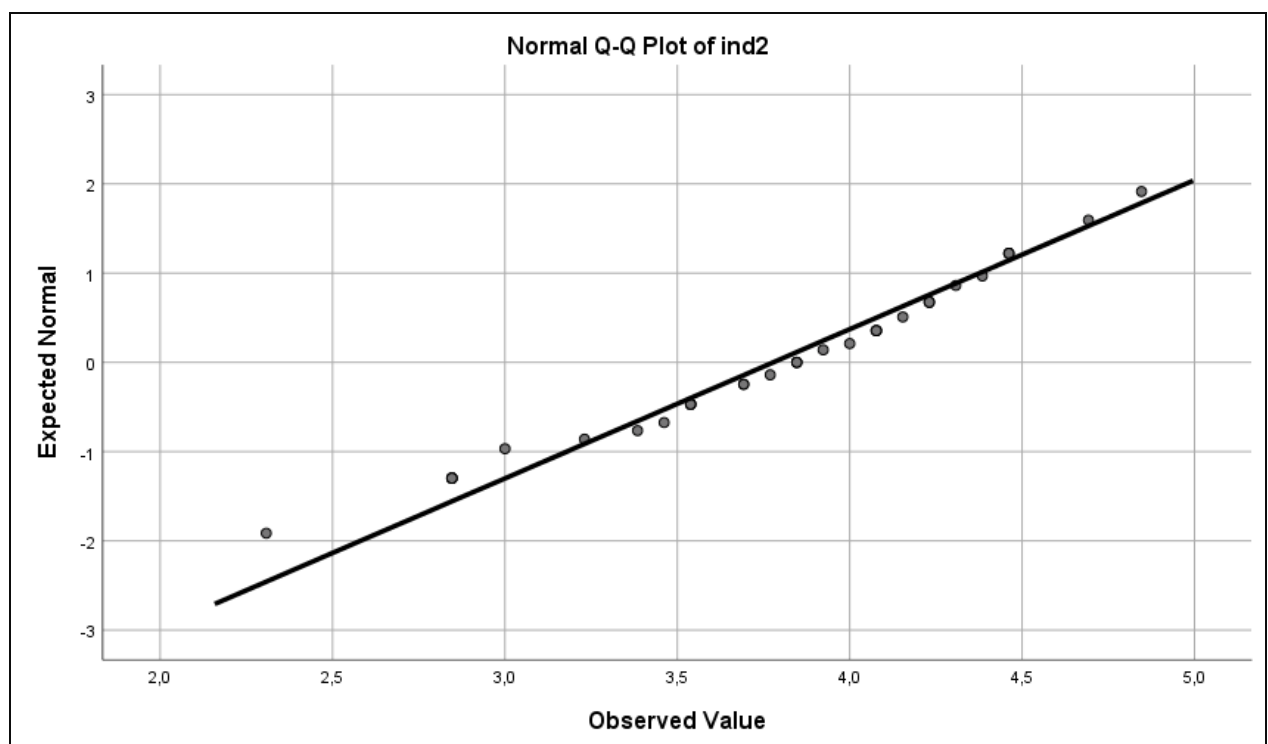
ind2 Stem-and-Leaf Plot

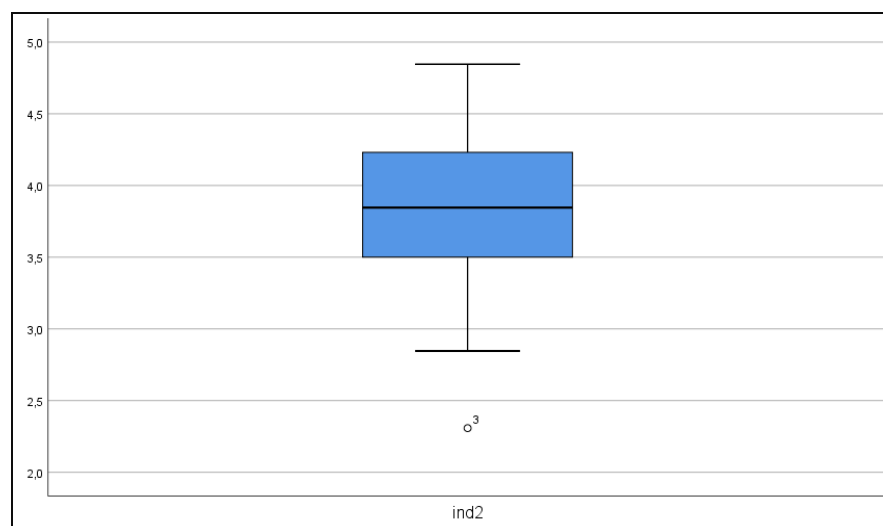
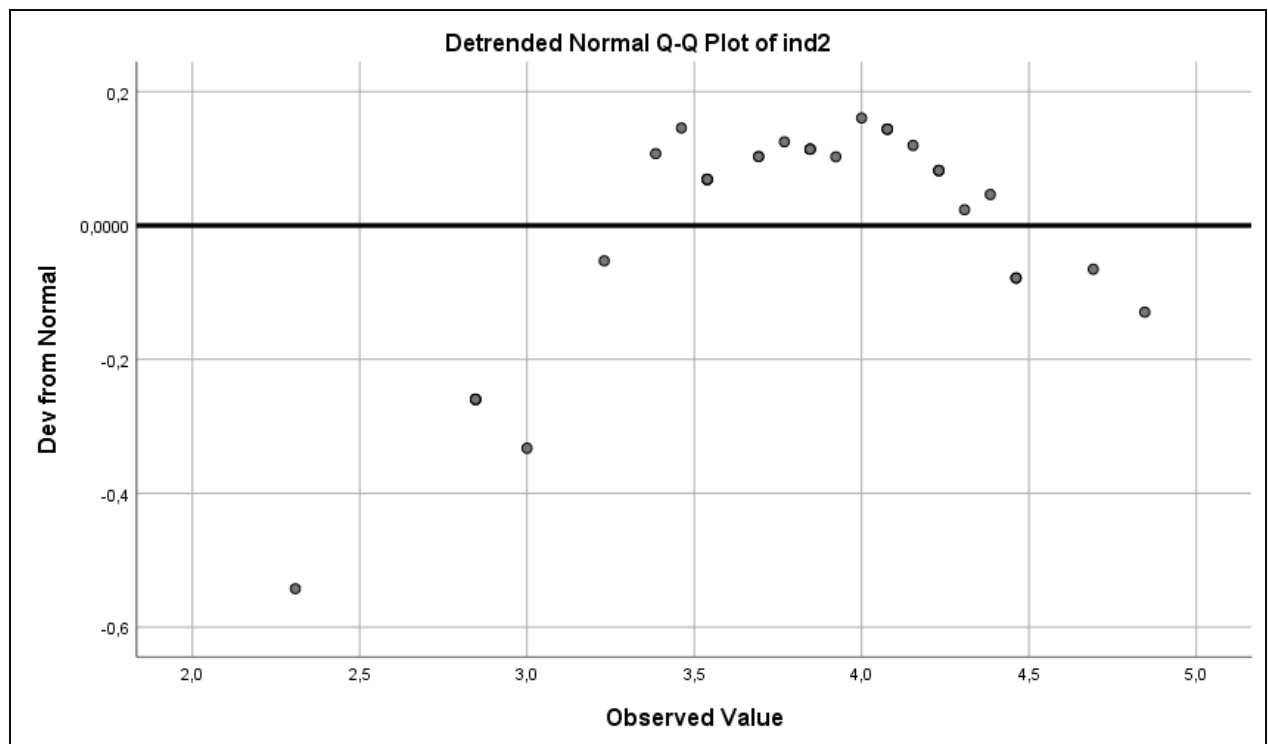
Frequency Stem & Leaf

1,00	Extremes	(= $\leq 2,3$)
4,00	2 .	8888
4,00	3 .	0234
11,00	3 .	55556678889
13,00	4 .	0000122233444
2,00	4 .	68

Stem width: 1,00

Each leaf: 1 case(s)



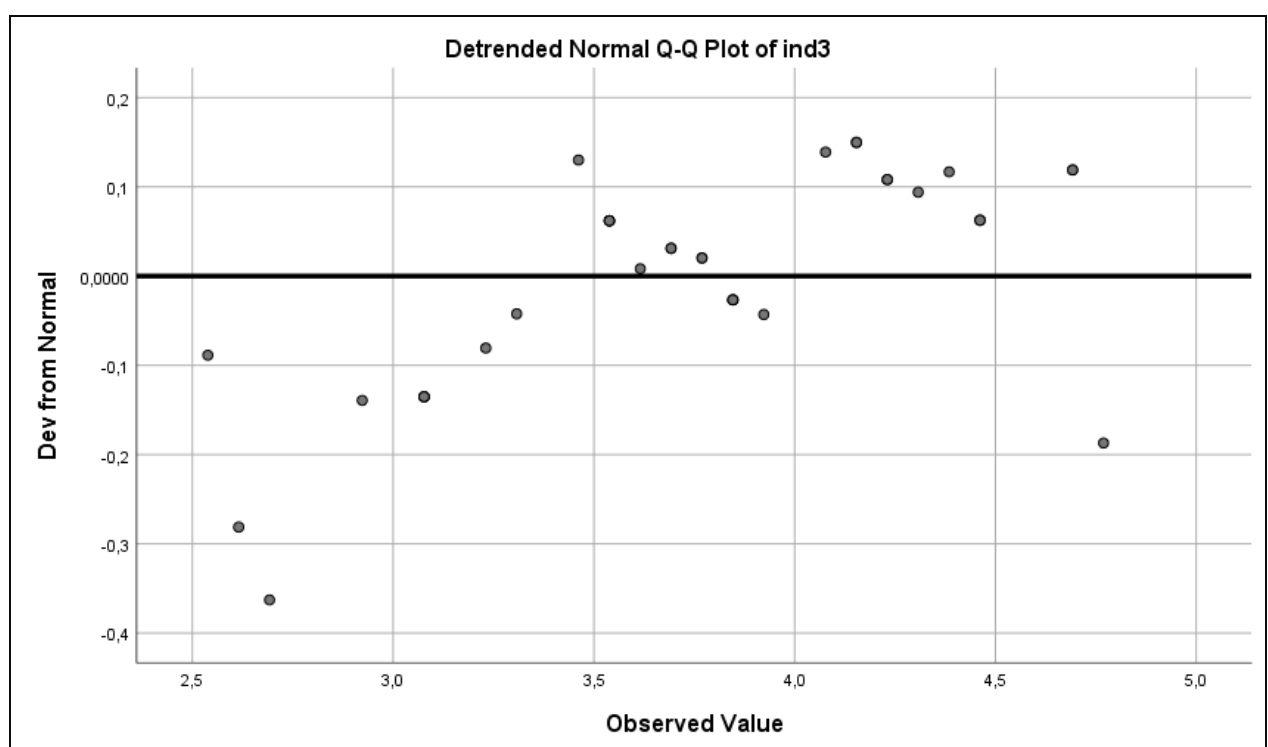
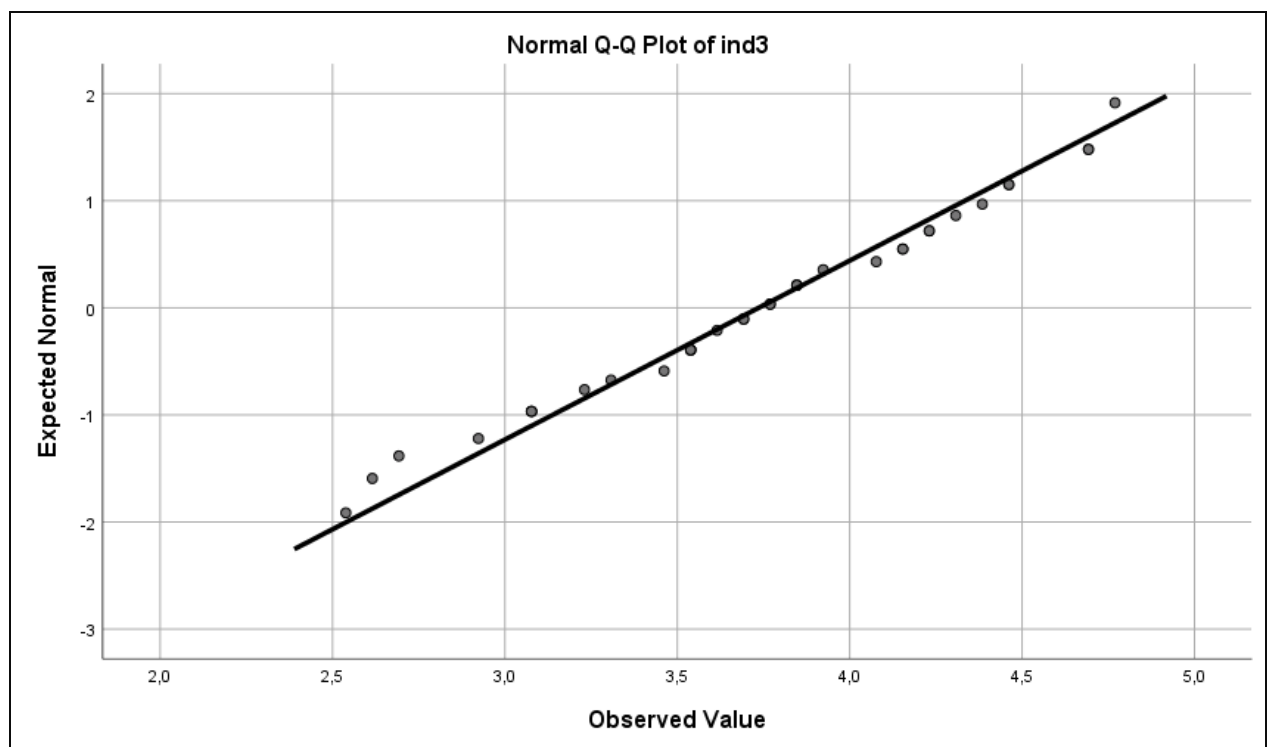


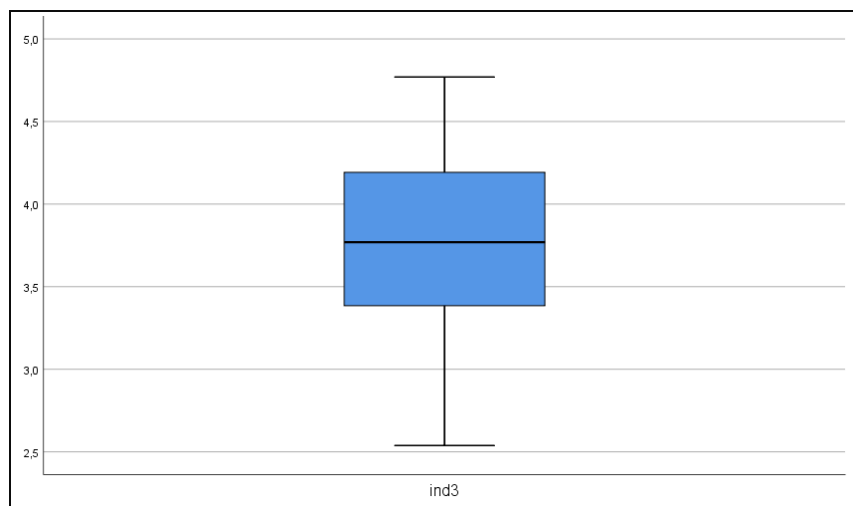
ind3

ind3 Stem-and-Leaf Plot

Frequency	Stem & Leaf
4,00	2 . 5669
6,00	3 . 000234
13,00	3 . 555666778889
9,00	4 . 011223344
3,00	4 . 667

Stem width: 1,00
Each leaf: 1 case(s)





1_ اتجاهات أفراد العينة نحو محور مدى توفر ممارسات واساليب الحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية

```

FREQUENCIES VARIABLES=q1 q2 q3 q4 q5 q6 q7 q8 q9 q10 q11 q12 q13 q14 ind1
/STATISTICS=STDDEV MEAN
/ORDER=ANALYSIS.

```

Frequencies

Notes		
Output Created		07-JUN-2022 18:22:54
Comments		
Input	Data	C:\Users\ramdane pc\.spss\الضمد عبد 35P 41q.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	35
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data.
Syntax		FREQUENCIES VARIABLES=q1 q2 q3 q4 q5 q6 q7 q8 q9 q10 q11 q12 q13 q14 ind1 /STATISTICS=STDDEV MEAN /ORDER=ANALYSIS.
Resources	Processor Time	00:00:00,02
	Elapsed Time	00:00:00,01

Statistics

		q1	q2	q3	q4	q5	q6	q7	q8	q9	q10	q11	q12	q13	q14	ind1
N	Valid	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
	Missing	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean		4,09	3,74	3,97	3,91	3,60	3,80	3,86	3,77	3,91	3,77	3,86	3,60	3,97	3,94	3,8438
Std. Deviation		,951	1,010	,857	,887	1,168	1,183	1,240	1,262	1,222	1,285	1,033	1,090	1,014	,906	,65439

Frequency Table

q1					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	strongly disagree	1	2,9	2,9	2,9
	not agree	1	2,9	2,9	5,7
	neutral	5	14,3	14,3	20,0
	agree	15	42,9	42,9	62,9
	strongly agree	13	37,1	37,1	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

q2					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	strongly disagree	1	2,9	2,9	2,9
	not agree	3	8,6	8,6	11,4
	neutral	8	22,9	22,9	34,3
	agree	15	42,9	42,9	77,1
	strongly agree	8	22,9	22,9	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

q3					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	not agree	2	5,7	5,7	5,7
	neutral	7	20,0	20,0	25,7
	agree	16	45,7	45,7	71,4
	strongly agree	10	28,6	28,6	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

q4					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	strongly disagree	1	2,9	2,9	2,9
	not agree	1	2,9	2,9	5,7
	neutral	6	17,1	17,1	22,9
	agree	19	54,3	54,3	77,1
	strongly agree	8	22,9	22,9	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

q5					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	strongly disagree	2	5,7	5,7	5,7
	not agree	5	14,3	14,3	20,0
	neutral	6	17,1	17,1	37,1
	agree	14	40,0	40,0	77,1
	strongly agree	8	22,9	22,9	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

q6					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	strongly disagree	3	8,6	8,6	8,6
	not agree	1	2,9	2,9	11,4
	neutral	7	20,0	20,0	31,4
	agree	13	37,1	37,1	68,6
	strongly agree	11	31,4	31,4	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

q7					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	strongly disagree	3	8,6	8,6	8,6
	not agree	2	5,7	5,7	14,3
	neutral	5	14,3	14,3	28,6
	agree	12	34,3	34,3	62,9
	strongly agree	13	37,1	37,1	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

q8					
----	--	--	--	--	--

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	strongly disagree	3	8,6	8,6	8,6
	not agree	3	8,6	8,6	17,1
	neutral	5	14,3	14,3	31,4
	agree	12	34,3	34,3	65,7
	strongly agree	12	34,3	34,3	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

q9					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	strongly disagree	2	5,7	5,7	5,7
	not agree	3	8,6	8,6	14,3
	neutral	6	17,1	17,1	31,4
	agree	9	25,7	25,7	57,1
	strongly agree	15	42,9	42,9	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

q10					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	strongly disagree	3	8,6	8,6	8,6
	not agree	3	8,6	8,6	17,1
	neutral	6	17,1	17,1	34,3
	agree	10	28,6	28,6	62,9
	strongly agree	13	37,1	37,1	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

q11					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	strongly disagree	1	2,9	2,9	2,9
	not agree	2	5,7	5,7	8,6
	neutral	9	25,7	25,7	34,3
	agree	12	34,3	34,3	68,6
	strongly agree	11	31,4	31,4	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

q12					
-----	--	--	--	--	--

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	strongly disagree	1	2,9	2,9	2,9
	not agree	4	11,4	11,4	14,3
	neutral	12	34,3	34,3	48,6
	agree	9	25,7	25,7	74,3
	strongly agree	9	25,7	25,7	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

q13					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	strongly disagree	1	2,9	2,9	2,9
	not agree	1	2,9	2,9	5,7
	neutral	9	25,7	25,7	31,4
	agree	11	31,4	31,4	62,9
	strongly agree	13	37,1	37,1	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

q14					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	not agree	1	2,9	2,9	2,9
	neutral	12	34,3	34,3	37,1
	agree	10	28,6	28,6	65,7
	strongly agree	12	34,3	34,3	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

ind1					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2,07	1	2,9	2,9	2,9
	2,47	1	2,9	2,9	5,7
	3,00	2	5,7	5,7	11,4
	3,13	2	5,7	5,7	17,1
	3,20	1	2,9	2,9	20,0
	3,47	2	5,7	5,7	25,7
	3,67	1	2,9	2,9	28,6
	3,73	3	8,6	8,6	37,1
	3,80	5	14,3	14,3	51,4
	3,93	3	8,6	8,6	60,0

	4,00	2	5,7	5,7	65,7
	4,07	1	2,9	2,9	68,6
	4,20	1	2,9	2,9	71,4
	4,27	3	8,6	8,6	80,0
	4,33	1	2,9	2,9	82,9
	4,40	1	2,9	2,9	85,7
	4,53	1	2,9	2,9	88,6
	4,80	1	2,9	2,9	91,4
	4,87	1	2,9	2,9	94,3
	4,93	1	2,9	2,9	97,1
	5,00	1	2,9	2,9	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

2_ اتجاهات أفراد العينة نحو محور كفاءة محافظ الحسابات في تقليل ممارسات المحاسبة الابداعية

FREQUENCIES VARIABLES=q15 q16 q17 q18 q19 q20 q21 q22 q23 q24 q25 q26 q27 ind2
 /STATISTICS=STDDEV MEAN
 /ORDER=ANALYSIS.

Frequencies

Notes		
Output Created		07-JUN-2022 18:21:42
Comments		
Input	Data	C:\Users\ramdane pc\.spss\الصمد عبد 35P 41q.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	35
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data.
Syntax		FREQUENCIES VARIABLES=q15 q16 q17 q18 q19 q20 q21 q22 q23 q24 q25 q26 q27 ind2 /STATISTICS=STDDEV MEAN /ORDER=ANALYSIS.
Resources	Processor Time	00:00:00,02
	Elapsed Time	00:00:00,01

Statistics

		q15	q16	q17	q18	q19	q20	q21	q22	q23	q24	q25	q26	q27	ind2
N	Valid	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
	Missing	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean		3,86	3,63	3,69	3,71	3,74	3,74	3,91	3,86	3,91	3,83	3,77	3,80	3,71	3,7780
Std. Deviation		,912	,973	,932	1,152	1,120	1,197	1,197	1,141	1,147	1,098	,973	1,023	1,100	,59840

Frequency Table

q15					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	not agree	3	8,6	8,6	8,6
	neutral	8	22,9	22,9	31,4
	agree	15	42,9	42,9	74,3
	strongly agree	9	25,7	25,7	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

q16					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	not agree	4	11,4	11,4	11,4
	neutral	13	37,1	37,1	48,6
	agree	10	28,6	28,6	77,1
	strongly agree	8	22,9	22,9	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

q17					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	strongly disagree	1	2,9	2,9	2,9
	not agree	1	2,9	2,9	5,7
	neutral	13	37,1	37,1	42,9
	agree	13	37,1	37,1	80,0
	strongly agree	7	20,0	20,0	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

q18

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	strongly disagree	3	8,6	8,6	8,6
	not agree	1	2,9	2,9	11,4
	neutral	8	22,9	22,9	34,3
	agree	14	40,0	40,0	74,3
	strongly agree	9	25,7	25,7	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

q19					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	strongly disagree	2	5,7	5,7	5,7
	not agree	3	8,6	8,6	14,3
	neutral	6	17,1	17,1	31,4
	agree	15	42,9	42,9	74,3
	strongly agree	9	25,7	25,7	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

q20					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	strongly disagree	2	5,7	5,7	5,7
	not agree	4	11,4	11,4	17,1
	neutral	6	17,1	17,1	34,3
	agree	12	34,3	34,3	68,6
	strongly agree	11	31,4	31,4	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

q21					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	strongly disagree	2	5,7	5,7	5,7
	not agree	3	8,6	8,6	14,3
	neutral	5	14,3	14,3	28,6
	agree	11	31,4	31,4	60,0
	strongly agree	14	40,0	40,0	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

q22					
-----	--	--	--	--	--

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	strongly disagree	2	5,7	5,7	5,7
	not agree	2	5,7	5,7	11,4
	neutral	7	20,0	20,0	31,4
	agree	12	34,3	34,3	65,7
	strongly agree	12	34,3	34,3	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

q23					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	strongly disagree	2	5,7	5,7	5,7
	not agree	2	5,7	5,7	11,4
	neutral	6	17,1	17,1	28,6
	agree	12	34,3	34,3	62,9
	strongly agree	13	37,1	37,1	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

q24					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	strongly disagree	1	2,9	2,9	2,9
	not agree	4	11,4	11,4	14,3
	neutral	6	17,1	17,1	31,4
	agree	13	37,1	37,1	68,6
	strongly agree	11	31,4	31,4	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

q25					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	strongly disagree	1	2,9	2,9	2,9
	not agree	2	5,7	5,7	8,6
	neutral	9	25,7	25,7	34,3
	agree	15	42,9	42,9	77,1
	strongly agree	8	22,9	22,9	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

q26					
-----	--	--	--	--	--

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	not agree	4	11,4	11,4	11,4
	neutral	10	28,6	28,6	40,0
	agree	10	28,6	28,6	68,6
	strongly agree	11	31,4	31,4	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

q27					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	strongly disagree	2	5,7	5,7	5,7
	not agree	1	2,9	2,9	8,6
	neutral	12	34,3	34,3	42,9
	agree	10	28,6	28,6	71,4
	strongly agree	10	28,6	28,6	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

ind2					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2,31	1	2,9	2,9	2,9
	2,85	4	11,4	11,4	14,3
	3,00	1	2,9	2,9	17,1
	3,23	1	2,9	2,9	20,0
	3,38	1	2,9	2,9	22,9
	3,46	1	2,9	2,9	25,7
	3,54	4	11,4	11,4	37,1
	3,69	2	5,7	5,7	42,9
	3,77	1	2,9	2,9	45,7
	3,85	3	8,6	8,6	54,3
	3,92	1	2,9	2,9	57,1
	4,00	1	2,9	2,9	60,0
	4,08	3	8,6	8,6	68,6
	4,15	1	2,9	2,9	71,4
	4,23	3	8,6	8,6	80,0
	4,31	1	2,9	2,9	82,9
	4,38	1	2,9	2,9	85,7
	4,46	3	8,6	8,6	94,3
	4,69	1	2,9	2,9	97,1
	4,85	1	2,9	2,9	100,0

	Total	35	100,0	100,0	
--	--------------	----	-------	-------	--

3_ اتجاهات أفراد العينة نحو محور الاجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات للتقليل من ممارسات المحاسبة
الإبداعية

FREQUENCIES VARIABLES=q28 q29 q30 q31 q32 q33 q34 q35 q36 q37 q38 q39 q40 ind3

/STATISTICS=STDDEV MEAN

/ORDER=ANALYSIS.

Frequencies

Notes		
Output Created		07-JUN-2022 18:20:38
Comments		
Input	Data	C:\Users\ramdane pc\.spss\الصمد عبد 35P 41q.sav أميرة
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	35
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data.
Syntax		FREQUENCIES VARIABLES=q28 q29 q30 q31 q32 q33 q34 q35 q36 q37 q38 q39 q40 ind3 /STATISTICS=STDDEV MEAN /ORDER=ANALYSIS.
Resources	Processor Time	00:00:00,02
	Elapsed Time	00:00:00,01

Statistics														
	q28	q29	q30	q31	q32	q33	q34	q35	q36	q37	q38	q39	q40	ind3

N	Valid	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
	Missi ng	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean		3,74	3,91	4,06	3,69	3,83	4,03	3,66	3,57	3,74	3,86	3,74	3,49	3,26	3,7363
Std. Deviation		1,245	,981	,906	1,255	1,071	,891	1,162	1,145	1,146	1,004	1,221	1,245	1,172	,59797

Frequency Table

q28					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	strongly disagree	3	8,6	8,6	8,6
	not agree	2	5,7	5,7	14,3
	neutral	8	22,9	22,9	37,1
	agree	10	28,6	28,6	65,7
	strongly agree	12	34,3	34,3	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

q29					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	strongly disagree	1	2,9	2,9	2,9
	not agree	2	5,7	5,7	8,6
	neutral	6	17,1	17,1	25,7
	agree	16	45,7	45,7	71,4
	strongly agree	10	28,6	28,6	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

q30					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	not agree	2	5,7	5,7	5,7
	neutral	7	20,0	20,0	25,7
	agree	13	37,1	37,1	62,9
	strongly agree	13	37,1	37,1	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

q31				
		Frequency	Percent	Cumulative Percent

Valid	strongly disagree	3	8,6	8,6	8,6
	not agree	3	8,6	8,6	17,1
	neutral	7	20,0	20,0	37,1
	agree	11	31,4	31,4	68,6
	strongly agree	11	31,4	31,4	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

q32					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	strongly disagree	1	2,9	2,9	2,9
	not agree	4	11,4	11,4	14,3
	neutral	5	14,3	14,3	28,6
	agree	15	42,9	42,9	71,4
	strongly agree	10	28,6	28,6	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

q33					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	not agree	2	5,7	5,7	5,7
	neutral	7	20,0	20,0	25,7
	agree	14	40,0	40,0	65,7
	strongly agree	12	34,3	34,3	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

q34					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	strongly disagree	2	5,7	5,7	5,7
	not agree	3	8,6	8,6	14,3
	neutral	10	28,6	28,6	42,9
	agree	10	28,6	28,6	71,4
	strongly agree	10	28,6	28,6	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

q35				
	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent

Valid	strongly disagree	2	5,7	5,7	5,7
	not agree	3	8,6	8,6	14,3
	neutral	12	34,3	34,3	48,6
	agree	9	25,7	25,7	74,3
	strongly agree	9	25,7	25,7	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

q36					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	strongly disagree	2	5,7	5,7	5,7
	not agree	3	8,6	8,6	14,3
	neutral	7	20,0	20,0	34,3
	agree	13	37,1	37,1	71,4
	strongly agree	10	28,6	28,6	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	strongly disagree	1	2,9	2,9	2,9
	not agree	3	8,6	8,6	11,4
	neutral	5	14,3	14,3	25,7
	agree	17	48,6	48,6	74,3
	strongly agree	9	25,7	25,7	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

q38					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	strongly disagree	3	8,6	8,6	8,6
	not agree	2	5,7	5,7	14,3
	neutral	7	20,0	20,0	34,3
	agree	12	34,3	34,3	68,6
	strongly agree	11	31,4	31,4	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

q39					
-----	--	--	--	--	--

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	strongly disagree	3	8,6	8,6	8,6
	not agree	4	11,4	11,4	20,0
	neutral	10	28,6	28,6	48,6
	agree	9	25,7	25,7	74,3
	strongly agree	9	25,7	25,7	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

q40					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	strongly disagree	4	11,4	11,4	11,4
	not agree	5	14,3	14,3	25,7
	neutral	7	20,0	20,0	45,7
	agree	16	45,7	45,7	91,4
	strongly agree	3	8,6	8,6	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

ind3					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2,54	1	2,9	2,9	2,9
	2,62	1	2,9	2,9	5,7
	2,69	1	2,9	2,9	8,6
	2,92	1	2,9	2,9	11,4
	3,08	3	8,6	8,6	20,0
	3,23	1	2,9	2,9	22,9
	3,31	1	2,9	2,9	25,7
	3,46	1	2,9	2,9	28,6
	3,54	4	11,4	11,4	40,0
	3,62	1	2,9	2,9	42,9
	3,69	2	5,7	5,7	48,6
	3,77	2	5,7	5,7	54,3
	3,85	3	8,6	8,6	62,9
	3,92	1	2,9	2,9	65,7
	4,08	1	2,9	2,9	68,6
	4,15	2	5,7	5,7	74,3
	4,23	2	5,7	5,7	80,0
	4,31	1	2,9	2,9	82,9

	4,38	1	2,9	2,9	85,7
	4,46	2	5,7	5,7	91,4
	4,69	2	5,7	5,7	97,1
	4,77	1	2,9	2,9	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

رابعاً: اختبار الفرضيات :

1-11 اختبار الفرضية الفرعية الأولى :

T-TEST

/TESTVAL=3

/MISSING=ANALYSIS

/VARIABLES=ind1

/CRITERIA=CI(.95).

T-Test

Notes		
Output Created		07-JUN-2022 18:23:51
Comments		
Input	Data	C:\Users\ramdane pc\.spss\عبد 35P 41q.sav أميرة الصمد
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	35
Missing Value Handling	Definition of Missing	User defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics for each analysis are based on the cases with no missing or out-of-range data for any variable in the analysis.
Syntax		T-TEST /TESTVAL=3 /MISSING=ANALYSIS /VARIABLES=ind1 /CRITERIA=CI(.95).
Resources	Processor Time	00:00:00,00
	Elapsed Time	00:00:00,01

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
ind1	35	3,8438	,65439	,11061

One-Sample Test						
	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
ind1	7,629	34	,000	,84381	,6190	1,0686

اختبار الفرضية الفرعية الثانية :

T-TEST
 /TESTVAL=3
 /MISSING=ANALYSIS
 /VARIABLES=ind2
 /CRITERIA=CI(.95).

T-Tes

Notes		
Output Created		07-JUN-2022 18:24:36
Comments		
Input	Data	C:\Users\ramdane pc\.spss\عبد 35P 41q.sav أميرة الصمد
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	35
Missing Value Handling	Definition of Missing	User defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics for each analysis are based on the cases with no missing or out-of-range data for any variable in the analysis.
Syntax		T-TEST /TESTVAL=3 /MISSING=ANALYSIS /VARIABLES=ind2 /CRITERIA=CI(.95).
Resources	Processor Time	00:00:00,00
	Elapsed Time	00:00:00,01

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
ind2	35	3,7780	,59840	,10115

One-Sample Test						
	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
ind2	7,692	34	,000	,77802	,5725	,9836

اختبار الفرضية الفرعية الثالثة :

T-TEST
 /TESTVAL=3
 /MISSING=ANALYSIS
 /VARIABLES=ind3
 /CRITERIA=CI(.95).

T-Test

Notes		
Output Created		07-JUN-2022 18:25:22
Comments		
Input	Data	C:\Users\ramdane pc\.spss\عبد 35P 41q.sav أميرة الصمد
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	35
Missing Value Handling	Definition of Missing	User defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics for each analysis are based on the cases with no missing or out-of-range data for any variable in the analysis.
Syntax		T-TEST /TESTVAL=3 /MISSING=ANALYSIS /VARIABLES=ind3 /CRITERIA=CI(.95).

Resources	Processor Time	00:00:00,02
	Elapsed Time	00:00:00,01

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
ind3	35	3,7363	,59797	,10108

One-Sample Test						
	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
ind3	7,284	34	,000	,73626	,5309	,9417

الملحق رقم(4) : يتضمن مخرجات برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية
(SPSS.V26) Statistical Package for the Social Sciences

أولا :صدق الاستبيان :

1- صدق الاتساق الداخلي لعبارات محور مدى توفر ممارسات واساليب المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية

CORRELATIONS
/VARIABLES=q1 q2 q3 q4 q5 q6 q7 q8 q9 q10 q11 q12 q13 q14 ind1
/PRINT=TWOTAIL NOSIG
/MISSING=PAIRWISE.

Correlations

Notes		
Output Created		07-JUN-2022 18:06:04
Comments		
Input	Data	C:\Users\ramdane pc\.spss\ 35P 41q.sav أميرة الصمد
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	35
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics for each pair of variables are based on all the cases with valid data for that pair.
Syntax		CORRELATIONS /VARIABLES=q1 q2 q3 q4 q5 q6 q7 q8 q9 q10 q11 q12 q13 q14 ind1 /PRINT=TWOTAIL NOSIG /MISSING=PAIRWISE.
Resources	Processor Time	00:00:00,05
	Elapsed Time	00:00:00,04

Correlations															
	q1	q2	q3	q4	q5	q6	q7	q8	q9	q10	q11	q12	q13	q14	ind1

[illegible]

q9	Pearson Correlation	,538**	,101	,279	,373*	,202	,252	,244	,216	1	-,013	,316	,239	,330	,128	,471**
	Sig. (2-tailed)	,001	,565	,105	,027	,245	,144	,158	,213		,942	,064	,168	,053	,462	,004
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q10	Pearson Correlation	,305	,610**	,234	,421*	,388*	,472**	,330	,039	-,013	1	,551**	,479**	,243	,418*	,609**
	Sig. (2-tailed)	,075	,000	,176	,012	,021	,004	,053	,822	,942		,001	,004	,159	,012	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q11	Pearson Correlation	,522**	,358*	,660**	,532**	,414*	,722**	,512**	,200	,316	,551**	1	,575**	,305	,525**	,819**
	Sig. (2-tailed)	,001	,035	,000	,001	,013	,000	,002	,250	,064	,001		,000	,075	,001	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q12	Pearson Correlation	,403*	,358*	,271	,542**	,148	,392*	,457**	,060	,239	,479**	,575**	1	-,037	,185	,567**
	Sig. (2-tailed)	,016	,035	,116	,001	,397	,020	,006	,733	,168	,004	,000		,832	,288	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q13	Pearson Correlation	,338*	,222	,439**	,193	,487**	,412*	,114	,179	,330	,243	,305	-,037	1	,382*	,504**
	Sig. (2-tailed)	,047	,199	,008	,266	,003	,014	,516	,305	,053	,159	,075	,832		,023	,002
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q14	Pearson Correlation	,552**	,562**	,453**	,433**	,228	,538**	,412*	,143	,128	,418*	,525**	,185	,382*	1	,666**
	Sig. (2-tailed)	,001	,000	,006	,009	,188	,001	,014	,414	,462	,012	,001	,288	,023		,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
ind1	Pearson Correlation	,671**	,605**	,758**	,723**	,539**	,840**	,643**	,433**	,471**	,609**	,819**	,567**	,504**	,666**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,001	,000	,000	,009	,004	,000	,000	,000	,002	,000	
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).																
*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).																

صدق الاتساق الداخلي لعبارات محور كفاءة محافظ الحسابات في تقليل ممارسات المحاسبة الابداعية

CORRELATIONS

/VARIABLES=q15 q16 q17 q18 q19 q20 q21 q22 q23 q24 q25 q26 q27 ind2

/PRINT=TWOTAIL NOSIG

/MISSING=PAIR WISE.

Correlations

Notes		
Output Created		07-JUN-2022 18:04:55
Comments		
Input	Data	C:\Users\ramdane pc\.spss\أميرة35P 41q.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	35
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics for each pair of variables are based on all the cases with valid data for that pair.
Syntax		CORRELATIONS /VARIABLES=q15 q16 q17 q18 q19 q20 q21 q22 q23 q24 q25 q26 q27 ind2 /PRINT=TWOTAIL NOSIG /MISSING=PAIR WISE.
Resources	Processor Time	00:00:00,03
	Elapsed Time	00:00:00,04

Correlations															
		q15	q16	q17	q18	q19	q20	q21	q22	q23	q24	q25	q26	q27	ind2
q15	Pearson Correlation	1	,568**	,257	,156	,337*	-,035	,365*	,291	,522**	,239	,161	,189	,486**	,599**
	Sig. (2-tailed)		,000	,136	,371	,048	,843	,031	,090	,001	,166	,355	,277	,003	,000

	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q16	Pearson Correlation	,568**	1	,549**	,270	,153	-,312	,098	-,076	,366*	-,034	,094	,514**	,585**	,484**
	Sig. (2-tailed)	,000		,001	,117	,381	,068	,575	,666	,031	,847	,591	,002	,000	,003
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q17	Pearson Correlation	,257	,549**	1	,434**	,315	,005	,423*	,122	,057	,262	,081	,611**	,426*	,630**
	Sig. (2-tailed)	,136	,001		,009	,066	,979	,011	,484	,747	,128	,645	,000	,011	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q18	Pearson Correlation	,156	,270	,434**	1	,260	,094	,259	,147	,137	,169	,307	,399*	,119	,529**
	Sig. (2-tailed)	,371	,117	,009		,131	,589	,133	,400	,434	,331	,072	,018	,495	,001
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q19	Pearson Correlation	,337*	,153	,315	,260	1	,081	,356*	,200	,280	,226	,187	,518**	,082	,564**
	Sig. (2-tailed)	,048	,381	,066	,131		,644	,036	,248	,104	,191	,281	,001	,640	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q20	Pearson Correlation	-,035	-,312	,005	,094	,081	1	,538**	,102	,048	,525**	,403*	,077	-,013	,379*
	Sig. (2-tailed)	,843	,068	,979	,589	,644		,001	,562	,785	,001	,016	,661	,942	,025
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q21	Pearson Correlation	,365*	,098	,423*	,259	,356*	,538**	1	,378*	,337*	,503**	,235	,394*	,249	,731**
	Sig. (2-tailed)	,031	,575	,011	,133	,036	,001		,025	,048	,002	,174	,019	,149	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q22	Pearson Correlation	,291	-,076	,122	,147	,200	,102	,378*	1	,417*	,097	,182	,252	,201	,476**
	Sig. (2-tailed)	,090	,666	,484	,400	,248	,562	,025		,013	,578	,296	,144	,247	,004
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q23	Pearson Correlation	,522**	,366*	,057	,137	,280	,048	,337*	,417*	1	,081	,219	,361*	,283	,561**
	Sig. (2-tailed)	,001	,031	,747	,434	,104	,785	,048	,013		,642	,206	,033	,099	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q24	Pearson Correlation	,239	-,034	,262	,169	,226	,525**	,503**	,097	,081	1	,127	,204	-,017	,491**
	Sig. (2-tailed)	,166	,847	,128	,331	,191	,001	,002	,578	,642		,465	,239	,921	,003
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q25	Pearson Correlation	,161	,094	,081	,307	,187	,403*	,235	,182	,219	,127	1	,248	,185	,478**
	Sig. (2-tailed)	,355	,591	,645	,072	,281	,016	,174	,296	,206	,465		,151	,289	,004

	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q26	Pearson Correlation	,189	,514**	,611**	,399*	,518**	,077	,394*	,252	,361*	,204	,248	1	,418*	,720**
	Sig. (2-tailed)	,277	,002	,000	,018	,001	,661	,019	,144	,033	,239	,151		,012	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q27	Pearson Correlation	,486**	,585**	,426*	,119	,082	-,013	,249	,201	,283	-,017	,185	,418*	1	,533**
	Sig. (2-tailed)	,003	,000	,011	,495	,640	,942	,149	,247	,099	,921	,289	,012		,001
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
ind 2	Pearson Correlation	,599**	,484**	,630**	,529**	,564**	,379*	,731**	,476**	,561**	,491**	,478**	,720**	,533**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,003	,000	,001	,000	,025	,000	,004	,000	,003	,004	,000	,001	
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).															
*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).															

صدق الاتساق الداخلي لعبارات محور الاجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات للتقليل من ممارسات

الحاسبة الإبداعية

CORRELATIONS

/VARIABLES=q28 q29 q30 q31 q32 q33 q34 q35 q36 q37 q38 q39 q40 ind3

/PRINT=TWOTAIL NOSIG

/MISSING=PAIR WISE.

Correlations

Notes		
Output Created		07-JUN-2022 18:03:55
Comments		
Input	Data	C:\Users\ramdane pc\.spss\الصمد عبد أميرة 35P 41q.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	35
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics for each pair of variables are based on all the cases with valid data for that pair.
Syntax		CORRELATIONS /VARIABLES=q28 q29 q30 q31 q32 q33 q34 q35 q36 q37 q38 q39 q40 ind3 /PRINT=TWOTAIL NOSIG /MISSING=PAIR WISE.
Resources	Processor Time	00:00:00,03
	Elapsed Time	00:00:00,01

Correlations															
		q28	q29	q30	q31	q32	q33	q34	q35	q36	q37	q38	q39	q40	ind3
q28	Pearson Correlation	1	,054	,274	,794**	,010	,193	,181	,127	,756**	,111	-,006	,823**	,027	,657**
	Sig. (2-tailed)		,760	,111	,000	,954	,268	,297	,468	,000	,526	,972	,000	,880	,000

	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q29	Pearson Correlation	,054	1	,502**	,025	,853**	,407*	,128	,411*	-,020	,793**	,251	,059	,250	,627**
	Sig. (2-tailed)	,760		,002	,886	,000	,015	,463	,014	,908	,000	,146	,736	,148	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q30	Pearson Correlation	,274	,502**	1	,249	,465**	,910**	,383*	,365*	,298	,300	,546**	,288	,013	,760**
	Sig. (2-tailed)	,111	,002		,149	,005	,000	,023	,031	,082	,080	,001	,094	,939	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q31	Pearson Correlation	,794**	,025	,249	1	-,019	,166	,146	,088	,719**	,080	-,035	,910**	,097	,643**
	Sig. (2-tailed)	,000	,886	,149		,912	,340	,403	,616	,000	,648	,841	,000	,581	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q32	Pearson Correlation	,010	,853**	,465**	-,019	1	,375*	,046	,322	,083	,660**	,123	-,002	,318	,560**
	Sig. (2-tailed)	,954	,000	,005	,912		,026	,793	,059	,636	,000	,482	,991	,063	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q33	Pearson Correlation	,193	,407*	,910**	,166	,375*	1	,294	,272	,209	,268	,467**	,199	,134	,656**
	Sig. (2-tailed)	,268	,015	,000	,340	,026		,086	,114	,228	,120	,005	,251	,444	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q34	Pearson Correlation	,181	,128	,383*	,146	,046	,294	1	,130	,153	-,094	,289	,139	-,322	,351*
	Sig. (2-tailed)	,297	,463	,023	,403	,793	,086		,458	,381	,593	,093	,426	,059	,039
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q35	Pearson Correlation	,127	,411*	,365*	,088	,322	,272	,130	1	,026	,227	,108	,088	-,179	,408*
	Sig. (2-tailed)	,468	,014	,031	,616	,059	,114	,458		,884	,191	,536	,614	,305	,015
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q36	Pearson Correlation	,756**	-,020	,298	,719**	,083	,209	,153	,026	1	,044	-,007	,749**	,051	,611**
	Sig. (2-tailed)	,000	,908	,082	,000	,636	,228	,381	,884		,803	,970	,000	,773	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q37	Pearson Correlation	,111	,793**	,300	,080	,660**	,268	-,094	,227	,044	1	,089	,104	,457**	,542**
	Sig. (2-tailed)	,526	,000	,080	,648	,000	,120	,593	,191	,803		,611	,552	,006	,001
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q38	Pearson Correlation	-,006	,251	,546**	-,035	,123	,467**	,289	,108	-,007	,089	1	-,051	-,076	,366*
	Sig. (2-tailed)	,972	,146	,001	,841	,482	,005	,093	,536	,970	,611		,772	,665	,031

	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q39	Pearson Correlation	,823**	,059	,288	,910**	-,002	,199	,139	,088	,749**	,104	-,051	1	-,007	,651**
	Sig. (2-tailed)	,000	,736	,094	,000	,991	,251	,426	,614	,000	,552	,772		,966	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q40	Pearson Correlation	,027	,250	,013	,097	,318	,134	-,322	-,179	,051	,457**	-,076	-,007	1	,342
	Sig. (2-tailed)	,880	,148	,939	,581	,063	,444	,059	,305	,773	,006	,665	,966		,162
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
ind 3	Pearson Correlation	,657**	,627**	,760**	,643**	,560**	,656**	,351*	,408*	,611**	,542**	,366*	,651**	,242	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,039	,015	,000	,001	,031	,000	,162	
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).															
*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).															

ثانيا: ثبات أداة الدراسة

CORRELATIONS
/VARIABLES=q15 q16 q17 q18 q19 q20 q21 q22 q23 q24 q25 q26 q27 ind2
/PRINT=TWOTAIL NOSIG
/MISSING=PAIRWISE.

Correlations

Notes

q16	Pearson Correlation	,568**	1	,549**	,270	,153	-,312	,098	-,076	,366*	-,034	,094	,514**	,585**	,484**
	Sig. (2-tailed)	,000		,001	,117	,381	,068	,575	,666	,031	,847	,591	,002	,000	,003
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q17	Pearson Correlation	,257	,549**	1	,434**	,315	,005	,423*	,122	,057	,262	,081	,611**	,426*	,630**
	Sig. (2-tailed)	,136	,001		,009	,066	,979	,011	,484	,747	,128	,645	,000	,011	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q18	Pearson Correlation	,156	,270	,434**	1	,260	,094	,259	,147	,137	,169	,307	,399*	,119	,529**
	Sig. (2-tailed)	,371	,117	,009		,131	,589	,133	,400	,434	,331	,072	,018	,495	,001
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q19	Pearson Correlation	,337*	,153	,315	,260	1	,081	,356*	,200	,280	,226	,187	,518**	,082	,564**
	Sig. (2-tailed)	,048	,381	,066	,131		,644	,036	,248	,104	,191	,281	,001	,640	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q20	Pearson Correlation	-,035	-,312	,005	,094	,081	1	,538**	,102	,048	,525**	,403*	,077	-,013	,379*
	Sig. (2-tailed)	,843	,068	,979	,589	,644		,001	,562	,785	,001	,016	,661	,942	,025
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q21	Pearson Correlation	,365*	,098	,423*	,259	,356*	,538**	1	,378*	,337*	,503**	,235	,394*	,249	,731**
	Sig. (2-tailed)	,031	,575	,011	,133	,036	,001		,025	,048	,002	,174	,019	,149	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q22	Pearson Correlation	,291	-,076	,122	,147	,200	,102	,378*	1	,417*	,097	,182	,252	,201	,476**
	Sig. (2-tailed)	,090	,666	,484	,400	,248	,562	,025		,013	,578	,296	,144	,247	,004
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q23	Pearson Correlation	,522**	,366*	,057	,137	,280	,048	,337*	,417*	1	,081	,219	,361*	,283	,561**
	Sig. (2-tailed)	,001	,031	,747	,434	,104	,785	,048	,013		,642	,206	,033	,099	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q24	Pearson Correlation	,239	-,034	,262	,169	,226	,525**	,503**	,097	,081	1	,127	,204	-,017	,491**
	Sig. (2-tailed)	,166	,847	,128	,331	,191	,001	,002	,578	,642		,465	,239	,921	,003
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q25	Pearson Correlation	,161	,094	,081	,307	,187	,403*	,235	,182	,219	,127	1	,248	,185	,478**
	Sig. (2-tailed)	,355	,591	,645	,072	,281	,016	,174	,296	,206	,465		,151	,289	,004

	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q26	Pearson Correlation	,189	,514**	,611**	,399*	,518**	,077	,394*	,252	,361*	,204	,248	1	,418*	,720**
	Sig. (2-tailed)	,277	,002	,000	,018	,001	,661	,019	,144	,033	,239	,151		,012	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q27	Pearson Correlation	,486**	,585**	,426*	,119	,082	-,013	,249	,201	,283	-,017	,185	,418*	1	,533**
	Sig. (2-tailed)	,003	,000	,011	,495	,640	,942	,149	,247	,099	,921	,289	,012		,001
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
ind 2	Pearson Correlation	,599**	,484**	,630**	,529**	,564**	,379*	,731**	,476**	,561**	,491**	,478**	,720**	,533**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,003	,000	,001	,000	,025	,000	,004	,000	,003	,004	,000	,001	
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).															
*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).															

CORRELATIONS

/VARIABLES=q1 q2 q3 q4 q5 q6 q7 q8 q9 q10 q11 q12 q13 q14 ind1

/PRINT=TWOTAIL NOSIG

/MISSING=PAIRWISE.

Correlations

Notes		
Output Created		07-JUN-2022 18:06:04
Comments		
Input	Data	C:\Users\ramdane pc\spss\الصمد عبد أميرة 35P 41q.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	35
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics for each pair of variables are based on all the cases with valid data for that pair.
Syntax		CORRELATIONS /VARIABLES=q1 q2 q3 q4 q5 q6 q7 q8 q9 q10 q11 q12 q13 q14 ind1 /PRINT=TWOTAIL NOSIG /MISSING=PAIRWISE.
Resources	Processor Time	00:00:00,05

	Elapsed Time	00:00:00,04
--	--------------	-------------

Correlations																
		q1	q2	q3	q4	q5	q6	q7	q8	q9	q10	q11	q12	q13	q14	ind1
q1	Pearson Correlation	1	,452**	,400*	,427*	,244	,408*	,235	,213	,538**	,305	,522**	,403*	,338*	,552**	,671**
	Sig. (2-tailed)		,006	,017	,010	,159	,015	,174	,220	,001	,075	,001	,016	,047	,001	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q2	Pearson Correlation	,452**	1	,365*	,500**	,259	,448**	,299	,045	,101	,610**	,358*	,358*	,222	,562**	,605**
	Sig. (2-tailed)	,006		,031	,002	,133	,007	,081	,798	,565	,000	,035	,035	,199	,000	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q3	Pearson Correlation	,400*	,365*	1	,538**	,488**	,806**	,383*	,456**	,279	,234	,660**	,271	,439**	,453**	,758**
	Sig. (2-tailed)	,017	,031		,001	,003	,000	,023	,006	,105	,176	,000	,116	,008	,006	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q4	Pearson Correlation	,427*	,500**	,538**	1	,165	,572**	,657**	,192	,373*	,421*	,532**	,542**	,193	,433**	,723**
	Sig. (2-tailed)	,010	,002	,001		,345	,000	,000	,269	,027	,012	,001	,001	,266	,009	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q5	Pearson Correlation	,244	,259	,488**	,165	1	,366*	,142	,315	,202	,388*	,414*	,148	,487**	,228	,539**
	Sig. (2-tailed)	,159	,133	,003	,345		,031	,415	,065	,245	,021	,013	,397	,003	,188	,001
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q6	Pearson Correlation	,408*	,448**	,806**	,572**	,366*	1	,541**	,421*	,252	,472**	,722**	,392*	,412*	,538**	,840**
	Sig. (2-tailed)	,015	,007	,000	,000	,031		,001	,012	,144	,004	,000	,020	,014	,001	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q7	Pearson Correlation	,235	,299	,383*	,657**	,142	,541**	1	,242	,244	,330	,512**	,457**	,114	,412*	,643**
	Sig. (2-tailed)	,174	,081	,023	,000	,415	,001		,162	,158	,053	,002	,006	,516	,014	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q8	Pearson Correlation	,213	,045	,456**	,192	,315	,421*	,242	1	,216	,039	,200	,060	,179	,143	,433**

	Sig. (2-tailed)	,220	,798	,006	,269	,065	,012	,162		,213	,822	,250	,733	,305	,414	,009
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q9	Pearson Correlation	,538**	,101	,279	,373*	,202	,252	,244	,216	1	-,013	,316	,239	,330	,128	,471**
	Sig. (2-tailed)	,001	,565	,105	,027	,245	,144	,158	,213		,942	,064	,168	,053	,462	,004
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q10	Pearson Correlation	,305	,610**	,234	,421*	,388*	,472**	,330	,039	-,013	1	,551**	,479**	,243	,418*	,609**
	Sig. (2-tailed)	,075	,000	,176	,012	,021	,004	,053	,822	,942		,001	,004	,159	,012	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q11	Pearson Correlation	,522**	,358*	,660**	,532**	,414*	,722**	,512**	,200	,316	,551**	1	,575**	,305	,525**	,819**
	Sig. (2-tailed)	,001	,035	,000	,001	,013	,000	,002	,250	,064	,001		,000	,075	,001	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q12	Pearson Correlation	,403*	,358*	,271	,542**	,148	,392*	,457**	,060	,239	,479**	,575**	1	-,037	,185	,567**
	Sig. (2-tailed)	,016	,035	,116	,001	,397	,020	,006	,733	,168	,004	,000		,832	,288	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q13	Pearson Correlation	,338*	,222	,439**	,193	,487**	,412*	,114	,179	,330	,243	,305	-,037	1	,382*	,504**
	Sig. (2-tailed)	,047	,199	,008	,266	,003	,014	,516	,305	,053	,159	,075	,832		,023	,002
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q14	Pearson Correlation	,552**	,562**	,453**	,433**	,228	,538**	,412*	,143	,128	,418*	,525**	,185	,382*	1	,666**
	Sig. (2-tailed)	,001	,000	,006	,009	,188	,001	,014	,414	,462	,012	,001	,288	,023		,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
ind 1	Pearson Correlation	,671**	,605**	,758**	,723**	,539**	,840**	,643**	,433**	,471**	,609**	,819**	,567**	,504**	,666**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,001	,000	,000	,009	,004	,000	,000	,000	,002	,000	
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).																
*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).																

RELIABILITY

```

/VARIABLES=q1 q2 q3 q4 q5 q6 q7 q8 q9 q10 q11 q12 q13 q14 q15 q16 q17 q18 q19 q20 q21 q22 q23 q24
q25 q26 q27 q28 q29 q30 q31 q32 q33 q34 q35 q36 q37 q38 q39 q40
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
/MODEL=ALPHA.

```

Reliability

Notes		
Output Created		07-JUN-2022 18:10:27
Comments		
Input	Data	C:\Users\ramdane pc\.spss\الصمد عبد أميرة 35P 41q.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	35
	Matrix Input	
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data for all variables in the procedure.
Syntax		RELIABILITY /VARIABLES=q1 q2 q3 q4 q5 q6 q7 q8 q9 q10 q11 q12 q13 q14 q15 q16 q17 q18 q19 q20 q21 q22 q23 q24 q25 q26 q27 q28 q29 q30 q31 q32 q33 q34 q35 q36 q37 q38 q39 q40 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.
Resources	Processor Time	00:00:00,02
	Elapsed Time	00:00:00,00

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary			
		N	%
Cases	Valid	35	100,0
	Excluded ^a	0	,0
	Total	35	100,0
a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.			

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
,897	40

التوزيع الطبيعي :

EXAMINE VARIABLES=ind1 ind2 ind3
/PLOT BOXPLOT STEMLEAF NPLOT
/COMPARE GROUPS
/STATISTICS DESCRIPTIVES
/CINTERVAL 95
/MISSING LISTWISE
/NOTOTAL.

Explore

Notes		
Output Created		07-JUN-2022 18:13:49
Comments		
Input	Data	C:\Users\ramdane pc\.spss\الصمد عبد 35P 41q.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	35
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values for dependent variables are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on cases with no missing values for any dependent variable or factor used.
Syntax		EXAMINE VARIABLES=ind1 ind2 ind3 /PLOT BOXPLOT STEMLEAF NPLOT /COMPARE GROUPS /STATISTICS DESCRIPTIVES /CINTERVAL 95 /MISSING LISTWISE /NOTOTAL.
Resources	Processor Time	00:00:03,68
	Elapsed Time	00:00:01,58

Case Processing Summary						
	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
ind1	35	100,0%	0	0,0%	35	100,0%
ind2	35	100,0%	0	0,0%	35	100,0%
ind3	35	100,0%	0	0,0%	35	100,0%

Descriptives				
			Statistic	Std. Error
ind1	Mean		3,8438	,11061
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	3,6190	
		Upper Bound	4,0686	
	5% Trimmed Mean		3,8704	
	Median		3,8000	
	Variance		,428	
	Std. Deviation		,65439	
	Minimum		2,07	
	Maximum		5,00	
	Range		2,93	
	Interquartile Range		,80	
	Skewness		-,538	,398
	Kurtosis		,721	,778
ind2	Mean		3,7780	,10115
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	3,5725	
		Upper Bound	3,9836	
	5% Trimmed Mean		3,7912	
	Median		3,8462	
	Variance		,358	
	Std. Deviation		,59840	
	Minimum		2,31	
	Maximum		4,85	
	Range		2,54	
	Interquartile Range		,77	
	Skewness		-,504	,398
	Kurtosis		-,209	,778
ind3	Mean		3,7363	,10108
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	3,5309	
		Upper Bound	3,9417	

	5% Trimmed Mean	3,7454	
	Median	3,7692	
	Variance	,358	
	Std. Deviation	,59797	
	Minimum	2,54	
	Maximum	4,77	
	Range	2,23	
	Interquartile Range	,92	
	Skewness	-,206	,398
	Kurtosis	-,599	,778

Tests of Normality						
	Kolmogorov–Smirnov ^a			Shapiro–Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
ind1	,147	35	,053	,962	35	,265
ind2	,091	35	,200 [*]	,966	35	,337
ind3	,085	35	,200 [*]	,974	35	,571
*. This is a lower bound of the true significance.						
a. Lilliefors Significance Correction						

ind1

ind1 Stem-and-Leaf Plot

Frequency Stem & Leaf

2,00 Extremes (= < 2,5)

7,00 3 . 0011244

12,00 3 . 677788888999

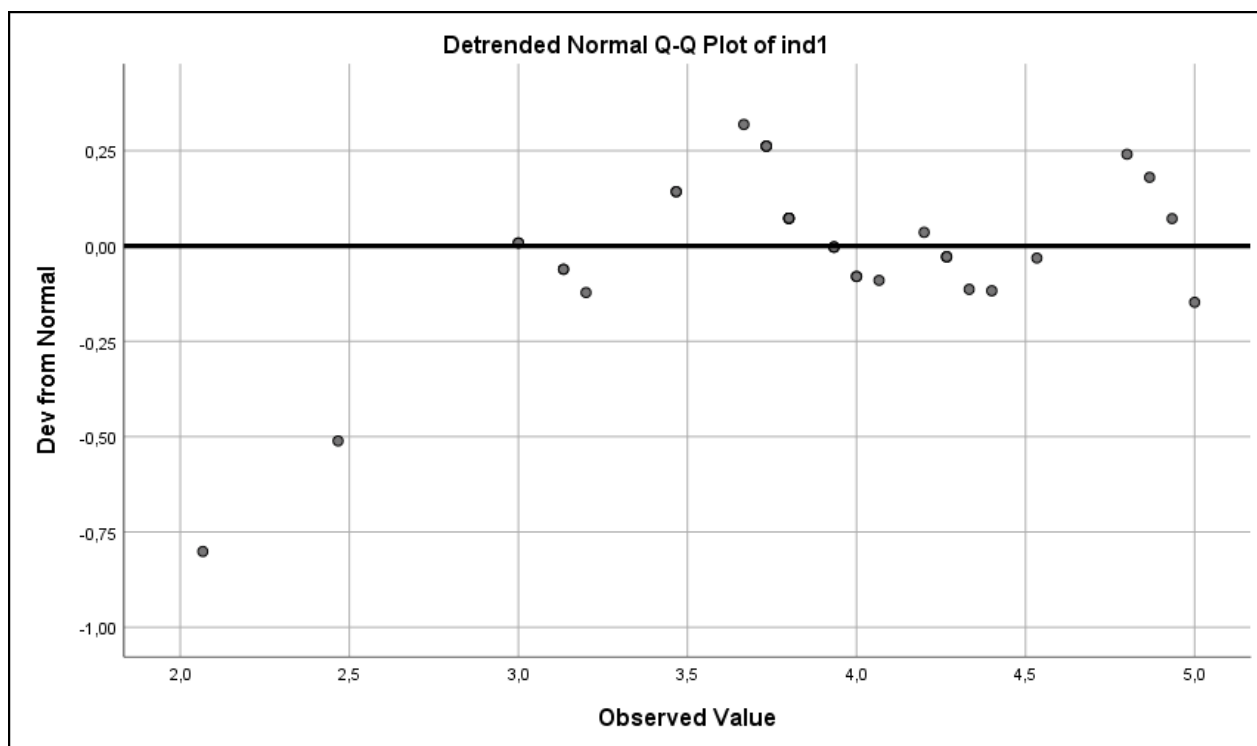
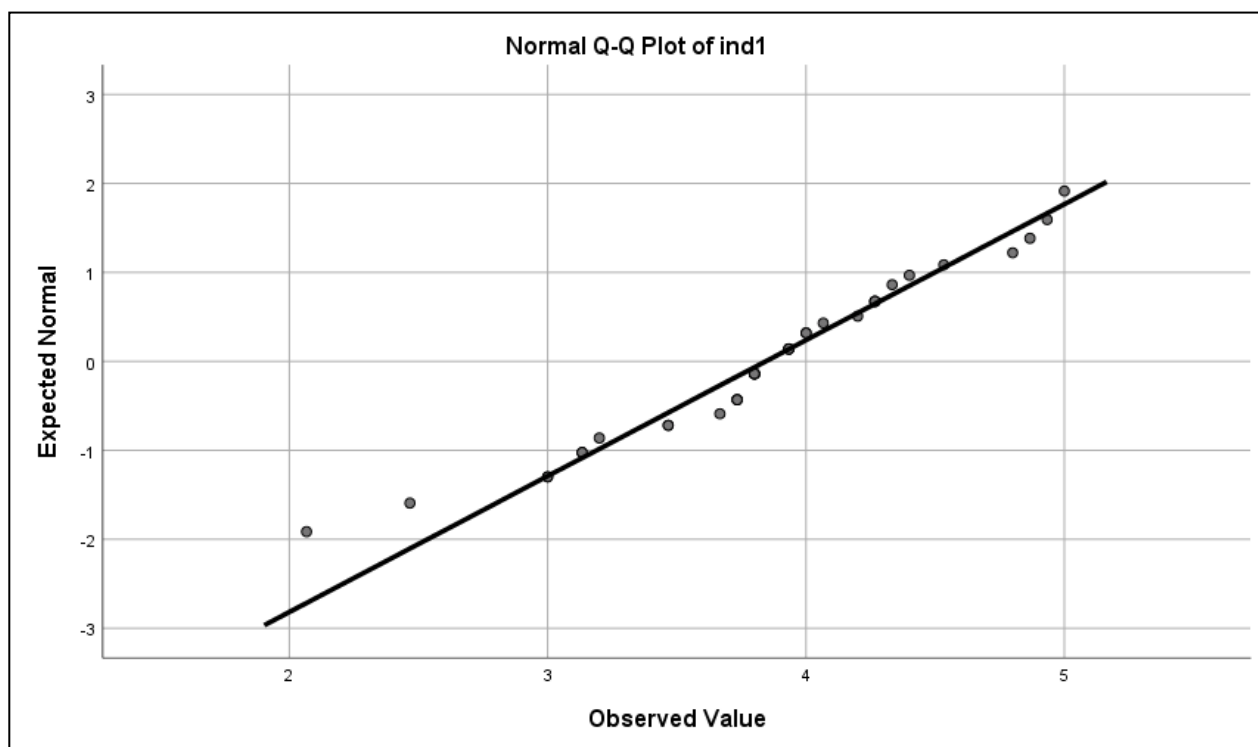
9,00 4 . 000222234

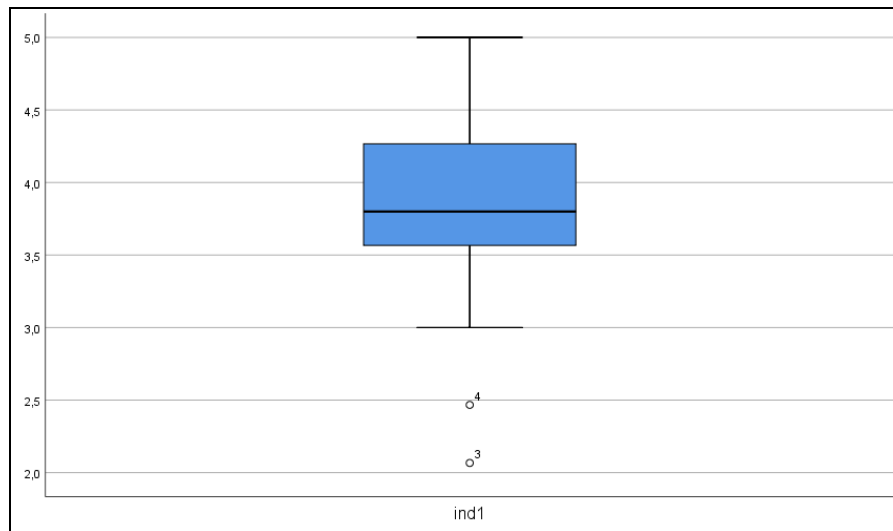
4,00 4 . 5889

1,00 5 . 0

Stem width: 1,00

Each leaf: 1 case(s)





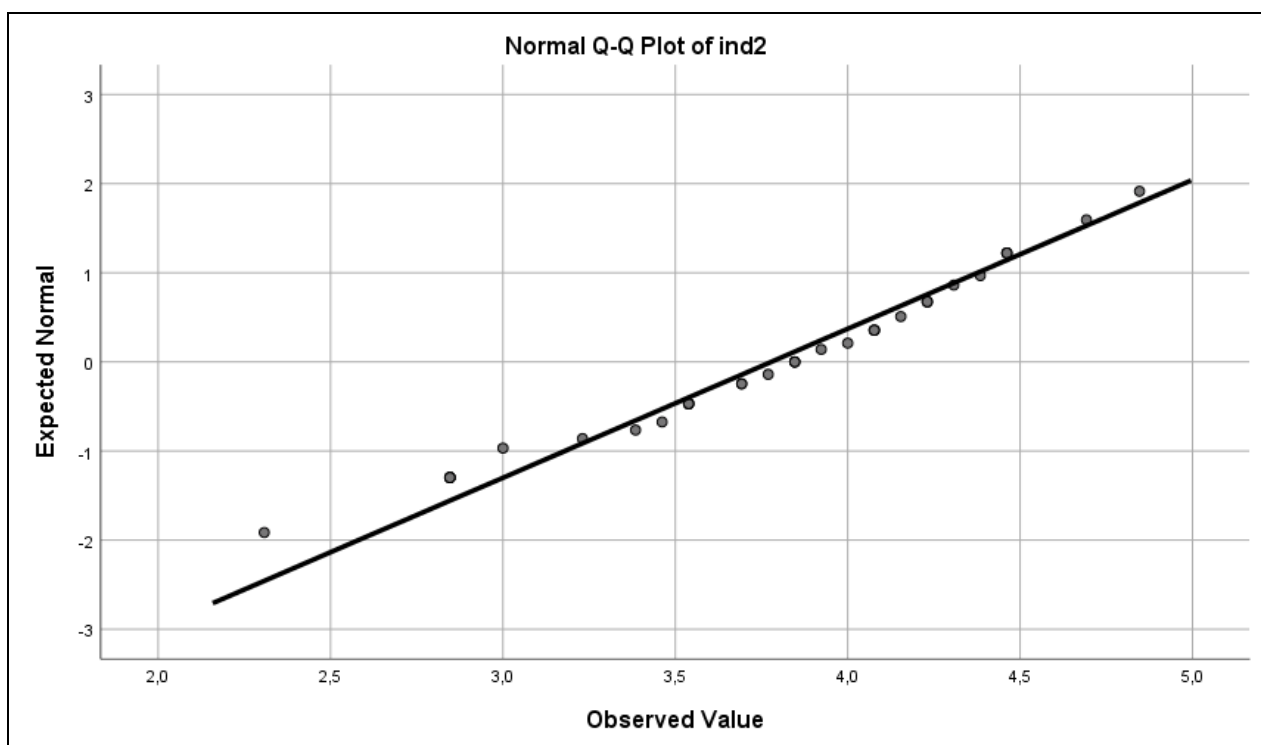
ind2

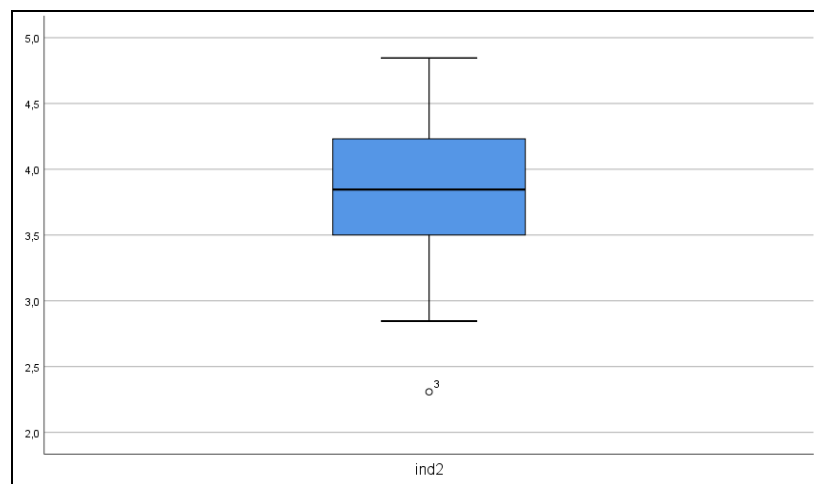
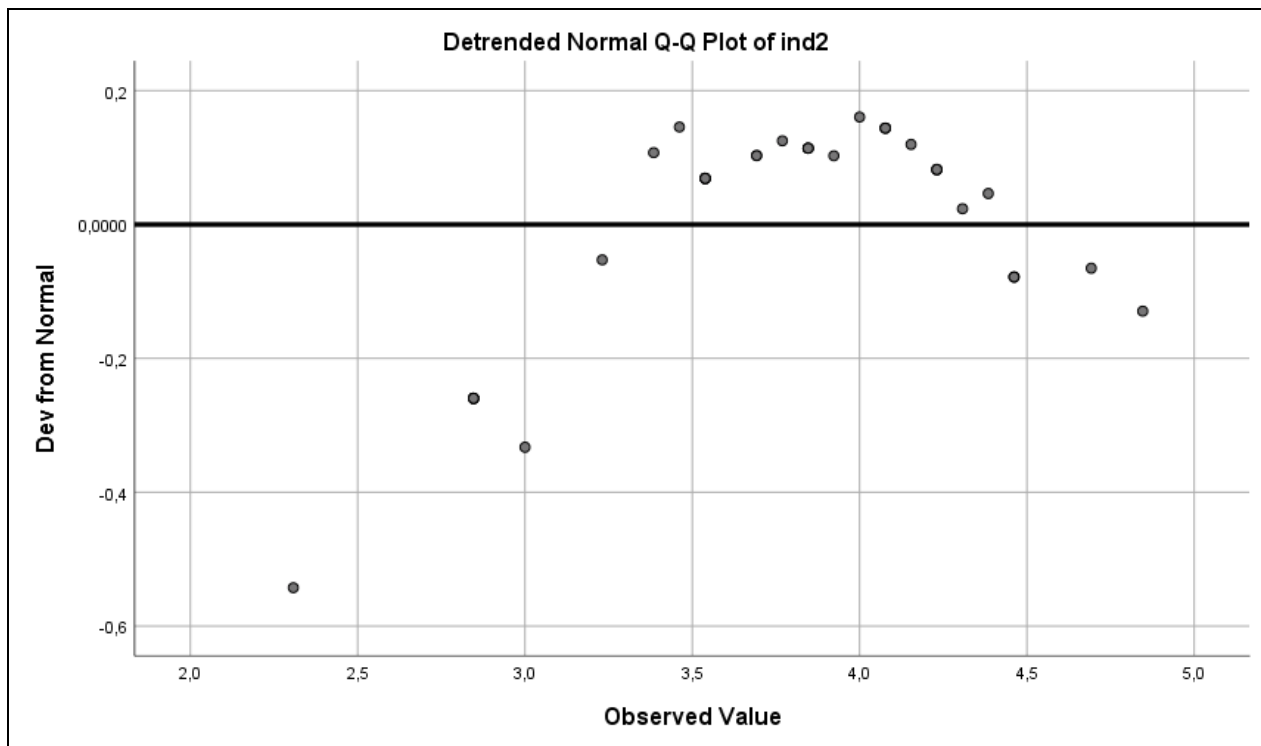
ind2 Stem-and-Leaf Plot

Frequency Stem & Leaf

1,00 Extremes (= <2,3)
 4,00 2 . 8888
 4,00 3 . 0234
 11,00 3 . 55556678889
 13,00 4 . 0000122233444
 2,00 4 . 68

Stem width: 1,00
 Each leaf: 1 case(s)





ind3

ind3 Stem-and-Leaf Plot

Frequency Stem & Leaf

4,00 2 . 5669

6,00 3 . 000234

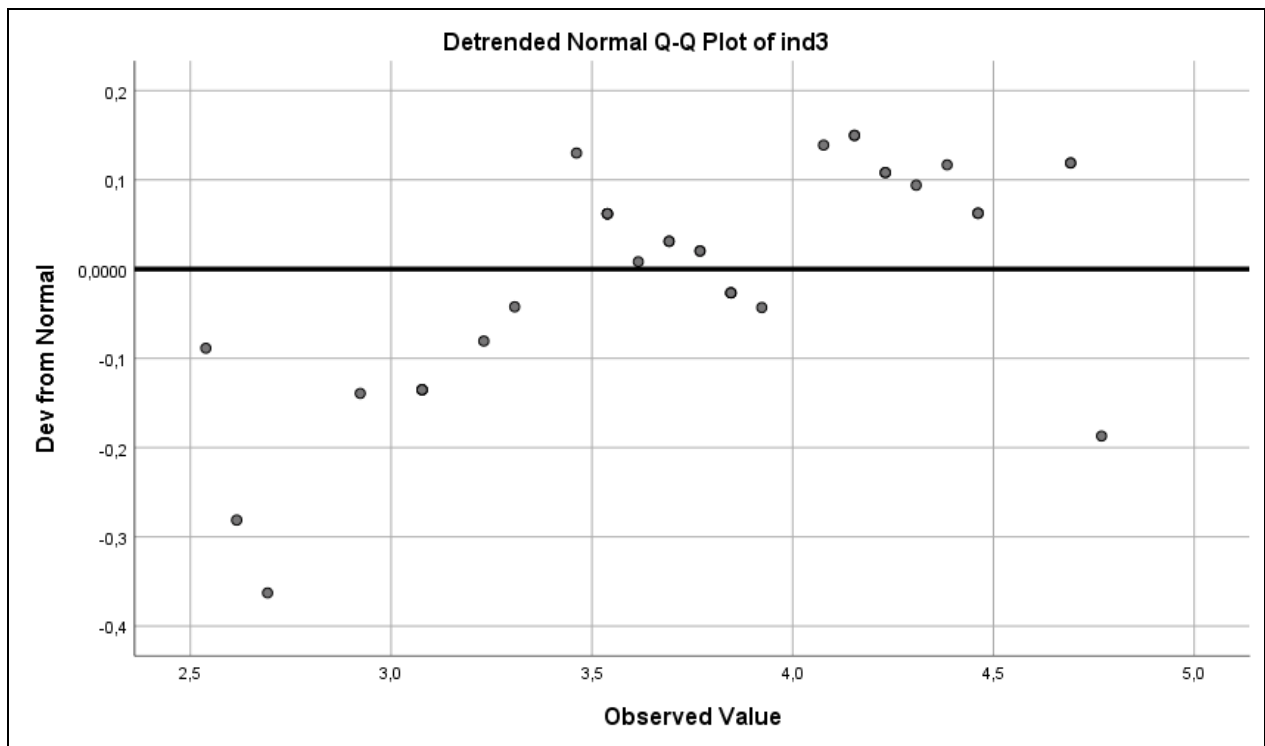
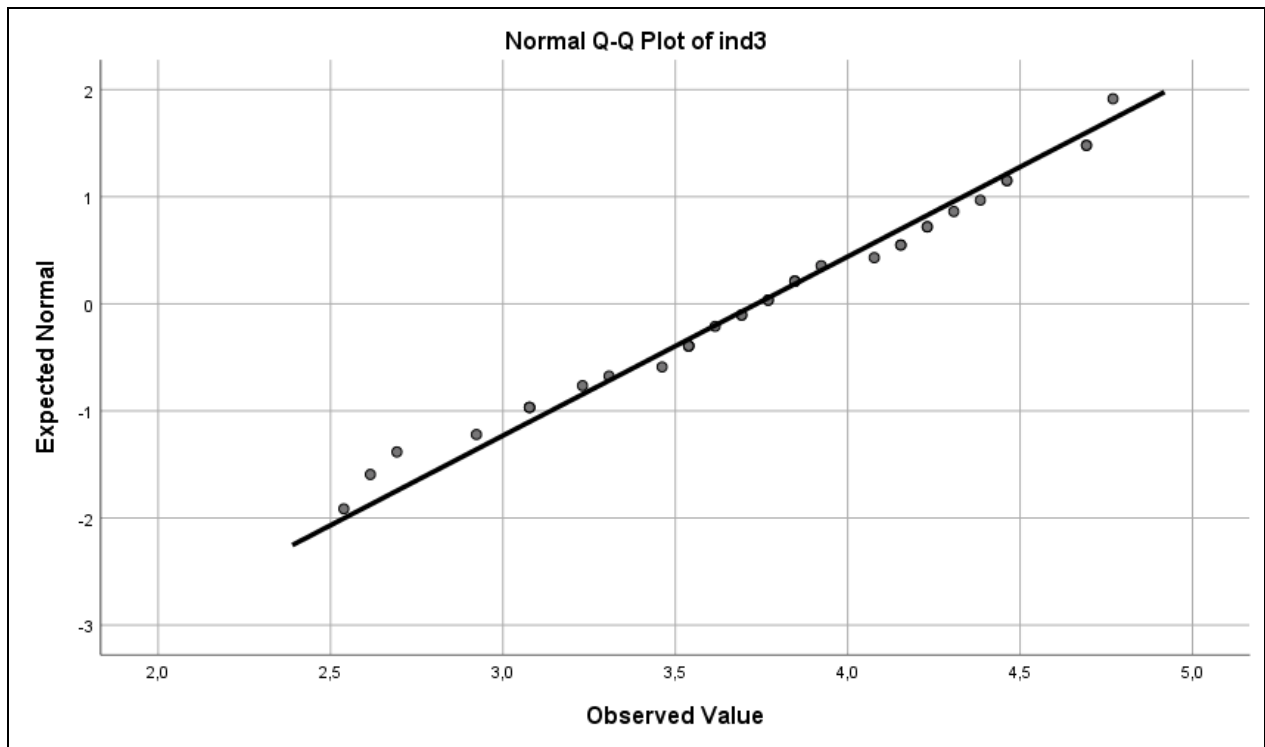
13,00 3 . 5555666778889

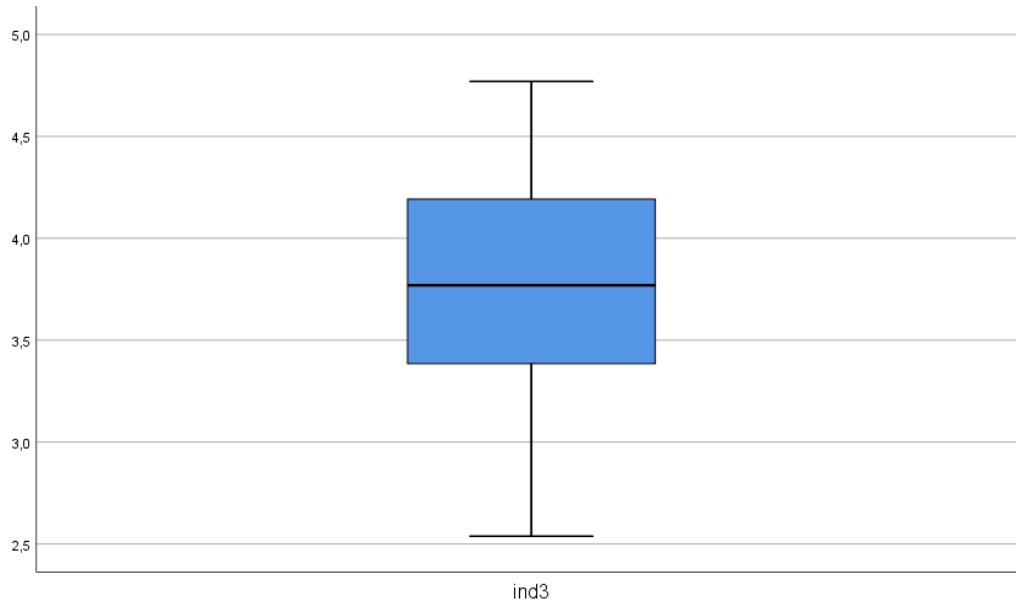
9,00 4 . 011223344

3,00 4 . 667

Stem width: 1,00

Each leaf: 1 case(s)





1_ اتجاهات أفراد العينة نحو محور مدى توفر ممارسات واساليب الحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية

```

FREQUENCIES VARIABLES=q1 q2 q3 q4 q5 q6 q7 q8 q9 q10 q11 q12 q13 q14 ind1
/STATISTICS=STDDEV MEAN
/ORDER=ANALYSIS.

```

Frequencies

Notes		
Output Created		07-JUN-2022 18:22:54
Comments		
Input	Data	C:\Users\ramdane pc\.spss\الصمد عبد 35P 41q.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	35
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data.
Syntax		FREQUENCIES VARIABLES=q1 q2 q3 q4 q5 q6 q7 q8 q9 q10 q11 q12 q13 q14 ind1 /STATISTICS=STDDEV MEAN /ORDER=ANALYSIS.
Resources	Processor Time	00:00:00,02
	Elapsed Time	00:00:00,01

Statistics

		q1	q2	q3	q4	q5	q6	q7	q8	q9	q10	q11	q12	q13	q14	ind1
N	Valid	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
	Missing	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean		4,09	3,74	3,97	3,91	3,60	3,80	3,86	3,77	3,91	3,77	3,86	3,60	3,97	3,94	3,8438
Std. Deviation		,951	1,010	,857	,887	1,168	1,183	1,240	1,262	1,222	1,285	1,033	1,090	1,014	,906	,65439

Frequency Table

q1					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	strongly disagree	1	2,9	2,9	2,9
	not agree	1	2,9	2,9	5,7
	neutral	5	14,3	14,3	20,0
	agree	15	42,9	42,9	62,9
	strongly agree	13	37,1	37,1	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

q2					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	strongly disagree	1	2,9	2,9	2,9
	not agree	3	8,6	8,6	11,4
	neutral	8	22,9	22,9	34,3
	agree	15	42,9	42,9	77,1
	strongly agree	8	22,9	22,9	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

q3					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	not agree	2	5,7	5,7	5,7
	neutral	7	20,0	20,0	25,7
	agree	16	45,7	45,7	71,4
	strongly agree	10	28,6	28,6	100,0
	Total	35	100,0	100,0	
q4					

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	strongly disagree	1	2,9	2,9	2,9
	not agree	1	2,9	2,9	5,7
	neutral	6	17,1	17,1	22,9
	agree	19	54,3	54,3	77,1
	strongly agree	8	22,9	22,9	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

q5					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	strongly disagree	2	5,7	5,7	5,7
	not agree	5	14,3	14,3	20,0
	neutral	6	17,1	17,1	37,1
	agree	14	40,0	40,0	77,1
	strongly agree	8	22,9	22,9	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

q6					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	strongly disagree	3	8,6	8,6	8,6
	not agree	1	2,9	2,9	11,4
	neutral	7	20,0	20,0	31,4
	agree	13	37,1	37,1	68,6
	strongly agree	11	31,4	31,4	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

q7					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	strongly disagree	3	8,6	8,6	8,6
	not agree	2	5,7	5,7	14,3
	neutral	5	14,3	14,3	28,6
	agree	12	34,3	34,3	62,9
	strongly agree	13	37,1	37,1	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

q8					
----	--	--	--	--	--

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	strongly disagree	3	8,6	8,6	8,6
	not agree	3	8,6	8,6	17,1
	neutral	5	14,3	14,3	31,4
	agree	12	34,3	34,3	65,7
	strongly agree	12	34,3	34,3	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

q9					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	strongly disagree	2	5,7	5,7	5,7
	not agree	3	8,6	8,6	14,3
	neutral	6	17,1	17,1	31,4
	agree	9	25,7	25,7	57,1
	strongly agree	15	42,9	42,9	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

q10					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	strongly disagree	3	8,6	8,6	8,6
	not agree	3	8,6	8,6	17,1
	neutral	6	17,1	17,1	34,3
	agree	10	28,6	28,6	62,9
	strongly agree	13	37,1	37,1	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

q11					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	strongly disagree	1	2,9	2,9	2,9
	not agree	2	5,7	5,7	8,6
	neutral	9	25,7	25,7	34,3
	agree	12	34,3	34,3	68,6
	strongly agree	11	31,4	31,4	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

q12					
-----	--	--	--	--	--

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	strongly disagree	1	2,9	2,9	2,9
	not agree	4	11,4	11,4	14,3
	neutral	12	34,3	34,3	48,6
	agree	9	25,7	25,7	74,3
	strongly agree	9	25,7	25,7	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

q13					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	strongly disagree	1	2,9	2,9	2,9
	not agree	1	2,9	2,9	5,7
	neutral	9	25,7	25,7	31,4
	agree	11	31,4	31,4	62,9
	strongly agree	13	37,1	37,1	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

q14					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	not agree	1	2,9	2,9	2,9
	neutral	12	34,3	34,3	37,1
	agree	10	28,6	28,6	65,7
	strongly agree	12	34,3	34,3	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

ind1					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2,07	1	2,9	2,9	2,9
	2,47	1	2,9	2,9	5,7
	3,00	2	5,7	5,7	11,4
	3,13	2	5,7	5,7	17,1
	3,20	1	2,9	2,9	20,0
	3,47	2	5,7	5,7	25,7
	3,67	1	2,9	2,9	28,6
	3,73	3	8,6	8,6	37,1
	3,80	5	14,3	14,3	51,4
	3,93	3	8,6	8,6	60,0

	4,00	2	5,7	5,7	65,7
	4,07	1	2,9	2,9	68,6
	4,20	1	2,9	2,9	71,4
	4,27	3	8,6	8,6	80,0
	4,33	1	2,9	2,9	82,9
	4,40	1	2,9	2,9	85,7
	4,53	1	2,9	2,9	88,6
	4,80	1	2,9	2,9	91,4
	4,87	1	2,9	2,9	94,3
	4,93	1	2,9	2,9	97,1
	5,00	1	2,9	2,9	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

2_ اتجاهات أفراد العينة نحو محور كفاءة محافظ الحسابات في تقليل ممارسات المحاسبة الابداعية

FREQUENCIES VARIABLES=q15 q16 q17 q18 q19 q20 q21 q22 q23 q24 q25 q26 q27 ind2
 /STATISTICS=STDDEV MEAN
 /ORDER=ANALYSIS.

Frequencies

Notes		
Output Created		07-JUN-2022 18:21:42
Comments		
Input	Data	C:\Users\ramdane pc\.spss\الضمد عبد 35P 41q.sav أميرة
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	35
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data.
Syntax		FREQUENCIES VARIABLES=q15 q16 q17 q18 q19 q20 q21 q22 q23 q24 q25 q26 q27 ind2 /STATISTICS=STDDEV MEAN /ORDER=ANALYSIS.
Resources	Processor Time	00:00:00,02
	Elapsed Time	00:00:00,01

Statistics															
		q15	q16	q17	q18	q19	q20	q21	q22	q23	q24	q25	q26	q27	ind2
N	Valid	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
	Missi ng	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean		3,86	3,63	3,69	3,71	3,74	3,74	3,91	3,86	3,91	3,83	3,77	3,80	3,71	3,7780
Std. Deviation		,912	,973	,932	1,152	1,120	1,197	1,197	1,141	1,147	1,098	,973	1,023	1,100	,59840

Frequency Table

q15					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	not agree	3	8,6	8,6	8,6
	neutral	8	22,9	22,9	31,4
	agree	15	42,9	42,9	74,3
	strongly agree	9	25,7	25,7	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

q16					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	not agree	4	11,4	11,4	11,4
	neutral	13	37,1	37,1	48,6
	agree	10	28,6	28,6	77,1
	strongly agree	8	22,9	22,9	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

q17					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	strongly disagree	1	2,9	2,9	2,9
	not agree	1	2,9	2,9	5,7
	neutral	13	37,1	37,1	42,9
	agree	13	37,1	37,1	80,0
	strongly agree	7	20,0	20,0	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

q18					
-----	--	--	--	--	--

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	strongly disagree	3	8,6	8,6	8,6
	not agree	1	2,9	2,9	11,4
	neutral	8	22,9	22,9	34,3
	agree	14	40,0	40,0	74,3
	strongly agree	9	25,7	25,7	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

q19					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	strongly disagree	2	5,7	5,7	5,7
	not agree	3	8,6	8,6	14,3
	neutral	6	17,1	17,1	31,4
	agree	15	42,9	42,9	74,3
	strongly agree	9	25,7	25,7	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

q20					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	strongly disagree	2	5,7	5,7	5,7
	not agree	4	11,4	11,4	17,1
	neutral	6	17,1	17,1	34,3
	agree	12	34,3	34,3	68,6
	strongly agree	11	31,4	31,4	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

q21					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	strongly disagree	2	5,7	5,7	5,7
	not agree	3	8,6	8,6	14,3
	neutral	5	14,3	14,3	28,6
	agree	11	31,4	31,4	60,0
	strongly agree	14	40,0	40,0	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

q22					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	strongly disagree	2	5,7	5,7	5,7
	not agree	2	5,7	5,7	11,4
	neutral	7	20,0	20,0	31,4
	agree	12	34,3	34,3	65,7
	strongly agree	12	34,3	34,3	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

q23					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	strongly disagree	2	5,7	5,7	5,7
	not agree	2	5,7	5,7	11,4
	neutral	6	17,1	17,1	28,6
	agree	12	34,3	34,3	62,9
	strongly agree	13	37,1	37,1	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

q24					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	strongly disagree	1	2,9	2,9	2,9
	not agree	4	11,4	11,4	14,3
	neutral	6	17,1	17,1	31,4
	agree	13	37,1	37,1	68,6
	strongly agree	11	31,4	31,4	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

q25					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	strongly disagree	1	2,9	2,9	2,9
	not agree	2	5,7	5,7	8,6
	neutral	9	25,7	25,7	34,3
	agree	15	42,9	42,9	77,1
	strongly agree	8	22,9	22,9	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

q26					
-----	--	--	--	--	--

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	not agree	4	11,4	11,4	11,4
	neutral	10	28,6	28,6	40,0
	agree	10	28,6	28,6	68,6
	strongly agree	11	31,4	31,4	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

q27					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	strongly disagree	2	5,7	5,7	5,7
	not agree	1	2,9	2,9	8,6
	neutral	12	34,3	34,3	42,9
	agree	10	28,6	28,6	71,4
	strongly agree	10	28,6	28,6	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

ind2					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2,31	1	2,9	2,9	2,9
	2,85	4	11,4	11,4	14,3
	3,00	1	2,9	2,9	17,1
	3,23	1	2,9	2,9	20,0
	3,38	1	2,9	2,9	22,9
	3,46	1	2,9	2,9	25,7
	3,54	4	11,4	11,4	37,1
	3,69	2	5,7	5,7	42,9
	3,77	1	2,9	2,9	45,7
	3,85	3	8,6	8,6	54,3
	3,92	1	2,9	2,9	57,1
	4,00	1	2,9	2,9	60,0
	4,08	3	8,6	8,6	68,6
	4,15	1	2,9	2,9	71,4
	4,23	3	8,6	8,6	80,0
	4,31	1	2,9	2,9	82,9
	4,38	1	2,9	2,9	85,7
	4,46	3	8,6	8,6	94,3
	4,69	1	2,9	2,9	97,1
	4,85	1	2,9	2,9	100,0

	Total	35	100,0	100,0	
--	--------------	----	-------	-------	--

3- اتجاهات أفراد العينة نحو محور الاجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات للتقليل من ممارسات المحاسبة

الإبداعية

FREQUENCIES VARIABLES=q28 q29 q30 q31 q32 q33 q34 q35 q36 q37 q38 q39 q40 ind3
/STATISTICS=STDDEV MEAN
/ORDER=ANALYSIS.

Frequencies

Notes		
Output Created		07-JUN-2022 18:20:38
Comments		
Input	Data	C:\Users\ramdane pc\.spss\الصمد عبد 35P 41q.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	35
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data.
Syntax		FREQUENCIES VARIABLES=q28 q29 q30 q31 q32 q33 q34 q35 q36 q37 q38 q39 q40 ind3 /STATISTICS=STDDEV MEAN /ORDER=ANALYSIS.
Resources	Processor Time	00:00:00,02
	Elapsed Time	00:00:00,01

Statistics														
	q28	q29	q30	q31	q32	q33	q34	q35	q36	q37	q38	q39	q40	ind3

N	Valid	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
	Missing	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean		3,74	3,91	4,06	3,69	3,83	4,03	3,66	3,57	3,74	3,86	3,74	3,49	3,26	3,7363
Std. Deviation		1,245	,981	,906	1,255	1,071	,891	1,162	1,145	1,146	1,004	1,221	1,245	1,172	,59797

Frequency Table

q28					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	strongly disagree	3	8,6	8,6	8,6
	not agree	2	5,7	5,7	14,3
	neutral	8	22,9	22,9	37,1
	agree	10	28,6	28,6	65,7
	strongly agree	12	34,3	34,3	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

q29					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	strongly disagree	1	2,9	2,9	2,9
	not agree	2	5,7	5,7	8,6
	neutral	6	17,1	17,1	25,7
	agree	16	45,7	45,7	71,4
	strongly agree	10	28,6	28,6	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

q30					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	not agree	2	5,7	5,7	5,7
	neutral	7	20,0	20,0	25,7
	agree	13	37,1	37,1	62,9
	strongly agree	13	37,1	37,1	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

q31					
-----	--	--	--	--	--

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	strongly disagree	3	8,6	8,6	8,6
	not agree	3	8,6	8,6	17,1
	neutral	7	20,0	20,0	37,1
	agree	11	31,4	31,4	68,6
	strongly agree	11	31,4	31,4	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

q32					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	strongly disagree	1	2,9	2,9	2,9
	not agree	4	11,4	11,4	14,3
	neutral	5	14,3	14,3	28,6
	agree	15	42,9	42,9	71,4
	strongly agree	10	28,6	28,6	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

q33					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	not agree	2	5,7	5,7	5,7
	neutral	7	20,0	20,0	25,7
	agree	14	40,0	40,0	65,7
	strongly agree	12	34,3	34,3	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

q34					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	strongly disagree	2	5,7	5,7	5,7
	not agree	3	8,6	8,6	14,3
	neutral	10	28,6	28,6	42,9
	agree	10	28,6	28,6	71,4
	strongly agree	10	28,6	28,6	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

q35					
-----	--	--	--	--	--

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	strongly disagree	2	5,7	5,7	5,7
	not agree	3	8,6	8,6	14,3
	neutral	12	34,3	34,3	48,6
	agree	9	25,7	25,7	74,3
	strongly agree	9	25,7	25,7	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

q36					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	strongly disagree	2	5,7	5,7	5,7
	not agree	3	8,6	8,6	14,3
	neutral	7	20,0	20,0	34,3
	agree	13	37,1	37,1	71,4
	strongly agree	10	28,6	28,6	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

q37					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	strongly disagree	1	2,9	2,9	2,9
	not agree	3	8,6	8,6	11,4
	neutral	5	14,3	14,3	25,7
	agree	17	48,6	48,6	74,3
	strongly agree	9	25,7	25,7	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

q38					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	strongly disagree	3	8,6	8,6	8,6
	not agree	2	5,7	5,7	14,3
	neutral	7	20,0	20,0	34,3
	agree	12	34,3	34,3	68,6
	strongly agree	11	31,4	31,4	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

q39					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	strongly disagree	3	8,6	8,6	8,6
	not agree	4	11,4	11,4	20,0
	neutral	10	28,6	28,6	48,6
	agree	9	25,7	25,7	74,3
	strongly agree	9	25,7	25,7	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

q40					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	strongly disagree	4	11,4	11,4	11,4
	not agree	5	14,3	14,3	25,7
	neutral	7	20,0	20,0	45,7
	agree	16	45,7	45,7	91,4
	strongly agree	3	8,6	8,6	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

ind3					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2,54	1	2,9	2,9	2,9
	2,62	1	2,9	2,9	5,7
	2,69	1	2,9	2,9	8,6
	2,92	1	2,9	2,9	11,4
	3,08	3	8,6	8,6	20,0
	3,23	1	2,9	2,9	22,9
	3,31	1	2,9	2,9	25,7
	3,46	1	2,9	2,9	28,6
	3,54	4	11,4	11,4	40,0
	3,62	1	2,9	2,9	42,9
	3,69	2	5,7	5,7	48,6
	3,77	2	5,7	5,7	54,3
	3,85	3	8,6	8,6	62,9
	3,92	1	2,9	2,9	65,7
	4,08	1	2,9	2,9	68,6
	4,15	2	5,7	5,7	74,3
	4,23	2	5,7	5,7	80,0
	4,31	1	2,9	2,9	82,9

	4,38	1	2,9	2,9	85,7
	4,46	2	5,7	5,7	91,4
	4,69	2	5,7	5,7	97,1
	4,77	1	2,9	2,9	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

رابعاً: اختبار الفرضيات :

1-11 اختبار الفرضية الفرعية الأولى :

T-TEST
/TESTVAL=3
/MISSING=ANALYSIS
/VARIABLES=ind1
/CRITERIA=CI(.95).

T-Test

Notes		
Output Created		07-JUN-2022 18:23:51
Comments		
Input	Data	C:\Users\ramdane pc\.spss\الصيد أميرة 35P 41q.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	35
Missing Value Handling	Definition of Missing	User defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics for each analysis are based on the cases with no missing or out-of-range data for any variable in the analysis.
Syntax		T-TEST /TESTVAL=3 /MISSING=ANALYSIS /VARIABLES=ind1 /CRITERIA=CI(.95).
Resources	Processor Time	00:00:00,00
	Elapsed Time	00:00:00,01

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
ind1	35	3,8438	,65439	,11061

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
ind1	7,629	34	,000	,84381	,6190	1,0686

اختبار الفرضية الفرعية الثانية :

T-TEST
 /TESTVAL=3
 /MISSING=ANALYSIS
 /VARIABLES=ind2
 /CRITERIA=CI(.95).

T-Tes

Notes		
Output Created		07-JUN-2022 18:24:36
Comments		
Input	Data	C:\Users\ramdane pc\.spss\الضمد أميرة35P 41q.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	35
Missing Value Handling	Definition of Missing	User defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics for each analysis are based on the cases with no missing or out-of-range data for any variable in the analysis.
Syntax		T-TEST /TESTVAL=3 /MISSING=ANALYSIS /VARIABLES=ind2 /CRITERIA=CI(.95).
Resources	Processor Time	00:00:00,00
	Elapsed Time	00:00:00,01

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
ind2	35	3,7780	,59840	,10115

One-Sample Test						
	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
ind2	7,692	34	,000	,77802	,5725	,9836

اختبار الفرضية الفرعية الثالثة :

T-TEST
 /TESTVAL=3
 /MISSING=ANALYSIS
 /VARIABLES=ind3
 /CRITERIA=CI(.95).

T-Test

Notes		
Output Created		07-JUN-2022 18:25:22
Comments		
Input	Data	C:\Users\ramdane pc\.spss\35P 41q.sav الضمد أميرة
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	35
Missing Value Handling	Definition of Missing	User defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics for each analysis are based on the cases with no missing or out-of-range data for any variable in the analysis.
Syntax		T-TEST /TESTVAL=3 /MISSING=ANALYSIS /VARIABLES=ind3 /CRITERIA=CI(.95).
Resources	Processor Time	00:00:00,02
	Elapsed Time	00:00:00,01

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
ind3	35	3,7363	,59797	,10108

One-Sample Test						
	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
ind3	7,284	34	,000	,73626	,5309	,9417

ملخص الدراسة

هدفت الدراسة إلى معرفة دور محافظ الحسابات في التقليل من ممارسة المحاسبة الابداعية، دراسة حالة بالمؤسسات الاقتصادية بالمسيلة، من وجهة نظر موظفيها.

اعتمدنا في هذه الدراسة الميدانية على الاستبانة كأداة في جمع المعلومات والإجابة على إشكالية وفرضيات الدراسة حيث؛ تكون مجتمع الدراسة بالمؤسسات الاقتصادية بالمسيلة، اختيرت من مجتمع الدراسة عينة عشوائية البالغ عددها 35 موظف أظهرت هذه الدراسة وجود أثر ذو دلالة إحصائية لمحاور الدراسة (محور ممارسات واساليب المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية، محور كفاءة محافظ الحسابات في تقليل ممارسات المحاسبة الابداعية، محور الاجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات للتقليل من ممارسات المحاسبة الابداعية). وتم إجراء دراسة حالة لهذا الأثر من وجهة أراء عينة من محافظ الحسابات بالمؤسسات الاقتصادية بالمسيلة.

الكلمات المفتاحية : محافظ الحسابات، ممارسة المحاسبة الابداعية، المؤسسات الاقتصادية بالمسيلة.

Study Summary

The study aimed to know the role of the account keeper in reducing the practice of creative accounting, a case study of the economic institutions in M'sila , from the point of view of their employees.

In this field study, we relied on the questionnaire as a tool in collecting information and answering the problem and hypotheses of the study. The study population consisted of economic institutions in M'sila. A random sample of 35 employees was selected from the study population

This study showed the existence of a statistically significant impact of the study's axes (the axis of creative accounting practices and methods in economic institutions, the axis of the efficiency of the accounts portfolios in reducing creative accounting practices, the axis of the procedures carried out by the account holders to reduce the practices of creative accounting). A case study of this effect was conducted from the point of view of the opinions of a sample of the accounts portfolios in the economic institutions in M'sila.

Keywords: portfolios of accounts, practicing creative accounting, economic institutions in M'sila.



تصريح شرفي

بالالتزام بمعايير الأمانة والنزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا الممضي أسقطه:

الطالب (ة) : سليمان نسيب المولود (ة) بتاريخ: 10-02-1996 بوسعادة
 العامل لبطاقة التعريف الوطنية (أورس) رقم: 250359482 الصادرة بتاريخ: 25-04-2018 بوسعادة
 المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبتي: محاسبة وإقتصاد وحاصلة وتدقيق خلال السنة الجامعية: 2021-2022
 وأبعد لهذه المذكرة الماستر التي تحمل عنوان: دور محافظ الحسابات في
التدليل من ممارسات المحاسبة إلى تدابير

أصرح بشرفي أنني التزمت بمراعاة معايير الأمانة والنزاهة العلمية المطلوبة في إنجاز مذكرة الماستر المذكور أعلاه.

حرر بتاريخ: 2022/06/19

التوقيع والبصمة



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Université Mohamed Boudiafa M'sila

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

معة محمد بوضياف بالمسيلة

Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et
des Sciences de Gestion



ة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

Département:

م:

تصريح شرفي

بالالتزام بمعايير الأمانة و النزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا الممضي اسفله:

الطالب (ة): عبد الصمد أحميد المولود(ة) بتاريخ: 29/04/1999 بـ: بوعمار
الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أور.س.) رقم: 207908872 الصادرة بتاريخ: 22/05/2011 عن: المسيلة
المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبة: حسابات محاسبية تخصص: حسابات محاسبية خلال السنة الجامعية: 2011-2012
والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان: دور محافظ الحسابات في التقليل من مخاطر
الحسابات المحاسبية

أصريح بشرفي أنني التزمت بمراعاة معايير الأمانة والنزاهة العلمية المطلوبة في إنجاز مذكرة الماستر المذكور أعلاه.

حرر بتاريخ: 19/06/2012

التوقيع و البصمة

