

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف - المسيلة

ميدان: العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية  
فرع: المالية والمحاسبة



كلية: العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير  
قسم: العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

رقم: .....

أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية  
- دراسة لعينة من المهنيين والأكاديميين بولاية المسيلة -

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص محاسبة وجباية معمقة

الأستاذ المشرف:

- فائزة لعراف

من إعداد الطالبة:

- آية زيد الخير

لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
إسماعيل سبتي	أستاذ محاضر (أ)	جامعة المسيلة	رئيساً
فائزة لعراف	أستاذ التعليم العالي	جامعة المسيلة	مشرفاً ومقرراً
أحمد سعيد حميدي	أستاذ محاضر (أ)	جامعة المسيلة	مناقشاً

السنة الجامعية: 2024/2023



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

## شكر وتقدير

لَرَبِّ أَوْزَعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَى وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحًا تَرْضَاهُ  
وَأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ { النمل: 19.

اللهم لك الحمد حتى ترضى ولك الحمد إذا رضيت ولك الحمد بعد الرضا.

يشرفني أن أتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى الأستاذة المشرفة، الأستاذة الدكتورة لعراف فائزة  
لما قدمته طيلة هذا العمل.

كما أتقدم بجزيل الشكر إلى من نفعني بتوجيهاته، الأستاذ الفاضل بوسعدية مسعود الذي  
كان خير من مثل قول المصطفى صلى الله عليه وسلم " أحب الناس إلى الله تعالى أنفعهم  
للناس ".

وأتوجه بالشكر لأساتذتي الأفاضل أعضاء اللجنة الموقرة على قبولهم مناقشة هذا العمل.

دون أن أنسى شكر جميع طاقم وأساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
بجامعة المسيلة، إلى كل من أضاء بعلمه عقل غيره، وإلى كل من تعامل مع العلم أنه رسالة  
فأدأها على أكمل وجه ... أشكركم جميعاً.

## إهداء

{وَأَخِرُ دَعْوَاهُمْ أَنْ الْحَمْدُ لِلَّهِ رَبِّ الْعَالَمِينَ} يونس:10.

فالحمد لله حمداً كثيراً طيباً مباركاً فيه على نعمة البلوغ والتمام.

إلى المعلم الأول الذي أنار بضيائه هداه بصائرنا، وأرشدنا لطريق العلم وبشر السائرين على هذا النهج بالجنة فقال " ومن سلك طريقاً يلتمس فيه علماً سهل الله له به طريقه إلى الجنة " ... سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم.

إلى الذي زين اسمي بأجمل الألقاب... والذي رحمه الله ورفع مقامه في الجنة.

إلى من غرست في روحي مكارم الأخلاق، مرهمي، داعمي وسندي الأول في مسيرتي، إلى أعظم امرأة في الوجود... والتي حفظها الله.

إلى من مهدت لي طريق الوصول، ومن دثرت قلبي بدعائها، إلى عوذي وجنة دنياي... جدتي حفظها الله.

إلى خير الأرزاق وأجملها، إلى من شددت عضدي بها فكانت لي ضلعاً ثابتاً وملاذاً دائماً... أختي الوحيدة هدى.

إلى الأعمدة الثابتة، إلى من أزهرو بوجودهم، إلى أرق وأطيب خلق الله... خالاتي، أمال خالي وعائلته، حفظكم الله.

# فهرس المحتويات

الفهرس	
الصفحة	العنوان
	شكر وتقدير
	إهداء
	الفهرس
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
	قائمة الاختصارات
	ملخص
أ-ط	مقدمة
الفصل الأول: مدخل إلى المحاسبة الإبداعية والقوائم المالية	
11	تمهيد
12	المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية
12	المطلب الأول: نشأة المحاسبة الإبداعية وعوامل ظهورها
14	المطلب الثاني: مفهوم المحاسبة الإبداعية وأشكالها
17	المطلب الثالث: دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية ومجالاتها
19	المطلب الرابع: المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية
21	المبحث الثاني: الإطار النظري لجودة القوائم المالية
21	المطلب الأول: مفهوم جودة القوائم المالية
22	المطلب الثاني: الخصائص النوعية للمعلومات المدرجة في القوائم المالية
24	المطلب الثالث: أنواع ومستخدمي القوائم المالية
26	المطلب الرابع: العوامل المؤثرة على جودة القوائم المالية
27	المبحث الثالث: علاقة المحاسبة الإبداعية بجودة القوائم المالية
27	المطلب الأول: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية
29	المطلب الثاني: الآثار الإيجابية لممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية
31	المطلب الثالث: الآثار السلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية

31	المطلب الرابع: الاتجاهات والأساليب المتبعة للكشف عن الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية وأهم المداخل الحديثة للحد منها
34	خلاصة الفصل الأول
<b>الفصل الثاني: دراسة لعينة من المهنيين والأكاديميين</b>	
36	تمهيد
37	المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية
37	المطلب الأول: أداة جمع بيانات الدراسة الميدانية
38	المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة، والأساليب الإحصائية المستخدمة
39	المطلب الثالث: اختبار صدق وثبات أداة الدراسة
42	المبحث الثاني: عرض وتحليل محاور أداة قياس الدراسة
43	المطلب الأول: وصف خصائص أفراد عينة الدراسة
44	المطلب الثاني: عرض وتحليل بيانات محور ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية
46	المطلب الثالث: عرض وتحليل بيانات محور جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية
48	المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة
48	المطلب الأول: اختبار الفرضية الأولى
49	المطلب الثاني: اختبار الفرضية الثانية
50	المطلب الثالث: اختبار الفرضية الثالثة
52	خلاصة الفصل الثاني
54	الخاتمة
57	قائمة المراجع
63	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
ج	الدراسات السابقة-العربية-	1-1
ز	الدراسات السابقة-الأجنبية-	2-1
ح	التعقيب على الدراسات السابقة، وما يميز الدراسة الحالية	3-1
15	المحاسبة الإبداعية من الزاويتين، الإيجابية والسلبية	4-1
16	أشكال المحاسبة الإبداعية	5-1
23	الخصائص النوعية للمعلومات المدرجة في القوائم المالية	6-1
25	مستخدمي القوائم المالية	7-1
27	أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية	8-1
38	مقياس ليكرت الخماسي	1-2
40	صدق الاتساق الداخلي لمحور ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية	2-2
41	صدق الاتساق الداخلي لمحور جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية	3-2
42	ثبات أداة الدراسة	4-2
43	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المركز الوظيفي	5-2
44	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة	6-2
45	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية	7-2
46	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية	8-2
48	اختبار التوزيع الطبيعي شيبرو ويلك (shapiro-wilk) للمحور الأول	9-2
48	اختبار ستيودنت للعينة الأحادية (One-sample T test) للفرضية الأولى	10-2
49	اختبار التوزيع الطبيعي شيبرو ويلك (shapiro-wilk) للمحور الثاني	11-2
49	اختبار ستيودنت للعينة الأحادية (One-sample T test) للفرضية الثانية	12-2
50	تحليل التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية	13-2

51	تحليل الانحدار البسيط لاختبار أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية	14-2
<b>قائمة الأشكال</b>		
<b>الصفحة</b>	<b>العنوان</b>	<b>الرقم</b>
43	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المركز الوظيفي	1-2
44	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	2-2

قائمة الاختصارات

الاختصار	المصطلح بالأجنبية	المصطلح بالعربية
<b>IASC</b>	International Accounting Standards Committee	لجنة معايير المحاسبة الدولية
<b>SOX</b>	Sarbanes-Oxley Act	قانون ساربانز-أوكسلي
<b>NYSE</b>	The New York Stock Exchange	بورصة نيويورك للأوراق المالية
<b>SEC</b>	Securities and Exchange Commission	هيئة سوق المال الأمريكية
<b>AICPA</b>	American Institute of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين

**ملخص:** لطالما اهتمت المنظمات المحاسبية بسبل تطوير مهنة المحاسبة وإصدار معايير تعمل على توحيد الفكر المحاسبي وتقليص البدائل المحاسبية المسموح بها، ليبقى الابداع في المجال المحاسبي مهمته الخلق والتفنن في توليد قوائم مالية ذات جودة وليس التلاعب والاحتيال، ولهذا كان الهدف من الدراسة تحديد أثر ونتائج ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ، حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي من خلال الدراسة النظرية، بالإضافة إلى الدراسة الميدانية التي أُستخدم فيها الاستبيان كأداة لجمع البيانات الأولية، وأُجريت على عينة من المهنيين والأكاديميين في المجال المحاسبي بولاية المسيلة، وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تمارس وبدرجة متوسطة المحاسبة الإبداعية، القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية تتميز بجودة عالية، بالإضافة إلى وجود أثر سلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

**الكلمات المفتاحية:** المحاسبة الإبداعية، جودة القوائم المالية.

**Abstract:** Accounting organizations have always been interested in ways to develop the accounting profession and issue standards that unify accounting thought and reduce the allowed accounting alternatives, so that creativity in the accounting field remains its task of creation and mastery in generating quality financial statements not manipulation and fraud, The aim of the study was to determine the impact and results of creative accounting practices on the quality of financial statements in Algerian economic institutions, where the descriptive approach was relied on through the theoretical study, in addition to the field study in which the questionnaire was used as a tool for collecting primary data, and conducted on a sample of professionals and academics in the field of accounting in M'sila, the study reached several results, the most important of which are: that Algerian economic institutions practice to a moderate degree creative accounting, financial statements in Algerian institutions are characterized by high quality, in addition to the presence of a negative impact of creative accounting practices on the quality of financial statements in Algerian economic institutions.

**Key-words:** Creative Accounting, Quality of financial statements.

مقدمة

## 1- تمهيد:

ترتكز مهمة المحاسبة على مهارات وقدرات العنصر البشري، ويبقى مجال المحاسبة وفيما لتقاليدته التي أنشأ عليها، والتي تعتمد أساساً على دور الفرد مهما اكتسحت التكنولوجيا من مجالات، وباعتبار أن المحاسب هو المتحكم الأخير في المنتج النهائي للمحاسبة من حيث الجودة، طريقة المعالجة والإفصاح، فإن هذه الميزة قد فتحت له باباً للإبداع في منهجية وأسلوب عمله، طمعاً للوصول إلى نتيجة معينة سواء كانت حتمية أو مرغوب فيها. ومن هنا بدأت ملامح المحاسبة الإبداعية بالتشكل والظهور إلى أن تربعت على عرش ممارسي المهنة كنوع جديد من الأساليب والإجراءات المحاسبية التي يتم من خلالها استخدام أفضل الأسس والقواعد والسياسات المحاسبية بتقنن وإبداع بغية إنتاج قوائم مالية ذات جودة، ولكنَّ الجنوح في النوايا هو من جعل هناك وجهاً قاتماً لهذا المفهوم باتخاذها مجالاً للتلاعب والاحتيال.

## 2- إشكالية الدراسة:

بهذه الصورة تكون معالم الإشكالية الرئيسية للدراسة قد اتضحت ليتم صياغتها على النحو التالي:

" ما مدى تأثير استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟ "

ومن خلال الإشكالية الرئيسية يتم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟
- هل تتميز القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالجودة؟
- ما أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

## 3- فرضيات الدراسة:

- بغرض الإلمام بحيثيات الموضوع ومحاولة الإجابة على الإشكالية الرئيسية تم صياغة الفرضيات التالية:
- توجد ممارسات للمحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
  - تتميز القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالجودة.
  - يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) لممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

## 4- أهمية الدراسة:

تنبثق أهمية الدراسة من خلال معالجة أحد أهم المواضيع الحساسة في مجال المحاسبة خصوصاً في الآونة الأخيرة، ألا وهو المحاسبة الإبداعية ومدى تأثير ممارسات أساليبها على جودة القوائم المالية، إضافة إلى الجدل الواسع الذي يُثار حول تصنيف ممارسات المحاسبة الإبداعية كممارسات سلبية أو إيجابية، أو كليهما وبالتالي الخروج بوجهة نظر تضاف إلى آراء باقي الباحثين حول هذه الدراسة.

## 5- أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة بشكل أساسي إلى التعرف على مدى تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية من وجهة نظر المهنيين والأكاديميين بولاية المسيلة، ويندرج تحت هذا الهدف الأهداف الفرعية التالية:

- التعرف على الجوانب النظرية للمحاسبة الإبداعية والقوائم المالية، وتحديد العلاقة بينها.
- التعرف على دوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية والمنظور الأخلاقي لها.
- التعرف على واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- التعرف على درجة تميز القوائم المالية بالجودة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- التعرف على أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

## 6- دوافع اختيار موضوع الدراسة:

### 6-1- دوافع ذاتية:

- توافق موضوع الدراسة مع طبيعة التخصص الأكاديمي، إذ تعد المحاسبة الإبداعية وجودة القوائم المالية من بين أهم المواضيع التي يجب على المختص في المحاسبة والمالية أن يضطلع بها.
- الاهتمام والمويل الشخصي لدراسة الموضوع كونه معاصر أولاً، ويندرج ضمن التخصص ثانياً.

### 6-2- دوافع موضوعية:

- الرغبة في دراسة واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة المحاسبية، ومعرفة آراء المهنيين والأكاديميين في مجال المحاسبة حول مدى تأثير هذا النوع من الممارسات على جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

- كونه موضوع يعالج مشكلة من مشاكل المحاسبة بصفة عامة ومستخدمي القوائم المالية بصفة خاصة.
- إثراء الطلبة الزملاء بدراسة جديدة حول المحاسبة الإبداعية، وكذا فتح آفاق مستقبلية لمن أراد البحث في هذا الموضوع.

## 7- المنهج المتبع:

للإجابة على إشكالية الدراسة وكذا التأكد من صحة الفرضيات أو نفيها، تمّ الاعتماد على المنهج الوصفي للوقوف على أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية عن طريق وصف خصائص متغيرات الدراسة وكذا وصف الظاهرة المدروسة بطريقة علمية دقيقة، وذلك بعد جمع البيانات والمعلومات من كافة المراجع المتاحة باللغتين، العربية والإنجليزية والمتمثلة في الكتب، الأبحاث، الرسائل العلمية، الأطروحات، المجلات وغيرها من المراجع الرسمية وذات المصادقية العالية التي لها الصلة المباشرة وغير المباشرة بمتغيرات الدراسة فيما يخص الجانب النظري، أما الجانب التطبيقي فقد تم الاعتماد على أداة الاستبيان باعتباره المصدر المناسب لجمع المعلومات المطلوبة وتوزيعه على عينة من المهنيين والأكاديميين بولاية المسيلة، كما تم تحليل البيانات باستخدام برنامج SPSS واختبار فرضيات الدراسة.

## 8- حدود الدراسة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة والوصول إلى النتائج المرجوة، فإنّ الدراسة صُبطت وفق الحدود التالية:

8-1- الحدود المكانية: تمت الدراسة على عينة من المهنيين والأكاديميين بولاية المسيلة.

8-2- الحدود الزمانية: تمت الدراسة النظرية في الفترة الممتدة من شهر فيفري 2024 إلى نهاية شهر أفريل 2024، أما فيما يخص الجانب التطبيقي فقد امتدت الدراسة من بداية شهر ماي 2024 إلى منتصف نهاية شهر ماي من نفس السنة.

## 9- الدراسات السابقة:

بعد قراءة بعض البحوث الأكاديمية الموثوقة والتي تضمنت إحدى متغيرات الدراسة باللغتين العربية والأجنبية، تم تلخيصها في الجدول التالي وفق حداثتها.

## 9-1- الدراسات العربية:

## الجدول رقم (1-1): الدراسات العربية

قوشيش أمينة "مارس 2023" (أمينة، 2023)	
عنوان الدراسة	أثر الرقابة الجبائية على ممارسة المحاسبة الإبداعية-دراسة عينة من المؤسسات لدى مديرية الضرائب بولاية سطيف-
نوع الدراسة	أطروحة دكتوراه منشورة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة.
هدف الدراسة	التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة، وتأثيرها على الوعاء الخاضع للضريبة، وكذا تحديد أثر الرقابة الجبائية في الكشف عن ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في تقليل مخاطرها في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
الأداة المستخدمة	فحص نوعي لعينة من مؤسسات اقتصادية جزائرية خضعت للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية سطيف، وتحليل التقارير المستخلصة من عملية الرقابة الجبائية.
أهم نتائج الدراسة	- تعتبر ممارسات المحاسبة الإبداعية شكلاً من أشكال التلاعب المحاسبي، والتي يستطيع المحاسب من خلال خبرته التلاعب بالتسجيلات المحاسبية والتقييم دون خرق القوانين المحاسبية. - أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تختلف باختلاف الهدف منها وكذا الظروف والفرص المتاحة للمحاسب.
كامل ومدوح كامل التريكي "جانفي 2022" (التريكي، 2022)	

دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية في الشركات العراقية المساهمة العامة (من وجهة نظر مدققي الحسابات العراقيين).	عنوان الدراسة
رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن	نوع الدراسة
- التعرف على دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية في شركات المساهمة العراقية، والتعرف على عناصر القوائم المالية التي يمكن ممارسة المحاسبة الإبداعية فيها.	هدف الدراسة
استبيان.	الأداة المستخدمة
- يوجد دور للمدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي، قائمة الأرباح والخسائر، قائمة التدفقات النقدية وقائمة حقوق الملكية على التوالي من حيث الأهمية في الشركات العراقية المساهمة.	أهم نتائج الدراسة
<b>الأخضر عياشي، عبد الله عياشي "2021" (عياشي و عياشي، 2021)</b>	
أثر المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية-دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة والمراجعة-	عنوان الدراسة
مقالة منشورة، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 04، العدد 03، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر.	نوع الدراسة
التطرق بشكل خاص إلى الأساليب والطرق المتبعة في المحاسبة الإبداعية، وكذا تسليط الضوء على مختلف الطرق التي يتم استخدامها للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وسبل الحد منها.	هدف الدراسة
استبيان.	الأداة المستخدمة
- المحاسبة الإبداعية هي شكل من أشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة، والتي يتم ممارستها دون أي خرق للقوانين والمعايير المحاسبية، ذلك باستخدام مجموعة من الأساليب لتظليل مستخدمي القوائم المالية. - هناك علاقة عكسية بين ممارسات المحاسبة الإبداعية وجودة القوائم المالية، حيث كلما زادت هذه الممارسات كلما قلت الجودة والعكس صحيح.	أهم نتائج الدراسة
<b>حدادي سارة " أكتوبر 2019" (حدادي، 2019)</b>	
دور محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على جودة القوائم المالية-دراسة حالة لمجموعة من شركات محافظة الحسابات والشركات الجزائرية-	عنوان الدراسة

نوع الدراسة	أطروحة دكتوراه منشورة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة.
هدف الدراسة	توضيح الجوانب المتعلقة بمفهوم المحاسبة الإبداعية ودراسة دوافع وأساليب إدارة الشركات عند إعداد الكشوف المالية، وكذا إجراء مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية، بالإضافة إلى إبراز علاقة قواعد السلوك المهني لمهنة المحاسبة والتدقيق بممارسات المحاسبة الإبداعية.
الأداة المستخدمة	استبيان.
أهم نتائج الدراسة	- تعتبر المحاسبة الإبداعية قانونية لأنها تنحصر في إطار النظام المحاسبي المالي، يقوم بها بعض المتمرسين من خلال استغلال الثغرات القانونية الموجودة بهذا النظام، كما أنّ الدافع الوحيد للشركات الجزائرية لممارسة المحاسبة الإبداعية هو التقليل من الربح الخاضع للضريبة.
<b>لعروسي آسيا " نوفمبر 2019 "</b>	
(لعروسي، تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر-دراسة استطلاعية-، 2019)	
عنوان الدراسة	تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر " دراسة استطلاعية".
نوع الدراسة	أطروحة دكتوراه منشورة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة.
هدف الدراسة	- التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، ومدى تمسك هذه الأخيرة بمتطلبات جودة المعلومات المحاسبية مع تبيان دور القيم الأخلاقية للمحاسبين في تخفيض آثار المحاسبة الإبداعية.
الأداة المستخدمة	استبيان
أهم نتائج الدراسة	- تعتبر المحاسبة الإبداعية شكلاً من أشكال التلاعب في مهنة المحاسبة، وذلك من خلال استعمال أساليب وحيل التغليف في الأرقام من أجل إظهار وضعية معينة تخدم المؤسسة. - الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية قد تخدم الإدارة في الأجل القصير لكنها تتعارض مع مصلحة الشركة في الأجل الطويل، فهي مجرد ترحيل للمشكلات الحالية إلى فترات قادمة. - المحاسبة الإبداعية عبارة عن سلوك غير أخلاقي يهدد مهنة المحاسبة.
<b>أونيس عبد المجيد، زرقواد وسام " نوفمبر 2019 " (أونيس و زرقواد، 2019)</b>	

عنوان الدراسة	أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة للتلاعب بعناصر القوائم المالية وسبل الحد منها.
نوع الدراسة	مقالة منشورة، المجلة العلمية المستقبل الاقتصادي، المجلد 07، العدد 01، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر.
هدف الدراسة	- استعراض مختلف أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في التلاعب بعناصر القوائم المالية كل على حدي، إضافة إلى التطرق لدوافع لجوء الشركات لمثل هذه الممارسات والتي تؤدي للتأثير على مصداقية مخرجات القوائم المالية، وبالتالي تظليل الأطراف ذات العلاقة مع اقتراح بعض الحلول للحد من أثارها السلبية ومكافحتها.
أهم نتائج الدراسة	- ممارسات المحاسبة الإبداعية تؤثر بصورة كبيرة على مصداقية القوائم المالية وتجردها من خصائصها الجوهرية المبنية على الشفافية والمصداقية، وأن مسألة تضارب المصالح وتعارضها بين مختلف الأطراف ذات المصلحة بالشركة هي السبب الرئيسي لظهور المحاسبة الإبداعية. - هناك العديد من الأساليب التي تستخدم للتلاعب بالحسابات على حسب نوع القائمة المالية، وهذه الممارسات لا تعد كونها عملية غش وتلاعب.
<b>نقموش عادل "ديسمبر 2019" (عادل، 2019)</b>	
عنوان الدراسة	الأساليب الحديثة لكشف الممارسات المحاسبية الإبداعية والحد منها في الجزائر" دراسة ميدانية "
نوع الدراسة	مقالة منشورة، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12، العدد 02، جامعة المسيلة، الجزائر.
هدف الدراسة	- توضيح كيفية نشوء المحاسبة الإبداعية، التعرف على مفهوم المحاسبة الإبداعية، تحليل أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، وكذا إيجاد الوسائل والأساليب الحديثة للكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
الأداة المستخدمة	استبيان.
أهم نتائج الدراسة	- التحدي الأكبر للمحاسبة الإبداعية لا ينحصر في البعد الفني للمحاسبة وإنما يتجاوزه إلى بعد الأخلاقي للمحاسبين وهو أكبر خطورة على مستقبل مهنة المحاسبة. - هناك أخلاقيات تحكم المهنة وأن وجود مثل تلك الأخلاقيات ستقود إلى الرقي بمهنة المحاسبة، الأمر الذي سيساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
<b>ميساء محمد سعد أبو تمام "2013" (أبو تمام، 2013)</b>	
عنوان الدراسة	مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق المالي.

رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.	نوع الدراسة
- التعرف على نطاق المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية، وذلك بالتعرف على ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية على هذه القائمة من خلال دراسة قضايا الإبلاغ بهدف التلاعب بقائمة التدفقات النقدية.	هدف الدراسة
استبيان.	الأداة المستخدمة
- يوجد تأثير لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية على موثوقية وملائمة بيانات قائمة التدفقات النقدية. - يوجد إدراك لدى المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لأساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية.	أهم نتائج الدراسة

9-2- الدراسات الأجنبية:

## الجدول رقم (1-2): الدراسات الأجنبية

<b>January "Sherien Mamoun Sayed Ahmed, Fadlalla Berier Gafar Ibrahim (Ahmed &amp; Ibrahim, 2023)"2023</b>	
<b>The impact of creative Accounting on financial statements: field study on Sudanese commercial banks.</b>	عنوان الدراسة
Research Article, social science journal, volume10, Issue 01.	نوع الدراسة
- تحديد مدى ارتباط المحاسبة الإبداعية بالقوائم المالية، وتسلط الضوء على الوسائل الفنية للمحاسبة الإبداعية.	هدف الدراسة
استبيان.	الأداة المستخدمة
- لا يمكن القضاء على الآثار السلبية لتقنيات المحاسبة الإبداعية تماما ولكن يمكن تخفيضها إلى المستوى الأدنى. - تقنيات المحاسبة الإبداعية لها آثار إيجابية وسلبية. - يمكن استخدام مبادئ حوكمة الشركات النشطة للتحكم في ممارسات المحاسبة الإبداعية باستخدام مديريين مستقلين غير تنفيذيين. - المدقق القانوني يمكن أن يلعب دورا فعالا في الحد من تأثير التقنيات المحاسبية الإبداعية على موثوقية البيانات المالية.	أهم نتائج الدراسة
<b>(Akkouche , 2022)"2022" Akkouche Mohamed Amine</b>	
<b>Creative Accounting practices and the reliability of Financial Statements - Evidence from the most iconic financial scandals</b>	عنوان الدراسة

Journal of Financial, Accounting and Managerial Studies Volume 09, Number 02.	نوع الدراسة
- إلقاء الضوء على المحاسبة الإبداعية، ممارستها، دوافعها وأثرها على الصورة الصادقة للمركز المالي للمنشأة، وموثوقية التقارير المالية، وكذلك علاقتها بالاحتيايل. كما قدمت هذه الدراسة بعض الأمثلة على الأساليب المستخدمة في التلاعب بالأرقام المحاسبية، بالإضافة إلى الوسائل الممكنة لتقليل الأثر السلبي للمحاسبة الإبداعية.	هدف الدراسة
- الاستخدام غير السليم للممارسات المحاسبية الإبداعية قد خدع كلاً من المدققين والمنظمين في الماضي، ولا يزال يفعل الشيء نفسه، نظراً للطبيعة المعقدة والمتنوعة للمعاملات التجارية ومدى الحرية المتاحة في المعايير والسياسات المحاسبية، مما يجعل من الصعب التعامل مع مسألة المحاسبة الإبداعية. - يتطلب اكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية معرفة متخصصة ومتقدمة من أولئك الذين يفحصون المعلومات المالية، وبالتالي هناك فرصة ضئيلة لاكتشافها من قبل المستثمرين الذين لا يمتلكون هذه المعرفة في كثير من الأحيان.	نتائج الدراسة

ومن خلال الدراسات السابقة، يمكن عرض تعقيب عن الدراسات السابقة وما يميز الدراسة الحالية عن تلك الدراسات في الجدول التالي:

#### الجدول رقم (1-3): التعقيب على الدراسات السابقة وما يميز الدراسة الحالية

ما يميز الدراسة الحالية	التعقيب على الدراسات السابقة
ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة هو أنّ هذه الدراسة سلطت الضوء على كلا جانبي المحاسبة الإبداعية (السلبي والإيجابي)، دون تقديم الأول عن الثاني.	من خلال عرض ملخص الدراسات السابقة، تبين أنّ هناك العديد من الدراسات تناولت موضوع المحاسبة الإبداعية، فهناك من الباحثين من اهتم بالجانب المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية وهناك من عالج الموضوع مع متغيرات أخرى، كالنظام المحاسبي المالي وحوكمة الشركات وجودة المعلومات المحاسبية وجودة القوائم المالية وغيرها من المتغيرات، وبالرغم من أنّ كل الدراسات قد ساهمت وبشكل كبير في تفسير وتوضيح أبعاد المحاسبة الإبداعية إلا أنّ جُلّها اكتفت بحصر نتائج ممارسات المحاسبة الإبداعية على الجانب السلبي فقط وإهمال الإيجابي.
كما اعتبرت هذه الدراسة أنّ المسؤول الأول والأخير عن إعطاء خلفية للمحاسبة الإبداعية هم ممارسي مهنة المحاسبة، وقد تختلف خلفية المحاسبة الإبداعية باختلاف أخلاقهم، مبادئهم ومدى درايتهم وتقيدهم بأخلاقيات مهنة المحاسبة.	

**10- هيكل الدراسة:**

تم معالجة موضوع أثر ممارسات المحاسبية الإبداعية على جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خلال فصلين، الأول نظري والثاني تطبيقي، تسبقهم مقدمة تعطي لمحة عامة عن الدراسة، ففي الجانب النظري تضمن الفصل الأول مدخل إلى المحاسبة الإبداعية وجودة القوائم المالية والذي تم من خلاله التطرق إلى الإطار النظري للمتغيرين وكذا العلاقة التي تربط بينهما، في حين تضمن الفصل الثاني دراسة تطبيقية لهذا الموضوع من خلال دراسة ميدانية لأثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لعينة من المهنيين والأكاديميين بولاية المسيلة، وفي الأخير انتهى حصاد هذا البحث بخاتمة تبرز أهم النتائج التي تم التوصل إليها.

الفصل الأول:

مدخل إلى المحاسبة الإبداعية وجودة

القوائم المالية

### تمهيد:

إنّ المحاسبة الإبداعية لا تعدّ منهجاً جديداً في مجال العمل المحاسبي، وإنما هي مصطلح شائع يطلق على بعض الإجراءات المحاسبية التي تعمل الإدارة من خلالها على تحسين صورة القوائم المالية المعروضة من خلال عدة ممارسات قد تختلف باختلاف مبادئ وأخلاق كل محاسب، لكن يبقى هذا المصطلح (المحاسبة الإبداعية) يطرح العديد من التساؤلات عن طبيعة الإبداع في المحاسبة، أهو ابداع في الطرق والأساليب المستخدمة، أو ابداع في البحث وعرض المعلومات المحاسبية لمستخدمي القوائم المالية. لذلك تم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

- الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية.
- الإطار النظري لجودة القوائم المالية.
- علاقة المحاسبة الإبداعية بجودة القوائم المالية.

### المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية

أخذت المحاسبة الإبداعية اهتمام العديد من الباحثين في الآونة الأخيرة، وذلك لما تحمله من آثار قد تكون سلبية وقد تكون إيجابية على قطاع الأعمال. وعلى الرغم من أنّ مصطلح المحاسبة الإبداعية يوحى بممارسات إيجابية إلا أنّ الثغرات القانونية والمرونة التي توفرها المحاسبة جعلته مصطلحاً يحمل في طياته ممارسات سلبية تقود إلى التلاعب والاحتيال.

### المطلب الأول: نشأة المحاسبة الإبداعية وعوامل ظهورها

سيتم في هذا المطلب التطرق إلى نشأة المحاسبة الإبداعية، وكذا العوامل التي ساهمت في ظهورها.

#### الفرع الأول: نشأة المحاسبة الإبداعية:

ظهرت المحاسبة الإبداعية في أدبيات المحاسبة عندما واجهت الشركات صعوبات في مدة الركون التي حدثت في بداية الثمانينات من القرن العشرين، وكان هناك ضغوط لتحقيق أرباح أفضل بينما كان من الصعب تحقيقها، ولقد استمر الركون الأخير مدة طويلة وأجبر الكثير من الوحدات الاقتصادية التي تبلغ عن أرباح صورية التصفية. (عيسى و جلابة، 2017، صفحة 55)

ومن المحتمل أن تكون قد بدأت عندما اكتشفت الشركات بأنّ القوانين تخبرك فقط بما لا تستطيع فعله وليس ما تستطيع فعله، ولهذا فقد رأت الشركات بأنها إذا كانت لا تستطيع كسب الأرباح فإنها تستطيع على الأقل أن تبتدعها. (الخشاوي و الدوسري، 2008، صفحة 6)

ولقد اصطلح مهنيّاً على تسمية الإجراءات الخفية لهذا التلاعب في البيانات المحاسبية بالعديد من المسميات، وذلك حسب ما جاء في أدبيات هذا المجال من علم المحاسبة، فمنها على سبيل المثال مصطلح إدارة الأرباح، الهندسة المالية، تمهيد الدخل، المحاسبة التجميلية، المحاسبة الإبداعية أو الخلاقة... إلخ، وأياً كانت تلك المسميات فجميعها يستغل الثغرات في السياسات المحاسبية وتعدد بدائلها ونقاط ضعفها المختلفة في سبيل إظهار البيانات المالية بغير صورتها الحقيقية، وبشكل يخدم فئة معينة مستفيدة من الإفصاح عن البيانات المالية، حيث يتم استخدام مصطلح المحاسبة الإبداعية كأحد المصطلحات الدالة على عملية التلاعب في إعداد البيانات المالية، وأصبح محل تركيز واهتمام من قبل المحاسبين والمدققين بشكل كبير خلال السنوات الأخيرة، لا سيما بعد سلسلة من الفضائح لشركات كبرى كانهيار شركة الطاقة Enron وتحميل شركة Anderson Arthur جزءاً من مسؤولية هذا الانهيار كونها الشركة المسؤولة عن تدقيق حساباتها وواحدة من أكبر خمس شركات تدقيق في العالم، واتهامها أيضاً بالتلاعب بالبيانات المحاسبية للوحدة الاقتصادية، مستغلة في ذلك بعض المعالجات والسياسات المحاسبية التي تُظهر البيانات المحاسبية بغير شكلها الصحيح. (عادل، 2019، صفحة 711)

#### الفرع الثاني: عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية

قد تكون لعدة عوامل اليد في ظهور المحاسبة الإبداعية، فمنها العوامل التي تتعلق بالبيئة المحاسبية (كركود الأسواق المالية، تواطؤ مراجعي الحسابات وشركات التدقيق، حالات عدم التأكد والمخاطر الناتجة عن

## الفصل الأول: مدخل إلى المحاسبة الإبداعية وجودة القوائم المالية

زيادة التقلبات في بعض الأسواق). وأخرى تتعلق بالنظام المحاسبي (كحرية الاختيار بين القواعد والمبادئ المحاسبية، حرية التقديرات المحاسبية، توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية).

وفيما يلي تفصيل لهاته العوامل: (فداوي، 2014/2013، صفحة 120)

### أولاً: عوامل تتعلق بالبيئة المحاسبية

▪ **ركود الأسواق المالية:** في منتصف الثمانينات أين ساد الركود الاقتصادي، لم تجد المؤسسات ملجأ لها لتمويل حاجياتها سوى البنوك، ولما ظهر قانون منع الوساطة المالية عام 1984م، اتجهت هذه المؤسسات مباشرة نحو السوق المالي لتمويل احتياجاتها، وبزيادة عدد المستثمرين في المؤسسات المدرجة بالبورصة وسعي هؤلاء لرفع مردوديتهم المالية الاستثمارية، تطور مفهوم المحاسبة الإبداعية، فكيف في حال تلك المؤسسات أن تلبية حاجات مستثمريها (كمعدل العائد على الاستثمار)، لذا عليها تقديم الصورة الصحيحة والصادقة من خلال بياناتها المالية كأفضل وسيلة للتواصل بين المؤسسة وجمهورها، إلا أنها أمام تلك الضغوطات لم تجد سوى تقديم صورة نظرية بإظهار أرقام ونتائج تعبر عن أرباح أفضل ولا تطابق الواقع، وبهذا ظهرت فكرة ابتداع الفن المالي.

▪ **تواطؤ مراجعي الحسابات وشركات التدقيق:** تحقيق الأهداف المسطرة من قبل الشركة يهم بالدرجة الأولى المسيرين، الملاك والعاملين، كما يهم أيضاً المتعاملين معها، لذا من الضروري تزويد تلك الأطراف بالمعلومات اللازمة حول تلك الشركة ولنيل رضاهم لا بد أن تكون قد خضعت للمراجعة الخارجية المستقلة والمحايدة. إلا أنه وحسب ما ورد مؤخراً فالمداخل التي تحصلها كبرى مكاتب الراجعة والتدقيق في العالم تتراوح ما بين 26 إلى 65 مليار دولار، وهذه الحصص الضخمة هي خير دليل على أن المؤسسات وقبل انهيارها كانت تتواطأ مع مراجعي الحسابات بهدف التستر على تلاعبها بالبيانات المالية، وبهذا بدأت ملامح المحاسبة الإبداعية بالظهور.

▪ **حالات عدم التأكد والمخاطر الناتجة عن زيادة التقلبات في بعض الأسواق:** كتقلب أسعار صرف العملات، معدل النمو، زيادة معدل التضخم وغيرها، الأمر الذي أدى بالمؤسسات تبني المحاسبة الإبداعية لحد من تلك المخاطر وتجميل الأدوات المالية.

### ثانياً: عوامل تتعلق بالنظام المحاسبي (أونيس و زرقواد، 2019، صفحة 158)

▪ **حرية الاختيار بين القواعد والمبادئ المحاسبية:** تسمح القواعد والسياسات المحاسبية للوحدة الاقتصادية أحيانا أن تختار من بين مختلف الطرق والمبادئ المحاسبية التي تستخدمها في إعداد قوائمها المالية، إذ تسمح المعايير المحاسبية باختيار البدائل المحاسبية المختلفة، وهنا يترتب على الوحدة الاقتصادية اختيار الطرق والمبادئ المحاسبية التي تتلاءم مع أهدافها ورغباتها، والتي تحقق أفضل صورة لأدائها.

▪ **حرية التقديرات المحاسبية:** يتضمن إعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير والحكم الشخصي والتوقع، وهذا ما يتيح للإدارة التلاعب في هذه التقديرات بشكل متفائل أو متحفظ حسب احتياجاتها ورغبتها في التأثير على فقرات القوائم المالية من حيث التضخيم أو التقليل من قيمتها بغرض الوصول إلى الأهداف المحددة مسبقاً.

- **توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية:** يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ وحدث بعض العمليات الحقيقية إلى تحقيق الانطباع المرغوب فيه عن الحسابات والقوائم المالية، فإذا تُرك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسباً فقد تُؤجل تنفيذ هذه العمليات أو تُعجل من تنفيذها وذلك لتحقيق أهداف ومكاسب معينة.
- **نظرية الوكالة:** قد أدى انفصال الملكية عن الإدارة ظهور مشكلة الوكالة، والتي أدت بدورها إلى اختلاف المصالح والأهداف بين المدراء الراغبين في الثروات والأمن الوظيفي والمتهربين من تحمل مخاطر كبيرة باستثمارات الشركة، وبين أصحاب الملكية الراغبين في تعظيم القيمة السوقية لأسهم شركتهم. ما أدى بالإدارة إلى ابتداء وابتكار أرباح غير جوهرية، وعليه فإنّ الوكالة تعد من الأسباب والعوامل التي أدت إلى ظهور المحاسبة الإبداعية واستعمالها في الشركات، إمّا حفاظاً على موقعها أو لزيادة المكاسب المرتبطة بنسبة من الأرباح.
- **نظرية عدم تماثل المعلومات:** قد تكون المعلومات سبباً في نشوء الصراع بين الإدارة التي يتوفر لديها المعلومات الكاملة حول هيكل المؤسسة، وبين الأطراف الخارجية التي لا تملك تلك المعلومات، الأمر الذي يدفع الإدارة لاستخدام تلك المعلومات في تحقيق مكاسب خاصة (التحفظ أو الإفصاح عن التقارير المالية لصالحها، تقديم المعلومات للمستثمرين المحتملين بالطريقة التي تجعل المؤسسة في أفضل صورة)، لتصبح بهذه الميزة تملك قدرًا معتبراً من المعلومات التي تخص مستقبل المؤسسة مقارنة بالأطراف الخارجية التي تفتقرها.
- المنافسة الشديدة بين الشركات ومحاولة عكس صورة عن الشركة كأفضل الموجود في الساحة التنافسية حتى ولو كلفهم ذلك ابتداء أرباح لا أساس لها من الصحة.

### المطلب الثاني: مفهوم المحاسبة الإبداعية وأشكالها

من خلال هذا المطلب سيتم التطرق إلى مفهوم المحاسبة الإبداعية، والأشكال التي جاءت بها هاته الأخيرة.

### الفرع الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية:

المحاسبة الإبداعية مصطلح غير محدد التعريف، فقد اختلفت المفاهيم التي تناولته باختلاف آراء الباحثين والكتاب كل حسب زاوية نظره، فمنهم من يراها من الزاوية الإيجابية ومنهم من يراها من الزاوية السلبية. وفيما يلي نستعرض أهم التعاريف التي جاءت بها المحاسبة الإبداعية من الزاويتين:

الجدول رقم (1-4): المحاسبة الإبداعية من الزاويتين الإيجابية والسلبية

المحاسبة الإبداعية من الزاوية السلبية	المحاسبة الإبداعية من الزاوية الإيجابية
<p>- "عملية التلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال الأخذ بمزايا الغموض في القواعد واختيار ممارسات الإفصاح والقياس من بين هذه القواعد لتغيير القوائم المالية مما هي عليه لتصبح بالصورة التي يرغبها معدو هذه القوائم المالية." (رفيف، 2021، صفحة 188)</p> <p>- "هي ممارسات تهدف إلى إخفاء الأداء الحقيقي للمؤسسة عن طريق إنشاء العمليات المحاسبية الوهمية، كالاعتراف المزيف بالإيرادات وتشكيل احتياطات سرية، حيث تعتبر هذه الممارسات غير منتجة ولا تخلق أي قيمة حقيقية للمؤسسة وبالتالي فهي ممارسات غير قانونية ويصعب اكتشافها. (لعروسي، 2018، صفحة 267)</p> <p>- "أي إجراء من طرف الإدارة، يؤدي إلى التأثير على الدخل المبلغ عنه ولا يوفر أي ميزة اقتصادية حقيقية للمنظمة وقد يكون في الواقع ضاراً على المدى الطويل." (A. Marchant و Rockness، 1994، صفحة 79)</p>	<p>- "القدرة على إيجاد أشياء جديدة قد تكون أفكاراً أو حلولاً أو منتجات أو خدمات أو طرق أو أساليب عمل مفيدة من خلال استخدام المحاسب لمهاراته وخبرته الشخصية الإبداعية في استنباط أساليب محاسبية جديدة، أو توصله إلى حلول محاسبية تواجه التنظيم المحاسبي بالاعتماد على التحليل المنهجي المنطقي الهادف." (عمورة و شريقي، 2011)</p> <p>- "التجديد والتطوير في طرق توفير المعلومات لاتخاذ القرارات، كما يتمثل في العناصر التي يشملها النظام المحاسبي كالموارد البشرية (المحاسبين) وذلك عن طريق اختيارها وتدريبها ورفع كفاءتها، كما يتضمن الإبداع المحاسبي جانب الموارد المادية كالتجهيزات الآلية والبرمجة المالية والمحاسبية اللازمة للأداء المحاسبي المتطور. (عجيلة، 2009، صفحة 182)</p> <p>- "نظام متكامل من الآليات الذاتية والموضوعية والسلوكية والخبرات المتراكمة إلى جانب القدرة على توظيف المؤهلات الأكاديمية والعملية والإدراك المحاسبي والإلهام من أجل توليد الأفكار المحاسبية." (Nofan، 2019، صفحة 178)</p>

ومنه نستنتج أنّ معظم التعاريف تركز على جانبين، فمن الجانب الإيجابي تعتبر المحاسبة الإبداعية طريقة للتجديد والتطوير في الطرق، الحلول والإجراءات المحاسبية، كما أنها تساهم في حل المشكلات دون المساس بالمبادئ المحاسبية وذلك لتوفير معلومات محاسبية مفيدة ومجدية لمستعملها.

أمّا الجانب السلبي فهي تعتبر وسيلة للتضليل والاحتيال من خلال اتباع أساليب التغليف والتلاعب بالأرقام بغية إظهار وضعية معينة تخدم مصالح أطراف معينة أو حقائق معينة.

الفرع الثاني: أشكال المحاسبة الإبداعية

ظهرت المحاسبة الإبداعية على عدة أشكال وصور، وقد اختلف في تصنيفها الكتاب والباحثين في هذا المجال، فمنهم من يصنفها من خلال الدوافع التي تدفع الإدارة لممارسة المحاسبة الإبداعية، ومنهم من يصنفها

## الفصل الأول: مدخل إلى المحاسبة الإبداعية وجودة القوائم المالية

اعتماداً على أساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية وطريقة التلاعب في المعلومات المالية، وهناك من يرى أشكال المحاسبة الإبداعية هي المسميات التي أُطلقت عليها تبعاً للتسلسل الزمني والمكان الذي مورست فيه. وفيما يلي نستعرض أهم الأشكال التي أخذت مضمون المحاسبة الإبداعية:

### الجدول رقم (1-5): أشكال المحاسبة الإبداعية

الشكل	التعريف
المحاسبة الجادة أو الصارمة (Aggressive accounting)	اختيار وتطبيق قوي ومقصود لمبادئ المحاسبة يتم إجراؤه في محاولة لتحقيق النتائج المرجوة وعادةً لتحقيق أرباح جارية أعلى، سواء كانت هذه الممارسات المتبعة متوافقة مع قواعد ومبادئ المحاسبة المقبولة عموماً أم لا.
إدارة الأرباح (Earnings management)	التلاعب في الأرباح لتحقيق أهداف محددة بشكل مسبق من الإدارة، أو توقعات تعد من طرف المحللين، أو قيم تتناغم مع تلطيف صورة الدخل والتوجه نحو مكاسب ثابتة.
تلطيف الدخل (Income smoothing)	شكل من أشكال إدارة الأرباح المصممة لإزالة التذبذب في مسار الدخل الطبيعي، وعادة ما تتضمن خطوات لتخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل المرتفع من أجل نقلها إلى السنوات ذات الدخل المنخفض.
التقارير المالية الاحتيالية (Fraudulent financial reporting)	إظهار بيانات خاطئة بشكل متعمد، أو حذف قيم معينة أو إخفائها في البيانات المالية بهدف تضليل مستخدمي البيانات المالية، هذا النوع من التلاعب يعتبر عملاً منافياً للقانون.
ممارسات المحاسبة الإبداعية (Creative accounting practices)	كل خطوة مستخدمة لممارسة التلاعب بالبيانات المالية بما في ذلك المحاسبة الجادة أو الصارمة وتطبيق قواعد ومبادئ المحاسبة، وكذا التقارير المالية الاحتيالية، وأي خطوة يتم اتخاذها لإدارة الأرباح وتسوية الدخل.
المحاسبة الانتهازية (Opportunistic accounting)	عملية التلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل الكشوفات المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما يُفضل معدّو هذه الكشوفات أن يُبلغ عنه.
تزيين أو زخرفة الواجهة (Window Dressing)	أسلوب يستخدم لجعل البيانات المالية للشركة تبدو أكثر جاذبية للمستثمرين. يمكن أن يشمل ذلك مجموعة متنوعة من التقنيات، مثل التلاعب بتوقيت المعاملات أو تعديل السياسات المحاسبية.

<p><b>المحاسبة الابتكارية</b> <b>(Innovative Accounting)</b></p>	<p>مختلف الممارسات المبتكرة التي يقوم المحاسب من خلالها باستخدام مهاراته الفكرية ومعرفته الجيدة بالقوانين والبدائل المحاسبية من أجل التلاعب بالأرقام المحاسبية بإتباع الحيل والخداع واستغلال المرونة والثغرات في النظام المحاسبي المطبق لتضليل مستخدمي القوائم المالية والتأثير على آرائهم وقراراتهم وكذا تحقيق أهداف أصحاب المصلحة.</p>
--	--

المصدر: بالاعتماد على المصادر التالية: - (Mulford و E. Comiskey، 2002، صفحة 03)

- (بالرقي، 2012، صفحة 33) - (smith, 2024)

ومن هنا يمكن القول أنّ المحاسبة الإبداعية ماهي إلا تدخل هادف في عملية إعداد القوائم المالية، صحيح أنّه مصطلح يأخذ أشكالاً عدّة لكن يبقى الهدف واضح مهما تعددت صورته وأشكاله. وعلى غرار ما تمّ ذكره فإنّ هناك أشكال ومسميات أخرى أخذت بالظهور مؤخراً " كطبخ الكتب (cooking of the books) ، تدليك الأرقام (Massaging the numbers)، إدارة الإفصاح (Disclosure management) ، الهندسة المالية (financial engineering) ، المحاسبة التجميلية (Cosmetic Accounting) " وغيرها.

### المطلب الثالث: دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية ومجالاتها

سيتم من خلال هذا المطلب التطرق أولاً إلى الدوافع التي تؤدي إلى استخدام المحاسبة الإبداعية، ومن ثمّ التطرق إلى المجالات التي تأخذها المحاسبة الإبداعية.

#### الفرع الأول: دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية:

تتعدد دوافع الإدارة لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، ولعلّ أهم هذه الدوافع ما يلي:

- **التهرب وتخفيف العبء الضريبي:** قد يكون الدافع الأسمى لممارسات المحاسبة الإبداعية التملص الخاضع للضريبة قدر المستطاع.
- **تحقيق مكاسب شخصية:** مسألة تضارب المصالح وتعارضها بين مختلف الأطراف ذات المصلحة بالمؤسسة، وتحقيق المكاسب الشخصية حتى ولو كان على حساب الجميع يعد من أهم دوافع الإدارة لاستخدام المحاسبة الإبداعية.
- ارتباط نصيب المدراء والإداريين بالتعويضات والمكافئات يعتبر دافعاً قويا لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية من قبل إدارة المؤسسات.
- دعم وتقوية المركز المالي من أجل ترغيب المستثمرين الجدد في الاستثمار داخل الشركة.
- **التصنيف المهني:** تلجأ العديد من المؤسسات العاملة في ذات النشاط إلى تحسين بعض قيمها المالية للحصول على تصنيف مهني متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني التي تجريها مؤسسات دولية متخصصة، وذلك بالاستناد إلى المؤشرات والمعايير المالية المستخلصة من البيانات المالية السنوية ونصف السنوية وربيع السنوية.

- الحصول على تمويل أو المحافظة عليه: تلجأ المؤسسات عادة إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تعظيم الموقف المالي والقيم المالية للمؤسسة محاسبياً وليس حقيقياً، وذلك بهدف تحقيق الشروط المطلوبة من قبل المؤسسات المالية، وبالتالي تحسين أسعار الأسهم في الأسواق المالية وعكس صورة عن المؤسسة كأفضل الموجود في الساحة التنافسية.
- زيادة الاقتراض من البنوك: تستخدم العديد من البنوك التجارية جملة من المعايير والمؤشرات الائتمانية وذلك بهدف تقييم المؤسسات كخطوة تسبق اتخاذ قرار منح القروض لهذه المؤسسات، لذلك تلجأ هذه المؤسسات لأساليب المحاسبة الإبداعية بغية تحسين المؤشرات والمعايير، الأمر الذي سيؤثر إيجابياً على عملية اتخاذ القرار الائتماني بمنح القروض. (شبرو و بن خليفة، 2021)
- الوفاء بالمتطلبات اللازمة: تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية للوفاء بالمتطلبات اللازمة (قانونية، تعاقدية، تنافسية) عندما لا تسمح الظروف التشغيلية أو الاستثمارية للشركة بتحقيق تلك المتطلبات. (باعجاجة و شاكر خليفة، 2015، صفحة 5)

### الفرع الثاني: مجالات استخدام المحاسبة الإبداعية:

- يأخذ الإبداع المحاسبي بشكل عام مجالات عدة، فقد يكون إبداعاً إدارياً، جذرياً أو مخططاً أو جوهرياً، تنظيمياً أو فردياً أو جماعياً، داخلياً أو خارجياً، وهذه المجالات كالاتي: (عمورة و شريقي، 2011، صفحة 10)
- نظام المعلومات المحاسبي.
- المفاهيم، التعاريف، الفروض، المبادئ، الأسس، القواعد والمعايير المحاسبية المختلفة.
- القياس المحاسبي (التقييم).
- أساليب التسجيل أو التقييد وعرض البيانات المحاسبية والقوائم المالية.
- طرق توزيع أو تحميل المصاريف المختلفة.
- أساليب إعداد وعرض التقارير.
- أساليب التحليل المالي.
- تطوير البرامج الآلية المحاسبية.

ويتضح مما تقدم أنّ ممارسات المحاسبة الإبداعية تغطي أوجه مختلفة في الوحدة الاقتصادية، الأمر الذي يؤثر على مصداقية أداء هذه الوحدة وذلك بسبب إخفاء مشاكل الأداء والخروج بصورة مرغوب فيها فيما يتعلق بنتيجة الأعمال والمركز المالي، ويتم ذلك من خلال الإفصاح عما تراه مناسبا عن أرباحها وخسائرها ومركزها المالي، مما يفسح المجال للتلاعب عن طريق استخدام الاختيار المحاسبي المناسب وتقديم معلومات مضللة لمستخدمي المعلومات المحاسبية الأمر الذي ينتج عنها قرارات غير رشيدة.

### المطلب الرابع: المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية

المحاسبة الإبداعية كظاهرة عالمية لاقت الكثير من الاهتمام في الفكر المحاسبي وتعالق الأصوات المؤيدة والمعارضة لتلك الظاهرة، مما دفع العديد من الباحثين للبحث عن مدى أخلاقيات المحاسبة الإبداعية في ظل وجهات النظر المتباينة فيما يسمى " بالمنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية " .

المحاسبة كعلم اجتماعي هدفه الأساسي هو خدمة مستخدمي القوائم المالية في تقديم معلومات تتميز بالمصداقية والنزاهة، بحيث يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، فمن المتعارف عليه أنّ كل المداخل النظرية للمحاسبة لها جانب أخلاقي يرتكز على ثلاث مبادئ أخلاقية وهي كالتالي: (المخيزم، 2008، صفحة 21)

- **العدالة (Justice):** وتعني أن يكون هناك معايير وأسس عادلة للمعاملة بين كل الأطراف المستفيدة.
- **الصدق (Truth):** ويعني المطابقة للحقيقة.
- **عدم التحيز (Fairness):** ويعني بإعداد التقارير المحاسبية بطريقة تخدم جميع فئات مستعملي المعلومات المحاسبية، دون تغليب فئة على حساب الفئات الأخرى.

وإنّ عدم الالتزام بهذه المبادئ يعتبر سلوك مهني لا أخلاقي، أي خروج المحاسب على مقتضيات الأمانة، وأداء وظيفته بالشكل الذي يُخل بالثقة التي يوليها مستخدمي القوائم المالية، كما في حالة التزوير أو تغيير السجلات أو الاختلاس أو الحذف أول إلغاء نتائج العمليات من السجلات، أو تسجيل عمليات وهمية، أو عدم الارتباط السليم بالقواعد المحاسبية وغيرها، سواءً لمنفعة خاصة أو بدف الانحياز لمصلح طائفة معينة عند إعداد وعرض المعلومات المفصح عنها بالقوائم المالية بما يتعارض الاعتبارات الموضوعية والاستقلال المهني. (Thomas و Andresen، 1992، صفحة 07)

إنّ هناك تباين واضح في الآراء حول مدى سلبية أو إيجابية تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، وإنّ الرأيين لهما من يدافع عنهما ولهما وجهة نظر وحجج مؤثرة، الأمر الذي يقود إلى السؤال عن مدى أخلاقية تلك الأساليب والممارسات، إذ يرى بعض الباحثين أنّ استخدام معيار التعمد بما يحمله من نوايا كأساس للحكم على الجانب الأخلاقي لأي تصرف أو ممارسة من جانب الإدارة إلى إمكانية الفصل والتمييز بين الدوافع المختلفة في تحكم سلوك الإدارة، فقد تلجأ الإدارة إلى التغيير في القواعد المحاسبية المطبقة بهدف تحقيق معلومات أكثر ملائمة أو تحقيق نمو واستقرار للوحدة الاقتصادية، وبذلك يعتبر سلوكاً كفاء، وقد تستهدف الإدارة تحقيق أهداف أو مصالح ذاتية فيعد سلوكاً انتهازياً لا أخلاقياً (البارودي، 2002، صفحة 101)، وفي ضوء ذلك يمكن القول أنّ هناك مجموعة من الخصائص يجب أن يتسم بها الأسلوب المحاسبي في المحاسبة الإبداعية حتى يكون مقبولاً من الناحية الأخلاقية والمتمثلة في الآتي: (المخيزم، 2008، صفحة 22)

- أن يحقق الأسلوب المستعمل تعديلاً في رقم الدخل دون أن يزيح في أعمال غير مرغوب فيها.

## الفصل الأول: مدخل إلى المحاسبة الإبداعية وجودة القوائم المالية

- ألاّ يحتاج الأسلوب المستخدم إلى القيام بعمليات فعلية مع أطراف خارجية أخرى.
- أن يتفق الأسلوب المستخدم مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- أن تستمر الوحدة الاقتصادية في استخدامه خلال مجموعة من الفترات المتتابعة.

ومنه نستنتج أنّ:

- توفّر تلك الخصائص في أساليب المحاسبة الإبداعية قد يجعلها سلوك أخلاقي لا حرج فيه.
- توفر تلك الخصائص في الأساليب المحاسبية الخاصة بالمحاسبة الإبداعية والتي من ضمنها عملية الاختيار المحاسبي قد يزيد من حيادية ونزاهة المعلومات المحاسبية من جهة، ومن جهة أخرى تزيد من مصداقيتها وملاءمتها بالشكل الذي يؤثر على درجة جودتها ومنفعتيها لمستخدميها، والذي يمثل الهدف النهائي لإنتاج المعلومات المحاسبية، وبعبارة أخرى فيمكن القول أنّ هناك علاقة إيجابية بين النواحي الأخلاقية لممارسات المحاسبة الإبداعية ومستوى جودة المعلومات المحاسبية وبالتالي المنفعة المرجوة منها.
- المخالفات الجسيمة التي ينتهجها المحاسبون في مهنتهم بغية تحقيق غايات وأهداف تستفيد منها فئة معينة على حساب باقي الفئات سواءً داخل أو خارج المؤسسة قد تجعل المحاسبة الإبداعية سلوكاً وأسلوباً لا أخلاقياً.

### المبحث الثاني: الإطار النظري لجودة القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية إحدى الوسائل التي يمكن من خلالها توفير متابعة مستمرة لكافة التطورات الحاصلة في المؤسسة، كما أنها أداة للحكم على سلامة وضعها المالي، ومدى قدرتها على الوفاء بالتزاماتها، والأهم من ذلك أنها تعد من أهم الوسائل التي تساهم في عملية اتخاذ القرارات الرشيدة، والتي بدورها تهدف إلى تقديم معلومات ذات جودة لمختلف مستخدميها، حيث أنّ هذه الجودة مرتبطة بمدى خلو هذه الأخيرة من الأخطاء والتحريفات والتلاعبات بكل أنواعها.

### المطلب الأول: مفهوم جودة القوائم المالية

قبل التطرق إلى مفهوم جودة القوائم المالية، تجدر بنا الإشارة إلى تعريف الجودة كمصطلح، ومن ثمّ تعريف القوائم المالية، وفي الأخير نتوصل إلى تعريف جودة القوائم المالية ككل.

#### الفرع الأول: مفهوم الجودة

لقد تعددت التعاريف التي تناولت مضمون الجودة، ونقتصر بالذكر ما يلي:

- عرف القاموس الأمريكي أكسفورد (Oxford Dictionary) الجودة على أنّها "درجة أو مستوى من التميز".
  - عرفها معهد الجودة الفيدرالي الأمريكي على أنّها "أداء العمل الصحيح، وبالشكل الصحيح، مع الاعتماد على تقييم المستفيد في معرفة مدى تحسن الأداء".
  - "الجودة هي عمل الشيء بالطريقة الصحيحة من أول مرة وفي كل مرة." (معمار، 2009، صفحة 46)
- ومنه يمكن القول أنّ الجودة هي مجموعة الخصائص والسمات التي يجب توفرها في المنتج أو الخدمة بحيث تجعله يقوم بوظيفته على أكمل وجه.

#### الفرع الثاني: مفهوم القوائم المالية

لقد تعددت التعاريف التي تناولت مضمون القوائم المالية، ونقتصر بالذكر ما يلي:

- "هي عبارة عن ملخص البيانات والمعلومات التي يتم الوصول إليها عن طريق قياس الأحداث الاقتصادية للمؤسسات المختلفة، كما أنها تمثل الجزء المحوري للتقارير المالية وهي الوسيلة الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية." (قادري، 2009، صفحة 55)
- "هي مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية والمالية التي تسمح بتقديم صورة عادلة عن الوضعية المالية، الأداء وخزينة المؤسسة في نهاية الدورة." (نزر، 2011، صفحة 35)
- كما عرفت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC القوائم المالية على أنّها "عبارة عن عرض للمركز المالي للمؤسسة وأدائها خلال فترة زمنية محددة، وذلك بهدف توفير معلومات حول الوضعية المالية للمؤسسة والتمكن من تقييم أدائها وتدفعاتها النقدية، بحيث تكون هذه القوائم ملائمة لجميع المستخدمين".

ومنه يمكن القول أنّ القوائم المالية هي المنتج النهائي للمحاسبة، الجزء الأكثر أهمية في التقارير المالية، الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي، والوجهة الرئيسية لمختلف مستعمليها للحصول على معلومات مالية يُعتمد عليها في تحديد الوضعية المالية للمؤسسة وتقييم أدائها المالي، وبالتالي صنع القرارات المالية الرشيدة.

### الفرع الثالث: مفهوم جودة القوائم المالية

لقد تعددت التعاريف التي تناولت مضمون جودة القوائم المالية، ونقتصر بالذكر ما يلي:

- " تلك الخصائص التي يجب أن تتمتع بها المعلومات المالية، حتى تكون مفيدة لمستخدميها وتساعدهم في اتخاذ القرارات الرشيدة." (صحراوي وبيالة، 2020، صفحة 164)
  - " هي مصداقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية وما تحققه من منفعة للمستخدمين، ولتحقيق ذلك يجب أن تخلو من التحريف والتضليل، وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية بما يحقق الهدف من استخدامها." (طالب وبلمداني، 2020، صفحة 103)
- ومنه يمكن القول أنّ جودة القوائم المالية هي ما تتصف به المعلومات المحاسبية التي تشتمل عليها تلك القوائم من خصائص نوعية تدفع بها لتحقيق المنفعة لمستخدميها، مع ضرورة خلوها من التحريفات، وإعدادها في إطار مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية.

### المطلب الثاني: الخصائص النوعية للمعلومات المدرجة في القوائم المالية

يقصد بالخصائص النوعية مجموعة الصفات والسمات التي تجعل من القيمة الإعلامية للمعلومات كبيرة من وجهة نظر مستخدميها، حيث أنها تساعد على المفاضلة بين البدائل المتاحة لهم، والذي يمكن اعتبارها كمرجع أو مرشد يُعتمد عليه للتمييز بين المعلومات المالية الجيدة والمفيدة لمستخدميها والتي تحقق أهدافهم وبين نظيراتها الأقل شأنًا (سويسي وحمقاني، 2011)، حيث يقسم الإطار المفاهيمي للتقارير المالية الخصائص النوعية للمعلومات المالية إلى مجموعتين، المجموعة الأولى تتمثل في الخصائص النوعية الأساسية (الملاءمة والتمثيل الصادق)، أمّا المجموعة الثانية فهي الخصائص المعززة أو الداعمة للخصائص النوعية (القابلية للمقارنة، القابلية للتحقق، القابلية للفهم، التوقيت المناسب) وفيما يلي تفصيل ذلك:

الجدول رقم (1-6): الخصائص النوعية للمعلومات المدرجة في القوائم المالية

المفهوم	الخاصية
<b>الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المدرجة في القوائم المالية</b>	
حتى تكون المعلومات المالية المعروضة ملائمة يجب أن تكون ذات صلة بالقرار، وبالتالي تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين، وتحدث فرق في تلك القرارات بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية. وتعتبر المعلومات المالية ملائمة إذا كانت تتميز بـ:	<b>الملاءمة (Relevance)</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- القيمة التنبؤية (تساعد في عملية توقع الأحداث والنتائج المستقبلية).</li> <li>- القيمة التأكيدية (تلعب دور في تأكيد أو تغيير التوقعات الأولية لمتخذي القرار).</li> <li>- الأهمية النسبية (المعلومات غير المهمة نسبياً لا تؤثر في القرار).</li> </ul>	
حتى تكون المعلومات المالية موثوقة يجب أن تعبر بصدق عن العمليات المالية والأحداث الأخرى التي حدثت في المؤسسة، وأن يستطيع المستخدمين الاعتماد عليها كمعلومات تعطي صورة حقيقية عن وضع المؤسسة، وبالتالي يجب أن تكون تلك المعلومات: - كاملة - محايدة - خالية من الأخطاء الجوهرية لأقصى قدر ممكن.	<b>التمثيل الصادق (Faithful representation)</b>
<b>الخصائص النوعية الداعمة أو المعززة للمعلومات المدرجة في القوائم المالية</b>	
بمعنى إمكانية مقارنة القوائم المالية للمؤسسة مع القوائم المالية لمؤسسات أخرى تعمل في نفس النشاط، حيث يمكنها ذلك معرفة مركزها بين المؤسسات المماثلة لها.	<b>القابلية للمقارنة (comparability)</b>
أي مدى وجود درجة عالية من الإجماع بين المحاسبين المستقلين عند استخدامهم نفس أساليب القياس والإفصاح، والخروج بنتائج متشابهة للأحداث الاقتصادية.	<b>القابلية للتحقق (Verifiability)</b>
هي المعلومة المعروضة ببساطة ووضوح ودقة وبدون تعقيد، ولا تحتمل تأويلين في معناها، حيث تتوقف إمكانية فهم المعلومات على طبيعة القوائم المالية وكيفية عرضها وكذلك قدرات وثقافة مستخدميها.	<b>القابلية للفهم (Understandability)</b>
هي عرض المعلومات على المستخدمين في إطار زمني فعال لعملية اتخاذ القرار، أي عرض المعلومات وقت طلبها من طرف مستخدميها وإلا تفقد قيمتها التأثيرية عليهم.	<b>التوقيت المناسب (Timeliness)</b>

المصدر: بالاعتماد على: - (أبو نصار و حميدات، 2013، الصفحات 07-11)

- (حفاصة و فرحات، 2018، صفحة 89)

### المطلب الثالث: أنواع ومستخدمي القوائم المالية

سيتم من خلال هذا المطلب التعرف على أنواع القوائم المالية والتميز بين مختلف مستخدميها.

#### الفرع الأول: أنواع القوائم المالية (قمان و بوسعيدة ، 2023 ، صفحة 300)

يتطلب توصيل المعلومات المالية إلى المستفيدين إعداد قوائم مالية مترابطة ومتكاملة مع بعضها البعض، بحيث لا يمكن لقائمة بمفردها أن تلبي احتياجات مستخدميها، وتتمثل هذه القوائم فيما يلي:

#### ▪ قائمة المركز المالي/ الميزانية (Balance sheet statements):

صورة فوتوغرافية لثروة المؤسسة بتاريخ محدد، وطبقاً للنظام المحاسبي فالميزانية هي قائمة تظهر كل من الأصول والخصوم على أساس تصنيف خاص، حيث تُصنف الأصول إلى عناصر جارية وأخرى غير جارية، أما الخصوم فتصنف إلى أموال خاصة وخصوم غير جارية وخصوم جارية.

#### ▪ قائمة الدخل/ جدول حساب النتائج (Income statement):

وضعية ملخصة للأعباء والإيرادات المحققة من طرف المؤسسة خلال السنة المالية، وترتب فيه التكاليف والإيرادات حسب الطبيعة أو حسب الوظيفة، ويظهر الجدول النتيجة الصافية للسنة المالية وأرصدة السنة السابقة ومعطيات السنة المالية الجارية، وهي ككل معطيات تستخدم في تقييم الأداء.

#### ▪ قائمة التدفقات النقدية/ جدول سيولة الخزينة (cash-flow statement)

وثيقة تحدد المركز المالي للمؤسسة وكيفية تغير هذا المركز عبر مدة إعدادها، أي أنها توضح مدفوعات ومقبوضات مؤسسة معينة خلال فترة زمنية معينة، كما أنها تساعد مستخدمي القوائم المالية في تقييم مدى قدرة المؤسسة على تحقيق التدفقات النقدية في الحاضر والمستقبل والتنبؤ بالفشل.

#### ▪ جدول تغيرات حقوق الملكية/ جدول تغيرات الأموال الخاصة (Changes in owner's Equity statement)

تمثل تحليلاً للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة خلال السنة المالية.

#### ▪ الإيضاحات/ الملاحق (Explanatory note)

تضمن معلومات ذات أهمية كبيرة تفيد في فهم المعلومات الواردة في القوائم المالية، وذلك من خلال إحالة كل قسم من أقسام القوائم المالية إلى المعلومة الموافقة لها في الملاحظات المرفقة، كما يمكن الإدراج فيه المعلومات غير القابلة للتحديد الكمي والتي من المرجح أن يكون لها أثر مالي على المؤسسة.

#### الفرع الثاني: مستخدمي القوائم المالية:

يمكن التمييز بين صنفين رئيسيين لمستخدمي القوائم المالية. الصنف الأول يشمل المستخدمين ذوي المصلحة المباشرة (المساهمين الحاليين والمرتبقيين، المستثمرين، المقرضين، العمال، الموردون والدائنون الآخرون، إدارة المؤسسة). أما الصنف الثاني من فيشمل المستخدمين ذوي المصلحة غير المباشرة (المحللين الماليين،

## الفصل الأول: مدخل إلى المحاسبة الإبداعية وجودة القوائم المالية

المدققين، الجهات الحكومية، الجمهور العام، بورصة الأوراق المالية، الهيئات المعنية بإصدار المعايير، وغيرهم.)، والجدول الآتي يوضح أهم المستخدمين:

### الجدول رقم (1-7): مستخدمي القوائم المالية

المستخدمين ذوي المصلحة المباشرة	
المساهمين الحاليين والمرتبين	يهتم المساهمين ومستشاريهم بالوثائق والعوائد المتعلقة بالأسهم.
المستثمرين	يحتاج المستثمرين الحاليين والمتوقعين إلى توفير معلومات بشكل مستمر لإمكان تقييم فرص الاستثمار المتاحة، المفاضلة بين البدائل الاستثمارية واتخاذ القرارات المرتبطة بتوظيف مواردهم بشكل رشيد، والأهم من ذلك أنهم يهتمون بالمخاطر والعوائد المتعلقة باستثماراتهم.
المقرضين	هم بحاجة إلى معلومات تساعد في تقدير قدرة الشركة المقترضة على توفير النقدية اللازمة لسداد أصل القرض والفوائد المستحقة عليه.
العمال	يهتم العمال والمجموعات التي تمثلهم بالمعلومات المتعلقة بالمؤسسة العاملين بها، كما يهتمون بالمعلومات التي تساعد في تقييم قدرة مؤسساتهم على توفير المكافآت ومنافع التقاعد وفرص التوظيف.
الموردون والدائنون الآخرون	تعتبر هذه الفئة مصدراً للتمويل والائتمان قصير الأجل، حيث تتعلق اهتماماتهم بقدرة المؤسسة على السداد، التداول، نشاطها والنسب المتعلقة بذلك، كمعدلات دوران البضاعة للتأكد من استمرارية وكفاءة وربحية المؤسسة.
العملاء	يهتم العملاء بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المؤسسة، خاصة في حالة ارتباطهم أو اعتمادهم على المؤسسة في الأجل الطويل.
إدارة المؤسسة	تحتاج إدارة المؤسسة إلى معلومات لتقييم الوضع المالي لها، ربحيتها ومدى تقدمها وتطورها.
المستخدمين ذوي المصلحة غير المباشرة	
المحللين الماليين	إنّ المحللين الماليين من الفئات التي يقوم عملها أساساً على تحليل القوائم المالية، وذلك لإرشاد المستثمرين، فأى خلل في القوائم المالية ينعكس على صحة التحليل وبالتالي على قرارات العملاء في البيع والشراء. كما أنّ المحلل المالي يعتمد على القوائم المالية لإجراء المقارنات واستخراج النسب التي تساعد على اتخاذ القرار المناسب.
المدققين	المدقق هو وكيل المساهمين، فكل الأطراف تعتمد على تقرير المدقق والذي يقوم بدوره بمراجعة هذه القوائم المالية، وإبداء رأيه الفني المحايد.

<p>يتم استعمال المعلومات الواردة في القوائم المالية من طرف الجهات الحكومية لرسم السياسات على المستوى الوطني، كما تحتاج إدارة الضرائب المعلومات المالية الخاصة بالمؤسسات لاحتساب الضرائب المستحقة عليها</p>	<p><b>الجهات الحكومية</b></p>
<p>تؤثر المؤسسات على الجمهور العام بطرق متعددة، فمثلاً قد تقدم مساهمة فعالة في الاقتصاد المحلي عن طريق توفير فرص عمل أو دعم الموردين المحليين، وقد تساعد البيانات المالية الجمهور العام في تزويده بالمعلومات المتعلقة باتجاهات أنشطة المؤسسة ومستجداتها.</p>	<p><b>الجمهور العام</b></p>

المصدر: بالاعتماد على - (مداحي، 2012، صفحة 47) - (عكسة، 2016/2015، صفحة 55)

### المطلب الرابع: العوامل المؤثرة على جودة القوائم المالية

قد يكون للعديد من العوامل سواء السلبية أم الإيجابية اليد في التأثير على جودة القوائم المالية، نذكر منها:

- **عوامل متعلقة بالمعلومة المالية:** تتأثر جودة المعلومات المعروضة في القوائم المالية بمدى توفر مجموعة من الخصائص النوعية الأساسية والداعمة (كالملائمة، التمثل الصادق... إلخ)، وعدم توفر تلك الخصائص والسمات التي بدورها تساهم في التمييز بين المعلومة الأقل منفعة والأكثر منفعة قد يعرقل عملية اتخاذ القرار.
- **جودة المعايير المحاسبية المطبقة:** تطبيق المعايير الدولية يؤثر وبدرجة كبيرة على جودة التقارير المالية من خلال الحد من ممارسات إدارة الأرباح وعدم تماثل المعلومات، والزيادة في ملاءمة المعلومات المحاسبية ودرجة قابلية القوائم المالية للمقارنة محلياً أو دولياً.
- **غايات الإدارة:** تضارب مصالح الإدارة والمرونة المتاحة لها في الاختيار والمفاضلة بين السياسات والتقديرات المحاسبية قد تكون دافعاً للاستغلال من قبل الإدارة وتحقيق مصالحها الشخصية، وهو ما يقلل من جودة المعلومة المالية وبالتالي القوائم المعروضة.
- **المنظمات والجهات المسؤولة عن تنظيم المهنة:** يؤثر وجود تنظيمات مهنية متخصصة من خلال ما تصدره من معايير، تعليمات، قواعد ولوائح تنفيذية بدرجة كبيرة على جودة المعلومات المعروضة في القوائم المالية.
- **آليات الرقابة الداخلية:** في سياق الاهتمام بالرقابة الداخلية، تطلب قانون SOX الصادر سنة 2002 في فقرته رقم (302) من الرؤساء والمديرين الماليين للشركة تقييم هيكل الرقابة الداخلية على أساس ربع سنوي والافصاح عن أوجه الضعف سنوياً، أما الفقرة رقم (404) فتتطلب قيام الإدارة بتوثيق واختبار هيكل الرقابة الداخلية من أجل تقديم تقرير سنوي يتضمن نتائج مدى فعاليته. والنتيجة كانت: انخفاض

## الفصل الأول: مدخل إلى المحاسبة الإبداعية وجودة القوائم المالية

عمليات إدارة الأرباح، الحد من الأخطاء المتعمدة، انخفاض عدم تماثل المعلومات وحماية المستثمرين، وبالتالي تعزيز مستوى جودة التقارير المالية. (شوقي ريشة، 2023، صفحة 124)

▪ **جودة عملية المراجعة والتدقيق:** إجراء عمليات المراجعة والتدقيق كثيرا ما تجعل المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية ذات جودة، خاصة أن عملية التدقيق تُعطي إجماعاً على أن تلك المعلومات المدرجة معلومات صحيحة ودقيقة، وبالتالي تمنح المستخدمين الثقة بالمعلومات الواردة. دون أن ننسى دور حوكمة الشركات (جودة لجان المراجعة، المراجعة الداخلية ومجلس الإدارة)، وكذا التحفظ المحاسبي ومدى تأثيرهما الإيجابي على جودة المعلومة المالية.

### المبحث الثالث: علاقة المحاسبة الإبداعية بجودة القوائم المالية

يستغل معدوا القوائم المالية قدراتهم المحاسبية العالية والمرونة التي يتيحها المجال المحاسبي، وكذا الثغرات القانونية في تقديم انطباع قد يختلف باختلاف أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية، وهذا ما يجعل العلاقة القائمة بينهما علاقة ارتباط قوية.

### المطلب الأول: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية

يرتبط الإبداع المحاسبي في الوحدة الاقتصادية بإدخال سياسات، إجراءات وأساليب عمل جديدة تعمل على تحقيق الغايات المطلوبة، وتتمثل أهم هذه الأساليب في:

#### الجدول رقم (1-8): أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية

قائمة المركز المالي	
البند	أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة
الأصول المعنوية (الأصول غير الملموسة)	01 يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول المعنوية كالعلامات التجارية، إضافة إلى الاعتراف المحاسبي بالأصول المعنوية بما يخالف الأصول والقواعد المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي، مثل الاعتراف بشهرة المحل غير المشتراة، تسجيل شراء برامج حاسوبية بشكل مبالغ فيه، تسجيل امتيازات وترخيصات.
	02 تخفيض نسب إطفاء الأصول المعنوية عن المعدلات المتعارف عليها.
الأصول الثابتة	01 لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية، كتضخيم قيمة العتاد، تحويل أصول متداولة واعتبارها أصول ثابتة.
	02 إجراء تغييرات غير مبررة في طرق الإهلاك المتبعة في تخفيض هذه الأصول، إضافة إلى عدم الإفصاح عن الأصول المرهونة.

## الفصل الأول: مدخل إلى المحاسبة الإبداعية وجودة القوائم المالية

إدراج أصول ثابتة بشكل صوري عن طريق عمليات اكتساب وهمية، وكذا إعادة تصنيف بعض الأصول كتحويل المخزونات إلى أصول دائمة.	03	
الاستثمارات المتداولة: التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية، والتلاعب في تصنيف الاستثمارات إلى استثمارات طويلة الأجل عندما تنخفض أسعارها السوقية، وتغيير الطريقة المحاسبية المتبعة من التكلفة التاريخية إلى حقوق الملكية.	01	الأصول المتداولة
النقدية: التلاعب في حسابات النقدية بعدم الإفصاح عن بنود النقدية المقيدة، والتلاعب بأسعار الصرف عند ترجمة البنود النقدية من العملات الأجنبية، بالإضافة إلى تحصيل النقدية أسرع ما يمكن.	02	
المخزون: التلاعب بتقييم المخزون وطرق تسعيره، لزيادة التدفقات النقدية التشغيلية الداخلة بالإضافة إلى تضمين كشوفات الجرد بضاعة راكدة أو تالفة، وتغيير غير مبرر في طريقة تسعير المخزون.	03	
عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن الخصوم المتداولة، وذلك بهدف تحسين السيولة.	01	الخصوم المتداولة
الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية بهدف استخدامها في قروض قصيرة الأجل لتحسين السيولة.	01	الخصوم طويلة الأجل
عن طريق عدم كشف الديون المتعثرة بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها، وإجراء أخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الذمم المدينة.	01	الذمم المدينة
كإضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري بدلاً من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة.	01	حقوق المساهمين
حيث يتم إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها، كإثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل إصدار حكم فيها، أو تسجيل تسبيقات عملاء وهمية، أو عدم تسجيل تسديدات الموردين.	01	الموجودات الطارئة
<b>قائمة الدخل</b>		
تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع شك.	01	الإيرادات
عدم الاعتراف بالإيرادات الجارية ونقلها إلى فترة مالية لاحقة	02	
تسجيل إيرادات وهمية ومزيفة.	03	

## الفصل الأول: مدخل إلى المحاسبة الإبداعية وجودة القوائم المالية

التلاعب في تصنيف الإيرادات من خلال الإعلان عن وجود قدرة مالية غير عادية للمؤسسة تحت ما يسمى بإيرادات أخرى.	04	
نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة، وتشمل رسمة التكاليف التشغيلية العادية، تغيير السياسات المحاسبية، إضافة لاهتلاك التكاليف بشكل بطيء، والفشل في تسجيل الأصول التالفة.	01	المصاريف
المعالجة الخاطئة للمصاريف غير المتكررة أو غير العادية كمعالجة مصاريف الصيانة على أنها مصاريف غير عادية لتضخيم الأرباح.	02	
<b>قائمة التدفقات النقدية</b>		
01- تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية والعكس، وهذه الإجراءات والممارسات لا تؤثر ولا تغير في القيم النهائية.		
02- دفع تكاليف التطوير الرأسمالي وتسجيلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة وابعادها عن التدفقات النقدية التشغيلية الخارجة، وبالتالي فإن هذه الممارسات تزيد من التدفقات النقدية الداخلة.		
03- إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضرائب من خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية، كتخفيض مكاسب بيع الاستثمارات وبعض حقوق الملكية.		
04- التلاعب بالدخل من خلال العمليات المستمرة، وذلك لإزالة البنود غير المتكررة، وكذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمؤسسة باعتبارها اسهماً تجارية.		
<b>قائمة تغيرات الأموال الخاصة</b>		
01- إن جميع عناصر هذه القائمة معرضة لأساليب المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال إجراء تغييرات وهمية في رأس المال المدفوع أو المكتسب أو المحتسب بالزيادة أو التخفيض، وأيضاً لغايات إعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة أو خسائر السنوات السابقة.		

المصدر: بالاعتماد على: - (سوالم و طراد خوجة، 2022، صفحة 430) - (عادل، 2019، صفحة 714)

- (عوادي، مراوي، و عوادي، 2019، الصفحات 32-35) - (عياشي و عياشي، 2021، الصفحات 558-559)

### المطلب الثاني: الآثار الإيجابية لممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية

إنّ التركيز على الابتكار في الممارسات المحاسبية يفتح آفاقاً جديدة للمؤسسة في تقديم البيانات المالية بطرق محسنة تُظهر الإمكانيات الحقيقية لأدائها في السوق. حيث تعتبر المحاسبة الإبداعية أحد المفاهيم الناشئة التي تسعى إلى تحسين الصورة المالية للمؤسسة من خلال استخدام ممارسات محاسبية مبتكرة تتماشى مع القوانين وكذا المعايير المحاسبية وتتخطى أساليب المحاسبة التقليدية. وفيما يلي نستعرض أهم النتائج الإيجابية لممارسات المحاسبة الإبداعية:

## الفصل الأول: مدخل إلى المحاسبة الإبداعية وجودة القوائم المالية

- إيجاد حلول وإجراءات محاسبية غير مألوفة خلال اختيار المحاسب الطريقة التي تؤدي إلى النتائج التي ترغب فيها المؤسسة دون اختراق القوانين المحاسبية، كالكثير من البلدان التي تسمح للمؤسسات الاقتصادية أن تختار ما بين الطرق (سياسة إطفاء نفقات البحث العلمي والتطوير حال حدوثها أو رسملتها، أو إطفائها على مدى فترة حياة المؤسسة). (قروج و الجوزي، 2023، صفحة 565)
  - تعمل المحاسبة الإبداعية على التحسين من قدرات الموارد البشرية (المحاسبين)، كونها تُمارس من قبل أشخاص كفاء، الأمر الذي يدفعهم للتكوين والتدريب المستمر. (عندير عون و عجيلة، 2017، صفحة 71)
  - استغلال التجهيزات الآلية والبرامج المحاسبية واستخدامها لمزاولة مهنة المحاسبة اللازمة للأداء المحاسبي المتطور، وبالتالي الخروج بقوائم مالية ذات جودة. (عجيلة، 2009، صفحة 183)
  - توفير معلومات محاسبية ذات جودة عالية مفيدة ومجدية لمستعمليها، وتعمل على التجديد والتطوير في الطرق والإجراءات المحاسبية. (بالرقي، 2012، صفحة 34)
  - تحليل الخيارات المحاسبية وأثرها على المدى القصير والطويل، وكذا اعتماد سياسات محاسبية تتناسب مع الأهداف المالية للشركة
  - تقديم بدائل للإدارة تؤثر على التدفقات النقدية والصورة المالية العامة.
  - الفهم العميق لمبادئ المحاسبة، ما يتيح للمحاسبين التحرك داخل إطار يسمح بالمرونة والابتكار في تقديم المعلومة المالية.
  - استخدام التقديرات المالية الواقعية وتوقيت الإيرادات والمصروفات بما يتماشى مع الأحداث الاقتصادية مع ضمان أن جميع الإجراءات تلتزم بمبادئ الشفافية وأخلاقيات المهنة.
  - تقليل تقلبات أرباح المؤسسة من خلال ممارسة أسلوب التحوط في إدارة مخاطر تقلبات الأسعار.
  - تؤدي المحاسبة الإبداعية دوراً لا غنى عنه في تغيير منهجية تقييم الأداء المالي، ولعل من أهم مزاياها هو قدرتها على تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة من خلال وضع خطط مالية مدروسة من طرف كفاءات، تؤدي إلى نمو مستدام.
- وفي الأخير يمكن القول أن وجود خيارات قائمة على حرية الاختيار والتقدير يُمكن المؤسسة وفقاً لمصالحها من عكس الأسباب أو ترجمة الابتكارات القانونية والاقتصادية والمالية للمشاكل التي لا يمكن حلها من خلال اللوائح، مما يؤدي إلى ممارسة محاسبة إبداعية وذاتية تقودهم للبحث عن أفكار، حلول خلاقية أو طرق جديدة لمعالجة البيانات بما يتماشى مع القوانين.

### المطلب الثالث: الآثار السلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية

يكمّن الاستخدام السلبي للمحاسبة الإبداعية في تقليل النفقات الحقيقية، تضخيم الإيرادات الحقيقية، ومن ثمّ إظهار أرباح وهمية، وفيما يلي أبرز النتائج السلبية التي تقلل من الجودة المطلوبة في القوائم المالية: (بالاعتماد على (بالرقي، 2012، صفحة 46)، (Maria popescu & Ashrafzadeh, 2013, pp. 06-08) )

- عدم إظهار الحسابات المستحقة والمعدومة، ممّا يؤدي إلى تضخيم الأرباح والأصول المتداولة، وكذا حقوق الملكية.
  - تضخيم المبيعات والأرباح بسبب تضمين المبيعات عقود بيع غير مؤكدة.
  - ارتفاع أو انخفاض مصروف الإهلاك ومنه ارتفاع أو انخفاض في النتيجة، الأصول والالتزامات بسبب التلاعب في تقدير العمر الإنتاجي للتثبيات المادية.
  - ارتفاع أو انخفاض في النتيجة وحقوق الملكية بسبب التغيير في طرق تقييم المخزون.
  - انخفاض نتيجة السنة الحالية، وارتفاع نتيجة السنة أو السنوات الموالية بسبب نقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة.
  - تسجيل بعض الإيرادات أو المصاريف غير العادية في الاحتياطات الخاصة وليس في قائمة الدخل يؤدي إلى التأثير إيجاباً أو سلباً على الأرباح.
  - انخفاض الربح بسبب تأجيل الاعتراف بالإيرادات.
  - ارتفاع نتيجة السنة الحالية، وانخفاض نتيجة السنة أو السنوات الموالية بسبب نقل المصروفات الخاصة بالفترة الحالية للفترة الموالية.
  - ارتفاع أو انخفاض النتيجة، الأصول والالتزامات بسبب الرفع أو الخفض من التدفقات النقدية.
  - زيادة توزيعات أرباح الشركات التابعة إلى الشركة الأم؛ ما يؤدي إلى تضخيم أرباح الاستثمارات.
- وفي الأخير نلاحظ أنّ ممارسات المحاسبة الإبداعية السلبية تؤثر على نتيجة المؤسسة، بنود القوائم المالية وجودتها، وصولاً إلى القرارات الاقتصادية للمستخدمين باعتبارها قرارات مبنية على أساس المعلومات المالية المفصح عنها من طرف المؤسسة.

### المطلب الرابع: الاتجاهات والأساليب المتبعة للكشف عن الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية وأهم المداخل الحديثة للحد منها

من خلال هذا المطلب سيتم التعرف على الاتجاهات والأساليب التي يتبعها ممارسي المهنة للكشف عن الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية وأهم المداخل الحديثة للحد منها

الفرع الأول: الاتجاهات والأساليب المتبعة لكشف الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية والحد منها:

لا شك أنّ مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية السلبية تعتبر من الأمور الصعبة والمعقدة، ولهذا فإنّ على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية، وذلك لكشف تلك الممارسات ومن ثم محاولة الحد منها، وفيما يلي أهم الاتجاهات والأساليب المستخدمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها: (بالاعتماد على (حافي، 2019، الصفحات 101-105)، (بن عبد العزيز و منصور، 2017، الصفحات 17-18))

■ **لجان المراجعة:** ظهرت فكرة لجان المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية بعد الهزات المالية العنيفة الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية، والتي أسفرت عن قيام كل من بورصة نيويورك (NYSE) وهيئة سوق المال الأمريكية (SEC) بالتوصية بضرورة إنشاء لجنة بالشركات المسجلة بها، مكونة من عدد من الأعضاء غير التنفيذيين تكون مهمتها تعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه وذلك كمحاولة لزيادة استقلاليته عند إبداء الرأي في القوائم المالية التي تصدرها الشركات، ولهذا أوصى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) سنة 1967 جميع الشركات سواء المسجلة في البورصة أو العامة بضرورة إنشاء لجان المراجعة.

■ **حوكمة الشركات:** بعد الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي تعرضت لها العديد من اقتصاديات دول شرق آسيا، روسيا وأمريكا اللاتينية في أواخر القرن العشرين والانهيارات المالية التي شهدتها العديد من أسواق العالم، وكذلك في ظل انفتاح أسواق المال العالمية وعولمة الأسواق، أصبح هناك حاجة ماسة إلى وضع أسس ومعايير أخلاقية مهنية جديدة، وقد أُطلق على تلك المعايير والأسس الأخلاقية ما يعرف الآن بحوكمة الشركات Corporate Governance وذلك للحد من ظواهر المحاسبة الإبداعية والأضرار التي قد تنشأ من وجودها من خلال ركائز حوكمة الشركات الثلاث (إدارة المخاطر، الإفصاح والرقابة).

■ **خفض مجال اختيار البدائل والمعالجات المحاسبية:** عن طريق التقليل من عدد البدائل والمعالجات المحاسبية المتاحة، أو تحديد الظروف التي يمكن أن تستخدم فيها كل معالجة، ولهذا الأمر فإن لجنة معايير المحاسبة الدولية وفي تعديلاتها الأخيرة ألغت في معاييرها المعالجة البديلة، ووضعت معالجة قياسية في أغلب معاييرها. وبالتالي فإنّ تخفيض البدائل سيؤدي الشركة لاختيار معالجة محاسبية معينة، ما يجبرها فيما بعد باستخدام نفس المعالجة في الظروف المستقبلية الشبيهة.

■ **الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية:** وذلك عن طريق سن قواعد تقلل من استخدام بعض السياسات المحاسبية أو حتى إلغائها، بالإضافة إلى تفعيل فرضية الثبات في استخدام هذه السياسات من قبل معدي القوائم المالية.

■ **يقظة وكفاءة المدققين والمراقبين:** وهذا عن طريق اختيار مكاتب التدقيق ذات الكفاءة والمصدقية العالية، حيث أنّ المدقق الكفء يقوم بتصميم إجراءات مراجعة للحصول على تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن المحاسبة الإبداعية.

- **تنمية الثقافة المحاسبية:** تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين ومستخدمي المعلومات المالية، وذلك إمّا عن طريق التثقيف الذاتي أو عن طريق الجهات المعنية بسلامة وشفافية القوائم المالية، وما يرد فيها من معلومات سواءً كانت تلك الجهات حكومية أو خاصة.
- **تفعيل التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والتدقيق:** وذلك من خلال وضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الأخلاق المهنية، والتي من أهم وظائفها وضع قواعد السلوك الواجب أن يلتزم به المحاسب والمدقق.
- **الفرع الثاني: المداخل الحديثة للحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية:** (بالاعتماد على (حافي، 2019، الصفحات 104-105))
- **قانون Sarbanes-Oxley:** صدر هذا القانون سنة 2002 في الولايات المتحدة الأمريكية بهدف تعزيز الرقابة في مكاتب المحاسبة والتدقيق من خلال ضرورة الالتزام بالبنود الواردة فيه، حيث ساهم في استبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من التقارير المالية، رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي، التقليل من المخاطر في حال عدم اكتشاف الاختلاس والمخالفات في الوقت المناسب وبالتالي تخفيض حجم المخالفات
- **قانون Benford:** يعد هذا القانون من المداخل الحديثة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات، كما يعد من التقنيات الرقابية الحديثة التي تعزز من جودة التدقيق، وذلك من خلال المساعدة على اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح والسرعة في تنفيذ عملية التدقيق، كونه لا يتطلب الكثير من الجهد والبرامج المعقدة.
- **أسلوب العصف الذهني:** يعتبر أسلوب العصف الذهني من أكثر الأساليب المستخدمة في إيجاد الحلول المناسبة والفعالة للمشكلات في العديد من المجالات، وللاستفادة من هذا الأسلوب في مجال المحاسبة والتدقيق يتم استخدام طريقة متعددة المراحل تعتمد على قيام المدققين بجمع المعلومات المرتبطة بخطر سوء التقدير المادي بسبب الاحتيال، ومن ثمّ استخدام جلسات العصف الذهني لتحديد عوامل خطر الاحتيال واستخدام هذه المعلومات لتطوير تقييم خطر الاحتيال.

### خلاصة الفصل الأول:

إنّ المحاسبة الإبداعية بصورتها الحقيقية هي أحد المفاهيم الناشئة التي تسعى إلى تحسين الصورة المالية للمؤسسات، وذلك من خلال استخدام ممارسات محاسبية مبتكرة ومتوافقة مع القوانين. تطورت هذه الممارسات مع مرور الوقت لشمّل أساليب جديدة وحلول خلاقية، تتعلق هذه الأساليب إمّا بتوقيت العمليات، أو تقدير الحسابات، أو الإفصاح عنها، أو تصنيفها وعرضها في القوائم المالية بالطريقة التي تعكس الجودة وتساهم في اتخاذ القرارات الرشيدة.

كما أنّ المحاسبة الإبداعية قد تُسفر عن نتائج إيجابية على المدى القصير، ولكن على المدى البعيد قد تقود إلى عدم الاستقرار الاقتصادي، انعدام الثقة في الأسواق المالية، وحتى أنها تتسبب في أزمات اقتصادية وانهيار كبرى الشركات إن لم يكن هناك تصدي وضبط للسلوكيات والممارسات غير الأخلاقية من خلال مجموعة الإجراءات الواجب تطبيقها.

## الفصل الثاني:

دراسة لعينة من المهنيين والأكاديميين

### تمهيد:

بعد عرض مختلف المنطلقات الفكرية والأسس النظرية والتاريخية للمحاسبة الإبداعية، جودة القوائم المالية، وكذا العلاقة التي تربط بينهما من خلال الفصل الأول، ارتأينا أن ندعم البحث بدراسة ميدانية تُسقط الجانب النظري على الواقع الميداني، وذلك من خلال أداة الاستبيان التي تعمل على تأكيد أو نفي صحة الفرضيات التي تم التطرق إليها، فضلاً عن القيمة العلمية للنتائج التي يتم التوصل إليها من خلاله، حيث تم تحديد عينة الدراسة من مهنيين وأكاديميين في المجال المحاسبي بولاية المسيلة بغية حصر عينة الدراسة في أشخاص مطلعين على تطبيق ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية، وبالتالي تكون هذه الفئة هي المخول لها دون سواها الإجابة على مضمون الاستبيان. لذلك تم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

- الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية.
- عرض وتحليل محاور أداة قياس الدراسة.
- اختبار فرضيات الدراسة.

### المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية.

خُصص هذا المبحث لعرض الخطوات والإجراءات المنهجية التي تم الاعتماد عليها في إجراء الدراسة الميدانية على عينة من المهنيين والأكاديميين بولاية المسيلة، وذلك من خلال عرض منهج الدراسة الميدانية وأداة قياسها، وكذا عرض مجتمع وعينة الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة، بالإضافة إلى إجراء اختبارات قبلية كافية على أداة الدراسة للتأكد من صدقها وثباتها.

#### المطلب الأول: أداة جمع بيانات الدراسة الميدانية

بناءً على طبيعة الدراسة والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها تم الاعتماد على الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات الأولية، نظراً لما توفره هذه الأداة من إمكانية تجميع أكبر قدر ممكن من البيانات، فضلاً على سهولة فرزها وعرضها وتحليلها، حيث تم تصميم الاستبيان بالرجوع إلى الأدبيات النظرية والتطبيقية حول موضوع الدراسة، وبغرض الحصول على الشكل النهائي للاستبيان، تم عرضه على مجموعة من المحكمين لضبط صدقه الظاهري من حيث وضوح العبارات وصياغتها بالشكل الملائم، وضبط العبارات لتكون دقيقة وواضحة الهدف مع إمكانية الاستفادة منها بأكبر قدر ممكن، بحيث تكون ذات علاقة جد وثيقة بالموضوع وليست مكررة أو فارغة المعنى، بالإضافة إلى معرفة الطرق والأساليب الإحصائية اللازمة لتحليل موضوع الدراسة، وهل بإمكان محاور الاستبيان الإلمام بجميع جوانب الموضوع، وماهي الطرق الإحصائية المناسبة للإجابة على فرضيات الدراسة، وبناءً على التعديلات والملاحظات المقترحة من المحكمين تم الاستقرار على أداة الدراسة النهائية (الملحق 01)، والتي تضمنت ثلاثة محاور أساسية وفق ما تتطلبه متغيرات الدراسة، وكان مضمون المحاور كالاتي:

\***المحور الأول:** ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، والذي يتكون من (09 عبارات).

\***المحور الثاني:** جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، والذي يتكون من (12 عبارات).

\***المحور الثالث:** تضمن البيانات العامة لأفراد عينة الدراسة "المركز الوظيفي، سنوات الخبرة".

وفي إطار إعداد استمارة الاستبيان تم الاعتماد على الاسئلة المغلقة والتي تحتل إحدى الإجابات المحددة والمعرفة مسبقاً، بما يُمكن من إجراء المعالجات الإحصائية المناسبة، وتبعاً لذلك تم استخدام سلم ليكرت الخماسي "Likert Scale" في إعداد عبارات الاستبيان كونه أكثر تعبيراً ودقة لرصد آراء أفراد عينة الدراسة، حيث تختار هذه الأخيرة إجابة واحدة من بين خمسة بدائل، ويتدرج المقياس ما بين درجة واحدة إلى خمس درجات كما هو موضح في الجدول الآتي:

الجدول رقم (2-1): مقياس ليكرت الخماسي

غير موافق بشدة	غير موافق	موافق بدرجة أقل	موافق	موافق بشدة	الإجابات
1	2	3	4	5	الدرجة
[1-1.80]	[2.60 -1.80]	[3.40 -2.60]	[4.20 -3.40]	[5-4.20]	الفئة
منخفض جداً	منخفض	متوسط	عالي	عالي جداً	الدرجة/المستوى

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على سلم ليكرت.

ولتحديد طول كل بعد من أبعاد مقياس ليكرت الخماسي المستخدم في المحور الأول والثاني من الاستبيان، تم حساب المدى، والذي يساوي  $5-1=4$ . ثم يتم تحديد طول الفئة عن طريق العملية التالية:

$$0.8 = \frac{4}{5} \text{ أي } \frac{\text{المدى}}{\text{الفئة طول}}$$

**المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة، والأساليب الإحصائية المستخدمة**

تم في هذا المطلب تسليط الضوء على طريقة ومعايير تحديد مجتمع وعينة الدراسة، بالإضافة إلى عرض الأساليب الإحصائية المستخدمة في معالجة وتحليل بيانات الدراسة.

**الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة**

يعتبر تحديد مجتمع وعينة الدراسة نقطة الانطلاق في إجراء هذه الدراسة، إذ يتكون مجتمع الدراسة من مدققي الحسابات الخارجين المرخص لهم بمزاولة المهنة في الجزائر بصفة عامة وبولاية المسيلة، خاصة وكذلك الأكاديميين بجامعة محمد بوضياف بالمسيلة في تخصص المحاسبة، وقد تم اختيار عينة الدراسة بالاعتماد على أسلوب العينة العشوائية، وتكونت عينة الدراسة من 30 فرد موزعين بين مهنيين وأكاديميين، حيث تم توزيع 30 استبيان، وتم استرجاع 30 استبيان أي بنسبة 100% من الاستبيانات الموزعة، حيث اتضح أنّ كل الاستبيانات الموزعة صالحة للتحليل الإحصائي، وعليه فإن عدد الاستبيانات الصالحة للتحليل الإحصائي 30 استبيان وهو ما يمثل عدد أفراد عينة الدراسة، وقد كانت فترة توزيع الاستبيان على عينة الدراسة من بداية شهر أبريل 2024 إلى نهاية شهر ماي 2024.

**الفرع الثاني: الأساليب الإحصائية المستخدمة**

لغرض عرض وتحليل أداة الدراسة المتمثلة في الاستبيان تم استخدام برنامج التحليل "الحزمة الإحصائية للدراسات الاجتماعية SPSS طبعة 22"، وفي سبيل ذلك تم الاعتماد على مجموعة من الأساليب الإحصائية التالية:

- معامل الارتباط بيرسون (Pearson): من أجل قياس صدق المحتوى "الاتساق الداخلي" للعبارات مع الدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه، وذلك بهدف معرفة الصدق الداخلي لأداة الدراسة (الاستبيان).
- معامل ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha) لقياس ثبات أداة الدراسة (الاستبيان).

## الفصل الثاني: دراسة لعينة من المهنيين والأكاديميين

- التكرارات والنسب المئوية: (Frequencies & Percentages) لوصف الخصائص العامة لأفراد عينة الدراسة.

- المتوسط الحسابي: (Mean) لمعرفة مدى ارتفاع أو انخفاض إجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة من عبارات محاور الدراسة.

- الانحراف المعياري: (Standard Deviation) لمعرفة مدى انحراف إجابات أفراد عينة الدراسة لكل عبارة من عبارات محاور الدراسة.

- اختبار شابيرو ويلك: (Shapiro-wilk) لمعرفة طبيعة توزيع بيانات الدراسة ومدى معلومتها، ويستخدم عندما يكون حجم العينة أقل من 50 مفردة.

- اختبار ستودنت للعينة الأحادية: (One-sample Test) يستخدم عندما تكون البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

- الانحدار الخطي البسيط: (Simple Linear Regression) لدراسة أثر متغير مستقل واحد على متغير تابع.

### المطلب الثالث: اختبار صدق وثبات أداة الدراسة

قبل تحليل نتائج عبارات الاستبيان والبدء في الدراسة الأساسية، لا بدّ أولاً التأكد من صدق وثبات محاور استبيان الدراسة.

### الفرع الأول: صدق الاتساق الداخلي لأداة الدراسة

بهدف معرفة مدى صدق الاتساق الداخلي لكل عبارة من عبارات أداة قياس الدراسة مع المجال الذي تنتمي إليه هذه العبارة، تم حساب معامل الارتباط بيرسون بين درجة كل عبارة من عبارات المحور مع الدرجة الكلية لجميع عبارات المحور، ويشمل ذلك جميع محاور الاستبيان.

#### 1- صدق الاتساق الداخلي لمحور ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية:

تمّ حساب معاملات الارتباط بيرسون ومستويات المعنوية الإحصائية بين درجة كل عبارة من عبارات المحور الأول الخاص بممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مع الدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه، وفق ما يوضحه الجدول التالي:

## الفصل الثاني: دراسة لعينة من المهنيين والأكاديميين

الجدول رقم (2-2): صدق الاتساق الداخلي لمحور ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

الرقم	العبارات	ارتباط العبارة بالمحور	
		معامل ارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية Sig
01	تبالغ المؤسسات في طريقة تقييم الأصول الثابتة لتحسين مركزها المالي.	0.367	0.046
02	تقوم المؤسسات أحيانا بإجراء مقاصة بين الأصول والخصوم في قائمة المركز المالي.	0.458	0.011
03	تقوم المؤسسات بتغيير طريقة حساب أقساط الاهتلاكات دون مبررات مقبولة.	0.608	0.000
04	تعمل المؤسسات على تغيير السياسة المحاسبية المستخدمة بهدف التأثير على الإيرادات.	0.717	0.000
05	تقوم المؤسسات بإضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح الدورة المالية الحالية.	0.689	0.000
06	تقوم المؤسسات بتغيير السياسة المحاسبية الخاصة بأعبائها قبل أسابيع من نهاية السنة المالية.	0.753	0.000
07	تقوم المؤسسات بالخيار بين طرق إعداد قائمة التدفقات النقدية دون مبررات مقبولة.	0.721	0.000
08	تتأخر المؤسسات عن تسديد التزاماتها من أجل إظهار التدفقات النقدية الخاصة بها بوضع أفضل.	0.651	0.000
09	تقوم المؤسسات بتغيير السياسة المحاسبية المستخدمة بهدف التأثير على التدفقات النقدية.	0.538	0.002

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

بناءً على النتائج الواردة في الجدول أعلاه، يمكن تقديم الملاحظات التالية:

- بالنسبة للبعد الأول الخاص بممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية: يتضح بأن جميع معاملات ارتباط عبارات البعد الأول من المحور الأول مع الدرجة الكلية للبعد الأول، كانت دالة إحصائياً عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) وذات إشارة موجبة، حيث قُدرت نسبة الارتباط في حدها الأدنى بـ 36.70% للعبارة الأولى الخاصة بـ "تبالغ المؤسسات في طريقة تقييم الأصول الثابتة لتحسين مركزها المالي"، وفي حدها

## الفصل الثاني: دراسة لعينة من المهنيين والأكاديميين

الأعلى بنسبة 75.30% للعبارة السادسة الخاصة بـ "تقوم المؤسسات بتغيير السياسة المحاسبية الخاصة بأعبائها قبل أسابيع من نهاية السنة المالية"، وهذا ما يفسر وجود ارتباط عالي نسبياً بين العبارات والمحور الأول. -بالنسبة للبعد الثاني الخاص بجودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية: يتضح بأن جميع معاملات ارتباط بيرسون ومستويات المعنوية الإحصائية لعبارات البعد الثاني من المحور الثاني مع الدرجة الكلية للبعد الثاني، موضحة في الجدول الآتي:

الجدول رقم (2-3): صدق الاتساق الداخلي لمحور جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

الرقم	العبارات	ارتباط العبارة بالمحور	
		معامل ارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية Sig
01	توفر القوائم المالية معلومات تلائم الأطراف ذات العلاقة لاستخدامها في اتخاذ القرارات المناسبة.	0.777	0.000
02	تعتبر المعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية ملائمة للتنبؤ بالمستقبل.	0.446	0.014
03	تعتبر المعلومات المحاسبية صالحة للاستخدام في جميع الحالات.	0.675	0.000
04	يتم التأكد من موثوقية المعلومات المحاسبية قبل نشرها في القوائم المالية.	0.777	0.000
05	المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية خالية من التحيز.	0.668	0.000
06	المعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية تعبر عن الوضعية المالية للمؤسسات.	0.795	0-0.00
07	تحتوي القوائم المالية على طرق وكيفيات تمكن مستخدميها من فهمها واستيعابها دون تعقيدات.	0.694	0.000
08	يتم الالتزام بمبدأ الثبات في السياسات المحاسبية عند إعداد وعرض القوائم المالية للمؤسسات.	0.801	0.000
09	تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات واضحة عن أداء المؤسسات.	0.831	0.000
10	يتم توضيح السياسات والأساليب المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم المالية في المؤسسات بشكل مستمر.	0.729	0.000
11	تكون المعلومات التي تحتويها القوائم المالية شاملة وغير ناقصة.	0.737	0.000
12	توفر القوائم المالية جل المعلومات التي تسمح بإجراء مقارنات مع السنوات المالية السابقة والمؤسسات المماثلة.	0.770	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

## الفصل الثاني: دراسة لعينة من المهنيين والأكاديميين

يلاحظ من الجدول أعلاه والذي يبين صدق الاتساق الداخلي للمحور الثاني المتعلق "بجودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"، بأن معاملات ارتباط عبارات المحور الثاني مع الدرجة الكلية للمحور الثاني كانت دالة إحصائياً عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) وذات إشارة موجبة، حيث قُدرت نسبة الارتباط في حدها الأدنى بنسبة **44.60%** للعبارة الثانية المتعلقة بـ "تعتبر المعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية ملائمة للتنبؤ بالمستقبل"، وفي حدها الأعلى بنسبة **83.10%** للعبارة التاسعة المتعلقة بـ "تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات واضحة عن أداء المؤسسات"، وهذا ما يفسر وجود ارتباط عالي نسبياً للعبارات مع المحور الثاني.

### الفرع الثاني: ثبات أداة الدراسة

يقصد بالثبات، قدرة أداة قياس الدراسة على قياس ما وُضعت من أجله بشكل ثابت ومتكرر، والحصول على نفس القيم عند إعادة استخدام تلك الأداة مرة أخرى، الأمر الذي يوضح وجود علاقة طردية بين الثبات والثقة، أي كلما زاد ثبات الاستبيان زادت الثقة به، وقد تم استخدام معامل كرونباخ ألفا للتحقق من مستوى الثبات الذي تتمتع به أداة الدراسة، حيث يرى العديد من الباحثين المتخصصين بأن قيمته تكون جيدة وتتمتع بدرجة عالية من الثبات إذا كان أكبر من **0.6**، وجاءت نتائج معامل كرونباخ لأداة هذه الدراسة كالآتي:

### الجدول رقم (2-4): ثبات أداة الدراسة

الرقم	محاور أداة الدراسة	عدد العبارات	معامل كرونباخ ألفا
01	ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.	09	0.787
02	جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.	12	0.913
	<b>إجمالي محاور أداة الدراسة</b>	<b>21</b>	<b>0.689</b>

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يُلاحظ من الجدول أعلاه أنّ كل معاملات كرونباخ ألفا تجاوزت الحد الأدنى **0.6** وهذا يعني أن أداة الدراسة (الاستبيان) تتمتع بدرجة عالية من الثبات، حيث بلغ معامل الثبات للأداة ككل **0.689**، في حين بلغ للمحور الأول الخاص بـ "ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية" **0.787**، ويساوي **0.913** في المحور الثاني الخاص بـ "جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"، وهذا ما يعزز من قدرة أداة الدراسة على تحقيق الأغراض والأهداف التي وضعت من أجلها، وهو ما يفسر إحصائياً بالحصول على نفس النتائج في حالة إعادة توزيع الاستبيان.

### المبحث الثاني: عرض وتحليل محاور أداة قياس الدراسة

بعد التأكد من صدق وثبات أداة قياس الدراسة سيتم في هذا المبحث عرض وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة حول محاور الاستبيان، وذلك من خلال وصف خصائص أفراد العينة الموضحة في المحور الثالث من

## الفصل الثاني: دراسة لعينة من المهنيين والأكاديميين

الاستبيان، وكذا عرض وتحليل بيانات متغيرات الدراسة الموضحة في المحور الأول والثاني من أداة الدراسة من خلال الاعتماد على الأساليب الإحصائية المذكورة سابقا.

### المطلب الأول: وصف خصائص أفراد عينة الدراسة

للتعرف على خصائص أفراد عينة الدراسة تم توزيعهم وفق متغيرين اثنين: "المركز الوظيفي وسنوات الخبرة" الموضح من خلال المحور الثالث من استبيان، وبهدف وصف وتحليل أفراد عينة الدراسة حسب خصائصهم العامة تم الاعتماد على التكرارات والنسب المئوية لكل متغير، والموضحة كالآتي:

#### 1- توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المركز الوظيفي:

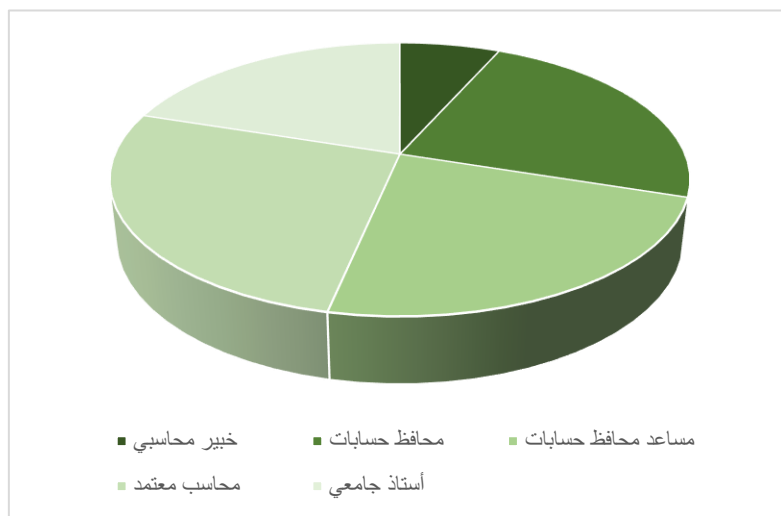
تم توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المركز الوظيفي كما هو موضح:

الجدول رقم (2-5): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المركز الوظيفي

متغير المركز الوظيفي	التكرار	النسبة%
خبير محاسبي	02	06.70%
محافظ حسابات	07	23.30%
مساعد محافظ حسابات	07	23.30%
محاسب معتمد	08	26.70%
أستاذ جامعي	06	20%
المجموع	30	100%

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS

الشكل رقم (2-1): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المركز الوظيفي



## الفصل الثاني: دراسة لعينة من المهنيين والأكاديميين

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS

يتضح من خلال الجدول والشكل أعلاه أنّ ما نسبته **26.70%** من أفراد عينة الدراسة مركزهم الوظيفي محاسب معتمد، في حين وظيفة محافظ حسابات ومساعديه كانت نسبتهم تقدر بـ **23.30%**، أمّا ما نسبته **20%** مركزهم الوظيفي كأساتذة جامعيين، وما نسبته **06.70%** يحتلون وظيفة خبير محاسبي كأقل نسبة من بين المراكز الوظيفية الأخرى، وهذا أمر طبيعي لأن هذه المهنة تتطلب خبرة كبيرة للوصول إليها.

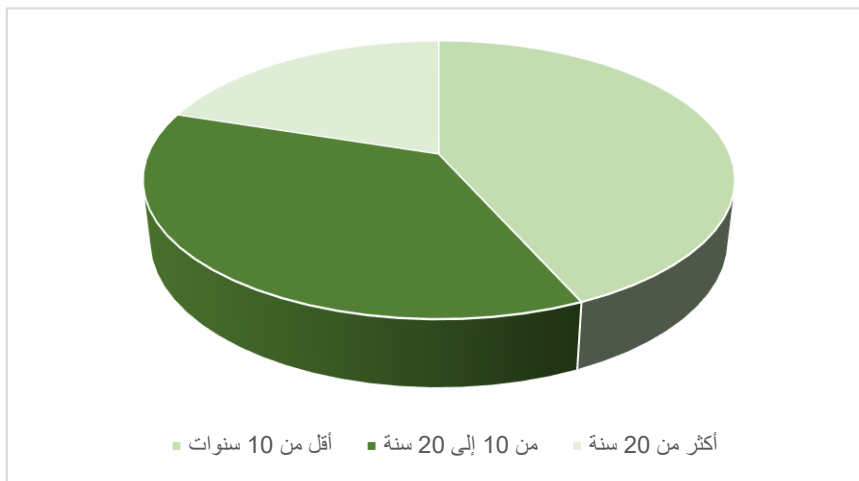
2- توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة: وزع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة كما هو موضح من خلال الآتي:

الجدول رقم (2-6): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

متغير سنوات الخبرة	التكرار	النسبة%
أقل من 10 سنوات	13	43.30%
من 10 إلى 20 سنة	11	36.70%
أكثر من 20 سنة	06	20%
المجموع	30	100%

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS

الشكل رقم (2-2): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS

يتضح من خلال الجدول والشكل أعلاه أنّ ما نسبته **43.30%** من عينة الدراسة لديهم سنوات خبرة أقل من 10 سنوات، أمّا ما نسبته **36.70%** من عينة الدراسة خبرتهم المهنية ضمن الفئة 10-20 سنة، في حين ما نسبته **20%** من أفراد عينة الدراسة كانت خبرتهم أكثر من **20%**.

المطلب الثاني: عرض وتحليل بيانات محور ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

## الفصل الثاني: دراسة لعينة من المهنيين والأكاديميين

الجدول الموالي يلخص المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة حول المحور الأول والخاص بممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

الجدول رقم (2-7): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة	الترتيب
01	تبالغ المؤسسات في طريقة تقييم الأصول الثابتة لتحسين مركزها المالي.	3.10	1.242	متوسطة	2
02	تقوم المؤسسات أحيانا بإجراء مقاصة بين الأصول والخصوم في قائمة المركز المالي.	2.80	1.095	متوسطة	3
03	تقوم المؤسسات بتغيير طريقة حساب أقساط الاهتلاكات دون مبررات مقبولة.	2.33	1.269	منخفضة	8
04	تعمل المؤسسات على تغيير السياسة المحاسبية المستخدمة بهدف التأثير على الإيرادات.	3.20	1.157	متوسطة	1
05	تقوم المؤسسات بإضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح الدورة المالية الحالية.	2.80	1.186	متوسطة	4
06	تقوم المؤسسات بتغيير السياسة المحاسبية الخاصة بأعبائها قبل أسابيع من نهاية السنة المالية.	2.80	1.324	متوسطة	5
07	تقوم المؤسسات بالخيار بين طرق إعداد قائمة التدفقات النقدية دون مبررات مقبولة.	2.20	0.925	منخفضة	9
08	تتأخر المؤسسات عن تسديد التزاماتها من أجل إظهار التدفقات النقدية الخاصة بها بوضع أفضل.	2.47	1.106	منخفضة	7
09	تقوم المؤسسات بتغيير السياسة المحاسبية المستخدمة بهدف التأثير على التدفقات النقدية.	2.70	1.088	متوسطة	6

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يُلاحظ من الجدول أعلاه وحسب ترتيب العبارات الخاصة بالمحور الأول الخاص بـ "ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية" أنّ أكبر متوسط كان للعبارة (04) قدره 3.20 وبانحراف معياري قدره 1.157، وهذا ما يعني أنّ أغلبية المستجوبين موافقين بشكل متوسط على هذه العبارة، الأمر الذي يبين أنّ المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تعمل وبدرجة متوسطة على تغيير السياسة المحاسبية المستخدمة بهدف التأثير على إيراداتها.

## الفصل الثاني: دراسة لعينة من المهنيين والأكاديميين

وكانت المتوسطات الحسابية للعبارات (01-02-05-06-09) بمقدار (2.80، 2.80، 3.10)،  
 (2.70، 2.80) على التوالي، الأمر الذي يُفسر بأن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تتباعد ودرجة متوسطة فقط  
 في تقييم الأصول الثابتة لتحسين مركزها المالي، وأنها تقوم أحيانا بإجراء مقاصة بين الأصول والخصوم في قائمة  
 المركز المالي، وإضافة المكاسب المحققة من السنوات السابقة إلى صافي ربح الدورة المالية الحالية، كما أنها تقوم  
 أحيانا بتغيير السياسة المحاسبية الخاصة بأعبائها قبل أسابيع من نهاية السنة المالية بهدف التأثير على تدفقاتها  
 النقدية.

وفي العبارات (07-03-08) بلغت متوسطاتها الحسابية بمقدار (2.20، 2.33، 2.47) على التوالي،  
 الأمر الذي يُفسر بأن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لا تتأخر عن تسديد التزاماتها من أجل إظهار التدفقات  
 النقدية الخاصة بها بوضع أفضل، وأنها لا تقوم بتغيير طريقة حساب أقساط الاهتلاكات دون مبررات مقبولة، ولا  
 تقوم بالخيار بين طرق إعداد قائمة التدفقات النقدية دون مبررات مقبولة.

### المطلب الثالث: عرض وتحليل بيانات محور جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

يلخص الجدول الموالي المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة حول المحور  
 الثاني المتعلق بـ "جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية".

الجدول رقم (2-8): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور جودة القوائم المالية في المؤسسات  
 الاقتصادية الجزائرية

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة	الترتيب
01	توفر القوائم المالية معلومات تلائم الأطراف ذات العلاقة لاستخدامها في اتخاذ القرارات المناسبة.	4.07	0.740	عالية	3
02	تعتبر المعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية ملائمة للتنبؤ بالمستقبل.	3.73	1.048	عالية	8
03	تعتبر المعلومات المحاسبية صالحة للاستخدام في جميع الحالات.	3.53	1.008	عالية	12
04	يتم التأكد من موثوقية المعلومات المحاسبية قبل نشرها في القوائم المالية.	4.23	0.971	عالية جدا	1
05	المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية خالية من التحيز.	3.67	1.093	عالية	9

## الفصل الثاني: دراسة لعينة من المهنيين والأكاديميين

06	المعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية تعبر عن الوضعية المالية للمؤسسات.	3.83	0.874	عالية	5
07	تحتوي القوائم المالية على طرق وكيفيات تمكن مستخدميها من فهمها واستيعابها دون تعقيدات.	3.63	0.809	عالية	10
08	يتم الالتزام بمبدأ الثبات في السياسات المحاسبية عند إعداد وعرض القوائم المالية للمؤسسات.	3.80	0.847	عالية	6
09	تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات واضحة عن أداء المؤسسات.	4.13	0.900	عالية	2
10	يتم توضيح السياسات والأساليب المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم المالية في المؤسسات بشكل مستمر.	3.77	0.971	عالية	7
11	تكون المعلومات التي تحتويها القوائم المالية شاملة وغير ناقصة.	3.63	1.066	عالية	11
12	توفر القوائم المالية جل المعلومات التي تسمح بإجراء مقارنات مع السنوات المالية السابقة والمؤسسات المماثلة.	4.03	0.999	عالية	4

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يلاحظ من الجدول أعلاه وحسب ترتيب العبارات الخاصة بالمحور الثاني المتعلق بجودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أنّ أكبر متوسط كان للعبارة الرابعة والمقدر بـ **4.23** بانحراف معياري قدره **0.971**، وهذا ما يدل على أنّ أغلبية المستجوبين موافقين بشدة على هذه العبارة، الأمر الذي يُفسر وبدرجة عالية جدا بأنّ المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تتأكد من موثوقية المعلومات المحاسبية قبل نشرها في القوائم المالية. وكانت المتوسطات الحسابية للعبارات **(09-01-12)** تقدر بـ **(4.13، 4.07، 4.03)** على التوالي، الأمر الذي يدل على أنّ القوائم المالية المنشورة من طرف المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تهدف وبدرجة عالية إلى توفير معلومات واضحة عن أدائها المالي، وتلائم الأطراف ذات العلاقة بغية استخدامها في اتخاذ القرارات الرشيدة، كما أنها توفر جلّ المعلومات التي تسمح بإجراء مقارنات مع السنوات المالية السابقة والمؤسسات المماثلة. وفي العبارات **(06-08-10-02)** كانت متوسطاتها الحسابية تقدر بـ **(3.83، 3.80، 3.77، 3.73)** على التوالي، الأمر الذي يبين أنّ المعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية تعبر وبدرجة عالية عن الوضعية المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية وفي نفس الوقت ملائمة للتنبؤ بالمستقبل، وأنها تلتزم بمبدأ الثبات في السياسات المحاسبية المستخدمة عند إعداد وعرض القوائم المالية مع توضيح السياسات والأساليب المحاسبية المتبعة في إعدادها بشكل مستمر.

وفي العبارات (03-11-07-05) كانت متوسطاتها الحسابية تقدر بـ (3.67، 3.63، 3.63، 3.53) على التوالي، ما يدل أن المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية خالية وبدرجة عالية من التحيز وأنها شاملة وغير ناقصة وفي نفس الوقت صالحة للاستخدام في جميع الحالات، كما أنها تحتوي على طرق وكيفيات تُمكن مستخدميها من فهمها واستيعابها دون تضليلات أو تعقيدات.

### المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

خُصص هذا المبحث لعرض نتائج الدراسة التي تم التوصل إليها من خلال التحليل الإحصائي المستخدم في اختبار فرضيات الدراسة، وذلك بالاعتماد على مجموعة من الأساليب الإحصائية التي تتوافق وفرضيات الدراسة، والتأكد من مدى صدقها أو نفيها.

#### المطلب الأول: اختبار الفرضية الأولى

- **محتوى الفرضية الأولى:** توجد ممارسات للمحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. ولاختبار الفرضية الأولى سنقوم باختبار التوزيع الطبيعي لبيانات المحور الأول الخاص بـ "ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"، وهذا من أجل معرفة نوع الأداة الإحصائية المناسبة لاختبار الفرضية الأولى، والجدول الموالي يوضح نتائج اختبار التوزيع الطبيعي للمحور الأول.

#### الجدول رقم (2-9): اختبار التوزيع الطبيعي شابيرو ويلك (Shapiro-Wilk) للمحور الأول

شابيرو ويلك (Shapiro-Wilk)			ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية
القيمة الاحتمالية Sig	df	Statistic	
0.189	30	0.952	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يبين الجدول أعلاه نتائج اختبار التوزيع الطبيعي للمحور الأول المتعلق بـ "ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"، ووفقا لاختبار شابيرو ويلك (Shapiro-Wilk) للعينة الأقل من 50 مفردة، حيث يلاحظ من خلاله وعند درجة الحرية 30 أنّ القيمة الاحتمالية (Sig) حسب هذا الاختبار تقدر بـ 0.189 وهي أكبر من مستوى الدلالة 0.05، لذلك نستنتج أنّ بيانات المحور الأول تتبع التوزيع الطبيعي، وبالتالي سيتم اختبار الفرضية الأولى بالاعتماد على اختبار ستودنت للعينة الأحادية (One-Sample T test) عند مستوى معنوية 0.05، والجدول الموالي يلخص نتائج هذا الاختبار.

#### الجدول رقم (2-10): اختبار ستودنت للعينة الأحادية (One-Sample T test) للفرضية الأولى

القيمة الاحتمالية Sig	T المحسوبة	درجة الحرية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفرضية الأولى
0.033	-2.245	29	0.705	2.71	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

## الفصل الثاني: دراسة لعينة من المهنيين والأكاديميين

يلاحظ من خلال البيانات الموضحة في الجدول أعلاه أنّ المتوسط الحسابي يقدر بـ 2.71، ويقع ضمن مجال الدرجة المتوسطة (2.6-3.4)، بانحراف معياري قدره 0.705، وقيمة T المحسوبة 2.245- عند درجة الحرية 29، في حين أنّ القيمة الاحتمالية (Sig) المرافقة تقدر بـ 0.033 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05، وبالتالي يتم قبول الفرضية الأولى المعنونة بـ "توجد ممارسات للمحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"، وهذا ما يدل على صحتها.

### المطلب الثاني: اختبار الفرضية الثانية

- محتوى الفرضية الثانية: تتميز القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالجودة.

لاختبار الفرضية الثانية سنقوم باختبار التوزيع الطبيعي لبيانات المحور الثاني الخاص بجودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وهذا من أجل معرفة نوع الإحصائية المناسبة لاختبار الفرضية الثانية، والجدول الموالي يوضح نتائج اختبار التوزيع الطبيعي للمحور الثاني.

### الجدول رقم (2-11): اختبار التوزيع الطبيعي شبيرو ويلك (Shapiro-Wilk) للمحور الثاني

شابيرو ويلك (Shapiro-Wilk)			جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية
القيمة الاحتمالية Sig	df	Statistic	
0.200	30	0.662	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يبين الجدول أعلاه نتائج اختبار التوزيع الطبيعي للمحور الثاني الخاص بـ "جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"، ووفقا لاختبار شابيرو ويلك (Shapiro-Wilk) للعينة الأقل من 50 مفردة، حيث يلاحظ من خلاله وعند درجة الحرية 30 أنّ القيمة الاحتمالية (Sig) حسب هذا الاختبار تقدر بـ 0.200، وهي أكبر من مستوى الدلالة 0.05، لذلك نستنتج أنّ بيانات المحور الثاني تتبع التوزيع الطبيعي، وبالتالي سيتم اختبار الفرضية الثانية بالاعتماد على اختبار ستينونت للعينة الأحادية (One-Sample T test) عند مستوى معنوية 0.05، والجدول الموالي يلخص نتائج هذا الاختبار.

### الجدول رقم (2-12): اختبار ستينونت للعينة الأحادية (One-Sample T test) للفرضية الثانية

القيمة الاحتمالية Sig	T المحسوبة	درجة الحرية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفرضية الثانية
0.000	6.762	29	0.679	3.84	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يُلاحظ من خلال البيانات الموضحة في الجدول أعلاه أنّ المتوسط الحسابي يقدر بـ 3.84، والواقع ضمن مجال الدرجة العالية (3.40-4.20)، بانحراف معياري قدره 0.679، وقيمة T المحسوبة 6.762 عند درجة

## الفصل الثاني: دراسة لعينة من المهنيين والأكاديميين

الحرية 29، في حين أنّ القيمة الاحتمالية (Sig) المرافقة تقدر بـ 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05، وبالتالي سيتم قبول الفرضية الثانية المعنونة بـ "تتميز القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالجودة"، وهذا ما يدل على صحتها.

### المطلب الثالث: اختبار الفرضية الثالثة

- محتوى الفرضية الثالثة: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) لممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

ولاختبار الفرضية الثالثة تم التأكد من وجود افتراضات الانحدار الخطي البسيط، واختبار التوزيع الطبيعي للمتغيرين بغية التأكد من اتباع الاختبارات المعلمية، وسيتم فيما يلي تحليل التباين للانحدار، وذلك للتأكد من صلاحية النموذج، بالإضافة إلى تحليل الانحدار البسيط لاختبار أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

الجدول رقم (2-13): تحليل التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار أثر ممارسات المحاسبة

الإبداعية على جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

معامل الارتباط $R = 0.387$			معامل التحديد $R^2 = 0.149$		
مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	F المحسوبة	القيمة الاحتمالية Sig
الانحدار	2.000	1	2.000	4.918	0.035
البواقي	11.388	28	0.407		
الكلية	13.388	29			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS

يتضح من خلال الجدول أعلاه أنّ متوسط المربعات لفروق البواقي قد بلغ 0.407 وهو قيمة متوسطة تدل على متوسط الأخطاء العشوائية في نموذج الدراسة، كما بلغت قيمة F المحسوبة 4.918، في حين أنّ القيمة الاحتمالية Sig المرافقة لها بلغت 0.035 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05، وهذا ما يدل على أن النموذج دال إحصائياً في تفسير معادلة الانحدار الخطي البسيط لأثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وعليه يمكن القول أنّ النموذج صالح لاختبار الفرضية الثالثة بغية التمكن من التنبؤ بجودة القوائم المالية من خلال تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية عليه.

ويلاحظ أيضاً أن معامل الارتباط يقدر بـ 0.387 والذي يؤشر على الارتباط المتوسط الإيجابي بين ممارسات المحاسبة الإبداعية وجودة القوائم المالية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، كما بلغت قيمة معامل التحديد 0.149 ما يعطي قوة تفسيرية منخفضة تدل على أن ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية تفسر ما نسبته 14.90% من التغيرات الحاصلة في جودة قوائمها المالية.

الجدول رقم (2-14): تحليل الانحدار البسيط لاختبار أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة

القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

القيمة الاحتمالية S ig	T المحسوبة	المعاملات غير المعيارية		النموذج	
		المعاملات المعيارية Beta	الخطأ المعياري B		
0.000	10.314	-	0.470	4.849	الحد الثابت
0.035	-2.218	-0.387	0.168	-0.373	المحاسبة الإبداعية
المتغير التابع: جودة القوائم المالية					

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يُلاحظ من خلال الجدول أعلاه أنّ قيمة الحد الثابت للنموذج قد بلغت **4.849**، وهي قيمة كبيرة جدا لجودة القوائم المالية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند عدم ممارستها للمحاسبة الإبداعية، حيث بلغت قيمة معلمة الميل الحدي للمحاسبة الإبداعية **-0.373**، وهي قيمة سالبة تشير إلى أنه كلما رُصدت زيادة أو تحسين في ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية بمقدار وحدة واحدة كلما زادت السلبية في جودة قوائمها المالية بمقدار **0.373** درجة، ما يؤكد الأثر الايجابي للقيمة الاحتمالية Sig والتي قُدرت بـ **0.035**، وهي أقل من مستوى المعنوية **0.05**، الأمر الذي يدل على معنوية هذا الأثر السلبي، وعليه يمكن صياغة معادلة الانحدار الخطي البسيط للفرضية الثالثة كالتالي:

$$QFS = 4.849 - 0.373(CA)$$

علما أنّ:

\* **QFS**: تعني جودة القوائم المالية.

\* **CA**: تعني المحاسبة الإبداعية.

ومن خلال التحليلات السابقة، سيتم قبول الفرضية الثالثة المعنونة بـ: "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) لممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"، وهذا ما يدل على صحة الفرضية الثالثة.

### خلاصة الفصل الثاني:

تمّ من خلال هذا الفصل دعم موضوع البحث بدراسة ميدانية تُسقط الجانب النظري على الواقع الميداني، وذلك من خلال أداة الاستبيان التي تعمل على تأكيد أو نفي صحة الفرضيات التي تم التطرق إليها، فضلاً عن القيمة العلمية للنتائج التي يتم التوصل إليها من خلاله، حيث تم تحديد عينة مكونة من 30 فرد موزعين على مهنيين وأكاديميين في المجال المحاسبي بولاية المسيلة بغية حصر عينة الدراسة في أشخاص مطلعين على تطبيق ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية، حيث توصلت نتائج التحليل الإحصائي التي أُستخدم فيها برنامج SPSS.V22 إلى وجود وبدرجة متوسطة ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وأنّ القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية تتميز بجودة عالية، كما تم التوصل إلى وجود أثر سلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

الخاتمة

## الخاتمة:

تعالج هذه الدراسة أحد أهم وأكثر المواضيع جدلاً في المجال المحاسبي، والمتعلق بمدى استغلال مرونة وحرية اختيار السياسات المحاسبية المتاحة بما يخدم مصالح الإدارة في عملية إعداد القوائم المالية.

وعلى هذا الأساس جاءت هذه الدراسة بالإشكالية المتمثلة في "ما مدى تأثير استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"، وللإجابة على الإشكالية المطروحة تم تقسيم هذه الدراسة إلى فصلين، تضمن الفصل الأول مدخل للمحاسبة الإبداعية وجودة القوائم المالية والذي تم من خلاله التطرق إلى الإطار النظري للمتغيرين وكذا العلاقة التي تربط بينهما، في حين تضمن الفصل الثاني دراسة تطبيقية لهذا الموضوع من خلال تصميم استبيان وتوزيعه على عينة من المهنيين والأكاديميين بولاية المسيلة، حيث توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج والتوصيات والآفاق المستقبلية، تم ذكرها فيما يلي:

## أولاً: النتائج

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها نظرية وأخرى ميدانية، أهمها:

## 1- الاستنتاجات النظرية:

- المحاسبة الإبداعية سلاح ذو حدين، قد تُستخدم لصالح المؤسسة فتعمل على تطويرها وترقيتها، وقد تُستخدم ضد المؤسسة وبالتالي تؤدي إلى عرقلتها وتوقفها عن النشاط.
- تعود أهم عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية إلى الثغرات الموجودة في القوانين، القواعد، المعايير والمبادئ المحاسبية، وكذا تضارب المصالح وتعارضها.
- تعود دوافع استخدام الإدارة لممارسات المحاسبة الإبداعية إلى رغبة المؤسسة في إظهار قيمتها المالية بالشكل الذي يخدم مصالحها الخاصة، عن طريق إظهار معلوماتها المالية بالصورة التي تساعد في رفع قيمتها في السوق وزيادة استثماراتها مع الغير، أو بالشكل الذي يظهر عائدها المالي أقل مما هو عليه فعلاً وخسائرها أكبر مما هي عليه حقيقة، وذلك للتهرب أو التخفيض من حجم الضرائب المفروضة.
- يقوم المحاسبين بممارسة المحاسبة الإبداعية دون المساس بالقواعد المحاسبية، وإنما باستخدام التقدير الشخصي والتحيز، واستغلال البدائل والطرق المحاسبية المتاحة.
- يلعب ممارسو المهنة دوراً هاماً في تحديد ما إذا كانت المحاسبة الإبداعية أداة للتلاعب في القوائم المالية، أو أداة للتطوير والتجديد باستخدام الذكاء والمهارة والابداع الفكري.
- قد تُسفر عن المحاسبة الإبداعية آثار إيجابية على أداء المؤسسة، ولكن فقط عندما يتم تطبيقها بالمعنى الإيجابي وفي الحد الأدنى من النطاق.
- أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في التلاعب ببند القوائم المالية غالباً ما يكون لها أثر سلبي على جودة ومصداقية القوائم المالية.

- حرص المؤسسة على تطبيق الخصائص النوعية للمعلومات المدرجة في القوائم المالية يزيد من جودتها.
- تعتبر عملية مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية السلبية من العمليات الصعبة لكنّها تبقى ممكنة، لهذا على المهتمين في المجال المحاسبي السعي باستمرار للكشف والحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية.

## 2- النتائج التطبيقية:

- توجد وبدرجة متوسطة ممارسات للمحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- تتميز القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بجودة عالية.
- يوجد أثر سلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

## ثانياً: الاقتراحات

- سنّ قوانين رديعية واتخاذ إجراءات صارمة ضد ممارسي المحاسبة الإبداعية السلبية.
- تفعيل دور كل من المراجعة المحاسبية والجبائية، أخلاقيات مهنة المحاسبة، المنظمات والجهات المسؤولة عن تنظيم المهنة، وتفعيل أدوارهم في تعزيز جودة القوائم المالية، وذلك من أجل التصدي لهذا النوع من الممارسات والحد منها.
- خفض البدائل المحاسبية بوضع معالجة قياسية في المعايير، وتفعيل خاصية الثبات في استخدام الطرق والسياسات المحاسبية المطبقة عند إعداد القوائم المالية.
- تخصيص مقياس خاص بالمحاسبة الإبداعية لطلبة التخصص، وذلك من أجل تمكينهم من معرفة الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية من جهة، ومعرفة مختلف أضرارها وتأثيرات استخداماتها السلبية على المؤسسات الاقتصادية لتجنبها من جهة أخرى.
- التحلي بالقيم الأخلاقية والنزاهة ومراعاة مراقبة المولى عزوجل في السر والعلن.
- ضرورة حماية المحاسبين من تدخلات الإدارة التي قد تفرض عليهم تجميل البيانات وتجاوز المتطلبات القانونية والمحاسبية.

## ثالثاً: آفاق الدراسة

يمكن اقتراح إجراء دراسات حول المواضيع التالية:

- واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الاقتصادية الجزائرية-دراسة حالة-.
- دور الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية-دراسة حالة.
- مساهمة التدقيق الداخلي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية-دراسة حالة-

## قائمة المراجع

### المراجع العربية:

#### أولاً: الكتب

1- محمد أبو نصار، وجمعة حميدات. (2013). معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية-الجوانب النظرية والعملية-. عمان، الأردن: دار وائل للنشر.

#### ثانياً: الأطروحات ورسائل الماجستير

1- أحلام عكسة. (2016/2015). أثر تغير المفاهيم والممارسات المحاسبية على جودة القوائم المالية. أطروحة دكتوراه، قسم العلوم التجارية، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، الجزائر.

2- آسيا لعروسي. (نوفمبر، 2019). تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر- دراسة استطلاعية-. أطروحة دكتوراه، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر.

3- أمينة فداوي. (2014/2013). دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية- دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF 250. أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر.

4- سارة حدادي. (2019). دور محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على جودة المعلومات المالية-دراسة حالة لمجموعة من شركات محافظة الحسابات والشركات الجزائرية. أطروحة دكتوراه، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر.

6- صالح صلاح درويش معمار. (2009). مدى تطبيق معايير ادارة الجودة الشاملة في التدريب التربوي-دراسة من وجهة نظر مشرفي التدريب والمشرفين المتعاونين بمنطقة المدينة المنورة-. أطروحة دكتوراه، قسم تنمية الموارد البشرية، كلية ادارة الأعمال، جامعة كولمبوس الأمريكية. السعودية.

7- قوشيش أمينة. (2023). أثر الرقابة الجبائية على ممارسة المحاسبة الإبداعية-دراسة عينة من المؤسسات لدى مديرية الضرائب بولاية سطيف-. أطروحة دكتوراه منشورة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر.

8- محمد عجيلة. (2009). دور الإبداع المحاسبي والمحاسبين في التسيير واتخاذ القرار. أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، الجزائر.

- 9- ميساء محمد سعد أبو تمام. (2013). مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق المالي. رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.
- 10- عبد القادر قادري. (2009). القياس المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، دراسة مقارنة مع النظام المحاسبي المالي. مذكرة ماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المدية، الجزائر.
- 11- آلاء مهدي هادي. (2017). العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية وحجم التداول باستخدام نموذج (ميلر) في قياس ادارة الأرباح. رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة طرابلس، الديوانية، العراق.
- 12- محمد سامي لزعر. (2011). التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي. رسالة ماجستير، تخصص ادارة مالية، قسم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر.
- 13- كامل ممدوح كامل التريكي. (جانفي 2022). دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية في الشركات العراقية المساهمة العامة-من وجهة نظر مدققي الحسابات العراقيين. رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان الاردن.

### ثالثاً: المجلات العلمية

- 1- شريف محمد البارودي. (2002). تحليل لأساليب التأثير على النتائج المالية وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية. مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس (العدد الأول)، 82-103.
- 2- عبد الرحمان المخيزم. (2008). دور المدقق في التحقق من ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية. بحث مقدم إلى المسابقة التاسعة للبحوث على مستوى جميع القطاعات، ديوان المحاسبة، دولة الكويت، 16 (04)، 1-34.
- 3- عثمان مداحي. (2012). أهداف القوائم المالية. مجلة الاقتصاد الجديد، 03 (02)، 45-58.
- 4- تيجاني بالريقي. (2012). المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل. مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 12 (12)، 23-50.
- 5- سالم باعجاجة، و محمود خليفة. (2015). أثر استخدام المحاسبة الإبداعية على متخذي القرارات الاستثمارية في سوق رأس المال السعودي. مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والادارة، 29 (01)، 3-64.
- 6- سفيان بن عبد العزيز، و هواري منصور. (2017). دور المدقق في الحد من الممارسات الاحتيالية للمحاسبة الإبداعية وفق المعايير المحاسبية الدولية. مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية (08)، 12-29.

- 7- شعيب عندير عون، و محمد عجيلة. (2017). متطلبات واقع الإبداع المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية "نظرة استشرافية". مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد والإدارة، 01 (01)، 68-77
- 8- عمر أحمد علي عيسى، و هابيل عمر الدريوي جلالبة. (2017). أثر استخدام المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية. مجلة الشرق للبحوث والدراسات العلمية، 15، 55.
- 9- أمينة حفاصة، و عباس فرحات. (2018). جودة القوائم المالية للمؤسسة الجزائرية في ظل تبني معايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS -دراسة ميدانية لمؤسسة الإسمنت عين الكبيرة SCAEK-. مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، 11 (02)، 86-97.
- 10- عبد المجيد أونيس، و وسام زرقواد. (2019). أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة للتلاعب بعناصر القوائم المالية وسبل الحد منها. المجلة العلمية المستقبل الاقتصادي، 07 (01)، 153-166.
- 11- عادل نقموش. (2019). الأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها في الجزائر- دراسة ميدانية. مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، 12 (02)، 711.
- 12- مصطفى عوادي، و آخرون. (2019). أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية لدى المقاولات الراغبة في التصنيف المهني. مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، 06 (01)، 28-42.
- 13- هدى حافي. (2019). ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية ضمن القوائم المالية وطرق اكتشافها. مجلة استراتيجيات التحقيقات الاقتصادية والمالية، 01 (01)، 89-108.
- 14- ايمان صحراوي، و فريد بيالة. (2020). جودة القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي. مجلة إضافات اقتصادية، 04 (01)، 159-181.
- 15- عبد العزيز طالب، و محمد بلمداني. (2020). مساهمة حوكمة الشركات في تحسين جودة القوائم المالية. مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، 04 (02)، 93-110.
- 16- نذير شبرو، و بالقاسم بن خليفة. (2021). أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (240) الخاص بمسؤوليات المراجع في الكشف ومنع الاحتيال عند مراجعة القوائم المالية في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية. مجلة التنمية الاقتصادية، 06 (01 مكرر)، 93-106.
- 17- خديجة رفيف. (2021). المحاسبة الابتكارية وأثرها على جودة القوائم المالية بالمؤسسات الاقتصادية- دراسة ميدانية لآراء عينة من المهنيين والأكاديميين-. مجلة الأبحاث الاقتصادية، جامعة البليدة2، العفرون، الجزائر، 16 (02)، 188.

- 18- الأخضر عياشي، و عبد الله عياشي. (2021). أثر المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية-دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة والمراجعة. مجلة المنهل الاقتصادي، 04 (03)، 570-555.
- 19- صلاح الدين سولم، و هشام طراد خوجة. (2022). دور أساليب المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية-دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين. مجلة الباحث الاقتصادي، 10 (01)، 424-439.
- 20- شيرين شوقي ريشة. (2023). العوامل المحاسبية المؤثرة في جودة التقارير المالية. مجلة اسكندرية للبحوث الإدارية ونظم المعلومات، 111-128.
- 21- لودميلا قروج، و جميلة الجوزي. (2023). تأثير استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي. مجلة دراسات اقتصادية، 17 (03)، 571-562.
- 22- مصطفى قمان، و مسعود بوسعيدية. (2023). واقع تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية أثناء إعداد القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-دراسة ميدانية. مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، 06 (02)، 296-314

#### رابعاً: الملتقيات والمؤتمرات العلمية

- 1- جمال عمورة، وأحمد شريفي. (يومي 18-19 ماي 2011). دور وأهمية الابداع المحاسبي والمالي في عملية الافصاح عن المعلومات المحاسبية والمالية. الملتقى الدولي بعنوان "الابداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة-دراسة وتحليل تجارب وطنية دولية"، جامعة سعد دحلب البليدة، الجزائر، (الصفحات 1-19).
- 2- هواري سويسي، و بدر الزمان خمقاني. (2011). نموذج مقترح لتقييم مستوى جودة المعلومات المالية المقدمة من تطبيق النظام المحاسبي المالي. مداخلة في مؤتمر علمي دولي حول " الإصلاح المحاسبي في الجزائر "، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر.
- 3- علي محمود الخشاوي، و محسن ناصر الدوسري. (2008). المحاسبة الابداعية ودور المدقق في التحقق من ممارستها ونتائجها. مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة، 6.

#### المراجع الأجنبية:

##### A- Books :

- 1- Mulford, C. W., & E. Comiskey, E. (2002). The Financial Numbers Game Detecting Creative Accounting Practices. New York : JOHN WILEY & SONS, INC.

##### B- Articles:

- 2- Andresen, c., & Thomas, E. (1992). Professional skills in creative accounting. managerial accounting journal, 16 (01), 1-17.
- 3- A. Marchant, K., & Rockness, J. (1994). The ethics of managing earnings: an empirical investigation. Journal of Accounting and Public Policy, 79.
- 4- Amat, O. (2004). Creative Accounting: Nature, Incidence and Ethical Issues. Journal of Economic Literature classification: M41, 04.
- 5- Maria popescu, L., & Ashrafzadeh, I. (2013). Detecting creative accounting practices and their impact on the quality of information presented in financial statements. journal of knowledge management, Economics and information technology, 03 (06), 1-13.
- 6- Hamed Al. olimat Nofan. (2019). The Impact of Cognitive Creativity in Accounting among Jordanian Internal Auditors on Detecting Creative Accounting Practices. International Journal of Business and Social Science,10 (02)178-170 .

**C- websites:**

- 1- smith, D. (2024, January 08). ACCOUNTING for Everyone. Retrieved from The Longest Running Online Certified Bookkeeping Course: <https://accountingforeveryone.com/what-is-creative-accounting/>

الملاحق



**الملحق رقم (01): الاستبيان**  
جامعة محمد بوضياف - المسيلة -  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبة



## استبيان

سيدي/ سيديتي المحترم (ة)  
السلام عليكم ورحمة الله وبركاته  
تحية طيبة، أما بعد...

نضع بين أيديكم هذا الاستبيان في إطار التحضير لمذكرة التخرج التي تتدرج ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تحت عنوان: "أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية -دراسة ميدانية على عينة من المهنيين بولاية المسيلة"، بهدف معرفة آرائكم حول ما تضمنه من تساؤلات، لذا نرجو من حضراتكم التكرم بتعبئة الاستبيان كون نتائج الدراسة مبنية على صدق إجاباتكم، ونحيطكم علما أن ما تدلون به من معلومات سيتم التعامل معها في إطار علمي وبشكل موضوعي، ولن يستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

وفي الأخير تفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير.

المشرف: أ.د. لعراف فائزة

الطالبة: زيد الخير آية

"يرجى وضع علامة (x) في المكان المناسب"

المحور الأول: ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	موافق بدرجة أقل	غير موافق	غير موافق بشدة
01	تبالغ المؤسسات في طريقة تقييم الأصول الثابتة لتحسين مركزها المالي.					
02	تقوم المؤسسات أحيانا بإجراء مقاصة بين الأصول والخصوم في قائمة المركز المالي.					

					تقوم المؤسسات بتغيير طريقة حساب أقساط الاهتلاكات دون مبررات مقبولة.	03
					تعمل المؤسسات على تغيير السياسة المحاسبية المستخدمة بهدف التأثير على الإيرادات.	04
					تقوم المؤسسات بإضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح الدورة المالية الحالية.	05
					تقوم المؤسسات بتغيير السياسة المحاسبية الخاصة بأعبائها قبل أسابيع من نهاية السنة المالية.	06
					تقوم المؤسسات بالخيار بين طرق إعداد قائمة التدفقات النقدية دون مبررات مقبولة.	07
					تتأخر المؤسسات عن تسديد التزاماتها من أجل إظهار التدفقات النقدية الخاصة بها بوضع أفضل.	08
					تقوم المؤسسات بتغيير السياسة المحاسبية المستخدمة بهدف التأثير على التدفقات النقدية.	09

المحور الثاني: جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	موافق بدرجة أقل	غير موافق	غير موافق بشدة
01	توفر القوائم المالية معلومات تلائم الأطراف ذات العلاقة لاستخدامها في اتخاذ القرارات المناسبة.					
02	تعتبر المعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية ملائمة للتنبؤ بالمستقبل.					
03	تعتبر المعلومات المحاسبية صالحة للاستخدام في جميع الحالات.					
04	يتم التأكد من موثوقية المعلومات المحاسبية قبل نشرها في القوائم المالية.					
05	المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية خالية من التحيز.					
06	المعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية تعبر عن الوضعية المالية للمؤسسات.					

					07	تحتوي القوائم المالية على طرق وكيفيات تمكن مستخدميها من فهمها واستيعابها دون تعقيدات.
					08	يتم الالتزام بمبدأ الثبات في السياسات المحاسبية عند إعداد وعرض القوائم المالية للمؤسسات.
					09	تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات واضحة عن أداء المؤسسات.
					10	يتم توضيح السياسات والأساليب المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم المالية في المؤسسات بشكل مستمر.
					11	تكون المعلومات التي تحتويها القوائم المالية شاملة وغير ناقصة.
					12	توفر القوائم المالية جل المعلومات التي تسمح بإجراء مقارنات مع السنوات المالية السابقة والمؤسسات المماثلة.

المحور الثالث: البيانات العامة

- \*المركز الوظيفي:  خبير محاسبي  محاسب معتمد  مساعد محافظ الحسابات  محافظ حسابات  أستاذ جامعي

- \* سنوات الخبرة:  أقل من 10 سنوات  من 10 إلى 20 سنة  أكثر من 20 سنة

## الملحق رقم (02): مخرجات برنامج SPSS

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,689	21

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,787	9

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,913	12

## Corrélations

		ممارسات المحاسبة الإبداعية
ممارسات المحاسبة الإبداعية	Corrélation de Pearson Sig. (Bilatérale) N	1 30
تبالغ المؤسسات في طريقة تقييم الأصول الثابتة لتحسين مركزها المالي.	Corrélation de Pearson Sig. (Bilatérale) N	,367* ,046 30
تقوم المؤسسات أحيانا بإجراء مقاصة بين الأصول والخصوم في قائمة المركز المالي.	Corrélation de Pearson Sig. (Bilatérale) N	,458* ,011 30
تقوم المؤسسات بتغيير طريقة حساب أقساط الاهتلاكات دون مبررات مقبولة.	Corrélation de Pearson Sig. (Bilatérale) N	,608** ,000 30
تعمل المؤسسات على تغيير السياسة المحاسبية المستخدمة بهدف التأثير على الإيرادات.	Corrélation de Pearson Sig. (Bilatérale) N	,717** ,000 30
تقوم المؤسسات بإضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح الدورة المالية الحالية.	Corrélation de Pearson Sig. (Bilatérale) N	,689** ,000 30
	Corrélation de Pearson Sig. (Bilatérale)	,753** ,000

تقوم المؤسسات بتغيير السياسة المحاسبية الخاصة بأعبائها قبل أسابيع من نهاية السنة المالية.	N	30
تقوم المؤسسات بالخيار بين طرق إعداد قائمة التدفقات النقدية دون مبررات مقبولة.	Corrélation de Pearson Sig. (Bilatérale) N	,721** ,000 30
تتأخر المؤسسات عن تسديد التزاماتها من أجل إظهار التدفقات النقدية الخاصة بها بوضع أفضل.	Corrélation de Pearson Sig. (Bilatérale) N	,651** ,000 30
تقوم المؤسسات بتغيير السياسة المحاسبية المستخدمة بهدف التأثير على التدفقات النقدية.	Corrélation de Pearson Sig. (Bilatérale) N	,538** ,002 30

\*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

\*\*.. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

#### Corrélations

		جودة القوائم المالية
جودة القوائم المالية	Corrélation de Pearson Sig. (Bilatérale) N	1  30
توفر القوائم المالية معلومات تلائم الأطراف ذات العلاقة لاستخدامها في اتخاذ القرارات المناسبة.	Corrélation de Pearson Sig. (Bilatérale) N	,777** ,000 30
تعتبر المعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية ملائمة للتنبؤ بالمستقبل.	Corrélation de Pearson Sig. (Bilatérale) N	,446* ,014 30
تعتبر المعلومات المحاسبية صالحة للاستخدام في جميع الحالات.	Corrélation de Pearson Sig. (Bilatérale) N	,675** ,000 30
يتم التأكد من موثوقية المعلومات المحاسبية قبل نشرها في القوائم المالية.	Corrélation de Pearson Sig. (Bilatérale) N	,777** ,000 30
المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية خالية من التحيز.	Corrélation de Pearson Sig. (Bilatérale) N	,668** ,000 30
المعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية تعبر عن الوضعية المالية للمؤسسات.	Corrélation de Pearson Sig. (Bilatérale) N	,795** ,000 30
	Corrélation de Pearson	,694**

تحتوي القوائم المالية على طرق وكيفيات تمكن مستخدميها من فهمها واستيعابها دون تعقيدات.	Sig. (Bilatérale) N	,000 30
يتم الالتزام بمبدأ الثبات في السياسات المحاسبية عند إعداد وعرض القوائم المالية للمؤسسات.	Corrélation de Pearson Sig. (Bilatérale) N	,801** ,000 30
تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات واضحة عن أداء المؤسسات.	Corrélation de Pearson Sig. (Bilatérale) N	,831** ,000 30
يتم توضيح السياسات والأساليب المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم المالية في المؤسسات بشكل مستمر.	Corrélation de Pearson Sig. (Bilatérale) N	,729** ,000 30
تكون المعلومات التي تحتويها القوائم المالية شاملة وغير ناقصة.	Corrélation de Pearson Sig. (Bilatérale) N	,737** ,000 30
توفر القوائم المالية جل المعلومات التي تسمح بإجراء مقارنات مع السنوات المالية السابقة والمؤسسات المماثلة.	Corrélation de Pearson Sig. (Bilatérale) N	,770** ,000 30

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

\* . La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

#### المركز الوظيفي

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide خبير محاسبي	2	6,7	6,7	6,7
محافظ حسابات	7	23,3	23,3	30,0
مساعد محافظ الحسابات	7	23,3	23,3	53,3
محاسب معتمد	8	26,7	26,7	80,0
أستاذ جامعي	6	20,0	20,0	100,0
Total	30	100,0	100,0	

#### سنوات الخبرة

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide أقل من 10 سنوات	13	43,3	43,3	43,3
من 10 إلى 20 سنة	11	36,7	36,7	80,0

أكثر من 20 سنة	6	20,0	20,0	100,0
Total	30	100,0	100,0	

## Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
تبالغ المؤسسات في طريقة تقييم الأصول الثابتة لتحسين مركزها المالي. تقوم المؤسسات أحيانا بإجراء مقاصة بين الأصول والخصوم في قائمة المركز المالي. تقوم المؤسسات بتغيير طريقة حساب أقساط الاهتلاكات دون مبررات مقبولة.	30	1	5	3,10	1,242
تعمل المؤسسات على تغيير السياسة المحاسبية المستخدمة بهدف التأثير على الإيرادات. تقوم المؤسسات بإضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح الدورة المالية الحالية.	30	1	5	3,20	1,157
تقوم المؤسسات بتغيير السياسة المحاسبية الخاصة بأعبائها قبل أسابيع من نهاية السنة المالية.	30	1	5	2,80	1,186
تقوم المؤسسات بتغيير السياسة المحاسبية الخاصة بأعبائها قبل أسابيع من نهاية السنة المالية.	30	1	5	2,80	1,324

تقوم المؤسسات بالخيار بين طرق إعداد قائمة التدفقات النقدية دون مبررات مقبولة.	30	1	4	2,20	,925
تتأخر المؤسسات عن تسديد التزاماتها من أجل إظهار التدفقات النقدية الخاصة بها بوضع أفضل.	30	1	5	2,47	1,106
تقوم المؤسسات بتغيير السياسة المحاسبية المستخدمة بهدف التأثير على التدفقات النقدية.	30	1	5	2,70	1,088
N valide (liste)	30				

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
توفر القوائم المالية معلومات ثلاث الأطراف ذات العلاقة لاستخدامها في اتخاذ القرارات المناسبة. تعتبر المعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية ملائمة للتنبؤ بالمستقبل.	30	2	5	4,07	,740
تعتبر المعلومات المحاسبية صالحة للاستخدام في جميع الحالات.	30	1	5	3,53	1,008
يتم التأكد من موثوقية المعلومات المحاسبية قبل نشرها في القوائم المالية.	30	1	5	4,23	,971

المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية خالية من التحيز.	30	1	5	3,67	1,093
المعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية تعبر عن الوضعية المالية للمؤسسات.	30	1	5	3,83	,874
تحتوي القوائم المالية على طرق وكيفيات تمكن مستخدميها من فهمها واستيعابها دون تعقيدات.	30	1	5	3,63	,809
يتم الالتزام بمبدأ الثبات في السياسات المحاسبية عند إعداد وعرض القوائم المالية للمؤسسات.	30	1	5	3,80	,847
تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات واضحة عن أداء المؤسسات.	30	1	5	4,13	,900
يتم توضيح السياسات والأساليب المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم المالية في المؤسسات بشكل مستمر.	30	1	5	3,77	,971
تكون المعلومات التي تحتويها القوائم المالية شاملة وغير ناقصة.	30	1	5	3,63	1,066

توفر القوائم المالية جل المعلومات التي تسمح بإجراء مقارنات مع السنوات المالية السابقة والمؤسسات المماثلة.	30	1	5	4,03	,999
N valide (liste)	30				

**Statistiques descriptives**

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
ممارسات المحاسبة الإبداعية	30	2	4	2,71	,705
جودة القوائم المالية	30	1	5	3,84	,679
N valide (liste)	30				

**Tests de normalité**

	Kolmogorov-Smirnov <sup>a</sup>			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.
ممارسات المحاسبة الإبداعية	,133	30	,186	,952	30	,189
جودة القوائم المالية	,267	30	,200	,662	30	,200

a. Correction de signification de Lilliefors

**Statistiques sur échantillon uniques**

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
ممارسات المحاسبة الإبداعية	30	2,71	,705	,129
جودة القوائم المالية	30	3,84	,679	,124

**Test sur échantillon unique**

Valeur de test = 3						
T	Ddl	Sig. (Bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %		
				Inférieur	Supérieur	

ممارسات المحاسبة الإبداعية	-2,245	29	,033	-,289	-,55	-,03
جودة القوائم المالية	6,762	29	,000	,839	,59	1,09

**Variables introduites/éliminées<sup>a</sup>**

Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
ممارسات المحاسبة الإبداعية <sup>b</sup>	.	Introduire

جودة القوائم المالية. Variable dépendante :

b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

**Récapitulatif des modèles**

R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
,387 <sup>a</sup>	,149	,119	,638

ممارسات المحاسبة الإبداعية. Prédicteurs : (Constante),

**ANOVA<sup>a</sup>**

Modèle	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Régression	2,000	1	2,000	4,918	,035 <sup>b</sup>
Résidus	11,388	28	,407		
Total	13,388	29			

جودة القوائم المالية. Variable dépendante :

ممارسات المحاسبة الإبداعية. Prédicteurs : (Constante),

**Coefficients<sup>a</sup>**

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	T	Sig.
	B	Ecart standard	Bêta		
(Constante)	4,849	,470		10,314	,000
ممارسات المحاسبة الإبداعية	-,373	,168	-,387	-2,218	,035

جودة القوائم المالية. Variable dépendante :

## الملحق رقم (03): تصريح شرفي خاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
Ministry of Higher Education and Scientific Research  
جامعة محمد بوضياف - المهيمنة  
University Mohamed BOUDIAF of M'sila

Faculty of Economics, Commercial and  
Management Sciences  
Department of Finance and Accounting



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية  
وعلوم التسيير  
تسم العلوم المالية والمحاسبة

## تصريح شرفي خاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

(ملحق القرار الوزاري رقم 1082 المؤرخ في 27 ديسمبر 2020، المتعلق بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها)

أنا الممضي أسفله،

الإسم: أ. ب. ب. ب. اللقب: ز. ب. ب. ب. ب.

الحامل (ة) لبطاقة التعريف الوطنية رقم: 1100010995042700004 والصادرة بتاريخ: 04/05/2024

المسجل (ة) بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. قسم العلوم المالية والمحاسبة.

والمكلف (ة) بإنجاز أعمال بحث مذكرة ماستر؛ عنوانها:

أثر ممارسات المحاسبة الإلكترونية على جودة القوائم المالية من وجهة نظر

مديرية هيئة المحاسبة والبيانات المالية الجزائرية - دراسة ميدانية

أصرح بشرفي أنني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية، ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه.

التاريخ: 29/05/2024

الإمضاء

Faculty of Economics,  
Commercial and  
Management Sciences

السنة الجامعية 2024/2023

