

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

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية
وعلوم التسيير
فرع:
تخصص: محاسبة وتدقيق



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

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي
تحت عنوان:

أثر المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية

دراسة ميدانية لعينة من ممارسي مهنة المحاسبة لولاية المسيلة

تحت إشراف:
د. القري عبد الرحمن

من إعداد:
- جريدة حسناء
- عمرو فاطمة

لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الجامعة	الصفة
...	...	جامعة محمد بوضياف المسيلة	رئيسا
د. القري عبد الرحمن	...	جامعة محمد بوضياف المسيلة	مشرفا ومقررا
...	...	جامعة محمد بوضياف المسيلة	مناقشا

السنة الجامعية : 2020-2021

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



رَبِّ أَوْزَعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي

أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَى وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ

صَالِحًا تَرْضَاهُ وَأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي

عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ ﴿

النمل: ١٩

نجر

شكر و عرفان



قال الله تعالى: ﴿ لئن شكرتم لأزيدنكم ﴾ سورة إبراهيم، الآية 07

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات فاللهم انا نسالك أن تلهمنا شكر نعمتك وتجعل عملنا مخلصا لوجهك.. فالحمد والشكر لجلالك وعظيم سلطانك..

قال رسول الله صلي الله عليه وسلم " من لم يشكر الناس لم يشكر الله، ومن اسدى اليكم معروفا فكافئوه، فان لم تستطيعوا فادعوا له"

واقْتداء بالحديث الشريف تتوجه بجزيل الشكر و العرفان وخالص الدعاء و الامتتان إلى كل من اشعل شمعة في دروب علمنا والى من وقف على المنابر واعطى من حصيلة فكره لينير دربنا

ونخص بالذكر الاستاذ المشرف **الدكتور القري عبد الرحمن** لقبوله الاشراف على هذه الدراسة ولنصائحه وتوجيهاته فجزاه الله عنا خير جزاء ولك منا كل التقدير والاحترام

اسعدك المولى وجعل ما تقدمه في ميزان حسناتك...

كما تقدم بخالص الشكر والتقدير إلى جميع الاساتذة كل باسمه ومكاته الرفيعة الذين لم يخلوا علينا بنصائحهم السديدة لإتمام انجاز هذا البحث

"الدكتور قمان مصطفى، الدكتور سعودي بالقاسم، الدكتور سبتي اسماعيل،

الاستاذ احمد حميدي، الاستاذ بوبكر رزيقات"

حسنا - فاطمة

إهداء

إلى من أثار لي طريق العلم و شجعني على الدراسة، ووهب لي الأمان

و كان سندي في الحياة:

"أبي الغالي حفظه الله"

إلى قرّة العين و منبع الحنان و أطيّب قلب، و أعلى كيان:

"أمي الغالية حفظها الله"

إلى من أحبهم قلبي إخوتي وأخواتي الأعزاء

إلى كل أفراد عائلتي

إلى أصدقائي الذين قضيت معهم أحلى سنوات الدراسة

و كل زملائي بالمسيلة

إلى كل من شاركني في إنجاز هذا العمل

إلى من علمني حرف ووهبني معلومة

و إلى كل من أحبوني و أحببتهم

عمرون فاطمة

إهداء

(وقل اعملوا فسيرك الله عملكم ورسوله والمؤمنون)

الهي لا يطيب الليل إلا بشرك .. ولا يطيب النهار إلا بطاعتك .. ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك .. ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك . ولا تطيب الجنة إلا برويتك الهي جل جلالك إلى من بلغ الرسالة وادى الامانة... ونصح الامة. الى نبي الرحمة ونور العالمين سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم

إلى من وهبه الله الهيبة والوقار.. الى من علمني العطاء بدون انتظار.. إلى من احمل اسمه بكل افتخار.. ارجو من الله أن يطيل في عمرك لترك ثمارا قد حان قطفها بعد طول انتظار وستبقى كلماتك نجوما اهتدي بها اليوم وفي الغد والى الابد " والدي العزيز " إلى من بسمتها غايتي وما تحت اقدامها جنتي.. إلى من حملتني في بطنها وسقنتني من صدرها واسكنتني قلبها فغمرتني بحبها.. الى صديقتي الحميمة وامي الرحيمة.. إلى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي " امي الحبيبة "

إلى من بهم اكبر وعليهم اعتمد .. إلى الشموع التي تثير ظلمة حياتي .. إلى من بهم اكتسب قوة ومحبة لا حدود لها.. إلى من عرفت معهم معني الحياة اخوتي (اشرف، عبد الحليم، عز الدين) إلى توأما روحي.. ورفيقتا دربي إلى صاحبتا القلب الطيب والنوايا الصادقة.. إلى من رافقتاني منذ أن حملنا حقائب صغيرة ومعهم سرت الدرب خطوة بخطوة وما يزالان يرافقاني حتى الان " اختاي الحبيبتان (اكرام، وسام) "

إلى القلوب الطاهرة والنفوس البريئة إلى رياحين حياتي إلى " براعم العائلة " (جمال الدين، علاء الدين، اسلام)

إلى الغالية " فطيمة عمرون " رفيقة دربي في فرحي وحزني من تجانست دموع فرحنا وحزنا .. الى من شاركتني انجاز هذا العمل وتقاسمت معي اجمل اللحظات واحزنها إلى الاخوات اللواتي لم تلهن امي.. إلى من تحلو بالإخاء وتميزوا بالوفاء والعطاء إلى يناييع الصدق الصافي إلى من معهم سعدت وبرفقتهم في دروب الحياة الحلوة والحزينة سرت والى من عرفت كيف اجدهم وعلموني أن لا اضيعيهم " صديقاتي " (اميرة شرقي، زوالي حنان، بحاش سماح، بن صحراء وردة)

إلى من تذوقت معهم اجمل اللحظات. إلى من سأفتقدتهم. وأتمنى أن يفتقدوني. إلى من جعلهم الله اخوتي بالله. إلى من احببتهم .. الى من يجمع بين سعادتي وحزني.. إلى من اتمنى أن اذكرهم اذا ذكروني. إلى من اتمنى أن تبقى صورهم بعيوني .. الى كل من احبهم قلبي ونسيهم قلبي سهوا

مسك الختام تحية الاسلام فالسلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

جريدة حسناء



فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

ج	شكر وعرهان	.....
	إهداء	.....
	قائمة الجداول والأشكال	.....
أ	مقدمة	.....
أ	1- إشكالية الدراسة	.....
أ	2- الفرضيات	.....
ب	3- أهمية الدراسة	.....
ب	4- أهداف الدراسة	.....
ب	5- أسباب اختيار الموضوع	.....
ج	6- الحدود الزمانية والمكانية	.....
ج	7- منهج البحث	.....
ج	8- الدراسات السابقة	.....
هـ	9- هيكل البحث	.....

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة الابداعية والقوائم المالية.

7	تمهيد	.....
8	المبحث الاول: الاطار المفاهيمي للمحاسبة الابداعية	.....
8	المطلب الاول: المحاسبة الابداعية واسباب ظهورها	.....
10	المطلب الثاني: تعريف وخصائص المحاسبة الابداعية	.....
11	المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للقوائم المالية	.....
12	المطلب الأول: تعريف القوائم المالية وخصائصها	.....
13	المطلب الثاني: محتوى القوائم المالية وأهميتها	.....
14	المبحث الثالث: اساليب المحاسبة الابداعية واثر تطبيقها على القوائم المالية	.....
14	المطلب الاول: اساليب المحاسبة الابداعية في القوائم المالية ودوافع الادارة منها	.....
16	المطلب الثاني: صور وأشكال المحاسبة الابداعية واثر تطبيقها على القوائم المالية	.....
20	خلاصة الفصل	.....

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية لأثر المحاسبة الابداعية على القوائم المالية

22	تمهيد:
22	المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية.
22	المطلب الأول: أهداف، حدود ومتغيرات الدراسة.
24	المطلب الثاني: أداة الدراسة والمقياس المستخدم.
25	المبحث الثاني: صدق وثبات اداة الدراسة مع عرض النتائج وتحليلها
25	المطلب الاول: ثبات وصدق أداة الدراسة.
39	المطلب الثاني: عرض النتائج وتحليلها.
44	خلاصة الفصل.
46	خاتمة.
49	قائمة المصادر والمراجع.
52	الملاحق.



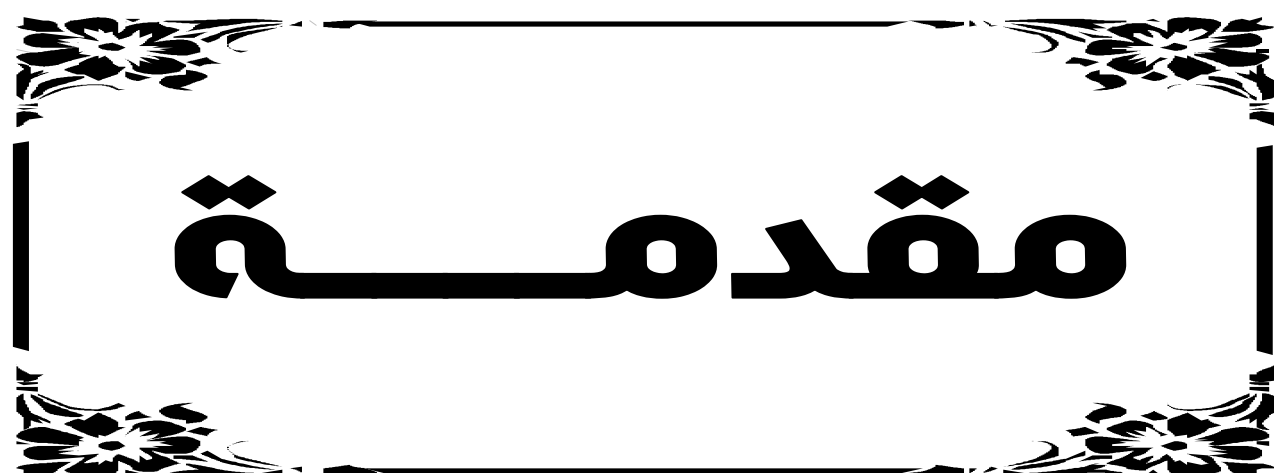
قائمة الجداول والأشكال

قائمة الجداول:

الصفحة	جدول يوضح:	الرقم
26	يوضح ثبات استبيان أساليب المحاسبة الابداعية عن طريق ألفا كرونباخ	01
27	يوضح مصفوفة ارتباطات عبارات محور (قائمة المركز المالي) مع درجته الكلية	02
28	مصفوفة ارتباطات عبارات المحور الثاني جدول حسابات النتائج مع درجته الكلية	03
29	مصفوفة ارتباطات عبارات محور قائمة التدفقات النقدية مع درجته الكلية	04
30	مصفوفة ارتباطات عبارات محور قائمة تغيرات رؤوس الاموال الخاصة مع درجته الكلية	05
31	مصفوفة ارتباطات درجات الكلية لمحاور استبيان أساليب المحاسبة الابداعية مع درجته الكلية	06
32	ثبات استبيان جودة القوائم المالية عن طريق ألفا كرونباخ	07
33	مصفوفة ارتباطات عبارات محور القابلية للفهم مع درجته الكلية	08
34	مصفوفة ارتباطات عبارات محور الملائمة مع درجته الكلية	09
35	مصفوفة ارتباطات عبارات محور الموثوقية مع درجته الكلية	10
36	مصفوفة ارتباطات عبارات محور القابلية للمقارنة مع درجته الكلية	11
37	مصفوفة ارتباطات عبارات محور الثبات مع درجته الكلية	12
38	مصفوفة ارتباطات درجات الكلية لمحاور استبيان جودة القوائم المالية مع درجته الكلية	13
39	أثر أساليب المحاسبة الابداعية على جودة القوائم المالية	14
40	أثر اساليب المحاسبة الابداعية على جودة قائمة المركز المالي	15
41	أثر اساليب المحاسبة الابداعية على جودة جدول حسابات النتائج	16
42	اثر اساليب المحاسبة الابداعية على جودة قائمة التدفقات النقدية	17
43	أثر اساليب المحاسبة الابداعية على جودة قائمة تغيرات رؤوس الاموال الخاصة	18

قائمة الأشكال:

الصفحة	الشكل يوضح:	الرقم
23	نموذج الدراسة الميدانية	01



مقدمة

مقدمة:

تعتبر المحاسبة عبارة مجموعة من الأسس والمبادئ والنظريات والمفاهيم المحاسبية، التي تحكم تسجيل العمليات المحاسبية بطريقة منظمة وتبويبها وتلخيصها في شكل قوائم مالية، وتعرف هذه الأخيرة بأنها مصدر المعلومات المالية للأطراف الداخلية والخارجية، وهو ما دفع بالإدارة إلى ابتداع طرق وأساليب في المعالجة المحاسبية من أجل إظهار المؤسسة بالوضع الذي ترغبه هذه الأطراف ولو كان على غير حقيقته، وسمي هذا العمل بالمحاسبة الإبداعية والتي تعرف بأنها مجموعة أساليب تسعى إلى تضليل مستخدمي القوائم المالية الخاصة بالشركة وإعطائهم صورة مزيفة عن الوضع المالي للشركة من خلال استغلال الثغرات والمرونة الموجودة في المعايير والقواعد المحاسبية خاصة فيما يتعلق بالإفصاح والقياس، ومنه يتضح لنا أنها ماهي إلا شكل من أشكال التلاعب في مهنة المحاسبة ولكن ممارسة هذا التلاعب يتم في ظل الطرائق والقواعد المحاسبية،

1- إشكالية الدراسة:

من خلال ما سبق تتبلور معالم الإشكالية العامة لبحثنا والتي سنحاول الإجابة عليها من خلال الدراسة والتي يمكن صياغتها على النحو التالي:

هل تؤثر أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية ؟

ويندرج عن هذه الإشكالية الأسئلة الفرعية التالية:

- هل لأساليب المحاسبة الإبداعية اثر على جودة قائمة المركز المالي؟
- هل لأساليب المحاسبة الإبداعية اثر على قائمة جدول حسابات النتائج ؟
- هل لأساليب المحاسبة الإبداعية اثر على قائمة التدفقات النقدية وقائمة تغيرات رؤوس الاموال الخاصة ؟

2- الفرضيات:

تقوم هذه الدراسة على مجموعة من الفرضيات الرئيسة التي يمكن إدراجها على النحو التالي:

- نعم تؤثر أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية؛
- لأساليب المحاسبة الإبداعية اثر على قائمة المركز المالي؛
- لأساليب المحاسبة الإبداعية اثر على قائمة جدول حسابات النتائج؛
- لأساليب المحاسبة الإبداعية اثر على قائمة التدفقات النقدية وقائمة تغيرات رؤوس الاموال الخاصة.

3- أهمية الدراسة:

- جاء في أدبيات المحاسبة أن معظم ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية كان في الدول ذات الأنظمة الأكثر تقدماً (الدول المتقدمة)، وبالتالي فممارستها في الدول النامية الأقل كفاءة كبير جداً، لذلك جاءت هذه الدراسة للتعرف على واقع المحاسبة الإبداعية في الجزائر والتي هي إحدى هاته البلدان النامية؛

- كما تكمن أهمية الدراسة في أهمية موضوع المحاسبة الإبداعية، باعتباره من المواضيع الحديثة نسبياً والتي زاد الاهتمام بها في الآونة الأخيرة وذلك بعد قيام كبرى الشركات في العالم بإخفاء الوضع الحقيقي لها باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية وهو ما أدى إلى إفلاسها؛

- وتتمحور أهمية هذه الدراسة كذلك حول التعرف على المحاسبة الإبداعية وأساليبها المختلفة التي تمارس على القوائم المالية ودوافع الإدارة من استخدام هاته الأساليب، إضافة إلى إبراز تأثير تطبيقها على جودة القوائم المالية.

4- أهداف الدراسة:

نسعى من خلال هذه الدراسة للإجابة على الإشكالية واختبار الفرضيات المتبناة وذلك من خلال:

- الوقوف على أهم الثغرات والمداخل التي يتيحها النظام المحاسبي المالي والتي تسمح بممارسة المحاسبة الإبداعية؛

- التعرف على أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية في كل قائمة من القوائم المالية؛

- معرفة دوافع الإدارة من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على جودة القوائم المالية؛

- التوصل إلى استنتاجات علمية تربط العلاقة بين المحاسبة الإبداعية وجودة القوائم المالية.

5- أسباب اختيار الموضوع:

لم يكن اختيارنا لموضوع الدراسة وليد صدفة، بل كان لمجموعة من الأسباب من بينها:

- الرغبة في التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية وواقعها في البيئة الاقتصادية الجزائرية؛

- الرغبة في معرفة مدى تأثير أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية؛

- يعتبر موضوع المحاسبة الإبداعية من المواضيع الحديثة التي تستدعي الدراسة؛

- الرغبة الذاتية والميول الشخصي في دراسة موضوع المحاسبة الإبداعية وجودة القوائم المالية؛

- إثراء المكتبة الجامعية بدراسة جديدة حول المحاسبة الإبداعية.

6- الحدود الزمانية والمكانية:

الحدود المكانية: تحاول هذه الدراسة تسليط الضوء على واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وتحليل وتشخيص اثرها على جودة القوائم المالية؛

الحدود الزمانية: يرتبط مضمون ونتائج هذه الدراسة بالزمن الذي اجريت فيه أي من سبتمبر 2020 إلى غاية جوان 2021.

7- منهج البحث:

- **المنهج الوصفي التحليلي:** من اجل الإلمام بالجوانب الفكرية للموضوع في الجانب النظري، وذلك استعانة بما هو متوفر من مصادر عربية وأجنبية من الكتب والرسائل الجامعية وغيرها من المصادر العلمية التي لها علاقة بموضوع الدراسة؛

تكمن أهمية هذا المنهج في التحليل والتفسير والربط للوصول إلى استنتاجات يبنى عليها التصور المقترح بحيث يزيد من رصيد المعرفة حول الموضوع.

- **المنهج الاستقرائي:** اعتمدت دراستنا الميدانية في تحقيق أهدافها على المنهج الاستقرائي وذلك بجمع البيانات والمعلومات باستعمال استبيان أدرجنا فيه أسئلة متنوعة تساعدنا على تحقيق أهداف البحث، بحيث يمكننا من خلال اختبار مدى تطبيق المحاسبة الإبداعية في العينة محل الدراسة كما احتوى على الأسئلة التي يمكن من خلالها معرفة مدى تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية، ليتم في الأخير تعميم النتائج المتوصل إليها على باقي المؤسسات.

8- الدراسات السابقة:

سعيًا منا لإثراء موضوع البحث والحصول على معلومات تساعدنا في تحديد توجهاتنا تمت مراجعة بعض البحوث الأكاديمية المتمثلة في:

- دراسة الباحثة لعروسي آسيا الموسومة بعنوان "تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر" دراية استطلاعية، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2019؛

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على أهم الثغرات التي يتيحها النظام المحاسبي المالي لممارسة المحاسبة الإبداعية في الجزائر وتوضيح تأثير هذه الممارسات على جودة المعلومات المحاسبية؛

توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج من بينها أن ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر يبدون رأياً محايداً حول مدى ممارسة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للمحاسبة الإبداعية، بالإضافة إلى وجود

تأثير سلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية بأبعادها، ووجود آليات تمكن من الحد من هذه الممارسات، من خلال الالتزام بمبدأ الثبات والتطبيق السليم لقواعد الحوكمة، بالإضافة إلى دور التدقيق في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

- دراسة الباحث عادل نقموش الموسومة بعنوان "الأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها في الجزائر" دراسة ميدانية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 12، المسيلة، 2019؛

هدف هذا المقال إلى توضيح كيفية نشوء المحاسبة الإبداعية والتعرف على مفهومها، بالإضافة إلى تحليل أساليبها في القوائم المالية وكذلك إيجاد الوسائل والأساليب الحديثة لكشفها والحد منها؛ أوصت الدراسة بضرورة الالتزام بمتطلبات الإفصاح في البيانات المالية، وذلك بتقديم كل المعلومات المحاسبية الضرورية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

- دراسة الباحثة جلابي سميرة الموسومة بعنوان "دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية" دراسة على عينة من المراجعين الخارجيين، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2018؛

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة المحاسبة الإبداعية ودور المراجعة الخارجية في الحد من ممارساتها؛

خلصت الدراسة إلى أن المراجع الخارجي يلتزم بالقانون 01/10 المتعلق بمهنة المراجعة ويلتزم بمعايير التدقيق الدولية، كما انه يقوم بالإجراءات التي تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وبالتالي فالمراجعة الخارجية لها دور في الحد من ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية.

- دراسة الباحثان حدادي سارة، نوبيات عبد القادر الموسومة بعنوان "ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثرها على الوعاء الضريبي" دراسة حالة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية البويرة، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 12، المسيلة، 2019؛

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على مفهوم ودوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية، فضلا عن التعرف على مفهوم الوعاء الضريبي ومعرفة مدى تأثره بممارسات المحاسبة الإبداعية، وعلى الإجراءات التي تطبقها الإدارة الضريبية عن هذه الممارسات والحد منها للوصول إلى وعاء ضريبي عادل؛

توصلت الدراسة إلى انه رغم تعدد الدوافع التي تحفز المكلفين بالضريبة إلى ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، إلا أن أهمها يتمثل في تقليل الضرائب واجبة الدفع من خلال التأثير على الأرباح الخاضعة للضريبة.

9- هيكل البحث:

في طريقنا للإجابة على الإشكالية الرئيسة لهذا البحث والأسئلة الفرعية المرافقة لها قسمنا الدراسة إلى:

مقدمة، فصلين احدهما نظري والثاني تطبيقي وخاتمة على النحو التالي:

الفصل الأول: "الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية والقوائم المالية واثر تطبيق المحاسبة

الإبداعية على القوائم المالية";

قسمنا هذا الفصل إلى ثلاث مباحث لكل مبحث مطلبين، حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية، حيث تضمن المطلب الأول المحاسبة الإبداعية وأسباب ظهورها أما المطلب الثاني فتضمن تعريف وخصائص المحاسبة الإبداعية، أما المبحث الثاني فكان بعنوان الإطار المفاهيمي للقوائم المالية تضمن أيضا مطلبين الأول بعنوان تعريف للقوائم المالية مع ذكر خصائصها، والمطلب الثاني فتضمن محتوى القوائم المالية وأهميتها، فالمبحث الثالث والذي كان بعنوان أساليب المحاسبة الإبداعية واثر تطبيقها على القوائم المالية وعلى غرار المبحثين السابقين تضمن أيضا مطلبين، الأول بعنوان أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية ودوافع الإدارة من إتباعها، أما المطلب الثاني فكان بعنوان صور وأشكال المحاسبة الإبداعية واثر تطبيقها على القوائم المالية.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

تطرقنا من خلال هذا الفصل إلى دراسة إحصائية لأساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية في الجزائر، من خلال إعداد استبيان وتوزيعه على عينة من الأكاديميين و ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر.

في الأخير خاتمة تتضمن ملخصا للدراسة، الإجابة على الإشكالية المطروحة، اختبار صحة الفرضيات، وكذا أهم النتائج المتوصل إليها والتوصيات المقترحة، بالإضافة إلى آفاق الدراسة.



**الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة
الإبداعية والقوائم المالية**

تمهيد:

اصبح مفهوم الابداع المحاسبي محل اهتمام كبير جدا من قبل الباحثين المهتمين بميادين المعرفة المالية والمحاسبية وكذلك من قبل المحاسبين والمراجعين، وقد زاد هذا الاهتمام نتيجة الازمة العالمية الأخيرة والتي ادت الى انهيار عدة شركات رائدة في مجال عملها نتيجة لنقص الشفافية في عرض البيانات المحاسبية المتعلقة بالتدفقات المالية؛ والتلاعب المقصود بالحسابات من اجل التحكم في النشاط الاقتصادي والتدفقات المالية الناتجة عنه.

سنحاول من خلال هذا الفصل التطرق الى الاطار المفاهيمي لكل من المحاسبة الابداعية والقوائم المالية، بالإضافة الى اساليب المحاسبة الابداعية واثر تطبيقها على القوائم المالية.

المبحث الاول: الاطار المفاهيمي للمحاسبة الابداعية.

تعد المحاسبة الابداعية من مواليد السبعينات حيث نجد هذا المصطلح موجودا في المحاسبة الانجلوسكسونية، وذلك من خلال الابحاث التي كان يقوم بها المنظرين والمفكرين والمحاسبين والتي تتجلى في النظرية الايجابية للمحاسبة.

من خلال هذا البحث سنتطرق الى:

- المحاسبة الابداعية واسباب ظهورها.

- تعريف وخصائص المحاسبة الابداعية.

المطلب الاول: المحاسبة الابداعية واسباب ظهورها.

ان مصطلح المحاسبة الابداعية يعتبر من المفاهيم المثيرة للجدل، فعلى الرغم من ان هذا الاخير يوحى بممارسات ايجابية الا انه يحمل في طياته ممارسات سلبية تستغل القواعد والمبادئ المحاسبية لخدمة مصالح الادارة على حساب باقي الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية.

1- نشأة المحاسبة الابداعية:

ظهرت المحاسبة الابداعية في ادبيات المحاسبة عندما واجهت الشركات صعوبة في مدة الركون التي حدثت في بداية الثمانينات من القرن العشرين، حيث كانت هناك ضغوط لتحقيق ارباح افضل في حين كان من الصعب تحقيقها، واستمر هذا الركون الاخير مدة طويلة اجبرت الوحدات الاقتصادية التي افصحت عن ارباح صورية على التصفية.

سميت هذه الاجراءات الخفية لهذا التلاعب في البيانات المحاسبية بالعديد من التسميات من بينها المحاسبة التجميلية، المحاسبة الخلاقة، ادارة الاريح وأيا كانت هذه التسميات فجميعها يستغل الثغرات في السياسات المحاسبية وتعدد بدائلها ونقاط ضعفها المختلفة؛ لإظهار البيانات المالية بغير صورتها الحقيقية، ويستخدم مصطلح المحاسبة الابداعية للدلالة على عمليات التلاعب في البيانات المالية.¹

أصبح هذا المصطلح محل اهتمام الكثير من المحاسبين في الفترة الاخيرة خاصة بعد انهيار شركة(ارنون) وتحميل شركة(آرثراندرسون) جزء من مسؤولية انهيار الشركة لأنها المسؤولة على تدقيق حسابات شركة(ارنون) واتهامها بالتلاعب بالبيانات المالية للشركة مستغلة بعض المعالجات والسياسات المحاسبية التي تظهر البيانات المحاسبية بغير شكلها الصحيح.²

قد يطلق هذا المفهوم ايضا على بعض الاجراءات المحاسبية التي تلجأ فيها المؤسسات في بعض الاحيان الى تحسين صورة ربحيتها او مركزها المالي، مستغلة الثغرات المتواجدة في اساليب التدقيق

¹- د. عادل نقموش، الاساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الابداعية والحد منها في الجزائر، مجلة العلوم الاقتصادية والتسويق والعلوم التجارية، المجلد 12/ العدد 02، 2019، ص3.

²- د. محمد احمد علوان الهلباوي والدكتور ابراهيم جابر السيد، المحاسبة الابداعية، دار العلم والايمان للنشر والتوزيع، ط1، 2019، ص220.

الخارجي، او تعدد البدائل في السياسات المحاسبية التي تتيحها المعايير المحاسبية في مجالات القياس والافصاح المتبعة في اعداد القوائم المالية، مما يؤثر سلبا على نوعية الارقام التي تظهرها تلك القوائم سواء بالنسبة للأرباح او للمركز المالي، ومن ثم التأثير على مصداقية القوائم المالية.¹

2- اسباب ظهور المحاسبة الابداعية:

إن تضارب المصالح بين الاطراف بين الاطراف سبب رئيسي لظهور المحاسبة الابداعية، حيث أن مصلحة المديرين تقوم على زيادة الضرائب وزيادة مكافأة المديرين، بينما حملة الاسهم تكمن مصلحتهم في تعظيم العائد على الاستثمار، بينما هدف الموظفين زيادة التعويضات الادارية، أما مسؤولين من خارج المؤسسة يرغبون في تحصيل ضرائب اكثر، ومنه فإن تعدد وتضارب المصالح سبب لانتشار المحاسبة الابداعية.²

ويمكن تلخيص العوامل المساعدة على ظهورها في ما يلي:

حرية اختيار المبدئ المحاسبية: إن القواعد والسياسات المحاسبية تسمح احيانا للوحدة الاقتصادية أن تختار بين مختلف الطرق المحاسبية التي تستخدمها لإعداد القوائم المالية، وهو ما يدفع بالوحدة الاقتصادية لاختيار ما يتلائم مع اهدافها وتحقيق افضل صورة لإدارتها.

توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية: إن ترك الحرية للإدارة في تنفيذ بعض العمليات في الوقت التي تراه مناسباً، فقد تؤجل او تعجل تنفيذ هذه العمليات في الوقت التي تراه مناسباً لتحقيق اهداف معينة، حيث يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ وحدث بعض العمليات الحقيقية الى تحقيق الانطباع المرغوب فيه عن الحسابات والقوائم المالية للوحدة الاقتصادية.

القيود المحاسبية الحقيقية: تستخدم لإعطاء صورة وانطباع جيد عن الحسابات، اما المزيفة فتستخدم للتلاعب في قيم الميزانية ونقل الارباح بين الفترات المحاسبية.³

حرية التقديرات المحاسبية: التقدير المحاسبي هو ذلك المبلغ التقريبي لبند ما في غياب القياس المحاسبي المحكم، ويتضمن اعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير والحكم الشخصي والتوقع وهو ما يتيح للإدارة التلاعب في هذه التقديرات للوصول الى اهداف محددة مسبقاً.⁴

¹ - لعروسي اسيا، تأثير المحاسبة الابداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر، اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في

العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة المسيلة، 2020، ص 24.

² - حدادي سارة، دور محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية والحد من اثارها على جودة المعلومات المالية،

اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة المسيلة ،

2020، ص 22.

³ - عادل نقموش، مرجع سبق ذكره، ص 3.

⁴ - حدادي سارة، مرجع سبق ذكره، ص 23.

المطلب الثاني: تعريف وخصائص المحاسبة الابداعية

خلال الفترة الاخيرة اخذ المختصون في مجال المحاسبة والتدقيق بدراسة ظاهرة المحاسبة الابداعية حيث تناولها البعض بمفردات مختلفة منها المحاسبة الابداعية، الاحتيالية، الخلاقة، التجميلية، وقدموا خلال دراستهم وتحليلاتهم لهذه الظاهرة العديد من التعريفات التي وان اختلفت في التعبير الا انها اتفقت من حيث المضمون.

من خلال هذا المطلب سنعرض تعريف المحاسبة الابداعية واهم خصائصها.

1- تعريف المحاسبة الابداعية:

يمكن القول ان المحاسبة الابداعية هي اساليب لتضليل مستخدمي القوائم المالية الخاصة بالشركة واعطائهم صورة مزيفة عن الوضع المالي للشركة، من خلال استغلال الثغرات والمرونة الموجودة في المعايير المحاسبية والانظمة المحاسبية خاصة فيما يتعلق بالإفصاح والقياس.¹

عرفها Ian Griffiths " بانها مجمل الاجراءات التي تمارسها المؤسسات بهدف التقليل من ارباحها او زيادتها من خلال حساباتهم التي تم تشكيلها والتلاعب بها بشكل هادئ او بطريقة ما لتغطية على المخالفات والجرائم باعتبارها عملية خداع كبرى" حيث يشير هذا المفهوم الى ان المحاسبة الابداعية هي مجموعة من الاجراءات لإخفاء حقيقة الارباح وذلك لتغطية الجرائم التي تم ارتكابها.²

عرفت المحاسبة الابداعية على انها" عبارة عن تحويل ارقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلا إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال الاستغلال او الاستفادة من القوانين الموجودة و/ او تجاهل بعضها، و/ او جميعها.³

يعرفها ناصر كمال بأنها "عملية تحويل للصورة المحاسبية المالية من ماهية عليه في الواقع إلى الصورة المرغوبة حسب معدوها، من خلال الاستفادة من القواعد المحاسبية القائمة و/ او تجاهل بعض او كل منها"⁴ ومنه فالمحاسبة الابداعية تهدف لخدمة رغبات معدوها من خلال استغلال الرغبات المتواجدة في الطرق والاساليب المحاسبية، او تجاهل البعض منها.

¹ - سعيدي فارس، العرابي حمزة، تأثير ممارسات المحاسبة الابداعية على مبادا الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12/ العدد 03، 2020، ص 398.

² - لعروسي اسيا، مرجع سبق ذكره، ص 24.

³ - وثام ملاح، دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12/ العدد 01، 2019، ص 58.

⁴ - Mahesh Singh Rajput: creative accounting: some aspects; international journal of business and administration research review; vol.2.2014;p:194

المحاسبة الابداعية هي عبارة عن الاجراءات او الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية باستخدام خيارات وممارسات المبادئ المحاسبية او أي اجراء خطوة باتجاه ادارة الارياح.¹ المحاسبة الابداعية هي " بعض او كل الخطوات المستخدمة لممارسة لعبة الارقام المالية متضمنة الاختيار التعسفي لتطبيقات المبادئ المحاسبية، والاحتيايل في التقرير المالي و اي خطوات اخرى متخذة في سبيل ادارة الارياح او تمهيد الدخل.²

2- خصائص المحاسبة الابداعية:

- تتمثل خصائص المحاسبة الابداعية في ما يلي³:
- شكل من اشكال التلاعب والاحتيايل في مهنة المحاسبة.
- تعمل على تغيير قيم المحاسبة الفعلية الى قيم غير حقيقية.
- ممارسات المحاسبة الابداعية عامة وشائعة.
- ممارسات المحاسبة الابداعية استغلالية وغير اخلاقية.
- اعتماد المحاسب على تعليمات مبنية على حقائق علمية وليس تعليمات من المراكز الادارية.
- النقد الذاتي، فالمحاسب المبدع يستطيع تطوير ذاته من حيث النقد والتهذيب والتقويم للأفكار والمعلومات ووسائل التحليل التي تستخدمها.⁴

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للقوائم المالية.

تعتبر القوائم المالية الوسيلة الرئيسية التي يتم من خلالها توصيل المعلومات إلى الأطراف الخارجية. وتشمل القوائم المالية عادة: قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية)، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، وقائمة الارياح المحتجزة، كما تشمل أيضا الملاحظات على القوائم والجداول الملحقه والتي تعتبر جزء مكمل للقوائم المالية.⁵

¹ - وسام العناق، وردة رملي، دور محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر اكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة المسيلة، 2019، ص 07.

² - محادي سمية، قلمين كريمة، اثر المحاسبة الابداعية على جودة المعلومات المالية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر اكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة المسيلة، 2020، ص 12.

³ - وسام العناق، وردة رملي، مرجع بق ذكره، ص 7.

⁴ - احمد محمد علوان الهلباوي، ابراهيم جابر السيد، مرجع سبق ذكره، ص 222.

⁵ - د. محمد سمير الصبان، المحاسبة المتوسطة بين النظرية والتطبيق، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، 2010، ص 3.

المطلب الأول: تعريف القوائم المالية وخصائصها

تعتبر القوائم المالية في مجملها مخرجات نظام المعلومات المحاسبي، وهي الوسيلة الرئيسية التي يتم من خلالها توصيل المعلومات إلى الأطراف الخارجية مع ضرورة توفير معلومات آنية وموثقة لأغراض التقرير المالي والمساعدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية الفعالة كما يتم عرض البيانات بالعملة الوطنية.

تعرف القوائم المالية على أنها تلك الكشوف المالية التي يجب أن تعرض بصفة وفيه الوضعية المالية للمؤسسة ونجاحاتها وكل تغير يطرأ على حالته المالية، كما تضبط تحت مسؤولية المسيرين وتعد في أجل أقصاه 4 أشهر من تاريخ إقفال السنة المالية المحاسبية، توفر الكشوف المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة الحالية والسابقة.¹

ومن جهة أخرى، عرفت القوائم المالية بأنها هي عبارة عن المنتج النهائي للمحاسبة، حيث تتمثل في تقارير أو كشوف تلخص قدرا كبيرا من البيانات والمعلومات لصالح أطراف عديدة داخل وخارج المؤسسة يقصد اتخاذ قرارات معينة.²

الخصائص النوعية لمعلومات القوائم المالية:

1- قابلية للفهم:

إن معلومات القوائم المالية يجب أن يتم إعدادها على أساس أن تكون مفهومة للمستفيد الذي لديه معرفة معقولة بالأعمال والاقتصاد والمحاسبة، وكذا لديه الحافز لاستيعاب تلك المعلومات.

2- الملاءمة:

فتعني مدى قدرة المعلومة في القوائم المالية أو الإيضاحات المرفقة بها في التأثير على قرارات المستفيدين، فالمعلومة الملائمة هي تساعد في تقييم الماضي والحاضر والمستقبل، وكذا مساعدة المستفيد في مقارنة نتائج قراراتهم تلك المعلومات بعد اتخاذ القرار؛ كما أن الأهمية النسبية والوقتية عاملان مهمان في مدى ملائمة المعلومات؛ فالمعلومات الملائمة هي المؤثرة على القرار، شريطة أن يفصح عنها في الوقت الملائم أو المناسب.

3- المعلومة قابلة للثقة:

إذا اتسمت بخلوها من الأخطاء المتعمدة، وأن تكون حيادية، ويمكن ان يعتمد عليها المستفيد. ولا تعد المعلومة موثوقة إذا تم إعدادها أخذا في الاعتبار التأثير على اتخاذ قرار بعينه أو توجه محدد مسبقا؛

¹ - الجريدة الرسمية، القانون رقم 11-07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المواد 26-27-28-29، العدد 74، الجزائر، صادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007، ص 05.

² - عبد الستار الكبيسي، الشامل في المحاسبة، دار وائل، عمان، الأردن، ط2، 2010، ص 481.

وبما أن بعض المعلومات في القوائم المالية يستخدم التقدير والحكم الشخصي في إعدادها، فإن الإفصاح عن أساليب ونتائج التقدير يضيف لتلك القوائم¹.

4- القابلية للمقارنة:

تعني أن يكون بالإمكان مقارنة المعلومات المحاسبية لذات المنشأة وربما بشأن عنصر أو علاقة معينة بين حسابين أو أكثر من عناصر القوائم المالية، رأسياً عبر عدد من الفترات المحاسبية من جهة، وإمكانية مقارنة هذه المعلومات بمثلتها لدى منشأة مماثلة أخرى تعمل في نفس الصناعة من جهة أخرى².

المطلب الثاني: محتوى القوائم المالية وأهميتها³.

1- قائمة الدخل:

تعد قائمة الدخل، كقائمة مالية، عن الفترة المحاسبية، لتحديد نتيجة الفترة من صافي دخل أو صافي خسارة، وذلك بمقابلة إيرادات نفس الفترة بالمصروفات التي ساهمت في تحقيق هذه الإيرادات. وعند إعداد هذه القائمة يجب التفرقة بين صافي الدخل من العمليات أو النشاط الرئيسي والعادي للمنشأة، وصافي الدخل من العمليات غير العادية، وغير المتكررة، وأيضاً صافي الدخل قبل وبعد الضرائب، على نحو ما سنرى في الفصول القادمة.

2- قائمة التغير في حقوق الملكية:

تعد قائمة الملاك عن الفترة المحاسبية لتفصح عن المعلومات الخاصة بكل من حقوق الملاك بداية الفترة، الإضافات إلى حقوق الملاك خلال الفترة مثل زيادة رأس المال، نتيجة الفترة من صافي دخل أو صافي خسارة، وإيضاً أسباب التخفيض في حقوق الملاك خلال الفترة مثل المسحوبات والتوزيعات على الملاك، وأخيراً رصيد حقوق الملاك نهاية الفترة.

3- قائمة التدفقات النقدية:

تعد قائمة التدفقات النقدية عن الفترة المحاسبية للإفصاح عن المعلومات الخاصة بالتغيرات في قائمة المركز المالي خلال الفترة، أو بمعنى آخر المعلومات بتفسير التغير في رصيد النقدية نهاية الفترة عما كان عليه في بدايتها. ومع تقسيم هذا التغير إلى تدفقات نقدية من العمليات وأخرى من أنشطة التمويل وثالثة من أنشطة الاستثمار.

¹ عبد الرحمن بن إبراهيم الحميد، نظرية المحاسبة، ط1، الرياض، السعودية، 2009، ص 320.

² عبد الوهاب نصر على، القياس والإفصاح المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة العربية والدولية، الدار الجامعية، الاسكندرية، القاهرة، ص 34.

³ عبد الوهاب نصر على، مرجع سابق، ص 37.

4- قائمة المركز المالي:

تعد قائمة المركز المالي في نهاية الفترة المحاسبية للإفصاح عن أصول المنشأة في نهاية الفترة والالتزامات على هذه الأصول للغير وكذا حقوق الملاك في هذه الإفصاح بالضرورة على افصاح مفصل عن الأصول الثابتة أو طويلة الأجل والجارية أو المتداولة والالتزامات طويلة وقصيرة الأجل ومكونات حقوق الملكية.

المبحث الثالث: اساليب المحاسبة الابداعية واثر تطبيقها على القوائم المالية.

سننتظر من خلال هذا المبحث الى مختلف اساليب المحاسبة الابداعية المستخدمة في مختلف القوائم المالية، وسنحاول توضيح اثر تطبيق هذه الاساليب على القوائم المالية.

المطلب الاول: اساليب المحاسبة الابداعية في القوائم المالية ودوافع الادارة منها

سننتظر من خلال هذا المطلب الى مختلف اساليب المحاسبة الابداعية المستخدمة في القوائم المالية، والتي تضمنها النظام المحاسبي المالي الجزائري والتي هي كالتالي:

- قائمة المركز المالي.
 - قائمة الدخل.
 - قائمة التدفقات النقدية.
 - قائمة التغيرات في حقوق الملكية.
- 1- اساليب المحاسبة المالية المستخدمة في قائمة المركز المالي¹:

- تضخيم مصاريف اعادة الهيكلة
- التضخم في حسابات الاصول المدينة
- تضخيم الممتلكات والمعدات
- تضخيم المستحقات الاختيارية
- زيادة الاحتياطات
- التلاعب في مخصصات الديون
- التلاعب في طرق تقييم الادوات المالية

2- اساليب المحاسبة الابداعية في قائمة الدخل²:

- يتم التلاعب في مبلغ صافي الدخل من خلال الاجراءات الاتية:

¹- اونيس عبد المجيد، زراقود وسام، اساليب المحاسبة الابداعية المستخدمة للتلاعب بعناصر القوائم المالية وسبل الحد منها، المجلة العلمية المستقبل الاقتصادي، المجلد 07/ العدد 01، 2019، ص159.

²- احمد بريك، زبيدة عون، دور محافظ الحسابات في الحد من ممارسة المحاسبة الابداعية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر اكايمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة المسيلة، 2019، ص20.

- زيادة الدخل من خلال العائد لمرة واحدة، وهو يشمل زيادة الأرباح من خلال بيع أصل مقيم بأقل من قيمته الحقيقية وكذلك اعتبار عائد الاستثمار جزءاً من الإيرادات إضافة إلى تسجيل عائد الاستثمار باعتباره دخلاً تشغيلياً.
- نقل الإيرادات الحالية إلى فترة زمنية لاحقة.
- نقل المصاريف التي تعتمد على التقدير الشخصي في الفترة المحاسبية الحالية.
- نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو قادمة، وتشمل رسمة التكاليف العادية، وتغيير السياسة المحاسبية إضافة إلى الإهلاك بشكل بطيء جداً، والفشل في تسجيل الأصول التالفة وتخفيض خدمات الأصول.

3- ممارسة المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية:

تتمثل أهم أساليب المحاسبة الإبداعية في هذه القائمة في ما يلي:

تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية و العكس، وهذه الإجراءات والممارسات لا تغير في القيم النهائية.

تتوفر كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضرائب، من خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية مثل تخفيض مكاسب بيع استثمار وبعض حقوق الملكية وكذلك الحال بالنسبة للعمليات الغير مكتملة، حيث أنها تؤثر في التدفقات النقدية التشغيلية من خلال ازالة تأثير الضريبة عن هذه العمليات، إذ ان أي دخل يتم تسلمه نتيجة العمليات الغير مكتملة او نتيجة للتخلص منها يتم اعتباره ناتجاً عن نشاطات استثمارية، لذلك واثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية، يتم ازالة تأثير مكاسب او خسائر العمليات التشغيلية الغير مكتملة او التخلص منها من الدخل الصافي.

التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة وذلك لإزالة البنود الغير متكررة، وكذلك يمكن تصنيفها كاستثمارات جارية او غير جارية اعتماداً على فترة الاحتفاظ بها.¹

4- اساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة تغيرات الاموال الخاصة:

تحدد قائمة تغيرات حقوق الملكية من خلال رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة المالية وحتى نهايتها ويتم الاعتماد في عرضها على اساس الاستحقاق، ان جميع بنود هذه القائمة معرضة لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال اجراء تغيرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع او تخفضه، وكذلك رأس المال المكتسب ورأس المال المحتسب والتي تمارس على اعادة تقدير حجم الاخطاء السابقة او خسائر الخيارات السابقة وارصدة العملات الاجنبية.²

¹ - لعروسي اسيا، ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل النظام المحاسبي المالي، مجلة العلوم الاقتصادية والتسويق والعلوم التجارية، المجلد 11/ العدد 02، 2018، ص 274.

² - لعروسي اسيا، مرجع سبق ذكره، ص 274.

المطلب الثاني: صور وأشكال المحاسبة الابداعية واثـر تطبيقها على القوائم المالية.¹

أولاً- صور وأشكال المحاسبة الابداعية:

تعددت صور وأشكال التلاعب المحاسبي، وتباينت تبعاً لرؤية دراسي هذا الموضوع، إلا أنهم أشركوا في مفهوم مهم لأهداف المحاسبة الابداعية، ويطلق على عملية التلاعب المحاسبي عدة تسميات مثل تمهيد الدخل، إدارة الأرباح، محاسبة نفعية، التقارير الاحتمالية والمحاسبة الابداعية.

وفي ما يلي سنحاول التطرق الى أهم المصطلحات التي التمسـت جانب من ممارسات المحاسبة الابداعية وهي كالتالي:

1- إدارة الأرباح:

يرى "Shipper, 1989" إن إدارة الأرباح يمكن أن تحمل معنى إدارة الإفصاح وذلك باعتبارها تدخل متعمدة في عملية إعداد البيانات المالية الخارجية بغية تحقيق بعض المكاسب.

2- تمهيد الدخل:

يرى Belkaoui أن تمهيد الدخل هو تسوية مقصودة للدخل المعلن بهدف الوصول الى المستوى أو الاتجاه المرغوب ويعبر عن رغبة الإدارة في تقليل الانحرافات الغير طبيعية في الدخل الى الحد الممكن أو المسموح به في ظل المبادئ المحاسبية والإدارة المقبولة.

غير أن العديد من الباحثين أمثال Ranpraay, Dahran, Trueman بين مفهوم تمهيد الدخل ومفهوم إدارة الأرباح فالأول يعبر عن رغبة الإدارة في تقليل الانحرافات الغير متوقعة في الدخل الى أدنى حد ممكن، في حين يعبر الثاني عن رغبة الإدارة في الوصول إلى أهداف معينة منها زيادة الحوافز الادارية أو تقليل المدفوعات الضريبية أو تقليل تكاليف الاقتراض.

3- تقارير احتمالية:

يمكن وصفها أيضا بالتقارير المغشوشة لأنها تشتمل على أخطاء مقصودة بما في ذلك عدم ذكر مبالغ أو ايضاحات في البيانات المالية من أجل خداع مستخدمي البيانات المالية.

4- المحاسبة النفعية:

هي الاصرار على اختيار وتطبيق أساليب المحاسبة المحددة لتحقيق أهداف مرغوبة، منها تحقيق أرباح عالية سواء كانت الممارسات المحاسبية المتبعة مستندة إلى مبادئ محاسبة متعارف عليها أم لا.

¹ قيصران بوزيدي خولة، دور المحاسبة الابداعية في تحسين صورة القوائم المالية -دراسة حالة بمؤسسة الوطنية للتأمين saa وكالة طولقة، مشروع مذكرة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص: محاسبة وتدقيق، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2019، ص 72

5- المحاسبة العدوانية:

حيث عرفها (مطر والحلي، 2009) بأنها: "الاختيار المعتمد من بين التطبيقات المتعددة للمبادئ المحاسبية يقصد الوصول إلى نتائج محددة مسبقا وغالبا ما تكون في صورة أرباح رقمية مرتفعة سواء تم اتباع مبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما أم لا.

6- محاسبة التخلص من الخسائر:

يرى "Jones, 2011" أن محاسبة التخلص من الخسائر في سنة رديئة هي: "ممارسة حديثة المنشأ في الفكر المحاسبي، حيث تقل هذه المحاسبة من ربح المنشأة في بعض الفترات ولكنها تبالغ في الخسائر، وتعد استراتيجية التخلص من الخسائر في سنة رديئة تحريفا لقائمة الدخل وذلك بغرض إظهار النتائج الرديئة بصورة أسوء، وتستخدم هذه الطريقة في الرديئة فمن خلال المبالغة في الخسائر يمكن للمنشأة أن تصنع أرباح السنة التالية.

ثانيا- تأثير تطبيق المحاسبة الإبداعية على صورة القوائم المالية:

تعد القوائم المالية المنتج النهائي للنظام المحاسبي، فالمعلومات المحاسبية تستخدم في انقاذ القرارات من قبل مستخدميها، ومن أجل زيادة الاعتمادية والشفافية في المعلومات المحتويات في القوائم المالية المعلنة، وزيادة ثقة المستثمرين والأطراف ذات العلاقة في الشركة، فإن الإفصاح في معناه الواسع يعني نشر إعداد القوائم المالية بطريقة تتفق مع المبادئ المحاسبية مع ارفاق مجموعة التقارير والملاحظات والإيضاحات تتناول ايضاح أو تفصيل المعلومات الخاصة بالبنود الواردة في صلب القوائم بحيث لا تستخدم هذه القوائم كوسيلة الغش والتعليل. ولقد أصبحت المحاسبة الإبداعية تسمى في الأدبيات المحاسبية بعملية تحت الأرباح أو تعديل رقم الأرباح والتلاعب به، حيث تضع الإدارة التنفيذية تصوراتها عن رقم الأرباح الذي تريد التقرير عليه، يقودها في ذلك دوافعها لتعظيم المبيعات الحالية او السهلية وما يتوقعه كبار الملاك من توزيعات نقدية أو على شكل أسهم المساهمة باستغلال المشروعات الاقتصادية الكبرى تجارية كانت أم صناعية، لقدرتها على تجميع الأموال اللازمة للقيام بهذه المشروعات.¹

حيث أن المحاسبة الإبداعية تشمل على اساليب مؤثرة على الشكل، الذي يكمل المضمون، ولكي يحقق مضمون القوائم المالية فلا بد أن يتم عرض عناصر هذه القوائم بما يتناسب مع حاجة مستخدمي المعلومات التي تحتويها، فمن خلال إعادة التوبيخ الوارد في القوائم المالية وعرض منه بطريقة معينة يمكن التأثير على الأداء الحقيقي للوحدة الاقتصادية، مع أن التغيير في موقع بعض البنود لا يؤثر على النتيجة النهائية، إلا أنه يترك تأثيرا على فترة المستخدم بشأن فهم الأداء المالي للوحدة الاقتصادية، هذا

¹ - بالرقمي تيجاني، بولعراس صلاح الدين، أثر ممارسة السلبية على التغيير المجال المعرفي شركة إنرون حالة عملية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 10، جامعة سطيف 01، 2013، ص 42.

إلى جانب استخدام بنود خارج الميزانية التي تمثل تمويلاً خفية حيث يتم الالتجاء إليه ولا يظهر في الميزانية مثل التأجير التمويلي للموجودات الثابتة¹.

ويؤدي استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية إلى تغيير نتائج القوائم المالية على خلاف الحقيقة وهذا ما يؤدي إلى توزيع الثروة وتخصيص الموارد بين الأطراف المرتبطة بالمنشأة ويؤدي أيضاً إلى ظهور تماثل المعلومات ومشكلة التخلخل الخلفي والاختيار العكسي ومشاكل المراقبة على أعمال الإدارة وممح الجوائز لها.²

وفيما يلي بعض المظاهر التي يتم فيها استخدام المحاسبة الإبداعية واثرت كل منها على القوائم المالية:³

- عدم إظهار الحسابات المستحقة والنعمومة مما يؤدي إلى تضخيم الأرباح والموجودات المتداولة وتضخيم حقوق الملكية والموجودات المتداولة.
- اعتماد تقديرات الإدارة المخزون والبضائع وعدم تحقق مدقق الحسابات القانوني منها مما يؤدي إلى تضخيم الأرباح والموجودات المتداولة.
- تضمين المبيعات عقود بيع غير مؤكدة مما يؤدي إلى تضخيم المبيعات والأرباح.
- تسجيل جزء من المبيعات في الفترة اللاحقة و/أو الماضية مما يؤدي إلى التأثير على النتائج والأرباح.
- عدم استيعاد مبيعات ما بين الشركات التابعة والشفقة مما يؤدي إلى تضخيم المبيعات.
- إعادة التقييم الموجودات الثابتة مما يؤدي إلى تضخيم الموجودات وحقوق المساهمين.
- تصنيف الشركات التابعة والخاسرة منها كاستثمار وعدم دمج حساباتها مع الشركة الأم مما يؤدي إلى إظهار جزء من الخسائر بنسبة الاستثمار السجل.
- زيادة توزيعات الربح الشركات التابعة إلى الشركة الأم مما يؤدي إلى تضخيم أرباح الاستثمارات.
- تحويل الأعمال الخاسرة إلى شركة تابعة مما يؤدي إلى إظهار جزء من الخسائر بنسبة الاستثمار المسجل في دفاترها المحاسبية.
- تسجيل بعض الإيرادات و/أو المصاريف غير العادية في الاحتياطات الخاصة وليس في قائمة الدخل مما يؤدي إلى التأثير إيجاباً أو سلباً على الأرباح.

¹ عيسى عمر أحمد علي، هابيل عمر الدريدي جلاية، أثر استخدام محاسبة إبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، مجلة الشرق للدراسات والبحوث العلمية، كلية الشرق الأهلية، مجلد 6، السودان، 2016، ص 13.

² طارق عبد العال حماد، المحاسبة الابتكارية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2011، ص 42.

³ عمورة جمال، شريفي أحمد، دور وأهمية الإبداع المحاسبي والمالي في عملية الإفصاح عن معلومات محاسبية ومالية، الملتقى الدولي: الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، دراسة وتحليل تجارب وطنية ودولية، جامعة البليدة، 18-19 ماي 2011، ص 15-16.

- تخفيض المخزون بشكل غير عادي في نهاية الفترة مما يؤدي إلى تحسين معدلات الدوران المخزون.

- تسريع تحصيل المدينين وتأخير دفع الدائنين في نهاية الفترة مما يؤدي إلى تحسين معدلات الدوران للمدينين والدائنين وتحسين النتائج النهائية وبالتالي صافي الأرباح المحتملة.

- تأخير عمليات الشراء وتسريع اصدار الفواتير في نهاية الفترة مما يؤدي إلى تحسين معدلات الدوران للمدينين والدائنين وتحسين النتائج النهائية وبالتالي صافي الأرباح المحتملة.

إن تلك الممارسات غير الأخلاقية و قد تكون غير قانونية في غالبية الدول هي تحت مجهر ومراقبة الهيئات والسلطات الرقابية المالية والتنظيمية في جميع الدول ولكن يبقى الأمر هو حتمية وجود مراقبة ورقابية وممارسة ذاتية وأخلاقية من قبل الإدارات التقنية والإدارات المالية ومراقبي الحسابات والمدققين الداخليين أنفسهم لتلك المؤسسات.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل تطرقنا للإطار النظري للمحاسبة الإبداعية والقوائم المالية، إضافة إلى أساليب المحاسبة الإبداعية واثرتطبيقها على القوائم المالية. إن المحاسبة الإبداعية ماهي إلا إجراءات أو خطوات تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية وذلك باستخدام خيارات وممارسات المبادئ المحاسبية، حيث نجد انه من بين أهم أسباب ظهورها حرية اختيار المبادئ المحاسبية، حرية التقديرات المحاسبية. وقد عرفت القوائم المالية على أنها المنتج النهائي للمحاسبة، حيث تتمثل في تقارير أو كشوف تلخص قدرا كبيرا من البيانات والمعلومات لصالح أطراف عديدة داخل وخارج المؤسسة بقصد اتخاذ قرارات معينة، وتتمثل هذه القوائم في الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول سيولة الخزينة، وجدول تغيرات الأموال الخاصة والملاحق.

كان هذا في المبحثين الأول والثاني أما المبحث الثالث فقد تم التطرق إلى أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية كل على حدة ودوافع الإدارة من إتباع هذه الأساليب والتي من بينها ربح ثقة البنوك من اجل رفع نسبة الاقتراض، كان هذا في الطلب الأول أما المطلب الثاني فقد تطرقنا إلى أشكال وصور المحاسبة الإبداعية والتي تمثلت في العديد من المصطلحات التي تشاركت مع أهداف المحاسبة الإبداعية من بينها إدارة الأرباح، تمهيد الدخل وغيرها كما قمنا بإبراز تأثير المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، حيث يتجلى هذا التأثير في تغير نتائجها على خلاف الحقيقة فتكون بأحسن صورة لتعطي انطباع جيد لمستخدميها.



**الفصل الثاني: دراسة تطبيقية لأثر المحاسبة
الإبداعية على القوائم المالية**

تمهيد:

بعد التطرق في الجانب النظري إلى المفاهيم النظرية المتعلقة بمتغيرات الدراسة ارتأينا أن ندعم هذا البحث بالدراسة الميدانية التي تعتبر بمثابة اسقاط للجانب النظري على الواقع واعطائه بعدا اخر، وهي دراسة إحصائية تستند على اسس وقواعد علمية، ولتأكيد او نفي صحة الفرضيات التي تناولناها تم استخدام الاستبيان، والذي يعتبر كأداة من بين أهم الادوات المستخدمة حديثا في ميدان البحث العلمي، وتمثلت عينة الدراسة في معدي ومراجعي القوائم المالية من محاسبين ومراجعين ومهنيين وكذلك اساتذة جامعيين، وهذا من اجل حصر عينة الدراسة في الاشخاص المطلعين على أساليب المحاسبة الإبداعية وجودة القوائم المالية، وبالتالي تكون هذه الفئة هي المخول لها دون سواها الإجابة على ما تضمنه هذا الاستبيان من تساؤلات وعلى أساس هذه الاجابات ننفي او نثبت فرضيات هذا البحث.

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية.

تعتبر منهجية الدراسة واجراءاتها محورا رئيسيا يتم من خلاله انجاز الجانب التطبيقي، فمن خلالها يتم تحديد الخطوط العريضة التي ستتطلق منها الدراسة الميدانية، بالإضافة إلى تحديد كيفية الحصول على البيانات المطلوبة لإجراء التحليل الاحصائي، وهذا بغية الوصول إلى أهداف الدراسة المرجوة.

المطلب الأول: أهداف، حدود ومتغيرات الدراسة.

1- أهداف الدراسة الميدانية:

يسعى الباحث من خلال الدراسة الميدانية لبلوغ الاهداف التالية:

- محاولة مطابقة النتائج النظرية مع البيئة الميدانية؛
- إثراء موضوع البحث أكثر من خلال الاخذ براء وانطباعات افراد العينة؛
- اختبار تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية؛
- الاختبار الميداني لفرضيات البحث؛

2- حدود الدراسة الميدانية:

- الحدود الموضوعية: ارتبطت هذه الدراسة بالمواضيع والمحاور المرتبطة بدراسة اثر المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية بأبعادها المختلفة؛
- الحدود المكانية: تحاول هذه الدراسة تسليط الضوء على واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وتحليل وتشخيص اثرها على جودة القوائم المالية لهذه المؤسسات؛
- الحدود الزمانية: يرتبط مضمون ونتائج هذه الدراسة بالزمن الذي اجريت فيه أي منذ افريل 2021 إلى غاية جوان 2021؛

- **الحدود البشرية:** استندت الدراسة لآراء واجابات عينة من المحاسبين العاملين لدى مؤسسات اقتصادية جزائرية، بالإضافة إلى الاعتماد على اراء عينة من الاساتذة الجامعين ومزاولي مهنة المحاسبة من اصحاب المكاتب وذلك باختلاف وتعدد انشطتهم وتخصصاتهم.

3- متغيرات الدراسة:

يمكن تحديد المتغيرات المستقلة والتابعة لهذه الدراسة على النحو التالي:

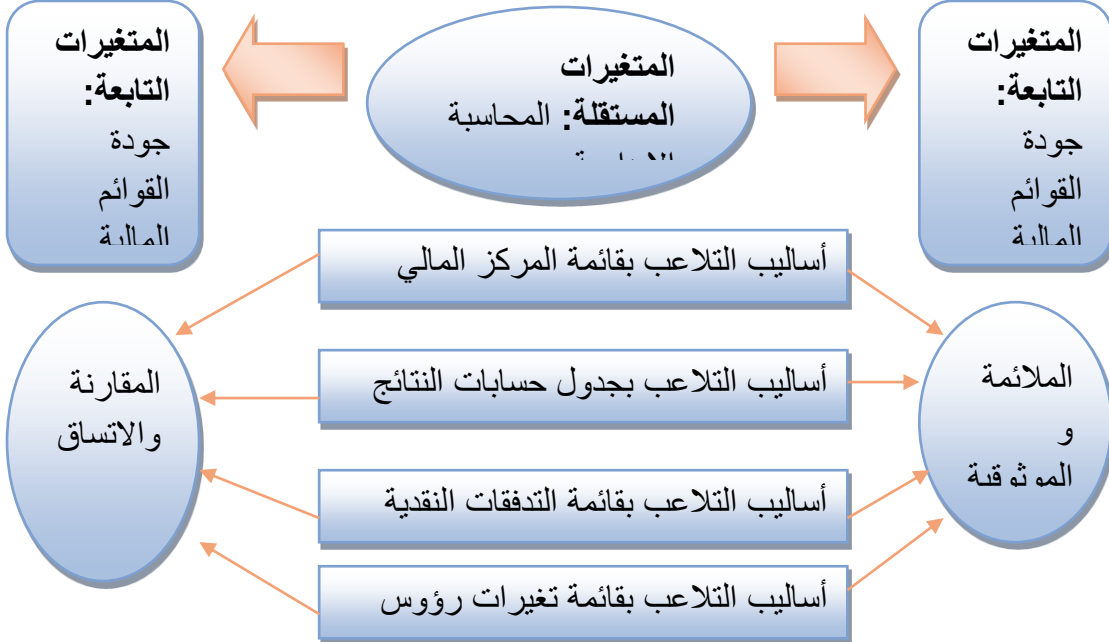
1- المتغيرات المستقلة: المتغير المستقل هو الذي يؤثر في المتغير التابع والعكس غير صحيح، وقد يوجد اكثر من متغير مستقل يؤثر في متغير تابع واحد، وتتمثل المتغيرات المستقلة لهذه الدراسة في أساليب واجراءات المحاسبة الإبداعية من خلال التلاعب بنتائج القوائم المالية، وذلك بالاعتماد على الدراسات المحاسبية في هذا المجال؛

2- المتغيرات التابعة: المتغير التابع هو الذي يتاثر بالمتغير المستقل او عدة متغيرات مستقلة، وتتمثل المتغير التابع لهذه الدراسة في جودة القوائم المالية، اشتمل على مجموعة من الابعاد تم قياسها من خلال (الملائمة، القابلية للفهم، الموثوقية، القابلية للمقارنة، الثبات)

يمكن توضيح أهداف الدراسة من خلال نموذج يوضح العلاقة بين المتغيرات المستقلة والتابعة

كالتالي:

الشكل رقم (01): نموذج الدراسة



المطلب الثاني: أداة الدراسة والمقياس المستخدم.

1- وصف أداة الدراسة:

استكمالاً لمنهجية البحث واختباراً لفرضياته ومن ثم الإجابة على الإشكالية العامية والأسئلة الفرعية، قمنا بتصميم استمارة استبيان لجمع البيانات الخاصة بالبحث الميداني، وذلك بالاعتماد على الجزء النظري في تصميم الاستبيان بالإضافة إلى الدراسات السابقة ومراجعة الأدبيات المنشورة حول المحاسبة الإبداعية وجودة القوائم المالية، وقد تم إعداد مجموعة أسئلة اخذين بالحسبان اشكالية الدراسة وفرضياتها، كما تم مراعاة ما يلي:

- الواجهة الجذابة لجذب المستجوب؛

- صياغة الأسئلة بطريقة بسيطة واستعمال لغة سليمة مع الحفاظ على التسلسل المنطقي في طرح

الأسئلة والتوافق مع محاور الدراسة؛

- عرض الاستبيان على ذوي الاختصاص في مجال المحاسبة لضمان صحة وسلامة الاستمارة

تفاديا للأخطاء التي قد تؤدي إلى عدم الوصول إلى الاهداف المرجوة؛

تضمنت الاستمارة مجموعة من المعلومات والأسئلة المتوافقة مع طبيعة موضوع البحث؛ وهو

مقسم إلى ثلاث اجزاء على النحو التالي:

- الجزء الأول: معلومات واجهة الاستبيان واحتوت على رسالة مختصرة تشرح مفهوم المحاسبة

الإبداعية والقوائم المالية، يتضمن هذا الجزء ما يلي:

- معلومات حول المؤسسة الجامعية للباحثان؛

- طلب الإجابة على الاستبيان؛

- تعليمات ملئ الاستبيان؛

- التعريفات الاجرائية لمتغيرات الدراسة؛

- الجزء الثاني: يشمل على بيانات خاصة بأفراد عينة الدراسة مثل: المؤهل العلمي، التخصص

الدراسي، الوظيفة والخبرة المهنية؛

- الجزء الثالث: يستهدف هذا الجزء جمع بيانات حول متغيرات الدراسة الأساسية حيث تضمن

39 سؤال موزعة على محورين كالتالي:

- المحور الأول: يهدف هذا المحور إلى التعرف إلى أساليب ممارسات المؤسسات الاقتصادية

الجزائرية للمحاسبة الإبداعية، تضمن 22 سؤال مقسمة إلى اربعة محاور تتعلق باساليب المحاسبة

الإبداعية في القوائم المالية؛

- المحور الثاني: تضمن 17 سؤال من اجل التعرف على متطلبات جودة القوائم المالية، وينقسم

إلى خمس محاور فرعية يتعلق كل منها ب(الملائمة، القابلية للفهم، الموثوقية، القابلية للمقارنة والثبات)؛

2- نشر وإدارة استمارة الاستبيان:

بعد أن تم إعداد استمارة الاستبيان بشكلها النهائي، جاءت بعدها مرحلة توزيعها على العينة المقصودة حيث تم توزيع الاستبيان في نسختين الأولى ورقية إلى من يسهل الوصول اليهم بشكل مباشر، والآخرى الكترونية كملف في شكل (word) عن طريق البريد الإلكتروني (Email) حيث تم التركيز على ذوي الاختصاص في مجال المحاسبة والمالية؛

- رغم حصولنا واستلامنا لعدد من الاجابات، والتي سمحت لنا باعتمادها وفق الاساليب الاحصائية الملائمة، إلا أن ذلك لم يمنع من وجود بعض المشاكل والصعوبات التي اعترضتنا خلال مرحلة النشر، والتي وقفت عائقا امامنا في توسيع عينة الدراسة.

3- المقياس المستخدم:

تم تصميم أسئلة الاستبيان وفق مقياس ليكارت والذي يعتبر أهم المقاييس الترتيبية التي تستخدم في التحليل الاحصائي، حيث تم من خلاله قياس البيانات الوصفية باعطائها قيمة رقمية حتى تكون مناسبة للتحليل الاحصائي، فهذا المقياس هو عبارة عن مجموعة من الخيارات التي قد تكون ثلاثية او خماسية او سباعية، وقد اعتمدنا في دراستنا على " مقياس ليكارت الخماسي " لانه يتناسب مع طبيعة موضوع البحث، والذي يحتوي على خمس خيارات (موافق بشدة، موافق، محايد، لا اوافق، لا اوافق بشدة).

المبحث الثاني: صدق وثبات اداة الدراسة مع عرض النتائج وتحليلها

يعد الصدق والثبات في التحليل الاحصائي من أهم الامور التي تساعد الباحث على التأكد من صحة النتائج التي توصل إليها من خلال قيامه بالتحليل، ويقصد بصدق اداة الدراسة قدرة الاداة على قياس ما صممت من اجله، أما الثبات فيقصد بهان تعطي نفس النتيجة لو تم اعادة توزيع الاستبيان اكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط؛

من خلال هذا المبحث سنحاول دراسة صدق وثبات الدراسة مع عرض نتائج الدراسة وتحليلها.

المطلب الاول: ثبات وصدق أداة الدراسة.

بعد الانتهاء من الجانب النظري للبحث تم إعداد نسخة اولية لاستبيان الدراسة الميدانية تتناسب مع طبيعة ونوع اشكالية البحث وفرضياته، ومن اجل التأكد من صدق محتوى اداة الدراسة وانها تخدم أهدافها تم الاعتماد على دراسة الصدق الظاهري للاستبيان (صدق المحكمين) وصدق الاتساق الداخلي لعبارة؛

من اجل الوقوف على قدرة الاداة على تحقيق الفاعلية المرجوة منها، تم عرض الاستبيان في صورته الاولى على عدد من المحكمين من ذوي الخبرة والاختصاص لأخذ وجهات نظرهم والاستفادة من آرائهم في تعديله والتحقق من مدى ملائمة كل عبارة للمحور الذي تنتمي اليه، ومدى سلامة ودقة الصياغة اللغوية والعلمية لعبارة الاستبيان، ومدى شمول الاستبيان لمشكل الدراسة وتحقيق أهدافها، وفي

ضوء آراء السادة المحكمين تم إعادة صياغة بعض العبارات وإضافة عبارات أخرى وحذف بعض العبارات لتحسين أداة الدراسة، لنتحصل في الأخير على استبيان يضم 39 عبارة.

أولاً- ثبات وصدق استبيان أساليب المحاسبة الإبداعية:

تم التحقق الأولي من نتائج الثبات والصدق بالنسبة لهذا الاستبيان والذي أفرز النتائج التالية:
أ/ الثبات:

التناسق الداخلي (ألفا كرونباخ):

تم حساب ثبات هذا الاستبيان بطريقة التناسق الداخلي بمعامل ألفا كرونباخ والتي تقوم على أساس تقدير معدل إرتباطات العبارات فيما بينها لكل بعد على حدة كما هو موضح بالجدول التالي :

الجدول رقم (01): يوضح ثبات استبيان أساليب المحاسبة الإبداعية عن طريق ألفا كرونباخ		
المحاور	معامل ألفا كرونباخ	عدد العبارات
قائمة المركز المالي.	0.912	7
جدول حسابات النتائج.	0.882	8
قائمة التدفقات النقدية.	0.839	4
قائمة تغيرات رؤوس الاموال الخاصة.	0.963	3
الاستبيان ككل	0.964	22

من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات Spss

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى قيم معامل ألفا كرونباخ والذي قدر بالنسبة للمحور الاول " قائمة المركز المالي " (0.91)، وبالنسبة للمحور الثاني " جدول حسابات النتائج " (0.88)، وبالنسبة للمحور الثالث " قائمة التدفقات النقدية " (0.83)، وبالنسبة للمحور الرابع " قائمة تغيرات رؤوس الاموال الخاصة " (0.96)، وبالنسبة للاستبيان ككل بلغ (0.96)، يمكن القول بأنها قيم تدل على أن هذا الاستبيان يتمتع بالثبات عالي، حيث نلاحظ أن كل القيم موجبة وأن هناك إنسجام وترابط بين عبارات هذا الاستبيان يتعدى (0.50) ويكاد يصل إلى الارتباط التام (1).

ب/ الصدق: بطريقة الاتساق الداخلي:

تم حساب صدق هذا الاستبيان عن طريق حساب أو تقدير الارتباطات بين درجة كل عبارة بالمحور الذي تنتمي إليه ثم بين درجة المحور بالدرجة الكلية للاستبيان ككل، كما يلي:

الارتباط بين العبارات والدرجة الكلية للمحاور:

الارتباط بين عبارات المحور الأول "قائمة المركز المالي" مع درجته الكلية:

تم تقدير الارتباطات بين درجة كل عبارة بالدرجة الكلية للمحور الاول (قائمة المركز المالي) بمعامل الارتباط بيرسون كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (02): يوضح مصفوفة ارتباطات عبارات محور (قائمة المركز المالي) مع درجته الكلية			
العبارات	الدرجة الكلية للمحور	العبارات	الدرجة الكلية للمحور
01- تضخيم مصاريف اعادة الهيكلة.	0.860**0	05- التلاعب في مخصصات الديون.	0.926**0
02- تضخيم الممتلكات والمعدات.	0.790**0	06- التلاعب في طرائق تقييم الادوات المالية.	0.898**0
03- زيادة الاحتياطات.	0.513*0	07- تقليل الالتزامات.	0.701**0
04- التضخيم في حسابات الاصول المدينة.	0.937**0	الإرتباط دال عند (0.01)**	

من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات Spss

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى قيم معامل الارتباط بيرسون نلاحظ أنها جاءت أغلبها دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha = 0.01$) وعددها (6) عبارات حيث تراوحت قيم الارتباط فيها ما بين (0,93) كأعلى ارتباط كان بين العبارة (4) والدرجة الكلية للمحور ككل و(0,70) كأدنى ارتباط كان بين العبارة (7) والدرجة الكلية لمحور ككل، في حين نجد أن عبارة رقم (3) جاءت دالة عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha = 0.05$)، وعموماً يمكن القول بأن المحور الأول (قائمة المركز المالي) صادق لأن كل عباراته تتسق فيما بينها وبين المحور التي هي فيه.

الارتباط بين العبارات المحور الثاني " جدول حسابات النتائج" مع درجته الكلية:

تم تقدير الارتباطات بين درجة كل عبارة بالدرجة الكلية للمحور الثاني (جدول حسابات النتائج) بمعامل الارتباط بيرسون كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (03): يوضح مصفوفة ارتباطات عبارات المحور الثاني جدول حسابات النتائج مع درجته الكلية			
العبارات	الدرجة الكلية للمحور	العبارات	الدرجة الكلية للمحور
08- تسهيل إيرادات المبيعات مبكرا وقبل الفوترة.	0.676**0	12- نقل المصاريف الجارية الى فترات محاسبية سابقة او قادمة.	0.863**0
09- زيادة الدخل من خلال العائد لمرة واحدة.	0.685**0	13- تغيير السياسات المحاسبية بهدف التأثير على الايرادات.	0.695**0
10- نقل الايرادات الحالية لفترة زمنية لاحقة.	0.860**0	14- الاهتلاك بشكل بطيء جدا.	0.754**0
11- نقل المصاريف التي تعتمد على التقدير الشخصي في فترة المحاسبة الحالية.	0.825**0	15- الفشل في تسجيل الاصول التالفة.	0.672**0
الإرتباط دال عند (0.01)**			

من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات Spss

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى قيم معامل الارتباط بيرسون نلاحظ أنها جاءت كلها دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha = 0.01$) وعددها (8) عبارات حيث تراوحت قيم الارتباط فيها ما بين (0,86) كأعلى ارتباط كان بين العبارة (12) والدرجة الكلية للمحور ككل و(0,67) كأدنى ارتباط كان بين العبارة (15) والدرجة الكلية لمحور ككل، وعموما يمكن القول بأن المحور الثاني (جدول حسابات النتائج) صادق لأن كل عباراته تتسق فيما بينها وبين المحور التي هي فيه.

الارتباط بين العبارات المحور الثالث " قائمة التدفقات النقدية" مع درجته الكلية:

تم تقدير الارتباطات بين درجة كل عبارة بالدرجة الكلية للمحور الثالث (قائمة التدفقات النقدية) بمعامل الارتباط بيرسون كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (04): يوضح مصفوفة ارتباطات عبارات محور قائمة التدفقات النقدية مع درجته الكلية			
العبارات	الدرجة الكلية للمحور	العبارات	الدرجة الكلية للمحور
16- يصنف النفقات التشكيلية على انها نفقات استثمارية.	.638**0	18- التلاعب بالدخل.	.911**0
17- التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئيا من دفع الضرائب.	.852**0	19- تفرغ اسهم المساهمين بدلا من توزيع الارباح.	.878**0
الإرتباط دال عند (0.01)**			

من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات Spss

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى قيم معامل الارتباط بيرسون نلاحظ أنها جاءت كلها دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha = 0.01$) وعددها (4) عبارات حيث تراوحت قيم الارتباط فيها ما بين (0,91) كأعلى ارتباط كان بين العبارة (18) والدرجة الكلية للمحور ككل و(0,63) كأدنى ارتباط كان بين العبارة (16) والدرجة الكلية لمحور ككل، وعموما يمكن القول بأن المحور الثالث (قائمة التدفقات النقدية) صادق لأن كل عباراته تتسق فيما بينها وبين المحور التي هي فيه.

الارتباط بين العبارات المحور الرابع مع درجته الكلية:

تم تقدير الارتباطات بين درجة كل عبارة بالدرجة الكلية للمحور الرابع (قائمة تغيرات رؤوس الاموال الخاصة) بمعامل الارتباط بيرسون كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (05): يوضح مصفوفة ارتباطات عبارات محور قائمة تغيرات رؤوس الاموال الخاصة مع درجته الكلية			
العبارات	الدرجة الكلية للمحور	العبارات	الدرجة الكلية للمحور
20- اجراء تغيرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع او تخفيضه.	.950**0	22 - اجراء تغيرات وهمية في زيادة رأس المال المحتسب او تخفيضه.	.961**0
21- اجراء تغيرات وهمية في زيادة رأس المال المكتسب او تخفيضه.	.987**0	الإرتباط دال عند (0.01)**	

من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات Spss

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى قيم معامل الارتباط بيرسون نلاحظ أنها جاءت كلها دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha = 0.01$) وعددها (3) عبارات حيث تراوحت قيم الارتباط فيها ما بين (0,98) كأعلى ارتباط كان بين العبارة (21) والدرجة الكلية للمحور ككل و(0,95) كأدنى ارتباط كان بين العبارة (20) والدرجة الكلية لمحور ككل، وعموماً يمكن القول بأن المحور الرابع (قائمة تغيرات رؤوس الاموال الخاصة) صادق لأن كل عباراته تتسق فيما بينها وبين المحور التي هي فيه.

الارتباط بين المحاور والدرجة الكلية للاستبيان ككل:

تم تقدير الارتباطات بين درجة كل محور بالدرجة الكلية للاستبيان المرونة الإيجابية ككل بمعامل الارتباط بيرسون كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (06): يوضح مصفوفة ارتباطات درجات الكلية لمحاور استبيان أساليب المحاسبة الإبداعية مع درجته الكلية			
المحور	الدرجة الكلية للاستبيان	المحور	الدرجة الكلية للاستبيان
قائمة المركز المالي.	.939**0	قائمة التدفقات النقدية.	.950**0
جدول حسابات النتائج.	.952**0	قائمة تغيرات رؤوس الاموال الخاصة.	.888**0
الإرتباط دال عند (0.01)**			

من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات Spss

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى قيم معامل الارتباط بيرسون نلاحظ أنها جاءت كلها دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha = 0.01$) حيث نلاحظ أن قيمة الارتباط بين الدرجة الكلية للمحور الاول (قائمة المركز المالي) مع الدرجة الكلية للاستبيان بلغت (0.93)، أما الارتباط بين الدرجة الكلية للمحور الثاني (جدول حسابات النتائج) مع الدرجة الكلية للاستبيان بلغت (0.95)، أما الارتباط بين الدرجة الكلية للمحور الثالث (قائمة التدفقات النقدية) مع الدرجة الكلية للاستبيان بلغت (0.95)، أما الارتباط بين الدرجة الكلية للمحور الرابع (قائمة تغيرات رؤوس الاموال الخاصة) مع الدرجة الكلية للاستبيان بلغت (0.88)، وعموماً يمكن القول بأن الاستبيان ككل صادق لأن كل محاوره تتسق فيما بينها وبين الاستبيان التي هي فيه.

ثانياً - ثبات وصدق استبيان جودة القوائم المالية:

تم التحقق الأولي من نتائج الثبات والصدق بالنسبة لهذا الاستبيان والذي أفرز النتائج التالية:
أ/ الثبات:

التناسق الداخلي (ألفا كرونباخ):

تم حساب ثبات هذا الاستبيان بطريقة التناسق الداخلي بمعامل ألفا كرونباخ والتي تقوم على أساس تقدير معدل إرتباطات العبارات فيما بينها لكل بعد على حدة كما هو موضح بالجدول التالي :

الجدول رقم (07): يوضح ثبات استبيان جودة القوائم المالية عن طريق ألفا كرونباخ		
المحاور	معامل ألفا كرونباخ	عدد العبارات
القابلية للفهم.	0.840	3
الملائمة.	0.737	3
الموثوقية.	0.785	3
القابلية للمقارنة.	0.768	5
الثبات.	0.878	3
الاستبيان ككل	0.937	17

من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات Spss

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى قيم معامل ألفا كرونباخ والذي قدر بالنسبة للمحور الأول " القابلية للفهم " (0.84)، وبالنسبة للمحور الثاني " الملائمة " (0.73)، وبالنسبة للمحور الثالث " الموثوقية " (0.78)، وبالنسبة للمحور الرابع " القابلية للمقارنة " (0.76)، وبالنسبة للمحور الخامس " الثبات " (0.87)، وبالنسبة للاستبيان ككل بلغ (0.93)، يمكن القول بأنها قيم تدل على أن هذا الاستبيان يتمتع بالثبات عالي، حيث نلاحظ أن كل القيم موجبة وأن هناك إنسجام وترابط بين عبارات هذا الاستبيان يتعدى (0.50) ويكاد يصل إلى الارتباط التام (1).

ب/ الصدق: بطريقة الاتساق الداخلي:

تم حساب صدق هذا الاستبيان عن طريق حساب أو تقدير الارتباطات بين درجة كل عبارة بالمحور الذي تنتمي إليه ثم بين درجة المحور بالدرجة الكلية للاستبيان ككل، كما يلي:

الارتباط بين العبارات والدرجة الكلية للمحاور:

الارتباط بين عبارات المحور الأول مع درجته الكلية:

تم تقدير الارتباطات بين درجة كل عبارة بالدرجة الكلية للمحور الأول (القابلية للفهم) بمعامل الارتباط بيرسون كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (08) يوضح مصفوفة ارتباطات عبارات محور القابلية للفهم مع درجته الكلية			
العبارات	الدرجة الكلية للمحور	العبارات	الدرجة الكلية للمحور
01- ان تكون القوائم المالية واضحة.	.802**0	03- تجنب التفسير الخاطئ للبيانات المالية.	.917**0
02- ان تكون مفهومة.	.891**0	الإرتباط دال عند (0.01)**	

من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات Spss

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى قيم معامل الارتباط بيرسون نلاحظ أنها جاءت كلها دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha = 0.01$) وعددها (3) عبارات حيث تراوحت قيم الارتباط فيها ما بين (0,91) كأعلى ارتباط كان بين العبارة (3) والدرجة الكلية للمحور ككل و(0,90) كأدنى ارتباط كان بين العبارة (1) والدرجة الكلية لمحور ككل، وعموماً يمكن القول بأن المحور الأول (القابلية للفهم) صادق لأن كل عباراته تتسق فيما بينها وبين المحور التي هي فيه.

الارتباط بين العبارات المحور الثاني مع درجته الكلية:

تم تقدير الارتباطات بين درجة كل عبارة بالدرجة الكلية للمحور الثاني (الملائمة) بمعامل الارتباط بيرسون كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (09): يوضح مصفوفة ارتباطات عبارات محور الملائمة مع درجته الكلية			
العبارات	الدرجة الكلية للمحور	العبارات	الدرجة الكلية للمحور
04- تقديم المعلومات المحاسبية فور طلبها حتى لا تؤثر في قراراته.	0.804**0	06- القدرة على التنبؤ بالاحداث المستقبلية للمؤسسة وتقييم صحة القرارات السابقة.	0.871**0
05- تقدم القوائم المالية في التاريخ المحدد لها لا تفقد قيمتها.	0.753**0	الإرتباط دال عند (0.01)**	

من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات Spss

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى قيم معامل الارتباط بيرسون نلاحظ أنها جاءت كلها دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha = 0.01$) وعددها (3) عبارات حيث تراوحت قيم الارتباط فيها ما بين (0,87) كأعلى ارتباط كان بين العبارة (6) والدرجة الكلية للمحور ككل و(0,75) كأدنى ارتباط كان بين العبارة (5) والدرجة الكلية لمحور ككل، وعموماً يمكن القول بأن المحور الثاني (الملائمة) صادق لأن كل عباراته تتسق فيما بينها وبين المحور التي هي فيه.

الارتباط بين العبارات المحور الثالث مع درجته الكلية:

تم تقدير الارتباطات بين درجة كل عبارة بالدرجة الكلية للمحور الثالث (الموثوقية) بمعامل الارتباط بيرسون كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (10): يوضح مصفوفة ارتباطات عبارات محور الموثوقية مع درجته الكلية			
العبارات	الدرجة الكلية للمحور	العبارات	الدرجة الكلية للمحور
07- ان تكون القوائم المالية خالية من الاخطاء.	.858**0	09- يمكن للمستخدم الاعتماد عليها.	.951**0
08- ان تكون حيادية.	.707**0	الإرتباط دال عند (0.01)**	

من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات Spss

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى قيم معامل الارتباط بيرسون نلاحظ أنها جاءت كلها دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha = 0.01$) وعددها (3) عبارات حيث تراوحت قيم الارتباط فيها ما بين (0,95) كأعلى ارتباط كان بين العبارة (9) والدرجة الكلية للمحور ككل و(0,70) كأدنى ارتباط كان بين العبارة (8) والدرجة الكلية لمحور ككل، وعموماً يمكن القول بأن المحور الثالث (الموثوقية) صادق لأن كل عباراته تتسق فيما بينها وبين المحور التي هي فيه.

الارتباط بين العبارات المحور الرابع مع درجته الكلية:

تم تقدير الارتباطات بين درجة كل عبارة بالدرجة الكلية للمحور الرابع (القابلية للمقارنة) بمعامل الارتباط بيرسون كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (11): يوضح مصفوفة ارتباطات عبارات محور القابلية للمقارنة مع درجته الكلية			
العبارات	الدرجة الكلية للمحور	العبارات	الدرجة الكلية للمحور
10- القدرة على مقارنة القوائم المالية مع قوائم مالية لمنشآت أخرى.	.628**0	13- يتم اعداد القوائم المالية على اساس الثبات في الطرق والسياسات المحاسبية من سنة لآخرى.	.868**0
11- اتباع طرق واساليب موحدة.	.671**0	14- الالتزام بالثبات عند عرض القوائم المالية.	.830**0
12- زيادة درجة الثقة وحماية المؤسسة من مخاطر فشل القرارات الاستثمارية.	.768**0	الإرتباط دال عند (0.01)**	

من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات Spss

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى قيم معامل الارتباط بيرسون نلاحظ أنها جاءت كلها دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha = 0.01$) وعددها (3) عبارات حيث تراوحت قيم الارتباط فيها ما بين (0,86) كأعلى ارتباط كان بين العبارة (13) والدرجة الكلية للمحور ككل و (0,62) كأدنى ارتباط كان بين العبارة (10) والدرجة الكلية لمحور ككل، وعموماً يمكن القول بأن المحور الرابع (القابلية للمقارنة) صادق لأن كل عباراته تتسق فيما بينها وبين المحور التي هي فيه.

الارتباط بين العبارات المحور الخامس مع درجته الكلية:

تم تقدير الارتباطات بين درجة كل عبارة بالدرجة الكلية للمحور الخامس (الثبات) بمعامل الارتباط بيرسون كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (12): يوضح مصفوفة ارتباطات عبارات محور الثبات مع درجته الكلية			
العبارات	الدرجة الكلية للمحور	العبارات	الدرجة الكلية للمحور
15- ثبات السياسات المحاسبية.	.953**0	17- الالتزام بالثبات في طريقة عرض القوائم المالية الأساسية.	.961**0
16- اتباع طرق موحدة عند تقييم الحسابات.	.763**0	الإرتباط دال عند (0.01)**	

من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات Spss

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى قيم معامل الارتباط بيرسون نلاحظ أنها جاءت كلها دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha = 0.01$) وعددها (3) عبارات حيث تراوحت قيم الارتباط فيها ما بين (0,96) كأعلى ارتباط كان بين العبارة (17) والدرجة الكلية للمحور ككل و(0,76) كأدنى ارتباط كان بين العبارة (16) والدرجة الكلية لمحور ككل، وعموماً يمكن القول بأن المحور الخامس (الثبات) صادق لأن كل عباراته تتسق فيما بينها وبين المحور التي هي فيه.

الارتباط بين المحاور والدرجة الكلية للاستبيان ككل:

تم تقدير الارتباطات بين درجة كل محور بالدرجة الكلية للاستبيان المرونة الإيجابية ككل بمعامل الارتباط بيرسون كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (13): يوضح مصفوفة ارتباطات درجات الكلية لمحاور استبيان جودة القوائم المالية مع درجته الكلية			
المحور	الدرجة الكلية للاستبيان	المحور	الدرجة الكلية للاستبيان
القابلية للفهم.	.865**0	القابلية للمقارنة.	.949**0
الملائمة.	.798**0	الثبات.	.869**0
الموثوقية.	.894**0	الإرتباط دال عند (0.01)**	

من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات Spss

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى قيم معامل الارتباط بيرسون نلاحظ أنها جاءت كلها دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha = 0.01$) حيث نلاحظ أن قيمة الارتباط بين الدرجة الكلية للمحور الأول (القابلية للفهم) مع الدرجة الكلية للاستبيان بلغت (0.86)، أما الارتباط بين الدرجة الكلية للمحور الثاني (الملائمة) مع الدرجة الكلية للاستبيان بلغت (0.79)، أما الارتباط بين الدرجة الكلية للمحور الثالث (الموثوقية) مع الدرجة الكلية للاستبيان بلغت (0.89)، أما الارتباط بين الدرجة الكلية للمحور الرابع (القابلية للمقارنة) مع الدرجة الكلية للاستبيان بلغت (0.94)، أما الارتباط بين الدرجة الكلية للمحور الخامس (الثبات) مع الدرجة الكلية للاستبيان بلغت (0.86)، وعموماً يمكن القول بأن الارتباطات بين المحاور والدرجة الكلية للاستبيان تتسق فيما بينها وبين الارتباطات الكلية التي هي فيها.

المطلب الثاني: عرض النتائج وتحليلها

سنحاول من خلال هذا المطلب عرض وتفسير نتائج الدراسة؛

أولاً- عرض وتفسير النتائج على ضوء الفرضيات:

على ضوء الفرضية العامة لهذه الدراسة وباقي الفرضيات سيتم عرض وتفسير ومناقشة النتائج؛

عرض وتفسير ومناقشة النتائج على ضوء الفرضية العامة:

نصت الفرضية العامة لهذه الدراسة على: "لأساليب المحاسبة الابداعية أثر على جودة القوائم المالية"، ومن أجل التحقق من صحة هاته الفرضية تم استخدام معامل الانحدار الخطي لمعرفة قوة وطبيعة العلاقة ولتحديد حجم الأثر وذلك بعد التحقق من شرط خطية العلاقة (أنظر إلى الملحق رقم...)، فكانت النتائج كما يلي:

الجدول رقم (14): يوضح أثر أساليب المحاسبة الابداعية على جودة القوائم المالية						
متغيرات الدراسة	الجودة	التباين (F)	مربع الارتباط	معامل التحديد	التفسير	
معامل بيرسون	8750.**	98.113	7650.	0.758	حجم الأثر كبير	التفسير
مستوى الدلالة	.0000	.0000				
حجم العينة	37					
الارتباط دال إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا (α=0,01).						

من خلال الجدول رقم (13) أعلاه نلاحظ أن معامل الارتباط بيرسون بين درجات أفراد عينة الدراسة على إستبيان أساليب المحاسبة الابداعية ودرجاتهم على إستبيان جودة القوائم المالية بلغ (0.87) وهي قيمة قوية وموجبة، وهذا معناه أن هناك علاقة ارتباطية طردية أي أن درجات أفراد عينة الدراسة على إستبيان أساليب المحاسبة الابداعية تتوزع بنفس توزيع درجاتهم على إستبيان جودة القوائم المالية، وبالنظر إلى قيمة التباين (F) والتي بلغت (113.98) وهي قيمة دالة إحصائيا وعليه يمكن القول بأن هناك تداخل بين قيم الاستبائين معا، وما يؤكد ذلك أن قيمة معامل التحديد بلغت 0.75 وهي قيمة كبيرة كما أن مربع الارتباط أو ما يطلق عليه بحجم التأثير بلغ 0.76 وهو أيضا حجم أثر كبير لأنه يتجاوز 0.14، أي أن حجم تباين المتغير التابع (جودة القوائم المالية) بتباين المتغير المستقل (أساليب المحاسبة الابداعية) بلغت 76% من نسبة التداخل وهي نسبة تبين أن حجم التأثير كبير جدا لأنها تجاوزت 20% من نسبة التداخل، كما أن نتيجة هذا التفاعل (الأثر) جاءت دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا (α=0,01)، ومنه نستطيع القول بأنه تم رفض الفرض الصفري الذي ينفي وجود العلاقة التفاعلية (تأثير وتأثر)، وبالتالي فإن هاته النتيجة تؤيد فرضية الدراسة العامة القائلة بـ لأساليب المحاسبة الابداعية أثر على جودة القوائم المالية، ونسبة التأكد من هذه النتيجة هو 99% مع احتمال الوقوع في الخطأ بنسبة 1%. ومنه فهذه النتائج تشير الى انه لاساليب المحاسبة الابداعية اثر على جودة القوائم

المالية، وهو ما ايدته الدراسات السابقة مثل دراسة الباحثة "عروسي اسيا" بعنوان اثر المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المالية، وكذلك ما تم ذكره في الجزء النظري).

عرض وتفسير ومناقشة النتائج على ضوء الفرضية الاولى:

نصت الفرضية الاولى لهذه الدراسة على: " لأساليب المحاسبة الإبداعية اثر على جودة قائمة المركز المالي"، ومن أجل التحقق من صحة هاته الفرضية تم استخدام معامل الانحدار الخطي لمعرفة قوة وطبيعة العلاقة ولتحديد حجم الأثر وذلك بعد التحقق من شرط خطية العلاقة (أنظر إلى الملحق رقم ...)، فكانت النتائج كما يلي:

الجدول رقم (15): يوضح أثر اساليب المحاسبة الإبداعية على جودة قائمة المركز المالي				
متغيرات الدراسة	الجودة	مربع الارتباط	التفسير	
متغير المركز المالي	معامل بيرسون	0.800**	حجم الأثر كبير	6400.
	مستوى الدلالة	.0000		
	حجم العينة	37		
الارتباط دال إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha=0,01$).				

من خلال الجدول رقم (14) أعلاه نلاحظ أن معامل الارتباط بيرسون بين درجات أفراد عينة الدراسة على المحور الأول قائمة المركز المالي ودرجاتهم على إستبيان جودة القوائم المالية بلغ (0.80) وهي قيمة قوية وموجبة، وهذا معناه أن هناك علاقة ارتباطية طردية أي أن درجات أفراد عينة الدراسة على المحور الاول قائمة المركز المالي تتوزع بنفس توزيع درجاتهم على إستبيان جودة القوائم المالية، وبالنظر إلى قيمة مربع الارتباط أو ما يطلق عليه بحجم التأثير والتي بلغت بلغ 0.64 وهو أيضا حجم أثر كبير لأنه يتجاوز 0.14، أي أن حجم تأثير تباين المتغير التابع (جودة القوائم المالية) بتباين المحور الأول من المتغير المستقل (قائمة المركز المالي) بلغت 64% من نسبة التداخل وهي نسبة تبين أن حجم التأثير كبير جدا لأنها تجاوزت 20% من نسبة التداخل، كما أن نتيجة هذا التفاعل (الأثر) جاءت دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha=0,01$)، ومنه نستطيع القول بأنه تم رفض الفرض الصفري الذي ينفي وجود العلاقة التفاعلية (تأثير وتأثر)، وبالتالي فإن هاته النتيجة تؤيد فرضية الدراسة الاولى القائلة بأنه لاساليب المحاسبة الإبداعية أثر على جودة قائمة المركز المالي، ونسبة التأكد من هذه النتيجة هو 99% مع احتمال الوقوع في الخطأ بنسبة 1%. (تدل هذه النتائج على ان ممارسات واساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي القائمة على تضخيم مصاريف اعادة الهيكلة بالاضافة الى زيادة الاحتياطات وغيرها من الاساليب التي تم ذكرها في الجانب النظري تؤثر فعلا على جودة هذه القائمة).

عرض وتفسير ومناقشة النتائج على ضوء الفرضية الثانية:

نصت الفرضية الثانية لهذه الدراسة على: " لأساليب المحاسبة الإبداعية أثر على جودة جدول حسابات النتائج"، ومن أجل التحقق من صحة هاته الفرضية تم استخدام معامل الانحدار الخطي لمعرفة قوة وطبيعة العلاقة ولتحديد حجم الأثر وذلك بعد التحقق من شرط خطية العلاقة (أنظر إلى الملحق رقم...)، فكانت النتائج كما يلي:

الجدول رقم (16): يوضح أثر اساليب المحاسبة الإبداعية على جودة جدول حسابات النتائج				
متغيرات الدراسة	الجودة	مربع الارتباط	التفسير	
متغير معدل البيروت	معامل بيرسون	6770.	حجم الأثر كبير	0.823**
	مستوى الدلالة			.0000
	حجم العينة	37		
الارتباط دال إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha=0,01$).				

من خلال الجدول رقم (15) أعلاه نلاحظ أن معامل الارتباط بيرسون بين درجات أفراد عينة الدراسة على المحور الثاني جدول حسابات النتائج ودرجاتهم على إستبيان جودة القوائم المالية بلغ (0.82) وهي قيمة قوية وموجبة، وهذا معناه أن هناك علاقة ارتباطية طردية أي أن درجات أفراد عينة الدراسة على المحور الثاني جدول حسابات النتائج تتوزع بنفس توزيع درجاتهم على إستبيان جودة القوائم المالية، وبالنظر إلى قيمة مربع الارتباط أو ما يطلق عليه بحجم التأثير والتي بلغت بلغ 0.67 وهو أيضا حجم أثر كبير لأنه يتجاوز 0.14، أي أن حجم تأثير تباين المتغير التابع (جودة القوائم المالية) بتباين المحور الثاني من المتغير المستقل (جدول حسابات النتائج) بلغت 67% من نسبة التداخل وهي نسبة تبين أن حجم التأثير كبير جدا لأنها تجاوزت 20% من نسبة التداخل، كما أن نتيجة هذا التفاعل (الأثر) جاءت دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha=0,01$)، ومنه نستطيع القول بأنه تم رفض الفرض الصفري الذي ينفي وجود العلاقة التفاعلية (تأثير وتأثر)، وبالتالي فإن هاته النتيجة تؤيد فرضية الدراسة الثانية القائلة بـ لأساليب المحاسبة الإبداعية اثر على جودة جدول حسابات النتائج، ونسبة التأكد من هذه النتيجة هو 99% مع احتمال الوقوع في الخطأ بنسبة 1%. (تشير هذه النتائج الى ان اساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة جدول حسابات النتائج القائمة على تسهيل إيرادات المبيعات مبكرا وقبل الفوترة ونقل الإيرادات الحالية لفترة زمنية لاحقة وغيرها من الاساليب التي تم التطرق اليها في الجانب النظري لهذه الدراسة لها تأثير فعلي على جودة هذه القائمة).

عرض وتفسير ومناقشة النتائج على ضوء الفرضية الثالثة:

نصت الفرضية الثالثة لهذه الدراسة على: " لأساليب المحاسبة الإبداعية اثر على جودة قائمة التدفقات النقدية"، ومن أجل التحقق من صحة هاته الفرضية تم استخدام معامل الانحدار الخطي لمعرفة قوة وطبيعة العلاقة ولتحديد حجم الأثر وذلك بعد التحقق من شرط خطية العلاقة (أنظر إلى الملحق رقم ...)، فكانت النتائج كما يلي:

الجدول رقم (17): يوضح اثر اساليب المحاسبة الابداعية على جودة قائمة التدفقات النقدية				
متغيرات الدراسة	الجودة	مربع الارتباط	التفسير	
معامل بيرسون مستوى الدلالة حجم العينة	0.807**	6510.	حجم الأثر كبير	
	.0000			
	37			
الارتباط دال إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha=0,01$).				

من خلال الجدول رقم (16) أعلاه نلاحظ أن معامل الارتباط بيرسون بين درجات أفراد عينة الدراسة على المحور الثالث قائمة التدفقات النقدية ودرجاتهم على إستبيان جودة القوائم المالية بلغ (0.80) وهي قيمة قوية وموجبة، وهذا معناه أن هناك علاقة ارتباطية طردية أي أن درجات أفراد عينة الدراسة على المحور الثالث التدفقات النقدية تتوزع بنفس توزيع درجاتهم على إستبيان جودة القوائم المالية، وبالنظر إلى قيمة مربع الارتباط أو ما يطلق عليه بحجم التأثير والتي بلغت بلغ 0.65 وهو أيضا حجم أثر كبير لأنه يتجاوز 0.14، أي أن حجم تأثير تباين المتغير التابع (جودة القوائم المالية) بتباين المحور الثالث من المتغير المستقل (التدفقات النقدية) بلغت 65% من نسبة التداخل وهي نسبة تبين أن حجم التأثير كبير جدا لأنها تجاوزت 20% من نسبة التداخل، كما أن نتيجة هذا التفاعل (الأثر) جاءت دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha=0,01$)، ومنه نستطيع القول بأنه تم رفض الفرض الصفري الذي يفني وجود العلاقة التفاعلية (تأثير وتأثر)، وبالتالي فإن هاته النتيجة تؤيد فرضية الدراسة الثالثة القائلة بـ لأساليب المحاسبة الإبداعية اثر على جودة قائمة التدفقات النقدية ، ونسبة التأكد من هذه النتيجة هو 99% مع احتمال الوقوع في الخطأ بنسبة 1%. ومنه فهذه النتائج تدل على انه لاساليب المحاسبة الابداعية في قائمة التدفقات النقدية القائمة على تصنيف النفقات الاستثمارية على انها نفقات تشغيلية و التلاعب بالدخل وغيرها من الاسباب التي تم ذكرها على مستوى الجانب النظري لهذه الدراسة تؤثر فعلا على جودة هذه القائمة).

عرض وتفسير ومناقشة النتائج على ضوء الفرضية الرابعة:

نصت الفرضية الرابعة لهذه الدراسة على: " لأساليب المحاسبة الإبداعية اثر على جودة قائمة تغيرات رؤوس الاموال الخاصة"، ومن أجل التحقق من صحة هاته الفرضية تم استخدام معامل الانحدار الخطي لمعرفة قوة وطبيعة العلاقة ولتحديد حجم الأثر وذلك بعد التحقق من شرط خطية العلاقة (أنظر إلى الملحق رقم ...)، فكانت النتائج كما يلي:

الجدول رقم (18): يوضح أثر اساليب المحاسبة الابداعية على جودة قائمة تغيرات رؤوس الاموال الخاصة

متغيرات الدراسة	الجودة	مربع الارتباط	التفسير
معامل بيرسون	20.8**7	0.864	حجم الأثر كبير
مستوى الدلالة	.0000		
حجم العينة	37		

الارتباط دال إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha=0,01$).

من خلال الجدول رقم (17) أعلاه نلاحظ أن معامل الارتباط بيرسون بين درجات أفراد عينة الدراسة على المحور الرابع تغييرات رؤوس الاموال الخاصة ودرجاتهم على إستبيان جودة القوائم المالية بلغ (0.82) وهي قيمة قوية وموجبة، وهذا معناه أن هناك علاقة ارتباطية طردية أي أن درجات أفراد عينة الدراسة على المحور الرابع تغييرات رؤوس الاموال الخاصة تتوزع بنفس توزيع درجاتهم على إستبيان جودة القوائم المالية، وبالنظر إلى قيمة مربع الارتباط أو ما يطلق عليه بحجم التأثير والتي بلغت 0.86 وهو أيضا حجم أثر كبير لأنه يتجاوز 0.14، أي أن حجم تأثير تباين المتغير التابع (جودة القوائم المالية) بتباين المحور الرابع من المتغير المستقل (تغييرات رؤوس الاموال الخاصة) بلغت 86% من نسبة التداخل وهي نسبة تبين أن حجم التأثير كبير جدا لأنها تجاوزت 20% من نسبة التداخل، كما أن نتيجة هذا التفاعل (الأثر) جاءت دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha=0,01$)، ومنه نستطيع القول بأنه تم رفض الفرض الصفري الذي ينفي وجود العلاقة التفاعلية (تأثير وتأثر)، وبالتالي فإن هاته النتيجة تؤيد فرضية الدراسة الرابعة القائلة بـ لأساليب المحاسبة الإبداعية اثر على جودة قائمة تغيرات رؤوس الاموال الخاصة ، ونسبة التأكد من هذه النتيجة هو 99% مع احتمال الوقوع في الخطأ بنسبة 1%. (تشير هذه النتائج الى انه لاساليب المحاسبة الابداعية على مستوى قائمة تغيرات رؤوس الاموال الخاصة القائمة على اجراء تغيرات وهمية في زيادة راس المال المدفوع و راس المال المحتسب وراس المال المكتسب او تخفيضه وغيره من الاساليب التي تم التطرق اليه في الجانب النظري اثر على جودة قائمة تغيرات رؤوس الاموال الخاصة).

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل تم تحليل نتائج الاستبيان من اجل معرفة اراء افراد العينة التي شملت اكاديميين ومهنيين حول اثر المحاسبة الابداعية على جودة القوائم المالية؛ من خلال تحليل نتائج الاستبيان توصلنا الى عدد من النتائج اهمها: اتفاق شبه كلي للمبحوثين على انه لأساليب وممارسات المحاسبة الابداعية اثر على جودة القوائم المالية.

خاتمة

خاتمة:

تناولت هذه الدراسة احد أهم المواضيع المحاسبية الأكثر جدلا في مجال المحاسبة، والمتعلق بمدى استخدام الإدارة للمرونة المحاسبية وهذا من اجل من اجل خدمة أهدافها الخاصة على حساب باقي المستخدمين، وتمحورت الإشكالية الرئيسية لموضوع الدراسة في " هل تؤثر أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية؟" وللاجابة على هذه الإشكالية قسمنا الدراسة إلى فصلين، ففي الفصل الأول تناولنا الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية والقوائم المالية كما تطرقنا إلى أساليب المحاسبة الإبداعية وبيان اثرها على جودة القوائم المالية، أما الفصل الثاني فكان عبارة عن دراسة عينة من مهني الحقل المحاسبي في الجزائر، وذلك من خلال إعداد استبيان وتوجيهه لهذه الفئة، ولقد خلصت الدراسة إلى جملة من النتائج التي على ضوءها حاولنا وضع جملة من التوصيات وفي ما يلي تفاصيل ذلك:

1- اختبار الفرضيات:

تم اختبار صحة الفرضيات التي انطلقنا منها في البداية، وكانت النتائج كالتالي:

- الفرضية الأولى: "لأساليب المحاسبة الإبداعية اثر على جودة القوائم المالية" تم التوصل الى صدق هذه الفرضية اي ان هناك اساليب تؤثر على جودة القوائم المالية؛
- الفرضية الثانية: "لأساليب المحاسبة الإبداعية اثر على قائمة المركز المالي" تم التوصل الى صدق وثبات هذه الفرضية اي ان المحاسبة الإبداعية تؤثر على قائمة المركز المالي؛
- الفرضية الثالثة: "لأساليب المحاسبة الإبداعية اثر على قائمة جدول حسابات النتائج" تم التحقق من صدق وثبات هذه الفرضية اي ان اساليب المحاسبة الإبداعية تؤثر على جدول حسابات النتائج؛
- الفرضية الرابعة: " لأساليب المحاسبة الإبداعية اثر على قائمة التدفقات النقدية وقائمة تغيرات رؤوس الاموال الخاصة" تم التحقق من صحة هذه الفرضية اي ان المحاسبة الإبداعية لها أثر على قائمة التدفقات النقدية وقائمة التدفقات النقدية وقائمة تغيرات؛

2- نتائج الدراسة:

من خلال هذه الدراسة تم الخروج بالنتائج التالية:

- للمحاسبة الإبداعية مجموعة من التعاريف إلا ان جل الباحثين يتفوقون على انها عمليات أو ممارسات حديثة يقوم بها المحاسبين ذو الكفاءة المهنية العالية من خلال الاعتماد على مجموعة من المعايير في صورة من التلاعب من اجل تحقيق غاياتهم المالية؛
- للمحاسبة الإبداعية مجموعة من الاساليب والممارسات التي من خلالها يتم التأثير على جودة القوائم المالية؛
- أثبتت الدراسة الاحصائية بأن ممارسات المحاسبة الإبداعية والمتعلقة بتغيير الطرائق والتقديرات المحاسبية تؤثر على جودة القوائم المالية؛

- اتجهت اغلب إجابات الباحثين نحو الحيادية في الإجابة عن مدى ممارسة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية، وهذا نظرا لحساسية هذا الموضوع، بالإضافة إلى السرية وعدم الثقة التي تمتاز بها المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛

- اغلب إجابات أفراد العينة نحو الموافقة على أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تعمل في صنع قراراتها على استخدام معلومات محاسبية ذات جودة، وهذا للوصول إلى أفضل نتائج في مختلف نشاطاتها؛

3- التوصيات:

- اعادة النظر في الكثير من المعالجات المحاسبية التي يتضمنها النظام المحاسبي المالي والتي تتيح المجال للممارسة المحاسبة الإبداعية والابقاء على البديل الافضل؛

- العمل على تعزيز دور المدقق في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وزيادة استقلاليته وحياديته، من اجل تفعيل دوره في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية؛

- ضرورة نشر ثقافة الحوكمة في المؤسسات الجزائرية مع ضرورة الالتزام الجاد والفعال بها، مما يساهم في الحد من التلاعب في ممارسات المحاسبة الإبداعية؛

- تفعيل دور المنظمات والجهات المسؤولة عن تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، وتفعيل دورها في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية، والتقليل من الممارسات المحاسبية الخاطئة.

4- آفاق الدراسة:

بما أن موضوع المحاسبة الإبداعية من المواضيع الأكثر جدلا في مجال المحاسبة وعليه يمكن أن تثار حوله عدة اشكاليات تصلح لان تكون آفاق بحثية مستقبلية من بينها:

- دور المحاسبة الإبداعية في تحسين جودة القوائم المالية؛

- دور الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛

- دور النظام المحاسبي المالي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع:

1- مراجع باللغة العربية:

أولاً- الكتب:

- د. محمد احمد علوان الهلباوي والدكتور ابراهيم جابر السيد، المحاسبة الابداعية، دار العلم والايمان للنشر والتوزيع، ط1، 2019.

- د. محمد سمير الصبان، المحاسبة المتوسطة بين النظرية والتطبيق، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، 2010.

- طارق عبد العال حماد، المحاسبة الابتكارية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2011.

- عبد الرحمن بن ابراهيم الحميد، نظرية المحاسبة، ط1، الرياض، السعودية، 2009.

- عبد الستار الكبيسي، الشامل في المحاسبة، دار وائل، عمان، الأردن، ط2، 2010.

- عبد الوهاب نصر على، القياس والافصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة العربية والدولية، الدار الجامعية، الاسكندرية، القاهرة.

ثانياً- المذكرات والأطروحات:

- احمد بريك، زبيدة عون، دور محافظ الحسابات في الحد من ممارسة المحاسبة الابداعية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر اكايمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة المسيلة، 2019.

- حدادي سارة، دور محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية والحد من اثارها على جودة المعلومات المالية، اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة المسيلة، 2020.

- قيصران بوزيدي خولة، دور المحاسبة الابداعية في تحسين صورة القوائم المالية -دراسة حالة بمؤسسة الوطنية للتأمين saa وكالة طولقة، مشروع مذكرة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص: محاسبة وتدقيق، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2019.

- لعروسي اسيا، تأثير المحاسبة الابداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر، اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة المسيلة، 2020.

- محادي سمية، قلمين كريمة، اثر المحاسبة الابداعية على جودة المعلومات المالية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر اكايمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة المسيلة، 2020.

- وسام العناق، وردة رملي، دور محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر اكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة المسيلة، 2019.

ثالثا - مجلات وملتقيات:

- اونيس عبد المجيد، زراقواد وسام، اساليب المحاسبة الابداعية المستخدمة للتلاعب بعناصر القوائم المالية وسبل الحد منها، المجلة العلمية المستقبل الاقتصادي، المجلد 07/ العدد 01، 2019.

- بالرقى تيجاني، بولعراس صلاح الدين، أثر ممارسة السلبية على التغيير المجال المعرفي شركة إنرون حالة عملية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 10، جامعة سطيف 01، 2013.

- د. عادل نقموش، الاساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الابداعية والحد منها في الجزائر، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12/ العدد 02، 2019.

- سعيدي فارس، العرابي حمزة، تأثير ممارسات المحاسبة الابداعية على مبداء الافصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12/ العدد 03، 2020.

- عمورة جمال، شريفي أحمد، دور وأهمية الابداع المحاسبي والمالي في عملية الافصاح عن معلومات محاسبية ومالية، الملتقى الدولي: الابداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، دراسة وتحليل تجارب وطنية ودولية، جامعة البليدة، 18-19 ماي 2011.

- عيسى عمر أحمد علي، هابيل عمر الدرديري جلابة، أثر استخدام محاسبة إبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، مجلة الشرق للدراسات والبحوث العلمية، كلية الشرق الأهلية، مجلد 6، السودان، 2016.

- لعروسي اسيا، ممارسات المحاسبة الابداعية في ظل النظام المحاسبي المالي، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 11/ العدد 02، 2018.

- وئام ملاح، دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12/ العدد 01، 2019.

رابعاً - القوانين والمراسيم:

- الجريدة الرسمية، القانون رقم 11-07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المواد 26-27-28-29، العدد 74، الجزائر، صادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007.

2- المراجع باللغة الأجنبية:

-Mahesh Singh Rajput: creative accounting: someaspecis; international journal of business and administration research revien;vot.2.2014;p:194

العلاج حق

جامعة: محمد بوضياف المسيلة. كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.
قسم: علوم المالية والمحاسبة تخصص: محاسبة وتدقيق.



استمارة استبيان

أخي الفاضل/أختي الفاضلة:

تحية طيبة...، أما بعد:

في إطار إعداد مذكرة الماستر الموسومة بعنوان:

"أثر المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية"

نعرض على حضراتكم استبيان موضوع لأغراض البحث العلمي بهدف جمع معلومات متعلقة برأيكم الشخصي حول الموضوع.

إن مشاركتكم في الإجابة على أسئلة الاستبيان بشكل كامل وبدقة وموضوعية سوف يساعدنا على تحقيق أهداف الدراسة، ونود أن نتقدم لكم بوافر الشكر والامتنان سلفاً لأنكم ستخصصون جزءاً من وقتكم الثمين للإجابة على فقراته بوضع علامة (x) أمام الخيار المناسب، علماً أن إجابات الإستمارة لا تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي، وسيكون التعامل مع الإجابات بسرية تامة. تفضلوا سيدي/سيدتي في الأخير أسمى عبارات التقدير.

تحت إشراف الدكتور:

كـم القرني عبد الرحمن

إعداد الطالبتين:

كـم جريدة حسناء

كـم عمرون فاطمة

التعريفات الإجرائية لمتغيرات الدراسة:

المحاسبة الإبداعية: عرفت على أنها "تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلاً إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة و/أو تجاهل بعضها و/أو جميعها. القوائم المالية: عرفت على أنها المنتج النهائي للمحاسبة، حيث تتمثل في تقارير أو كشوف تلخص قدراً كبيراً من البيانات والمعلومات لصالح أطراف عديدة داخل وخارج المؤسسة بقصد اتخاذ قرارات معينة.

القسم الأول: معلومات عامة

- 1-الجنس: ذكر أنثى
- 2- المؤهل العلمي: ليسانس ماجستير ماستر دكتوراه
- 3- التخصص الدراسي: محاسبة ومالية التدقيق الجباية أخرى
- 4- الوظيفة الحالية: محاسب معتمد محافظ حسابات خبير محاسب محاسب لدى مؤسسة اقتصادية استاذ جامعي
- 5- الخبرة المهنية: أقل من 05 سنوات من 05 إلى 10 سنوات من 10 إلى 15 سنة أكبر من 15 سنة

القسم الثاني: خاص بمعلومات الدراسة

المحور الأول: أساليب ممارسات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للمحاسبة الابداعية.

الإجابات					البيان	الرقم
لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	موافق	موافق بشدة		
ممارسات خاصة بقائمة المركز المالي						
					تضخيم مصاريف إعادة الهيكلة.	01
					تضخيم الممتلكات والمعدات.	02
					زيادة الاحتياطات.	03
					التضخيم في حسابات الأصول المدنية.	04
					التلاعب في مخصصات الديون.	05
					التلاعب في طرائق تقييم الأدوات المالية.	06
					تقليل الالتزامات.	07
ممارسات خاصة بجدول حسابات النتائج						
					تسهيل إيرادات المبيعات مبكرا وقبل الفوترة وقبل التزام الزبون بدفع ثمنها.	08
					زيادة الدخل من خلال العائد لمرة واحدة.	09
					نقل الإيرادات الحالية لفترة زمنية لاحقة.	10
					نقل المصاريف التي تعتمد على التقدير الشخصي في فترة المحاسبة الحالية.	11
					نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو قادمة.	12
					تغير السياسات المحاسبية بهدف التأثير على الإيرادات.	13
					الاهتلاك بشكل بطيء جدا.	14
					الفشل في تسجيل الأصول التالفة.	15

ممارسات خاصة بقائمة التدفقات النقدية						
					يصنف النفقات التشغيلية على أنها نفقات استثمارية.	16
					التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضرائب.	17
					التلاعب بالدخل.	18
					تفريغ أسهم المساهمين بدلاً من توزيع الأرباح.	19
ممارسات خاصة بقائمة تغيرات حقوق الملكية						
					إجراء تغيرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه.	20
					إجراء تغيرات وهمية في زيادة رأس المال المكتسب أو تخفيضه.	21
					إجراء تغيرات وهمية في رأس المال المحتسب أو تخفيضه.	22

المحور الثاني: متطلبات جودة القوائم المالية.

الإجابات					البيان	الرقم
لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	موافق	موافق بشدة		
القابلية للفهم						
					أن تكون القوائم المالية واضحة.	01
					أن تكون مفهومة.	02
					تجنب التفسير الخاطئ للبيانات المالية.	03
الملائمة						
					تقديم المعلومات المحاسبية فور طلبها حتى لا تؤثر في قراراته.	04
					تقدم القوائم المالية في التاريخ المحدد لها حتى لا تفقد قيمتها.	05
					القدرة على التنبؤ بالأحداث المستقبلية للمؤسسة	06

					وتقييم صحة القرارات السابقة.	
الموثوقية						
					أن تكون القوائم المالية خالية من الأخطاء.	07
					أن تكون حيادية.	08
					يمكن للمستخدم الاعتماد عليها.	09

القابلية للمقارنة						
					القدرة على مقارنة القوائم المالية مع قوائم مالية لمنشآت أخرى.	10
					إتباع طرق وأساليب موحدة.	11
					زيادة درجة الثقة.	12
					يتم إعداد القوائم المالية على أساس الثبات في الطرق والسياسات المحاسبية من سنة لأخرى.	13
					تغيير أساليب القياس المحاسبي يجعل عملية المقارنة غير فعالة.	14
الثبات						
					الثبات في السياسات المحاسبية.	15
					إتباع طرق موحدة عند تقييم الحسابات.	16
					الالتزام بالثبات في طريقة عرض القوائم المالية الأساسية.	17

قائمة المحكمين للاستبيان

اسم ولقب الاستاذ	الرتبة المهنية
الدكتور القرني عبد الرحمن	استاذ جامعي
الدكتور قمان مصطفى	استاذ جامعي
الدكتور سعودي بالقاسم	استاذ جامعي ومحافظ حسابات ومحاسب معتمد وخبير محاسبي
الدكتور سبتي اسماعيل	استاذ جامعي
الاستاذ بوبكر رزيقات	استاذ جامعي
الاستاذ حميدي احمد حميد	استاذ جامعي ومحافظ حسابات

ملحق الثبات والصدق

أولاً/ ثبات وصدق استبيان أساليب المحاسبة الإبداعية

أ/ الثبات:

Reliability

Reliability Statistics		
المحاور	Cronbach's Alpha	N of Items
المحور 1	0.912	7
المحور 2	0.882	8
المحور 3	0.839	4
المحور 4	0.963	3
الكلي	0.964	22

ب/ الصدق:

Correlations

Correlations					
		دك1			دك1
1ع	Pearson Correlation	0.860**0	5ع	Pearson Correlation	0.926**0
	Sig. (2-tailed)	0.000		Sig. (2-tailed)	0.000
	N	20		N	20
2ع	Pearson Correlation	0.790**0	6ع	Pearson Correlation	0.898**0
	Sig. (2-tailed)	0.000		Sig. (2-tailed)	0.000
	N	20		N	20
3ع	Pearson Correlation	0.513*0	7ع	Pearson Correlation	0.701**0
	Sig. (2-tailed)	0.021		Sig. (2-tailed)	0.001
	N	20		N	20
4ع	Pearson Correlation	0.937**0	**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).		
	Sig. (2-tailed)	0.000	*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).		
	N	20			

Correlations

Correlations					
		دك2			دك2
8ع	Pearson Correlation	0.676**0	12ع	Pearson Correlation	0.863**0
	Sig. (2-tailed)	0.001		Sig. (2-tailed)	0.000
	N	20		N	20
9ع	Pearson Correlation	0.685**0	13ع	Pearson Correlation	0.695**0
	Sig. (2-tailed)	0.001		Sig. (2-tailed)	0.001
	N	20		N	20
10ع	Pearson Correlation	0.860**0	14ع	Pearson Correlation	0.754**0
	Sig. (2-tailed)	0.000		Sig. (2-tailed)	0.000
	N	20		N	20
11ع	Pearson Correlation	0.825**0	15ع	Pearson Correlation	0.672**0
	Sig. (2-tailed)	0.000		Sig. (2-tailed)	0.001
	N	20		N	20
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).					

Correlations

Correlations					
		دك3			دك3
16ع	Pearson Correlation	0.638**0	18ع	Pearson Correlation	0.911**0
	Sig. (2-tailed)	0.002		Sig. (2-tailed)	0.000
	N	20		N	20
17ع	Pearson Correlation	0.852**0	19ع	Pearson Correlation	0.878**0
	Sig. (2-tailed)	0.000		Sig. (2-tailed)	0.000
	N	20		N	20
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).					

Correlations

Correlations					
دك4			دك4		
20ع	Pearson Correlation	.950**0	22ع	Pearson Correlation	.961**0
	Sig. (2-tailed)	0.000		Sig. (2-tailed)	0.000
	N	20		N	20
21ع	Pearson Correlation	.987**0	**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).		
	Sig. (2-tailed)	0.000			
	N	20			

Correlations

Correlations					
الكلي1			الكلي1		
دك1	Pearson Correlation	.939**0	دك3	Pearson Correlation	.950**0
	Sig. (2-tailed)	0.000		Sig. (2-tailed)	0.000
	N	20		N	20
دك2	Pearson Correlation	.952**0	دك4	Pearson Correlation	.888**0
	Sig. (2-tailed)	0.000		Sig. (2-tailed)	0.000
	N	20		N	20
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).					

ثانيا/ ثبات وصدق استبيان جودة القوائم المالية

أ/ الثبات:

Reliability

Reliability Statistics		
المحاور	Cronbach's Alpha	N of Items
المحور 1	.840	3
المحور 2	.737	3
المحور 3	.785	3
المحور 4	.768	5
المحور 5	.878	3
الكلي	.937	17

ب/ الصدق:

Correlations

Correlations					
دك1			دك1		
ب1	Pearson Correlation	.802**0	ب3	Pearson Correlation	.917**0
	Sig. (2-tailed)	0.000		Sig. (2-tailed)	0.000
	N	20		N	20
ب2	Pearson Correlation	.891**0	**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).		
	Sig. (2-tailed)	0.000			
	N	20			

Correlations

Correlations					
دك2			دك2		
ب4	Pearson Correlation	.804**0	ب6	Pearson Correlation	.871**0
	Sig. (2-tailed)	0.000		Sig. (2-tailed)	0.000
	N	20		N	20
ب5	Pearson Correlation	.753**0	**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).		
	Sig. (2-tailed)	0.000			
	N	20			

Correlations

Correlations					
دك3			دك3		
ب7	Pearson Correlation	.858**0	ب9	Pearson Correlation	.951**0
	Sig. (2-tailed)	0.000		Sig. (2-tailed)	0.000
	N	20		N	20
ب8	Pearson Correlation	.707**0	**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).		
	Sig. (2-tailed)	0.000			
	N	20			

Correlations

Correlations					
دك4			دك4		
ب10	Pearson Correlation	.628**0	ب13	Pearson Correlation	.868**0
	Sig. (2-tailed)	0.003		Sig. (2-tailed)	0.000
	N	20		N	20
ب11	Pearson Correlation	.671**0	ب14	Pearson Correlation	.830**0
	Sig. (2-tailed)	0.001		Sig. (2-tailed)	0.000
	N	20		N	20
ب12	Pearson Correlation	.768**0	**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).		
	Sig. (2-tailed)	0.000			
	N	20			

Correlations

Correlations					
دك5			دك5		
ب15	Pearson Correlation	.953**0	ب17	Pearson Correlation	.961**0
	Sig. (2-tailed)	0.000		Sig. (2-tailed)	0.000
	N	20		N	20
ب16	Pearson Correlation	.763**0	**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).		
	Sig. (2-tailed)	0.000			
	N	20			

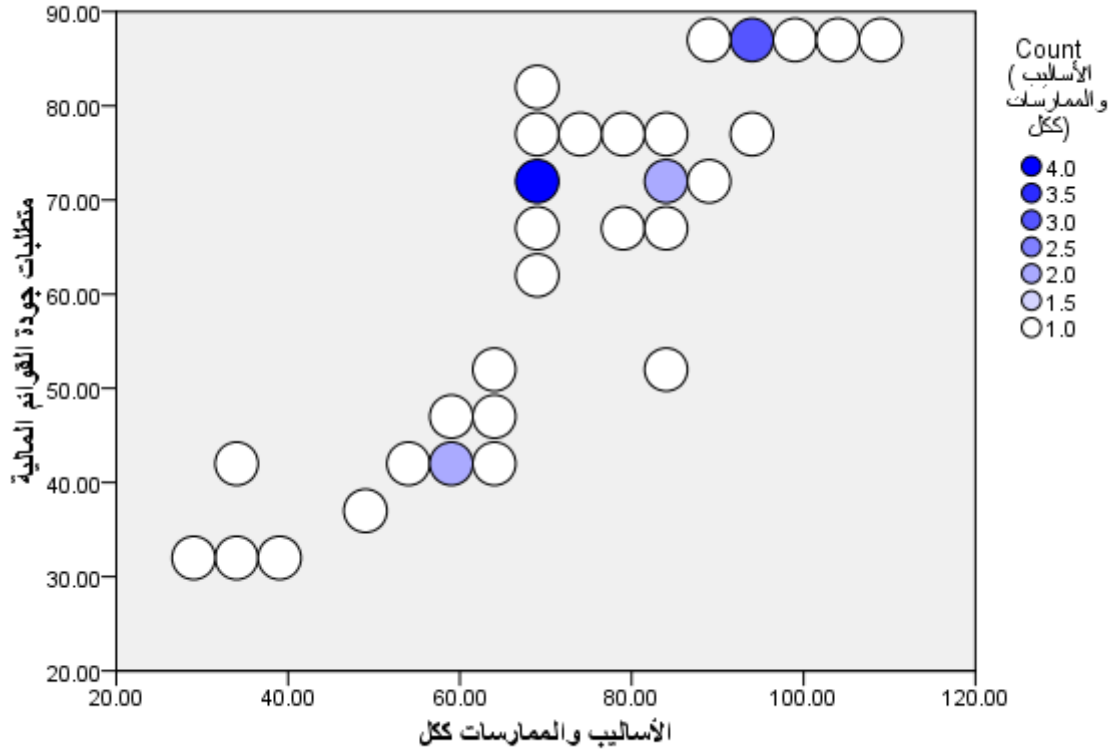
Correlations

Correlations					
الكلي2			الكلي2		
دك1	Pearson Correlation	.865**0	دك4	Pearson Correlation	.949**0
	Sig. (2-tailed)	0.000		Sig. (2-tailed)	0.000
	N	20		N	20
دك2	Pearson Correlation	.798**0	دك5	Pearson Correlation	.869**0
	Sig. (2-tailed)	0.000		Sig. (2-tailed)	0.000
	N	20		N	20
دك3	Pearson Correlation	.894**0	**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).		
	Sig. (2-tailed)	0.000			
	N	20			

ملحق نتائج الدراسة

التحقق من خطية العلاقة:

GGraph



التحقق من فرضيات الدراسة

الفرضية الرئيسية:

Regression

Model Summary						
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	F	Sig.
1	.875 ^a	.765	0.758	8.96183	113.981	.000 ^a
a. Predictors: (Constant), الأساليب والممارسات ككل						
Coefficients ^a						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	5.157	5.730		0.900	0.374
	الأساليب والممارسات ككل	.815	.076	.875	10.676	.000
a. Dependent Variable: متطلبات جودة القوائم المالية						

الفرضية الاولى:

Correlations

Correlations			
		متطلبات جودة القوائم المالية	R Square
م. المركز المالي	Pearson Correlation	.800**0	0.646
	Sig. (2-tailed)	0.000	
	N	37	
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).			

الفرضية الثاني:

Correlations

Correlations			
		متطلبات جودة القوائم المالية	R Square
م. جدول حسابات النتائج	Pearson Correlation	.823**0	0.677
	Sig. (2-tailed)	0.000	
	N	37	
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).			

الفرضية الثالثة:

Correlations

Correlations			
		متطلبات جودة القوائم المالية	R Square
م. التدفقات النقدية	Pearson Correlation	.807**0	0.651
	Sig. (2-tailed)	0.000	
	N	37	
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).			

الفرضية الرابعة:

Correlations

Correlations			
		متطلبات جودة القوائم المالية	R Square
م. تغييرات حقوق الملكية	Pearson Correlation	.827**0	0.864
	Sig. (2-tailed)	0.000	
	N	37	
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).			

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Université Mohamed Boudiaf a M'sila

Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et
des Sciences de Gestion

Département:

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: المحاسبة والإدارة الحاسوبية

تصريح شرفي

بالالتزام بمعايير الأمانة والنزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا الممضي اسفله:

الطالب (ة): حسنة حسان المولود(ة) بتاريخ: 02/04/1998 بـ جميلة أوالد جراج
 الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أور.س.) رقم: 334741 الصادرة بتاريخ: 04/04/2014 عن: الولاية
 المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبية: المحاسبة والإدارة الحاسوبية خلال السنة الجامعية: 2013/2014
 والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان: أثر المحاسبة الإدارية على جودة القرارات
 المحاسبة

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

حرر بتاريخ: 06/06/2014

التوقيع والبصمة

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Université Mohamed Boudiaf a M'sila

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et
des Sciences de Gestion

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

Département:

قسم: ... المحاسبة والمالية والحاسب الآلي

تصريح شرقي

بالالتزام بمعايير الأمانة والنزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا الممضي أسقله:

الطالب (ة): **عبد الرحمن قاطنة** المولود(ة) بتاريخ: **1998/03/09** بالمسيلة

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أور.س.) رقم: **14655548** الصادرة بتاريخ: **19/05/05** عن: **المسيلة** المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبية: **المحاسبة والمالية** تخصص: **المحاسبة والمالية** خلال السنة الجامعية: **1998/1999** والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان: **أثر نظم المحاسبة الإلكترونية على جودة القوائم المالية**

أصيح بشرقي أنني إلتزمت بمراعاة معايير الأمانة والنزاهة العلمية المطلوبة في إنجاز مذكرة الماستر المذكور أعلاه.

حرر بتاريخ: **14/06/14**

التوقيع والبصمة

المخلص

هدفت هذه الدراسة إلى بيان اثر أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية، حيث تناولت الدراسة الجوانب المفاهيمية لكل من المحاسبة الإبداعية والقوائم المالية، بالإضافة إلى أساليب المحاسبة الإبداعية واثار تطبيقها على القوائم المالية، وقد تم التوصل إلى جملة من النتائج أهمها أن المحاسبة الإبداعية هي إتباع حيل واساليب التغطية والتلاعب بالأرقام المحاسبية من اجل خدمة مصالح معينة باستغلال الثغرات القانونية، كما تبين لنا وجود آليات يمكن من خلالها الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية مثل الالتزام بمبدأ الثبات، التطبيق السليم لقواعد الحوكمة، كما يجب اعادة النظر بالأسس والمعايير والمبادئ المحاسبية التي تتيح استخدام بدائل عدة في المعالجات المحاسبية، دون أن ننسى دور التدقيق في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الإبداعية، القوائم المالية، جودة القوائم المالية، المعايير والمبادئ المحاسبية.

Abstract

This study aimed to demonstrate the impact of creative accounting methods and practices on the quality of financial statements. The study addressed the conceptual aspects of both creative accounting and financial statements, in addition to creative accounting methods and the impact of their application on financial statements. A number of results were reached, the most important of which is that creative accounting is Following tricks and methods of misrepresentation and manipulation of accounting numbers in order to serve certain interests by exploiting legal loopholes, as it turns out to us that there are mechanisms through which to limit creative accounting practices such as adherence to the principle of consistency, proper application of governance rules, and the foundations, standards and accounting principles that allow the use of Several alternatives in accounting treatments, without forgetting the role of auditing in reducing creative accounting practices.

Keywords: creative accounting, financial statements, quality of financial statements, accounting standards and principles.



تمت بحمد الله

